

# Juristische Wochenschrift

Herausgegeben vom Deutschen Anwaltverein.

Schriftleiter:

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

Verlag: W. Moeser Buchhandlung, Inh.: Oscar Brandstetter, Leipzig C 1, Dresdner Straße 11/13.

Fernsprecher Sammel-Nr. 72566 / Drahtanschrift: Imprimatur / Postfachkonto 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 23 Pf., für den Stellenmarkt 17 Pf.,  $\frac{1}{2}$  Seite M. 525.—,  $\frac{1}{4}$  Seite M. 170.—,  $\frac{1}{8}$  Seite M. 90.—. Der Anzeigenraum wird in der Höhe von Trennungsstrich zu Trennungsstrich gerechnet. Bei Chiffreanzeigen kommen noch 75 Pf. Gebühren hinzu. Zahlungen ausnahmslos auf Postfachkonto W. Moeser Buchhandlung, Leipzig 63673, erbeten.

Für den Deutschen Anwaltverein sind Zuschriften nach Leipzig C 1, Mittschloß 3, Zahlungen auf Postfachkonto Leipzig 10102 zu richten. Alle Sendungen für die Schriftleitung der JW. werden nach Berlin W 62, Maßenstr. 27 erbeten.

## Die Rechtsmittel im Besteuerungsverfahren nach der Reichsabgabenordnung.

### A. Reich.

(Vgl. JW. 1930, 305, 2285.)

### Reichsabgabenordnung<sup>1)</sup>.

Von Dr. Werner Spohr, Volkswirt RW., Werden a. d. Aaer.

Durch die WD. des RPräs. zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1. Dez. 1930 (RGBl. I, 517 ff.) ist das Steueranpassungsgesetz in Geltung gesetzt worden (vgl. 3. Teil der WD. Kap. IV [RGBl. I, 545 ff.]), dessen Vorschriften zum Teil bereits mit dem 1. Jan. 1931 in Kraft getreten sind (3. Teil Kap. I § 6 [RGBl. I, 531]). Das Steueranpassungsgesetz enthält zahlreiche Vorschriften, welche sich auf das Rechtsmittelverfahren in Reichssteuerfällen beziehen und die dieses regelnden Vorschriften der RAbgO. teils ändern, teils ergänzen. Infolgedessen ist die tabellarische Übersicht über die Rechtsmittel im Besteuerungsverfahren nach der RAbgO., die in Heft 5 der JW. v. 1. Febr. 1930 veröffentlicht worden ist, mit dem 1. Jan. 1931 veraltet. Sie wird daher nachstehend in der jetzt geltenden Fassung erneut vorgelegt.

#### Alphabetische Übersicht.

(Die Zahlen bedeuten die Nummern der folgenden Tabelle.)

Abrechnungsbescheid: 17  
Androhung eines Zwangsmittels: 21  
Anforderung von Steuervorauszahlungen: 25  
Anordnung, die erzwungen werden kann: 20  
Anordnung und Leitung der Zwangsvollstreckung: 32  
Anordnung des dinglichen Arrestes: 33  
Anordnung des persönlichen Arrestes: 34  
Arrest, Anordnung des dinglichen: 33  
Arrest, Anordnung des persönlichen: 34  
Auserlegung von Sicherungsgeldern: 23  
Aufhebung des Strafbeseides: 40  
Ausführung eines Zwangsmittels: 22  
Auskunft, schriftliche — über Stempelpflichtigkeit: 12  
Auskunftspersonen, Festsetzung der Entschädigung: 31  
Auslagen, Festsetzung der der Rechtsmittelbehörde erwachsenen: 29  
Auslagen, Festsetzung der den Beteiligten erwachsenen: 30  
Auslegungsbeschluss: 27  
Berichtigungsbescheid: 10, 11  
Beteiligte, Festsetzung der den — zu erstattenden Auslagen: 30  
Beweisaufnahme, Verflügung der um — ersuchten Behörde: 26

Billigkeitserstattungen, Entscheidung über: 16  
Dinglicher Arrest, Anordnung des: 33  
Entschädigung, Festsetzung der — einer Auskunftsperson oder eines Sachverständigen: 31  
Erhebung der öffentlichen Klage: 42  
Erfstattungsanspruch: 13, 14, 15, 16  
Erzwingbare Anordnung: 20  
Feststellungsbescheid: 6, 7  
Förmlicher Steuerbescheid: 1, 2  
Freistellungsbescheid: 8, 9  
Klage, Erhebung der öffentlichen: 42  
Montingentsbescheid: 19  
Leitung (und Anordnung) der Zwangsvollstreckung: 32  
Nichtförmlicher Steuerbescheid: 4, 5  
Öffentliche Klage, Erhebung der: 42  
Persönlicher Arrest, Anordnung des: 34  
Rechtsbeschwerde, Entscheidung über Zulassung der: 28  
Rechtsmittelgebühr, Festsetzung der: 29  
Rückforderung von erstatteten oder vergüteten Beträgen: 14  
Sachverständige, Festsetzung der Entschädigung der: 31  
Schätzungsbescheid: 3  
Schriftliche Auskunft über Stempelpflichtigkeit: 12  
Sicherungsgelder, Auserlegung von: 23  
Stempelpflichtigkeit, schriftliche Auskunft über: 12  
Steuerbescheid, förmlicher: 1, 2  
Steuerbescheid, nichtförmlicher: 3, 4  
Steuervergünstigungen, Bescheid über: 15  
Strafbescheid: 38, 40  
Umwandlung von Geld- in Freiheitsstrafe, Bescheid über: 41  
Untersagungsbeschluss: 36, 37  
Verfügung: 24, 43  
Verfügung im Strafverfahren: 39  
Verhängung eines Zwangsmittels: 22  
Vorauszahlungen, Anforderung von: 25  
Zerlegungsbescheid: 35  
Zollauskunft: 18  
Zulassung der Rechtsbeschwerde, Entscheidung über die: 28  
Zwangsmittel, Androhung, Verhängung und Ausführung: 21, 22  
Zwangsvollstreckung, Anordnung und Leitung: 32

<sup>1)</sup> Aus dem Komm. des Verj. zur RAbgO., Stilles Rechtsbibliothek Bd. 97, Berlin 1930, S. 378 ff.

	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frift	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
1	Förmlicher Steuerbescheid: 211	F.A.	Einspruch: 217 Ziff. 1, 218	1 Monat: 230	erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 231	F.A.: 218	1. Berufung an das FinG.: 218 (Frift 1 Monat: 230) 2. Rechtsbeschwerde an den RFH.: 218 (Frift 1 Monat: 230), jedoch nur dann, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM ist oder wenn das FinG. die Rechtsbeschwerde wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitfache zugelassen hat (265 a). ad 1/2: Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2
2	Förmlicher Steuerbescheid: 211	Hauptzollamt	Anfechtung: 217 Ziff. 2, 219	1 Monat: 230	erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 231	RFH.: 219, 277	Rechtsbeschwerde an den RFH.: 219 (Frift 1 Monat: 230, Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2)
3	Schätzungsbescheid: a) auf Grund einer durch den Steuerpflichtigen verschuldeten Unmöglichkeit der Feststellung der Steuer: 210 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2  b) auf Grund einer durch den Steuerpflichtigen verschuldeten Unmöglichkeit der Feststellung der Steuer: 210 Abs. 3	a) 1. F.A.: 2. Hauptzollamt  b) F.A. oder Hauptzollamt	a) 1. Einspruch: 217 Ziff. 1, 218 2. Anfechtung: 217 Ziff. 2, 219  b) 1. Bezüglich der Höhe der Schätzung: 210 Abs. 3 Satz 1 2. wenn die Verkürzung des Rechtsweges wegen Mangel ihrer Voraussetzung oder wenn der Steuerbescheid dem Grunde nach angefochten wird (RFH. 19, 225) oder wenn gerügt wird, daß der Bescheid nicht genügend klar erkennen lasse, worin das Verschulden bestehen soll (RFH. 7, 68): die Rechtsmittel zu a)	a) 1./2. 1 Monat: 230  b) 1. 1 Monat, doch beginnt die Frift erst mit Ablauf des Tages, an dem der Steuerbescheid im übrigen unanfechtbar geworden ist: 210 Abs. 3 Satz 2  2. wie a 1, 2	a) 1./2. erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 231  b) 1. erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 231  2. wie a 1, 2	a) 1. F.A.: 218 2. RFH.: 219, 277  b) 1. RFH.: 210 Abs. 3 Satz 1  2. wie a 1, 2	a) 1. a) Berufung an FinG.: 218 (Frift 1 Monat: 230); b) Rechtsbeschwerde an RFH.: 218 (Frift 1 Monat: 230), jedoch nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes 200 RM. übersteigt oder das FinG. wegen der grundsätzl. Bedeutung der Streitfache die Rechtsbeschwerde zugelassen hat (265 a); 2. Rechtsbeschwerde an RFH. 219 (Frift 1 Monat: 230).  Zu 1/2: Belehrung erforderlich (242 Abs. 1 Satz 2). b) 1. Nicht gegeben.  2. Wie a 1, 2
4	Nichtförmlicher Steuerbescheid: 211 a	F.A.	Einspruch: 217 Ziff. 1, 218	1 Monat: 230	nicht erforderlich (§ 211 bezieht sich nur auf schriftlich zu erteilende Bescheide)	F.A.: 218	1. Berufung an das FinG.: 218 (Frift 1 Monat: 230) 2. Rechtsbeschwerde an den RFH.: 218 (Frift 1 Monat: 230), jedoch nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher ist als 200 RM. oder das FinG. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitfache die Rechtsbeschwerde zugelassen hat (265 a) ad 1/2: Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2
5	Nichtförmlicher Steuerbescheid: 211 a	Hauptzollamt	Anfechtung: 217 Ziff. 2, 219	1 Monat: 230	nicht erforderlich (§ 211 bezieht sich nur auf schriftlich zu erteilende Bescheide)	RFH.: 219, 277	Rechtsbeschwerde an den RFH.: 219 (Frift 1 Monat: 230; Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2)
6	Feststellungsbescheid: 220 Satz 2/3 (vgl. Nr. 15 a)	F.A.	Einspruch: 217 Ziff. 1, 218	1 Monat: 230	erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 231	F.A.: 218	1. Berufung an das FinG.: 218 (Frift 1 Monat: 230) 2. Rechtsbeschwerde an den RFH.: 218 (Frift: 1 Monat: 230), jedoch nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM. ist oder das FinG. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitfache die Rechtsbeschwerde zugelassen hat (265 a) ad 1/2: Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2
7	Feststellungsbescheid: 220 Satz 2/3 (vgl. Nr. 15 a)	Hauptzollamt	Anfechtung: 217 Ziff. 2, 219	1 Monat: 230	erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 231	RFH.: 219, 277	Rechtsbeschwerde an den RFH.: 219 (Frift 1 Monat: 230; Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2)

	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frist	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
8	Freistellungsbescheid: 220 Satz 2/3	F.A.	Einspruch: 217 Ziff. 1, 218, 223	1 Monat: 230	erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 231	F.A.: 218	a) Berufung an das FinG.: 218, 223 (Frist 1 Monat: 230); b) Rechtsbeschwerde an den RFSt: 218, 223, jedoch nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM ist oder das FinG wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitfache die Rechtsbeschwerde zugelassen hat (265a) Zu a/b) Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2
9	Freistellungsbescheid: 220 Satz 2/3	Haupt- zollamt	Anfechtung: 217 Ziff. 2, 219, 223	1 Monat: 230	erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 231	RFSt.: 219, 277	Rechtsbeschwerde an den RFSt.: 219, 223 (Frist 1 Monat: 230); Be- lehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2
10	Berichtigungsbescheid: 222 (vgl. Nr. 15a)	F.A.	Einspruch: 217 Ziff. 1, 218	1 Monat: 230	erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 231	F.A.: 218	1. Berufung an das FinG.: 218 (Frist 1 Monat: 230) 2. Rechtsbeschwerde an den RFSt.: 218 (Frist 1 Monat: 230), je- doch nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher ist als 200 RM. oder das FinG. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitfache die Rechtsbeschwerde zugelassen hat (265a)
11	Berichtigungsbescheid: 222 (vgl. Nr. 15a)	Haupt- zollamt	Anfechtung: 217 Ziff. 2, 219	1 Monat: 230	erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 231	RFSt.: 219, 277	Rechtsbeschwerde an den RFSt.: 219 (Frist 1 Monat: 230); Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2)
12	Schriftliche Auskunft über Stempelpflichtigkeit aus- gestellter Urkunden oder voll- zogener Geschäfte: 223 Ziff. 3	F.A.	Einspruch: 217 Ziff. 1, 218, 223 Ziff. 3	1 Monat: 230	erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 231	F.A.: 218	a) Berufung an das FinG.: 218, 223 Ziff. 3 (Frist 1 Monat: 230) b) Rechtsbeschwerde an den RFSt.: 218, 223 Ziff. 3, jedoch nur, wenn der Wert des Streit- gegenstandes höher als 200 RM. ist, oder das FinG. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitfache die Rechtsbeschwerde zugelassen hat (265a); Frist 1 Monat: 230 ad a/b: Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2
13	Bescheid, der einen aus Rechts- gründen zugelassenen Er- stattungs- oder Vergütungs- anspruch ganz oder teilweise ablehnt: 127 Abs. 2, 129, 130, 223 Ziff. 4 (aber auch 108 Abs. 2)	a) F.A.  b) Haupt- zollamt	a) Einspruch: 217 Ziff. 1, 218, 223 Ziff. 4  b) Anfechtung: 217 Ziff. 2, 219, 223 Ziff. 4	a/b) 1 Monat: 230	a/b) erforder- lich: 127 Abs. 2 Satz 2	a) F.A.: 218, 223 Ziff. 4  b) RFSt.: 219, 223 Ziff. 4, 277	a) 1. Berufung an das FinG.: 218, 223 Ziff. 4 (Frist 1 Monat: 230); 2. Rechtsbeschwerde an den RFSt.: 218, 223 Ziff. 4 (Frist 1 Monat: 230), jedoch nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM. ist, oder das FinG. wegen der grundsätzlichen Be- deutung der Streitfache die Rechtsbeschwerde zugelassen hat (265a) ad 1/2: Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2 b) Rechtsbeschwerde an den RFSt.: 219, 223 Ziff. 4 (Frist 1 Monat: 230). Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2
14	Bescheid, durch den erstattete oder vergütete Beträge zu- rückgefordert werden: 223 Ziff. 4	a) F.A.  b) Haupt- zollamt	a) Einspruch: 217 Ziff. 1, 218, 223 Ziff. 4  b) Anfechtung: 217 Ziff. 2, 219, 223 Ziff. 4	a/b) 1 Monat: 230	a/b) erforder- lich: 211, 231	a) F.A.: 218, 223 Ziff. 4  b) RFSt.: 223 Ziff. 4, 277	a) 1. Berufung an das FinG.: 218, 223 Ziff. 4 (Frist 1 Monat: 230); 2. Rechtsbeschwerde an den RFSt.: 218, 223 Ziff. 4 (Frist 1 Monat: 230), jedoch nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM. ist, oder das FinG. wegen der grundsätzlichen Be- deutung der Streitfache die Rechts- beschwerde zugelassen hat (265a). ad 1/2: Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2 b) Rechtsbeschwerde an den RFSt.: 219, 223 Ziff. 4 (Frist 1 Monat: 230). Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2.

	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frift	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
15	Befcheid über sonstige Steuerergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht: 223 Ziff. 4	a) FA. b) Hauptzollamt	a) Einspruch: 217 Ziff. 1, 218, 223 Ziff. 4 b) Anfechtung: 217 Ziff. 2, 219, 223 Ziff. 4	a/b) 1 Monat: 230	a/b) erforderlich: 211, 231	a) FA.: 218, 223 Ziff. 4 b) FA.: 219, 223 Ziff. 4, 277	a) 1. Berufung an das FinG.: 218, 223 Ziff. 4 (Frift 1 Monat: 230); 2. Rechtsbeschwerde an den RFV.: 218, 223 Ziff. 4 (Frift 1 Monat: 230), jedoch nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM. ist, oder das FinG. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitsache die Rechtsbeschwerde zugelassen hat (265 a) Zu 1/2: Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2 b) Rechtsbeschwerde an den RFV.: 219, 223 Ziff. 4 (Frift 1 Monat: 230); Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2
15a	Befcheide, durch die a) ein Antrag der im (noch nicht in Kraft getretenen) § 214a bezeichneten Art; b) ein Antrag auf Vornahme einer Neuveranlagung; c) ein Antrag auf Vornahme einer Berichtigungsveranlagung; d) ein Antrag auf Vornahme einer Neufeststellung; e) ein Antrag auf Vornahme einer Berichtigungsfeststellung ganz oder teilweise abgelehnt wird: 223 Ziff. 2	wie 13	wie 13	wie 13	wie 13	wie 13	wie 13
16	Befcheid, der Erlaß- und Erstattungsanträge aus Billigkeitsgründen ablehnt: 108 Abs. 1 <sup>2)</sup>	a) FA. b) Hauptzollamt c) FA. d) RFV.	Beschwerde nicht gegeben	unbefristet	nicht erforderlich	a/b) FA. c) RFV.	a/b nicht gegeben c) nicht gegeben
17	Abrechnungsbefcheid: 103a, 223 Abs. 5	a) FA. b) Hauptzollamt	a) Einspruch: 217 Ziff. 1, 218, 223 Ziff. 5 b) Anfechtung: 217 Ziff. 2, 219, 223 Ziff. 5	a/b) 1 Monat: 230	a/b) erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 231	a) FA.: 218 b) FA.: 219, 277	a) 1. Berufung an das FinG.: 218, 223 Ziff. 5 (Frift 1 Monat: 230); 2. Rechtsbeschwerde an den RFV.: 218, 223 Ziff. 5 (Frift 1 Monat: 230), jedoch nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM. ist, oder das FinG. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitsache die Rechtsbeschwerde zugelassen hat (265 a) ad 1/2: Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2 b) Rechtsbeschwerde an den RFV.: 219, 223 Ziff. 5 (Frift 1 Monat: 230); Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2.
18	Zollauskunft: 223a	FA.	Einspruch: 223a Satz 1	1 Monat: 230	erforderlich: 231	FA.: 223a Satz 1 Falsb. 2	Rechtsbeschwerde an den RFV.: 223a Satz 2 (Frift 1 Monat: 230). Belehrung erforderlich: 242 (RFV. v. 9. 12. 20).
19	Contingentbefcheid: 223a	FA.	Einspruch: 223a Satz 1	1 Monat: 230	erforderlich: 231	FA.: 223a Satz 1 Falsb. 2	Rechtsbeschwerde an den RFV.: 223a Satz 2 (Frift 1 Monat: 230); Belehrung erforderlich: 242 (RFV. v. 9. 12. 20).
20	Anordnung, die erzwungen werden kann: 202 Abs. 1	a) FA.: 202 b) Hauptzollamt: 202 c) FA.: 229	Beschwerde: 224, 231	1 Monat: 230	erforderlich: 231, 242 Abs. 1 Satz 2	a/b) FA.: 282 Abs. 1 Satz 3 c) RFV.: 282 Abs. 1 Satz 3	a/b) Rechtsbeschwerde an den RFV.: 283 Abs. 1 (Frift 1 Monat: 230); Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2 (RFV. v. 9. 12. 20.) c) nicht gegeben

<sup>2)</sup> Ist Erlaß nach § 108 Abs. 1 bewilligt, so entsteht nach RFV. 9, 17 ein Rechtsanspruch auf Erstattung, für welchen die ordentlichen Rechtsmittel gegeben sind (vgl. Nr. 13).

	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frift	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
21	Androhung eines Zwangsmittels: 202 Abs. 6	a) F.M.: 202 Abs. 6 b) Hauptzollamt: 202 Abs. 6 c) Z.F.M.: 229	Beschwerde: 224, 281	1 Monat: 230	erforderlich: 231, 242	a/b) Z.F.M.: 282 Abs. 1 Satz 3 c) R.F.M.: 282 Abs. 1 Satz 3	a/b) Rechtsbeschwerde an den R.F.G.: 283 Abs. 1 (Frift 1 Monat: 230; Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2) (R.F.G. v. 9. 12. 20) c) nicht gegeben
22	Verhängung und Ausführung eines Zwangsmittels: 202 Abs. 1	a) F.M.: 202 b) Hauptzollamt: 202 c) Z.F.M.: 229	Beschwerde: 224, 281	1 Monat: 230	erforderlich: 231, 242	a/b) Z.F.M.: 282 Abs. 1 Satz 3 c) R.F.M.: 282 Abs. 1 Satz 3	a/b) Rechtsbeschwerde an den R.F.G., wenn keine besondere Anordnung oder Androhung vorausgegangen ist: 283 Abs. 2 Satz 2 (Frift 1 Monat: 230; Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2) (R.F.G. v. 9. 12. 20) c) nicht gegeben
23	Auferlegung von Sicherungsgeldern: 203	a) F.M.: 203 b) Hauptzollamt: 203	Beschwerde: 224, 281	1 Monat: 230	erforderlich: 231, 242	Z.F.M.: 282 Abs. 1 Satz 3	Rechtsbeschwerde an den R.F.G. gegen die zur Durchführung der Steueraufsicht auferlegte Verpflichtung (Frift 1 Monat: 230; Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2) (R.F.G. v. 9. 12. 20); gegen die Verhängung des Sicherungsgeldes kein Rechtsmittel: 282 Abs. 4
24	Andere Verfügungen: 224	a) F.M.: 224 b) Hauptzollamt: 224 c) Geschäftsstelle des Fin.G.: 224, 282 Abs. 3 d) Z.F.M.: 224, 229 e) Geschäftsstelle des R.F.G.: 224, 229, 282 Abs. 2 f) R.F.G.: 224, 229 g) R.F.M.: 224	a/e) Beschwerde: 224, 281  nicht gegeben	1 Monat: 230	nicht erforderlich	a/b) Z.F.M.: 282 Abs. 1 Satz 3; Abs. 2 c) Fin.G.: 282 Abs. 3 d) R.F.M.: 282 Abs. 1 Satz 3 e) R.F.G.: 282 Abs. 3	a—e) kein weiteres Rechtsmittel: 282 Abs. 4
25	Steuerbescheide, die sich auf die Anforderung von Steuerborauszahlungen beschränken: 224	F.M., Hauptzollamt	Beschwerde: 224, 281	1 Monat: 230	erforderlich: 211, 231	Z.F.M.: 282 Abs. 1	nicht gegeben: 282 Abs. 4
26	Verfügung: 224, 282 Abs. 3	a) von einem F.G. um Erledigung einer Beweisaufnahme ersuchte oder beauftragte Stelle: b) vom R.F.G. um Erledigung einer Beweisaufnahme ersuchte oder beauftragte Stelle	a/b) Beschwerde: 224, 281	(a/b) 1 Monat: 230	a/b) erforderlich: 211, 231	a) F.G.: 282 Abs. 3 b) R.F.G.: 282 Abs. 3	a) nicht gegeben: 282 Abs. 4 b) nicht gegeben

	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frift	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
27	Ausschlußbeschuß: 245 c	Vorsitzender des FG.	Antrag auf Entscheidung des FG. 245 c Abs. 3 Satz 1	2 Wochen: 245 c Abs. 3 Satz 1	nicht erforderlich	FG.	nicht gegeben: 245 c Abs. 3 Satz 2
28	Entscheidung, welche: a) die Rechtsbeschwerde zuläßt; b) den Antrag auf Zulassung der Rechtsbeschwerde ablehnt; c) die Zulassung in einem vorläufigen Bescheid (251 Abs. 2.) ablehnt: 265 a Abs. 2, Satz 2	a/b) FG. c) Vorsitzender des FG.	a/b) nicht gegeben c) Antrag auf Entscheidung des FG.: 265 a Abs. 2 Satz 2	— c) 2 Wochen: 265 a Abs. 2 Satz 2	— c) erforderlich: 231	— c) FG.: 265 a Abs. 2 Satz 2	— c) nicht gegeben: 265 a Abs. 2 Satz 1
29	Festsetzung der Rechtsmittelgebühr und der der Rechtsmittelbehörde erwachsenen Auslagen 288, 297 c	a) Wenn das Rechtsmittel seinem vollen Umfang nach zurückgenommen worden ist: Geschäftsstelle der Behörde, gegen deren Entscheidung das Rechtsmittel gerichtet war: 297 c Abs. 1 Ziff. 1; b) im übrigen: Geschäftsstelle derjenigen Behörde, die zuerst über die Verpflichtung entschieden hat, die durch das Verfahren über das Rechtsmittel entstandenen Kosten zu tragen: 297 c Abs. 1 Ziff. 2; c) Nach Anordnung des RZM.: Geschäftsstelle derjenigen Behörde, die in der ersten Rechtsstufe entschieden hat: 297 c Abs. 4	a/c) Erinnerung: 297 d Abs. 1	a—c: 2 Wochen: 297 d Abs. 2	a/c) erforderlich: 297 d Abs. 2 Satz 2, 231	a/o) Diejenige Behörde, der die Geschäftsstelle angehört (297 d Abs. 3 Satz 1). Über die Erinnerung gegen einen Bescheid, den die Geschäftsstelle eines FG. erlassen hat, entscheidet der Vorsitzende des FG.: 297 d Abs. 3 Satz 2	a—c: nicht gegeben: 297 d Abs. 4
30	Entscheidung über den Antrag auf Festsetzung der Auslagen, die einem Beteiligten zu erstatten sind: 294, 297 c Abs. 2	a) Wenn das Rechtsmittel seinem vollen Umfang nach zurückgenommen worden ist: Geschäftsstelle der Behörde, gegen deren Entscheidung das Rechtsmittel gerichtet war: 297 c Abs. 1 Ziff. 1; b) im übrigen: Geschäftsstelle derjenigen Behörde, die zuerst über die Verpflichtung entschieden hat, die durch das Verfahren über das Rechtsmittel entstandenen Kosten zu tragen: 297 c Abs. 1 Ziff. 2; c) nach Anordnung des RZM.: Geschäftsstelle derjenigen Behörde, die in der ersten Rechtsstufe entschieden hat: 297 Abs. 4.	a/c) Erinnerung: 297 d Abs. 1	a—c: 2 Wochen: 297 d Abs. 2	a/c) erforderlich: 297 d Abs. 2 Satz 2, 231	a/o) Diejenige Behörde, der die Geschäftsstelle angehört (297 d Abs. 3 Satz 1). Über die Erinnerung gegen einen Bescheid, den die Geschäftsstelle eines FG. erlassen hat, entscheidet der Vorsitzende des FG.: 297 d Abs. 3 Satz 2	a—c: nicht gegeben: 297 d Abs. 4

Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frift	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
31 Festsetzung der Entschädigung einer Auskunftsperson oder eines Sachverständigen: 290 Abs. 1 Ziff. 4, 297 c Abs. 3	a) Geschäftsstelle derjenigen Behörde, der die Auskunft erteilt oder das Gutachten erstattet worden ist: 297 c Abs. 3 b) Nach Anordnung des RFGM.: Geschäftsstelle derjenigen Behörde, die in der ersten Rechtsstufe entschieden hat: 297 c Abs. 4	a/b) Erinnerung: 297 d Abs. 1	a/b: 2 Wochen: 297 d Abs. 2	a/b) erforderlich: 297 d Abs. 2 Satz 2, 231	ab) Diejenige Behörde, der die Geschäftsstelle angehört (297 d Abs. 3 Satz 1). Über die Erinnerung gegen einen Bescheid, den die Geschäftsstelle eines FG. erlassen hat, entscheidet der Vorsitzende des FG.: 297 d Abs. 3 Satz 2	a/b: nicht gegeben: 297 d Abs. 4
32 Anordnung und Leitung der Zwangsvollstreckung: 299, 300	FG., Hauptzollamt, Hilfsstelle, Vollstreckungsbehörde	I. Einwendungen des Vollstreckungsschuldners: a) gegen Art und Weise der Beitreibung: Beschwerde: 224, 281 b) gegen Entscheidung oder Höhe des Anspruchs: Rechtsmittel der Nr. 1, 2, 4, 14, 22, 23, 29—31 c) daß der Anspruch erloschen, gestundet, die Anordnung des Zwangsverfahrens unzulässig sei: 300 Abs. 2 Satz 1: Rechtsmittel der Nr. 13 II. Widerspruch Dritter: a) nach 301: 1. Beschwerde: 224, 281 2. erforderlichenfalls Klage: 300 Abs. 1 b) nach 303: Klage	I. a) 1 Monat: 230 b) vgl. Nr. 1, 2, 4, 14, 22, 23, 29—31 c) vgl. Nr. 13 II. a) 1. 1 Monat: 230 2. unbefristet b) 1 Monat: 303 Abs. 1 Satz 3	I. a) nicht erforderlich b) vgl. Nr. 1, 2, 4, 14, 22, 23, 29—31 c) vgl. Nr. 13 II. a) 1. nicht erforderlich 2. nicht erforderlich b) nicht erforderlich	I. a) FG.: 282 Abs. 1 Satz 3; Abs. 2 b) vgl. Nr. 1, 2, 4, 14, 22, 23, 29—31 c) vgl. Nr. 13 II. a) 1. FG.: 282 Abs. 1 Satz 3; Abs. 2 2. Gericht, in dessen Bezirk gepfändet ist: 301 Abs. 3 b) Gericht: 303 Abs. 2 Satz 3	I. a) nicht gegeben: 282 Abs. 4 b) vgl. Nr. 1, 2, 4, 14, 22, 23, 29—31 c) vgl. Nr. 13 II. a) 1. nicht gegeben: 282 Abs. 4 2. Rechtsmittel nach der ZPO. b) Rechtsmittel nach der ZPO.
33 Anordnung des dinglichen Arrestes: 351	FG., Hauptzollamt	Berufung: 351	1 Monat: 230	erforderlich: 231	FG.: 351 Abs. 1	Rechtsbeschwerde an den RFG: 351 Abs. 1 (Frift 1 Monat: 230; Belehrung erforderlich: 241 Abs. 1 Satz 2; 251 Abs. 3), jedoch nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM. ist, oder das FG. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitfache die Rechtsbeschwerde zugelassen hat (265 a)

	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frist	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
34	Anordnung des persönlichen Sicherheitsarrestes: 352	F.A., Hauptzollamt	Berufung: 352 Satz 3	1 Monat: 230	erforderlich: 231	F.G.: 352 Satz 3	Rechtsbeschwerde an den R.F.S.: 352 Satz 3, jedoch nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher ist als 200 M.M. oder das F.G. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitsache die Rechtsbeschwerde zugelassen hat (265 a) (Frist 1 Monat: 230; Belehrung erforderlich: 242 Abs. 1 Satz 2; 251 Abs. 3)
35	a) Zerlegungsbescheid: 354 e b) Verfügung des F.A., durch die ein Antrag auf Erlass eines Zerlegungsbescheides abgelehnt wird: 354 c	a/b) F.A.	a/b) Beschwerde: 354 g Abs. 1	a/b: 6 Wochen: 354 g Abs. 2 Satz. 1	a/b) erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1	a/b) R.F.A.: 354 g Abs. 1	a/b) weitere Beschwerde an den R.F.S.: 354 g Abs. 1 (Beschlußverfahren). Frist 1 Monat: 354 g Abs. 2 Satz 2. Belehrung erforderlich: 231, 242 Abs. 1 Satz 2, R.F.S. 9. 12. 20.
36	Untersagungsbeschluß: 199 a (früher 366)	R.F.A.	Beschwerde: 199 a Abs. 3	1 Monat: 199 a Abs. 3, 284, 230	erforderlich: 284, 231	R.F.S.: 199 a Abs. 3 (Beschlußverfahren: 284)	nicht gegeben
37	Untersagungsbeschluß: 200 Abs. 1 Satz 2	R.F.A.	Beschwerde: 200 Abs. 1 Satz 3	1 Monat: 284, 230	erforderlich: 284, 231	R.F.S.: 200 Abs. 1 Satz 3 (Beschlußverfahren: 284)	nicht gegeben
38	Strafbescheid: 412	F.A., Hauptzollamt	a) Beschwerde: 416 b) Antrag auf gerichtliche Entscheidung: 426	a) 1 Woche: 416 b) 1 Woche	a) erforderlich: 412 Abs. 2 Satz 2 b) erforderlich: 412 Abs. 2 Satz 2	a) R.F.A.: 417 b) Gericht: 427	a) nicht gegeben; Begnadigung: 443 b) nach der St.P.D.
39	Anderere Verfügungen im Strafverfahren: 418	a) F.A. b) Hauptzollamt c) R.F.A.	Beschwerde: 418	1 Woche	nicht erforderlich	a/b) R.F.A. c) R.F.M.	a/b) nicht gegeben: 418 Abs. 1 Satz 4 c) nicht gegeben
40	Aufhebung des Strafbescheides: 434 Abs. 2	Gericht	Sofortige Beschwerde: 434 Abs. 2	1 Woche: 311 St.P.D.	vgl. St.P.D.	Beschwerdegericht: 311 St.P.D.	nicht gegeben
41	Umwandlung von Geldstrafe in Freiheitsstrafe: 435	Gericht	Sofortige Beschwerde: 435 Satz 5	1 Woche: 311 St.P.D.	vgl. St.P.D.	Beschwerdegericht: 311 St.P.D.	nicht gegeben
42	Erhebung der öffentlichen Klage a) durch die Staatsanwaltschaft: 437 Abs. 1 b) durch F.A., Hauptzollamt: 437 Abs. 2/3	Gericht	Rechtsmittel der St.P.D.	1 Monat: 433 Abs. 2 für Revisionsanträge und Erklärungen auf solche; sonst: Fristen der St.P.D.	vgl. St.P.D.	vgl. St.P.D.	vgl. St.P.D.
43	Verfügung: 13 Abs. 2	a) Hilfsstelle b) F.A., Hauptzollamt c) R.F.A.	Aufsichtsbeschwerde: 13 Abs. 2 (kein eigentliches Rechtsmittel)	unbefristet	nicht erforderlich	a) Vorgesetzter des F.A., Hauptzollamtes b) Präsident des R.F.A. c) R.F.M.	a) Präsident des R.F.A., weiterhin: R.F.M. b) R.F.M. c) nicht gegeben



## B. Länder.

## 1. Preußen.

(ZB. 1930, 2249.)

## 2. Bayern.

(ZB. 1930, 2265.)

## 3. Württemberg.

(ZB. 1930, 2268.)

## 4. Sachsen.

(ZB. 1930, 2269.)

## 5. Baden.

(ZB. 1930, 2270.)

## 6. Hamburg.

(ZB. 1930, 2271.)

## 7. Braunschweig.

Von Gerichtsassessor Dr. Fricke, Wolfenbüttel.

GWS. = Gesetz u. Verordnungsammlung.

**1. Grundsteuer** (Grundsteuergesetz v. 4. Juli 1927 [GWS. 223]; 1. Grundsteuerausführungsverordnung [1. GrStAB. v. 22. Juli 1927 [GWS. 257]; Gesetz v. 26. Februar 1923 [GWS. 48]).

Strafrecht u. Strafverfahren nach §§ 355—443 RAd., jedoch an Stelle der FA. — Landesgrundsteueramt (GWSiA.), an Stelle des FA. — Finanzminister.

Betreibung im Verwaltungszwangsverfahren: Gesetz v. 9. April 1888 (GWS. 43).

Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frift	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
1. Steuerbescheid	Gemeindebehörde (Ziff. 5 1. GrStAB.)	Einspruch (§ 16 GrStG.)	1 Monat (§ 16)	erforderlich (Ziff. 8 1. GrStAB.)	LGStA. oder das von ihm bestimmte Vermessungsamt (§ 16 GrStG., Ziff. 8 1. GrStAB.)	1. Berufung innerhalb eines Monats an den Berufungsausschuß. Belehrung erforderlich. 2. Rechtsbeschwerde innerhalb eines Monats an Verwaltungsgerichtshof. Belehrung erforderlich (§ 16 GrStG.)
2. Berlegung des Einheitswertes (§ 6 Absf. 2 GrStG.)	LGStA.	Beschwerde (§ 21)	1 Monat	nicht erforderlich	Staatsministerium	
3. Verwerfung eines Rechtsmittels als unzulässig (§ 236 RAd. i. Verb. m. § 27 GrStG.)	Vorsitzender des Berufungsausschusses bzw. BGG.	Antrag auf Entscheidung der Rechtsmittelbehörde	14 Tage	erforderlich	Rechtsmittelbehörde	Evtl. Rechtsbeschwerde siehe unter 1.
4. Vorläufiger Berufungsbescheid	Vorsitzender des Berufungsausschusses	1. Antrag auf Entscheidung des Berufungsausschusses oder 2. Rechtsbeschwerde siehe unter 1.	14 Tage	erforderlich	Berufungsausschuß	Rechtsbeschwerde siehe unter 1.

**2. Hauszinssteuer** (Gesetz i. d. Fassung v. 6. Juli 1927 [GWS. 229]).

1. Ausf. v. 17. Juni 1926 (GWS. 81).

2. " " v. 22. Juli 1927 (GWS. 260).

3. Ausf. v. 23. Mai 1928 (GWS. 44).

4. " " v. 24. Mai 1929 (GWS. 115).

Strafrecht u. Strafverfahren nach §§ 355—443 RAd., jedoch an Stelle des FinA.: a) in den Städten Rat der Stadt, b) sonst Landesgrundsteueramt (GWSiA.). An Stelle des FA. — Finanzminister.

1. Steuerbescheid	Gemeindebehörde (Ziff. 8 Absf. 6 1. AB.)	Einspruch (§ 14 b. Gef.)	1 Monat (§ 14 b. Gef.)	erforderlich (Ziff. 8 Absf. 6 1. AB.)	a) in den Städten Rat d. Stadt b) sonst LGStA. oder das von ihm bestimmte Vermessungsamt (§ 14 b. Gef.)	1. Berufung innerhalb eines Monats an den Berufungsausschuß. Belehrung erforderlich. 2. Rechtsbeschwerde innerhalb eines Monats an Verwaltungsgerichtshof. Belehrung erforderlich. (§ 14 b. Gef.)
2. Verwerfung eines Rechtsmittels als unzulässig						siehe Grundsteuer I Nr. 3 und 4, gem. Nr. 9 Absf. 10 der 1. Ausf. v.
3. Vorläufiger Berufungsbescheid						

### 3. Gewerbesteuer (Gewerbesteuergezet v. 17. Juli 1928 [GWS. 111] in der geltenden Fassung).

1. GewStAusfW. v. 26. September 1927 (GWS. 346)
2. " v. 2. August 1928 (GWS. 121)
3. " v. 2. Oktober 1928 (GWS. 129)
4. " v. 25. März 1930 (GWS. 29)
5. " v. 9. August 1930 (GWS. 129).

Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frift	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
Steuerbescheid	Gemeindebehörde (Nr. 24 Ziff. 1 1. GewStW.)	Einspruch (§ 20 GewStG.)	1 Monat (§ 20 b. Gef.)	erforderlich (Nr. 24 1. GewStW.)	a) in den Städten u. gleichgestellten Gemeinden Steuer- ausfchuf; b) im übrigen FinA. (§ 20 b. Gef., 4. GewStW.)	1. Berufung an den Berufungsaus- fchuf. Frist 1 Monat, Belehrung erforderlich (§ 20 GewStG.). 2. Rechtsbeschwerde an Verwaltungs- gerichtshof. Frist 1 Monat, Be- lehrung erforderlich.
2. Verwerfung eines Rechts- mittels als unzulässig	} siehe Grundsteuer I Nr. 3 und 4, nach Nr. 22 1. GewStW.					
3. Vorläufiger Berufungs- bescheid						
4. Zerlegungsbeschluf (§ 12 Abs. 1 u. 3 § 31 GewStG.)	a) in den Städten u. gleich- gestellten Gemeinden Steuer- aus- fchuf b) sonst FinA.	a) für die beteiligten Gemeinden Rechtsmittel wie unter 1.  b) für den Steuerpflichtigen Anfechtung gleichzeitig mit dem Steuerbescheid (§§ 31, 32 GewStG.).				
5. Festsetzung des Säumnis- zuschlag (§ 18 Abs. 3 Gew- StG.)	a) in den Städten Steuer- ausfchuf b) sonst FinA. (§ 18 Abs. 3)	Beschwerde (§ 18 Abs. 3 GewStG.)	4 Wochen (§ 18 Abs. 3 GewStG.)	nicht erforderlich	FinA. (5. GewSt- W.)	
6. Vorauszahlungsbescheid (§ 25 GewStG.)	Gemeinde- behörde (Nr. 29 GewSt- W.)	Beschwerde 1. (Nr. 2a GewStW.)	2 Wochen (Nr. 29 1. GewStW.)	erforderlich (Nr. 29 1. GewStW.)	FinMin. (§ 25 GewStG.)	
7. Steuerbescheid über die Entrichtung der Gewerbe- abgabe (§ 34a GewStG.)	Gemeinde- behörde (§ 34a GewStG.)	Rechtsmittel wie unter 1., doch geht der Einspruch an die Gemeinde- behörde				

Strafrecht und Strafverfahren nach §§ 355—443 NAD., richtet sich die strafbare Handlung gegen die Vorschriften betr. Gewerbeabgabe (Ibde. Nr. 7), so steht die Untersuchung und Bestrafung den Gerichten zu (§ 35 GewStG.). Weitreibung im Verwaltungszwangsverfahren (§ 27 Abs. 3 GewStG.). An Stelle der Landesfinanzämter tritt der Finanzminister.

### 4. Wandergewerbesteuer (Gesetz betr. die Besteuerung des Gewerbebetriebes im Umherziehen v. 5. April 1906 [GWS. 171] in der geltenden Fassung).

Steuerfestsetzung auf dem Wandergewerbechein bzw. Gewerbechein	FinA.	Vorstellung (§ 7 b. Gef.)	4 Wochen	nein	FinA.	Dagegen Beschwerde binnen 4 Wochen an den Landesfinanzminister (§ 7 b. Gef.).
--	-------	------------------------------	----------	------	-------	---

### 5. Wanderlagersteuer (Wanderlagersteuergesetz v. 10. Juli 1930 [GWS. 85]; AusfW. v. 16. Juli 1930 [GWS. 89]).

Steuerbescheid (§ 6 Abs. 2 b. Gef.)	Gemeinde- behörde (§ 6 Abs. 2 b. Gef.)	Einspruch (§ 7 Abs. 1 b. Gef.)	1 Woche (§ 7 Abs. 1 b. Gef.)	ja (Ziff. 3 AusfW.)	a) in den Städten Stadtver- ordneter- ver- sammlung b) in den Land- gemeinden Preis- direktion (§ 7 Abs. 3 b. Gef.)	Rechtsbeschwerde innerhalb 2 Wochen an den Verwaltungsgerichtshof (§ 7 Abs. 5 d. Gef.). Belehrung erforderlich.
--	---	-----------------------------------	---------------------------------	------------------------	---	---

## 6. Grubensfeldabgabe (Gesetz v. 13. Juni 1917 [GWS. 125]).

Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frist	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
Festsetzung (§ 7)	Bergbehörde (Landesbergamt) (§ 7)	Beschwerde (§ 14)	4 Wochen (§ 14)	nein	Staatsministerium (§ 14)	

## 7. Stempelsteuer (Stempelsteuergesetz v. 20. Mai 1911 in der geltenden Fassung).

Entscheidungen der Steuerbehörde des in § 26 d. Ges. bezeichneten Inhalts	a) wenn vom LFinA. selbst erlassen, Vorstellung beim LFinA. b) sonst Beschwerde (§ 26)	1 Monat (§ 26)	nein	Zu a) u. b) LFinA. (§ 26)	Dagegen: Berufungsverfahren nach den Vorschriften der RAbgD. (§ 218 RAbgD., § 26.)
---	---	----------------	------	---------------------------	--

## 8. Gemeindeabgabengesetz (Gesetz v. 5. Nov. 1923 [GWS. 357].)

- Für die Gemeindezuschläge zu den staatlichen Steuern gelten die Vorschriften der betreffenden Steuergesetze.
- Sonstige Steuern.

Form der Heranziehung und entscheidende Stelle ist in den einzelnen Statuten bestimmt	Einspruch (§ 26 d. Ges.)	4 Wochen (§ 26 d. Ges.)	nicht vorgeschrieben	a) in den Städten Stadtverordnete b) sonst Gemeinderat (§ 27)	a) in den Städten direkte Klage an Verwaltungsgerichtshof (§ 27 d. Ges. u. Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs v. 24. Okt. 1928. Beilageheft zur Vr. Ztschr. f. Rechtspflege 1928 S. 13); b) sonst Beschwerde an den Kreisaußschuß. Frist 14 Tage. Gegen dessen Entscheidung Klage an Verwaltungsgerichtshof. (§ 27 d. Ges.)
---	--------------------------	-------------------------	----------------------	--	--

## 9. Kirchensteuer (Gesetz betr. das Steuerrecht der Religionsgesellschaften v. 27. April 1927 [GWS. 168]).

- Für die ev.-luth. Kirche außerdem Allgem. Kirchensteuerordnung v. 20. März 1925 in der geltenden Fassung. Landeskirchl. Amtsblatt 1925 S. 32.

Veranlagungsbescheid	eine von der Kirche zu bestimmende Stelle; in der evang.-luth. Kirche LFinA.	Einspruch (§ 4 d. Ges.)	Frist den Kirchen überlassen, in der luth. Kirche 1 Monat	ein Kirchenorgan; in der ev.-luth. Kirche, Kirchensteuer-ausschuß	1. bei Zurückweisung oder Nichtentscheidung innerhalb 3 Monaten Beschwerde an die Kreisdirektion; in der Stadt Braunschweig an Rat d. Stadt; 2. dagegen Klage binnen Monatsfrist an Verwaltungsgerichtshof (§ 4 d. Ges.)
----------------------	--	-------------------------	---	---	---

## Steuerumgehung und Steuerstrafrecht.

Von Rechtsanwalt Dr. Fritz H. Strauß, Berlin.

Die Steuerumgehung ist nach dem Recht der Reichsabgabenordnung erlaubt. Sie kann nicht einmal als eine verwerfliche Heimlichkeit angesehen werden (StW. 1928, 197). Strafbar ist die Steuerumgehung (von der Bestrafung der Steuerumgehung als Steuergefährdung nach § 367 RAbgD. soll in diesem Zusammenhang abgesehen werden) als Steuerhinterziehung, wenn der Täter vorsätzlich Pflichten verletzt, die ihm im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht obliegen (§ 359 Abs. 4 RAbgD.). Mit der Auslegung dieser Bestimmung hat sich die Theorie des Steuerrechts nur in geringem Maße beschäftigt. Hensel, Steuerrecht S. 142 Anm. 4, gibt eine Abgrenzung der Steuerumgehung als Steuerhinterziehung gegen die Steuerumgehung als Steuergefährdung im Hinblick darauf, daß sowohl § 359 Abs. 4 als auch § 367 Abs. 2 von einer vorsätzlich begangenen Ordnungswidrigkeit sprechen. Er nimmt bei der als Steuerhinterziehung zu bestrafenden Steuerumgehung an, daß die Ordnungswidrigkeit begangen wird, um die Umgehung der Kenntnis der Behörden zu entziehen; beide Teile des zusammengefügten Tatbestandes seien hier durch einen einheitlichen

Vorsatz zusammengehalten. Bei der Steuerumgehung als Steuergefährdung dagegen beziehe sich der Vorsatz nur auf die Ordnungswidrigkeit. Wie beschaffen die Ordnungswidrigkeit sein muß, die in Verbindung mit einer Steuerumgehung geeignet ist, den strafrechtlichen Tatbestand der Steuerhinterziehung zu verwirklichen, ist nicht gesagt. Bühler (Vehrbuch S. 114) begnügt sich damit, festzustellen, daß Hilfspflichten, wie namentlich die Erklärungsanzeige und Auskunftspflichten, verletzt sein müssen. Becker (RAbgD. § 359 Anm. 8) weist darauf hin, daß bei ausgedehnter Anwendung des Dolus eventualis die Rechtspredung in vielen Fällen dazu kommen könne, die Steuerumgehung als Steuerhinterziehung zu bestrafen. Der Vorsatz des Täters werde oft nicht klar und bestimmt sein, aber die Möglichkeit, daß die Steuerumgehung nicht durchgelassen werde, umfassen. Die Steuerumgehung als solche solle straflos sein: „Es ist Sache der Behörden, sie aufzudecken und die Steuer zu erheben.“ Catién, S. 186 f., und DeLewer, S. 123 äußern sich gleichfalls nicht näher darüber, was unter Verletzung steuerlicher Pflichten i. S. des § 359 Abs. 4 RAbgD. zu verstehen sei.

Schmalz, Die Steuerhinterziehung i. S. des § 359 Abs. 4, führt S. 30 die in Frage kommenden Pflichten der Steuerpflichtigen auf; außer den Bestimmungen der RAbgD. führt er von jetzt geltenden Gesetzen nur die §§ 61 ff. EinkStG. an — bezeichnenderweise nicht den § 26 GrEwStG. —

Die Rechtsprechung hat, soweit ersichtlich, bis vor kurzem keine Gelegenheit zur Anwendung des § 359 Abs. 4 RAbgD. gehabt; wenigstens sind keine höchstgerichtlichen Entscheidungen, in denen eine Steuerumgehung als Steuerhinterziehung bestraft wird, bekannt geworden. In der Entscheidung ZB. 1926, 1671 ist zwar von der Vorinstanz auch der § 5 RAbgD. zur Begründung einer Steuerstrafe wegen Hinterziehung herangezogen worden, jedoch hat das Urteil des BayObLG. sich nicht auf den § 359 Abs. 4 gestützt.

Kürzlich hat nunmehr erstmalig das Reichsgericht mit einem Fall der Steuerumgehung als Steuerhinterziehung zu tun gehabt (RGSt. 64, 253 v. 30. Juni 1930). Es handelte sich um einen Tatbestand, wie ihn der RFG. schon oft unter steuerlichem Gesichtspunkt zu behandeln hatte.

Der Angeklagte hatte sich ein notarielles Angebot auf ein Grundstück machen lassen, an welches sich der Eigentümer mehrere Jahre für gebunden erklärte. Der Angeklagte leistete eine Anzahlung und bekam den Besitz des Grundstücks eingeräumt. Da er das Grundstück nicht behalten wollte, führte er dem Eigentümer einen anderen Käufer zu, der nunmehr mit dem Eigentümer einen Kaufvertrag über das Grundstück abschloß und als neuer Eigentümer eingetragen wurde. Der Angeklagte selbst verzichtete in notarieller Urkunde auf die Rechte aus der Offerte und erhielt einen Teil des von dem neuen Eigentümer gezahlten Kaufpreises. Das Reichsgericht ist der Auffassung des Landgerichts beigetreten, daß der Verzicht des Angeklagten auf die Kaufofferte „nichts anderes als die Übertragung dieses Rechts“ auf den neuen Käufer gewesen sei. Es hat den Angeklagten für verpflichtet gehalten, nach § 26 GrEwStG. der Steuerbehörde von der Abtretung seiner Rechte Anzeige zu machen; das aber hat er unterlassen, obwohl er sich der Steuerpflichtigkeit bewußt war oder doch mindestens mit der Möglichkeit der Steuerpflicht rechnete und auch für diesen Fall die Hinterziehung der Steuer billigte. Das Reichsgericht sagt, daß die dem Angeklagten zugeflossene Vergütung der Steuerersparnis halber verschleiert worden sei. „Diese Steuerersparnis“, sagt das Reichsgericht, „war aber nach Lage der Sache keine bloße Steuerumgehung i. S. des § 5 RAbgD., sondern eine unmittelbare Steuerverkürzung; denn der Angeklagte verschwieg bei der Beurkundung des Verzichts einen Teil des Rechtsvorganges, nämlich die steuerpflichtige Abtretung, obgleich er gerade sie der Steuerbehörde mitzuteilen verpflichtet war und er mit dem Bestehen der Steuerpflicht rechnete.“

Diese Entscheidung des Reichsgerichts ist nicht nur von erheblicher Bedeutung für den Grundstückshandel; sie zeigt darüber hinaus, wie eng gerade auf dem Gebiete der Steuerumgehung die Zusammenhänge zwischen Praxis und Theorie sind und wie sehr die Anwendung des § 359 Abs. 4 RAbgD. einer klaren theoretischen Grundlegung des Begriffs der Steuerumgehung bedarf. Die Entscheidung des Reichsgerichts gibt in theoretischer und praktischer Beziehung zu erheblichen Bedenken Anlaß.

In theoretischer Hinsicht läßt die Entscheidung eine klare Stellungnahme zu dem Begriff der Steuerumgehung vermissen. Das Reichsgericht billigt die Auslegung des Landgerichts, daß der Verzicht auf die Kaufofferte „nichts anderes“ als eine Abtretung der Rechte aus der Offerte gewesen sei. Nun wird im Steuerrecht scharf zwischen dem Scheingeschäft des § 7 GrEwStG. und dem Umgehungs geschäft unterschieden. Die Rechtsprechung des für Grunderwerbsteuern zuständigen 2. Senats hat wiederholt ausgesprochen, daß die Tatbestände des Scheingeschäfts und des Umgehungs geschäfts sich gegenseitig ausschließen (RFG. 5, 247; 11, 105 [107]; 12, 100 [103]). Wenn in dem vom Reichsgericht entschiedenen Fall der Angeklagte in Wirklichkeit die Rechte aus der Offerte abgetreten hat, so würde der Verzicht auf die Offerte nur zum Schein erfolgt sein. Hat der Angeklagte aber ein ernstliches Umgehungs geschäft zur Vermeidung doppelter Grunderwerbsteuer vorgenommen, so ist eine Abtretung der Rechte aus der Offerte gar nicht erfolgt. Die Unterscheidung

beider Fälle bietet in der Praxis oft erhebliche Schwierigkeiten. Der RFG. hat sich mit Recht in der Mehrzahl der Fälle für das Vorliegen von Umgehungs geschäften ausgesprochen und nur in einem Ausnahmefall ein Scheingeschäft angenommen (ZB. 1926, 1061 = StB. 1925, 27), und auch hier hat die Kritik sich vielfach für das Vorliegen eines Umgehungs geschäfts erklärt.

Wenn das Reichsgericht den Verzicht auf die Rechte aus dem Angebot als Scheingeschäft angesehen hat, müßte der getroffenen Entscheidung zugestimmt werden; das Reichsgericht spricht aber selbst davon, daß keine bloße Steuerumgehung vorgelegen habe; es will daher offenbar kein Scheingeschäft annehmen. Damit würde es sich im Einklang mit der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes befinden.

Sah das Reichsgericht aber eine Steuerumgehung als vorliegend an, so mußte gefragt werden, ob eine Anzeigepflicht auf Grund des § 26 GrEwStG. bestand. Diese Bestimmung legt demjenigen eine Anzeigepflicht auf, der „an einem steuerpflichtigen Rechtsvorgang beteiligt ist“. Nun stellt aber die Steuerumgehung an sich keinen steuerpflichtigen Rechtsvorgang i. S. des § 26 GrEwStG. dar. Die Steuerumgehung bedeutet nicht eine Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes des umgangenen Steuergesetzes, sondern stellt sich als die Erreichung einer bestimmten wirtschaftlichen Lage dar, unter Vermeidung des rechtlichen Tatbestandes, welchen der Gesetzgeber hierfür als üblich im Verkehrsleben angesehen und daher zur Voraussetzung der Entstehung des Steueranspruchs erhoben hat (Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung, S. 225). Während Becker in § 5 RAbgD. nur einen Anwendungsfall des § 4 erblickt und Ball (Steuerrecht und Privat recht) den steuerrechtlichen Begriffen eine selbständige Bedeutung, unabhängig von den zivilrechtlichen Begriffen, zuerkennt, dürfte mit Hensel (a. a. O., Bühler S. 113) und der überwiegenden Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes anzunehmen sein, daß der Bereich des § 5 im allgemeinen gerade da anfängt, wo mit gewöhnlicher Auslegung nach § 4 RAbgD. nicht mehr weiterzukommen ist. Geht man von diesem Standpunkt aus, so hat in dem vom Reichsgericht entschiedenen Fall der Angeklagte sich nicht an einem steuerpflichtigen Rechtsvorgang beteiligt, sondern er wird lediglich besteuert, wie wenn er sich an einem solchen Vorgang beteiligt hätte. Hagelberg, § 26 Anm. 4, will die Anzeigepflicht auch auf die Fälle des § 5 RAbgD. erstrecken, wenn er auch annimmt, daß hier eine Steuerhinterziehung mangels des subjektiven Tatbestandes nur selten in Frage kommt (vgl. auch Hagelberg in der Anm. zu ZB. 1926, 1671, wo Hagelberg sich in ähnlichem Sinne ausspricht). Ähnlich will Ott (§ 26 Anm. 2) auch in den Fällen des § 5 RAbgD. eine „fürsorgliche Anzeigepflicht“ annehmen. Dagegen scheint Becker anderer Ansicht zu sein. Er bildet bei Erläuterung des § 367 (Steuergefährdung) in Anm. 5 gerade das Beispiel einer Verschleierung des Zwischengeschäfts, wie sie auch das Reichsgericht in der angeführten Entscheidung beschäftigt hat. Er erklärt ausdrücklich die Rückgängigmachung eines Geschäfts zwischen A. und B. und die auf Veranlassung des B. erfolgte unmittelbare Auffassung an C., bei der B. den von C. erzielten Mehrerlös behält, für sich allein nicht für strafbar. Erst wenn das Finanzamt den Fall aufklären will und dann unrichtige oder ungenügende Angaben gemacht werden, will Becker Strafbarkeit annehmen, und zwar hält er, wenn die Beteiligten durch unrichtige oder ungenügende Angaben die Festsetzung der umgangenen Steuer auch für den Fall verhindern wollen, daß die Steuer von ihnen geschuldet werden sollte, eine Steuerhinterziehung für gegeben. Offenbar würde Becker eine Steuerhinterziehung durch Unterlassung der Anzeigepflicht des § 26 GrEwStG. nicht annehmen.

Tatsächlich dürfte auch kaum eine Anzeigepflicht im Falle der Steuerumgehung gegeben sein. Das Reichsgericht sowie Hagelberg und Ott an den angeführten Stellen gehen stillschweigend davon aus, daß eine Vorschrift folgenden Inhalts besteht: Wer eine Steuerumgehung vornimmt, hat diejenigen steuerlichen Pflichten zu erfüllen, die er zu erfüllen hätte, wenn er die übliche Rechtsform gewählt hätte. Dieser Rechtsatz wäre also ein Bestandteil des steuerstrafrechtlichen Tatbestandes, der sich aus der Steuerumgehung und der Zuwiderhandlung gegen diesen Rechtsatz zusammensetzen würde; er wäre eine Ausfüllung des Blanketts, das der Begriff der

„im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht“ gegebenen Pflichten darstellt. Ein solcher Rechtsatz erscheint aber als ein Bestandteil des Strafrechts deshalb unmöglich, weil der Begriff der Steuerumgehung viel zu unbestimmt ist, um das wesentliche Moment in einem strafrechtlichen Tatbestand zu sein. (Daß der Begriff der Steuerumgehung im eigentlichen Steuerrecht notwendig und sogar für den Steuerpflichtigen nützlich sein kann, weil er die Voraussetzungen genau umreißt, ist in unserem Zusammenhang ohne Belang.) Demgegenüber kann man auch nicht einwenden, daß nach dem Gesetz die Steuerumgehung ein Tatbestandsmoment des § 359 Abs. 4 bilde, der Gesetzgeber also den Begriff der Steuerumgehung als hinreichend bestimmt angesehen haben muß. Im Falle des § 359 Abs. 4 macht erst die Zuwiderhandlung gegen steuerliche Pflichten die Steuerumgehung zu einer strafbaren Handlung, und nur die Zuwiderhandlung gegen die steuerlichen Pflichten ist das die Strafbarkeit auslösende Moment. Wollte man den im Vorstehenden formulierten Rechtsatz gelten lassen, so dürfte das Publikum nur in wenigen Fällen wissen, ob dieser Rechtsatz auf den einzelnen Fall Anwendung findet. Ob Steuerumgehung angenommen wird, entscheidet in letzter Instanz der Reichsfinanzhof, und er wird, wie ja die Rechtsprechung überhaupt, sich vielfach nicht von logischen, sondern von willensmäßigen Elementen bei seiner Entscheidung leiten lassen.

Man könnte daran denken, zwischen den typischen und den untypischen Fällen der Steuerumgehung zu unterscheiden, und als typische Fälle diejenigen anzusehen, in denen die Rechtsprechung bereits feste Tatbestände herausgebildet hat, die gewissermaßen die einzelnen Steuergesetze ergänzen; solche Tatbestände wären z. B. auf dem Gebiete des Grunderwerbsteuerrechts die Verschleierung des Zwischengeschäfts, die Umgehung des § 3 GrunderwerbStG. durch Vereinigung der Anteile in der Person teils des Treuhänders, teils des Treugebers, die Mobilisierung des Grundstücks durch Übertragung von Gesellschaftsanteilen einer Grundstücks-Gesellschaft. Man könnte sagen, daß in diesen Fällen die beteiligten Kreise im allgemeinen von dem Bestehen der Steuerrechtsprechung Kenntnis haben und daher ebenso die Anzeigepflicht erfüllen müssen, wie wenn sie an einem unmittelbar (ohne Anwendung des § 5 RAbgD.) steuerpflichtigen Rechtsvorgang beteiligt wären. Will man so vorgehen, dann müßte man annehmen, daß die Rechtsprechung neue gesetzliche Tatbestände schaffen kann, und man müßte weiter annehmen, daß — wir haben es ja hier mit dem Begriff der Steuerumgehung im Strafrecht und nicht im eigentlichen Steuerrecht zu tun — die Rechtsprechung Normen aufstellen könnte, die geeignet sind, wenn jemand ihnen zuwiderhandelt, eine Strafbarkeit aus § 359 Abs. 4 RAbgD. zu begründen. Man müßte dann einen Rechtsatz stillschweigend als gegeben ansehen, der dahin lautet: Die Anzeigepflichten sind auch dann zu erfüllen, wenn einer der Tatbestände vorliegt, in denen die ständige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes Steuerumgehung annimmt. Dieser Rechtsatz aber müßte als ein Verstoß gegen § 2 StGB. und den Satz nulla poena sine lege angesehen werden. Seine Anwendung würde bedeuten, daß neue strafrechtliche Tatbestände durch die Rechtsprechung geschaffen werden können. Daß die höchstgerichtliche Rechtsprechung in Strafsachen auch ihrerseits die Begriffe des Strafgesetzbuches interpretiert, kann keineswegs auf eine Stufe mit der hier vorliegenden Neubildung strafrechtlicher Tatbestände gestellt werden; denn die Anwendung des Begriffs der Steuerumgehung ist nicht nur etwas anderes als die Anwendung der Analogie, sondern sie geht noch weit über die Analogie hinaus. Ist schon die Analogie im Strafrecht unzulässig, so muß es erst recht als unzulässig angesehen werden, Anzeigepflichten, deren Verletzung Steuerstrafen auslöst, anzuknüpfen an den Vorgang einer Steuerumgehung und damit Steuerstrafvorschriften aufzustellen, denen der fest unrichtige Rahmen, wie er für das Strafrecht nicht entbehrllich ist, fehlt.

Aber auch praktisch ist die Entscheidung von erheblicher Bedeutung. Daß man die Entscheidung gefühlsmäßig nicht als unbefriedigend empfindet, dürfte daran liegen, daß man den Angeklagten für strafwürdig hält. Hierzu gelangt man aber deshalb, weil man unwillkürlich an das Bestehen

einer Vorschrift glaubt, die dem Angeklagten eine Anzeigepflicht auferlegt.

Tatsächlich wäre es durchaus zweckmäßig, wenn das GrunderwerbStG. in klarer Weise etwa jedem, der an der Rückgängigmachung einer Grundstücks-offerte beteiligt ist, eine Anzeigepflicht auferlegt; dann hat die Steuerbehörde ihrerseits die Möglichkeit, in jedem einzelnen Falle zu recherchieren, und wenn sie unrichtige Angaben gemacht bekommt, soll mit Zug und Recht eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung erfolgen. Vom Boden des reichsgerichtlichen Urteils aus aber wird das Schwergewicht bei der Steuerumgehung als Steuerhinterziehung auf die subjektive Seite gelegt: Es wird in vielen Fällen, worauf ja auch Ott und Hagelberg hinweisen, die Bestrafung nur daran scheitern, daß man den Dolus nicht nachweisen kann. Es erscheint aber unbefriedigend, ein Delikt, das nach Becker gerade durch die RAbgD. den Charakter des Delikts des anständigen Mannes verlieren sollte, auch nur seinem objektiven Tatbestand nach in Fällen für verwirktlich zu erachten, die mit einer strafbaren Handlung nichts zu tun haben. Außerdem ist die Rechtsprechung des Reichsgerichts geeignet, die Steuerpflichtigen zu einer übertriebenen Angstlichkeit zu bringen und sie zu zwingen, in allen nur zweifelhaften Fällen Anzeigen zu erstatten, um nicht in die Gefahr einer Bestrafung zu geraten. Damit würde gerade das erreicht werden, was nach der Ansicht Beckers vermieden werden soll: es würde die Steuerumgehung schon auf Grund eines Dolus eventualis bestraft werden.

Einen ähnlichen Standpunkt wie RSt. 64, 253 vertritt RSt. 26, 211. Hier erklärt er auch in Fällen der „Mobilisierung eines Grundstücks“ eine Anzeigepflicht für gegeben und will nur deshalb von der Annahme einer Steuerhinterziehung absehen, weil weder Vorfaß noch bedingter Vorfaß vor Durchsetzung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes nachweisbar seien.

Die im Vorstehenden dargelegten Konsequenzen der Rechtsprechung des Reichsgerichts (und des soeben erwähnten Urteils des Reichsfinanzhofes) lassen sich nur dann vermeiden, wenn man den Begriff der vorsätzlichen Verletzung von Pflichten in § 359 Abs. 4 dahin einschränkt: nur eine solche Handlung ist als Verletzung steuerlicher Pflichten und damit als zweites und entscheidendes Moment des strafrechtlichen Tatbestandes anzusehen, die auch ohne Vorliegen einer Steuerumgehung steuerlich unzulässig wäre. Nicht der auf Grund des § 5 RAbgD. unterstellte Steuertatbestand kann also Pflichten erzeugen, deren Verletzung zu einer Bestrafung nach § 359 Abs. 4 ausreicht. Eine Verletzung von Steuerpflichten, die auch ohne Vorliegen einer Steuerumgehung gegeben sein würde, würde z. B. in dem von Becker konstruierten, oben erwähnten Fall (§ 367 Anm. 5) vorliegen, weil die Beteiligten unrichtige oder ungenügende Angaben machen. Mit Recht erklärt Becker für die verletzte Vorschrift nicht etwa § 26 GrunderwerbStG., sondern § 172 Satz 2 RAbgD.: Es muß eine steuerliche Pflicht verletzt sein, die auch dann, wenn eine Steuerumgehung gar nicht vorliegen würde, als Pflichtverletzung erscheinen würde. Wenn etwa B. sich von A. eine Grundstücks-offerte machen läßt, und A., nachdem B. auf die Rechte aus der Offerte verzichtet hat, direkt an C. ausläßt, so liegt dann keine Steuerumgehung vor, wenn wirtschaftlich kein Weiterverkauf des Grundstücks gewollt ist (RSt. in StW. 1928, 197, 198). Auch in diesen Fällen könnte das Finanzamt, dem der Sachverhalt zunächst nicht in vollem Umfang bekannt ist, einschreiten und nach den allgemeinen Vorschriften der RAbgD. Auskunft verlangen. Die Verletzung einer solchen Auskunftspflicht, die unabhängig davon, ob eine Steuerumgehung vorliegt oder nicht, gegeben ist, kann eine Grundlage für eine Bestrafung aus § 359 Abs. 4 RAbgD. abgeben, nicht aber die Verletzung einer Anzeigepflicht, die erst durch einen fingierten Steuertatbestand erzeugt werden soll. Nur eine solche Auslegung schützt gegen ungerechtfertigte Verfolgungen. Wo sie sich als nicht ausreichend herausstellt, mögen die Steuerbehörden mit besonderer Aufmerksamkeit vorgehen oder der Steuergesetzgeber mag vorbeugen, indem er den Rahmen der von den Steuerpflichtigen im Interesse der Ermittlung der Steuerpflicht zu erfüllenden Pflichten weit zieht.

## Das Wesen der Steuerumgehung nach § 5 RAbgO.

Von Reichsfinanzrat Dr. Boethke, München.

§ 5 gehört zu den Vorschriften, die in der NatVerf. bei Beratung der RAbgO. am heißesten umstritten waren. Das Für und Wider wurde mit Leidenschaft erörtert, und die Gegner hegten die schlimmsten Befürchtungen. Heute ist der Streit verstummt. Man hat sich in die Tatsachen gefügt und ist zu der Erkenntnis gekommen, daß nicht die Vorschrift an sich, sondern die Art, wie sie in Verwaltung und Rechtsprechung gehandhabt wird, den Ausschlag gibt. Die Befürchtungen haben sich nicht verwirklicht, weil, nicht zuletzt infolge der Anspr. des RfSt., eine maßvolle Handhabung des § 5 Platz gegriffen hat.

Gegen den Grundgedanken der Vorschrift hat wohl kaum jemand etwas einzuwenden gehabt; es ist nur nicht ganz leicht, den Grundgedanken, den jeder fühlt, klar herauszuschälen und in die richtige Form zu bringen. Diese Aufgabe zu lösen, soll nachstehend versucht werden<sup>1)</sup>.

Am besten wird man zum Ziele kommen, wenn man zwei Tatbestände ausscheidet, die mit dem des § 5 nicht zusammenfallen; dann ergibt sich der Grundgedanke des § 5 eigentlich von selbst.

Daß nach der Auffassung des Gesetzgebers der Tatbestand des § 5 dem, in dessen Person er verwirklicht ist, im allgemeinen nicht zur Ehre gereicht, geht schon aus dem Wortlaut hervor, der von Mißbrauch bürgerlich-rechtlicher Formen und Gestaltungsmöglichkeiten spricht<sup>2)</sup> und Absicht der Steuerumgehung erfordert. Daraus folgt aber noch nicht, daß er ein strafwürdiges Verhalten in sich schließt. Insbes. fällt der Tatbestand des § 5 nicht mit dem der Steuerhinterziehung (§ 359) zusammen. § 359 Abs. 1 RAbgO. (vollendete Steuerhinterziehung) setzt voraus, daß Steuerpflicht tatsächlich eingetreten ist und daß der Pflichtige nur Tatsachen, durch die die Steuerpflicht begründet ist, verschleiert oder daß er fälschlich Tatsachen vorschreibt, um Steuervorteile zu erlangen. Ist z. B. die Einkommensteuer für einen bestimmten Steuerabschnitt in gewisser Höhe entstanden, so wird Steuer hinterzogen, wenn der Pflichtige sein Einkommen niedriger angibt, als es tatsächlich war. — Ist in einem Grundstückskaufvertrage, der zum Eigentumsübergang geführt hat, der Kaufpreis niedriger angegeben als tatsächlich vereinbart, so kann Grunderwerbsteuer hinterzogen sein. — Gibt ein Einkommensteuerpflichtiger fälschlich an, daß er abzugsfähige Versicherungsbeiträge entrichtet habe, und wird deshalb die Steuer zu niedrig angesetzt, so hat er einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil erlangt. — Gibt Müller bei der Ermittlung der Grunderwerbsteuerpflicht fälschlich an, er sei der Sohn des Veräußerers Müller oder läßt er die Steuerstelle absichtlich in dem Glauben, daß er der Sohn sei, so hat er einen Steuervorteil erschlichen, wenn er nach § 8 Nr. 4 GrErbStG. steuerfrei bleibt.

Anders der Tatbestand des § 5 RAbgO. Hier liegt der Sachverhalt an sich klar zutage. Voraussetzung ist nicht, daß die Beteiligten etwas verheimlichen oder falsch darstellen wollen; denn sie glauben, die Steuerpflicht vermieden zu haben und überlassen es der Steuerbehörde, den Sachverhalt steuerlich so zu beurteilen, wie es den Steuergesetzen entspricht. Verheimlichen sie der Steuerbehörde etwas oder machen sie unrichtige Angaben, so ist die Rechtslage anders. Dann kann allerdings der Tatbestand der Steuerhinterziehung gegeben sein, und das ist in § 359 Abs. 4 RAbgO. durch folgende Bestimmung anerkannt:

„Eine Steuerumgehung (§ 5) ist nur dann als Steuerhinterziehung strafbar, wenn die Verkürzung der Steuereinnahmen oder die Erzielung der ungerechtfertigten Steuervorteile dadurch bewirkt wird, daß der Täter vorsätzlich Pflichten verlegt, die ihm im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht obliegen.“

Ähnliches gilt von der Steuergefährdung (§ 367). Auf die Fälle der Anstiftung, der Beihilfe und des Versuches braucht nicht besonders eingegangen werden.

Hienach kann als grundsätzliches Unterscheidungsmerkmal zwischen der Steuerumgehung (§ 5) und der Steuerhinterziehung (§ 359) bezeichnet werden: Hier Absicht, einen Steuertatbestand im Bewußtsein des Eintritts der Steuerpflicht zu verfälschen, dort Glaube an den Nichteintritt der Steuerpflicht und Fehlen der Absicht, irgend zu vertuschen.

Wer Steuer hinterzieht, umgeht also nicht die Steuer. Diese entsteht vielmehr; nur erreicht der Pflichtige, daß er zur Steuer nicht herangezogen wird. Wer sein Kapital ins Ausland verbringt, weil er es der deutschen Steuerbehörde verheimlichen will, umgeht nicht die Steuer; denn er bleibt auch mit seinen im Ausland befindlichen deutschen oder ausländischen Wertpapieren steuerpflichtig. Aber er hinterzieht Steuern (Einkommen-, Vermögensteuer usw.). § 5 setzt voraus, daß Steuerpflicht an sich nicht entsteht, daß also die Beteiligten ihr Ziel, Steuern zu sparen, an sich erreichen. Er stellt nur gewisse Merkmale auf, bei deren Vorhandensein die Steuerpflicht gleichwohl entstehen soll. Sind diese nicht vorhanden, ist auch keine Steuerpflicht gegeben. Danach gibt es eine vom Gesetze nicht gebilligte und in diesem Sinne unzulässige (wenn auch nicht strafbare) und eine vom Gesetze nicht beanstandete, in diesem Sinne erlaubte (eintwaandfreie) Steuerumgehung. Es fragt sich nur, wie man eine kurze Formel finden kann, um diesen Unterschied zu kennzeichnen.

Der RfSt. hat oft ausgesprochen, daß jeder berechtigt ist, seine Geschäfte so einzurichten, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen hat, und daß niemand seine Geschäfte so zu regeln braucht, daß ihm eine möglichst große Steuerlast entsteht<sup>3)</sup>. Das bedeutet, daß niemand durch die Finanzbehörde gehindert werden soll, seine Geschäfte auch unzulässig zu regeln, und daß die Finanzbehörde die Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung nicht prüfen darf. Sie ist nicht berechtigt, zu sagen: Die Geschäfte wären, wenn sie höhere Steuern ausgelöst hätten, für den Beteiligten vorteilhafter gewesen. Die Steuerbehörde hat Anspruch auf Steuern nur so weit, wie tatsächlich die Geschäfte reichen. Die Beteiligten sind also in der Wahl ihrer wirtschaftlichen Ziele frei. Erreichen sie diese auf ordnungsmäßigem Wege, so kann die Steuerbehörde nicht mehr Steuern erheben, als dem wirtschaftlichen Ziele entspricht, und es ist gleichgültig, ob der Beteiligte das wirtschaftliche Ziel gerade deshalb gewählt hat, weil er bei der Wahl eines anderen (ähnlichen) wirtschaftlichen Zieltes mehr Steuern hätte zahlen müssen. Wenn A. in seinem Testament sein über 550 M lautendes Sparlassenbuch dem B. vermacht, so geht das wirtschaftliche Ziel dahin, daß B. nach dem Tode des A. 550 M erhält. Macht ihn sein Rechtsberater darauf aufmerksam, daß die Grenze der Steuerfreiheit bei 500 M liegt, und ändert A. infolgedessen sein Testament dahin, daß er dem B. aus dem Sparbuch nur 500 M vermacht, so hat er sein wirtschaftliches Ziel geändert, und da zur Erreichung des veränderten Zieltes der eingeschlagene Weg der gegebene war, so muß die Steuerbehörde nach dem Tode des A. für das Vermächtnis Steuerfreiheit gewähren. — Wenn jemand, um dem Reiche Erbschaftsteuer zu entziehen, sein Vermögen vergebend, so daß bei seinem Tode nichts mehr übrigbleibt, so kann von einer Umgehung der Erbschaftsteuer nicht die Rede sein (Hensel).

Die Rechtsordnung, die dazu da ist, der Wirtschaft zu dienen und ihr die Wege zu ebnen, sieht für jedes wirtschaftliche Ziel einen Weg vor, zuweilen auch mehrere. Wird einer der von der Rechtsordnung zur Erreichung des frei gewählten wirtschaftlichen Zieltes gewiesenen Wege gewählt, so hat das die Steuerbehörde zu achten, selbst wenn

<sup>1)</sup> Vgl. auch Hensel, „Zur Dogmatik des Begriffs der Steuerumgehung“: Bonner Festg. für Zitelmann, 1923.

<sup>2)</sup> Vgl. Hensel, Steuerrecht, 2. Aufl., S. 76, 78. Hier ist darauf hingewiesen, daß weniger ein „Mißbrauch“ als ein „Nichtgebrauch“ gefordert werden solle.

<sup>3)</sup> Z. B. RfSt. VI A 188/24 v. 3. Dez. 1924: RfSt. 16, 18; I A 102/24 v. 1. Mai 1925: RfSt. 16, 305 — Mrozek, Partei § 6 R. 11, 12; I B 2/26 v. 5. Febr. 1926: RfSt. 18, 281 — Mrozek, Partei EinkStG. 25 § 6 Abs. 1 Nr. 2 R. 1, § 13 R. 5.

die Beteiligten das wirtschaftliche Ziel gerade deshalb gewählt haben, weil sie bei der Wahl eines anderen Zieltes sicher Steuern oder höhere Steuern hätten zahlen müssen. Anders ist die Rechtslage dann, wenn der von der Rechtsordnung gewiesene Weg verlassen und ein anderer (künstlicher) Weg, ein Umweg, eingeschlagen wird, nur um die Steuer zu umgehen. Dann greift § 5 ein, der von dem Gedanken beherrscht ist, daß dem Steuergläubiger ein Anspruch auf die Steuer zusteht, die bei Verfolgung des frei gewählten wirtschaftlichen Zieltes fällig wird. Dieser Steueranspruch darf nicht durch Wahl eines Umweges (Nebenweges) vereitelt werden. Hiermit wird klar, was der RFG. in der Entsch. VI A 155/21 v. 13. Dez. 1922 (RFG. 11, 115) sagt: „§ 5 RAbgD. hat mit dem Satze aufgeräumt, daß jeder sich auch hinsichtlich der Wahl der Rechtsformen so einrichten könne, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen brauche.“

Wenn es in § 5 von „Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes“ die Rede ist, so fragt man, wann denn ein Mißbrauch vorliegt. Die Antwort ist nach Vorstehendem leicht. Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes sind das selbe wie der durch die Rechtsordnung gewiesene Weg. Ein Mißbrauch liegt vor, wenn anstatt dieses Weges (dieser Formen und Gestaltungsmöglichkeiten) ein anderer Weg (andere Formen und Gestaltungsmöglichkeiten) gewählt wird (vgl. § 5 Abs. 2 Nr. 1).

Wie sich das im täglichen Leben auswirkt, sei an dem Beispiel des Grundstücksmaklers erläutert. Das wirtschaftliche Ziel der Grundstücksmaklertätigkeit ist, den Umsatz von Grundstücken zu vermitteln. Der dazu von der Rechtsordnung gewiesene Weg ist der Abschluß eines Maklervertrages (§§ 652 ff. BGB.). Zu dessen Wesen gehört, daß der Makler einen Käufer nachweist, daß aber der Auftraggeber nicht verpflichtet ist, den Käufer anzunehmen. Durch den Abschluß eines Maklervertrages kann keine Grundwerbsteuerpflicht begründet werden, weil der Vertrag kein Veräußerungsgeschäft ist (§ 5 GrEwStG.). Daran ändert sich auch nichts, wenn der Makler sich als Vergütung das ausbedingt, was über einen bestimmten Betrag hinaus als Kaufpreis erzielt wird. Ebenso ist das Vorliegen eines Maklervertrages nicht deshalb zu verneinen, weil der Makler sich einen bindenden Vertragsantrag machen läßt, demzufolge er berechtigt ist, innerhalb bestimmter Frist selbst als Käufer aufzutreten. Denn dadurch wird der Auftraggeber nicht verpflichtet, einen nachgewiesenen fremden Käufer anzunehmen. Durch den Vertragsantrag soll nur erreicht werden, daß der Auftraggeber sich nicht selbst einen Käufer sucht. Tut er das, so könnte der Makler, der an sich nicht die Absicht hat, als Käufer aufzutreten, durch Annahme des Antrages gleichwohl Rechte auf das Grundstück erwerben, und der Auftraggeber würde dann in einer Zwischmühle sitzen und einem der beiden Käufer Schadensersatz leisten müssen. Nimmt der Makler den Antrag an, so tritt Steuerpflicht nach § 5 Abs. 1 oder später nach §§ 1, 4 ein, weil ein Veräußerungsgeschäft zustande gekommen ist, nicht etwa mit Rücksicht auf den Maklervertrag.

Anders ist die Rechtslage, wenn der Makler wirtschaftlich als Grundstücks Händler auftritt. Das ist klar, wenn er das Grundstück von vornherein kauft und dann an einen Dritten weiterverkauft. Aber der Zwischenhandel kann auch verschleiert werden, indem der Makler, ohne selbst nach

außen hin als Käufer aufzutreten, den Auftraggeber verpflichtet, den von ihm ermittelten Käufer anzunehmen. Oder der Kaufvertrag zwischen dem Eigentümer und dem Makler wird rückgängig gemacht, um Steuererlaß nach § 23 Abs. 1 b zu erlangen, und alsdann schließt der Eigentümer mit dem vom Makler gewonnenen Käufer einen neuen Vertrag. Überall ist der Makler wirtschaftlich Zwischenhändler. Dann stellt sich der gewählte Weg als Mißbrauch von Formen und Gestaltungen des bürgerlichen Rechtes dar.

Sind hiernach die Begriffe der Steuerhinterziehung und der einwandfreien Steuerumgehung gegen von der RAbgD. verpönte Steuerumgehung abgegrenzt, so ist es nicht schwer, diese zu kennzeichnen. Hensel und mit ihm Bühler<sup>4)</sup> bestimmen das Wesen der verpönten Steuerumgehung als die Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Zweckes unter Vermeidung des rechtlichen Tatbestandes, welchen der Gesetzgeber hierfür als üblich im Verkehrsleben angesehen und daher zur Voraussetzung des Steueranspruchs erhoben hat. Ich möchte das Wesen sehen in der Verfolgung und wesentlichen Erreichung eines frei gewählten wirtschaftlichen Zieltes auf einem nicht von der Rechtsordnung gewiesenen Wege. Die erste Begriffsbestimmung deckt sich nicht mit § 5 RAbgD., da sie sich nicht auf das bürgerliche Recht beschränken will und den Abs. 2 Nr. 2 und 3 des § 5 nicht berücksichtigt. Meine Begriffsbestimmung schließt sich mehr an den § 5 an. Die Nummern 2 und 3 sind durch das Wort „wesentlich“ berücksichtigt. Die Fassung der RAbgD. ist zu breit; sie legt dem Richter Schranken auf, die ihn an der Findung des richtigen Rechts hindern. Es versteht sich von selbst, daß man auf Umwegen des Rechtes nie genau das selbe erreicht wie auf dem geraden Wege. Daß mehr erreicht wird, ist wohl nicht wahrscheinlich. In der Regel wird weniger erzielt werden oder doch etwas anderes. Sind die Änderungen nicht wesentlich, so kann man sagen, das Ziel sei erreicht. Die Änderungen dürfen nicht so groß sein, daß die Steuerersparung dagegen nicht ins Gewicht fällt. Man darf der Rechtsprechung das Vertrauen schenken, daß sie auch eine vereinfachte und weniger ins einzelne gehende Vorschrift sachgemäß handhabt. Kein ernster Grund ist allerdings vorhanden, die Steuerumgehung für den zukünftigen Rechtszustand nur auf Mißbrauch des bürgerlichen Rechtes zu beschränken. Man spreche deshalb schlechthin vom Recht. Danach könnte der § 5 etwa folgendermaßen gefaßt werden:

„Wird ein wirtschaftliches Ziel zur Ersparung der Steuer nicht auf einem von der Rechtsordnung gewiesenen Wege verfolgt, und wird es im wesentlichen erreicht, so ist das für die Besteuerung ohne Bedeutung. Die Steuern sind so festzusetzen, wie sie bei der Wahl des von der Rechtsordnung gewiesenen Weges entstanden wären.“ (Folgt letzter Satz des § 5).

Mit diesem Vorschlag beabsichtige ich nicht, eine Neufassung des § 5 anzuregen. Denn die Vorschrift genügt vollständig, mag sie auch nicht ganz einwandfrei sein. Mir liegt nur daran, durch eine gedrängte Zusammenfassung des gesamten Inhalts der Vorschrift den Kern herauszuschälen, das Wesen der Vorschrift schärfer hervorzuheben und ihre Anwendung zu erleichtern.

<sup>4)</sup> Hensel, Zur Dogmatik des Begriffes der Steuerumgehung (s. oben) S. 217; Bühler, Lehrb. des Steuerrechts, Bd. I, § 15 S. 114.

## Steuerschulden im Konkurs.

Von Regierungsrat Dr. Fürholz, Gera (Thür.).

In der RAbgD. fehlt eine ausdrückliche Regelung über die Einwirkung des Konkursverfahrens auf schwebende Steuerschulden. Allgemeine Grundsätze sind im Wege der Rechtsprechung entwickelt. Eine zusammenfassende Darstellung über die Bedeutung der Rechtsprechung des RFG. für das Konkursrecht in verfahrensrechtlicher Hinsicht gibt Bleh: StW. 1928, 1095. Nachstehend wird die Einwirkung der Konkurs-

eröffnung auf die einzelnen Steuerarten materiellrechtlich untersucht.

I. Um entscheiden zu können, ob eine Steuerforderung zu den Konkursforderungen oder Masseansprüchen zählt, ist zu prüfen, wann die Steuerschuld entstanden ist. Steuerschulden entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft (§ 81 RAbgD.).

Eine allgemeine Regel, wann Steuerschulden als vor oder nach Konkursöffnung entstanden zu gelten haben, läßt sich nicht aufstellen, sondern die Unterjuchung hat sich auf jede einzelne Steuerart zu erstrecken. Dabei ist zu beachten, daß Steuerschulden, wenn sie spätestens im Zeitpunkt der Konkursöffnung zur Entstehung gelangt sind, auch als sofort fällig gelten (§ 65 R.D.), bedingte Steuerschulden im Zweifel auflösend bedingt (§ 81 Abs. 2 R.Abg.D.) und daher als Konkursforderungen wie unbedingte geltend zu machen sind (§ 66 R.D.).

1. Die Einkommensteuer setzt für ihre Entstehung den Ablauf eines Zeitraumes, eines Steuerabschnittes, gemäß § 10 EinkStG. voraus. Fällt der Zeitpunkt der Konkursöffnung in den laufenden Steuerabschnitt, so fragt es sich, ob die Einkommensteuer als vor oder erst nach Konkursöffnung entstanden anzusehen ist. Grundlegend hierfür ist die Entsch. des R.F.H. v. 8. Febr. 1928, VI A 71/27: StW. 1928 Nr. 178, wonach die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Steuerpflichtigen den laufenden Steuerabschnitt beendet, und zwar nicht bloß für Steuerpflichtige mit einem besonderen Wirtschaftsjahr, sondern überhaupt für jeden Steuerpflichtigen. Die laufende Einkommensteuer schuld entsteht daher mit der Konkursöffnung und ist Konkursforderung.

Das von dem Gemeinschuldner nach der Konkursöffnung erzielte Einkommen berührt die Konkursmasse nicht, ist konkursfreier Erwerb. Eine daraus erwachsene Einkommensteuerschuld wird vom Konkursverfahren nicht betroffen.

Mit der Konkursöffnung verliert der Gemeinschuldner die Verfügung über sein Vermögen (§ 6 R.D.), das nunmehr ausschließlich der Befriedigung seiner Gläubiger dient und dessen Verwaltung einem Dritten, dem Konkursverwalter, übertragen wird. Nach der überwiegenden Meinung bleibt der Gemeinschuldner Eigentümer der Konkursmasse und Unternehmer des konkursbefangenen Betriebes. Die Konkursmasse ist zwar eine Sondervermögensmasse, aber kein von dem Gemeinschuldner geschiedenes selbständiges Rechtsobjekt (Jäger, 6. Aufl., Anm. 52 zu § 1, Anm. 59 zu § 6 R.D.). Man wird die Konkursmasse unbedenklich als Zweckvermögen i. S. des § 5 KörperStG. ansehen können. Ihre Körperschaftssteuerpflicht hängt daher davon ab, ob man ihren Ertrag beim Gemeinschuldner, der Inhaber der Konkursmasse bleibt, für einkommensteuerpflichtig hält (§ 6 KörperStG.). Eine Zurechnung des Einkommens der Konkursmasse zu dem sonstigen Einkommen des Gemeinschuldners führt besonders in den Fällen der Zusammenveranlagung gemäß §§ 22, 23 EinkStG. zu unüberwindlichen Schwierigkeiten. Ehefrau und Kinder würden in diesem Falle für die aus der Konkursmasse zu entrichtenden Einkommensteuerschulden mithaften, obwohl die Einkünfte der Konkursmasse der Verfügung des Gemeinschuldners entzogen sind. Um das zu vermeiden, ist der R.F.H. bereits dazu gekommen, die Unterbrechung des Steuerabschnittes durch die Konkursöffnung anzunehmen. Becker: StW. 1928 Nr. 488 geht nun noch weiter und vertritt die Ansicht, daß die Konkursöffnung nicht bloß auf den Steuerabschnitt Einfluß hat, sondern überhaupt den Gemeinschuldner von der Masse trennt, so daß Gemeinschuldner und Konkursmasse nach der Konkursöffnung steuerrechtlich verschiedene Rechtsobjekte sind und das in die Konkursmasse fallende Betriebsvermögen den Gemeinschuldner wirtschaftlich und steuerrechtlich nichts mehr angeht. Er unterwirft daher die Konkursmasse der Körperschaftssteuer. Bley: StW. 1928, 1101 lehnt zwar im Einklang mit Jäger, Anm. 52 zu § 1 R.D. die Annahme einer rechtlichen Selbständigkeit der Konkursmasse ab, will sie aber ebenfalls der Körperschaftssteuerpflicht unterstellen, weil sie infolge ihrer Sondergutsnatur ein Zweckvermögen i. S. des § 5 KörperStG. darstelle. Der Gemeinschuldner wäre also sowohl einkommensteuerpflichtig, nämlich hinsichtlich des konkursfreien Neuerwerbs, wie auch Körperschaftssteuerpflichtig, nämlich hinsichtlich des Einkommens aus der Konkursmasse. Diese Begründung dürfte sich aber in Widerspruch mit § 6 KörperStG. setzen.

Ein Körperschaftssteuerpflichtiges Sondervermögen i. S. der §§ 2 Nr. 2, 5 KörperStG. kann vorliegen, auch wenn die Vermögensmasse bürgerlich-rechtlich im Eigentum eines anderen Rechtssubjektes steht, wenn diesem Rechtssubjekt nur die

Verwaltung und Nutzung dieser Vermögensmasse entzogen ist (vgl. StW. 1929 Nr. 9. 909). Das trifft auf die Konkursmasse zu. Ihre Einkünfte dienen ausschließlich der Befriedigung der Konkursgläubiger, dem Gemeinschuldner fließt unmittelbar nichts zu. Er ist während der Dauer des Konkurses von der Verfügung über die Konkursmasse und ihre Erträgnisse völlig ausgeschaltet. Die Einkünfte können ihm daher auch nicht steuerlich zugerechnet werden. Die Konkursmasse ist auch im Regelfalle nicht dem Gemeinschuldner wieder auszuhändigen, sondern an die Gläubiger zu verteilen. Die Körperschaftssteuerpflicht der Konkursmasse ergibt sich demnach aus rein steuerlichen Gesichtspunkten unabhängig von der konkursrechtlichen Auffassung ihrer Rechtsnatur. Steuerpflichtig ist die Masse als solche, und nicht der Gemeinschuldner als Eigentümer der Masse (a. A. Evers, Anm. 12 zu § 5 KörperStG.). Mit der Konkursöffnung beginnen zwei Steuerabschnitte, für den Gemeinschuldner persönlich und für die Konkursmasse als Körperschaftssteuerpflichtiges Zweckvermögen.

2. Gerät eine Körperschaft in Konkurs, so wird man auch hier Unterbrechung des Steuerabschnittes durch die Konkursöffnung annehmen müssen, da der Steuerabschnitt hier dieselbe Bedeutung hat wie bei der Einkommensteuer. Es fragt sich nur, ob in den Fällen des § 18 KörperStG. nicht eine Sonderregelung gilt. Bei gewissen Erwerbsgesellschaften, wie bei AktG. (§ 292 Nr. 3 HGB.) und GmbH. (§ 66 Nr. 4 GmbHG.) bewirkt die Konkursöffnung die Auflösung der Gesellschaft. In diesen Fällen gibt § 18 KörperStG. besondere Bestimmungen für die Gewinnermittlung. Es wird insbes. der Steuerabschnitt verlängert bis zum Zeitpunkt der Verteilung des Vermögens, so daß während des Konkurses Körperschaftssteuererklärungen nicht abzugeben wären. Die Anwendung des § 18 KörperStG. im Falle der Auflösung der Gesellschaft durch Konkurs wird allgemein bejaht (Evers, Anm. 9 zu § 18 KörperStG.). Geht man aber davon aus, daß Konkursmassen selbständig Körperschaftssteuerpflichtige Gebilde sind, so trifft § 18 KörperStG. nicht zu, weil er auf Vermögensmassen i. S. des § 2 Nr. 2 KörperStG. keine Anwendung findet. Das Konkursverfahren gilt daher ähnlich wie nach dem Handelsrecht nicht als Liquidationsverfahren (§§ 292 Abs. 1 Nr. 3, 294 HGB.; § 66 GmbHG.). Sowohl beim Konkurs physischer wie juristischer Personen ist die Konkursmasse als solche Körperschaftssteuerpflichtig. Gewinne, die sich bei Veräußerung der Masse etwa in Form von Veräußerungsgewinnen ergeben, unterliegen der Körperschaftssteuer, die in diesem Falle Masseanspruch i. S. des § 57 R.D. wäre.

3. Die Umsatzsteuer knüpft an den einzelnen Verkehrssakt an, sie ist aber auch an einen Steuerabschnitt gebunden. Sie wird nicht auf Grund des einzelnen Umsatzgeschäftes veranlagt, sondern Gegenstand der Veranlagung ist die Gesamtheit der Entgelte in einem bestimmten Steuerabschnitt (§ 15 UmsStG.). Ob man die Umsatzsteuer als entstanden ansieht mit dem einzelnen Güteraustausch, oder ob man, wie Popitz S. 98 in der 3. Aufl. seines Kommentars, annimmt, daß die Umsatzsteuer erst mit dem Ablauf des Steuerabschnittes entsteht, ist für die vorliegende Frage nicht wesentlich. Man ging bisher davon aus, daß mit der Konkursöffnung der Betrieb des bisherigen Steuerpflichtigen eingestellt werde, so daß gemäß § 15 Abs. 2 UmsStG. der Steuerabschnitt abläuft und die Umsatzsteuer entsteht. Es ist aber auch eine Unterbrechung des Steuerabschnittes infolge der Konkursöffnung für die Umsatzsteuer auf Grund der neueren Rspr. zur Einkommensteuer anzunehmen, da für die Umsatzsteuer gemäß § 15 Abs. 2 UmsStG. der für die Einkommen- und Körperschaftssteuer maßgebende Steuerabschnitt ebenfalls gilt. Vom Gemeinschuldner getätigte Umsätze begründen daher Konkursforderungen, die Umsätze der Konkursverwalter dagegen Masseverbindlichkeiten.

4. Die Vermögenssteuer wird zwar auch für einen Zeitraum erhoben, die Steuerpflicht ist aber auf die Verhältnisse an einem bestimmten Zeitpunkt, dem Stichtag, abgestellt. Mit dem Stichtag entsteht die Vermögenssteuerpflicht für den ganzen Feststellungszeitraum, wobei unter bestimmten Voraussetzungen nachträglich eintretende Veränderungen gegenüber den Verhältnissen am Stichtag Berücksichtigung finden können (§§ 75 ff. AbwG.; § 12 VermStG.). Liegt



der Stichtag vor der Konkursöffnung, so fragt es sich, ob die Vermögenssteuer für den ganzen Feststellungszeitraum bereits entstanden und gemäß § 65 R.D. auch fällig ist. Ob man die Konkursmasse auch als selbständiges Zweckvermögen i. S. des § 2 Nr. 2 VermStG. ansehen kann, erscheint zweifelhaft, weil der Gemeinschuldner Eigentümer der Masse bleibt. Nimmt man es an, so hätte mit der Konkursöffnung ähnlich wie im Falle der Veräußerung einer wirtschaftlichen Einheit gemäß § 76 ABewG. Nachfeststellung zu erfolgen, die wiederum eine Neuveranlagung zur Vermögenssteuer gemäß § 12 Abs. 2 VermStG. nach sich zöge. Der Gemeinschuldner könnte dagegen Neuveranlagung gemäß § 75 ABewG.; § 12 VermStG. beantragen, weil sich infolge besonderer Umstände das bisherige Vermögen verändert hat, denn die Konkursöffnung bewirkte die Absonderung der Konkursmasse von seinem Gesamtvermögen. Sieht man in der Konkursmasse kein vermögenssteuerpflichtiges Zweckvermögen, so wird die Vermögenssteuer für den ganzen Feststellungszeitraum fällig, es werden aber meist vor dem Konkurs besondere Verluste eingetreten sein, die eine Neufeststellung gemäß § 75 ABewG. und eine Neuveranlagung gemäß § 12 VermStG. begründen.

5. Für die Entstehung der Grunderwerbsteuer sind die §§ 4, 5, 10 des Gef. maßgebend. Die Fälle des § 4 liegen klar. Ist die Eintragung vor Konkursöffnung bewirkt, dann ist die Steuer Konkursforderung, wenn sie während des Konkurses durch den Konkursverwalter veranlaßt wird, begründet sie eine Masseverbindlichkeit. Das gleiche gilt im Falle des § 10 vor dem Ablauf der dort bezeichneten Frist. Schwierigkeiten ergeben sich bei den Veräußerungsgeschäften des § 5 GrEwStG. Die Steuerschuld entsteht in diesem Falle erst mit dem Ablauf eines Jahres. Der Gemeinschuldner kann Veräußerer oder Erwerber des Grundstücks sein. In beiden Fällen entsteht die Steuer als Masseverbindlichkeit, wenn der Konkursverwalter das Veräußerungsgeschäft abschließt; sie ist Konkursforderung, wenn der Gemeinschuldner das Rechtsgeschäft vor Konkursöffnung abgeschlossen hat und die Jahresfrist des Abs. 1 vor Konkursöffnung abgelaufen ist. Läuft dagegen bei Konkursöffnung die Frist noch, so können Zweifel entstehen, wenn der Konkursverwalter von seinem Recht gemäß § 17 R.D. Gebrauch macht. Tritt er in das Geschäft ein, dann entsteht die Steuer jedenfalls als Masseverbindlichkeit. Die Jahresfrist läuft von dem für den Gemeinschuldner maßgebenden Zeitpunkt, nicht von der Erklärung des Konkursverwalters ab. Lehnt dagegen der Konkursverwalter den Eintritt in den Vertrag ab, so steht dem Dritten nur ein Anspruch auf Schadensersatz (§ 26 R.D.) zu. Ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft i. S. des § 5 Abs. 1 dürfte für die Konkursmasse dann nicht vorliegen. Im Falle des § 5 Abs. 4 Nr. 5 ist zu beachten, daß Vollmachten, die der Gemeinschuldner erteilt hat, gegenüber der Konkursmasse keine Wirksamkeit haben (§§ 6, 23 R.D.). (Im einzelnen vgl. Lion, Das Reichszwangssteuergesetz, Berlin 1912, S. 246 ff.)

6. Einfacher ist die Scheidung von Konkursforderungen und Masseansprüchen bei Steuern, bei denen nicht ein Zeitablauf Tatbestandsmerkmal ist, sondern die sich an bestimmte Einzelvorgänge anknüpfen. Hier kommt es darauf an, ob sich der maßgebende Vorgang vor oder nach Konkursöffnung zugetragen hat.

Wenn die Erbschaftsteuer entsteht, ist in § 14 ErbSchStG. im einzelnen geregelt. Es kann ein Nachlaß oder ein Erbenkonkurs vorliegen. Der Nachlaßkonkurs setzt eine Überschuldung des Nachlasses voraus (§ 215 R.D.), zu einer Steuerpflicht wird es daher kaum kommen. Die Überschuldung kann zwar auch auf Vermächtnissen, Auflagen, Pflichtteilsansprüchen beruhen. Da Steuerschuldner der Erwerber ist, haftet dieser in erster Linie. Daneben haftet allerdings auch der Nachlaß gemäß § 15 Abs. 3 ErbSchStG. Ob diese Haftung Nachlaßverbindlichkeit ist und daher im Konkurs geltend gemacht werden kann, ist sehr zweifelhaft (Jäger, Anm. 7 zu §§ 226—229 R.D.). Wenn der Gemeinschuldner Erbe wird, steht ihm nach § 9 R.D. das Recht der Annahme oder Ausschlagung einer Erbschaft persönlich zu. Nimmt er an, so gehört die Erbschaft zu seinem konkursfreien Vermögen und die Konkursmasse trifft keinerlei Haftung für die Steuer. Schenkungen seitens des Gemeinschuldners begründen keine Forderungen im Konkurs (§ 63 Nr. 4 R.D.).

7. Bei der Kapitalverkehrssteuer ist der Zeit-

punkt der Entstehung festgelegt in §§ 9, 19, 27, 43 des Gef., ebenso bei der Wechselsteuer im § 5, bei der Versicherungsteuer im § 11 des Gef. Die Unterscheidung, wann diese Steuern Konkursforderungen oder Masseansprüche sind, dürfte keine besonderen Schwierigkeiten bieten. Bei der Kapitalverkehrssteuer können insbes. die Fälle eintreten, daß Rest-einzahlungen auf Stammeinlagen der inzwischen in Konkurs gegangenen Gesellschaft noch zu leisten sind. Die Gesellschaftssteuer zählt in diesem Falle zu den Masseverbindlichkeiten.

8. Eine Besonderheit gilt nach der Rspr. (StW. 1928 Nr. 794) für die Aufbringungsleistungen. Hier nimmt der RFS. an, daß § 11 AufbringG. eine Sonderregelung für die Behandlung der Aufbringungsleistungen im Konkurs trifft und den Kreis der Konkursforderungen erweitert. Die Aufbringungspflicht bleibt im Konkurs noch bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem die Neuumlegung voraussichtlich erfolgt, bestehen, und die bis zu diesem Zeitpunkt fällig werdenden Jahresleistungen zählen zu den Konkursforderungen, obwohl sie erst während des Konkurses entstehen. Sie gelten entsprechend den im § 65 R.D. aufgeführten Forderungen als mit Konkursöffnung fällig.

II. Die Steuerforderungen können im Konkurs Konkursforderungen oder Masseansprüche sein. Als Konkursforderung ist ihnen der Vorrang des § 61 Nr. 2 R.D. eingeräumt. Als Masseansprüche sind sie überhaupt vor allen Konkursgläubigern und außerhalb des Verteilungsverfahrens zu befriedigen. Masseverbindlichkeiten entstehen im allgemeinen aus Geschäften und Aufwendungen, die im Interesse der Konkursmasse, also zum Vorteil aller Konkursgläubiger, gemacht werden. So rechtfertigt es sich auch, daß sie vorweg befriedigt werden (Jäger, Anm. 1 zu § 57). Die Masseverbindlichkeiten zerfallen wieder in Masseschulden und Massekosten (§§ 57—59 R.D.). Der Unterschied wird bedeutsam, wenn die Konkursmasse nicht einmal zur Befriedigung aller Masseansprüche ausreicht, weil dann die Masseschulden den Massekosten vorgehen (§ 60 R.D.).

In RFS. 24, 63 (StW. 1928 Nr. 468) ist in den Gründen ausgesprochen, daß Steueransprüche unter die Masseschulden überhaupt nicht gerechnet werden können. Steuerschulden, die durch auf die Konkursmasse als solche bezügliche Rechtsvorgänge ausgelöst werden, müßten entweder zu den Masseschulden oder zu den Massekosten rechnen, denn die Konkursgläubiger hätten kein Recht darauf, daß etwas zur Konkursmasse unter günstigeren Bedingungen gezogen würde, als es ohne das Verfahren möglich wäre. Andererseits liege kein rechtfertigender Grund dafür vor, daß die Steuer aus der Konkursmasse vor den Ansprüchen derjenigen befriedigt werde, die eine Leistung zur Konkursmasse gemacht haben und denen daraus eine Gegenforderung an die Masse entstanden ist, denn ohne die Vorleistungen dieser Anspruchsgläubiger würde die Masse nicht da sein, aus der die Steueransprüche nur zu den Massekosten gerechnet werden. In einem Ur. v. 27. Aug. 1929, II A 922/29 (Rb. 25 S. 328), wird in der Steuerentrichtung für den Eigentumswechsel an Grundbesitz eine Verwaltungshandlung des Konkursverwalters gesehen und die Wertzuwachssteuer zu den Massekosten gerechnet, ebenso wie die laufenden Grundsteuern und eine etwa nach § 10 GrEwStG. während des Konkursverfahrens fällig werdende Grunderwerbsteuer. Becker: StW. 1928, 1245 bezweifelt, ob man allgemein die Steuern zu den Massekosten rechnen müsse und möchte z. B. insbes. die Umsatzsteuer und Lohnsteuer für Masseschulden halten, falls sie durch Handlungen des Verwalters entstünden, die der Masse Mittel zuführen.

Die Abgrenzung der Massekosten von den Masseschulden ist besonders in den Fällen der §§ 58 Nr. 2, 59 Nr. 1 R.D. schwierig. Die Grenze muß aber gezogen werden, weil beide Bestimmungen sich ausschließen. Nach Jäger, Anm. 1 zu § 58 R.D. begreifen die Massekosten in der Hauptsache den aus der Eröffnung und Durchführung des Verfahrens erwachsenden Kostenaufwand, die Masseschulden dagegen die im Verkehr der Masse mit dritten Personen entstehenden Verbindlichkeiten. Neben- und Ersatzansprüche, wie z. B. Prozeßkosten, folgen den Hauptansprüchen, aber Steuerschulden sind keine Nebenansprüche, wenn sie auch an gewisse Rechts- oder Wirtschaftsvorgänge anknüpfen. Steueransprüche haben

keinen rechtsgeschäftlichen Charakter, sondern sind öffentlich-rechtlicher Natur. Sie entstehen nicht gegenüber dritten Personen, sondern kraft Gesetzes beim Vorliegen eines bestimmten Tatbestandes. Steuern sind allgemeine Kosten, mit denen jedes Geschäft, das vom Konkursverwalter zur Verwertung und Verwaltung der Masse abgeschlossen wird, belastet ist. Die Entrichtung von Steuern ist eine Verwaltungshandlung des Konkursverwalters, für deren richtige Erledigung er noch besonders nach § 87 ABGD. haftet. Jäger, Anm. 5 zu § 58 RD. will unter die Verwaltungsausgaben rein persönliche Steuern nicht rechnen. Aber eine persönliche Steuerpflicht des Gemeinschuldners kommt, wie bereits dargelegt, im Konkurs nicht in Frage, sondern nur die Masse als Sondervermögen treffende Steuern. Steuern als Masseverbindlichkeiten sind demnach Aufwendungen für die Verwaltung und Verwertung und daher Massekosten. Auch die Umsatzsteuer gehört zu den Massekosten, wenn sie auch auf Rechtsgeschäften beruht, die Masseschulden begründen. Sie trifft den vom Konkursverwalter fortgeführten Gewerbebetrieb und entsteht nicht aus dem Abschluß eines einmaligen Rechtsgeschäftes (vgl. Kloß: JW. 1918, 81). Bezüglich der Lohnsteuer ist die Sachlage insofern anders, als für sie nicht die Konkursmasse unmittelbar Steuerschuldner ist, sondern der Arbeitnehmer. Die Lohnsteuer ist Lohnanteil und genießt daher für vorkonkursliche Lohnforderungen im allgemeinen das Vorrecht des § 61 Nr. 1 RD. (im einzelnen vgl. Strug, Anm. 19 zu § 69 EinkStG.). Setzt der Konkursverwalter den Betrieb fort, so hat er für die von ihm weiterbeschäftigten Arbeitnehmer den Lohnabzug bei Auszahlung der Löhne vorzunehmen. Die Löhne der vom Konkursverwalter angestellten Arbeitnehmer sind Masseschulden nach § 59 Nr. 1 RD. und insofern auch die einen Lohnanteil bildende Lohnsteuer. Unterläßt der Konkursverwalter schuldhaft den Steuerabzug und führt eine Haftung der Masse nach § 78 EinkStG. herbei, dann läge ebenfalls eine Masseschuld vor, die ihren Entstehungsgrund in dem schuldhaften Verhalten des Verwalters hat (§ 59 Nr. 1 RD.). Ebenso hat der Konkursverwalter den Steuerabzug von Kapitalerträgen, die aus der Konkursmasse fällig werden, vorzunehmen (Bd. 4 S. 210).

Kosten für die Verwertung eines Absonderungsgegenstandes gelten nicht als Massekosten, wenn der Absonderungsberechtigte selbst die Verwertung betreibt (Jäger, Anm. 2 zu § 58). Aus diesem Grunde hat man bisher allgemein angenommen, daß die Wertzuwachssteuer, die für die Versteigerung eines Grundstückes aus der Konkursmasse durch den Hypothekengläubiger entsteht, nicht zu den Massekosten rechnet, so daß sie gegenüber der Konkursmasse nicht geltend gemacht werden kann. Entgegen dieser auch vom OBG. (Koppe, Jahrbuch des Steuerrechts, Bd. 8 S. 508) und von Jäger (Anm. 5a zu § 58) vertretenen Ansicht hat der RfS. in dem bereits erwähnten Ur. v. 27. Aug. 1929, II A 422/29 (Bd. 25 S. 328) entschieden, daß auch in diesem Falle die Wertzuwachssteuer zu den Massekosten i. S. des § 58 Nr. 2 RD. gehört und vom Konkursverwalter für Rechnung der Konkursmasse zu entrichten ist. Er geht davon aus, daß die Wertzuwachssteuer als Ausgabe für die Verwaltung der Masse anzusehen ist und der Masse zur Last fällt, weil ihr auch der Wertzuwachs zugute kommt.

III. Steueransprüche können, soweit sie Konkursforderungen sind, nur durch Anmeldung zur Konkursstabelle geltend gemacht werden. Die Zustellung eines Steuerbescheides hat keine materiellrechtliche Wirkung (Bd. 19 S. 355). Die Anmeldung zur Konkursstabelle enthält keinen Steuerbescheid, sondern bezweckt eine konkursmäßige Befriedigung der Steuerforderung. Im Konkursverfahren muß der Steuergläubiger seine Rechte gleich den anderen Konkurs-

gläubigern durch Anrufung des Konkursgerichts verfolgen. Diesem Standpunkt des RfS. hat sich auch das RG. angeschlossen (StW. 1928 Nr. 738). Die Feststellung der Steuerforderung zur Tabelle hat die Wirkung eines rechtskräftigen Ur. Die Eröffnung des Konkurses hindert nicht, gegen den Gemeinschuldner persönlich einen Steuerbescheid zu erlassen oder ein schwebendes Rechtsmittelverfahren gegen ihn persönlich fortzusetzen (Bd. 21 S. 9). Bestreitet der Verwalter den Bestand der Steuerforderung, so ist dieser Streit vor den Steuergerichten auszutragen, und zwar hat die zuständige Steuerbehörde Feststellung gemäß § 166 RD. zu treffen (Bd. 17 S. 185). Wird dagegen bestritten, daß die Steuerforderung i. S. des § 61 Nr. 2 oder § 61 Nr. 1 RD. bevorrechtigt sei, so sind die ordentlichen Gerichte zuständig (Bd. 20 S. 240).

Steueransprüche, die Massekosten sind, können nicht zur Konkursstabelle angemeldet werden. Die Masseforderungen sind unabhängig von der Konkursverteilung und außerhalb des Konkursverfahrens zu befriedigen (Jäger, Anm. 10 zu § 57 RD.). Über Steuerforderungen, die Massekosten sind, kann daher während des Konkursverfahrens an den Konkursverwalter ein Steuerbescheid gestellt werden und sie können im Verwaltungszwangsverfahren gemäß § 298 RD. begetrieben werden. Das gilt allerdings nur, solange nicht feststeht, daß die Masse zur vollständigen Befriedigung aller Gläubiger nicht ausreicht. Stellt sich die Massenunzulänglichkeit heraus, dann tritt gemäß § 60 RD. anteilmäßige Befriedigung ein. Da die Massegläubiger ihre Ansprüche außerhalb des Konkurses im ordentlichen Prozeßverfahren geltend zu machen haben, wird ein Streit über die Massekosteneigenschaft einer Steuerforderung vor den Steuergerichten auszutragen sein (Bley: StW. 1928, 1122, dagegen Koppe, Jahrbuch des Steuerrechts, Bd. 8 S. 511). Die Zurechnung eines Anspruches zu den Massekosten oder Masseschulden richtet sich nach seinem materiellrechtlichen Inhalt und ist außerhalb des Konkursverfahrens zu entscheiden. Der Rechtsweg dürfte daher nach § 227 ABGD. ausgeschlossen sein.

IV. Müssen Steuern erstattet werden, so ist die Frage, ob sie zur Konkursmasse zu erstatten sind oder dem Gemeinschuldner persönlich zuzuführen. Ein Erstattungsanspruch gehört nur dann zur Konkursmasse, wenn er vor Konkursseröffnung oder spätestens im Zeitpunkt der Konkursöffnung entstanden ist. Der RfS. (StW. 1928 Nr. 178) hat entschieden, daß der Erstattungsanspruch für Steuern, die nach Steuerabschnitten veranlagt werden, mit dem Ablauf des Steuerabschnittes entsteht, d. h. also, mit Konkursseröffnung, weil diese den Steuerabschnitt beendet. Ein Erstattungsanspruch wegen überzahlter Vorauszahlungen oder infolge Herabsetzung der Steuer im Rechtsmittelverfahren, das der Konkursverwalter aufgenommen hat, gehört daher zur Konkursmasse. Dagegen hat der RfS. in einem Ur. v. 17. Mai 1927, IA 107/27, RStBl. 1927 Nr. 309, ausgesprochen, daß ein erst nach Konkursseröffnung entstandener Anspruch auf Erstattung nicht vom Konkursverwalter zugunsten der Masse geltend gemacht werden könne, weil ein solcher Anspruch zum konkursfreien Vermögen des Gemeinschuldners gehöre.

Ein Billigkeitserlaß, der auf Antrag des Gemeinschuldners wegen seiner persönlichen Verhältnisse gewährt wird, dürfte nicht der Konkursmasse zugute kommen, weil bei Konkursseröffnung auch nicht ein bedingter Anspruch auf Billigkeitserlaß begründet war (Jäger, 6. u. 7. Aufl., Anm. 57 zu § 1). Wird dagegen der Erlaßantrag des Konkursverwalters zugunsten der Konkursgläubiger gestellt und auch ausgesprochen, so wird man annehmen dürfen, daß die Erstattung auch zugunsten der Konkursmasse wirkt (Bley, Anm. 9 S. 1099 in StW.).

## Werbungskosten

(nach dem Einkommensteuergesetz).

### I. Allgemeines:

Die zur Festsetzung des Reineinkommens von den Roh-einnahmen abzugsfähigen Ausgaben gliedert § 15 EinkStG. in vier Gruppen:

1. Werbungskosten,
2. Sonderleistungen,
3. Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten,
4. Verlustvortrag.

Soweit diese Ausgaben Werbungskosten sind oder mit einer bestimmten Einkommensart (§ 6 EinkStG.) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind sie bei dieser Art, im übrigen vom Gesamtbetrage der bei den einzelnen Einkommensarten gewonnenen Ergebnisse abzuziehen. Jedoch können Ausgaben, die mit Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die überhaupt nicht einkommensteuerpflichtig sind, das steuerpflichtige Einkommen nicht mindern (RStB. v. 5. Juni 1928: RStBl. S. 288).

Werbungskosten sind nach § 16 EinkStG. die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemachten Aufwendungen. Auch schon vorbereitende Aufwendungen können, ohne daß bereits eine Einnahmequelle vorhanden ist, Werbungskosten darstellen. Unter Werbungskosten sind nicht nur die notwendigen, sondern alle tatsächlich für den Betrieb gemachten Ausgaben zu verstehen. Es genügt, daß der Steuerpflichtige glaubte, die Ausgabe machen zu müssen (RStBl. 1929, 35<sup>6a</sup>).

Aber nicht alle Ausgaben können in dem betreffenden Steuerabschnitt voll abgezogen werden. Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum (mehrere Jahre) erstreckt, z. B. bei Maschinen und sonstigem Betriebsinventar, Gebäuden, Be- und Entwässerungsanlagen usw., können für einen Steuerabschnitt nur mit dem Prozentsatz berücksichtigt werden, der sich bei der Verteilung des Anschaffungs- oder Herstellungspreises auf die Gesamtdauer (Lebensdauer) der Verwendung ergibt (Absetzung für Abnutzungen). Für die Abnutzung ist nicht nur der Verschleiß, d. h. die technische Abnutzung, sondern auch die wirtschaftliche Verwendungsdauer im Betrieb maßgebend. Beides ist für die Bemessung der jährlichen Absetzung zu berücksichtigen. Der Abschreibungsatz ist nicht stabil. Stellt sich z. B. heraus, daß die künftige Lebensdauer einer Maschine kürzer sein wird, als vorher angenommen wurde, so kann zu einem höheren Abschreibungshundertfuß übergegangen werden. Die Abschreibungen dürfen von keinem höheren als dem Anschaffungs- oder Herstellungspreise vorgenommen werden.

Ausgaben gelten innerhalb des Steuerabschnitts als erwachsen, in dem sie fällig geworden sind oder, ohne fällig zu sein, von dem Steuerpflichtigen tatsächlich gemacht sind (§ 11 EinkStG.). Bei Steuerpflichtigen, die Bücher führen und für ihre Einkünfte regelmäßige Aufschlüsse fertigen, gelten Ausgaben in dem Abschnitt als erwachsen, für den sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung spätestens in den Aufschlüssen auszuweisen sind.

Nicht abzugsfähig sind Ausgaben, die sich als Verwendung des Einkommens darstellen, z. B. Aufwendungen zu Geschäftserweiterungen, zur Schuldentilgung, zur Befreiung des Haushalts, und die Personalsteuern (Einkommen-, Körperschaft- und Vermögensteuer). Die sonstigen Steuern, z. B. die Gewerbe-, Grundvermögen-, Hauszinssteuer, Umsatzsteuer, Aufbringungsleistung usw. sind abzugsfähig.

II. Nachstehend sollen einzelne besonders beachtliche Fälle namhaft gemacht werden:

1. **Erhaltungsaufwand** (laufender), d. h. diejenigen Aufwendungen, die in einem Betriebe in jedem Jahre üblicherweise anfallen, sind Werbungskosten. Sie dürfen im Jahre der Entstehung voll abgezogen werden (RStB. v. 28. Nov. 1928: RStBl. 1929, 369).

2. **Beschaffung der Kapitalanlage**: Die Kosten, die allein die Beschaffung der gewerblichen Kapitalanlage verursacht, sind nicht Werbungskosten (RStB. v. 28. Nov. 1928: RStBl. 1929, 65).

3. **Büroeinrichtung**: Die Anschaffungskosten (der Einrichtung) sind nicht Werbungskosten, sondern zu aktivieren und jährlich mit einem Prozentsatz abzuschreiben.

4. **Büromaterialien, Brennstoffe, Beleuchtung**: Die Ausgaben hierfür sind abzugsfähige Werbungskosten (§ 16).

5. **Zinsen für im Interesse des Geschäfts aufgenommenes Leihkapital** sind abzugsfähig (§ 16), nicht dagegen für eigenes im Betriebe arbeitendes Kapital (§ 18 Abs. 2 EinkStG.).

6. **Fracht für ankommende Ware** gehört zu den Verbringungskosten der Ware. Liefert der Kaufmann „franko“, so ist die von ihm bezahlte Fracht den abzugsfähigen Geschäftsausgaben hinzuzurechnen.

7. **Bankspesen**, die bei einem überwiegend im geschäftlichen Interesse eingerichteten Bankkonto entstehen, sind abzugsfähige Werbungskosten; auch Safemiete (RStBl. 1929, 69). Dies gilt auch für den Verlust (dammun) bei Kreditaufnahme, der durch Veräußerung der dem Schuldner vom Gläubiger übergebenen Wertpapiere entsteht.

8. **Sachversicherungsbeiträge**: Beiträge für jede Art von Sachversicherung der Betriebsanlagen und Betriebsmittel, wie Feuer-, Hagel-, Diebstahl-, Vieh-, Glas-, Einbruch- und Haftpflicht-

versicherung sind abzugsfähige Betriebsausgaben (§§ 16, 17), nicht dagegen Beiträge zur Versicherung von Hausrat (§ 18).

9. **Angestellten-, Invaliden- und Erwerbslosenversicherungsbeiträge** sind abzugsfähige Sonderleistungen (§ 17), beim Arbeitgeber Werbungskosten (§ 16). Versicherungsbeiträge für Hausangestellte oder sonstige private Zwecke (z. B. für den Hauslehrer) sind dagegen nicht abzugsfähig (§ 18).

10. **Abstandsgelder zur Erlangung von Geschäftsräumen** sind Werbungskosten (RStB. v. 9. Febr. 1927: RStB. 20, 211).

11. **Abfindungen**, die ein Gewerbetreibender für Verlegung seiner Geschäftsräume erhält, sind Betriebseinnahmen (RStB. v. 4. Juli 1928: RStBl. S. 311).

12. **Kosten der Begründung eines Geschäfts** oder eines Aufstellungsverhältnisses sind nicht Werbungskosten (RStB. v. 19. Sept. 1923: RStBl. S. 472).

13. **Inkassokosten** sind, wenn es sich um den Einzug geschäftlicher Außenstände handelt, Werbungskosten (§ 16).

14. **Lieferwagen**: Die Anschaffungskosten eines Wagens (Autos) für Geschäftszwecke sind nicht Werbungskosten. Das Auto ist vielmehr zu aktivieren, und es sind darauf der Lebensdauer des Autos entsprechende Abschreibungen (für Abnutzung) jährlich zu machen. Die laufenden Betriebskosten, wie z. B. Betriebsstoff, Steuer, Reparaturen usw., sind als Werbungskosten abzugsfähig. Wird das Geschäftsauto auch zu Privat Zwecken benutzt, so sind die anteiligen Betriebskosten dem Gewinne zuzurechnen (RStB. v. 12. Okt. 1927: RStBl. S. 224).

15. **Ausstellungen**: Die im geschäftlichen Interesse erfolgende Teilnahme an Ausstellungen, Messen usw. gehört mit allen persönlichen und sachlichen Aufwendungen zu den Werbungskosten.

16. Die **Gewerbesteuer** ist auch dann abzugsfähig, wenn sie der Höhe nach mit Ablauf des Geschäftsjahrs noch nicht feststeht (RStB. v. 30. Juli 1929: RStBl. S. 596).

17. **Verbrauchssteuern**, die innerhalb eines gewerblichen Betriebes bei der Herstellung oder beim Weiterverkauf von Waren zu entrichten sind — z. B. Tabak-, Schaumwein-, Bier- (Herstellere-) Steuer usw. —, sind abzugsfähige Geschäftsausgaben.

18. **Personen- und Güterverkehrssteuern** sind Werbungskosten, soweit sie zu den Unkosten des Beförderungsunternehmens gehören.

19. **Buchführungskosten**: Auch die gelegentlichen Zahlungen an Bücherrevisoren, Stundenbuchhalter und Steuerberater sind abzugsfähig.

20. **Miet- und Pachtzins** für gewerblich oder beruflich benutzte Räume sind Werbungskosten (§ 16), auch wenn eine DSH-Räume in einem Grundstück mietet, das den Gesellschaftern nach Bruchteilen gehört (RStB. v. 8. Aug. 1928: RStBl. 1929, 87). Dagegen ist der Mietzins für Privatwohnung nicht abzugsfähig (§ 18).

21. **Benutzt ein Gewerbetreibender Räume im eigenen Hause zu gewerblichen Zwecken**, so kann er weder hierfür als geschäftliche Werbungskosten absetzen noch in seiner Eigenschaft als Privatmann Miete hierfür beziehen; aber die auf das Haus entfallenden Werbungskosten sind in dem Betrage vom gewerblichen oder beruflichen Einkommen abzugsfähig, der dem Verhältnis des Mietwertes der Geschäftsräume zu dem Mietwert des ganzen Hauses entspricht (RStB. v. 30. Nov. 1927: RStB. 22, 322).

22. **Abschreibungen bei Neuanschaffungen**: Da bei neu angeschafften Gegenständen (z. B. Maschinen), für die Abschreibungen für Abnutzung nach § 16 zulässig ist, der gemeine Wert am Schlusse des Anschaffungsjahrs vielfach erheblich unter dem Anschaffungs- oder Herstellungspreise liegt, so hat der RStB. im Erlasse v. 16. Febr. 1929 (RStBl. S. 105) sich mit einer allgemeinen Ansetzung des gemeinen Wertes von 80% des Anschaffungspreises am Schlusse des Steuerabschnitts einverstanden erklärt. Neben dieser Abschreibung dürfen im Anschaffungsjahre Abschreibungen für Abnutzungen nicht gemacht werden. Der vorermittelte gemeine Wert (80%) kann aber in Zukunft als Anschaffungs- und Herstellungspreis behandelt werden, von dem die der Nutzungsdauer entsprechenden Abschreibungen vorzunehmen sind.

23. **Fahrtgelder** für die Fahrt zwischen Wohnung und Geschäft sind Werbungskosten (§ 16 Abs. 5 Nr. 4; RStB. v. 12. Juni 1929: RStBl. S. 510).

24. **Kleidungskosten**: Aufwendungen für tägliche Kleidung innerhalb und außerhalb des Berufs sind nicht abzugsfähig (RStB. v. 7. Sept. 1928: RStBl. S. 335). Dagegen sind Aufwendungen für besondere Berufskleidung (z. B. Arztekkittel) Werbungskosten (§ 16 Abs. 5 Nr. 5). Ferner sind Kleidungskosten auch in soweit als Werbungskosten anzusehen, als der Steuerpflichtige zu Aufwendungen gezwungen ist, die über das nach seinem Einkommen als standesgemäß anzusehende hinausgehen (RStB. v. 7. Sept. 1928: RStBl. S. 335).

25. **Kosten für Schuhenzug**: Aufwendungen für Abnutzung von Schuhzeug durch Zurücklegung des Weges zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu Fuß sind keine Werbungskosten (Strug, EinkStG., Bd. I S. 1004).

26. **Berufsbeiträge** sind abzugsfähig (§ 17 Nr. 4).

27. Arbeit der Frau im Betriebe des Mannes: Hierdurch vermehrte Ausgaben für den Haushalt können nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht werden (RfH. v. 7. Nov. 1928: RStBl. 1929, 61).

28. Provisionen sind Werbungskosten, auch wenn genaue Aufzeichnungen der Einzelfälle unterblieben sind (RfH. v. 7. Aug. 1928: RStBl. S. 305).

29. Sanierungsgewinne unterliegen als der gewerblichen Gewinnerzielung gegenüber betriebsfremde Vorgänge nicht der Einkommensteuer (RfH. v. 30. Juni 1927: RfH. 21, 263). Sie sind nicht nur beim Einzelkaufmann, sondern auch bei Gesellschaftern einer OHG, einer KomGef. oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebes anzusehen sind, einkommensteuerfrei (RStBl. 1929, 86 Nr. 143, S. 228, S. 393 Nr. 581, S. 427 Nr. 610). Wohl aber sind Sanierungsgewinne zur Körperschaftsteuer heranzuziehen.

30. Lantienen, auf deren Auszahlung (trotz Guttschrift) wegen ungünstiger Geschäftslage vorläufig verzichtet worden ist, sind keine steuerpflichtigen Einnahmen (RfH. v. 23. Mai 1928: RStBl. S. 343).

31. Der Wert des Firmenrechts (good will), das entgeltlich erworben ist, ist nicht abzugsfähig. Der Steuerpflichtige darf den Wert, da das Firmenrecht einer Abnutzung nicht unterliegt, nur dann herabsetzen, wenn und insoweit der gemeine Wert des Firmenrechts gesunken ist (RfH. v. 22. Dez. 1927: RStBl. 1928, 49; vgl. auch RStBl. 1930, 287, 616).

32. Schadenserfahleistungen, die infolge einer geschäftlichen Tätigkeit notwendig werden oder die ein Hausbesitzer zu zahlen hat, gehören zu den Werbungskosten.

33. Prozeßkosten (Anwalts- und Gerichtskosten) sind abzugsfähige Ausgaben, insoweit es sich um Prozesse handelt, die im Interesse des Geschäfts zur Erzielung von Einkünften oder zur Abwendung von Ausgaben geführt werden (Struß, EinkStG., Bd. I S. 1028).

34. Bewirtung von Kunden und Geschäftsfreunden sind Werbungskosten, sofern die Bewirtung nicht den Zweck gesellschaftlicher Repräsentation, sondern die Erhaltung oder Gewinnung von Kunden verfolgt.

35. Trinkgelder, die innerhalb eines Gewerbebetriebes oder sonst im Interesse der Erzielung eines beruflichen Einkommens gegeben werden, sind Werbungskosten.

36. Zuwendungen an politische Vereine sind nur dann Werbungskosten, wenn sie ohne Rücksicht auf die politische Einstellung des Geschäftsinhabers erfolgen (RfH. v. 11. Jan. 1929: RStBl. S. 221).

37. Ausgaben für wohlthätige Zwecke sind Werbungskosten, sofern und soweit sie nach Art und Höhe als üblich anzusehen sind (RfH. v. 23. März 1927: RStBl. S. 124).

38. Kapitalabfindungen eines austretenden Gesellschafters einer OHG sind nicht Werbungskosten (§ 18), wohl aber wenn die Abfindung in Jahreszahlungen erfolgt (§ 16): Struß, EinkStG., Bd. I S. 1030.

39. Die Kosten eines Kaufmanns für Errichtung eines Hauses gehören nur dann zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben, wenn bei der Errichtung des Hauses der Zweck, das persönliche Bedürfnis zu befriedigen, gegenüber dem Zweck, dem Betriebe zu dienen, in den Hintergrund tritt (RfH. v. 13. Nov. 1928: RStBl. 1929, 84).

40. Erholungsreisen sind immer private Ausgaben (§ 18), auch wenn sie die durch geschäftliche Tätigkeit angegriffene Gesundheit wiederherstellen sollen. Aber unter Umständen kann Steuerermäßigung gem. § 56 gewährt werden.

41. Spekulationsverluste sind, soweit sie die Spekulationsgewinne im gleichen Steuerabschnitt übersteigen, nicht abzugsfähig (§ 42).

42. Nachschüsse an eine GmbH. sind nicht Werbungskosten (RfH. v. 14. März 1928: RStBl. S. 183).

43. Reparaturkosten an Gebäuden, Anlagen und Betriebsgegenständen sind Werbungskosten (§ 16).

44. Schornsteinfegerkosten und Straßeneinigungsgeldern beim Hausbesitz sind Werbungskosten (§ 16).

45. Strombenutzungsgebühren sind nur insoweit Werbungskosten, als sie nicht für die Beleuchtung oder Beheizung der Wohnräume erwachsen.

46. Befreiung eines Grundstücks von Wohnungszwangswirtschaft: Die Vergütung hierfür ist abzugsfähige Betriebsausgabe (RfH. v. 28. März 1928: RStBl. S. 209).

47. Abschreibungen auf Grund und Boden sind nur insoweit zulässig, als Substanzverringerung vorliegt (§ 16).

48. Abschreibungen für Zentralheizungs- und Fahrstuhlanlagen sind gesondert neben den Abnutzungsabsetzungen für das übrige Grundstück zulässig (RfH. v. 10. Juli 1928: RStBl. S. 289).

49. Kosten für Gas- und Wasserverbrauch im Haushalt sind nicht Werbungskosten (§ 18).

50. Hausmädchenkosten für den Privathaushalt sind keine Werbungskosten, auch wenn die Hausfrau einem Berufe nachgeht (§ 18).

51. Unterschlagene Beträge: Der RfH. hat durch Ur. v. 8. Aug. 1929 die von einem Hausverwalter unterschlagenen Mieteinnahmen als abzugsfähige Werbungskosten erklärt (RfH. 1930, 3260; RStBl. 1929, 588).

52. Krankheitsaufwendungen sind ausnahmsweise nur dann Werbungskosten, wenn sie der Behebung oder Vorbeugung einer solchen Krankheit dienen, die mit der einkommenschaffenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen (z. B. eines Arztes) in unmittelbarem Zusammenhang steht und deren Auftreten bei der Art der Tätigkeit typisch ist (RfH. v. 30. Juli 1929: RStBl. S. 554).

53. Studienkosten für Kinder sind nicht abzugsfähig, auch wenn die Studien zur späteren Übernahme des väterlichen Geschäfts notwendig sind. Aber evtl. Steuerermäßigung nach § 56.

54. Geldstrafen, Steuerstrafen sind infolge des persönlichen Charakters der Strafe grundsätzlich nicht als abzugsfähige Ausgaben anzusehen. Dagegen werden Geldstrafen für Ordnungsvergehen und kleinere Polizeibefehle, soweit ihre Ursache im Geschäftsbetriebe liegt, als abzugsfähig angesehen (RfH. v. 30. Okt. 1928: RStBl. 1929, 83).

55. Einmalige Vermögenszufälle unterliegen überhaupt nicht der Einkommenbesteuerung (§ 6 Abs. 3). Hierher gehören Schenkungen; es muß sich aber um wirklich einmalige Schenkungen, nicht um Beträge handeln, die mit einer Erwerbstätigkeit zusammenhängen (RStBl. 1929, 369 Nr. 529). Ferner gehören hierher Erbschaften, Vermächtnisse, Aussteuer (RStBl. 1928, 380), Ausstattungen, Lotterien, Spiel- und Wettpreise, Kapitalempfänge aus Unfall- und Lebensversicherungen, Preise bei sportlichen Veranstaltungen usw. Über Entschädigung für unschuldig erlittene Untersuchungshaft s. RStBl. 1930, 329 Nr. 461.

56. Begräbniskosten sind nicht abzugsfähige Ausgaben, weil sie nicht das Einkommen, sondern den Nachlaß mindern.

DRegM. Henrychowski, Charlottenburg.

### Zur Haftung des Erwerbers eines Unternehmens für rückständige Steuern des Veräußerers.

Der Erwerber eines Unternehmens kann für Steuer Schulden des Veräußerers zunächst nach den Vorschriften des § 419 BGB. und des § 25 HGB. haften. Daß diese Bestimmungen auch für Steuerverbindlichkeiten gelten, ist in dem § 100 ABG.D. besonders betont. Für die Praxis wichtiger ist noch die Bestimmung des § 96, nach welchem der Erwerber eines Unternehmens neben dem Veräußerer für die in dem Betrieb als folchem begründeten Steuern (z. B. Umsatzsteuer und Verbrauchsabgaben) haftet, und zwar für die laufenden und für die festgesetzten aber noch nicht entrichteten.

Der RfH. hat sich mit der Haftung des Betriebserwerbers in einer großen Anzahl von Entsch. befaßt. Über den gesetzgeberischen Grund des § 96 ABG.D. sagt RfH. 23, 111: „Die gesetzgeberische Erwägung, aus der der § 96 ABG.D. hervorgegangen ist, ist die, daß in dem Unternehmen als folchem eine Sicherung für die sich auf den Betrieb gründenden Steuer Schulden gegeben ist, die durch den Übergang des Unternehmens in andere Hände nicht verlorengehen soll, und daß derjenige, der durch die Übernahme eines bestehenden Betriebes die damit verbundenen Vorteile erlangt, auch in einem gewissen Umfange die durch den Betrieb bisher entstandenen Steuerlasten tragen soll.“ Zwei Punkte der Judikatur des RfH. sind m. E. von größter Bedeutung: Einmal kommt als Unternehmen nicht nur ein kaufmännischer Betrieb in Frage, sondern jedes Unternehmen, das als solches mit Steuern belastet ist, also auch z. B. ein landwirtschaftlicher Betrieb (RfH. 19, 254; 23, 116), und sodann ist die Art des Erwerbes gleichgültig, es ist einerlei, „ob die Veräußerung eine freiwillige ist, oder ob der Erwerb der wesentlichen Grundlagen des Unternehmens in der Zwangsversteigerung erfolgt“ (RfH.: Kopp: Jahrbüch. 1929, 54). Aus letzterem ergibt sich bereits, daß der Erwerb eines Unternehmens im ganzen stets dann angenommen wird, wenn „die wesentlichen Grundlagen des Betriebes“ erworben werden. Nichtfortführung der Firma, Ausschluß der Übernahme der Aktiva und Passiva (RfH. 7, 341) spielen also keine Rolle. Ebenso ist es ohne Bedeutung, daß der erworbene Betrieb seit längerer Zeit geruht hat.

Diese Rfpr., die dem Sinne des Gesetzes entspricht, bringt für den Erwerber eines Unternehmens nicht selten unangenehme Überraschungen mit sich, das um so mehr, da der Erwerber genau so wie der Veräußerer haftet, also ebenso wie dieser für Nebenforderungen, wie z. B. für Zinsen und Zuschläge, einstehen muß. Er muß sich auch, wenn sein Vorgänger keine Bücher geführt hat, die Schätzung gefallen lassen.

Angesichts dieser Rechtslage muß man zunächst jedem, der „die wesentlichen Grundlagen eines Betriebes“ erwerben will, raten, sich nach dem Bestehen von Steuer Schulden, für die er nach dem Erwerbe haften wird, zu erkundigen. Hierauf hat vor einiger Zeit Finanzr. Braun, „Angen auf: Kauf ist Kauf“ (Finanz- und Handelsbl. der VossJtg. Nr. 167 v. 15. Juli 1930) mit Recht hingewiesen. In diesem Artikel wird aber übersehen, daß dieser

Nachforschung recht enge Grenzen gezogen sind. Denn die Finanzbehörden dürfen über die rückständigen Steuern wegen des Dienstgeheimnisses nur dann Auskunft geben, wenn der Steuerschuldner damit einverstanden ist. Bei freiwilligen Veräußerungen wird eine solche Erlaubnis in den meisten Fällen wohl zu erreichen sein. Anders ist aber die Sachlage bei zwangsweiser Versteigerung. In solchen Fällen ist damit zu rechnen, daß der Steuerschuldner sich ablehnend verhält. Der Ersteher hat also mit einer Belastung zu rechnen, die ihm gänzlich unbekannt ist und unbekannt bleiben muß, bis er Eigentümer des Unternehmens ist.

Nebenbei sei bemerkt, daß diese Steuerlasten in der Zwangsversteigerung nicht zutage treten, da sie keine Lasten i. S. von § 10 Ziff. 3 sind. Die Geltendmachung der Haftung vollzieht sich vielmehr völlig außerhalb des Zwangsversteigerungsverfahrens (Poppitz, UmsStG., 3. Aufl., 1928, § 10 Num. III 5).

Die Lage des Erwerbers ist also häufig recht unangenehm. Sie muß zur Folge haben, daß der Ersteigerer eine ungewisse Größe solcher Steuerbelastungen mit einkalkuliert. Damit wird nicht nur das Ergebnis einer Zwangsversteigerung beeinträchtigt, sondern darüber hinaus auch der Hypothekenkredit allgemein gefährdet, denn der § 96 verschafft dem Fiskus eine allen dinglichen Belastungen vorgehende „unsichtbare Steuerhypothek“. Man sage nicht, die in Frage kommenden Beträge seien gering. Ein Blick in die Praxis zeigt, daß unter Umständen recht erhebliche Beträge in Frage kommen. Das ist auch ohne weiteres klar, wenn man den Kreis der in Frage kommenden Steuern betrachtet und an Verzug und Steuerstundungen denkt. Man kann auch nicht auf die Bestimmung des § 10 Ziff. 3 ZwVerstG. verweisen und sagen, dort sei bereits eine ähnliche „unsichtbare Hypothek“ vorgesehen. Denn im § 10 Ziff. 3 handelt es sich nur um öffentliche Lasten des Grundstücks, die von jedem Kundigen einigermaßen geschätzt werden können, und außerdem kommen nach dieser Bestimmung nur die laufenden und die aus den beiden letzten Jahren rückständigen Beträge in Frage.

Man fragt sich bei dieser Sachlage, wie der Gesetzgeber zu dieser Bestimmung des § 96 gekommen ist und wie Abhilfe geschaffen werden kann. Die Haftung des Betriebserwerbers für rückständige Steuern findet sich erstmalig in dem UmsStG. von 1918. In der Begründung (RD-Druckf. 1918 Nr. 1461 S. 38) war damals gesagt, daß eine solche Bestimmung den Anschauungen des Verkehrs und den Vorschriften des Handelsrechts über die Haftung für Geschäftsschulden entspreche. Man hat also vor allem an die Bestimmung des § 25 HGB. gedacht. Später ist dann der Bestimmung des UmsStG. entsprechend der § 96 in die ABG.D. aufgenommen. Ein Vergleich des § 96 ABG.D. mit dem § 25 HGB. zeigt ohne weiteres, daß der § 96 ABG.D. erheblich über den Bereich des § 25 HGB. hinausgeht, und zwar sowohl was die Voraussetzungen angeht, als auch in sachlicher Beziehung. Vor allem sind dem Erwerber eines Geschäfts nach § 25 HGB. Möglichkeiten gegeben, seine Haftung für alte Geschäftsschulden auszuschließen, während der § 96 ABG.D. derartige Möglichkeiten nicht vorsieht. Es ist also keineswegs richtig, zu sagen, daß die Bestimmung des § 96 ABG.D. den Vorschriften des Handelsrechts über die Haftung für Geschäftsschulden entspreche, ebensowenig entspricht eine solche Bestimmung den „Anschauungen des Verkehrs“. Auch der Hinweis darauf, daß der Erwerber eines Unternehmens die Vorteile des Betriebes erlange, rechtfertigt die Regelung des § 96 ABG.D. wohl kaum. Denn in vielen Fällen, vor allem beim Erwerb in der Zwangsversteigerung, werden solche Vorteile gar nicht da sein. In Wirklichkeit nimmt der § 96 ABG.D. nur ganz einseitig Rücksicht auf die fiskalischen Interessen. Man hätte das bei Erlaß des UmsStG. und der ABG.D. ruhig offen bekennen sollen.

Von Interesse ist es, zu sehen, daß die böse Lage, in die ein Erwerber eines Unternehmens kommen kann, bereits von einem Mitglied des 11. Ausschusses der Nationalversammlung bei Beratung der ABG.D. richtig herausgeföhlt ist, wenn es vorschlug, der Erwerber solle seine Haftung durch Nachfrage bei der Steuerbehörde begrenzen können (Bericht des 11. Aussch. der NatVerf.: Druckf. der NatVerf. Nr. 1460 zu § 96). Offenbar war daran gedacht, daß die Steuerbehörde auf Anfrage Mitteilung über die Höhe der rückständigen Steuern machen solle, und daß auf die Summe, die in der Antwort angegeben würde, die Haftung des Erwerbers beschränkt sein solle. Zu diesem Vorschlag hat der Regierungsvertreter damals Bedenken geäußert aus dem Grunde der Wahrung des Steuergeheimnisses, und die Anregung war damals erlosch.

Tatsächlich ist nicht zu verkennen, daß Bedenken, wie sie der Regierungsvertreter geltend gemacht hat, einem solchen Vorschlage gegenüber bestehen müssen. Denn es kann nicht jedem, der unter Umständen die „wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens“ erwerben will, Auskunft über die rückständigen Steuern gegeben werden, ohne daß damit die Interessen des Steuerschuldners erheblicher Gefährdung ausgesetzt würden.

Außerdem kann sich die Höhe der rückständigen Steuern von einem Tag zum andern ändern. Deswegen ist der von dem Mit-

glied des 11. Aussch. der NatVerf. vorgeschlagene Weg nicht gangbar. M. E. kann eine Abhilfe, allerdings in nur geringem Maße, dadurch erreicht werden, daß auch diese rückständigen Steuern bei der Zwangsversteigerung von Grundstücken anzumelden sind. Dann wird die bis dahin unsichtbare Hypothek wenigstens in der Zwangsversteigerung sichtbar. Ferner wäre daran zu denken, eine zeitliche Begrenzung für die rückständigen Steuern, ähnlich wie im § 10 Ziff. 3 ZwVerstG., zu schaffen. Damit ist sicherlich nicht allem abgeholfen. Ein Verzicht des Fiskus auf das Privileg des § 96 ABG.D. wird wohl nicht zu erreichen sein. Deshalb werden die Geldgeber bei Gewährung von Hypotheken mit der Möglichkeit, daß ihnen außer den bekannten Posten noch eine unsichtbare Steuerhypothek des Fiskus vorgehen kann, rechnen müssen. Diese Notwendigkeit wird naturgemäß am meisten bei der Gewährung von zweiten Hypotheken ins Gewicht fallen.

Dr. Prof. Dr. Hallermann, Münster i. W.

### Änderungen des Steuerrechts ohne Änderung der Steuergesetzgebung.

Seit 1925 sind formelle Änderungen der Steuergesetze — abgesehen von der Notgesetzgebung d. J. 1930 — nur in geringem Maße vorgenommen worden, aber Änderungen des Steuerrechts ohne Änderung der Steuergesetzgebung haben eine erhebliche Rolle gespielt.

1. Auf dem Gebiete der Umsatzsteuer ist das Zwischenhandelsprivileg die Stelle der Änderungen. Es befreit Umsätze, bei denen der Lieferer nicht den unmittelbaren Besitz erhält. Wenn ein anderer für ihn den unmittelbaren Besitz erhält, so fällt die Befreiung gleichfalls fort, jedoch dann nicht, wenn dieser andere die Ware nur zum Zwecke der Beförderung in Besitz bekommt. Dies war seit Jahren unzweifelhaft geltendes Recht. Es war sachlich insofern unerfreulich, als der Lieferer, wenn er selbst die Ware nur zum Zwecke der Beförderung in Besitz nahm, steuerpflichtig wurde, wenn er sie aber durch einen anderen befördern ließ, steuerfrei blieb, und infolgedessen durch diese Steuerbestimmung teils ernsthafteste Einschaltung fremder Beförderer trotz der wirtschaftlich zweckmäßigeren Beförderung durch den Unternehmer selbst verursacht wurde, teils auch nur künstliche Rechtskonstruktionen, um durch Untergesellschaften usw. die Person eines fremden Beförderers zu konstruieren. In einem Fall wollte das FinA. die Steuerfreiheit nicht anerkennen, weil in Wahrheit kein fremder Beförderer vorhanden sei, sondern nur eine juristische Umgehungsstruktur, die nach § 5 ABG.D. nicht zu beachten sei. Der RStJ. führte aus, an sich liege hier zwar der Fall einer konstruierten Umgehung vor, aber sinngemäße Auslegung des Gesetzes müsse dahin führen, daß nicht nur die im Gesetz erwähnte Beförderung durch einen fremden Unternehmer, sondern auch die Beförderung durch den Lieferer selbst steuerfrei bleiben müsse. Denn es sei sachlich gar kein Grund einzusehen, weshalb zwischen Beförderung durch den Lieferer selbst und einem fremden Beförderungsunternehmer unterschieden werden solle. Aus dem Grundgedanken des Gesetzes, daß die Beförderungstätigkeit bevorzugt wolle, sei dieser neue Rechtsatz zu entwickeln. Besonders charakteristisch in diesem Falle war, daß der Rechtsstreit nicht etwa zur Entsch. einer prinzipiellen Streitfrage an den RStJ. gebracht worden war, sondern daß er rein zufällig aus einem Streit um den Umgebungsparagrafen zur Entsch. des höchsten Gerichtshofes kam und daß dieser eine in der Praxis bis dahin unzweifelhaft geltende Rechtsregel mit dieser Entsch. in ihr Gegenteil verkehrte. Eine Änderung des Steuerrechts ohne eine Änderung der Steuergesetzgebung (RStJ. 22, 239). Im Laufe der Zeit hat dann anschließend die Rpr. des RStJ. den Begriff der Beförderung durch den Lieferer allmählich immer weiter ausgedehnt und bald hierfür feste Rechtsgrundsätze geschaffen (RStJ., vgl. die Zusammenstellung bei Poppe-Ball, UmsStG., 12. Aufl., zu § 7<sup>1</sup>). Das war insoweit eine allmähliche Weiterentwicklung. Noch einmal kam es aber auf diesem Gebiet zu einer plötzlichen Rechtsänderung. Auch nach der Entsch. über die Befreiung des Lieferers, der selbst die Ware beförderte, war man noch im allgemeinen der Auffassung, daß das Zwischenhandelsprivileg keine Anwendung finde auf den Einzelhandel, also auch dann nicht, wenn etwa der Bäcker, der seine Ware von fremden Großbetrieben bezog, die Brötchen nur empfing und sofort austragen ließ. Auch hier änderte aber die Rpr. des RStJ. die bis dahin in der Praxis angewandte Rechtsauffassung, und das Zwischenhandelsprivileg wurde auch auf Fälle des Einzelhandels für anwendbar erklärt, wenn nur sonst die Voraussetzungen vorlägen, insbes. bei Milch und Frühstücksbrötchen (RStJ., vgl. gleichfalls die Zusammenstellung bei Poppe-Ball zu § 7). Mir persönlich scheint übrigens die Ausdehnung auf den Einzelhandel erheblich zu weit zu gehen und mit dem Grundgedanken der Bestimmung in Widerspruch zu stehen, während die Ausdehnung auf die Beförderung durch den Unternehmer selbst wirtschaftlich viel für sich hat.

1) Erscheint demnächst.

2. Auf dem Gebiete der Einkommensteuer bieten die seit 1925 neuen Bestimmungen über gemeinsame Gewinnfeststellung nach § 65ff. EinkStG. eine Quelle immer erneuter Änderungen des Steuerrechts durch den RFG. Hier hatte sich die Praxis entwickelt, daß die gemeinsame Gewinnfeststellung sich nur auf diejenigen Posten zu beziehen habe, die von den Beteiligten auch gemeinsam abgerechnet würden, daß dagegen sogenannte persönliche Werbungskosten, die der einzelne für sich trug und die in die gemeinsame Abrechnung nicht einbezogen wurden, auch nicht gemeinsam festgestellt wurden, sondern bei der Einkommensteueranlagung des einzelnen Gesellschafters von diesem geltend zu machen und dabei zu berücksichtigen seien. Diese Handhabung war durchaus zweckmäßig, weil sie die rechtliche Berücksichtigung der tatsächlichen Handhabung in der Gewinngemeinschaft anpaßte. Ein Urteil des RFG. änderte hier die Rechtslage. Das höchste Gericht sprach aus, daß der Sinn der gemeinsamen Feststellung sei, alles an einer Stelle rechtskräftig festzustellen, und daß persönliche Werbungskosten daher nur bei der gemeinsamen Feststellung berücksichtigt werden könnten und dort geltend gemacht werden müßten (RFG.: StW. 1928 Nr. 260, 572). Es läßt sich nicht leugnen, daß die strenge Logik diese Auffassung rechtfertigt, und trotzdem war das Ergebnis für die Praxis recht bedenklich. — Der Ausgangspunkt dieser Auffassung hat dann auch den RFG. gezwungen, hierin immer weiterzugehen, und noch zweimal hat er dadurch die bisherige Handhabung der Praxis in das Gegenteil verkehrt. Die Praxis sah nur die gemeinsame Gewinnfeststellung als bindend an, überließ aber die Festsetzung der Gewinnanteile der einzelnen Teilhaber der Einkommensteueranlagung des einzelnen. Der RFG. verlangte statt dessen, daß auch diese Feststellung bei der Gewinnfeststellung für sämtliche Teilhaber bindend getroffen werde, und weil diese Bindung auch die nicht geschäftsführenden Gesellschafter trifft, wurde er bald gezwungen, auch diesen entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut des Gesetzes das Recht zur selbständigen Rechtsmittelinlegung zu geben, freilich mit der Einschränkung, daß sie nur persönliche Werbungskosten sowie die Art ihrer Beteiligung am Gesamtgewinn angreifen könnten (RFG.: StW. 1930 Nr. 1025).

Bei Durchführung der neuen Vorschrift über den Verlustvortrag (§ 15 Ziff. 4 EinkStG., eingeführt durch das AndG. v. 29. Juli 1929) hat der RFG. gegen die allgemein herrschende Meinung entschieden. Nachdem die Wiedereinführung des dreijährigen Durchschnitts bei der Besteuerung des gewerblichen Einkommens abgelehnt worden war, war durch diese Gesetzesbestimmung die Berücksichtigung eines Verlustvortrages während der nächsten zwei Jahre eingeführt worden. Das RFG. legte diese Vorschrift dahin aus, daß die Berücksichtigung nur dann statfinde, wenn in dem betreffenden Jahre das Betriebsvermögen um die gleichen Beträge wieder aufgefüllt worden sei, und folgerte dies daraus, daß im Gesetz von Beträgen gesprochen sei, die zum Ausgleich eines Verlustvortrages „verwendet“ würden. Die wirtschaftliche Folge dieser Auslegung war, daß von der Vergünstigungsvorschrift gerade nicht betroffen wurden, welche eine Erleichterung am meisten bedurften, nämlich diejenigen, die auch in den folgenden Jahren ihr Einkommen zum Lebensunterhalt verwenden mußten und daher das Betriebsvermögen nicht wieder auffüllen konnten. Trotzdem schloß sich das juristische Schrifttum mit Ausnahme von Glaser der Auffassung des RFG. an, und nur hinsichtlich der Art der Berechnung des Verlustvortrages gab es Meinungsverschiedenheit. Demgegenüber hat jetzt der RFG. entschieden, daß nach Entstehungsgeschichte und Sinn der Bestimmung über den Verlustvortrag es völlig gleichgültig sei, wie die entsprechenden Beträge in den folgenden Jahren verwendet seien und daß, wenn nur ein abzugsfähiger Verlustvortrag in einem Jahre vorliege, dieser in den nächsten Jahren stets Berücksichtigung zu finden habe (RFG.: StW. 1930 Nr. 995).

3. Auf dem verwandten Gebiete der Industriaufbringung war in ständiger Praxis und in Übereinstimmung aller Kommentare der Satz entwickelt, daß die Höhe des der Industriaufbringung unterliegenden Betriebsvermögens sich nach der Vermögenssteueranlagung bzw. Einheitswertfestsetzung richte, daß aber die Frage, ob überhaupt ein aufbringungspflichtiger Betrieb vorliege, nach den besonderen Begriffen des IndBelastG. und des IndAufbrG. entschieden werden müsse. Insbes. wurde deshalb durchaus mit dem Sinn der Industriaufbringung in Übereinstimmung angenommen, daß solche Gesellschafter, die keinen gewerblichen Betrieb hatten, nicht aufbringungspflichtig seien — beispielsweise Grundstücksverwaltungs- und Konjunktionsgesellschaften —, und es wurde Jahre hindurch hiernach verfahren. Der RFG. aber ging davon aus, daß die gesetzliche Festlegung des Begriffes „Betriebsvermögen“ im RBelastG. auch bindend sein müsse für den Betriebsbegriff des IndAufbrG., und daß also, da nach dem BelastG. alles Vermögen von AktG., GmbH. und Genossenschaften als betriebszugehörig gelte, auch alle diese Gesellschaften aufbringungs-pflichtig seien, unabhängig davon, ob sie in Wahrheit überhaupt einen Gewerbebetrieb hätten oder nicht. Der RFG. erklärt also die Fiktion, die das RBelastG. im wesentlichen doch wohl aus technischen Zurechnungsgründen vorgenommen hatte, hier für entscheidend bei der Frage der Steuerpflicht überhaupt (RFG. 23, 309).

R. Dr. Kurt Ball, Berlin.

## Die Debitoren in der Einkommensteuer-Eröffnungsbilanz<sup>1)</sup>.

Die Tatsache, daß die Buchprüfungen sich immer auf die Einkommensteuer 1925 und damit zwangsläufig auf die Einkommensteuer-Eröffnungsbilanz beziehen, macht es auch heute noch zur Notwendigkeit, sich mit den §§ 104 ff. EinkStG. und dabei im besonderen mit der Verkopplung von Einkommen- und Vermögensteuer auseinanderzusetzen. Die Rechtsprechung ist schon sehr umfangreich geworden; es scheint aber, als habe sie eine Frage noch nicht abschließend geklärt, deren Darstellung im folgenden versucht werden soll: Die Bewertung der Debitoren.

Wohl sind einige Entscheidungen zu dieser Frage ergangen. Nur zwei davon, soweit ersichtlich, behandeln die nachfolgend zu erörternde Frage im besonderen und entscheiden sie in einem, wie ich annehmen möchte, durchaus unbefriedigenden Sinne. Es soll die Frage untersucht werden, ob und bejahendenfalls in welchem Umfange ein Kaufmann verpflichtet ist, Abschreibungen auf die Debitoren der Einkommensteuer-Eröffnungsbilanz zu machen, wenn er in seinem zur Vermögensteuer rechtskräftig veranlagten Vermögen die Debitoren zum vollen Nennwert ohne jede Abschreibung aufgenommen hat.

1. Der Grundgedanke der Verkopplung zwischen Einkommen- und Vermögensteuer war es, zu verhindern, daß jemand sein Vermögen nieder fätiert, die Anfangsbilanz aber zur Verringerung des Einkommens im nächsten Jahr möglichst hoch aufstellt (Begründung zum Entw. S. 79). Daraus folgt (vgl. auch § 108 Abs. 3 EinkStG.), daß diese Gefahr beseitigt ist, wenn ein Steuerpflichtiger sein Vermögen für beide Steuerarten gleich hoch angibt. Daraus allein schon wäre zu schließen, daß weder eine Veranlassung noch eine Möglichkeit bestünde, von einem rechtskräftig zur Vermögensteuer veranlagten Vermögen nachträglich Abstriche bei der Einkommensteuer zu machen. Einen, m. E. durchaus unrichtigen Weg geht deshalb der RFG. in den Entsch. StW. 1929 Nr. 231, 1928 Nr. 268, wenn er auf die Bewertung der Forderungen in der Einkommensteuer-Eröffnungsbilanz 1925 überhaupt die Grundsätze kaufmännischer Buchführung anwendet. Denn unzweifelhaft spielen diese Grundsätze bei der Vermögensteuer keine Rolle; ist aber der Steuerpflichtige berechtigt, seine Forderungen ohne jede Abschreibung zur Vermögensteuer festzustellen, dann muß er auch berechtigt sein, die Außenstände in gleicher Höhe der Einkommensteuer zu unterwerfen (vgl. hierzu auch RFG. StW. VII, S. 412). Deshalb hat Struz (5 zu § 108) durchaus recht, wenn er meint, daß § 108 Abs. 2 den Grundsatz durchbricht, daß von der den Gesichtspunkten ordnungsgemäßer Buchführung entsprechenden Bilanz auszugehen ist. In der Entsch. StW. 1928 Nr. 585 weist der RFG. übrigens auch ausdrücklich darauf hin, daß die Frage, wie die Gegenstände zur Vermögensteuer bewertet sind, für die Einkommenbesteuerung des Jahres 1925 überhaupt nicht zu untersuchen sei, daß vielmehr die bloße Tatsache der rechtskräftigen Veranlagung genüge und daß diese Tatsache allein maßgebend sei. Es wird also damit zugegeben, daß es für die Einkommenbesteuerung gleichgültig ist, wie das Vermögen veranlagt ist; wesentlich ist nur, daß es veranlagt wurde.

2. Es kommt aber weiter noch folgende Erwägung hinzu: Neben den Grundsatz, daß durch eine hohe Bewertung nicht unzulässigerweise das Einkommen der nächsten Jahre geschmälert werden dürfe, ist der Grundsatz zu stellen, daß nichts als Einkommen besteuert werden kann, was nicht wirklich Einkommen ist (amtliche Begründung S. 78, bei Struz S. 1309). Wollte man annehmen, daß die Grundsätze kaufmännischer Buchführung auch für die Anfangsbilanz gelten, so würde dadurch möglicherweise etwas als Einkommen besteuert werden, was gar kein Einkommen ist. Beispiel: Ein Kaufmann schreibt nach den Grundsätzen kaufmännischer Buchführung in seiner Handelsbilanz auf seine Außenstände Ende 1924 25 000 RM ab, weil er diese Abschreibung nach den Grundsätzen des Handelsrechts für geboten hält. Von diesen abgeschriebenen Außenständen gehen aber i. J. 1925 15 000 RM ein. Handelsrechtlich bedeutet dieser Umstand nichts Besonderes, da die Abschreibung in Höhe von 25 000 RM das Einkommen des Vorjahres gemindert hat. Für die Einkommensteuer 1925 wird aber dadurch ein Betrag von 15 000 RM zur Einkommensteuer herangezogen, der in diesem Jahre gar nicht erzielt wurde und nur dadurch entsteht, daß die Außenstände um 15 000 RM niedriger angenommen wurden, als

<sup>1)</sup> Als die vorstehende Abhandlung schon geschrieben war, ist die Entsch. des RFG. v. 21. Mai 1930: StW. 1930 Sp. 1505 Nr. 1014 bekannt geworden. Sie behandelt, in offenkundiger Abweichung von der Entsch. StW. 1929 Nr. 231, die Bewertung der Debitoren in der Anfangsbilanz 1925 nach § 106 EinkStG. Es ist jedoch fraglich, ob man bei Forderungen überhaupt von einem Anschaffungspreis oder Anschaffungswert reden kann. Bei dem Begriff des Anschaffungspreises ist der Gesetzgeber doch offenbar davon ausgegangen, daß für einen Gegenstand als Äquivalent Geld hingegeben wird, nicht aber, daß für eine Geldforderung eine Ware gereicht wird. Es ist auch fraglich, ob man ohne weiteres an die Stelle des Anschaffungspreises in § 106 den Anschaffungswert setzen kann. Immerhin ist das Ergebnis, zu welchem der RFG. gelangt ist, befriedigend, wenn auch der Weg dazu nicht unbedenklich ist.

ihre Wert sich nachträglich ergeben hat. Dieses Beispiel zeigt, daß von den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung für die Anfangsbilanz 1925 überhaupt nicht ausgegangen werden kann, auch nicht (vgl. StW. 1929 Nr. 231) davon, wie weit eine Änderung nach den Grundsätzen kaufmännischer Buchführung unbedingt geboten war. Es ist vielmehr daran festzuhalten, daß, soweit nicht das Gesetz eine Abweichung ausdrücklich vorschreibt, als Einkommen nichts besteuert werden kann, was gar nicht erzielt wurde.

3. Diesen Feststellungen gegenüber darf nicht auf die Konsequenzen der Jahre 1926 und folgende verwiesen werden. Denn in diesen Jahren hat eine zu große Abschreibung in dem einen Jahr lediglich eine Verschiebung des Einkommens von einem Jahr auf das andere zur Folge.

Es kann diesen Feststellungen ferner nicht entgegengeföhrt werden, daß dadurch möglicherweise Verluste, die das Jahr 1925 nicht betreffen, diesem zur Last fallen. Diesen Bedenken steht schon der Umstand entgegen, daß das Jahr 1925 einkommensteuerrechtlich ein besonderes war, eben deshalb, weil in diesem Jahr erstmals wieder nach einer Unterbrechung eine ordnungsgemäße Veranlagung stattfinden sollte. Ebenso wie (vgl. die Bewertung der Waren, welche in der Inflation angeschafft wurden) aus praktischen Gründen darauf verzichtet wird, diese Waren zu den wirklichen Anschaffungskosten einzusetzen (vgl. § 107 EinkStG.), wodurch dem Reich möglicherweise erhebliche Steuerverluste entstehen, muß auch hier der höhere Gesichtspunkt, daß nichts als Einkommen besteuert werden darf, was nicht Einkommen ist, gegenüber dem möglichen Nachteil in den Vordergrund treten, daß etwas, was Einkommen ist, nicht der Besteuerung unterfällt. Dieser Nachteil muß um so mehr in Kauf genommen werden, als sonst in jedem Einzelfall festzustellen wäre, ob die Verluste, welche auf Debitoren i. Z. 1925 eingetreten sind, nicht etwa doch das Jahr 1925 betreffen, weil die Außenstände erst in diesem Jahre zweifelhaft geworden sind.

4. Fraglich erscheint, ob nicht nachträglich im Rahmen einer Buchprüfung der Betrag der am 31. Dez. 1924 (oder dem früheren Stichtag der Anfangsbilanz) vorhandenen Debitoren nicht wenigstens um diejenige Summe herabgesetzt werden muß, die in Wirklichkeit an den Verlusten auf diese Außenstände entstanden ist. Die Berücksichtigung dieser Verluste würde, sofern die Verlustquelle schon 1924 vorhanden war, verhindern, daß der Steuergläubiger überhaupt einen steuerlichen Nachteil erleidet, weil dadurch diese Verluste des Jahres 1925 das Einkommen dieses Jahres nicht berühren würden. Diese nachträgliche Berücksichtigung entstandener Verluste steht mit den Grundsätzen in Widerspruch, die der RStB. bisher für die Bewertung der Außenstände normaler Bilanzen (Ende 1925 und später) aufgestellt hat. Ich möchte aber annehmen, daß man für die Anfangsbilanz 1925, im Interesse einer vollständigen, aber auch nicht übermäßigen Erfassung des Einkommens, es als mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung für diese eigenartige und besondere Bilanz vereinbar ansehen kann, nachträglich (z. B. im Rahmen einer Buchprüfung) zu untersuchen, wie weit die Verluste, die i. Z. 1925 eingetreten sind, auf die am Stichtag für die Anfangsbilanz vorhandenen Außenstände und auf Umstände zurückzuführen sind, die damals schon die Außenstände nicht mehr als vollwertig gelten lassen konnten. Wenn man also die Konsequenz der absoluten Übereinstimmung zwischen Einkommens- und Vermögensbilanz nicht ziehen will, sich vielmehr grundsätzlich auf den Boden der bisherigen Rechtsprechung des RStB. stellt, so müßte man mindestens die Konsequenz ziehen, anzuerkennen, daß es mit Rücksicht auf die besonderen Verhältnisse des Jahres 1925 als mit den Grundsätzen kaufmännischer Buchführung vereinbar anzusehen ist, Abschreibungen nur in derjenigen Höhe auf die Debitoren der Anfangsbilanz vorzunehmen, die nachträglich durch die tatsächlich eingetretenen Verluste entstanden ist.

Wollte man aber selbst Bedenken haben, daß eine solche Maßnahme mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung vereinbar ist, dann müßte man sie eben unter dem allgemeinen Gesichtspunkt vornehmen, daß Einkommen nicht zur Besteuerung kommen kann, das überhaupt nicht erzielt wurde. So allein kommt man dazu, die besonderen Verhältnisse der Anfangsbilanz 1925 so zu meistern, daß sie einerseits den Steuergläubiger nicht benachteiligen (vgl. hierzu RStB.: StW. 1929 Nr. 517) und andererseits von dem Steuerpflichtigen nicht Steuern verlangen, die mit den Grundsätzen der Einkommenbesteuerung überhaupt unvereinbar sind.

M. Dr. Tänger, Stuttgart.

### Steuerzuschlagspflicht Verstorbener?

Die Frage, ob die Pflicht zur Zahlung der Reichshilfe der Aufsichtsräte und der Zuschläge zur Einkommensteuer nach der Abw. v. 26. Juli 1930 auch Personen trifft, die vor deren Inkrafttreten (28. Juli 1930) schon verstorben waren, wird im § 13 Abs. 1 der Durchf. v. 31. Juli 1930 (= EZ-Durchf. Best.) (RStBl. 491 f.) und ebenso im Runderlaß des RStM. v. 3. Sept. 1930 Nr. S 2246 — 2600 III (RStBl. 601 f.) bejaht, sie ist aber im E. unbedingt zu verneinen, und Entsprechendes gilt auch hinsichtlich der Zuschläge, welche nach der Abw. des RPräf. v. 1. Dez. 1930 (RStBl. I, 517 f.) 2. Teil Kap. IV zur Erhebung kommen.

Die Gründe für meine erwähnte Ansicht können in dem Beschränker hier zur Verfügung stehenden Raume nicht ausführlich entwickelt werden, ich verweise deshalb in dieser Beziehung auf meine im ZentrBlStM. demnächst erscheinende Abhandlung über obige Frage und begnüge mich hier mit einer Andeutung dieser Gründe.

Der erwähnte Runderlaß und die EZ-Durchf. Best. haben keinerlei allgemeinverbindliche Kraft und können jedenfalls die Abw. selbst nicht ändern, auch nicht durch „Auslegung“ in dieselbe etwas hineinlegen, was nicht darin steht oder daraus zu entnehmen ist.

Mit dem Tode einer Person erlischt grundsätzlich jegliche Steuerpflicht derselben. Ein nachher erst in Kraft tretendes Gesetz kann sich höchstens insoweit rückwirkende Kraft beilegen, daß es durch Festsetzung eines „Stichtages“ oder auch ohne diese Festsetzung das Vermögen eines Verstorbenen in der Weise belastet, daß seine Erben zur Zahlung aus dem Nachlasse verpflichtet werden. Die beiden erwähnten Abw. enthalten nichts von einer solchen Rückwirkungsanordnung, im Gegenteil sie verpflichten ausdrücklich nur einkommensteuerpflichtige Personen, als welche nur Lebende in Betracht kommen können.

Die beiden Abw. erklären auch wiederholt die Einnahmen des Jahres 1929 bzw. 1930 ausdrücklich nur als Bemessungsgrundlage für die Zuschläge, so daß keine Rede davon sein kann, daß es sich bei den Zuschlägen „ihrem Wesen nach“ um eine „Erhöhung der Einkommensteuer“ für das betreffende Jahr handle, wie der erwähnte Runderlaß v. 3. Sept. 1930 behauptet; vielmehr bestimmt sich lediglich die Höhe der Zuschläge nach der Steuer, die im betreffenden Jahre zu zahlen war.

Im übrigen muß hier, wie gesagt, auf meine Erörterungen im ZentrBlStM. verwiesen werden.

Geh. RA. Dr. Felix Herzfelder, München.

### Verpfändung von Grundschulden und Grunderwerbsteuerpflicht bei Ansteigerung.

#### I.

§ 14 GrErbStG. gibt dem Ersterben in der Zwangsversteigerung Befreiung von der Grunderwerbsteuer, wenn der Erwerb des Grundstücks zur Rettung einer Hypothek, Grundschuld usw. erfolgt ist. Die Vorschrift hat in den letzten Jahren bei der zunehmenden Gefährdung von Hypotheken und Grundschulden infolge des Rückganges der erzielbaren Gebote große praktische Bedeutung erhalten. Dies besonders auch deshalb, weil die vergangenen Jahre eine steigende Anspannung von Krediten im Geschäftsverkehr und eine Sicherung derselben durch Eintragungen auf Grundstücken gebracht haben. Zu diesem Zweck ist vorzugsweise eine Sicherung durch Grundschuld als mobiler Belastung in Form der Sicherungsübereignung oder der Verpfändung derselben gewählt worden. Diese beiden Rechtsformen finden in der Geschäftspraxis wohllos nebeneinander Anwendung und sind praktisch von jeher als gleichwertig behandelt worden. Das Erstaunen eines solchen gesicherten Gläubigers ist aber groß, wenn er zur Rettung seiner Grundschuld sich zu einer Ansteigerung des Grundstücks entschließen und dann erfahren muß, daß er die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nicht genießt, weil er statt der Sicherungsübereignung die Verpfändung gewählt hat. Sein Einwand, daß die Sicherung einer Forderung durch Verpfändung einer Grundschuld genau dieselbe rechtliche und wirtschaftliche Bedeutung habe wie die Sicherungsübereignung der Grundschuld, findet aber bei den FinA. kein Gehör und trotz dieser unbegreiflichen und aller Praxis des Wirtschaftsverkehrs widersprechenden Unterscheidung ergibt er sich in sein Schicksal, wieder einmal das Opfer formaljuristischer Wissenschaft geworden zu sein. Auch seine steuerrechtlichen Berater werden diesem gekränkten Rechtsempfänger meist keine Hoffnungen eröffnen, denn die FinA. stützen ihren Standpunkt mit der Autorität der Mehrzahl der Kommentare (Ott, 3. Aufl., Anm. 5 und 6; Lindemann, 2. Aufl., Anm. 2a; Lion, 2. Aufl., Anm. 5b; Hagelberg-Krämer, 2. Aufl., Anm. 3e; Boetke-Bergschmidt, 3. Aufl., Anm. 3d).

Alle Kommentierungen des § 14 aber begnügen sich mit dem Hinweis, daß der Ersterber Inhaber (Eigentümer) der zur Sicherung dienenden Grundschuld sein müsse, eine nähere Begründung der Unterscheidung zwischen Eigentum und Pfandrecht an der Grundschuld wird nirgends versucht. Sie soll im Nachstehenden auf ihre Berechtigung geprüft werden.

Befolgt man Inhalt und Wortlaut dieser verschiedensten Kommentierungen, so springt sofort in die Augen, daß sie fast wörtlich die ältere, steuerliche Rspr. übernommen haben. Diese liegt zeitlich um Jahrzehnte vor dem GrErbStG. und vor allem der AbwG. mit ihren vielfach neuen Rechtsgedanken zurück. Grundlegend ist insoweit vor allem die Rspr. des PrOVBG., die noch zu alten kommunalen Steuerordnungen ergangen ist. Auch sie läßt ein sachliches und überhaupt ein näher begründetes Eingehen auf die Berechtigung dieser Unterscheidung vermissen. Die Feststellung, daß diese kommunalen Steuerordnungen die Steuerfreiheit dem Inhaber einer Grundschuld geben und daß der Pfandgläubiger begrifflich nicht Inhaber sei, genügt ihr (so OVBG. v. 28. Okt. 1904, II C 433/1903: PrVerwBl. 28, 685 Nr. 173). Konsequenterweise hat diese Rspr. mit

derselben rein begrifflichen Methodik sich dahin festgelegt, daß eine im Zwangsvollstreckungswege nur zur Einziehung überwiesene Grundschuld (§ 835 ZPO.) die Steuerfreiheit nicht genieße, weil dabei der betrieblene Schuldner doch Eigentümer der Grundschuld bleibe, daß dagegen Steuerfreiheit bestanden hätte, wenn dieselbe Grundschuld an Zahlungsstatt überwiesen worden wäre (OVB. v. 28. Okt. 1904, II C 433/1903 und v. 30. Mai 1905, II C 396/1904; PrVerwBl. 28, 685 Nr. 174 und OVB. v. 9. Okt. 1906, II C 219/06, ebenda Nr. 175). Man sieht, auch diese Rpr. als Ausgangspunkt der heutigen Kommentierungen des GrErbStG. ist nicht überzeugend. Ihre rein begriffliche Methodik paßt nicht mehr in das moderne Steuerrecht.

Die Berechtigung der genannten unterschiedlichen Behandlung von verpfändeter und zur Sicherung übereigneter Grundschuld könnte daher nur aus neu zu gewinnenden Gründen entschieden werden, die aus einem näheren sachlichen Eingehen auf den rechtlichen und wirtschaftlichen Inhalt dieser beiden Rechtsformen abzuleiten wären.

Dabei ist zunächst auf die feststehenden Verschiedenheiten des heutigen Rechts gegenüber dem genannten alten Recht hinzuweisen. Die ältere Rpr. hat auf dem grundsätzlichen Gedanken aufgebaut, daß irgendeine Anwartschaft auf eine Grundschuld in Form des obligatorischen Anspruchs oder auch der Vormerkung nicht genügt. Sie hätte deshalb auch die Ansteigerung durch einen Bürgen, für den die alten Steuerordnungen zum Teil noch keine Steuerfreiheit vorgesehen hatten, als steuerpflichtig ansehen müssen. Sie hat in der Tat in einem Einzelfall dem Bürgen, die Steuerfreiheit nur gewährt, weil er bereits Zahlung geleistet hatte und der Bürge daher durch cessio legis Inhaber der Hypothek geworden war (siehe OVB. 57, 52). § 14 GrErbStG. aber gewährt unbestritten die Steuerfreiheit auch einem Bürgen, der noch nicht gezahlt hat, der also nur eine bedingte Anwartschaft besitzt, Inhaber der Grundschuld zu werden. Das neue Recht ist also insoweit zweifellos von dem Formerfordernis der Inhaberschaft bereits abgerückt. Sodann verbietet auch § 4 AbgD. als neue Rechtsnorm, bei der begrifflichen Auslegung stehen zu bleiben, wenn der sachliche Inhalt wie auch der Grund und Zweck einer Rechtsvorschrift dem entgegenstehen.

Das ist schlüssig nachzuweisen. Der Pfandgläubiger hat nach Fälligkeit seiner Forderung gegen den Grundschuldinhaber das Recht, die Grundschuld einzuziehen. Die Befriedigung aus dem Grundstück hat nur noch an den Pfandgläubiger zu erfolgen (§ 1282 BGB.). Der Grundschuldinhaber hat das Recht der Einziehung und damit das Recht der Befriedigung aus dem Grundstück verloren. Man sieht, es ist eine Art Spaltung in der Inhaberschaft der Grundschuld oder richtiger ein partieller Wechsel derselben eingetreten, sie hat sich zu einem Teil von dem seitherigen Inhaber der Grundschuld auf den Pfandgläubiger verschoben. Es ist auch nicht etwa so, daß der Pfandgläubiger nur als Vertreter des Inhabers die Grundschuld einzuziehen könnte. Die Einziehung durch ihn beruht vielmehr auf eigenem, dem Pfandgläubiger zustehendem, dinglichem Recht. Er ist, soweit es sich um die Einziehung handelt, völlig unabhängig von dem Inhaber der Grundschuld, er kann die Grundschuld kündigen auch gegen den Willen und gegen die Interessen des Grundschuldinhabers, er kann statt Befriedigung aus dem Grundstück eine Leistung an Zahlungsstatt vereinbaren oder mit einer eigenen Forderung aufrechnen (Staudinger zu § 1282 Anm. II, 2). In jeder Hinsicht, soweit es sich um Einziehung der Forderung, d. h. um Befriedigung aus dem Grundstück handelt, ist der Inhaber der Hypothek bzw. Grundschuld durch den Pfandgläubiger ausgeschaltet. Die Inhaberschaft wird bezüglich der Einziehung durch das inhaltsgleiche Pfandrecht ersetzt, das als solches die gleiche Einziehungsfunktion in sich schließt (s. Staudinger, § 1279 Anm. 2a). In ihren Wirkungen ist tatsächlich diese Auswechslung des Einziehungsrechtes des Inhabers durch das Einziehungsrecht des Pfandgläubigers gleichbedeutend mit einer partiellen cessio legis des Forderungsrechtes (so Staudinger ebenda; Dernburg § 255; Motive II, 860). Soweit der Pfandgläubiger das Einziehungsrecht besitzt, ist seine Rechtsstellung inhaltsgleich mit derjenigen des Forderungsinhabers.

Es ist in diesem Zusammenhang wesentlich, nachzuprüfen, daß auch der in der älteren Rpr. von der Steuerbefreiung ausgeschlossene Fall der „Überweisung einer Forderung zur Einziehung“ (§ 835 ZPO.) völlig gleichartig liegt. Durch die Pfändung einer Forderung erlangt der Vollstreckungsgläubiger grundsätzlich ein Pfandrecht an dem gepfändeten Gegenstand (§ 804 ZPO.). Es wäre die zwingende Folge hiervon gewesen, daß auch dem Pfändungspfandgläubiger das Einziehungsrecht des § 1282 BGB. ohne weiteres zusteht. Es hätte dann das Rechtsinstitut einer „Überweisung zur Einziehung“ überhaupt nicht bedurft. Tatsächlich hat man das Einziehungsrecht des Pfändungspfandgläubigers nur deswegen zu dem letzteren gewanderten Rechtsinstitut gefaltet, um das Pfändungspfandrecht auch für die Arrestpfändung beibehalten zu können, für welche ein Einziehungsrecht natürlich nicht passend war (Stein-Jonas zu § 835 ZPO. Anm. I). Diese zivilprozessuale „Überweisung zur Einziehung“ ist also inhaltlich völlig identisch mit der Einzugsbefugnis des Vertragspfandgläubigers. Auch der aus der Überweisung zur Einziehung berechnete Gläubiger genießt ein völlig gleichartiges, von dem Forde-

rungsinhaber unabhängiges Recht der Kündigung, der Vereinbarung an Zahlungsstatt, der Aufrechnung mit eigener Forderung usw. (Stein-Jonas zu § 835 Anm. V).

Für diese Feststellung spielt es keine Rolle, daß nach vollzogener Einziehung die Rechtswirkung beim Pfändungspfandrecht Eigentum an dem eingezogenen Gegenstand, beim Vertragspfand nur ein Pfandrecht an diesem Gegenstand zur Folge hat (§ 1287 BGB. und Stein-Jonas zu § 835 ZPO. Anm. IV).

Vertragspfandgläubiger und Überweisungsgläubiger treten also in ganz gleicher Weise unter Ausschluß des Forderungsinhabers in seine Rechtsstellung ein. Beide üben partiell aus eigenem Recht die Inhaberschaft aus. Soweit es sich um die Befriedigung aus dem Grundstück handelt, sind sie tatsächlich Inhaber der Hypothek bzw. Grundschuld. Sie haben also beide weit mehr eine inhabergleiche Stellung als der Bürge, dem § 14 GrErbStG. die Steuerfreiheit ohne Rücksicht auf erfolgte Zahlung gewährt. Bei beiden liegt eine Art partiellen Rechtsübergangs vor; ob ein solcher auf den Bürgen eintritt, ist, solange er nicht gezahlt hat, ungewiß. Sieht man von diesem bedingten Rechtsübergang auf den Bürgen ab und begründet, wie es in den Kommentaren geschieht, seine Steuerfreiheit schon nach dem Verhältnis vor seiner Zahlung nur aus seinem Rechtsverhältnis zum Gläubiger heraus, so ist seine Steuerfreiheit überhaupt nur noch mit Billigkeitsgründen daraus herzuleiten, daß dem Bürgen wegen seiner subsidiären Haftung ein Schutzbedürfnis zuerkannt wird (so Ott zu § 14 GrErbStG. Anm. 28).

Aber auch abgesehen von dieser funktionellen Gleichheit der Forderungsinhaberschaft und des Forderungspfandrechts beruht doch die Grunderwerbsteuerfreiheit nach § 14 GrErbStG. auf dem Gedanken, daß im Falle der Ansteigerung an Stelle der wegfällenden Grundschuld in dem Eigentum an dem Grundstück ein Sicherungserlös gesucht, also auch nur eine Art von „Befriedigung aus dem Grundstück“ erzielt werden soll. Im Sinne der steuerlichen Befreiungsvorschrift tritt insoweit nur eine Umwandlung des in der Belastung liegenden Wertanteils am Grundstück in einen eigentumsmäßigen Wertanteil ein. Die Notwendigkeit und der Zweck dieser Befreiung ergeben sich also unmittelbar und nur aus dem „Einziehungsrecht“. Wir haben aber gesehen, daß insoweit Vertragspfand- und Überweisungsgläubiger die Stellung des Forderungsinhabers einnehmen. Die ungleiche Behandlung der beiden Gläubigertypen gegenüber dem Forderungsinhaber ist also auch aus diesem allgemeinen gesetzgeberischen Gedanken heraus unhaltbar. Dies gilt, wie dargelegt, unter allen Umständen dann, wenn das Einziehungsrecht ausgeübt werden kann, also stets beim Überweisungsgläubiger und beim Vertragspfandgläubiger dann, wenn seine eigene gesicherte Forderung fällig geworden ist (§ 1282 BGB.).

Aber auch vor Eintritt dieser Fälligkeit muß dasselbe gelten. Auch dann steht dem Pfandgläubiger ein Einziehungsrecht zu, nur ist dieses gegenüber dem Forderungsinhaber kein ausschließliches, sondern muß vom Pfandgläubiger gemeinsam mit dem Forderungsinhaber ausgeübt werden (§ 1282 BGB.). Ein Wesensunterschied zwischen diesem und dem erwähnten ausschließlichem Einziehungsrecht besteht nicht.

Mit dem im Vorstehenden gewonnenen Ergebnis erweist sich also auch ohne weiteres die für die Praxis so wichtige verschiedenartige Behandlung des Pfandrechts an einer Grundschuld und der Sicherungszubereignung derselben als haltlos.

Gegen diese Gleichbehandlung des Pfandgläubigers mit dem Forderungsinhaber (Sicherungsseigner) könnte von vornherein nur der naheliegende Einwand geltend gemacht werden: Der Pfandgläubiger einer Forderung ist nicht wie deren Inhaber unter allen Umständen auf ihre Einziehung angewiesen, vielmehr kann und soll er bestimmungsgemäß in erster Linie seine Befriedigung aus seiner eigenen, gesicherten Forderung erhalten. Aber dieser Einwand hätte viel mehr Berechtigung beim Bürgen, dessen Inanspruchnahme sogar nur den ausnahmsweisen Notfall darstellt. Schließlich ist auch die Rechtslage bei jedem Hypothekeninhaber nicht anders, der ja auch in erster Linie seine Befriedigung aus der persönlichen Forderung und nicht aus dem Grundstück erwartet. Mit diesem Einwand läßt sich also keine unterschiedliche Behandlung des Pfandgläubigers an einer Grundschuld und ihres Inhabers (Sicherungsseigners) begründen.

Bedauerlicherweise hat sich in der Praxis seither kein Weg eröffnet, diese Gleichbehandlung des Pfandgläubigers und des Sicherungsseigners einer Grundschuld gegen den Standpunkt der maßgeblichen Kommentare zur Geltung zu bringen. Gestützt auf diese, haben PZinA und RZM. — dieses ohne Erhebung eines Gutachtens des RZP. — in dem nach § 14 GrErbStG. allein eröffneten Beschwerdeweg sich ablehnend verhalten (RZM. v. 21. Mai 1930, S 4521 — B 1712 III). Ob hier nicht der Ausschluß eines Rechtsanspruches vom gerichtlichen Rechtsmittelweg und seine Beschränkung auf das Beschwerdeverfahren einer modernen Fortentwicklung des Rechtes entgegensteht, soll nur angedeutet werden. Zu einer solchen beizutragen soll die Zweckbestimmung der vorstehenden Ausführungen sein.



## II.

Es ist nicht zu verkennen, daß die herrschende Auslegung des § 14 zu Unbilligkeiten führt. Insbes. ist die verschiedene Behandlung der Verpfändung und der Sicherungsabtretung einer Grundschuld sachlich nicht gerechtfertigt. Das Bestreben von Grieshaber, diese Unbilligkeit im Wege der Auslegung zu vermeiden, ist daher durchaus anzuerkennen. Leider wird aber seine Auslegung doch wohl nicht durchführbar sein.

Daß die Treuhandgeschäfte bei der GrErmSt. nicht ihrem wirtschaftlichen Wesen gemäß behandelt werden, ist bekannt und hat seinen Grund darin, daß die GrErmSt. in erster Linie an die juristischen Rechtsvorgänge als solche geknüpft ist. Daher kommt es, daß bei Übereignung eines Grundstücks an einen Treuhänder oder von diesem an den Erzeuger die GrErmSt. zur Hebung gelangt, obgleich ein Umsatzgeschäft im wirtschaftlichen Sinne nicht vorliegt. Im Gebiet des § 14 GrErmStG. wirkt sich die formalistische Behandlung der Treuhandgeschäfte teilweise zugunsten, teilweise zu ungunsten des Steuerpflichtigen aus. Ist eine Grundschuld zu treuen Händen, z. B. zur Sicherheit abgetreten und ersteht der Sicherungszeßionar in der Zwangsversteigerung das Grundstück, so wird er als vollgültiger Grundschuldgläubiger behandelt und genießt die steuerliche Vergünstigung. Andererseits wird diese Vergünstigung dem Erzeuger nicht zuteil, wenn er das Grundstück ersteht, während die Grundschuld seinem Treuhänder zusteht. Aus dieser Behandlung der Treuhandgeschäfte im Gebiet der Grunderwerbsbesteuerung können keine Folgerungen auf die Stellung des Pfandgläubigers gezogen werden. Insbes. ist der § 4 ABgD. nicht geeignet, solche Folgerungen zu rechtfertigen. Bei wirtschaftlicher Betrachtung nämlich erscheint die Gleichstellung eines Pfandgläubigers mit dem Inhaber der Grundschuld nicht begründet. Die verpfändete Grundschuld gehört vielmehr gerade bei wirtschaftlicher Betrachtung zum Vermögen des Verpfänders, nicht des Pfandgläubigers. In der Regel wird daher auch dem Verpfänder zugemutet werden können und müssen, daß er für die Rettung seiner Hypothek bzw. Grundschuld sorgt und dies nicht dem Pfandgläubiger überläßt. Sein Interesse an der Ausbietung der Hypothek bzw. Grundschuld wird dasjenige des Pfandgläubigers oft, vielleicht sogar meistens übersteigen, da die Forderung, zu deren Sicherheit die Hypothek oder Grundschuld verpfändet ist, in der Regel geringer sein wird, als der Nennwert der Hypothek bzw. Grundschuld. Grieshaber selbst erörtert den naheliegenden Einwand, daß der Pfandgläubiger neben dem Pfandrechte an der Grundschuld die hierdurch gesicherte persönliche Forderung hat und daher nicht ohne weiteres der steuerlichen Begünstigung bedarf. Er glaubt aber, diesen Einwurf mit der Erwägung widerlegen zu können, daß ja auch bei der Hypothek der Gläubiger außer dem dinglichen Recht die persönliche Forderung hat, aber trotzdem die Vergünstigung aus § 14 GrErmStG. genießt. Er verweist ferner auf den Bürger, dem die Vergünstigung gleichfalls zustatten kommt. Hierbei übersieht Grieshaber jedoch, daß in den Regelfällen die persönliche Forderung des Hypothekengläubigers und des Bürgen sich gegen den Grundstückszeßionar richtet, der, wie die Tatsache der Zwangsversteigerung erweist, notleidend ist und in der Regel zur Begleichung der Ausfallsforderung nicht imstande sein wird. Vielmehr bildet in allen Regelfällen das mit der Hypothek belastete Grundstück den hauptsächlichsten, wenn nicht gar einzigen Befriedigungsgegenstand für den Gläubiger. Ganz anders liegt dies bei der Verpfändung einer Grundschuld. Hier richtet sich die persönliche Forderung des Pfandgläubigers gegen den Grundschuldbinhaber, dessen Vermögenslage eine gute sein kann, auch wenn das mit der Grundschuld belastete Grundstück zur Versteigerung kommt. Daher besteht auch bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht die gleiche Situation für den Pfandgläubiger wie für den Inhaber einer Grundschuld.

Die erweiternde Auslegung des § 14 zugunsten des Pfandgläubigers würde auch auf juristische Schwierigkeiten stoßen. Nach § 14 soll die Steuer nur von dem Teil des gemeinen Wertes (jezt Einheitswertes) des Grundstücks oder des Meistgebots erhoben werden, welcher den Gesamtbetrag der Grundschuld und der ihr vorgehenden Forderungen übersteigt. Ist nun etwa eine Grundschuld vorgehenden Forderungen übersteigt. Ist nun etwa eine Grundschuld von 100 000 M für eine Forderung von 20 000 M zu Recht besteht, so würde es weder angemessen noch billig sein, dem Pfandgläubiger, der das Grundstück ersteht, den vollen Betrag der verpfändeten Grundschuld zugute zu rechnen. Die Vergünstigung kommt nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 ferner nur dann in Frage, wenn das Meistgebot oder der erwähnte Gesamtbetrag mindestens 80% des Einheitswertes des Grundstücks beträgt. Sind der Gesamtbetrag und das Meistgebot geringer, so liegt nach der Meinung des Gesetzgebers kein Grund für die Vergünstigung vor, weil der Erwerber das Grundstück erheblich unter dem

Wert erworben, also im Zweifel einen Vermögensvorteil erlangt hat. Auch hier würde wieder kein Anlaß vorliegen, einen Pfandgläubiger zu begünstigen, wenn zwar der Wert der ganzen Grundschuld einschließlich der Vorrangsrechte 80% des Einheitswertes erreicht, dagegen die Forderung des Pfandgläubigers vielleicht weit hinter dieser Grenze zurückbleibt und der Pfandgläubiger nur seine eigene Forderung ausbezogen hatte. Ob es möglich sein würde, im Wege der Auslegung den § 14 entsprechend auf den Fall des Pfandgläubigers anzuwenden, ist aber immerhin zweifelhaft.

Zu helfen wird nur mit einem teilweisen Erlaß der Steuer aus Billigkeitsgründen gemäß § 31 GrErmStG. sein. Zu Abs. 1 Satz 2 ist der Fall des Erwerbs von Grundstücken durch einen Hypotheken-, Grundschulden- u. v. Gläubiger zur Rettung der Hypothek oder Grundschuld ausdrücklich erwähnt, jedoch nur als Beispiel. Daher kann im Falle des Grundstückserwerbs durch den Pfandgläubiger einer Grundschuld zur Rettung seines Pfandrechts der Billigkeitserlaß ebenfalls gewährt werden. Die Gewährung wird naturgemäß davon abhängen, ob und inwieweit eine sachliche Härte vorliegt. Ist der Grundschuldbinhaber (der Verpfänder) in guten Verhältnissen oder hat der Pfandgläubiger nur seine eigene Forderung ausbezogen und hierbei ein gutes Geschäft gemacht, so wird natürlich kein Anlaß zu einem Billigkeitserlaß vorliegen. Zu wünschen wäre auf alle Fälle, daß die RZf. bei Handhabung des § 31 in Fällen der Zwangsversteigerung liberaler vorgehen als es heute der Fall zu sein pflegt. Dadurch, daß die Entsch. über Anträge aus § 14 GrErmStG. durch RZf. v. 7. April 1930 in erster Instanz den Steuerämtern zugewiesen worden ist, die zugleich die Steuerläubiger sind, haben die Beteiligten nur noch eine unbeteiligte und daher absolut objektive Instanz. Eine sachliche Beschwerde an den RZf. und daher eine einheitliche Anwendung des § 14 ist nicht mehr gegeben. Um so größere Bedeutung gewinnt der Billigkeitserlaß des § 31. Hier stehen aber zahlreiche RZf. auf einem sehr strengen Standpunkt. Sie lehnen es insbesondere ab, den Billigkeitserlaß in solchen Fällen zu gewähren, in denen ein Teil der Voraussetzungen des § 14 fehlt, auch wenn keinerlei Verdacht einer von Anfang an beabsichtigten Steuerersparnis vorliegt. Hierbei gehen die Behörden davon aus, daß § 14 nun einmal gewisse Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung aufstellt und daß hieraus zu folgen habe, daß die Steuerbegünstigung nicht zu gewähren sei, also auch nicht auf dem Umweg über § 31, wenn nicht die sämtlichen Voraussetzungen des § 14 vorliegen. Dieser Standpunkt steht aber im Widerspruch zu der ausdrücklichen Bestimmung des § 31 Abs. 1 Satz 2, wonach bei dem Billigkeitserlaß die Fälle, in denen der Hypotheken- oder Grundschuldgläubiger zur Rettung seines Rechts das Grundstück ersteht, besonders berücksichtigt werden sollen. Da beim Vorliegen aller Voraussetzungen des § 14 ein Recht auf die dort vorgesehene steuerliche Begünstigung besteht, also ein Billigkeitserlaß gar nicht in Frage kommt, kann § 31 nur diejenigen Fälle im Auge haben, in denen es an irgendwelchen Voraussetzungen des § 14 fehlt. Der Sinn des § 31 Abs. 1 Satz 2 ist ganz offensichtlich der, daß der Erwerb eines Grundstücks zur Rettung der Hypothek nicht zu den normalen Umsatzgeschäften gehört, bei denen die Erhebung der Steuer sich durch die vom Gesetzgeber angenommene Steuerkraft der Beteiligten rechtfertigt, sondern daß derartige Notgeschäfte im Gegenteil eine Steuerbegünstigung erheischen. Dieser Fall liegt aber auch bei dem Pfandgläubiger vor, der zur Rettung seines Pfandrechts an der Grundschuld das Grundstück ersteht.

R. Dr. Ernst Hagelberg, Berlin.

### Ergänzungen zum Inhaltsverzeichnis zur Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. Dezember 1930 (RM. 1930, 3820)

Arbeitsrecht (Kündigung von Tarifverträgen): 30 I 523 § 5; (Zukunftstreten): 3. Dez. 1930.

WGB. (Kündigung von Tarif- und Angestelltenverträgen): 30 I 523 § 5; (Zukunftstreten): 3. Dez. 1930.

EWGB. (Streichung des § 104, soweit die ABgD. für Erstattungs- und Vergütungsansprüche gilt): 30 I 566 § 445 Nr. 3; (Zukunftstreten): 30 I 581 links § 5; 531 § 7 Nr. 3.

StB. D. (Außerkräfttreten der §§ 419—429, soweit die ABgD. oder bestimmte Vorschriften derselben Anwendung finden): 30 I 566 § 445 Nr. 1, 2; (Zukunftstreten): 30 I 581 links § 5; 531 § 7 Nr. 3.

TabStG. (Anpassung an ABgD.): 30 I 566 § 466; (Zukunftstreten): 30 I 581 links § 5; 531 § 6 Nr. 1.

UmStG. (Ergänzungen der §§ 2, 3, 7): 30 I 581 Kap. V § 1; (Zukunftstreten): 30 I 581 § 2; 30 I 531 § 8.

R. Dr. Wassertrübinger, Nürnberg.

# Vereinigungen.

## Deutscher Anwaltverein.

Eingabe des Gemischten Ausschusses für die Verbesserung des Rechtsschutzes in Steuerfachen an den Reichsrat vom 24. Nov. 1930.

Namens des Gemischten Ausschusses für den Rechtsschutz in Steuerfachen, der auf Anregung des DAV. aus Vertretern der Praxis und der Wissenschaft des Steuerrechts sowie der Wirtschaft und der Anwaltschaft gebildet ist, erklären wir zu dem dem Reichsrat vorgelegten Steuerergesetz, insbes. dem Steueranpassungsgesetz, folgendes:

Wir erkennen zunächst mit Befriedigung an, daß eine Anzahl der Vorschläge, die wir im Januar 1928 zur Verbesserung des Rechtsschutzes in Steuerfachen gemacht haben (ZB. 1929, 489 ff.), Berücksichtigung gefunden hat, so z. B. unsere Anregungen zu § 283 a ABGD. wegen Erweiterung der Zulässigkeit der Rechtsbeschwerde an den RZS., zu § 220 Abs. 3 betr. die Behandlung vorläufiger Steuerbescheide und zu § 245 wegen Zulassung der Berufung an Stelle des Einspruchs.

Wir halten für nötig, daß auch die weiteren, jetzt noch nicht berücksichtigten Vorschläge mit der Zeit verwirklicht werden und werden auch fernerhin darauf bedacht sein, an der unserer Überzeugung nach dringend erforderlichen Verbesserung des Rechtsschutzes nach Kräften mitzuarbeiten. Wir erkennen aber andererseits an, daß es vielleicht nicht möglich ist, alle unsere Anregungen schon jetzt in die Tat umzusetzen, meinen aber, daß eine Anzahl dieser Anregungen, auf die wir noch zurückkommen werden, im Zusammenhang mit der gegenwärtigen Neuregelung des Steuerrechts verwirklicht werden kann und muß.

Zunächst halten wir uns für verpflichtet, zu einigen Bestimmungen des Entwurfes eines Steueranpassungsges. Stellung zu nehmen.

1. In § 201 a ABGD. bedarf es u. E. einer Klarstellung darüber, daß eidesstattliche Versicherungen nicht von dritten Personen als Auskunftspersonen beigezogen werden dürfen, sondern nur von dem Steuerpflichtigen oder denjenigen Personen, bei denen eine Steuerpflicht zu vermuten ist. Wir nehmen zwar an, daß auch die Bestimmung in der vorgelegten Fassung diese Beschränkung will, halten aber die Fassung für nicht ganz klar. Wir möchten deshalb vorschlagen, den Abs. 2 des § 201 a folgendermaßen zu fassen:

„In Ausübung dieser Steueraufsicht können die FinV. verlangen, daß Steuerpflichtige und Personen, für die nach dem Ermessen des FinV. eine Steuerpflicht in Betracht kommen kann, eidesstattliche Versicherungen abgeben.“

2. Die Bestimmung des § 245 c über die Erhöhung der Berufungssumme auf 100 RM enthält eine Verminderung des Rechtsschutzes, die bedauerlich ist. Wir betrachten die Rechtsmittelbeschränkung überhaupt als einen Notbehelf, der möglichst beseitigt werden sollte, sobald dies nach Lage der Verhältnisse angängig ist, verkennen aber andererseits nicht, daß die große Überlastung der FinVer. eine Maßnahme dieser Art zur Zeit noch unentbehrlich erscheinen läßt und glauben deshalb, daß man die geplante Erhöhung nach der gegebenen Sachlage hinnehmen muß.

3. Für § 265 a ABGD. betr. die Beschwerdebemessung für die Rechtsbeschwerde gilt dasselbe, was wir zu § 245 c ausgeführt haben. Auch hier glauben wir aber die sehr erheblichen Bedenken mit Rücksicht auf die Notwendigkeit der Aufrechterhaltung der Arbeitsfähigkeit des RZS. zurückstellen zu müssen.

4. Ernstliche Bedenken haben wir gegen den Vorschlag des Gesetzentwurfes zu § 267 Abs. 2 ABGD. zu erheben. Wir befürchten von dieser Vorschrift eine schwere Beeinträchtigung des Rechtsschutzes, ohne daß ein Vorteil aus dieser Maßnahme erkennbar wäre. Wollte man dem RZS. die Nachprüfung von Ermessensfragen entziehen, so wäre das etwa dasselbe, wie wenn man dem RW. verschließen wollte, die Frage der Auslegung der Verträge nach Treu und Glauben zu prüfen (§ 157 BGB.). Gegen die beabsichtigte Regelung sprechen auch in höchstem Maße die Erfahrungen, die man im Gebiete des Zivilprozesses mit der Beschränkung der Revision gemacht hat. Hier hat zwei Jahre hindurch die Bestimmung gegolten, daß die Revision nicht auf Verlegung des § 139 ZPO. betr. die Fragepflicht des Gerichts und des § 286 betr. die Beweiswürdigung gestützt werden kann. Diese Beschränkung der Revision hat sich als durchaus unzuverlässig erwiesen, weshalb sie nach kurzer Geltung wieder aufgehoben worden ist.

Wir bitten demgemäß dringend, von der zu § 267 Abs. 2 ABGD. beabsichtigten Einschränkung des Rechtsmittels der Rechtsbeschwerde an den RZS. unter allen Umständen Abstand zu nehmen.

5. Für nicht erträglich halten wir die Bestimmung des § 285 ABGD., der die Verteilung der Kosten des Rechtsmittels, ab-

weichend von der bisherigen Regelung bestimmt. Die Folge dieser Bestimmung würde sein, daß der Steuerpflichtige auch dann die Kosten des Rechtsmittels zu tragen haben würde, wenn die Notwendigkeit des Rechtsmittels sich aus einem fehlerhaften Verhalten der Behörde, deren Entsch. angefochten ist, ergibt, daß also der Steuerpflichtige für die Versehen der Behörde durch Kostenlast würde büßen müssen.

6. Nach der neuen Vorschrift des § 294 soll der Steuerpflichtige keinen Anspruch mehr auf Entschädigung für Zeitverschwendung und auf Erstattung von Kosten, die durch Zuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistandes entstanden sind, haben. Nach der Begründung ist dem Reiche durch die bisherige Erstattung dieser Auslagen jährlich eine Ausgabe von rund 1.250.000 M entstanden. Die Höhe dieser Aufwendung ist im Verhältnis zum Gesamtetat des Reiches durchaus geringfügig. Andererseits aber enthält die neue Vorschrift eine schwere Benachteiligung der Steuerpflichtigen, die rechtlich komplizierte Steuerfälle nicht selbst führen können, sondern darauf angewiesen sind, sich der Hilfe eines Anwalts zu bedienen.

Die dem Steuerpflichtigen durch die moderne Steuererhebung zugemutete Arbeit ist schon jetzt berart umfangreich und schwierig, daß man ihm unter keinen Umständen die Zuziehung sachverständiger Berater erschweren darf, wie es Folge der erwähnten Vorschrift wäre. Die Vorschrift ist aber auch vom Standpunkte der Steuerbehörde aus durchaus nicht wünschenswert, weil die Mitwirkung sachverständiger Berater und Vertreter der Parteien ja die Tätigkeit der Steuerbehörden wesentlich erleichtert.

Wir bitten aus allen diesen Gründen, den § 294 in der vorgeschlagenen Form unbedingt abzulehnen.

7. Wie wir bereits im Eingange bemerkten, halten wir es für möglich und nötig, noch einige weitere unserer früheren Vorschläge in das gegenwärtig zur Beratung stehende Gesetzgebungswerk aufzunehmen. Zunächst bitten wir, den § 36 Abs. 2 ABGD. dahin zu fassen:

„Für die dienstliche Bestrafung der Mitglieder des RZS., ihre Veretzung in den Ruhestand und ihre Befoldung gelten entsprechend die Vorschriften für die Mitglieder des Reichsgerichts.“

Die Bestimmung über die Angleichung der Bezahlung soll erst nach Außerkräfttreten des Beamtenbefoldungskürzungsges. in Kraft gesetzt werden.“

Wir halten diese Regelung für nötig zur Verstärkung der richterlichen Unabhängigkeit und Autorität des RZS. und seiner Mitglieder und sehen keinerlei Grund, das höchste FinVer. des Reiches anders zu behandeln als das höchste Zivilgericht.

8. Weiter schlagen wir vor, in § 289 ABGD. eine Bestimmung aufzunehmen folgenden Inhalts:

„Ist auf Grund mündlicher Verhandlung entschieden, so erhöht sich die Gebühr um die Hälfte.“

Diese Gebührenerhöhung ist an sich gerechtfertigt, was wohl kaum einer näheren Begründung bedarf. Vor allem wird aber die Erhöhung der Gebühr dahin führen, daß die heute so häufigen entbehrlichen mündlichen Verhandlungen vermieden werden und dadurch eine Entlastung des RZS. herbeigeführt wird.

9. Dem § 235 ABGD. bitten wir folgenden Abs. 2 anzufügen:

„Ist es zweifelhaft, ob die Rechtslage zuungunsten eines Pflichtigen verkannt ist, so kann die Rechtsmittelbehörde im Verfahren über das Rechtsmittel anordnen, daß die Vollziehung, geeignetenfalls gegen Sicherheitsleistung, ausgesetzt wird. In dringenden Fällen ist der Vorsitzende hierzu befugt.“

In der Praxis wird diese Aussetzung überwiegend als eine als Gnadenakt zu behandelnde Stundung angesehen, was aber grundfalsch ist.

Den Reichsrat bitten wir, unsere vorstehenden Anregungen bei der Verabschiedung der Steuerergesetze geneigtest berücksichtigen zu wollen.

Der Gemischte Ausschuss  
für die Verbesserung des Rechtsschutzes in Steuerfachen.

## Die Notverordnung des Reichspräsidenten vom 1. Dezember 1930.

Eine Vortragsreihe der Verwaltungs-Akademie  
Berlin vom 20. Jan. bis 24. Febr. 1931.

Zeit: jeden Dienstag von 18.15 bis 19.45 Uhr und jeden Freitag von 16.30 bis 18.00 Uhr.

Vortragssaal: in der Universität, und zwar Dorotheenstraße 6, Hörsaal 4.

Gebühr: für den ganzen Kursus 8 RM, für Einzlvorträge 1,50 RM.

Karten erhältlich durch die Geschäftsstelle der Verwaltungsakademie, Berlin W 8, Charlottenstraße 50/51. Postcheckkonto: Berlin 66635. Fernruf: Zentrum 3322 und 3323.

#### Vorlesungsplan:

1. Dienstag, den 20. Jan. 1931, 18.30 bis 20.00 Uhr: Prof. Dr. Carl Schmitt, Berlin: Die staatsrechtliche Bedeutung der NotV.D., insbes. ihre Rechtsgültigkeit. 2. Dienstag, den 27. Jan. 1931, 18.30 bis 20.00 Uhr: MinDir. im RFinMin. Graf Schwerin v. Krosigk: Die Herabsetzung der Reichsausgaben in der NotV.D., insbes. die Gehaltskürzung der Beamten und Angestellten. 3. Freitag, den 30. Jan. 1931, 16.30 bis 18.00 Uhr: Staatssekretär z. D. Prof. Dr. Popitz: Der Finanzausgleich in der NotV.D. 4. Dienstag, den 3. Febr. 1931, 18.30 bis 20.00 Uhr: MinDir. im preuß. Min. b. Zmern Dr. v. Leyden: Die NotV.D. in ihrer Wirkung auf die Finanzwirtschaft der Gemeinden. 5. Freitag, den 6. Febr. 1931, 16.30 bis 18.00 Uhr: MinDir. im RFinMin. Dr. Barden: Änderung des Reichssteuerrechts in der NotV.D. 6. Dienstag, den 10. Febr. 1931, 18.30 bis 20.00 Uhr: MinDir. im RArbMin. Dr. Otto Wölz: Die Neuerungen in der Wohnungswirtschaft. 7. Freitag, den 13. Febr. 1931, 16.30 bis 18.00 Uhr: Reichsminister für Ernährung und Landwirtschaft Dr. h. c. Schiele: Agrarpolitik und NotV.D. 8. Dienstag, den 17. Febr. 1931, 18.30 bis 20.00 Uhr: SenPräs. im RVerf. Prof. Dr. Dersch: Die Einwirkung der NotV.D. auf die Sozialversicherung und das Arbeitsrecht. 9. Freitag, den 20. Febr. 1931, 16.30 bis 18.00 Uhr: Reichsminister a. D. Dr. h. c. Schiffer: Die Justizreform im Lichte der NotV.D.

#### Preisauflage des Deutschen Aktionärvereins.

Der Vorstand des Deutschen Aktionärvereins hat beschlossen, einen Preis von 1000 M auszusetzen für die beste Arbeit über das Thema: „Wie sind die Rechte des Einzelaktionärs und der Aktionärvereinigungen gesetzgeberisch zu regeln?“ Es wird eine Arbeit erwartet, welche das Gebiet auf wissenschaftlicher Grundlage in gemeinverständlicher Form behandelt und die Erfahrungen aus den Gebieten des ausländischen Rechts verwertet. Die Bedingungen sind im ZentrBlAktB. 1930, 217 veröffentlicht.

#### Viertes Preisauschreiben

der Reichs-Rundfunk-Gesellschaft m. b. H., Berlin, und der Deutschen Studiengesellschaft für Funkrecht, Leipzig, über das Thema: Die Außenantenne im deutschen Polizeirecht (Darstellung und Kritik der Verordnungen und Verfügungen auf dem Gebiete der Wegepolizei, der Baupolizei und der Sicherheitspolizei einschließlich der Gebührenreglung). Bedingungen siehe ArchFunkR. Bb. 4 Heft 1.

#### Iberoamerikanisches Institut Berlin.

(Dienstag, den 10. Febr. 1931.)

Vortrag: Prof. Dr. Fr. W. von Rauchhaupt, Heidelberg: „Die 6. panamerikanische Konferenz von 1928 und ihre Bedeutung für die nationalen Rechte der amerikanischen Staaten und für das Völkerrecht.“

## Schrifttum.

Otto Mook, Staatsfinanzrat, Mitglied der Reichsschuldenverwaltung: **Vom Kreditwesen des Reiches.** Bd. 3 der Schriftenreihe finanzrechtlicher Zeitfragen. Berlin 1930. Wilhelm Christians Verlag. 94 S.

Das dritte Heft der Schulkensteinschen Sammlung reicht sich den beiden vorangegangenen von Schulkenstein über die Reichsschuldenverwaltung und Sämtlich über den Sparkommissar würdig an. Aus dem Kreditwesen des Reiches wird der staatsrechtliche Sektor behandelt, d. h. die rechtlichen Voraussetzungen für eine Kreditaufnahme durch das Reich und die Kontrolle ihrer Einhaltung. Gerade in dieser Beschränkung sind die sachkundigen Auseinandersetzungen für den staats- und budgetrechtlich interessierten Juristen und Politiker von größtem Wert. Der Verf. verfügt als Mitglied der Reichsschuldenverwaltung über eigene Erfahrungen auf diesem Gebiete und konnte seine Kenntnis der zahlreichen kreditrechtlichen Vorgänge der Nachkriegszeit zur Vertiefung und Belebung seiner Ausführungen verwerten.

Mook erörtert die Grundzüge des für die Inanspruchnahme des Reichskredits geltenden Rechts, das in zahlreichen Vorschriften der Verfassung, der Reichsschuldenordnung und der Reichshaushaltsordnung, der wirtschaftlichen Bestimmungen für die Reichsbehörden, des Reichsbahngesetzes und des Reichspostfinanzgesetzes zerstreut sind. Des näheren untersucht er die Tragweite des Art. 87 RVerf., wonach die Beschaffung von Geldmitteln im Wege des Kredits ebenso wie die Übernahme von Sicherheitsleistungen nur auf Grund eines Reichsgesetzes erfolgen darf. Diese Vorgehen bezieht sich, wie er näher entwickelt, auf Anleihe wie auf Betriebskredite. Das hiernach erforderliche Gesetz kann durch eine NotV.D. des RPräs. nach Art. 48 ersetzt werden; dagegen genügt eine V.D. auf Grund eines ErmächtG. nur, wenn dieses Gesetz ein verfassungsänderndes ist. Dem ist beizustimmen. Weiter werden Form und Inhalt der durch Gesetze ausgesprochenen Kreditbewilligungen erörtert, sowie die für die Kreditaufnahme zugelassenen Schulformen. Je ein Abschnitt beschäftigt sich sodann mit den Sicherheitsleistungen und mit den Aufgaben des RFinMin. auf dem Gebiet der Schuldenaufnahme.

Die Kernfrage beim staatlichen Schuldenwesen ist die nach seiner Solidität. Nach deutschem Staatsrecht bilden die Notwendigkeit eines Gesetzes zur Eingehung von Kreditverpflichtungen und die Übertragung der Auszahlung der Schuldtitel an die für die Einhaltung der bewilligten Kreditgrenzen selbständig verantwortliche Reichsschuldenverwaltung die funktionellen Sicherungen. Sie sind allerdings nicht lückenlos durchgeführt, da bei den als Verpfändungsform zugelassenen Darlehen gegen Schuldschein die Schuldverpflichtung auch dann entsteht, wenn die Reichsschuldenverwaltung einen Schuldschein nicht ausgestellt hat (§ 61), und bei den Sicherheitsleistungen durch das Reich die Reichsschuldenverwaltung überhaupt nicht mitwirkt. § 61 der Wirtschaftsbestimmungen für die Reichsbehörden steht darüber hinaus auf dem Standpunkt, daß

für die Übernahme von Bürgschaften und ähnlichen Sicherheitsleistungen sogar eine besondere gesetzliche Ermächtigung nicht erforderlich ist, wenn der Betrag, für den die Sicherheitsleistung übernommen wird, sich im Rahmen der Ausgabenmittel hält, die für den mit dem Vertrag verfolgten Zweck bewilligt sind. Diese Auffassung wird von Mook abgelehnt (§ 81). Von besonderem juristischen Interesse ist die Frage nach der privatrechtlichen Gültigkeit von Verpflichtungen, die ohne Beachtung der Kreditvorschriften übernommen sind. Mook kommt zu verschiedenen Ergebnissen je nach der Sachlage. Er verneint die Gültigkeit von Schuldverschreibungen, Schabanweisungen, Wechseln, die von anderen Stellen als der Reichsschuldenverwaltung für das Reich ausgestellt sind (§ 60). Dagegen würde nach seiner Ansicht die Gültigkeit von Schuldurkunden der Reichsschuldenverwaltung dadurch nicht berührt werden, daß ein entsprechender Kredit nicht mehr offenstand; Art. 87 RVerf. hat keine privatrechtliche Bedeutung (§ 32). Ebenso ist ein von der Reichsfinanzverwaltung aufgenommenes Darlehn privatrechtlich wirksam, auch wenn es nicht durch einen von der Reichsschuldenverwaltung ausgestellten Schuldschein verbrieft ist. Endlich hält er auch solche Schuldverpflichtungen für wirksam, die zur Geldbeschaffung auf Grund eines offenen Kredits in einer anderen als der in den §§ 1, 2, 21 der Reichsschuldenordnung vorgesehenen Art und darum ohne Mitwirkung der Reichsschuldenverwaltung begründet worden sind, sofern sie von einer an sich zuständigen Stelle abgeschlossen sein sollten (§ 63). Ob ihm hierin zu folgen ist, scheint mir zweifelhaft.

Staatssek. z. D. Dr. E. Heinrich, Berlin.

Dr. Werner Spohr: **Reichsabgabenordnung.** (Stilles Rechtsbibliothek Nr. 97.) Berlin 1930. Verlag von Georg Stille.

In dem Vorwort zu seinem in der bekannten Sammlung erschienenen Buch „Reichsabgabenordnung“ erklärt der Verf., daß es sich für ihn nicht darum gehandelt habe, wissenschaftliche Zwecke zu verfolgen oder einen „Lehrkommentar“ zu schreiben. Der Kommentar sei entstanden aus dem Bestreben, der Praxis, insbes. auch des wissenschaftlichen Steuerberaters, und dem Studium die in nunmehr zehnjähriger Hrspr. des RStG. und des RGG. in der Verwaltungsübung und im Schrifttum herausgebildeten Grundsätze für die Anwendung des grundlegenden deutschen Steuergesetzes in übersichtlicher Form zugänglich zu machen. Der Kommentar kam und will nicht konkurrieren mit den großen Kommentaren von Becker und Trojeck, ist aber für die tägliche Berufsausübung sehr gut verwendbar, wie sich der Berichterstatter in seiner Praxis während einer Reihe von Wochen überzeugte. Der Kommentar berücksichtigt die gesamte Hrspr. des RStG. bis gegen Ende 1929 (RStG. Bb. 25) und führt, was für die praktische Verwendung vorteilhaft erscheint, auch das in Monographien und Zeitschriften enthaltene Schrifttum zu den einzelnen Rechtsmaterien an. Hierbei sind auch die Aufsätze der JW.

berücksichtigt. Seltenerweise ist die *ZB.* selbst aber in dem eingangs mitgeteilten Verzeichnis der Zeitschriften des Steuerrechts nicht aufgeführt, während doch wohl der *ZB.* im Hinblick auf ihre Steuerrechtsnummern sowohl wie der fortlaufenden Wiedergabe der wichtigsten *RR*-Entscheidungen und ihrer Besprechungen auch unter der Steuerliteratur ein gebührender Platz eingeräumt werden muß.

Das Buch kann den Steuerpraktikern für die tägliche Benützung als Handbuch empfohlen werden.

*RA.* Dr. Wilhelm Kiese, Stuttgart.

**Die Reichsabgabenordnung.** Erläutert von Dr. h. c. **Guno Becker**, Senatspräsident am Reichsfinanzhof. 7. neubearbeitete Auflage. Berlin 1930. Carl Heymanns Verlag. Preis geb. 28 *M.*

Beckers Kommentar hat so unbegrenzte Anerkennung gefunden, daß — wie v. Pistorius mit Recht in der Besprechung der vorhergehenden Auflage *ZB.* 1929, 360 ausführt — jedes weitere Wort des Lobes überflüssig ist.

Die Berichterstattung kann sich auf die Angabe beschränken, daß die 7. Aufl. nach dem Stand vom September 1930 vorliegt! In ihr ist Rechtsprechung und Forschung der letzten fünf Jahre erschöpfend verarbeitet.

Beckers Werk gehört zu denjenigen Büchern, die für den mit dem Steuerrecht befaßten Anwalt unentbehrlich sind. *D. S.*

1. **Die gesamten Reichsteuergesetze.** Reichsabgabenordnung und ergänzende allgemeine Gesetze, direkte Steuern und Verkehrssteuern, Verbrauchssteuern, Zollgesetze und Branntweinmonopolgesetz. Textausgabe mit Sachregister, herausgegeben von Prof. Dr. **Ottmar Bühler**, Münster i. W. 5. Aufl. Mannheim 1930. Verlag **J. Benzheimer**. XVII, 706 und 128 Seiten kl. 8<sup>o</sup>. Preis in Leinen 10 *M.*
2. **Reichsteuergesetze.** Gesetze allgemeinen Inhalts, Besitz-, Verkehrs- und Verbrauchssteuergesetze. Textausgabe mit ausführlichem Sachregister. Herausgegeben von Dr. **Werner von Mantz**, Oberregierungsrat am Landesfinanzamt Berlin, und Dr. **Georg Kenuß**, Rechtsanwalt am Kammergericht. Berlin. Schwabacher'sche Verlagsbuchhandlung m. b. H. Preis in Leinen geb. 2,85 *M.*

1. Bühlers Textausgabe in der bekannten Sammlung von Benzheimer ist im Mai 1930 abgeschlossen und durch zwei Nachträge ergänzt.

Die in ihrer Vollständigkeit unerreichte Sammlung bietet dem Benutzer besondere Vorzüge durch ihre übersichtliche Anordnung und ihre Zuverlässigkeit. Sehr willkommen werden dem Benutzer vor allem auch die Übersichten über die geltenden Reichsteuersätze und der Einkommensteuertarif sein.

2. Der neue Band von Schwabachers Sammlung „Deutsches Recht“ enthält 38 Steuergesetze und wird vor allem durch den niedrigen Preis von 2,85 *M.* das Interesse eines großen Benutzerkreises finden. *D. S.*

**Bühler: Die Steuernotverordnungen.** (Sammlung deutscher Gesetze Bd. 141.) Mannheim 1931. **J. Benzheimer**. XX und 204 Seiten. Preis 3,50 *M.*

Dieser Band dient der Ergänzung der bekannten Textausgaben der gesamten Reichsteuergesetze vom gleichen Herausgeber. In einer knappen Einleitung werden die steuerlich bedeutsamen Bestimmungen der beiden *NotW.* des vergangenen Jahres kurz systematisch dargestellt (vgl. hierzu auch Marcuse: *ZB.* 1930, 3828). Der Band enthält die auf das Steuerrecht bezüglichen Teile der Juli- und Dezember-*NotW.* sowie die *W.* über die Aufhebung des Steuerabzugs vom Kapitaletrag, den Erlaß betr. Bürgersteuer und die Durchf. zur Realsteuerenkung. Diejenigen Bestimmungen der Dezember-*NotW.* (Kap. IV und V), die nicht nur Ermächtigungen für die Regierung, sondern vom 1. Jan. 1931 an geltendes Recht enthalten, sind besonders kenntlich gemacht. Eine wertvolle Beigabe ist auch die Zusammenstellung derjenigen Bestimmungen, die durch die Dezember-*NotW.* in den Reichsteuergesetzen verändert oder neu hinzugefügt sind. *D. S.*

**Dr. Erich Döhning: Bürgersteuer, Notverordnung des Reichspräsidenten vom 26. Juli 1930 und Durchführungsbestimmungen vom Reichsfinanzministerium vom 4. Sept. 1930.** (Stilles Rechtsbibliothek Nr. 106.) Berlin 1930. Verlag Georg Stille.

Die erstmalig von der ersten *NotW.* v. 10. Juli 1930 vorgesehene Kopfsteuer ist von der jetzt geltenden *NotW.* beibehalten worden, obwohl sie in der jetzigen Fassung durch die vorgezeichnete Staffelung der Einkommensteuer ähnelt, handelt es sich doch in

wesentlichen um ein dem neuen Steuerrecht bisher unbekanntes Rechtsinstitut. Die Bürgersteuer wird zweifellos in der nächsten Zeit eine beträchtliche Rolle in dem Haushalt der Kommunen spielen. Die vorliegende kurze Erläuterung, die, soweit möglich, die bisherige Judikatur verwertet, wird für Gemeindebehörden und Finanzämter ein wertvolles Hilfsmittel sein. *D. S.*

**Koch: Die Steuerbestimmungen der Notverordnung vom 26. Juli 1930 nebst Durchführungsbestimmungen.** Mit Verweisungen und Anmerkungen. München 1930. Verlag **E. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung**.

Die Ausgabe stellt offenbar eine Ergänzung der Sammlung sämtlicher Steuergesetze dar, die der gleiche Verlag vor einiger Zeit herausgebracht hat. Als eine solche Ergänzung und auch als selbständige Textausgabe mit den Durchführungsbestimmungen leistet sie bei guter Drucktechnik und klaren Überschriften gute Dienste. Etwas bedenklich ist der Zusatz „mit Verweisungen und Anmerkungen“, weil man hiernach sachliche Anmerkungen erwarten könnte, während die an Zahl geringen Anmerkungen sich in der Hauptsache auf Verweisungen und auf den wörtlichen Abdruck im Texte der *NotW.* zitierter Bestimmungen beschränken. Immerhin mag dies noch angehen, zumal der Zusatz auf dem Titel sich nur in ganz kleiner Schrift befindet. Wenn aber der Verlag um diese sehr brauchbare Textausgabe einen großen weichen Umschlag macht und darauf setzt „vollständige Ausgabe mit den unentbehrlichen Durchführungsbestimmungen nebst Erläuterungen; die Anschaffung macht sich für jeden Pflichtigen bezahlt“, so muß der Zusatz „nebst Erläuterungen“ als irreführend bezeichnet werden.

*RA.* Dr. Kurt Ball, Berlin.

**Reichsbewertungsgesetz.** Die Bewertung des Grundbesitzes von **Ernst Dzegalowski**, Ministerialrat im preuß. Finanzministerium. Zweite Auflage. Berlin 1929. Verlag **E. Heymann**.

Seit die Dezember-*NotW.* den Ländern die Möglichkeit genommen hat, Abweichungen von den Bestimmungen des *RBewG.* für ihre Länderteuern zu bestimmen, hat das *RBewG.* erhöhte Bedeutung für die Praxis gewonnen. Eine wertvolle Hilfe bei dessen Auslegung bildet das vorliegende Werk, dem bald eine neue, bis zur Gegenwart ergänzte Neuauflage zu wünschen ist. *D. S.*

**Dr. Eberhard Rodenberg: Reichsteuerrecht. Die Umsatzsteuer in der Fassung vom 8. Mai 1926 mit den durch Abänderungen vom 15. April 1930 mit den vollständigen Durchführungs- und Ausführungsbestimmungen und Erläuterungen.** Mühlhausen 1930.

Der erste Teil des Buches enthält eine kurze systematische Übersicht über den Inhalt des *UmsStG.*, es folgt der Text des *UmsStG.*, sodann der Durchf. und der Ausf. Es ist uns nicht recht klar, an welchen Leserkreis der Verf. sich wendet. Für den *RA.* und Steuerbeamten bringt er nicht genug; für den Steuerpflichtigen bejagen die Texte des Gesetzes und der *W.* nicht allzuviel. Ob ihn die kurze systematische Übersicht viel mehr sagt, kann zweifelhaft werden. Brauchbar erscheint das Buch nur für allererste Einführung eines, der sich mit Steuerfragen zu beschäftigen wünscht. Auf S. 36 ist behauptet, daß die Notare 15% als Kaufschalbetrag für durchlaufende Beträge absetzen können. Dies ist unrichtig. Die Notare brauchen an sich nur diejenigen Entgelte zu versteuern, welche sich nicht als Ausfluß ihrer öffentlich-rechtlichen Tätigkeit darstellen (§ 54 Durchf.). Statt dessen können sie 15% ihrer gesamten Entgelte der Steuer unterwerfen.

*RA.* Dr. Paul Marcuse, Berlin.

**Umsatzsteuernovelle 1930 nebst Durchführungsverordnung und ergänzenden Bestimmungen mit Erläuterungen, Tabellenauszug und Sachverzeichnis von Dr. F. W. Koch, Reichsfinanzrat, Mitglied des Reichsfinanzhofes.** Zugleich Nachtrag zur erläuterten Ausgabe des Umsatzsteuergesetzes von Dr. F. W. Koch. München 1930. **E. H. Beck'sche Verlagsbuchh.** IV und 54 Seiten kl. 8<sup>o</sup>. Preis kart. 2 *M.*

Das Heft stellt eine Ergänzung des vom gleichen Verf. im gleichen Verlag erschienenen Kommentars zum *UmsStG.* (vgl. die Besprechung von *RA.* Kiese: *ZB.* 1927, 1745) dar. Im Anhang sind u. a. Durchführungserlasse über Befreiung von der Umsatzsteuer in der Landwirtschaft und bei Leistungen in Seehäfen. Die Erläuterungen der Novelle von 1930 sind geeignet, bei der Anwendung der neuen Einzelhandelsumsatzsteuer wesentliche Hilfe zu leisten. *D. S.*

**Das Vereinzollgesetz.** (Ebleffen-Leitbücher, Band 2.) Herausgegeben von Ministerialamtmann **Rofes**. Hamburg 1930.

Richard Hermes Verlag. 341 Seiten. Preis schmiegsamer Ganzleinenband 9,80 M.

Diese, hauptsächlich für Zollbeamte bestimmte Ausgabe des *BZollG.* zeichnet sich durch reiche Anführung von Ministerialerlassen und Urteilen des *RFG.* aus. Sie wird sich in der täglichen Praxis der Anwälte und Gerichte als nützlich erweisen. D. S.

**Hans Arlt**, Reichsfinanzrat und Mitglied des Reichsfinanzhofs: **Das Tabaksteuergesetz** in der Fassung vom 15. April 1930 mit Erläuterungen, sowie die Tabaksteuer-Ausführungsbestimmungen mit Mustern und Anlagen. Zweite neubearbeitete Auflage. Berlin 1930. Verlag von Georg Stilke. 623 Seiten. Preis 17,50 M.

Seit dem Erscheinen der 1. Aufl. des Buchs im Dezember 1925 hat das Tabaksteuerrecht wichtige Änderungen erfahren, die in drei Nachträgen berücksichtigt wurden. Das Ges. zur Änderung des *TabStG.* v. 22. Dez. 1929 (*RWBl.* I, 234) und das Ges. zur Änderung des *TabStG.* und des *BuchStG.* v. 15. April 1930 (*RWBl.* I, 135) haben den Verf. zur Neubearbeitung des Erläuterungsbuchs veranlaßt. Seine Absicht, in der 2. Aufl. den bestehenden unübersichtlich gewordenen Rechtszustand übersichtlich wiederzugeben, war schon bald überholt. Durch die *WD.* des *RPräs.* zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände v. 26. Juli 1930 (*RWBl.* I, 311) wurde das *TabStG.* bereits wieder geändert, und weitere einschneidende Änderungen bringt — zum viertenmal in einem Jahr — die *WD.* des *RPräs.* zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1. Dez. 1930 (*RWBl.* I, 517). Art. VI des Ges. v. 22. Dez. 1929 hat die in § 452 *ABG.D.* vorgesehene Anpassung des *TabStG.* an die *ABG.D.* vorbereitet, das Gesetz selbst also nicht an die *ABG.D.* angepaßt. Im Steuerauschuß des letzten Reichstags hat bei Beratung der mit *WD.* v. 26. Juli 1930 in Kraft getretenen Tabaksteuervorlage der Vertreter des Reichsfinanzministeriums ausgeführt, daß die Tabaksteuergesetzgebung noch in diesem Herbst von Grund auf reformiert werden müsse. Eine vollständige Umarbeitung und Anpassung des *TabStG.* an die *ABG.D.* ist jedoch bis heute wegen der damit verbundenen umfassenden Änderungen der *AusfBest.* noch nicht möglich gewesen, weil das Reichsfinanzministerium mit anderen eiligen Arbeiten zu stark in Anspruch genommen war; länger als unbedingt nötig läßt sich jedoch die Anpassung des *TabStG.* an die *ABG.D.* nicht verschieben. Wenn dann für die Anpassung die im Ges. v. 22. Dez. 1929 enthaltenen Neufassungen einiger Paragraphen des *TabStG.* als Vorbild dienen, ist Gutes zu erwarten. Nach der Anpassung des Gesetzes und Umarbeitung der *AusfBest.* wird in kürzerer Zeit eine 3. Aufl. des Erläuterungsbuchs erforderlich werden. Gleichwohl ist die jetzige Neubearbeitung notwendig und zu begrüßen. Weitere Nachträge zu den bereits erschienenen drei hätten das Buch zu unübersichtlich gemacht und seine Benützung zu sehr erschwert.

Das Tabaksteuerrecht gehört mit zu den schwierigsten und unübersichtlichsten Gebieten des Verbrauchssteuerrechts. Gesetz und *AusfBest.* sind — im Zusammenhang mit ihrer Entstehungsgeschichte — reich an Vieldeutigkeit, Unklarheit und Widersprüchen. Eine umfangreiche Rechtsprechung der höchsten Gerichtshöfe, des *RFG.* für das Besteuerungsverfahren und des *RG.* für das Strafverfahren, fordert weit mehr wie bei den anderen Verbrauchssteuern Beachtung. Die Steuerkartei von *Wrozek* enthält allein auf 289 Bl. 250 Rechtsprüche in Tabaksteuerfällen. Arlt's Erläuterungsbuch zum *TabStG.* und insbes. auch seine jetzige Neubearbeitung entspricht daher einem dringenden Bedürfnis für alle, die sich mit Tabaksteuer irgendwie zu befassen haben.

Die inhaltliche Bereicherung des neuen Arlt gegenüber der 1. Aufl. ergibt sich schon äußerlich aus der Zunahme der Seitenzahl von 480 der 1. Aufl. auf 623. Um handlich und übersichtlich zu bleiben, wird der Verf. den Umfang des Buchs bei der nächsten Neubearbeitung zum Ausgleich gegenüber der Zunahme des verarbeiteten Stoffes einzuschränken suchen müssen durch Weglassen alles Entbehrlichen, wie ausführliche Inhaltsangaben z. B. der zu einem Paragraphen des Gesetzes erlassenen *AusfBest.*, durch Verweisung an Stelle von Wiederholungen und durch sorgfältig abgewogene, weniger flüchtige und knappe Fassung. Anlage und Einteilung des Buchs ist geblieben mit zwei Hauptteilen, nämlich *TabStG.* mit Anmerkungen (I) auf 246 Seiten gegen 164 der 1. Aufl., und *TabaksteuerAusfBest.* mit Mustern und Anlagen im Wortlaut (V) auf 313 Seiten gegen 304. Zwischen die beiden Hauptteile (I und V) eingeschoben ist ein Auszug aus dem Gesetz über die Erhöhung der Bier- und Tabaksteuer v. 10. Aug. 1925 (*RWBl.* I, 244) (II), das Ges. zur Änderung des *TabStG.* v. 22. Dez. 1929 (*RWBl.* I, 234) (III) und das Ges. zur Änderung des *TabStG.* und des *BuchStG.* v. 15. April 1930 (*RWBl.* I, 135) (IV). Dem Ges. v. 22. Dez. 1929 angefügt ist die *WD.* über die Kontingentierung der Zigarettenherstellungsbetriebe v. 17. Jan. 1930 (*RZollBl.* 31). Teil II bis IV hätten wegleiben können. Der rechtliche Inhalt ist in das Gesetz übernommen, und die in der *WD.* v. 17. Jan. 1930 enthaltene Zigarettenkontingentierungsordnung (*ZtKO.*) gehört als Anlage B zu den *AusfBest.*; die geänderten und neugeschaffenen Paragraphen der *ABG.D.* nebst Anmerkungen in ein

Erläuterungsbuch zu dieser. Die Anmerkungen geben entweder die Entstehungsgeschichte oder sind sie Hinweise auf eingetretene Rechtsänderungen und Inhaltsangaben, teilweise unter Wiederholung von bereits in der Einleitung Gesagtem. Das Fehlen von Teil II bis IV würde den Nutzen des Buchs nicht schmälern; seine Benützung wäre handlicher und übersichtlicher.

Aus der 1. Aufl. übernommen ist auch die Einleitung, unter Ausdehnung auf die nach dem 10. Aug. 1925 ergangenen Änderungsgesetze. Weggefallen ist der Abdruck der Vorschriften der *ABG.D.* über Strafverfahren (1. Aufl. S. 92—109) und über Strafrecht (1. Aufl. S. 152—168). Rechtsprechung und Schrifttum seit Erscheinen der 1. Aufl. sind möglichst vollständig berücksichtigt. Ein sehr ausführliches und nach Stichproben zuverlässiges Sachregister erleichtert die Benützung des Buchs.

Als ganz oder überwiegend neu sind hervorzuheben die Vorbemerkungen vor § 1 des Ges. mit Ausführungen über den Begriff der Verbrauchssteuern i. S. der *ABG.D.* (S. 26), über die rechtliche Natur der Tabaksteueransprüche (S. 30) und über den Konkurs des Tabaksteuerschuldners (S. 43); ferner die Bem. zu § 6 über den Kleinverkaufspreis (S. 80), zu § 9 über die Person des Steuerschuldners (S. 94), zu § 10 über § 22 a *AusfBest.* (S. 99), zu § 10 a über Zuschlagsbesteuerung (S. 113), zu § 11 über Umtausch oder Ersatz der gezahlten Steuerbeträge (S. 118), zu § 12 und § 13 (S. 120 u. S. 133), zu § 19 über Haftung tabaksteuerpflichtiger Erzeugnisse nach § 101 *ABG.D.* (S. 147), zu § 40 Buchführung (S. 173), zu § 44 Tabaksteuerlager (S. 179), zu § 58 Vermutungstatbestände (S. 202) und § 67 a Mißbrauch von Steuerzeichen (S. 216), zu § 93 Materialsteuer (S. 229).

Bei der Durchsicht gelegentlich festgestellte Druckfehler finden sich auf S. 1 in Z. 3 (Überschrift), S. 2 Z. 1, S. 4 Z. 38, S. 6 Z. 31, S. 8 Z. 20, 25, 27, S. 22 Z. 26, S. 26 Z. 7, 9, 15, S. 29 Z. 12, 44, S. 33 Z. 9, S. 34 Z. 31, S. 40 Z. 47, S. 41 Z. 16, S. 46 Z. 8, S. 49 Z. 27, 39, S. 52 Z. 12, S. 61 Z. 39, S. 73 Z. 28, S. 80 Z. 20, S. 85 Z. 20, S. 97 Z. 15, S. 110 Z. 7, S. 125 Z. 8, S. 132 Z. 35, S. 133 Z. 6, S. 134 Z. 14, S. 135 Z. 14—16, S. 146 Z. 6, S. 167 Z. 25, S. 172 Z. 13, S. 187 Z. 34, 36, S. 230 Z. 26, S. 233 Z. 27, S. 242 Z. 8, S. 252 Z. 16, S. 272 Z. 13/14, 26, 30, S. 290 Z. 41, S. 291 Z. 37, S. 292 Z. 2, 29, S. 295 Z. 46, S. 311 Überschrift.

Für die dem *TabStG.* und entsprechend auch dem Erläuterungsbuch von Arlt eigentümlichen Mängel ist ein gutes Beispiel die Bem. 9a zu § 44 des Ges. auf S. 188. Hier ist § 14 Satz 2 des Ges. und § 38 Abs. 1 Satz 3 der *AusfBest.* zunächst in dem bis zum Ges. v. 15. April 1930 bzw. zu seiner Durchf. vom gleichen Tage geltenden Wortlaut angeführt und dann hervorgehoben, daß seit der Neufassung des § 14 Satz 2 des Ges. die Verpackung tabaksteuerpflichtiger Waren nicht mehr als Teil der Herstellung gilt. Dann heißt es weiter: „Deshalb ist eine Versendung von Zigaretten von einem Herstellungsbetrieb an einen anderen Herstellungsbetrieb zu dem Zwecke der Anbringung der vorgeschriebenen Bezeichnungen auf der Packung nach § 15 Abs. 3 Satz 1 des Ges. nicht mehr zulässig.“ Dies ist nicht richtig. § 38 Abs. 1 des Ges. sagt das Gegenteil, daß nämlich Tabakverarbeiter, also Hersteller, noch nicht verkaufsfertige Tabakganzergzeugnisse, also auch Zigaretten, von angemeldeten Verarbeitern (Herstellern) beziehen und an solche abgeben dürfen. Auch der Wortlaut des § 15 Abs. 3 ergibt im Zusammenhalt mit Abs. 1 und 2, daß weitere Verarbeitung nichts anderes ist als die Anbringung der vorgeschriebenen Bezeichnungen auf der Packung. Die Begriffe „Herstellung“ und „Weiterverarbeitung“ waren vor Änderung des § 14 des Ges. gleichlaufend. Durch die Änderung wurde der Begriff „Herstellung“ eingeeengt durch Herausnahme der Verpackung und damit auch der zeitlich später liegenden Bezeichnung. Er umfaßt nicht mehr die Einrichtungen, die die verkaufsfertige Zurichtung bezwecken. Weitere Verarbeitung in § 15 Abs. 3 Satz 1 ist nicht gleichbedeutend mit Herstellung, geht über die Herstellung hinaus und umfaßt die verkaufsfertige Zurichtung. Der Hersteller von Zigaretten ist nicht auf die Vornahme von Herstellungshandlungen im heutigen engen Sinne des *TabStG.* beschränkt, von Einrichtungen zur verkaufsfertigen Zurichtung (Verpackung und Bezeichnung) nicht ausgeschlossen (§ 38 Abs. 1 des Ges.). Die Streichung des dritten Satzes des § 38 Abs. 1 *TabaksteuerAusfBest.* war nicht richtig und ist auch nicht nötig. Die Anbringung der vorgeschriebenen Bezeichnungen auf der Packung gilt auch heute noch als ein Teil der Weiterverarbeitung, nicht aber als ein Teil der Herstellung. Möglich ist, daß der Verf. in dem beanstandeten Satz etwas anderes sagen wollte, als sein Wortlaut ausdrückt. Hierfür spricht der folgende Satz mit dem Hinweis auf den früheren Mißbrauch mit Zigarettenbetrieben zur Umgehung der Überwachungs Vorschriften für Tabaksteuerlager. Trifft diese Vermutung zu, dann hätte der beanstandete Satz etwa so lauten müssen: „Deshalb sind Personen, die Zigaretten nur verpacken und auf der Verpackung die vorgeschriebenen Bezeichnungen anbringen (verkaufsfertig herrichten), nicht mehr Hersteller, und eine Versendung von Zigaretten von einem Herstellungsbetrieb an solche Personen (Zurichtbetriebe) zum Zwecke der Anbringung der vorgeschriebenen Bezeichnung auf der Packung nach § 15 Abs. 3 Satz 1 des Ges. ist nicht mehr zulässig.“ Diese Mängel des Erläuterungsbuchs von Arlt werden verschwinden mit der Neufassung des *TabStG.* und der *TabaksteuerAusfBest.*

im Zusammenhang mit der Anpassung des Gesetzes an die AbgD. Wie das Buch in den Jahren seines Erscheinens sowohl für die Vertreter der Wissenschaft und die Praktiker in Rechtsprechung und Verwaltung als auch für die beteiligten Kreise der Wirtschaft von hohem Wert und Nutzen war, so wird auch die 2. Aufl. allen, die sich mit Tabaksteuer beschäftigen müssen, gleich lieb und unentbehrlich werden. Zur Anschaffung kann das Buch rückhaltlos empfohlen werden.

DR. W. WILHELM, Stuttgart.

### Dr. Georg Kiedel: Die Gebäude-Entschuldungs-Steuer.

Berlin 1930. Verlag von Franz Vahlen. Preis kart. 4 M.

Die unter verschiedenen Bezeichnungen, wie Gebäudeentschuldungssteuer, Hauszinssteuer, Abgabe zum Ausgleich der Geldentwertung bei bebauten Grundstücken, Aufwertungssteuer usw. auftretende Besteuerung des Grundbesitzes ist von ebenso großer rechtlicher wie wirtschaftlicher Bedeutung. Bei der Beurteilung der Steuer sind erhebliche Meinungsverschiedenheiten laut geworden. Es ist daher sehr dankenswert, daß der Verf. diese Steuer vom finanzwissenschaftlichen Standpunkt aus eingehend untersucht und beleuchtet hat.

Die Schrift enthält zunächst eine Darstellung der historischen und sachlichen Grundlagen, sowie eine Begründung des Steuerplans und eine Auseinandersetzung über die in Frage kommenden Steuerformen. In dem hierauf folgenden analytischen Teil werden sodann die Gestaltungsformen, die die Steuer in den verschiedenen Ländern angenommen hat, im einzelnen dargelegt und erörtert.

Der Verf. steht auf dem Standpunkt, daß eine ablösbare Rente den Vorzug vor der ihrer Höhe nach von den Beschlüssen wechselnder Parlamentsmehrheiten abhängigen Steuer verdiene, weil die Wirtschaft mehr Interesse an einer festen Begrenzung der Last, als an ihrer Höhe habe. Die ablösbare Rente garantiere die für die Beleihbarkeit der Gebäude erforderliche Stetigkeit, sie nehme dem Grundstücksverkehr den Charakter von Spekulationsgeschäften. Diese Argumentation ist nicht unbedingt schlüssig, da auch im Falle der Auflegung einer ablösbaren Rente spätere Erhöhungen der Rente durch neue Gesetze nicht grundsätzlich ausgeschlossen werden. Wenn auch nicht alle gegen die Rente geltend gemachten Einwände als durchschlagend anzuerkennen sind, so sprechen doch erhebliche Bedenken dagegen, aus öffentlich-rechtlichen Gründen und zugunsten des Staates oder der Gemeinde privatrechtliche Lasten in das Grundbuch einzutragen und hierdurch den ersten Rang im Grundbuch zu verbauen. Es macht für die Beleihung doch einen Unterschied aus, ob ein Grundstück durch Steuern vorbelastet, oder ob eine ablösbare Rente im Grundbuch eingetragen ist, die jede Beleihung nicht nur wirtschaftlich, sondern auch grundbuchlich auf die zweite Stelle verdrängt.

Abgesehen von der Bevorzugung der ablösbaren Rente verteidigt Verf. den Steuerplan und sucht die dagegen geltend gemachten Bedenken zu widerlegen.

Es würde den Rahmen dieser Besprechung sprengen, wenn auf die Gründe und Gegengründe hier näher eingegangen werden sollte. Zu beachten wird vornehmlich sein, daß bei einer neuen Regelung der hier fraglichen Steuer eine Beunruhigung des Grundstücksverkehrs vermieden werden muß. Es wird immer zu berücksichtigen sein, daß seit der Beendigung der Inflationszeit bereits eine erhebliche Reihe von Jahren verstrichen ist und daß in dieser Zwischenzeit ein umfangreicher Grundstücksverkehr stattgefunden hat, der im Vertrauen auf den bisherigen Stand der Besteuerung vor sich gegangen ist. Eine Änderung, insbes. Erhöhung der Belastung, muß daher den Grundcharakter der Steuer, einen Ausgleich für die bei der Hypothekenablösung gemachten Geldentwertungsgewinne zu bilden, beeinträchtigen und zu erheblichen Unstimmigkeiten führen.

Die Arbeit des Verf. gewährt in allen diesen Fragen reiche Anregung. Sie erleichtert ein Eindringen in das Wesen der fraglichen Besteuerung und ist daher nicht nur für den Finanzwissenschaftler und den Politiker, sondern auch für alle diejenigen von Wert, die sich mit der Anwendung der bestehenden Hauszinssteuergesetze zu befassen haben.

RA. DR. ERNST HAGEBERG, Berlin.

### Die Gewerbesteuer der freien Berufe in Preußen. Von Rechtsanwalt Dr. Paul Marcuse, Berlin. Berlin 1930. Verlag Otto Liebmann. VII und 170 Seiten. Preis 5 M.

Der Verf. ist einer der energischsten Vorkämpfer gegen die Ausdehnung der Gewerbesteuer auf die freien Berufe, und ebenso temperamentsvoll, wie er gegen diese ungerechtfertigte Steuer bisher aufgetreten ist, faßt er seine Stellungnahme in seinem handlichen Kommentar zusammen. Im Vorwort bezeichnet er als Aufgabe und Zweck des Buches, die freien Berufe mit den Bestimmungen des Gesetzes bekannt und vertraut zu machen. Dies ist um so notwendiger, weil erfahrungsgemäß ein Anwalt ebensowenig seine eigenen Steuer- und Rechnungsangelegenheiten, wie ein Arzt seine Familie behandeln kann. Die Bedeutung des Buches geht aber doch über diesen Zweck wesentlich hinaus.

Die wirtschaftliche Ungerechtigkeit der neuen Steuer kann wohl nicht zutreffender gekennzeichnet werden als mit dem Satz (S. 15): „Die Gewerbesteuer der freien Berufe ist also eine Steuer auf dem Fundus derer, die keinen Fundus haben, und ist genau

so ungerechtfertigt wie die Ausdehnung einer Junggesellensteuer auf Ehegatten oder die Erhebung einer Grundsteuer von denjenigen, die keinen Grundbesitz haben.“

Mit Recht bezeichnet der Verf. diese Steuer als eine Nebensteuer, die sicherlich nicht einmal ihren Zweck, nämlich die allgemeine Ermäßigung der Gewerbesteuerfälle, herbeiführen wird.

Auf S. 36 ff. wird die Frage der Rechtsgültigkeit der Steuer eingehend geprüft und unter Hinweis auf §§ 2 und 8 FinAusglG. deshalb verneint, weil die Steuer praktisch einer gestaffelten Einkommensteuer gleichkommt. Ob diese Argumentation zum Ziele führt, wird freilich abzuwarten bleiben.

Zu den hauptsächlichsten Streitfragen nimmt Verf. eingehend Stellung, er drückt den Beschl. des Staatsrats v. 28. Mai 1930 ab, ohne sich ihm voll anzuschließen. Die Frage der Steuerpflicht des Notariats Einkommens wird weder bejaht noch verneint (S. 51), zu der Frage, ob bei Sozietäten der Abzug von 6000 RM nur einmal für die Sozietät zulässig ist oder für jeden Sozialis einzeln, verweist Verf. auf die Stellungnahme des RM. (S. 75).

So wird jeder Kollege in der kleinen Schrift das Material finden, das er braucht, um sich über seine eigene Steuerpflicht klar zu werden; darüber hinaus enthält aber das Buch einen vollständigen Abdruck der WD. mit den beiden Ausführungsanweisungen und knappen Erläuterungen, so daß es auch ein wertvolles Hilfsmittel für denjenigen Anwalt ist, der Gewerbetreibende in Gewerbesteuerfragen zu beraten hat.

RA. DR. DELBRÜCK, Stettin.

### Dr. Johannes Dierkes, Beigeordneter der Stadt Neunkirchen (Saar), und Dr. Herbert Bohmann (Deutscher Städte- tag): Die indirekten Gemeindesteuern in Deutschland, mit besonderer Berücksichtigung Preußens, auf Grund der tatsächlichen Rechtslage und an Hand der Verwaltungsgerichtspraxis erläutert. Berlin 1930. Verlag von Georg Stille. Preis 7 M.

Das Buch füllt — man kann das abgenützte Wort hier bedenkenfrei gebrauchen — eine Lücke aus. Es gibt eine umfassende Übersicht der Erfordernisse der Gemeindesteuern und der bei ihrer Auslegung zu beobachtenden Regeln. Es bringt sodann eine Erläuterung zu jeder der verschiedenen Arten gemeinlicher Steuerordnungen, die wie in Deutschland haben. Die einzelnen Steuerarten sind in alphabetischer Reihenfolge angeführt. Das Buch enthält sorgfältige Literaturangaben und berücksichtigt eingehend Rechtsprechung und Theorie. Es kann allen Praktikern des Kommunalrechts empfohlen werden.

OBGR. UND PRIVDOZ. DR. ERNST JSAH, Berlin.

### Jochim Mundt, Regierungsrat: Grundriß des Steuerstrafrechts und Steuerstrafverfahrens. 1. Nachtrag nach dem Stande vom 1. Juli 1930. (Zoll- und Steuer- Juristische Bücherei.) Hamburg 1930. Richard Hermes Verlag.

Zu der JW. 1930, 2931 besprochenen 2. Auflage des Buches ist jetzt ein Nachtrag erschienen, der die 2. Auflage nach dem Stand von Apr. und Schrifttum v. 1. Juli 1930 ergänzt.

D. S.

### Preussisches Landes- und Gemeindeabgabenrecht (einschließlich Finanzausgleich und verwandter Gebiete). Zusammen- gestellt von Dr. jur. Hans V. Stord, Regierungsrat im Preussischen Ministerium des Innern, Berlin. München 1931. C. S. Beck'sche Verlagsbuchh. VIII und 340 Seiten kl. 8°. Preis Leinenband 5,50 M.

Der Herausgeber stellt die sehr zerstreuten Rechtsquellen des preuß. Landes- und Kommunalabgabenrechts zusammen. Hinzugefügt sind die reichsrechtlichen Bestimmungen, die die Steuerwirtschaft der Länder berühren. Die Sammlung, die dem Rechtszustand vom November 1930 entspricht, ist sehr zu begrüßen, wenn auch die neue Notgesetzgebung bereits einige Nachträge erforderlich macht.

D. S.

### Die preussischen Landes- und Gemeindesteuergesetze. Textausgabe mit Einleitung, Erläuterungen, Verweisungen, Tabellen und ausführlichem Sachregister von Dr. Johannes Dierkes. Berlin 1931. Georg Stille. 496 Seiten. Preis 12 M.

Diese systematische Sammlung des preuß. Landes- und Gemeindeabgabenrechts zeichnet sich durch hervorragende Vollständigkeit aus und wird von allen in der Praxis Tätigen warm begrüßt werden.

Außer den preuß. Gesetzen enthält das Werk auch für das preuß. Steuerrecht bedeutsamer Reichsgesetze. Wertvoll ist die reichliche Anführung von AusfW., auf die in kurzen Anmerkungen verwiesen wird. Eine kurze Einleitung berichtet über die Entwicklung und gegenwärtige Ordnung des preuß. Steuerrechts und erleichtert dem Benutzer den verständnisvollen Gebrauch der Sammlung. Mustersteuerordnungen der hauptsächlichsten Gemeindesteuern sind neben

dem grundsätzlichen Ministerialerlaß über die indirekten Gemeindesteuern abgedruckt.

Das Werk gibt den Stand der Gesetzgebung v. 1. Dez. 1930 wieder, so daß es im Augenblick des Erscheinens bereits etwas durch die Dezember-NotW. überholt worden ist. D. S.

**Preussisches Stempelsteuergesetz nebst Ausführungsbestimmungen.** Herausgegeben von Wilhelm Messerschmidt, Finanzrat im Preussischen Finanzministerium i. e. R., und Paul Kollat, Justizrat im Preussischen Justizministerium. Fünfte, völlig unbearbeitete Auflage von Paul Kollat, Justizrat im Preussischen Justizministerium. (Sammlung deutscher Gesetze Bd. 111.) 647 Seiten kl. 8°. Preis in Leinen gebunden 21 M.

Der Kommentar entspricht allen Anforderungen, die man an ein gutes Handbuch zu stellen pflegt: Er ist handlich, die Erläuterungen sind klar, vollständig, übersichtlich gegliedert und drucktechnisch so vorzüglich gestaltet, daß man sich sofort zurechtfindet. Die Rechtsprechung und die Entscheidungen des Finanz- und Justizministeriums sind weitgehendst verwertet. Auch sind die in Sondergesetzen verstreuten Stempelvorschriften (z. B. ArbGG., Versorgungsgesetze, Sieb- lungsgesetze) ebenfalls aufgeführt. Das ausführliche und sehr sorgfältige Sachregister erleichtert die Auffindung der gesuchten Vorschriften. Der Kommentar stellt eine sehr wertvolle Bereicherung auf dem Gebiete des preuß. Stempelsteuerrechts dar.

Nur in äußerlicher Beziehung sind zwei Punkte zu bemängeln: Obgleich das Vorwort mit Mai 1930 datiert ist, die Rechtsprechung allerdings noch bis etwa Mitte 1930 verwertet ist, ist die Ausgabe auf 1931 vordatiert. Dieser Vorwurf ist wohl ausschließlich an die Adresse des Verlages zu richten, doch hätte der Verf. der Vordatierung widersprechen sollen; denn der Leser eines jeden Werkes hat ein besonderes Interesse daran, zu wissen, bis zu welchem Zeitpunkt die veröffentlichte Rechtsprechung verwertet ist. — Die zweite Bemänglung richtet sich gegen den Preis, der auf 12—15 RM angekündigt war, aber 21 RM beträgt.

Aus den Einzelheiten mag hervorgehoben werden:

a) S. 185 Ziff. 6 ist bemerkt, daß die Vertretung der Staatskasse in dem Rechtsstreit über die Verpflichtung zur Entrichtung des Stempels (§ 26 StempStG.) durch das FzMin. bzw., wenn der Stempel zu den Gerichtskosten eingezogen ist, durch den Generalsstaatsanwalt erfolgt. Da schon die Fassung des § 26 StempStG. nicht sehr klar ist, wäre es zweckmäßig gewesen, hervorzuheben, daß die Klage in allen Fällen gegen den preussischen Staat, vertreten durch die erwähnten Stellen, zu erheben ist.

b) Auf der gleichen Seite unter Ziff. 8 befindet sich ein Druckfehler. Statt Nr. 34 der AusfVest. muß es Nr. 30 heißen. (Dort ist gesagt, daß der Fiskus dem obliegenden Gegner die Prozeßkosten in der Regel ohne Festsetzung erstatten soll.)

c) S. 211 zu i ist die Entsch. RG. 124, 144 = DNotB. 1930, 47 angeführt, wonach bei Abtretung einer Eigentümergrundschuld unter Umwandlung in eine Darlehenshypothek nur der Schuldverschreibungsstempel, nicht auch der Abtretungsstempel zu erheben ist, da das Ganze ein einheitliches Rechtsgeschäft über eine Schuldverschreibung darstellt. Das RG. war früher anderer Ansicht (RGZ. 38, B 34). Es war für den Verf. selbstverständlich, daß er den Erlaß des preuß. FinMin. v. 24. Jan. 1930, II C 13531/29 II nicht angeführt hat. (Zu diesem hat der FinMin. die grundsätzliche Nichtbefolgung des erwähnten RGUr. angeordnet.) (!)

d) S. 222 Note I (Annahme an Kindes Statt) ist zu ergänzen, daß die erst durch die gerichtliche Bestätigung des Adoptionsvertrages entstehende Stempelspflicht auch dann besteht, wenn die Bestätigung des Annahmevertrages durch ein außerpreussisches Gericht erfolgt (RG.: JW. 1930, 3553).

e) S. 250 ist unter Hinweis auf RG. 116, 69 = JW. 1927, 1754 ausgeführt, es entstehe der Veräußerungsstempel der TaxSt. 7 zwar nicht bei Übertragung eines Erbbaurechts, die der Grund- erwerbsteuer unterliegt, wohl aber bei der Begründung eines Erbbaurechtes. Das erscheint bedenklich. In der erwähnten RGEntsch. handelte es sich um die obligatorische Begründung eines Kohlen- abbaurechtes. Das RG. hat hierin einen ein lästiges Veräußerungs- geschäft enthaltenen Vertrag i. S. der TaxSt. 7 erblickt. Wenn nun auch die Bestellung eines Erbbaurechtes von der Grunderwerb- steuer frei ist (RZf. 11, 157 ff.), so folgt daraus noch nicht, daß die Begründung des Erbbaurechtes unter die TaxSt. 7 fällt und daß sie, obgleich das Erbbaurecht erst durch die Eintragung im Grundbuch zur Entstehung gelangt, ebenso zu behandeln ist wie die nur obligatorische Vereinbarung über ein Kohlenabbaurecht.

f) S. 343 liegt eine Ungenauigkeit vor, wenn es dort heißt: „Als Mittel der Sicherstellung kommen nur Verpfändungen und Bürgschaften in Frage.“ Das ist insofern unrichtig, als ja auch Vormerkungen in Betracht kommen und auch auf S. 345 zu 4 und 356 zu c behandelt sind.

g) S. 355 zu c und 360 zu b ist die Stempelspflicht der Lösungs Vormerkung behandelt. Das Ergebnis entspricht den

Ausführungen der neuen RGEntsch., die unten S. 304 Nr. 5 veröffentlicht ist. Es wäre nur zweckmäßig gewesen, auf S. 355 noch auf S. 360 Note 17 b zu verweisen. (Umgekehrt ist es geschehen.)

h) S. 412 führt der Verf. aus, daß bei Vollmachten, die zur Empfangnahme von Geldern dienen, die im Konkurs ver- wandt werden, nur die voraussichtliche Konkursquote den Wert bildet. Die dort zitierte RGEntsch.: JW. 1930, 2057 ist inzwischen auch in RG. 128, 235 abgedruckt. Dadurch ist die gegenteilige Ansicht des RGPräs.: JW. 1928, 2788 wohl als überholt anzusehen.

i) S. 485 ist Ziff. 36 der AusfVest. bereits mit den Ergänzungen des Runderlasses des FinMin. v. 19. Mai 1930 (FzBl. 51) abgedruckt. Durch diese Ergänzung ist den Notaren die Möglichkeit gegeben, etwaige Fehlstempel, die bei einer Revision festgestellt sind, nicht nur in Stempeln nachzuzahlen, sondern auch durch Barzahlung und Postchecküberweisung.

Die Übersichtlichkeit des Kommentars, der besonders den Notaren empfohlen werden kann, macht seine Benutzung geradezu zu einer Freude. Dem Verf. ist zu wünschen, daß diese erweiterte Auflage allgemein die gleiche Anerkennung findet wie die früheren Auflagen.

N. Dr. Curt Callmann, Berlin.

**Dr. jur. Friedrich Gehler, Rechtsanwalt und Notar, Dozent an der Handelshochschule Leipzig: Beiträge zur steuerrechtlichen Stellvertretungslehre.** Veröffentlichungen des Steuerinstituts an der Handelshochschule Leipzig. Heft 12. Berlin 1930. Industrieverlag Spaeth & Linde. 72 Seiten. Preis 2,80 M.

Die Schrift kennzeichnet die neuere Entwicklung des Steuerrechts, welche vom System zur Einzelmonographie fortschreitet. Der Verf. verfuhr auf der Grundlage der schon früher erarbeiteten verhältnismäßig selbständigen Begriffsabildung des Steuerrechts die vor allem in den §§ 84 ff. ABGG. niedergelegte steuerrechtliche Stellvertretungslehre in ihrem begrifflichen Verhältnis zur bürgerlich-rechtlichen Stellvertretung zu entwickeln. Allerdings sind seine vier untereinander nur in losem Zusammenhang stehenden Abhandlungen wirklich nur „Beiträge“ (wie der Verf. sie ja auch bezeichnet).

Die erste Abhandlung befaßt sich mit der Methode der steuerrechtlichen Begriffsabildung. Außer einigen Polemiken gegen Ball und Geiler bringt sie nichts wesentlich Neues. Das Kernstück bildet die zweite Abhandlung. Hier gelangt der Verf. zu wichtigen neuen Ergebnissen, die in der Darlegung des Rechtsverhältnisses zwischen Vertreter und Fiskus gipfeln. Im Interesse des ungehinderten Zugriffs war die ABGG. gezwungen, einerseits den (gesetzlichen und gewillkürten) Vertreter selbst in eine Art von Unterwerfungsverhältnis zu dem Fiskus zu bringen, andererseits aber auch die direkte Inanspruchnahme des Vertretenen vorzubehalten. Dieser hoheitsrechtliche Einschlag bringt die steuerrechtliche Vertretungslehre schon in ihren systematischen Grundlagen in einen Gegensatz zur bürgerlich-rechtlichen Stellvertretung; dies hat zur Folge, daß nach Ansicht des Verf. die Verweisung auf das bürgerliche Recht (§ 83 ABG. II ABGG.) für die Vertretung nur vorläufig zu verwenden ist.

In der dritten Abhandlung befaßt sich Gehler vor allem mit der Zurückweisungsbefugnis des FzMin. gegenüber Vertretern und Beiständen. Die vierte Abhandlung soll die Pflicht der kaufmännischen Angestellten als Vertreter und Beistände klarstellen. Ich hätte es begrüßt, wenn an Stelle der gerade hier häufigen und zum Teil überflüssigen Wiederholungen auf wichtige Rechtsinstitute näher eingegangen worden wäre, die für dieses Rechtsverhältnis von wesentlicher Bedeutung sind. Inzßf. findet sich nichts über die namentlich in § 357 a ABGG. geregelte Übertragung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit, ein Rechtsinstitut, das der näheren dogmatischen Klärung noch bedarf und als zum Untersuchungsgebiet des Verf. gehörig angesehen werden muß.

Prof. Dr. Albert Henkel, Königsberg.

**Dr. jur. Walter Ramin: Die Besteuerung der Konzerne.** Veröffentlichungen des Steuerinstituts an der Handelshochschule Leipzig; herausgegeben von Dr. Hermann Großmann. Nr. 11. Berlin. Industrieverlag Spaeth & Linde. Preis kart. 2,40 M.

Der Verf. gliedert das Thema derart, daß er nach einer Einleitung über den Konzernbegriff in fünf Kapiteln die für Konzerne heftigsten Steuerfragen unter dem Gesichtspunkt der verschiedenen Organisationsformen erörtert (eigentumsmäßige Zusammenfassung zur Einheitsgesellschaft, Zusammenfassung durch Beteiligung, durch Pacht- und Betriebsüberlassungsverträge und durch Interessengemeinschaften).

Diesen vier Kapiteln geht eine einleitende Erörterung über die Bedeutung der Organtheorie auf den verschiedenen Steuergebieten voran. Diese Art der Behandlung hat den Vorteil, daß die steuerrechtlichen Fragen aus der Isolierung eines Spezialgebietes herausgelöst werden. Auch der RZf. wendet sich, wie das grundlegenden Ur. v. 30. Jan. 1930 = StW. 1930, 459 ff. im Fall Shell zu § 34 RWinkStG. zeigt, einer solchen Betrachtungsweise zu. Es

handelt sich dort um die Frage, ob die deutsche Tochtergesellschaft eines der großen internationalen Petroleumkonzerne i. S. des § 34 als „Zweigniederlassung“ anzusehen ist. Der RStB. bejaht dies in ausführlicher Darlegung über den Unterschied der verschiedenen Organisationsformen (Kartelle, Konzerne, Trusts).

Das zweite Kapitel über die eigentumsmäßige Zusammenfassung zur Einheitsgesellschaft, in dem hauptsächlich die Auswirkungen des StMilbG. behandelt werden, wird bald überholt sein. Mit einer Verlängerung dieses Gesetzes dürfte wohl nicht zu rechnen sein. Es bleibt abzuwarten, inwieweit das angekündigte ErmächtG. dem immer noch stark vorhandenen Bedürfnis zu Zusammenschlüssen Rechnung trägt. Vorläufig entsteht ein kaum tragbarer Zwischenzustand, namentlich deshalb, weil bei Fusionen die Wertzuwachssteuer, die bereits in der Nov. z. KörperStG. von 1922 (§ 14) außer Hebung gesetzt war, wieder in Betracht kommt.

Alles in allem gibt die Schrift von Kamin einen guten und zuverlässigen Überblick über die in Betracht kommenden Fragen.

RN. Dr. Heinrich Friedländer, Berlin.

**Dr. Hermann Großmann**, Professor der Betriebswirtschaftslehre und Direktor des Steuerinstituts an der Handels-Hochschule Leipzig: **Abrechnung und Steuer** unter besonderer Berücksichtigung der neuen Abschreibungsfragen. Zweite, neubearbeitete Auflage. (Bücherei für Bilanz und Steuern, herausgegeben von Professor Dr. Hermann Großmann, Leipzig.) Berlin 1930. Industriebverlag Spaeth & Linde.

Es wird vielfach übersehen, daß bei der Würdigung der Abschreibungsfragen nicht die steuerrechtliche Seite das Primäre und Wichtigste ist, sondern die betriebswirtschaftliche Seite, vor allem die Bedeutung der Abschreibung als wesentliches Kostenelement in der Kalkulation. Viele Betriebe erleiden dadurch Schaden, daß sie gefühlsmäßig rückwärts am Schlusse ihres Geschäftsjahres die Höhe der Abschreibung nach der Höhe ihres Reingewinnes bestimmen, anstatt daß sie die Abschreibung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermitteln und in diesem Ausmaß schon bei der Preisgestaltung berücksichtigen. Eine weitere Folge dieser Unklarheit in Abschreibungsfragen ist die Tatsache, daß die Steuerreitigkeiten über Abschreibungen so überaus zahlreich geworden sind. Es ist eines der Zeichen der gesunden wirtschaftlichen Einstellung des RStB., daß dieser das Wesen der Abschreibung richtig erkannte und in ständig weiter entwickelter Rspr. den Begriff der Abschreibung, der ursprünglich steuerrechtlich eng als reine körperliche Abnutzung aufgefaßt worden ist, so ausdehnte, wie es dem praktischen Zweck der Abschreibung entspricht. Nach der Rspr. des RStB. steht heute fest, daß es auch steuerrechtlich für die Beurteilung der Abschreibung entscheidend auf die rein wirtschaftliche Entwertung ankommt, daß also nicht nur die am Abschreibungsgegenstand wahrnehmbare körperliche Entwertung maßgebend ist, sondern jeder Entwertungs Vorgang rein wirtschaftlicher Art.

Das vorliegende Buch ist ein vorzügliches Hilfsmittel für den Wirtschaftler und für jeden in der Ausbildung begriffenen oder fertigen Juristen und Volkswirtschaftler, sich über die wirtschaftliche Bedeutung der Abschreibung klar zu werden und aus dieser Erkenntnis heraus dann auch viel folgerichtiger die steuerrechtliche und allgemein rechtliche Seite der Abschreibungsfragen zu beurteilen. Es werden zuerst das Wesen und die Gründe für Abschreibungen, die buchhalterische Behandlung der Abschreibung, insbes. in der Bilanz und die Abschreibungsmethoden erörtert. Hieraus werden dann die Folgerungen gezogen für die richtige Würdigung der Abschreibung bei der Preisgestaltung, der Finanzierung und der Steuerveranlagung. In einem Anhang sind die wichtigen einschlägigen Urteile des RStB. mit kurzer klarer Angabe des entscheidenden Inhalts aufgeführt. Besonders wichtig und interessant sind die Ergebnisse, zu denen der Verf. nach der steuerrechtlichen Seite kommt (S. 114/15), vor allem die auch sonst beobachtete Feststellung, daß übergroße Abschreibungen zwar betriebswirtschaftlich und volkswirtschaftlich zweckmäßig und sogar notwendig sein können, daß sie aber bei der gegenwärtigen Steuergesetzgebung für den Unternehmer steuerlich nachteilig sind. Ein großer Teil der Steuerprozesse über Abschreibungsfragen würde nicht geführt werden, wenn beide Teile die Abschreibungsfragen richtig verstehen würden. Das Buch ist leicht verständlich und übersichtlich. Jeder gebildete Laie und jeder Jurist, welcher mit Abschreibungsfragen zu tun hat, wird daraus wesentliches lernen.

Dr. Felix Moos, Karlsruhe (Baden).

**Dr. Joachim Reiche**: **Wie erziele ich Steuerermäßigung**. 3. ergänzte Auflage. Berlin 1930. Franz Vahlen. Preis 2 M.

Das Buch enthält eine Zusammenstellung derjenigen Bestimmungen des EinkStG., nach welchen eine Abweichung von dem nor-

malen Steuertarif zugunsten des Steuerpflichtigen vorgehen ist. Seine Brauchbarkeit ergibt sich schon daraus, daß es jetzt in dritter Auflage im wesentlichen unverändert vorliegt; die neueste Rspr. ist natürlich berücksichtigt.

RN. Dr. Paul Marcuse, Berlin.

**Dr. Max Lion**, Rechtsanwalt und Notar, Berlin: **Die Steuerberatung, ihre Bedeutung, ihre Aufgaben und ihr Strafrecht**. Mannheim 1931. Verlag J. Bensheimer. 42 Seiten.

Lions Schrift, die als Sonderabdruck aus „Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren nach der AbgD.“ erschienen ist, gibt mit einigen Erweiterungen einen Vortrag wieder, den der Verf. vor Reichssteuerbeamten in einer von der Verwaltungsakademie Berlin veranstalteten Vortragsreihe gehalten hat. Es ist sehr dankenswert, daß Lion sich entschlossen hat, seine Ausführungen einem weiteren Kreise zugänglich zu machen, es ist zu wünschen, daß dieser Kreis ein möglichst weiter sein möge. In ihrem ersten Kapitel behandelt die Schrift das Interesse des Staates, im zweiten das Interesse des Steuerzahlers an sachgemäßer Steuerberatung. Was hier gesagt wird, ist durchaus zutreffend und verdient allgemeine Beachtung. Mit besonderer Klarheit ist die strafrechtliche Seite behandelt: in welchem Umfang bleibt der Steuerpflichtige trotz Zuziehung eines Steuerberaters, trotz Einstellung eines Steuerbearbeiters für Steuerverkürzungen strafrechtlich verantwortlich? Das dritte Kapitel bespricht die Stellung des Steuerberaters selbst. Es betont, daß der Steuerberater, sei er nun RN. oder nicht, Organ der Rechtspflege ist, es geht ein auf die Schwierigkeit seiner Stellung zwischen Steuerschuldner und Steuergläubiger und erörtert unter Berücksichtigung der Rspr. seine eigene strafrechtliche Verantwortlichkeit. Die wissenschaftliche Höhe und reiche praktische Erfahrung des Verf. machen das Werk außerordentlich anregend und wertvoll. Es sollte wirklich — das ist hier keine leere Schlusswendung — bei Beamten, Beratern und Besteuernten weiteste Verbreitung finden.

RN. Prof. Dr. Rheinstrom, München.

**Zeitsakartei der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs** aus Steuer und Wirtschaft dargestellt von den Senatspräsidenten **Dr. h. c. Euno Beder** und **Ebert** und den Reichsfinanzräten **Mirre** und **Dr. Wunsch** einschließlich der Amtlichen Sammlung herausgegeben von Regierungsrat **Alfons Wetter**, Hilfsarbeiter am Reichsfinanzhof, München. Stuttgart. Verlag von J. Hef.

Die wiederholt besprochene Sammlung wird durch monatliche Nachträge, die den jeweiligen Inhalt der Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft“ zum Gegenstand haben, fortlaufend ergänzt. D. S.

**Christian Meurer**. (Die Rechtswissenschaft in Selbstdarstellungen, herausgegeben von Prof. Dr. Hans Planitz. Bd. III.) Leipzig. Felix Meiner Verlag. 28 Seiten. Preis 1,50 M.

Gerade recht zum 75. Geburtstag Christian Meurers erschien diese nach Form und Inhalt für ihn sehr charakteristische Autobiographie. Für seinen Schüler ist es eine besondere Freude, dies Buch zu seinem Ehrentage (geb. 20. Jan. 1856) anzeigen zu können. Es liegt sich so frisch, so klar und so logisch-einleuchtend, wie seine Vorlesungen sich anhören.

Mit großer Bescheidenheit spricht Meurer darin von seinen Werken. Er ist groß geworden durch seine Arbeiten auf kirchenrechtlichem und staatskirchenrechtlichem Gebiet. Sehr fesselnd ist die Darstellung des Werdeganges seiner rasch zu autoritativer Bedeutung gelangten Schriften zu dieser schwierigen Materie. Meurers kirchenrechtliche Arbeiten waren bekanntlich bahnbrechend für die bayerische Kirchengemeindeordnung von 1912. Während die wissenschaftliche Tätigkeit Meurers auf kirchenrechtlichem Gebiet bis in die achtziger Jahre zurückgeht, hat das Völkerrrecht, in welchem er es zu nicht minder bedeutendem Ansehen bringen sollte, ihn erst etwa von der Jahrhundertwende an gefesselt. Das zweibändige Werk über die erste Daager Friedenskonferenz ist 1905—1907 erschienen, die nächsten Schriften beschäftigten sich mit den Ergebnissen der Genfer Konferenz von 1906. Wertvollste Arbeit, nicht nur in wissenschaftlicher, sondern auch in vaterländischer Hinsicht hat Meurer nach dem Kriege mit seinen völkerrrechtlichen Gutachten über die Sanktionen, die Rechtsgrundlagen des Ruhrreinbruchs, das Recht der besetzten Gebiete geleistet. Daneben lief seine Tätigkeit im parlamentarischen Untersuchungsausschuß zur Nachprüfung der Kriegsverbrechen, dessen Veröffentlichungen zur moralischen Rehabilitation Deutschlands wesentlich beigetragen haben.

Alles in allem: das Bild einer Gelehrtenpersönlichkeit von ganz besonderer Prägung, von einer wundervollen Jugendfrische, die wir ihm noch für lange Jahre wünschen.

RN. Prof. Dr. Heinrich Rheinstrom, München.



# Rechtssprechung.

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 Rechtsanwältinnen beim Reichsgericht Justizrat Dr. Kaiser, Justizrat Dr. Kurlbaum, Justizrat Dr. Schrömbgens und Huber.

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

#### I. Materielles Recht.

##### 1. Aufwertung, Steuer- und Stempelwesen.

**\*\* 1.** § 8 der III. StNotW.D.; 4. DurchfW.D. vom 28. Aug. 1924 zu Art. I der III. StNotW.D.; §§ 67, 78, 16 AufwG.

1. § 8 der III. StNotW.D. ist keine kraft Gesetzes unmittelbar, allgemein und sofort eintretende Verfügungsbeschränkung der Versicherungsunternehmung in der Verfügung über das zum Aufwertungsstock gehörende Vermögen, sondern nur die gesetzliche Grundlage für spätere Gestaltung im Einzelfall, die aber einstweilen das Verfügungsrecht der Versicherungsunternehmung unberührt läßt, bis zur Bestellung eines Treuhänders.

2. Ein in die Rückwirkungszeit fallender Vergleich steht allerdings einer nachträglichen Erhöhung der Aufwertung nach § 67 Abs. 2 AufwG. nicht entgegen, und zwar nach § 78 AufwG., auch dann nicht, wenn die Ausföhrung des Vergleichs in die Zeit nach dem 13. Febr. 1924 fällt. Aber für eine hiernach geforderte Erhöhung der Aufwertung einer auf Grund des Vergleichs an sich wirksam gelöschten Hypothek ist rechtzeitige Anmeldung erforderlich. †)

Für die Kl. war eine Darlehnshypothek von 182 000 M aus 1909 eingetragen, für welche die Bekl., die Eigentümer des belasteten Grundstücks, auch persönlich hafteten. Am 8. Sept. 1924 ist diese Hypothek gelöscht, gleichzeitig aber eine neue Hypothek von 7800 g Feingold für die Kl. eingetragen worden auf Grund einer notariellen Urkunde, worin die Bekl. erklärten, es sei zwischen der Kl. und ihnen vereinbart, daß an die Stelle der nach der III. StNotW.D. aufgewerteten Hypothek eine wertbeständige Hypothek in Höhe von 7800 g Feingold treten solle.

Der der Kl. später bestellte Treuhänder glaubte für den Aufwertungsstock die volle gesetzliche Aufwertung der alten Hypothek nach dem AufwG. beanspruchen zu dürfen. Eine Anmeldung zur Aufwertung gemäß § 16 AufwG. war nicht erfolgt. Die Klage auf Feststellung, daß die alte Darlehnshypothek noch zu Recht bestehe und nach §§ 4, 9 AufwG. auf 45 000 RM aufgewertet sei, sowie auf Verurteilung in die entsprechende Grundbuchberichtigung zu willigen, hat das O.G. abgewiesen. Die Sprungrevision hatte keinen Erfolg.

Die Parteien sind darüber einig, sowohl daß bei Löschung der alten Hypothek am 8. Sept. 1924 ein Treuhänder für die Kl. noch nicht bestellt war, wie daß zur Zeit die Treuhand-Kl. noch nicht besteht, nachdem der Treuhänder den Aufwertungsstock gemäß Art. 108 DurchfW.D. z. AufwG. vom 29. Nov. 1925 an die Kl. zurückgegeben hat (vgl. Art. 110

Zu 1. Der Entsch. ist zuzustimmen. Der Senat hat die Gründe, die gegen eine auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der III. StNotW.D. rückwirkende Verfügungsbeschränkung der Versicherungsunternehmung sprechen, überzeugend dargelegt. Man hat bei der Schaffung der III. StNotW.D. wohl noch nicht an die Möglichkeit zahlreicher Zusammenbrüche von Versicherungsgesellschaften und damit der Gefährdung der Interessen der Aufwertungsgläubiger gedacht, der Befürchtung der Interessen der Aufwertungsgläubiger gedacht, der Befürchtung eine andere die Versicherungsunternehmung sonst beschränkende Bestimmung getroffen worden. Die Stellung, welche der Treuhänder nach der III. StNotW.D. und der 4. DurchfW.D.

Abf. 3 das.) Gegen die übereinstimmende Ansicht der Parteien, daß nach der gesetzlichen Beendigung der Treuhand-Kl. selbst befugt sei, den für den Aufwertungsstock geltend gemachten Klageanspruch im anhängigen Rechtsstreit weiter zu verfolgen, ergibt die Prüfung von Amts wegen keine Bedenken.

Das O.G. ist zur Abweisung der Klage gelangt, indem es in Übereinstimmung mit der Begründung des R.G. in dessen zur gleichen Sache erlassenen Beschl. v. 31. Jan. 1929 (teilw. abgedr. AufwRspr. 1929, 551) die Vorschrift des § 8 Satz 1 der III. StNotW.D. nicht i. S. einer unmittelbar mit dem Inkrafttreten der W.D. wirksam werdenden Beschränkung der Versicherungsunternehmung in der Verfügung über das zum Aufwertungsstock gehörende Vermögen, also einer Art von Beschlagnahme zugunsten der einzusetzenden Treuhand-Kl. versteht, in ihr vielmehr nur die Schaffung der gesetzlichen Grundlage für spätere Gestaltung im Einzelfall erblickt, die aber einstweilen das Verfügungsrecht der Versicherungsunternehmung unberührt gelassen habe. Dieser Auffassung des O.G. ist beizutreten, und es sind ferner — was im Beschl. des R.G. offen gelassen, im angefochtenen Urteil unerörtert geblieben ist — auch die Bestimmungen der 4. DurchfW.D. zu Art. I der III. StNotW.D. v. 28. Aug. 1924 nicht dahin zu verstehen, daß mit ihrem Inkrafttreten die Versicherungsunternehmungen unmittelbar und allgemein in der Verfügung über ihr zum Aufwertungsstock gehörendes Vermögen nach Art. einer Beschlagnahme beschränkt worden wären.

Zutreffend hat das R.G. a. a. O. ausgeführt, daß die Auslegung der Vorschrift des § 8 der III. StNotW.D. i. S. einer kraft Gesetzes unmittelbar, allgemein und sofort eintretenden Verfügungsbeschränkung weder durch die Fassung der Bestimmung nahegelegt noch durch ihre Zwecke geboten erscheint. Für eine so einschneidende gesetzliche Maßnahme wie die unmittelbare Beschränkung aller betroffenen Versicherungsunternehmungen in der Verfügung über ihr in den Aufwertungsstock fallendes Vermögen hätte ein bestimmterer, klarer Ausdruck, wie er aus dem Vorgang älterer Gesetze zur Verfügung stand (§ 1984 BGB., § 6 R.D.) erwartet werden dürfen. Demgegenüber deutet die Fassung des Gesetzes: „Ansprüche der Versicherten aus Lebensversicherungsverträgen werden in der Weise aufgewertet, daß das nach Maßgabe dieser W.D. aufgewertete Vermögen der Versicherungsunternehmungen nebst einem etwaigen aus dem sonstigen Vermögen des Schuldners zu leistenden Beitrag nach näherer Bestimmung der Reichsregierung einem Treuhänder überwiesen wird“ sowohl in den Worten: „nach näherer Bestimmung der Reichsregierung“ wie durch die Einbeziehung eines etwaigen, erst noch zu bestimmenden Beitrags aus dem sonstigen Vermögen des Schuldners auf eine erst zukünftige Überweisung hin, während sich für eine sofortige Beschränkung der Verfügungsbefugnis des Schuldners kein Anhalt findet. Auf etwas erst als zukünftig Gedachtes weist auch hin, daß von den Versicherungsunternehmungen in der Mehrzahl, von dem Treuhänder dagegen in der Einzahl gesprochen wird. Eine Gefährdung des Zweckes der Treuhand-Kl. durch Verfügungen des Schuldners während der Zwischenzeit bis zur Bestellung eines Treuhänders und Überweisung des Aufwertungsstockes an ihn lag zwar nicht ganz außer dem Bereiche der Möglichkeit, konnte aber, zumal wenn man mit baldiger Durchführung der Bestimmung rech-

zu Art. 1 der III. StNotW.D. v. 28. Aug. 1924 einnahm, entspricht im wesentlichen der, die er auch nach den Best. des AufwG. und der DurchfW.D. v. 29. Nov. 1925 innehat (vgl. R.G. v. 31. März 1926: AufwRspr. 1926, 366; JW. 1927, 1108).

Die Ansicht des R.G. über die Anmeldepflicht des Gläubigers bei Geltendmachung von Aufwertungsansprüchen im Hinblick auf §§ 67, 78 AufwG. ist zweifellos zutreffend und wohl bisher nicht bestritten worden (vgl. Duajowski, Anm. V 1 zu § 67 AufwG.; Ugel, Anm. 5 zu § 67 AufwG.).

RM. Dr. Carl Reukirch, Frankfurt a. M.

nete, für nicht schwer ins Gewicht fallend, angesehen werden, weil, wie der erf. Sen. bereits früher ausgesprochen hat (RG. 121, 21), die Interessen der Versicherungsunternehmung mit denen der Versicherungsgläubiger stärker gleichlaufen, als das in den Parallelfällen des Konkurses oder der Nachlassverwaltung bei den dort Beteiligten der Fall ist. Andererseits würde die Annahme sofortigen Wegfalls der Verfügungsbefugnis des Schuldners die mißliche Folge gehabt haben, daß es dem in den Aufwertungsstock fallenden Vermögen für unbestimmte Zeit an besugter Vertretung fehlte. Mit Recht ist ferner geltend gemacht worden, daß die Überweisung an einen Treuhänder dessen vorgängige Bestellung voraussetze und daß demgemäß auch die Durchf. Best. der WD. v. 28. Aug. 1924 von einer erst mit der Bestellung des Treuhänders eintretenden Überweisung des AufwG. ausgehen. In dieser Beziehung kann noch hervorgehoben werden, daß § 3 Abs. 1 Satz 2 Durchf. WD. als in den Aufwertungsstock fließend sämtliche i. S. des Art. I §§ 1—13 der III. StNotWD. aufgewertete Vermögensanlagen der Versicherungsunternehmung bezeichnet, § 13 dieser WD. aber auch erst noch in Zukunft erfolgende Vereinbarungen über die Aufwertung ausdrücklich zuließ und der Umfang des in den Aufwertungsstock fließenden Vermögens danach auch durch Vereinbarungen berührt werden konnte, welche die Versicherungsunternehmung erst nach Inkrafttreten der III. StNotWD. traf.

Der Kl. ist ein Treuhänder erst nach der Löschung der alten Hypothek von 182 000 M und Eintragung der Erbschaftshypothek von 7800 g Feingold bestellt worden. Bis dahin war sie aber in der Verfügung über ihr nach Maßgabe der III. StNotWD. aufgewertetes Vermögen unbeschränkt geblieben. Die Wirksamkeit der auf Grund ihrer Bewilligung v. 6. März 1924 vorgenommenen Löschung der alten Hypothek kann daher wegen mangelnder Verfügungsbefugnis der Gläubigerin nicht in Zweifel gezogen werden; eine aus diesem besonderen Grunde herzuleitende Unrichtigkeit des Grundbuchs, die zur Folge hätte, daß die Hypothek als noch im Grundbuche stehend zu behandeln wäre, kommt nicht in Frage.

Die Kl. hat ihre Ansprüche hilfsweise auch darauf zu begründen versucht, daß das Abkommen mit den Besl., in dessen Ausführung demnächst die alte Hypothek von 182 000 M gelöscht und die neue von 7800 g Feingold für sie bestellt worden ist, vor dem 14. Febr. 1924 zustande gekommen sei und deshalb als ein in der Rückwirkungszeit geschlossener Vergleich, der einer Teilungsmasse zugute komme, nach § 67 Abs. 2 AufwG. ihrem nachträglichen Aufwertungsverlangen auf Grund des AufwG. nicht entgegenstehe. Das ist nicht der Fall. Während ein nach dem 13. Febr. 1924 abgeschlossener oder auch nur i. S. eines neuen Vertragsschlusses bestätigter Vergleich in seiner Wirksamkeit durch das AufwG. nach § 67 Abs. 1 das nicht berührt worden wäre, würde ein in die Rückwirkungszeit fallender Vergleich (wie übrigens auch eine bloße Aufwertungsvereinbarung, diese gleichviel, ob vor oder nach dem Inkrafttreten der III. StNotWD. abgeschlossen) allerdings einer nachträglichen Erhöhung der Aufwertung zugunsten des Aufwertungsstocks der Kl. nach § 67 Abs. 2 AufwG. an sich nicht haben entgegengehalten werden können. Dem steht auch nicht entgegen, daß die Ausführung des Vergleichs in die Zeit nach dem 13. Febr. 1924 fällt. Denn rechtlich würde sich die Ersetzung der alten Hypothek von 182 000 M durch die neue Hypothek von 7800 g Feingold von seiten des Gläubigers als die Annahme einer Leistung nach dem 13. Febr. 1924 i. S. des § 78 Satz 1 AufwG. darstellen, die nach dieser Bestimmung ebenfalls eine Aufwertung „nach den Vorschriften dieses Gesetzes“ begründet. Aber es ist eben nur eine Aufwertung nach den Vorschriften des AufwG., wie sie sowohl § 67 Abs. 2 wie § 78 AufwG. gewähren, und für Hypotheken, die auf Grund einer Bewilligung des Gläubigers an sich wirksam gelöscht sind, für die also die Aufwertung eine Aufwertung kraft Rückwirkung sein würde, ist die Aufwertung an das Erfordernis der rechtzeitigen Anmeldung zur Aufwertung geknüpft, vgl. § 16 AufwG., der auch in § 78 Satz 4 ausdrücklich für entsprechend anwendbar erklärt ist. Eine rechtzeitige Anmeldung zur Aufwertung hat aber hier unstreitig nicht stattgefunden.

(U. v. 5. Nov. 1930; 316/29 V. — Berlin.) [Sch.]

\*\*2. Art. 13 Abs. 2 RVerf. i. Verb. m. §§ 3, 4 AusfG. v. 8. April 1920; § 6 Abs. 1 FinAusfG. v. 27. April 1926; Art. 131 RVerf.; § 13 GG.

1. Tragweite der vom RFG. ergehenden Entscheidung, daß ein Landessteuergesetz mit dem Reichsrecht nicht vereinbar ist; nicht konstitutiv, sondern deklaratorisch. Jedoch bleiben vor der Entscheidung liegende rechtskräftige Entscheidungen der Verwaltungsbehörden und Gerichte, die auf Grund des verfassungswidrigen Gesetzes ergangen sind, bestehen, das auf Grund solcher Entscheidungen geleistete kann nicht zurückgefordert werden.

2. Für die Frage der Zulässigkeit des Rechtsweges hinsichtlich der Verbindlichkeit zur Entrichtung landesrechtlicher öffentlicher Abgaben sind die Bestimmungen des Landesrechts maßgebend; die hiernach bestehende Unzulässigkeit kann nicht auf dem Wege der Klage aus Vereicherung oder unerlaubter Handlung herbeigeführt werden. Das Reichsrecht enthält keine Bestimmung, wonach der zu einer Landesabgabe Herangezogene die Frage, ob dies zu Recht geschehen ist, im ordentlichen Rechtswege entscheiden lassen kann.

3. In der Einbringung und Durchführung eines — sich hinterher als unvereinbar mit der RVerf. herausstellenden — Gesetzes, in der Verpflichtung der Landesregierung zur Einhaltung der eigenen Steuerzuständigkeit und zur Enthaltung eines Eingriffes in die Zuständigkeit des Reiches liegt keine Amtspflicht, da insoweit die Behörde in Ausübung der Souveränität handelt.

4. Wenn die Frage, ob eine landesrechtliche Vorschrift mit dem Reichsrecht unvereinbar ist, zweifelhaft ist, liegt bei den Verwaltungsbehörden, die das Gesetz zur Durchführung gebracht haben, ein entschuldbarer Rechtsirrtum und daher keine Amtspflichtverletzung vor.

5. Ansprüche gegen öffentliche Beamte wegen Amtspflichtverletzungen gehören, ohne Rücksicht auf die Natur des bei der Amtshandlung in Frage kommenden Rechtsverhältnisses, zu den bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten.†)

Die Kl. fordern Landesabgaben für die Benutzung befestigter öffentlicher Straßen durch Kraftfahrzeuge, deren ordentlicher Standort in Lippe lag, zurück, die von ihnen auf Grund des verfassungsmäßig zustande gekommenen Lipp-LandG. v. 30. Juni 1925 betr. Erhöhung von Vorausleistungen für die Wegeunterhaltung (LippGS. 101) erhoben

Zu 2. RG. übernimmt den Begriff der Souveränität aus dem Recht der Zeit vor der Staatsumwälzung. Es war aber zu prüfen, ob dieser Begriff nicht durch die Neuordnung und RVerf. Änderungen erlitten hat. Ich will nur andeuten, ohne endgültige Stellung zu nehmen. Erstens: heute geht die Staatsgewalt vom Volke aus, dieses wird von der Volksvertretung repräsentiert, auf welche die Gewalt übergeht. Die Minister sind nur Diener des souveränen Volkes bzw. seiner Vertretung. Sie unterliegen u. U. der Ministeranklage, die sicher kein Attribut eines Souveräns ist. Die Regierung ist nicht mehr, wie zur Zeit der konstitutionellen Monarchie, Teilhaberin an der Gesetzgebungsgewalt. Somit ist die Regierung nicht souverän, sondern behörbliche Zentralinstanz, — Beamter. Als solcher ist sie, wie ihre Vollzugsbeamten, zur Beobachtung der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verpflichtet und haftet dem Staatsbürger für Versehen bei Erfüllung dieser Pflicht. Solches Versehen erscheint diesfalls durch eingehende Darlegung der Schwierigkeit, die Rechtslage zu erfassen, hinsichtlich der Ausführungsinstanzen als ausgeräumt. Die Freistellung der Regierung mittels der Souveränitätsinwendung dagegen versagt. Sie mußte als Zentralinstanz die Grenzen kennen und innehalten.

Zweitens: Die Grenzen der reichs- von der landrechtlichen Souveränität sind zugunsten des Reiches durch die neue RVerf. verschoben. Wenn das Land seine Souveränität überschreitet, so entsteht das fragliche Gesetz außerhalb der landesrechtlichen Potenz: die Souveränität fehlt insoweit dem Lande, sie liegt beim Reiche. Der Souveränitätsinwand versagt wiederum.

In einem anderen Falle, Ur. v. 28. Febr. 1930, hat RG. (RW. 1930, 1955) den Fluchlinienplan, der eine Grünfläche festlegte,

worden sind. Der RFG. hat am 15. Jan. 1927 entschieden, daß der § 1 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes mit dem Reichsrecht nicht vereinbar sei. Die Kl. machen geltend, die Erhebung der Abgaben habe nicht erfolgen dürfen, das beklagte Land sei daher auf ihre Kosten ungerechtfertigt bereichert, seine Beamten hätten auch durch die Einbringung und Durchführung des Gesetzes ihre Amtspflicht ihnen gegenüber schuldhaft verletzt. Endlich erblicken sie eine Amtspflichtverletzung und zugleich einen Verstoß gegen die guten Sitten (§ 826 BGB.) darin, daß die Regierungsorgane auch nach der Verk. der Entsch. des RFG. v. 15. Jan. 1927 nicht die volle Zurückzahlung der erhobenen Beträge veranlaßt haben. Das BG. hat mit dem ersten Richter angenommen, daß die Klagenansprüche vor den ordentlichen Gerichten nur verfolgt werden können, wenn Beamte des beklagten Landes durch die Einziehung und Einbehaltung der Abgaben in Ausübung der ihnen anvertrauten öffentlichen Gewalt eine den Kl. gegenüber obliegende Amtspflicht verletzt haben (Art. 131 RVerf. i. Verb. m. § 839 BGB.), im übrigen aber der Rechtsweg verschlossen sei. Die Frage, ob eine solche Amtspflichtverletzung vorliegt, hat es im Gegensatz zum ersten Richter bejaht und demgemäß das beklagte Land nach dem Klageantrag verurteilt. Die sich hiergegen richtende Rev. ist trotz Fehlens der Revisionssumme zulässig (§ 21 Nr. 2, 3 Lipp-AusfGWB. v. 24. März 1879 [GS. 9, 574] i. Verb. m. § 71 Abs. 3 BGB. und § 547 Nr. 2 ZPO.). Sie muß auch Erfolg haben. Mit Recht geht der VerR. davon aus, daß Ansprüche gegen öffentliche Beamte wegen Amtspflichtverletzungen ohne Rücksicht auf die Natur des bei der Amtshandlung in Frage kommenden Rechtsverhältnisses zu den bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten i. S. des § 13 BGB. gehören und insoweit der Rechtsweg daher zulässig ist (RG. 87, 119<sup>1</sup>); 103, 429<sup>2</sup>); 111, 64<sup>3</sup>); 118, 325<sup>4</sup>). Zutreffend nimmt er in Übereinstimmung mit dem LG. an, daß in der Einbringung des Gef. v. 30. Juni 1925 durch das Landesdirektorium eine Amtspflichtverletzung nicht gefunden werden kann, da insoweit das Landesdirektorium nicht als Beamter gegenüber den Kl., sondern im Ausfluß der höchsten Staatsgewalt (Souveränität) gehandelt habe. Auch in der Durchführung des erlassenen Gesetzes und der Einforderung der Abgaben von den Kl. hat er eine schuldhaftige Amtspflichtverletzung nicht gefunden, wohl aber darin, daß die Mitglieder des Landespräsidiums nach der Bekanntgabe der Entsch. des RFG. v. 15. Jan. 1927 und seiner Veröffentlichung im RWBl. (RWBl. I, 70, ausgegeben am 11. März 1927) nicht die volle Zurückzahlung der Abgaben angeordnet haben. Dazu seien sie, so meint der VerR., ohne ein Gesetz oder eine VO. befugt gewesen, weil durch die Entsch. des RFG. festgestellt gewesen sei, daß die Steuern auf Grund des Wegeabgabengesetzes zu Unrecht erhoben gewesen seien. Damit habe feststanden, daß der Staat die Steuern ohne irgendwelchen Rechtsgrund eingezogen habe. Wenn er trotzdem und obwohl er gewußt habe, daß die Rückzahlung im Wege einer Klage vor den ordentlichen Gerichten nicht habe erzwungen werden können, die Beträge behalten wolle, so handele er sittenwidrig und in einer einem Rechtsstaate nicht zukommenden Weise. Deshalb hätten die Mitglieder des Landespräsidiums vermöge ihrer Amtspflicht ihre Handlungen dementsprechend einrichten, also die Rückzahlung der Steuerbeträge veranlassen müssen. Dadurch, daß sie das nicht getan hätten, hätten sie schuldhaft, mindestens fahrlässig ihre Amtspflicht verletzt. (Wird weiter ausgeführt.)

als zur Entschädigung führende Entelgung bezeichnet. Auch dieser Plan, der auf echtem (Orts-) Gesetz beruhte, war Ausfluß abgeleiteter Souveränität. Allerdings kam hier dem RG. Art. 153 RVerf. zu Hilfe.

Im übrigen gibt der von den Kl. vorgetragene, zweifellos richtige Sachverhalt zu denken: dieselbe Person, die das der Verfassung zuwiderlaufende Gesetz entworfen hat, veranlagt zur Steuer und sibt dem Beschwerdeausschuß vor, unter dessen Mitwirkung die Regierung über die veranlagte Gewerbesteuer endgültig entscheidet, dieselbe Regierung, die unter der Rechtswohlthat der Souveränität das Gesetz eingebracht hat. Gesetzgebung, Verwaltung und Npr. in einer Weise vereinigt — ein Strudel ungeteilter Staatsgewalt, in dem das Recht des Staatsbürgers unrettbar zugrunde geht.

NH. Dr. Görres, Verfm.

<sup>1</sup>) ZB. 1915, 1025. <sup>2</sup>) ZB. 1922, 1124. <sup>3</sup>) ZB. 1925, 2007.

<sup>4</sup>) ZB. 1928, 102.

Die Rev. rügt mit Recht Verkennung der Tragweite der Entsch. des RFG. Wenn die Kl. einwenden, daß diese Frage in der RevJust. nicht nachzuprüfen sei, da das BL. auf irreversibelem Landesrecht beruhe, so kann dem nicht beigepflichtet werden. Das BG. hat die Verpflichtung des beklagten Landes zur Rückzahlung der erhobenen Vorausleistungen nicht aus lippischem Landesrecht abgeleitet, sondern daraus, daß die Mitglieder des Landespräsidiums aus der Entsch. des RFG. nicht die Folgerungen gezogen haben, die seiner Meinung nach aus ihr zwingend für jeden Rechtsstaat zu ziehen sind. Die Entsch. des RFG. ist, wie auch die Veröffentlichung im RWBl. hervorhebt, auf Grund des Art. 13 Abs. 2 RVerf., des AusfG. v. 8. April 1920 und des § 6 Abs. 1 FinAusfG. i. d. Fass. der Verk. v. 27. April 1926 ergangen. Sie beruht also auf Reichsgesetzen, und ihre Tragweite ist nach den genannten Reichsgesetzen zu bestimmen. Damit entfällt der Einwand der Kl. Bei der Frage, ob diese die vor der Zustellung der Entscheidung (§ 3 Abs. 1 Satz 2 des angeführten RVerf. v. 8. April 1920) gezahlten Beiträge zurückverlangen können, ist davon auszugehen, daß darüber in der Entsch. kein Auspruch enthalten ist und nicht enthalten sein konnte. Wie die in der Veröffentlichung angeführten Gesetzesbestimmungen und der maßgebliche Satz der Entsch. ergeben, hatte zwischen dem Reichsminister der Finanzen und der Regierung des Landes Lippe eine rechtliche Meinungsverschiedenheit darüber bestanden, ob die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Satz 2 des Gef. v. 30. Juni 1925 mit dem Reichsrecht vereinbar sei. Deshalb war von dem Reichsminister die Entsch. des RFG. gemäß § 6 Abs. 1 FinAusfG. beantragt worden, der nur darüber zu entscheiden hatte und entschieden hat. Demgemäß lautet die in Anwendung der Bestimmungen des AusfG. v. 8. April 1920 ohne Angabe der Begründung im RWBl. veröffentlichte Entsch. lediglich: „§ 1 Abs. 1 Satz 2 des Lippischen Gesetzes über die Erhebung von Vorausleistungen für die Wegeunterhaltung v. 30. Juni 1925 (LippGS. 101) ist mit dem Reichsrecht nicht vereinbar.“

Nach § 3 Abs. 3 i. Verb. m. § 4 des Gef. v. 8. April 1920 hat die Entsch. Gesetzeskraft. Sie ist auch, wie dies durch § 3 Abs. 2 vorgeschrieben worden ist, im RWBl. veröffentlicht worden, gilt daher nicht nur im Verhältnis der an dem Verfahren vor dem RFG. beteiligt gewesenen Parteien, dem Reichsminister der Finanzen und der lippischen Landesregierung, sondern allgemein für jedermann, war also von ihrer Zustellung ab auch von dem beklagten Lande zu beachten. Doch das ist auch geichehen. Hier handelt es sich um die Frage, welche Folgerungen für die zurückliegende Zeit aus der Entsch. zu ziehen waren. Insoweit ist zwar den Kl. zuzugeben, daß die Entsch. des RFG. die Unvereinbarkeit der landesrechtlichen Steuervorschrift mit Reichsrecht nicht erst herbeiführt, sondern nur bindend feststellt, daß die Vorschrift unvereinbar, also nach Art. 13 Abs. 1 RVerf. nichtig ist. Die Nichtigkeit aber bestand nach Art. 13 Abs. 1 von dem Augenblick ab, als sie in Widerspruch zu einer reichsgesetzlichen Bestimmung trat, und sie reichte soweit, als dieser Widerspruch vorhanden war. Diese Ansicht wird durch die amtliche Begründung des Entw. z. Gef. v. 8. April 1920 (Vd. 341 der Anlagen zu den StenVer. über die Verh. der verfassunggebenden deutschen NatVerf. 1920, 2179 ff. zu Nr. 2056) und durch den Verlauf der zweiten und dritten Beratung des Gesetzentwurfs in der 155. Sitzung der NatVerf. v. 12. März 1920 (StenVer. 332, 4887 ff.) bestätigt. Sonohl in der amtlichen Begründung als auch vom Berichterstatter bei der Beratung ist ohne Widerspruch darauf hingewiesen worden, daß die Feststellung der Ungültigkeit auf den Zeitpunkt zurückwirke, in welchem das Reichsrecht und das mit ihm nicht vereinbare Landesrecht einander gegenübertraten. Aus dieser Rückwirkung folgt, wie dies auch bei der Verhandlung der NatVerf. von dem Berichterstatter hervorgehoben wurde, daß bei schwebenden Verfahren die in Frage kommenden Behörden und Gerichte die Entsch. berücksichtigen müssen, aber keineswegs auch, daß die vor ihr liegenden rechtskräftigen Entsch. der Verwaltungsbehörden oder der Gerichte ihre Rechtskraft einbüßen und also das auf Grund derselben geleistete zurückgefordert werden kann. Das wäre eine sehr weitgehende Folge, die, wenn sie gewollt wäre, im Gef. v. 8. April 1920 oder im FinAusfG. hätte

Ausdruck finden müssen. Denn es würden damit Grundsätze, die sowohl für das ordentliche Gerichtsverfahren als auch für die Verwaltungsbehörden und -gerichte allgemein gelten, hinsichtlich der Entsch. nach Art. 13 Abs. 2 RVerf. aufgegeben sein. Daß das nicht der Wille des Gesetzgebers gewesen ist, folgt aus der Begründung des Ges. v. 8. April 1920 und aus den Verhandlungen der verfassungsgebenden deutschen NatVerf. auch ohne weiteres. In der Begründung heißt es insoweit: „Rechtskräftige Entscheidungen aus der Zwischenzeit, die das Landesrecht als gültig behandelt hatten, bleiben jedoch nach den allgemeinen Grundsätzen über die Grenzen der Rückwirkung unberücksichtigt.“ Bei der Beratung des Gesetzentwurfs ist diese Frage gleichfalls behandelt worden. Der Abgeordnete Dr. Ludewig als Berichterstatter hat erklärt, der Verfassungsausschuß habe versucht, eine befriedigende Lösung der Einwirkung solcher Entsch. des obersten Gerichtshofes auf bereits rechtskräftig gewordene Entsch. durch eine entsprechende Ausstattung des Gesetzentwurfes herbeizuführen und sei dabei von dem Bestreben getragen worden, dem durch die rechtskräftige Entsch. Betroffenen, also unter Umständen schwer Benachteiligten die Möglichkeit zu geben, dieselbe anzufechten und als nichtig aufheben zu lassen. Ja, es sei sogar erwogen worden, ob nicht ohne weiteres alle dem betreffenden Beschl. des RG. entgegenstehenden rechtskräftigen Entscheidungen von Gesetzes wegen als aufgehoben zu gelten hätten. Schließlich sei aber der Ausschuß einstimmig zu der von der Reichsregierung vertretenen Ansicht gekommen, daß das Vertrauen in die Rspr. einen außerordentlich bedenklichen Stoß erleiden würde, wenn man nicht den allgemeinen Rechtsgrundsätzen entsprechend vor rechtskräftigen Urteilen haltmache. Es habe sich auch herausgestellt, daß es unmöglich noch angängig sei, bei dieser Gelegenheit eine Frage zu lösen, die so außerordentlich tief in das Problem der Anfechtbarkeit von rechtskräftigen Urte. und Entsch., sei es in Strafsachen, sei es in Zivilsachen, sei es in Verwaltungsstreitsachen, eingreife, und, wie im Ausschuß schließlich ganz allgemein anerkannt worden sei, der Regelung bei Neuordnung der StPD. und der ZPD. in Ansehung der Grundsätze über die absolute Nichtigkeit von Strafurteilen und der Bestimmungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens und der sog. Restitutionsklage in Zivilsachen vorbehalten bleiben solle. Man habe sich schließlich einstimmig dahin entschieden, es bei dem Wortlaut des § 3 zu belassen und die Härten, die sich etwa aus seiner Anwendung beim Vorliegen rechtskräftiger Urteile ergeben könnten, bis auf weiteres vorläufig mit in den Kauf zu nehmen. Ein Widerspruch gegen diese Ausführungen ist, soweit die StenVer. ergeben, nicht erfolgt. Im unmittelbaren Anschluß daran wurde dann beschloffen, dem Gesetzentwurf den § 4 anzufügen, der für das Verfahren nach § 6 Abs. 1 LStG. (jetzt FinAusglG.) die erörterten Vorschriften ohne Einschränkung für anwendbar erklärte. So ist das Gesetz angenommen worden.

Hiernach kann der Ansicht des BG., daß vermöge der Entsch. des RFH. das lippische Landespräsidium verpflichtet gewesen sei, die Rückzahlung der erhobenen Beträge anzuordnen, nicht gebilligt werden. Eine Amtspflicht lag ihm in dieser Beziehung nicht ob, läßt sich aus dem Reichsrecht jedenfalls nicht herleiten. Auf lippisches Landesrecht aber ist das Urteil des BG. nicht gestützt worden.

Vermag der Entscheidungsgrund, der den VerM. zur Beurteilung des Landes Lippe geführt hat, das BU. nicht zu stützen, so bedarf es noch einer Prüfung, ob von ihm die übrigen Klagegründe mit Recht für nicht durchgreifend erachtet worden sind.

Hinsichtlich öffentlicher Abgaben hat das Land Lippe in seinem AusfGGW. v. 24. März 1879 von der Befugnis des § 70 (jetzt 71) Abs. 3 WVB. keinen Gebrauch gemacht, doch ist nach § 547 Nr. 1 ZPD. das RG. trotz Fehlens der Revisionssumme zur Nachprüfung der Frage gezwungen, ob insoweit die Zulässigkeit des Rechtsweges vom VerM. mit Recht verneint worden ist. Indessen ist in dieser Beziehung das BU. nicht zu beanstanden. Indem die Beamten des Landes in Ausführung des ordnungsgemäß verkündeten Landesgesetzes v. 30. Juni 1925 die dort angeordneten Beiträge von den Kraftfahrzeugbesitzern einzogen, übten sie die ihnen gesetzlich verliehenen öffentlich-rechtlichen Befugnisse aus. Der Streit darüber, ob die Kl. zu Recht zu den Ab-

gaben herangezogen sind, ist öffentlich-rechtlicher Natur und nach öffentlich-rechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. Nur für Ansprüche privatrechtlicher Art sind aber nach § 13 WVB. beim Mangel entgegenstehender Bestimmungen die ordentlichen Gerichte ohne weiteres zuständig; über öffentlich-rechtliche Ansprüche selbst können sie nur dann entscheiden, wenn sich ihre Zuständigkeit aus den Reichsgesetzen im allgemeinen oder aus den Gesetzen des in Frage kommenden Landes ergibt (RG. 92, 313 f.; 93, 203). Hier handelt es sich um die Verbindlichkeit der Kl. zur Entrichtung landesrechtlicher öffentlicher Abgaben, die nach lippischem Landesrecht gefordert worden sind. Nach diesem Recht ist daher auch die Frage der Zulässigkeit des Rechtsweges in erster Linie zu beurteilen (RG. 78, 419<sup>6)</sup>; 110, 164<sup>6)</sup>). Daß er insoweit verschlossen ist, hat das BG. festgestellt. Das RG. ist daran gebunden (§§ 549, 562 ZPD.). Die Ansicht der Vorinstanzen, daß der hiernach verschlossene Rechtsweg nicht dadurch eröffnet werden kann, daß die eingezogenen Abgaben auf dem Umweg einer Bereicherungsklage (§ 812 BGB.) oder einer Klage aus unerlaubter Handlung (§§ 823, 826 BGB.) zurückgefordert werden, entspricht der ständigen Rspr. des RG. (RG. 83, 307<sup>7)</sup> und die dort angeführten Entsch. sowie RG. 87, 119 f.<sup>8)</sup>; 93, 206; 105, 38<sup>9)</sup>; 110, 164). Das Reichsrecht enthält aber keine Bestimmungen, wonach der zu einer Landesabgabe Herangezogene die Frage, ob dies zu Recht geschehen ist, im ordentlichen Rechtsweg entscheiden lassen kann. In Reichssteuersachen ist sogar durch § 227 RAbgD. ausdrücklich der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten auch für die Rückforderung bezahlter Steuern und anderer Leistungen ausgeschlossen worden. Die Frage aber, ob die Bestimmungen des Ges. v. 30. Juni 1925 ganz oder zum Teil gegen Reichsrecht verstoßen und daher ungültig sind (Art. 13 RVerf.), bildete für die Frage, ob die Kl. zu den Vorausleistungen zu Recht herangezogen worden sind, nur eine Vorfrage. Wenn sie aufgeworfen werden sollte, war sie mit dem im Ges. v. 30. Juni 1925 vorgesehenen Rechtsmittel gegen die Veranlagung zu der Abgabe zur Nachprüfung zu stellen. War der Beschwerdeausschuß nicht befugt, in dieser Beziehung die Rechtsgültigkeit des Gesetzes nachzuprüfen, und bestand auch keine Möglichkeit, die Frage durch die lippischen Verwaltungsgerichte entscheiden zu lassen, entbehrten also die Kl. insoweit eines gerichtlichen Rechtsschutzes, so wurde dadurch allein an der Rechtslage nichts geändert; der Steueranspruch und seine Rehrseite, der Befreiungs- und Erstattungsanspruch, büßten dadurch ihren Charakter eines öffentlich-rechtlichen, dem Rechtsweg durch das Gesetz entzogenen Anspruchs nicht ein (RG. 78, 418<sup>10)</sup>; 83, 306; 105, 38; 110, 165). Es kann daher in Übereinstimmung mit dem VerM. keine Stellung dazu genommen werden, ob — wie die Kl. geltend gemacht haben — der im § 8 des Ges. v. 30. Juni 1925 gewährte Rechtsmittelschutz der Beschwerde an die Regierung mit Rücksicht darauf, daß der Vorsitz der Beschwerdeausschusses der Leiter der Veranlagungsbehörde ist und daß er auch das Gesetz entworfen hatte, den an eine zum Schutz gegen Übergriffe der Verwaltung bestimmte Behördenordnung nach heutigen Anschauungen über solche Einrichtungen zu stellenden Anforderungen genügt.

Zuzugeben ist den Kl., daß die lippische Regierung bei Einbringung des Ges. v. 30. Juni 1925 die Grenze zwischen der eigenen steuerlichen Zuständigkeit und der des Reichs innehalten mußte, daß sie auch dann, wenn sich nachträglich ein Übergriff in die Zuständigkeit des Reichs ergab, diesen beseitigen mußte. Aber diese Verpflichtung lag ihr nur dem Reich gegenüber vermöge der Bestimmung der RVerf. und des FinAusglG. ob; Amtspflichten i. S. des Art. 131 RVerf. und des § 839 BGB. kamen insoweit bezüglich der Untertanen des Landes nicht in Frage (vgl. auch RG. 118, 326 f.<sup>11)</sup>). Soweit jene Schranke nicht eingehalten wurde, konnte das Reich auf dem Wege, den es hier beschritten hat, die erlassenen Bestimmungen angreifen. Soweit aber der einzelne Steuerpflichtige die Unvereinbarkeit und damit die Nichtigkeit einer Bestimmung geltend machen wollte, konnte er es nur auf dem durch die Landesgesetze zugelassenen Wege.

<sup>6)</sup> ZW. 1912, 474. <sup>7)</sup> ZW. 1925, 1116. <sup>8)</sup> ZW. 1914, 211.

<sup>9)</sup> ZW. 1915, 1025. <sup>10)</sup> ZW. 1922, 1578. <sup>11)</sup> ZW. 1912, 474.

<sup>12)</sup> ZW. 1923, 102.

Daß die Mitglieder des Landespräsidiums und die sonstigen Verwaltungsbeamten des Landes keine Amtspflichtverletzung trifft, weil sie die hier fragliche Bestimmung für gültig gehalten und ihre Anwendung vor der Bekanntgabe der Entsch. des RFV. nicht untersagt haben, ist vom VerR. einwandfrei dargelegt worden. Die Frage, ob landesrechtliche Steuervorschriften mit dem Reichsrecht vereinbar sind, ist nicht immer leicht zu entscheiden. Auch im vorliegenden Falle war die Frage zweifelhaft, bis sie durch die Entsch. des RFV. auch für das bekl. Land in bindender Weise verneint wurde. Soweit das Reich nach Art. 5, 8, 14 Verf. für seine Zwecke unmittelbar in den Ländern Steuern erhebt oder nach Art. 11 für die Erhebung von Landesabgaben Grundsätze aufstellt, muß die Steuerhoheit der Länder hinter der des Reichs zurücktreten, im übrigen aber besteht die Steuerhoheit der Länder fort (vgl. Art. 12 Abs. 1 Satz 1 i. Verb. m. Art. 5 Verf. sowie §§ 1 und 2 FinAusglG.). Das beklagte Land konnte also nach Maßgabe seiner Gesetze Steuern und sonstige Abgaben erheben. Von diesem seinem Hoheitsrecht hat es durch das Gef. v. 30. Juni 1925 Gebrauch gemacht. Nach § 13 Satz 4 FinAusglG. i. d. Fass. v. 27. April 1926 durfte das beklagte Land mit dem Zutritt des KraftStG. Chaussee- und ähnliche Wegegebühren von Kraftfahrzeugen für die gewöhnliche Benutzung öffentlicher Wege nicht mehr erheben; nur hinsichtlich selbständiger Verkehrsanlagen blieb dies zulässig. Dagegen konnten nach Satz 5 Beiträge (Vorausleistungen) zur Deckung der Kosten für eine außergewöhnliche Abnutzung der Wege erhoben werden. Erst durch Art. II des Gef. zur Änderung des KraftStG. v. 15. Mai 1926 (RGBl. I, 233) ist dem § 13 FinAusglG. der Abs. 2 hinzugefügt worden, der bestimmt, daß für Kraftfahrzeuge die Beiträge i. S. des Abs. 1 Satz 5 durch einen allgemeinen Zuschlag zur Kraftfahrzeugsteuer abgegolten wird und dieser Zuschlag als Steuer i. S. des KraftStG. zu gelten hat. Gleichzeitig ist der § 41 über die Verteilung des Steueraufkommens geändert worden und durch § 3 Abs. 3 des genannten Art. II bestimmt worden, daß die Erhebung von Beiträgen für Kraftfahrzeuge i. S. des § 13 Abs. 1 Satz 5 FinAusglG. für die Zeit vom 1. April 1926 ab unzulässig sei. Die in § 3 Abs. 4 vorgesehene Befristung der Bestimmungen bis zum 31. Dez. 1927 ist durch § 20 KraftStG. v. 21. Dez. 1927 (RGBl. I, 509) gestrichen worden. Bis zum 31. März 1926 verstieß also ein Landesgesetz, das neben der Kraftfahrzeugsteuer des Reichs von Kraftfahrzeugen des Landes für die außergewöhnliche Abnutzung der Wege zu deren Unterhaltung Beiträge (Vorausleistungen) forderte, nicht gegen Reichsrecht und also nicht gegen die Verf. (Art. 8, 11 Nr. 2 und 3, 12 Abs. 1, 13 Abs. 1 Verf.). Demgemäß ist auch vom Reichsminister der Finanzen nicht die Rechtsgültigkeit des LippLandG. v. 30. Juni 1925 in allen seinen Bestimmungen, vielmehr nur die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Satz 2 i. Verb. m. § 4 beanstandet worden. Nur die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Satz 2 hat auch der RFV. für unvereinbar mit dem Reichsrecht erklärt, mit anderen Worten nicht die Steuerart als solche, sondern nur die Art, wie sie nach § 1 Abs. 1 Satz 2 des Gef. v. 30. Juni 1925 berechnet und erhoben werden sollte, war mit dem Reichsrecht nicht vereinbar. Das Land Lippe hatte in der beanstandeten Gesetzesbestimmung zum Ausdruck gebracht, daß „angesichts der Beschaffenheit der lippischen öffentlichen Straßen“ sämtliche in § 4 aufgeführten Kraftfahrzeuge eine außergewöhnliche Abnutzung der Straße hervorriefen. Es hat dazu vor dem RFV. ausgeführt, nach dem Zwecke des FinAusglG., den Ländern über den ihnen überwiesenen Ertrag der Reichskraftfahrzeugsteuer hinaus weitere Mittel für die Wegeunterhaltung zur Verfügung zu stellen, müsse das Gesetz in einer für die Länder wirksamen Weise ausgelegt werden; das sei nur möglich, wenn man von einer Beschaffenheit der Straßen ausgehe, nicht, wie sie der Kraftfahrzeugverkehr heute erfordere — denn diesem Erfordernisse habe der Wegebau bei der ungemein raschen Entwicklung des Kraftfahrzeugverkehrs in der Kriegs- und Nachkriegszeit nicht nachkommen können —, sondern wie die Entwicklung dieses Verkehrs die Straßen vorgefunden habe. Dann aber ergebe sich, daß der Kraftfahrzeugverkehr nach der Eigenart der Kraftfahrzeuge und ihrer außerordentlichen Einwirkung auf Straßen, die ursprünglich nicht für ihn angelegt seien, eine

außergewöhnliche Abnutzung zur Folge haben müsse. Dies treffe bei den lippischen Straßen insbes. zu, da sie in früheren Jahren in der Hauptsache nur mit einer Kalksteinhotterung überzogen gewesen seien, die in Verbindung mit dem Unterbau dem früheren Wagenverkehr und mäßigen Kraftfahrzeugverkehr zur Not standzuhalten vermocht habe. Daß diese von dem beklagten Lande vertretene Rechtsauffassung schlechterdings mit dem Wortlaute des § 13 Satz 5 FinAusglG. unvereinbar gewesen sei, also die Unvereinbarkeit mit dem Reichsrecht offensichtlich gewesen sei, kann nicht behauptet werden. Der RFV. hat denn auch seine Entsch. keineswegs nur auf den Wortlaut des § 13 gestützt, sondern aus der Entwicklung des KraftStG. seit dem 8. April 1920, aus den Bestimmungen des § 13 Satz 1, 3, 4 und 5 im Zusammenhang mit § 41 Abs. 2 FinAusglG. und auch durch Rückschluß aus den erst durch das Gesetz zur Änderung des KraftStG. v. 15. Mai 1926, also nach dem hier fraglichen Landesgesetz neu eingeführten Zuschlägen zur Kraftfahrzeugsteuer als Abgeltung der Beiträge für die außergewöhnliche Abnutzung der Straße gefolgert, daß die Kraftfahrzeugsteuer des Reichs zur Wegebausteuer geworden sei und in ihrer Staffelung nach Pferdestärken oder Eigengewicht des Fahrzeuges die ordentliche Wegeabgabe für die Kraftfahrzeuge sei, da jener Maßstab die geringere oder größere Beanspruchung des Straßenkörpers in steuerlicher Hinsicht habe zum Ausdruck bringen sollen. Mit der Staffelung nach Pferdestärken und Eigengewicht des Fahrzeuges ist nach Ansicht des RFV. die gemeinübliche Benutzung der Wege durch Fahrzeuge dieser technischen Sonderart steuerlich abgegolten und deshalb konnte aus Einwirkungen auf den Straßenkörper, die lediglich ihren Grund eben in dieser technischen Sonderart hatten, eine außergewöhnliche Abnutzung der Straßen i. S. des § 13 Satz 5 FinAusglG. nicht hergeleitet, vielmehr nur der Umfang des Fahrzeugverkehrs der Kraftfahrzeughalter die Wege in höherem als in gemeinüblichem Maße in Anspruch nehmen und daher (bis zum 31. März 1926) der Erhebung von Vorausleistungen für außergewöhnliche Abnutzung der Wege zugrunde gelegt werden. Demgemäß bringt der RFV. zum Ausdruck, daß Steuerordnungen, die sich auf der „tonnenkilometrischen“ Beförderungsleistung aufbauten, den Grundgedanken des § 13 Abs. 1 Satz 5 gerecht wurden. Es führt weiter aus, daß die Festsetzung einer Abgabe nach § 4 des lipp. Gef. nur unter der Voraussetzung des § 1 Abs. 1 Satz 1 zulässig sei, nämlich daß durch den Umfang der Benutzung des besteuerten Kraftfahrzeuges eine außergewöhnliche Abnutzung der Straße gegeben sei, daß diese Frage aber unabhängig davon zu beurteilen sei, inwieweit das Fahrzeug unter § 4 falle, der nur für den Fall, daß die bezeichnete Vorausleistung anderweit festgestellt sei, die Höhe der alsdann fälligen Abgabe bemesse.

Wenn diese Rechtslage von den Verwaltungsbehörden nicht erkannt wurde, so beruhte das nach der nicht zu beanstandenden Annahme des VerR. auf entschuldbarem Rechtsirrtum, so daß von einer schuldhaften Amtspflichtverletzung nicht gesprochen werden kann. Mit Recht führt der VerR. aus, daß sowohl die Mitglieder des Landespräsidiums als auch die Verwaltungsbeamten auf Grund ihrer allgemeinen Dienstpflicht zur Anwendung des Gesetzes verpflichtet gewesen seien, solange es nach ihrer Überzeugung in Kraft war, und daß sie dieser Verpflichtung auch nicht dadurch entzogen worden seien, daß der Lippische Automobilclub Bedenken gegen die Gültigkeit des Gesetzes erhoben hatte und das Gesetz zwecks Prüfung der Gültigkeit vor den RFV. gebracht worden sei. Wenn sie sich hierdurch nicht von der Ungültigkeit des Gesetzes überzeugen ließen, so sei ihnen das nicht zum Verschulden anzurechnen, vielmehr hätten sie das Gesetz durchführen müssen, bis sie die zweifellose Gewißheit von seiner Ungültigkeit erlangt hätten. Daß sie diese Gewißheit erlangt hätten, hat der VerR. nicht feststellen können. Von reinen Willkürakten der Obrigkeit, bei denen der dadurch Geschädigte nach der Rspr. des RG. (RG. 78, 420<sup>12</sup>); 97, 179; 102, 250; 105, 39<sup>13</sup>); 118, 129<sup>14</sup>) vor dem ordentlichen Richter Schutz suchen könnte, kann, wie der VerR. zutreffend hervorgehoben hat, überall keine Rede sein.

Ob die Mitglieder des Landespräsidiums nach der Be-

<sup>12</sup>) JW. 1912, 474. <sup>13</sup>) JW. 1922, 1578. <sup>14</sup>) JW. 1928, 98.

kenntgabe der Entsch. des RFG. die Rückzahlung der erhobenen Beträge hätten anordnen sollen und durch die Nichtanordnung sittenwidrig i. S. des § 826 BGB. gehandelt haben, kann nicht nachgeprüft werden, da nicht auf diesem Umwege die Zulässigkeit des ordentlichen Rechtsweges begründet werden kann. Übrigens hat die sippische Regierung, wie bereits das Urteil erster Instanz anführt, Folgerungen aus dem Spruche des RFG. auch für diejenigen gezogen, von denen sie vorher auf Grund rechtskräftiger Entsch. die Abgaben erhoben hatte. Sie hat am 21. Mai 1927 eine VO. erlassen, wonach die auf Grund des Gesetzes tatsächlich entrichteten Beträge, soweit es sich um Kraftträger und um leichte Personenzfahrzeuge bis zu vier Steuer-PS handelte, in voller Höhe, im übrigen zu 50% zu erstatten waren. Diese VO. ist auch vom Landtag gebilligt worden. Auf Grund der Entsch. des RFG. war die Regierung, wie oben dargelegt wurde, hierzu nicht verpflichtet. Wenn sie es tat, handelte sie freiwillig auf dem Gebiete des Steuerhoheitsrechts nach pflichtmäßigem, durch die ordentlichen Gerichte nicht nachprüfbarem Ermessen.

Die Klage war hiernach abzuweisen.

(U. v. 4. Nov. 1930; 415/29 III. — Celle.) [Sch.]

**3. TarSt. 7 Nr. 5 RStempStG.** Bestellungen sind keine Stempelpflichtigen Urkunden, auch wenn sie alle Verkaufsbedingungen enthalten. †)

Die Firma S. hat sich von zwei Personen Formulare unterschreiben lassen, laut deren die käufliche Lieferung eines Kraftwagens bei ihr bestellt wurde. Die Urkunden beginnen mit den Worten: „Ich bestelle hiermit unter Anerkennung der umstehenden Verkaufs- und Lieferungsbedingungen“, und enthalten auf der Rückseite des ersten Blattes die Erklärung des Bestellers, daß er der Firma das Eigentum an der Ware bis zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises einräume. Als zweites Blatt sind ihnen die Bedingungen der Firma angeheftet, in denen es heißt, daß der Vertrag zu seiner Wirksamkeit schriftlicher Fassung bedürfe. Die unterschriebenen Formulare sind von dem Kunden der Firma zurückgegeben worden.

Das Finanzamt forderte Zahlung von Stempelsteuer in Höhe von 65,50 bzw. 140 RM. Die Firma hat diese Beträge bezahlt und fordert mit der Klage ihre Rückzahlung. Der Klage ist in allen Instanzen stattgegeben.

Beurkundungen von Veräußerungen unterliegen dem Stempel der TarSt. 7 auch dann, wenn sie nur von einem der Vertragsschließenden unterzeichnet und dem anderen ausgehändigt sind (TarSt. 7 Nr. 5 RStempStG.). Die Parteien streiten darüber, ob die ausgestellten Scheine dem erstgedachten Erfordernisse entsprechen. Das BG. hat angenommen, daß es sich um bloße Vertragsanträge handelt und deshalb die Stempelpflichtigkeit aus TarSt. 7 Nr. 5 verneint. Es befindet sich damit in Übereinstimmung mit den

Zu 3. Das RG. setzt seine Rspr. zum preuß. Landesstempel folgerichtig und sicher fort. Die Urkunde, die ihm vorlag, war nach dem klaren Wortlaut ein reines Vertragsangebot, nicht ein einseitig unterschriebener Vertrag. Das RG. hat deshalb die Stempelpflichtigkeit verneint. Das Gericht geht ganz folgerichtig von dem Grundsatz aus, daß die Stempelsteuer eine Urkundensteuer im strengsten Sinne des Wortes darstellt und daher keinerlei Umstände außerhalb der Urkunde zur Ergänzung herangezogen werden können. Dadurch wird die wirtschaftliche Betrachtungsweise des RFG., auch wenn man sie grundsätzlich für richtig hält, für das Gebiet der Stempelsteuer mindestens insofern unanwendbar, als sich diese wirtschaftlichen Umstände nicht aus der Urkunde selbst ergeben. Das RG. wendet bekanntlich diese wirtschaftliche Betrachtungsweise auch dann nicht an, wenn sich etwa Umstände solcher Art aus der Urkunde selbst ergeben, sondern hält sich streng an die zivilrechtliche Auslegung. Besonders bedeutsam ist es, daß auch die RotVO. v. 1. Dez. 1930 trotz weitgehender Vereinheitlichung die Zuständigkeit des RG. für das Rechtsmittelverfahren bei der preuß. Stempelsteuer nicht beseitigt hat. Sosehr sonst die Vereinheitlichung der Rspr. beim RFG. zu begrüßen ist, bei der Stempelsteuer hat sich eine so feststehende Rspr. des RG. gebildet, und die Praxis hat sich so sehr an diese Rspr. gewöhnt, daß die Übertragung an ein anderes Gericht, welches nach anderen Grundsätzen urteilt, hier nur Verwirrung stiften könnte. Da auch schließlich der Urkundenstempel vielfach andere Grundsätze in der Beurteilung erfordert als das sonstige Steuerrecht, so ist zu hoffen, daß hier dauernd die Zuständigkeit des RG. erhalten bleiben wird.

RA. Dr. Kurt Ball, Berlin.

in RG. 117, 891) ausgesprochenen Grundsätzen. Die Rev. sucht diese Auffassung aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes zu widerlegen und kommt zu dem Ergebnis, daß es sich um Urkunden handele, die sich vom verkehrswirtschaftlichen Standpunkt aus nach dem Willen des Ausstellers nicht als bloße Angebote, sondern als Vertragsbeurkundungen darstellen. Die Angriffe der Rev. scheitern an der rechtlich einwandfreien Annahme des BG., nach der die als Bestellscheine sich bezeichnenden Urkunden ohne weiteres klar und zweifelsfrei ergeben, daß es sich nur um Vertragsanträge handelt.

Nach der Begründung in der Regierungsvorlage zum StempStG. von 1909 ist Anlaß zu der in Rede stehenden Vorschrift der Umstand gewesen, daß vielfach, insbes. im Möbelhandel, der Vertragsstempel der Staatskasse dadurch entzogen wurde, daß die Vertragsurkunde nicht von beiden Teilen, sondern nur von dem Käufer unterschrieben und dann dem Verkäufer ausgehändigt wurde. Die Begründung der Vorlage meint, es liege kein Grund vor, einer soliden Grundlage entbehrenden Geschäften, wie es Möbelleihverträge seien, einen besonderen Schutz angebreiten zu lassen, deshalb rechtfertige sich der Vorschlag, die einseitig unterzeichneten Vertragsurkunden ebenso zu versteuern, wie zweiseitige, sofern sie dem anderen Teil ausgehändigt seien (Begründung S. 12 — Druckf. Nr. 209 D des Hauses der Abgeordneten 1908/09). Auch diese Ausführungen ergeben, daß es sich um Schriftstücke handeln muß, die einen Vertrag beurkunden sollen, nicht um solche, in denen ein bloßes Vertragsangebot gestellt wird.

Ferner sucht die Rev. ihre Auffassung durch die Behauptung zu stützen, die Scheine würden durch das Hinzutreten der Unterschrift der Firma zu schriftlichen Verträgen. Auch darin kann ihr nicht beigetreten werden. Solche Verträge würden nur durch schriftliche Annahmeerklärung der Firma zustande kommen. Durch die bloße Unterschrift der Scheine würde sie nur als Mitbestellerin erscheinen.

Ohne ersichtlichen Rechtsirrtum hat das BG. bei dem klaren Wortlaut der Bestellscheine es abgelehnt, außerhalb des Urkundeninhalts liegende Umstände bei der Auslegung zu berücksichtigen. Die Behauptung der Rev., eine weitere schriftliche Beurkundung sei von den Vertragsparteien nicht beabsichtigt, und ihre Absicht sei gewesen, durch Ausgehändigung des Bestellscheins an die Firma den Vertrag zum Abschluß zu bringen, sind daher belanglos. Die Urkunden enthalten solche Bestimmungen nicht, sondern stehen mit diesen Behauptungen in Widerspruch.

Die Ausführungen bei Loek-Giffler, PrStempStGef., Anm. 51 d zu TarSt. 7, auf die sich die Rev. noch beruft, setzen voraus, daß der Bestellschein nach vollendetem Verkauf ausgestellt und ausgehändigt wurde. Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall nicht gegeben, im Gegenteil schließt das BG. rechtlich einwandfrei aus der Bestimmung des Angebots, nach der die Wirksamkeit des Vertrags von der Schriftform abhängig ist, daß der Vertrag mangels dieser Form noch nicht als geschlossen anzusehen sei.

(U. v. 11. Nov. 1930; 204/29 VII. — Breslau.) [Ru.]

**\*\*4. TarSt. 15 Abs. 3, 5b RStempStG.** Die mit Eintragung einer Hypothek verbundene Eintragung einer Vormerkung zur Erhaltung des Rechtes auf Löschung voreingetragener Hypotheken ist besonders stempelpflichtig. †)

In einer notariellen Verhandlung v. 8. Febr. 1926 hat der Kl. zugunsten desselben Gläubigers bewilligt und beantragt die Eintragung

- a) einer Darlehnshypothek von 42560 GM.,
- b) einer Vormerkung zur Erhaltung des Rechtes auf Löschung

1) JW. 1927, 2129.

Zu 4. Seit mehreren Jahren bereits hat die Rspr. des RG. in besonders hohem Maße dazu beigetragen, einen großen Teil der bei der Anwendung der TarSt. 15 RStempStG. bestehenden Streit- und Zweifelsfragen auszuräumen (vgl. Callmann: DNotZ. 1927, 195, 253 ff.; JW. 1930, 2706, Anm. von Callmann; Callmann, Merkbuch für den preuß. Notar, 2. Aufl., S. 122 ff.). Es ist zu begrüßen, daß die obige RGEntsch. einen weiteren Beitrag zu der Rechtsicherheit liefert. Sie ist von grundsätzlicher Bedeu-

der voreingetragenen Hypotheken für den Fall, daß sie sich mit dem Eigentum in einer Person vereinigen.  
Für die Erklärungen zu b hat der Kl. einen Stempelbetrag von 3 RM bezahlt. Er fordert ihn mit der gegenwärtigen Klage zurück. Das RG. hat verurteilt, das RG. auf Sprungrevision aufgehoben.

1. Der streitige Stempel ist nach TarSt. 15 StempStG. erhoben worden, weil die im Tatbestand unter b wiedergegebene Erklärung eine Beurkundung über die Sicherstellung von Rechten enthalte. Das RG. hat das auch angenommen, ist aber zu einem dem Kl. günstigen Ergebnis gelangt, weil die Befreiungsvorschrift der TarSt. 15 Abs. 5b eingreife, und weil auch nach Abs. 3 das der Stempel für die Sicherstellung eines Rechts den für die Beurkundung des sicherzustellenden Rechts selbst zu erhebenden Stempel in keinem Falle überschreiten dürfe; die Beurkundung der vom Kl. übernommenen Lösungsverpflichtung unterliege aber keinem Stempel.

2. Die Befreiungsvorschrift in Abs. 5b a. a. D., welche „in Schuldverschreibungen zur Sicherheit der Schuldverpflichtung vom Schuldner abgegebene Erklärungen“ umfaßt, trifft nicht zu. Durch das Bewilligen und Beantragen der einzutragenden Vormerkung wurde das Recht des Gläubigers auf Löschung der voreingetragenen Hypotheken gesichert, nicht die durch die Schuldverschreibung beurkundete Schuld-

verpflichtung für die stempelrechtliche Behandlung der Lösungsverpflichtung nach preuß. Recht.

Der Urteilsfindung lag folgender kurzer Tatbestand zugrunde:  
In dem gleichen notariellen Protokoll hatte der Kl. zwei Eintragungen zugunsten des gleichen Gläubigers (bewilligt und beantragt):

- a) eine Darlehenshypothek,
- b) eine Vormerkung zur Erhaltung des Rechts auf Löschung der vorgehenden Hypotheken für den Fall, daß sie sich mit dem Eigentum in einer Person vereinigen (Lösungsverpflichtung des § 1179 BGB.).

Das RG. hat eine Stempelpflicht gem. TarSt. 15 in Höhe von 3 RM angenommen.

#### I. Die stempelrechtliche Behandlung der Vormerkung überhaupt.

Der hier interessierende Teil der TarSt. 15 PrStempStG. lautet:

1. Sicherstellung von Rechten, Beurkundungen darüber ...  $\frac{1}{10}$  v. H. des Wertes der sichergestellten Rechte.
2. ....
3. Der Stempel darf in keinem Falle den für die Beurkundung des sicherzustellenden Rechtes zur Erhebung gelangenden Stempel übersteigen.
4. ....
5. Befreit sind:
  - a) ....;
  - b) in Schuldverschreibungen zur Sicherheit der Schuldverpflichtung vom Schuldner abgegebene Erklärungen;
  - c) Urkunden über Sicherstellungen der Inhaber der elterlichen Gewalt ...

Unter „Sicherstellung von Rechten“ i. S. der TarSt. 15 ist nur die unmittelbare Sicherstellung zu verstehen, nicht schon die Übernahme einer obligatorischen Verpflichtung zur künstlichen Sicherstellung. Der Stempel entsteht daher z. B. bei der Beurkundung einer Verpfändung und einer Bürgschaft; nicht aber auch schon dann, wenn in der Urkunde nur eine Verpflichtung übernommen ist, unter gewissen Voraussetzungen in besonderer Urkunde die Bürgschaft zu übernehmen. Durch die Beurkundung des Vormerkungsantrages — die Bewilligung des Eigentümers braucht neben seinem Antrage nicht erwähnt zu sein, weil der Antrag die Bewilligung einschließt — wird aber die unmittelbare Sicherstellung noch nicht geschaffen. Erst durch die Eintragung im Grundbuch tritt sie ein (vgl. § 883 BGB.). Deshalb waren gewisse Zweifel darüber entstanden, ob die Beurkundung der Vormerkung überhaupt dem Sicherungstempel unterliegt bzw. ob der Stempel erst durch die Eintragung entsteht (vgl. Callmann, Merkbuch für den preuß. Notar, 2. Aufl., S. 123; Deiter S. 135; Behre, 1. u. 2. Aufl., S. 127). Überwiegend wurde die Stempelpflicht bejaht, insbes. auch in RGZ. 28, B 54 zu 2. Das RG. begründet dies damit, § 883 BGB. bezeuge, ausdrücklich, daß die Vormerkung zur „Sicherung“ gewisser Ansprüche diene. Damit ist aber noch nichtargetan, daß im Zeitpunkt der Beurkundung des Antrages diese Ansprüche schon gesichert sind. Dennoch muß man annehmen, daß der Abs. der TarSt. 15 auch die Fälle im Auge hat, in denen sich die Beurkundung als die formale Vorbereitung für die endgültige unmittelbare Sicherstellung darstellt. Danach wird also zuzugestehen sein, daß die Beurkundung einer jeden Vormerkung, auch

verpflichtung. Es hat zwar der Kl. die Verpflichtung zur Löschung der voreingetragenen Hypotheken auf sich genommen, um der für den Gläubiger einzutragenden Hypothek gegebenenfalls einen besseren Rang zu gewährleisten und der schon durch Hypothek gesicherten Forderung damit eine noch größere Sicherheit zu verleihen, trotzdem handelt es sich bei dem Eintragen der Vormerkung aber nicht um eine Sicherstellung der Hypothekensforderung selbst. Als „Sicherstellung von Rechten“ i. S. der TarSt. 15 StempStG. kommen rechtlich nur die Übernahme von Bürgschaften und bürgschaftähnlichen Verpflichtungen — z. B. einer Ausbietungsgarantie, vgl. Ur. des RG. v. 8. Juli 1927, VI (VII) 181/27 — und Pfandbestellungen aller Art in Frage, wobei zu den letzteren die Dingabe einer Sache als Faustpfand und das Bewilligen der Eintragung einer Hypothek oder auch einer Vormerkung zu rechnen sind. Eine Übereignung von Sachen oder eine Übertragung von Forderungen zu Sicherungszwecken fällt nicht unter die TarSt. 15 a. a. D. — vgl. Ur. des RG. v. 30. Sept. 1930, VII 4/30 — und ebenjowenig fällt darunter die Übernahme der neuen selbständigen Verpflichtung, gewisse Hypotheken unter bestimmten Umständen löschen zu lassen. Eine dingliche Sicherung dieser Verpflichtung wirkt sich also nicht gleichzeitig auch als „Sicherstellung“ der — im Enderfolg allerdings begünstigten — Hypothekensforderung selbst aus. Diese Begünstigung bildet nur den wirtschaft-

der Lösungsverpflichtung, unter die TarSt. 15 fällt. Davon geht auch das RG. in dem obigen Urteil ohne jede Erörterung aus.

#### II. Die stempelrechtliche Behandlung der in selbständiger Urkunde stehenden Lösungsverpflichtung.

Nach dem zu I Gesagten unterliegt die Vormerkung i. d. R. dem Geschäftstempel von  $\frac{1}{10}$  v. H. Gemäß TarSt. 15 Abs. 3 darf indes dieser Stempel keinesfalls „den für die Beurkundung des sicherzustellenden Rechtes zur Erhebung gelangenden Stempel übersteigen“. Damit dieser Vergleich angesetzt werden kann, ist nach feststehender Auffassung im Schrifttum und in der Rspr. eine Urkunde zu konstruieren, in der das Recht verbrieft ist, das jetzt sichergestellt werden soll. Alsdann ist zu ermitteln, welches der Stempel für diese konstruierte Urkunde sein würde. Wäre er niedriger als  $\frac{1}{10}$  v. H., so darf auch die Urkunde über die Sicherstellung dieses Rechts mit keinem höheren Stempel belegt werden, als jene Urkunde über das Recht selbst im Falle ihrer Existenz. Der Sicherstellungstempel von  $\frac{1}{10}$  v. H. ermächtigt sich deshalb für die Urkunde über eine Auflassungsvormerkung auf Null; denn sichergestellt ist ein Recht auf Auflassung, wie es sich aus dem Protokoll über einen reinen Grundstückskaufvertrag ergeben würde, in dem es hieße, daß der Käufer die Auflassung an einem bestimmten Tage verlangen könne. Derartige Notariatsurkunden, in denen ausschließlich Grundstückskaufverträge beurkundet werden, sind aber vom Protokollstempel befreit (TarSt. 12 II [2]); deshalb ist es auch die Auflassungsvormerkung. Will man in gleicher Weise den Abs. 3 der TarSt. 15 auf die Lösungsverpflichtung (Vormerkung zur Erhaltung des Rechts auf Löschung vorgehender Hypotheken für den Fall ihrer Vereinigung mit dem Eigentum) anwenden, so muß man feststellen, wie eine Urkunde aussehen würde, die das sicherzustellende Recht auf Löschung enthielte. In dem Beschlusse des RGPräs. XVII 89, 18, 28 Jr (JW. 1928, 2788 = DNotV. 1929, 382) heißt es darüber: „Die Beurkundung der Verpflichtung zur Löschung der vor- und nacheingetragenen Hypotheken bei Vereinigung mit dem Eigentum unterliegt aber keinem besonderen Stempel, da es sich nur um eine einseitige Erklärung handelt, für deren Beurkundung im Gesetz kein Landesstempel vorgesehen ist.“ In diesen Ausführungen ist aber nicht erkannt, daß es nicht darauf ankommt, eine Urkunde zu konstruieren, in der die Verpflichtung zur Löschung beurkundet ist, sondern eine Urkunde, in der das Recht auf Löschung verbrieft ist. Das kann aber nur ein Vertrag sein, in welchem dem anderen Teil ein Recht eingeräumt ist, die Löschung zu verlangen. Mit Recht wendet sich deshalb der DVGPräs. Hamm (JW. 1930, 662) gegen die Auffassung des RGPräs., ohne daß jedoch in diesem Beschlusse genügend scharf zum Ausdruck gebracht ist, daß ein Vertrag deshalb notwendig ist, weil es sich um die Begründung eines Rechts handelt. Der gleichen Auffassung wie der DVGPräs. Hamm ist im Ergebnis auch der preuß. JustMin. in dem Beschl. v. 18. Juni 1929: JW. 1929, 2501 = DNotV. 1930, 46. Zu dieser Ansicht hat sich jetzt mit Recht auch das RG. unter 3 der obigen Entscheidung, bekannt, und zwar mit einer Begründung, die die bisherige an Klarheit übertrifft. Da aber dieser zu konstruierende Vertrag lediglich dem Vertragstempel der TarSt. 18 in Höhe von 3 RM unterliegt, kommt man auf Grund des Abs. 3 der TarSt. 15 zu dem Ergebnisse:

Bei einer Lösungsverpflichtung i. S. des § 1179

lichen Hintergrund der von den Beteiligten getroffenen Maßnahmen, rechtlich vermag sie die Anwendbarkeit von Abs. 5 b a. a. D. nicht zu begründen.

3. Um die in Abs. 3 der TarSt. 15 a. a. D. vorgesehene Vergleichsrechnung aufzumachen, ist die Annahme notwendig, daß „das sicherzustellende Recht“ beurkundet wäre. Es ist das der aus dem schuldrechtlichen Vertrage des Grundstückseigentümers mit dem Gläubiger diesem erwachsende Anspruch auf Löschung der voreingetragenen Hypotheken (vgl.

BGB., die sich in selbständiger Urkunde befindet, kann der Sicherstellungsstempel nicht mehr als 3 RM betragen. Er beträgt weniger als 3 RM, falls  $\frac{1}{10}$  v. H. des Wertes der zu löschenden Hypotheken weniger ausmacht.

III. Die stempelrechtliche Behandlung der Löschungs Vormerkung, die in einer Schuldverschreibungsurkunde gleichzeitig mitbeurkundet ist.

Es fragt sich weiter, ob nicht aber der Stempel für die Löschungs Vormerkung u. U. ganz entfallen kann, weil die Befreiungsvorschrift der TarSt. 15 Abs. 5 zu b zur Anwendung kommt. Nach dieser Vorschrift sind von dem Stempel u. a. befreit „in Schuldverschreibungen zur Sicherheit der Schuldverpflichtung vom Schuldner abgegebene Erklärungen“. Die Befreiung hat also drei Voraussetzungen:

1. Das Vorliegen einer Schuldverschreibung,
2. eine vom Schuldner der Schuldverschreibung abgegebene Erklärung, die
3. „zur Sicherheit“ dieser Schuldverpflichtung dient.

Die Tatsache, daß diese Erklärung sich in einer Schuldverschreibung befindet, genügt also noch nicht. Bekennt A., ein Darlehen erhalten zu haben, während B. in der gleichen Urkunde dem Gläubiger zur Sicherheit des Darlehens einen Kraftwagen verpfändet, so entsteht ein Sicherungsstempel. Nur wenn die Verpfändung von A., „dem Schuldner“, vorgenommen wird, ist sie stempelfrei — aber auch nur dann, wenn sie zur Sicherheit der Schuldverpflichtung, d. h. der in der gleichen Urkunde vorgenommenen Schuldverschreibung erklärt ist, nicht also, wenn A. das Schuldbekennnis abgibt und den Wagen für eine andere schon bestehende Schuld verpfändet. Hat aber der Schuldner den Wagen für die von ihm soeben begründete Schuldverschreibung verpfändet, so liegen alle Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsvorschrift vor, zumal ja auch die Verpfändung „zur Sicherheit“ der Schuldverpflichtung erfolgt ist, weil der Gläubiger durch die Übergabe des verpfändeten Wagens ein Pfandrecht erlangt. In dem vorliegenden Falle hat nun der A. ein Schuldbekennnis abgegeben, in dem er bekannnt, ein Darlehen erhalten zu haben, für das er eine Hypothek bestellt. Er hat die Erklärung über die Löschungs Vormerkung auch tatsächlich in seiner Eigenschaft als Schuldner der Schuldverschreibung abgegeben. Es fragt sich nur, ob er sie „zur Sicherheit der Schuldverpflichtung“, d. h. des Darlehens, abgegeben hat. Das RG. meint: Nein; zur Sicherheit der Darlehensschuld sei die Darlehenshypothek bestellt (die nach ausdrücklicher Vorschrift des Tarifes nicht dem Sicherstellungsstempel unterliegt, sondern dem Schuldverschreibungsstempel der TarSt. 14); durch die Löschungs Vormerkung werde zwar dem Gläubiger gegebenenfalls ein besserer Rang gewährleistet und der durch Hypothek gesicherten Darlehensforderung eine noch größere Sicherheit verliehen; dennoch sei rechtlich nicht das Darlehen, durch die Vormerkung „sichergestellt“, sondern nur „das Recht des Gläubigers auf Löschung der voreingetragenen Hypotheken gesichert“; die Begünstigung des Gläubigers durch die Vormerkung bilde „nur den wirtschaftlichen Hintergrund der von den Beteiligten getroffenen Maßnahmen“. — Diese Auffassung ist im Schrifttum vielfach vertreten worden (vgl. die unten wiedergegebenen Zitate in dem Beschl. des RGPräf.: JW. 1928, 2788 = DNotV. 1929, 382). Sie entspricht den Ausführungen im Beschl. des OVGPräf. Hamm: JW. 1930, 662 unten und in dem Ergebnis der Ausführungen des preuß. JustMin. in JW. 1929, 2501 und denen in DNotV. 1930, 46 (ausführlicher). Der preuß. JustMin. legt in beiden Beschlüssen dar, daß die Löschungs Vormerkung keine dingliche Sicherstellung des Darlehens bilde und daher die rechtlichen Verhältnisse der Darlehensforderung nur mittelbar beeinflusse. Deshalb wird auch hier ebenso wie vom RG. die Anwendbarkeit der Befreiungsvorschrift der TarSt. 15 Abs. 5 zu b verneint. In dem erwähnten Beschlusse des preuß. JustMin.: DNotV. 1930, 46 nimmt dieser gegen die vorausgegangene, soeben angeführte Entsch. des RGPräf. Stellung. Dem kann aber m. E. ebensowenig wie dem RG. gefolgt werden. Der RGPräf. führt m. E. vielmehr mit Recht aus:

„Allerdings wird die Anwendung dieser Befreiungsvorschrift auf Fälle der vorliegenden Art mit der Begründung verneint, die Löschungs Vormerkung stehe nur wirtschaftlich, nicht rechtlich mit der Sicherung des beurkundeten Schuldverhältnisses in Zusammenhang (vgl. z. B. Weinbach, Handb. z. PrStGB., Anm. 10 b zu TarSt. 15, S. 310; Voek-Giffler, PrStGB., Anm. 8 a Abs. 2

RG. v. 30. Okt. 1913, VII 261/13; Recht 1914, 39). Zu unterstellen ist also, daß dieser schuldrechtliche Vertrag beurkundet und von beiden Vertragsparteien unterzeichnet wäre (vgl. Ur. des RG. v. 3. Mai 1904, VII 4/04). Die in einer einseitigen Schuldburkunde abgegebene Erklärung des Grundstückseigentümers, er verpflichte sich, die voreingetragenen Hypotheken gegebenenfalls löschen zu lassen, würde nicht genügen. Das Recht des Gläubigers auf die Löschung steht durch einen Vertrag. Wenn die Entstehung des Rechts zu TarSt. 15, S. 247, 10. Aufl.; RG. in 1a X 1075/09). Dieser Ansicht kann nicht beigetreten werden, wenn zugleich mit der Hypothekenbewilligung die Eintragung der Löschungs Vormerkung bewilligt wird. Denn in solchen Fällen soll rechtlich durch Verschaffung eines bevorzugten Ranges für den Fall der Löschung anderer Hypotheken die Sicherstellung des Darlehens verbessert und die Befreiung auch alsbald verbindlich werden. Die Löschungs Vormerkung nur als Sicherstellung des persönlichen Anspruchs des Schuldners auf demnächstige Löschung der übrigen Hypotheken anzusehen, erscheint ungerechtfertigt, weil in diesen Fällen der wirtschaftliche Zweck der Sicherung des Darlehens durch eine Hypothek an bestimmter Stelle alsbald durch die einheitliche Grundbucheintragung rechtlich mit sofortiger dinglicher Wirkung durchgeführt wird.“

Allerdings ist dem RG. zuzugeben, daß die Löschungs Vormerkung für die Darlehenshypothek keine Sicherstellung rechtlicher, sondern nur wirtschaftlicher Art darstellt. Rechtlich sichergestellt ist vielmehr tatsächlich nur das Recht auf Löschung der voreingetragenen Hypotheken. Eine Sicherstellung i. S. der TarSt. 15 liegt aber jedenfalls vor. Es fragt sich nur: Setzt die Befreiungsvorschrift des Abs. 5 zu b voraus, daß die mit der Schuldverschreibung verbundene Sicherstellung gerade die Schuldverschreibung selbst rechtlich und unmittelbar sicherstellt, oder genügt es, daß überhaupt eine Sicherstellung vorliegt, die „zur Sicherheit“ der Schuldverschreibung dient, wenn auch nur mittelbar?

Aus TarSt. 15 Abs. 5 zu b ergibt sich keineswegs mit zwingender Notwendigkeit, daß eine Sicherstellung im Rechtsinne vorliegen müsse. Das RG. legt den Abs. 5 zu b so aus, als wenn das Wort „Sicherstellung“ gebraucht wäre. Es heißt in Abs. 5 zu b aber nicht „Befreit sind: ... in Schuldverschreibungen zur Sicherstellung der Schuldverpflichtung vom Schuldner abgegebene Erklärungen, sondern nur „zur Sicherheit der Schuldverpflichtung“ ... abgegebene Erklärungen“. Während in Abs. 1 und ebenso in Abs. 5 zu c das Wort „Sicherstellung“ gebraucht ist, ist es hier vermieden und durch das Wort „Sicherheit“ ersetzt. Liegt es dann nicht aber näher, anzunehmen, daß mit dem Worte „Sicherheit“ auch die wirtschaftliche Sicherstellung, nicht nur die rechtliche zu verstehen ist? Dabei ist zu beachten, daß die in der obigen RGEntsch. erwähnte Sicherung der Darlehensforderung durch Hypothek wirtschaftlich ganz illusorisch sein kann und zu einer tatsächlichen Sicherheit der Schuldverpflichtung erst durch die Löschung der vorgehenden Hypotheken wird. Der gesetzgeberische Grund für die Befreiungsvorschrift liegt doch aber darin, daß, wenn schon der Schuldverschreibungsstempel entsteht, nicht daneben für Erklärungen, die vom Schuldner zur Schaffung einer Sicherheit der Schuldverpflichtung abgegeben werden, noch der Sicherstellungsstempel verwendet werden soll. Bei der vom RG. vorgenommenen Auslegung würde aber dieser Zweck der Befreiungsvorschrift vereitelt sein. Die Auslegung des RG. erscheint deshalb zu eng, denn es handelt sich tatsächlich um eine vom Schuldner in einer Schuldverschreibung erklärte Sicherstellung, die der Sicherheit der Schuldverpflichtung dient. Bei dieser Stellungnahme ist keineswegs zu befürchten, daß man dann auch etwa die Sicherungsübereignung oder die Sicherungsabtretung, die mit einer Schuldverschreibung verbunden sind, für stempelfrei halten könnte (dem RG. scheint diese Gefahr vorgeschwebt zu haben); denn in diesen beiden Fällen liegt ja eine Sicherstellung i. S. der TarSt. 15 überhaupt nicht vor. Vielmehr unterliegt die dingliche Sicherungsübereignung nach wie vor dem Vertragstempel (RG. 83, 50 und RG.: JW. 1930, 7, 10), während die Sicherungsabtretung dem Abtretungsstempel unterliegt (RG. 125, 342 = JW. 1929, 3306 = DNotV. 1930, 44).

Zimmerhin ist es im Interesse der Rechtssicherheit zu begrüßen, daß die streitige Frage vom RG. überhaupt entschieden ist, und zwar, wie nochmals wiederholt sei, in dem Sinne:

Auf die vom Schuldner in einer Schuldverschreibung erklärte Löschungs Vormerkung des § 1179 BGB. findet die Befreiungsvorschrift der TarSt. 15 Abs. 5 zu b keine Anwendung, weil durch die Löschungs Vormerkung rechtlich nicht die Darlehenshypothek sichergestellt ist, sondern nur ein Recht des Gläubigers auf Löschung der mit der Löschungs Vormerkung versehenen Hypothek. Demnach macht es stempelrechtlich keinen Unterschied, ob sich die Löschungs Vormerkung in einer selbständigen Urkunde befindet, oder ob sie mit einer hypothekarischen Schuldverschreibung verbunden ist.

RM. Dr. Curt Callmann, Berlin.



beurkundet werden soll, muß der Vertrag beurkundet werden, und zu diesem gehört auch die Annahmeerklärung des Gläubigers. Daran hat das RG. in ständiger Rspr. festgehalten (vgl. RG. 117, 398 ff. 1); Urt. v. 18. Juni 1929, VII 621/28; v. 20. Sept. 1929, VII 229/29<sup>1)</sup>). In RG. 117 ist a. a. O. zwar nicht ganz richtig von einer Schuldburkunde die Rede, gemeint ist damit aber der Schuldvertrag, und es wird ja dann auch angenommen, daß der allgemeine Vertragstempel in Ansatz kommen würde. Dieser allgemeine Vertragstempel der TarSt. 18 Nr. 2 StempStG. wäre auch vorliegend zu erheben, wenn der vom Grundstückseigentümer mit dem Gläubiger geschlossene Vertrag über die Löschung der vor- eingetragenen Hypotheken beurkundet worden wäre. Mit Recht ist deshalb auch für die Sicherstellung des Löschungsrechts ein Stempel von 3 RM berechnet worden.

(U. v. 11. Nov. 1930; 96/30 VII. — LG. Meißn.)

[Ru.]

**\*\*5.** TarSt. 19 Abs. 1 StempStG.; §§ 388, 407 412, 425 HGB. Die dem Spediteur vom Auftraggeber erteilte Ermächtigung zu Handlungen, die er nach außen im eigenen Namen vorzunehmen pflegt, ist nicht als Vollmacht zu ver- stampeln.

Unter dem 4. Juli 1927 stellte die Firma L. in Sch. der Kl. folgendes Schriftstück aus:

„Auftrag.

Die Firma L. überträgt der Firma W. gemäß § 78 Abs. 2 HGB. vom 1. Juli ab die Abrollung aller für sie mit der Eisenbahn (oder Schiff) ankommenden Fracht-, Eil-, Expressgüter, und zwar sowohl Stückgüter wie Wagenladungen.

Für das Rechtsverhältnis der Parteien gelten die Allg. Gesch. Bed. der VBS. (= Vereinigung der Vollmachtspediteure) und des VDESp. (= Verein Deutscher Spediteure).

Der Vertrag läuft zunächst auf die Dauer eines Jahres. Wird er nicht  $\frac{1}{4}$  Jahr vor Ablauf eines Jahres gekündigt, so läuft er auf die gleiche Zeit weiter.“

Die Kl. reichte diese Urkunde der Bahnverwaltung ein. Auf Verlangen des Postamts Sch. entrichtete sie dafür am 5. Juli 1927 einen Vollmachtstempel von 1,50 RM nach TarSt. 19 Abs. 1, 3 PrStempStG. v. 27. Okt. 1924 (Feststempel bei nicht schätzbarem Werte des Gegenstandes der Vollmacht). Sie fordert Rückzahlung des Betrags, weil eine Stempelsteuerpflicht nicht bestehe.

Die Vorinstanzen haben abgewiesen, das RG. verurteilt.

Die zur Beurteilung stehende Urkunde bezeichnet sich als „Auftrag“, gibt Vorschriften für „das Rechtsverhältnis der Parteien“ und spricht von einem „Vertrag“, dessen Dauer sie regelt. Mit hin liegt zunächst die Prüfung nahe, ob sie einem Vertragstempel unterfällt, wobei an TarSt. 18 Nr. 2 StempStG. zu denken wäre. Jedoch kann, da nur die Erklärung der Firma L., nicht aber die zum Vertragsschluß erforderliche Gegenerklärung der Kl. beurkundet ist, nach dem für das Stempelsteuerrecht maßgebenden Grundsatz des § 3 Abs. 1 StempStG. das vorliegende Schriftstück nicht als Vertrag, sondern nur als Vertragsantrag beurteilt werden, der als solcher nicht stempelspflichtig ist (vgl. RG. 46, 291/92; 73, 183<sup>1)</sup>). Immerhin kann ein derartiges Schreiben das einseitige, empfangsbedürftige Rechtsgeschäft der Vollmachtserteilung in sich schließen, denn das Schreiben ist der Kl., wie sie selbst vorträgt, zugegangen (vgl. RG. 105, 290). Sollenfalls wäre die Anwendung der TarSt. 19 Abs. 1 (mit Abs. 3) StempStG. gerechtfertigt. Die Auffassung der Vorinstanzen, daß in dem Schriftstück eine Vollmacht enthalten sei, ist aber abzulehnen.

Da der erste und der dritte Absatz der Urkunde von einer Bevollmächtigung der Kl. nichts enthalten, könnte eine solche nur aus dem zweiten Absatz entnommen werden. Insofern kommt es, wie das BG. zutreffend angenommen hat, auf den Inhalt der dort angezogenen Allg. Gesch. Bed. der beiden Vereinigungen von Spediteuren an, denn in Bezug genommene Urkunden bilden einen Teil des Inhalts der Haupturkunde (vgl. RG. 105, 292). Das BG. meint, § 16c („Zur

Abgabe der eisenbahnseitig verlangten, auf das Fehlen oder die Mängel der Verpackung bezüglichen „Erklärung“ gegenüber der Eisenbahn gilt der Spediteur ohne weiteres als ermächtigt“) und § 29 („Der Auftrag, ankommende Güter in Empfang zu nehmen, schließt die Ermächtigung ein, auf dem Gute etwa ruhende Frachten, Zölle und Spejen zu verauslagern. Wertnachnahmen hat der Spediteur nur zu verauslagern, wenn er hierzu besonders schriftlich ermächtigt ist.“) Allg. Gesch. Bed. des VDESp. enthielten die Ermächtigung der Kl. zur Vornahme von Rechts-handlungen und legten ihr somit eine Vertretungsmacht bei. Dem ist nicht zu folgen. Wie die Rev. mit Recht hervorhebt, dienen die Geschäftsbedingungen dazu, das innere Verhältnis des Spediteurs zum Auftraggeber zu regeln. Dieses Verhältnis wird von dem Grundsatz beherrscht, daß der Spediteur für Rechnung des Auftraggebers in eigenem Namen zu handeln hat (§ 407 Abs. 1 HGB.). Nichts spricht dafür, daß man gerade bei den beiden vom BG. herangezogenen Vertragsvorschriften diesen Grundsatz hätte verlassen und eine Befugnis des Spediteurs, im Namen des Auftraggebers als sein Vertreter zu handeln, hätte aufstellen wollen. Der Vorbericht will dieser Erwägung mit der Annahme ausweichen, es läge hier kein Speditionsgeschäft i. S. des § 407 HGB. vor, weil die Kl. lediglich die Abrollung der Güter bewerkstelligen sollte, während das Wesen des Speditionsgeschäfts sei, daß der Spediteur die Beförderung durch Frachtführer oder Verfrachter von Seeschiffen vorzunehmen habe. Indes ist hierbei § 412 HGB. übersehen, der dem Spediteur die Befugnis beilegt, die Beförderung des Gutes selbst auszuführen, und für diesen Fall bestimmt, daß er zugleich die Rechte und Pflichten eines Frachtführers oder Verfrachters hat, aber diejenigen des Spediteurs beibehält. Aus der Ausführung des § 425 HGB. im § 1 VBS. Gesch. Bed. ist sonach nichts zugunsten der Ansicht des BG. zu folgern. Dieser steht aber namentlich auch entgegen, daß nach der streitigen Urkunde das Rechtsverhältnis zwischen der Firma L. und der Kl., einer Speditionsfirma, sich gerade nach den Geschäftsbedingungen der beiden Spediteurvereinigungen bestimmen sollte, die zweifellos vom Speditionsgeschäft ausgehen. Endlich besteht kein Bedenken dagegen, daß auch die Empfangnahme und Abrollung von Gütern Gegenstand eines Speditionsvertrags sein kann; darauf deutet die mit Hinweis auf § 388 HGB. erfolgte Erwähnung der Empfangnahme im § 407 Abs. 2 das hin, und auch in der reichsgerichtlichen Rspr. ist dies nicht bezweifelt worden (vgl. RG. 114, 310<sup>2)</sup>; 124, 383 ff.<sup>3)</sup>).

Hiernach kann der Urkunde v. 4. Juli 1927 eine Vollmachtserteilung nicht entnommen werden. Es bedarf mithin keiner Erörterung des weiteren Einwandes der Rev., daß § 16c Allg. Gesch. Bed. des VDESp. für den Empfangspediteur ohnehin bedeutungslos sei.

(U. v. 4. Okt. 1929; 115/29 VII. — Berlin.)

[Ru.]

**\*\*6.** TarSt. 21 i. Verb. m. 7 Abs. 1b StempStG. Die Klausel „dieser Vertrag tritt in Kraft nach erfolgter Gegenbestätigung“ macht die Erklärung zu einem bloßen Angebot und ist nicht als Bedingung anzunehmen. Deshalb Steuerfreiheit.

Die klagende Firma betreibt die Fabrikation von Kühl- und Gefrieranlagen. Bei ihren Vertragsverhandlungen verfährt sie in der Weise, daß sie von den Bestellern, nachdem sie ihnen vorher Kostenanschläge und Lieferungsbedingungen übersandt hat, ein vorgedrucktes, dem Einzelfall entsprechend auszufüllendes Schreiben unterzeichnen läßt, welches schon die gedruckte Unterschrift der Kl. „als Lieferant“ trägt. Der Wortdruck enthält zunächst die Übertragung des Baues einer Kühl- und Eiszerzeugungsanlage, läßt dann Raum für die Einrückung der Zahlungsbedingungen, spricht danach den Eigentumsvorbehalt der Kl. bis zur vollständigen Bezahlung der Gesamtsumme aus und schließt mit dem Satz: „Dieser Vertrag tritt in Kraft nach erfolgter Gegenbestätigung durch die Firma Friedrich M.“

Für drei von verschiedenen Bestellern am 1. Okt. 1926, 3. und 16. Febr. 1927 unterzeichnete Schreiben dieses Inhalts, hat das FinU. B. die Besteuerung mit  $\frac{2}{3}$ % der Lieferungspreise nach TarSt. 21 (Werkverdingungsverträge) i.

<sup>1)</sup> JW. 1927, 2424

<sup>2)</sup> JW. 1930, 2706.

<sup>3)</sup> JW. 1910, 492.

<sup>1)</sup> JW. 1927, 682.

<sup>2)</sup> JW. 1929, 2526.

Verb. m. ZarSt. 7 Abs. 1 b PrStempStG. v. 27. Okt. 1924 gefordert und gezahlt erhalten. Die Rückforderungsklage der Kl. ist, nachdem ihr das LG. stattgegeben hatte, vom BG. abgewiesen. Das RG. hat aufgehoben.

Die Entscheidung des Rechtsstreits hängt davon ab, ob in dem Vordruckschreiben, welches die Besteller auf Veranlassung der Kl. verwendet haben, ein stempelsteuerfreies Vertragsangebot oder aber der bedingte Abschluß eines Werkverdingungsvertrags zu sehen ist, der nach den vom FinL. angewendeten Gesetzesvorschriften stempelsteuerpflichtig wäre. Die erstere Meinung wird vom LG., die letztere vom BG. vertreten. Dieses führt aus, es sei eine Einigung auf Grund der geeinten beiderseitigen Willenserklärungen beurkundet, demnach also ein Vertrag; der letzte Satz bedeute die Hinzufügung einer auf den freien Willensentschluß einer Partei abgestellten sog. Willkürbedingung zu dem abgeschlossenen Vertrage. Das RG. habe in JW. 1929, 2525<sup>19</sup> (dieses Urteil v. 31. Mai 1929 ist auch abgedruckt: RG. 124, 336<sup>1)</sup>) hervorgehoben, daß Verträge der gedachten Art, bei denen ein fester, aber durch das Nichtwollen, die Ablehnung des Verkäufers auflösend bedingter Kaufvertrag beurkundet sei, unbedenklich möglich seien. Der damals vom RG. vermehrte Nachweis, daß die Parteien diese mögliche Form tatsächlich gewählt hätten, ergebe sich im vorliegenden Falle aus der Fassung der von der Kl. und den Bestellern unterzeichneten Urkunden. Die Hinzufügung von Bedingungen sei aber für die Stempelspflichtigkeit ohne Bedeutung.

Der Rev. ist stattzugeben.

Ob das BG. einen Vertragschluß unter auflösender oder unter aufschiebender Bedingung annimmt, erhellt aus seinen Darlegungen nicht mit voller Klarheit. Offenbar aber käme, wenn im vorliegenden Falle der Zusatz: „Dieser Vertrag tritt in Kraft nach erfolgter Gegenbestätigung durch die Firma Friedrich M.“ überhaupt als Bedingung i. S. des § 158 BGB. aufzufassen wäre, nur eine aufschiebende Bedingung in Frage.

Würde diese Annahme zutreffen, so wäre unter diesem Gesichtspunkt gemäß § 3 Abs. 2 StempStG. die Stempelspflichtigkeit zu bejahen. Es kann aber bei den vorliegenden Urkunden von einer Bedingung im Rechtsinn überhaupt nicht die Rede sein. Der Eintritt der angeblichen Bedingung würde nur von der einseitigen Entschliesung der einen am Vertragschluß beteiligten Partei abhängen. Zwar kann auch eine solche Willkürbedingung den Rechtscharakter der eigentlichen Bedingung (§ 158 BGB.) tragen; dabei darf aber nicht schon die Bindung der Partei in die Willkür gestellt sein, weil dann das Zustandekommen des Vertrags selbst, der hier das im ersten wie im zweiten Absatz des § 158 BGB. vorausgesetzte Rechtsgeschäft bedeutet, in Frage gestellt wäre (vgl. RWRomm. zum BGB. Vorbem. 2 Abs. 2 vor § 158). Der Beschluß der VerZivSen.: RG. 72, 385 spricht aus, es sei rechtlich nicht möglich, das bloße Wollen des Verpflichteten zur Vertragsbedingung zu machen. „Wer sich verpflichtet, falls er künftig wolle, gibt gegenwärtig eine verpflichtende Erklärung noch nicht ab.“ Anders aber sei der Fall zu beurteilen, wenn die Verpflichtung nicht vom künftigen Wollen, sondern von einem Tun des Verpflichteten abhängig gemacht werde, das auch in seinem Belieben stehen könne. In RG. 104, 100 bezeichnet es der 1. ZivSen. als der — dort zusammengestellten — ständigen Rechtsprechung des RG. entsprechend, daß bei gegenseitigen Verträgen, bei denen mit Notwendigkeit jeder Teil zugleich Gläubiger und Schuldner sei, die Vertragserfüllung von der reinen Willkür einer Vertragspartei abhängig gemacht werden könne (zweifelnd der 3. ZivSen.: RG. 104, 307). Auch wenn man dem 1. Sen. in vollem Maße beistimmen wollte, wäre doch immer zu erfordern, daß eine „Vertragserfüllung“ in Frage kommt. Solange noch kein Vertrag geschlossen ist, kann kein Anspruch auf Vertragserfüllung gegeben und auch keine Vertragsbedingung vorhanden sein. So aber liegen die Dinge hier. Die Kl. hat sich die Entschliesung vorbehalten, ob sie überhaupt Verträge mit den Bestellern abschließen wollte. Ihrerseits hatte sie sich noch in keiner Weise gebunden, und auch die Besteller waren noch keine weitergehende Bindung eingegangen, als sie für jeden auf Vertragsschließung An-

tragenden nach den §§ 145 ff. BGB. besteht; wenigstens ist aus den streitigen Urkunden nichts davon Abweichendes zu entnehmen (§ 3 Abs. 1 StempStG.). Es geht aber sicherlich nicht an, in jedem Vertragsangebot einen durch die Zustimmung des anderen Teils aufschiebend bedingten Vertragschluß zu sehen.

Diese Auffassung steht im Einklang mit der Rspr. des erl. Sen. (RG. 117, 89<sup>2)</sup>; 124, 336<sup>3)</sup>; Ur. v. 28. Juni 1921, VII 17/21). Von den dort behandelten Fällen weicht der vorliegende insofern ab, als die Urkunden auch die Unterschrift der Kl. tragen. Hierauf ist aber kein entscheidendes Gewicht zu legen. Der Inhalt der Schriftstücke ergibt mit Deutlichkeit, daß die Kl. trotz ihrer schon beigesetzten Unterschrift noch nicht hat vertraglich gebunden sein wollen. Demnach muß der Grundsatz des § 3 Abs. 1 StempStG. dazu führen, daß nur Vertragsangebote der Besteller als vorliegend angesehen werden können. Diese sind aber nicht stempelpflichtig.

Hiernach ist das BU. aufzuheben und die Entscheidung des LG. wiederherzustellen. Der Zinsepunkt bedarf aber noch der Beurteilung nach den in RG. 117, 92<sup>4)</sup>; 122, 283<sup>5)</sup> angegebenen Gesichtspunkten. Der erste Richter hat der Kl. Jahreszinsen zu 2% über Reichsbankdiskont antragsgemäß seit dem 20. Febr. 1929 zuerkannt, obgleich die Klage erst im April 1929 zugestellt worden sein kann und die Kl. nichts vorgetragen hat, was sie berechtigen könnte, schon von einem früheren Zeitpunkt ab Verzugszinsen zu beanspruchen. Deshalb schuldet der Bekl. Zinsen erst von der Klagezustellung an. Der Zinsepunkt ist 4%, wenn nicht die Klagpartei unter dem Gesichtspunkt des Schadensersatzes eine höhere Zinsforderung begründet. In dieser Richtung hat jedoch die Kl. nichts angeführt. Deshalb ist sie mit ihrem Zinsanspruch abzuweisen, soweit er eine Verzinsung der Urteilssumme zu 4% seit der Klagezustellung übersteigt.

(U. v. 5. Dez. 1930; 59/30 VII. — Breslau.)

[Ru.]

## 2. Bürgerliches Gesetzbuch.

7. § 133 BGB. Eine i. J. 1929 vereinbarte Klausel des Inhalts, daß bei einer Erhöhung der Steuern für ein Grundstück „über den Stand vom 1. April 1927“ die Miete sich erhöhen solle, schließt eine Auslegung dahin nicht aus, daß auch die zum 1. April 1927 eingetretene Erhöhung der Hauszinssteuer den Mietzins entsprechend erhöhe. f)

Beide Vorinstanzen haben die im Vergleiche v. 16. Jan. 1929 vereinbarte gleitende Lastenklausel (§ 1c) dahin ausgelegt, daß Lasten, die vom 1. April 1927 ab in Kraft getreten sind, demnach auch die durch Gef. v. 27. April 1927 mit Rückwirkung v. 1. April 1927 ab verfügte 200%ige Erhöhung der Hauszinssteuer, in voller Höhe den Mietzins erhöhen sollen, während nach der ebenfalls bedungenen gleitenden Teuerungsklausel (§ 1d) die seit diesem Zeitpunkte ein-

<sup>1)</sup> JW. 1927, 2129. <sup>2)</sup> JW. 1929, 2525.

<sup>3)</sup> JW. 1927, 2129. <sup>4)</sup> JW. 1929, 507.

Zu 7. Ein unklarer Mietvertrag vom Dez. 1926 führte zu einem Auslegungsstreit. Der darin siegreiche Vermieter gewann die Feststellung, daß die strittige Vertragsbestimmung dahin auszulegen sei, daß nicht eine gestaffelte feste Miete, sondern eine nach den Hundertfähen der gesetzlichen Miete gleitende Staffelmiete vereinbart sei. Am 27. April 1927 erging eine PrStW., die mit rückwirkender Kraft v. 1. April 1927 einschließl. ab 200% Hauszinssteuererhöhung anordnete. In der VerZiv. gegen das vorerwähnte Urteil machte der Bekl. im Nov. 1928, also zur Zeit, da die Erhöhung der Hauszinssteuer mit 1. April 1927 bekannt war und feststand, den Vergleichsvorschlag, daß die Hälfte der jeweilig für die gesetzliche Miete geltenden über 100% gehenden Hundertfähen in Anwendung kommen sollte, worauf im Jan. 1929 der in der Entsch. erwähnte Vergleich mit der gleitenden Lastenklausel und der gleitenden Teuerungsklausel zustande kam. Daten und Geschehnisse sind vor allem von Bedeutung, weil die Entwicklung bis zum Vergleichstage eine gewisse organische Auslegungsmöglichkeit fördert und weil die Lastenverhältnisse v. 1. April 1927 als beiden Parteien bekannt vorausgesetzt sind.

Der Vergleich vom Jan. 1929 bestimmte also in einer gleitenden Lastenklausel und einer gleitenden Teuerungsklausel: „Soweit sich Grundstückslasten ... über den Stand am 1. April 1927 erhöhen“, tritt eine anteilmäßige entsprechende Erhöhung der Miete vom Tage dieser Erhöhung ab ein ... entsprechend

<sup>1)</sup> JW. 1929, 2525.

getretene Teuerung jeweils nur zur Hälfte vom Mieter zu tragen sei. Das BG. hat seine Auffassung darauf gegründet, 1. daß auch in gesetzlichen Bestimmungen (§ 16 RMietG., § 12 WohnmangG.) die Zeitangabe „nach dem 1. Juli ...“ im gleichen Sinne angewendet werde; 2. daß die gesetzlichen Hundertsätze in dem am 31. März 1927 endenden Zeitraum die Höhe ihres Ausgangspunktes, der Friedensmiete, nämlich 100%, erreicht hatten; 3. daß das Vergleichsangebot der Bekl. v. 6. Nov. 1928 gleichfalls von dem bis zum 31. März 1927 gegebenen Stand der gesetzlichen Hundertsätze ausgegangen sei; 4. daß die Aussichten der Kl. im Vorprozesse günstig gewesen seien.

Die auf Verlegung des § 133 BGB. und des § 286 ZPO. gestützte Rev. rügt, daß das Gericht eine Auslegung überhaupt habe stattfinden lassen, statt sich an den Wortlaut der Erklärung zu halten, die klar und zweifelsfrei und deshalb nicht auslegungsfähig sei, und wendet sich im besonderen gegen die Verwertbarkeit der unter 1, 3 und 4 bezeichneten Auslegungsgründe. Der Rev. ist zuzugeben, daß für die Auslegung einer Willenserklärung kein Platz sein kann, wenn die abgegebene Erklärung so klar und in ihrer Bedeutung so

der Schlüsselzahl v. 30. Nov. 1926 ... auch bei Lösung der Hauszinssteuerverpflichtung ... darf ... anteilmäßige Berechnung nur erfolgen, soweit sie... Die Höhe der Hauszinssteuerverpflichtung, wie sie am 1. April 1927 bestand, überschreitet.

Es geht darum, ob die gleitenden Klauseln dahin ausgelegt werden dürfen, daß „am 1. April 1927“ eigentlich heißen soll „am 31. März 1927“. Drei Instanzen haben das gleiche geurteilt, obwohl auf den ersten Schein hin die Auslegung etwas Gewalttames zu haben scheint. Aber die Urteile und ihre Begründungen sind im Ergebnis vollständig und erfreulich. Die Entsch. kommen zu ihrem Ergebnis auf dem Wege der Auslegung. Wenn die dem abgegebene Willenserklärung so klar und in ihrer Bedeutung so zweifelsfrei ist, daß eine andere Deutung ausgeschlossen ist, ist eine dem Wortlaut der Willenserklärung widersprechende Auslegung nicht gestattet. (Dagegen ist nur die Anfechtung wegen Irrtums oder aus sonstigen Anfechtungsgründen möglich.) Die Auslegungsmöglichkeit im Streitfall setzt also immer eine gewisse Unklarheit des erklärten Willens voraus. Dies ergibt eine gewisse Unklarheit des erklärten Willens voraus. Dies ergibt sich schon im voraus aus der Erwägung: Wenn man den 1. April 1927 und die an diesem Tage eingetretene wesentliche 200%ige Steuererhöhung vom Einflusse auf die Mieterhöhung ausschließen wollte, welchen Sinn hätte es gehabt, gerade diesen ersten Tag der zur Zeit des Vergleichschlusses seit 1 3/4 Jahren bestehenden Steuererhöhung als den Tag einzufügen, über den hinaus erst neue Lastenerhöhungen den Mietzins beeinflussen sollten, zumal wenn bis zu diesem Vergleichstage in diesen 1 3/4 Jahren keine oder keine wesentlichen Lastenerhöhungen dazu gekommen waren und das Ziel des Vergleiches doch die Erreichung und das Zugeständnis einer wesentlichen Mieterhöhung aus Anlaß der Lastenerhöhungen sein sollte. Es wäre doch viel natürlicher gewesen, nach 1 3/4 Jahren nach Bestand der am 1. April 1927 eingetretenen Lastenerhöhung irgendeinen späteren Tag anzugeben, über dessen Stand hinaus Lastenerhöhungen usw. anteilmäßig dem Mietzins zugeschlagen werden sollten, wenn der Wille bestand, die am 1. April 1927 eingetretene, seit 1 3/4 Jahren bestehende Lastenerhöhung nicht übernehmen zu wollen, zumal offensichtlich die Entwicklung der Vorgeschichte des Vergleiches v. 16. Jan. 1929 darauf deutete, daß von der 100%igen Friedensmiete ausgegangen werden sollte, die mit dem 31. März 1917 abschloß.

Das RG. sagt: „daß nach der Vergleichsfassung wie nach dem Sprachgebrauch in der Tat der Lastenbestand bei Beginn des 1. April ebensogut gemeint sein kann, wie der Lastenbestand, der sich ergibt, wenn die mit Wirkung v. 1. April eingetretene Lastenerhöhung einbezogen wird, wenn im Vergleich von dem Lastenstand am 1. April 1927 geredet ist“.

Hierin liegt eine nicht unwesentliche Unklarheit des Ausdrucks, und zwar darin, ob mit dem Satz „nach der Vergleichsfassung wie nach dem Sprachgebrauch“ gesagt sein will „nach der Vergleichsfassung im Zusammenhang mit dem Sprachgebrauch“, oder „nach der Vergleichsfassung“ (für sich getrennt), sowie „nach dem Sprachgebrauch“ (für sich getrennt). „Wie“ ist die Abkürzung für „sowie“ und kann beides bedeuten: „die Vergleichsfassung in Verbindung mit dem Sprachgebrauch“, oder „die Vergleichsfassung“ (für sich allein) sowie der „Sprachgebrauch“ (für sich allein), oder nach der guten Sprachfassung im BGB.: „wie = und“, oder „wie = oder“. Man wolle dem unterzeichneten Referate nicht den Vorwurf der „Wortklaubererei“ machen; aber wenn es sich schon bei der ganzen Entsch. um Wortlaute und Sinne und Mehrdeutigkeit dreht, ist die erwähnte Mehrdeutigkeit von Bedeutung. Aber die Meinung dürfte richtig sein, daß die „Vergleichsfassung in Verbindung mit dem Sprachgebrauch“ und noch mehr in Verbindung mit dem Wissen um den Werdegang des Vergleiches zweifelslos die Mehrdeutigkeit er-

zweifelsfrei ist, daß eine andere Deutung ausgeschlossen ist. Nicht kann ihr aber darin beigepflichtet werden, daß im vorliegenden Falle der Auslegungsfähigkeit Schranken gesetzt waren. In dieser Richtung führt die Rev. aus, daß BG. habe den Fehler begangen, nicht den richtigen Wortlaut der Vergleichsabmachung seiner Erwägung zugrunde zu legen; im Vergleich sei nicht von einer „nach dem 1. April 1927“ erfolgten Lastenerhöhung die Rede, wie das BG. unterstelle, sondern von dem „Stand am 1. April 1927“; diese Formulierung sei vollkommen klar: es solle der Stand am 1. April 1927 maßgebend sein; es sei also mit klaren Worten gesagt, daß nur solche Lastenerhöhungen den Mietern überbürdet werden könnten, die den Stand am 1. April 1927 überschritten. Die Rev. kann indessen nicht mit Erfolg geltend machen, daß das BG. von einem unrichtigen Wortlaute der auszulegenden Erklärung ausgegangen sei. Die kurze Ausdrucksweise: „eine nach dem 1. April 1927 erfolgte Lastenerhöhung“ beweist nichts dafür, daß das Gericht die eigentliche Wortfassung aus dem Auge verloren hätte, sondern erklärt sich zwanglos damit, daß das Gericht darin denselben sinnmäßigen Ausdruck fand, wie in der Fassung des Ver-

gibt, die Vergleichsfassung für sich allein auf der Grenzschiede liegen dürfte, der „Sprachgebrauch“ für sich allein aber eine Mehrdeutigkeit nicht zulassen dürfte, selbst, wenn vielleicht berlinisch-dialektische Einschläge (die dem Unterzeichneten nicht bekannt sind), ins Gewicht fallen mögen. Jedenfalls haben mir auch im südbayrischen Bayern im Zusammenhang mit der Kündigung von Mieträumen einen unklaren Sprachgebrauch, z. B. ist es ziemlich regelmäßig, bei Wohnungskündigungen vom ersten eines Monats oder Quartals zum ersten des nächsten Monats oder des nächsten Quartals zu kündigen, also etwa am 1. Juli zum 1. Okt., während tatsächlich und rechtlich als Tag der Auflösung des Mietverhältnisses nicht der 1. Okt., sondern der letzte September gemeint ist, weil ja am 1. Okt. bereits der neue Mieter einzieht und der Mietraum geräumt sein muß. Der Sprachgebrauch in dieser Richtung stellt einen „verschlampten“ Sprachgebrauch dar. In Verbindung mit der Mietkündigung liegt also im Wortlaut „Kündigung zum 1. Okt.“ eine Unklarheit, ob entweder als Ende des Mietverhältnisses der 1. Okt. (der schon den neuen Mieter berechtigt) oder der letzte Sept. als Tag der zu vollendenden Räumung gemeint ist.

Würde aber andererseits in irgendeinem anderen Rechtsverhältnis am 1. Juli zum 1. Okt. gekündigt werden, z. B. bei einem Darlehen, so besteht kein Zweifel, daß das Darlehen nicht vor Ablauf des 1. Okt. zurückgezahlt werden muß.

Von besonderem Interesse für unsere Besprechung ist der Hinweis auf eine ähnliche Unklarheit und ähnliche Datumänderung in drei leibhaftigen Reichsgesetzen. Nach § 12 WohnmangG., § 16 RMietG. und § 33 MietSchG. bedeutet tatsächlich der Wortlaut: „nach dem 1. Juli 1928 bezugsfertig geworden“ nicht den 2. Juli, sondern den 1. Juli. Diese drei Gesetzesbestimmungen dienen übereinstimmend dem Zweck, auf die damals gerade mit Müchigkeit auf die Zwangswirtschaft nahezu vollkommen entschlafene Bautätigkeit belebend einzuwirken und bestimmten (mit näheren Abmessen), daß die „nach dem 1. Juli 1918 bezugsfertig gewordenen Räume“ von der Zwangswirtschaft frei sein sollten. Der ursprüngliche § 12 WohnmangG. wurde wortwörtlich in das RMietG. und MietSchG. übernommen. Der § 13 WohnmangG. wollte eine Ausnahme zugunsten von Gebäuden und Vermietern der öffentlichen Hand schaffen auch für Räume, die vor dem Termin des § 12 bezugsfertig wurden, die also für die nicht „gewappelten“ Vermieter und Hausbesitzer der Zwangswirtschaft unterliegen, hier sagt das Gesetz: „die vor dem 1. Juli bezugsfertig geworden...“ im Gegensatz zu § 12, „die nach dem 1. Juli bezugsfertig geworden“. Da §§ 12 u. 13 WohnmangG. aber organisch zusammengehören, hing der 1. Juli in der Luft. Nach den verschiedenen Auslegungsmöglichkeiten hat sich die wohl zur Zeit unbefruchtete Meinung gebildet, daß der Sinn der Bestimmungen sei: Die Freiheit von der Zwangswirtschaft beginnt mit dem 1. Juli einschließlich. So auch Kiefersauer, MietSchG., § 33 A 1 Abs. 11; WohnmangG., §§ 12 u. 13; RMietG., § 16; Hertel, Mieterschutz; Meyerowitz, 2. Aufl., S. 192, 205; indirekt auch RG.: JW. 1930, 161 letzter Abs. der Entscheidung.

Warum die nicht gewollte Datierung des § 12 und nicht die klare und deutungslose des § 13 WohnmangG. in das RMietG. und MietSchG. übernommen wurde, gehört zu den unergründlichen Launen der überhästeten und nicht nur in diesem Falle unzulänglichen Sprachdurcharbeitung des Gesetzfabrikationsbetriebes.

Es ist sicher, daß der § 13 WohnmangG. bezüglich des Stichtages sagte, was der § 12 sagen wollte, aber — wenigstens nach dem Wortlaut — nicht sagt. Über dieser gesetzgeberische Vorgang berechtigte die drei Instanzen der obigen Entsch., für die Mehrdeutigkeit der Vergleichsfassung auch daraus Schlüsse zu ziehen.

Dr. Buchmann, Regensburg.

gleichs, wenn sie von Lasten spricht, die „sich über den Stand vom 1. April 1927 erhöhen“. In der Tat kann nach dem Sprachgebrauch mit beiden Ausdrücken derselbe Sinn verbunden werden. Auch das läßt sich nicht beanstanden, daß das Gericht angenommen hat, die im Vergleiche gewählte Ausdrucksweise schließe eine Mehrdeutigkeit nicht aus. Wenn im Vergleiche von dem Lastenstande „am 1. April 1927“ die Rede ist, so kann nach der Vergleichsfaßung wie nach dem Sprachgebrauch in der Tat der Lastenstand bei Beginn des 1. April ebensoviel gemeint sein wie der Lastenstand, der sich ergibt, wenn die mit Wirkung v. 1. April 1927 eingetretene Lastenerhöhung einbezogen wird, und es kann füglich nicht als fehlerhaft bezeichnet werden, wenn das Gericht zum Belege seiner Auffassung auf gleich oder ähnlich gefaßte Gesetzesstellen verweist, wobei die gewollte Deutung vom Gesetzgeber beigelegt ist, um etwaige Zweifel auszuschließen. Mehr aber hat das BG. durch die Verweisung auf die Vorschriften der §§ 16, 2 Abs. 4 MietG. und der §§ 12, 13 WohnmangG. nicht gesagt; insbes. hat es nicht den Fehler begangen, aus der Vergleichung den Schluß zu ziehen, daß die Vertragsbestimmung im vorliegenden Falle von Rechts wegen in gleicher Weise gedeutet werden müßte wie jene Gesetzesstellen. Gegen die Heranziehung der bezeichneten Vorschriften als Auslegungsmittel bestehen rechtliche Bedenken nicht, da sie nicht mehr als einen tatsächlichen Beleg dafür bieten sollten, daß die nach der Auffassung des Gerichts mehrdeutige Vergleichsfaßung in dem von ihm angenommenen Sinne gedeutet werden kann.

(U. v. 16. Okt. 1930; 321/30 VIII. — Berlin.)

**\*\* S. §§ 2371, 2042, 140 BGB. Ein nichtiger Erbschafts Kauf kann durch eine Erbaueinandersetzung im Wege der Konversion ersetzt werden.†)**

Der am 29. Juli 1921 verstorbene Ernst W., dessen Vermögen in der Hauptsache aus einem Grundstück bestand, hinterließ als Erben je zur Hälfte seine beiden Geschwister, die Parteien. Diese schlossen am 16. Febr. 1922 einen notariell beurkundeten Vertrag folgenden Inhalts. Die jetzige Kl. „verkaufte“ dem Bekl. „ihren Erbanteil, also die ihr gehörige Hälfte des Nachlasses zum Preise von 25 000 M“ und erklärte, daß sie ihm „hiermit den Erbanteil übereignete“. Die Parteien bewilligten und beantragten, daß der Bekl. als Eigentümer des Grundstücks eingetragen werde. Der Kaufpreis für die Übereignung wurde unter Verzicht auf hypothetische Sicherstellung gestundet, gleichzeitig auch seine Verzinslichkeit und Kündigung vereinbart. Nach der Feststellung des BG. betrug der vereinbarte Kaufpreis in Wahrheit 50 000 M, wovon die nicht beurkundeten 25 000 M am 31. März 1922 bezahlt wurden, während auf den gestundeten Betrag im Herbst 1923 1 000 000 M gezahlt worden sind. Die Eintragung des Bekl. geschah am 1. April 1922. Mit der Klage verfolgt die Kl. einen Anspruch auf Aufwertung der gestundeten und inzwischen gekündigten 25 000 M und fordert

Zu 8. Es ist allerdings zuzugeben, daß zunächst einige Bedenken gegenüber dieser Entsch. aufstehen. Denn es erscheint gewiß eigentümlich, daß bei dem nämlichen Rechtsgeschäft die Heilung durch Auflassung und Eintragung im Grundbuch unmöglich, dann aber auf dem Umweg der Konversion doch möglich sein soll. Auch aus dem Gesichtspunkt, daß die Erbteilsübertragung an den Miterben eigentlich keine Erbaueinandersetzung darstellt, sondern sie nur erübrigt, könnte ein Bedenken gegen die Entsch. abgeleitet werden.

Aber diesen Bedenken steht Wortlaut und Zweck des § 140 BGB. entgegen, wonach zwingend vorgegeschrieben ist, daß ein entsprechendes anderes Rechtsgeschäft gilt, wenn anzunehmen ist, daß seine Geltung bei Kenntnis der Nichtigkeit des abgeschlossenen Rechtsgeschäftes gewollt sein würde; in solchem Falle soll eben die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes kein Hindernis dafür bilden, es aus praktischen Gesichtspunkten in anderer Gestalt aufrechtzuerhalten, den mit ihm verfolgten Zweck also zu verwirklichen.

Daher ist die Entsch. trotz jener Bedenken zu billigen und zu begrüßen. Denn sie entspricht zweifellos einer praktischen Auffassung und ist auch theoretisch wohl begründet. Zunächst wird darin mit Recht (vgl. hierzu Staudinger, Bem. 1 und Planck, Bem. 2 zu § 2371 BGB., ferner OLG. 16, 280) der Standpunkt festgehalten, daß § 313 Satz 2 entsprechende Anwendung bei einem wegen unrichtiger Kaufpreisangabe nichtigen notariellen Kaufvertrag nach § 2371 über den Anteil an einem Nachlasse nicht finden kann. Sodann aber wird angenommen, daß nach § 140 BGB. der Ver-

trag als Erbaueinandersetzungsvertrag auf Grund der tatsächlichen Feststellungen des BG. aufrechtzuerhalten und rechtsgültig sei. Da es sich aber bei dieser Erbaueinandersetzung bzw. bei deren Vollzug auch um die Übertragung eines Nachlassgrundstückes zum Alleineigentum einer Partei handelte, erwies sich wiederum die notarielle Beurkundung als zur Rechtsgültigkeit erforderlich und tauchte nun die Frage auf, ob § 313 Satz 2 hierbei Anwendung finden könne und ob es für die Anwendung des § 140 BGB. genüge, daß das nichtige Rechtsgeschäft den Erfordernissen eines anderen, zwar an sich auch ungültigen, aber heilbar nichtigen Rechtsgeschäftes entspricht. Beide Fragen werden bejaht, letztere allerdings nur mit der Einschränkung, daß „jedemfalls dann“ die Gleichstellung des heilbar nichtigen mit einem gültigen Rechtsgeschäft erfolgen müsse, „wenn die Parteien gleichzeitig die von ihnen zwecks Heilung zu erfordernden Erklärungen abgegeben haben und es nur noch der (tatsächlich erfolgten) Eintragung durch den Grundbuchrichter bedürfte“. (Diese Auffassung entspricht derjenigen, die in RG. 104, 102 und 296 = JW. 1922, 1106 zum Ausdruck gebracht und begründet ist.)

Schließlich ergab sich noch ein weiterer Zweifel, über den sich die Entsch. aber ebenfalls in zutreffender Weise hinwegsetzt: Es erschien fraglich, ob, nachdem nur auf Übertragung des Erbteils die Erklärung gerichtet und nur Verichtigung des Grundbuchs mit Rücksicht auf die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Nachlasse beantragt war, eine zur Auflassung des Grundstücks genügende Einigung über den Übergang des Eigentums an demselben in der Erklärung zu finden war.

Die Entsch. legt mit Recht der Partiererklärung eine entsprechende Bedeutung bei.

Die Beurteilung des Bekl. zur Zahlung von mindestens 8000 M. Das BG. hat den Klageanspruch dem Grunde nach für gerechtfertigt erklärt, die Rev. des Bekl. blieb erfolglos. Die Nichtigkeit des der Formvorschrift des § 2371 BGB. unterliegenden Erbschaftskaufs ergab sich aus der vom BG. festgestellten Tatsache, daß in dem notariellen Akte der Kaufpreis unrichtig angegeben war. Sie wurde auch nicht etwa durch die gleichzeitig erfolgte dingliche Übertragung des Erbanteils (§ 2033 BGB.) geheilt. Insbes. ist für eine entsprechende Anwendung des § 313 Abs. 2 BGB. kein Raum. Der Hinweis der Rev. auf die in RG. 125, 264 enthaltenen Darlegungen geht fehl. Es handelte sich dort um das dingliche Vorkaufsrecht an einem Grundstück, während hier der Anteil an einem Nachlass in Frage steht. Es kommt daher entscheidend darauf an, ob das nichtige Geschäft auf Grund des § 140 BGB. im Wege der sog. Konversion aufrechterhalten werden kann. Der dahingehenden Auffassung des VerM. ist im Ergebnis beizutreten. Der nichtige Erbschafts Kauf entspricht in der Tat bei Zugrundelegung der Urteilsfeststellungen den Erfordernissen eines anderen Rechtsgeschäftes, nämlich einer Erbaueinandersetzung nach § 2042 BGB., und es ist anzunehmen, daß dessen Geltung bei Kenntnis der Nichtigkeit gewollt sein würde.

Die Urteilsgründe ergeben zunächst in ihrem Zusammenhange trotz ungenauer Fassung, daß die Parteien die Miterbengemeinschaft nicht durch eine Auseinandersetzung i. S. der angeführten Gesetzesbestimmung, sondern durch Erbschafts Kauf beendigen wollten. Zutreffend wird weiter ausgeführt, daß der Erbaueinandersetzungsvertrag, soweit er die Übertragung des Grundstücks zum Alleineigentum betraf, der Form des § 313 Abs. 1 BGB. bedurfte und in deren Ermangelung jedenfalls insoweit mit einer nur durch Auflassung und Eintragung heilbaren Nichtigkeit behaftet war. Die Frage, ob in solchem Falle davon die Rede sein kann, daß das nichtige Geschäft „den Erfordernissen eines anderen Rechtsgeschäftes entspricht“, hat das BG. nicht erörtert. Es sind insoweit aber wenigstens nach der besonderen Lage des Falles keine rechtlichen Bedenken zu erheben. Zwar ist nicht zu verkennen, daß bei Regelung der Konversion der Bedanke maßgebend war, einerseits die Nichtigkeitsvorschriften zu achten, andererseits aber den rechtsunkundigen Parteien zu helfen, wenn sie sich zur Erreichung eines wirtschaftlichen Zweckes in Unkenntnis des Gesetzes lediglich in dem angewandten Mittel vergriffen und ihren Willen zu einem nichtigen Geschäft kundgegeben haben, obwohl ihre Erklärungen objektiv die Erfordernisse eines gültigen Geschäfts erfüllen und sie bei Kenntnis der Rechtslage im Hinblick auf den im wesentlichen gleichen wirtschaftlichen Erfolg das letztere gewählt haben würden. Dem gültigen Geschäft muß aber das

Schließlich ergab sich noch ein weiterer Zweifel, über den sich die Entsch. aber ebenfalls in zutreffender Weise hinwegsetzt: Es erschien fraglich, ob, nachdem nur auf Übertragung des Erbteils die Erklärung gerichtet und nur Verichtigung des Grundbuchs mit Rücksicht auf die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Nachlasse beantragt war, eine zur Auflassung des Grundstücks genügende Einigung über den Übergang des Eigentums an demselben in der Erklärung zu finden war.

Die Entsch. legt mit Recht der Partiererklärung eine entsprechende Bedeutung bei.

Gch. JH. Dr. Felix Herzfelder, München.

nach § 313 BGB. heilbar nichtige jedenfalls dann gleichgestellt werden, wenn, wie hier, die Parteien gleichzeitig die von ihnen zwecks Teilung zu erfordernden Erklärungen abgegeben haben und es nur noch der — tatsächlich erfolgten — Eintragung durch den Grundbuchrichter bedurfte. Die zur Teilung des Mangels erforderliche Auslassung des Grundstücksanteils hat das VG. darin erblickt, daß die Parteien die Eintragung des Vekl. als neuen Eigentümers bewilligt und beantragt haben. Das ist nicht unbedenklich. Denn vom Standpunkte des Erbschaftskaufs und der Übertragung des Erbschaftsanteils aus bedeutete jene Erklärung nicht die Einigung über den Eigentumsübergang an dem Grundstück, sondern nur den Antrag auf Berichtigung des insolge der Übertragung des Erbschaftsanteils unrichtig gewordenen Grundbuchs. Die erforderliche Einigung ist aber unbedenklich in den Erklärungen betreffend den Verkauf und die Übertragung des Erbanteils zu finden. Sie haben inhaltlich gleichzeitig die Bedeutung, daß das Eigentum an sämtlichen Nachlassgegenständen, also auch an dem Grundstück auf den Vekl. übergehen sollte. Jene Erklärungen waren dann die Grundlage für die Eintragung des Vekl., und es ist nicht von Bedeutung, ob der Grundbuchrichter sie nur unter dem Gesichtspunkte der Berichtigung gewertet hat.

Ob die Beteiligten die Erbauseinanderziehung trotz der auch ihr anhaftenden, wenn auch heilbaren Nichtigkeit bei Kenntnis der Nichtigkeit des Erbschaftskaufs gewollt haben würden, war eine Frage tatsächlicher Beurteilung. Dafür, daß ihre Bejahung von Rechtsirrtum beeinflusst sein könnte, fehlt es angesichts des festgestellten Sachverhalts an jedem Anhalt.

(U. v. 22. Mai 1930; 397/29 IV. — Breslau.) [Ra.]

### 3. Sonstiges materielles Recht.

9. § 2 PrKleinbahnG.; Art. 41 Abs. 3 a. RVerf.; § 823 BGB.; Art. 153 RVerf. Die Genehmigung zur Herstellung und zum Betriebe einer Kleinbahn gewährt dieser im Zweifel kein ausschließliches Recht, so daß ein öffentlich-rechtlicher Entschädigungsanspruch gegen ein Konkurrenzbahnunternehmen in der Regel nicht in Frage kommt. f)

Der Eisenbahndirektor Emil K. in Flensburg hat auf der Insel Sylt mehrere Kleinbahnen erbaut, und zwar 1888 die Strecke von Munkmarsch nach Westerland, welche namentlich den Bäderverkehr zwischen dem Festlande und Wester-

land im Anschluß an die Dampfschiffsverbindung Höher-  
schleuse—Munkmarsch vermitteln sollte. Später, 1903 und 1906, fügte er nach Norden die Linien Westerland—Kampen und Kampen—List hinzu. Für alle drei Linien erteilte der Regierungspräsident in Schleswig durch Urkunde v. 14. Mai 1906 eine einheitliche Genehmigung für die Dauer von 60 Jahren, indem er die früheren Einzelgenehmigungen aufhob. Die ganze Kleinbahn ging mit Zustimmung des Regierungspräsidenten durch mehrere Hände und wurde i. J. 1926 an die Kl. verkauft.

Nach Errichtung des Hindenburgdammes zwischen dem Festlande und der Insel Sylt eröffnete die Vekl. den Verkehr auf der Nebenbahnstrecke Niebüll—Kangbüll—Nösse—Westerland am 1. Juni 1927. Da nunmehr der gesamte Personen- und Güterverkehr den Weg über die Dammbahn nach der Insel nahm, wurde die Dampfschiffslinie Höher-  
schleuse—Munkmarsch und ebenso der Betrieb auf der Bahnstrecke Munkmarsch—Westerland eingestellt. Die Kl. behauptet, daß die Vekl. durch den Bau und die Inbetriebnahme der Reichsbahnlinie das ihr mit der Genehmigung erteilte Verkehrsprivileg verlegt habe. Deshalb und unter dem Gesichtspunkte der unerlaubten Handlung sei die Vekl. schadensersatzpflichtig.

DVG. und RG. wiesen ab. Unbedenklich durfte das VG. von der Sachbefugnis der Vekl. ausgehen, da diese einmal als Unternehmerin die neue Bahn nach Sylt betreibt, außerdem aber alle mit den früheren preussischen Eisenbahnen verbundenen Rechte und Pflichten, also auch Unterlassungspflichten, durch den § 1 des Staatsvertrags v. 31. März 1920 übernommen hat. Die Genehmigung zur Herstellung und zum Betrieb der Kleinbahn von Munkmarsch über Westerland und Kampen nach List auf Sylt ist nach den §§ 2, 3 PrKleinbahnG. vom Regierungspräsidenten in Schleswig im Einvernehmen mit der vom Minister der öffentlichen Arbeiten bezeichneten Eisenbahndirektion Altona durch Urkunde v. 14. Mai 1906 erteilt. In der bisherigen Rpr. des RG. ist die im Rahmen des KleinbahnG. ausgesprochene Genehmigung einer dem öffentlichen Verkehr dienenden Kleinbahn (§ 1 des Ges.) als eine landespolizeiliche Verfügung angesehen, wenn auch der Ausdruck Konzession — nicht aber Privilegium — gelegentlich vorkommt (RG. 54, 187; 59, 72; 62, 132; 91, 176; StGH. 109, Anh. S. 17). Es bedarf indessen keiner näheren Untersuchung darüber, welche Rechtsnatur der Genehmigung auf Grund des KleinbahnG. im allgemeinen zukommt und ob darin stets oder unter besonderen Umständen zugleich eine auf die Eisenbahnhoheit gestützte staatliche Verleihung eines Rechts zu finden ist (vgl. jetzt Art. 89—99 RVerf. und § 13 des zum ReichsGes.

bezeichnete im § 1 (jetzt § 2) die Genehmigung ausdrücklich als eine „polizeiliche“. Dieses Wort zu streichen, wurde schon in der Kommission des Herrenhauses beantragt, der Antrag aber von dem Regierungsvorsteher mit dem Hinweis erfolgreich bekämpft, daß die Prüfung der Bedürfnisfrage ausgeschlossen sei (Nr. 69 b. Druckf. des Herrsh., RegBer. 1892 S. 4). Die Kommission des Abgeordnetenhauses strich das Wort, um zu „vermeiden, die Genehmigung lediglich als eine polizeiliche zu bezeichnen, da bei dem Antrage auf Genehmigung nicht allein die nach § 3 erforderliche polizeiliche Prüfung, sondern auch die Prüfung der nach § 4 hierbei einzureichenden Unterlagen erforderlich ist“ (Nr. 206 b. Druckf. des Abgsh., 17. RegBer. 1892 S. 9, 10). Das Abgeordnetenhaus schloß sich dem Kommissionsbericht an. Im § 2 wurde also nur von einer „Genehmigung“ zur Herstellung und zum Betrieb einer Kleinbahn gesprochen, während es nach § 43 zur Herstellung und zum Betrieb einer Privatanschlußbahn einer „polizeilichen Genehmigung“ bedarf. Die Streitfrage war damit keinesfalls einseitig gelöst. Sie wurde im Schrifttum eingehend erörtert. Gleim (KleinBG., 3. Aufl., 1899, S. 36 ff., 54 ff.) hielt trotz der Entstehungsgeschichte des § 2 KleinBG. und des Gegensatzes von § 2 zu § 43 mit guten Gründen an dem polizeilichen Charakter der Genehmigung fest. Ihm folgte Fritsch (Handb. der Eisenbahngesetzgebung, 2. Aufl., 1912, S. 39 f.) und von neueren Schriftstellern v. Kienitz („Kleinbahn“ im Handwörterbuch der Rechtswissenschaft von Stier-Somlo und Elster III, 590). Arndt (ArchHjM. 11, 381 a. F.) und Eger (Komm. z. KleinBG., 3. Aufl., 1913, S. 37 ff.) und andere bestritten den polizeilichen Charakter der Genehmigung, Eger hielt sie für ein Privilegium. Auch Walter Zellinek (VerwR. 1928, 507 ff.) ist der Ansicht, daß die Genehmigung „mehr als das bloße Hinwegräumen polizeilicher Bedenken“ sei und daß sie „mit einer polizeilichen Erlaubnis nicht auf gleicher Stufe“ stehe. Die Verwaltungspraxis und Verwaltungsrechtssprechung (vgl. Entsch. des PrDVG. v. 7. März 1896; Amtl. Samml. 29, 401;

Zu 9. Dem Ergebnis und der Begründung ist beizutreten.  
Durch § 1 PrEisenbAnlG. v. 28. Mai 1913 (GS. 277) wurde die preuß. Staatsregierung zum Bau einer Hauptbahn von Niebüll nach Westerland ermächtigt. Ihr Bau erforderte die vorherige Verbindung der Insel Westerland mit dem Festland (Einbeziehung des Wiedingharder Außendeichs, § 7 a. a. D.), die durch Schaffung des Hindenburgdammes erfolgte. Nachdem das Reich nach Art. 89, 171 RVerf. durch den Staatsvertrag v. 31. März 1920 (Ges. v. 30. April 1920, RWBl. 773) die Staatsbahnen der Länder mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten in sein Eigentum übernommen hatte (§ 1 Staatsvertrag) und grundsätzlich verpflichtet war, die von den Ländern begonnenen Bauten fortzuführen (§ 17 Staatsvertrag), wurde das Reich an Stelle des preuß. Staates Unternehmer des Baues. Nachfolger des Reichs wurde das Unternehmen „Deutsche Reichsbahn“ (W. v. 12. Febr. 1924 [RWBl. I, 57]) und kurz darauf die „Deutsche Reichsbahn-Gesellschaft“, welche nach § 43 Abs. 1 RVerf. v. 30. Aug. 1924 (RWBl. II, 272) die Rechte und Pflichten übernahm, die sich aus dem genannten Staatsvertrage ergeben. Zu den Ausnahmefällen, in denen nach § 43 a. a. D. eine Rechtsnachfolge nicht stattfinden sollte, gehört der erwähnte § 1 Staatsvertrag (grundständige Rechtsnachfolge) nicht, wohl aber § 17 (Pflicht zur Fortführung vorher von den Ländern begonnener Bauten). Da die Reichsbahn-Gesellschaft aber den Bau tatsächlich fortgeführt hat und heute das Eisenbahnunternehmen auf dem Hindenburgdamm betreibt, können an ihrer Passivlegitimation Zweifel nicht bestehen.

Der Streit über die rechtliche Natur der Genehmigung zur Herstellung und zum Betrieb einer Kleinbahn nach § 2 PrKleinBG. v. 28. Juli 1892 (GS. 226) ist älter als dieses Gesetz selbst, er war schon bei seiner Entstehung vorhanden. Der auf Grund der AltkerAbw. v. 6. Mai 1892 dem Herrenhause vorgelegte Regierungsentwurf (Nr. 34 b. Druckf. des Herrsh., RegBer. 1892)

erhobenen Staatsvertrages v. 31. März 1920 betr. den Übergang der bisherigen Landesbahnen in das Eigentum des Reiches). Denn die Entsch. des Rechtsstreits hängt wesentlich von dem Inhalte und dem Umfange der gerade in diesem Falle eingeräumten Befugnis zum Eisenbahnbetriebe ab und hierfür ist die Auslegung der erteilten Genehmigung maßgebend. In dieser Richtung ist aber den Vorinstanzen beizutreten. Die Überführung des Personen- und Güterverkehrs von Hoyerichleuse nach Munkmarsch und umgekehrt geschah durch eine private Dampfschiffahrtsgesellschaft. Schon diese Abhängigkeit des Betriebes der Inselbahn von dem Zwischengliede der nicht staatlichen Dampferverbindung macht es unwahrscheinlich, daß seitens des preußischen Staates dem Eisenbahnunternehmer ein ausschließliches Recht eingeräumt sein sollte, dessen Erfüllung er nicht unbedingt gewährleisten konnte. Darüber heißt es im § 8 der behördlichen Genehmigungsurkunde, deren freie Auslegung dem RG. zusteht, wie folgt: „Bei Einstellung der Schifffahrt zwischen Hoyerichleuse und Munkmarsch oder List infolge Eisens kann auch die Einstellung des Bahnbetriebes . . . erfolgen. Mit dieser Einschränkung ist der Unternehmer gehalten, die Bahn für die Dauer der Genehmigung ordnungsmäßig zu betreiben . . .“; weiter wird für den Fall, daß der Betrieb ohne genügenden Grund unterbrochen oder eingestellt werden sollte, eine „Konventionalstrafe“ von 10 Mk für den Tag der Unterbrechung bestimmt, über deren Verfall aber unter Ausschluß des Rechtsweges dem Minister der öffentlichen Arbeiten die Entsch. zuzustehen soll, so daß es sich in Wahrheit um eine im Aufsichtsweg festzusetzende Ordnungsstrafe handelt. Nach § 12 ist der Fahrplan den von und nach Hoyerichleuse bestehenden Dampfschiffsverbindungen anzupassen. Daß auch die staatliche Eisenbahnverwaltung den Zugverkehr bis Hoyerichleuse entsprechend angeordnet und im Vertrauen auf den regelmäßigen Dampferverkehr durchgehende Fahrarten nach den Stationen der Inselbahn ausgegeben hat, ist nach dem von der Rev. angezogenen und ausweislich des Tatbestandes vorgetragenen Schriftsatz der Kl. v. 18. Sept. 1928 zu unterstellen. Aus diesem Sachverhalt und dem Wortlaut und Sinn der Genehmigungsurkunde läßt sich jedoch nicht entnehmen, daß der preußische Staat hinsichtlich der Aufrechterhaltung der von einer privaten Gesellschaft betriebenen Schifffahrtslinie dem Eisenbahnunternehmer irgendeine Zusicherung gegeben hat. In der nunmehr erfolgten endgültigen Einstellung des verbindenden Dampferverkehrs wird ein wichtiger Grund zur Einstellung auch des Zugverkehrs zwischen Munkmarsch und Westerland i. S. des § 8 der Genehmigungsurkunde zu finden sein. Abgesehen von der rechtlichen Unsicherheit hinsichtlich des Zwischengliedes der Dampferverbindung verbietet sich aus allgemeinen Gründen eine ausdehnende Auslegung

der Genehmigungsurkunde i. S. der Gewährung eines ausschließlichen Rechts zur Leitung jedweden Verkehrs zwischen dem Festlande und der Insel Sylt über die Eisenbahn Munkmarsch—Westerland. Denn im Zweifel kann nicht angenommen werden, daß der Staat sich in seiner Befugnis zur Erbauung neuer eigener Bahnen hat beschränken wollen (RG. 54, 266; Fleiner, Inst. des Verwaltungsrr., 8. Aufl., S. 347). Entscheidend gegen die von der Rev. vertretene Auslegung der Genehmigung v. 14. Mai 1906 fällt aber die Vorschrift des Art. 41 Abs. 3 Schlusssatz RVerf. von 1871 ins Gewicht, worauf Jellinek in dem in dieser Sache erstatteten Gutachten zutreffend hingewiesen hat. Denn danach kann ein Widerspruchsrecht gegen die Erbauung einer Konkurrenzbahn nach Inkrafttreten der RVerf. nicht mehr verliehen werden (Dambitsch, RVerf., 1910, Bem. IV zu Art. 41). Namentlich das Hoheitsrecht des Staates zur Anlegung von Konkurrenzbahnen ist nach der Verfassungsbestimmung mit rechtlicher Wirkung nicht beschränkbar. Daß der Regierungspräsident den preußischen Staat unter Verletzung der Verfassung hat binden wollen, erscheint ausgeschlossen. Fehlt es somit an einem Ausschlußrechte der Kl. (im Gegenfatz hierzu vgl. z. B. über ein ausschließliches Recht beim Abdeckerei-Privileg: JurRdsch. 1925 Nr. 1047), so kann auch auf den Gesichtspunkt von Treu und Glauben, der unter Umständen auch im öffentlichen Recht anwendbar ist (RG. 125, 318) oder auf Billigkeit die Schadenshaftung der Bekl. nicht gestützt werden. Unerheblich ist, in welcher technischen Art, hier auf einen durch das Wattenmeer geführten Damm, die neue Bahn errichtet ist. Der Damm als solcher hat den Eisenbahnbetrieb der Kl. noch nicht gestört, mag dadurch auch, wie Jellinek meint, Sylt seiner Inseleigenschaft beraubt und in eine Halbinsel umgewandelt sein. Die günstige Anlage der Bahn und ihre erhöhte Konkurrenzfähigkeit gegenüber dem Betriebe der Kl. können rechtlich nicht entscheiden. Im bürgerlichen Recht ist zwar der eingerichtete und ausgeübte Gewerbebetrieb als ein schutzfähiges Recht i. S. des § 823 BGB. anzusehen. Eine Verletzung dieses Rechts ist aber nach der feststehenden Rspr. nur dann gegeben, wenn der Eingriff sich unmittelbar gegen den Bestand des Gewerbebetriebes durch tatsächliche oder rechtliche Verhinderung der Betriebshandlungen richtet; darunter fällt nicht, wenn dem Gewerbetreibenden nur ein wirtschaftlicher Gewinn, z. B. im Wege des erlaubten Wettbewerbs, entzogen wird (RG. 102, 223 ff., 225 mit Anh. dazu 95, 339<sup>1)</sup>; 100, 214; Recht 1923 Nr. 537; 1924 Nr. 1678; JurRdsch. 1928 Nr. 829; Pland, Erl. B II 1 f. v., 1719, 1720; RGRKomm., Erl. 9 S. 560/61 zu § 823 BGB.). Hier hat die Bekl. ein durch die alte wie die neue RVerf. ihr gleichermaßen gewährleistetes Recht zum Bau und zum Betriebe einer dem allgemeinen Verkehr

Ztschr. f. Kleinbahnen 1896, 472), letztere besonders unter Hinweisung auf die oben wiedergegebene Entstehungsgeschichte des § 2 KleinBVG. und unter Heranziehung des § 52 des. Ges., der das Beschwerderecht gegen die Verfügungen der Genehmigungsbehörden regelt, haben ständig an dem vorwiegend polizeilichen Charakter der Genehmigung festgehalten, wie auch das RG. sie grundsätzlich als landespolizeiliche Verfügung angesehen hat, wenn auch gelegentlich — wie auch in der Entsch. des StGH. v. 18. Okt. 1924, RG. 109, 17 ff., Anh. — Lammerz-Simons, Rpr. des StGH. I, 56 ff. — der Ausdruck „Konzession“ gebraucht wird. Der Streit über die rechtliche Natur der Genehmigung ist indessen von geringer praktischer Bedeutung, weil die Rechtswirkungen der Genehmigung im KleinBVG. positiv geregelt sind (vgl. den neuesten Komm. z. KleinBVG. von Hein und Krüger, 1929, S. 35 Fußnote), vor allem aber deshalb, weil es, wie das RG. in seiner obigen Entsch. zutreffend betont, im einzelnen Falle in erster Reihe auf den Inhalt der erteilten Genehmigungsurkunde und den Umfang der aus ihr für das Kleinbahnunternehmen herzuleitenden Rechte ankommt. Die Auslegung, die das RG. im vorliegenden Falle der Genehmigungsurkunde dahin gegeben hat, daß sie der Kl. ein ausschließliches Recht zur Vermittlung jedweden Personen- und Güterverkehrs zwischen dem Festland und der Insel Sylt durch die Kleinbahn nicht gewährt habe, unterliegt — besonders im Hinblick auf Art. 41 Abs. 3 a. RVerf. — keinen Bedenken. Weder aus dem KleinBVG. noch aus der Genehmigungsurkunde ergibt sich eine Verpflichtung des preuß. Staates, einer Konkurrenz anderer Transportunternehmen im Verhältnis zur Kl. entgegenzutreten oder selbst von der Schaffung einer Parallel- oder Konkurrenzbahn abzusehen. Freilich mögen die Rechtsvorgänger der Kl., als sie die Genehmigung erhielten, nicht damit gerechnet haben, daß der preuß.

<sup>1)</sup> ZB. 1919, 721.

Staat ein Konkurrenzunternehmen auf der Insel Sylt genehmigen oder selbst schaffen könnte, weil das Verkehrsbedürfnis auf der Insel ein solches Unternehmen kaum nötig oder gar ertragsfähig gemacht hätte. Nicht im engersten Sinne mögen die Rechtsnachfolger der Kl. ferner damit gerechnet haben, daß vom Festland aus, wie es durch den Hindenburgdamm geschehen ist, eine Brücke über das Wattenmeer geschlagen werden könnte, die die Verkehrsverhältnisse vom Festland zur Insel Sylt grundlegend ändern würde. Daß die Rechtsvorgänger der Kl. dies beim Erwerb der Genehmigung nicht voraussehen konnten, begründet aber noch keinen öffentlich-rechtlichen Entschädigungsanspruch gegen den preuß. Staat oder seinen Rechtsnachfolger. Keinesfalls hätte der preuß. Staat gegen den auch im öffentlichen Recht unter bestimmten Voraussetzungen geltenden Grundfatz von Treu und Glauben verstoßen, wenn er auf dem etwa von Natur aus ausgetrockneten und zum Festland gemordenen Wattenmeer die Bahn gebaut hätte, durch die die Kl. sich jetzt beschwert fühlt. Ebenso wenig kann man aber einen zum Schadensersatz verpflichtenden Verstoß gegen Treu und Glauben annehmen, wenn der preuß. Staat von den Errungenschaften der Technik Gebrauch machte, durch das Wattenmeer, sein Staatsgebiet, den Hindenburgdamm legte und auf ihm die Bahn errichtete. In gleicher Weise hätte die Kl. es sich gefallen lassen müssen, wenn etwa ein billiger Luftverkehr ihr Verkehrsunternehmen lahmgelagert hätte. Mit Recht verneint daher das RG. eine öffentlich-rechtliche Entschädigungspflicht, sei es nach dem Gesichtspunkt eines unerlaubten Eingriffs in einen Gewerbebetrieb, sei es auf Grund Art. 163 RVerf. oder nach § 75 Einl. z. WRV.

MinD. Dr. Lammerz, Berlin.

dienenden Bahn ausgeübt. Wie in diesem Rechtszuge unterstellt werden muß, ist der Kl. durch die Bahneröffnung ein bedeutender wirtschaftlicher Nachteil zugefügt. Dagegen ist kein Recht der Kl. verletzt und ihr kein Vorteil entzogen, auf den sie einen Rechtsanspruch hätte. Damit entfällt auch die Anwendung des Art. 153 RVerf. und des § 75 der Einleitung zum UNR., soweit diese Bestimmung überhaupt in Schleswig-Holstein Geltung hat.

(U. v. 28. Okt. 1929; 1/29 VI. — Kiel.)

[Ra.]

## II. Verfahren.

**\*\* 10.** § 13 UWB. Für eine Klage auf Unzulässigkeit einer Besteuerung ist der Rechtsweg nicht gegeben.

Der Kl. hat Klage erhoben mit dem Antrage, festzustellen, daß die beklagte Gemeinde zur Erhebung von Einfuhrzöllen auf die seitens der Marine-Signalfstation in Helgoland in die Landgemeinde Helgoland eingeführten Spirituosen nicht befugt ist.

Den Anlaß zu dieser Klage gab, daß die Marine-Signalfstation im Jahre 1926 neun Flaschen Spiritus nach Helgoland einfuhrte und daß die Befl. dafür eine Einfuhrabgabe von 5,40 RM forderte, auch drohte, sie zwangsweise beizutreiben. Die Befl. stützte sich dabei auf einen Beschluß der Gemeindevertretung v. 31. März 1924, durch welchen die Einfuhrzölle erhöht wurden. Dieser Beschluß hat am 1. April 1924 die Genehmigung des Landrats als der Aufsichtsbehörde gefunden. Bezahlt oder beigetrieben ist die Abgabe nicht. Die Gemeindevertretung hat sie, um einen Prozeß zu vermeiden, und, da es sich bei dem Spiritus um Liebesgaben gehandelt hat, aus Billigkeitsgründen niedergeschlagen. Weitere Einfuhrzölle für Spirituosen sind nicht erfordert worden. Die Befl. hat u. a. die Unzulässigkeit des Rechtsweges eingewendet. Das LG. hat der Klage stattgegeben, das OVG. hat sie wegen Unzulässigkeit des Rechtsweges abgewiesen.

Die Rev. ist zurückgewiesen.

1. Der Kl. verlangt die Feststellung, daß der Befl. eine Zollhoheit nicht zusteht. Diese Streitfrage liegt auf öffentlich-rechtlichem Gebiet. Daran ändert auch nichts der Umstand, daß der Kl. die Verneinung der Zollhoheit nur für die von der Marine-Signalfstation in Helgoland dorthin eingeführten Spirituosen ausgesprochen wissen will. Die persönliche und sachliche Besonderheit ist in den Klageantrag aufgenommen worden, weil die Befl. in dieser Richtung einmal eine — später niedergeschlagene — Zollforderung erhoben hat. Tugendwelche privatrechtliche Beziehungen zwischen den Parteien sind daraus nicht hergeleitet worden. Auch der Gesichtspunkt des § 1004 BGB., an den möglicherweise gedacht werden könnte, ist nicht berührt worden. Der Kl. verlangt mit seinem Klageantrag weder das Beseitigen einer durch die Zollforderung vielleicht gegebenen Beeinträchtigung seines Eigentums an den im Jahre 1926 eingeführten neun Flaschen Spiritus — zur Zeit der Klageerhebung im Herbst 1928 waren sie übrigens wohl kaum mehr vorhanden —, noch verlangt er das Unterlassen weiterer Beeinträchtigungen seines Eigentums an bestimmten Spirituosen. Trotz der persönlichen und sachlichen Umgrenzung des Antrags wird nur die Feststellung gefordert, daß die Befl. keine Zollhoheit besitzt.

2. Der Kl. hält den ordentlichen Rechtsweg trotzdem für gegeben, weil die Befl. die Zollhoheit rein willkürlich und ohne jede rechtliche Unterlage für sich in Anspruch nehme. Das ist nicht richtig. Die dafür herangezogene Rechtsprechung des RG. ist mißverstanden worden.

Öffentlich-rechtliche Handlungen einer Behörde bleiben das, selbst wenn die Behörde den Sachverhalt in einer Weise beurteilt hat, die irrtümlich oder sonst zu mißbilligen ist (RG. 93, 138<sup>1</sup>) und 261). Auch solche Amtshandlungen von Behörden dürfen im ordentlichen Rechtsweg nicht bekämpft werden, auch nicht im Rahmen einer an sich auf privatrechtlichem Gebiet liegenden Klage, z. B. einer Schadensersatz- oder einer Bereicherungsklage (RG. 87, 120<sup>2</sup>). Für derartige Klagen kann aber Raum sein, wenn es sich um

gesetzlich überhaupt nicht zu rechtfertigende Maßnahmen handelt. Das ist anerkannt (RG. 97, 179 ff.; 100, 219 ff.; 102, 251 ff.). Aber, und das hat der Kl. übersehen, in allen diesen drei Fällen sind an sich privatrechtliche Ansprüche erhoben worden. Es wurde Wertersatz für drei Kühe, es wurde Wertersatz für Lebensmittel, es wurde Feststellung des Eigentums an Grundstücken und deren Herausgabe verlangt. Die Zulässigkeit des Rechtsweges wurde also bejaht, weil zwei Erfordernisse gegeben waren, die Behauptung einer rein willkürlichen Amtshandlung und der Anspruch auf Wiederherstellung verletzter Privatrechte. An dem zweiten Erfordernis fehlt es in dem gegenwärtigen Rechtsstreit. Die Klage beschränkt sich, wie dargelegt, darauf, die Feststellung des Nichtbestehens einer Zollhoheit der Befl. zu begehren. Dafür ist der ordentliche Rechtsweg nicht gegeben.

(U. v. 25. Nov. 1930; 126/30 VII. — Kiel.)

[Ru.]

**\*\* 11.** §§ 103 ff., 91 ZPO. Auch materielle Kosten können in besonderem Prozeß nur verlangt werden, wenn es an einem vollstreckbaren Titel zur Kostenfestsetzung fehlt.†)

Die Kl. verlangt von dem Befl., gestützt auf ein diesen rechtskräftig zu Unterlassung und Schadensersatz verurteilendes Erkenntnis, den ihr durch die Aufstellung und Verbreitung der des urteilsmäßig verbotenen Pressebehauptungen entstandenen Schaden erstattet, beschränkt den Anspruch jedoch auf Erstattung der ihr angeblich entstandenen Kosten. Sie fordert:

1. Ersatz der ihr in der neben der Hauptsache hergehenden Sache betr. Erlaß der EinstwVerf. entstandenen Kosten. Ihr Antrag war abgewiesen, die Kosten des Verfahrens ihr auferlegt worden.

2. Ersatz der Kosten des RA. Dr. B. für seine Tätigkeit als Verteidiger in der Rev. in dem oben erwähnten Hauptprozeß mit 481,90 RM. Nach Angabe der Kl. ist die Tätigkeit dieses Anwalts zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung notwendig gewesen, da der Revisionsanwalt die Einlegung der Rev. als aussichtslos abgelehnt habe, worauf jener die Revisionsbegründung entworfen habe, die zum Erfolge geführt habe. — Im Kostenfestsetzungsverfahren in dieser Sache haben LG. und RG. die Festsetzung dieser Kosten (481,90 RM.) als nicht erstattungspflichtig abgelehnt.

3. Ersatz der Kosten von 8000 RM., die der Verband, dem sie angehöre, für die ihm von ihr übertragene Bearbeitung der Vorprozesse liquidiert habe und mit denen sie von dieser Stelle belastet sei. Die Bearbeitung durch diesen Verband sei zweckmäßig gewesen; höhere Kosten, als wenn sie selbst dazu Anwälte herangezogen hätte, seien nicht entstanden.

Die Kl. ist in allen Instanzen unterlegen.

Der Befl. hat sich durch Aufstellung und Verbreitung nicht erweislich wahrer, die geschäftlichen Verhältnisse der Kl. schädigender Behauptungen zu Zwecken des Wettbewerbs der Verletzung des § 14 UNWB. schuldig gemacht. Er ist

Zu 11. 1. Der Anspruch auf Kostenersatz kann materiell oder prozessual sein. Der materielle Kostenersatz fällt unter den zivilrechtlichen Schadensersatz. Wer durch unerlaubte Handlung, durch Verzug oder sonstwie, etwa aus § 1 UNWB., einem andern ersatzpflichtig wird, muß ihm auch die „Kosten“, d. h. durch die schädigende Handlung verursachte Nebenaufwendungen ersetzen. Das folgt aus der Wiederherstellungspflicht des § 249 BGB. — Der prozessuale Kostenersatz dagegen ist die notwendige Folge des Unterliegens im Prozeß. Er folgt aus dem Prozeßrechtsverhältnis und hat mit irgendeiner zivilrechtlichen Verpflichtung oder einem Verschulden nichts zu tun.

2. Es ist klar, daß der materielle und der prozessuale Kostenersatzanspruch sich sehr häufig decken, daß sie sich immer überschneiden. Die Aufwendungen, die man machen muß, um Ersatz seines Schadens zu erhalten, sind durch die schädigende Handlung herbeigeführt. Wer sich z. B. einen Anwalt nimmt, um sein Recht zu verfolgen, der hat einen materiellen Anspruch auf Ersatz dieser Kosten, wenn es nicht zum Prozeß kommt (so ganz richtig das RG.); er hat einen materiellen und einen prozessualen, wenn ein Prozeß rechtsabhängig wird. Nun fragt sich, wie der materielle und der prozessuale Anspruch sich zueinander verhalten. Klar ist, daß nur einmal darüber entschieden werden kann. So wenig man einen Anspruch, der gleichzeitig auf Vertrag und unerlaubte Handlung zu gründen ist, zunächst aus Vertrag geltend machen kann und, nachdem man ein rechtskräftiges Urteil erzielt hat, noch einmal aus unerlaubter Handlung, so wenig können die Kosten, über die einmal erkannt ist, noch einmal aus dem anderen

<sup>1</sup>) ZB. 1918, 624.

<sup>2</sup>) ZB. 1015, 1025.

deshalb im Vorprozeß rechtskräftig zur Unterlassung und zum Schadenersatz durch Feststellung seiner Ersatzpflicht verurteilt. Die Kl. fordert auf Grund dieser rechtskräftigen Verurteilung des Bekl. mit der vorliegenden Klage Erstattung der ihr durch den Vorprozeß und durch ein von ihr in Verbindung mit diesem betriebenes Verfahren auf Erlaß einer Einstw.Vers. angeblich entstandenen Kosten aus dem Gesichtspunkt der Schadenersatzpflicht des Bekl. aus unerlaubter Handlung, als deren Folgewirkung sie die Aufwendung dieser Kosten bezeichnet. Das B.V. macht als Hauptgrund für die Zurückweisung der Klageansprüche geltend, daß die eingeklagten Kosten früherer Prozesse mit der dem Bekl. zur Last fallenden unerlaubten Handlung nicht in ursächlichem Zusammenhang ständen. Das berührt sich mit der Entsch. des erf. Sen. in JW. 1926, 1542, wonach als Folge einer unerlaubten Handlung nur diejenigen Prozeßkosten gelten sollen, die zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung notwendig waren. Demgegenüber meint Rosenberg, ZP., 2. Aufl., § 78 IV 2 S. 224, dem privatrechtlichen Kostenanspruch werde durch § 91 ZPO. keine Grenze gezogen, und Stein-Jonas vor § 91 IV 3 will den Kausalzusammenhang nur „regelmäßig“ auf die notwendigen Kosten beschränkt wissen. Doch kann die Frage der adäquaten Verursachung hier dahingestellt bleiben, da die Revision aus anderen Gründen zurückzuweisen war.

Allerdings gibt es außer dem prozessualen auch einen materiellrechtlichen Kostenanspruch, der namentlich durch unerlaubte Handlung oder durch Verzug in der Erfüllung der Vertragspflichten hervorgerufen werden kann. Aber dieser Anspruch hat praktische Bedeutung nur für solche Fälle, in denen es an einem vollstreckbaren Titel fehlt (wo es z. B. überhaupt nicht zur Einreichung einer Klage kommt, weil sich der Streit durch die Bemühungen des beauftragten Anwalts in Güte erledigt, oder z. B. im Falle der Zurücknahme der Klage aus gleichem Grunde vor oder nach der Zustellung). Ist dagegen ein solcher Titel ergangen, so kann nach § 103 ZPO. der Anspruch auf Erstattung der Kosten nur auf Grund des Titels und in dem durch §§ 103—107 geregelten Verfahren geltend gemacht werden. Dieses Verfahren ist der einzige Weg, der offen steht. Das ergibt sich zwingend aus dem Umstande, daß es sich um eine Sonderregelung im Gesetz handelt dahin, daß gewissermaßen eine mechanische Folge des Unterliegens die Kostenersatzpflicht sein soll, aber

nur die Erstattung derjenigen Kosten, die objektiv zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung erforderlich waren. Das Gesetz gibt in den §§ 103—107 ein genau geregeltes Verfahren der Kostenfestsetzung mit Instanzenzug. Alles dies läßt keinerlei Zweifel darüber, daß es sich hier um eine abschließende Regelung handelt, es also ausgeschlossen sein sollte, außer dem im Gesetz vorgesehenen, genau geregelten Weg noch eine andere Möglichkeit zu gewähren, aus einem materiellrechtlichen Grunde, insbes. wegen Verschuldens, Kostenersatzung zu verlangen. Der Ansicht der Rev., daß der Anspruch auf Kostenersatzung, falls er aus dem Gesichtspunkt des Schadenersatzanspruches wegen Verschuldens geltend gemacht werde, unabhängig von dem Vorliegen eines vollstreckbaren Titels „stets seinen eigenen Weg gehe“, kann daher nicht beigetreten werden, sie ist unhaltbar. Kosten, die in dem in der ZPO. geregelten Verfahren nicht liquidiert oder die dort aberkannt sind, sind somit überhaupt nicht zu ersetzen. Ohne jede Grundlage im Gesetz ist die weitere Ansicht der Rev., daß diejenigen Kosten, die im Kostenfestsetzungsverfahren gemäß § 91 ZPO. für nicht erstattungsfähig erklärt und daher von dem liquidierten Betrage abgesetzt sind, dadurch angehört haben, Prozeßkosten zu sein. Deshalb ist auch die weitere Ansicht der Rev. verfehlt, es stehe nichts im Wege, den Anspruch auf Erstattung derselben aus dem materiellrechtlichen Grunde des Verschuldens geltend zu machen, wenn sie — wie es hier bezüglich der von der Kl. im Kostenfestsetzungsverfahren liquidierten, aber rechtskräftig im Instanzenzug dajelbst abgesetzten Korrespondenzgebühr der Fall sei — durch die unerlaubte Handlung des Bekl. verursacht seien. Aus dem Gesetz ergibt sich ganz klar, was unter Prozeßkosten zu verstehen ist, und daß dieser Begriff daher nicht von der Erstattungsfähigkeit nach § 91 a. a. D. abhängig ist. Mit obigen Ausführungen grundsätzlich übereinstimmend RG. 66, 199.

Den im Kostenfestsetzungsverfahren als nicht erstattungsfähig aberkannten, erstattet verlangten Kosten stehen für die hier zu entscheidende Frage die dort überhaupt nicht liquidierten Kosten rechtlich gleich. Denn da dieses Verfahren beim Vorliegen eines vollstreckbaren Titels, wie dargelegt, der einzige Weg ist, der offensteht für die Erstattung der Kosten, so muß die Unterlassung der Liquidierung naturgemäß die gleiche Rechtsfolge nach sich ziehen wie die Aberkennung liquidierten Beträge.

Rechtsgrund verlangt werden. Es ist nun über die Kosten in jedem Prozeß, sogar von Amts wegen (§ 308 II ZPO.), zu befinden, aber doch nur über die Prozeßkosten, über die durch den Prozeß verursachten Aufwendungen, die nur im Rahmen des § 91 ZPO. zu erstatten sind, nämlich soweit sie zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder -verteidigung notwendig waren. Die Verpflichtung zur Erstattung dieser Kosten wird im Urteil abstrakt ausgesprochen, d. h. das Urteil ist insoweit nur eine Verurteilung dem Grund nach. Über die Höhe ist im Kostenfestsetzungsverfahren zu befinden. Der Kostenfestsetzungsbeschuß verhält sich also zum Kostenauspruch des Urteils genau so, wie ein Urteil über die Höhe des Schadens zu einem Urteil über den Grund: er füllt die im Urteil wegen des Betrags gelassene Lücke aus. Darum ist, wie RG. richtig sagt, aberkannt, was der Kostenfestsetzungsbeschuß versagt; das Aberkannte kann aus anderem Rechtsgrund, also als materieller Schaden, nicht mehr verlangt werden. Wichtig ist auch, daß ein anderer Weg, Ersatz der prozessualen Kosten zu erlangen, als der der Kostenfestsetzung, nicht besteht. Der abstrakte Kostenauspruch des Urteils kann nur durch den Festsetzungsbeschuß zum bezifferten werden, nie durch ein Urteil in einem andern Prozeß; das Gegenteil hieße die Kostenfestsetzung dem Verfahren der ZPO. entziehen. Es ist sogar unrichtig, wenn RG. eine Ausnahme macht für den Fall „der Zurücknahme der Klage vor oder nach der Zustellung“. Vor Zustellung ist keine Klage erhoben. Die vorher erklärte „Zurücknahme“ ist in Wahrheit eine dem Gericht gegenüber abgegebene Erklärung, die Klage solle nicht erhoben werden. Ein prozessualer Ersatzanspruch besteht hier nicht einmal als bedingter (oder, wenn man mit Stein-Jonas und Rosenberg nur eine Anwartschaft annimmt, es besteht noch keine Anwartschaft). Nach Zustellung folgt die Ersatzpflicht klar aus § 271 III ZPO., der es, allein aus dem Gesichtspunkt des fehlenden Rechtsschutzbedürfnisses, unmöglich macht, Ersatz der prozessualen Kosten im Klageweg zu verlangen.

3. Soweit gut. Nun meint RG. weiter, es bestעה „keinerlei Zweifel“ darüber, daß jede andere Möglichkeit fehle, „außer dem im Gesetz vorgesehenen, genau geregelten Weg . . . aus einem materiellrechtlichen Grunde Kostenersatzung zu verlangen“. Hier scheint mir denn doch allerhand Zweifel geboten, ob nicht RG. einen Gedankenprozeß macht. Wie in aller Welt will und kann ein Prozeß-

gesetz dadurch, daß es Vorschriften über den prozessualen Kostenersatz gibt, und ganz ausgesprochen nur über diesen („die Kosten des Rechtsstreits“), einen materiellen Kostenanspruch vernichten? Eine Doppelentsch. kann es verbieten; aber doch nicht die Entsch. über einen ganz anders begründeten Anspruch, wo noch jede Entsch. fehlt (vgl. auch Rosenberg, § 79 IV; Stein-Jonas, vor § 91 III. Letzterer sagt, die materielle Kostenpflicht könne auch bestehen, wenn die prozessuale Kostenpflicht im Prozeß verneint sei). Darum ist es auch unrichtig, wenn RG.: JW. 1926, 1542 den materiellen Kostenanspruch auf die nach § 91 ZPO. notwendigen Kosten beschränken will. Beim materiellen Anspruch entscheidet ganz allein der Gesichtspunkt der adäquaten Verursachung.

4. Wenden wir diese Grundsätze auf den Urteilsfall an! a) Den Ersatz der im summarischen Verfahren der Kl. erwachsenen Kosten lehnt RG. mit Recht ab. Diese Kosten (prozessuale Kosten) sind rechtskräftig der Kl. auferlegt. Dabei muß es bleiben. Andernfalls ergäbe sich, ganz abgesehen von der logischen Notwendigkeit der Entsch., die unmögliche Tatsache, daß man die rechtskräftig verwirklichten Kosten eines Prozesses mit der Behauptung zurückverlangen könnte, es sei falsch entschieden. — b) Die Kosten der Rechtsanwältin hat RG. mit Recht versagt. Die Borinanz hatte sie im Festsetzungsverfahren — wie es scheint, sehr zu Unrecht — gestrichen. Damit war dieser Anspruch rechtskräftig abgewiesen. Er ist in voller Höhe ein prozessualer, und es hilft der Kl. nichts, daß er gleichzeitig materiell ist. — c) Die Kl. verlangte weiter den Ersatz der Kosten, die sie ihrem wirtschaftlichen Verband für Bearbeitung der Sache zahlen mußte. Diesen Anspruch lehnt RG. mit der Begründung ab, dieser Betrag sei im Kostenfestsetzungsverfahren nicht liquidiert worden und damit durch dieses Verfahren erledigt. Nun, da wäre die erste Voraussetzung, daß es sich dabei um „Kosten des Rechtsstreits“ handelte; nur insoweit läge eine Überschneidung vor. Das ist aber offenbar nicht der Fall. Die Kosten sind „für die Bearbeitung der Vorprozesse“ liquidiert, d. h. anscheinend für Beratung vor dem und in dem summarischen Verfahren. Dann wären sie durch die Kostenverurteilung im summarischen Verfahren nur insoweit rechtskräftig versagt, als sie in diesem Verfahren erwachsen sind. Es liegt aber doch wohl so, daß diese Kosten fast ganz oder gar in voller Höhe darauf beruhen, daß die Kl., ehe sie diesen recht unsicheren und



Hiernach erledigen sich die Klageansprüche zu 2 und 3 auf Erstattung der Korrespondenzgebühr, die abgelehnt ist, und des an den Verband von der Kl. für seine Tätigkeit der Prozeßvorbereitung und Prozeßführung gezahlten Betrages von 8000 RM, den die Kl. im Kostenfestsetzungsverfahren überhaupt nicht liquidiert hat.

Was aber den Klageanspruch zu 1 auf Erstattung der der Kl. durch das zu ihren Ungunsten entschiedene Verfahren auf Erlass einer EinstwVerf. gegen den Vekl. entstandenen Kosten betrifft, so ist zu beachten, daß ein Kostenanspruch niemals einem rechtskräftigen Urteil widersprechen darf. Das aber ist hier der Fall. Ist später auch endgültig entschieden, daß sich der Vekl. durch Ausstellung und Verbreitung der fraglichen Behauptungen des unerlaubten Wettbewerbs schuldig gemacht hat, und ist er zur Unterlassung der fraglichen Behauptungen verurteilt, so bleibt es doch dabei, daß die Kl. in dem vorausgegangenen Verfahren betr. Erlass einer EinstwVerf. ihren Anspruch nicht glaubhaft machen konnte. Das steht durch das in jenem Verfahren ergangene Urteil rechtskräftig fest, und daran kann nicht gerüttelt werden.

(U. v. 7. Nov. 1930; 57/30 II. — Berlin.) [Ru.]

## b) Strafsachen.

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

### Steuerrecht.

12. § 59 NAbgD.; §§ 69, 77, 78 EinkStG.

1. Steuerhinterziehung durch Unterlassen der Abführung der als Steuerabzug vom Arbeitslohn einbehaltenen Beträge an die Finanzkasse.

2. Zu dem Vorsatz, eine Steuer zu verkürzen, gehört das Bewußtsein, für ihre Entrichtung „haftbar“ zu sein. Das gilt sowohl für den Steuerschuldner selbst, wie auch für dessen Vertreter gemäß § 88 NAbgD.†)

Wichtig ist zwar, daß nach §§ 69 Abs. 1, 77 EinkStG., §§ 35 ff., 42 ff. DurchVest. v. 5. Sept. 1925 der Arbeitgeber, vorbehaltlich der hier nicht in Betracht kommenden Fälle des

teueren Prozeß anfang, ihren Verband hat, die Sache eingehend auf ihre Aussichten zu prüfen. Das hat mit Prozeßkosten so wenig zu schaffen, wie die Einholung des Gutachtens eines Rechtsgelehrten, das erst die Unterlage für den Entschluß bilden soll, ob man prozessieren wird. Hier fehlt jede Überschneidung und ist darum der materielle Anspruch zulässig. Die Vorinstanz hatte den ursächlichen Zusammenhang verneint. Er besteht aber. Der Vekl. hatte die Kl. in ihrer Geschäftslehre gekränkt, damit gegen § 14 UntWG. verstoßen und sich ersatzpflichtig gemacht. Wie zweifelhaft der Fall lag, ergibt die einfache Tatsache, daß die EinstwVerf. in beiden Instanzen abgelehnt ist, daß die beiden Tatsacheninstanzen die Hauptklage abgewiesen, daß ein angesehenes Reichsgerichtsanwalt die Vertretung als aussichtslos ablehnte. Es heißt die Augen vor dem Leben verschließen, wenn man jemandem zumutet, einen so unsicheren und kostspieligen Prozeß ohne eingehendste sachmännische Beratung, auf den bloßen Rat eines einzigen RA. hin anzustrengen. Wer aber war zu dieser Beratung mehr berufen, als der wirtschaftliche Verband, dem die größten Erfahrungen auf diesem Gebiet zur Verfügung stehen?

Der Standpunkt des RA. ist nicht nur m. E. rechtlich falsch, er ist auch wirtschaftlich bebauerlich. Die Rspr. in Wettbewerbsachen ist derart ungewiß, daß jede Partei wohl daran tut, sich vor Anstrengung eines Prozesses mit allen Mitteln über dessen Aussichten zu vergewissern. Es ist heutzutage auch für einen großen Geschäftsmann keine Kleinigkeit, viele Tausende oder Zehntausende an Prozeßkosten auf den Tisch zu legen, und manches gute Recht geht verloren, weil nur noch wenige das Würfelspiel eines Wettbewerbsprozesses wagen können. Dann sollte man den Verleger nicht dadurch unterstützen, daß man dem Verlegten die Kosten streicht, die er bernünftigerweise aufwenden mußte.

SenPräs. a. D. Dr. Baumbach, Berlin.

Zu 12. Das Urteil zerfällt in zwei mehr oder weniger selbständige Teile, die beide nur in Verbindung mit der Rspr. des RA. voll verständlich sind.

1. Zunächst befaßt sich das Gericht mit der Frage, inwieweit der Angekl. als Bevollmächtigter der Geschäftsinhaber für die Er-

§ 69 Abs. 2 EinkStG., als Steuer seiner Arbeitnehmer an die Finanzkasse nur diejenigen Beträge abzuführen verpflichtet ist, die er als den zur Steuerentrichtung geschuldeten Lohnanteil bei der Lohnzahlung einbehalten hat oder (vgl. § 78 Abs. 1 EinkStG.) einzubehalten hatte. Eigene Mittel zur Zahlung dieser Steuer herzugeben, liegt also insofern weder dem Steuerschuldner, noch seinem Vertreter ob. Beide sind aber dafür „haftbar“ und somit verpflichtet, daß die einbehaltenen Beträge vorschriftsmäßig verwendet werden (vgl. § 78 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EinkStG.; RSt. 63, 95, 97). Das ist auch vom VG. nicht verkannt worden; im angefochtenen Urteil wird mehrfach hervorgehoben, der Angekl. habe die — in den Monaten März bis Juli 1928 — „einbehaltenen“, und zwar von ihm einbehaltenen, also bei den jeweiligen Lohnzahlungen abgezogenen Lohnsteuern bis zum 3. Sept. 1928 nicht an die Finanzkasse abgeführt.

Nach den bisherigen Feststellungen bestreitet die Rev. ferner ohne Grund, daß der Angekl. für die rechtzeitige Abführung der einbehaltenen Lohnbeträge an die Finanzkasse verantwortlich war. Zwar würde hierzu die Tatsache nicht ausreichen, daß er Aussicht und Anspruch darauf hatte, wieder Mitinhaber der „Firma“ (L. & S.) zu werden, und daß er an ihr in hohem Maße „wirtschaftlich interessiert“ war. Denn dadurch wurde er nicht zum Arbeitgeber i. S. von §§ 69, 77 EinkStG., §§ 35 ff., 42 ff. DurchVest. vom 5. Sept. 1925. Dagegen durfte seine steuerrechtliche Verantwortlichkeit aus seiner Eigenschaft als Bevollmächtigter hergeleitet werden. Denn seine Ehefrau und L. hatten zum Betrieb des Friseurgewerbes eine Gesellschaft gebildet, die zwar nach § 4 Abs. 1 HGB. keine Handelsgesellschaft (§§ 105 ff. HGB.) sein und nicht unter die Vorschriften über die Firmen fallen mochte, deren Inhaber jedoch nach §§ 86 Abs. 1, 95 Abs. 1 NAbgD. steuerrechtlich als Arbeitgeber anzusehen waren und die Pflichten von solchen hatten. Da der Angekl. aber „Generalbevollmächtigter“ seiner Ehefrau war und als solcher, wie das VG. ausführt, auch wirklich deren Belange wahrnahm, so „haftete“ er nach §§ 88—90 NAbgD. — war er also verantwortlich — auch für die Erfüllung der Steuerobliegenheiten, die ihr als Arbeitgeberin hinsichtlich der Einbehaltung und Entrichtung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn oblagen. Anscheinend nimmt zudem das VG. weiter an, daß er mit Willen und Wissen beider Teilhaber der „Firma“ und in deren Einverständnis die

füllung der jenen obliegenden steuerlichen Verpflichtungen verantwortlich war. Es kommt zu der Annahme einer steuerlichen und damit — bei Vorliegen des entsprechenden subjektiven Tatbestandes — strafrechtlichen Verantwortlichkeit, ohne die Frage zu erörtern, ob durch die Unterlassung der rechtzeitigen Abführung von Steuerabzugsbeträgen an die Finanzkasse überhaupt eine Steuerhinterziehung i. S. des § 359 NAbgD. begangen werden kann. Darüber, daß auch bei Tätigkeits- im Gegensatz zu den reinen Unterlassungsdelikten (vgl. z. B. § 148 Ziff. 2 u. 3 RWG.) eine Unterlassung als strafbare Handlung in Betracht kommen kann, wenn die Rechtspflicht zu einem bestimmten Handeln besteht, herrscht im allgemeinen kein Streit (vgl. Ebermayer, 2. Aufl., S. 71). Es muß aber scharf geschieden werden zwischen der Unterlassung als solcher, die niemals eine Straftat darstellen kann, und deren Erfolg, der in dem „Nichtunterbrechen“ des Kausalzusammenhangs, nicht in dem „durch das Zusammentreffen der ungehemmt wirkenden Kräfte herbeigeführten Erfolg“ besteht (Ebermayer a. a. D.).

Daraus ergibt sich, daß die Unterlassung der rechtzeitigen Abführung von Steuerabzugsbeträgen als solche nicht eine strafbare Steuerhinterziehung sein kann; dies ist erst dann der Fall, wenn in der Unterlassung zugleich ein „Nichtunterbrechen“ eines bestimmten Kausalzusammenhangs liegt, der zu einer „Verkürzung“ von Steuereinnahmen führt (vgl. RSt. 62, 331). Von einer Verkürzung kann man aber nur dort sprechen, wo ein unethisches Verhalten des Pflichtigen vorliegt, wo also das von der reichsgerichtlichen Rspr. geforderte Moment der Steuerunethlichkeit gegeben ist (vgl. RSt. 63, 97; 62, 328; Becker, NAbgD., 7. Aufl., S. 927). Sonach ist zur Annahme einer vollendeten Steuerhinterziehung i. S. des § 359 NAbgD. erforderlich, daß der Täter durch die Unterlassung der Steuerentrichtung oder einer sonstigen Offenbarung seiner Steuerschuld die Steuerbehörde über das Bestehen oder die Höhe seiner Abgabepflicht in Unkenntnis gelassen hat.

Die Ausführungen des Urteils über die Verantwortlichkeit des Vertreters eines Geschäftsinhabers sind zutreffend. Insbes. ist richtig, daß dem Angekl. ungeachtet des an R. erteilten Auftrags zur Buchführung und zur Erledigung der Steuerachen die Verantwortlichkeit für dessen Ausführung verblieb. Denn durch die Erstellung des Auf-

Besorgung der Steuerangelegenheiten des Geschäfts übernommen hatte. Denn er war es, der K. mit der Führung der Bücher der Firma und der — „äußerlichen“ — Erledigung ihrer Steuerfachen beauftragt, sich also augenscheinlich als Bevollmächtigter der „Firma“ betätigt hatte. War das der Fall, so hat das LG. mit Recht angenommen, daß ihm ungeachtet des an K. erteilten Auftrags die Verantwortlichkeit für dessen Ausführung, also die Sorge für die wirkliche Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Firma verblieb. Ob dem Angekl. nur einer der beiden Läden des Geschäfts, die Leitung der „Herrnabteilung“, unterstellt war, ist für seine Verantwortlichkeit aus der ihm etwa außerdem obliegenden Besorgung der Steuerangelegenheiten ohne Belang.

Dagegen kann es fraglich erscheinen, ob der Vorsatz des Angekl., Steuereinnahmen zu verkürzen, lückenlos festgestellt ist. Zwar geht aus dem angefochtenen Urteil hinreichend sein Bewußtsein hervor, es werde eine Steuerverkürzung bewirkt, wenn einbehaltene Lohnbeträge nicht rechtzeitig abgeführt wurden. Daß das nicht nur zu seinem Vorteil und zum Vorteil der Geschäftsinhaber geschehen ist, sondern auch mit dem Bewußtsein und sogar in der — in § 359 ABgD. nicht vorausgesetzten — Absicht, die Steuerbehörde in Unkenntnis von den durch die Einbehaltung bereits „erhobenen“ Steuern zu erhalten (vgl. RGSt. 63, 97, 98), ist ausdrücklich als erwiesen erachtet worden.

Dagegen fehlt es trotz des Einwands des Angekl., er habe als Gehilfe im Geschäft und wegen der Buziehung von K. für die Regelung der Steuerangelegenheiten sich um deren Erledigung nicht zu kümmern brauchen, an einer ausdrücklichen Stellungnahme des LG. darüber, ob der Angekl. sich der Verpflichtung bewußt gewesen ist, daß auch er für die Verwendung der einbehaltene Lohnbeträge zur Entrichtung der Steuer zu sorgen habe (vgl. §§ 84, 89 ABgD.). Denn zu dem Vorsatz, eine Steuer zu verkürzen, gehört die Vorstellung, für ihre Entrichtung „haftbar“ zu sein (RGSt. 62, 322, 328, 329; Ur. v. 15. März 1927, ID 859/26; v. 31. März 1927, ID 30/27 und v. 30. Juni 1927, ID 90/27). Wird eine fällige Steuerzahlung von einem hierzu Verpflichteten unterlassen, ohne daß er sich seiner Verpflichtung bewußt ist, so verkürzt er die Steuer nicht vorsätzlich. Das gilt nicht nur für den Steuerschuldner selbst, sondern ebenso für dessen Vertreter, und zwar insbes. auch dann, wenn dieser nicht erkannt hat, daß es zu seinen steuerlichen Obliegenheiten als Vertreter gehört, für die Erfüllung der Steuerpflicht des Vertretenen sorgen zu müssen. Inwieweit fällt seine Unkenntnis auch dann unter § 59 StGB., wenn sie auf einem Rechtsirrtum beruht. Es fragt sich daher, ob demgegenüber aus den Ausführungen des LG., insbes. aus dem Hinweis, daß der Angekl. bereits i. J. 1927 „wegen Lohnsteuerrückständen“ vom Finanzamt verwahrt und über-

trags wurde K. noch nicht ermächtigt, die Gesellschaft auch zu vertreten; diese Vollmacht besaß lediglich der Angekl., und zwar nach wie vor. Die steuerliche Verantwortlichkeit gegenüber den Finanzbehörden hat aber gem. § 89 ABgD. nur der, welcher nach außen als Bevollmächtigter auftritt, also nicht der nur im Innenverhältnis mit der Erledigung der Steuerfachen Beauftragte.

2. Der zweite Teil des Urteils lehnt sich an die bekannte, nicht unbestrittene Rspr. des RG. an, nach welcher § 59 StGB. nicht nur einen Tatfahen, sondern auch einen Rechtsirrtum umfaßt, wenn sich dieser auf außerstrafrechtliche Normen bezieht. Da nun bei der Verwirklichung eines Tätigkeitsdeliktes durch Unterlassung immer nur die Verletzung einer Rechtspflicht Strafbarkeit begründen kann, so gehört das Bewußtsein, zu der Handlung rechtlich verpflichtet zu sein, zum Vorsatz des Täters, wenn die Rechtspflicht durch eine außerstrafrechtliche, also, wie z. B. im vorliegenden Falle, durch eine steuerrechtliche (nicht strafrechtliche) Norm auferlegt worden ist. Das Fehlen dieses Bewußtseins schließt jedenfalls — vorbehaltlich einer Verurteilung wegen fahrlässiger Begehung des Deliktes — den Vorsatz aus.

Das RG. hält auch in der vorliegenden Entsch. daran fest, daß § 358 ABgD., der die unerschuldete Unkenntnis steuerrechtlicher Vorschriften als Strafausschließungsgrund bezeichnet, erst dann Anwendung findet, wenn die Tat nicht ohnehin schon nach § 59 StGB. strafrei ist (vgl. Becker, ABgD., 7. Aufl., S. 922 und die dort zit. Rspr.). Das ist richtig; § 358 ABgD. hat demnach gegenüber § 59 StGB. nur die Bedeutung, daß auch der strafrechtliche Irrtum, soweit er sich auf das Steuerstrafrecht bezieht, den Vorsatz ausschließt. R. A. Fehr. Niederer v. Paar, München.

die „strafrechtlichen Folgen“ belehrt worden sei und daß er „hiernach“ die „Taten“ in Kenntnis „ihrer Strafbarkeit“ begangen habe, eine ausreichende Feststellung des Bewußtseins zu entnehmen ist, daß auch er für die Ausführung der einbehaltene Beträge an das Finanzamt zu sorgen verpflichtet war. Anderenfalls würde ihm nur fahrlässiges Unterlassen der Erfüllung seiner Steuerpflicht zur Last gelegt und er daher nur wegen Steuergefährdung (§ 367 ABgD.) bestraft werden können.

(2. Sen. v. 22. Sept. 1930; 2 D 852/29.)

[A.]

\*\*13. §§ 165 Abs. 1, 371 Abs. 1 ABgD. Der Tatbestand dieser Vorschriften (Errichtung eines Kontos auf einen falschen oder erdichteten Namen) liegt nicht vor, wenn der Kontoinhaber das Konto auf einen ihm zwar rechtlich nicht zustehenden, im privaten und behördlichen Verkehr aber allgemein beigelegten Namen errichtet. Die Zuwiderhandlung gegen § 165 Abs. 1 ABgD. kann nur vorsätzlich begangen werden. †)

Die Angekl. Anna, geborene G., Ehefrau des Landwirts Wilhelm B. in G., errichtete am 28. Juni 1928 bei der Amispartkasse in U. ein Sparkonto in Höhe von 1000 RM, das am 1. Jan. 1929 nach weiteren Einzahlungen und den Zinszuschreibungen auf 5921,92 RM aufgelaufen war.

Das Konto war auf den Namen „Sänger W., Frau geb. G. in G.“ errichtet. Darin hat das FinA. eine Zuwiderhandlung gegen § 165 Abs. 1 ABgD. erblickt und gegen die Angekl. durch Strafbefcheid v. 21. Sept. 1929 gemäß § 371 Abs. 1 ABgD. eine Geldstrafe von 300 RM verhängt.

Die Angekl. ist, nachdem sie Antrag auf gerichtliche Entscheidung gestellt hatte, von den beiden Vorinstanzen freigesprochen worden. Die Revision des genannten FinA. (§ 432 Abs. 1 ABgD.), die Verurteilung der Angekl. gemäß dem Strafbefcheid zum Ziele hat, mußte erfolglos bleiben.

Wie die Strk. feststellt, werden nach einer weitverbreiteten Sitte in den ländlichen Kreisen Westfalens vielfach Landwirte nicht mit ihrem Geburtsnamen, sondern mit dem „Namen ihres Hofes“, d. h. mit demjenigen des Eigentümers in früheren Zeiten, bezeichnet. Der Geburtsname des derzeitigen Besitzers ist häufig selbst der nächsten Umgebung unbekannt. So führt auch der Ehemann der Angekl. seit Jahrzehnten im Verkehr mit Privatpersonen und Behörden nicht seinen Geburtsnamen B., sondern den Namen des früheren Eigentümers seines Hofes „Sänger“. Nicht nur Rechnungen, Quittungen und behördliche Schreiben aus den Jahren 1920 bis 1928, sondern auch private und amtliche Schriftstücke aus früherer Zeit, die das beweisen, haben dem BG. vorgelegen. Selbst das Schulabgangszeugnis des Ehemannes der Angekl. lautete auf den Namen Sänger. In einem

Zu 13. Der Entsch. ist in vollem Umfang zuzustimmen. Besonders ist es zu begrüßen, daß das RG. den Tatbestand zunächst nach der äußeren Tatsache hin geprüft hat und nicht lediglich wegen fehlenden Vorsatzes oder sonst aus Gründen in der Person des Angekl. das freisprechende Urteil der Vorinstanz bestätigt hat. Erfaulich ist nur, daß das FinA., nachdem bereits zwei Instanzen freigesprochen haben, noch eine Entsch. des RG. herbeigeführt hat, obwohl es zum mindesten mit einer Freisprechung aus subjektiven Gründen rechnen mußte.

Das RG. läßt es dahingestellt, in welchem Verhältnis die Begriffe „falsch“ und „erdichtet“ zueinander stehen. Mit Recht ist es der Meinung, daß die Benutzung eines Namens dann keineswegs den objektiven Tatbestand des § 165 erfüllen kann, wenn durch diesen Namen für jeden Dritten die Person, der das Konto gehört, eindeutig und zweifelsfrei gekennzeichnet wird. Dabei kann es nicht darauf ankommen, ob der Kontoinhaber nach sonstigen Vorschriften den Namen, auf den er das Konto errichtet hat, zu Recht führt oder nicht. Es kann daher vom Boden der Entsch. des RG. aus Tatien nicht beigegeben werden, wenn er (Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren S. 234) als falschen Namen i. S. des § 165 Abs. 1 jeden Namen ansieht, dessen Führung dem Inhaber des Kontos nach dem geltenden Recht nicht oder nicht mehr, wie z. B. der Mädchenname einer verheirateten Frau, zukommt.

Auch mangelnde Erfüllung des inneren Tatbestandes hätte wohl das frühere freisprechende Urteil aufrechterhalten werden müssen. Das Delikt des § 371 kann, wie das RG. annimmt, nur vorsätzlich begangen werden (ebenso Tattien S. 234 und Becker, Anm. 1 zu § 371 ABgD.). Man wird annehmen können, daß die Angekl. sich überhaupt nicht bewußt war, daß sie, wenn sie das Konto auf der

Verträge mit der Sparkasse in D. über die Errichtung einer Hypothek aus der Zeit vor dem Weltkriege wird er gleichfalls mit „Sänger“ bezeichnet. Die Angekl. selbst ist im Besitze eines polizeilichen Personalausweises, in dem ihr ebenfalls der Name Sänger beigelegt ist. In allen diesen Urkunden ist der Name V. überhaupt nicht erwähnt.

Nach § 165 Abs. 1 RAbgD. ist es u. a. verboten, auf einen falschen oder erdichteten Namen für sich oder einen andern ein Konto zu errichten oder Buchungen vornehmen zu lassen. Einen Vorläufer hatte diese Vorschrift im § 5 W.D. des Rates der Volksbeauftragten v. 21. Nov. 1918 „über Maßnahmen gegen die Kapitalabwanderung in das Ausland“ (RWB. 1325) — ergänzt durch die W.D. v. 15. Jan. 1919 (RWB. 43). Dort ist u. a. bestimmt, daß niemand bei einer Bank auf einen falschen oder erdichteten Namen für sich oder einen Dritten ein Konto errichten lassen dürfe. Im § 165 Abs. 1 RAbgD. ist das Verbot auf Konten jeder Art ausgebehnt. Der Zweck besteht darin, die Errichtung von sog. „verschleierte“ Konten zu verhüten. Dabei kann dahingestellt bleiben, in welcher Bedeutung die Begriffe „falsch“ und „erdichtet“ im Verhältnis zueinander vom Gesetzgeber gebraucht sind. Jedenfalls soll ersichtlich sein, wer der wirkliche Inhaber des Kontos ist. Zuwiderhandlungen gegen § 165 Abs. 1 RAbgD. werden nach § 371 Abs. 1 daselbst mit Geldstrafe bestraft. — Daß die Angekl. in der Absicht der Steuerhinterziehung gehandelt habe (§ 371 Abs. 2 RAbgD.), wird nicht angenommen. Die Zuwiderhandlung gegen § 165 Abs. 1 RAbgD. kann, wie sich schon aus ihrer Natur als Verschleierungshandlung („erdichteter“ Name) ergibt, nur vorsätzlich begangen werden. Dafür spricht auch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift insofern, als im § 6 Abs. 1 der erwähnten W.D. v. 21. Nov. 1918 der Versuch der Zuwiderhandlung gegen § 5 Abs. 1 daselbst mit Strafe bedroht war. Darauf deutet ferner der Umstand hin, daß im § 372 RAbgD. — im Gegensatz zu § 371 — der Verstoß gegen § 165 Abs. 2 und 3 daselbst ausdrücklich auch in der Gestalt der Fahrlässigkeitshandlung unter Strafe gestellt ist. Beachtenswert ist auch, daß die wesensverwandte Vorschrift des § 360 Nr. 8 StGB. ebenfalls Vorfall voraussetzt (RSt. 33, 305 [306]; vgl. hierzu auch die Begründung zu § 393 des Entwurfs eines WStGB. [1927]).

Berücksichtigt man, wie vorstehend dargelegt, den Sinn und Zweck, sowie die Entstehungsgeschichte des § 165 Abs. 1 RAbgD., so ist die Annahme, die Angekl. habe das oben näher bezeichnete Konto weder auf einen falschen noch auf einen erdichteten Namen errichtet, nicht zu beanstanden. Hierbei ist die Strk. auf Grund ihrer Feststellungen ersichtlich davon ausgegangen, daß den Beamten der Sparkasse die Persönlichkeit der Angekl., wie diese auch nicht anders angenommen habe, bekannt gewesen sei. Dies allein würde freilich nicht genügen. Nach der erkennbaren Annahme der Strk. sind aber Gläubigerin und Schuldnerin dabei weiter sich dessen bewußt gewesen, daß nach der bereits geschilderten Lage der tatsächlichen Verhältnisse und der sich daraus ergebenden Anschauung des Geschäftsverkehrs durch den Namen „Sänger“ die wirkliche Inhaberin des Kontos auch für jeden Dritten eindeutiger und zweifelsfreier gekennzeichnet wurde als durch die Benutzung des ihr zwar gesetzlich zukommenden, im Verkehr aber nicht gebrauchten Familiennamens „B.“, sowie, daß diese Auffassung der Beteiligten auch der wahren Sachlage entsprach. Von der nach § 165 Abs. 1 RAbgD. verbotenen Errichtung eines verschleierten Kontos kann hiernach im vorliegenden Falle nicht gesprochen werden. Wer den Inhaber eines Kontos ermitteln will, darf die in jener Gegend nach den Feststellungen der Strk. weitverbreitete Sitte der Personenbezeichnung nicht unbeachtet lassen.

Demgemäß ist die Freisprechung der Angekl. schon um deswillen gerechtfertigt, weil, wie die Strk. in erster Linie annimmt, der Tatbestand der §§ 165 Abs. 1, 371 Abs. 1

Namen errichtete, unter dem sie bekannt war, damit ein Konto unter „falschem“ Namen errichtete. Evtl. aber wäre auch die Anwendung des § 358 RAbgD. in Frage gekommen; vermutlich hat die Angekl. von dem Bestehen der Vorschrift des § 165 Abs. 1 keine Kenntnis gehabt.

Eine Steuerhinterziehung kommt nach dem Tatbestand — das Defizit des § 371 stellt nach dem Urteil des RG.: StW. 1930 Nr. 1327 eine Vorbereitungshandlung zur Steuerhinterziehung dar — nicht in Frage.

III. Dr. Friy S. Strauß, Berlin.

RAbgD. nach den hier gegebenen Umständen nicht einmal nach der äußeren Tatseite hin gegeben ist. Es kann deshalb unerörtert bleiben, ob und inwieweit — beim Vorhandensein des äußeren Tatbestands — ein Irrtum der Angekl. zu ihren Gunsten zu berücksichtigen wäre. Auch die Frage braucht nicht untersucht zu werden, ob die Angekl. zum Gebrauche des Namens Sänger auf anderen Gebieten des Rechtslebens für befugt gehalten werden könnte. Hier fragt es sich nur, ob die Angekl. bei der Kontoerrichtung so, wie geschehen, durch den Gebrauch des Namens Sänger dem § 165 Abs. 1 RAbgD. zuwidergehandelt hat; diese Frage hat die Strk. zutreffend verneint.

(3. Sen. v. 17. Nov. 1930; 3 D 587/30.)

[A.]

**\*\* 14.** §§ 165, 359, 371 RAbgD. Die Tatbestände des § 371 RAbgD. und der versuchten oder vollendeten Steuerhinterziehung (§ 359 RAbgD.) stehen, da § 371 RAbgD. eine Vorbereitungshandlung zur Steuerhinterziehung bestraft, im Verhältnis der Gesetzesinheit. Neben der Bestrafung aus § 359 RAbgD. kann auf Einziehung nach § 371 Abs. 2 RAbgD. nicht erkannt werden.

In § 371 RAbgD. ist die Zuwiderhandlung gegen § 165 Abs. 1 a. a. D. allerdings zu einem selbständigen Vergehen ausgestaltet. Sie ist aber entgegen der im Schrifttum vertretenen Auffassung ihrem Wesen nach, was insbes. in dem hier in Betracht kommenden Falle des § 371 Abs. 2 deutlich hervortritt, eine Vorbereitungshandlung zur Steuerhinterziehung. So hat sie jedenfalls der Gesetzgeber ersichtlich aufgefaßt. Daraus ergibt sich, daß, wenn der Täter bei dem Vergehen gegen § 371 nicht stehenbleibt, sondern bis zur vollendeten oder wenigstens bis zur versuchten Steuerhinterziehung fortschreitet, ein Fall der sog. Gesetzesinheit vorliegt und eine selbständige Bestrafung auf Grund des § 371 daher nicht mehr in Frage kommt. Rechtlich handelt es sich hier wesentlich um dieselbe Sachlage wie in den RSt. 48, 161; 51, 381 (388, 389); 55, 128, 129; 62, 246 (249, 250) abgeurteilten Fällen.

Daß bei Zugrundelegung dieser Rechtsauffassung gegen die der Hinterziehung schuldigen Personen nicht auf die in § 371 Abs. 2 vorgesehene Einziehung erkannt werden kann, ist richtig, steht ihr aber nicht entgegen, muß vielmehr in Kauf genommen werden, kann übrigens bei Bemessung der Hinterziehungstrafe berücksichtigt werden.

(3. Sen. v. 5. Juni 1930; 3 D 392/30.)

[A.]

**\*\* 15.** § 359 RAbgD.; §§ 5 Abs. 4 Nr. 2, 6, 26, 29 GrEwStG.

1. Die Abgabe eines nur den Verkäufer bindenden Verkaufsangebots ist nicht ohne weiteres grunderwerbsteuerpflichtig; anders, wenn es eine wirtschaftliche Übereignung bedeutet.

2. Die Abtretung der Rechte aus einem solchen Angebot ist wenigstens dann für beide Käufer grunderwerbsteuerpflichtig, wenn sie binnen Jahresfrist zum Eigentumsübergang führt. Daß die beabsichtigte Abtretung formell durch Verzicht auf das alte Optionsrecht und durch die Einräumung eines neuen Optionsrechts seitens des Eigentümers erreicht wurde, steht der Steuerpflicht des ersten Käufers nicht entgegen.

3. Die Höhe der Steuer richtet sich im Falle der Abtretung nicht nur nach dem Abtretungsentgelt, sondern nach dem gesamten Verkaufspreis bzw. nach dem Wert des Grundstücks.

Der frühere Mitangekl. F. hat in einem notariell beurkundeten Antrag v. 1. Nov. 1923 über ein ihm gehöriges Grundstück dem Angekl. den Abschluß eines Kaufvertrags zum Preise von 50 000 GM. angeboten, sich an das Verkaufsangebot bis zum 31. Dez. 1927 für gebunden erklärt und dem Angekl. gegen eine als Anzahlung auf das Kaufangebot zu leistende Anzahlung von 2000 \$ Gotbanleihe sofort, v. 1. Nov. 1923 ab, die Ruzungen, Lasten und Abgaben des Grundstücks übertragen. Auf Grund dieses Angebots, das vom LG. als Einräumung einer „Option“ bezeichnet wird, hat der Angekl. die Bewirtschaftung des Grundstücks alsbald

übernommen, zu diesem Zweck erhebliche Beträge auf das Grundstück verwendet und an F. als Anzahlung nach und nach 6950 *R.M.* gezahlt.

Da sich Gründe ergaben, aus denen der Angekl. das Grundstück nicht behalten wollte, erbot er sich im März 1925 F. gegenüber, ihm für das Grundstück einen „anderen Käufer“ zu besorgen. F. war damit einverstanden, und der Angekl. führte ihm den Bankier R. als Liebhaber für das Grundstück zu, der alsdann „an Stelle des Angekl.“ das Grundstück von F. erwarb und überschrieben erhielt.

Zu diesem Zweck waren am 14. März 1925 zwei notarielle Urkunden errichtet worden; in der einen verzichtete der Angekl. auf die „Kaufofferte“ aus dem früheren Rechtsgeschäft; in der anderen wurde der Verkauf des Grundstücks von F. an R. verbrieft. Als zwischen diesen beiden vereinbarten Kaufpreis wurde der Betrag von 50 000 *R.M.* beurkundet; in Wirklichkeit hatte jedoch der Kaufpreis 69 000 *R.M.* betragen, wovon 1000 *R.M.* von R. an F. bar bezahlt und 42 050 *R.M.* für ihn als Restkaufgeldhypothek auf das verkaufte Grundstück eingetragen wurden, während 25 000 *R.M.* dem Angekl. zufallen sollten. Auf diesen Betrag erhielt er von R. 10 000 *R.M.* in bar; für die übrigen 15 000 *R.M.* wurde ihm von R. eine Hypothek auf ein anderes Grundstück bestellt. An wen die 950 *R.M.* entrichtet wurden, die hiernach an dem Gesamtbetrag von 69 000 *R.M.* noch fehlen, hat sich nicht feststellen lassen.

Von den 10 000 *R.M.*, die R. dem Angekl. bar auszahlte, sollten 6950 *R.M.* zur Entlastung von F. als Ausgleich des ebenso hohen Betrags verrechnet werden, den F. von dem Angekl. auf das „Kaufangebot“ als „Anzahlung“ erhalten und nunmehr, nachdem es hinfällig geworden war, an ihn zurückzuerstatten hatte.

R. hat den mit F. geschlossenen Kaufvertrag später wegen unrichtiger Beurkundung des Kaufpreises (als „Schwarzkauf“) angefochten und den Eigentumsübergang rückgängig gemacht. Die Steuerbehörde, die erst hierdurch den „wahren Sachverhalt“ erfuhr, hat daraufhin gegen F., R. und den Angekl. ein Strafverfahren anhängig gemacht, in dem gegen den Angekl. die jetzt von ihm mit der Rev. angefochtene Verurteilung wegen Hinterziehung der Grunderwerbsteuer erging. R. hat sich der ihm auferlegten Steuerstrafe unterworfen; F. ist vom SchöffG. freigesprochen worden, weil ihm nicht zu widerlegen sei, daß er von einem die beurkundeten 50 000 *R.M.* übersteigenden Verkaufspreise keine Kenntnis gehabt habe.

Außerdem hat die Steuerbehörde, wie sie während des Revisionsverfahrens auf eine im Hinblick auf § 433 *ABGD.* an sie gerichtete Anfrage erklärte, alle ihres Erachtens aus jenen Vorgängen nach dem *GrEwStG.* geschuldeten Steuern eingezogen, so daß zu einer Veranlagung des Angekl. kein Anlaß mehr bestehe. Ihm gegenüber liegen daher die Voraussetzungen nicht vor, unter denen nach § 433 *ABGD.* die strafrichterliche Entscheidungsfreiheit durch eine ergangene oder zu erlassende Vorentscheid. der Steuerbehörde über das Bestehen der Steuerpflicht eine Einschränkung erleidet (vgl. *ROSt.* 58, 18, 19; 60, 244, 246). Insbes. findet § 433 *ABGD.* keine Anwendung auf die von ihr als Nebenkläger vertretene Auffassung, daß wirtschaftlich und steuerrechtlich zwei Verkäufe des Grundstücks stattgefunden haben; der eine zwischen F. und dem Angekl., der auf Grund des befristeten Angebots die Möglichkeit erlangt habe, wie ein Eigentümer über das Grundstück zu verfügen; ein zweiter Verkauf sei zwischen dem Angekl. und R. geschlossen worden, dem nicht F., sondern in Wirklichkeit der Angekl. das Grundstück veräußert habe; der Angekl. habe daher die Steuer für den ersten Verkauf durch Umgehung und den Überpreis des zweiten Verkaufs in Höhe von 19 000 *R.M.* durch Verschweigung vorsätzlich hinterzogen.

Das LG. ist dem nicht beigetreten; es hat es abgelehnt, zwei Verkäufe des Grundstücks anzunehmen; es gelangt vielmehr dazu, daß dem Verkauf des Grundstücks von F. an R. nur ein einseitiges Verkaufsangebot F.s vorausgegangen sei, auf welches der Angekl. hernach verzichtet habe, daß aber dieser Verzicht wirtschaftlich als eine Vereinbarung aufzufassen sei, durch die der Angekl. seine „Option“ auf das Grundstück, die er mit einem „Ankaufspreis“ von 50 000 *R.M.* noch bis 31. Dez. 1927 auszuüben berechtigt gewesen sei, an R. für 19 000 *R.M.* abgetreten habe; hierbei sei es unerheblich, daß der Angekl. als Preis für die „Abtretung seines Rechts“

dem Erwerber R. nur seine angeblichen Unkosten in Ansaß gebracht haben wolle. Daher liege eine Übertragung von Rechten vor, die nach § 5 *ABf.* 4 Nr. 2 *GrEwStG.* als Veräußerungsgeschäft i. S. von § 5 *ABf.* 1 anzusehen sei; denn in Verbindung mit dem notariellen Verzicht des Angekl. auf das Kaufangebot seien seine Abmachungen mit R. nichts anderes als die Übertragung des Rechts aus dem Kaufangebot auf ihn. Für dieses Veräußerungsgeschäft sei die Steuerpflicht des Angekl. nach § 5 *ABf.* 3 *GrEwStG.* mit dem Eigentumsübergang eingetreten, zu dem es im Anschluß an den Verkauf des Grundstücks durch F. an R. gekommen sei. Diese Steuerpflicht habe der Angekl. gekannt, aber — wie noch zu erörtern sein wird — durch Verschleierung der getroffenen Abmachungen verheimlicht und durch Unterlassen der auch ihm nach § 26 *GrEwStG.* obliegenden Anzeigepflicht wissentlich verlegt. Er habe hierdurch, mindestens mit bedingtem Vorsatz, eine Verkürzung der Grunderwerbsteuer herbeigeführt und sie für den Betrag von 19 000 *R.M.*, den er mit R. als Entgelt für die Abtretung seiner Rechte aus dem Kaufangebot verbarg, hinterzogen.

2. Da die Rev. des Angekl. hierin eine in mehrfacher Hinsicht rechtsirrige Anwendung der in Betracht kommenden steuerrechtlichen und strafrechtlichen Vorschriften erblickt, so bedarf es vorab einer Klärung der Vorfrage, inwieweit der Angekl. durch seine Beteiligung an den gesamten Vorgängen, die schließlich zur Überweisung des Grundstücks auf R. führten, selbst Grunderwerbsteuer schuldig geworden ist und inwieweit er durch unrichtige oder irreführende Angaben oder durch Unterlassen einer Offenbarungspflicht eine Verkürzung der von ihm zu entrichtenden Steuer bewirkt hat.

3. Auszugehen ist dabei von dem Antrag v. 1. Nov. 1923. Bedeutete er nichts weiter als einen nur F. bindenden befristeten Verkaufsantrag oder einen nur ihn zum Abschluß des Verkaufs verpflichtenden Vertrag, so würde nach der — für zutreffend zu erachtenden — Auslegung des § 5 *ABf.* 4 Nr. 2 *GrEwStG.* durch den Großen Senat des *RG.* (*RG.* 9, 19 ff.) hierin allein noch kein Veräußerungsgeschäft i. S. von § 5 *ABf.* 1 und 4 *GrEwStG.* zu erblicken und auch durch die etwaige Abtretung der dem Angekl. aus diesem Vorgeschäft erwachsenen Rechte eine Steuerpflicht jenes Antrags nicht entstanden sein, eine Steuerverkürzung für dieses Rechtsgeschäft also überhaupt nicht in Frage kommen. Immerhin sind in ihm außer dem Verkaufsangebot auch noch andere Abmachungen beurkundet, bei denen die Möglichkeit, einen Grunderwerbsteuerpflichtigen Rechtsvorgang, insbes. eine — die Steuerpflicht in gleicher Weise wie der Rechtsübergang (§ 4 *GrEwStG.*) begründende — wirtschaftliche Überweisung (§ 6 *GrEwStG.*; vgl. *ROSt.* 62, 285 ff.) anzunehmen, wenigstens nicht ohne weiteres ausgeschlossen erscheint. Für die Strafbarkeit des Angekl. ist das jedoch ohne Bedeutung; denn bisher liegt nichts dafür vor, daß aus Anlaß des Verkaufsangebots noch andere als die im Antrag v. 1. Nov. 1923 beurkundeten Vereinbarungen zwischen F. und dem Angekl. getroffen worden sind, und diese sind, wie dem angefochtenen Ur. zu entnehmen ist, im Hinblick auf § 25 *ABf.* 1 Nr. 3 *GrEwStG.* der Steuerbehörde alsbald mitgeteilt worden. Selbst wenn der Inhalt des Antrags v. 1. Nov. 1923 aus irgendwelchem Grunde nach dem *GrEwStG.* steuerpflichtig wäre und das der Steuerbehörde zunächst entgangen sein sollte, so würde doch auch dann dem Angekl. insoweit eine Hinterziehung oder Gefährdung der Steuer nicht zur Last fallen, weil er weder einen Irrtum erregt noch eine Offenbarungspflicht verletzt hat.

4. Für die Steuerpflichtigkeit der späteren Vorgänge ist die steuerrechtliche Bewertung des Antrags v. 1. Nov. 1923 in folgender Weise von Bedeutung:

a) War dieses Rechtsgeschäft nichts weiter als ein nur F. bindender Verkaufsantrag oder Vertrag zur Schließung eines Verkaufs i. S. von § 5 *ABf.* 4 Nr. 2 *GrEwStG.* und hat der Angekl. im März 1925 sich darauf beschränkt, auf seine Rechte aus jenem Angebot zu verzichten, so lag allerdings nur ein nach dem *GrEwStG.* steuerpflichtiges Geschäft vor, nämlich ein Verkauf des Grundstücks von F. an R., der, da die Rechtsänderung vor Ablauf eines Jahres im Grundbuch eingetragen wurde, erst mit dieser Eintragung steuerpflichtig wurde (§§ 4, 5 *ABf.* 1 *GrEwStG.*). Steuer-

schuldner wären alsdann nur F. und R. geworden, und zwar gesamtverbindlich (§ 20 Abs. 1 GrEwStG.).

b) Stellte dagegen, wie das LG. angenommen hat, der Verzicht des Angekl. in Wirklichkeit eine Abtretung der ihm aus dem Angebot v. 1. Nov. 1923 zustehenden Rechte an R. dar, so war das nach § 5 Abs. 4 Nr. 2 GrEwStG. so anzusehen, als läge ein Veräußerungsgeschäft zwischen R. und dem Angekl. i. S. von § 5 Abs. 1 vor, und dieses wurde nach § 5 Abs. 3 außer dem Verkauf des Grundstücks durch F. an R. dadurch selbständig steuerpflichtig, daß der Verkauf des Grundstücks binnen Jahresfrist zum Eigentumsübergang führte. In diesem Falle wäre also die volle Grunderwerbsteuer zweimal geschuldet gewesen, nämlich einmal von F. und R. als Gesamtschuldnern für den Verkauf mit nachfolgendem Eigentumsübergang, und ein weiteres Mal von dem Angekl. und R. als Gesamtschuldnern für die zwischen ihnen vereinbarte Abtretung der Rechte aus dem Verkaufsangebot (vgl. RFS. 9, 19, 26, 28). Die Annahme des LG., daß in diesem Falle die Steuer nur von dem für die Abtretung der Rechte zu zahlenden Entgelt von 19000 RM, als dem „Überpreis“ gegenüber dem im Verkaufsangebot zugrunde gelegten Verkaufspreise, zu entrichten sei, findet in § 5 GrEwStG. keine Stütze; denn ein Fall von § 5 Abs. 2 liegt nicht vor, und abgesehen von dieser Einschränkung soll jedes „Veräußerungsgeschäft“ beim Eintritt der Steuerpflicht der gleichen Steuer wie der Eigentumsübergang (§ 4 GrEwStG.) unterworfen werden. Als „Veräußerungsgeschäfte“ will aber das Gesetz auch die in § 5 Abs. 4 bezeichneten Geschäfte angesehen wissen und besteuern, weil sie Geschäftsformen darstellen, die sich im Grundstückshandel zur Ersparung und Umgehung der Grundwechselabgabe herausgebildet haben; deshalb sollen sie nicht nach Maßgabe der erklärten Vereinbarungen, sondern bei Eintritt der Steuerpflicht ohne weiteres wie ein Eigentumsübergang (§§ 1, 4) besteuert werden.

Daß das LG. geglaubt hat, nicht den Wert des Grundstücks oder den etwa höheren Veräußerungspreis (§§ 11, 12 GrEwStG.), sondern nur den Entgelt für die Abtretung zugrunde legen zu dürfen, ist daher rechtsirrig, kann aber den Angekl., falls er nach § 5 Abs. 4 Nr. 2 steuerpflichtig geworden ist, nicht beschweren.

c) Wäre endlich schon der Vertrag v. 1. Nov. 1923 als wirtschaftliche oder verdeckte Eigentumsübertragung anzusehen und als solche für F. und den Angekl. als Gesamtschuldner steuerpflichtig gewesen, so wären bei der Weiterveräußerung des Grundstücks, die zum Eigentumsübergang führte, trotz der Mitwirkung von F. steuerrechtlich nur der Angekl. als Veräußerer und R. als Erwerber in Betracht gekommen und zu Gesamtschuldnern der Steuer geworden. Diese Annahme ist somit für den Angekl. insofern am ungünstigsten, als er dann die Grunderwerbsteuer zweimal — einmal als Erwerber, einmal als Veräußerer des Grundstücks — samtverbindlich schulden geworden wäre. Die Annahme, es habe sich nur um ein Verkaufsangebot gehandelt, das er an R. abgetreten habe, ist ihm günstiger, weil ihn in diesem Falle die Steuerpflicht nur einmal, aus der als Veräußerungsgeschäft anzusehenden Abtretung, trifft.

5. Das LG. hat in dem Rechtsgeschäft v. 1. Nov. 1923 nur eine „Kaufofferte“ an den Angekl. erblickt, an die F. gebunden gewesen sei. Ob das Geschäft so aufzufassen war, ist im wesentlichen eine dem Tatrichter zustehende Frage der Auslegung der Urkunde in Verbindung mit den in Betracht zu ziehenden Begleitumständen. Jedenfalls tritt aber ein dem Angekl. nachteiliger Rechtsirrtum in dieser Auslegung nicht zutage.

Das gleiche gilt von der Auslegung des Verzichts des Angekl. auf sein durch dieses Angebot begründetes „Optionsrecht“ als Abtretung dieses Rechts an R. gegen ein Entgelt von 19000 RM; hierin erblickt das LG. im Hinblick auf die Abmachungen des Angekl. mit R. in Verbindung mit seinem notariellen Verzicht auf die Kaufofferte „nichts anderes als die Übertragung dieses Rechts auf R.“, der nunmehr in der Lage gewesen sei, den Vertrag mit F. zu denselben Bedingungen zu schließen, unter denen F. das Vertragsangebot dem Angekl. gemacht hatte. Rechtlich ist das nicht zu beanstanden, und wenn die Vereinbarungen der Beteiligten den Sinn und Zweck hatten, den das LG. feststellt, so können auch gegen die rechtliche Wirksamkeit der vereinbarten Abtretung keine

durchgreifenden Bedenken erhoben werden. Insbes. ist in der Rspr. des RG. anerkannt worden, daß als ein abtretbares Recht i. S. von § 413 BGB. auch das aus der Gebundenheit des Antragstellers an seinen Antrag sich ergebende Recht des Gegners jedenfalls dann anzusehen ist, wenn diesem die Befugnis eingeräumt ist, seine Rechte aus dem Angebot an einen Dritten abzutreten (RG. 111, 46, 47). Diese Voraussetzung traf hier zu; der Angekl. hatte sich erboten, an seiner Stelle dem F. einen anderen Käufer für das Grundstück zu besorgen; F. war damit einverstanden, und die gegenseitigen Verhandlungen führten zu der Einigung, daß R. an Stelle des Angekl. das Grundstück von F. erwarb. Die von der Rev. vermehrte Zustimmung von F. lag also vor. Bei dieser Rechtslage hätte es daher nicht der Hervorhebung bedurft, daß auch „wirtschaftlich“ (vgl. § 6 GrEwStG.) der „Verzicht“ des Angekl. auf seine „Option“ sich als entgeltliche Abtretung seines Rechts aus dem Angebot v. 1. Nov. 1923 darstelle.

6. Da aber diese Abtretung, wie erörtert, mit den im Anschluß an den Verkauf des Grundstücks an R. erfolgten Eigentumsübergang steuerpflichtig wurde, ohne als solche beurkundet zu sein, so hat das LG. mit Recht den Angekl. nach § 26 GrEwStG. für verpflichtet gehalten, der Steuerbehörde von der — von der Formvorschrift des § 313 BGB. nicht betroffenen — Abtretung seiner Rechte Anzeige zu erstatten. Das hat er unterlassen, obwohl er sich der Steuerpflichtigkeit eines „derartigen Sonderabkommens“ bewußt war oder doch mindestens mit der Möglichkeit der Steuerpflicht rechnete und auch für diesen Fall „die Hinterziehung der Steuer“ billigte. Daß er die Verzichts-urkunde mit 3 RM verstampeln ließ, steht dem nicht entgegen; denn durch das, was im Verzicht beurkundet war, sollten die nicht beurkundeten Abmachungen mit R., insbes., daß der Verzicht mit 19000 RM vergütet wurde, der „Steuerersparnis“ halber „verschleiert“ werden. Diese „Steuerersparnis“ war aber nach Lage der Sache keine bloße Steuerumgehung i. S. von § 5 NAbgD., sondern eine unmittelbare Steuerverkürzung; denn der Angekl. verschwieg bei der Beurkundung des Verzichts einen Teil des Rechtsvorganges, nämlich die steuerpflichtige Abtretung, obgleich er gerade sie der Steuerbehörde mitzuteilen verpflichtet war und er mit dem Bestehen der Steuerpflicht rechnete. Infolgedessen ersuhr die Steuerbehörde den wahren Sachverhalt erst geraume Zeit später. Durch diese vorsätzliche Vereitelung der rechtzeitigen Festsetzung der von ihm zu entrichtenden Steuer (§ 29 GrEwStG.) hat der Angekl., wie auf der Hand liegt, deren rechtzeitige Vereinnahmung hintertrieben und somit zur „Steuerersparnis“, also zum eigenen Vorteil, vorsätzlich eine Verkürzung von Steuereinnahmen bewirkt.

Alle Tatbestandsmerkmale einer vollendeten Steuerhinterziehung (§ 359 NAbgD.) sind hiernach gegeben.

(2. Sen. v. 30. Juni 1930; 2 D 456/29.)

[A.]

**\*\*16.** § 359 NAbgD.; § 43 StGB.; § 7 UmfStG. Voraussetzung der Steuerfreiheit einer Lieferung, die bei der Abwicklung mehrerer von verschiedenen Unternehmern über dieselbe Ware geschlossenen Umsatze geschäfte ausschließlich zum Zwecke der Beförderung geschieht. Wer in der rechtsirrigen Meinung, steuerpflichtig zu sein, die vermeintlich geschuldete Steuer zu hinterziehen versucht, begeht keinen strafbaren Versuch der Steuerhinterziehung, sondern ein strafloses Wahnerbrechen.

Aus dem Erwerb und der Weiterübertragung des unmittelbaren Besitzes, der dem Angekl. „seitens der Bahnverwaltung durch die Annoncierung und Aushändigung der an ihn adressierten Sendungen überlassen worden war“, an seine Abnehmer folgert die Strk. die Umsatzsteuerpflicht dieser Geschäfte. Diese der früheren Rechtsauffassung entsprechende Ansicht ist jedoch durch die neuerliche Rspr. des RFS., der der ert. Sen. sich anschließt, überholt. Danach wird bei der Abwicklung mehrerer von verschiedenen Unternehmern über dieselbe Ware geschlossenen Umsatze geschäfte die Lieferung eines Unternehmers auch durch den Erwerb und die Übertragung unmittelbaren Besitzes an der Ware dann nicht umsatzsteuerpflichtig, wenn dies ausschließlich zum Zwecke der Beförderung geschieht (RFS. GrSen. v. 17. Dez. 1927: RFS. 22, 239 ff.). Der Rahmen der bloßen Beförderung wird noch

nicht überschritten durch die Besichtigung und Prüfung der Ware nach der Ankunft, durch den Umschlag und die Ausschleudung von Teilmengen aus einer Sammelladung sowie die damit verbundene Lagerung von beschränkter Dauer, durch die Beaufsichtigung oder persönliche Bewirkung der Ausladung und auch nicht durch die Übergabe an den Abnehmer, sei es unmittelbar auf dem Bahnhof, sei es nach Abrollung zu dessen Lagerplatz, einerlei ob diese durch einen selbständigen Beförderungsunternehmer oder durch den Zwischenhändler und seine Leute selbst erfolgt (RfD. 22, 239 [246]; 24, 292 [293]; RStBl. 1927, 215 Nr. 429; 1928, 117 Nr. 215). Voraussetzung ist aber in allen Fällen, daß die Ware von dem Zwischenhändler nicht zu Verkaufszwecken auf Lager genommen ist, sondern daß sie zur Zeit seiner Inbesitznahme bereits vorverkauft war (RfD. 24, 136 [137]; RStBl. 1929, 639 Nr. 949).

Die Verurteilung läßt sich auch nicht durch die Hilfs-erwägung der StrR. rechtfertigen, daß insoweit die Steuerpflicht zum mindesten in der Meinung des Angekl. bestanden habe und daß er daher wegen versuchter Steuerhinterziehung — nach § 360 ABGD. mit der gleichen Strafe wie bei vollendeter Straftat — zu bestrafen sei. Der Angekl. irrte — soweit wenigstens bisher ersichtlich ist — nicht über tatsächliche Verhältnisse, etwa darüber, daß die Ware bereits auf Lager genommen sei, sondern sein Irrtum bezog sich auf die Grenzen des Herrschaftsgebietes des Steuerbezirks. Sein Wille auf Unterdrückung von Teilen seines Umsatzes würde, soweit diese Teile nach dem oben Gesagten steuerfrei waren, sich nicht auf eine wirklich, sondern nur vermeintlich verbotene, unter Strafe gestellte Handlung gerichtet haben. In diesen Fällen liegt aber kein Versuch einer strafbaren Handlung, sondern nur strafloses Wahnvergehen vor (vgl. RStSt. 42, 92 [93/94]).

Dagegen würde es der Annahme eines strafbaren Versuches nicht entgegenstehen, wenn sich etwa herausstellen sollte, daß der Angekl. Umsätze, welche die Steuerbefreiung nicht genießen, unterdrückt hat, auch wenn seine Steuerpflicht zur Zeit der Abgabe der unrichtigen Steuererklärungen dadurch aufgehoben war, daß die wirkliche Steuerschuld durch die geleisteten Vorauszahlungen bereits voll gedeckt war (vgl. Entsch. v. 5. Juni 1930, 2 S 376/29).

(3. Sen. v. 30. Juni 1930; 3 D 215/30.) [M.]

**17. § 433 ABGD.; § 328 Abs. 3 StPD.; § 12 GrErwStG.**

1. Ist das SchöffG. von rechtskräftigen Entscheidungen der Finanzbehörden oder Finanzgerichte abgewichen, ohne die Vorschrift des § 433 ABGD. zu beachten, so ist das BG. gemäß § 328 Abs. 2 StPD. befugt, aber nicht verpflichtet, die Sache an die Vorinstanz zurückzuverweisen; es kann, wenn es seinerseits eine Abweichung von den Entscheidungen der Finanzbehörden oder Finanzgerichte nicht für angebracht erachtet, alsbald in der Sache selbst entscheiden. § 328 Abs. 3 kommt nicht in Betracht.

2. Die durch Anfechtung herbeigeführte Nichtigkeit des Kaufvertrages ist steuerrechtlich so lange bedeutungslos, als dessenungeachtet die Beteiligten die vollzogene Grundstücksübertragung wirtschaftlich unter sich gelten lassen. Eine nachträgliche Preisminderung gemäß §§ 459, 460, 462 BGB. braucht nicht strafmildernd in Betracht gezogen zu werden.†)

Der Angekl. W. kaufte von den früheren Mitangeklagten Ernst und Reinhard Gr. am 21. März 1924 ein Grundstück. Nach dem am 21. März 1924 errichteten privatschriftlichen Kaufvertrag betrug der damals vereinbarte Kaufpreis 24 500

Goldmark, während in einem zweiten, am 26. März 1924 angefertigten, aber mit dem Datum v. 21. März 1924 versehenen privatschriftlichen Vertrag der Betrag von 16 000 G.M. als Kaufpreis genannt ist. Am 26. März 1924 wurde das Grundstück dem Angekl. aufgelassen. Letzterer gab am gleichen Tag dem Finanzamt C. zur Erlangung der für die Umschreibung im Grundbuch erforderlichen Grunderwerbsteuerbescheinigung als Kaufpreis 16 000 G.M. an und zahlte als Grunderwerbsteuer, deren alleinige Tragung er übernommen hatte, den dem angegebenen Kaufpreis zuzüglich der halben Grunderwerbsteuer entsprechenden Betrag. Am 31. März 1924 erfolgte sodann die Umschreibung im Grundbuch. Später teilten die früheren Mitangeklagten Gr. dem Finanzamt mit, daß der Kaufpreis nicht 16 000, sondern 24 500 G.M. betragen habe. Die Grunderwerbsteuer wurde dementsprechend höher festgesetzt und der Angekl. zur Nachzahlung von 708,80 M. aufgefordert. Der Einspruch des Angeklagten gegen die anderweite Festsetzung wurde durch die Entscheidung des Finanzamts v. 22. Jan. 1925 und seine Berufung hiergegen durch das Urteil des Finanzgerichts Kassel v. 9. Dez. 1927 als unbegründet zurückgewiesen. Diese Entscheidung ist rechtskräftig. — Der Angekl. hatte eine Anzahlung von 8500 M. und bis zum Sommer 1924 noch Teilzahlungen im Gesamtbetrag von 8000 M. geleistet, im ganzen also 16 500 M. gezahlt, weitere Zahlungen aber verweigert. Die früheren Mitangeklagten Gr. klagten deshalb 4000 M. beim AG. und weitere 4000 M. beim LG. ein, mit der Begründung, daß nach dem ersten Vertrag v. 21. März 1924, der dem wahren Parteiwillen entspreche, ein Kaufpreis von 24 500 G.M. zu zahlen sei, während der zweite, auf den 21. März 1924 zurückdatierte Vertrag, der als Kaufpreis den Betrag von 16 000 G.M. angebe, ein dem Zwecke der Grunderwerbsteuerhinterziehung dienender Scheinvertrag sei. Der Angekl. W. bestritt die Scheinnatur des zweiten Vertrags und suchte beide Verträge wegen arglistiger Täuschung über die Beschaffenheit des Grundstücks an. Die beiden Klagesachen wurden durch einen am 15. Jan. 1927 geschlossenen außergerichtlichen Vergleich erledigt, in dem der Angeklagte auf Anfechtung verzichtete und sich zur Zahlung weiterer 4500 M. verpflichtete. Dem Finanzgericht K. war bei seiner Entsch. v. 9. Dez. 1927 dieses Ergebnis des bürgerlichen Rechtsstreits bekannt. Es hat die Verwerfung der Berufung des Angekl. damit begründet, daß der erste formlose Vertrag mit dem Kaufpreis von 24 500 G.M. den bei der Auflassung maßgebenden Parteiwillen darstelle, der zweite Vertrag mit dem Kaufpreis von 16 000 G.M. dagegen als Scheingeschäft nichtig sei.

W. und die beiden Gr. wurden wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung angeklagt, vom SchöffG. aber freigesprochen, weil es die Scheinnatur des zweiten Vertrags nicht für nachgewiesen und die Möglichkeit eines Mißverständnisses und verschiedener Willensrichtung der Parteien (Dissensus) für gegeben erachtete. Vom BG. dagegen wurden die Angekl. der Anklage gemäß verurteilt, und zwar W. zu 1000 M., die beiden Gr. zu je 750 M. Geldstrafe.

Die Rev. des Angekl. W. ist unbegründet.

Mit Recht weist die Rev. darauf hin, daß das SchöffG. den § 433 ABGD. verletzt hat, indem es abweichend von der durch die Entscheidung des Finanzgerichts K. rechtskräftig gewordenen Steuerfestsetzung des Finanzamts C. eine Verkürzung des Grunderwerbsteueranspruches nicht nur der Höhe, sondern dem Bestande nach verneinte, ohne eine Entscheidung des RfD. einzuholen. Das BG. wäre gemäß § 328 Abs. 2 StPD. befugt gewesen, die Sache wegen dieses Mangels an die erste Instanz zurückzuverweisen (RStSt. 59, 258 [264 Nr. 3]). Verpflichtet war es aber hierzu nicht; es konnte sofort in der Sache entscheiden, wenn es seinerseits von den Entscheidungen der Finanzbehörden nach pflichtgemäßer eigen-

Zu 17. Die Ausführungen des Urts., daß das BG. nach § 328 Abs. 2 StPD. zur Zurückverweisung an die erste Instanz zwar berechtigt, aber nicht verpflichtet war und daß die Ausnahmebestimmung des Abs. 3, welche eine Zurückverweisungspflicht nur wegen Verletzung der Zuständigkeitsvorschriften begründet, keine Anwendung findet, weil die in § 433 ABGD. vorgesehene Bindung des Strafgerichts an die Entsch. der Finanzbehörden die Zuständigkeit des ordentlichen Gerichts nicht berührt, werden einem Widerspruch nicht begegnen. Auch der Hinweis darauf, daß das Urts. des BG. selbst

dann nicht zu beanstanden wäre, wenn man wegen der nachträglich vereinbarten Preisminderung keine vollendete, sondern nur eine versuchte Steuerhinterziehung annehmen wollte, erscheint unbedenklich, da § 360 ABGD. für die versuchte Steuerhinterziehung dieselbe Strafe androht wie für die vollendete Tat. Übrigens dürfte es nicht zweifelhaft sein, daß ein vollendetes Vergehen vorliegt. Denn nach § 354 Abs. 3 ABGD. genügt es zum Tatbestand der Steuerhinterziehung, daß das FinA. durch eine offensichtlich unrichtige Angabe zur Festsetzung einer anderen Steuer als derjenigen bestimmt worden

ner Prüfung nicht abweichen wollte. § 328 Abs. 3 StPD, demzufolge das BG. die Sache an das zuständige Gericht zu verweisen hat, wenn das Gericht erster Instanz mit Unrecht seine Zuständigkeit angenommen hat, trifft nicht zu; das SchöffG. hätte zwar vor der Erlassung seiner Entscheidung eine Entscheidung des RFG. einholen und diese beachten müssen, war und blieb aber das zur Entscheidung in der Strafsache zuständige Gericht.

Auf die sachlichen Beschwerden ist das angefochtene Urteil nachgeprüft, ein dem Angekl. nachteiliger Rechtsirrtum aber nicht gefunden worden.

Nach den Feststellungen ist der dem Parteilichen entsprechende erste Vertrag, der zunächst wegen Nichterfüllung der Formvorschrift des § 313 BGB. rechtsunwirksam war, durch die nachfolgende Auflassung in Verbindung mit der nachfolgenden Eintragung rechtswirksam geworden. Damit war die aus diesem Veräußerungsgeschäft sich ergebende Grunderwerbsteuerpflicht gegeben (vgl. RSt. 58, 54 u. 83). Der Angekl. hat zwar späterhin den Vertrag — hilfsweise? — wegen arglistiger Täuschung angefochten; über die Berechtigung dieser Anfechtung bestand aber Streit, und dieser Streit wurde durch einen Vergleich beendet, demzufolge die Anfechtung nicht weiter verfolgt, sondern nur eine Preisminderung vereinbart wurde. Welche Wirkung der Anfechtung und dem Vergleich nach bürgerlichem Recht zukommt, brauchte das BG. nicht zu prüfen. Steuerrechtlich käme jedenfalls eine durch die Anfechtung etwa bewirkte Nichtigkeit des ersten Vertrags so lange nicht in Betracht, als dessenungeachtet die Beteiligten die durch Übergabe und Umschreibung tatsächlich vollzogene Grundstücksübertragung wirtschaftlich unter sich gelten lassen und nicht wieder rückgängig machen. Denn es ist ein allgemeiner steuerrechtlicher Grundsatz, daß die Beteiligten aus der Nichtigkeit eines steuer-

rechtlichen Vorgangs erst dann Rechte herleiten können, wenn sie den Vorgang ihrerseits auch in seinen wirtschaftlichen Wirkungen beseitigen. Vorbehaltlich eines etwaigen Antrags auf Erlass oder Erstattung (§ 23 GrEwStG.) bleibt somit der Angekl. zur Entrichtung der rechtskräftig festgesetzten Grunderwerbsteuer verpflichtet (vgl. RSt. 62, 285 und die dort angeführten Entsch. des RFG.).

Die nachträgliche Preisminderung ist nicht nur für die Schuld-, sondern auch für die Straffrage belanglos. Maßgebend für die Höhe der Grunderwerbsteuer war nach § 12 GrEwStG. der vereinbarte Kaufpreis von 24500 GM. zuzüglich der halben Grunderwerbsteuer. Um diesen Preis hatte der Angekl. das Grundstück zunächst in der Hand. Den hieraus sich ergebenden Grunderwerbsteueranspruch hat der Angekl. um den Betrag verkürzen wollen, der sich aus dem Unterschied des vereinbarten und des im Scheinvertrag genannten niedrigeren Kaufpreises ergibt, das ist um den Betrag von 708,80 M. Hieran wird durch die nachträgliche vergleichsweise Preisminderung nichts geändert. Selbst wenn man der Preisminderung die Wirkung zuerkennen müßte, daß hinsichtlich des ihr entsprechenden Betrags vollendete Verkürzung stattgefunden hätte, so hätte insoweit doch eine veruchte Verkürzung vorgelegen. Auch in diesem Fall könnte bei der Strafzumessung der ganze ursprünglich angenommene Betrag der Verkürzung berücksichtigt werden.

(1. Sen. v. 21. März 1930; 1 D 836/29.) [A.]

**\*\* 18.** § 433 RAbgD. Im voraus erklärter Verzicht auf Rechtsmittel im Besteuerungsverfahren.)

Die Verurteilung des Angekl. wegen „fortgesetzter Hinterziehung der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer“ hängt,

dieser im Augenblicke der Entsch. feststeht. Insbes. sind nach § 250 RAbgD. im Berufungsverfahren auch neue Tatsachen zu berücksichtigen. Nun führt allerdings eine Preisminderung nach § 23 GrEwStG. zu einer Ermäßigung der Steuer nur dann, wenn der Steuerpflichtige dieses beantragt. Es gehört aber zu den Obliegenheiten des FinGerVorf., darauf hinzuwirken, daß der Steuerpflichtige einen solchen Antrag stellt, zumal es mindestens zweifelhaft ist, ob ein Erstattungsantrag auf dem Wege der §§ 127 ff. RAbgD. nachträglich dann noch gestellt werden kann, wenn er schon in einem vorausgegangenen Rechtsmittelverfahren hätte gestellt werden können. Der § 23 GrEwStG. geht davon aus, daß der Antrag auf Steuerermäßigung bei der Steuerstelle, also bei dem FinA., zu stellen ist. Da aber das Verfahren vor dem FinGer. sich als eine Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens darstellt und da das FinGer. grundsätzlich, solange die Berufung schwebt, dieselbe Stellung hat wie das FinA., so wird es genügen, daß der Antrag bei dem FinGer. gestellt wird, solange dieses mit der Sache befaßt ist.

Aus diesen Gründen ist also die Ansicht durchaus vertretbar, daß das FinGer. die Berufung nicht hätte zurückweisen dürfen, sondern eine der Preisminderung entsprechende Steuererstattung hätte aussprechen müssen. Gleichwohl wird durch diese Erwägungen die Richtigkeit des Strafurteils nicht berührt. Denn für die Frage, ob und in welchem Umfange eine strafbare Steuerhinterziehung begangen ist, kommt es auf den Sachverhalt an, wie dieser im Augenblicke der Tat vorlag. Spätere Tatsachen, welche eine Steuerermäßigung zur Folge haben, sind auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung ohne Einfluß. Hätte das FinGer. auf Steuerermäßigung erkannt, und zwar auf Grund eines nach der Steuerfestsetzung veränderten Sachverhalts, so würde dieses Ur. des FinGer. für das Strafgericht nicht bindend gewesen sein. Das RG. hat durch Ur. v. 25. Nov. 1926: StW. 1926 Nr. 605 ausgesprochen, daß § 433 RAbgD. nicht anwendbar ist, wenn ein Steuerbescheid nicht ergehen darf, oder wenn nach pflichtgemäßem Ermessen des FinA. davon abgesehen wird. Die Gründe treffen auch den Fall, daß das FinGer. seiner Entsch. einen nach Begehung der Steuerhinterziehung veränderten Sachverhalt zugrunde legen muß. Es würde also, wenn das FinGer. so erkannt hätte, wie es nach den vorstehenden Darlegungen hätte erkennen müssen, die Vorschrift des § 433 RAbgD., welche den Strafrichter an die Entsch. des FinGer. bindet, nicht anwendbar sein. Der Strafgericht hätte dann unabhängig von der Entsch. des FinGer. selbständig darüber befinden müssen, ob und in welcher Höhe im Augenblicke der Steuerhinterziehung ein Steueranspruch begründet war. Dabei hätte aber das Strafgericht zu dem gleichen Ergebnisse kommen müssen, zu welchem das FinGer. im vorliegenden Falle tatsächlich infolge Nichtberücksichtigung der späteren Preisminderung gekommen ist. Das strafgerichtliche Ur. hätte also durch eine Entsch. des FinGer., welche einer späteren Veränderung der Sachlage Rechnung trägt, nicht berührt werden können.

RA. Prof. Dr. Schaefer, Hamburg.

**Zu 18. I.** Das Urteil ist von grundlegender Be-

ist, welche es festgesetzt haben würde, wenn der Sachverhalt dem FinA. richtig angegeben wäre.

Zweifelhaft kann dagegen sein, ob das FinGer. in dem vorausgegangenen Steuerprozeß mit Recht die Berufung gegen die Steuerfestsetzung des FinA. als unbegründet zurückgewiesen hat. Als das FinGer. im Dezember 1927 über die Berufung entschied, war der Anfechtungsprozeß zwischen den Vertragsparteien bereits durch den Vergleich v. 15. Jan. 1927 erledigt, in welchem die Vertragsparteien sich über eine Preisminderung geeinigt hatten. In dem vorliegenden Ur. wird ausdrücklich festgestellt, daß dem FinGer. bei seiner Entsch. dieses Ergebnis des bürgerlichen Rechtsstreits bekannt war. Eine Preisminderung nach §§ 459, 460 BGB. gibt aber dem Steuerpflichtigen nach § 23 Abs. 1, a 4 und b 5 GrEwStG. das Recht, einen Erlass oder eine Erstattung der Steuer zu verlangen, soweit die Preisminderung eine Ermäßigung der Steuer zur Folge haben würde. Nun führt allerdings eine Preisminderung nicht notwendig zu einer Steuerermäßigung. Denn nach § 11 wird die Grunderwerbsteuer von dem gemeinen Werte des Grundstücks berechnet, der mit dem Kaufpreis nicht zusammenzufallen braucht. Der Kaufpreis ist nach § 12 nur dann zugrunde zu legen, wenn er höher ist als der gemeine Grundstückswert. Regelmäßig wird aber der gemeine Wert mit dem vereinbarten Preise zusammenfallen. Denn nach § 138 RAbgD. wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gegenstands unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Da nun in der Regel der Verkäufer eines Grundstücks den Preis fordern und zugebilligt erhalten wird, der tatsächlich im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt werden kann, entspricht es der Praxis der FinA., bei der Feststellung des gemeinen Wertes von dem tatsächlich erzielten Preise auszugehen. Es wird deshalb auch im vorliegenden Falle zunächst unterstellt werden dürfen, daß der Preis, über den die Vertragsparteien sich im Vergleich geeinigt haben, den gemeinen Wert darstellt. Deshalb hätte allerdings wohl das FinGer. die Preisminderung berücksichtigen, also auf teilweise Erstattung der gezahlten Steuer erkennen müssen. Ein begründeter Anspruch auf Preisminderung stand dem Käufer schon seit Abschluß des Kaufvertrags zu. Einen solchen Anspruch auf Preisminderung können allerdings die Finanzbehörden noch nicht berücksichtigen. Denn die Entsch. darüber, ob ein Käufer Preisminderung verlangen kann, ist nicht Sache der Finanzbehörden, sondern der ordentlichen Gerichte. Ist aber ein Anspruch auf Preisminderung entweder durch Entsch. der ordentlichen Gerichte, oder durch Einigung der Parteien als begründet anerkannt, so müssen auch die Finanzbehörden diesem Umstande Rechnung tragen. Da nun der Vergleich über die Preisminderung bereits zustande gekommen und dem FinGer. bekannt war, als dieses über die Berufung gegen die Steuerfestsetzung entschied, hätte das FinGer. darauf Rücksicht nehmen sollen. Das FinGer. hat seiner Entsch. den Sachverhalt so zugrunde zu legen, wie

da der innere Tatbestand nachgewiesen ist, davon ab, ob die maßgebenden Steuergesetze den Angekl. mit der Verpflichtung zur Leistung der bezeichneten Steuern belastet haben und ob der Angekl. den ihm auferlegten Verpflichtungen zuwidergehandelt habe. Demzufolge ist gemäß § 433 RAbgD. zu prüfen, ob das FinA. über das Bestehen der Steueransprüche und über ihre Verfürgung rechtskräftig entschieden habe. Trifft dies nicht zu, so ist das Verfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die hervorgehobenen Fragen auszusetzen. Liegen dagegen rechtskräftige Entsch. des FinA. vor, so bedarf es, wenn eine Abweichung von ihnen geboten erscheint, der Einholung der Entsch. des RFH. (RSt. 59, 258, 260: 62, 322, 325; 63, 64). Da § 433 RAbgD. eine Urteilsvoraussetzung aufstellt und da deren Mangel von Amts wegen beachtet werden muß, hat das RevG. alle verfügbaren Erkenntnisquellen bei der hier eingreifenden Prüfung zu benutzen (RSt. 56, 107, 109; 61, 115, 118).

Der Inhalt der Akten des FinA. gibt zunächst Anlaß zur Erörterung der Frage, ob die Einspruchsbescheide, an die das angefochtene Urteil sich anlehnt, die Rechtskraft zufolge eines im voraus erklärten Verzichtes des Angekl. erlangt haben. Das FinA. hat nämlich am 14. Sept. 1927 auf Grund des § 212 Abs. 2 RAbgD. Neuveranlagungen der Umsatz- und der Einkommensteuern verfügt. Die hierauf bezüglichen Veranlagungsbescheide sind dem Angekl. am 15. Okt. 1927 zugestellt worden. Nachdem Ermittlungen angestellt waren, hat der RA. N. dem FinA. am 18. Jan. 1928 eine schriftliche Vollmacht des Angekl. zur „Führung der schwebenden Steuerangelegenheit“ und am 10. Febr. 1928 eine schriftliche Erklärung eingereicht, mittels deren unter eingehenden Darlegungen geltend gemacht worden ist, daß die von dem FinA. vorgenommenen Schätzungen die tatsächlichen Beträge des Umsatzes und des Einkommens des Angekl. in den Jahren 1924 und 1925 um vieles übersteigen. Das FinA. hat den Bevollmächtigten seinem Ersuchen entsprechend zur Verhandlung vorgeladen. In der Verhandlung v. 12. März 1928 ist dem Bevollmächtigten eröffnet worden, daß das FinA. zwar gewillt sei, die Steuern unter die in den Neuveranlagungen enthaltenen Beträge, aber doch nicht weiter als auf bestimmte Beträge herabzusetzen. Dr. N. hat erwidert, er werde die bezeichneten Beträge seinem Auftraggeber mitteilen und eine Äußerung hierzu innerhalb einer Woche herbeiführen. Am 17. März 1928 hat er dem FinA. schriftlich angezeigt, daß der Angekl. „sich mit einer Veranlagung gemäß dem Vorschlage in der Verhandlung v. 12. d. M. einverstanden erkläre“;

deutung. Es behandelt den Vergleich in Steuersachen und die Frage, welche Wirkung ein solcher Vergleich auf ein nachfolgendes oder nebenhergehendes Strafverfahren hat.

II. Die Entsch. ist im Endergebnis vielleicht richtig. Soweit es sich um die Entsch. über die Einkommensteuer handelte, bestanden anscheinend keine begründeten Zweifel an der Richtigkeit des Einspruchsbescheides. Dagegen ist die Begründung anfechtbar; sie führt zu unhaltbaren Ergebnissen und zieht aus der Mpr. des RFH. Folgerungen, die diesem sicher fernzulegen haben.

III. Das Verhältnis zwischen Steuervergleich und Strafverfahren ist in § 433 RAbgD. wie folgt geregelt: das Strafgericht ist an den Steuerbescheid des FinA. nicht gebunden; ebenso nicht an die Entsch. der VFinA. und der FinVer. Bindend ist dagegen die Entsch. des RFH. Liegt eine solche nicht vor und will das Strafgericht von der Entsch. des FinA. oder der Rechtsmittelbehörde abweichen, so hat es die Entsch. des RFH. einzuholen. Weicht die Entsch. des RFH. von der Entsch. des FinA. oder der Rechtsmittelbehörde ab, so ist diese zu berichtigen.

IV. Das Strafgericht hat also in allen Fällen, wo eine Entsch. des RFH. nicht vorliegt, den steuerlichen Tatbestand nach jeder Richtung nachzuprüfen. In einer Einkommensteuersache ist insbes. festzustellen, ob die Finanzbehörde die Einnahmen und die Ausgaben, den hiernach sich ergebenden Überschuß und den Steuerfuß richtig berechnet hat. Ebenso ist nachzuprüfen die Familienermäßigung und der steuerfreie Einkommensanteil. Ob dies im vorliegenden Falle das SchöffG. getan hat, läßt der Tatbestand nicht erkennen.

V. Es fragt sich nun, ob die vorstehenden Grundzüge eine Änderung erfahren, wenn der Steuerbescheid auf einer Abmachung zwischen FinA. und Steuerpflichtigem beruht. Das RG. prüft in der vorliegenden Entsch., ob die Einspruchsbescheide Rechtskraft erlangt haben, und kommt zu folgendem Ergebnis: Der Einspruchsbescheid wegen der Einkommensteuer sei rechtskräftig, weil eine persönliche Steuerpflicht des Angekl. bestehe. Dagegen sei der Einspruchsbescheid wegen der Umsatzsteuer

zugleich hat er „um baldgefällige entsprechende Entscheidung auf den Einspruch“ gebeten. Daraufhin sind die Einspruchsbescheide am 11. April 1928 zu den angekündigten und gebilligten Sätzen verfügt.

In der schriftlichen Erklärung v. 17. März 1928 hat der Wille des Angekl., im Rechtsmittelverfahren nicht weiter vorzugehen, wenn die Steuern auf seinen Einspruch hin zu den in der Verhandlung v. 12. März 1928 angekündigten Sätzen festgesetzt werden, einen unzweideutigen Ausdruck gefunden. Über die Folgen der Erklärung hat der Angekl. nicht im Zweifel sein können. Dafür, daß seine freie Willensentscheidung irgendwie in unstatthafter Weise beeinträchtigt worden sei, fehlt jeder Anhalt. Der Wille des Angekl. zum Verzicht auf Einlegung der Berufung und die Erklärung des Verzichtes sind also dargetan. Allerdings regelt § 233 RAbgD. nur den Verzicht auf Einlegung von Rechtsmitteln, der erklärt wird, nachdem die Behörde den Bescheid erlassen hat. Die Zulässigkeit eines im voraus erklärten Verzichtes ist aber, wie der RFH. in zahlreichen Entscheidungen ausgesprochen hat, jedenfalls dann nicht grundsätzlich zu verneinen, wenn der Verzicht ausdrücklich und bestimmt kundgetan wird und den Steuerpflichtigen nicht der Willkür der Behörde preisgibt (RFH. 16, 1, 2; 19, 30, 32 vgl. mit 18, 92; Ur. des RFH. v. 29. Sept. 1924, 7. Jan. 1925, 13. Mai 1925, 4. Dez. 1925, 17. Febr. 1926, 18. Nov. 1927, 13. Dez. 1927; StW. 3 Nr. 521; 4 Nr. 109 und 377; 5 Nr. 12 und 307; 6 Nr. 536; 7 II Nr. 218; siehe Becker: StW. 4 Sp. 2070; 5 Sp. 184). Allein wenn Erwägungen der Zweckmäßigkeit zu der Einräumung führen, daß die Steuerbehörde sich mit dem Steuerpflichtigen über gewisse tatsächliche Unterlagen der Besteuerung, insbes. über die Bewertung verständigt, so setzt eine solche Verständigung doch immer voraus, daß die Steuerpflicht dem Grunde nach feststehe. Niemals aber kann jemand, der nicht i. S. des § 79 Abs. 1 RAbgD. nach den Steuergesetzen eine Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat, durch ein Abkommen mit der Steuerfestsetzungsbehörde in eine Steuerpflicht genommen werden. Dies gilt gleichviel, ob derjenige, den die Behörde als Steuerpflichtig ansieht, die Einigung im Glauben an seine Steuerpflicht eingeht oder ob er gegen seine Überzeugung nachgibt, um der Last einer weiteren Auseinandersetzung auszuweichen. Denn die Entstehung des Steueranspruches, der auf öffentlichem Rechte ruht, ist an die Merkmale gebunden, die das einzelne Steuergesetz hierfür bestimmt (RFH. 8, 157; 14, 1, 2). Der im voraus kundgegebene Verzicht, das Abkommen mit der Steuerbehörde, muß

nicht rechtskräftig, weil eine Umsatzsteuerpflicht des Angekl. schon dem Grunde nach nicht bestanden habe.

Es soll also nach der Ansicht des RG. das Abkommen mit der Steuerbehörde für das Strafgericht bindend sein in allen Fällen, wo überhaupt eine Steuerpflicht, einerlei in welcher Höhe, besteht. Habe ich mich gegenüber der Finanzbehörde zur Zahlung von 100 RM verpflichtet und ergibt sich im Strafverfahren, daß ich überhaupt nichts schulde, so ist das Strafgericht nach Ansicht des RG. nicht gebunden. Schulde ich dagegen von den bewilligten 100 RM einen Betrag von 5 RM, so ist nach Ansicht des RG. das Strafgericht gebunden; ich muß wegen Hinterziehung von 100 RM verurteilt werden, wenn im übrigen die Voraussetzung der Steuerhinterziehung gegeben ist.

VI. Der Fehler in dem Urteil beruht m. E. in folgendem:

Darauf, ob die Einspruchsbescheide rechtskräftig sind oder nicht, kommt es überhaupt nicht an. Es sind beide Bescheide, sowohl der wegen der Einkommensteuer wie auch der wegen der Umsatzsteuer ergangene rechtskräftig und zwar einfach deshalb, weil sie nicht mit der Berufung angefochten worden sind. Die Fragen, auf die es eigentlich ankommt, sind folgende:

a) Ist ein Abkommen, das die Finanzbehörde mit dem Steuerpflichtigen trifft, für das Strafgericht bindend?

b) Wenn die Frage zu a zu verneinen ist: Hat das Strafgericht nach § 433 RAbgD. zu entscheiden oder hat es selbständig, ohne eine Entsch. des RFH. einzuholen, zu prüfen, ob und in welcher Höhe der Steueranspruch besteht?

Die Frage zu a ist zu verneinen, und zwar, von anderen Erwägungen abgesehen, schon aus folgendem Grunde: Nach der Mpr. des RFH. — von dieser geht das RG. aus — ist ein Steuervergleich im eigentlichen Sinne nach geltendem Recht unzulässig. Darin stimmen alle Senate des RFH. überein (vgl. RFH. 18, 92 und 19, 30). Nur darüber, wie eine Verhandlung der vorliegenden Art aufzufassen sei, besteht innerhalb des RFH. Meinungsverschiedenheit. Der 2. Senat erblickt in einer solchen Verhandlung einen Vergleich und erklärt folgerichtig den erklärten Rechtsmittelverzicht für nichtig. Der



demnach wirkungslos bleiben, sofern und soweit die Erklärung des vermeintlich Steuerpflichtigen das Einverständnis damit in sich birgt, daß die Behörde in der unter dem Einfluß des Verzichtes zu treffenden Entsch. das Steuergesetz in Ansehung der Bestimmungen über die Merkmale der Entstehung der Steuerpflicht verlege.

Soweit das FinA. auf den Einspruch des Angekl. hin verfügt hat, daß dieser Einkommensteuern für das Jahr 1924 aus einem Einkommen im Betrage von 6400 RM und für das Jahr 1925 aus einem solchen im Betrage von 8000 RM zu entrichten habe, sind die hierher maßgebenden Steuergesetze nicht verletzt worden. Als solche kommen in Betracht: das EinkStG. v. 29. März 1920 in der Fassung v. 23. Dez. 1922, die II. StMotW. v. 19. Dez. 1923, das StStbVerfG. v. 29. Mai 1925 und das EinkStG. v. 10. Aug. 1925. Diese Gesetze haben die persönliche Steuerpflicht des Angekl. begründet. Das Einkommen, das der Angekl. in den Jahren 1924 und 1925 aus der gewerblichen Unternehmung gezogen hat, ist nach ihnen steuerbar gewesen. Ein Einwand hat in dieser Richtung nicht Platz greifen können. Das zwischen dem Angekl. und dem FinA. am 12. und 17. März 1928 getroffene Abkommen, an das die Einspruchsbekende sich angeschlossen haben, hat hinsichtlich der Einkommensteuer, während der Steueranspruch dem Grunde nach festgestanden hat, lediglich gewisse für den Betrag des Anspruchs wesentliche Tatsachen, nämlich die Höhe der dem Angekl. verbliebenen Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus dem erwachsenen Streite herausgehoben und so festgelegt, wie dies auch dem Angekl. genehm erschienen ist. Der von dem Angekl. im voraus erklärte Verzicht auf Einlegung der Berufung hat sich demnach insoweit als zulässig und wirksam dargestellt, als die Veranlagung zur Einkommensteuer den Gegenstand des Verfahrens gebildet hat. Die diese Steuer betreffenden Einspruchsbekende sind vermöge des Verzichtes ohne weiteres mit der Bekanntgabe rechtskräftig geworden.

Anders verhält es sich mit den am gleichen Tage verfüigten Einspruchsbekenden, in denen das FinA. die von dem Angekl. zu entrichtenden Umsatzsteuern neu festgesetzt hat. Die tatsächlichen Feststellungen des angefochtenen Urteils und der von dem RevG. heranzuziehende Inhalt der Akten der Steuerbehörde machen mindestens wahrscheinlich, daß diese Einspruchsbekende auf einer rechtsirrigen Auffassung der Steuerfestsetzungsbehörde über die Merkmale beruhen, an die das UmsStG. v. 24. Dez. 1919 die Entstehung der Steuerpflicht geknüpft hat. (Es wird ausgeführt, der Angekl. habe unbebaute Plätze vermietet; diese Vermietung sei nach § 2 Nr. 4 UmsStG. umsatzsteuerfrei.)

(2. Sen. v. 5. Juni 1930; 2 D 376/29.)

6. Senat steht dagegen auf dem Standpunkt, daß in einer solchen Verhandlung ein Vergleich nicht zu erblicken sei. Lediglich der Steuerpflichtige habe sich gebunden; nicht das FinA. Der im vornherein erklärte Rechtsmittelverzicht werde wirksam, wenn der Steuerbescheid entsprechend dem Inhalte der Verhandlung ergehe.

Da es sonach einen wirksamen Steuervergleich überhaupt nicht gibt, kann nicht davon die Rede sein, daß aus der Verhandlung mit dem Steuerpflichtigen und dem nachfolgenden Steuerbescheid eine Bindung des Strafgerichts begründet wird.

Zu b. Die auf Grund einer solchen Verhandlung ergehende Entsch. ist ein Steuerbescheid wie jeder andere. Es findet also § 433 Abs. 1 Anwendung. Wird die Entsch. des NFSt. eingeholt und weicht diese von dem Steuerbescheid ab, so ist dieser entsprechend zu berichtigen. Die Abmachung des FinA. mit dem Steuerpflichtigen verliert damit ihre Bedeutung.

VII. Künftig sollen Vergleiche in Steuerfällen unter gewissen Voraussetzungen zulässig sein (§ 210 h Abs. 1 i. d. Fass. der W. v. 1. Dez. 1930). Die Regelung trifft der NFSt. mit Zustimmung des Reichsrats. Dabei wird eine Bestimmung darüber zu treffen sein, ob ein (wirksam geschlossener) Steuervergleich das Strafgericht bindet. Die Entsch. ist m. E. dahin zu treffen, daß eine solche Bindung nicht stattfindet, daß vielmehr auch in solchen Fällen § 433 Abs. 1 zur Anwendung kommt. Das ergibt der öffentlich-rechtliche Charakter der Strafe und erscheint auch deshalb geboten, weil Steuervergleiche, wenn ein Strafverfahren im Hintergrund steht, immer unter einem gewissen Druck zustande kommen, mag auch im Einzelfall eine „Drohung“ der Finanzbehörde gegenüber dem Pflchtigen nicht nachweisbar sein. Dazu kommt: Auch in Zukunft wird m. E. nicht der Steuervergleich den Rechtsmittel zu bilden haben; vielmehr ist wie im Regelfalle ein Steuerbescheid zu erlassen. Diesen hat das Strafgericht

19. § 66 Abs. 1 TabStG. Nach dieser Bestimmung macht sich schuldig der Kleinhändler, der, um seine Ware teurer zu verkaufen, das Verkaufspreisfeld der Banderolen abtrennt und es alsdann durch Ankleben des entsprechenden Teils eines höherwertigen Steuerzeichens ersetzt.)

Der Angekl. hat 1928 als Tabak- und Zigarrenhändler von vollen 50 Stück-Zigarrenkisten den unteren Teil der aufgeklebten Tabaksteuerbänderolen, auf dem als Kleinverkaufspreis im ersten Fall 10 Pf., im zweiten Fall 25 Pf. für das Stück angegeben war, von dem oberen Teil, der die Stückzahl 50 bezeichnete, abgerissen und dafür an diesen auf die Kisten die Unterteile von anderen bereits verbrauchten Bänderolen angeklebt, die als Kleinverkaufspreis im ersten Fall 15 Pf., im zweiten Fall 30 Pf. für das Stück aufwies, und hat zu den neuen Preisen mehrere Zigarren in den unangebrochenen Kisten verkauft, letztere Zigarren in seinem Laden zum Verkauf gestellt.

Das BG. hat hierin ohne Rechtsirrtum zwei Vergehen der Tabaksteuerhinterziehung gefunden, die Rev. des Nebenklägers bemängelt aber mit Recht, daß es als in Tateinheit hiermit zusammenfassend nicht Vergehen gegen § 66 Abs. 1 TabStG., sondern solche gegen § 67 TabStG. angenommen hat. Die Strk. meint, die Steuerzeichen seien nicht derart verwendet oder verändert, daß sie ihren höheren Steuerwert vortäuschten, der Angekl. habe vielmehr vortäuscht, daß auf die Zigarren die Steuer entrichtet sei, die dem auf den Ersatzteilen von vornherein aufgedruckten Steuerwert entspreche. Dabei ist übersehen, daß die Steuerbänderole ein einheitliches Steuerzeichen darstellt, das im Zusammenhalt der Stückzahl und des Kleinverkaufspreises gewürdigt werden muß. Sie ist eine Art Zahlungsmittel für die Steuer auf eine bestimmte Zahl Zigarren zu einem bestimmten Verkaufspreise und täuscht den Käufern und Kontrollbeamten einen eigenen höheren Steuerwert vor, wenn Stückzahl oder Verkaufspreis oder beide auf ihr nach der ordnungsmäßigen Anbringung erhöht werden. Auf welche Weise die Zahlen dabei abgeändert werden, ob durch Überschreiben, Überkleben oder durch Ein- oder Ankleben von Ersatzteilen, macht keinen Unterschied. Dadurch, daß der Angekl. nach den Feststellungen des BG. die echten Steuerzeichen für 50 Zigarren zum Verkaufspreise von 10 und 25 Pf. unbefugt durch Ankleben neuer Teile in Steuerzeichen für 50 Zigarren zum Verkaufspreise von 15 und 30 Pf. stofflich und inhaltlich umwandelte, hat er sie i. S. des § 66 Abs. 1 TabStG. absichtlich so verändert, daß sie einen höheren Steuerwert vortäuschten, er hat sie damit auch i. S. dieses Gesetzes in der Absicht verfälscht, sie zu einem höheren Werte zu verwenden und

nachzuprüfen. Nötigenfalls ist die Entsch. des NFSt. einzuholen. Weicht sie vom Steuerbescheid ab, so tritt dieser — trotz des Vergleichs — außer Kraft.

RA. Dr. W. Kaufmann, Leipzig.

Zu 19. Die Steuerzeichen haben nach dem TabStG. eine doppelte Funktion: Sie sollen dazu dienen, die Tabaksteuerschuld durch Verwendung, d. h. Entwertung und Anbringung, zum Erlöschen zu bringen (Erfüllungsfunktion der Steuerzeichen). Sie sollen aber andererseits auch offenkundig machen, daß gerade für die konkrete Menge von Tabakerzeugnissen, deren Packungen mit dem Steuerzeichen versehen sind, die Steuer ordnungsgemäß entrichtet ist (Beweisfunktion der Steuerzeichen; vgl. hierzu mein Tabaksteuerrecht S. 126, 127).

Voraussetzung für die reiblose Erfüllung dieser beiden Funktionen ist, was ohne weiteres einleuchtet, daß es sich um solche Steuerzeichen handelt, die in ihrem Wert für die Tilgung der Tabaksteuerschuld keine Veränderung erfahren haben gegenüber dem Zustand, den sie hatten zur Zeit des Erwerbes der Zeichen bei der Steuerzeichenvertriebsstelle. Dieser Wert aber kommt in dem Steuerzeichen selbst zum Ausdruck, und zwar in der auf ihm befindlichen Angabe des Inhalts der Packung nach Stückzahl oder Gewicht in Verbindung mit dem Kleinverkaufspreis. Werden diese Angaben auf dem Steuerzeichen so geändert, daß ein anderer Wert in die Erscheinung tritt, so liegt eine Verfälschung des Steuerzeichens vor, welche dieses unbrauchbar macht für die Erfüllung seiner beiden obenerwähnten Funktionen. Ähnlich das BG., welches eine Verfälschung der Steuerzeichen dann annimmt, wenn das Steuerzeichen infolge der an ihm vorgenommenen Veränderung scheinbar auf einen anderen Wert hinweist als auf denjenigen, auf welchen er vor der Veränderung hingewiesen hatte (vgl. NWSt. 41, 366 ff., 368; 57, 413 ff., 414). Nach dieser Begriffs-

wissenschaftlich von verfälschten Steuerzeichen Gebrauch gemacht. Vgl. die Urte. des RG. v. 25. Nov. 1926, 1 D 483/26 (den Sachakten in Abschrift beiliegend) und v. 19. März 1928, 2 D 760/27 (in seinem in RGSt. 62, 78 nicht mit abgedrucktem Abschnitt 12). Auch das Urteil RGSt. 62, 427 erkennt an, daß durch Überkleben des den Kleinverkaufspreis angegebenden Feldes der auf den gefüllten Risten ordnungsmäßig angebrachten und noch unversehrten Steuerzeichen mit den entsprechenden Teilen der zerrissenen höherwertigen Wanderolen der Tatbestand des § 66 Abs. 1 TabStG. erfüllt werden kann. Ob aber das Verkaufspreisfeld mit dem einer höherwertigen Wanderole überklebt oder nach seiner Abtrennung durch Ankleben des entsprechenden Teils eines höherwertigen Steuerzeichens ersetzt wird, hat für den Tatbestand des § 66 Abs. 1 TabStG. die gleiche Bedeutung. Nur für anders gearbete, hier nicht in Betracht kommende Fälle wird im Urteil RGSt. 62, 427 im Anschluß an die Entsch. RGSt. 17, 394 (vgl. auch RGUrt. v. 5. Okt. 1914, 3 D 363/14; JW. 1915, 353) die Anwendbarkeit des § 66 Abs. 1 TabStG. verneint.

Das Urteil muß deshalb — und zwar wegen der Annahme von Tateinheit mit den Hinterziehungen in vollem Umfang — aufgehoben und die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen werden.

Inzwischen sind nach Art. VI Nr. 12 und VII Nr. 10 des Gef. zur Abänderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 (RGBl. I, 234) u. a. die §§ 56 f., 66, 67, 77 TabStG. durch die §§ 359, 369 a, 383 ABG.D. ersetzt worden. Der Tatrichter wird darum in der neuen Verhandlung zu prüfen haben, ob nach § 2 StGB. auf den vorliegenden Fall das alte oder das neue Gesetz anzuwenden ist.

(2. Sen. v. 2. Okt. 1930; 2 D 560/29.)

[A.]

## Bayerisches Oberstes Landesgericht.

### Strassachen.

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

1. § 66 Abs. 1 TabStG.; § 369 a Abs. 1 ABG.D. Nach diesen Bestimmungen ist die fälschliche Anfertigung von Steuerzeichen strafbar. Verhältnis des Gef. zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 zum früheren Rechte. — Gesichtspunkte zur Auslegung des § 2 Abs. 2 StGB. — Die einzuziehenden Gegenstände sind genau zu bezeichnen. †)

Die Rev. des Nebenkl. (des Hauptzollamts) rügt zunächst zugunsten des Angekl. die Anwendung des § 369 a Abs. 1 ABG.D. mit folgender Begründung: Nach dem festgestellten Sachverhalt komme nicht eine fälschliche Anfertigung oder eine Verfälschung von Tabaksteuerzeichen in Betracht, sondern lediglich der in § 66 Abs. 1 TabStG. am Ende umschriebene Tatbestand, wonach strafbar ist,

bestimmung liegt zweifellos auch im vorliegenden Falle eine Verfälschung der Steuerzeichen i. S. des § 66 Abs. 1 TabStG. vor; gleichzeitig aber auch eine Veränderung der Steuerzeichen i. S. der letzten Alternative der genannten Strafvorschrift.

Zeitretreten ist dem RG. auch darin, daß es im vorliegenden Falle die Anwendbarkeit des § 67 TabStG. verneint; denn ein Vergleich mit § 66 TabStG. ergibt, daß der Mißbrauch schon einmal verwendeter Steuerzeichen, wie ihn § 67 unter Strafe stellt, nur solche Steuerzeichen zum Gegenstand hat, die nicht i. S. des § 66 verfälscht sind. Andernfalls wäre § 67 zum mindesten in seiner ersten Alternative überflüssig.

Bemerkenswert ist übrigens, daß das RG. entgegen seiner früheren Ansicht nunmehr die Tabaksteuerzeichen als „eine Art Zahlungsmittel für die Steuer“ anerkennt, während es früher (z. B. in dem Urte. v. 8. Okt. 1926, VI 209/26; BZBl. 1926, 228) die Ansicht vertreten hat, daß die Entrichtung der Tabaksteuer durch Verwendung der Steuerzeichen keine Tilgung der Steuerschuld bedeute, sondern nur als Form der Entrichtung der Tabaksteuer anzusehen sei. Durch die in dem vorstehenden Urteil zum Ausdruck gebrachte Ansicht befindet sich das RG. in Übereinstimmung mit der herrschenden Ansicht (vgl. Urte., TabStG., 2. Aufl., S. 33 ff.; Goepfeler, Tabaksteuerrecht S. 125 ff.), die nunmehr auch gesetzlich sanktioniert ist (vgl. § 79 Abs. 3 ABG.D. i. d. Fass. des Art. VII des Gef. v. 22. Dez. 1929 [RGBl. 234 ff.]).

RegR. Dr. Goepfeler, Berlin.

Zu 1. Das Urteil bestätigt die bisherige Rspr. Der Tatbestand — Verwendung von Tabaksteuerzeichen, zusammengesetzt aus Teilen von schon einmal verwendeten und aus Teilen von

unerchte Steuerzeichen absichtlich so verwendet oder ändert, daß sie einen höheren Steuervert vortäuschen; dieser Tatbestand sei aber in dem seit 1. Jan. 1930 an Stelle des § 66 TabStG. geltenden § 369 a Abs. 1 ABG.D. nicht enthalten und deshalb im gegebenen Falle nach § 2 Abs. 2 StGB. nicht mehr strafbar.

Die — zulässige (vgl. RGSt. 22, 400) — Rüge ist unbegründet.

Nach den Feststellungen des RG. hat der Angekl., der Handel mit tabaksteuerpflichtigen Erzeugnissen trieb und ein ihm von der Steuerbehörde bewilligtes Tabaksteuerlager innehatte, aus Teilen von schon einmal verwendeten und aus Teilen von unverwendeten (echten) Tabaksteuerzeichen neue Steuerzeichen zusammengesetzt, die einen höheren Steuervert als den von ihm an die Steuerbehörde entrichteten vortäuschten; er hat „dann“ — nach der Zusammensetzung — die neuen Zeichen zum Nachweise der richtigen Besteuerung auf Zigarettenpackungen angebracht. Die Zusammenfassung bewerkstelligte der Angekl. „hauptsächlich“ in der Weise, daß er von Steuerzeichen für Zigaretten mit der Angabe eines Kleinverkaufspreises von 5 Pf. für eine Zigarette das Feld mit der Inhaltsangabe „50 Zigaretten“ oder „100 Zigaretten“ abschnitt und dieses losgelöste Stück mit Steuerzeichenteilen, die von ihm von Steuerzeichen anderer Art — nämlich solchen mit der Angabe eines höheren Kleinverkaufspreises für eine Zigarette (15 oder 20 oder 25 Pf.) für Packungen geringerer Mengen als 50 oder 100 Stück — abgetrennt worden waren und die nur das Feld mit der Angabe des Kleinverkaufspreises (15 oder 20 oder 25 Pf.) sowie das Feld für die Eintragung des Entwertungsmerks noch enthielten, zu einem nunmehr die sämtlichen Felder eines Steuerzeichens für Zigaretten aufweisenden Ganzen zusammenfügte, das den Anschein erwecken sollte, als sei es von der zur Herstellung von Steuerzeichen für Zigaretten befugten Stelle als Steuerzeichen für Zigaretten im Kleinverkaufspreise zu 15 (oder 20 oder 25 Pf.) für Packungen zu 50 oder 100 Stück hergestellt worden.

Damit hat der Angekl. zwar nicht — wie das RG. annahm — echte Steuerzeichen verfälscht, wohl aber — was dem Verfälschen gleichsteht — unechte Steuerzeichen fälschlich angefertigt, in der Absicht, sie als echt zu verwenden, und sie auch tatsächlich als echt verwendet, um den Anschein zu erwecken, als habe er die von ihm geschuldete, dem Inhalt seiner Packungen und dem Kleinverkaufspreis der Zigaretten entsprechende Steuer entrichtet. Er hat unbefugt Wertzeichen hergestellt, die nach ihrer äußeren Beschaffenheit den Eindruck erweckten, als seien sie von der zur Herstellung von Steuerzeichen für Zigaretten befugten Stelle (der Reichsdruckerei) in der von ihm vorgetäuschten Form hergestellt worden, also als Steuerzeichen für Zigaretten im Kleinverkaufspreise zu 15 Pf. (oder 20 oder 25 Pf.) für Packungen zu 50 (oder 100) Stück. Durch das Zusammenfügen von einzelnen Stücken echter Steuerzeichen hat er aus Teilen verschiedenartiger Wertzeichen widerrechtlich ein neues Zeichenbild geschaffen, das mit keinem der echten Zeichen, aus denen die Teile entnommen waren, dem äußeren Anschein nach vollständig übereinstimmte; das neue Zeichen wies zufolge der Verbindung des die Inhaltsangabe nach Stückzahl enthaltenden Steuerzeichenfeldes mit dem die Angabe des Kleinverkaufspreises für eine Zigarette enthaltenden Steuerzeichenfeldes auf einen höheren Steuervert hin als das Zeichen, aus dem der Teil mit der Angabe des Klein-

unverwendeten (echten) Tabaksteuerzeichen, unter Vortäuschung eines höheren als des an die Steuerbehörde entrichteten Steuerverts — ist in Anlehnung an die bisherige Rspr. des RG. zu §§ 66, 67 TabStG. (§ 369 a Abs. 1 und 2 ABG.D.) richtig gewertet (RGSt. 44, 366; 62, 427; 63, 57; RG. 1 D 483/26/VII 865 v. 25. Nov. 1926; Mrozek, R. 1 zu § 59 Nr. 10 TabStG.; RG. 3 D 1044/28 v. 14. Jan. 1929; Mrozek, R. 6 zu § 66 TabStG.; JW. 1925, 262<sup>6</sup>, 1030<sup>9</sup>; 1929, 1250<sup>43</sup>, 3101<sup>11</sup>). Auch den Ausführungen über das im vorliegenden Fall anzuwendende mildeste Gesetz i. S. des § 2 Abs. 2 StGB. wird man nur zustimmen können. Sie entsprechen der herrschenden Lehre im Schrifttum (Frank, § 2 IV und § 73 IV 2 und der Rspr. des RG. (JW. 1923, 612<sup>2</sup>; 1925, 659<sup>1</sup>). Die unterschiedslose, d. h. ohne Rücksicht auf die Eigentumsverhältnisse angeordnete Einziehung nach § 80 TabStG. ist allerdings nach der Rspr. des RG. sowie nach der herrschenden Rechtslehre keine Strafe, sondern lediglich eine der steueramtlichen Sicherung dienende Verwaltungsmaßregel (Frank, § 40 I; RGSt. 46, 132; 62, 49; RG. 3 D 1145 v. 15. April 1929; Mrozek, R. 2 zu § 80 TabStG.). Andere Entsch. sehen in der Einziehung nur Strafe (JW. 1928, 830<sup>10</sup>, 1601<sup>47</sup>; 1929, 1502<sup>16</sup>). Nach RGSt. 63, 23 stellt sich die Einziehung gegenüber dem Täter als Nebenstrafe dar, während sie gegenüber dem Eigentümer, der an der Tat nicht beteiligt ist, lediglich eine strafrechtlich dingliche Haftung bedeutet. Es kommt also darauf an, wen die Einziehung trifft. Diese Zuteilung wird in der Rechtslehre auch auf die Einziehung des § 80 TabStG. angewandt (Reicher: BZBl. 1930, 37). Sie ist vom Standpunkt der Praxis das Zweckmäßigste. § 80

verkaufspreises für eine Zigarre stammte, und machte äußerlich den Eindruck, als sei es von der zuständigen Stelle in dieser Form geschaffen worden als ein einheitliches, alle einzelnen Teile gleichzeitig zur Entstehung bringendes Erzeugnis, als ein in einem Zuge hergestelltes ganzes Steuerzeichen bestimmter Art (vgl. §§ 17 Abs. 1 und 2, 18 Abs. 1 a, 19 TabStGzBest.).

Die Auffassung, daß darin eine fälschliche Anfertigung von (unechten) Steuerzeichen zu erblicken ist, steht mit der Rpr. des RG. keineswegs im Widerspruch (vgl. RGSt. 62, 78, 210, 427; 63, 57). Die den Entsch. in RGSt. 17, 394; 44, 366 und 57, 413 zugrunde liegenden Fälle sind wesentlich anders gelagert. Insbes. hat in dem Falle, der in RGSt. 44, 366 beurteilt worden ist und der dazu Anlaß gegeben hat, den in § 66 Abs. 1 TabStG. an letzter Stelle angeführten Tatbestand mit Strafe zu bedrohen, der Täter nicht durch Trennung und Zusammenfügung von Teilen verschiedenartiger Steuerzeichen ein neues vollständiges Zeichenbild geschaffen, sondern nur von einem echten Zeichen einen Teil entfernt und das verstümmelte Zeichen so an der Packung angebracht, daß die vorgenommene Verstümmelung nicht sichtbar war, also dem Zeichen die Beweiskraft hinsichtlich seiner wesentlichen Merkmale (Inhalt- und Kleinverkaufspreisangabe) genommen, nicht aber ein neues, diese Merkmale enthaltendes Zeichen hergestellt.

Die fälschliche Anfertigung von Steuerzeichen ist sowohl nach § 66 Abs. 1 TabStG. wie nach § 369 a Abs. 1 RAbgD. strafbar. Es ist daher im gegebenen Falle nicht zu prüfen, ob der letzte Tatbestand des § 66 Abs. 1 TabStG. (das absichtliche Verwenden oder Andern echter Steuerzeichen in der Art, daß sie einen höheren Steuervert vortäuschen) auch unter die Strafvorschriften des § 369 a Abs. 1 RAbgD. fällt oder ob infoweit § 369 a Abs. 1 RAbgD. i. S. des § 2 Abs. 2 StGB. milder ist als § 66 Abs. 1 TabStG.

Ohne Rechtsirrtum ist im angefochtenen Urteil angenommen, daß, soweit der Angekl. zur Anfertigung von Steuerzeichen Teile von schon einmal verwendeten Tabaksteuerzeichen benutzte, die Zusammenfügung und Verwendung der neuen (falschen) Steuerzeichen zugleich als wissenschaftliche Wiederverwendung bereits verwendeter Steuerzeichen, wozu auch die Teile solcher gehören, sowohl nach § 67 TabStG. wie auch nach § 369 a Abs. 2 RAbgD. strafbar ist, daß weiter die festgestellten Vermutungstatbestände des § 58 Nr. 5 sowie des § 59 Nr. 9 und 10 TabStG. als ein Vergehen der Tabaksteuerhinterziehung sowohl nach § 56 TabStG. als auch nach § 359 RAbgD. strafbar sind, und daß die drei Vergehen der Steuerzeichenfälschung, der Wiederverwendung schon einmal verwendeter Steuerzeichen und der Steuerhinterziehung tateinheitlich zusammentreffen.

Nun ist aber am 1. Jan. 1930 — nach Begehung der Tat und vor deren Aburteilung — das Ges. zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 (RGW. I, 234) in Kraft getreten; es hat, das TabStG. der RAbgD. anpassend, in Art. VI Nr. 12 und Art. VII Nr. 10 die §§ 56, 66, 67 TabStG. durch die entsprechenden Vorschriften der §§ 359, 369 a Abs. 1 und 2 RAbgD. ersetzt. Das RG. hat daher nach § 2 Abs. 2 StGB. mit Recht geprüft, ob das neue Gesetz milder ist als das TabStG.

Im Sinne des § 2 Abs. 2 StGB. ist ein milderes Gesetz dasjenige, das bei Berücksichtigung aller Umstände des Falles eine dem Angekl. günstigere Beurteilung zuläßt. Dabei sind die beiden Gesetze, das frühere und das spätere, in ihrer Gesamtheit zu berücksichtigen und alle Strafmaßteile in Betracht zu ziehen. Bei Tateinheit ist deshalb nicht jede einzelne Bestimmung des einen Gesetzes mit der entsprechenden Bestimmung des andern zu vergleichen, sondern unter Beachtung der nach beiden Gesetzen geltenden Grundsätze über das Zusammentreffen mehrerer Gesetzesverletzungen zu prüfen, welche Strafe und Straffolgen nach jedem der beiden Gesetze insgesamt auszusprechen sind.

Nach dem früheren Gesetz (dem TabStG.) liegt ein fortgesetztes Vergehen der Fälschung von Steuerzeichen nach § 66 in Tateinheit (§ 77 Abs. 2) mit einem fortgesetzten Vergehen der Wiederverwendung von Steuerzeichen nach § 67 und mit einem fortgesetzten Vergehen der Steuerhinterziehung nach den §§ 56, 58 Nr. 5, 59 Nr. 9 und 10 vor. Die Hauptstrafe ist nach § 77 Abs. 2 aus § 66 Abs. 1 zu entnehmen; daneben kann (nach § 66 Abs. 2) auf Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte, und muß (nach § 80) auf Einziehung der tabaksteuerpflichtigen Erzeugnisse erkannt werden, die im Handel nicht mit den erforderlichen Steuerzeichen versehen angetroffen worden sind.

Nach dem späteren Gesetz (der RAbgD.) liegt ein fortgesetztes Vergehen der Fälschung von Steuerzeichen nach § 369 a Abs. 1 in

TabStG. ist durch Ges. v. 22. Dez. 1929 weggefallen. An seine Stelle sind die Vorschriften der RAbgD. über Einziehung getreten. Auch über ihre rechtliche Natur hat sich noch keine einheitliche Rechtsansicht gebildet (Rietzhammer: StW. 1928, I, 309). Für die gegenwärtige Entsch. ist der Streit ohne praktische Bedeutung.

DRegR. Wilhelm, Stuttgart.

Tateinheit (§ 383 Abs. 2) mit einem fortgesetzten Vergehen der Wiederverwendung von Steuerzeichen nach § 369 a Abs. 2 und mit einem Vergehen der Steuerhinterziehung nach § 359 Abs. 1, 5 RAbgD. i. Verb. m. §§ 58 Nr. 5, 59 Nr. 9, 10 TabStG. vor. Die Hauptstrafe ist aus § 369 a Abs. 1 RAbgD. zu entnehmen; daneben kann nach § 364 RAbgD., wenn wegen Steuerhinterziehung auf eine Gefängnisstrafe von mindestens drei Monaten erkannt wird, auf Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte, und muß nach § 365 Abs. 1 und 2 RAbgD. auf Einziehung der steuerpflichtigen Erzeugnisse, hinsichtlich derer die Hinterziehung begangen worden ist, ferner — sofern die Einziehung nicht vollzogen werden kann — auf Erlegung des Wertes der Erzeugnisse und, soweit dieser nicht zu ermitteln ist, auf Zahlung einer Geldsumme bis zu 100 000 RM erkannt werden.

Die Hauptstrafe ist nach beiden Gesetzen die gleiche, nämlich Gefängnisstrafe von drei Monaten bis zu fünf Jahren. Ob die Voraussetzungen der Nebenstrafe des Verlustes der Ehrenrechte im gegebenen Falle nach beiden Gesetzen vorliegen oder ob etwa insoweit im Hinblick auf § 369 a RAbgD., der diese Nebenstrafe nicht vorsieht, und im Hinblick auf die Fassung des § 364 RAbgD., der eine Gefängnisstrafe von mindestens drei Monaten wegen Steuerhinterziehung voraussetzt, die Bestimmungen der RAbgD. eine dem Angekl. günstigere Entsch. ermöglichen würden als die Vorschriften des TabStG., kann dahingestellt bleiben; denn nach den Umständen des Falles, insbes. auch nach den aus dem angefochtenen Urte. ersichtlichen Ausführungen des UG. zur Strafzumessung und zum bedingten Straferlaß, ist als sicher anzunehmen, daß das UG. gegen den Angekl. auf Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte gar nicht erkennen wollte, weil es diese Nebenstrafe angesichts der zugunsten des Angekl. hervorgehobenen Umstände auf keinen Fall als angemessen erachtete.

Daher sind lediglich die übrigen Nebenfolgen (Einziehung und Wertersatz) in Betracht zu ziehen. Die Einziehung und der Wertersatz des § 365 Abs. 1 und 2 RAbgD. sind, soweit sie gegen den verurteilten Täter oder Teilnehmer erkannt werden, Nebenstrafen, während die Einziehung des § 80 TabStG. stets eine polizeiliche Sicherungsmaßnahme ist (vgl. Art. 1, TabStG., Anm. 1 zu § 80; RGSt. 46, 132). Polizeiliche Sicherungsmaßnahmen bleiben aber, wie der erk. Sen. im Anschluß an die h. M. (vgl. Pz-Komm., 4. Aufl., Anm. Vc zu § 2 StGB.; Dilschhausen, StGB., 11. Aufl., Anm. 21 zu § 2) schon wiederholt entschieden hat (Urt. v. 31. Mai 1928, R II 220/28 und v. 11. Juni 1928, R II 231/28), für die Frage der Anwendbarkeit des § 2 Abs. 2 StGB. als nicht strafrechtliche Nachteile außer Betracht. Aber selbst wenn diese Nebenfolgen nach beiden Gesetzen gleichmäßig berücksichtigt würden, wäre die Einziehung und der Wertersatz des § 365 Abs. 1 und 2 RAbgD. jedenfalls nicht milder als die Einziehung des § 80 TabStG.; denn nach dieser Bestimmung des TabStG. kann nicht wie nach § 365 Abs. 2 RAbgD. neben der Einziehung der noch vorhandenen Erzeugnisse auf Wertersatz für die nicht mehr einziehbaren Erzeugnisse erkannt werden (Urt. des erk. Sen. v. 3. Mai 1928, R II 46/28; Banß. 1928, 361).

Danach sind im gegebenen Falle die Vorschriften des TabStG. anzuwenden, weil sie eine dem Angekl. günstigere Entsch. zulassen als die Bestimmungen der RAbgD.

Daraus ergibt sich ohne weiteres, daß auch die weitere, zu ungunsten des Angekl. vom Hauptzollamt erhobene Rüge der Nichtanwendung des § 365 Abs. 2 RAbgD. unbegründet ist. Mit Recht hat das UG. angenommen, daß unter Anwendung des § 80 TabStG. lediglich die noch vorhandenen Tabakerzeugnisse, die im Handel nicht mit den erforderlichen Steuerzeichen angetroffen werden, einzuziehen sind, aber ein Wertersatz i. S. des § 365 Abs. 2 RAbgD. nicht in Betracht kommt.

Die Rev. des Hauptzollamts ist danach erfolglos und muß auf Kosten der bay. Staatskasse (§ 473 Abs. 1 StPD.; vgl. RGSt. 57, 255; 60, 189) vermorsen werden. Einen den Angekl. benachteiligenden Rechtsirrtum läßt das angefochtene Urte. nur erkennen, insoweit auf Einziehung erkannt worden ist. Der Ausspruch des UG. über die Einziehung ist nämlich infolgedessen mangelhaft, als weder aus dem verfügenden Teil des angefochtenen Urte. noch aus den Urteilsgründen mit Sicherheit entnommen werden kann, welche einzelnen Gegenstände eingezogen werden. Befügt ist lediglich die Einziehung „der beschlagnahmten Zigarren, Pfeifentabakpackungen und Steuerzeichen“, und in den Urteilsgründen ist nur davon die Rede, daß „der auf Grund der Beschlagnahme nachweisbar hinterzogene Steuerbetrag sich auf 48, 60 RM beläuft“. Die einzuziehenden Gegenstände sind zum Zwecke der Vollstreckung im Urte. genau zu bezeichnen, entweder einzeln anzuführen oder durch Verweisung auf ein dem Urte. als Anlage beizufügendes Verzeichnis näher zu umschreiben. Auf Grund des § 80 TabStG. können auch nur tabaksteuerpflichtige Erzeugnisse (also Zigarren und Pfeifentabakpackungen), nicht aber Steuerzeichen, eingezogen werden. Die Einziehung von Steuerzeichen ist im gegebenen Falle nur nach Maßgabe des § 40 StGB. zulässig, der (vgl. Dilschhausen, 11. Aufl., Anm. 3 zu

§ 40 StGB. und Ann. 11 zu § 2 (GGStGB.) auch für das LabStG. Geltung hat.

(BayObLG., StrSen., Urt. v. 26. Mai 1930, RevReg. II Nr. 138/30.)

## Oberlandesgerichte.

Berlin.

### a) Zivilsachen.

**1.** § 108 Abs. 1 RAbgD. Rechtsgültigkeit der Umwandlung des öffentlich-rechtlichen Steueranspruchs (Grunderwerbsteuer) in ein privatrechtliches Schuldversprechen gem. § 780 BGB. unter gleichzeitigem Teilerlaß der Steuer.

Der Bekl. zu 1 schuldet infolge Erwerbes sämtlicher Anteile der Firma Franz W., welcher das Grundstück Berlin, Holzmarktstraße 11, gehörte, eine Grunderwerbsteuer von 44 160 RM. Im Jahre 1926 wurde sowohl über das Vermögen des Bekl. zu 1 persönlich, wie auch über das der Firma Franz W. das Konkursverfahren eröffnet, in welchem die Kl. die Grunderwerbsteuerforderung als Konkursforderung anmeldete. Der Bekl. zu 1, der einen Zwangsvergleich erstrebte, beantragte den Erlaß der Steuer durch den RM., der seinerseits die Hauptsteuerverwaltung der Kl. um Stellungnahme zu diesem Antrage ersuchte. Es kam zu Verhandlungen zwischen dieser, dem Bekl. zu 1 und einem Vertreter des Konkursverwalters Zug, in deren Verlauf letzterer vorschlug, die Grunderwerbsteuer aus dem Konkursverfahren in der Weise loszulösen, daß die Kl. vom Bekl. zu 1 ein persönliches Schuldversprechen in Höhe der voraussichtlichen Konkursquote erhalten sollte, wofür diese ihrerseits zusagte, nach Abgabe des Schuldversprechens den Erlaß der Steuer beim RM. zu befürworten. — Der Bekl. zu 1 gab daraufhin am 28. Juli 1927 ein schriftliches Schuldversprechen über 2500 RM ab, für dessen Erfüllung der Bekl. zu 2 die selbstschuldnerische Bürgschaft übernahm. Am 17. Aug. 1927 erließ der RM. dem Bekl. zu 1 die Grunderwerbsteuer unter der Voraussetzung, daß sein Konkurs und der der Firma Franz W. durch Zwangsvergleich mit einer Quote von höchstens 12—15% beendet werde. — Der Zwangsvergleich kam auf einer Grundlage von 20% zustande. Der Bekl. zu 1 verpflichtete sich darauf durch Schuldversprechen v. 18. Aug. 1927, an die Kl. weitere 500 RM zu zahlen.

Die Kl. hat diese Forderung eingeklagt.

Das LG. hat abgewiesen, das RG. der Berufung stattgegeben.

Die Klage stützt sich, soweit der Bekl. zu 1 in Anspruch genommen wird, auf die gem. § 780 BGB. abgegebenen abstrakten Schuldversprechen v. 28. Juli 1927 und v. 18. Aug. 1927, gegen den Bekl. zu 2 auf die am 28. Juli 1927 gem. §§ 765, 766, 773 Biff. 1 BGB. gegebene selbstschuldnerische Bürgschaftserklärung.

Gegen die Zulässigkeit privatrechtlicher Vereinbarungen in Fällen der hier zur Entsch. stehenden Art bestehen keine Bedenken. Ein Vergleich liegt nicht vor, denn es bestand zwischen den Parteien im Augenblicke ihrer Vereinbarung weder ein Streit noch eine Ungewißheit über die Höhe oder Berechtigung der Steuerforderung, konnte auch nicht i. S. des § 779 BGB. bestehen, da diese rechtskräftig auf 44 160 RM festgestellt war. Es handelt sich im vorliegenden Falle vielmehr um einen nach § 108 Abs. 1 RAbgD. zulässigen Teilerlaß der Grunderwerbsteuer. Gleichzeitig mit dem Erlaß des weitaus größten Teiles der Steuerschuld fand hinsichtlich des unstrittigen Betrages eine Umwandlung (Novation) des öffentlich-rechtlichen Reststeueranspruches in einen privatrechtlichen Vertragsanspruch statt. Daß auch auf dem Gebiete des öffentlichen Rechts schuldrechtliche Verträge mit privatrechtlichen Wirkungen abgeschlossen werden können, ist allgemein anerkannt (vgl. RG. 65, 3; 67, 292, 336; JW. 1910, 63<sup>3</sup>). Mit der Feststellung, daß der von der Kl. geltend gemachte Anspruch nichts anderes als der an die Stelle des früheren öffentlich-rechtlichen getretene privatrechtlich umgewandelte Teil des ursprünglichen Steueranspruches ist, entfällt der Einwand der Bekl., daß das Schuldversprechen mangels Einhaltung der Formvorschrift des § 518 BGB. nichtig sei, denn es mangelt hier an der Unentgeltlichkeit, die jene Vorschrift zur Voraussetzung hat. Dem Einwande der Bekl., die Kl. sei zur Verfügung über die Steuerforderung in der hier erfolgten Weise nicht berechtigt gewesen, steht entgegen, daß die Verfügung im Einverständnis mit dem RM. als dem Vertreter des Trägers des Steueranspruches, nämlich des Deutschen Reichs, erfolgte.

Gegen die Rechtsgültigkeit dieser Vereinbarung vermag der von den Bekl. erhobene Einwand der Sittenwidrigkeit nicht durchzugreifen. Der vom LG. angeführte Fall in JW. 1929, 1395 liegt von dem hier zur Entsch. stehenden verschieden. Ein Gleiches gilt auch von den Entsch. in RG. 116, 336<sup>1</sup>; 118, 109, in denen ein Entgelt für Maßnahmen einer Behörde versprochen war, ohne daß ein Rechtsgrund für ein solches Entgelt bestand. Im vorliegenden Falle lag dagegen der privatrechtlichen Klageforderung bereits der unstrittig öffentlich-rechtliche Steueranspruch vorher zugrunde, und zwar in einem weit höheren Betrage.

Die Umwandlung dieses mit den Mitteln des Steuerbeitragsverfahrens leichter durchzuführenden Steueranspruches erfolgte seitens der Kl. lediglich im Interesse des Bekl. zu 1 und stellte ein von wirtschaftlichem Verständnis zeugendes und von Billigkeitserwägungen geleitetes Entgegenkommen der Kl. dar. Diese setzte nicht nur — und zwar ausschließlich im Interesse des vom Bekl. zu 1 angestrebten Zwangsvergleiches — ihre Forderung auf einen Bruchteil herab, sondern gab außerdem noch ihre bevorzugte Stellung als öffentlich-rechtlich Berechtigter im Konkursverfahren des Bekl. und der Firma Franz W. (§ 61 Biff. 2 RD.) auf. Zwar ist die Grunderwerbsteuer der Natur nach eine Reichsteuer (§ 36 Abs. 2 FinAusglG. i. d. Fassung v. 27. April 1926: RWBl. I, 203). Aber das Aufkommen aus dieser Steuer steht nach § 37 Abs. 1 a. a. D. den Ländern und Gemeinden zu, und Preußen hat nach § 3 PrAusglG. z. FinAusglG. v. 30. Okt. 1923 i. d. Fassung v. 1. April 1927 (GS. 63) das ihm zustehende Aufkommen an der Grunderwerbsteuer den Stadt- und Landkreisen in voller Höhe überwiesen, so daß die Kl. wirtschaftlich allein beteiligt war, wenn auch nach § 108 RAbgD. die förmliche Entsch. durch den RM. erfolgen mußte. Auch handelte die Kl. in Kenntnis und mit Zustimmung des RM., zu dessen Vertretung sie zum mindesten stillschweigend im Laufe der Verhandlungen ermächtigt worden war.

Es würde bei dieser Sachlage aber auch Treu und Glauben im Geschäftsverkehre widersprechen, wenn man den Bekl. aus dem Entgegenkommen der Kl. eine Möglichkeit gewähren wollte, sich der ihnen obliegenden Verpflichtung zu entziehen. Ihrem dahingehenden Vorbringen steht der Einwand der Arglist entgegen, ohne Rücksicht darauf, ob sie bei Vertragsabschluß die Geltendmachung des Nichtigkeitsseinwandes von vornherein beabsichtigt hatten.

(RG., Urt. v. 6. Mai 1930, 11 U 403/29.)

Mitgeteilt von RGR. v. Bonin, Potsdam.

\*

**2.** Die Umsatzsteuer von den Anwaltsgebühren ist dem Armenanwalt aus der Staatskasse zu erstatten.

Die Worte „und der sie (sc. die RMGebD.) ergänzenden Vorschriften“ im § 1 Abs. 1 der früheren Gesetze über die Erstattung von Rechtsanwaltsgebühren in Armensachen fehlen zwar im Art. 1 § 1 Abs. 1 NWG. v. 20. Dez. 1928 (RWBl. I, 411). Sie sind indessen nur deswegen fortgelassen worden, weil die besondere Hervorhebung, daß dem Armenanwalt die Gebühren und Auslagen auch nach Maßgabe der die RMGebD. ergänzenden Vorschriften ersetzt werden, als überflüssig erschien. Sachlich hat sich insoweit an der Erstattungspflicht der Staatskasse nichts geändert.

(RG., 20. BivSen., Beschl. v. 24. Sept. 1930, 20 W 8704/30.)

\*

**3.** Art. 115 Satz 3 DurchfWD. z. AufwG. Die Gerichte sind berechtigt und verpflichtet, die Frage des Bestehens oder Nichtbestehens einer Reichsaufsicht über ein ausländisches Versicherungsunternehmen zu prüfen. f)

Unstreitig und unzweifelhaft ist die Bekl. eine ausländische Versicherungsunternehmung. Für solche aber ist der Art. 115 DurchfWD. die maßgebende gesetzliche Bestimmung für die Frage, ob für die Aufsichtung die Vorschriften des AufwG. und der DurchfWD., insbes. das Treuhänderverfahren, zur Anwendung gelangen oder die allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen, insbes. die Grundsätze des § 242 BGB. Art. 115, aber macht die Entsch. dieser Frage davon abhängig, ob die ausländische Unternehmung unter Reichsaufsicht steht oder nicht. Die Entsch., ob sie nicht darunter steht, hat letzten Endes endgültig das RAussf. im Senats- bzw. Rekursverfahren. Eine solche Entsch. ist aber für den vor-

Zu 3. I. Art. 115 Satz 3 DurchfWD. z. AufwG. („Darüber, ob ein Unternehmen i. S. dieser Bestimmung als nicht unter Reichsaufsicht stehend anzusehen ist, entscheidet endgültig das RAussf. für Privatversicherung“) hat RG. 127, 360; JW. 1930, 1869 dahin ausgelegt, daß dem RAussf. nur die Entsch. übertragen worden sei, daß eine ausländische Unternehmung nicht als unter Reichsaufsicht stehend anzusehen ist, daß dagegen die Gerichte an einer Feststellung darüber, daß eine Unternehmung unter Reichsaufsicht stehe, nicht gehindert seien.

Das RG. ist in der oben angeführten Entsch. weitergegangen, indem es feststellte, daß die Gerichte auch zu einer Entsch. über das Nichtbestehen einer Reichsaufsicht bei ausländischen Gesellschaften verpflichtet sind. Diese Auffassung des RG. stimmt mit der Auffassung der Senate des RAussf. überein, die ihre Entsch. wegen der Frage der Reichsaufsicht positiv dahin gefaßt haben, daß die ausländische Gesellschaft als unter Reichsaufsicht stehend anzusehen sei (vgl. JW. 1929, 1608). Dieser Auffassung ist auch der Vorzug vor derjenigen des RG. zu geben. Tatsächlich wird ja auch mit der Feststellung, daß ein ausländisches Unternehmen als unter Reichsaufsicht stehend anzusehen ist, in Wirklichkeit im gerichtlichen Verfahren diejenige Entsch. vom Gericht getroffen, die es dem RAussf. überlassen will. Denn mit der positiven Entsch., daß eine aus-

1) JW. 1927, 1926.

liegenden Fall unstreitig nicht ergangen. Die Bevl. hat zwar beim RAussf. einen entsprechenden Antrag gestellt, und zwar bereits im Januar 1930. Sie begründet damit den Antrag auf Aussetzung des Verfahrens. Diesen Antrag glaubte der Senat jedoch ablehnen zu müssen. Denn offensichtlich ist eine solche Entsch. auf den Antrag der Bevl. vom RAussf. nicht zu erwarten. Das RAussf. selbst sagt am Schlusse seiner dem Senat erteilten Auskunft, es vermöge kein Bedürfnis für eine derartige Entsch. im Spruchverfahren des RAussf. anzuerkennen. Es will also auf den Antrag der Bevl. nicht eingehen und kann dazu — weil sein Verfahren ein von Amts wegen einzuleitendes und durchzuführen des ist — von der Bevl. auch nicht veranlaßt werden.

Es ist also Sache des Gerichtes, sich über die Frage schlüssig zu werden, ob die Bevl. als unter Reichsaufsicht i. S. des Art. 115 DurchfW. anzusehen ist oder nicht.

Dabei kommt es — wie der Senat in Übereinstimmung mit dem RG. (vgl. Entsch. RG. v. 13. Dez. 1929 i. S. Frensdorff v. Schweizerische ständig annimmt) — darauf an, ob die ausländische Unternehmung gegenwärtig, zur Zeit, wo die Frage der Aufwertung zu entscheiden ist, unter Reichsaufsicht steht oder nicht, während es unerheblich ist, ob die Verträge vor der Unterstellung unter Reichsaufsicht geschlossen worden sind, und ebenso unerheblich, ob die Unternehmung einmal unter Reichsaufsicht gestanden hat, aus ihr aber wieder entlassen worden ist. In letzterer Hinsicht ist auch auf die Entsch. RG. v. 20. Sept. 1929 zu verweisen.

Unstreitig hat die Bevl. mit ihrem deutschen Versicherungsbestande der Reichsaufsicht unterstanden. Die Auskunft des RAussf. ergibt aber ganz unzweideutig, daß sie ihr bereits seit 1921 oder etwa 1922 nicht mehr untersteht. Nachdem die Übertragung des deutschen Bestandes auf die F. er vom RAussf. genehmigt war, forderte es die Bevl. auf, die Vollmacht des Hauptbevollmächtigten zu widerrufen und die Eintragung der deutschen Niederlassung im Handelsregister löschen zu lassen. Letzteres ist geschehen. Die Eintragung ist am 24. Aug. 1922 gelöscht worden. Der Widerruf der Vollmacht erfolgte nicht. Deshalb konnte sie auch nicht vom RAussf. im Reichsanzeiger veröffentlicht werden. Aber diese Vollmacht besteht nur noch nach außen hin. Im Innenverhältnis wurde sie von der Bevl. ganz erheblich eingeschränkt, und zwar ausschließlich auf Rechtsbehandlungen, die mit dem eigentlichen deutschen Versicherungsbestande der Bevl. nichts mehr zu tun hatten. Die Bevl. hatte nämlich einen großen Teil ihrer Reserven für Nichtdeutsche Policen in Deutschland in deutschen Werten angelegt und deren Aufwertung und Abwicklung blieb Sache des W., aber nicht in seiner Eigenschaft als Hauptbevollmächtigter, der Bevl. Das RAussf. stellt denn auch positiv fest: „Wir selbst haben W. seit dem Jahre 1921 bei dem tatsächlichen Fehlen eines inländischen Geschäftsbetriebes der „R.“ als Hauptbevollmächtigten nicht mehr in Anspruch genommen.“ Wenn das RAussf. meint, W. sei gleichwohl noch als Hauptbevollmächtigter i. S. des Verf. Aufw. anzusehen, so ist damit nicht gesagt, daß die Bevl. auch

noch unter Aufsicht des RAussf. stehe. Die Bevl. berief sich für das Weiterbestehen der Reichsaufsicht auf dessen Verlangen auf Stellung einer Kaution in Höhe von 40 000 RM. Dazu sagt aber das RAussf.: „Um trotz der Beendigung unserer Aufsicht die Interessen der deutschen R.-Versicherten in den an Frankreich, Polen und Dänemark abgetretenen Gebieten sowie in Danzig und im Memelgebiet nach Möglichkeit zu wahren, hatten wir die hierauf bezüglichen Teile der Prämienreserve erst freigegeben, nachdem die angeführten Ersatzwerte . . . mit Sperre zu unseren Gunsten hinterlegt worden waren.“ Daß trotzdem die Aufsicht als beendet angesehen wurde, sagt das RAussf. also ganz deutlich. Es war denn auch die Frage, ob diese 40 000 RM etwa zum Aufwertungsstock der F. er mit herangezogen werden könnten, in Übereinstimmung mit dem Treuhänder der F. er verneint worden.

Nun gibt in seiner Auskunft zwar das RAussf. seiner Rechtsauffassung dahin Ausdruck, daß für eine freie Aufwertung im Hinblick auf die Aufwertung der F. er im Treuhänderverfahren neben dieser Aufwertung kein Raum mehr sei. Denn es sei bei der Bevl. das gesamte inländische Vermögen, soweit es den Versicherten im deutschen Reichsgebiet verhaftet war, diesen Versicherten im Aufwertungsverfahren zugeflossen, und es habe sich bei der Bestandsübernahme durch die F. er — im Gegensatz zu der Bestandsübernahme der New York durch die „R.“, wo nicht der ganze deutsche Bestand übertragen worden sei — um ein Abkommen i. S. des § 14 Verfaufw. gehandelt. Das RAussf. zielt dabei offensichtlich darauf ab, daß der ganze deutsche Bestand mit Wirkung gegen alle deutschen Versicherten, insbes. also auch gegen den Rechtsvorgänger der R., auf die F. er übergegangen sei, und daß deshalb eben die Bevl. — auch ohne daß es einer ausdrücklichen Zustimmung des Versicherten bedürft hätte — aus der Haftung ausgeschlossen sei. Ob der § 14 Verfaufw. in dieser Weise für die Übertragung des gesamten deutschen Bestandes einer ausländischen Unternehmung auszuliegen wäre, braucht hier nicht erörtert zu werden. Die Frage, um die es sich dabei dreht, ist die, ob die Bevl. den R. noch haftet. Und diese Frage ist — und das übersteht das RAussf. — unter den Parteien rechtskräftig i. S. der R. entschieden und kann im gegenwärtigen Verfahren nicht mehr aufgerollt werden.

(RG., 24. Zivilsen., Ur. v. 21. Mai 1930, 24 U 6017/29.)

Mitgeteilt von RA. Dr. Kühn, Berlin.

#### Celle.

4. §§ 516, 518, 519 ZPO. Zur wirksamen Einlegung der Berufung genügt es, wenn der Berufungskläger nachweist, daß er noch nicht zugestellt habe, und daß seit der Verkündung noch nicht fünf Monate verstrichen sind.†)

(OLG. Celle, Beschl. v. 29. Jan. 1929, 4 IV W 10/29.)

Abgedr. ZW. 1930, 171<sup>11</sup>.

ländische Unternehmung als unter Reichsaufsicht stehend anzusehen sei, schließen die Gerichte die Entsch., daß die Unternehmung nicht unter Reichsaufsicht stände, tatsächlich für den zur Beurteilung kommenden Fall aus.

Die Bedeutung der Verfahrensvorschrift in Art. 115 kann nur sein, daß die endgültige Entsch. über die Frage der Reichsaufsicht in allen Fällen dem RAussf. zustehen soll. Hierdurch wird aber nicht gehindert, daß, solange eine solche Senatentscheidung nicht ergangen ist, die Gerichte die Frage des Bestehens oder Nichtbestehens einer Reichsaufsicht über eine ausländische Unternehmung prüfen. Zu einer solchen Prüfung sind die Gerichte berechtigt und verpflichtet (vgl. die Urteile des RG. 54, 36; 60, 40; 91, 95, 154).

II. Die ferner in den beiden Urteilen des RG. und RG. berührte Frage der Auslegung des Art. 115 ist von den höchsten Gerichten noch nicht endgültig entschieden worden. Nach RG. 127, 360 scheint der 7. Zivilsen. des RG. der Ansicht zu sein, daß es lediglich auf die Tatsache der Beaufsichtigung der ausländischen Unternehmer ankomme. Dieser Gesichtspunkt kann aber allein nicht entscheidend sein. Die Auslegung dieser Vorschrift wird zu dem Ergebnis führen müssen, daß durchaus nicht immer das formelle Bestehen einer Reichsaufsicht zur Zeit der Entsch. für die Frage maßgebend sein kann, ob eine Aufwertung nach den allgemeinen Grundätzen ausgeschlossen sein soll. Ausschlaggebend muß vielmehr in allen Fällen sein, daß durch die Entsch. der Grundgedanke der Aufwertungsgefeßgebung erfüllt wird, gemäß der allgemeinen Vorschrift des § 242 BGB. einen Ausgleich zu schaffen, wie er der Vermögenslage der Versicherungsgesellschaft entspricht.

Dieser gesetzliche Zweck ist bei Ansprüchen gegen Versicherungsunternehmen in der Bestimmung des Art. 100 DurchfW. unterbergelegt, wonach diese gehalten sind, entsprechend ihren wirtschaftlichen Verhältnissen und ihrem sonstigen Vermögen einen angemessenen Beitrag zu leisten. Um diesen gesetzlich vorgeschriebenen Ausgleich herbeiführen zu können, ist in erster Linie Voraussetzung und Erfordernis, daß das Aufwertungsverfahren, insbes. auch

die Bestimmung des Art. 100 DurchfW. über die Einziehung des Beitrages, mit den dem RAussf. zustehenden und in Art. 100 erwähnten landesrechtlichen Vorschriften über die Beitreibung öffentlicher Abgaben durchgeführt werden kann.

Wenn eine ausländische Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb in Deutschland eingestellt und hier keine zur Deckung eines angemessenen Beitrages aus dem sonstigen Vermögen ausreichenden Mittel hat, so kann das Aufwertungsverfahren mangels seiner Durchführbarkeit nicht angewendet und demnach formell die ausländische Gesellschaft nicht als unter Reichsaufsicht stehend i. S. von Art. 115 DurchfW. erklärt werden. Die gleiche Auffassung ist auch von Mügel und Manes in dem Senatverfahren gegen die New York Life vertreten worden.

RA. Dr. Hellmut Rost, Berlin.

Zu 4. A. Anm. RA. Th. Sonnen, ebenda.

B. Anm. RA. Dr. Sackse: ZW. 1930, 3333.

C. Das OLG. Celle hat in der obigen Entsch. angenommen, daß es „genügt“, wenn der Berufungskläger nachweist, daß er noch nicht zugestellt habe (und seit der Verkündung noch nicht sechs Monate verstrichen sind).

Sonnen hält in seiner Anm. ZW. 1930, 171<sup>11</sup> diese Entsch. für nicht unbedenklich; er hält die erbrachten Zustellungsnaeweise für ungenügend, der Nachweis, daß das Urteil noch nicht zugestellt sei, sei allerdings schwierig, aber das sei eben stets der Fall, wo eine Negative nachgewiesen werden müsse.

Sackse: ZW. 1930, 3333<sup>12</sup> äußert sich ebenfalls zu dieser Entsch., er stimmt dem OLG. Celle zu. Es handelt sich hier zwar um eine rein formale Frage, aber ich möchte ihr noch einige Worte widmen, weil sie von großer Bedeutung für die tägliche Praxis ist und ihre richtige Beantwortung uns für alle Fälle zum mindesten

## Frankfurt a. M.

5. § 61 Nr. 2 R.D.; § 13 G.B.G.; § 227 N.B.G.D. Für den Streit um das Vorrecht von Steuerforderungen im Konkursverfahren ist der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten gegeben. Zur Bedeutung einer Vorauszahlungsverpflichtung für die Frage der Fälligkeit.)

Der Becl. ist Konkursverwalter in dem am 7. März 1929 eröffneten Konkursverfahren über das Vermögen des Kaufmanns J. L. zu F. Zur Zeit der Konkursöffnung hatte der Kl. (Reichsfiskus) gegen den Gemeinschuldner L. eine rückständige Einkommensteuer-

von einem lästigen Pops befreit, oft aber darüber hinaus von großer sachlicher Bedeutung sein kann.

Ich kann weder der Entsch. des O.V. Telle noch den beiden Kommentatoren zustimmen, aber nicht etwa, weil ich den für die Zustellung geführten Nachweis für unzulänglich, sondern im Gegenteil, weil ich ihn für überflüssig halte.

Es handelt sich hier einmal um einen Fall, auf den das viel mißbrauchte Wort paßt, daß sich Gesetz und Recht wie eine ewige Krankheit forterben. Die Prüfung der Zustellung des angefochtenen Urteils war notwendig, solange wir — unbegreiflicherweise — die Bestimmung hatten, daß die Berufung nicht vor Zustellung des Urteils eingelegt werden dürfe, heute aber hat sich das grundlegend geändert, und jene Prüfung spielt jetzt die Rolle der verfehlten Schiffswache, und auf demselben verlorenen Posten steht der § 518 Abs. 3 R.D. über den Nachweis der Zustellung. Ich bin demgegenüber der Meinung, daß die übliche formularmäßige Erklärung des Anwalts des Berufungsklägers, wonach das Urteil am Soudsovielten zugestellt sei — was selbstverständlich bedeutet, daß es nur an diesem Tage zugestellt ist und nicht schon früher — genügt, solange sie nicht von der Gegenseite in Zweifel gezogen wird oder das Gericht aus sonstigen Gründen Anlaß zum Zweifel hat.

Sachse weist in seiner Ann. darauf hin, daß der Anwalt des Berufungsklägers — diesen meint er doch wohl — dadurch, daß man von ihm den Nachweis der Zustellung verlangt, oft in eine mißliche Lage gerät. Dem wäre an die Seite zu stellen der Fall, daß der Anwalt des Berufungsbeklagten Zurückweisung der Berufung durch Versäumnisurteil beantragt, aber erklären muß, die Zustellungsurkunden seien verlorengegangen. Daß die Meinung, die in solchen Fällen den Nachweis der Zustellung verlangt, nicht richtig sein kann, zeigt die Konsequenz, zu der sie führt. Wie nämlich, wenn bei Säumnis des Berufungsklägers der Anwalt des Berufungsbeklagten erklärt, er sei nicht in der Lage, oder, wie mir dies vor einiger Zeit vorgekommen ist, er habe kein Interesse daran, den Nachweis zu führen? Dann wäre also die Rechtzeitigkeit nicht nachgewiesen und die Berufung als unzulässig zu verwerfen? Und wenn man sich der weitverbreiteten Meinung anschließt, wonach dieses Urteil ein „unrechtes Versäumnisurteil“ ist, so wäre die Folge die, daß die Berufung (oder die Revision, bei der die Verhältnisse ja nicht anders liegen) endgültig als unzulässig verworfen wird — und zwar wahrscheinlich sachlich zu Unrecht! Hat schon einmal jemand ernstlich in der Praxis diese Folgerung gezogen?

Ich vertrete im Gegensatz zu dem Keller Urteil und seinen genannten Kommentatoren den Standpunkt, daß, solange nicht von einer Seite die Rechtzeitigkeit der Berufung bemängelt wird, sich die Prüfung von Amts wegen nur auf die Frage zu erstrecken hat, ob die Sechs-Monats-Frist seit der Verkündung nicht etwa abgelaufen ist. Für diese Auffassung sprechen folgende Erwägungen:

Ich nehme an: Der Berufungskläger ist säumig. Das Urteil ist verkündet am 1. Febr. Die Berufung ist eingegangen am 1. April. Der Anwalt des Berufungsbeklagten weist nach, daß das Urteil am 20. März zugestellt ist. Was beweist dieser Nachweis? Gar nichts, erheblich wäre nur der Beweis, daß nicht vor dem 1. März schon einmal zugestellt worden ist, also der Beweis einer Negative. Das scheint mir Sachse zu verkennen, wenn er sagt, das Gericht habe die Rechtzeitigkeit zu prüfen, „d. h., sofern Zustellung nicht nachgewiesen wird, ob überhaupt noch nicht zugestellt worden ist“. Ich vermag nicht einzusehen, wieso sich, wenn eine Zustellung nachgewiesen ist, an der Beurteilung der Frage etwas ändern kann, ob noch eine andere — frühere — Zustellung stattgefunden hat. Wenn die Tatsache, daß in einem bestimmten Augenblick zugestellt worden ist, beweist als solche natürlich nie, daß nicht außerdem schon einmal eine frühere Zustellung erfolgt ist. Diese Negative kann der Anwalt der nicht säumigen Partei auf dem von Sonnen angegebenen Wege niemals beweisen, wenigstens grundsätzlich nicht. Im Einzelfalle könnte es auf Grund äußerer Zufälligkeiten möglich sein. Aber grundsätzlich ist der Nachweis, daß eine solche frühere Zustellung nicht erfolgt wäre, eben — zum mindesten im Anwaltsprozeß — nicht zu erbringen, weil jedenfalls immer die Möglichkeit offenbleibt, daß eine frühere Zustellung von Anwalt zu Anwalt erfolgt ist. Denn die Annahme von Sachse, daß auch bei dieser die Zustellungsurkunde auf die Ausfertigung des zuzustellenden Schriftstücks oder ein damit zu verbindendes Blatt gesetzt werden müsse, ist nicht zutreffend. Im Gesetz steht nichts davon, das N.G. hat das Gegenteil entschieden (N.G. 46, 357) und auch die praktische Handhabung der Anwälte, soweit sie mir bekannt ist, verfährt vielfach

forderung für den Veranlagungsabschnitt Kalenderjahr 1927 in Höhe von 1156 RM nebst den bis dahin aufgelaufenen Zinsen. Diese Forderung war in folgender Weise entstanden:

Als Vorauszahlung auf die Einkommensteuer für das Kalenderjahr 1927 hatte der Kl. von dem Gemeinschuldner auf Grund des am 31. Juli 1926 zugestellten Steuerbescheides für 1925 die Zahlung von je 55 RM am 10. April 1927, 10. Juli 1927, 10. Okt. 1927 verlangt und auf Grund des am 16. Okt. 1927 zugestellten Steuerbescheides für 1926 die Zahlung von 184 RM am 10. Jan. 1928. Der Gemeinschuldner hatte also für das Kalenderjahr 1927 ins-

andere. Daraus folgt also, daß der Beweis jener Negative schlechterdings nicht zu erbringen ist, und es wird daher nichts anderes übrigbleiben, als auf diesen Beweis zu verzichten. Dazu kommt aber noch eine andere Erwägung. Sonnen tröstet sich über die von ihm selbsterkannte Unzweckmäßigkeit seiner Ansicht mit der Erwägung, es handele sich eben um den Beweis einer Negative, und der sei immer schwer zu erbringen. Indessen, das ist ein zwar sehr viel ausgesprochenes, aber oft nicht richtiger Satz: Sehen wir einmal von der gegenwärtigen Frage ab und begeben wir uns ins Privatrecht, so ist klar, daß eine Negative nur dann beweisen zu werden braucht, wenn sie bestritten wird; ein ordnungsmäßiges Beitreten aber wird meist nicht schon dann vorliegen, wenn die Negative einfach geleugnet wird, sondern erst dann, wenn sie substantiiert durch Aufstellung einer Positive bestritten wird, und dann kann sich der die Negative Behauptende auf die Widerlegung dieser Positive beschränken. Das bedeutet auf unsere Frage angewendet, es genügt die Behauptung, es sei vorher nicht zugestellt. Es wäre Sache des Gegners, dies substantiiert dahin zu bestritten, daß er eine bestimmte frühere Zustellung behauptet. Solange er das nicht tut, ist davon auszugehen, daß keine solche erfolgt ist. Nun weiß ich wohl, daß man mir erwidern kann, es handle sich hier nicht um Privatrecht und um Beweis- und Behauptungsfrist, sondern um Prüfung von Amts wegen, allein darauf ist zweierlei zu erwidern: zunächst, daß auch bei einer Prüfung von Amts wegen von Normalen auszugehen ist und daß auch hier der Satz gilt, daß Veränderungen nicht vermutet werden. Wir verlangen ja auch nicht von jedem Kl., daß er den Beweis führe, er sei geistig gesund; und wenn ein Urteil verkündet ist, so ist es eben nur verkündet, aber damit noch nicht zugestellt; die Zustellung ist etwas, was dem hinzutreten muß, und solange wir nicht den Beweis einer früheren Zustellung in der Hand haben, gilt die uns nachgewiesene Zustellung als die erste. Zweitens aber, und das ist vielleicht das wichtigste: es macht ja mit dieser Prüfung von Amts wegen niemand ernst. Denn wenn es damit ernst wäre, so müßte daselbe auch für kontradiktorische Verhandlungen gelten! Wie spielt sich denn aber bei all unseren BG. in einer kontradiktorischen Verhandlung die Prüfung ab? Doch regelmäßig so — ich wenigstens habe in den etwa 5000 kontradiktorischen Berufungsverhandlungen, an denen ich teilgenommen habe, noch nichts anderes erlebt —, daß der Anwalt des Berufungsklägers nachweist, daß das Urteil an einem gewissen Tage zugestellt ist und der Gegner dazu schweigt. Hier müßte man, wenn man den Beweis der Negative fordern will, doch folgerichtig auch so vorgehen, daß man zunächst einmal aus den Gerichtsakten feststelle, was für Ausfertigungen erteilt sind, und dann Vorlegung dieser sämtlichen Ausfertigungen verlangte, um auf diese Weise festzustellen, ob nicht noch eine frühere Zustellung erfolgt ist. Ich glaube nicht, daß irgendein BG. in der Praxis schon einmal auf den Gedanken verfallen ist; aber gesetzt, es täte es und der Gegner erklärte, er habe seine Ausfertigung verloren, sollte denn wirklich im Ernst die Berufung als unzulässig verworfen werden? Ich glaube, daß vor dieser Folgerung wohl jeder zurückzusehen würde und man würde ihr sicherlich dadurch zu entgehen wissen, daß man sagen würde, die dienstliche Erklärung der Anwälte, daß noch nicht zugestellt sei, genügen zum Nachweise der Nichtzustellung. Schön, sehr gut, aber dann macht man Ernst damit und lasse diese Erklärung stets genügen. Und diese Erklärung liegt, wie ich schon oben sagte, in der üblichen formularmäßigen Angabe in der Berufungsschrift, wonach das Urteil am Soudsovielten zugestellt sei, eine Angabe, die, wenn sie nicht in der Berufungsschrift enthalten war, natürlich jederzeit nachgeholt werden kann. Das wesentliche an dieser Erklärung ist aber nicht das, was ausdrücklich darin gesagt ist, nämlich, daß das Urteil am . . . zugestellt ist, sondern die darin stillschweigend enthaltene Erklärung, daß es nicht schon vorher zugestellt ist; letzteres aber bedarf keines besonderen Nachweises. Dies alles gilt zunächst für den Fall, daß das angefochtene Urteil im Anwaltsprozeß ergangen ist. Meiner Meinung nach ist es aber auch anwendbar auf Urteile des antzgerichtlichen Verfahrens, denn auch hier gilt der Grundsatz, daß eine Zustellung so lange als die erste anzusehen ist, bis dargelegt wird, daß schon eine frühere stattgefunden hat.

SenPräs. Dr. Riebling, Breslau.

Zu 5. Der Entsch. kann im Ergebnis nicht zugestimmt werden. Sie bietet Gelegenheit, zu zwei Zweifelsfragen Stellung zu nehmen, die sowohl das private wie das öffentliche Rechtsgebiet betreffen.

1. Es ist richtig, daß das Urteil den Vorrechtsfrist aus § 61 R.D.

gesamt 349 RM an Vorauszahlungen zu leisten; er hat jedoch lediglich am 7. Nov. 1927 50 RM auf diese Schuld abgeführt.

Durch den am 23. Juni 1928 zugestellten Steuerbescheid für das Kalenderjahr 1927 wurde die Einkommensteuerschuld des L. für das Jahr 1927 endgültig auf 1206 RM festgesetzt. Der Gemeinschuldner wurde zur Zahlung dieses Betrages abzüglich der am 7. Nov. 1927 bezahlten 50 RM aufgefordert. Er leistete jedoch bis zur Konkursöffnung keine weiteren Zahlungen.

Im Konkursverfahren verlangte der Kl. von dem Bekl., daß er die rückständige Schuld von 1156 RM als bevorrechtigte Forderung gem. § 61 Nr. 2 RD. anerkenne.

Der Kl. hat beantragt, festzustellen, daß die Einkommensteuerforderung des Kl. für den Veranlagungsabschnitt 1927 gegen den Kaufmann J. L. zu F. in Höhe von 1156 RM nebst dem bis zum 7. März 1929 aufgelaufenen Zinsbetrag von 38,35 RM als bevorrechtigte Forderung i. S. des § 61 Nr. 2 RD. anzusehen ist.

Das O. hat die Einkommensteuerforderung des Kl. in Höhe von 807 RM als bevorrechtigt angesehen, im übrigen abgewiesen. Die Berufung ist mit der Maßgabe zurückgewiesen, daß 857 RM als bevorrechtigte Forderung i. S. des § 61 Nr. 2 RD. anzusehen seien.

Für den Anspruch des Kl. ist der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten gegeben. § 227 ABG.D. bestimmt zwar, daß er in Steuerfällen ausgeschlossen sei. Der Streit um das Vorrecht von Steuerforderungen im Konkursverfahren ist aber nicht zu den Steuerfällen i. S. des § 227 ABG.D. zu rechnen. Abgesehen davon, daß die Bestimmungen der ABG.D. das Konkursverfahren gänzlich unberührt lassen, gehören zu den Steuerfällen nur solche Ansprüche, die aus dem materiellen Steuerrecht oder dem steuerrechtlichen Verfahren erwachsen. Die Rangansprüche aus § 61 Nr. 2 RD. entstehen dagegen, gleichviel ob die Forderungen selbst aus privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage beruhen, aus dem materiellen Konkursrecht, das unbeschränkt dem privatrechtlichen Gebiet angehört. Somit ist auch der Streit über das Vorrecht einer Steuerforderung als bürgerliche Rechts-

streitigkeit anzusehen, für die der ordentliche Rechtsweg gem. § 13 WVG. offensteht (RG. 116, 369/70<sup>1</sup>); ebenso RZf.: JW. 1927, 1172).

Gemäß § 61 Nr. 2 RD. kann der Kl. das Vorrecht nur für die Beträge beanspruchen, die innerhalb des letzten Jahres vor Konkursöffnung, d. h. also nach dem 7. März 1928, fällig geworden sind. Die Entsch. darüber, in welcher Höhe dem Kl. ein Vorrecht zusteht, hängt somit davon ab, ob und inwieweit die angemeldete Forderung bereits früher als am 7. März 1928 fällig geworden ist. Das ist der Fall, insoweit der Kl. schon vor diesem Zeitpunkt Vorauszahlungen auf die Steuerschuld für 1927 verlangt hat.

Da die Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer im Laufe des Steuerabschnitts zu zahlen sind, die Einkommensteuerschuld selbst aber erst am Ende des Steuerabschnitts zur Entstehung kommt (vgl. §§ 25, 10 EinkStG. und Struß, Komm. dazu § 102 Num. 2), so erscheint es zunächst, als ob der Staat Zahlungen für eine Steuerschuld verlange, die noch nicht entstanden und somit auch noch nicht fällig ist. Dieser Widerspruch besteht jedoch in Wirklichkeit nicht, da die in §§ 95 ff. EinkStG. geregelten Vorauszahlungen nicht eine Erhebungsform der künftigen Einkommensteuerschuld, sondern eine selbständige Steuer darstellen. Dieser Umahme steht nicht entgegen, daß der Steuerpflichtige unter Umständen gem. § 102 EinkStG. einen Anspruch auf Rückerstattung seiner Vorauszahlungen hat. Denn für den Begriff der Steuer ist es nicht wesentlich, ob die Zahlungen endgültige oder vorläufige sind. Es ist nicht begriffswesentlich, daß die Steuer dem Staate endgültig verbleibt (vgl. Becker, Komm. zur ABG.D., 6. Aufl., S. 12). Für die Annahme einer selbständigen Steuer spricht aber die Wirkung, die das Gesetz dem endgültigen Steuerbescheid hinsichtlich der Vorauszahlungen für das nächste Jahr beigelegt hat. Wie der Große Senat des RZf. im Gutachten v. 25. Okt. 1926 (RZf. 19, 315) ausgeführt hat, beruht das Gesetz auf dem Gedanken, daß dem Steuerpflichtigen, dessen Einkommensteuerschuld für ein Jahr auf einen bestimmten Betrag festgesetzt worden ist, zugemutet werden kann, für das nächste Jahr bis zur neuen Fest-

ohne Rücksicht auf den bürgerlich-rechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Charakter der Forderungen, für die eine bevorrechtigte Befriedigung aus der Konkursmasse verlangt wird, dem ordentlichen Rechtsweg zuweist. Das Urteil stützt sich in seiner Begründung auf RG. 116, 369 f. = JW. 1927, 1751 und RZf. 20, 210. Wie vor allem das RG. ausgeführt, ist Ausgangspunkt für die Entsch. über die Frage, ob der ordentliche Rechtsweg oder der Verwaltungsweg bzw. Verwaltungsweg zulässig ist, der § 13 WVG. Hiernach gehören vor die ordentlichen Gerichte alle bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten, für welche nicht die Zuständigkeit von Verwaltungsbehörden oder Verwaltungsgerichten begründet ist. Die bürgerlichen, d. h. privatrechtlichen Rechtsstreitigkeiten stehen im Gegensatz zu den öffentlich-rechtlichen. Für die Beurteilung der Frage, ob ein Rechtsstreit dem einen oder anderen Rechtsgebiet angehört, ist nicht maßgebend die Natur des objektiven Rechts, das anzunehmen ist. Denn es ist allgemein anerkannte Lehre, daß die Zivilgerichte auch über öffentlich-rechtliche Vorfragen, wie umgekehrt die Verwaltungsbehörden und Verwaltungsgerichte auch über privatrechtliche Vorfragen entscheiden können. Es kann daher die Anerkennung einer Rechtsstreitigkeit als einer bürgerlichen nicht deshalb verjagt werden, weil ein Zivilgericht über steuerrechtliche Fragen zu entscheiden hätte. Maßgebend ist vielmehr die Natur des subjektiven Rechts, das mit der Klage geltend gemacht wird. Es kommt also auf das Recht an, dem das Rechtsverhältnis angehört, aus dem der erhobene Anspruch abgeleitet wird. Ist dieser Rechtsanspruch auf dem Boden der Gleichberechtigung erwachsen, so handelt es sich um eine bürgerliche, ist er die Folge eines Verhältnisses, an dem der Staat oder eine sonstige öffentlich-rechtliche Körperschaft als Inhaber obrigkeitlicher Gewalt beteiligt ist, so ist es eine öffentlich-rechtliche Rechtsstreitigkeit. Betrachtet man unter diesen Gesichtspunkten den Anspruch auf bevorrechtigte Befriedigung aus der Konkursmasse, so tritt hier das Recht nicht als Inhaber öffentlicher Gewalt auf, sondern es steht in voller Gleichberechtigung neben den übrigen Konkursgläubigern, obwohl die Forderung, für die das Vorrecht in Anspruch genommen wird, eine solche öffentlich-rechtliche Natur ist. Dies ergibt sich insbes. auch daraus, daß die privatrechtlichen Ansprüche der Angestellten auf ihre Dienstbezüge in stärkerem Maße bevorrechtigt sind als die Steuerforderungen. Im Vorrechtsstreite handelt es sich nicht darum, „ob das, was angemeldet worden ist, i. S. des § 61 Nr. 2 RD. eine Forderung der Reichskasse wegen öffentlicher Abgaben ist und wenn ja, ob sie im letzten Jahre vor der Eröffnung des Verfahrens fällig geworden ist oder nach § 63 RD. (betagte Forderungen) als fällig gilt“ (Vley: StW. 1928, 1122), sondern um die Frage, ob das Reich wegen seiner Steuerforderung ein Recht darauf hat, an zweiter Stelle bevorrechtigt befriedigt zu werden. Dieses Recht gibt ihm unter bestimmten Voraussetzungen § 61 Nr. 2 RD., eine Vorschrift, die rein privatrechtlichen Inhalts ist. Der Vorrechtsstreit ist somit ein bürgerlicher Rechtsstreit. Hierbei ist es gleichgültig, daß die Entsch. über den Anspruch auch Fragen des materiellen Steuerrechts geprüft werden müssen. Diese sind nur Vorfragen öffentlich-rechtlicher Art. Gegenstand des Rechtsstreites ist und bleibt das Recht auf einen bestimmten Rang der Konkursforderung, für dessen Durchsetzung somit der ordentliche Rechtsweg

grundsätzlich zulässig ist. Jedoch nur grundsätzlich! Denn der ordentliche Rechtsweg ist nur gegeben, wenn dieses Recht aus § 61 Nr. 2 RD. hergeleitet wird. Es gibt jedoch auch öffentlich-rechtliche Bestimmungen, die ein derartiges Vorrecht gewähren. So genießen z. B. im Falle des Konkurses eines mit der Industriebelastung beschwerten Unternehmers die Ansprüche der Bank für deutsche Industriebelastungen und des Trennhändlers aus den Einzelobligationen ein in den §§ 47 und 48 IndBelastG., desgl. die Aufbringungsansprüche ein im § 11 AufbringG. besonders geregelt Vorrecht. In Anwendung des festgelegten Grundsatzes, daß für die Beurteilung eines Rechtsstreites als einer bürgerlichen oder öffentlich-rechtlichen immer nur die Natur des subjektiven Rechts maßgebend ist, das geltend gemacht wird, kann es sich bei eventuellem Bestreiten des Vorrechts der erwähnten Leistungen nur um eine öffentlich-rechtliche Rechtsstreitigkeit handeln, für deren Entsch. die Steuergerichte zuständig sind (vgl. § 11 der 1. Durchf. Best. z. IndBelastG.; § 6 AufbringG.).

Die bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten gehören jedoch nicht vor die ordentlichen Gerichte, wenn die Zuständigkeit von Verwaltungsbehörden oder Verwaltungsgerichten durch Reichs- oder Landesgesetz ausdrücklich begründet ist. Doch soll auch in solchen Fällen es den Gläubigern freitragend geliebener Forderungen überlassen bleiben, die Feststellung gegen die Bestreitenden vor den nunmehr zuständigen Verwaltungsbehörden oder Verwaltungsgerichten zu betreiben. Das ist der Sinn des § 146 Abs. 5 RD. Er begründet also keine neue Zuständigkeit voraus. Für das Steuerrecht entsteht nun die Frage, ob nicht § 227 ABG.D. eine derartige Zuständigkeitsregelung enthält. Die Bestimmung sagt nämlich: „In Steuerfällen ist der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten ausgeschlossen. Dies gilt auch für die Rückforderung bezahlter Steuern und anderer Leistungen.“ Es kommt hiernach darauf an, was die ABG.D. unter „Steuerfällen“ verstanden wissen will. Eine authentische Interpretation dieses Begriffes gibt das Gesetz nicht. Man muß daher aus dem Gesamthalt des materiellen und formellen Steuerrechts eine Erklärung versuchen. Ganz allgemein wird man sämtliche Ansprüche und Verpflichtungen, die ihre Rechtsgrundlage in dem materiellen oder formellen Steuerrecht haben, als „Steuerfällen“ zu bezeichnen haben. In Beschränkung auf die Steuerforderung würde das heißen, daß die Ansprüche auf Zahlung einer bestimmten Geldsumme als Steuer von diesem Begriffe erfaßt werden. Daß die ABG.D. die „Steuerfälle“ tatsächlich nur in diesem engen Umfange bestimmen will, ergibt klar und deutlich die Vorschrift des § 221 ABG.D., nach welcher ein Steuerbescheid nur deshalb angefochten werden kann, weil sich der Steuerpflichtige durch die Höhe der Steuerforderung beschwert fühlt oder weil die Steuerpflicht verneint oder eine zu geringe Steuer festgesetzt ist. Es sollen also grundsätzlich nur Rechtsgrund und Höhe der Steuerforderung Gegenstand des Steuerprozesses sein. Soweit über andere Fragen im Steuerprozeß entschieden werden soll, muß dies ausdrücklich durch das Gesetz bestimmt werden. Hieraus ergibt sich, daß bei Bestreiten der Höhe einer Steuerforderung durch den Konkursverwalter stets das Steuer-

1) JW. 1927, 1751.

setzung vierteljährlich je ein Viertel des festgesetzten Betrages zu zahlen. Gemäß diesem Grundgedanken muß dem Einkommensteuerbescheid außer der Wirkung für die Vergangenheit (Festsetzung der endgültigen Steuerschuld für das vergangene Jahr) auch eine Wirkung für die Zukunft beigelegt werden, nämlich Schaffung einer selbständigen Steuerzahlungspflicht durch die Festsetzung der Vorauszahlungen bis zum Erlaß des nächsten Bescheides.

Für die Auffassung, daß die Festsetzung der Vorauszahlungen nicht die Wirkung eines vorläufigen Bescheides hat, der durch den nächsten Bescheid abgeändert wird, spricht auch die Bestimmung des Gesetzes (§ 102), daß selbst nach Zustellung des endgültigen Bescheides die Verpflichtung, rückständige Beträge schon vorher zu entrichten, unberührt bleibt. Sind aber die Vorauszahlungen eine selbständige Steuer, so sind auch Beträge, die über die endgültige festgesetzte Schuld hinaus gezahlt worden sind und zurückerstattet werden müssen, nicht als zu Unrecht gezahlt anzusehen. Infolgedessen ist eine Verzinsung derartiger zurückerstattender Beträge ebenso verneint worden (NStJ. 19, 315), wo eine Pflicht zur Rückerstattung der wegen einer Einstellung der Vorauszahlung berechneten und gezahlten Zinsen (NStJ.: JW. 1929, 2445).

Diese Behandlung der Vorauszahlung als selbständiger Steuer muß folgerichtig auch für die Frage der Fälligkeit entscheidend sein. Ist die Steuerschuld der Vorauszahlung auf Grund des letzten Steuerbescheides als selbständige Steuer entstanden, so wird sie zu dem Zeitpunkt fällig, an dem der Kl. von dem Steuerpflichtigen ihre Zahlung verlangen kann.

Aber auch wenn man der Meinung, daß die Vorauszahlungen eine besondere Steuer bilden, nicht folgt, kommt man zu keinem anderen Ergebnis. Denn nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen ist ein Anspruch fällig, wenn der Gläubiger dessen sofortige Erfüllung ver-

langen kann (vgl. v. Tuhr, Abg. Teil des bürgerl. Rechts III S. 326 ff.). Da nun der Kl. an den Vierteljahresterminen vom 10. Jan., 10. April, 10. Juli und 10. Okt. die Vorauszahlung auf die Einkommensteuer verlangen und erzwingen kann, so tritt begriffsnotwendig an diesen Terminen die Fälligkeit der Vorauszahlungsverpflichtungen ein, selbst wenn man darin nur eine Steuererhebungsart der künftigen Einkommensteuer sehen will (vgl. im übrigen auch RG.: JW. 1930, 2301).

Somit ist im vorliegenden Fall davon auszugehen, daß die Beträge, die auf Grund der Steuerbescheide für 1925 und 1926 als Vorauszahlung für 1927 abzuführen waren, nämlich 55 RM am 10. April 1927, 55 RM am 10. Juli 1927, 55 RM am 10. Okt. 1927, 184 RM am 10. Jan. 1928, insgesamt 349 RM an diesen Tagen fällig geworden sind.

Da nun der Kl. das Vorrecht nur für solche Beträge genießt, die innerhalb des letzten Jahres vor Konkursöffnung fällig geworden sind, d. h. im vorliegenden Fall: nach dem 7. März 1928, so kann ihm das begehrte Vorrecht für die obengenannten Beträge nicht zuerkannt werden. Es darf jedoch nicht der Betrag von 349 RM von der Gesamtschuld von 1156 RM abgezogen werden, wie es das LG. getan hat. Vielmehr war zu berücksichtigen, daß der Gemeindefiskus am 10. Nov. 1927 50 RM gezahlt und dadurch die vor dem 7. März 1928 fällige Schuld auf 299 RM vermindert hat. Waren daher von der angemeldeten Gesamtschuld von 1156 RM 299 RM bereits länger als ein Jahr bei Konkursöffnung fällig, so ist ein Vorrecht nur in Höhe des Differenzbetrages von 857 RM begründet.

(OLG. Frankfurt a. M., Ur. v. 9. Okt. 1930, 1 U 179/30.)

gericht zuständig ist, während alle anderen Streitigkeiten, die nicht Grund oder Höhe der Steuerforderung betreffen, nur auf Grund einer ausdrücklichen, gesetzlichen Bestimmung zur Zuständigkeit der Steuergerichte gehören. Da nun für den Vorrechtsstreit eine derartige Vorschrift fehlt, steht für ihn der ordentliche Rechtsweg offen.

2. Nach § 61 Nr. 2 RD. genießen die Steuerforderungen nicht ohne jede Beschränkung ein Vorrecht. Vielmehr wird die bevorrechtigte Befriedigung davon abhängig gemacht, daß die Steuerforderung im letzten Jahre vor der Eröffnung des Konkursverfahrens fällig geworden ist oder nach § 63 RD. als fällig gilt. Es muß demnach jede einzelne angemeldete Steuerforderung auf die Erfüllung dieser gesetzlichen Voraussetzungen hin geprüft werden. Hierbei ist davon auszugehen, daß nach § 81 Abs. 1 NAbgD. eine Steuerforderung entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Jede Steuerforderung, die einen derartigen Tatbestand als Grundlage hat, ist eine selbständige Steuerforderung mit eigenem Fälligkeitstermin. Dieser Grundsatz gilt nicht nur, wenn es sich um verschiedene Steuerarten, z. B. um Einkommensteuer, Vermögensteuer, Umsatzsteuer u. a. handelt, sondern muß auch innerhalb der gleichen Steuerart Gültigkeit haben. Da zur Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes bei der Einkommensteuer sowohl ein steuerpflichtiges Einkommen erzielt als auch ein bestimmter Zeitraum, der Steuerabschnitt, abgelaufen sein muß (vgl. NStJ. 23, 72), so ist jede Einkommensteuer, die das in einem bestimmten Steuerabschnitt erzielte Einkommen zur Grundlage hat, eine selbständige Steuerforderung. Die Einkommensteuerforderung für den Steuerabschnitt 1927 ist demnach eine andere als diejenige für den Steuerabschnitt 1928. Die Steuerforderung 1927 entsteht schon mit dem Ablauf des Steuerabschnittes 1927, während die Steuerforderung 1928 erst nach dem Ablauf des Steuerabschnittes 1928 zur Entstehung gelangt. Es braucht wohl nicht besonders betont zu werden, daß jede dieser Forderungen auch ihren eigenen Fälligkeitstermin hat, der niemals vor dem Entstehungszeitpunkt der in Frage kommenden Steuerforderung liegen kann. Dieser Fälligkeitstermin wird bei der Einkommensteuer durch den Steuerbescheid bestimmt, und zwar tritt er, soweit nicht schon Vorauszahlungen oder Steuerabzugsbeträge angerechnet sind, einen Monat nach Zustellung des Bescheides ein (§ 81 Abs. 3 NAbgD.: § 129 Abs. 3 EStG.).

Wie bei verschiedenen anderen Steuerarten, so muß auch bei der Einkommensteuer noch weiter unterschieden werden. Das EStG. kennt nämlich neben der Jahressteuerschuld, die — wie dargelegt — erst nach Ablauf des Steuerabschnittes zur Entstehung gelangt, noch Vorauszahlungen, die an bestimmten, gesetzlich festgelegten Terminen schon während des laufenden Steuerabschnittes zu entrichten sind. Diese Vorauszahlungen haben gegenüber der für den gleichen Steuerabschnitt entstehenden endgültigen Steuerschuld einen selbständigen Entstehungstatbestand, der im § 95 EStG. festgelegt ist. Hiernach hat jeder Steuerpflichtige an bestimmten Terminen auf Grund der zuletzt festgestellten Jahressteuerschuld Vorauszahlungen in Höhe von je einem Viertel dieser Schuld bis zum Empfang eines neuer Steuerbescheides zu leisten. Was das BU. über die Selbständigkeit dieser Vorauszahlungen ausführlich, ist in allen Punkten zu unterstreichen. Allerdings ist es nicht ganz richtig, wenn das Urteil von einer „Festsetzung der Vorauszahlungen“ spricht, denn die Vorauszahlungen werden grundsätzlich nicht festgesetzt, sondern sind ohne

weiteres auf Grund der gesetzlichen Anordnung des § 95 EStG. zu entrichten. Nur wenn im abgelassenen Steuerabschnitt eine Steuerpflicht noch nicht bestanden hat, können für den laufenden Steuerabschnitt die Vorauszahlungen durch einen besonderen Vorauszahlungsbescheid festgesetzt werden (vgl. § 98 EStG.). Aber auch diese „festgesetzten“ Vorauszahlungen sind in rechtlicher Beziehung geradezu zu beurteilen wie die „gesetzlichen“ Vorauszahlungen. Beide Arten von Vorauszahlungsverpflichtungen werden in keiner Weise weder durch die nachträglich entstehende Jahressteuerschuld noch durch den nachfolgenden endgültigen Steuerbescheid in ihrer Selbständigkeit als Steuerforderungen berührt. Auch sind die Vorauszahlungsverpflichtungen nicht durch die endgültige Steuerschuld auslösend bedingt (so Mengel, RD., § 61 Anm. 4 Abs. 2); denn dann müßte jede Rechtswirkung aus der Vorauszahlungspflicht für die Zukunft nach Entstehung der Steuerschuld erlöschen, während tatsächlich z. B. die Verzinsungspflicht nichtgezahlter Vorauszahlungen durch die Entstehung der Steuerschuld nicht aufgehoben wird (vgl. § 102 Abs. 2 EStG.). Aber auch umgekehrt wird die rechtliche Selbständigkeit der endgültigen Jahressteuerschuld in keiner Weise durch die Vorauszahlungen beeinflusst. Die Jahressteuerschuld entsteht nach Ablauf des Steuerabschnittes ohne Rücksicht auf geleistete Vorauszahlungen in voller Höhe und bildet insoweit die gesetzliche Grundlage für die Vorauszahlungen des folgenden Steuerabschnittes. Die bereits geleisteten Vorauszahlungen haben nur Einfluß auf die Höhe der fällig werdenden Jahresschuld, indem sie die Fälligkeit auf den Betrag beschränken, der etwa geleistete Vorauszahlungen und einbehaltene Steuerabzugsbeträge übersteigt. Diese auf die sog. Abschlußzahlung beschränkte Fälligkeit tritt aber erst einen Monat nach Zustellung des Steuerbescheides ein (§ 102 Abs. 2 EStG.; § 81 Abs. 3 NAbgD.). Es bedeutet somit eine vollkommene Verkeimung des rechtlichen Charakters eines Steuerbescheides, wenn sich das erstinstanzliche Urteil darüber folgendermaßen äußert: „Der endgültige Steuerbescheid besagt lediglich, ob der Steuerpflichtige zuviel oder zu wenig gezahlt hat und nur demgemäß abzurechnen ist.“

Die dargelegte Bedeutung der endgültigen Steuerschuld und der Vorauszahlungen und ihr Verhältnis zueinander haben sowohl das LG. als auch das OLG. nicht erkannt. Obwohl der Reichsfiskus — wie der Tatbestand zweifelsfrei erkennen läßt — nur die endgültige Einkommensteuerschuld 1927 angemeldet hatte und demnach nur über das Vorrecht dieser Steuerforderung zu entscheiden war, besaß sich das BU. nur nebenbei mit dieser Forderung. Wenn es hierzu nur sagt: „Die Entscheidung darüber, in welcher Höhe dem Kl. ein Vorrecht zusteht, hängt somit davon ab, ob und inwieweit die angemeldete Forderung bereits früher als am 7. März 1928 fällig geworden ist“, so ist das zu wenig. Daß die am 10. April 1927, 10. Juli 1927, 10. Okt. 1927 und 10. Jan. 1928 fälligen Vorauszahlungen nicht bevorrechtigt waren, steht zweifelsfrei fest. Sie waren daher auch nicht von dem Reichsfiskus mit dem Anspruch auf bevorrechtigte Befriedigung angemeldet worden. Dagegen war die endgültige Steuerschuld erst mit dem Ablauf des 31. Dez. 1927 entstanden, und, soweit keine Vorauszahlungen geleistet waren, erst einen Monat nach der Zustellung, die am 23. Juni 1928 erfolgt war, fällig geworden. Diese Steuerforderung von 1206 RM war somit im Betrage von 1206 RM abzüglich bereits gezahlter 50 RM bevorrechtigt. Bevorrechtigt wären weiterhin gewesen die Voraus-



Berlin.

## b) Strafsachen.

6. § 377 ABgD.; § 95 EinkStG. v. 10. Aug. 1925 (RGBl. 189); §§ 1, 15, 19 UmfStG. v. 8. Mai 1926 (RGBl. 218). Die Säumnis in der Zahlung einer Einkommen- oder Umsatzsteuervorauszahlung oder das Unterbleiben dieser Zahlungen stellt eine strafbare Steuerordnungswidrigkeit nicht dar.

Der Senat hat die Frage im Gegensatz zum LG. verneint. LG. hat § 95 EinkStG. ebenso wie § 19 UmfStG., letzteren auch insoweit, als er sich nur über die Vorauszahlungen verhält, als Vorschriften erachtet, die „im Interesse der Besteuerung“ i. S. des § 377 ABgD. erlassen worden sind. Damit hat es jedoch der Generalklausel der Vorschrift eine Ausdehnung gegeben, die als nicht gerechtfertigt abzulehnen ist. Nach § 375 Entw. der ABgD. v. 6. Aug. 1919 (Druckf. Nationalvers. 338 Nr. 759), dem das Gesetz in seiner ursprünglichen Fassung entsprach, sollte nur der mit einer Ordnungsstrafe bestraft werden, der den im Interesse der Steuerermittlung und Steueraufsicht erlassenen Vorschriften der Steuererlasse und der dazu ergangenen und öffentlich oder den Beteiligten besonders bekanntgemachten Verw. Best. durch andere als die in den Steuererlassen unter Strafe gestellten Handlungen oder Unterlassungen zuwiderhandelt. Damit sollten nur diejenigen Tatbestände der kriminellen Bestrafung nicht entzogen bleiben, bei denen dem Steuerpflichtigen eine Lässigkeit in der Erfüllung der Verpflichtungen zur Last zu legen ist, welche die notwendige Grundlage einer Steuerveranlagung bilden. Dazu gehört u. a. für das Gebiet der Einkommensteuer die Erfüllung der Vorschriften über die Buchführungspflicht, wie sie nach den Handelsgesetzen besteht, sowie über die Abgabe der Einkommensteuererklärung nach dem EinkStG., für das Gebiet der Umsatzsteuer die Einhaltung der Bestimmungen über die besondere Anmelde- und Aufzeichnungspflicht, aber auch die allgemeine Buchführungspflicht, über die Steueraufsicht, die Abgabe der gesetzlich vorgeschriebenen Steuererklärungen und Voranmeldungen sowie die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen. Da bei der ursprünglichen Fassung Zweifel darüber bestanden, ob den Vorschriften im Interesse der Steuerermittlung und Steueraufsicht auch Bestimmungen wie u. a. die über die technische Durchführung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn (vgl. § 53a EinkStG. v. 29. März 1920, jetzt §§ 69 ff. EinkStG. v. 10. Aug. 1925, verbunden mit den Durchw. Best. des RM. v. 5. Sept. 1925) zu unterstellen seien, wurde durch Art. VIII § 56 Ziff. 10 III. StNotW. v. 14. Febr. 1924 (RGBl. 74) die weitere Fassung „im Interesse der Besteuerung“, wie sie gegenwärtig gilt, eingeführt (Wecker, Komm. zur ABgD., 3. Aufl., Berlin 1924, zu § 377 Anm. 2, S. 716; Projeck, daselbst, 3. Aufl., Köln 1924, S. 786).

Die Ordnungsstrafe sollte aber auch nach der geänderten Fassung nur dazu dienen, die Durchführung der Finanzverwaltung zu sichern, Störungen zu beseitigen und bösen Willen zu brechen (Wecker, ABgD. a. a. D.). Dagegen war mit der veränderten Fassung nicht beabsichtigt, die bloße nicht pünktliche oder überhaupt nicht erfolgende Zahlung einer Steuer mit einer Ordnungsstrafe zu belegen. Zu einer so weitgehenden Auslegung nötigt auch nicht der Wortlaut der Vorschrift. Als im Interesse der Besteuerung (einschließlich der Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung) gelegen sind zwar unbedenklich Bestimmungen, wie die des § 19 UmfStG., insoweit zu erachten, als sie den Steuerpflichtigen, abgesehen von der Vorauszahlung, die Pflicht der Voranmeldung auferlegen. Dagegen sind nicht so sehr in diesem Interesse, als vielmehr im Interesse des Steuer eingangs gelegen, Vorschriften anzusehen, welche sich über die Pflicht der Vorauszahlung und überhaupt der Zahlung einer Steuer verhalten.

Den vorstehenden Ausführungen kann auch nicht entgegengehalten werden, daß die nicht pünktliche Entrichtung der Lohnsteuerzahlungen durch den Arbeitgeber oder seinen Vertreter nach anerkanntem Rechte unter Umständen den Vergehenstatbestand der strafbaren Steuerordnungswidrigkeit erfüllen kann. Denn hierbei ist es nicht allein die nicht oder nicht pünktliche Zahlung der Lohnsteuern, diese Folge haben kann, sondern insbes. eine ihr vorausgehende schuldhaftige Nichterfüllung der besonderen Steuerabzugspflichten des Arbeitgebers, die, verbunden mit der nicht pünktlichen oder überhaupt nicht erfolgenden Lohnsteuerzahlung, den Tatbestand des § 377 erfüllt (vgl. RGSt. 61, 81, 87). Die nicht pünktliche Abführung der Lohnsteuern wird regelmäßig darin ihren Grund haben, daß der Arbeitgeber bereits im Zeitpunkte der Lohnzahlung nicht über die Mittel verfügt, die zur Auszahlung der vollen Löhne und zur Einbehaltung des für die Abführung der Lohnsteuer nötigen Barbetrags erforderlich sind. Zahlt er aber alsdann gleichwohl die vollen Löhne aus und zieht die entsprechenden Lohnsteuern nur rechnerisch ab, anstatt nur so viel Lohn zur Auszahlung zu bringen, daß er den ihm entsprechenden Lohnsteuerbetrag bar zurückbehält, wie er dies

auch bei den Sozialversicherungsbeiträgen zu tun verpflichtet ist, so verlegt er schuldhaft die ihm nach den §§ 69 ff. EinkStG. obliegenden Lohnsteuerabzugspflichten. Das hat auch der RFS. bei Gelegenheit der Entsch. der Frage, ob insbes. der Vertreter einer GmbH. neben der letzteren für die Lohnsteuerrückstände persönlich haftbar zu machen ist (§ 90 ABgD.), in ständ. Rspr. ausgesprochen, der beizupflichten ist (RFS.; StW. 1928 Nr. 777/778; RGBl. 1928, 344; 1929, 91; 1930, 201/202, 321). Die u. a. die persönliche Haftung des Vertreters begründende schuldhaftige Verletzung der Steuerabzugspflichten erfüllt aber gleichzeitig, mag dem Täter auch im übrigen ein steuernehrliches Verhalten gegenüber dem FinA. nicht zur Last zu legen sein, im Zusammenhang mit der demnächst ausbleibenden Abführung der Lohnsteuern am Fälligkeitstage unbedenklich auch den Tatbestand einer strafbaren Steuerordnungswidrigkeit i. S. des § 377 ABgD. Das gleiche ist anzunehmen, wenn die nichtpünktliche oder ausbleibende Lohnsteuerzahlung zwar nicht darauf zurückzuführen ist, daß der Arbeitgeber seinen Abzugspflichten nicht genügt hat, sondern darauf, daß er über die einbehaltenen Lohnsteuerbeträge später anderweit zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes verfügt hat und sich damit wirtschaftlich aus den Lohnsteuern ein billiges Darlehen verschafft hat. Hierbei fällt für die Verwirklichung des Vergehenstatbestandes der Steuerordnungswidrigkeit insbes. noch ins Gewicht, daß der Arbeitgeber nur Mittler zwischen dem steuerpflichtigen Arbeitnehmer und der Steuerbehörde ist, der mit der Lohnsteuer fremde Steuern zu entrichten hat (RGSt.; StArch. 1927, 122; RGSt. 63, 95, 97/98).

Ähnliche Verpflichtungen bestehen aber nicht bei der Umsatz- und Einkommensteuer, letzterer als einer vom Steuerpflichtigen selbst aufzubringenden Steuer. Allerdings nimmt der Gewerbetreibende mit dem Entgelt für seine Arbeitsleistung regelmäßig auch bereits die Umsatzsteuerbeträge ein, die er in dieses Entgelt eingerechnet hat. Hieraus läßt sich aber nicht herleiten, daß er gehalten wäre, den Umsatzsteuerbetrag jeweilig aufzubewahren und ihn zur rechtzeitigen Steuerentrichtung zur Verfügung zu halten. Denn die Umsatzsteuer ist, worauf RGSt. 61, 186, 189 zutreffend hinweisen, nicht aus den vereinnahmten Entgelten zu entrichten, sondern wird von ihnen nur berechnet (§ 8 UmfStG.). Für die Verpflichtung, die Umsatzsteuer bei Fälligkeit zu zahlen und die Mittel dafür zu beschaffen — und das gleiche gilt für die Einkommensteuer —, können daher keine anderen Grundsätze maßgebend sein, als für sonstige Abgaben, die nur eine persönliche öffentlich-rechtliche Geldschuld darstellen.

Die Auffassung, daß die nicht oder nicht pünktliche Zahlung einer Einkommen- oder Umsatzsteuervorauszahlung nicht den kriminellen Tatbestand des § 377 ABgD. erfüllt, wird aber vor allem durch den Zusammenhang des § 377 mit § 202 ABgD. unterstützt.

Nach § 202 ABgD. VZass. waren die FinA. zur unmittelbaren Erzwingung ihrer Anordnungen durch Zwangsgeldstrafen nur so weit ermächtigt, als sie die „Ermittlung von Steueransprüchen oder die Durchführung der Steueraufsicht“ betrafen. In gleicher Weise wie § 377 ABgD. wurde auch diese Vorschrift durch Art. VIII § 56, und zwar Ziff. 11 III. StNotW. dahin geändert, daß die Ermächtigung auf Anordnungen „im Besteuerungsverfahren (einschließlich der Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung)“ erstreckt wurde. Es wurde somit fast die gleiche Fassung wie im § 377 ABgD. gem. Art. VIII § 56 Ziff. 10 III. StNotW. gewählt. Hiermit wurde der Zweck verfolgt, auch Fälle der Ermächtigung zu unterstellen, in denen die Steuerbehörde innerhalb ihrer gesetzlichen Befugnisse bisher unbekannte Steuerfälle ermittelt hat oder eine Veranlagung vorbereiten will (Wecker, ABgD. 6 zu § 202 Anm. 2 S. 459). Dagegen lag auch hier die Absicht fern, durch die Neufassung die Möglichkeit zu eröffnen, durch Zwangsgeldstrafen fällig gewordene Steuern heizutreiben. Das ergibt sich hier bereits mittels arg. e contr. aus § 347 ABgD., wonach das FinA. nur andere als Geldleistungen nach § 202 ABgD. erzwingen kann.

Aus dem Vorstehenden folgt aber gerade, daß es mit dem Sprachgebrauch der ABgD. durchaus vereinbar ist, unter Anordnungen „im Besteuerungsverfahren“ oder „Vorschriften im Interesse der Besteuerung (einschließlich der Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung)“ Anordnungen und Vorschriften über die Erhebung von Steuern, und damit auch über die Zeit ihrer Abführung nicht zu begreifen (RFS. 14, 58, 64; Wecker a. a. D. zu § 202). Dabei ist auch zu berücksichtigen, daß zur Zeit der Entstehung der ABgD. die Ausbildung solcher umrissener steuertechnischer Begriffe durchaus noch nicht so weit vorgeschritten war, und daß das gleiche selbst heute noch nicht der Fall ist, daß man notwendigerweise den Wortsinne einer Vorschrift nach allgemeinem oder auch nur juristisch-technischem Sprachgebrauch entscheiden lassen müßte (Wecker, StW. 1928, 473). Ist aber danach vielmehr dem Zweck des § 377 ABgD. ausschlaggebende Bedeutung beizumessen, so fällt noch ins Gewicht, daß der Gesetzgeber an die nicht rechtzeitige oder überhaupt ausbleibende Zahlung einer Steuer ohnehin schon Rechtsnachteile ohne Rücksicht auf Verschulden bereits früher sogar in Gestalt von Verzugszuschlägen geknüpft hat und auch jetzt noch in Gestalt hoher Verzugszinsen knüpft (vgl. 5. Bd. zur Änderung der StZinsW. v. 21. Jan. 1927; RGBl. 50). Auch das spricht dafür, daß der Gesetzgeber diese Art Bestrafung, im übrigen aber die Beitreibungsvor-

zahlungen, die auf Grund des Steuerbescheides 1927 am 10. Juli 1928, 10. Okt. 1928 und 10. Jan. 1929 fällig geworden sind. Auf diese Forderungen trifft alles das zu, was das Urteil in eingehender Weise über die Selbständigkeit der Vorauszahlungen ausgeführt hat.

RegR. PrivDoz. Dr. E. Riemann, Frankfurt a. M.

schriften der §§ 298 ff. ABgd. für erforderlich, aber auch ausweichend erachtet hat, die rechtzeitige Erfüllung der Steuerzahlungen sicherzustellen, daß er dagegen davon abgesehen hat, hierfür noch den besonderen Strafschutz des § 377 ABgd. zu schaffen.

Auch im Schrifttum wird, soweit ersichtlich, die auch vom sozialen Gesichtspunkte allein zu rechtfertigende Auffassung nahezu allgemein vertreten, daß § 377 ABgd. auf Fälle wie den vorliegenden nicht anwendbar ist (Becker, Komm. zur ABgd., 6. Aufl., Berlin 1928, zu § 377 Anm. 2 S. 786; Mrozek a. a. O. zu § 377; Behlow, UmStG., Köln 1928, S. 241/242; dagegen scheinbar Bühler, Lehrb. des Steuerrechts, Bd. 1 S. 509/510, der der Entsch. RGSt. 60, 182 zu Unrecht einnehmen will, daß RG. den gegenständlichen Standpunkt einnimmt; vgl. insbes. RGSt. 61, 186, 189).

(RG., 4. StrSen., Ur. v. 5. Juni 1930, 4 S 34/30.)

Mitgeteilt von RWR. Dr. Boehm, Berlin.

\*

7. §§ 135, 136 Riff. 9, 145, 155, 110 ZollG.; Kontenregulativ v. 15. Dez. 1887; §§ 359, 365, 453 ABgd.; Art. VII Ziff. 10 Ges. z. Abänderung des TabStG. v. 12. Dez. 1929 (RGBl. 234). Zollhinterziehung in Ansehung von Eingangszöllen für Teppiche durch falsche Bestandsanmeldung. Zur Frage des mildernden Strafgesetzes i. S. von § 2 Abs. 2 StGB. f)

Der Angekl., dem für seinen Teppichgroßhandel die Vergünstigung eines sog. fortlaufenden Kontos eingeräumt worden war, vermöge dessen er die aus dem Auslande eingegangenen Teppiche erst mit ihrem Weiterverkauf zu verzollen brauchte, hat sich die durch den deutsch-griechischen Handels- und Schiffsverkehrsvertrag v. 24./31. März 1928 i. Verb. m. der Anordnung des RZM. v. 23. Juni 1928 (RZBl. 204) am 1. Juli 1928 eingetretene Herabsetzung des Eingangszolls von 800 RM je Doppelzentner auf 600 RM je Doppelzentner bereits vor ihrem Eintritt in der Weise zunutze gemacht, daß er vom Juli 1927 bis Ende Juni 1928, um den Absatz der Ware zu fördern, der im Hinblick auf die damals schon in Handelskreisen bekanntgewordenen Verhandlungen über eine Zollherabsetzung ins Stocken geraten war, an Einzelhändler Teppiche mit folgender Überebe geliefert hat: die Käufer sollten von ihm für die bis Anfang Juli 1928 nicht

Zu 7. Das vorstehende Urteil des RG. gehört der Zeit des Überganges an von der Herrschaft des Strafrechts des ZollG. zum Strafrecht der ABgd., Anlaß genug, einen wenn auch nur kurzen Blick auf diese Entwicklung zu werfen.

Das Steuerstrafrecht der Vorkriegszeit war gekennzeichnet durch seine Vielgestaltigkeit und Unübersichtlichkeit. Nicht nur daß die Steuergesetze in den grundlegenden Fragen vom allgemeinen StGB. abwichen, sie zeigten auch unter sich in Fragen von wesentlicher Bedeutung die mannigfachen Verschiedenheiten (vgl. hierzu Schmalz, „Die Steuerhinterziehung i. S. des § 359 Abs. 1—4 ABgd.“, Berlin 1926, S. 2—5; Lefewer, Steuerstrafrecht, Berlin 1925, S. 11 ff.). Diesen unerfreulichen Zustand der Rechtszersplitterung suchte die ABgd. zu beseitigen, indem sie durch Kodifizierung des Steuerstrafrechts die Rechtsgrundlagen für eine Beseitigung der Unübersichtlichkeit des damaligen Rechts schuf (vgl. hierzu auch die Begründung zu Art. VIII der III. StrNotV. und RGSt. 58, 417 ff., 420). Freilich die volle Rechtseinheit war auch damit noch nicht gewonnen, ein solcher Erfolg scheiterte an der praktischen Unmöglichkeit, alle Steuergesetze mit einem Schläge auf die neuen Vorschriften der ABgd. umzustellen. So mußte der Ausweg gewählt werden, die materiellen Strafvorschriften der bisherigen Steuergesetze weiter bestehen zu lassen, bis sie an die ABgd. angepaßt waren (§ 453 ABgd.). Nur langsam vollzog sich bei der Schwierigkeit der neuen Verhältnisse, in die die junge Reichsfinanzverwaltung hineingestellt war, der Umstellungsprozeß auf die Normen des Reichssteuerstrafrechts: i. J. 1923 wurde das BierStG., das SpielkartenStG., das Leuchtmittel- und ZündwarenStG., das SalzStG. (i. J. 1926 aufgehoben) und das ZuckStG. an die ABgd. angepaßt, es folgte 1925 das inzwischen (1926) wieder aufgehobene WeinStG., während das materielle Strafrecht des TabStG. und des ZollG. als letzter Rest einer vergangenen Zeit noch ein Sonderdasein führte. Die Vollendung und Krönung dieser Entwicklung brachte die TabStGNov. v. 12. Dez. 1929 (RGBl. 234 ff.), die das Sonderstrafrecht des TabStG. und des ZollG. bis auf ganz verschwindende Überreste durch Streichung des § 453 ABgd. (Art. VII Ziff. 10 TabStGNov. v. 22. Dez. 1929) beseitigte und dadurch der lückenlosen Anwendung des Strafrechts der ABgd. zum Sieg verhalf.

Damit wäre im vorliegenden Falle an sich die Bahn frei gewesen für die Anwendung des § 359 ABgd., wenn es sich nicht um einen nach § 2 Abs. 2 StGB. zu behandelnden Übergangsfall gehandelt hätte, wie das RG. mit Recht betont hat. So mußte die Vergleichung der in Frage kommenden Strafnormen des ZollG. (§§ 135, 136 Riff. 9, 144, 145 ZollG.) und des § 359 ABgd. einsehen, die das RG. zutreffend in Übereinstimmung mit der Rpr. und der überwiegenden Meinung des Schrifttums (vgl. z. B. RGSt. 57, 121; 59, 90 ff., 97; 60, 123 ff., 124; Ebermayer, StGB., 4. Aufl., 1929, S. 137/V; Frank, StGB., 16. Aufl., Tübingen

anderweit verkaufte Ware den Unterschied zwischen dem ihnen bereits mit dem Kaufpreise in Rechnung gestellten und von ihnen bezahlten alten Zoll und dem neuen niedrigeren zurückvergütet erhalten, wenn sie ihm die Teppiche für die infolge der etwaigen Zollherabsetzung notwendig werdende Bestandsaufnahme zwecks Umartifizierung vorübergehend wieder auflieferen. Nachdem die Käufer von diesem Rechte Gebrauch gemacht hatten, hat der Angekl. die von ihm bereits verkauften Teppiche als „im Bestande verbliebene kontierte Ware“ aufgeführt und auf diese Weise erreicht, daß der Zoll für die Teppiche jedenfalls in Höhe des Unterschiedes von 800 RM je Doppelzentner zu 600 RM je Doppelzentner unerhöht blieb.

Das LG. hat den Angekl. wegen dieses Verhaltens wegen Zollhinterziehung aus § 135 ZollG. zur Zahlung einer Geldstrafe in Höhe des Vierfachen des hinterzogenen Betrags und ferner zur Zahlung des Wertersatzes der Teppiche aus § 155 ZollG. verurteilt, weil die Teppiche selbst zur Zeit des Urteilserrlasses wegen Weiterverkaufs an gutgläubige Dritte nicht mehr der Einziehung unterlagen.

Die Anwendung des ZollG. war jedoch rechtsirrtümlich.

Nach Art. VII Ziff. 10 des am 1. Jan. 1930, also vor Erlass des Ur. des LG. in Kraft getretenen Gesetzes zur Abänderung des TabStG. v. 12. Dez. 1929, das in Art. VII mehrfache Änderungen der ABgd. enthält, ist bestimmt: „§ 453 ABgd. wird gestrichen.“ Dieser Vorschrift war eine entscheidende Bedeutung auch für die Gesetzesanwendung im vorliegenden Falle nicht abzusprechen. Nach der Rechtslage, wie sie sich seit der ABgd. v. 31. Dez. 1919 bis zum 1. Jan. 1930 gestaltet hatte, waren zwar für diesen Zeitraum die Strafvorschriften des ZollG. in Geltung geblieben. Allerdings hatte § 451 ABgd. die vor dem Inkrafttreten derselben verurteilten Steuergesetze und damit auch das ZollG. insoweit außer Geltung erklärt, als sie mit der ABgd. nicht im Einklange standen. Das traf auch auf § 135 ZollG. sowohl nach Norm wie Strafandrohung im Hinblick auf § 359 ABgd. unbedenklich zu. § 453 Abs. 1 Satz 1 ABgd. hatte aber als in § 451 ABgd. ausdrücklich vorgesehene Ausnahme bestimmt, daß die Vorschriften des § 451 ABgd. über das Außerkrafttreten der mit der ABgd. nicht im Einklange stehenden Steuergesetze auf die materiellen Strafvorschriften dieser Gesetze mit Ausnahme des sofort in Geltung tretenden § 358 ABgd. keine Anwendung finden sollte. Danach blieben die materiellen Strafvor-

1925, S. 24; Dischhausen, StGB., Berlin 1927, 11. Aufl., S. 54, 55) auf die Strafe in concreto abgestellt hat.

Welches Gesetz ist bei Anwendung auf den vorliegenden Fall das mildeste?

Was die Hauptstrafe betrifft, zweifellos die Strafanforderung des § 359 ABgd., wie das RG. mit Recht ausgeführt hat. Daß dies auch bezüglich der Einziehung bzw. der Wertersatzstrafe zutrifft, bedarf aber noch kurzer Erörterung. Das RG. folgert aus der Tatsache, daß die Teppiche zur Zeit des Urteilserrlasses an gutgläubige Dritte veräußert waren, die Unmöglichkeit der Einziehung und hat darum gegen den Angekl. die Wertersatzstrafe für zulässig erachtet. Diese Maßnahme stütze sich auf die in Rechtsprechung und Schrifttum unter der Herrschaft der §§ 154, 155 ZollG. vertretene Anschauung, daß die Einziehung dann nicht mehr vollzogen werden kann und darum der Wertersatzstrafe zu weichen hat, wenn die Ware, bevor die Einziehung oder Beschlagnahme ausgesprochen worden war, in die Hände eines gutgläubigen Dritten übergegangen ist (vgl. Hoffmann, ZollG.: M. Stengleins Komm. zu den strafrechtlichen Nebengesetzen, Berlin 1912, Anm. 2 zu § 155; RGSt. 30, 413 ff.). Demgegenüber ist aber folgendes zu beachten:

Die Streichung des § 453 ABgd. hatte das Außerkrafttreten der §§ 154, 155 ZollG. zur Folge, wenigstens soweit es sich um Zollhinterziehung, also nicht um Kontenbanke (Bannbruch) handelte (§ 451 ABgd.; Jandke, Die Artikel VI und VII des Ges. zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929“; Ztschr. für Fölle u. VerbrSt. 1930, 23 ff., 28). An ihre Stelle traten die Vorschriften der ABgd. (§§ 379, 380, 365 Abs. 2), welche die Materie in einem entscheidenden Punkte anders als das ZollG. geregelt haben: Zwar schreibt auch § 365 Abs. 2 a. a. O. vor, daß auf Wertersatzstrafe zu erkennen ist, wenn die Einziehung nicht vollzogen werden kann; insofern ist der frühere Rechtszustand unverändert geblieben; geändert aber hat sich die rechtliche Tragweite des gutgläubigen Erwerbes an den einzuziehenden Gegenständen für die Möglichkeit der Einziehung. Denn die Vorschrift des § 380 ABgd. sieht ausdrücklich eine Einziehung auch dann vor, wenn zur Zeit des Urteilspruches Rechte Dritter bereits bestanden: „Wird auf Einziehung erkannt, so geht das Eigentum an den einzuziehenden Sachen mit der Rechtskraft des Erkenntnisses auf das Reich über. Rechte Dritter erlöschen.“ Obwohl also im vorliegenden Falle die Teppiche bereits vor der Rechtskraft des Ur. von dritten Personen erworben worden waren, wären sie einzuziehen gewesen und eine Wertersatzstrafe wäre nicht in Frage gekommen. Da die Einziehung nur dem Täter gegenüber Strafcharakter hat, während sie gegenüber dem Eigentümer, der in keiner Weise beteiligt ist, ein Einsehenmüssen mit der ihm gehörigen, von der Straftat betroffenen und deshalb gewissermaßen mit einem Makel behafteten Sache für die strafbare Handlung eines anderen“ bedeutet (RGSt. 62, 49 ff., 51; vgl. auch die Bespr. von Detker: ZW. 1930, 326 ff.)

schriften des ZollG. auch nach dem Inkrafttreten der RMbG. weiter in Geltung. Hierbei verblieb es auch nach der III. StNov. v. 14. Febr. 1924. Die Absicht der Schaffung eines einheitlichen Steuerstrafrechts wurde durch sie auf einem der wichtigsten Gebiete, nämlich dem des Zollstrafrechts, ebensovienig erreicht, wie durch die Befehl der Folgezeit (vgl. Goepfeler: *ZolluSt.* 1927, 311; *Fischaller* ebd. S. 336). Erst das Gef. v. 22. Dez. 1929 hat hierin mit dem 1. Jan. 1930 Wandel geschaffen und durch die Streichung des § 453 RMbG. u. a. ausgesprochen, daß auch die materiellen Strafvorschriften des ZollG., soweit sie mit der RMbG. nicht im Einklange stehen, zu gelten aufgehört haben (vgl. *Faucke: ZolluSt.* 1930, 23).

Danach wäre die Anwendung der §§ 135, 155 ZollG. durch das LG. nur gerechtfertigt gewesen, wenn sie gegenüber den §§ 359, 365 RMbG. im vorliegenden Falle das mildere Gesetz i. S. des § 2 Abs. 2 StGB. gewesen wären.

Das war aber zu verneinen. Zwar hatte der Angekl. unbedenklich den Tatbestand des § 135 ZollG. in äußerer wie innerer Beziehung verwirklicht. Denn, indem er die bereits verkauften und zu Eigentum übergebenen auch voll bezahlten Teppiche in seiner Abrechnungsdeklaration als „im Bestande verbliebene kontierte Ware“ aufführte und in der Bestandsdeklaration als „unabgesetzt gebliebene kontierte ausländische Ware“ in Vortrag brachte, hatte er die Zollbehörde über seinen richtigen Warenbestand getäuscht und eine Hinterziehung von Eingangszöllen unternommen. Nach den Urteilsfeststellungen des LG. war er sich auch der Zollpflichtigkeit der Ware sowie des Umstandes, daß seine Handlungsweise unmittelbar geeignet war, dem Reich den schuldigen Zoll zu entziehen, bewußt (RSt. *ZolluSt.* 1926, 110). Das LG. hätte aber zur erschöpfenden rechtlichen Beurteilung der Sache auch den auch für die Frage nach dem milderen Gesetz i. S. des § 2 Abs. 2 StGB. erheblichen Strafstatbestand des § 136 Ziff. 9 ZollG. heranziehen müssen. Dieser war zunächst insoweit gegeben, als der Angekl. auf Grund der ihm erteilten Vergünstigung, ein fortlaufendes Konto i. S. des § 110 ZollG. zu unterhalten, zu den Personen gehörte, denen Waren von der Zollverwaltung unzerzollt anvertraut waren. Ebensovienig konnte es aber einem Zweifel unterliegen, daß der Angekl. durch die vorübergehende Wiederhernahme der Teppiche in Verwahrung zur Bestandsaufnahme über die Teppiche, zur d. h. zum Zwecke der Verkürzung der Zollgefälle, „verfügt“ hatte. Danach wäre der Angekl. bei richtiger Anwendung

der Vorschriften des ZollG. sogar mit dem sechsfachen Betrage der hinterzogenen Abgabe zu bestrafen gewesen (§§ 145, 144 ZollG.).

Gegenüber diesen Strafvorschriften des ZollG. stellte aber für den vorliegenden Fall, in welchem das LG. ersichtlich bei dem im wesentlichen nicht vorbestraften Angekl. auch bei Anwendung des § 359 RMbG. von einer Freiheitsstrafe abgesehen hätte, die letzt-erwähnte Vorschrift in ihrem Verhältnisse zu den §§ 135, 136 Ziff. 9 ZollG. das mildere Strafgesetz i. S. des § 2 Abs. 2 StGB. dar. Denn nach § 359 Abs. 1 Satz 3 RMbG. konnte das LG., wie es dies auch getan hat, selbst beim Vorliegen des Strafschuldensbestands des § 136 Ziff. 9 ZollG. auf den vierfachen Betrag des hinterzogenen Zolls als Mindeststrafe herabgehen, während es nach §§ 136 Ziff. 9, 145, 144 ZollG. auf den sechsfachen Betrag als absolute Strafe hätte erkennen müssen.

Der Einwand der Verteidigung, daß das LG. zu Unrecht statt auf Einziehung der Teppiche auf die Verpflichtung des Wertesatzes erkannt habe, da die Teppiche bei den Abnehmern des Angekl. noch vorhanden gewesen seien, scheiterte an der gegenteiligen für das RevG. bindenden Feststellung, daß die Teppiche inzwischen an gutgläubige Dritte veräußert waren. Daraus ergab sich ohne weiteres die Unzulässigkeit ihrer Einziehung und kam nur die Verpflichtung des Angekl. zum Wertesatz in Frage. Ob dieser gutgläubige Erwerb durch rechtzeitige Beschlagnahme hätte abgewandt werden können, war demgegenüber unbeachtlich; vielmehr war allein entscheidend, daß die Anordnung der Einziehung zur Zeit des Erlasses des Urts. des LG. aus rechtlichen Gründen nicht mehr möglich war (*Havenstein, ZollG.* zu § 155 Anm. 2).

Die Rev. des Angekl. war mit der Maßgabe zurückzuweisen, daß der Angekl. auf Grund der §§ 359, 365 Abs. 2 RMbG. verurteilt ist.

(RG., 4. StrSen., Urts. v. 19. Mai 1930, 4 S 28/30.)

Mitgeteilt von RGR. Dr. Boehm, Berlin.

\*

#### Stredben.

8. §§ 29, 70, 77 EinfStG. v. 10. März 1925; §§ 367, 377 RMbG. Fahrlässigkeit des Betriebsinhabers bei Übertragung der Steuerangelegenheiten an Angestellte.†)

Der Angekl. war alleiniger Geschäftsführer seiner Firma, die in ihren vier Steinbrüchen zeitweise etwa 500 Arbeiter beschäftigte.

u. Detker, Kriminelle u. zivile Haftung Dritter, *Kostocker Festg.* für Jhering, Stuttgart 1892, S. 87 ff.), war auch vom Standpunkt der Frage der Einziehung bzw. der Wertesatzstrafe aus betrachtet die Subsumtion der Tat unter die §§ 359, 365 RMbG. als Anwendung des mildesten Strafgesetzes (§ 2 Abs. 2 StGB.) für den Täter anzusehen.

Die Anwendung des § 359 RMbG. als des im vorliegenden Falle mildesten Gesetzes erheischt aber noch eine Klärung der Frage, ob es sich im vorliegenden Falle um eine vollendete oder um eine veruchte Hinterziehung handelte, ob also ein Steuer- (Zoll-)anspruch bereits entstanden war oder nicht; denn die TabStNov. hat mit dem Unternehmen der Zollhinterziehung (§ 135 ZollG.), das Vollenbung und Versuch in gleicher Weise umfaßt, aufgeräumt und die Unterscheidung zwischen Versuch und Vollenbung, wie sie die RMbG. im Anschluß an das gemeine Strafrecht normiert (§§ 359, 360), auch für die Zollhinterziehung vorgeschrieben. Die Beurteilung der Tat in Richtung auf die Frage der Vollenbung oder des Versuchs hängt in der Hauptsache davon ab, wie man den Zollanspruch bei fortlaufenden Konten in rechtlicher Beziehung aufzufassen hat. Das Schrifttum ist überwiegend der Ansicht, daß die Verabfolgung der Waren auf ein laufendes Konto die Entstehung der Zollschuld zur Folge hat; und zwar einer Zollschuld unter der auflösenden Bedingung, daß diese wieder entfällt, wenn die angeschriebenen Waren unter Zollkontrolle ins Ausland zurückgehen, in eine Zollniederlage untergebracht, auf ein anderes Zollkonto übertragen oder wenn die Waren dem Veredelungsverkehr unter Zollkontrolle unterworfen werden (so *Becker, RMbG.*, 4. Aufl., Berlin 1925, S. 171 Anm. 4 b; *Hoffmann a. a. D.* Anm. 4 a zu § 110 ZollG.; *Kuehn, Veredelungsverkehr*, 2. Aufl., 1928, S. 34, 35; *Otto Mayer, Deutsches Veredelungsverkehr*, 1. Bd., 1924, S. 342/43; *Wozek, RMbG.*, Berlin 1924, § 81 Anm. 4 vgl. ferner *Erl. d. RM. in RZBl.* 1926, 41). Dieser Ansicht der herrschenden Meinung, die, soweit ich sehe, nur von *Schröter* bekämpft wird (Gibt es bedingte Zollschulden? *Ztschr. für Zoll u. VerbrSt.* 1926, 63 ff.: Die bedingte Zollschuld im neuesten Schrifttum: *Ztschr. für Zoll u. VerbrSt.* 1927, 194 ff.) wird beizutreten sein. Die Zollschuld entsteht nach ständiger Spr. des RSt. (z. B. *RSt.* 11, 276; vgl. auch meine Literaturangaben in der *Veredelungsverkehr* für Steuer- und Finanzrecht 1928, 204 Anm. 27 in der Abhandlung: Die Steuerhinterziehung als Rechtsgrundlage für die steuerliche Pflicht des Hinterziehers) in dem Zeitpunkt, in dem die Waren, die aus dem Auslande eingeführt werden, in den freien Inlandsverkehr übergehen. Nach § 110 ZollG. können zur Erleichterung des Vertriebes ausländischer Waren nach dem Auslande an

Großhandlungen unzerzollte fremde Waren unter Eintragung in ein fortlaufendes Konto mit der Maßgabe verabfolgt werden, daß die Wiederausfuhr der Waren nach dem Auslande nachzuweisen ist oder daß diese verzollt werden. Im Kontenregulativ von 1887 ist an Überwachungsmaßnahmen — abgesehen von den Anmeldeungen und Revisionen bei der Anschreibung und Abschreibung (§§ 12 ff., 21 ff. KontenReg.) lediglich vorgesehen, daß die Inhaber fortlaufender Konten ihre Handelsbücher so einzureichen haben, daß aus ihnen Bezug und Abgang der Waren ohne Schwierigkeit verfolgt werden kann; sie haben weiter die Verpflichtung, die Einsicht in ihre Handelsbücher den Oberbeamten der Zollverwaltung zu gestatten und Bestandsaufnahmen zu dulden (§§ 9, 33 KontenReg.). Bei diesem auf einem weitgehenden Vertrauen zum Konteninhaber aufgebauten Verfahren ist demgemäß die amtliche Überwachung in so großem Maße beschränkt, daß man annehmen kann, die Waren gehen bereits mit der „Verabfolgung“ auf das laufende Konto in den freien Inlandsverkehr über. Nach dem Gesagten vollzieht sich der Übergang in den freien Inlandsverkehr unter Mitwirkung der Zollbehörden, welche die Waren dem Einführender unverzollt mit der Maßgabe ausshändigen, daß die Wiederausfuhr nachgewiesen wird — m. E. der typische Fall eines Steuerwaltungsakts mit auflösender Bedingung. Wenn demgegenüber behauptet wird, eine solche Beurteilung der Zollschuld bei laufenden Konten enthalte ein unzulässiges Hineininterpretieren von Bedingungen in das ZollG., das bedingte Zollschulden nicht kenne, so muß auf die RMbG. verwiesen werden, welche das Rechtsinstitut der Bedingung auch für das Steuerrecht anerkannt und damit auch für das Zollrecht eingeführt hat (§§ 81 Abs. 2, 4, 451 RMbG.).

Im vorliegenden Falle war demnach in der Handlungsweise des Täters die Hinterziehung eines Zollanspruchs, also eine vollendete Zollhinterziehung, zu erblicken.

Ob über die Frage der Zollschuld, deren Prüfung auch vom Standpunkt des § 433 RMbG. geboten war, weil die Entsch. über das Vorhandensein des Steuer- (Zoll-)anspruches eine Voraussetzung für das Strafurteil bildet (RGSt. 56, 107; *Kartei z. RMbG.*, § 433 R. 2; RGSt. 62, 322 ff.), im vorliegenden Falle die Finanzbehörden schon entschieden hatten, ist aus dem Urts. nicht ersichtlich.

Der Vollständigkeit halber mag schließlich noch erwähnt werden, daß die Rechtsvermutungen des § 136 ZollG., also auch die hier anwendbare Ziff. 9 des § 136 ZollG., durch die TabStNov. v. 22. Dez. 1929 nicht berührt worden sind (§ 359 Abs. 5 RMbG.; ebenso *Faucke a. a. D.* S. 27).

RegR. Dr. R. Goepfeler, Berlin.

Zu 8. Dem LG. und OLG. ist darin beizupflichten, daß nicht

Die Firma hatte es gegenüber den Büroangestellten und Bruchmeistern übernommen, ihnen die Bruttogehälter und -Löhne auszuzahlen und die Steuer dafür aus ihrem eigenen Vermögen zu entrichten. Dies machte eine Berechnung der Lohnsteuer nach den Gehältern und Löhnen nötig, um die Steuern in die Lohnsteuerbescheinigung aufnehmen zu können, die in jedem Monat an das FinA. abzuliefern war. Die gesamte Lohnsteuer für die Angestellten und Arbeiter wurde auf dem Hauptbüro in einer dem FinA. mitgeteilten Gesamtsumme berechnet. Der Angekl. unterzeichnete die Bescheinigung, die an das FinA. abzugeben ist, nicht selbst; dies besorgte vielmehr der Büroangestellte, der jene Gesamtsumme errechnet hatte.

Der Angekl. hat bestritten, für die festgestellte Steuerhinterziehung verantwortlich zu sein und vorgebracht: Er müsse zugeben, daß die Steuern nicht in voller Höhe bezahlt worden seien, er habe sich für die richtige Ausrechnung der Steuern auf die Büroangestellten verlassen, er sei als alleiniger Geschäftsführer zu sehr beschäftigt gewesen, sei auch oft auswärts gewesen, so daß er sich um ihre Arbeit nicht habe kümmern können; er habe nicht einmal Zeit gehabt, wegen der Steuern Stichproben vorzunehmen.

Dieses Verteidigungsvorbringen kann den Angekl. nicht entlasten. Die Erhebung für Steuern, bei der nach den Gesetzen die Geschäftsinhaber und Geschäftsführer mitwirken müssen, ist für den Staat eine besonders wichtige Angelegenheit, namentlich in den gegenwärtig schlechten Zeiten. Dem Angekl. ist dies ebenso wie die Pflicht zur Mitwirkung bei der Steuererhebung selbstverständlich bekannt gewesen. Er hat aber auch jetzt nicht behauptet, daß er die Lohnbuchhalter auf die Gefahrenquelle hingewiesen habe, die dadurch gegeben gewesen sei, daß gewisse Lohn- und Gehaltsempfänger den Bruttolohn erhielten, es also übrig blieb, noch die Steuern zu berechnen. Dagegen hat er zugegeben, niemals eine Stichprobe wegen der Steuern gemacht zu haben. Dazu hatte er besonderen Anlaß für die Lohnempfänger im Steinbruch, nachdem das Lohnbüro für diesen Bruch verlegt worden war, die betreffenden Lohnbuchhalter mithin nicht mehr unter seiner unmittelbaren Aufsicht arbeiteten. Er hat sogar etwa  $\frac{3}{4}$  Jahr jede Nachprüfung unterlassen. Mit Überlastung durch zuviel Arbeit kann dies nicht entschuldigt werden. Die Steuerangelegenheiten sind so wichtig, daß strenge Anforderungen hinsichtlich ihrer Erfüllung gestellt werden müssen. Mindestens für Stichproben hätte er Zeit finden können und müssen. Der Angekl. hat aber überhaupt nichts getan, die Steuereinzahlung zu sichern, obwohl er dazu, wie er wußte, verpflichtet war.

Das OLG. hat auf die Rev. des Angekl. diese Entsch. des LG. aufgehoben und die Sache zur erneuten Verhandlung an das LG. zurückverwiesen aus folgenden Gründen:

Frei von Rechtsirrtum geht die Str. davon aus, daß auch dem Geschäftsführer einer GmbH. mit einem Betriebe von der Größe desjenigen der Firma angeht, die außerordentlichen Anforderungen, die die Steuergesetzgebung der Kriegs- und Nachkriegszeit an die Steuerpflichtigen stellt, nicht zugemutet werden kann, die Bearbeitung der Steuerangelegenheiten selbst zu übernehmen, daß es vielmehr in

jedem Geschäftsmann zugemutet werden kann, die Bearbeitung der Steuerangelegenheiten selbst zu erledigen. Dagegen fällt es bedenktlich, wie es das OLG. tut, dem LG. eine Überspannung des Fahrlässigkeitsbegriffs zur Last zu legen. Der Angekl. hatte die Berechnung der Lohnsteuer seinen Angestellten überlassen, sie auf besonders vorhandene Gefahrenquellen, welche die Steuerberechnung gefährden konnten, nicht hingewiesen, hatte ungefähr  $\frac{3}{4}$  Jahr lang die Nachprüfung unterlassen und nicht einmal eine Stichprobe gemacht, obwohl er nach den Feststellungen des BG. hierfür hätte Zeit finden können. In diesem Verhalten hatte die Str. den Beweis dafür erblickt, daß der Angekl. zur Sicherung der Steuereinzahlung „überhaupt nichts getan habe“. Das OLG. fordert demgegenüber noch eine weitere Rechtfertigung für die Annahme der Fahrlässigkeit. Es vermißt eine Darlegung des Tatrichters, ob dem Angekl. eine culpa in eligendo zur Last falle. Gewiß hätte das OLG. auch darin ein fahrlässiges Verhalten des Angekl. erblicken können, daß er sich bei Übertragung der Steuerangelegenheiten auf seine Angestellten nicht vorher vergewissert hatte, ob diese für solche Arbeiten die geeigneten und die zuverlässigen Personen waren. Indessen kann davon keine Rede sein, daß eine Nachlässigkeit in der Auswahl der Angestellten stets festgestellt werden müsse, ehe der Vorwurf eines fahrlässigen Verhaltens i. S. des § 367 RAbgD. zu erheben sei. Die Fahrlässigkeit kann sehr wohl auch in anderen Umständen selbständig gefunden werden. Im übrigen hatte im vorliegenden Falle der Angekl. selbst nicht behauptet, daß ihm die mit den Steuerangelegenheiten betrauten Angestellten als durchaus zuverlässig empfohlen oder als gerade in diesen Arbeiten erprobt bekannt gewesen seien, oder daß er sich aus sonstigen Gründen habe unbedingt auf sie verlassen dürfen. Hätte sich der Angekl. auf solche Umstände berufen können, so hätte er sie zweifellos geltend gemacht. Schwieg er nach dieser Richtung, so hatte das Gericht keine Veranlassung, von sich aus den Angekl. zu diesem Punkte zu befragen. Zu der vom OLG. angezogenen RGEntsch. ist keine dieser Darlegung widersprechende Auffassung ausgesprochen.

OSM. Dr. Alfred Weber, Dresden.

einem solchen Falle durchaus zulässig ist und dem Geschäftsführer gestattet sein muß, sich insbes. auch zur selbständigen Bearbeitung dieser Angelegenheiten Angestellte zu bedienen, vorausgesetzt, daß diese sorgfältig ausgewählt sind, sich zur Bearbeitung der Steuerangelegenheiten eignen, in Steuerfachen geschult und vor allen Dingen durchaus zuverlässig sind.

Wenn daher die Str. eine Fahrlässigkeit des Beschw. in der Unterlassung genügender Beaufsichtigung und Überwachung seiner mit der Bearbeitung der Steuerangelegenheiten beauftragten Angestellten erblickt hat, so hätte das Merkmal der Fahrlässigkeit einer genaueren Begründung bedurft. Es hätte insbes. dargelegt werden müssen, daß es sich bei den Angestellten, denen die Bearbeitung der Lohnsteuerangelegenheiten übertragen war, um Hilfskräfte gehandelt hat, die nicht sorgfältig ausgewählt waren, die sich insbes. zur selbständigen Bearbeitung dieser steuerlichen Angelegenheiten mangels ausreichender Schulung in Steuerfachen nicht eigneten, auf die sich also der Beschw. nicht verlassen durfte. Darlegungen in dieser Richtung läßt das angefochtene Ur. vermissen. Nur dann, wenn der Beschw. die Erfüllung der an sich ihm als alleinigen Geschäftsführer der GmbH. obliegenden Steuerpflichten völlig seinen Angestellten überlassen hätte, obwohl er weder von deren Zuverlässigkeit und deren Eignung hierzu überzeugt sein dürfte, noch ihnen die dafür erforderliche Unterweisung und Überwachung zuteil werden ließ, also nur, wenn er damit hätte rechnen können und müssen, daß die mit der Bearbeitung der Lohnsteuerangelegenheiten beauftragten Angestellten nicht ordnungsmäßig vorgehen würden und er gleichwohl nicht für Abhilfe gesorgt hätte, würde in seinem Verhalten eine Fahrlässigkeit i. S. des § 367 RAbgD. erblickt werden können (vgl. RG.: RStBl. 1929, 619).

(OLG. Dresden, Ur. v. 4. Nov. 1930, 2 Ost 240/30.)

§§ 134, 135, 140, 142, 158 ZollG.; §§ 356, 359, 369, 383, 451, 453 RAbgD.; §§ 7, 74, 79 ViehSchG.; sächs. WD. über Ein- und Durchfuhr von ausländischem Geflügel v. 28. Nov. 1928; § 2 Abs. 2 StGB. Unterschied zwischen Einfuhrverbot und Einfuhrbeschränkung. Unanwendbarkeit der Hinterziehungsvorschriften des ZollG. als Folge des am 1. Jan. 1930 in Kraft getretenen Art. 7 Ziff. 10 RGef. z. Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 (RGBl. I, 234). Strafenhäufung bei Zusammenreffen von Konterbande und Defraude. Unterschied von Konfiskation und Einziehung.)

Rechtlich zu beanstanden ist es nicht, daß der Beschw. so weit er verbotswidrig sieben lebende Pflücker aus der Tschechoslowakei nach Sachsen eingeführt hat, wegen einer in Tateinheit mit Vergehen gegen § 74 Abs. 1 Ziff. 3 und Abs. 2 ViehSchG. begangenen Konterbande aus § 134 ZollG. verurteilt worden ist. Die Vorschrift in § 1 SächsWD. über Ein- und Durchfuhr von ausl. Geflügel v. 28. Nov. 1928 ist als ein Einfuhrverbot und nicht

Zu 9. I. Durch § 1 SächsWD. über Ein- und Durchfuhr von ausländischem Geflügel v. 28. Nov. 1928 (WBl. 153) ist die Einfuhr von lebendem Geflügel aus dem Auslande (außer Österreich) nach Sachsen nur mit Genehmigung des Wirtschaftsministeriums, die von Fall zu Fall nachzuziehen ist, gestattet. Zuwiderhandlungen gegen diese Bestimmung zieht nach § 13 der WD. Bestrafung nach §§ 74 Ziff. 3, 76 Ziff. 1 ViehSchG. v. 26. Juni 1909 (RGBl. 519) nach sich. Hiernach wird mit Gefängnis oder mit Geldstrafe bis zu 10 000 RM, gegebenenfalls bis zu 100 000 RM bestraft, wer entgegen den nach §§ 7, 79 ViehSchG. geordneten Beschränkungen Tiere ins Inland einführt. Hiergegen hat der Angekl. verstoßen und war daher zu bestrafen.

II. Weiterhin hat der Angekl. 3,8 kg frisches Rindfleisch unter Umgehung der Zollstrafe nach Sachsen eingeführt und dadurch einmal gegen § 12 Abs. 2 FleischschauG. v. 3. Juni 1900 (RGBl. 547) verstoßen, wonach frisches Fleisch nur in ganzen Tierkörpern eingeführt werden darf, ferner gegen § 27 Ziff. 4 FleischschauG. (Geldstrafe bis zu 150 RM oder mit Haft). Das OLG. erwägt, ob der Angekl. zugleich gegen § 134 ZollG. vom 1. Okt. 1869 (RGBl. 314) verstoßen habe. Nach § 134 d. Ges. macht sich der Konterbande schuldig, wer es unternimmt, Gegenstände, deren Einfuhr verboten ist, dem Verbote zuwider einzuführen . . . und hat die Konfiskation der Gegenstände, in bezug auf welche das Vergehen verübt worden ist und sofern nicht in besonderen Gesetzen eine höhere Strafe festgesetzt ist, zugleich eine Geldbuße verurteilt. Das OLG. verneint die aufgeworfene Frage, da die Einfuhr von Fleischfleisch zulässig ist, sofern nur die — keine Einfuhrbeschränkung darstellenden — Vorschriften des FleischschauG. beobachtet sind. Dagegen liegt nach Ansicht des OLG. Verstoß gegen § 135 ZollG. vor, wonach derjenige, der es unternimmt, die Ein- und Ausgangsabgaben zu hinterziehen, sich einer Defraudation schuldig macht und die Konfiskation der Gegenstände neben einer Geldbuße verurteilt. Da die Konfiskation sonach auch im Falle der tatsächlich vorliegenden Defraudation zulässig ist, hält das Gericht den Angekl. nicht für beschwert, denn der

als eine bloße Einfuhrbeschränkung anzusehen. Denn § 1 dieser auf Grund von §§ 7, 79 ViehSeuchG. erlassenen VO. verbietet ganz allgemein die Einfuhr lebenden Geflügels, also auch von Haus- hühnern, aus dem Ausland nach Sachsen und läßt sie nur für bestimmte Ausnahmefälle mit besonderer von Fall zu Fall nachzu- suchender Genehmigung des Wirtschaftsministeriums zu.

Rechtlichen Bedenken begegnet die Annahme der Strk., daß der Beschwz., insofern er 3,8 kg frisches Rindfleisch unter Um- gehung der Zollstrafe aus der Tschechoslowakei nach Sachsen ein- geführt hat, außer gegen §§ 12 Abs. 2 Ziff. 1, 27 Ziff. 4 Fleisch- beschauG. zugleich auch gegen § 134 ZollG. verstoßen habe. Die Einfuhr von frischem Fleisch ist nach §§ 12 Abs. 2 Ziff. 1, 13 Abs. 1 und 2 RVerf. v. 3. Juni 1900 lediglich von der Einhaltung bestimmter Bedingungen abhängig gemacht. Es darf jetzt nach Auf- hebung der Bek. v. 4. Aug. 1914 (RWB. I, 350) durch § 2 VO. v. 16. Sept. 1925 (RWB. I, 362) wieder nur in ganzen Tier- körpern, die bei Rindvieh usw. in Hälften zerlegt sein können, eingeführt werden, und es müssen mit dem Tierkörper bestimmte innere Organe in natürlichem Zusammenhang verbunden sein. Das in das Zollinland eingehende Fleisch unterliegt weiter nach § 13 Abs. 1 a. a. O. bei der Einfuhr nur einer amtlichen Untersuchung unter Mitwirkung der Zollbehörden, und endlich darf die Einfuhr nach § 13 Abs. 2 a. a. O. nur über bestimmte Zollämter, die in dem Verzeichnis F zu der Bek. des Bundesrats, betr. die Einlaß- und Untersuchungsstellen für das in das Zollinland eingehende Fleisch v. 30. Mai 1902 (SächsWB. 1902, 102, 232) aufgeführt sind, erfolgen. Zu diesen Zollämtern gehört das hier in Betracht kommende Zollamt nicht. Derartige Anordnungen sind nach der vom erk. Sen. geteilten Auffassung des RW. nur als Einfuhrbeschrän- kung, nicht aber, wie die Strk. annimmt, als Einfuhrverbot an- zusehen. Die in den §§ 12 Abs. 2 Ziff. 1, 13 a. a. O. aufgestellten Bedingungen, von deren Einhaltung die Einfuhr frischen Fleisches aus dem Ausland ins Zollinland abhängig gemacht ist, haben keine grundsätzliche Bedeutung. Sie sollen vielmehr nur den Vollzug der für die Schlachtvieh- und Fleischbeschau erlassenen besonderen ge- sundheitspolizeilichen Maßnahmen erleichtern und vereinfachen. Durch diese Maßnahmen soll die Einfuhr nicht gesundheitschädlichen Fleisches nicht unterbunden werden, ja nicht einmal der Menge nach begrenzt sein. Auch aus der Einschränkung der Zahl der Grenz- übergangsstellen für frisches Fleisch kann nicht hergeleitet werden, daß die Einfuhr solchen Fleisches verboten sei (§ 134 ZollG.). Grundsätzlich ist hiernach die Einfuhr von frischem Fleisch gestattet, es muß nur zur Verhütung von Gefahren für die menschliche Ge- sundheit einer Untersuchung unterzogen werden. Verboten ist die Einfuhr nur im Einzelfalle und erst dann, wenn bei der Unter- suchung sich Anlaß zur Beanstandung des Fleisches ergibt. Die Zurückweisung von der Einfuhr ist also nur als Ausnahme gedacht. Die Einfuhr frischen Fleisches ist insbes. keiner Einfuhrbewilligung unterworfen (vgl. hierzu RVerf. 28, 51, 195; 9, 190; 52, 123 und RW. 1930, 1873<sup>10</sup>). Der Beschwz. hat sich hiernach hinsichtlich der 3,8 kg Frischfleisch von Rind außer einer Zuwiderhandlung gegen §§ 12 Abs. 2 Ziff. 1, 27 Ziff. 4 RVerf. v. 3. Juni 1900 nicht einer Konterbande i. S. des § 134 ZollG., sondern einer Zoll- defraudation i. S. des § 135 ZollG. i. Verb. m. TarNr. 108 Zolltarif schuldig gemacht. Dieser Rechtsirrtum beschwert indessen den Angekl. nicht, da er, abgesehen von der Konfiskation wegen der rechtsirrig angenommenen Konterbande, nicht besonders bestraft worden ist (§ 158 ZollG.).

Hinsichtlich der Anwendbarkeit der §§ 135, 158 ZollG. hätte übrigens der vorliegende Fall noch Anlaß zu ganz besonderen recht- lichen Erwägungen geboten. Zu der Zeit, zu der die hier in Be- tracht kommenden Straftaten begangen worden sind, am 5. Okt. 1929, waren nach dem damals noch in Kraft gewesenen § 453 RVerf. die Vorschriften des ZollG. über Zollhinterziehung in Geltung. Dieser Rechtszustand hat sich jedoch seit dem 1. Jan. 1930

Ängekl. ist ja — allerdings irrtümlich wegen Konterbande aus § 134 —, abgesehen von der Konfiskation, nicht besonders be- straft worden.

Das Gericht erwägt weiter:

Bei Begehung der Tat (9. Okt. 1929) war noch der § 453 RVerf. in Geltung, der die Strafbestimmungen des ZollG. aufrechterhält. Der § 453 RVerf. wurde nun durch Art. VII Ziff. 10 RVerf. v. 22. Dez. 1929 (RWB. I, 234) gestrichen, so daß nunmehr das materielle Strafrecht der RVerf. an Stelle der Strafvorschriften des ZollG. trat. Die Bestimmungen der RVerf. stellen das mildere Gesetz dar, das gem. § 2 StGB. zur An- wendung zu bringen ist. Demgemäß war vorliegendfalls nicht auf Konfiskation gem. § 135 ZollG., sondern nur auf Ein- ziehung gem. §§ 365 Abs. 1, 383 Abs. 1 Satz 3 RVerf. zu er- kennen. Das RevG. hat demgemäß an Stelle der in § 135 ZollG. vorgesehenen Konfiskation der 3,8 kg Frischfleisch deren Ein- ziehung nach Maßgabe der Bestimmungen der RVerf. aus- gesprochen.

Das Urteil des RevG. ist zu billigen.

Syndikus Dr. Taeschner, Leipzig.

geändert. Denn an diesem Tage ist der Art. VII Ziff. 10 RVerf. z. Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929, durch den der § 453 RVerf. gestrichen worden ist, in Kraft getreten, so daß seit diesem Zeitpunkte nach dem nunmehr allein maßgebenden § 451 RVerf. auch das materielle Strafrecht des ZollG. insofern außer Kraft getreten ist, als es mit der RVerf. in Widerspruch steht. In Kraft geblieben sind von den materiellrechtlichen Strafbestimmungen des ZollG. nur die Vorschriften über Konterbandenbruch (§ 134 ZollG.). Denn die Konterbande ist keine Steuerzwitter- handlung i. S. des § 356 RVerf. Sie bedeutet vielmehr eine Sonderregelung des ZollG., die mit den Vorschriften der RVerf. nicht in Widerspruch steht (vgl. § 462 RVerf.). Die Bestimmungen des ZollG. über Konterbande sind daher noch in Kraft. Dasselbe hat auch hinsichtlich der Vermutungstatbestände und hinsichtlich der Rückfallbestimmungen für die Konterbande in den §§ 136 ff., 140 ff. zu gelten, so daß eine der Konterbande vorhergegangene Zoll- hinterziehungsstrafe die Bestrafung wegen Rückfallbruchs recht- fertigen würde. Anders verhält es sich dagegen mit der Vorschrift des § 135 ZollG. über Zolldefraudation. Diese Vorschrift, die als Steuerzwitterhandlung anzusehen ist, ist, wie keinem Zweifel unterliegen kann, infolge Streichung des § 453 RVerf. seit dem 1. Jan. 1930 durch den § 359 RVerf. ersetzt worden, so daß auch für den Zolldefraudationsrückfall seitdem nicht mehr die Vor- schriften in §§ 140 ff. ZollG., sondern allein noch die Vor- schriften in § 369 RVerf. maßgebend sind. Seit dieser Zeit regelt sich auch das Zusammentreffen von Zolldefraudation mit anderen strafbaren Handlungen nicht mehr nach § 158 ZollG., sondern nach § 383 RVerf.

Konterbande und Zolldefraudation können allerdings nicht in Tateinheit begangen werden, wenn es sich um die Einfuhr ein und desselben Gegenstandes handelt (vgl. RVerf. 60, 171 und RW. 1926 Spruchbeil. Sp. 249). Werden dagegen, wie im vorl. Falle, durch ein und dieselbe Handlung einfuhrverbotene Gegenstände — die sieben lebenden Hühner — und einfuhrerlaubte, aber zoll- pflichtige Gegenstände — die 3,8 kg Frischfleisch — eingeschmuggelt, so ist tateinheitliches Zusammentreffen zwischen Konterbande und Zolldefraudation gegeben, und es hätten hiernach die Strafen, wenn sich der Rechtszustand zum Tage der Begehung der Straftaten und ihrer Aburteilung bereits durch die erste Instanz (am 11. Jan. 1930) nicht geändert gehabt hätte, gem. § 158 ZollG. in der Weise gehäuft werden müssen, daß neben der gem. § 134 ZollG. aus dem ViehSeuchG. (§ 74 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2) zu entnehmenden Strafe auch die beiden Strafen wegen Hinterziehung des Eingangszolls für die 3,8 kg Frischfleisch von Rind sowie die Strafe für die Übertretung nach §§ 12 Abs. 2 Ziff. 1, 27 Ziff. 4 RVerf. v. 3. Juni 1900 zu verhängen gewesen wären (vgl. RVerf. 49, 101; 60, 314; JW. 1926 Beil. S. 1577 und Recht 1926, 671 Nr. 2319). Seit dem 1. Jan. 1930 ist aber, wie bereits erwähnt, für die Bestrafung der in Tateinheit zusammentreffenden Konterbande und Zollhinterziehung der § 383 Abs. 1 RVerf. maßgebend, da insofern, als gegen § 134 ZollG. verstoßen worden ist, das ZollG. „anderes Gesetz“ i. S. des § 383 Abs. 1 Satz 1 RVerf. ist. Durch die Bezugnahme auf § 73 StGB. in § 383 Abs. 1 Satz 1 RVerf. gilt nunmehr der Grund- satz des § 73 StGB., so daß, da § 359 RVerf. im Verhältnis zu § 134 ZollG., wie nicht zweifelhaft sein kann, die schwerere Strafandrohung enthält, für nach dem 1. Jan. 1930 begangene strafbare Handlungen der hier in Betracht kommenden Art die Strafe dem Strafrahmen des § 359 RVerf. entnommen werden mußte, die Konfiskation der verbotswidrig eingeführten Gegen- stände aber nur dann verhängt werden dürfte, wenn, wie im vorl. Falle, die Konterbande wegen des Vorbehalts in § 134 ZollG. nach einem besonderen Gesetze — hier nach dem ViehSeuchG. — bestraft werden muß, das gegenüber dem § 359 RVerf. die schwerere Strafandrohung enthält (vgl. insbes. § 359 Abs. 5 Satz 2). Für diesen Fall ist in § 383 Abs. 1 Satz 2 und 3 die Strafen- häufung bestimmt und es muß dann auch auf Konfiskation nach § 134 ZollG. erkannt werden, da sie im Verhältnis zu der in dem „besonderen Gesetze“ etwa vorgesehenen Einziehung (vgl. § 77 ViehSeuchG.) die strengere strafrechtliche Maßregel bedeutet (vgl. RVerf. 49, 127 und zu den Ausführungen in den letzten beiden Absätzen RVerf. 1930, 51, 53 unter 6, 230, 231).

Gemäß § 2 Abs. 2 StGB. hätte die Strk. an sich weiter wegen des Wechsels der Gesetzgebung hinsichtlich der Zolldefrau- dation in den §§ 135, 140, 141, 142, 158 ZollG., in der Zeit zwischen der Begehung der Tat und deren Aburteilung prüfen müssen, welche von den hier in Betracht kommenden Vorschriften die milderen sind, ob diejenigen des ZollG. oder diejenigen der RVerf. in den §§ 359, 365 Abs. 1, 369, 383 Abs. 1. Durch die Unterlassung dieser Prüfung ist jedoch der Angekl., da die Strk., abgesehen von der Konfiskation, allein aus dem ViehSeuchG. ver- urteilt hat, nur insofern beschwert, als hinsichtlich der Hinter- ziehung des Eingangszolls für die 3,8 kg Frischfleisch nicht auf Konfiskation gem. § 135 ZollG., sondern nur auf die mildere strafrechtliche Maßregel der Einziehung gem. §§ 365 Abs. 1, 383 Abs. 1 Satz 3 RVerf. hätte erkannt werden dürfen. Insofern

erschien es geboten, an Stelle der Konfiskation der 3,8 kg Fleisch nur deren Einziehung auszusprechen (§ 354 Abs. 1 Str. P. D.).

(D. O. Dresden, Ur. v. 30. Sept. 1930, 2 Ost 208/30.)

Mitgeteilt von OStA. Dr. Alfred Weber, Dresden.

**10.** § 449 RAbg. D.; § 39 FinAusgl. G. v. 27. April 1926 (R. V. I, 203); Art. 14, 83, 84 RVerf.; §§ 419, 420, 421, 422 Str. P. D. Die Grunderwerbsteuer gilt als Reichsteuer i. S. § 1 Abs. 2 RAbg. D. Sind auf Antrag einer Landesregierung die Geschäfte der Finanzämter bei der Verwaltung der Grunderwerbsteuer den Landesbehörden übertragen worden, so haben diese damit zugleich auch das Recht und die Pflicht zur strafrechtlichen Verfolgung aller Verletzungen erhalten. f)

Fehl geht die Verfassungsbeschwerde, die Vorschriften des 3. Abschn. des 6. Buchs der Str. P. D., insbes. die §§ 419, 420, 422 seien dadurch verletzt, daß das gerichtliche Verfahren gegen den Beschw. eingeleitet und durchgeführt worden sei, obwohl der Strafbescheid von dem Stadtrate, damit aber von einer zur Verfolgung einer verdachten Grunderwerbsteuerhinterziehung nicht zuständigen Behörde erlassen worden sei.

Die Rev. überieht zunächst, daß nach § 449 RAbg. D. die Vorschriften in §§ 419—429 Str. P. D. für den Geltungsbereich der RAbg. D. außer Kraft getreten sind, so daß zum mindesten insoweit, als verbotene Hinterziehung der Grunderwerbsteuer in Frage steht, die Verletzung der §§ 419, 429, 422 Str. P. D. überhaupt nicht in Frage kommen kann. Denn die Grunderwerbsteuer gilt, obwohl sie im Falle des § 39 FinAusgl. G. ganz den Ländern zulieft (vgl. hierzu auch § 36 Abs. 1 FinAusgl. G.) nach § 36 Abs. 2 Ges. (§ 34 Abs. 2 FinAusgl. G. 1923, R. V. I, 494) als Reichsteuer i. S. des § 1 Abs. 2 RAbg. D.

Auf Grund der wörtlich als § 39 in das FinAusgl. G. 1923 übernommenen Vorschrift des § 37 FinAusgl. G. v. 23. Juni 1923, nach der auf Antrag einer Landesregierung der R. V. M. die Geschäfte der Fin. Ä. bei der Verwaltung der Grunderwerbsteuer den von der Landesregierung bezeichneten Behörden zu übertragen hat, hat der R. V. M. auf Antrag der sächs. Regierung die Geschäfte der Fin. Ä. bei der Verwaltung der Grunderwerbsteuer im Freistaate Sachsen den sächs. Gemeindebehörden übertragen (vgl. hierzu Bek. der Präsidenten der R. V. M. Dresden und Leipzig v. 13. Juni 1924 (Sächs. Staatsz. v. 19. Juni 1924; Müllers Sammlung 1924, 208). Nach dieser Bek. sind daher v. 1. Juli 1924 ab die Geschäfte der Grunderwerbsteuerverwaltung in Sachsen von den Fin. Ä. auf die sächs. Gemeindebehörden übergegangen, so daß von diesem Zeitpunkte an die sächs. Gemeindebehörden hinsichtlich der Verwaltung der Grunderwerbsteuer die Stellung der Fin. Ä. haben. Die Übertragung der Geschäfte der Grunderwerbsteuerverwaltung auf die sächs. Gemeindebehörden schloß aber die Übertragung zugleich auch des Rechts und der Pflicht zur strafrechtlichen Verfolgung aller Zuwiderhandlungen gegen das Gr. Erw. St. G. im Verwaltungsstrafverfahren in sich. Nach § 389 RAbg. D. ist im Verwaltungsstrafverfahren zur Untersuchung von Zuwiderhandlungen gegen Reichsteuergesetze sowie zur Entsch. darüber das Fin. Ä. zuständig, dem die Verwaltung der beeinträchtigten oder gefährdeten Steuer übertragen ist. Hieraus folgt, daß, wenn, wie beispielsweise in Sachsen, gemäß § 37 (jetzt § 39) FinAusgl. G., auf Antrag einer Landesregierung die Geschäfte der Fin. Ä. bei der Grunderwerbsteuerverwaltung den von der Landesregierung bezeichneten Behörden übertragen worden sind, diese Behörde also insoweit die Stellung der an sich zuständigen Fin. Ä. haben, ihnen damit zugleich auch im Verwaltungsstrafverfahren das Recht und die Pflicht zur Untersuchung aller Zuwiderhandlungen gegen das Gr. Erw. St. G. sowie zur Entsch. darüber übertragen worden ist. Denn das Recht und die Pflicht zur strafrechtlichen Verfolgung von Zuwiderhandlungen gegen das Gr. Erw. St. G. ist in § 39 FinAusgl. G. von der Verpflichtung zur Übertragung auf die von der betr. Landesregierung bezeichneten Behörden nicht ausgenommen worden.

Abwegig ist die Ansicht der Rev., die R. V. M. lasse eine Abdikation öffentlich-rechtlicher Befugnisse von Reichsbehörden grundsätzlich nicht zu, es sei daher mit der gemäß § 39 FinAusgl. G. er-

folgten Übertragung der Verwaltung der Grunderwerbsteuer auf die Gemeinden keineswegs eine Delegation des hinsichtlich der Grunderwerbsteuer nur den Reichsfinanzbehörden zustehenden Strafverfolgungsrechts eingetreten und es habe deshalb das Strafverfolgungsrecht der Gemeinden bei Grunderwerbsteuerhinterziehungen nur durch ein verfassungsänderndes Reichsgesetz ausdrücklich begründet werden können.

Die Abwegigkeit dieser Ansicht folgt aus Art. 14, 83, 84 RVerf. und aus der Entstehungsgeschichte dieser Vorschriften. Nach Art. 14 RVerf. werden die Reichsgesetze durch die Landesbehörden ausgeführt, soweit nicht die Reichsgesetze etwas anderes bestimmen. Aus Abs. 2 des Art. 83 RVerf., nach dessen Abs. 1 nur die Zölle und Verbrauchssteuern von Reichsbehörden verwaltet werden, ergibt sich, daß die Verwaltung der in Abs. 1 nicht genannten Reichsabgaben an sich durch die Landesbehörden gemäß Art. 14 RVerf. und durch Reichsbehörden nur dann erfolgt, wenn sie gemäß Art. 14 RVerf. durch ein einfaches Reichsgesetz den Landesbehörden entzogen und auf Reichsbehörden übernommen worden ist. Lediglich durch § 8 RAbg. D. (vgl. auch § 1 Abs. 1 des durch § 444 RAbg. D. außer Kraft gesetzten Reichsgesetzes über die Reichsfinanzverwaltung v. 10. Sept. 1919, R. V. I, 1691), also nicht durch die R. V. M., ist nun den Reichsbehörden die Verwaltung der in Art. 83 Abs. 1 RVerf. nicht genannten Reichsabgaben, darunter die Verwaltung der Grunderwerbsteuer, da sie nach § 36 Abs. 2 FinAusgl. G. 1926 (§ 34 Abs. 2 FinAusgl. G. 1923) als Reichsteuer i. S. des § 1 Abs. 2 RAbg. D. gilt, und damit auch das Recht und die Pflicht zur strafrechtlichen Verfolgung aller Zuwiderhandlungen gegen Vorschriften der Gesetze über diese Abgaben übertragen. Hieraus folgt weiter, daß in den Fällen, in denen die Übertragung der Verwaltung einer bestimmten Reichsteuer durch den R. V. M. gesetzlicher Bestimmung zufolge stattzufinden hat (§ 39 FinAusgl. G. 1926, § 37 FinAusgl. G. 1923) oder in denen eine solche Übertragung auf Gemeinden oder Gemeindeverbände stattfinden kann (§ 22 Abs. 2 RAbg. D., vgl. auch § 15 Abs. 2 des durch § 444 RAbg. D. außer Kraft gesetzten R. G. E. über die Reichsfinanzverwaltung v. 10. Sept. 1929), mit dieser Übertragung zugleich auch das Recht und die Pflicht zur selbständigen strafrechtlichen Verfolgung aller Zuwiderhandlungen gegen die Vorschriften des fraglichen Reichsteuergesetzes übertragen wird, so daß die sachliche Zuständigkeit dieser Behörden zur Untersuchung dieser Zuwiderhandlungen und zur Entsch. über sie im Verwaltungsstrafverfahren ohne weiteres begründet ist und nicht erst durch ein verfassungsänderndes Reichsgesetz ausdrücklich begründet zu werden braucht, wie die Rev. meint. Es kann hiernach keine Rede davon sein, daß die Str. K. das Strafverfolgungsrecht der sächs. Gemeinden bei Grunderwerbsteuerhinterziehungen nur mit Hilfe von Zweckmäßigkeitsermägungen aus § 39 FinAusgl. G. hergeleitet habe.

Den gesetzlichen Vorschriften und den vorstehenden allein auf ihnen beruhenden Ausführungen entspricht auch die Bestimmung in Ziff. 11 der von den R. V. M. Dresden und Leipzig aufgestellten bei der Verwaltung der Grundsteuer von den sächs. Gemeindebehörden zu beobachtenden Richtlinien, nach der das Strafverfahren jetzt auch in der Hand der Steuerstelle, d. h. derjenigen Stelle liegt, bei der Verwaltung der Grunderwerbsteuer übertragen worden ist (vgl. Min. B. für die sächs. inn. Verwaltung 1924, 128). An der sachlichen Zuständigkeit des Stadtrates, Steueramt, zum Erlaß des Strafbescheids kann nach alledem kein Zweifel bestehen.

(D. O. Dresden, Ur. v. 28. Okt. 1930, 2 Ost 189/30.)

Mitgeteilt von OStA. Dr. Alfred Weber, Dresden.

**11.** §§ 6, 45, 80 Tab. St. G.; §§ 370, 379 RAbg. D. Der Kleinhändler mit Tabakerzeugnissen muß dieselbe Zigarrensorte zu einem einheitlichen Kleinverkaufspreise versteuern. Er darf gegebenenfalls eine Packung von 100 Stück Zigarren zu 20 Pfg. mit zwei Steuerzeichen zu je 50 Stück Zigarren zu 20 Pfg. versehen, nicht aber mit zwei Steuerzeichen von je 100 Stück zu 10 Pfg. Zum Begriff der Einziehung. f)

I. Der Beschw. war lediglich als Kleinhändler mit Tabakerzeugnissen angemeldet, hatte kein eigenes Tabakerzeuglager und

Zu 11. Das sorgfältig begründete Ur. behandelt die strafrechtlichen Voraussetzungen der Einziehung im Tabakerzeugstrafrecht. Die Hauptfrage ist dabei eine steuerrechtliche, nämlich die vorchriftsmäßige Versteuerung der Tabakerzeugnisse.

Gegenstand des ersten Teiles der Begründung ist die Wandernennung von Tabakerzeugnissen ein und derselben Sorte, die von einem Hersteller an den Kleinhändler versteuert geliefert worden sind. Darf eine und dieselbe Zigarrensorte, die von einem Hersteller oder Steuerlagerinhaber an einen und denselben Kleinhändler geliefert wird, unter Zugrundelegung verschiedener Kleinverkaufspreise versteuert werden? Das ist die grundlegende Frage, von deren Bejahung oder Verneinung die Einziehung der Tabakerzeugnisse abhängt.

Der R. V. M. hatte bald nach Beendigung der Inflation zum ersten Male Gelegenheit, zu diesem Problem Stellung zu nehmen; er hat

Zu 10. Die in obiger Entsch. dargelegten Rechtsgrundsätze sind bisher nicht streitig gewesen und sind auch vollkommen überzeugend begründet. Eine andere Frage ist es, ob die Regelung zweckmäßig erscheint. In dieser Hinsicht ist zu erwägen, daß die Gemeindebehörden, denen durch Landesgesetz die Verwaltung der Grunderwerbsteuer übertragen ist, hierdurch gleichzeitig die Stellung des Steuergläubigers, der Veranlagungsbehörde, der ersten Instanz im Rechtsmittelverfahren und schließlich der Strafverfolgungsbehörde in sich vereinigen. Diese Häufung von Befugnissen stellt an die Objektivität der damit befaßten Beamten hohe Anforderungen. Infolgedessen ist das Publikum nicht selten geneigt, die erstinstanzlichen Entscheidungen als durch das fiskalische Interesse beeinflusst zu betrachten. Dies führt dann naturgemäß zur vermehrten Inanspruchnahme der oberen Instanzen, in Strassachen der Gerichte.

R. A. Dr. Ernst Hagelberg, Berlin.

sekte die von ihm bezogenen tabaksteuerpflichtigen Erzeugnisse in der Hauptsache in seinem Gastwirtschaftsbetriebe im Kleinhandel unmittelbar an Verbraucher ab. Die Vorschriften über den Großhandel mit Tabakerzeugnissen sind daher auf ihn nicht anwendbar. Sie würden es selbst dann nicht sein, wenn er solche Erzeugnisse zum Teil in größeren Posten an Wiederverkäufer, also nicht an Verbraucher abgegeben haben sollte (vgl. hierzu §§ 20, 43 TabStG. und Art. 1, TabStG. Anm. 1 B zu § 20 und Anm. 1 zu § 43).

Nach der vom RFG. in ständiger Rspr. vertretenen Auffassung (vgl. RFG. 17, 161, 286; 21, 172; Ztschr. f. Bälle und Verbrauchssteuern 1930, 156 Nr. 22) hat die Besteuerung derselben Zigaretten durch den Hersteller und Lagerinhaber bei Abgabe an denselben Kleinhandelsbetrieb einheitlich zu versteuern, so werden die Zigaretten für zu einem einheitlichen Kleinverkaufspreise zu versteuern, so müssen der Besteuerung die höchsten Kleinverkaufspreise zugrunde gelegt werden, zu denen der Hersteller oder der Lagerinhaber die Besteuerung vorgenommen hat. Die niedrigeren Preise, die der Kleinhändler vom Verbraucher nimmt, sind als Ausnahmepreise i. S. des § 6 Abs. 2 Satz 1 TabStG. anzusehen, die bei der Bestimmung des Kleinverkaufspreises durch den Hersteller oder Lagerinhaber außer Berücksichtigung zu bleiben haben.

Das Vorbringen des Beschw., von seinem Lieferanten — dem Hersteller der Zigaretten — sei der Kleinverkaufspreis für die mit Steuerzeichen über verschiedenen hohe Kleinverkaufspreise versehenen Zigarettenorten auf den niedrigeren Kleinverkaufspreis bestimmt worden, für die genannten Zigarettenorten seien ihm nur deshalb von ihm Steuerzeichen über verschiedenen hohe Kleinverkaufspreise zur Verwendung ausgehändigt worden, weil angeblich das Zollamt Steuerzeichen über die niedrigeren Kleinverkaufspreise in der von ihm benötigten Anzahl nicht vorrätig gehabt habe, ist nicht geeignet, die Unzulässigkeit der Einziehung dieser tabaksteuerpflichtigen Erzeugnisse zu begründen. Denn darauf, ob der Beschw. ein Verschulden an der Besteuerung derselben Zigarettenorten zu verschiedenen Kleinverkaufspreisen trifft, kommt nach § 80 TabStG. nichts an. Die in § 80 TabStG. vorgesehene Einziehung tabaksteuerpflichtiger Erzeugnisse stellt sich ihrer wesentlichen Bedeutung nach nicht als eine Strafe, sondern als eine polizeiliche Sicherungsmaßnahme dar, die weder eine Steuerhinterziehung noch eine Steuerordnungswidrigkeit voraussetzt, sondern überall da anzuordnen ist, wo, wie hier, tabaksteuerpflichtige Erzeugnisse im Handel angetroffen werden, die nicht mit den nach §§ 9 ff. des Ges. erforderlichen Steuerzeichen versehen sind (vgl. hierzu RFG. 46, 131; Rechts 1921 Nr. 1547 und 2109; BayObVSt. 20, 398). Diese Einziehung setzt lediglich den äußeren Tatbestand einer Steuerhinterziehung, also nur die Tatsache voraus, daß tabaksteuerpflichtige Erzeugnisse u. a. nicht mit den erforderlichen Steuerzeichen versehen im Handel angetroffen werden. Durch diese Vorschrift soll verhindert werden, daß im Handel angetroffene tabaksteuerpflichtige Erzeugnisse, die nicht gemäß den Steuervorschriften

verpackt und bezeichnet oder mit Steuerzeichen versehen sind, zu einer Steuerhinterziehung benutzt werden. Sie ist daher neben der Bestrafung gesondert auszusprechen und erfolgt, falls ein Täter nicht bekannt ist, im sog. selbständigen Verfahren. § 80 TabStG. verfolgt offensichtlich im steuerfiskalischen Interesse den Zweck, den Steuerfiskus auch für den Fall, daß im Einzelfall eine strafbare Handlung nicht nachweisbar oder gegen den Händler bzw. Verkäufer nicht einmal beanzeigt ist, in die Lage zu versetzen, sich wegen des formellen Eingriffs in seine Steuerrechte an dem Gegenstande der Tat schadloß zu halten. Sie muß daher, da irgendeine Ausnahme nicht vorgesehen ist, auch dann zur Anwendung kommen, wenn der Händler oder Verkäufer, bei dem tabaksteuerpflichtige Erzeugnisse nicht mit den erforderlichen Steuerzeichen versehen im Handel angetroffen werden, sich einer Hinterziehung der Steuer nicht schuldig gemacht hat. Die Einziehung nach § 80 TabStG. und ebenso auch die Einziehung nach §§ 370, 379 RAbgD. richtet sich gegen die Sache selbst und lediglich in diesem Sinne gegen solche Personen, die Rechte auf die ihr unterworfenen Sache geltend machen. Wer durch die Einziehung betroffen wird, ob dies insbes. der an der Nichtversteuerung oder an der nicht ordnungsgemäßen Versteuerung schuldlose Eigentümer ist, ist völlig belanglos. Sämtliche Vorschriften des TabStG., also auch die Vorschrift in § 6 über die Bemessung der Steuer nach dem Kleinverkaufspreis und über den Begriff des Kleinverkaufspreises haben vor allen Dingen den Zweck, das Aufkommen an Tabaksteuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen sowie Steuerordnungswidrigkeiten nach Möglichkeit vorzubeugen. Ihr Erlaß war erforderlich, um die Anwendung der Strafvorschriften über Steuerhinterziehung und Steuerordnungswidrigkeiten überhaupt erst zu ermöglichen. Die Auslegung, die der RFG. der Vorschrift in § 6 TabStG. gibt, daß, nämlich die Besteuerung derselben Zigarettenorten durch den Hersteller oder Lagerinhaber bei Abgabe an denselben Kleinhandelsbetrieb einheitlich zu erfolgen habe, entspricht daher durchaus dem angeführten Zweck des Gesetzes, seiner wirtschaftlichen Bedeutung und der Entwicklung der Verhältnisse (§ 4 RAbgD.). Es kann nicht anerkannt werden, daß diese Auslegung zu dem wirtschaftlich unmöglichen Ergebnis führen würde, daß kein Groß- oder Kleinhändler billiger gewordene Zigaretten beziehen dürfe, solange er von derselben Sorte noch eine einzige aus einer früheren Lieferung stammende höher versteuerte Zigarette in seinem Besitz habe. Der Groß- oder Kleinhändler wird in einem solchen Falle stets in der Lage sein, den Nachweis späteren und billigeren Bezugs der niedriger versteuerten Zigarettenorten durch Vorlegung der Rechnungen zu erbringen und dementsprechend die Unzulässigkeit der niedrigeren Besteuerung darzutun. Gegenüber dem Einwand des Beschw., daß er, da er von der einen Lieferung einen Teil der Zigaretten in größeren Posten habe abgeben wollen, den Preis für diese Zigaretten habe niedriger gestalten müssen, genügt der Hinweis darauf, daß den Kleinverkaufspreis für tabaksteuerpflichtige Erzeugnisse nicht der Händler, sondern der Hersteller oder

die Frage verneint und den Grundsatz des Verbotes der Preisdifferenzierung für den genannten Fall ausgesprochen, an dem er seitdem in ständiger Rspr. festhält (vgl. Goepeler, Tabaksteuerrecht S. 83 ff., wo die Frage unter Angabe der einschlägigen Literatur und des Schrifttums behandelt ist); mit Recht, denn es kann keinem Zweifel unterliegen, daß der Steuerhinterziehung Tür und Tor geöffnet würde (Umsfüllung!), wollte man es für zulässig erachten, daß eine Sorte von Tabakerzeugnissen in dem gleichen Geschäft zu verschiedenen Preisen gehandelt wird. Zwar enthält das TabStG. kein ausdrückliches Verbot der Preisdifferenzierung; der Charakter des TabStG. als eines Finanzgesetzes, das dem Reiche Einnahmen verschaffen und gleichzeitig die Quellen der Hinterziehung zu verstopfen soll, drängt aber mit zwingender Notwendigkeit auf das Verbot der Preisdifferenzierung. Das OVG. Dresden hat sich dieser Rspr. des RFG. angeschlossen und die Voraussetzungen für die Einziehung als vorliegend erachtet.

Im zweiten Teil der Begründung befaßt sich das Ur. ebenfalls mit der Frage, ob Tabakerzeugnisse mit den vorgeschriebenen Steuerzeichen versehen sind, und zwar mit der Vorschrift des § 23 Abs. 1 TabStG. AusfBest., deren Satz 1 folgendermaßen lautet: „Zu jeder Packung tabaksteuerpflichtiger Erzeugnisse ist das ihrem Inhalt entsprechende Steuerzeichen zu verwenden.“ Zutreffend wird auch in diesem Fall vom OVG. unter Hinweis auf den gesetzgeberischen Grund der Vorschrift die Einziehung für zulässig erachtet. Zu Bedenken gibt jedoch die Begründung Anlaß, die auf einer irigen Auslegung des § 11 Abs. 3 TabStG. beruht. Zum Begriff „Verwendung der Steuerzeichen“ i. S. des § 11 Abs. 3 Absf. TabStG. gehört ausschließlich die Entwertung und Anbringung (§§ 22, 23 Abs. 2—4 TabStG. AusfBest.), wie dies schon früher im Schrifttum anerkannt war (vgl. Art. 1, TabStG. § 11 Anm. 4; Goepeler, Tabaksteuerrecht S. 131) und nunmehr auch vom RFG. ausdrücklich betont worden ist (Ur. v. 2. April 1930, IV A 52/30; RFG. 26, 268). Die Vorschrift des § 23 Abs. 1 TabStG. AusfBest. bezieht sich nicht auf den Formalakt der Verwendung, sondern sie hat materielle Bedeutung; sie bestimmt nicht, wie die Steuerzeichen angebracht werden sollen, sondern welche Steuerzeichen anzubringen sind. Dies im Ur. behandelte Verletzung der Vorschrift des § 23 Abs. 1 TabStG.

AusfBest. zieht daher nicht die im § 11 Abs. 3 Absf. TabStG. vorgesehene Rechtsfolge nach sich, sondern ist nach § 11 Abs. 1 und 2 Absf. TabStG. zu beurteilen: die Tabaksteuerschuld kann durch Steuerzeichen, die den Erfordernissen der Vorschrift des § 23 Abs. 1 nicht entsprechen, nicht getilgt werden (so auch Wilhelm, „Zur Auslegung des § 11 Abs. 3 TabStG.“: Ztschr. f. Bälle 1929, 267 ff., 271) — also eine andere Konstruktion, durch die das Ergebnis des Ur. allerdings nicht berührt wird.

Bemerkenswert ist schließlich, daß das OVG. die Einziehung nach § 80 TabStG. (§§ 370, 379 RAbgD.) als Sicherungsmaßnahme betrachtet. Diese Ansicht ist zwar bis vor kurzem auch vom RFG. vertreten worden. Das RFG. stellt aber neuerdings auf dem Standpunkt, daß die Einziehung dem Täter, Teilnehmer, Begünstigten und Fehler gegenüber Nebenstrafe ist, aber gegenüber dem Eigentümer, der an der Tat in keiner Weise beteiligt ist, ein „Eintretenmüssen mit der ihm gehörigen, von der Straftat betroffenen und deshalb gewissermaßen mit einem Makel behafteten Sache für die strafbare Handlung eines anderen, eine dingliche strafrechtliche Haftung“ bedeutet. Wenn das RFG. diese Ansicht auch zunächst nur für die Einziehung nach § 128 BranntwMonG. zum Ausdruck gebracht hat (RFG. 62, 49 ff., 51; 63, 23 ff., 25), so wird man doch annehmen müssen, daß das RFG. nunmehr allgemein mindestens für das ganze Verbrauchssteuerstrafrecht seine frühere Ansicht über die strafrechtliche Bedeutung der Einziehung aufgegeben hat. Zu dieser Anschauung des RFG. über den Charakter der Einziehung, die auch in der Wissenschaft vertreten wird (so vor allem Detker, z. B. bei Besprechung des Ur. des RFG. 63, 23 ff.: ZW. 1930, 326 ff.: Dem Täter als Eigentümer gegenüber ist die Einziehung Nebenstrafe; ist ein Dritter Eigentümer, so begründet für ihn die im Ges. angedrohte, im Strafurteil ausgesprochene Einziehung eine kriminelle Haftung eines Dritten, sachlich beschränkt auf die confiscanda; vgl. auch Reiser, „Zur Frage der Einziehung“: Ztschr. f. Bälle 1930, 37 ff. u. a.), hat das OVG. nicht Stellung genommen. Für die Kostenfrage (§§ 473, 465 StPD.) ist dies allerdings wohl ohne Bedeutung, da der Angekl. teils freigesprochen wurde und teils das Verfahren gegen ihn eingestellt worden ist.

RegR. Dr. Goepeler, Berlin.

Lagerinhaber, wenn schon im Einvernehmen mit dem Händler, zu bestimmen hat und daß der Beschw., wenn er wirklich einen Teil der Zigarren in größeren Posten zu einem niedrigeren Preise hat abgeben wollen, die Abgabe dieser Zigarren direkt aus dem Steuerlager R.3 an seine Abnehmer hätte veranlassen können, ohne sie selbst erst in seinem Kleinhandelsbetrieb auf Lager zu nehmen.

Aus § 45 Abs. 2 TabStG. in der vor dem 1. Jan. 1930 in Geltung gewesenen Fassung des Art. II Ziff. 18 des Ges. über Erhöhung der Bier- und Tabaksteuer v. 10. Aug. 1925 (RGBl. I, 244) kann der Beschw. nichts zu seinen Gunsten herleiten. Denn auch dieser Vorschrift liegt die Auffassung eines einheitlichen Kleinverkaufspreises zugrunde, so daß, wenn ein Kleinhändler hinsichtlich einer Riste Zigarren den Kleinverkaufspreis erhöht, diese Preiserhöhung sich auf alle in den Verkaufsräumen dieses Kleinhändlers befindlichen Zigarren derselben Sorte erstreckt. Es kann hiernach keine Rede davon sein, daß § 45 Abs. 2 TabStG. den Zweck habe, dem Kleinhändler die Möglichkeit der Konjunkturausnutzung zu geben (vgl. RStZ. 21, 172 und ZStO 1930, 156<sup>22</sup>).

Die Annahme der Str., daß alle diejenigen beim Beschw. vorgefundenen und beschlagnahmten Zigarren, die mit Steuerzeichen über einen niedrigeren Kleinverkaufspreis versehen waren, als weitere bei ihm vorgefundene Zigarren derselben Sorte, nicht mit den erforderlichen Steuerzeichen versehen waren, ist nach alledem rechtlich nicht zu beanstanden.

Auch die übrigen Voraussetzungen des § 80 TabStG. sind hinsichtlich der eingezogenen Zigarren von der Str. frei von Rechtsirrtum für gegeben erachtet worden.

Offenbar lediglich übersehen hat die Str., daß der § 80 TabStG. durch die Vorschrift in Art. VI Ziff. 12 i. Verb. m. Art. IX Abs. 1 des Ges. zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 (RGBl. I, 234) seit dem 1. Jan. 1930 gestrichen und das TabStG. hinsichtlich seiner Strafvorschriften seitdem, wie sich auch aus der Streichung des § 453 RAbgD. durch Art. VII Ziff. 10 dieses Ges. ergibt, der RAbgD. angepaßt worden ist, so daß seit dieser Zeit für die Entsch. über die Zulässigkeit der Einziehung steuerpflichtiger Erzeugnisse nicht mehr der § 80 TabStG., sondern die §§ 370, 379 RAbgD. maßgebend sind. Die Str. hätte daher, da das Bl. erst am 8. Febr. 1930 erlassen worden ist, an sich gemäß § 2 Abs. 2 StGB. zu prüfen gehabt, welche der beiden Vorschriften die mildere ist. Die Unterlassung dieser Prüfung gefährdet indes den Bestand des Ur. nicht, da hinsichtlich der Einziehung der hier in Frage kommenden tabaksteuerpflichtigen Erzeugnisse die Voraussetzungen auch der §§ 370, 379 RAbgD. gegeben sind, so daß auf diese Maßnahme auch auf Grund dieser Vorschriften hätte erkannt werden müssen. Nach der MPr. des erk. Sen. würde aber auch die Vorschrift in § 80 TabStG. als die mildere anzusehen sein, und zwar am besten, weil der § 370 RAbgD. die Einziehung nicht vordrucksmäßig versteuerten Erzeugnisse auch noch in der Hand des Verbrauchers zuläßt (vgl. JW. 1928, 830), während nach § 80 TabStG. auf die Einziehung tabaksteuerpflichtiger Erzeugnisse nur dann erkannt werden darf, wenn sie im Handel nicht mit den erforderlichen Steuerzeichen versehen angetroffen werden.

Anlaß zu rechtlichen Bedenken gibt allerdings die Kostenentscheidung des angefochtenen Ur. Der Beschw. ist in erster Instanz von der Anklage der Tabaksteuerhinterziehung in einem Falle rechtskräftig freigesprochen worden. Soweit ihm in einem weiteren Falle eine Tabaksteuerhinterziehung zur Last gelegt war, hat das SchöffG. nur die Voraussetzungen für eine Bestrafung wegen Tabaksteuerordnungswidrigkeiten als gegeben erachtet, insoweit aber das Verfahren gegen ihn wegen Verjährung der Strafverfolgung eingestellt. Auch insoweit ist das erstinstanzliche Ur. rechtskräftig geworden. Mit der Berufung angefochten worden ist das erstinstanzliche Ur. nur vom Nebenkläger, dem Hauptzollamt, und zwar lediglich insoweit, als das SchöffG. nicht auf Einziehung der beim Beschw. im Handel nicht mit den erforderlichen Steuerzeichen versehen angetroffenen tabaksteuerpflichtigen Erzeugnisse erkannt hat. Die Str. legt nun die Kosten des Berufungsverfahrens, das hiernach nur noch die Einziehung dieser tabaksteuerpflichtigen Erzeugnisse zum Gegenstande hatte, soweit die Berufung des Nebenklägers Erfolg gehabt hat, dem jetzigen Beschw. zur Last. Diese Entsch. hat im Wes. keine Stütze.

Die Einziehung i. S. des § 80 TabStG. und auch der §§ 370, 379 RAbgD. ist weder eine Strafe, noch eine Nebenstrafe, sondern eine polizeiliche Sicherheitsmaßnahme. Wäre sie eine Nebenstrafe, dann hätte auf sie gegen den jetzigen Beschw., da er in erster Instanz zum Teil rechtskräftig freigesprochen worden war, zum Teil die rechtskräftige Einstellung des Verfahrens erreicht hatte, nicht erkannt werden dürfen. In dem Berufungsverfahren, in dem es sich nur noch um die Einziehung handelte, war der jetzige Beschw. nur noch formell Angekl. Er wurde, auch wenn und soweit die Einziehung ausgesprochen wurde, nicht zu einer Strafe verurteilt. Die §§ 473 und 465 StGB. sind deshalb nicht anwendbar. Der jetzige Beschw. befand sich in dem Berufungsverfahren und befindet sich auch jetzt in der Stellung eines Einziehungsbeteiligten (§ 431 StGB.), der wegen dieser Eigenschaft allein nicht in die Kosten verurteilt werden konnte, nicht aber mehr in der Stellung eines Angekl., mochte und

mag er auch dessen Befugnisse auszuüben berechtigt sein (vgl. hierzu RGSt. 17, 114).

Die Rev. des Beschw. war nach alledem mit der aus der Urteilsformel ersichtlichen Maßgabe (vgl. hierzu RGSt. 48, 340 und § 441 RAbgD.) und der aus § 473 Abs. 1 StGB. sich ergebenden Kostenfolge (vgl. hierzu ebenfalls RGSt. 17, 114/116) als unbegründet zu verwerfen.

II. Begründet ist dagegen die Rev. des Nebenklägers.

Die Str. hat es abgelehnt, auf die Einziehung der mit je zwei Steuerzeichen versehenen 450 Stück Zigarren der Marke „Auf hoher See“ in Packungen zu 50 Stück und 600 Stück Zigarren der Marke „Alte Zeit“ in Packungen zu 25 Stück zu erkennen, weil die beiden Steuerzeichen zusammen den richtigen Kleinverkaufspreis ergäben und deshalb mit diesen zwei Steuerzeichen die erforderliche Steuer für diese Zigarren als entrichtet nachgewiesen sei, so daß diese Zigarren als nicht mit den erforderlichen Steuerzeichen versehen nicht anzusehen seien.

Diese Auffassung ist rechtsirrig. Nach § 23 Abs. 1 TabStAusfVest. ist zu jeder Packung tabaksteuerpflichtiger Erzeugnisse das ihrem Inhalt entsprechende Steuerzeichen zu verwenden. Nur ausnahmsweise darf eine Packung auch durch mehrere Zeichen ihrer Steuerklasse versteuert werden (z. B. Packungen mit 100 Stück Zigarren durch Anbringung von zwei Steuerzeichen zu je 50 Stück Zigarren usw.). Keinesfalls dürfen aber Steuerzeichen anderer Steuerklassen verwendet werden. Die bei dem Angekl. im Handel angetroffenen 9 Packungen Zigarren der Marke „Auf hoher See“ zu je 50 Stück, an denen je zwei Steuerzeichen zu 50 Stück über einen Kleinverkaufspreis zu 10 Pf. angebracht waren, und die weiter bei ihm im Handel angetroffenen 24 Packungen Zigarren der Marke „Alte Zeit“ zu je 25 Stück, an denen je zwei Steuerzeichen über 25 Stück über einen Kleinverkaufspreis zu 20 Pf. angebracht waren, waren hiernach nicht mit den erforderlichen Steuerzeichen versehen. Die auf den beiden Steuerzeichen angegebenen Kleinverkaufspreise ergeben zwar zusammen den richtigen Kleinverkaufspreis von 20 Pf. bzw. 40 Pf., die Stückzahl der beiden Steuerzeichen zusammen entsprach aber nicht dem Inhalt der Packung. Die an diesen Packungen angebrachten Steuerzeichen sind hiernach nicht so verwendet worden, wie § 23 Abs. 1 TabStAusfVest. es vorschreibt. Diese Steuerzeichen sind daher sowohl nach dem am 1. Jan. 1930 außer Kraft getretenen § 11 Abs. 3 TabStG., als auch nach der seit diesem Zeitpunkt geltenden Neufassung des § 10 TabStG. (vgl. hierzu Art. VI Ziff. 3 des Ges. zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929) als nicht verwendet und die in den fraglichen Packungen befindlichen Zigarren daher als unversteuert anzusehen. Mit Recht weist die Rev. auf den für die Vorschrift des § 23 Abs. 1 TabStG. maßgebend gewordenen gesetzgeberischen Grund hin. Wäre nämlich das von dem früheren Angekl. geübte Verfahren zulässig, so könnte ein Zigarrenhersteller oder Steuerlagerinhaber bei Lieferung einer Packung von 50 Stück Zigarren zum Kleinverkaufspreis von 20 Pf. das Stück, die er mit je zwei Steuerzeichen über 50 Stück und 10 Pf. Kleinverkaufspreis versehen, in seinem Betriebsbuch (TabStAusfVest. § 56 u. Muster 9a) 100 Stück Zigarren zum Kleinverkaufspreis von 10 Pf. das Stück als versteuert abschreiben, während er tatsächlich nur 50 Stück geliefert hat. Er könnte somit die restlichen 50 Stück unversteuert in den freien Verkehr bringen, ohne daß die Übereinstimmung zwischen dem Betriebsbuche, dem Steuerzeichenbestand und dem Bestellbuche (TabStAusfVest. § 59 Abs. 2, Muster 2a) gestört würde. Damit aber wäre die mit diesen Büchern bezweckte Möglichkeit der Kontrolle beseitigt und der Steuerhinterziehung Tür und Tor geöffnet.

Wenigstens § 354 Abs. 1 StGB. den Fall, daß ohne weitere tatsächliche Erörterungen eine Einziehung anzuordnen ist, nicht vorseht, so steht er doch grundsätzlich dem Falle gleich, in dem eine absolut bestimmte Strafe festgesetzt werden muß.

(OLW. Dresden, Ur. v. 8. Juli 1930, 2 Ost 126/30.)

Mitgeteilt von OStA. Dr. Weber, Dresden.

\*

## Jena.

12. Voraussetzungen der Bestrafung nach §§ 56 (§ 59 RAbgD.), 58 Nr. 5 TabStG. v. 12. Sept. 1919 (RGBl. 1667), 10. Aug. 1925 (RGBl. I, 245), 31. März 1928 (RGBl. I, 135) und 22. Dez. 1929 (RGBl. I, 234).

Durch eine Bestandsaufnahme v. 6. Dez. 1928 wurden in den Betriebsräumen des Angekl. Fehlmengen von 5300 + 2935 Stück Zigarren festgestellt. Die Str. hat zugunsten des Angekl. berücksichtigt, daß er nachträglich beschädigte Zigarren (sog. Rampen) nicht als Abgang eingetragen habe, und daß ihm möglicherweise durch Diebstähle hier und da Zigarren abhandelt gekommen seien. Sie hat daher nur eine Fehlmenge von insgesamt 6000 Stück Zigarren festgestellt, für die der Angekl. aufzukommen habe. Soweit diese Fehlmenge in Betracht kommt, hat sie den Tatbestand des § 58 Nr. 5 TabStG. v. 12. Sept. 1919 als erwiesen angesehen und den Angekl. nach § 56 dieses Ges. mit einer Geldstrafe belegt, die dem vierfachen Betrag der Steuerverkürzung entspricht (viermal 300 = 1200 M.). Dabei hat die Str. ausgeführt, daß der Angekl. nach §§ 56, 58 Nr. 5 b. Ges. nur bestraft werden könne, wenn ihm nachzuweisen



sei, daß er vorsätzlich die Fehlmengende von 6000 Stück Zigarren unversteuert in den freien Inlandsverkehr gebracht habe. Den Vorfall hat sie als erwiesen angesehen.

Die Revision des Angekl. rügt Verletzung der §§ 56, 58 Nr. 5 TabStG. und des § 267 StPD. Der Nachweis, daß er die Fehlmengende von 6000 Stück Zigarren unversteuert in den freien Verkehr gebracht habe, sei nicht geführt worden. Die auf Schätzungen beruhende Beweisführung der Strk. laufe darauf hinaus, daß er beweisen müsse, wie ohne sein Verschulden die Fehlmengende habe entstehen können.

Die Revision des Hauptzollamts will eine Bestrafung des Angekl. wegen der gesamten am 6. Dez. 1928 festgestellten Fehlmengende von 5300 + 2935 = 8235 Stück Zigarren erreichen. Sie rügt, daß die Strk. den § 58 Nr. 5 TabStG. verkannt habe. Diege der Tatbestand des § 58 Nr. 5 vor, so bestehe eine Rechtsvermutung für den Steuerhinterziehungsvorfall. Zu Unrecht sei die Strk. davon ausgegangen, daß dem Angekl. ein vorsätzliches Handeln nachgewiesen werden müsse. Durch diesen Rechtsirrtum sei auch die von der Strk. vorgenommene Begrenzung der Fehlmengende beeinflusst.

Die Revision des Angekl. richtet sich im wesentlichen gegen die auf Grund freier Beweiswürdigung getroffenen tatsächlichen Feststellungen des Vorderrichters, die der Nachprüfung des RevG. entzogen sind. Die Feststellungen des Urteils rechtfertigen die Bestrafung des Angekl. nach §§ 56, 58 Nr. 5 TabStG. und lassen keinen Rechtsirrtum erkennen, der den Angekl. benachteiligt. § 267 StPD. ist nicht verletzt. Die Revision ist daher unbegründet.

Der Revision des Hauptzollamts ist zuzugeben, daß die Strk. zu Unrecht annimmt, dem Angekl. müsse beim Tatbestand des § 58 Nr. 5 TabStG. ein vorsätzliches Handeln nachgewiesen werden. Dieser Rechtsirrtum ist aber ohne Einfluß auf die Entsch. geblieben.

Bei einer Verurteilung nach § 56 TabStG. ohne Zuhilfenahme der Tatbestände der § 58, 59 d. Gef. muß dem Angekl. Vorfall nachgewiesen werden. Anders liegt das bei §§ 58, 59 d. Gef. Ist einer dieser Fälle gegeben, so besteht eine Rechtsvermutung für den Steuerhinterziehungsvorfall, die allerdings frei widerlegbar ist, ohne daß dabei dem Angekl. eine formelle Beweislast trifft (vgl. RSt. 56, 16; 57, 212). Die Feststellung, daß der Tatbestand des § 58 Nr. 5 und damit dann eine Rechtsvermutung für den Vorfall gegeben ist, wird erleichtert durch § 42 Abs. 2 Satz 1 TabStG. Das Vorliegen einer buchmäßigen Fehlmengende ist aber für die Feststellung des Tatbestandes des § 58 Nr. 5 nur eine vom Tatrichter frei zu wärdigende Beweistatsache; sie macht es wahrscheinlich, daß die Fehlmengende unter strafrechtlicher Verantwortlichkeit des Betriebsinhabers in den freien Inlandsverkehr gebracht worden sind, und wird vielfach als Nachweis dafür ausreichen, bedeutet aber nicht mehr (vgl. RSt. 62, 101/108/109). Denn es ist zu beachten, daß bei § 58 Nr. 5 der Betriebsinhaber die Waren unversteuert in den freien Inlandsverkehr gebracht haben muß, während es für die Begründung der Steuerschuld (§§ 10, 42 Abs. 2 Satz 1 d. Gef.) genügt, daß die Erzeugnisse in den freien Verkehr des Inlands übergegangen sind. Das Vorliegen einer Fehlmengende begründet eine widerlegbare Vermutung dafür, daß die Fehlmengende in den freien Inlandsverkehr übergegangen ist (§§ 10, 42 Abs. 2 Satz 1 d. Gef.), ist aber nur Beweistatsache dafür, daß der Betriebsinhaber sie in den Verkehr gebracht hat.

Auf Grund dieser Erwägung konnte die Strk., ohne an eine Rechtsvermutung gebunden zu sein, bei der buchmäßigen Fehlmengende den Abgang der Rampen und den Abgang durch möglicherweise vorgekommene Diebstähle in den Betriebsräumen des Angekl. berücksichtigen. Die Begrenzung der Fehlmengende, für die der Angekl. im Rahmen des § 58 Nr. 5 d. Gef. aufzukommen hat, läßt keinen Rechtsirrtum erkennen. Sie wird auch nicht durch den jetzt erst einfindenden Rechtsirrtum der Strk. beeinflusst, daß dem Angekl. noch Feststellung des äußeren Tatbestandes des § 58 Nr. 5 d. Gef. noch Vorfall nachgewiesen werden müsse. Denn erst nach der Festlegung der Fehlmengende folgen die — überflüssigen — Ausführungen über den Vorfall. Da der Vorderrichter den Vorfall bejaht, ist der Rechtsirrtum auch im übrigen ohne Bedeutung.

Nach alledem ist auch die Revision des Hauptzollamts unbegründet.

Bemerkt sei noch, daß die Strafbestimmung des § 56 TabStG. seit 1. Jan. 1930 durch die Strafbestimmung des § 359 RAbgD. ersetzt worden ist (RGef. v. 22. Dez. 1929 Art. VI Nr. 11 u. 12 RAbgD. I, 234, 237). Eine Bestrafung des Angekl. nach § 56 TabStG. konnte aber noch erfolgen, weil die beiden Strafbestimmungen für den hier in Betracht kommenden Fall übereinstimmen. Ebenso hat § 10 TabStG. durch Art. VI Nr. 3 d. Gef. v. 22. Dez. 1929 eine andere Fassung erhalten, während § 42 Abs. 2 TabStG. seit 1. Jan. 1930 durch § 198 a RAbgD. ersetzt worden ist (Art. VI Nr. 11, 12; VII Nr. 4 d. Gef. v. 22. Dez. 1929). Beide Änderungen sind für die Bestrafung des Angekl. ohne Bedeutung.

(RG. Jena, 2. StrSen., Art. v. 17. Okt. 1930, S 230/30.)

Mitgeteilt von VPräs. Dr. Zeunert, Weimar.

## B. Arbeitsgerichte.

### Reichsarbeitsgericht.

Berichtet von Rechtsanwält Abel, Essen, Rechtsanwält und Dozent Dr. Georg Baum, Berlin und Rechtsanwält Dr. W. Doppermann, Dresden.

I. §§ 18, 19, 61 BetrRG.; §§ 13, 23 ff. WahlOBetrRG. Die Anordnung der gemeinsamen Wahl von Angestellten und Arbeitern durch VO. d. Reichsmin. d. Finanzen ist wirksam. Die nur eine Arbeitnehmergruppe enthaltenden Vorschlagslisten sind gültig. Verteilung der Sitze, wenn nur eine Vorschlagsliste einen Arbeitervertreter enthält. \*)

(RABG., Beschl. v. 19. Dez. 1928, RAG RB 29/28. — Leipzig.) [A.]

\*

Zu 1. 1. In prozessualer Hinsicht gibt die Entsch. zu Bedenken Anlaß. Wie RABG. 2, 205 zutreffend ausgeführt hatte, ist die Anfechtung einer Betriebsratswahl nicht gegen den Wahlvorstand, sondern gegen den aus der Wahl hervorgegangenen Betriebsrat zu richten. Im vorliegenden Fall hat der Antragsteller deswegen ungeachtet des Beschlußverfahrens gegen den Wahlvorstand eingeleitet, gegen eine Instanz also, die als Partei im Anfechtungs- und anschließenden Beschlußverfahren nicht in Frage kommen kann, dem Anfechtungsbegehren gegenüber daher nicht passiv legitimiert ist. Nach allgemeinen zivilprozessualen Regeln wäre der Antrag bereits im ersten Rechtszuge zurückzuweisen gewesen. Die von einer Nichtpartei eingelegte Rechtsbeschwerde kann aus den gleichen Gründen nicht als rechtswirksam angesehen werden; die Zurückweisung hätte a limine erfolgen müssen. Die Folge wäre die Einleitung eines neuen nunmehr gegen den richtigen Antragsgegner zu richtenden Anfechtungsverfahrens gewesen, ein zweifellos umständlicher Weg, den zu beschreiten im Zivilprozeß jedoch das Gebot der Rechtssicherheit erheischt. Es ist anerkanntes Recht, daß Beschwerden, die von Nichtparteien eingelegt werden, auch dann zurückzuweisen sind, wenn der erste Richter ihre Parteiusfähigkeit ungerügt gelassen hatte. Das RABG. will für das arbeitsrechtliche Verfahren einen anderen Weg einschlagen. Es legt dem Wahlvorstand auf Grund des Umstandes, daß ihn der erste Richter als Antragsgegner zugelassen hat, die Eigenhaft eines „Beteiligten“ am Verfahren i. S. des § 83 ArbGG. zu und hält ihn aus diesem Grunde für beschwerdebefugt. Offenbar liegt der Entsch. der Gedanke der besonderen Beschleunigung des arbeitsgerichtlichen Verfahrens zugrunde. Aber es erscheint mir doch bedenklich, mit dieser Argumentation über Grundsätze des allgemeinen Rechts hinwegzugehen. Die prozessualen Vorschriften des ArbGG. über das Beschlußverfahren sind lediglich Rahmenvorschriften, innerhalb deren die prozessualen Rechtsregeln der ZPO. zur Anwendung zu gelangen haben. Nun wird man die Regeln der ZPO. allerdings nur mit äußerster Vorsicht entsprechend anwenden dürfen, weil das Beschlußverfahren der Arbeitsgerichtsbarkeit selbständig und abschließend geregelt ist. Wo aber grundlegende Regeln des allgemeinen Prozessrechts anzuwenden sind und sich im ArbGG. keine gegenteilige, solche Grundsätze außer Kraft setzende Bestimmung findet, soll man sich nicht scheuen, jene Regeln Platz greifen zu lassen. Auch das Arbeitsgerichtsverfahren ist nur ein Ausschnitt aus dem allgemeinen Prozessrecht. Freilich könnte die entsprechende Anwendbarkeit zivilprozessualer Regeln aus dem Grunde zweifelhaft sein, weil das arbeitsgerichtliche Beschlußverfahren vielleicht mehr der freiwilligen Gerichtsbarkeit angehört (Inquisitionsmaxime, Amtsprinzip usw.). Aber auch das FGG. bietet keine Handhabe, dem Wahlvorstand im vorliegenden Falle ein Beschwerderecht zuzubilligen. Zwar kennt es den Begriff des „Beteiligten“, doch nicht etwa in dem Sinne, daß jedem „Beteiligten“ das Beschwerderecht offensteht. Die Beschwerde steht vielmehr nur dem zu, dessen Recht durch die Verfügung des ersten Richters beeinträchtigt ist (§ 20 FGG.). Von einer Beeinträchtigung des Wahlvorstandes im Anfechtungsverfahren durch den erstinstanzlichen Beschluß kann keine Rede sein. Auch ist dem FGG. der Fall fremd, daß eine Person durch fälschliche Antragstellung und durch den diesen Fehler übersehenden Richterspruch zum „Beteiligten“ wird. Ebensovienig kann m. E. durch einen fehlerhaften Richterspruch im vorliegenden Falle eine Person oder Körperschaft zum „Beteiligten“ i. S. des § 83 ArbGG. gemacht werden.

2. In materiellrechtlicher Hinsicht ist die Entsch. — abgesehen von der zutreffenden Ansicht des RABG., daß die Anordnung einer gemeinsamen Wahl durch Arbeiter und Angestellte in den Verordnungen aus § 61 BetrRG. für zulässig erachtet wird — für die Berechnung des Wahlergebnisses von außerordentlicher Bedeutung. Die erörterten Fragen sind auch für die Betriebsauswahl von Wichtigkeit. Ich verweise dabei auf meine Ausführungen in der Anm. zur reichsarbeitsgerichtlichen Entsch. v. 11. Dez. 1929 (RAG RB

1) Abgedr. RABG. 3, 58; BeschSamml. 4, 339; RABG. 1929, 65.

2. §§ 39, 66 BetrRG.; Art. 159 RVerf. Ein Betriebsratsvorsitzender, der zugleich Gewerkschaftsfunktionär ist, verletzt noch nicht seine Amtspflicht, wenn er eine Lohnbewegung fördert.)

Der Antragsteller G. ist Vorsitzender des Arbeitergruppenrats des Betriebsrats. Im Verlauf von mehrere Monate dauernden Lohnbewegungen wurde die zu dem maßgeblichen TarVertr. für den Mitteldeutschen Braunkohlenbergbau gehörige Lohn tafel seitens der Arbeitnehmerorganisation mit Wirkung v. 30. Nov. 1929 aufgekündigt. Die Arbeitnehmer forderten eine Erhöhung ihres Lohnes. Es kam dieserhalb zu Schlichtungsverhandlungen vor dem staatlichen Schlichter. Diese Verhandlungen wurden für Arbeitnehmerseite vom Verband der Bergarbeiter Deutschlands, Sitz Bochum, geführt. In Borna ist eine Zweigstelle dieses Verbandes, dem der Antragsgegner als Funktionär für den Bezirk Borna angehört. Mit Rücksicht auf die schwebenden Lohnverhandlungen berief er für den 28. Nov. 1929, nachmittags 4 Uhr, eine Belegschaftsversammlung in das Volkshaus Borna ein, in der über die Stellung der Gewerkschaften zum Lohnschiedspruch in

20/29; JW. 1930, 3133). Zur Veranschaulichung der Wahlberechnung auch hier folgende Berechnungseinteilung (vgl. auch Komm., § 19 BetrRG., Anm. 3):

Es entfielen auf Liste

I	II
190 <sup>a</sup>	191 <sup>a</sup>
:2 95	95 1/2 <sup>a</sup> Stimmen.

Zu wählen waren zwei Angestellte und ein Arbeiter. Nur Liste I enthält an siebenter Stelle den Namen eines Arbeiters; daß Liste II nur die Namen von Angestellten aufweist, vermag ihre Gültigkeit, wie das RArbG. richtig bemerkt, nicht zu beeinträchtigen. Unstreitig ist daher zunächst der Arbeiter der Liste I als gewählt zu betrachten. Streitig ist aber, auf welche Listen sich die beiden Angestellten verteilen. Der Kernpunkt dieser Frage ist, wie ich a. a. O. ausgeführt habe, darin zu erblicken, ob bei der Verteilung wieder von den ursprünglichen Höchstzahlen auszugehen ist oder ob die Höchstzahl der Liste I durch Zuteilung des Arbeiteres verbraucht ist. Bereits in der Besprechung des Beschl. v. 11. Dez. 1929 habe ich auf die vorliegende Entsch. sowie auf die Ansicht Flatows verwiesen, der auf beide Listen je einen Angestellten verteilen will, während das RArbG. beide Angestellten der Liste II zuteilt.

Daß der Entsch. dieser Frage nicht mit der Bestimmung des § 8 Abs. 2 WahlBetrRG. beizukommen ist, hat das RArbG. richtig erkannt. Diese Bestimmung behandelt den Fall, daß für die Wahl der Arbeiter- oder Angestelltenmitglieder nur eine Vorschlagsliste zugelassen wird: Es gelten dann die in ihr gültig verzeichneten Bewerber in der Reihenfolge der Liste als gewählt. Eine entsprechende Anwendung kann schon von demwillen nicht in Frage kommen, weil, wie das RArbG. zutreffend ausführt, die Listen I und II nicht in eine reine Arbeiter- und eine reine Angestelltenliste geteilt werden können. Die Schwierigkeit in einem Fall der vorliegenden Art ergibt sich gerade daraus, daß sich zwei Gruppen von Angestellten gegenüber stehen, deren eine auch einen Arbeiter kandidieren läßt. Die Verteilung ist vielmehr lediglich auf Grund des § 27 WahlBetrRG. vorzunehmen. Das Erfordernis der „geordneten“ Berechnung, das § 27 aufstellt, liegt sicherlich schon dann vor, wenn Arbeiter- und Angestelltenliste getrennt voneinander zuteilt werden, ohne daß die Höchstzahlenberechnung voneinander unabhängig zu sein braucht. Auf der anderen Seite erscheint die auf das Wort „zunächst“ gegründete Argumentation des RArbG. zu einseitig. Angesichts dieser verschiedenen Auslegungsmöglichkeiten des Wortlauts fragt es sich daher, ob Sinn, Aufbau und Gedanke der Wahlvorschriften die Richtigkeit der einen oder der anderen Ansicht bekräftigen. Und hier steht dem RArbG. der Gedanke des Verhältniswahlrechts zur Seite, der sich bei der Verteilung der Sitze für die gesamte Belegschaft dahin auswirken muß, daß bei gemischten Listen unter Umständen eine Arbeitnehmergruppe einen auf ihrer Liste kandidierenden Vertreter der anderen Gruppe effektiv wählt. Eine Unbilligkeit liegt m. E. darin nicht; denn die Vereinigung von Vertretern verschiedener Gruppen auf einer Liste bedingt eben, daß die Wähler dieser Liste damit rechnen müssen, nur den Vertreter einer Gruppe in den Betriebsrat zu entsenden Unbillig und dem Grundsatz der Verhältniswahl nicht entsprechend aber wäre es, entgegen dieser Ansicht der Liste I (mit der geringeren Stimmengahl) zwei, der Liste II aber nur einen Sitz zuzubilligen zu wollen. Daß die WahlBetrRG. vom Verhältniswahlgedanken auch bei der Verteilung der Sitze für die gesamte Belegschaft beherrscht wird, kann auch unter Hinweis auf den Grundsatz der §§ 15, 16 BetrRG., nach denen jede Arbeitnehmergruppe im Betriebsrat vertreten sein muß, nicht in Abrede gestellt werden. Wie das RArbG. in dem Beschl. v. 11. Dez. 1929 zutreffend entgegen der von Flatow vertretenen Ansicht betont, betrifft der hier zur Entsch. stehende Streit nicht eine Konkurrenz der Gruppen, sondern eine solche der Wahllisten, und bei diesen wird weniger nach Arbeitnehmergruppen als vielmehr nach Wahlparteien geschieden. Ich halte daher die Ansicht des RArbG., schon weil sie das

Mitteldeutschland gesprochen werden sollte. Die Einladung zur Versammlung erfolgte durch Verteilung von Handzetteln an die einzelnen Belegschaftsmitglieder, die mit „Der Betriebsrat, J. A. R. G.“ unterzeichnet waren. In der Versammlung berichtete der Gewerkschaftssekretär Sch. aus B.; auch der Antragsgegner, der sie leitete, ergriff verschiedene Male das Wort. Dabei führte er u. a. aus, daß alle diejenigen, welche den ehrlichen Willen hätten, ihre Familie nicht schmachten zu lassen, den Kündigungszettel, durch den das Arbeitsverhältnis aufgekündigt werde, unterschreiben müßten; am 1. Dez. 1929 würden die Belegschaftsfunktionäre zusammentreten und darüber Beschluß fassen, ob die inzwischen eingesammelten Kündigungszettel an die Hauptorganisation weitergegeben werden sollten oder nicht. Wegen der Einberufung der Versammlung, die eine Betriebsversammlung gewesen sei, und der Tätigkeit des Antragsgegners darin hat die Antragstellerin gem. § 39 Abs. 2 BetrRG. beim RArbG. gegen ihn beantragt, seine Mitgliedschaft im Betriebsrat für erloschen zu erklären. Das RArbG. hat nach mündlicher Verhandlung und Beweiserhebung den Antrag durch Beschl. v. 6. Jan. 1930 zurück-

eigentliche Stärkeverhältnis der Parteien viel richtiger widerspiegelt, trotz mancher beachtlicher Bedenken Flatows für zutreffend. Denn das ist ja der Sinn und Zweck der Wahl, daß das wirkliche Stärkeverhältnis der Parteien möglichst zuverlässig wiedergegeben wird; und diejenige Auslegung von Wahlvorschriften erscheint zutreffend, die diesem Zweck möglichst nahekommt.

RA. PrivDoz. Dr. Mansfeld, Essen.

Zu 2. Die Entsch. verdient durchweg Beifall und ist im Ergebnis zutreffend.

Nach § 39 Abs. 2 BetrRG. können Betriebsratsmitglieder auf Antrag des Arbeitgebers oder mindestens eines Viertels der wahlberechtigten Arbeitnehmer des Betriebes wegen groblicher Verletzung ihrer gesetzlichen Pflichten des Amtes entzogen werden. Über den Antragsentscheidet nach §§ 2 Ziff. 5, 80 ff. ArbGG. das RArbG. im Beschlußverfahren. Wann im einzelnen eine grobliche Verletzung der gesetzlichen Pflichten vorliegt, ist im wesentlichen Tatfrage. Dennoch sind einige Grundsätze zu beachten.

Streng zu scheiden sind zunächst bei dieser Prüfung die arbeitsvertraglichen Pflichten von den eigentlichen Betriebsratspflichten. Nur auf die Verletzung der letzteren kommt es an. Die sich aus dem Arbeitsvertrag ergebenden Pflichten haben grundsätzlich mit den Amtspflichten der Betriebsratsmitglieder nichts zu tun, und ihre Verletzung berechtigt nicht zur Amtsenthebung (vgl. Hueck-Ripperden, Lehrbuch, Bd. 2 S. 521 Anm. 13).

Aber auch im gewerkschaftlichen Leben tätig zu sein, ist den Betriebsratsmitgliedern nicht untersagt. Die organisierten Mitglieder des Betriebsrats dürfen sich an den Aufgaben der Organisationen und eventuell auch an einem Arbeitskampf beteiligen, ohne dadurch gegen ihre Amtspflichten zu verstoßen (vgl. Lehrbuch Bd. 2 S. 549 unter 4). Das wird denn auch in der vorstehenden Entsch. unter zutreffender Würdigung der einschlägigen Bestimmungen der §§ 1, 8, 66 BetrRG. und der Art. 118, 159 RVerf. mit Recht hervorgehoben. Allerdings dürfen die Betriebsratsmitglieder ihre Stellung und den Einfluß, die ihnen ihr Amt verleiht, bei der gewerkschaftlichen Betätigung nicht missbrauchen. Sie dürfen keinen entscheidenden Einfluß auf gewerkschaftliche Fragen dadurch zu gewinnen versuchen, daß sie ihre Betriebsrats-eigenenschaft in den Vordergrund rücken. Namentlich haben sie mit Rücksicht auf ihr Amt auch eine gewisse Zurückhaltung beim Arbeitskampf zu üben (vgl. Mansfeld, Komm. z. BetrRG., Bem. a zu § 66 Ziff. 3 S. 307).

Wenn Flatow demgegenüber in der Anm. zu dem vorstehenden Beschluß: BenschSamml. 9 Nr. 14 S. 55, die Auffassung vertritt, daß ein organisiertes Betriebsratsmitglied sich im gewerkschaftlichen Leben (besonders auch im Arbeitskampf) in nichts von jedem anderen Gewerkschaftsmitglied unterscheide, so vermag ich dem in dieser Allgemeinheit nicht zuzustimmen, wenngleich auch Flatow a. a. O. die Einschränkung macht, daß das Betriebsratsmitglied nicht seine Amtsstellung besonders in die Waagschale werfen darf. Richtiger erscheint es, von den Mitgliedern des Betriebsrats obendrein eine gewisse Rücksichtnahme auf ihr Amt namentlich im Arbeitskampf zu fordern, wie es auch in dem vorliegenden Beschluß zum Ausdruck kommt.

Allerdings darf man den Betriebsratsmitgliedern keine zu großen Beschränkungen auferlegen. So geben hier die tatsächlichen Feststellungen noch keine Veranlassung, das Verhalten des Arbeiterratsvorsitzenden als eine grobe Amtspflichtverletzung i. S. des § 39 Abs. 2 BetrRG. aufzufassen. Er hat nur in seiner Eigenschaft als Gewerkschaftsfunktionär, und zwar nach seiner besten Überzeugung gehandelt. Daß er seine Betriebsrats-eigenenschaft besonders in den Vordergrund gerückt hat, läßt der Tatbestand nicht zweifelsfrei erkennen. Dies allein mit Rücksicht auf die Form der Einladung zur Versammlung anzunehmen, erscheint nicht geboten, da sich aus dem übrigen Sachverhalt keine Anhaltspunkte

gewiesen. Mit der Rechtsbeschwerde verfolgt die Antragstellerin ihren früheren Antrag. Sie rügt Verletzung der §§ 39 Abs. 2, 66 Ziff. 3 und 6 BetrMG. Das ArbG. ist nach § 85 Abs. 1 Satz 3 ArbGG. zu ihrer Entsch. berufen, muß ihr aber den Erfolg versagen. Die Entsch. darüber, ob in dem Verhalten des Antragsgegners eine feine Ablesung als Betriebsratsvorsitzender rechtfertigende gröbliche Verletzung seiner Amtspflichten lag, hatte das ArbG. nach § 39 Abs. 2 BetrMG. nach pflichtmäßigem Ermessen zu treffen. Es hat die dem Antragsgegner in seiner Eigenschaft als Vorsitzenden des Betriebsrats ganz besonders obliegende Friedenspflicht, die ihm bei Arbeitskämpfen nach § 66 Ziff. 3 BetrMG. gebot, auf eine Verständigung und gütliche Erledigung des Streites hinzuwirken, nicht verkannt, aber zutreffend erwogen, daß der Antragsgegner vermöge seiner doppelten Eigenschaft als Mitglied der Betriebsvertretung und als Gewerkschaftsfunktionär bei dem Lohnstreit, der nun einmal allgemein entbrannt war, in einem Widerstreit der ihm obliegenden Pflichten geraten war. Kraft seines Amtes als Vorsitzender des Betriebsrats hatte er den wirtschaftlichen Frieden des Betriebs zu wahren und sich für ihn einzusetzen, vermöge seiner Gewerkschaftszugehörigkeit und seiner Funktionäreigenschaft in der Gewerkschaft durfte und konnte er im Lohnkampf nicht beiseitegehen, mußte vielmehr die auch von ihm für berechtigt gehaltenen Lohnforderungen unterstützen und bei den Beratungen der Arbeiter über die zur Beilegung des Lohnkampfes gemachten Vorschläge in den Versammlungen leitend hervortreten. Dieses Recht ergab sich für ihn ohne weiteres aus §§ 1, 8 BetrMG. sowie aus Art. 118 Verf. und konnte ihm, wie auch der Vorbehalt in § 66 Nr. 3 BetrMG. zum Ausdruck bringt, durch seine Eigenschaft als Betriebsratsmitglied nicht genommen werden. Das und das für jedermann durch Art. 159 Verf. gewährleistete Recht der Vereinigungsfreiheit zur Wahrung und Förderung der Arbeits- und Wirtschaftsbedingungen, zu dessen Wahrung sich der Antragsgegner gleichfalls (§ 66 Nr. 6 BetrMG.) einzusetzen hatte, wird von der Rechtsbeschwerde außer acht gelassen, indem sie einseitig nur auf die Friedenspflicht des Betriebsrats und auf seine Verpflichtung zur Förderung des guten Einvernehmens zwischen Arbeitnehmerschaft und Arbeitgeber in § 66 Nr. 6 a. a. O. verweist. Freilich legte dem Antragsgegner sein Amt als Betriebsratsvorsitzender die Pflicht auf, den wirtschaftlichen Frieden im Betriebe, dem er angehörte, zu wahren und zu fördern, und er hatte auf diese Verpflichtung auch außerhalb des Betriebs bei seiner gewerkschaftlichen Betätigung Rücksicht zu nehmen, insbes. sein Amt nicht zu mißbrauchen und sich einer gewissen Mäßigung in den Versammlungen aufzuerlegen. Wenn nun das ArbG. in Würdigung des oben gekennzeichneten Widerstreits der dem Antragsgegner obliegenden Pflichten in dessen Verhalten keine feine Ablesung rechtfertigende gröbliche Verletzung seiner ihm als Betriebsratsmitglied obliegenden Pflichten

dafür ergeben, daß der Antragsgegner dies deswegen getan hat, um seine Betriebsratseigenschaft besonders in die Waagschale zu werfen. So gehen ja auch alle Instanzen davon aus, daß es sich hier in Wahrheit nicht um eine Betriebsversammlung, sondern um eine gewerkschaftliche Versammlung handelt.

Wedenklich ist der Schlußsatz der Entscheidung. Es ist nicht recht ersichtlich, was damit gesagt sein soll. Würde es sich nämlich hier um eine wirkliche Betriebsversammlung (Gruppenversammlung der Arbeiter) handeln, so wären m. E. die Voraussetzungen gegeben, die eine Amtsenthebung nach § 39 Abs. 2 BetrMG. rechtfertigen könnten. Platow a. a. O. meint, daß die Betriebsversammlung überhaupt nicht dazu da sei, zu Fragen des wirtschaftlichen Arbeitskampfes Stellung zu nehmen. Das bedarf meiner Ansicht nach einer Einschränkung. Wenn auch grundsätzlich der Geschäftskreis der Betriebsversammlung ebenso wie der Aufgabenkreis des Betriebs- und Gruppenrats nur die unmittelbar dem Schicksal des Betriebes zusammenhängenden Fragen betrifft, so schließt das nicht aus, daß u. U. auch betriebsfremde, namentlich gewerkschaftliche Angelegenheiten zum Gegenstand einer Betriebs- bzw. Gruppenversammlung gemacht werden können (vgl. Lehrbuch Bd. 2 S. 538 Anm. 11 und S. 530 Anm. 20). Es gehört mit zu den Aufgaben des Betriebsrats, die ihm in Erfüllung der nach § 66 Ziff. 3 BetrMG. auferlegten Friedenspflicht obliegen, die Belegschaft über einen bevorstehenden Arbeitskampf aufzuklären und ihm u. U. durch entsprechendes Zureden entgegenzuwirken. Das gilt besonders bei einem tarifwidrigen Streik. Aber niemals darf ein Betriebsratsmitglied oder der Gruppenratsvorsitzende diese Möglichkeit der Einbeziehung gewerkschaftlicher Fragen dazu benutzen, für den Arbeitskampf zu propagieren und ihn zu unterstützen. Darin würde eine Verletzung seiner Amtspflichten, die seine Amtsenthebung rechtfertigt, liegen. Wenn der Schlußsatz des vorstehenden Beschlusses etwa in dem Sinne gemeint ist, daß eine Amtspflichtverletzung auch dann nicht gegeben wäre, wenn die vom Antragsgegner zulässigerweise einberufene und geleitete Versammlung eine echte Gruppenversammlung gewesen wäre, so kann dem aus den dargelegten Gründen nicht zugestimmt werden.

Prof. Dr. Ripperhey, Köln.

erblickt hat, so beruht das auf tatrichterlicher Würdigung, die keinen Rechtsirrtum erkennen läßt. Im einzelnen hat es ermogent, die Versammlung v. 28. Nov. 1929 habe der Stellungnahme zu dem vom staatlichen Schlichter — nach ordnungsmäßiger Kündigung des TarVertr. durch die Gewerkschaften — gefällten Schiedsspruch gedient und die Verteilung der Kündigungszettel zunächst nur bezweckt, der Arbeitnehmerorganisation ein Bild von der Bereitwilligkeit der Belegschaften zur Arbeitseinstellung zu verschaffen, es habe sich um eine im Gange befindliche allgemeine Lohnbewegung großen Stils gehandelt, bei der der Antragsgegner nicht untätig habe beiseitegehen können, ohne das Vertrauen der Belegschaft zu verlieren und sich damit für das Amt eines Betriebsrats unfähig zu erweisen, in der Versammlung seien auch nicht Angelegenheiten des Betriebes der Antragstellerin, sondern das erwähnte, die gesamte Bergarbeiterschaft Mitteldeutschlands gleichmäßig betreffende Problem behandelt worden, die Organisation der Arbeitnehmerschaft habe auch weiterhin bis zur Verbindlichkeitserklärung des Schiedsspruchs an ihren Forderungen festgehalten, ohne daß es zum Streik oder zu Massenkündigungen gekommen sei, auch der Betrieb der Antragstellerin habe keine Erschütterung erlitten, der Antragsgegner würde diesen aber angesichts des allgemeinen Lohnkampfes davor auch nicht haben bewahren können. Unter diesen Umständen konnten die oben festgestellten Äußerungen des Antragsgegners in der Versammlung v. 28. Nov. 1929 und die Einberufung derselben durch ihn so gewürdigt werden, wie es das ArbG. getan hat. Wollte man mit der Beschw. in der Versammlung v. 28. Nov. entgegen der Ansicht des ArbG. eine Betriebsversammlung i. S. der §§ 46 ff. BetrMG. erblicken, so würde es überhaupt unbedenklich gewesen sein, daß der Antragsgegner sie einberufen und die Einladung dazu namens des Betriebsrats unterzeichnet hat.

(ArbG., Beschl. v. 26. März 1930, RAG RB 8/30. — Leipzig.) [B.]

## C. Verwaltungsbehörden und Verwaltungsgerichte.

### I. Reich.

#### Reichsfinanzhof.

Berichtet von Reichsfinanzrat Dr. Boethke, Reichsfinanzrat Artl und Reichsfinanzrat Dr. Georg Schmauser, München.

[< Wird in der amtlichen Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs abgedruckt.]

#### A. Gutachten.

< 1. § 191 ABGG.; §§ 1, 4, 8 Abs. 2, 16 Abs. 2, 51 Abs. 1 Nr. 2, 52 Abs. 2, 58 Abs. 2, 86 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 2 Satz 3 ABGG.

a) Nach den Vorschriften der Reichssteuergesetze (insbesondere nach den Vorschriften des ABGG. und des § 191 ABGG.) ist das Bremische Katasteramt verpflichtet, auf Ersuchen der Reichsfinanzverwaltung für Zwecke der Einheitsbewertung Gutachten über den Wert von Grundstücken (Hausbesitz und Bauland) zu erstatten, und zwar sowohl im erstinstanzlichen Bewertungsverfahren als auch im Rechtsmittelverfahren.

b) Das Land Bremen kann vom Reiche eine Entscheidung dafür nicht verlangen, daß das Bremische Katasteramt für Zwecke der Einheitsbewertung (sei es im erstinstanzlichen Bewertungsverfahren, sei es im Rechtsmittelverfahren) Gutachten über den Wert von Grundstücken (Hausbesitz und Bauland) erstattet hat. Insbesondere kann das Land Bremen vom Reiche keinen Ersatz von Auslagen verlangen, die bei der Erstattung eines Gutachtens entstanden sind. †)

Der RZM. hat den RZG. gemäß § 43 ABGG. um Erstattung eines Gutachtens über folgende Fragen ersucht, über die Meinungsverschiedenheiten zwischen dem RZM. und der Brem. Senatskommission für Reichs- und Auswärtige Angelegenheiten bestehen:

Zu 1. Nach den in dem Gutachten erwähnten, bisher schon in ähnlichen Fragen ergangenen Gutachten, namentlich den vom RZG. 25, 335 und 26, 215 veröffentlichten, bringt das vorliegende Gutachten keine Überraschung mehr; einen Schritt weiter als die bisherigen Entsch. geht es höchstens insofern, als es auch den Ersatz von Auslagen, die einem Lande erwachsen sind, ablehnt. Die Beweisführung des Gerichts scheint mir auch durchaus einleuchtend. Merkwürdig ist, daß man immer noch bestreitet und daher hier wieder einmal ausdrücklich feststellen mußte, daß eine Aufzählung von einzelnen Dingen, die mit einem „insbesondere“ eingeleitet wird, nicht erschöpfend ist. Das sind doch wirklich elementare Regeln der Auslegung von Gesetzen, über die man nicht mehr streiten sollte.

Was die Ausführungen des Gutachtens übrig lassen ist höchstens

A. Ist nach den Vorschriften der Reichssteuergesetze (insbes. nach den Vorschriften des ABewG. und des § 191 ABG.D.) das Brem. Katasteramt verpflichtet, auf Ersuchen der Reichsfinanzverwaltung für Zwecke der Einheitsbewertung Gutachten über den Wert von Grundstücken (Hausbesitz und Bauland) zu erstatten, und zwar sowohl im erstinstanzlichen Bewertungsverfahren als auch im Rechtsmittelverfahren?

B. Für den Fall, daß die Frage zu A bejaht wird: Kann Bremen vom Reiche eine Entschädigung dafür verlangen, daß das Brem. Katasteramt für Zwecke der Einheitsbewertung (sei es im erstinstanzlichen Bewertungsverfahren, sei es im Rechtsmittelverfahren) Gutachten über den Wert von Grundstücken (Hausbesitz und Bauland) erstattet hat? Insbesondere: Kann Bremen vom Reich Ersatz von Auslagen verlangen, die bei der Erstattung eines Gutachtens entstanden sind?

Zu Frage A. Der § 191 Abs. 1 ABG.D. regelt die Weisungs- und Berichtspflicht der Behörden und Beamten und bestimmt, daß die Reichs-, Staats- und Gemeindebehörden usw. den FinA. jede zur Durchführung der Besteuerung . . . dienliche Hilfe zu leisten haben. Bei dieser Vorschrift handelt es sich, wie der Senat bereits in dem Gutachten IV D 2/29 v. 18. Sept. 1929 (RZS. 25, 335, insbes. 339) unter Hinweis auf Becker (ABG.D. § 191 Anm. 2) angenommen hat, um positive Mitarbeit der Behörden und Beamten an den Aufgaben der Reichsfinanzverwaltung. Die Hilfeleistung (Mitarbeit) ist durch § 191 ABG.D. zur Pflicht der ersuchten Landesbehörde gemacht worden. Sie besteht nach § 8 Abs. 2 ABewG. auch für den Bereich des ABewG. Nach diesen Vorschriften ist, wie der Senat in dem Gutachten IV D 2/30 v. 9. Juli 1930 bez. näheren ausgeführt hat, die Weisungspflicht beim Vorliegen folgender Voraussetzungen gegeben:

1. das Ersuchen muß eine der Einheitsbewertung dienende Hilfeleistung zum Gegenstand haben;
2. der Inhalt des Ersuchens muß mit dem Amtsgebiete der ersuchten Behörde im Zusammenhange stehen.

Beide Voraussetzungen müssen nach dem der Frage zu A zugrunde gelegten Tatbestand als gegeben angesehen werden. Wenn die Reichsfinanzverwaltung ein Brem. Katasteramt für Zwecke der Einheitsbewertung — sei es im erstinstanzlichen Bewertungsverfahren, sei es im Rechtsmittelverfahren — um ein Gutachten über den Wert von Grundstücken (Hausbesitz und Bauland) ersucht, so handelt es sich dabei um eine der Einheitsbewertung dienliche Hilfeleistung. Die Ansicht der Brem. Senatskommission, daß die Hilfeleistung nach § 191 ABG.D. sich auf die Gewährung der Einsicht in die Bücher, Verhandlungen, Listen und Urkunden und auf die Erteilung schriftlicher Auskünfte aus diesen Akten beschränke, und das Ersuchen um ein Sachverständigengutachten über die sachdienliche Hilfe des § 191 ABG.D. hinausgehe, kann nicht geteilt werden. Daß die Worte in § 191 Abs. 1 Satz 1 ABG.D. „insbesondere Einsicht in ihre Bücher, Verhandlungen, Listen und Urkunden zu gewähren“ nicht die allgemein vorher ausgesprochene Weisungs- (Hilfe-) Pflicht der Behörden einschränken, sondern nur beispielsweise gebraucht sind, nimmt auch Becker (ABG.D. § 191 Anm. 4) an. Die Ablehnung einer solchen einschränkenden Auslegung liegt schon dem Gutachten des Senats IV D 2/29 v. 18. Sept. 1929 (RZS. 25, 335) zugrunde und auch das Gutachten IV D 6/29 v. 22. Jan. 1930 (RZS. 26, 215, 218) rechnet die Abgabe von Gutachten eines preuß. Katasteramts über den Wert eines Grundstücks zu den Hilfeleistungen nach § 191 ABG.D. Schließlich hat der Senat aber auch in seinem oben erwähnten Gutachten IV D 2/30 v. 9. Juli 1930 die Ver-

die Frage, wie es mit der inneren Rechtfertigung des hier bestätigten Satzes steht, daß Landesbehörden Bewertungsgutachten für die Zwecke der Einheitsbewertung zu erstatten verpflichtet sind, und zwar unentgeltlich. Aber diese innere Berechtigung ist bei allen Arbeiten, die im Interesse der Einheitsbewertung erfolgen, doch wirklich einleuchtend, denn die Einheitsbewertung kommt tatsächlich den Ländern für ihre Realsteuern mindestens so zu gute wie dem Reiche selbst für seine nicht erhebliche Vermögenssteuer. Das gleiche würde auch für Hilfsdienste zu gelten haben, die Landesbehörden für die Einkommen- und Körperschaftsteuer und sonstige Überweisungssteuern leisten. Aber wenn auch die in dem Gutachten erwähnten Entsch., soviel ich sehe, sämtlich zu Steuern dieser beiden Arten (Einheitswertsteuern oder Überweisungssteuern) ergangen sind, so ist man doch wohl berechtigt, auch für Hilfeleistungen in reinen Reichssteuersachen daselbe anzunehmen. Ich weiß, wie sehr die Praktiker der Landesverwaltungen zu einer entgegen gesetzten Auffassung neigen, wie sehr da die Anschauung herrscht: „Was geht uns die Reichsverwaltung an, wie sollen wir dazu kommen, für sie umsonst zu arbeiten?“ — aber staatsrechtlich ist die zum Glück im Gesetz stehende gegenwärtige Regelung die weiterschauende. Reich und Länder zusammen machen doch heute dem einzelnen gegenüber „den Staat“ erst aus, und daß große Berechnungen unter diesen beiden, wenn einer dem anderen hilft, recht überflüssig wären, das wird man, auch ohne radikaler Anhänger des Einheitsstaatsgedankens zu sein, unbedingt sagen müssen.

Prof. Dr. Bühler, Münster i. W.

pflichtung des preuß. Oberförsters zur Abgabe eines Gutachtens über den Wert einer in seinem Dienstbezirk gelegenen Privatwaldung für Zwecke der Einheitsbewertung auf Grund des § 191 ABG.D. in Verbindung mit § 8 Abs. 2 ABewG. anerkannt. Entsprechendes hat auch für Abgabe von Gutachten seitens des Brem. Katasteramts zu gelten. Auch die oben genannte zweite Voraussetzung, daß der Inhalt des Ersuchens mit dem Amtsgebiete der ersuchten Behörde im Zusammenhange steht, ist für den der Frage A zugrunde liegenden Sachverhalt zu bejahen. Der Zusammenhang des Ersuchens um Abgabe eines Gutachtens ist durch die Lage des Grundstücks und durch die Unterlagen für die Bewertung des Grundstücks, die dem Brem. Katasteramt zur Verfügung stehen, und soweit sie ergänzt werden müssen, von ihm ergänzt werden können, gegeben. Daß das Brem. Katasteramt überhaupt zur Abgabe von Gutachten über den Wert von Grundstücken (Hausbesitz und Bauland) ungeeignet sei, hat die Brem. Senatskommission nicht geltend gemacht.

Die Frage zu A ist daher zu bejahen.

Zur Frage B. Nach den Grundsätzen der Einheitlichkeit der Bewertung nach dem ABewG. (§§ 1, 4), die auch eine weitgehende Beteiligung der Länder und Gemeinden an der Bewertung selbst erfordern, und nach der in den Gutachten des 5. und 6. Senats des RZS. (RZS. 25, 84, 341; 26, 215, 261) dem § 86 Abs. 2 Nr. 3 Abs. 2 Satz 3 ABewG. gegebenen Auslegung hat das Reich dem Lande für die „Mitwirkung“ der Landesbehörden oder Landesbeamten „am Bewertungs geschäft“ keine Gebühren zu zahlen oder Auslagen zu erstatten. Unter „Mitwirkung am Bewertungs geschäft“ will die Bremer Senatskommission nur die Mitwirkung von Landesbeamten nach § 16 Abs. 2, § 51 Abs. 1 Nr. 2 und § 58 Abs. 3 sowie § 52 Abs. 2 ABewG. (im letzteren Falle nach Einvernehmung zwischen dem RZM. und den Landesregierungen) verstanden wissen. Diese enge Auslegung findet aber bei der allgemeinen Fassung des Gesetzes: „Mitwirkung am Bewertungs geschäft“ in dem Wortlaut des § 86 Abs. 2 Nr. 3 Abs. 2 Satz 3 ABewG. und in der Begründung des Gesetzes, wie schon in dem Gutachten des 5. Senats des RZS., V D 4/28 v. 10. April 1929 (RZS. 25, 84) ausgeführt ist, keine Grundlagen. In diesem Gutachten ist ausgeführt, daß die Kosten für die Vorarbeiten, die anhaltische Vermessungs- und Grundwertämter für Zwecke der Einheitsbewertung leisten, nicht zu Lasten des Reichs gehen. Auch die Gutachten des 4. Senats IV D 3/29 v. 18. Sept. 1929 (RZS. 25, 341), IV D 6/29 v. 22. Jan. 1930 (RZS. 26, 215) und IV D 1/30 v. 5. März 1930 (RZS. 26, 261) lehnen eine einengende Auslegung der Vorschrift ab. So ist in dem Gutachten IV D 6/29 v. 22. Jan. 1930 (RZS. 26, 215) ausgesprochen, daß das Reich dem Lande Preußen für ein von einem Katasteramt auf Ersuchen der Rechtsmittelbehörde erstattetes Gutachten keine Gebühren zu zahlen oder Auslagen zu erstatten habe. Und in dem Gutachten IV D 1/30 v. 5. März 1930 (RZS. 26, 261) ist eine Gebühren- und Auslagenersatzpflicht des Reichs gegenüber dem Lande Braunschweig dafür verneint, daß ein braunschweigisches Vermessungsamt für Zwecke des Bewertungsbeirats örtliche Ermittlungen angestellt und Pläne angefertigt hat (vgl. auch die Gutachten des Senats IV D 3/30 und IV D 4/30 v. 9. Juli 1930). Auch das Gutachten des Senats IV D 2/30 v. 9. Juli 1930 lehnt eine Gebührenzahlung oder Auslagenersatzpflicht des Reichs für den Fall ab, daß ein preuß. Staatsoberförster im Verfahren nach dem ABewG. (sei es im erstinstanzlichen, sei es im Rechtsmittelverfahren) als Beamter ein Gutachten über den Wert einer Privatwaldung erstattet hat. „Mitwirkung am Bewertungs geschäft“ liegt auch in dem hier zu begutachtenden Falle vor, wenn das Bremer Katasteramt für Zwecke der Einheitsbewertung ein Gutachten über den Wert von Grundstücken (Hausbesitz und Bauland) erstattet hat.

Hiernach ist die Frage zu B zu verneinen.

(RZS., 4. Sen., Gutachten v. 9. Juli 1930, IV D 5/30.)

\*

× 2. § 1 Abs. 1 Satz 2 MinWassStG. v. 15. April 1930; § 1 Abs. 1 Satz 2 MinWassStG. v. 26. Juli 1918; W.O. v. 30. Nov. 1921; AusfW.D. v. 15. Febr. 1922 (RWB. I, 212). In § 1 Abs. 1 Satz 2 kommt den Worten „unmittelbar aus dem Herstellungsgerät“ für die Frage der Steuerbarkeit der dort bezeichneten Getränke eine maßgebende Bedeutung nicht zu. Die Art der Herstellungsgeräte ist deshalb für die Steuerbarkeit der Getränke nicht entscheidend. Die Steuerbarkeit der bezeichneten Getränke hängt lediglich davon ab, daß sie in unverschlossenen Gefäßen ausgetrennt werden.

Der RZM. hat nach § 43 ABG.D. den RZS. um Erstattung eines Gutachtens über die Frage, was unter „unmittelbar aus dem Herstellungsgerät in unverschlossenen Gefäßen ausgeschenkt“ in § 1 Abs. 1 Satz 2 MinWassStG. v. 15. April 1930 zu verstehen ist, ersucht und einzelne Fragen gestellt, die sich auf den Begriff „Herstellungsgerät“ beziehen und die Auslegung der Worte „unmittelbar aus dem Herstellungsgerät“ usw. sowie „ausgeschenken aus dem Herstellungsgerät in unverschlossenen Gefäßen“ betreffen.

Der 4. Sen. hat folgendes Gutachten beschlossen: Die Vor-

schrift des § 1 Abs. 1 Satz 1 MinWassStG. setzt nicht eine Steuer-schuld fest, sondern bezeichnet, wie die Überschrift „Gegenstand der Steuer“ ergibt, die Gattung der Gegenstände, in bezug auf die nach dem Gesetz eine Steuerschuld entstehen kann (Steuerbarkeit). Außer der allgemeinen Bezeichnung sind für die einzelnen Gegenstände zur Begründung ihrer Steuerbarkeit in Satz 1 der Vorschrift noch besondere Merkmale aufgeführt; so ist u. a. für die natürlichen Mineralwässer bestimmt, daß sie „gewerbsmäßig abgefüllt“ sein müssen und für die übrigen steuerbaren Erzeugnisse, daß sie „in verschlossenen Gefäßen“ vertrieben werden. Die Festsetzung dieser besonderen Merkmale hat zur Folge, daß die Steuerbarkeit nur auf solche Gegenstände beschränkt ist, bei denen diese Merkmale vorliegen.

Die Beschränkung der Steuerbarkeit auf Getränke in verschlossenen Gefäßen gilt aber für künstliche Mineralwässer, Limonaden und andere künstlich bereitete Getränke nicht, da nach Satz 2 der Vorschrift des § 1 Abs. 1 des Ges. diese Erzeugnisse auch dann, wenn sie unmittelbar aus dem Herstellungsgerät in unverschlossenen Gefäßen ausgegossen werden, steuerbar sind. Der Satz „wenn sie unmittelbar aus dem Herstellungsgerät in unverschlossenen Gefäßen ausgegossen werden“ stellt ebenso ein besonderes Merkmal für die Steuerbarkeit der künstlichen Mineralwässer, Limonaden und anderen künstlich bereiteten Getränken dar wie in Satz 1 die Worte „in verschlossenen Gefäßen“.

Die Bestimmung „wenn sie usw. ausgegossen werden“ in Satz 2 ist weder im Gesetz noch in den DurchVest. näher erläutert. Für die Auslegung ist daher neben dem Wortlaut Zweck und wirtschaftliche Bedeutung der Vorschrift maßgebend. Die Fassung der Vorschrift in § 1 Abs. 1 Satz 2 ergibt, daß die Steuerbarkeit der künstlichen Mineralwässer, Limonaden und anderen künstlich bereiteten Getränken nicht bloß für den Fall eintreten soll, daß sie in verschlossenen Gefäßen dem Verbrauch im Geltungsbereich des Gesetzes zugeführt werden, sondern auch dann, wenn sie in unverschlossenen Gefäßen ausgegossen werden. Die Gegenüberstellung der Mineralwässer in verschlossenen und solcher in unverschlossenen Gefäßen, läßt erkennen, daß der Nachdruck in Satz 2 auf den Worten „in unverschlossenen Gefäßen ausgegossen werden“ liegt, daß aber unwesentlich und nebensächlich die Worte sind „unmittelbar aus dem Herstellungsgerät“. Mit diesen (an sich entbehrlichen) Worten wollte augenscheinlich nur noch eine nähere Erläuterung hinsichtlich der Getränke, die in unverschlossenen Gefäßen dem Verbrauch zugeführt werden, gegeben und zum Ausdruck gebracht werden, daß es sich hierbei regelmäßig um solche Getränke handelt, die unmittelbar vor dem Verbrauch bereitet werden.

Mit dieser Auslegung der Gesetzesvorschrift stimmt auch die Entstehungsgeschichte sowie Sinn und Zweck der Vorschrift überein.

Die Vorschrift des § 1 Abs. 1 Satz 2 ist aus der WD. vom 30. Nov. 1921 (RWB. 1489) übernommen worden. Das Gesetz betr. die Besteuerung von Mineralwässern und künstlich bereiteten Getränken v. 26. Juli 1918 (RWB. 849) hatte der Besteuerung zunächst nur Getränke unterworfen, die zum Verbrauch im Inland in verschlossenen Gefäßen in Verkehr gebracht werden (§ 1 Abs. 1), in Abs. 2 aber die Möglichkeit offengelassen, die Besteuerung auch auf Getränke auszudehnen, die in unverschlossenen Gefäßen dem Verbrauch zugeführt werden. Nach der Begründung zu § 1 des Entw. des Ges. (siehe Nr. 1459 S. 13 der RWD. 1918) handelte es sich bei dieser gem. § 1 Abs. 2 vorbehaltenen Besteuerung von Getränken um künstliches Mineralwasser, das unter Benutzung von Kohlsäureapparaten unmittelbar vor dem Verbrauch in offenen Ausschankgläsern bereitet wird.

Von dieser Besteuerungsmöglichkeit Gebrauch zu machen, bestand anfangs kein dringendes Bedürfnis, weil aus den Herstellungsgeräten offen nur Getränke ausgegossen wurden, die mit bereits versteuerten Kunstlimonaden oder Grundstoffen hergestellt wurden. Als aber in den Geräten auch Mineralwasser, Limonaden und andere künstliche Getränke hergestellt und in offenen Gefäßen verschickt wurden, die mit unverschlossenen Stoffen erzeugt wurden und die Zahl dieser Herstellungsbetriebe stark zunahm, erhat die Reichsregierung von der ihr durch § 1 Abs. 2 des Ges. erteilten Ermächtigung, die Steuerpflicht auch auf Getränke auszudehnen, die in unverschlossenen Gefäßen dem Verbrauch zugeführt werden, Gebrauch gemacht und durch die WD. v. 30. Nov. 1921 die Steuerpflicht auf künstliche Mineralwässer, Limonaden und andere künstlich bereitete Getränke erstreckt, die unmittelbar aus dem Herstellungsgerät in unverschlossenen Gefäßen dem Verbrauch zugeführt werden. Für die Annahme, daß die WD. lediglich die Fälle des Ausschanks in unverschlossenen Gefäßen, durch die sie veranlaßt worden ist, ergreifen und auf andere mit offenen Gefäßen arbeitende Betriebe sich nicht erstrecken sollte, besteht kein Anhalt. Der Absicht der WD. würde eine solche Einschränkung auch nicht gerecht. Diese WD. sollte nämlich, wie die Begründung hierzu (Nr. 152 der RWD. 1921) ergibt, zur Gewandung des Gewerbes und zu dessen Schutz gegen einen mit Steuer nicht belasteten ersten Wettbewerb der mit unverschlossenen Gefäßen arbeitenden Betriebe beitragen und weiterer Steuerhädigung des

Reichs vorbeugen. Wenn nun diese WD. (s. auch die Ausf. WD. v. 15. Febr. 1922: RWB. I, 212) in das geltende Gesetz selbst aufgenommen wurde, so ist man augenscheinlich davon ausgegangen, daß die Gründe, die zur WD. führten, fortbestehen. Der Gesetzgeber hat also jetzt noch insbes. die Schutzbedürftigkeit der Herstellungsbetriebe, die ihre Erzeugnisse in verschlossenen Gefäßen abgeben, den Betrieben gegenüber, die aus den Herstellungsgeräten die Getränke in offenen Gefäßen dem Verbrauch zuführen, als notwendig erachtet. Demgemäß ist auch anzunehmen, daß durch die Übernahme der Bestimmungen der WD. in das Gesetz die bisherige Befugnis zur Besteuerung der Getränke, die in unverschlossenen Gefäßen ausgegossen werden, nicht eingeschränkt worden ist. Wäre eine solche Einschränkung in der Absicht des Gesetzgebers gelegen, hätte er das zum Ausdruck bringen müssen. Das ist nicht der Fall. Nach der Begründung fußt der Entwurf des (geltenden) Gesetzes im wesentlichen auf den Vorschriften des Entwurfs von 1923 (s. RWD. Nr. 1757 S. 4, IV. Wahlper. 1928). In den Gesetzentwurf von 1923 war aber die WD. ohne irgendwelche Einschränkung hineingearbeitet und in der Begründung zu § 1 noch ausdrücklich bemerkt, Abs. 2 des § 1 des geltenden Ges. sei gestrichelt, da von den darin enthaltenen Ermächtigungen zur Ausdehnung der Besteuerung die eine (d. i. die Ermächtigung zur Besteuerung der Getränke, die in unverschlossenen Gefäßen dem Verbrauch zugeführt werden) durch § 1 Abs. 1 Satz 2 des Entw. erledigt, die andere aber entbehrlich sei (s. Nr. 5898 der RWD. 1920/23 S. 6).

Wie die Entstehungsgeschichte des § 1 Abs. 1 Satz 2 des Ges. ergibt, bezitt diese Vorschrift den Schutz der mit geschlossenen Gefäßen arbeitenden Betriebe. Dieser Zweck des Gesetzes würde nicht erreicht, wäre die Steuerbarkeit der Getränke von der Art der verwendeten Herstellungsgeräte abhängig gemacht. Denn dann läge es ohne weiteres in der Hand der Herstellungsbetriebe, die Steuer für Getränke, die in unverschlossenen Gefäßen ausgegossen werden, zu umgehen.

Dem Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung widerspricht daher eine solche Auslegung, die der Art der Herstellungsgeräte eine ausschlaggebende Bedeutung beimißt.

Hiernach beantwortet der Senat die gestellte Hauptfrage dahin, daß in Satz 2 des § 1 Abs. 1 MinWassStG. den Worten „unmittelbar aus dem Herstellungsgerät“ für die Frage der Steuerbarkeit der dort bezeichneten Getränke eine maßgebende Bedeutung nicht zukommt und deshalb die Art der Herstellungsgeräte für die Steuerbarkeit dieser Getränke nicht entscheidend ist. Diese Worte bringen nur zum Ausdruck, daß es sich bei den bezeichneten künstlichen Mineralwässern usw., die in unverschlossenen Gefäßen ausgegossen werden, um Getränke handelt, die unmittelbar vor dem Verbrauch bereitet sind. Die Steuerbarkeit dieser Getränke ist lediglich dadurch bedingt, daß sie in unverschlossenen Gefäßen ausgegossen werden. Mit dieser Beantwortung der Hauptfrage finden auch die gestellten Einzelfragen von selbst ihre Beantwortung.

(RWB., 4. Sen., Gutachten v. 1. Okt. 1930, IV D 6/30.)

## B. Entscheidungen.

### 1. Reichsabgabenordnung.

#### B. § 76 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 RABgD.

a) In der Einlegung des Einspruchs oder der Berufung kann nicht ohne weiteres eine Zustimmung i. S. § 76 gefunden werden, keinesfalls dann, wenn der Beteiligten die Zustimmung ausdrücklich verweigert.

b) Ist ein Rechtsmittel eingelegt, so muß die Rechtsmittelbehörde unbekümmert darum, daß der angefochtene Bescheid gem. § 76 im Verwaltungswege zurückgenommen oder geändert ist, entscheiden, gegebenenfalls in der Weise, daß sie den Steuerstreit in der Hauptsache als erledigt erklärt. †)

Der Einspruch würde als unbegründet zurückgewiesen. Im Laufe des darauf anhängig gemachten Berufungsverfahrens fragte die Steuerstelle beim Herangezogenen an, ob er damit einverstanden sei, daß der Steuerbescheid gemäß § 76 RABgD. zurückgenommen werde. Dieses Einverständnis wurde nicht erklärt. Auf eine darauf vom FinGer. selbst gestellte Frage erwiderte der Herangezogene, daß er sich mit einer Aufhebung gemäß § 76

Zu 3. Der Entsch. muß im Ergebnis beigetreten werden, da sie für den vorliegenden Fall schon durch den Hinweis auf die eindeutige Vorschrift des § 282 Abs. 4 gestützt wird. Sie ist aber in ihrer sonstigen grundsätzlichen Begründung nicht haltbar.

Mit Recht kämpft der Beschw. gegen die bisherige Rpr. des RFG. zur Frage der Anfechtbarkeit der Streitwertfestsetzung an. Die maßgebliche Entsch. RFG. 3, 39 ist durchaus unzureichend begründet. Hiernach wird der Ausschluß der Anfechtung darauf ge-

nicht einverstanden erklären könne. Hierauf teilte die Steuerstelle dem Herangezogenen mit, daß sie die Veranlagung nach § 76 aufgehoben habe, weil nach Auffassung des FinGer. die Zustimmung des Beschw. hierzu vorhanden sei. Am 4. Okt. 1929 erließ die Steuerstelle unter Bezugnahme auf § 76 einen „Abänderungsbescheid“ dahin, daß dem Einspruch gegen den Steuerbescheid stattgegeben und der Beschw. von der Steuer freigestellt werde. Die Kosten des Einspruchsverfahrens legte sie dem Reiche zur Last. Diesen Bescheid ergänzte die Steuerstelle durch Verfügung v. 14. Okt. 1929 dahin, daß die Kosten des Verfahrens dem Reiche auferlegt werden.

Schon vor dem 14. Okt. 1929 hatte der Herangezogene geltend gemacht, daß er die Zustimmung zur Abänderung des Einspruchsbescheids durch die Steuerstelle nie erteilt habe. Außerdem sei er dadurch beschwert, daß eine Entsch. über die Kosten der Berufung nicht getroffen sei.

Das FinGer. wies die Berufung als unbegründet zurück. Der Rechtsbeschwerde war stattzugeben.

Das FinGer. geht davon aus, daß mit dem Abänderungsbescheid dem Rechtsmittelbegehren voll entsprochen sei. Zu einem solchen Abänderungsbescheid habe es keiner förmlichen Einverständniserklärung bedurft; die Zustimmung habe schon in dem Freistellungsantrag als enthalten zu gelten. Deshalb sei die Verweigerung der förmlichen Zustimmung mit Recht als „unberechtigt, unbeachtlich und einem Bescheid aus § 76 nicht entgegenstehend“ zu erachten. Ein Zensit, der sachlich nicht beschwert sei, habe keinen Anspruch auf Entsch. in der Sache selbst; eine solche Entsch. sei aber mangels eines noch vorhandenen „Beschwerungsinteresses“ völlig unnötig. Es mag sein, daß der Beschw. durch die Entsch. aus § 76 sachlich nicht beschwert ist; es ist aber die Frage, ob eine solche Entsch. überhaupt zulässig war. War sie unzulässig, so ist sie nach jeder Richtung hin unwirksam, und die Sache muß in der vom Gesetz vorgesehenen Art erledigt werden.

Der Streit spielt sich also auf die Frage zu, ob der Beschw. i. S. des § 76 der Rücknahme oder Abänderung des Einspruchsbescheids zugestimmt hat. Diese Zustimmung kann nicht ohne weiteres darin gefunden werden, daß der Beschw. Berufung eingelegt hat. Denn mit Einlegung der Berufung gab er zu erkennen, daß er in erster Linie Entsch. des FinGer. wünsche. Inwiefern unter Umständen in der Berufungseinlegung eine Zustimmung i. S. des § 76 gefunden werden kann, mag dahingestellt bleiben. Die Frage ist jedenfalls dann zu verneinen, wenn der Berufungsführer, wie hier, die Zustimmung ausdrücklich verweigert hat. § 76 hat sein Hauptanwendungsgebiet für die Fälle, in denen

früht, daß § 221 sich im allgemeinen Teil der Vorschriften der AbgD. über das Rechtsmittelverfahren finde, und daß daher der dort aufgestellte Grundsatz Geltung für alle Rechtsmittel beanspruche. § 221 spricht aber ausdrücklich nur von der Begrenzung der Anfechtbarkeit eines Steuerbescheides, und die Geltungsübertragung auf Rechtsmittelbescheide ist durch nichts gerechtfertigt, und zwar um so weniger, als in der Systematik der AbgD. der Begriff des „Steuerbescheides“ demjenigen des „Rechtsmittelbescheides“ gegenübergestellt wird. Der Steuerbescheid pflegt zudem eine Entsch. in Nebenpunkten (Kosten, Streitwert) nicht zu enthalten, so daß hier die Begrenzung der Anfechtung auf sachliche Beschwerd durchaus gerechtfertigt erscheint. Eine solche Entsch. über Nebenpunkte kommt erstmalig beim Einspruchs- oder Anfechtungsbescheid in Frage; sie ist daher erst im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens durch § 243 Abs. 1 gesetzgeberisch vorgesehen. Weßhalb gegen die Streitwertfestsetzung in jenen Bescheiden eine Beschwerde i. S. des § 221 ausgeschlossen sein soll, ist unerfindlich. Die Auffassung des RF., daß die Streitwertfestsetzung, weil sie gemäß § 243 „bei der Rechtsmittelentsch.“ zu treffen sei, Bestandteil der sachlichen Entsch. und aus diesem Grunde nur mit dieser zusammen anfechtbar sei, ist unhaltbar. Der erk. Sen. scheint auch selbst nicht sehr überzeugt zu sein, denn in seinen weiteren Darlegungen faßt er selbst die Möglichkeit ins Auge, i. S. des Beschw. die Streitwertentsch. „von der Sache loszulösen“. Von diesem Standpunkt aus scheint es jedenfalls für den Einspruchs- und Anfechtungsbescheid die selbständige Beschwerde gegen die Streitwertfestsetzung bejahen zu wollen.

Der weitere Hinweis des Sen. auf § 52 Abs. 4 III. StMotW. spricht umgekehrt mehr gegen als für seine Auffassung. Denn ergäbe sich diese schon aus den bisherigen gesetzlichen Vorschriften, so brauchte die StMotW. sie nicht besonders gesetzgeberisch festzulegen, und erst recht nicht unter Beschränkung auf den Fall der Zurücknahme des Rechtsmittels. In Wahrheit handelte es sich eben um eine Ausnahmeregelung, die gerade wegen der bestehenden abweichenden Gesetzeslage (§§ 224, 281) erforderlich war. Nicht überzeugend ist endlich auch der Hinweis auf die Entsch. des RF. v. 10. Mai 1921, I A 61/21, weil diese Entsch. selbst abwegig ist. Denn tatsächlich ist der Steuerpflichtige bei zu geringer Streitwertfestsetzung in all den Fällen selbst i. S. des § 281 beeinträchtigt, wo er seinen Vertreter unter Zugrundelegung

noch kein Rechtsmittel eingelegt ist. Liegt ein Rechtsmittel vor, so ist dieses jedenfalls, wenn es nicht wieder zurückgenommen wird, von der Rechtsmittelbehörde zu erledigen. Ist der angefochtene Bescheid gemäß § 76 wirksam zurückgenommen oder abgeändert, so ist das Rechtsmittel zwar ebenfalls erledigt. Das ist aber von der Rechtsmittelbehörde im Rechtsmittelbescheide auszusprechen, und gleichzeitig ist in diesem über die Kosten des Rechtsmittels zu entscheiden. § 52 III. StMotW. gilt in Fällen der vorliegenden Art nicht, denn das Rechtsmittel ist nicht zurückgenommen. Ist der angefochtene Bescheid nicht rechtswirksam geändert, so darf sich die Rechtsmittelbehörde der Entsch. in der Sache nicht entziehen, und sie muß unbekümmert darum, ob die Vorbehörde ihre Ansicht gewechselt hat, sachlich entscheiden. Es mag sein, daß es für den Rechtsmittelführer sachlich gleichgültig ist, ob er im Rechtsmittelverfahren oder auf dem einfachen Verwaltungswege zu seinem Ziele gelangt. Es ist für ihn aber nicht gleichgültig, ob er durch Rechtsmittelbescheid die Gründe der Behörde erfährt, die für ihn unter Umständen von weittragender Bedeutung sind. An einem Rechtsmittelbescheide kann ihm auch aus anderen Gründen gelegen sein, z. B. weil er glaubt, dann gegen Neuveranlagungen aus § 212 besser gesichert zu sein, weil er eine Rückwirkung auf andere Steuern befürchtet usw.

(RF., 2. Sen., Urte. v. 27. Dez. 1929, II A 679/29.)

\*

#### 4. §§ 82, 214, 219, 220, 277 AbgD.

a) Auch bei Zöllen und Verbrauchsteuern ist ein vorläufiger Steuerbescheid zulässig.

b) Wird gegen den vorläufigen Steuerbescheid Anfechtung eingelegt, so hat bei Fortfall der Ungewißheit vor Erlass der Anfechtungsentscheidung das FinA. in der Anfechtungsentscheidung die Berichtigung nach § 214 AbgD. vorzunehmen. Wird in einem solchen Falle vom Hauptzollamt oder Zollamt der vorläufige Steuerbescheid zurückgenommen und der endgültige Steuerbescheid (Berichtigungsbescheid) erlassen, so ist dies rechtswirksam (nichtig). †

Gegen den Beschw. ist vom HZollA. am 14. Nov. 1927 ein „vorläufiger Steuerbescheid“ über 5824,30 RM Tabaksteuer erlassen worden, indem bemerkt wurde, daß nach Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ein endgültiger Steuerbescheid über die vorenthaltene Tabaksteuer übersandt werden werde. Diesen „vorläufigen Steuerbescheid“ focht der Beschw. mit Schreiben v. 9. Dez. 1927 an. Mit Bescheid v. 27. April 1928 setzte das HZollA. unter Zurück-

eines höheren Streitwertes bezahlt hat und eine Erstattung vom Reiche bei ungerechtfertigt niedrigerer Wertfestsetzung nicht erreichen kann.

Wichtig für den konkreten Streitfall ist der Entsch. beizupflichten, und zwar aus dem einfachen Grunde, weil kraft positiver Vorschrift des § 282 Abs. 4 die Beschwerde gegen Entsch. der Finanzgerichte ausgeschlossen ist. Diese Vorschrift deckt sich übrigens mit derjenigen des § 567 Abs. 3 ZPO. hinsichtlich der Entsch. der OVG., und hat augenscheinlich den gleichen, durchaus berechtigten gesetzgeberischen Grund.

RA. Dr. Lucas, Düsseldorf.

#### Zu 4. Die Entsch. ist unbefriedigend.

Der 4. Sen. hatte sich mit der Rechtsfrage zu beschäftigen, ob und inwiefern das Anfechtungsverfahren, das gegen einen die Steuerschuld vor Abschluß des Steuerermittlungsverfahrens vorläufig festsetzenden Steuerbescheid des ZollA. schwebt, durch die nach Berichtigung der Beweishebung stattfindende endgültige Feststellung der Steuerschuld berührt werde, und welche Stelle für diese endgültige Feststellung zuständig sei. Der 4. Sen. hat sich zu der Ansicht bekannt, daß, wenn bei Abschluß der Steuerermittlung das Anfechtungsverfahren gegen den vorläufigen Steuerbescheid in der Anfechtungsinstanz schwebt, diese Instanz in ihrer Anfechtungsentsch. auch die Steuerschuld endgültig festzusetzen habe.

Der 4. Sen. beruft sich dabei zu Unrecht auf das Urte. des 5. Sen. v. 27. Nov. 1925 (Kartei, AbgD. § 82, R. 2), der in einer Erbschaftssteuerfahde rechtsgrundsätzlich ausgesprochen hat, daß, wenn bei einer vorläufigen Steuerfestsetzung die Beseitigung der Ungewißheit vor Erlass des Vll. eintrete, das VG. die nach § 214 AbgD. vorgeschriebene Berichtigung vorzunehmen habe. Beide Fälle liegen jedoch verschieden. In dem Falle des 5. Sen. hatte die erste Instanz bei der Feststellung der Höhe einer steuerpflichtigen Zuwendung eine aufhebend bedingte Schuld zu Recht nicht berücksichtigt; während des Berufungsverfahrens hatte sich dann der Sachverhalt geändert, indem die aufhebend bedingte Schuld in eine unbedingte und daher abzugsfähige umgewandelt wurde. Diese nachträgliche Änderung des Sachverhaltes begründet kraft positiven Rechts einen materiellen Erstattungs- und einen formellen Berichtigungsanspruch; sie kann in jeder Lage des Rechtsmittelverfahrens und sogar nach dessen rechtskräftiger Erledigung geltend gemacht werden. Wird sie im Berufungsverfahren geltend gemacht, so muß

na me des „vorläufigen Steuerbescheids“ die Steuer auf 4928,90 RM fest und bemerkte in dem Bescheide, daß infolge der Zurücknahme des vorläufigen Steuerbescheids die gegen diesen eingelegte Anfechtung hinfällig geworden sei. Der Bescheid focht auch den Steuerbescheid v. 27. April 1928 an. Das Finanzl. hat auf das „gegen den Tabaksteuerbescheid . . . v. 27. April 1928 eingelegte Rechtsmittel der Anfechtung die Steuer von 4928,90 RM auf 4542,05 RM herabgesetzt“.

Der Steuerpflichtige hat Rechtsbeschwerde eingelegt.

I. Ist Anfechtung (§ 219 AbgD.) eingelegt, so kann nach § 277 Satz 1 AbgD. das Finanzl. der Anfechtung abhelfen. Will es ihr nicht abhelfen, so hat es nach § 277 Satz 2 AbgD. die Sache dem Finanzl. vorzulegen, das nach § 279 Satz 1 AbgD. über die Anfechtung entscheidet. Aus dieser gesetzlichen Regelung ist von der Rspr. des erk. Sen. (vgl. Ur. IV A 91/28 v. 11. Juli 1928: RFS. 24, 27 und Gutachten IV D 1/29 v. 15. Mai 1929: RFS. 25, 220) der Schluß gezogen worden, daß die dem Finanzl. in § 76 Abs. 1 Nr. 1 AbgD. gegebene Befugnis, einen Zölle und Verbrauchsabgaben betreffenden Steuerbescheid zurückzunehmen oder zu ändern, auf die Abhilfe beschränkt ist und daß andere als der Abhilfe stattgebende Aufhebungs- und Berichtigungsbescheide des Finanzl. rechtswirksam (nichtig) sind.

Diese Rspr. bezieht sich auf den Fall des gewöhnlichen Steuerbescheids. Vorliegend handelt es sich aber darum, ob das Finanzl., das einen vorläufigen Steuerbescheid (§ 82 AbgD.) erlassen hat, nach eingelegter Anfechtung vor Erlass der Anfechtungsentsch. den Berichtigungsbescheid nach § 214 AbgD. erlassen durfte.

Mit Rücksicht darauf, daß in § 76 Abs. 1 AbgD. bei Zöllen und Verbrauchsabgaben die Zurücknahme- und Änderungsbefugnis — im Gegensatz zu den anderen Steuern (§ 76 Abs. 1 Nr. 2) — uneingeschränkt zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen bestimmt ist und die Bedeutung des vorläufigen Steuerbescheids (§ 82 AbgD.) in der Berichtigungsbefugnis der Behörde sowohl zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen liegt, entsteht hier zunächst die Frage, ob bei Zöllen und Verbrauchssteuern überhaupt Raum für einen vorläufigen Steuerbescheid i. S. des § 82 AbgD. ist, weil in den Wirkungen der Zölle oder Verbrauchssteuern betreffende Steuerbescheid dem vorläufigen Steuerbescheid des § 82 AbgD. gleichstehe. Die Zulässigkeit eines vorläufigen Steuerbescheids (§ 82 AbgD.) bei Zöllen und Verbrauchssteuern ist aber zu bejahen. Zu-

sie im Urteil der Berufungsinstanz berücksichtigt werden. Der Rechtsgrundsatz des 5. Sen. ist also in diesem Falle zweifellos zutreffend.

Der dem 4. Sen. zur Entsch. vorliegende Sach- und Streitstand war indessen gänzlich anders geartet. Während in jenem Falle der Steuerschuldner von seinem Recht Gebrauch machte, den nachträglichen Eintritt einer steuerschuldmindernden Bedingung nachzuweisen und die Berichtigung der früheren Steuerfestsetzung zu verlangen, lag hier für die Behörde die Pflicht, zur Sicherung der Reichskasse eine sofortige Zahlung zu befehlen, dabei aber — weil das Ermittlungsverfahren noch nicht beendet war — einseitig die prozessuale Unmöglichkeit vor, den Steueranspruch vorchriftsmäßig festzusetzen. Hier sollte der vorläufige Steuerbescheid etwa die Aufgabe einer während eines Zivilprozesses über den Streitgegenstand im Belange des Kl. ergehenden einseitigen Verfügung erfüllen, dort dagegen hatte er die Bedeutung eines ordentlichen Endurteils, mochte er auch durch das Vorbringen neuer Tatsachen vom Bekl. — nötigenfalls im Wiederaufnahmeverfahren — mit Aussicht auf Erfolg angegriffen werden können.

Wie schon dieser Vergleich mit dem Zivilprozeßrecht lehrt, hat Anspruch auf die Bezeichnung „vorläufiger Steuerbescheid“ eigentlich nur der Steuerbescheid, der vor Abschluß der Steuerermittlung erfolgt, nicht aber ein Steuerbescheid, der das Steuergesetz auf einen zwar befristeten oder bedingten, aber doch ordnungsmäßig ermittelten Sachverhalt vorschrittlich anwendet. Mag der letztere auch unter gewissen Voraussetzungen berichtigungsfähig sein, so steht er doch sonst verfahrensrechtlich einem gewöhnlichen Steuerbescheid vollkommen gleich; er schließt die Instanz endgültig ab, während der echte vorläufige Steuerbescheid die Sache für die Instanz nicht beendet.

Im vorliegenden Falle handelt es sich um einen echten vorläufigen Steuerbescheid, d. h. um einen während des Ermittlungsverfahrens erlassenen. Sein Hauptzweck und wesentlicher Inhalt ist der im Interesse der Sicherung der Reichskasse ergebende Entrichtungsbefehl; es fehlt ihm die rechtsförmliche und rechtskräftige Festsetzung der Steuerschuld. Beim echten vorläufigen Steuerbescheid genügt es, daß die Tatsachen, die für den Grund und für den Betrag der vorläufig angeforderten Steuerleistung ausschlaggebend sind, glaubhaft gemacht werden. Vom ordentlichen Steuerbescheid dagegen muß man verlangen, daß er dem Verfahrensbeteiligten gegenüber den vollen Beweis für Grund und Betrag der Entrichtungspflichtigen Summe erbringt.

Man kann darüber streiten, ob es zweckmäßig und richtig ist, als Rechtsmittel gegen den echten vorläufigen Steuerbescheid das Berufungs- bzw. Anfechtungsverfahren zuzulassen, da er doch nur der Sicherung der Staatskasse dient und dem endgültigen Steuerbescheid

nächst läßt der Wortlaut des § 82 AbgD. in keiner Weise erkennen, daß seine Anwendung bei Zöllen und Verbrauchssteuern ausgeschlossen sein sollte. Sodann aber ergibt die folgende Betrachtung, daß der Zoll- oder Verbrauchssteuerbescheid in seinen Wirkungen dem vorläufigen Steuerbescheid nicht vollständig gleichsteht. Angenommen, es ergeht ein Zollbescheid über 100 RM, den der Steuerpflichtige nicht anfecht, und das Finanzl. erhöht durch Berichtigungsbescheid nach § 76 Abs. 2 Nr. 1 AbgD. die Steuer auf 150 RM, dann kann der Steuerpflichtige den Berichtigungsbescheid nach § 222 AbgD. nur wegen der Erhöhung von 50 RM anfechten. Wird andererseits ein vorläufiger Zollbescheid nach § 82 AbgD. über 100 RM erlassen, der nicht angefochten wird, und erläßt das Finanzl. dann einen endgültigen Zollbescheid über 150 RM nach § 214 AbgD., dann kann der Steuerpflichtige die ganze Zollfestsetzung anfechten (vgl. RFS. 18, 269; siehe auch Bühler, Lehrb. S. 366 III 1). Hiernach wird man auch für die Zölle und Verbrauchssteuern die Zulässigkeit vorläufiger Steuerbescheide i. S. des § 82 AbgD. anzuerkennen haben.

Im vorliegenden Falle ist der Bescheid des Finanzl. v. 14. Nov. 1927 ausdrücklich als „vorläufiger Steuerbescheid“ bezeichnet. Von seiner Rechtswirksamkeit ist daher auszugehen. Dann fragt sich aber weiter, ob das Finanzl., nachdem gegen ihn Anfechtung eingelegt ist, für den Berichtigungsbescheid (endgültigen Steuerbescheid) nach § 214 AbgD. zuständig war.

In der Rspr. des RFS. (vgl. RFS. 18, 300; 20, 1; 25, 94) ist der Grundsatz anerkannt, daß in dem Rechtsmittelverfahren gegen einen endgültigen Steuerbescheid die Rechtsmittelbehörde bei bestehendem Anlaß den endgültigen Steuerbescheid in einen „vorläufigen Steuerbescheid“ umzuwandeln hat. Und ebenso hat nach der anderen Richtung hin der 5. Sen. des RFS. in seinem, eine Erbschaftsteuerfrage betreffenden, Ur. V e A 210/25 v. 27. Nov. 1925 (Kariel, AbgD. § 82 Nr. 2) rechtsgrundförmlich ausgesprochen, daß, wenn bei einer vorläufigen Steuerfestsetzung die Beseitigung der Ungewißheit vor Erlass des Kl. eintritt, das Finanzl. die nach § 214 AbgD. vorgeschriebene Berichtigung vorzunehmen hat. Was hier der 5. Sen. für das Berufungsverfahren entschieden hat, hat auch entsprechend für das Anfechtungsverfahren zu gelten. Wird bei Zölle und Verbrauchssteuern betreffenden vorläufigen Steuerbescheiden die Ungewißheit vor Erlass der Anfechtungsentsch. beseitigt, so folgt

nicht vorgehen will. Entscheidet man sich aber mit RFS. 8, 303 und 18, 269 dafür, gegen den echten vorläufigen Steuerbescheid das gleiche Rechtsmittel zuzulassen, wie gegen den endgültigen Steuerbescheid, so kann es sich in diesem Rechtsmittelverfahren doch immer nur um eine Nachprüfung der Frage handeln, ob die erste Instanz bei Bemessung des vorläufig für Entrichtungspflichtig erklärten Betrages pflichtmäßig verfahren ist, insbes. ob sie den Schuldgrund und die Höhe dieses Betrages gegenüber dem Verfahrensbeteiligten genügend wahrscheinlich gemacht hat.

Da der echte vorläufige Steuerbescheid lediglich einen Sicherungszweck verfolgt, während der endgültige materielles Recht festlegen will, so wäre es prozeßrechtlich durchaus möglich, daß die Rechtsmittelverfahren gegen beide Bescheide nebeneinander herlaufen: in dem einen wird um die Zulässigkeit und Zweckmäßigkeit der Sicherungsmaßnahme, in dem anderen um das Bestehen der Steuerschuld gestritten. Dabei hat allerdings das zweite Verfahren für das erste insofern Bedeutung, als nämlich der Wahrscheinlichkeitsbeweis im ersten Bescheid durch den Wahrheitsbeweis des zweiten Bescheides über den Haufen geworfen und der vorläufige Entrichtungsbefehl durch den endgültigen ohne weiteres ersetzt wird; das erste Verfahren dagegen hat auf das zweite keinerlei Einfluß.

Aus diesem gegenseitigen Verhältnis beider Verfahren folgt, daß es richtig, zum mindesten aber zweckmäßig wäre, das gegen den echten vorläufigen Steuerbescheid schwebende Rechtsmittelverfahren auszusetzen, wenn nach Abschluß des Ermittlungsverfahrens der endgültige Steuerbescheid ergeht, und es gehörig einzustellen, wenn der endgültige Bescheid rechtskräftig wird.

Da der erste Steuerbescheid keine rechtsförmliche Steuerfestsetzung enthält, diese vielmehr erst im zweiten Steuerbescheid stattfindet, bedarf der erste Steuerbescheid auch keiner Berichtigung der Steuerfestsetzung. Der zweite Steuerbescheid ist demnach kein Berichtigungsbescheid im Sinne des § 214 AbgD., sondern ein ganz gewöhnlicher Endsteuerbescheid; man könnte ihn allenfalls als „Nachholungsbescheid“ im Sinne dieser Vorschrift bezeichnen. Damit entfallen auch die Folgerungen, die der 4. Sen. aus der Entsch. v. 11. Juli 1928 (RFS. 24, 27) und aus dem Gutachten v. 15. Mai 1929 (RFS. 25, 220) zieht.

Wer den endgültigen Steuerbescheid zu erlassen habe, kann wohl nicht zweifelhaft sein. Dazu berufen ist diejenige Dienststelle, die das Ermittlungsverfahren einleitet und abschließt, nämlich die erste Instanz. Die gegenteilige Meinung des RFS. beraubt den Verfahrensbeteiligten des wichtigsten Rechtsmittels, das ihm die AbgD. gegen die endgültige Steuerfestsetzung an die Hand geben wollte, nämlich der Berufung oder der Anfechtung. Die Auffassung des RFS. ist daher im Interesse des Rechtsschutzes der Steuerzahler zu bebauern.

aus dem Grundsatz, daß die Anfechtungsbehörde die Steuerpflicht nach dem zur Zeit des Erlasses der Anfechtungsentsch. vorliegenden Tatbestand zu prüfen hat, auch das Recht und die Pflicht der Anfechtungsbehörde, den vorläufigen Steuerbescheid bei Fortfall der Ungewißheit nach § 214 ABG.D. zu berichtigen. Ist aber dies der Fall, so muß bei schwebendem Anfechtungsverfahren die Zuständigkeit des HZollA. an Stelle der Anfechtungsbehörde den Berichtigungsbescheid aus § 214 ABG.D. zu erlassen und das über den vorläufigen Steuerbescheid schwebende Anfechtungsverfahren durch Zurücknahme des vorläufigen Steuerbescheids unwirksam zu machen, verneint werden. Eine Befehung der Zuständigkeit des HZollA. würde ebenso der in der ABG.D. getroffenen Anordnung eines festen Rechtsmittelinstanzenzuges widersprechen, wie das früher von den Verwaltungsbehörden geübte, dem Urt. RZS. 24, 27 zugrunde liegende Verfahren bei endgültigen Steuerbescheiden, das in jener Entsch. der erk. Sen. mißbilligt hat. Die Grundsätze, die der Senat dort und in dem Gutachten (RZS. 25, 220) ausgesprochen hat, haben daher entsprechend auch für den Fall zu gelten, daß in das über einen vorläufigen Steuerbescheid schwebende Anfechtungsverfahren der Berichtigungsbescheid nach § 214 ABG.D. vom unzuständigen HZollA. ergeht. Die Zurücknahme des vorläufigen Steuerbescheids und der Erlass des endgültigen Steuerbescheids sind rechtswirksam (nichtig).

II. Aus den Darlegungen zu I ergibt sich, daß der Steuerbescheid des HZollA. v. 27. April 1928 rechtswirksam (nichtig) ist. Hiernach sind sowohl die Anfechtungsentsch., die dies nicht beachtet hat, wie der Steuerbescheid v. 27. April 1928 aufzuheben.

Die Anfechtungsbehörde wird nunmehr auf die Anfechtung gegen den vorläufigen Steuerbescheid v. 14. Nov. 1927 zu entscheiden und diesen nach den festgestellten Besteuerungsgrundlagen gem. § 214 ABG.D. zu berichtigen haben.

(RZS., 4. Sen., Urt. v. 18. Sept. 1930, IV A 133/30.)

\*

5. § 90 ABG.D. Ein ohne vorherige Einholung der Zustimmung des Landesfinanzamts erlassener Haftungsbescheid nach § 90 ABG.D. bleibt auch dann wirkungslos, wenn das Landesfinanzamt ihn nachträglich genehmigt. In einem solchen Falle ist die nach § 90 ABG.D. haftbar gewordene Person endgültig von ihrer Haftung befreit.†)

Der Beschwerf. ist als Bevollmächtigter seines inzwischen verstorbenen Vaters für Einkommensteuer- und Umsatzsteuerrückstände seines Vaters nebst Zuschlägen und Kosten gemäß §§ 84, 90 ABG.D. haftbar gemacht worden. Einspruch und Berufung waren erfolglos. Der Rechtsbeschwerde war der Erfolg nicht zu versagen. Es kann dahingestellt bleiben, ob der Beschwerf. als Bevollmächtigter seines Vaters durch schuldhaftige Verletzung der ihm als solchem auferlegten Pflichten Steuerausprüche des Reichs verkürzt hat, da bereits aus einem anderen Grunde die Haftbarmachung des Beschwerf. durch das FinA. gemäß § 90 ABG.D. für die Steuerrückstände unzulässig war. Nach § 90 Abs. 1 Satz 2 ABG.D. bedarf das FinA. zur Geltendmachung der Erfassungsansprüche der Zustimmung des LZinA. Die Erteilung dieser Zustimmung ist Voraussetzung für die Rechtswirksamkeit eines Haftungsbescheids. Es fragt sich, ob die nachträgliche Erteilung der Zustimmung zu einem vom FinA. erlassenen Haftungsbescheide, der also zunächst jedenfalls der Rechtswirksamkeit entbehrte, diesen mit rückwirkender Kraft rechtswirksam machte; im vorliegenden Falle ist ausweislich der Akten die Zustimmung des LZinA. nach Erlass der Haftungsbescheide und nach Einlegung des Einspruchs auf Antrag des FinA. erteilt worden.

Der Senat hat die Frage verneint. Die Haftbarmachung ist im Gegenfall zum Steueranspruch nicht unter allen Umständen von

Zu 5. Die vorl. Entsch. ist ein neuer Beweis dafür, daß der RZS. die Interessen des Pflichtigen wahrt, auch gegenüber den Ansprüchen der Finanzbehörden. Das FinA. hatte gegen den Bevollmächtigten des Pflichtigen Erfassungsansprüche geltend gemacht, aber die nach § 90 Abs. 1 Satz 2 ABG.D. zur Geltendmachung erforderliche Zustimmung des LZinA. erst nachträglich erholt, nachdem bereits der Haftungsbescheid erlassen und Einspruch eingelegt worden war. RZS. spricht nun aus, daß der Haftungsbescheid mangels vorheriger Einholung der Zustimmung des LZinA. rechtswirksam ist. RZS. geht aber noch einen Schritt weiter. Wenn der Haftungsbescheid mangels vorheriger Zustimmung des LZinA. rechtswirksam ist, so wäre es für das FinA. sehr nahelegend, einen neuen Haftungsbescheid zu erlassen und zu diesem vorher die Zustimmung des LZinA. einzuholen. Das Endergebnis wäre also, daß trotzdem durch nachträgliche Erteilung der Zustimmung ein an sich unzulässiger Haftungsbescheid rechtswirksam gemacht werden könnte. RZS. spricht daher weiter aus, daß der unzulässigerweise erlassene Haftungsbescheid die endgültige Freistellung des Finanzanspruchgenommene von der Haftung aus § 90 ABG.D. zur Folge hat. Auch der weiteren Anschauung des RZS., daß im Berufungsverfahren die eventuelle Haftung auch aus einem anderen rechtlichen Gesichtspunkt ausgesprochen werden kann, ist beizupflichten.

MA. Dr. G. Berolzheimer, München.

Amts wegen geltend zu machen, sondern ist in das pflichtgemäße Ermessen der Finanzbehörden gestellt. Nach Sinn und Zweck der Vorschrift des § 90 ABG.D. soll ein kleintliches Vorgehen der Finanzbehörden vermieden und dafür Sorge getragen werden, daß bei der Haftbarmachung Recht und Billigkeit nicht zu kurz kommen. Darum ist auch die Entsch. nicht in das alleinige Ermessen des FinA. gestellt, sondern dieses ist an die Mitwirkung der Aufsichtsbehörde, des LZinA., gebunden. Das FinA. soll aber auch der Entsch. des LZinA. nicht durch ein eigenmächtiges Vorgehen vorgreifen in der Erwartung, daß der Verfahrensmangel durch nachträgliche Erteilung der Genehmigung mit rückwirkender Kraft geheilt werde. In einem derartigen Falle ist die Besorgnis nicht von der Hand zu weisen, daß das LZinA. als Aufsichtsbehörde in dem Betreuen, das Verfahren des FinA. zu decken, seine Entsch. nicht so trifft, wie es sie vielleicht ohne das eigenmächtige Vorgehen des FinA. bei unbefangener Prüfung der Sach- und Rechtslage nach Recht und Billigkeit getroffen haben würde. Sachlich liegt ein solcher Fall ähnlich wie die Entsch. des RZS. v. 22. Okt. 1926, VI o A 454/26 (RZS. 19, 328 ff.), zu § 212 ABG.D., wo gleichfalls zum Schutze des Betroffenen eine Verfügung des FinA. für unzulässig erklärt worden ist, weil das FinA. zunächst eigenmächtig vorgegangen war und sich nachträglich die Zustimmung des LZinA. für sein unzulässiges Verfahren verschafft hatte. In der Entsch. v. 20. März 1924, IV A 165/23 (S. W. III S. 699 Nr. 146) hat der 4. Senat auch den Standpunkt vertreten, daß bei Erlass des Haftungsbescheids die Zustimmung des LZinA. bereits erteilt sein muß (s. auch Entsch. des 2. Senats).

Die Rechtswirksamkeit des Haftungsbescheids in einem solchen Falle würde praktisch ohne Bedeutung sein, wenn das FinA. den mangels vorheriger Einholung der Zustimmung des LZinA. rechtswirksamen Haftungsbescheid durch einen neuen ersetzen könnte, zu dem es vorher die Zustimmung des LZinA. eingeholt hätte. Im Enderfolge würde dieses Verfahren doch darauf hinauslaufen, durch die nachträgliche Erteilung der Zustimmung einen unzulässigen Haftungsbescheid rechtswirksam zu machen, wobei nur die Frage der zeitlichen Wirksamkeit aufzuwerfen wäre. Um daher den nach § 90 ABG.D. ohne vorherige Einholung der Zustimmung des LZinA. in Anspruch Genommenen vor einem wiederholten Zugriff zu schützen, entnimmt der Senat dem Sinne und Zwecke des § 90 die Abschrift, daß der unzulässigerweise erlassene Haftungsbescheid die endgültige Freistellung des in Anspruch Genommenen von der Haftung aus § 90 ABG.D. zur Folge hat. Eine nochmalige Haftbarmachung des Beschwerf. nach vorheriger Einholung der Zustimmung des LZinA. betrachtet der RZS. als unzulässig und daher wirkungslos. Insbesondere erblickt der RZS. in der Einholung der Zustimmung des LZinA. auch keine neue Tatsache i. S. des § 212 Abs. 2, die ein erneutes Vorgehen rechtfertigen könnte.

Hiernach war unter entsprechender Aufhebung der Vorentscheidungen der Haftungsbescheid des FinA., soweit er die Haftung des Beschwerf.-aus § 90 ABG.D. für die Steuerrückstände nebst Zuschlägen und Kosten stützt, als unzulässig aufzuheben und der Beschwerf. endgültig von der Haftung gemäß § 90 ABG.D. freizustellen.

Soweit es sich um Umsatzsteuerrückstände aus den Jahren 1924, 1925 und 1926 handelt, stützt das BG. die Haftung außerdem auch auf § 96 ABG.D. Obwohl der Haftungsbescheid des FinA. ausdrücklich die Haftung des Beschwerf. nur auf § 90 ABG.D. gründet, erscheint es unbedenklich, im Berufungsverfahren die Haftung auch aus dem anderen rechtlichen Gesichtspunkt des § 96 ABG.D. auszusprechen, falls dieser zutrifft. Ob letzteres der Fall, läßt das BG. und der Akteninhalt nicht mit genügender Gewißheit erkennen. Es wäre Pflicht des BG. gewesen, den Sachverhalt nach dieser Richtung weiter aufzuklären und dem Beschwerf. früh genug Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben, wenn es die Haftung des Beschwerf. für die Umsatzsteuerrückstände auch aus § 96 ABG.D. bejahen wollte. In diesem Punkte unterlag daher das BU. der Aufhebung und der Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz.

(RZS., 5. Sen., Urt. v. 6. Sept. 1929, V A 82/29, RZS. 25, 325.)

\*

6. § 212 Abs. 2 ABG.D. Neue Tatsachen rechtfertigen eine Neuveranlagung nur, wenn sie rechtserheblich sind.

Das FinA. hat die beschwerdeführende Verwaltung, die in den Jahren 1924—1928 aus der Vermietung von Lagerräumen Entgelte vereinnahmt hat, nachträglich zur Umsatzsteuer herangezogen. Ein Teil der Entgelte wurde von der Verwaltung gem. § 2 Nr. 4 UmStG. als umsatzsteuerpflichtig anerkannt; wegen des anderen Teiles wurde die Heranziehung zur Umsatzsteuer mit der Begründung angefochten, daß schon § 212 ABG.D. der Neuveranlagung entgegenstehe. Der Auffassung der Vorinstanz ist darin beizupflichten, daß den fraglichen Räumen die Eigenschaft von eingerichteten Räumen (§ 2 Nr. 4 UmStG.) zukommt. Es kann ganz dahingestellt bleiben, ob vielleicht nach der früheren Mspr. des RZS. der ganzen Anlage der Lager ohne Berücksichtigung der Vorrichtungen (elektrische Lichtanlage, Feuermeldealanlage an der Decke) die Eigenschaft von eingerichteten Räumen im umsatzsteuerrechtlichen Sinne nicht zuzusprechen gewesen wäre. Jedenfalls ist nach der neueren Mspr. die Anwendbarkeit dieses Be-



griffs auf die fraglichen Räume zu beziehen, und es braucht schon deshalb auf das Vorbringen der Beschw., die bestreitet, daß die Licht- und die Feuerlöschanlagen die Speicherräume als eingerichtete Räume erkennen lassen, nicht weiter eingegangen zu werden (vgl. auch StArch. 1929, 412 und RZS. 21, 289). Dagegen kann den Ausführungen der Vorinstanz, die sich auf die Zulässigkeit der Neuveranlagung beziehen, nicht beigegeben werden. Das FinV. erfährt bereits mit den Steuerklärungen, daß es sich bei den fraglichen Leistungen um eine Vermietung von Lagerräumen im städtischen Speicher handelte. Diese Merkmale allein genügen nach der jetzigen Mspr. des Senats, um die Frage, ob den Räumen die Eigenschaft von eingerichteten Räumen (§ 2 Nr. 4 UmfStG.) zukommt, zu entscheiden. Waren aber dem FinV. diese Merkmale bereits mit den Steuerklärungen bekanntgeworden, so ist es für die Frage der Zulässigkeit der Neuveranlagung ohne Bedeutung, daß nachträglich weitere Tatsachen aufgedeckt worden sind, die gleichfalls auf eingerichtete Räume hindeuten. Denn sie ändern nichts an der rechtlichen Beurteilung, wie sie schon auf Grund der bisher bekannten Tatsachen geboten war. Die neuen Tatsachen sind also nicht rechtserheblich. Nur rechtserhebliche Tatsachen gestatten aber eine Neuveranlagung nach § 212 Abs. 2 RAbgD. Die veränderte Rechtsauffassung gestattet eine solche nicht (vgl. § 212 Abs. 4 des Gej. v. 8. April 1922 Art. 3). Die Steueranforderung für die in die Zeit vom 1. April 1924 bis 31. März 1928 fallenden Vermietungsgeschäfte war daher nicht gerechtfertigt und es hatte insoweit Freistellung einzutreten.

(RZS., 5. Sen., Art. v. 22. Febr. 1930, V A 694/29.)

\*

### 7. §§ 222, 82 Abs. 1, 228 Abs. 3 RAbgD.

a) Wird eine rechtskräftig festgesetzte Steuer durch einen späteren Steuerbescheid erhöht, so kann zwar der nachgeforderte Steuerbetrag mit allen Einwänden bekämpft werden. Der ursprüngliche Steuerbetrag bleibt aber unangreifbar, es sei denn, daß der ursprüngliche Steuerbescheid in dem Sinne ein vorläufiger war, daß der ganze darin angeforderte Betrag nur vorläufig festgesetzt war.

b) Ist ein Besitzsteuerbescheid ohne Vorbehalt einer Erhöhung (§ 82 Abs. 1) erlassen worden, so kann er nach Bekanntgabe nur dann durch Befügung eines solchen Vorbehalts geändert werden, wenn der Steuerpflichtige zustimmt. In der Entscheidung über ein Rechtsmittel des Steuerpflichtigen gegen einen vorbehaltlos erlassenen Steuerbescheid kann die Rechtsmittelbehörde die Steuerforderung nur dann als vorläufig in dem Sinne erklären, daß eine Erhöhung vorbehalten bleibt, wenn die Voraussetzungen einer Verböserung vorliegen.

Die Beschw. war für den Steuerabschnitt 1926 unter Anwendung eines Steuerjahres von 20% zu einer Körperschaftsteuer von 16 950 RM veranlagt worden, die auf ihren Einspruch auf 16 206 RM ermäßigt wurde. In der Zwischenzeit hatte das FinV. der Beschw. mitgeteilt, daß es sich wegen eines Postens von 20 000 RM Propagandaunkosten die Verichtigung der Veranlagung vorbehalten müsse. Nachdem sodann der Einspruchsbescheid und damit die Festsetzung der Körperschaftsteuerforderung von 16 206 RM längst unanfechtbar geworden war, wurde die Körperschaftsteuer mit neuem Bescheid v. 4. Febr. 1930 auf 20 206 RM erhöht und auf erneuten Einspruch der Beschw. wieder auf 18 206 RM ermäßigt, indem der ursprünglich festgesetzten Steuer von 16 206 RM zunächst 20% und sodann im Einspruchsbescheid 10% Steuer aus den 20 000 RM Propagandaunkosten zugeschlagen wurden. In der Zwischenzeit war nämlich das FinV. zu der Auffassung gekommen, daß die Beschw. Treuhänderin einer politischen Partei sei und als solche nur mit 10% zur Körperschaftsteuer heranzuziehen sei; es wandte diesen Steuerfuß aber nur auf das nachträglich besteuerte Einkommen an. Mit der Berufung machte die Beschw. geltend, der Betrag von 20 000 RM sei als abzugsfähige Betriebsausgabe zu behandeln, überdies müsse sich der Steuerfuß von 10% auf das ganze Einkommen auswirken. Das FinGer. stellte sich auf den Standpunkt, wenn man — wie es geboten sei — den ganzen Gewinn nur mit 10% besteuere, so ergebe sich auch bei Einbeziehung der streitigen 20 000 RM ein Steuerbetrag von weniger als 16 206 RM; nach § 222 RAbgD. müsse es jedoch bei diesem rechtskräftig festgesetzten Steuerbetrag sein Bewenden behalten; auf die Frage der Abzugsfähigkeit der 20 000 RM brauche deshalb nicht eingegangen zu werden.

Die Rechtsbeschwerde ist nicht begründet.

Das FinGer. hat ohne Rechtsirrtum ausgeführt, daß eine Ermäßigung der Steuerforderung unter den rechtskräftig festgestellten Betrag von 16 206 RM der § 222 entgegensteht. Diese Vorschrift steht auch der nunmehr von der Beschw. begehrten Freistellung entgegen. Der Einwand der Beschw., daß sich bei dieser Auslegung des § 222 eine Einengung des Rechtsschutzes der Steuerpflichtigen ergebe, der nicht im Sinne des Gesetzgebers liege, ist nicht stichhaltig. Der Zweck des § 222 ist allerdings zunächst der, klarzustellen, daß bei Steuerbescheiden, die frühere Steuerbescheide ändern, der neue Steuerbescheid selbständig anfechtbar ist. Im Falle der Nachforderung eines Steuer-

betrags kann also der neue Steuerbescheid mit allen Mitteln bekämpft werden, nicht nur mit Einwänden, die sich gegen die Begründung der Nachforderung richten, sondern auch mit allen Einwänden, die gegen die ursprüngliche Steuerforderung hätten vorgebracht werden können (RZS. 12, 133). Damit ist klargestellt, daß sich die Rechtskraft des ursprünglichen Steuerbescheids nicht auf die Gründe dieses Bescheids erstreckt. Wohl aber erstreckt sie sich auf den Betrag des ursprünglichen Bescheids; denn die selbständige Anfechtbarkeit des neuen Steuerbescheids in dem angegebenen Umfang ist nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 222 nur gegeben, „soweit die Änderung reicht“. Angefochten werden kann also bei einer Erhöhung der ursprünglichen Steuerforderung nur der nachgeforderte Betrag; der ursprünglich festgesetzte Steuerbetrag bleibt unangreifbar; er kann deshalb in dem Rechtsmittelverfahren gegen den neuen Steuerbescheid weder herabgesetzt noch gar aufgehoben werden.

Die Vorschrift des § 222 gilt nach ihrem Wortlaut sowohl für den Fall der Verichtigung eines vorläufigen Steuerbescheids nach § 214 als auch für den Fall einer Neuveranlagung nach § 212. Im ersten Falle ist jedoch zu unterscheiden: Wäre der ursprüngliche Steuerbescheid in dem Sinne vorläufig gewesen, daß der ganze darin angeforderte Steuerbetrag nur vorläufig festgesetzt wurde, so hätte mit dem Rechtsmittel gegen den neuen Bescheid, soweit er den ursprünglichen Steuerbetrag wiederholte oder bestätigte, auch dieser, jetzt erst endgültig geforderte Steuerbetrag angefochten werden können. Im vorliegenden Falle war jedoch der ursprünglich festgesetzte Steuerbetrag bestimmt und endgültig festgesetzt und die Nachforderung eines weiteren Steuerbetrags vorbehalten. In diesem Falle wird der ursprüngliche Steuerbescheid, wenn der Steuerpflichtige ihn rechtskräftig werden läßt, bis zur Höhe des darin angegebenen Betrags unangreifbar und kann nach § 222 mit dem Rechtsmittel gegen die Nachforderung nur diese angefochten werden (RZS. 18, 269).

Zweifel können sich im vorliegenden Falle in der Richtung ergeben, ob eine Nachforderung rechtswirksam vorbehalten war und in diesem Sinne ein vorläufiger Bescheid vorlag, dessen Verichtigung nach § 214 zulässig war. Das FinV. hat dies in der Entsch. über den Einspruch gegen den neuen Steuerbescheid bejaht mit der Begründung, daß es die Nachforderung noch vor dem Eintritt der Rechtskraft des ursprünglichen Steuerbescheids vorbehalten habe. Steuerbescheide über Besitz- und Verkehrsteuern können jedoch schon von ihrer Zustellung an vom FinV. nur dann noch geändert werden, wenn die besonderen im Befehl vorgeesehenen Voraussetzungen dafür vorliegen (§ 76). Das FinV. hätte insoweit den zunächst ohne Vorbehalt, mithin als endgültigen Bescheid erlassenen ursprünglichen Steuerbescheid nach seiner Aufstellung zum Nachteil der Steuerpflichtigen durch nachträgliche Befügung des Vorbehalts einer Nachforderung nur dann rechtswirksam ändern können, wenn die Steuerpflichtige der Änderung zugestimmt hätte (§ 76 Abs. 1); diese Zustimmung liegt jedoch nicht vor. Außerdem bestand nur noch die Möglichkeit, in der Entsch. über den Einspruch gegen den ursprünglichen Steuerbescheid, wenn die Voraussetzungen einer Verböserung (§ 228 Abs. 3) vorlagen, die Steuerforderung in dem Sinne als eine vorläufige zu erklären, daß eine Nachforderung vorbehalten bleibe (§ 229); die Einspruchsentscheidung enthält jedoch keinen Vorbehalt, und der vom FinV. mit Schreiben v. 5. Nov. 1927, also vor Erlassung der Einspruchsentscheidung der Steuerpflichtigen mitgeteilte Vorbehalt kann den mangelnden Vorbehalt in der Einspruchsentscheidung schon deshalb nicht ersetzen, weil diese unter Mitwirkung des Steueraussschusses zu erlassen war. Das FinGer., das diese Frage dahingestellt gelassen hat, hätte sich somit auf den Standpunkt stellen können, daß der ursprüngliche Steuerbescheid mangels eines wirksamen Vorbehalts als endgültiger Bescheid anzusehen und daß deshalb eine Verichtigung des ursprünglichen Bescheids nach § 214 nicht zulässig gewesen sei. Die Folge wäre gewesen, daß der neue Steuerbescheid als unzulässig aufzuheben gewesen wäre und es bei dem ursprünglichen rechtskräftigen Steuerbescheid ohne weiteres sein Bewenden behalten hätte. Diese Entsch. hätte allerdings vorausgesetzt, daß gleichzeitig die Frage zu verneinen war, ob gegenüber dem ursprünglichen Steuerbescheid die Voraussetzungen einer Neuveranlagung nach § 212 Abs. 2 (neue Tatsachen oder Beweismittel) vorlagen. Hätte das FinGer. geglaubt, diese Frage bejahen zu müssen, so hätte es aus dem Grunde zur Aufrechterhaltung des ursprünglichen Steuerbetrags kommen müssen, weil auch im Falle der Neuveranlagung nach § 222 der neue Steuerbescheid nur soweit angefochten werden kann, als die Änderung reicht.

Nicht zutreffend war es, daß das FinGer. die Freistellung der Beschw. von der Nachforderung darauf gestützt hat, daß nach dem Art. v. 11. Juni 1929, IA 253/29 (RStV. 1929, 495) die beschwerdeführende Gesellschaft nur einem Steuerfuß von 10% hätte unterworfen werden dürfen. Nach dem genannten Urteil war, wenn die Gesellschaft aus Mitteln der Parteiorganisation gegründet worden und nur Treuhänderin für diese ist, auch was den Gewinn anlangt, und wenn außerdem mit dem Betriebe der Gesellschaft nicht die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile für die Parteiorganisation oder deren Mitglieder bezweckt wurde, allerdings nur der Steuerfuß von 10% anzuwenden; steuerpflichtig war aber in diesem Falle nicht die Gesellschaft, sondern die Parteiorganisation. Das FinGer. hätte deshalb die Beschw. von der nachgeforderten Steuer schon aus

dem Grunde freistellen müssen, weil sie nicht steuerpflichtig ist. Der Freistellung der Gesellschaft von der ursprünglichen Steuer stand aber nach den vorstehenden Darlegungen auch in diesem Falle der § 222 entgegen. Die Entsch. des FinGer. ist somit im Ergebnis richtig.

(RFS., 1. Sen., Ur. v. 23. Sept. 1930, I A 296/30.)

\*

8. §§ 233, 272 RAbgD. Die Erklärung des Finanzamts, daß es sich der Rechtsbeschwerde des Steuerpflichtigen nicht anschließe, bedeutet den Verzicht auf die Anschlußrechtsbeschwerde mit den Rechtsfolgen des § 233 RAbgD.

Gegen das Urteil des FinGer. hatte die Steuerschuldnerin fristgerecht mit Schriftsatz v. 24. Febr. 1930 Rechtsbeschwerde eingelegt. Durch Schreiben des Vorsitzenden des FinGer. v. 4. März 1930 war das zuständige FinV. zur Erklärung aufgefordert worden, ob es sich der Rechtsbeschwerde anschließe. Das FinV. hatte mit seinem Schreiben v. 13. März 1930, beim FinV. eingegangen am 17. März 1930, geantwortet, daß es sich der Rechtsbeschwerde nicht anschließe. Durch Schreiben v. 27. März 1930 hat das FinV. dann dem FinGer. gegenüber erklärt, daß es sich auf Grund einer Bg. des Präsidenten des FinV. der Rechtsbeschwerde mit dem ausdrücklichen Hinweis anschließe, daß die entgegenstehende Erklärung v. 13. März 1930 zurückgenommen werde. Die Rechtsbeschwerde selbst ist von der Steuerschuldnerin am 25. April 1930 zurückgenommen worden. Das FinV. hat auf Anfrage erklärt, daß die Anschlußbeschwerde aufrechterhalten werde.

Die Beshw. des FinV. ist unzulässig. Nachdem das FinV. dem FinGer. gegenüber erklärt hatte, daß es sich der Rechtsbeschwerde nicht anschließe, war es an diese Erklärung gebunden. Daß die Erklärung nicht der Steuerschuldnerin gegenüber abgegeben wurde, ist für die rechtliche Wirksamkeit ohne Bedeutung. Denn die Aufforderung zur Abgabe einer Erklärung über die Frage der Anschlußbeschwerde war vom FinGer. an das FinV. ergangen (§§ 271, 272 RAbgD.). Nur diesem gegenüber konnte daher die Erklärung des FinV., daß es keine Anschlußbeschwerde einlegen wolle, erfolgen. Es liegt, soweit der Steuerschuldner hier in Betracht kommt, keine Bg. des FinV. für eine einzelne Person i. S. des § 73 RAbgD. vor, die zu ihrer Gültigkeit demjenigen, für den sie bestimmt war, hätte zugehen müssen.

Die Erklärung des FinV. kann materiell nur als Verzicht auf Einlegung der Rechtsbeschwerde gewertet werden. Nach § 272 RAbgD. können sich die übrigen Beschwerdeberechtigten nur bis zum Ablauf der ihnen zur Erklärung gesetzten Frist einer Rechtsbeschwerde anschließen. Einer solchen Festsetzung bedarf es aber in solchen Fällen nicht, in denen die Beschwerdeberechtigten schon vorher in rechtsverbindlicher Form eine Erklärung über die Ausübung des Beschwerderechts abgegeben haben. Das trifft hier zu. Das FinV. hat auf die Aufforderung des FinGer. geantwortet, daß es sich der Rechtsbeschwerde nicht anschließe. Damit war die Frage der Anschlußbeschwerde endgültig erledigt. Für eine Fristsetzung war danach kein Raum mehr. Diese Auslegung entspricht dem Sinn und Zweck des § 272 RAbgD., der eine Einschränkung des § 232 RAbgD. bedeutet. Ist im allgemeinen nach § 232 RAbgD. die Einlegung

Zu 9. Mit dieser höchst erfreulichen Entsch. bewegt sich der RFS. nur auf der bisherigen Linie seiner Anspr., die getragen ist von dem — wie es oben heißt — „Grundsatz einer Zurückstellung formeller Bedenken zugunsten einer wirksamen Ausgestaltung des Rechtsschutzes“. Sie hat deshalb große Bedeutung weit über den entschiedenen Fall hinaus, und wird vor allem auch erzieherisch wirken auf die Praxis der FinGer., die erfahrungsgemäß bisher vielfach geneigt waren, formelle Mängel bei der Einlegung von Rechtsmitteln dem Pflichtigen zum Verhängnis werden zu lassen.

In dem abgetretenen Falle selber tritt, wie Becker sich gelegentlich ausgedrückt hat (StW. 1929, 574), eine „Kinderkrankheit“ in der Regelung des neuen EinkStG. in Erscheinung, wonach (§ 65) „gewisse Feststellungen, die mehrere in gleicher Weise angehen, einheitlich gegen alle Beteiligten, und zwar von dem FinV. getroffen werden sollen, das dazu am geeignetsten ist“. Es herrschen noch manche Kompetenz Zweifel darüber, wie weit bei Unternehmungen, an denen mehrere steuerpflichtige Personen beteiligt sind, die einheitliche Feststellung des Gewinns von Seiten des FinV. des Sitzes der Unternehmung zu gehen hat, und wieviele Feststellungsbezugnisse den WohnsitzFinV. der einzelnen Beteiligten verbleiben. Der RFS. hat bereits viel zur Klärung dieser Frage beigetragen. Aber solange solche Zweifel bestehen, können Fälle, wie der hier entschiedene, immer wieder vorkommen. Diese Fälle zeichnen sich dadurch aus, daß neben einander ein „Feststellungsbescheid“ gem. § 67 und ein Einkommensteuers., d. h. Veranlagungsbescheid, ergangen und beide durch Berufung angefochten, und daß hiernach abermals zwei Berufungsentsch. erlassen worden sind, die eine zur Gewinnfeststellung, die andere zur Veranlagung. Nach § 67 ist der im Feststellungsbescheid festgestellte Betrag in jedem Falle für die Einzelveranlagung der Gesellschafter usw. maßgebend, selbst wenn er noch nicht unanfechtbar geworden,

eines Anschlußrechtsmittels an keine Frist gebunden, so sind der Anschlußbeschwerde durch § 272 RAbgD. in Interesse einer glatten Durchführung des Verfahrens vor dem RFS. Schranken gesetzt. Der Erklärung eines Beschwerdeberechtigten, daß er sich der Rechtsbeschwerde nicht anschließe, ist daher in der Rechtsbeschwerde-Zustanz eine wesentlich weittragendere Bedeutung beizumessen als bei einem sonstigen Rechtsmittel. Die Rechtslage ist für das FinV. in der Berufung. auch insofern eine andere als in der Rechtsbeschwerde-Zustanz, da das FinV., auch wenn es auf Anschlußberufung verzichtet hat, gegen das Ur. des FinGer. Rechtsbeschwerde einlegen kann und auch auf diesem Wege die Folgen seiner Verzichtserklärung wieder zu beseitigen vermag. Mit Rücksicht auf die Vorschrift des § 272 RAbgD. ist aber die einmal abgegebene entsprechende Erklärung des FinV. in der Rechtsbeschwerde-Zustanz als endgültig zu werten, da sonst beim Ausbleiben einer solchen Erklärung eine Frist hätte gesetzt werden müssen. Die Erklärung des FinV. bedeutet einen Verzicht auf das Rechtsmittel. Eine einfache Rücknahme der Verzichtserklärung und eine nachträgliche Einlegung der Anschlußbeschwerde waren ausgeschlossen. Die gleichwohl eingelegte Anschlußbeschwerde ist hiernach unzulässig.

(RFS., 5. Sen., Ur. v. 10. Okt. 1930, V A 374/30 [RFS. 27, 223].)

\*

10. § 234 RAbgD.; §§ 65, 67 Abs. 2 EinkStG. Wenn in einer Streitsache zwei Berufungsentscheidungen gleichzeitig ergehen, von denen die eine die einheitliche Gewinnfeststellung, die andere die Veranlagung betrifft, so kann es geboten sein, in der Rechtsbeschwerde des Pflichtigen, der sich dem Wortlaut nach nur gegen eine Berufungsentcheidung richtet, zugleich eine vorsorgliche Rechtsbeschwerde gegen die andere Berufungsentcheidung zu erblicken. 1)

Der Beschwz., ein RA., ist an einer Anwalts-Gemeinschaft beteiligt, deren Gewinn nach § 65 EinkStG. einheitlich festzustellen ist. Für die einheitliche Gewinnfeststellung ist das FinV. B.-Mitte, für die Veranlagung des Beschwz. ist das FinV. B.-Süd zuständig. Der Beschwz., der davon ausging, daß die ihm persönlich erwachsenen Werbungskosten aus der Ausübung seines Berufs als RA., die bei der einheitlichen Gewinnfeststellung nicht in dem von ihm begehrten Umfang anerkannt worden waren, im Veranlagungsverfahren abzusetzen seien, legte gegen seinen Veranlagungsbescheid Einspruch ein, verwies jedoch in der Begründung darauf, daß gegen den Feststellungsbescheid ein gesondertes Rechtsmittel laufe, auf das bezüglich des sich für den Beschwz. aus der Anwalts-Gemeinschaft ergebenden Einkommens Bezug genommen werde. Gemeint war damit ein von einem anderen Beteiligten eingelegter Einspruch gegen den Feststellungsbescheid, der später zurückgenommen wurde.

Das FinV. B.-Süd, das der Auffassung war, der Streit über die Höhe der beruflichen Werbungskosten des Beschwz. sei, auch soweit sie persönlich und nicht aus der gemeinschaftlichen Kasse entrichtet wurden, im Feststellungsverfahren auszutragen, übermittelte den Einspruch dem FinV. B.-Mitte mit der Bemerkung, er sei als eine Ergänzung des gegen die einheitliche Gewinnfeststellung — von anderer Seite — eingelegten Einspruchs anzusehen. Das FinV.

um so mehr aber, wenn er rechtskräftig ist. Ein vorsichtiger Steuerpflichtiger wird in solchen Fällen häufig gut tun, vorsorglicherweise von Anfang an gegen beide Berufungsentsch. Rechtsbeschwerde zu erheben, auch wenn er meint, nur durch die eine von ihnen beschwert zu sein. Aber es ist das Verdienst des RFS., daß durch seine Entsch. gegebenenfalls auch Personen geholfen werden kann, die nicht gewiegt genug waren, auf solche Weise zu verfahren.

Übrigens wird man über den Zeitpunkt der Entsch. hinaus zu dem gleichen Urteil auch gelangen können, wenn die beiden Berufungsentsch. nicht gerade gleichzeitig, sondern nacheinander ergangen sind, aber bei Einlegung der Rechtsbeschwerde gegen die eine Berufungsentsch. die Rechtsbeschwerdefrist gegen die andere Berufungsentch. noch nicht verstrichen ist.

Im Regelfalle versagen freilich muß die Hilfe, wenn, weil das FinV. des Sitzes der Gesellschaft und das für den Wohnsitz des Beschwz. zuständige FinV. zu den Bezirken verschiedener FinV. gehören, die beiden Berufungsentsch. von verschiedenen FinGer. erlassen sind und die Rechtsbeschwerde nicht unmittelbar beim RFS., sondern nur bei einem dieser FinGer. eingereicht ist. Hier kann die allein gegen die eine der Berufungsentch. eingelegte Rechtsbeschwerde nur dann als eine vorsorglich auch gegen die andere eingelegte behandelt werden, wenn sie noch vor Ablauf der hinsichtlich dieser anderen Berufungsentch. laufenden Rechtsbeschwerdefrist an den RFS. gelangt ist. Das FinGer. der einen Berufungsentch. ist für Entgegennahme einer vorsorglichen Rechtsbeschwerde gegen die Berufungsentch. des anderen FinGer. unzuständig (§ 234 RAbgD.).

Eine nachträgliche „Nachsicht“ wegen veräußerter Rechtsbeschwerdefrist — wie auch in dem vorliegend entschiedenen Falle — liegt an § 69 Abs. 5 RAbgD. scheitern, der eine solche nur bis zum Ablauf eines Jahres, von dem Ende der veräußerten Frist an gerechnet, zuläßt.

RA. Dr. Glaser, Dresden.

B.-Mitte schloß sich dieser Auffassung an und erließ einen Einspruchsbescheid, in dem es den Anträgen des Beschw. auf Erhöhung seiner Werbungskosten teilweise stattgab und den auf den Beschw. entfallenden Teil des einheitlichen Gewinns entsprechend herabsetzte. Gleichzeitig erließ auch das FinA. B.-Sid einen die Veranlagung des Beschw. betreffenden Einspruchsentscheid, in dem es sich auf den Standpunkt stellte, die Frage der Werbungskosten sei nicht im Veranlagungs-, sondern im einheitlichen Feststellungsverfahren nachzuprüfen, gegebenenfalls sei alsdann nach Eintritt der Rechtskraft der einheitlichen Gewinnfeststellung gem. § 67 Abs. 2 EinkStG. die Veranlagung des Beschw. entsprechend zu berichtigen.

Gegen beide Einspruchsentsch. legte der Beschw. Berufung ein mit dem Antrag auf Erhöhung seiner Werbungskosten. Er gab dabei zu erkennen, daß wohl nicht das FinA. der einheitlichen Gewinnfeststellung, sondern das VeranlagungsFinA. zur sachlichen Entsch. über die Höhe der Werbungskosten berufen sei. Das für beide Berufungen zuständige FinG. beim FinA. erließ am 7. März 1927 zwei Berufungsentsch., in denen es die Auffassung vertrat, zur Entsch. über die Höhe der persönlichen Werbungskosten sei das VeranlagungsFinA. zuständig. In der Entsch. über die Berufung gegen den Einspruchsbescheid des FinA. B.-Mitte betreffend einheitliche Gewinnfeststellung hob das FinGer. die Einspruchsentsch. ersatzlos auf mit der Begründung, der Beschw. habe lediglich den Veranlagungsbescheid angefochten, eine Einspruchsentsch. bezüglich der einheitlichen Gewinnfeststellung habe daher überhaupt nicht ergehen dürfen. Gegen diese Entsch., die dem Beschw. am 21. März 1927 zugestellt wurde, erhob der Beschw. zunächst jedenfalls nach dem Wortlaut seines Schreibens v. 7. April 1927 (Rechtsbeschwerde gegen Veranlagung) kein Rechtsmittel. In der Berufungsentsch. über die Veranlagung des Beschw. entschied das FinGer. sachlich über die Höhe der Werbungskosten. Gegen diese Entsch. legte der Beschw. Rechtsbeschwerde ein mit dem Antrag auf Erhöhung der Werbungskosten. Durch Entsch. v. 22. Febr. 1928, VI A 285/27 wies der erk. Sen. die Rechtsbeschwerde als unbegründet zurück, da auch bezüglich der dem Beschw. persönlich aus seinem Beruf erwachsenen Werbungskosten im Verfahren betreffend einheitliche Gewinnfeststellung zu entscheiden sei.

Der Beschw. kam dadurch in eine eigentümliche Lage. Gegen die Entsch. des FinGer. betreffend einheitliche Gewinnfeststellung etwas zu unternehmen, hatte er seinerzeit keine Veranlassung, da er annehmen konnte, über seine sachlichen Einwendungen bezüglich der Höhe der persönlichen Werbungskosten den RSt. im Veranlagungsverfahren anrufen zu können. Dem wurde aber durch die angeführte Entsch. des erk. Sen. der Boden entzogen, und der Beschw. mußte nunmehr befürchten, daß ihm durch die eigenartige Verkettung der Umstände die Rechtsbeschwerde an den RSt. über die strittigen Fragen verlorengehe. In dem an den RSt. gerichteten Schreiben v. 8. Febr. 1929 führt der Beschw. aus, er habe sich alsbald nach dem Urteil des RSt. an das FinGer. gewendet mit der Bitte, dort das Verfahren (betreffend einheitliche Gewinnfeststellung) wieder beginnen zu lassen. Das FinGer. habe ihn an das FinA. B.-Mitte verwiesen, aber sowohl ein Antrag v. 4. Juni 1928 auf Zurücknahme der Einspruchsentsch. nach § 76 Abs. 3 RAbgD. wie ein Antrag v. 13. Juli 1928 auf Nachsichtgewährung sei abgelehnt worden, vielmehr habe das FinA. B.-Mitte in einer kürzlich stattgehabten Unterredung als einzige Abhilfemöglichkeit die Beantragung der Nachsichtgewährung beim RSt. angeraten. Er bitte daher um Nachsicht wegen Veräumung der Rechtsmittelfrist gegen das Urteil des FinGer. v. 7. März 1927 betreffend einheitliche Gewinnfeststellung und um Entsch. des RSt. zur Sache.

Die erbetene Nachsicht kann nicht gewährt werden.

Es bedarf jedoch im vorliegenden Falle überhaupt keiner Nachsichtgewährung. Nach Ansicht des Senats kann angenommen werden, daß in dem Schreiben des Beschw. v. 7. April 1927, nach dessen Wortlaut nur gegen die Berufungsentsch. betreffend die persönliche Einkommensteuerveranlagung Rechtsbeschwerde erhoben wurde, zugleich auch eine rechtzeitig eingegangene vorförmliche Rechtsbeschwerde gegen die Berufungsentsch. betreffend die einheitliche Gewinnfeststellung lag. Der erk. Sen. hat bereits in der Entsch. v. 13. März 1929, VI A 24/29, 25/29: StW. 1929 Nr. 498 = HStBl. 1929, 369 in einem Falle, in dem gleichzeitig ein Feststellungs- und ein Einkommensteuerbescheid zugestellt worden war, sich auf den Standpunkt gestellt, daß trotz unrichtiger Bezeichnung dasjenige Rechtsmittel als eingelegt zu betrachten sei, das nach Lage des Falles das gegebene wäre. Der hierbei vertretene Grundgedanke einer Zurückstellung formeller Bedenken zugunsten einer wirksamen Ausgestaltung des Rechtsschutzes muß auch im vorliegenden Falle angewendet werden. Hier wurden zwei Berufungsentsch., von denen die eine die einheitliche Gewinnfeststellung, die andere die Veranlagung betraf, gleichzeitig zugestellt. Gegeben schien nach Lage des Falles die Rechtsbeschwerde gegen die Berufungsentsch. betreffend Veranlagung, die der Beschw. auch erhob. Tatsächlich hätte aber infolge der vom FinGer. abweichenden Auffassung des RSt. der Beschw. nur mit einer Rechtsbeschwerde gegen die Berufungsentsch. betreffend einheitliche Gewinnfeststellung Erfolg haben können. Bei dieser Sachlage wird man der Rechtsmittelfrist eine Auslegung zu geben haben, die den wohlverstandenen Interessen des Beschw. Rechnung trägt und

ihm einen wirksamen Rechtsschutz sichert. Dem entspricht es, in der Rechtsbeschwerdebeschriftung neben einer Anfechtung der Berufungsentsch. betreffend Veranlagung eine vorförmliche Anfechtung der Berufungsentsch. betreffend einheitliche Gewinnfeststellung zu erblicken.

Sachlich muß die Rechtsbeschwerde gegen die Berufungsentsch. betreffend einheitliche Gewinnfeststellung zu einer Aufhebung der Vorentsch. führen. Die angefochtene Entsch. hat den Einspruchsbescheid ersatzlos aufgehoben mit der Begründung, ein Einspruch des Beschw. gegen den Feststellungsbescheid habe nicht vorgelegen. Das ist, wie bereits ausgeführt, nicht zutreffend. Da das FinGer. in der angefochtenen Entsch. zu den Anträgen des Beschw. betreffend Erhöhung seiner persönlichen Werbungskosten nicht Stellung genommen hat, muß die nicht spruchreife Sache an das FinGer. zurückverwiesen werden, das nunmehr über die Anträge des Beschw. sachlich zu entscheiden haben wird.

(RSt., 6. Sen., Urte. v. 27. Nov. 1929, VI A 627/29.)

\*

10. §§ 237, 13 Abs. 2, 23 RAbgD. Der RStM. und der Präsident des Landesfinanzamts können sowohl ein FinA. als auch andere Behörden, die Geschäfte der Finanzämter wahrnehmen, anweisen, ein von ihnen eingelegtes Rechtsmittel zurückzunehmen. Wird dieser Anweisung keine Folge geleistet, so hat die Rechtsmittelsbehörde die Anweisung selbst so zu behandeln, wie wenn ihr gefolgt wäre, und das Rechtsmittel als zurückgenommen anzusehen.

Der Bezirksverband der Amtshauptmannschaft E. als Steuerstelle hat für den Übergang eines Waldes vom Staate Sachsen auf die beschwerdeführende AktG. eine Reichsgrunderwerbsteuer gefordert und diese Forderung im Einspruchsverfahren aufrechterhalten. Auf Berufung hat das FinGer. freigestellt, weil das RStM. die Steuer auf Grund des § 108 Abs. 1 RAbgD. durch Bg. v. 18. März 1924 erlassen habe.

Der Bezirksverband hat Rechtsbeschwerde eingelegt mit der Begründung: Die Bg. v. 18. März 1924 billige nur dem Freistaat Sachsen, nicht aber der AktG. Steuerfreiheit zu; auch sei sie der AktG. gar nicht zugestellt; weiter sei ein Steuererlaß nicht im Veranlagungs-, sondern nur im Hebungsverfahren zu berücksichtigen, und schließlich habe der RStM. mit dem Erlaß seine Zuständigkeit überschritten.

Der RStM. hat erklärt, daß sein Erlaß v. 18. März 1924 sich auch auf die Besteuerung der AktG. erstreckt habe; das SächsFinMin., das sämtliche Aktien in der Hand gehabt habe, habe bei Stellung des Erlaßantrags zugleich als Vertreter der Gesellschaft gehandelt. In Erfüllung des Auftrags des RStM. v. 8. Aug. 1929, die Steuerstelle anzudeuten, die Rechtsbeschwerde zurückzunehmen, hat der Präsident des FinA. den Bezirksverband am 16. Aug. 1929 entsprechend erjudet. Auch hat die Kreisauptmannschaft auf Anordnung des SächsFinMin. den Bezirksverband der Amtshauptmannschaft E. angewiesen, die Rechtsbeschwerde zurückzuziehen. Die hiergegen erhobene Vorstellung des Bezirksverbandes hat das FinMin. zurückgewiesen und die Kreisauptmannschaft angewiesen, den Bezirksverband nachmals unter Fristsetzung zu veranlassen, die Rechtsbeschwerde zurückzuziehen, und falls der Bezirksverband dies nicht tue, nach § 174 SächsGemD. zu verfahren. Der Bezirksverband ist weder dem Ersuchen des FinA. noch der Aufforderung der Kreisauptmannschaft nachgekommen; gegen die Verfügung der Kreisauptmannschaft hat er Anfechtungsklage beim OSt. erhoben.

Nach § 13 RAbgD. kann der RStM. sowie der Präsident des FinA. Verfügungen der FinA. außer Kraft setzen, wenn die Verfügungen von den FinA. zurückgenommen werden dürfen, und die FinA. anweisen. Es kann hiernach die Befugnis des RStM. zu einer Anweisung an ein FinA., eine Rechtsbeschwerde zurückzunehmen, keinem Zweifel unterliegen, und es fragt sich nur, was zu geschehen hat, wenn das FinA. der Anweisung nicht nachkommt. Diesen Fall hat die RAbgD. offensichtlich als unmöglich angesehen und nicht damit rechnen zu brauchen geglaubt, daß eine Behörde sich weigert, den Anweisungen der vorgesetzten Dienststellen Folge zu leisten. Das Gesetz enthält eine Lücke, die in dem Sinne ausgefüllt werden muß, wie annehmbar der Gesetzgeber entschieden hätte, falls er den Streitpunkt geregelt hätte. Es braucht hier keine erschöpfende Stellung zu der Frage genommen zu werden, in welchen Fällen es nicht möglich wäre, die Anweisung der vorgesetzten Stellen ohne weiteres der dem FinA. aufgegebenen Handlung gleichzustellen. Denn der Senat bezweifelt nicht, daß die Anweisung zur Zurücknahme eines Rechtsmittels, falls sie nicht befolgt wird, vom Gesetzgeber der Ausführung der Anweisung gleich behandelt wäre. Danach aber kann in der vorliegenden Sache weiter nur so verfahren werden, wie wenn die Anweisung befolgt worden wäre. Die Rechtsbeschwerde muß deshalb als zurückgenommen angesehen werden. Daraus ändert der Umstand nichts, daß die Rechtsbeschwerde nicht von einem FinA., sondern von einem sächs. Bezirksverband eingelegt ist. Denn nach § 23 RAbgD. haben alle Behörden, die Geschäfte der FinA. wahrnehmen, den Weisungen der Finanzbehörden zu folgen. Der Bezirksverband ist vorliegend als Steuerstelle tätig und hat deshalb den Anweisungen der FinA. und dem RStM. zu folgen. Inwieweit ihm daneben auch eine Gehorsamspflicht gegenüber Landesbehörden obliegt, kann dahingestellt bleiben, und

es braucht nicht auf die beim SächS. von dem Bezirksverband gegen die Kreishauptmannschaft angestellte Klage und die dort zur Entscheidung gestellten Rechtsfragen eingegangen zu werden.

Ist die Rechtsbeschwerde zurückgenommen, so braucht nicht geprüft zu werden, wie ohne Zurücknahme hätte entschieden werden müssen. Der Senat nimmt indessen keinen Anstand, auszusprechen, daß ihm das Verhalten des Bezirksverbandes völlig unverständlich ist. Denn nachdem der RM. seiner Vfg. v. 18. März 1924 die Auslegung gegeben hat, daß sie sich auch auf die Steuerschuld der AktG. erstrecke, dürfte einwandfrei feststehen, daß die Steuer von dem Bezirksverband niemals eingezogen werden darf.

(RM., 2. Sen., Urt. v. 1. Juli 1930, II A 419/29.)

\*

**11.** § 237 ABGD. Ein Rechtsmittel kann nicht unter der Bedingung zurückgenommen werden, daß ihm nicht stattgegeben werden würde.

Der Beschwz. hat gegen den Aufbringungsbescheid Berufung eingelegt; diese ist nicht in wirksamer Weise zurückgenommen worden. Der Vorsitzende des FinGer. hatte den Pflichtigen auf die Rechtsmittelbeschränkung der 7. DurchWD. zum AufbringG. hingewiesen mit dem Bemerkten, daß er die Berufung für aussichtslos halte und Zurücknahme der Berufung anheimstelle. Darauf hat der Pflichtige geschrieben: „Sollte der Berufung nicht stattgegeben werden können, so ändern wir unsern Antrag dahin, daß wir auf Grund des Härteparagrafen um Erlass des entsprechenden Teiles der Aufbringung bitten. Dieser Antrag stützt sich auf § 108 ABGD.“ Die Zurücknahme der Berufung ist also davon abhängig gemacht worden, daß ihr nicht stattgegeben werden könne. Ein Rechtsmittel kann aber grundsätzlich nicht unter einer Bedingung zurückgenommen werden; die Zurücknahme muß klar und deutlich ausgesprochen werden. Der Beschwz. mußte sich darüber schlüssig machen, ob er die Berufung durchführen wollte oder nicht. Erst aus der Entsch. des FinGer. ergab sich mit Sicherheit, ob der Berufung stattgegeben war oder nicht; die vorläufige Mitteilung des Vorsitzenden des FinGer. hatte den Beschwz. noch auf die Rechtslage besonders aufmerksam gemacht. Ein Verfahrensmangel ist also in der angefochtenen Entsch. nicht zu erblicken.

(RM., 3. Sen., Urt. v. 16. Okt. 1930, III A 39/29.)

\*

**12.** § 242 ABGD. Ein allgemein gehaltener formelhafter Hinweis auf umfangreiche Buch- und Betriebsprüfungsberichte sowie auf Vertragsurkunden und Gesetzesparagrafen ist nicht geeignet, die Begründung eines Finanzgerichtsurteils zu ersetzen. †)

Die Beschwz. fordert für einen Teil ihrer Umsätze aus 1926 Steuerbefreiung nach § 2 Nr. 1a und b sowie nach § 7 UmsStG. Die Vorentscheidung führt aus, nach den umfangreichen, durch mehrfache eingehende Buch- und Betriebsprüfungen erhärteten Ermittlungen könne nach Lage der ganzen Verhältnisse die Steuerfreiheit rechtmäßig nicht geltend gemacht werden. Inbes. genüge die Buchführung nicht „den zur Geltendmachung der Steuerfreiheit gem. § 2 UmsStG. nach dem Gesetz erforderlichen Vorschriften“. Dieser Satz ist unverständlich; gemeint können indessen nur sein die zu § 2 Nr. 1a und b erlassenen DurchVest. z. UmsStG. Zur Begründung wäre aber auch ein klarer Hinweis auf diese Bestimmungen nicht ausreichend gewesen; es war vielmehr erforderlich, die nach Ansicht der Vorinstanz verletzten Vorschriften im einzelnen zu bezeichnen und darzulegen, auf Grund welchen Sachverhalts eine Vorschriftenwidrigkeit angenommen wurde.

Zu 12. Bei der außerordentlichen Höhe der heutigen Steuern und ihrer entsprechend großen wirtschaftlichen Bedeutung für den Steuerpflichtigen muß diesem die Möglichkeit gegeben werden, sich über die Grundlagen der Steuerfestsetzungen und Rechtsmittelentscheidungen so zu unterrichten, daß er zu einer sachgemäßen Nachprüfung imstande ist. Ein Rechtsanspruch hierauf wird durch die §§ 211, 242 ABGD. gewährleistet. Die Steuerstellen haben es vielfach trotz dieser Bestimmungen unterlassen, dem Steuerpflichtigen von vornherein die gebotene Aufklärung zu geben. Wenn auch in den letzten Jahren hierin eine wesentliche Besserung festzustellen ist, so genügen häufig die Steuerbescheide und -entscheidungen noch immer nicht den notwendigen Anforderungen. Das obige Urteil des RM. ist daher sehr zu begrüßen. Es ist zu dem ersten Satz von § 242 ABGD. ergangen, der bestimmt, daß bei der Zurückweisung eines Rechtsmittels die Entsch. das tatsächliche und rechtliche Vorbringen und die Beweisergebnisse würdigen soll. Der RM. stellt dazu fest:

a) Wenn die Steuerbehörde die Verletzung einer gesetzlichen Vorschrift durch den Steuerpflichtigen behauptet, muß sie diese Vorschrift im einzelnen bezeichnen und die Tatsachen angeben, auf welche die Annahme einer Vorschriftenwidrigkeit gestützt wird.

b) Die allgemeine Bezugnahme auf einen Buchprüfungsbericht stellt keine genügende Begründung dar, vielmehr ist eine Bezugnahme nur insoweit zulässig, als auf klar bezeichnete Abschnitte eines Berichts verwiesen wird.

c) Eine formelhafte Bemerkung, die Einwendungen des Beschwz.

Bezugnahmen auf klar bezeichnete Abschnitte der Berichte sind bei einer solchen Darlegung zulässig, im Interesse der Kürze sogar häufig geboten. Dagegen ist die allgemeine Bezugnahme auf sämtliche Berichte eine inhaltsleere Formel: sie ermöglicht weder den Beteiligten noch dem RM. eine Nachprüfung der Gründe für die Ablehnung der Befreiung. Dasselbe gilt für die formelhafte Bemerkung, die Einwendungen der Beschwz. seien nicht geeignet, eine andere Auffassung herbeizuführen. Das Urteil war daher insoweit aufzuheben. Bei der erneuten Prüfung wird das FinGer. den genannten Mängeln abzuwehren und insbes. auch die einzelnen Einwendungen der Beschwz. anzuführen und zu erörtern haben (RM., 7, 246).

Die Steuerbefreiung aus § 7 UmsStG. lehnt das FinGer. ab, einmal auf Grund von § 5 ABGD., sodann weil sich „aus den einzelnen Vertragsbestimmungen“ unmittelbarer Mitbesitz der Beschwz. an den Waren ergebe. Die Voraussetzungen des § 5 sind aber nicht einmal erwähnt, so daß von einer Prüfung, ob sie hier vorliegen, keine Rede sein konnte; ebensowenig ist gesagt oder auch nur aus dem Zusammenhang oder aus dem Inhalt der Vertragsurkunde zu erraten, aus welchen Bestimmungen des Vertrags sich der Mitbesitz ergeben soll.

Überdies war die Aufhebung der Entsch., soweit § 7 UmsStG. in Betracht kommt, auch deshalb geboten, weil das FinGer. es unterlassen hat, gem. § 228 ABGD. von Amts wegen zu prüfen, ob die Beschwz. den Besitz nur zum Zweck der Beförderung erlangt hat.

(RM., 5. Sen., Urt. v. 5. Juni 1930, V A 984/29 S.)

\*

**13.** §§ 247, 276 ABGD. Umfang des Rechtes eines Parteivertreters zur Akteneinsicht.

In der Rechtsbeschwerdebescheide, betreffend Einkommensteuer 1925 und 1926 der Firma . . ., hat der Bevollmächtigte der Beschwz., H. S., um Gewährung der Akteneinsicht gebeten. Das FinA. R. hat in seiner Stellungnahme zur Rechtsbeschwerde die Zustimmung zur Einsichtnahme seiner Akten abgelehnt, der Vorsitzende des FinA. R. hat gebeten, von den Akten gewisse Stücke nicht bekanntwerden zu lassen. Der Vorsitzende des Sen. hat die Sache wegen ihrer grundsätzlichen Bedeutung zur Entsch. vor den Sen. gebracht.

Der Sen. hat bereits bisher die Meinung vertreten, daß, abgesehen von Gutachten und Auskünften, von denen gegebenenfalls unter Weglassung der Namen der Sachverständigen Abschriften usw. zur Einsicht der Beteiligten zu den Akten zu legen seien, nichts den Mitgliedern des Sen. zugänglich zu machen sei, was nicht auch den Pflichtigen zur Einsicht vorzulegen sei. Auf Grund dieser Auffassung wurden bisher gewisse ausdrücklich als „dem Pflichtigen nicht mitzuteilen“ bezeichnete Stücke oder Aktenbündel den FinA. zurückgeschickt mit dem Anheimgenben, was ihnen von Belang dünke, als Schriftsatz vorzutragen.

Im vorliegenden Falle wäre hiernach dem FinA. die gesamten Finanzamtsakten zurückzugeben, und es müßte dem FinA. überlassen bleiben, das Nötige vorzutragen, wenn es eine Aufhebung des Ur. vermeiden wollte.

Der Sen. ist aber zur Anschauung gekommen, daß grundsätzlich die dem RM. übersandten Akten des FinA. und des FinGer. schlechthin zur Einsicht vorzulegen sind.

Für das Berufungsverfahren ist das Recht der Akteneinsicht durch § 247 ABGD. geregelt. Danach können die Beteiligten die Akten beim Gericht einsehen und sich auf ihre Kosten Abschriften daraus geben lassen, soweit nicht der Vorsitzende aus dringenden dienstlichen Gründen Ausnahmen verfügt. Für Vorakten, Beakten, Gutachten und Auskünfte gilt dies nur mit Zustimmung der Stelle,

seien nicht geeignet, eine andere Auffassung herbeizuführen, ist ungenügend, vielmehr sind die einzelnen Einwendungen anzuführen und zu erörtern.

Bereits in früheren Entsch. hat der RM. ausgesprochen:

Die Begründung einer Rechtsmittelentscheidung muß erkennen lassen, wieweit sie auf tatsächlichen oder rechtlichen Erwägungen beruht (RM., 7, 246).

Die Begründung muß eine Feststellung der Tatbestände enthalten. Diese kann weder durch Verweisung auf eine gegen einen anderen ergangene Entsch. ersetzt werden (RM., 7, 243), noch durch eine allgemeine Bezugnahme auf den Akteninhalt (RM., 9, 116).

Andererseits hat der RM. die Begründungspflicht dahin eingeschränkt, daß auf einen, bei den Akten befindlichen und dem Steuerpflichtigen mitgeteilten Schriftsatz, der eine klare Darlegung der in Betracht kommenden rechtlichen und tatsächlichen Erwägungen enthält, verwiesen werden kann (RM., 15, 192). Es ist nach dieser Entsch. auch Sache des Ermessens des FinGer., inwieweit es eine Widerlegung von Rechtsausführungen für erforderlich hält. Auch über tatsächliche Behauptungen eines Schriftsatzes kann die Rechtsmittelinstanz hinweggehen, wenn sie die Tatsachen für unerheblich hält und sie es auch wirklich sind.

Es bleibt also bei der Begründung einer Entsch. für das verständige Ermessen der erkennenden Instanz noch ein erheblicher Spielraum. M. Dr. Meinhold Neubaum, Nürnberg.

der die Akten gehören oder die die Äußerung eingezogen hat. Nach § 276 RAbgD. gilt diese Vorschrift sinngemäß auch für die Rechtsbeschwerde.

Was unter „Vorakten und Beiakten“ zu verstehen ist, ist nicht ganz klar. Der Sen. ist der Auffassung, daß sich diese Worte überhaupt nicht auf die Akten beziehen, die in der zu entscheidenden Steuerfache selbst angefallen sind, z. B. in einer Einkommensteuerfache nicht auf die Einkommensteuerakten des FinA. und die in der Berufungsfache angefallenen Finanzgerichtsakten, sondern auf Akten anderer Behörden und höchstens auf Hilfsakten des FinA., also z. B. auf Erbschaftsteuerakten, die in der Einkommensteuerfache beigelegt sind. Er betrachtet also die in der zu entscheidenden Steuerfache selbst entstandenen und ihm übersandten Akten als Akten des RFH., über deren Einsichtnahme der Senatsvorsitzende entscheidet.

Abgesehen von dieser Auslegung des § 246 Abs. 2 RAbgD. rechtfertigt sich die Stellungnahme des Sen. aber auch insbef. aus folgendem Gesichtspunkt: Gewisse ausdrücklich als „den Pflichtigen nicht mitzuteilen“ bezeichnete Schriftstücke dem FinA. zurückzusenden und ihnen anheimzugeben, was ihnen von Belang dünke als Schriftsatz vorzutragen, ist angängig, wenn es sich nur um einzelne Schriftstücke handelt, die vielleicht in einem besonderen Umschlag dem RFH. vorgelegt wurden. Es ist aber im Interesse des Rechtsschutzes des Steuerpflichtigen unmöglich, die gesamten Finanzakten dem FinA. zurückzugeben und es ihm zu überlassen, den Akteninhalt in einem Schriftsatz vorzutragen. Denn dann wäre der Pflichtige nicht imstande, Verfahrensmängel zu rügen oder einen klaren Verstoß wider den Inhalt der Akten aufzudecken (§ 267 RAbgD.).

Jedoch sind von der Einsichtnahme auszuschließen: gem. § 246 Abs. 2 Satz 2 RAbgD. Gutachten und Auskünfte, wenn die Stelle, die die Äußerung eingezogen hat, die Zustimmung verweigert, ferner mit Rücksicht auf die Verpflichtung zur Wahrung des Steuergeheimnisses (§ 10 RAbgD.) Vermerke über steuerliche Verhältnisse anderer Steuerpflichtiger.

Hiernach war dem Antrag auf Gewährung der Akteneinsicht in die Einkommensteuerakten des FinA. und die in der Berufungsfache entstandenen Akten des FinGer. stattzugeben.

(RFH., 6. Sen., Beschl. v. 15. Mai 1930, VI A 258/30.)

Mitgeteilt von H. Dr. Paul Marcuse, Berlin.

## 2. Finanzausgleichsgesetz.

### 14. § 12 FinAusglG. Zur Auslegung des § 12 FinAusglG. 7)

§ 12 FinAusglG. bestimmt als Voraussetzung für den Antrag auf Verteilung des Steuerobjekts, daß der Steuerpflichtige in mehreren Ländern zu gleichartigen Steuern von demselben Steuerobjekt herangezogen wird.

Es ist im Gef. nicht ausdrücklich gesagt, aber selbstverständlich, daß die Heranziehung zur Steuer in mehreren Ländern für den gleichen Zeitabschnitt erfolgt sein muß (Markull, FinAusglG. Komm., Um. IV zu §§ 10, 11; ebenso der Beschl. des RFH. vom 8. Febr. 1929, VfB 1/28: Rozek's Kartei, Rechtspr. 9 bei § 11 FinAusglG.). Daraus folgt, daß die „Verteilung des Steuerobjekts“ nur für einen Zeitabschnitt in Frage kommt, für den der Steuerpflichtige in mehreren Ländern zur Steuer herangezogen ist. Der Antrag auf „Verteilung des Steuerobjekts“ ist ferner an eine Ausschlußfrist von einem Monat gebunden, die mit Eintritt der Rechtskraft der zweiten oder einer weiteren Veranlagung beginnt. Daraus ergibt sich, daß die „Verteilung des Steuerobjekts“ sich auf den Zeitabschnitt zu beschränken hat, für den eine Heranziehung in mehreren Ländern gerade durch die Veranlagung herbeigeführt wurde, an deren Rechtskraft sich die mit dem Antrag genützte Antragsfrist anschließt.

Wird z. B. ein Steuerpflichtiger, der im Lande A für das Rechnungsjahr 1. April 1927—31. März 1928 rechtskräftig veranlagt ist, demnächst im Lande B durch rechtskräftige Veranlagung für das Kalenderjahr 1927 zur Steuer herangezogen, so kann er innerhalb eines Monats nach Eintritt der Rechtskraft der letzteren Veranlagung „Verteilung des Steuerobjekts“ für den Zeitabschnitt vom 1. April 1927—31. Dez. 1927 verlangen; nur für diesen Zeitabschnitt besteht eine gleichzeitige Heranziehung in mehreren Ländern. Wird der Steuerpflichtige weiter im Lande C wieder für das Kalenderjahr 1927 veranlagt, so eröffnet ihm die Rechtskraft dieser Veranlagung die Möglichkeit, Verteilung des Steuerobjekts für das

Kalenderjahr 1927 zu begehren. Wird der Steuerpflichtige endlich noch im Lande D für den Abschnitt vom 1. Okt. 1931—31. Dez. 1928 rechtskräftig veranlagt, so kann er im Anschluß an die Rechtskraft dieser letzteren Veranlagung Verteilung des Steuerobjekts für den Abschnitt 1. Okt. 1927—31. März 1928 verlangen. Es besteht eine mehrfache Heranziehung zur Steuer für den Abschnitt 1. Okt. 1927—31. Dez. 1927 in den Ländern A, B, C und D, für den Abschnitt 1. Jan. 1928—31. März 1928 in den Ländern A und D. Zwar besteht eine mehrfache rechtskräftige Heranziehung zur Steuer auch für die Zeitabschnitte 1. Jan. 1927—31. März 1927 (in den Ländern B und C) und für den Zeitabschnitt 1. April 1927—30. Sept. 1927 (in den Ländern A, B und C). Die Zulässigkeit einer Verteilung des Steuerobjekts auch für diese Zeitabschnitte hängt davon ab, ob der Steuerpflichtige den Antrag auf Verteilung des Steuerobjekts im Anschluß an die früheren Veranlagungen rechtzeitig gestellt hatte. War der Antrag im vorliegenden Beispiel lediglich im Anschluß an die rechtskräftige Veranlagung im Lande D gestellt, dann bleibt die Verteilung des Steuerobjekts auf den oben angegebenen Zeitabschnitt 1. Okt. 1927—31. März 1928 beschränkt.

Die Verteilung des Steuerobjekts kann begrifflich nur eine vollständige, das ganze Steuerobjekt erfassende sein. Sie muß deshalb für den Zeitabschnitt, für den sie nach dem oben Gesagten überhaupt zu erfolgen hat, auf alle Steuergläubiger ausgebelegt werden, die nach dem Gef. für diesen Zeitabschnitt steuerberechtigt sind, ohne Rücksicht darauf, ob sie eine rechtskräftige Veranlagung oder überhaupt eine Veranlagung für diesen Zeitabschnitt durchgeführt haben.

Nach dem Gef. ist das „Steuerobjekt“ zu verteilen. Darunter kann schon aus sprachlichen Gründen nur die Einheit des Grund- und Gebäudebesitzes bzw. das einheitliche gewerbliche Unternehmen verstanden werden, das zum Gegenstand der Besteuerung gemacht wird, nicht die Steuer selbst. Nichts anderes entspricht auch dem Zwecke der Vorschrift. Sie soll das Anteilsverhältnis bestimmen, mit dem die konkurrierenden Steuergläubiger das Objekt ihrer Besteuerung unterwerfen dürfen, nicht aber diese Besteuerung selbst regeln. Die Verteilung schafft also von Reichs wegen mit Verbindlichkeit für die landesrechtlichen Veranlagungen ein Element des landesrechtlichen Steueratbestandes. Sie greift aber in prozeduraler Hinsicht in das landesrechtliche Besteuerungsverfahren nur insoweit ein, als Veranlagungen, die mit der Verteilung des Steuerobjekts im Widerspruch stehen, zwar aufgehoben werden, nicht aber durch reichsrechtliche Steuerfestsetzungen ersetzt werden können. Dem entspricht die bisherige Rspr. des RFH. (vgl. insbes. RFH. 13, 108 und 16, 293, ferner den Beschl. v. 30. April 1930, IV B 9/30 S.). Ob die landesrechtlichen Steuerfestsetzungen — abgesehen von der Zugrundelegung des Ergebnisses der „Verteilung des Steuerobjekts“ — das Landessteuerrecht richtig anwenden, ist im Verfahren des § 12 FinAusglG. ebensowenig zu entscheiden wie die Frage, ob Vorschriften des Landessteuerrechts — auch hier wieder abgesehen von den Vorschriften über die Anerkennung des Ergebnisses der „Verteilung des Steuerobjekts“ — mit dem Reichsrecht im Einklang stehen.

Da die „Verteilung des Steuerobjekts“ einen Teil der landesrechtlichen Veranlagungsgrundlage schaffen soll, muß sie selbstverständlich darauf Rücksicht nehmen, nach welchen der reichsrechtlich zugelassenen Merkmale (§§ 8 und 9 FinAusglG.) die Steuern von den beteiligten Steuergläubigern erhoben werden. Konkurrieren also bei der Gewerbesteuerung nur Länder, die ausschließlich nach dem Ertrag veranlagen, dann besteht insoweit auch nur ein Bedürfnis, das Steuerobjekt nach dem Gesichtspunkt des Ertrags zu verteilen. Legt auch nur eines der beteiligten Länder statt des Gewerbeertrags oder neben ihm noch einen anderen zulässigen Besteuerungsmaßstab zugrunde, so ist das Steuerobjekt auch nach diesem Maßstab zu zerlegen. Die Zerlegung kann ferner das Steuerobjekt nur nach seinem Bestand in einem bestimmten Zeitabschnitt erfassen, also etwa nach seinem Umfang und Wert an einem bestimmten Tage, nach seinen Erträgnissen innerhalb eines bestimmten Wirtschaftsabschnitts (Kalenderjahrs, Wirtschaftsjahrs). Falls sich aus den Veranlagungsgrundlagen der beteiligten Steuergläubiger Anlaß dazu ergibt, so muß eine mehrfache Zerlegung des Steuerobjekts erfolgen. Legt also z. B. bei der Veranlagung zur Gewerbeertragsteuer für den Zeitabschnitt, für den die „Verteilung des Steuerobjekts“ vorzunehmen ist, eines der beteiligten Länder den durchschnittlichen Ertrag mehrerer Jahre (Kalenderjahre, Wirtschaftsjahre) zugrunde, so muß die Zerlegung des Ertrags für diese sämtlichen Jahre vorgenommen werden.

Die Grundsätze, nach denen bei der „Verteilung des Steuerobjekts“ für die Zwecke der landesrechtlichen Gewerbesteuerung das Gewerkekaptal und der gewerbliche Ertrag zu zerlegen sind, hat der Sen. in seinem Beschl. v. 12. Nov. 1929 (RFH. 26, 111) dargelegt. Der Sen. sieht keinen Anlaß, in der vorliegenden Beschwerdebesache hiervon abzugehen.

Der Antrag auf „Verteilung des Steuerobjekts“ ist ein Recht des Steuerpflichtigen, der deshalb auch in seiner Entscheidung, in welchem Umfang er von diesem Rechte Gebrauch machen will, grundsätzlich frei ist. Der Steuerpflichtige kann deshalb seinen Antrag auf eine kürzere Zeit beschränken als die ist, für die er nach den

Zu 14. Der Entsch. ist zuzustimmen. Das Wort „heranziehen“ enthält begrifflich ein Zeitelement, und zwar, da es sich um turnusmäßige Veranlagungssteuern handelt, in der Abstellung auf einen Zeitabschnitt, für den Steuern zu zahlen sind. Überschneiden sich die Zeitabschnitte, für die in verschiedenen Ländern die Realsteuerpflichtigkeit ausgesprochen ist, so kann sich die Verteilung nur auf den Zeitraum beziehen, für den sich diese Zeitabschnitte decken.

Staatssek. i. R. Prof. Dr. Popitz, Berlin.

oben aufgestellten Rechtsgrundsätzen die Verteilung verlangen kann. Er kann ferner, falls beispielsweise bei der Veranlagung für das Jahr 1927 nur eines der beteiligten Länder außer auf die Betriebsverhältnisse des Jahres 1926 auch auf die Betriebsverhältnisse früherer Jahre zurückgreift, auf die Verlegung nach den Verhältnissen dieser früheren Jahre Verzicht leisten. Das Recht des Steuerpflichtigen, seinen Antrag gegenüber dem gesetzlich zulässigen Inhalt einzuschränken, darf selbstverständlich nicht die „Verteilung des Steuerobjekts“ unmöglich machen oder ihren Zweck gefährden. Der Steuerpflichtige ist deshalb insbes. nicht berechtigt, die „Verteilung des Steuerobjekts“ auf einen Teil der gesetzlich berechtigten Steuergläubiger zu beschränken.

Der Beschl. des FinV. entspricht nicht durchweg den im Vorstehenden entwickelten Rechtsgrundsätzen. Er ist zurückzuweisen.

Bei der erneuten Entsch. wird die Vorinstanz zunächst festzustellen haben, welche Veranlagungen in den einzelnen Ländern vorgenommen wurden, und wann sie rechtskräftig wurden, ferner wann der Antrag der Steuerpflichtigen gestellt wurde und für welchen Zeitraum er nach den oben dargelegten Grundsätzen wirksam ist. Für diesen Zeitraum wird die „Verteilung des Steuerobjekts“ auszusprechen sein; die Verlegung wird nach den Verhältnissen der Jahre (Kalenderjahre, Wirtschaftsjahre) vorzunehmen sein, die von den einzelnen Ländern der Besteuerung für den Zeitraum zugrunde gelegt werden, für den der Antrag auf „Verteilung des Steuerobjekts“ wirksam ist.

(RZf., 4. Sen., Beschl. v. 22. Juli 1930, IV B 10/30.)

### 3. Einkommensteuergesetz.

15. §§ 6 Nr. 4, 7 Abs. 2, 11, 16, 58, 59 EinkStG. Welchem Steuerjahr ist die in der Rückzahlung einer in einem früheren Steuerjahr bezahlten Vertragsstrafe liegende Einnahme zuzurechnen? \*)

Der Beschw. ist 1924 aus einer früheren Stellung als Vorstandsmitglied einer AktG. ausgeschieden, er mußte dabei auf ein Wettbewerbsverbot eingehen. Gegen dieses Verbot hat er verstoßen und mußte deshalb 1925 die vereinbarte Vertragsstrafe bezahlen. Im Jahre 1927 einigte er sich mit seiner früheren Arbeitgeberin dahin, daß ihm die Vertragsstrafe nachträglich wieder erlassen und zurückbezahlt werde. Die Vorbehörden haben in dem i. J. 1927 erfolgten Rückfluß der Vertragsstrafe Einkommen des Beschw. aus seinem früheren Arbeitsverhältnis bei der AktG. erblickt, das ihm i. J. 1927 zugeflossen sei, und den Betrag zur Einkommensteuer 1927 herangezogen. Der Beschw. macht in der Rechtsbeschwerde geltend, er habe 1925 die Vertragsstrafe nur hinterlegungsweise bezahlt, um eine neue Stelle bei der Konkurrenz antreten zu können, er habe deshalb an seinem Einkommen 1925 eigentlich zu Unrecht die Vertragsstrafe als Werbungskosten abgezogen; nachdem nunmehr die Bedingung weggefallen sei, unter der er seinerzeit die Strafe bezahlt habe, habe er freiwillig seine Einkommensteuererklärung 1925 berichtigt und sich bereit erklärt, den Unterschied für 1925 nachzuzahlen; darauf sei aber das FinV. zu Unrecht nicht eingegangen. Eine Berichtigung von Ausgaben früherer Jahre sei nicht ein Zufluß von Einnahmen des späteren Jahres; es würde dieses jeder kaufmännischen Gepflogenheit widersprechen. Damit sei von der Vorbehörde § 4 verletzt. Weiter sei aber auch § 214 Abs. 2 NAbgD. verletzt; nachdem das Tatbestandsmerkmal der vorläufigen Leistung der Vertragsstrafe und damit das Merkmal des Werbungskostenabzugs v. J. 1925 mit Wirkung für die Vergangenheit weggefallen sei. Von einem Zufluß neuer Einnahmen i. J. 1927 könne nicht gesprochen werden.

Die Rechtsbeschwerde ist nicht begründet.

Zu 15. Der Entsch. ist nicht beizutreten. Der Standpunkt des RZf. ist ebenso abwegig wie derjenige des Steuerpfl.; und zwar irren beide zuungunsten des letzteren.

Die Zahlung der Vertragsstrafe fällt allerdings unter den Gesichtspunkt der Werbungskosten, jedoch nicht für die neue Stellung, sondern für die frühere. Diese hätte der Steuerpfl. nicht bekommen, wenn er sich nicht damals schon zur Zahlung der Vertragsstrafe für einen zukünftigen Konkurrenzfall verpflichtet hätte. Die Zahlung war die Folge dieser aus dem damaligen Vertragsverhältnis fortbestehenden Verpflichtung; sie war aber nicht erfolgt, weshalb Erlangung der neuen Stellung, wie der RZf. annimmt. Diese neue Stellung hätte er auch unabhängig von jener Zahlung erworben, denn ihre Erlangung war nicht geknüpft an die vorherige Zahlung der Strafe an den früheren Dienstherrn. Wohl war die Folge der Annahme der neuen Stellung das Fälligwerden der seinerzeit übernommenen Zahlungsverpflichtung, was aber einkommensteuerrechtlich nicht ins Gewicht fällt.

Die Zahlung der Vertragsstrafe war aufschiebend bedingt; somit war die Verpflichtung zur abzugslosen Versteuerung des Arbeitseinkommens aus der früheren Stellung auflösend bedingt durch den Eintritt der Bedingung für die Zahlung dieser Strafe. Nach diesem Eintritt fiel die Steuerpflicht nach Maßgabe der nach-

Zunächst wäre allerdings die Annahme des FinGer. unrichtig, daß der Beschw. mit dem Überschusse seiner gesamten Einnahmen über seine gesamten Ausgaben einkommensteuerpflichtig sei. Diese Meinung beruht auf der von dem EinkStG. abgelehnten Schanzschen Einkommenslehre. Der Beschw. ist nur steuerpflichtig mit den Reineinnahmen, die ihm aus einer der in § 6 EinkStG. genannten Einkommensarten zufließen (vgl. auch § 7 Abs. 2 EinkStG.). Die Rückzahlung einer Vertragsstrafe für Übertretung eines Konkurrenzverbots nach Auflösung des früheren Dienstverhältnisses wegen veränderter Verhältnisse — hier in den Beziehungen zwischen dem Beschw. und dem Vorstand oder Aufsichtsrat seiner früheren Arbeitgeberin — ist aber keine Einnahme aus diesem Arbeitsverhältnis; das Arbeitsverhältnis war mit dem Austritt des Beschw. aus dem Vorstand der AktG. beendet. Wenn die AktG. gegen den Beschw. später einen Anspruch wegen Übertretung des Wettbewerbsverbots erwarb, so war das ein mit den früheren Ansprüchen des Beschw. auf Bezahlung von Arbeitslohn aus der alten Stelle in keinem Zusammenhang stehender Vorgang. Die Rückzahlung der Strafe ist daher auch keine nachträgliche Lohnzahlung aus dem früheren Arbeitsverhältnis, und ebensowenig eine Entschädigung oder Abfindung für den Entgang der Einnahmen aus der früheren Stelle.

Dagegen ist die Einnahme als eine Einnahme aus der jetzigen Stellung des Beschw. und als Einnahme des Jahres 1927 anzusehen. Der Beschw. hat seinerzeit die Ausgabe bei der Zahlung der Vertragsstrafe an seinem Einkommen 1925 unter dem Gesichtspunkt der Werbungskosten abgezogen. Dieser Abzug ist nicht, wie der Beschw. jetzt meinen will, zu Unrecht geschehen, sondern mit Recht haben die Steuerbehörden damals diesen Abzug nicht beanstandet. Der Beschw. hat die Vertragsstrafe bezahlt, weil er sich die neue Stellung bei der Konkurrenz seiner früheren Firma nicht entgehen lassen wollte; die Bezahlung der Strafe hat er also auf sich genommen, um sich die Einkünfte aus seiner neuen Stellung zu sichern, um die neue Einkommensquelle zu erlangen. Die Zahlung gehörte also zu den Werbungskosten, die sich bei dem Antritt der neuen Stellung für den Beschw. ergaben. Der Senat hat schon wiederholt dahin entschieden, daß zu den abzugsfähigen Werbungskosten i. S. des § 16 EinkStG. auch die Kosten gehören, die jemand aufwendet, um sich eine neue Stellung zu verschaffen. Dies gilt auch für die Fälle wie die Zahlung der hier in Betracht kommenden Vertragsstrafe. Ist nun hier die Vertragsstrafe ein Teil der Werbungskosten für die neue Stellung des Beschw. gewesen, so bezieht sich der spätere Rückfluß dieser Werbungskosten ebenfalls auf die Einkünfte aus der neuen Stellung, die durch den Rückfluß wieder erhöht werden. Der Rückfluß betrifft aber nicht den Steuerabschnitt, in dem die Zahlung erfolgte, sondern dann, wenn die Abwicklung der Angelegenheit sich mit der Rückzahlung der Strafe auch noch in einem anderen Steuerjahr auswirkte, auf diesen Steuerabschnitt. Die Einnahmen und Ausgaben in bezug auf die neue Stellung sind als ein fortlaufender Vorgang aufzufassen, bei dem die Hin- und Herzahlungen jeweils den Steuerabschnitt betreffen, in dem der einzelne Zu- oder Abfluß der Gelder erfolgt ist. Es ergibt sich dies aus dem Grundgedanken des § 11 EinkStG., der dahin geht, daß bei einer sich auf mehrere Jahre erstreckenden Gruppe von in Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben es nicht auf das Jahr ankommt, zu dem die einzelne Einnahme oder Ausgabe wirtschaftlich oder bürgerlich-rechtlich gehört, sondern auf das Jahr, in dem die Einnahme dem Vermögen des Steuerpfl. zufließt oder in dem die Ausgabe aus dem Vermögen des Steuerpfl. herausfließt. Bei Ermittlung des auf einen bestimmten Zeitraum fallenden Einkommens werden danach nur in dem Zeitabschnitt zugeflossene Einnahmen und nur die in diesem Zeitraum entstandenen Ausgaben berücksichtigt. Wenn also die Ausgabe der Strafe das Einkommen des Beschw. aus seinem neuen Einkommen i. J. 1925 minderte und damals nach § 16 als Werbungskosten abgezogen werden durfte, so muß der Rückfluß des bezahlten

träglich festgestellten Werbungskosten rückwirkend weg; es war daher die Steuerfestsetzung des Jahres 1924, nicht 1925 zugunsten des Steuerpfl. zu berichtigen aus der Erwägung, daß die aufschiebend bedingten Werbungskosten nachträglich entstanden waren (§§ 81 Abs. 2; 214 NAbgD.; § 11 EinkStG.).

Wie ist nun die nachträglich (1927) erfolgte vergleichsweise Rückzahlung der Vertragsstrafe steuerrechtlich zu beurteilen? Die nachträgliche Rückzahlung steht außer jedem gedanklichen, wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Zusammenhang mit dem durch die Berichtigung endgültig abgeschlossenen Steuerjahr 1924. Sie war eine Leistung der früheren Firma, die je nach dem Inhalt der Einigung als entgeltliche oder unentgeltliche zu behandeln ist. Jedenfalls war es eine außerordentliche, mit der neuen Dienststellung in keinerlei Zusammenhang stehende Einnahme, also ein einmaliger Vermögensanfall i. S. des § 6 Abs. 3 EinkStG., der einkommensteuerfrei, wenn auch — je nach Sachlage — vielleicht nicht schenkungssteuerfrei zu bleiben hat.

Daß dieser Standpunkt für den Steuerpfl. noch günstiger ist, als dieser selbst erwartet hat, ist kein Grund, ihn abzulehnen.

Will man dies gleichwohl tun, so käme immerhin nur eine Rückberichtigung der Steuerfestsetzung des Jahres 1924, nicht 1925 in Frage.

Dr. Lucas, Düsseldorf.

Betrags i. J. 1927 eine Steigerung des Einkommens aus der neuen Stellung i. d. J. 1927 sein. Aus diesem Grundgedanken folgt weiter, daß die Einnahme auch dann dem späteren Jahre zuzurechnen ist, wenn sie schon in einem früheren Jahre geschuldet — weil nach Ansicht des Beschw. die Strafe nur hinterlegungsweise bezahlt wurde —, aber erst im neuen Jahre fällig geworden ist, weil erst in diesem Jahre der Hinterlegungsgrund durch die neue Entschliebung des Vorstands oder Aufsichtsrats der früheren Arbeitgeberin weggefallen ist. Es kann auch dem Beschw. nicht zugegeben werden, daß diese Behandlung dem kaufmännischen Leben fremd ist. Im Gegenteil entspricht dies durchaus kaufmännischen Regeln. Wenn ein Kaufmann in einem Jahre einen Außenstand übersehen oder ihn irrtümlicherweise für zweifelhaft gehalten hat und der Betrag in einem späteren Wirtschaftsjahr eingeht, oder wenn er irrtümlich einen Außenstand, dessen Eingang schon damals unsicher war, als vollwertig behandelt hat, so gleicht sich dies infolge der Buchführung ohne weiteres aus; es werden deshalb die nachträglichen Eingänge oder Ausfälle kaufmännisch und steuerrechtlich in der Regel dem Jahre zugerechnet, in dem die Verichtigung der Buchungsrücker erfolgt, wie denn auch der Kaufmann in diesen Fällen nicht die Bilanzen aller dazwischenliegenden Jahre ändern wird. Es ist deshalb auch diesem Kaufmannsgebrauch entsprechend in der Nrpr. des erk. Sen. anerkannt, daß bei der irrtümlichen Abschreibung einer für uneinbringlich gehaltenen Forderung und dem späteren Eingang der Forderung die Steuerbehörde nicht verlangen kann, daß der nachträgliche Eingang zu einer Verichtigung der Veranlagung des früheren Jahres führen müßte. Die Umkehrung dieses Gebankengangs ist, daß die Zurechnung auch dann für das spätere Jahr gilt, wenn das Einkommen zufällig in dem späteren Jahre höher ist und deshalb die Zurechnung bei dem späteren Jahre zu einer besonders starken Steuererhöhung führt. Unter diesen Umständen kann § 214 Abs. 2 AbgD. im vorliegenden Falle nicht angewendet werden. Denn der Zu- und Abfluß von Einnahmen und Ausgaben ist für die EinkSt. berart nach dem Gesichtspunkt des Zustießens und Abfließens in den einzelnen Steuerabschnitten untergeteilt, daß man nicht sagen kann, der Rückfluß einer bei einem früheren Jahre als solcher berücksichtigten Ausgabe lasse diese Ausgabe nachträglich für die Vergangenheit wegfallen, sondern man muß sagen, der Rückfluß ist eine nur das neue Jahr betreffende Einnahme. Es war also die Veranlagung für 1925 durchaus richtig, und die neue Tatsache der Wiedereinnahme des Geldes betrifft nur das Jahr 1927, ist also keine neue Tatsache, die zu einer Änderung der Veranlagung des Jahres 1925 führen könnte. Weiterhin ist aber diese sonach dem Jahre 1927 zuzurechnende Einnahme eine Einnahme aus der neuen Stellung des Beschw., da sie zwar zeitlich in

Zu 16. 1. Die Lehre vom Tausch hat in der Nrpr. des RSt. eine vollständige Wandlung erfahren. Nach JW. 1929, 2078 konnte ich die Sachlage mit den Worten darstellen: „Wird durch den Tausch ein Gewinn realisiert? Der RSt. sagt: ja, und zwar in konstanter Nrpr.; der Kaufmann ebenso bestimmt: nein. Für ihn ist ein Gewinn erst dann vorhanden, wenn er für das Tauschobjekt Geld oder eine gute Forderung erhalten hat; die Anschauungen stehen sich so schroff wie denkbar gegenüber.“ Ich hatte mich gegen den vom RSt. damals noch vertretenen Standpunkt gewendet und an Hand von Beispielen darzulegen versucht, daß er zu befremdenden Ergebnissen führe. Insof. war in dem Falle, daß ein Fabrikant sein Unternehmen an eine AktG. gegen junge Aktien mit langjähriger Sperrre veräußerte, von mir als geschicktem Schüler von Becker darauf hingewiesen, erst die abgeschlossene geschäftliche Maßnahme als Einheit entscheide über Gewinn und Verlust. Becker hatte nämlich StW. 1929, 268 ausgeführt, daß der Ankauf eines Grundstücks, kombiniert mit einem Neubau, eine einheitliche Maßregel darstelle; entscheidend sei daher das gemeinschaftliche Ergebnis beider Geschäfte. Auf diesen Grundgedanken der Untrennbarkeit habe ich auch in anderen Zusammenhängen immer wieder hingewiesen, weil sich die Idee von Becker mit der wirtschaftlichen Anschauung vollkommen deckt und als zweckmäßig erweist (z. B. JW. 1929, 2204, 2301). Endlich lenkte ich die Aufmerksamkeit darauf, daß die damalige Tauschtheorie des RSt. besonders bei einer Fusion zu ganz merkwürdigen Ergebnissen führe. Ich habe das an dem Beispiele von Evers, also einer unzweifelhaften Kapazität, zu illustrieren gesucht. Es waren also im wesentlichen zwei Einwände. Das vom RSt. damals verfolgte Prinzip verstohe

a) gegen den Grundsatz, daß nur realisierte Gewinne steuerpflichtig sind;

b) gegen die Anschauung der Einheitsmaßnahme.

In den Kreisen des RSt. trat denn auch sehr bald eine Wandlung ein resp. hatte sich wohl schon vorbereitet. Insof. wies Becker in seinem bei Niederschrift jener Zeiten noch nicht erschienenen Bd. II, 916 darauf hin: Ein Tausch enthalte nicht notwendig eine bereits vollzogene Realisierung, sondern oftmals lediglich die steuerfreie Vorbereitung einer solchen. Angebentet hatte er das übrigens bereits in einer Fußnote StW. 1929, 40.

2. Wie unser Urteil zeigt, hat sich der RSt. nunmehr vollkommen umgestellt. Nach Lage des Falles kam es in erster Linie darauf an, ob ein Anschaffungspreis i. S. des § 19 Abs. 2 „ge-

bas Jahr 1927 fällt, aber i. S. des § 6 Ziff. 4 EinkStG. steuerrechtlich, wie wirtschaftlich eine nachträgliche Erhöhung des i. J. 1925 geschmäleren Einkommens aus dieser neuen Stellung darstellt, etwa ebenso, wie wenn eine in einem früheren Steuerjahr ausgefallene Gewinnverteilung in einem späteren Jahre nachgeholt wird. Auch in diesem Falle kann der Gewinnberechtigte nicht geltend machen, daß nun seine frühere Veranlagung unrichtig geworden sei, sondern die Dividendenauszahlung im Jahre 1927 hat er für 1927 zu versteuern, auch wenn sie die Nachzahlung auf die ausgefallenen Dividende für 1925 darstellen soll. Etwa aus der Steuererhöhung in derartiger besonders gewinnreichen Jahren sich ergebende Härten können bei der Veranlagung nur in den hier in Betracht kommenden Fällen der §§ 58, 59 EinkStG. berücksichtigt werden. Es könnte übrigens auch in Frage kommen, die Rückzahlung als nachträglichen Wiedererfolg von Werbungskosten aus der Tätigkeit in der alten Stellung und damit als nachträgliches Einkommen aus dieser Stellung anzusehen, wenn die angeführten Gründe, die Zahlung dem Einkommen aus der neuen Stellung zuzurechnen, nicht gegeben wären.

Mit Recht hat deshalb das FinVer. die Rückzahlung als Einkommen des Jahres 1927, und zwar als Einkommen aus Arbeitslohn angesehen. Die Rechtsbeschwerde war daher als unbegründet zurückzuweisen.

(RSt., 6. Sen., Ur. v. 27. Aug. 1930, VI A 1354/30.)

16. §§ 13, 19 EinkStG. Anschaffungspreis eingetauschter Gegenstände. Tausch und Gewinnrealisierung.)

Der Pflichtige hat das Gebäude 6 gegen das Grundstück der Handwerkerbank Gebäude 12 veräußert, wobei die Handwerkerbank als Aufgeld 10 000 M zuzahlen mußte. Das Gebäude 6 stand beim Beschw. mit 29 870 M zu Buch. Die Verbuchung des Tausches fand in der Weise statt, daß der Pflichtige das Gebäudekonto um 10 000 M (das Aufgeld) entlastete und das Konto der Handwerkerbank mit 10 000 M belastete. Hiernach stand das eingetauschte Gebäude 12, da der Buchwert des abgegebenen Gebäudes 29 870 M betragen hatte, mit 19 870 M zu Buch. Dem Abgang von 10 000 M auf dem Gebäudekonto entsprach ein Zugang auf dem Konto der Handwerkerbank von 10 000 M, so daß sich nach dieser Buchung für den Pflichtigen weder ein Gewinn noch ein Verlust ergab. Das FinVer. hat, abgesehen von der Aktivierung eines durch den Tausch entstandenen Unkostenbetrags, die Buchungsweise des Pflichtigen nicht beanstandet. Es hat ausgeführt, daß grundsätzlich der Tausch eine Gewinnrealisierung bedeute. Dabei sei

geben“ ist. Auch in dieser Frage nimmt die Entsch. gegenüber einer älteren, des 1. Sen. einen freieren, den wirtschaftlichen Anschauungen mehr entsprechenden Standpunkt ein, den übrigens bezeichnenderweise Struß schon immer vertreten hatte. Danach ist auch bei einem Tausche ein Anschaffungspreis gegeben, und zwar ist es der gemeine Wert des hingegebenen Gegenstandes. Aber auch hierbei könnte ein fündiges FinV., besonders wenn es noch im Sinne der älteren Auffassung steht, für den Tauschenden einen steuerpflichtigen Gewinn herausrechnen; dann nämlich, wenn der gemeine Wert der hingegebenen Sache höher ist als der Buchwert. Der letztere betrage 10 000 M, der gemeine Wert aber 20 000 M. Das FinV. verlangt daher die Einsetzung des durch Tausch erworbenen Objektes in die Bilanz mit 20 000 M, so daß sich ein Überschuß von 10 000 M ergeben würde. Meiner persönlichen Ansicht nach wäre das unberechtigt; zum mindesten entspricht es, wie im Falle der Fusion Lion und Flechtheim bezeugen, wohl kaum der Verkehrsauffassung und, was in diesem Falle noch wichtiger ist, ebensovienig dem Gedanken der Gewinnrealisation. Ein Landwirt tauscht ein bei ihm billig inventarisiertes Rutschpferd gegen ein gleichwertiges ein, etwa aus Schönheitsgründen; das neue paßt besser zu dem zweiten Pferde. Man wird schwerlich behaupten können, daß er einen Vorteil erzielt habe; sein Vermögen, speziell der Pferdebestand, ist das gleiche geblieben. Man muß ihm daher gestatten, das neue Pferd zum Buchpreise des alten einzusetzen. Wie unser Urteil sich zu einem solchen Tatbestande stellen würde, ist ihm mit Sicherheit nicht zu entnehmen. Aus seiner ganzen Tendenz, insbes. aus seiner Betonung des Realisationsgedankens darf man aber wohl folgern, daß es den Zweifel in dem vorgefallenen Sinne lösen würde. Die Frage, ob man mit den bisherigen Buchpreisen weiter operieren darf, wird gerade bei einer Fusion brennend (vgl. allerdings § 18 Abs. 3 RStG.).

3. Unser Urteil braucht zu der soeben aufgeworfenen Frage deshalb nicht ausdrücklich Stellung zu nehmen, weil es — um einen der Lehren der Bilanzkontinuität entnommenen Kunstausdruck zu gebrauchen — die Identität beider Tauschobjekte bejaht. Nach § 20 setzt nämlich das Gebot, den Schlußbilanzwert auch weiter beizubehalten, die „Nämlichkeit“ voraus (Struß, § 20 Anm. 6). Wenn man sich die Erläuterungen zu § 20 ansieht (vgl. auch Becker II Anm. 133, 139, 206, 264), so wird man finden, daß zwei Anschauungen sich hier bekämpfen, eine strengere und eine weitherzigere. Für die Auslegung des für die Bilanzlehre so un-

in der Weise vorzugehen, daß an Stelle des Buchwerts des hingegebenen Gegenstandes der Anschaffungspreis (bzw. der niedrigere gemeine Wert) des eingetauschten Gegenstandes in die Bilanz einzustellen sei. Der Anschaffungspreis sei aber gleich dem gemeinen Werte des weggegebenen Gegenstandes im Zeitpunkt des Tausches. Es ergebe sich daher aus dem Tausche regelmäßig ein Gewinn in Höhe des Betrags, um den der gemeine Wert des hingegebenen Gegenstandes dessen Buchwert übersteige. In vorliegenden Falle sei jedoch festzustellen, daß der Buchwert des hingegebenen Gegenstandes mit 29 870 M auch dem gemeinen Werte entsprochen habe. Daher sei für den Pflichtigen, auch wenn der Wert des eingetauschten Gegenstandes höher als 19 870 M (29 870 M abzüglich Aufgeld von 10 000 M) sei, aus dem Tausche ein Gewinn nicht entstanden.

Das FinU. hat Rechtsbeschwerde eingelegt. Es führt aus, selbst wenn man der Auffassung des FinGer. über die buchmäßige Behandlung von Tauschgeschäften folgen könne, würde sie trotzdem im vorliegenden Falle nicht anzuwenden sein, da im Hinblick auf

gemein wichtigen § 20 (in der Überschrift unseres Urteils erscheint er merkwürdigerweise nicht), ist es nun wesentlich, daß das Urteil sich zu der Auffassung bekennt, welche geringere Anforderungen stellt. Es hält es schon für genügend, wenn die Tauschobjekte im Betriebe die gleiche „Funktion“ zu erfüllen haben. Anders ausgedrückt: An die Stelle der bürgerlich-rechtlichen, am rein dinglichen klebenden Identität, tritt, sie korrigierend und erläuternd, eine nicht mehr streng auf das körperliche Moment sehende Anschauung, die von der Sachbeschaffenheit abstrahiert. Ich möchte sie die organische nennen; die Sache wird nicht als solche und vereinzelt betrachtet, sondern als Glied des einen Organismus bildenden Betriebes. Ein Fabrikant tauscht, vielleicht sogar unter Veränderung der Stückzahl, Webstühle des einen Typs gegen solche einer anderen Konstruktion aus. M. A. u. wird man sogar noch weitergehen dürfen. Zwei Fabriken erzeugen jede die Produkte A. und B. Im Interesse der Rationalisierung (sie gehören etwa beide demselben Konzern an) soll künftighin die Fabrik 1 nur die A. Produkte, die Fabrik 2 nur die B. Erzeugnisse herstellen. Werden die überflüssigen Maschinen umgetauscht, und zwar, wie unser Urteil zeigt, selbst unter Geldausgleich, so würde man in der Bilanz die neuen einfach an die Stelle der alten treten lassen können, obgleich sie streng genommen nicht derselben Produktionsart dienen wie die weggegebenen. Ob sich nicht im Laufe der Zeit die Formulierung unseres Urteils — Erfüllung der gleichen Funktion — als zu eng erweist und erweiterungsbedürftig ist, kann hier nur angedeutet werden. Eine Färberei hat ein Grundstück mit einfachen gewöhnlichen Klärteichen. Es wird ihr enteignet, und sie verwandelt den Erlös in komplizierte, mit chemischen Mitteln arbeitende Reinigungsstürme. Schließlich dienen diese so gänzlich anders gearteten Apparate derselben „Funktion“ wie die Klärteiche, nämlich der Wasserreinigung, wenn sie auch nach einer andern Methode „funktionieren“. Man sieht, wie wenig es unter Umständen auf die Sachbeschaffenheit als solche ankommen darf. In derselben Richtung liegen die Ausführungen von Becker. Sie gipfeln darin (StW. 1930, 439):

a) Wirtschaftlich gleiche Vorgänge müssen auch steuerlich gleichmäßig behandelt werden.

b) Wirtschaftlich belanglos ist die Tatsache, daß es sich nicht um denselben Gegenstand handelt, wenn er durch einen anderen ersetzt wird, der ihn wirtschaftlich vertritt.

Der Ausdruck „vertritt“ ist weitreichend genug. Man kann darunter eventuell sogar die Ersetzung eines Wasser- durch einen Dampftrieb setzen, falls das eine Einheitsmaßnahme ist.

4. Wie angebracht eine von solchen erweiterten Gesichtspunkten geleitete Sachbehandlung in allen diesen Fragen ist, zeigen weitere Entsch. StW. 1930 Nr. 476 u. 480. In ihnen tritt ebenfalls ein vollkommener Umschwung der Denkwelt zutage, wenn möglich noch schärfer. Früher war erkannt (StW. 1929, 2077): Brennt ein versichertes Gebäude ab, so wirkt sich der Unterschied zwischen seinem Bestands- (Buch-) Werte und der zu leistenden Versicherungssumme als steuerlicher Buchgewinn aus. Alle Instanzen, vom FinU. bis zum RFV. waren sich darüber einig, daß hier eine untragbare Härte vorlag. Besonders deshalb, weil infolge der Unglücksvorschrift des § 108 Abs. 2 und durch die so herbeigeführte Verbindung mit dem Vermögensteuerwerte der Pflichtige zwangsläufig ohne jeden eigenen Willen zur Einsetzung des niedrigen Buchwerts gezwungen war. Bei der Besprechung hatte ich im Interesse des Pflichtigen auf zwei Punkte aufmerksam gemacht.

a) Der Fall könne doch so liegen, daß mit der Summe zwar äußerlich dasselbe Objekt geschaffen werde, daß aber sein Wert im Rahmen des Betriebes, also sein Teilwert geringer sei als die aufgewendete Summe. Genau diesen Gedanken — aber dankenswerterweise auf starkverbreiteter Grundlage — legt das Urteil StW. 1930 Nr. 476 zugrunde. Es sagt: Die Vermutung: „Gemeiner Wert gleich Herstellungspreis“, ist nur mit besonderer

das von der Handwerkerbank gezahlte Aufgeld von 10 000 M kein reiner Tausch, sondern ein gemischter Kauf- und Tauschvertrag vorliege. Im übrigen seien aber die Ausführungen des FinGer. überhaupt nicht zureichend. Bei einem Tausch liege ein Anschaffungspreis für den eingetauschten Gegenstand nicht vor. Es sei daher der fiktive Anschaffungspreis anzulegen. Als solcher gelte aber nach § 19 Abs. 2 EinkStG. der Betrag, der für den Gegenstand im Zeitpunkt des Erwerbes vom Steuerpflichtigen unter gemeineventuellen Verhältnissen hätte aufgewendet werden müssen. Da aber der gemeine Wert des Gebäudes 12 22 000 M betragen habe, müßten auf der Aktivseite der Bilanz 22 000 + 10 000 M (Anspruch auf das Aufgeld) erscheinen, so daß sich gegenüber dem Buchwert des weggegebenen Gebäudes von 29 870 M ein Gewinn von 2 130 M ergeben würde. Die Rechtsbeschwerde ist nicht begründet.

Der Charakter des Tausches wird durch die Zugabe von Geld ebensowenig geändert, wie ein Kauf durch die Zugabe von Ware zu einem Tausche wird. Bei der Zahlung eines Aufgeldes

Vorsicht anwendbar; besonders wenn es sich um einen landwirtschaftlichen Betrieb handelt, wo diese Vermutung infolge der derzeitigen schlechten Rentierlichkeit enträuft oder doch erschüttert sein könnte. Wenn also der Buchwert 50 000 M beträgt, die Versicherungs- und Wiederaufbau summe 100 000 M, so braucht das neue Gebäude unter Umständen nur mit etwa 50 000 M inventarisiert zu werden. Ein Gewinn ist nicht vorhanden.

b) Im Anschluß daran führte ich aus, man dürfe den Brand, die Auszahlung der Versicherungssumme und den Wiederaufbau nicht als drei vollkommen getrennte Geschäftsjahre, als disjuncta membra betrachten, vielmehr als wirtschaftliche Einheit. Man werde deshalb fragen müssen: Wie wirkt sich die ganze Kette dieser innig zusammenhängenden Tatsachen in ihrer Gesamtheit aus. Also wieder, wie bereits oben, die Betonung der Becker'schen Einheitsidee. Der Gedanke, dem vom Brande Betroffenen so zu helfen, lag also gewissermaßen in der Luft, und der Hinweis darauf für jemanden, der durch die kaufmännische Praxis gegangen war, kein besonderes Verdienst. Denn jeder verständige Kaufmann denkt und rechnet ebenso. Man darf — wie ich es damals ausgedrückt habe — die Versicherungssumme nicht abstrakt und absolut betrachten, sondern ihren relativen Wert innerhalb des wirtschaftlichen Organismus. Der gewöhnliche doppelte Buchhalter „denkt“ allerdings anderes; er überträgt mechanisch die auf dem Bankkonto sich befindende Versicherungssumme auf das Gebäudenebenkonto. Diese Handhabung hat vielleicht mit zu dem Zustandekommen des Urteils StW. 1929, 2077 beigetragen. Das neue Urteil Nr. 480 spricht in dieser Richtung hin treffend von einer rein buchmäßigen Betrachtung. Ein ganz anderer Geist offenbart sich in dem neuen Urteile, über das man seine helle Freude haben kann. Es erklärt, alle diese Gedanken weiter ausbauend:

Wird ein Unternehmen von einem Brandfall betroffen, so tritt durch den Anspruch auf Brandentschädigung eine Realisierung der in den abgebrannten Gegenständen (insbes. des Anlagekapitals) stehenden stillen Reserven grundsätzlich nicht ein, soweit für sie Ersatz beschafft wird. Die stillen Reserven sind vielmehr in Höhe des Betrages, aus dem sich infolge der Brandentschädigung ein buchmäßig ein Gewinn ergeben würde, d. h. in Höhe des Unterschiedes zwischen Buchwert und gemeinem Werte der abgebrannten Gegenstände, auf die Ersatzgegenstände in der Weise zu übertragen, daß diese nur mit ihrem Anschaffungs- oder Herstellungspreis abzüglich der übertragbaren stillen Reserven aktiviert werden.

Kürzer ausgedrückt: Durch die Auszahlung der den Buchwert übersteigenden Versicherungssumme tritt eine Realisierung der stillen Reserven nicht ein; sie können beibehalten werden und mindern den Buchgewinn. Ich will nicht untersuchen, ob die Entsch. mit § 108 Abs. 2 verträglich ist; denn jeder Weg ist recht, dieser Zwidarmühle zu entkommen. Psychologisch ist das Urteil überhaupt so zu erklären, daß der ganze Fall dringend Abhilfe erheischte. Es ist als ein glücklicher Willensakt zu bewerten. Selbst der RFV., der noch das alte Urteil vor sich hatte, hat (StW. 30, 78) auf die §§ 56 u. 108 verwiesen, also einen Notstand anerkannt. Was die Identität anbelangt, so brauchen nach dem Urteile die Ersatzgegenstände nicht genau so beschaffen zu sein wie die abgebrannten. Es genügt, wenn sie ihrem Wesen nach dazu bestimmt sind, wirtschaftlich die Funktion der verbrannten Gegenstände im Rahmen des Betriebes zu übernehmen. Mit aller Deutlichkeit wird von der Vermeidung eines Gewinnes aus der Aktivierung der Brandentschädigung gesprochen und ferner darauf hingewiesen, daß, wenn die Versicherungssumme abzüglich der stillen Reserve, also im allgemeinen der Buchwert, immer noch höher ist als der jetzige gemeine Wert der Pflichtigen diesen niedrigeren Teilwert ansetzen kann. Ihm wird also weitgehend geholfen, besonders da die Versicherungsgesellschaften schwerlich wesentlich über den gemeinen Wert hinausgehen werden.

5. Alle diese Grundsätze wird man auch auf den Tausch zu



ist daher entscheidend, ob die einen Teil der Gegenleistung bildende Sache den hauptsächlichlichen Gegenwert bildet und das Geld nur zur Ausgleichung zugeschossen wird (Tausch) oder ob die Geldzahlung die Hauptsache ist und die Sachzugabe nur zur Ausgleichung des Preises dient (Kauf) (vgl. Staub, Vorbem. vor § 373 Ann. 2). Hiernach liegt aber im vorliegenden Falle unzweifelhaft ein Tausch vor. Nach der bereits von der Vorbehörde angezogenen Entsch. (StW. 1926 Nr. 161) sowie nach der Entsch. (StW. 1929 Nr. 345) vertritt der erk. Sen. im Gegensatz zu der zum alten EinkStG. ergangenen Entsch. des 1. Sen. RZS. 17, 105 die Auffassung, daß auch bei einem Tausche der eingetauschte Gegenstand einen Anschaffungspreis habe und daß als Anschaffungspreis der gemeine Wert des hingegebenen Gegenstandes anzusehen sei. Wird nun von Seiten der Gegenpartei ein Aufgeld gezahlt, so muß als Anschaffungspreis des eingetauschten Gegenstandes der gemeine Wert des weggegebenen Gegenstandes abzüglich des Aufgeldes angesehen werden. Es ist nicht einzusehen, warum beim Erwerb eines Gegenstandes, wenn das Entgelt nicht in Geld, sondern in anderen geldwerten Gütern besteht, nicht der Wert dessen, was der Erwerber hingibt, als Anschaffungspreis des erworbenen Gegenstandes angesehen werden sollte (vgl. Struz, 1925, Bd. 2 S. 92; Wetter: DStBl. 1930, 107). Auf diese Weise vermeidet man auch die Besteuerung eines Gewinns für den Fall, daß der Tauschende ein gutes Geschäft gemacht hat, während bei der Auffassung, daß mangels eines Anschaffungspreises des erworbenen Gegenstandes der fiktive Anschaffungspreis angelegt werden müßte, ein derartiger Gewinn, obwohl er noch in dem erworbenen Gegenstande steckt und nicht realisiert ist, zur Besteuerung gelangen würde. Die Sache liegt doch, wenn ein Kaufmann gegen Hingabe von beispielsweise 20 000 M ein Grundstück im Werte von 30 000 M erwirbt, nicht anders, wie wenn er dieses Grundstück gegen Hingabe geldwerter Güter im Gesamt-

übertragen haben. Unser oben abgedrucktes Urteil erklärt klipp und klar: Die Besteuerung müsse auch für den Fall vermieden werden, wenn der Tauschende ein gutes Geschäft gemacht habe. Daraus ist m. A. n. eine Folgerung zu ziehen, die speziell für den Autohandel von großer Wichtigkeit ist. Bekanntlich erfolgt der Erwerb eines neuen Wagens häufig (der Autohändler sagt: leider) so, daß der alte in Zahlung gegeben wird. In RZS. 1929, 2078 war nun erkannt: Dabei entsteht zwar nicht notwendig ein Gewinn, wenn der alte Wagen höher angeschlagen wird als er zu Buche steht; wohl aber insoweit, als der gemeine Wert des alten Wagens höher ist als der Buchwert. Um sich der Ausdrucksweise des Urteils Nr. 480 zu bedienen: Es wurde damals die im niedrigen Buchpreise sich ausdrückende stille Reserve als realisiert betrachtet. Wahrscheinlich wird also der RZS., wenn ihm der Tatbestand erneut vorgelegt wird, seine Ansicht revidieren. Meine damaligen Bedenken waren also nicht unbegründet. Becker Bd. II S. 915 ist allerdings anderer Ansicht, weil in der Regel kein enger Zusammenhang zwischen den Tauschgegenständen bestehe. Diesen Zusammenhang führt aber das Konto Geschäftsauto ziemlich sinnfällig vor Augen.

6. Der Gesamteindruck, den man aus den besprochenen Urteilen gewinnt, ist ein recht erfreulicher. Der RZS. klebt nicht am alten und ist jederzeit bereit umzulernen. Man muß ihn nur durch geeignete, dem Leben entnommene Fälle unterstützen; er kann schließlich nicht an alles denken. Auf seine Urteile trifft die Bemerkung des handelsrechtlichen Altmeisters Höl über das HansObt. zu: Hier weht eine frische Seebriese. In München das entsprechende Alpenlüftl. Auch bei den Urteilen der Seestadt Leipzig kann man übrigens die frische Luft im immer steigenden Maße beobachten. Die Zeiten der reinen Begriffsjurisprudenz sind vorüber. Das so lange mißachtete Rechtsgesühl setzt sich durch.  
Dr. Ernst Fleck, Hannover.

Zu 17. Die Charakterisierung einer *Mietabstandssumme* als Geschäftsaufgabegewinn beruht auf den ersten Blick überraschend, obgleich das Ur. nicht ohne Vorgänger ist (StW. 1928 Nr. 643 und 1930 Nr. 496). Noch merkwürdiger aber ist es, daß diese Entsch., die von dem Berufskreise der Leser der JW. anscheinend so weit abliegt, gerade für Anwälte von einer nicht zu unterschätzenden Bedeutung sein kann. Es handelt sich um die steuerliche Behandlung des Ausschheidens eines Kollegen aus einer Anwaltsgemeinschaft; eine ziemlich verwickelte Materie. Becker: StW. 1930, 670 ff. spricht davon, daß man, speziell wenn es sich um die Frage von fortlaufenden Bezügen handelt, hinter ihr eine ganze Reihe nachdrücklicher Fragezeichen zu setzen habe. Marcuse: JW. 1929, 1712 berücksichtigt den § 30 überhaupt nicht, was nach dem damaligen Stande der Rspr. auch ganz erklärlich war. Daraus allein sieht man, wie wesentlich unser Ur. ist. Am besten arbeitet man sich in den bezüglichen Fragenkomplex hinein, wenn man mit den anscheinend einfacheren Fällen beginnt und dann schrittweise zu den sog. schwierigeren übergeht. Allerdings wird sich dabei herausstellen, daß gerade die ersteren der steuerrechtlichen Behandlung die größeren Schwierigkeiten bieten.

1. Wenn ein N.A. aus der Firma austritt, so liegt, wenn keine

wert von 20 000 M erwirbt. In beiden Fällen hat der Kaufmann günstig gekauft. Ein Gewinn aus diesem günstigen Kaufe ergibt sich aber erst bei der Weiterveräußerung des gekauften Gegenstandes. Im übrigen sei noch bemerkt, daß die Auffassung des FinGer., daß bei einem Tausche eine Gewinnrealisierung auf jeden Fall in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Werte des hingegebenen Gegenstandes eintrete, nicht unbedenklich ist. Es kann in bestimmten Fällen, wie z. B. dann, wenn ein im Betriebe noch brauchbarer Gegenstand gegen einen anderen Betriebsgegenstand eingetauscht wird, der in dem Betriebe die gleiche Funktion zu erfüllen hat, sehr wohl die Auffassung vertreten werden, daß in diesen Fällen eine Realisierung etwaiger in dem weggegebenen Gegenstande steckenden stiller Reserven noch nicht stattgefunden habe und daher gegen den Ansat des eingetauschten Gegenstandes mit dem Buchwert des weggegebenen Gegenstandes nichts angewendet werden könnte (vgl. Becker, Komm. z. EinkStG. 1925, Bem. 139 b zu §§ 19—21; Wetter a. a. D. S. 110, 114). Eines näheren Eingehens auf diesen Punkt bedarf es jedoch im vorliegenden Falle nicht, da bei der auf tatsächlichen Gebiete liegenden Annahme der Vorbehörde, daß der Buchwert und der gemeine Wert des hingegebenen Gegenstandes sich decken, ein Gewinn aus dem Tausche sich für den Pflichtigen keinesfalls ergibt.

(RZS., Ur. v. 2. April 1930, VI A 1361/29.)

\*

17. § 30 Abs. 4 EinkStG. findet Anwendung, wenn ein Händler seinen Laden gegen eine Abstandssumme aufgibt.)

Der Beschw. hat 1925 ein Tabak-Metzelhandelsgeschäft betrieben und dies Geschäft aufgeben müssen. Den Laden mit Ein-

Sonderabreden getroffen sind, die Sache zivilrechtlich in großen Zügen wie folgt. Er hat Anspruch auf die Hälfte des Inventars, insbes. aber auf die Hälfte der noch nicht vereinnahmten Gebühren. Ob darunter bloß die bereits verdienten oder auch die Gebühren fallen, welche in den schon anhängigen Sachen noch erwachsen werden, also in Wahrheit durch die weitere alleinige Tätigkeit des Verbleibenden entziehen (so anscheinend Marcuse a. a. D.) ist eine zivilrechtlich steuerrechtliche Frage. Für das Steuerrecht kommt in dieser Beziehung höchstens folgendes in Betracht. Wenn beide Parteien davon ausgehen, daß eigentlich nur die bereits verdienten Gebühren zu berücksichtigen wären, dem Ausschheidenden aber dennoch der weitgehende Anspruch auf die noch nicht verdienten zugestimmt wird, so könnte das FinA. sich bemüßigt fühlen, von dem Verbleibenden die Aktivierung eines good will zu verlangen. Aber ganz abgesehen von der in die Augen springenden Künstlichkeit und der Schwierigkeit, den inneren Willen der Beteiligten zu erforschen, hat der RZS. (JW. 1929, 1712) gerade bei N.A. den Wert eines solchen Postens als recht problematisch angesehen, weil sich die Beziehungen rasch verflüchtigen. Diese theoretische Schwierigkeit kann also tatsächlich auf sich beruhen bleiben. Anders aber steht es mit der Frage, unter welche Einkommensteuerart eigentlich die je nach der Erledigung der Sachen sukzessive eingehenden Einnahmen des Ausschheidenden fallen. Auf den ersten Blick erscheint die Antwort in Hinblick auf § 44 Nr. 2 (Einkünfte aus ehemaliger Tätigkeit) selbstverständlich (so denn auch Marcuse). Aber wie steht es mit dem Halftenwert des Inventars? Daß wenigstens diese Einnahme unter § 30 fällt, ist ohne weiteres einleuchtend. Wenn dem so ist, dann befremdet es allerdings, daß das, was der Ausschheidende aus Unlaß seines Austrittes erhält, auf einmal in zwei ganz verschiedene Einkommensarten zerfallen werden soll, die wiederum steuerlich ganz verschieden zu behandeln wären. Der Inventarerlös wäre bei zwei Sozials bis 5000 M steuerfrei und könnte darüber hinaus noch die Ermäßigung des § 58 beanspruchen, während die Gebühreneinnahmen dem vollen Steuerfusse unterliegen. Wichtig ist, daß das Inventar gerade bei N.A. keine allzu große Rolle spielt. Aber man nehme einmal, um bei den freien Berufen zu bleiben, zwei Chirurgen mit einer umfangreichen, gut ausgestatteten Privatklinik, so daß der Eingang aus den noch ausstehenden Forderungen demgegenüber eine Nebenrolle spielt. Bedeutet etwa dieser rein quantitative Unterschied bei den beiden N.A. und den beiden Ärzten etwa auch einen grundsätzlichen? Das will erst recht nicht einleuchten. Dazu kommt noch, daß auch diejenigen Fälle unter § 30 fallen, bei denen das Ausschheidungsguthaben eines D.G. ers in Raten ausgezahlt wird. Nun liegt es zwar bei den beiden N.A. etwas anders. Bei ihnen handelt es sich nicht um die sukzessive Tilgung einer Einheitssumme, vielmehr werden bloß die Forderungen der Gemeinschaft erst nach und nach in ordnungsmäßigen Geschäftsgänge eingezogen. Genau dasselbe tritt aber auch bei der Liquidation einer Firma in die Erscheinung. Und hier zweifelt niemand, daß sie dem § 30 untersteht. Man setze an die Stelle der beiden N.A. zwei Kaufleute, deren Gemeinschaftsvermögen so gut wie ausschließlich aus Forderungen besteht, die nach und nach eingezogen und ausgekehrt werden, also etwa eine Makler- oder Agentenfirma. Wiederum wird man kein Bedenken gegen die Anwendung des § 30 hegen, trotzdem auch

richtung hat er gegen eine Abstandssumme von 3250 RM abgetreten. Bei der Feststellung des Gewinns aus Gewerbebetrieb hat das FinGer. die Abstandssumme gemäß § 44 für steuerpflichtig gehalten. Diese Bestimmung ist nur anzuwenden, soweit die Steuerpflicht

hier ähnlich wie beim RM. der Forderungsbestand überwiegend durch persönliche Arbeit und Tätigkeit entstanden ist. Wenn ich ungeachtet aller dieser Gründe die Empfindung habe, daß trotzdem die Ausschüttung der Gebühren unter § 44 Nr. 2 einzureihen ist, so hat das seine tiefere Ursache in der Sonderauffassung der Stellung des § 30 im Steuerhustene. Kein geringerer als Struß (§ 30 Nr. 2 im Eingange und S. 374) hat gegen ihn geltend gemacht, die Vorschrift sei prinzipwidrig; sie versteuere einen Vermögenszuwachs, sie sei ein privilegium odiosum gegen den Gewerbebetreibenden. Demgegenüber hat Becker und ihm folgend der RGH. (StW. 1929 Nr. 606; 1930 Nr. 30; RStW. 1929, 520) mit steigender Bestimmtheit betont: Der § 30 sei weiter nichts als die konsequente Folgerung aus dem allgemeinen Gewinnbegriffe und wäre als solche eigentlich überflüssig. Denn realisierte stille Reserven seien unter allen Umständen Gewinn, und da die Realisation endgültig gewöhnlich erst bei Aufgabe des Geschäftes in die Erscheinung träte, enthalte der § 30 lediglich einen Hinweis auf diese besonders wichtigen Fälle, damit sie nicht übersehen werden; er sei nichts als eine allenfalls entbehrliche Klarstellung. Deshalb wandle ja auch der RGH. den § 30 auf alle Einkommensarten, also auch auf RM. an (umgekehrt noch Vangerow: DStZ. 1926, 1070), obgleich er nur vom Gewerbebetriebe spricht. Schließt man sich dieser Meinung an, so enthält § 30 weiter nichts als das Prinzip: Realisierte stille Reserven sind steuerpflichtig. Mit Ausnahme des einer Sonderstellung einnehmenden Inventars, hat aber der RM. bei der Regel nach keine stillen Reserven, und deshalb ist m. A. n. auf ihn § 30 unanwendbar. Dann bleibt aber nur § 42 Nr. 2 übrig. Dieser Standpunkt wird noch durch folgende Überlegung verstärkt. Nach der hier besprochenen Auffassung über den Charakter des § 30 stellt er, insbesondere aber die Freigrenze des § 32 ebenso wie der mit ihm im Zusammenhang zu lesende § 58 zwar eine Ausnahme dar, aber eine solche zugunsten des Steuerpflichtigen, also ein wirkliches Privilegium. Der Gesetzgeber berücksichtigte die Ungerechtigkeit, in längerer Zeit angefallene Gewinne auf einmal und noch dazu mit der progressiven Staffel zu treffen. (Bei RM., die für einen großen jahrelangen Prozeß auf einmal eine große Summe erhalten, ist er nicht so zartfühlend.) Daher die Ermäßigung. Auf sie kann — schon rein menschlich gesprochen — ein RM. keinen Anspruch machen, der a) gar keine stillen Reserven ausgekehrt erhält, vielmehr b) lediglich die Gebühren so als wenn er noch aktiv tätig wäre. Aber trotz alledem: die Frage bleibt zweifelhaft, und man kann sich ganz gut denken, daß auch die entgegengelegte Meinung — Unterstellung der Gebühren unter den § 30 — ihre Anhänger findet. Dagegen glaube ich, daß der RGH. angesichts seiner generellen Stellung zu § 30 dem § 44 Nr. 2 den Vorzug geben wird (s. denn auch unten Nr. 6). Dazu kommt, daß er gerade in letzter Zeit in sich immer steigendem Maße den Ausnahmecharakter des § 58 betont und seine Anwendung an immer strengere Voraussetzungen knüpft. Ich sprach davon, daß normalerweise ein RM. keine stillen Reserven hat. Das ist nicht ganz richtig. Aus alter Gewohnheit (*nobilis officium*) sowie mit Rücksicht auf seinen Ruf pflegen gerade RM. in der Eintreibung ihrer Forderungen lässig zu sein. Es ist eine bekannte Tatsache, daß beim Tode eines RM. seine durch solche Rücksichten nicht gehemmt Witwe aus dem vorhandenen Forderungsbestande im allgemeinen weit mehr herausholt, als ihr Mann bei Lebzeiten. Aber steuerrechtlich wird man das kaum als stille Reserve bezeichnen können.

2. Häufig pflegt sich die Auseinandersetzung so abzuspielden, daß schon aus Bequemlichkeit die Beteiligten die dem Ausschreibenden voraussichtlich zufließenden Gelder schätzen und eine runde Summe festsetzen, die dann sofort oder in mehreren Raten ausgezahlt wird. Hier sieht es zum mindesten äußerlich so aus, als ob gerade der Fall vorliegt, auf den § 30 speziell zugeschnitten ist, nämlich die Veräußerung eines Gewerbebetriebes gegen einen einheitlichen Veräußerungspreis. Dieser praktisch so wichtige Tatbestand hat mir die meisten Kopfschmerzen gemacht. Ebenso bestimmt, wie mir bei Nr. 1 mein Gefühl die Anwendung des § 44 Nr. 2 diktierte, sagt es in dem jetzt besprochenen Falle das Gegenteil. Aber man gerät dabei anscheinend in eine Sackgasse. Auch im Falle Nr. 2 werden keine stillen Reserven realisiert. War das der innere Grund, weshalb man im Falle Nr. 1 die Anwendung des § 30 versagt, dann darf man sich auf ihn eigentlich auch nicht bei Nr. 2 stützen. Und umgekehrt: Wenn man bei Nr. 2 den § 30 anwendet, dann müßte man es doch wohl auch bei Nr. 1 tun. Innerlich liegen anscheinend beide Tatbestände einander gleich; wenn sie auch äußerlich in recht verschiedener Gewandung auftreten. Praktisch ist indes folgender wichtiger Unterschied vorhanden. Im Falle 1 verteilen sich die Einnahmen auf mehrere Jahre, die Progression fällt also weg, während sie im Falle 2 bei Anwendung des § 44 mit voller Wucht den Empfänger trifft. Das spricht denn doch für eine verschiedentartige Behandlung. Und dazu kommt noch eins: die Rücksicht auf

nicht nach andern Vorschriften zu beurteilen ist. Im vorl. Falle ist jedoch § 30 Abs. 4 anwendbar. Der Beschw. hat sein Geschäft aufgegeben. Die Überlassung des Ladens ist die Folge dieser Geschäftsaufgabe und steht mit ihr im unmittelbaren Zusammenhang. Der

die Handlichkeit der Steuererhebung. Wenn der § 30 wirklich nichts weiter sein soll, als die Erfassung auf einmal realisierter stiller Reserven, so müßte eigentlich auch bei Kaufleuten, z. B. Maklerfirmen, immer erst untersucht werden, ob solche stillen Reserven wirklich existieren und in welchem Umfang. Das würde aber eine schwierige, mühevollere Individualuntersuchung geben, die doch wohl nicht i. S. des § 30 liegt. § 30 ist vielmehr offensichtlich bestrebt, die Berechnung einfach und handlich zu gestalten. Ich glaube daher im Endresultat mich für die Anwendung des § 30 entscheiden zu sollen trotz der gewiß beachtlichen Gegenstände. Allenfalls käme bei einer Einheitssumme § 44 Nr. 1 in Betracht. Dann wäre zwar nicht die Freigrenze, wohl aber die Ermäßigung des § 58 gerettet. In der Einheitssumme steckt auch unter Umständen die Entschädigung für die Verdienste des laufenden Jahres. Dieser den gewöhnlichen Regeln unterliegende Teil ist evtl. zu schätzen (StW. 1929 Nr. 982).

3. Ein Unterfall von Nr. 2 ist der folgende der Praxis entnommene Tatbestand. Ein RM. schied aus. Kurz vorher war seine Firma mit der Abwicklung eines Konkurses beauftragt, die voraussichtlich 60—80000 RM. erbrachte. Es wurde verabredet, daß der Ausschreibende die Hälfte des Ergebnisses erhalten sollte; sonst nichts. Auch hier ist m. A. n. eine einheitliche, wenn auch der Höhe und Fälligkeit nach noch nicht bestimmte Summe vereinbart. Demnach würde der Ausschreibende die Freigrenze und die Ermäßigung des § 58 genießen. Hätte Marcuse recht, hätte also der Ausschreibende sowieso einen Anspruch auf die noch nicht verdienten Gebühren, so sehe ich vorderhand keine Möglichkeit, die Anwendung des § 44 Nr. 2 auszuschließen. Es ergäbe sich also folgende gewiß recht merkwürdige Konsequenz: Hatte der Ausschreibende keinen Gebührenanspruch Freigrenze und Ermäßigung; gehörten die Gebühren aber ihm sowieso, normale Progressivbesteuerung. Dafür, daß er seine Rechte nicht restlos geltend gemacht hat, würde er also auch noch steuerlich bestraft.

4. Dem Ausschreibenden ist für mehrere Jahre noch ein bestimmter Prozentsatz der Gesamteinnahmen der Firma zugesagt. Hier hat die Rpr. des RGH. bereits kräftig vorgearbeitet. Wir betreten also festeren Boden. Zunächst war fraglich, ob es sich um wiederkehrende Bezüge i. S. von § 6 Abs. 1 Nr. 7 handelt. Wurde das bejaht, so schieben die §§ 30, 58 ja ohne weiteres aus. Der RGH. verneint die Frage in StW. 1930 Nr. 975. Alles, was aus einer früheren Einkommenssteuerart dem Ausschreibenden oder seinem Rechtsnachfolger (Witwe) nachträglich zufließt, ist, auch wenn es sich um einmalige Anfälle handelt (erst recht also bei wiederkehrenden) als Einkommen aus der älteren Einkommensart zu versteuern. In unserem Falle also als Einkommen aus selbständiger Berufstätigkeit (so schon Becker: StW. 1930, 177 und 279). Demnach wurden StW. 1930 Nr. 498 die langjährigen Gewinnbezüge der Witwe eines RM. als steuerpflichtig nach § 44 Nr. 2 i. Verb. m. § 35 Abs. 1 Nr. 1 erklärt. Ähnlich bei einer Arztwitwe (StW. 1930 Nr. 974). Hinsichtlich des Einwandes, es handle sich um den Tatbestand des § 30, erklärt der RGH. Nr. 974: Bei der Veräußerung eines Betriebes müsse a) zwischen einem festen Kaufpreis und b) dem in laufenden Bezügen vereinbarten Entgelte unterschieden werden; ersterer unterläge dem § 30 und sei unmittelbar mit der Veräußerung vereinnahmt, während im letzteren Falle die laufenden als nachträgliche Einkünfte aus der Betriebsveräußerung, also nach § 30 in Verbindung mit § 44 Nr. 2 (erst) im Zeitpunkt ihres tatsächlichen Zufließens (§ 11 Abs. 1) zur Steuer mit der Maßgabe heranzuziehen seien, daß die Bestimmungen des § 32 (Freigrenze) und des § 58 nicht anwendbar seien (die in unserem Zusammenhange wichtigen Worte sind von mir durch Sperdruck hervorgehoben und das Wort „erst“ hinzugefügt). Der Senat weicht damit von der Entsch. Nr. 498 ab; schon ein Beweis, wie wenig durchsichtig die ganze Materie ist. Davon soll aber, um die Sache nicht noch mehr als unbedingt nötig zu komplizieren, abgesehen werden. Denn auch so sind — mir wenigstens — die Ausführungen des RGH. in dem uns interessierenden Hauptpunkte nicht ohne weiteres verständlich. Man sollte meinen: Entweder fallen die fortlaufenden Bezüge unter § 30 — dann Freigrenze und Ermäßigung — oder sie fallen unter § 44 Nr. 2 — dann weder das eine noch das andere. Der RGH. findet aber glücklich noch eine dritte Möglichkeit: Beide Paragraphen sind anwendbar. Praktisch bedeutet das, wenigstens in unseren Fällen, nichts anders als: die Bezüge fallen in Wahrheit unter § 44 Nr. 2 (so ja auch Marcuse), denn dieser entscheidet im Gegensatz zu der Regel des § 30 sowohl hinsichtlich der Fälligkeit wie auch insbes. hinsichtlich der uns hier an erster Stelle interessierenden Tarifermäßigung. Um sich zivilrechtlich auszudrücken: § 42 ist die *lex specialis* und verdrängt daher in unseren Fällen den § 30. Aber wohl gemerkt: nur in unseren Fällen. Der RGH. hatte nämlich einen ganz triftigen Grund, auch nachdrücklich auf den § 30 hinzuweisen. In dem von ihm zu entscheidenden Falle handelte es sich um einen gewerb-

bei Aufgabe erzielte Gewinn ist nach § 32 aber nur steuerpflichtig, soweit er 10 000 *R.M.* übersteigt, so daß die Abstandssumme nicht zur Einkommensteuer herangezogen werden kann.

(*RFH.*, Urt. v. 19. Febr. 1930, VI a 1618/29.)

\*

lichen Betrieb (Sichtspieltheater) und dabei wurde auch das Kapitalkonto des Ausscheidenden wichtig. Die laufenden Bezüge oder wie sich der *RFH.*, einen neuen technischen Ausdruck präzisierend, ausdrückt: „Die nachträglichen Gewerbecinkünfte“ stellen nämlich nur insofern einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn dar, als sie das steuerliche Kapitalkonto übersteigen. Da ein solches bei einem *K.M.* im allgemeinen nicht existiert, kann man in unserem Zusammenhang praktisch einfach sagen: die Prozente unterliegen dem § 44 Nr. 2.

5. Becker: *StW.* 1930, 670 f. sagt von diesen Urteilen, es handle sich um eine rechtschöpferische Tätigkeit des *RFH.* und dieser habe das auch in der *Entsch.* Nr. 973 offen ausgesprochen. Mit anderen Worten: Der gordische Knoten konnte nicht gelöst, er mußte zerhauen werden. Das Urte. ist als Willensakt zu bewerten, nicht als bloße Auslegung des Gesetzes. Es steht somit auf einer Stufe mit *ZW.* 1928, 2382, in welchem entgegen der Theorie dem Zinsempfänger der Abzug der von ihm gezahlten Stückzinsen im Interesse der Handlichkeit der Steuererhebung verjagt wird. Der wahre Grund, durch den sich der *RFH.* leiten ließ, ist wahrscheinlich der folgende: Wenn man die Bezüge dem § 30 unterwirft, dann scheint es logisch geboten, sie zu kapitalisieren und den Zeitwert als sofort zu versteuernden Gewinn einzusetzen (Nr. 973 S. 1420). Das erschien aber dem *RFH.* mit Recht als untragbar. Besonders da auf Grund seiner Rentenrechspr. welche Einnahmen aus Kapital (Verzehr) dennoch als Einkommen ansieht (*StW.* 1930 Nr. 975 mit der *Rspr.*) die Gefahr drohte, daß außerdem auch noch die einzelnen Bezüge je nach der Fälligkeit noch einmal zu versteuern wären. Das wollte er begreiflicherweise vermeiden und geriet auf den bereits geschilberten Ausweg, der populär ausgedrückt besagt: Ich werde den § 30 an, aber nur, soweit es mir paßt.

6. Aus den zitierten *Entsch.* ist rückwärtschließend wohl zu folgern, daß das Ergebnis, zu dem wir uns oben Nr. 1 bis 3 durchgerungen haben, Aussicht hat, die Billigung des *RFH.* zu finden. Und darauf kommt es schließlich allein an, nicht auf die theoretische Reinheit der Begründung. Ob wie in den Tatbeständen der Urteile die Bezüge fest bestimmt sind oder wie bei Nr. 1 sowohl dem Umfange wie der Fälligkeit nach von dem Inkasso der Gebühren abhängen, kann wirtschaftlich kaum einen Unterschied machen. Im Gegenteil: In unserem Falle Nr. 1 nähert sich der Tatbestand noch mehr dem des § 44 Nr. 2. Der Pflichtige wird sich wegen des Wegfalls der Ermäßigungen damit trösten müssen, daß er wenigstens die Progression erspart. Andererseits unterscheidet der *RFH.* zwischen einem festen Kaufpreis einerseits und fortlaufenden Bezügen auf der anderen Seite. Den ersteren unterstellt er vollkommen dem § 30, gewährt ihm also auch die Erleichterungen. Dann muß man aber doch wohl dasselbe gelten lassen, wenn wie im Falle Nr. 2 oder seiner Unterabteilung Nr. 3 eine einheitliche Entschädigung gewährt wird. Auf den ersten Blick könnte man eine Inkonzsequenz darin erblicken, daß zwar die Fälle 2 und 3 als Veräußerungsgewinne gelten, aber erst i. F. ihres wirklichen Zuließens versteuert werden. Denn wenigstens grundsätzlich wird ein Veräußerungsgewinn bereits in dem Veräußerungsjahre zu versteuern sein. Später fällige unverzinsliche Raten sind mit dem Zeitwerte einzusetzen (*StW.* Nr. 973 S. 1411 oben). Mit diesem Mangel an Folgerichtigkeit hat sich aber der *RFH.* schon längst abgefunden. So sagt er in einem bei *Struß*: § 39 S. 391 abgedr. Urteile, als eine Umfaprovizion vereinbart war: Die einzelnen Zahlungen sind als Einkommen des Jahres zu versteuern, in dem sie verlangt werden können, also regelmäßig i. F. der Fälligkeit. Ohne Kompromisse und Halbheiten geht es eben in unserer Materie nicht ab.

7. Die Grundsätze von Nr. 1 gelten auch für den Fall, wenn dem Ausscheidenden statt eines Prozentsatzes mit wechselnden Bezügen feste mehrjährige Zahlungen, speziell monatliche, zugesagt sind. Also Besteuerung nach dem gewöhnlichen Tarife je nach Fälligkeit. So schon *Entsch.* *StW.* 1930 Nr. 498, die in einem hier nicht wesentlichen Punkte durch Nr. 973 und 974 berichtigt ist.

8. Genau dieselben Rechtsgrundsätze wie für den Ausscheidenden selbst gelten auch dann, wenn seine Rechtsnachfolger, speziell seine Witwe, die Bezugsberechtigten sind, und zwar auch dann, wenn die Berechtigung auf einem noch vom Ausscheidenden abgeschlossenen Vertrage beruht. Der typische Fall ist die Abrede von Zahlungen an die Witwe für den Fall des Todes. Darauf, ob sie zivilrechtlich Alleinerbin oder auch nur Miterbin ist, kommt es nicht an. Der *RFH.* kennt eine dem Steuerrechte eigentümliche, vom bürgerlichen Rechte vollständig unabhängige Rechtsnachfolge in die einkommensteuerrechtliche Stellung eines andern (s. ausführlicher Becker: *StW.* 1930, 662). Zivilrechtlich handelt es sich wohl mehr um einen Vertrag zugunsten eines Dritten, was besonders deutlich bei Pensionszahlungen hervortritt. Daraus würde steuerrecht-

18. §§. 65—67 *EinkStG.*; § 111 *EinkStAusfBest.*; § 82 *NAbgD.* Feststellung der einzelnen Gewinnanteile bei der einheitlichen Gewinnfeststellung. Ergänzung des Feststellungsbescheids bei Fehlen der Zerlegung. Fehlen der Zerlegung als Verfahrensmangel bei der Veranlagung. Erteilung eines vorläufigen Veranlagungsbescheids. †)

I. Der Beschw. war i. F. 1925 zusammen mit seinem Bruder Gesellschafter einer *D.G.* Der Gewinn der Gesellschaft wurde ein-

lich eigentlich zu folgern sein, daß es sich hier um reine wiederkehrende Bezüge i. S. von § 6 Abs. 1 Nr. 7 handelt, die Beziehung zu der ursprünglichen Tätigkeit des Verstorbenen also ausgelöscht wird. Der *RFH.* ist (oben Nr. 4) anderer Meinung. Und zwar ergibt sich das eigentlich bereits aus den in der *DSZ.* 1928, 728 aufgeführten Urteilen; siehe auch *RSBl.* 1929, 391 und *Pauly*: *ZW.* 1929, 2573 erste Spalte: Ist beim Ausscheiden eines Gesellschafters im Gesellschaftsvertrage bereits die Auszahlung bestimmt, so liegt ein bedingtes Veräußerungsgeschäft (1), also Einkommen des Erblassers, nicht der Erben vor. Nach dem *RFH.* ist also der Zusammenhang mit dem ursprünglichen Berufe des Urhebers nicht unterbrochen. Er konnte sich dafür gerade auf § 44 Nr. 2 beziehen, wonach diese Vorschrift auch dann gilt, wenn die Einkünfte dem Pfl. als Rechtsnachfolger zustießen. Daß der Ausdruck „Rechtsnachfolger“ nicht rein zivilrechtlich aufzufassen sei, war schon längst entschieden. Der Verstorbene gilt also steuerrechtlich als unsterblich und immer noch tätig. Auch das Steuerrecht hat seine Mythen.

9. Verfahrensrechtlich bedarf der ganze Fragenkomplex ebenfalls bringend der Klärung, besonders dann, wenn die Forderung sich gegen eine noch bestehende Anwaltsgemeinschaft richtet. Dann greift nach § 65 das Einheitsfeststellungsverfahren ein. Nach der jetzt ganz konstanten, übrigens auch folgerichtigen *Rspr.* ist das für die Gemeinschaft kompetente *FinV.* nicht bloß für die Ermittlung des Gesamtergebnisses, und zwar ausschließlich zuständig, sondern auch für die Verteilung auf die einzelnen Beteiligten. Der Einheitsbescheid ist in Wahrheit ein Bündel von Einzelbescheiden. Es gilt also die laut § 65 ermittelte Einzelsumme auch für den Ausscheidenden resp. seine Witwe oder Rechtsnachfolger. Müßen sie nun im Einheitsverfahren mithinzugezogen werden? Wenn man diese Frage verneint, kommt ein unbefriedigendes Ergebnis heraus. Die sie doch wahrlich stark interessierende Entscheidung würde in einem Verfahren gefällt, das für sie ein Geheimverfahren ist und eine Überwachung bildet. Auch bei ihrer eigenen Steuerfestsetzung wäre ein Einwand gegen die Ergebnisse dieses Fremdverfahrens unzulässig und ihr eigenes *FinV.* insoweit unzuständig. Würde es sich um Gewerbetreibende, speziell Kaufleute handeln, z. B. um den Gewinnanspruch eines ausgeschiedenen Teilhabers, so würde nach der bisherigen Auslegung des in dieser Beziehung stark revisionsbedürftigen § 65 in der Tat so zu verfahren sein. Nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 66 Abs. 2 hat er nicht einmal die Befugnis, Rechtsmittel einzulegen. Er ist auf Gnade oder Ungnade den zeitigen Firmeninhabern ausgeliefert. Glücklicherweise bietet gerade bei *N.* der Wortlaut des § 65 einen Ausweg, solchen sachwidrigen Resultaten zu entgehen. Es heißt nämlich in § 66 Abs. 3: In den Fällen des § 65 Nr. 3 ist jeder Mitberechtigter zur Einlegung von Rechtsmitteln befugt. Nr. 3 spricht aber gerade von dem Gewinne bei selbständiger Berufstätigkeit, sofern an ihm mehrere mitberechtigt sind. Daraus kann (nicht: muß) man folgern, daß z. B. auch die Witwe mithinzuzuziehen ist. Denn ihre Bezüge gelten ja als Einkommen des Verstorbenen. Ich will aber nicht verschweigen, daß diese „Lösung“ wahrscheinlich den Absichten des „Gesetzgebers“ nicht entspricht. Die Vorschrift des § 66, wonach die nichtgeschäftsführenden Gesellschafter dem Verfahren nicht einmal beitreten können, entpringt nämlich dem Bestreben, das Steuergeheimnis zu wahren (siehe die Begründung, abgedruckt bei *Struß*, § 66 U. 1, 1032). Wie dies Prinzip mit der Forderung, die Witwe hinzuzuziehen, zu vereinigen ist, bildet eine mehr wie delikate Frage. Vorschriften fehlen gänzlich. Wiederum handelt es sich um unbeackertes Neuland, das der Befragung durch den als Gesetzgeber auftretenden *RFH.* bedarf. In Nr. 498 hat der *RFH.* die Witwe nicht als Mitbeteiligte angesehen, weil ihr vertraglich das Kontrollrecht verjagt war. Diese Klausel fehlt aber häufig. Immerhin ist es möglich, daß der *RFH.*, um den § 65 herumzukommen, sie auf Grund der sog. typischen Behandlung einfach subintelligiert. Wie weit der *RFH.* darin geht, zeigt *StW.* 30 Nr. 604, 605, Bd. 27, 22.

Dr. Ernst Fleck, Hannover.

Zu 18. A. Vgl. hierzu *ZW.* 1930, 3572 mit Anm. Fleck.

B. Ein Versuch, in das Verständnis des geltenden Einkommensteuerrechts lebendig durch ein Studium des *EinkStG.* einzudringen, müßte mißlingen. Der Einkommensteuerjenat hat auf der Grundlage des Gesetzes in der Wege der Auslegung unter Fortentwicklung der dem Gesetz zugrunde liegenden Gedanken einen stolzen Bau aufgeführt, der häufig den Betrachter vergessen läßt, daß er auf dem schmalen Fundament des Gesetzes ruht. Dies gilt nicht nur für die materielrechtlichen Vorschriften des Einkommensteuerrechts, sondern ebenso für die verfahrensrechtlichen Bestim-

heitlich auf ... *R.M.* festgestellt. Der Feststellungsbogen enthält unter Nr. 4 die Bemerkung: „Nach Angabe in der Einkommenzerklärung sind am gesamten Gewinn der Firma nachstehende Personen als Mitunternehmer des Betriebs beteiligt: R. M. mit 50% = ... *R.M.*, R. M. mit 50% = ... *R.M.*“ Dementsprechend wurde bei der endgültigen Veranlagung des Beschw. zur Einkommensteuer 1925 sein Gewinnanteil an der D.G. mit ... *R.M.* angesetzt. Der Beschw. sacht seine Veranlagung an mit der Begründung, er sei an dem Gewinn des Jahres 1925 nur mit ... *R.M.* beteiligt gewesen. Das FinGer. wies die Berufung des Beschw. als unbegründet zurück, indem es ausführte, der Beschw. hätte seinen Anspruch auf eine anderweitige Zerlegung des einheitlich ermittelten Gewinns nur in einem Rechtsmittelverfahren gegenüber dem Gewinnfeststellungsbescheid verfolgen können. Im Ver-

mungen. Auf dem Gebiet des Verfahrensrechts hat insbes. das Recht der einheitlichen Gewinnfeststellung (§§ 65 ff. EinkStG.) durch den *R.F.* eine über den Gesetzeswortlaut hinausgehende und vielfach sogar von ihm abweichende Auslegung erfahren. Die Auslegung der §§ 65 ff. EinkStG. ist in der Praxis unvorhergesehenen und vielfach leicht unvorhersehbaren Schwierigkeiten begegnet. Der *R.F.* hat diese Schwierigkeiten gemeistert und sich in seiner *Rspr.* in gleicher Weise von einem starken Gerechtigkeitsgefühl, wie auch von einem sicheren Blick für die Notwendigkeiten der Praxis leiten lassen, ohne selbst dort, wo es nötig erschien, vor einer Auslegung entgegen dem Wortlaut des Gesetzes zurückzuschrecken.

Das Gesetz unterscheidet da, wo mehrere Personen an den Einkünften beteiligt sind, zwischen der einheitlichen Feststellung der gemeinsamen Einkünfte durch das BetriebsFinA. und der Veranlagung des einzelnen Beteiligten durch das WohnsitzFinA. Beide Verfahrensabschnitte sind streng zu scheiden. Die Urteile des *R.F.* befaßten sich in der Mehrzahl mit D.G., vielfach auch mit Anwaltssozietäten, seltener mit Grundbesitzergemeinschaften, die gemeinsam Einkünfte aus Vermietung erzielen. Die oben wiedergegebene Entsch., die das Recht der D.G. betrifft, ist nur ein Teil der *Rspr.* zur einheitlichen Gewinnfeststellung und muß daher in den Zusammenhang dieser ganzen *Rspr.* hineingestellt werden.

I. Gegenstand des Feststellungsbescheides sind die einheitlich festzustellenden Einkünfte der Beteiligten. Dabei ist aber zu beachten, daß nicht etwa zwischen dem Gewinn der Gemeinschaft und der Summe der Gewinne der einzelnen Beteiligten aus der Gemeinschaft unterschieden werden kann (StW. 1930, 791). Z. B. müssen bei der einheitlichen Feststellung des Gewinns einer Anwaltssozietät auch diejenigen Werbungskosten berücksichtigt werden, die ein Beteiligter (etwa durch die Fahrt von der Wohnung ins Büro oder durch Einnahme des Mittagessens in der Stadt) aufwendet, ohne sie sich von der Sozietät erstatten zu lassen. Besondere Rolle spielen diese Zu- und Abrechnungen bei der einheitlichen Gewinnfeststellung der D.G. Hier ist nicht ein von den Gewinnern der einzelnen Gesellschafter aus dem Gewerbebetrieb der D.G. getrennter Gesellschaftsgewinn einheitlich festzustellen, sondern Gegenstand des Feststellungsbescheides sind alle Gewinne, die die Gesellschafter aus dem Gewerbebetrieb erzielen: Aufwendungen des einzelnen Gesellschafters für die Gesellschaft sind ohne Rücksicht darauf, ob sie durch die Bücher gehen und ob sie von der Gesellschaft dem Gesellschafter erstattet werden, mit zu berücksichtigen, ebenso z. B. Einnahmen, die ein Gesellschafter in der Form eines „festen Gehalts“ bezieht.

Weiter ist im Feststellungsbescheid der Kreis der an den Einkünften Beteiligten anzugeben (StW. 1930, 791). Das bereitet zwar bei einer Anwaltssozietät keine Schwierigkeiten, wohl aber kann es bei einer D.G. streitig sein, wer zu den Mitunternehmern i. S. des § 29 gehört. Dies gilt insbes. für die Mitunternehmereigenschaft von Familienangehörigen und stillen Gesellschaftern.

Schließlich muß festgestellt werden, in welchem Verhältnis die Beteiligten (Gesellschafter) an den gemeinsamen Einkünften partizipieren; die Höhe der Gewinnanteile muß bestimmt werden.

Alle diese Feststellungen sind bindend für die spätere Veranlagung des einzelnen Gesellschafters.

In dieser Weise umschreibt die in unserem Urteil zitierte Entsch. VI A 852/28: StW. 1930, 1025 den Gegenstand des Feststellungsbescheides.

II. Ist die einheitliche Gewinnfeststellung überhaupt unterblieben und sofort die Veranlagung des einzelnen Beteiligten erfolgt, so fehlt eine Verfahrensvoraussetzung (StW. 1928, 193). Dies ist auch in der Rechtsbeschwerdeinstanz ohne Rüge zu beachten. (Ist der Veranlagungsbescheid des einzelnen Beteiligten bereits rechtskräftig geworden, so kann die einheitliche Feststellung nachgeholt werden, wenn dem FinA. bei Erlass des Steuerbescheides gegen den einzelnen Beteiligten nicht bekannt war, daß der Beteiligte an einer Gemeinschaft [Gesellschaft, Sozietät] beteiligt war [StW. 1929, 640]).

Häufiger sind die Fälle, in denen zwar nicht die einheitliche Feststellung schlicht unterblieben ist, aber der Feststellungsbescheid unvollständig ist und sich nicht über sämtliche vorstehend aufgeführten Punkte ausdrückt; insbes. fehlt vielfach die Zerlegung des einheitlich festgestellten Gewinns und die Feststellung des Gewinnanteils des einzelnen Beteiligten. Mit Fällen dieser Art beschäftigt

fahren betreffend Veranlagung könne er mit seinem Einwand nicht gehört werden.

In der Rechtsbeschwerde führt der Beschw. aus, ein Feststellungsbescheid für das Jahr 1925 sei ihm, da er bereits im Januar 1926 aus der D.G. ausgeschieden sei, niemals zugestellt worden. In der Gegenerklärung zur Rechtsbeschwerde erklärt das FinA., der Feststellungsbescheid sei der Firma am 19. Mai 1927 zugestellt worden. Er sei wohl nur dem anderen Gesellschafter zugegangen. Da dieser jedoch Leiter des Betriebs und als solcher geschäftsführender Gesellschafter gewesen sei, sei die Zustellung nach § 111 EinkStG. nicht zu beanstanden.

Der Rechtsbeschwerde ist der Erfolg nicht zu versagen.

Der Senat hat in der Entscheidung vom gleichen Tage, VI A 852/28, folgendes ausgeführt:

„In diesen Fällen nimmt nun der *R.F.* nicht das Fehlen einer Verfahrensvoraussetzung an, sondern lediglich einen Verfahrensfehler, der nur auf Rüge zu beachten ist. Der Feststellungsbescheid kann dann innerhalb der Verjährungsfrist ergänzt werden. Sachlich wird man wohl auch hier in dem Ausdruck des BetriebsFinA. über die Zerlegung des einheitlich festgestellten Gewinns eine Verfahrensvoraussetzung sehen müssen; denn streng genommen kann das WohnsitzFinA. die Einkünfte eines Gesellschafters aus der Gesellschaft nicht veranlagern, solange das BetriebsFinA. im Feststellungsbescheid keine Zerlegung des Gewinns vorgenommen hat. Wenn der *R.F.* nicht zu diesem Ergebnis gekommen ist, so offenbar deshalb, um eine schnellere Veranlagung zu ermöglichen und zu verhindern, daß das Veranlagungsverfahren ausgesetzt werden muß, bis das BetriebsFinA. im Feststellungsverfahren den Feststellungsbescheid hinsichtlich der Zerlegung ergänzt hat.“

III. 1. Als legitimiert zur Einlegung eines Rechtsmittels gegen den Feststellungsbescheid bezeichnet das Gesetz bei der D.G. (§ 66 Abs. 2) nur die zur Geschäftsführung begünstigten Gesellschafter. Mit Recht hält der *R.F.* diese Bestimmung für unvereinbar damit, daß der Feststellungsbescheid auch den nichtgeschäftsführenden Gesellschaftern gegenüber bindende Feststellungen trifft. Es wäre in der Tat eine Beeinträchtigung des Rechtsschutzes der nichtgeschäftsführenden Gesellschafter, wenn ihnen gegenüber ihre Mitunternehmereigenschaft oder ihre Gewinnquoten bindend festgesetzt würden, ohne daß sie die Möglichkeit hätten, geltend zu machen, daß sie überhaupt nicht Mitunternehmer oder nur mit einer geringen Quote am Gewinn beteiligt sind. Der *R.F.* hat hier entgegen dem Wortlaut des Gesetzes auch die nichtgeschäftsführenden Gesellschafter zur Einlegung eines Rechtsmittels für berechtigt erklärt. Seine Auslegung entgegen dem Wortlaut des Gesetzes dürfte ihre Rechtfertigung darin finden, daß auf andere Weise eine den Anforderungen der Gerechtigkeit entsprechende Regelung des Rechtsschutzes nicht mit der Bestimmung zu vereinigen wäre, daß der Feststellungsbescheid bindend für die Veranlagung der einzelnen Gesellschafter ist.

2. Das Rechtsmittel der nichtgeschäftsführenden Gesellschafter ist allerdings nur beschränkt. Sie können nur insoweit Rechtsmittel einlegen, als ihre Mitunternehmereigenschaft, ihr Gewinnanteil, ihre persönlichen Werbungskosten oder andere sie persönlich unmittelbar berührende Punkte unrichtig festgestellt sind. Gegen Beanstandungen der Bilanzansätze als solche durch das FinA. können sie sich nicht wenden.

3. Hinsichtlich der Zustellung des Feststellungsbescheides bestimmen die Ausf. in § 111, daß nur an die geschäftsführenden Gesellschafter zuzustellen ist. Wenn den nichtgeschäftsführenden Gesellschaftern das Recht zur Einlegung eines Rechtsmittels in beschränktem Umfang eingeräumt wird, muß notwendig auch die Zustellung an die geschäftsführenden Gesellschafter erfolgen. Dies ist gleichfalls im Ur. 852/28 unter III, 4 ausgesprochen. In dem obigen Ur. 424/29 ist dieser Standpunkt unter IV weiter dahin ergänzt, daß auch eine Zustellung an die zur Zeit des Erlasses des Feststellungsbescheides bereits ausgeschiedenen Gesellschafter für erforderlich erklärt wird. Den in der Gesellschaft verbliebenen geschäftsführenden Gesellschaftern selbst gegenüber genügt die Zustellung an die Gesellschaft (Firma).

IV. Grundsätzlich stellen die einheitliche Feststellung und die Veranlagung des einzelnen Gesellschafters zwei getrennte Verfahrensabschnitte dar. Gegen den Feststellungsbescheid einerseits und den Veranlagungsbescheid andererseits müssen selbständig Rechtsmittel eingelegt werden. Vielsach ist zu Unrecht — dies gilt gerade auch für Anwaltssozietäten — ein Rechtsmittel gegen den Veranlagungsbescheid statt gegen den Feststellungsbescheid eingelegt worden. Der *R.F.* hilft hier auf folgende Weise:

a) Das Rechtsmittel muß als gegen denjenigen Bescheid gerichtet angesehen werden, gegen den es sich seinem Inhalt nach richtet. Eine als Rechtsmittel gegen den Veranlagungsbescheid bezeichnete Rechtsmittelschrift muß als gegen den Feststellungsbescheid gerichtet angesehen werden, wenn aus dem Inhalt sich ergibt, daß Feststellungen des Feststellungsbescheides angegriffen werden sollen. Dieser Grundsatz kommt zur Anwendung, wenn die Rechtsmittelfristen sowohl gegen den Feststellungs- als auch gegen den Veranlagungsbescheid noch laufen, ferner auch dann, wenn beide Bescheide bereits rechts-

„II. Wie der erk. Sen. schon in einer Reihe von Entscheidungen ausgesprochen hat, geht der Zweck der einheitlichen Gewinnfeststellung dahin, die Summe der Gewinne der an einer Gesellschaft oder Gemeinschaft als Unternehmer beteiligten Personen festzusetzen (vgl. Ur. v. 2. März 1927, VI A 89/27; StW. 1927 Nr. 97, v. 22. Febr. 1928, VI A 285/27; StW. 1928 Nr. 260, und v. 20. Juni 1928, VI A 281/28; StW. 1928 Nr. 525). Das Ziel der einheitlichen Gewinnfeststellung ist also nicht sowohl die Feststellung des Gewinns der Gesellschaft oder Gemeinschaft, als vielmehr die gemeinschaftliche, d. h. die in einem Verfahren von einem FinA. vorzunehmende Feststellung der von den einzelnen Beteiligten auf Grund ihrer Beteiligung erzielten Gewinne. Der Senat hat sich bei dieser Auslegung der §§ 65—67 EinkStG. von dem Gedanken leiten lassen, daß nur bei dieser Auffassung der Zweck der einheitlichen Gewinnfeststellung i. S. des EinkStG. erreicht werde, mit der Ermittlung des für die Veranlagung der einzelnen Beteiligten maßgebenden Gewinns aus ihrer Beteiligung nur ein FinA. zu befassen, an dessen Feststellungen alsdann das für die Einzelveranlagung zuständige FinA. gebunden ist. Daraus folgt, daß auch die nach § 67 Abs. 1 EinkStG. vorgesehene Bindung bei der Einzelveranlagung sich nicht nur auf die Summe der Gewinne der Beteiligten, sondern auch auf die auf jeden Beteiligten entfallenden Anteile am Gesamtgewinn beziehen muß. Denn nur auf diese Weise ist sichergestellt, daß die Summe der festgestellten Gewinne der einzelnen Beteiligten bei der Einzelveranlagung auch wirklich so auf die Beteiligten verteilt wird, daß insgesamt wieder der Gesamtbetrag des festgestellten Gesamtgewinns erreicht wird. Der Feststellungsbescheid hat also nicht nur, wie dies in der Praxis der FinA. bisher der Fall war, die Feststellung des Gesamtgewinns einer Gesellschaft oder Gemeinschaft, sondern auch die Zerlegung auf die einzelnen Mitunternehmer; und damit auch die behördliche Feststellung zu enthalten, welche Personen als Mitunternehmer an dem Unternehmen beteiligt sind und welcher Anteil am Gewinn dem einzelnen Mitunternehmer zukommt. Daß die Feststellung der als Mitunternehmer Beteiligten einzig und allein dem für die einheitliche Gewinnfeststellung zuständigen FinA. zustehen kann, ergibt sich einmal daraus, daß in den Fällen, in denen zweifelhaft sein kann, ob jemand im steuerrechtlichen Sinn als typischer stiller Gesellschafter oder als Mitunternehmer anzusehen ist, schon die Entscheidung über den Gesamtgewinn der Gesellschaft gar nicht ohne Feststellung der als Mitunternehmer Beteiligten erfolgen kann, da

sich der Gesellschaftsgewinn verschiebt, je nachdem man Mitunternehmerhaft oder steuerlich anzuerkennende stille Gesellschaft annimmt. Wollte man aber einerseits dem für die einheitliche Gewinnfeststellung zuständigen FinA. zunächst die Entscheidung über die beteiligten Personen überlassen, ohne zugleich die für die Einzelveranlagung zuständigen FinA. an diese Entscheidung zu binden, so käme man vollends zu einem mit dem Sinn und Zweck des § 65 EinkStG. nicht zu vereinbarenden Ergebnis, nämlich zu der Möglichkeit sich widersprechender Entscheidungen der einzelnen FinA. Derartige widersprechende Entscheidungen sind aber nur vermeidbar, wenn allein das für die einheitliche Gewinnfeststellung zuständige FinA. in sowohl nach der positiven als nach der negativen Seite für die VeranlagungsFinA. bindender Weise über den Personenkreis der an der Gesellschaft als Mitunternehmer Beteiligten, über die Höhe der auf die einzelnen Beteiligten entfallenden Gewinnanteile und gegebenenfalls auch über die Zugehörigkeit von Vermögensteilen zu dem Unternehmen, auf das sich die einheitliche Gewinnfeststellung bezieht, entscheidet.

III. 1. Mit der so umfassend ausgestalteten Tragweite der einheitlichen Gewinnfeststellung kommt auch der Frage nach dem Rechtsschutz der Beteiligten gegen die dabei getroffenen Feststellungen erhöhte Bedeutung zu. Dabei ergibt sich aus dem gekennzeichneten Zweck der einheitlichen Feststellung ohne weiteres, daß die Bestimmung des § 67 Abs. 1 Satz 2 EinkStG., nach welcher der Einkommensteuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, daß der gesamte Gewinn in dem Feststellungsbescheid unrichtig festgestellt sei, erweiternd auszulegen ist. Auch die Feststellung bezüglich des beteiligten Personenkreises, der Höhe der Einzelanteile am Gesamtgewinn und des Umfangs der zugehörigen Vermögensteile kann nur im Feststellungsverfahren, nicht aber bei der Einzelveranlagung angefochten werden.

2. Besondere Schwierigkeiten bietet in diesem Zusammenhang die Vorschrift des § 66 Abs. 2 EinkStG., die besagt, daß in den Fällen des § 65 Abs. 1 Nr. 2 zur Einlegung von Rechtsmitteln außer dem Vorsteher des FinA. nur die zur Geschäftsführung befugten Gesellschafter berechtigt sind. Wollte man an dieser Bestimmung auch gegenüber der vom Senat vertretenen Auffassung über die sachliche Bedeutung der einheitlichen Gewinnfeststellung und der damit verknüpften Beschränkung des Rechtsmittelwegs auf die Anfechtung der einheitlichen Feststellung festhalten, so würde dadurch der Rechtsschutz der von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter in unerträglicher Weise eingengt. Denn diese

kräftig geworden sind, aber Nachsichtgewährung in Frage kommt (StW. 1930, 1044; 1929, 617; ferner 1928, 220 und 1929, 498).

b) Ist der Feststellungsbescheid bereits rechtskräftig geworden, während die Rechtsmittelfrist gegen den Veranlagungsbescheid noch läuft, so kommt Nachsichtgewährung in Frage dahingehend, daß das Rechtsmittel als rechtzeitig gegen den Feststellungsbescheid eingelegt angesehen wird (RFS. 26, 266).

c) Kommt Nachsichtgewährung nicht mehr in Frage, weil die einjährige Ausschlußfrist des § 68 AbgD. abgelaufen ist, so erblickt der RFS. in dem Rechtsmittel gegen den Veranlagungsbescheid ein vorsorgliches Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid (StW. 1930, 235).

Diese grundsätzliche Trennung der beiden Rechtsmittelzüge erleidet eine Ausnahme dadurch, daß das obige Ur. unter IV im vorletzten Absatz dem Steuerpflichtigen ein Recht darauf gibt, im Rechtsmittelverfahren gegen den Veranlagungsbescheid eine vorläufige Feststellung seines Gewinnanteils zu verlangen.

V. Man kann zweifeln, ob die Gewährung eines solchen Rechtsmittels notwendig gewesen ist. Im vorliegenden Fall war die Gewinnzerlegung im Feststellungsbescheid unterblieben, und das FinA. hatte einfach die Erklärung der Einkommenserklärung über die Gewinnanteile beim Erlass des Veranlagungsbescheids zugrunde gelegt. Der Steuerpflichtige könnte sich in solchen Fällen auch dadurch helfen, daß er Ergänzung des Feststellungsbescheids beantragt. Er kann dieses Ergänzungsverfahren ebenso schnell in Gang bringen, wie er ein Rechtsmittel gegen den Veranlagungsbescheid einlegen kann. Der den Feststellungsbescheid hinsichtlich der Gewinnzerlegung ergänzende Bescheid dürfte auch sofort seinen Einfluß auf den Veranlagungsbescheid äußern. Man kann nicht einwenden, daß erst eine rechtskräftige Abänderung des Feststellungsbescheids gemäß § 67 Abs. 2 auf den Einkommensteuerbescheid einwirkt; denn hier handelt es sich nicht um eine Abänderung, sondern um eine Ergänzung, also um einen Teil des erstinstanzlichen Feststellungsbescheids. Immerhin wird vielfach der Steuerpflichtige auf dem vom RFS. vorgezeichneten Weg schneller zum Ziel kommen als dadurch, daß er Ergänzung des Feststellungsbescheids beantragt. Man denke z. B. an den Fall, daß ein Kommanditist an einer Kommanditgesellschaft beteiligt ist, die ihren Sitz außerhalb seines Wohnsitzes hat. Es kann dann vielleicht mehr Zeit verstreichen, bis das BetriebsFinA. das WohnsitzFinA. benachrichtigt, als wenn einfach ein Rechtsmittel gegen den Veranlagungsbescheid des WohnsitzFinA. eingelegt wird.

Jedoch sind grundsätzliche Bedenken dagegen nicht von der Hand zu weisen, daß überhaupt das WohnsitzFinA. in Veran-

lagungsverfahren Feststellungen trifft, die in den Feststellungsbescheid hineingehören, mag dies auch im Wege des vorläufigen Steuerbescheids geschehen. Es kann dann leicht dahin kommen, daß überhaupt ohne jedes vorangegangene Feststellungsverfahren vorläufige Steuerbescheide gegen die Beteiligten erlassen werden, um das Verfahren abzukürzen. Soweit bezüglich des Einkommen, das außerhalb der Gesellschaft (z. B. Einkünfte aus Privatvermögen) erzielt ist, vorläufig veranlagt wird, ist dagegen nichts einzuwenden (vgl. StW. 1930, 297; vgl. auch StW. 1930, 227). Es erscheint aber bedenklich, schlechthin ohne vorangegangene einheitliche Gewinnfeststellung vorläufige Veranlagungsbescheide zu erlassen, die sich auch über das Einkommen verhalten, das der einheitlichen Feststellung unterliegt. Die vorläufige Veranlagung würde dann die Vorschriften der §§ 65 ff. gänzlich unbeachtet lassen. Der RFS. selbst hat in einem Falle, in dem — unzulässigerweise — überhaupt kein Feststellungsbescheid vorausgegangen war, die Einkünfte eines Beteiligten — es handelte sich um eine Gemeinschaft von Vermietern — vorläufig festgesetzt (StW. 1930, 1375); ob nur die außerhalb der Gemeinschaft erzielten Einkünfte berücksichtigt waren, geht aus dem Ur. nicht deutlich hervor.

VI. Diese Grundsätze der Rspr. werden ihre Bedeutung zum mindesten für die Veranlagung der Steuerabschnitte 1930, 1930/31 und 1931 behalten. Am 1. April 1932 sollen an die Stelle der jetzigen §§ 65—67 EinkStG. die neuen §§ 210 c und 210 g AbgD. in der Fassung der MotD. v. 1. Dez. 1930 (RWB. 557 ff.) treten. Zum Teil hat die Rspr. des RFS. in der Fassung dieser Paragraphen ihren Niederschlag gefunden, so z. B., wenn in § 210 c Abs. 4 ausdrücklich vorgeschrieben ist, daß über die Mitunternehmerhaft und die Gewinnquote der Beteiligten Feststellungen zu treffen sind, und daß bei unterbliebenen Feststellungen ein Ergänzungsbescheid zu erlassen ist. Im Gegensatz zur Rspr. des RFS. sind nach § 210 g der künftigen AbgD., wenn Gesellschaften aus mehr als drei Gesellschaftern bestehen, Zustellungsbevollmächtigte zu ernennen, die für sämtliche Gesellschafter Zustellungen in Empfang zu nehmen haben. Bis zur Ernennung dieser Zustellungsbevollmächtigten können Zustellungen einem der Gesellschafter mit Wirkung für alle Gesellschafter zugehen; auf diese Wirkung ist in dem Feststellungsbescheid hinzuweisen. Damit werden zwar die Empfänger der Zustellung auf die Bedeutung des Bescheids gegenüber ihren Mitgesellschaftern hingewiesen. Für diese letzteren aber wird es, wenn sie von der Zustellung nichts erfahren, kaum ein Trost sein, daß der Hinweis in dem ihnen nicht zugestellten Bescheid enthalten ist.

RA. Dr. Fritz S. Strauß, Berlin.

Gesellschafter müßten dann die Feststellung sowohl über ihre Beteiligung an der Gesellschaft überhaupt als auch über ihren Anteil am Gewinn hinterrücken, ohne irgendeine Möglichkeit zu besitzen, sich dagegen zu wehren. Diesem Mißstand kann nur durch eine gegen den klaren Wortlaut des § 66 Abs. 2 EinkStG. erfolgende Gesetzesauslegung begegnet werden. Daß eine so weitgehende Auslegung des Gesetzes möglich ist und erforderlich sein kann, um den in einer Vorschrift enthaltenen Rechtsgedanken auch entgegen dem Wortlaut des Gesetzes unter Berücksichtigung seines Zweckes und seiner wirtschaftlichen Bedeutung Geltung zu verschaffen, hat der RStG. u. a. in der Entsch. des Großen Senats v. 17. Dez. 1927, GrS 1/27: RStG. 22, 239 anerkannt. Die Sache liegt hier so, daß sich das Gesetz über den sachlichen Inhalt der einheitlichen Gewinnfeststellung in § 65 EinkStG. jedenfalls nicht so eindeutig ausgesprochen hat, daß nicht für eine den Sinn und Zweck dieser Einrichtung in den Vorbergrund stellende Auslegung, wie sie unter Ziff. II vorgenommen wurde, Raum blieb. Nun ergibt sich aber bei einer sinn- und zweckmäßigen Auslegung derjenigen Bestimmungen, die das Wesentliche der einheitlichen Gewinnfeststellung, nämlich ihren sachlichen Inhalt darstellen, daß sich diese Auslegung mit dem an sich klaren Wortlaut einer anderen die einheitliche Gewinnfeststellung betreffenden Vorschrift, die sich jedoch auf einen dem wesentlichen gegenüber untergeordneten Punkt bezieht, nicht verträgt. Es wäre nach der Auffassung des Senats verkehrt und würde der Bedeutung der höchstgerichtlichen Rspr. für eine vernünftige Weiterentwicklung des Rechts nicht entsprechen, wenn man einen für richtig erkannten Leitsatz den Grundsatz allein deshalb aufgeben würde, weil man sonst in einem untergeordneten Punkte zu einem Konflikt mit dem klaren Wortlaut des Gesetzes käme. Man wird vielmehr in einem solchen Falle zu versuchen haben, der Gesetzesvorschrift, die einer Durchführung des für richtig erkannten Grundsatzes im Wege steht, eine gegebenenfalls auch dem Wortlaut entgegenstehende Auslegung zu geben, die eine Anpassung und Eingliederung der Einzelbestimmung in den Rahmen des Ganzen ermöglicht.

3. Nach der Begründung zu § 66 EinkStG. (Begründung S. 70) findet die Veräußerung der Rechtsmittelbefugnis der nicht geschäftsführenden Gesellschafter ihre Rechtfertigung darin, daß die nicht geschäftsführenden Gesellschafter auch nicht gelegentlich eines Rechtsmittels Einblick in die Verhältnisse der Gesellschaft bekommen sollten, der ihnen nach den Grundätzen des Privatrechts und der Regelung des Innenverhältnisses verwehrt bleiben sollte. Diesem durchaus verständlichen Bestreben des Gesetzes kann aber, auch wenn man den nicht geschäftsführenden Gesellschaftern den Rechtsmittelweg gegen die einheitliche Gewinnfeststellung nicht grundsätzlich erschließt, durch eine entsprechende Beschränkung des Rechtsmittels Rechnung getragen werden. Auch nach der erweiterten Auffassung des Senats über den Inhalt der einheitlichen Gewinnfeststellung bildet die Feststellung des einheitlichen Gewinns der Gesellschaft, wie er sich regelmäßig aus der gegebenenfalls steuerlich berichtigten Handelsbilanz ergibt, einen wesentlichen Teil der einheitlichen Gewinnfeststellung. Die bei der Ermittlung dieses bilanzmäßigen Gesellschaftsgewinns auftretenden Meinungsverschiedenheiten zwischen der Steuerbehörde und den Pflichtigen beziehen sich regelmäßig auf die Bewertung der einzelnen Bilanzposten, die Zulässigkeit von Rücklagen, die Zugehörigkeit bestimmter Gegenstände zum Gesellschaftsvermögen u. a. In allen diesen Streitfragen muß der nicht geschäftsführende Gesellschafter von der Rechtsmittelbefugnis ausgeschlossen bleiben, und zwar nicht nur aus den in der Begründung angegebenen Gründen, sondern auch deshalb, weil die Aufstellung der Gesellschaftsbilanz grundsätzlich Aufgabe der geschäftsführenden Gesellschafter ist, denen es auch zukommt, da, wo bei der Bilanz aufstellung das kaufmännische Ermessen eine Rolle spielt oder ein Wahlrecht zwischen verschiedenen Bilanzansätzen gegeben ist (z. B. Ansatz von Gegenständen des Anlagekapitals mit dem Anschaffungspreis, dem niedrigeren gemeinen Werte oder einem Zwischenwert), der Steuerbehörde gegenüber das Ermessen oder die Wahl auszuüben. Daher muß die Rechtsmittelbefugnis der nicht geschäftsführenden Gesellschafter grundsätzlich auf diejenigen Einwendungen beschränkt bleiben, die außerhalb der Ermittlungen des bilanzmäßigen Gesellschaftsgewinns liegen, d. i. in erster Linie die Frage der Beteiligung an der Gesellschaft als Mitunternehmer überhaupt (dieser Einwand kann allerdings, wenn es sich z. B. um die Frage Mitunternehmer oder typischer stiller Gesellschafter handelt, auch den eigentlichen Gesellschaftsgewinn berühren und ist dann auch insoweit zulässig) und die Frage der Gewinnbeteiligungsquote. Daneben kommen noch diejenigen Einwendungen als zulässig in Betracht, die sich auf Punkte beziehen, die gerade den betreffenden Gesellschafter für seine Person angehen, z. B. die Höhe von Sondervergütungen oder von sog. persönlichen, nicht durch die Bücher gelauenen Werbungskosten (vgl. dazu Entsch. des RStG. v. 22. Febr. 1928, VI A 285/27: StR. 1928 Nr. 260).

4. Aus den Ausführungen zu Ziff. 3 ergibt sich, daß der Feststellungsbescheid nicht nur, wie das in § 111 EinkStG. Ausf. Best. vorgeesehen ist, den geschäftsführenden, sondern allen Gesellschaftern zuzustellen ist. Eine Zustellung an die einzelnen Gesellschafter erübrigt sich insoweit, als etwa ein Beteiligter als Vertreter für die anderen Beteiligten bestellt ist. Dabei können aber keinesfalls die geschäftsführenden Gesellschafter ohne weiteres als zur Vertretung der von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter bestellt angesehen werden. Dagegen kann wohl für die Regel die Zustellung an die Gesellschaft als allen geschäftsführenden Gesellschaftern gegenüber wirksam erachtet werden. Soweit hiernach einem Beteiligten gegenüber eine wirksame Zustellung nicht erfolgt ist, ist die Rechtsmittelfrist diesem Beteiligten gegenüber nicht in Lauf gesetzt. Er kann daher nachträgliche Zustellung des Feststellungsbescheides verlangen mit der Maßgabe, daß er nunmehr gegen den Feststellungsbescheid — als nicht geschäftsführender Gesellschafter mit den oben angeführten Beschränkungen — im Rechtsmittelwege vorgehen kann.

IV. Hiernach ergibt sich für den vorliegenden Fall folgende Rechtslage. Das Vorgehen des Beschw. bezweckt in erster Linie die Zustellung des Feststellungsbescheides an seine Person und kann insoweit nicht Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens bezüglich der Veranlagung des Beschw. sein. Es sei aber bemerkt, daß dieses Verlangen berechtigt ist, gleichgültig, ob der Beschw. zur Geschäftsführung befugt war oder nicht. Denn auch wenn der Beschw. zur Geschäftsführung befugt war, konnte im vorliegenden Falle mit Rücksicht auf sein Auscheiden aus der Gesellschaft die Zustellung an die Firma ihm gegenüber keine Wirkung haben. Gleichzeitig wird eine Ergänzung des Feststellungsbescheides durch amtliche Feststellung der auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile vorzunehmen sein. Dadurch werden an sich die Belange des Beschw. gewahrt, denn er kann nunmehr den Feststellungsbescheid mit den ordentlichen Rechtsmitteln wegen der Höhe seines Gewinnanteils anfechten und erreichen, soweit er mit seinen Einwendungen durchdringt, nach § 67 Abs. 2 EinkStG. ohne weiteres eine Berichtigung seines Einkommensteuerbescheides, auch wenn dieser inzwischen unanfechtbar geworden war.

Es fragt sich aber, ob der Einwand des Beschw. nicht auch in verfahrensrechtlicher Beziehung im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen war. Das Fehlen einer Verfahrensvoraussetzung, das zu einer Aufhebung der Veranlagungsbescheide von Amts wegen führen müßte, hat der erk. Sen. in der Entsch. vom 22. Febr. 1928, VI A 479/27: StR. 1928 Nr. 193 für den Fall bejaht, daß eine vorzunehmende einheitliche Gewinnfeststellung nicht vorlag. Wenn es aber, wie hier, nur an der Vollständigkeit des Feststellungsbescheides oder an der Zustellung an alle in Betracht kommenden Beteiligten fehlt, kann das Fehlen einer Voraussetzung des Einzelveranlagungsverfahrens nicht angenommen werden. Es kommt dann höchstens ein auf Rüge zu beachtender wesentlicher Verfahrensmangel bezüglich der Einzelveranlagung in Betracht, der darin liegen kann, daß die einheitliche Gewinnfeststellung, auf der sich die Einzelveranlagung aufbaut, mangels Zerlegung des Gewinns unvollständig ist. Im endgültigen Ergebnis sind zwar die Beteiligten gegen etwaige Nachteile, die sich aus einem Fehlen der Zerlegung des Gewinns im Feststellungsbescheid ergeben, durch § 67 Abs. 2 EinkStG. und dadurch geschützt, daß sie eine nachträgliche Ergänzung des Feststellungsbescheides verlangen und den Ergänzungsbescheid bei unrichtiger Verteilung des Gewinns anfechten können. Wenn aber im Veranlagungsverfahren ohne sachliche Nachprüfung einfach eine bestimmte Quote des Gesamtgewinns, die dem in der Einkommensteuererklärung angegebenen Beteiligungsverhältnis entspricht, der Besteuerung zugrunde gelegt wird, und wenn weiter im Rechtsmittelverfahren bezüglich der Veranlagung eine sachliche Nachprüfung der Beteiligungsquote nicht zugestanden wird, so können sich daraus doch vorübergehende Nachteile für die Beteiligten insofern ergeben, als durch die dem Pflichtigen im Feststellungsverfahren gegebene Anfechtungsmöglichkeit die Wirksamkeit des Veranlagungsbescheides nicht gehemmt und die Erhebung der Steuer nicht aufgehalten wird (vgl. § 235 RWbG.). Die Sache liegt hier gegenüber den Fällen, in denen bei der einheitlichen Gewinnfeststellung bereits eine Feststellung über die Höhe der Gewinnanteile getroffen und diese Feststellung angefochten wurde, insofern anders, als in diesen Fällen, in denen zwar der angefochtene Gewinnanteil bei der Veranlagung ohne weiteres zugrunde zu legen ist, wenigstens in einem Verfahren auf Grund der amtlichen Ermittlungspflicht des FinV. eine Prüfung der Höhe der einzelnen Gewinnanteile vorgenommen werden mußte, während hier eine solche Prüfung überhaupt fehlt. Diejem. Nachteil kann dadurch abgeholfen werden, daß man bei der Einzelveranlagung, soweit eine Zerlegung des Gesellschaftsgewinns im Feststellungsbescheid nicht vorgenommen wurde, eine entsprechende Verfahrensrüge zuläßt mit der Maßgabe, daß der Pflichtige dadurch die Erteilung eines vorläufigen Veranlagungsbescheides hinsichtlich der Höhe seines Gewinnanteils nach § 82 Abs. 1 RWbG. erreichen kann. Bei der Erteilung eines solchen Bescheides muß aber die Finanzbehörde nach Recht und Billigkeit darüber befinden, ob etwa der ganze dem in der Einkommenserklärung angegebenen



## 21. §§ 13, 17 Nr. 1 KorpStG.; § 13 EinfStG.

1. Wirkt eine Gesellschaft durch Übertragung von Vermögenseinheiten auf eine andere Gesellschaft für ihre Aktionäre ein wertvolles Bezugsrecht auf Anteile der anderen Gesellschaft aus, so kann darin eine verdeckte Gewinnverteilung der Gesellschaft an ihre Aktionäre liegen.

2. Macht eine Erwerbsgesellschaft für eine von ihr beherrschte Gesellschaft Aufwendungen, so dienen die Aufwendungen zur Verbesserung des Vermögens der aufwendenden Gesellschaft insoweit, als die aufwendende Gesellschaft Anteile der bereicherten Gesellschaft besitzt und diese Anteile infolge der Bereicherung im Werte gestiegen sind. †)

Vorbescheid: Die BeschwF. besaß am 1. Jan. 1925 Beteiligungen, die an diesem Tage einen Kurswert von 8638 132 *M* besaßen. Am 19. Febr. 1926 wurde von ihr und einigen ihr nahe-

in Verfolgung einer staatlichen Hilfsaktion abschließt, weder Mitglieds- noch Nichtmitglieds-Geschäfte sind, wenn die Genossenschaft zwar formal, nicht aber tatsächlich Gläubigerin ist, weil diese Stellung dem Staat oder dem Reich zukommt, ist bei der durch § 4 ABGd. gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise einleuchtend.

3. Der dritte Kreis von Geschäften, den das FinGer. zu prüfen hatte, zerfällt in zwei Gruppen; zunächst in jene, bei welcher das Gericht annimmt, daß es sich bei wirtschaftlicher Betrachtung überhaupt nicht um Mitglieds-Geschäfte handelt. Ein solcher Fall liegt z. B. vor, wenn ein Darlehen an eine GmbH. gegeben wird, die zwar nicht selbst Mitglied ist, deren sämtliche Gesellschafter aber der Genossenschaft angehören (vgl. RZf.: StW. 1928 Nr. 668). Erst recht muß dies gelten, wenn der Kredit einem Verein eingeräumt wird, der mangels Rechtsfähigkeit überhaupt nicht Genosse sein kann, dessen sämtliche Mitglieder aber Genossen sind. Daß in diesen Fällen nicht die formale rechtliche Gestaltung, sondern die tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse maßgebend sind, ist anerkanntes Recht und entspricht durchaus der Rspr. des RZf.

Die zweite Gruppe bilden die Geschäfte, welche vom FinGer. eindeutig als Nichtmitglieds-Geschäfte bezeichnet worden sind, und bei welchen auch eine wirtschaftliche Betrachtung der Verhältnisse die rechtliche Beurteilung nicht ändert. Hier ist das Ur. der Rspr. des RZf. gefolgt.

II. Der RZf. hat in mehreren Entsch. ausgesprochen, daß Geschäfte mit Nichtmitgliedern steuerlich nur dann zulässig sind, wenn sie im Einzelfalle aus besonderer zwingender Veranlassung im Interesse der Verfolgung der eigentlichen Genossenschaftszwecke geboten waren (vgl. StW. 1928 Nr. 670; 1929 Nr. 433, 828), oder wenn es sich um ganz geringfügige Geschäfte handelt (vgl. StW. 1928 Nr. 167; 1929 Nr. 282; RZf. 25, 79). Er hat diese Rspr. im vorl. Ur. bestätigt und zur Beurteilung der Geringfügigkeit der Verstöße die Geschäftsausdehnung der Genossenschaft vergleichend herangezogen; damit scheint er auch die noch in einem Ur. v. 27. März 1928 (StW. 1928 Nr. 669) vertretene, nicht ganz überzeugend begründete Ansicht aufgegeben zu haben, daß der Geschäftsumfang bei der Prüfung der Schädlichkeit oder Unschädlichkeit der Verstöße nicht zu berücksichtigen ist.

Während die Frage, ob bestimmte Geschäftsabschlüsse ein Einzug über den Mitgliederkreis darstellen, eine vom RZf. in letzter Instanz zu entscheidende Rechtsfrage ist, gehört die Beurteilung der Geringfügigkeit eines Verstoßes, die erst bei dem Abschluß eines echten Nichtmitglieds-Geschäftes stattfinden kann, zur Tatsachenwürdigung, deren Nachprüfung in der Rechtsbeschwerdeinstanz nicht mehr möglich ist. Dies gilt, der Natur der Sache nach, aber nicht nur, wenn die Steuerbefreiung versagt, sondern auch dann, wenn sie gewährt wird. Es ist zu begrüßen, daß der RZf. dies ausdrücklich festgelegt hat.

Im übrigen aber ist bei der Anwendung der Urteilsgrundsätze auf ähnlich gelagerte Tatbestände große Vorsicht am Platze, da es lediglich von dem Einzelfalle abhängt, ob „minima non curat praetor“.

N. Prof. Dr. Rheinström, München.

Zu 21. Das vom Urteil behandelte Problem tritt klarer hervor, wenn man den Tatbestand vereinfacht und annimmt, die beschwerdeführende AktG. sei die alleinige Aktionärin der U.-AktG., die demnach nicht als Dachgesellschaft eines Konzerns, sondern als alleinige Holdinggesellschaft der BeschwF. fungiert. Letztere hat die Gesamtkonten der U.-AktG. im Nennbetrage von 380 000 *RM* gezeichnet. Sie verkauft alte Aktienpakete im Nennbetrage von 4 964 000 *RM* an die U.-AktG. zum Preise von 2 482 000 *RM*, während der reelle Wert betragslich höher ist, etwa 8 638 000 *RM*. Wie hoch sich der Steuerbuchwert bei der BeschwF. stellt, ergibt sich aus dem Urteil nicht; sagen wir 4 964 000 *RM*, also gleich dem Nominalwerte (anscheinend war er höher). Die U.-AktG. hatte dagegen zu entrichten a) 2 102 000 *RM*, b) die 380 000 *RM*, welche die BeschwF. für die U.-AktG.-Aktien schuldet, c) 5 000 000 *RM*

stehenden Gesellschaften eine U.-AktG. mit einem bar eingezahlten Grundkapital von 500 000 *M* gegründet. Sie sollte als Dachgesellschaft die gemeinsamen Angelegenheiten der Industrie-Gruppe verwalten, der die BeschwF. angehört. Die BeschwF. übernahm von der neuen Gesellschaft Aktien im Nennbetrage von 378 000 *M*, wodurch sie die maßgebende Beteiligung bei der Dachgesellschaft erwarb. Am 8. März 1928 verkaufte die BeschwF. an die neu gegründete AktG. den größten Teil ihrer Beteiligungen. Es handelte sich um Aktien im Nennbetrage von 4 964 000 *M*. Der Preis wurde auf 50 v. H. des Nennbetrages, also auf 2 482 000 *M* vereinbart. Die BeschwF. erhielt 2 102 000 *M* in bar, auf den Rest von 380 000 *M* wurden Aktien der neuen AktG. im Nennwert von 380 000 *M* angerechnet. Außerdem wurde ausbedungen, daß den Aktionären der BeschwF. ein Bezugsrecht auf Schuldverschreibungen der neu gegründeten AktG. im Verhältnis von 200 *M* Aktien zu 200 *M* Schuldverschreibungen, also von 1:1, ohne Gegenleistung der Aktionäre zur Verfügung gestellt wurde. Streitig ist, wie die von der neuen AktG. ge-

Schuldverschreibungen, deren reellen Wert wir vorläufig nach Anleitung des Urteils auf 2 900 000 *RM* annehmen wollen. Wie hat nun zunächst die BeschwF. steuerlich (nicht handelsrechtlich) zu buchen? Der Steuerbuchwert mit 4 964 000 *RM* ist weggefallen. Dagegen hat sie sicher erhalten die Posten a und b, also 2 102 000 *RM* und 380 000 *RM* = 2 482 000 *RM*. Vier Fragen bleiben strittig. Ist nicht auch noch aufzubuchen:

1. Der Unterschied zwischen dem Steuerbuchwerte 4 964 000 *RM* und den 2 482 000 *RM*, also ebenfalls 4 964 000 *RM*?

2. Oder sogar der Unterschied zwischen dem wahren Werte von 8 638 000 *RM* und den 2 482 000 *RM*? Also 6 156 000 *RM*?

3. Der den Aktionären durch die Gratis-schuldverschreibungen zustießende Vermögensvorteil (Bonus)?

4. Endlich in welcher Höhe?

Zu 1. u. 2. In Wahrheit handelt es sich gar nicht um einen Kauf, sondern wirtschaftlich um eine Einbringung, bei der anscheinend die Vorschriften über die Sachgründung (§ 185) resp. über die Nachgründung (§ 207 HGB.) nicht beobachtet sind. Welche Folgen das handelsrechtlich hat, ist steuerrechtlich gleichgültig, weil die Beteiligten den Übergang der Aktienpakete als rechtsgültig behandeln. Steuerrechtlich steht eins fest: die BeschwF. hat die KapVerkSt. nach § 6 a KapVerkSt. zu entrichten. Das ist schon ein deutlicher Hinweis auf die Unrichtigkeit des Standpunktes der BeschwF., die nur 2 482 000 *RM* buchen will. Einkommensteuerrechtlich hat man m. A. n. zu fragen: Liegt in der Einbringung bereits die Realisierung eines Gewinnes, und zwar in Höhe der durch die Einbringung bewirkten Wertsteigerung der im Besitze der BeschwF. befindlichen 380 000 *RM* U.-AktG.-Aktien? (die Frage des Bonus [Nr. 3. u. 4.] bleiben dabei vorläufig ausgeschlossen). Mit dieser Kardinalfrage beschäftigt sich das Urteil aber nicht.

Nach der früheren Stellungnahme des RZf. speziell beim Tausch (s. Struy, § 19, 87; JW. 1929, 2078 Note) wäre die Frage schlechthin zuungunsten der BeschwF. im Sinne der Realisierung zu bejahen. Der RZf. hat sich aber selbst revidiert (StW. 1930 Nr. 483). Nicht jeder Tausch und nicht jede Einbringung ist bereits eine Realisation. Nicht die juristische Gestaltung entscheidet darüber. Vielmehr ist in jedem einzelnen Falle zu prüfen, ob es sich — um den Ausdruck von Becker gerade bei der Einbringung (StW. 1930, 679 und StW. 1930, 1923 Nr. 1254) zu gebrauchen — um eine wirkliche Realisierung oder nur um eine Vorbereitung zu ihr handelt. Anstatt die Frage formalistisch zu lösen, ist sie also auf das wirtschaftliche Gebiet hinübergeschoben. Damit ist aber der subjektiven Einstellung ein weites Feld eröffnet. Die Ansichten werden leicht differieren. Ich habe einmal eine Holdinggesellschaft verwalten und rechnete mir an den Bilanztagen mit großem Vergnügen aus, wie viel die „stillen“ Reserven betragen, gemessen am Unterschiede des Kurs- und Buchwertes. Dann kam in den ersten Jahren unseres Jahrhunderts die große Eisenkrise, und die „Reserven“ waren weg. Eine solche Erfahrung kuriert von allen Milchmädchenrechnungen, wenn man mit Aktien zu tun hat, die man halten will. Sehr richtig verneint RZf.: StW. 1930 Nr. 1055 aus diesem Grunde beim Report die Herausrechnung von Zwischengewinnen, obwohl es sich hier sogar um fungible Kurspapiere handelt. Wenn demnach die BeschwF. z. B. ihre nom. 4 964 000 *RM* alte Aktienpakete in die U.-AktG. gegen Aktien derselben in Höhe von sogar 8 638 000 *RM* eingebracht hätte, so wird der Kaufmann trotz des hohen Nennwertes der U.-AktG.-Aktien darin schwerlich eine Gewinnrealisierung für die BeschwF. erblicken: Für ihn hat sich gar nichts geändert. Ob die BeschwF. die alten Aktienpakete direkt in ihrem Depot hat oder indirekt durch die sie repräsentierenden, nicht zum Verkaufe bestimmten Aktien der U.-AktG., ist wirtschaftlich wenigstens dasselbe. Für die BeschwF. ist lediglich die Benennung eine andere geworden: U.-Aktien anstatt alte Aktien (so auch bei Umwandlung einer Gewerkschaft in eine AktG. [JW. 1929, 524]). Im Falle unseres Urteils — die BeschwF. ist nicht die Alleinaktionärin — liegt die Sache für den Kaufmann noch einfacher. Hier



währte Gegenleistung buchmäßig zu bewerten ist. Die Beschw. will sie mit dem vereinbarten Kaufpreis von 2 482 000 M ansetzen, so daß die als Gegenwert mitempfangenen 380 000 M Aktien der Dachgesellschaft mit dem Nennbetrage bewertet sein würden. Das FinV. hat den Kurswert der von der Beschw. hingegebenen Aktien für den 31. Dez. 1925 mit 8 621 000 M ermittelt und hat gefolgert, daß die empfangenen nominell 380 000 M Aktien mit 6 139 800 M zu bewerten seien.

Bei dem Geschäfte, das den Übergang der Aktienpakete in die Wege leitete, handelte es sich nicht lediglich um einen Austausch von Wertem zwischen den beiden Vertragsschließenden. Die Beschw. hat auch wertvolle Leistungen zugunsten ihrer Aktionäre ausbedungen. Einen ungefähren Anhalt dafür, welchen Kapitalwert die den Aktionären zugewendeten Bezugsrechte besitzen, kann man aus dem Briefe des Generaldirektors der Beschw. v. 28. Febr. 1928 gewinnen. Er schreibt u. a., daß nach Ausübung des Bezugsrechts die Aktien der Beschw. um 58 v. H. gesunken seien. Da das Grundkapital der Beschw. 5 000 000 M beträgt, läßt sich danach der Wert der den Aktionären ausbedungenen Bezugsrechte auf 2 900 000 M schätzen. Diese 2 900 000 M dürften nicht unter den Tisch fallen, wenn das FinV. den Wert von Leistung und Gegenleistung abwägen wollte.

Die Beschw. legt Wert darauf, daß die Hingabe der Aktienpakete an die neu gegründete AktG. nicht als Einbringung von Sachwerten, sondern als Verkauf angesehen wird. Es kann ihr darin gefolgt werden. Unberechtigt ist aber ihre weitere Forderung, daß die von ihr vereinbarten Kaufpreise ohne jede Prüfung steuerlich anzuerkennen seien. Zunächst ist zu berücksichtigen, daß die Beschw. außer dem Kaufpreis, den sie selbst empfangen hat, noch ihren Aktionären die bereits gekennzeichneten Vorteile zugewendet hat. Diese Vorteile wirken ähnlich, wie wenn die Beschw. ihren Aktionären einen Bonus zugewendet hätte. Jedenfalls können die Vorrechte der Aktionäre, da nicht die Beschw. ihr Aktienkapital vermehrt hat, die Vorrechte der Aktionäre sich also nicht auf den Bezug von Aktien oder Obligationen der Beschw. beziehen, nicht

müßte die bloße durch die Einbringung hervorgerufene Wertsteigerung der U.-AktG.-Aktien bei gleichem Nennbetrage als Gewinnrealisation aufgefaßt werden. Der Zusammenhang ist ein noch entfernterer. Die U.-Aktien sind nicht zum Verkaufe bestimmt; ein Marktpreis existiert nicht. „Zwischen Lipp und Beckersrand.“ Das zeigt eindringlich die jetzige Vorseheroute. Zugabe ist, daß in weiten Kreisen gerade des Richteriums eine andere Anschauung sich geltend macht. Viele betrachten nach alter Gewöhnung den sog. gemeinen Wert als etwas Objektives, mit dem man rechnen kann. Früher herrschten aber stabilere Verhältnisse. Eine Gewinnrealisation wird man also im Beispielsfalle wohl nicht annehmen haben (zweifelnd Becker: StW. 1930, 784). Aber auch keinen Verlust. Denn wirtschaftlich hat die Beschw. die alten Aktienpakete noch. Die Beschw. kann durch einen angeblichen Verkauf nicht künstlich eine Unterbilanz schaffen. Das führt zu dem Ergebnis: Entscheidend ist für die Beschw. (anders nach § 19 EinkStG. für die U.-AktG.) der Steuerbuchwert. Steuerlich bleibt ihre Bilanz unverändert, weil auch ihre wirtschaftliche Lage dieselbe bleibt.

Zu 3. Wird das Ergebnis durch die Gewährung des sog. Bonus ein anderes? Becker: StW. 1930, 782 sagt: Die Entsch. irre, wenn sie etwa glaube, daß es bei Einräumung eines Bezugsrechtes auf Obligationen ähnlich sei wie auf junge Aktien, das bekanntlich keinen Gewinn darstellt. Allein einen so handgreiflichen Fehler kann man dem ersten Senate schon deshalb nicht zutrauen, weil das grundlegende Bonusurteil (StW. 1929, 2457) gerade von ihm herührt. Der Ausdruck Bonus ist vieldeutig. Er umfaßt einmal ein besonders günstiges Bezugsrecht auf junge Aktien. Das ist kein Gewinn der AktG.; sie nützt bloß eine Gewinnchance nicht aus (StW. 1929, 2458 unter 1). Unter Bonus versteht man aber auch andere Vorteile, z. B. Gratis- oder Vorratsaktien, Barzahlungen oder, wie vorliegend, bonds. Auch Becker betrachtet ihre Ausrichtung als wie vorliegend, bonds. Recht also materiell doch wohl auf dem verschleierte Dividende, Recht also materiell doch wohl auf dem Standpunkte des Urteils. Die wirtschaftliche und steuerliche Anschauung decken sich in diesem Punkte. Selbst wenn man einen Vorteil zugunsten Dritter (der Aktionäre) annimmt, wird die Sache so anzusehen sein, als ob der Verprechensempfänger, also die Beschw., die bonds erhalten und ihrerseits dem Dritten (ihre Aktionäre) weitergegeben hätte (StW. 1930 Nr. 380; ähnlich StW. 1929 Nr. 1025; 1930 Nr. 282 u. 645). Der Ausdruck „verdeckte Gewinnausschüttung“ ist eigentlich zu milde; in Wahrheit ist es eine direkte.

Zu 4. In welcher Höhe ist der Bonus zu beziffern? Nach dem Urteile richtet sich der ausgeschüttete Betrag nicht nach den Aufwendungen, sondern nach dem Werte der bonds. Becker billigt das; mit Recht. Wenn eine AktG. statt einer Bardividende ein Aktienpaket verteilt, das ihr nur mit 100% zu Buche steht, aber 200% wert ist, so empfängt der Aktionär 200%. Durch die Ausrichtung ist der Wert für die Beschw. (noch nicht unbedingt für den Aktionär) realisiert. Man sieht hier deutlich den Unterschied zwischen der steuerlichen und handelsrechtlichen Buchung.

wie die üblichen Bezugsrechte (vgl. RzB. 4, 226<sup>1)</sup>) angesehen werden. Sie sind vielmehr von der Beschw., die für diese Bezugsrechte beträchtliche Werte geopfert hat, als verdeckte Gewinnverteilung zu versteuern. Welchen Wert die den Aktionären gewährten Vorteile befehlen haben, ist noch genauer zu prüfen, ebenso wie die Frage, ob eine Besteuerung nach § 10 Abs. 2 KörperStG. am Platze ist.

Der Geldwert der den Aktionären gewährten Vorteile und der von der Dachgesellschaft gezahlte Barpreis sind dann dem Werte der hingegebenen Aktienpakete (8 621 800 M) gegenüberzustellen. Ergibt sich dabei, was zu vermuten ist, noch ein beträchtlicher Unterschied, dann ist die Beschw. aufzufordern, ihre Handlungsweise wirtschaftlich zu erklären. Tut sie das nicht in befriedigender Weise, dann läßt sich annehmen, daß die Mehrwerte, die sie hingegeben hat, ihr nicht verloren sind, sondern in dem höheren Werte ihres Besitzes an Aktien der gegründeten AktG. wieder zutage treten. Denn für die Regel ist davon auszugehen, daß gewerbetreibende Erwerbsgesellschaften nichts verschenken. Die Entäußerung von Werten, die in der Hingabe der Aktienpakete unter dem Kurswert liegt, würde also dazu dienen, andere Vermögensgegenstände der Beschw., nämlich die Aktien, im Werte zu verbessern. Diese Aufwendungen sind nach § 17 Nr. 1 KörperStG. steuerpflichtig, soweit die Verbesserung des Vermögens, d. h. die Steigerung des gemeinen Werts der Aktien, auf dem vorteilhaften Erwerbe der Beteiligungen beruht.

Urteil: Die Beschw. hat mündliche Verhandlung beantragt. Auf Grund der mündlichen Verhandlung hat der Senat wiederum entschieden, daß das Vll. aufgehoben und die Sache zur anderweiten Entsch. an das FinV. zurückverwiesen wird. Auch die Gründe des vorläufigen Bescheids können aufrechterhalten werden.

Es bleibt noch zu prüfen, um welchen Betrag der Wert der bei der Gründung übernommenen Aktien der Dachgesellschaft durch die billige Überlassung der Beteiligungen verbessert worden ist (§ 17 Nr. 1 KörperStG.). Ergänzt wird die Weisung noch insofern, als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang darin zu sehen ist, daß alle an der Gründung der Dachgesellschaft beteiligten Gesellschaften wertvollen Aktienbesitz unter dessen gemeinsamem Werte auf die Dachgesellschaft

Sandesrechtlich sind nur 100% herausgegangen. Steuerrechtlich ist es aber so anzusehen, als ob die AktG. das Aktienpaket zu 200% realisiert und dann diese 200% ausgeschüttet hätte. Es erscheinen demnach höhere Ziffern. Man wird also den Wert der bonds direkt zu schätzen haben.

Der RzB. will anscheinend den umgekehrten Weg der indirekten Schätzung betreten, also die bei der Gesellschaftsteuer häufig befolgte Weibelsmethode (Weinberg, KapVerStG., § 11 Ann. 4 ff.). Er verweist auf die Kursenkung um 58%. Danach hätten die Aktien der Beschw. vorher genau auf Pari gestanden. Ist das richtig? Das ist wichtig; 58 Punkte auf 100% oder 150% sind inkommensurabel. Ferner: Jeder Praktiker weiß, wie gefährlich der Weg der indirekten Schätzung ist. Die Kursenkung kann ganz andere Ursachen haben, z. B. im Urteilsfalle die ungünstige Beurteilung des Zusammenschlusses als solchen, also etwas, was mit den Sachwerten nicht direkt zusammenhängt. Sind mehrere AktG. bei der U.-AktG. beteiligt, so müssen die Dpjer bei andern festgestellt werden. Eine geradezu typische Erscheinung bei Zusammenschlüssen besteht darin, daß jeder Beteiligte haarscharf nachweist, gerade er habe die größten Dpjer zu bringen. Das FinV. müßte also einen Konflikt lösen, an dem die gewiegtesten Kaufleute scheitern. Endlich nehme man der Einfachheit halber an, nur die Beschw. habe Realwerte eingebracht. Dann drücken die 57 Punkte keineswegs den Realverlust aus. Er ist größer. Denn die Beschw. hat sich wegen anderer Vorteile dazu entschlossen (Konkurrenzausschaltung). Der Aktionär rechnet dann so: der Realverlust beträgt etwa 80 Punkte; aber die Dividendenaussichten sind gebessert; Abschlag also nur 59 Punkte.

Wie richtig diese allgemeinen Bedenken gegen die indirekte Schätzung sind, zeigt das Ergebnis: der Obligationenkurs errechnet sich auf 116%. Bonds, die ein solches Agio rechtfertigen, sind selten. Rechnet man in Übereinstimmung mit § 143 RAbgD. mit 100%, so ergeben sich bei der Beschw. folgende Buchungen:

- a) die 2 500 000 R.M.-Obligationen berühren handelsrechtlich die Bilanz überhaupt nicht. Steuerrechtlich gehen sie, eventuell mit ihrem höheren Werte, ein und aus, heben sich also auf.
- b) Der Posten altes Aktienpaket verschwindet. An seine Stelle treten a) Bankkonto 2 102 000 R.M.; b) die U.-AktG.-Aktien 380 000 R.M.; c) die Differenz dieser beiden Posten (2 482 000 R.M.) mit dem alten Steuerbuchwerte 4 964 000 R.M., also 2 482 000 R.M. als Dpjer, das die Beschw. für die Beteiligung gebracht hat. Steuerlich günstiger ist die vom Urteile gebilligte Vereinerung mit den U.-AktG.-Aktien. Es erscheinen nur 2 Konten: a) Bankkonto 2 102 000 R.M., b) U.-AktG.-Aktien mit 2 862 000 R.M. Man kann dann leichter später den etwa gesunkenen gemeinen Wert der U.-AktG.-Aktien einsetzen. Bei einem Sonderkonto, also einem immateriellen Konto, hat das bekanntlich seine Schwierigkeiten (StW. 1928, 628; StW. 1930 Nr. 866).

Dr. Ernst Fieck, Hannover.

<sup>1)</sup> Gutachten v. 14. Dez. 1920, ID 4/20: RzStBl. 1921, 169.

übertragen haben. Wenn die Beschw. nicht ganz besondere Gründe vorbringen sollte, wird angenommen werden müssen, daß die drei gründenden Gesellschaften sorgfältig nach dem jeder einzelnen Gesellschaft zugeteilten Aktienbesitz abgezogen haben, wie viele Beteiligungen jede Gesellschaft unter dem gemeinen Werte an die Dachgesellschaft verkauft. Denn die Beschw. konnte kein Interesse daran haben, den Wert der Aktien für die beiden mitgründenden Gesellschaften in die Höhe zu treiben, wenn nicht die beiden anderen Gesellschaften auch den Wert der Aktien durch günstige Beteiligungsverkäufe entsprechend gesteigert hätten. Ganz ebenso wird die Erwägung bei den anderen Gesellschaften anzunehmen sein. Darum ist nicht nur diejenige Wertsteigerung der Aktien, welche durch die Verkäufe der Beschw. entstanden ist, sondern die Wertsteigerung, welche durch die Verkäufe aller drei Gesellschaften entstanden ist, nach § 17 Nr. 1 KörperStG. bei den 380 000 Aktien der Beschw. zu berücksichtigen.

Die Beschw. wendet gegen den grundsätzlichen Gedanken einer steuerlichen Berücksichtigung der Wertsteigerung der Aktien hauptsächlich ein, daß ein unrealisierter Gewinn nicht versteuert werden dürfe. Um dieses Problem handelt es sich jedoch nicht. Ausgangspunkt der Betrachtung darf nur die Steuerbilanz, nicht die Handelsbilanz sein. In der Steueranfangsbilanz für 1925 sind auf Antrag der Beschw., der auf § 107 Abs. 3 EinkStG. gestützt war, die damals noch in ihrem Besitze befindlichen Aktien und Beteiligungen mit dem gemeinen Werte v. 1. Jan. 1925 bewertet worden. Wenn die Beschw. später diese Werte weit unter den Buchansätzen der Steuerbilanz und unter den Kurswerten veräußert, so schafft sie damit buchmäßig Verluste, die jedoch nur künstliche Verluste sind, weil die Beschw. an keinen Fremden verkauft hat, sondern an eine Gesellschaft, deren Anteile sie selbst besitzt. Wenn eine Gesellschaft Werte von einem Konto auf das andere überträgt, dabei künstliche Verluste hervorruft und die Steuerbehörde dem entgegentritt, dann darf nicht eingewendet werden, daß Gewinne versteuert würden. Wie weit die Beschw. recht hätte, wenn sie die niedrigere Bewertung der Beteiligungen in der Handelsanfangsbilanz 1925 auch in der Steueranfangsbilanz 1925 belassen hätte, braucht nicht untersucht zu werden, da dieser Fall eben nicht vorliegt. Und auf den weiteren Einwand der Beschw., daß bei einem Verkaufe der bei der Dachgesellschaft billig zu Buche stehenden Beteiligungen ein höher steuerpflichtiger Gewinn entstehen könnte, braucht in diesem Steuerstreite nicht eingegangen zu werden, da er einen ganz anderen Steuerfall betreffen würde.

(RFG., Vorbesch. u. Ur. v. 18. März und 5. Juni 1930, I A 27/30.)

\*

22. §§ 14 Nr. 2, 17 Nr. 2 KörperStG. 1925. Außerhalb ihrer besonderen Zweckbestimmung kann auch eine Stiftung eine Kasse i. S. § 14 Nr. 2 errichten, an die Zuweisungen steuerfrei bleiben. †)

Die Beschw. ist eine Stiftung, die nach ihrer Satzung folgende Zwecke hat: a) Fortführung und Förderung des Fabrikunternehmens des Stifters, b) dauernde Fürsorge für die wirtschaftliche Sicherung des Unternehmens, c) Erfüllung sozialer Pflichten gegenüber allen Mitarbeitern zur Verbesserung ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Rechtslage, d) Betätigung in gemeinnützigen Einrichtungen und Maßnahmen.

Die Beschw. steht, da sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält und ihr Zweck über die Vermögensverwaltung hinaus vorwiegend darauf gerichtet ist, durch diesen Geschäftsbetrieb wirtschaftliche Vorteile für sich oder zugunsten der in ihrer Satzung bestimmten Personen zu erzielen, nach § 4 Abs. 3 einer Erwerbsgesellschaft gleich. Sie hat aus dem Gewinne des Steuerabschnitts 1927 einem unter den Passiven ihrer Bilanzen geführten Konto „Wohlfahrtsanweisung“ 2000 RM zugewiesen. Nach den unter dem 14. Dez. 1927 aufgestellten Richtlinien dienen die „Rücklagen“ zur Unterstützung

Zu 22. Mit Recht vertritt die Entsch. den Grundsatz, der im § 17 Ziff. 2 KörperStG. seinen Ausdruck gefunden hat: Wenn eine Körperschaft für die Erfüllung der durch die eigene Satzung besonders vorgeschriebenen Zwecke Einkommensbeträge verbraucht hat, so können diese ebensowenig bei Ermittlung des Einkommens der Körperschaft abgezogen werden, wie Einkommensanteile natürlicher Personen, die diese für ihre persönlichen Zwecke verwenden (vgl. Evers, § 17 Anm. 14). Aus diesem Grunde können auch solche Beträge, die zunächst allgemein unter § 14 Nr. 1 kommen könnten, nicht abgesetzt werden, wenn sie gleichzeitig unter § 17 Nr. 2 fallen; das ist logisch, denn solche Beträge würden im vorliegenden Falle eine „Wohltätigkeit“ darstellen, die die Stiftung „an sich selbst“ ausübt, eine Vergünstigung, die einer juristischen Person ebensowenig zugezogen werden kann wie einer natürlichen. Daher ist auch gegen die in der Entsch. zitierte ständ. Rspr. des RFG. (v. 19. Juli 1927, 15. Mai 1928, 30. Juni 1929) nichts zu erinnern. Weiterhin ist aber aus diesem Grundsatz mit zwingender Notwendigkeit zu folgern, daß „Sonderleistungen“ außerhalb einer besonderen Zweckbestimmung i. S. § 17 Nr. 2 steuerfrei zu bleiben haben, wenigstens soweit keine anderen Abzugsverbote in Frage kommen. Da die hier gegebenenfalls in Frage kommenden Zuweisungen nach § 14 KörperStG. i. Verb. m. § 17 Abs. 1 Nr. 7 EinkStG. (mit

der Verksangehörigen. Es werden gewährt Sterbe-, Kranken- und Invalidengeld und Notstandsunterstützungen. Über die Gewährung dieser Zuwendungen entscheidet allein die Stiftungsverwaltung unter Ausschluß des Rechtswegs nach freiem Ermessen. Die Unterstellungen fallen weg, wenn die Rücklagen erschöpft sind. Die Beschw. beansprucht Steuerfreiheit der erwähnten 2000 RM nach § 14 Nr. 2, wonach als abzugsfähige Sonderleistungen anerkannt sind die Zuwendungen an Unterstützungs- und Wohlfahrtskassen des Betriebs, wenn die dauernde Verwendung für die Zwecke der Kassen gesichert ist. Das FinGer. hält die Rückstellung von 2000 RM für steuerpflichtig. Es liege der Schluß nahe, daß es sich bei der streitigen Zuweisung um eine Aufwendung zur Erfüllung des Stiftungszweckes handle. Solche Aufwendungen seien nach §§ 10 Abs. 1, 17 Nr. 2 steuerpflichtig; denn § 17 Nr. 2 bestimmen ausdrücklich, daß Aufwendungen für die Erfüllung der durch die Stiftung, Satzung oder sonstigen Verfassung vorgeschriebenen Zwecke des Steuerpflichtigen bei Ermittlung des Einkommens nicht abgezogen werden dürfen. Vor allem seien auch die Voraussetzungen des § 14 Nr. 2 nicht gegeben, weil keine Kasse im Sinne der Rspr. des RFG. errichtet worden sei.

Die Rechtsbeschwerde kann keinen Erfolg haben. Nach der ständ. Rspr. sind bei Stiftungen Aufwendungen für die Erfüllung der durch die Satzung vorgeschriebenen Zwecke der Stiftungen nach § 17 Nr. 2 auch dann steuerpflichtig, wenn es sich um Aufwendungen handelt, die nach § 14 als Sonderleistungen an sich steuerfrei sind (vgl. RFG. 21, 303; RStBl. 1928, 269; 1929, 573). § 17 Nr. 2 wollte auf diese Weise verhindern, daß Stiftungen, die nicht infolge ihrer Zweckbestimmung nach § 9 Abs. 1 Nr. 7 subjektiv ganz steuerfrei sind, auf dem Wege über die objektive Steuerpflicht zum Teil steuerpflichtig, zum Teil steuerfrei werden könnten.

Wenn hiernach die Errichtung einer Wohlfahrtskasse i. S. von § 14 Nr. 2 satzungsmäßiger Zweck einer Stiftung ist, dann ist die Stiftung auch mit Zuwendungen an eine solche Kasse steuerpflichtig. Dagegen ist es einer subjektiv steuerpflichtigen Stiftung außerhalb ihrer besonderen Zweckbestimmung nicht verwehrt, eine derartige Kasse zu errichten, an die Zuwendungen nach § 14 Nr. 2 steuerfrei sind. Das FinGer. hat nicht festgestellt, daß die Satzung der Beschw. dahin zu verstehen ist, daß die Errichtung einer Kasse i. S. des § 14 Nr. 2 ein eigens gewollter Stiftungszweck der Beschw. sei, es sagt nur, dieser Schluß liege nahe. Man wird die Satzung der Beschw. indessen eher dahin zu verstehen haben, daß die Errichtung gerade einer Kasse, wie sie in § 14 Nr. 2 behandelt ist, nicht ein besonderer Stiftungszweck der Beschw. ist. Insofern wird dies nicht aus den allgemein gehaltenen Bestimmungen unter Punkt A 3 c u. d zu folgern sein. Diese Frage kann jedoch dahingestellt bleiben. Denn für den Steuerabschnitt 1927 sind die streitigen Beträge aus den anderen vom FinGer. angeführten Gründen steuerpflichtig. Danach war eine Kasse, die die Voraussetzungen des § 14 Nr. 2 nach der Rspr. des Senats erfüllte, gar nicht vorhanden. Im übrigen würde auch die von der Beschw. vertretene Meinung, die Verwendung der zugewiesenen Beträge für die Zwecke der Kasse sei deswegen hinreichend sichergestellt, weil ein Ministerium die Aufsicht über die Stiftung führt, unrichtig sein. Die Aufsicht erstreckt sich ihrer Natur nach nur darauf, daß die streitigen Beträge überhaupt im Sinne des Stifterwillens verwendet werden, nicht aber darauf, daß sie gerade einer bestimmten Einrichtung zufließen. Ob die dem Konto zugewiesenen Beträge im Jahre ihrer Verwendung als Betriebsausgaben des Unternehmens vom Bilanzgewinne abgezogen werden dürfen, war im vorliegenden Falle nicht zu entscheiden.

(RFG., 1. Sen., Ur. v. 2. Sept. 1930, I A 169/30.)

\*

23. § 15 Nr. 1 KörperStG. 1925. Die im § 15 Nr. 1 KörperStG. behandelten Rücklagen werden in der Regel nach dem gemeinen Werte der Grundstücke am Ende des

Recht hält Evers in Anm. 12 die besondere Rechtsnorm in § 14 Abs. 1 KörperStG. für überflüssig) abzugsfähige „Sonderleistungen“ darstellen, so bedeutet die Entsch. eine logische Fortentwicklung der Rspr. auf diesem Gebiete.

Anscheinend will die Entsch. — wohl mit Rücksicht auf die immerhin recht formale Vorschrift des § 17 Nr. 2 — die Bestimmungen der Satzung selbst weitherzig auslegen und hierbei soll aus allgemein gehaltenen Bestimmungen ein besonderer Stiftungszweck nicht gefolgert werden, so daß § 17 Nr. 2 KörperStG. nur dann angewandt werden darf, wenn es sich um einen Zweck handelt, der besonders und ausdrücklich in die Satzung aufgenommen worden ist.

Für die familienrechtliche Praxis ergibt sich hieraus wiederum, daß man nicht vorsichtig genug bei dem Entwurf von Stiftungssatzungen sein kann: Zwar soll eine solche Satzung möglichst allen Fällen durch eindeutige Normen gerecht werden, jedoch muß es vermieden werden, Fälle kasuistisch zu regeln, die man sehr viel besser durch allgemeinere Normen erfassen könnte. Dies gilt besonders für die Formulierung der „Zwecke“ einer Stiftung, wo bisweilen rein gefühlsmäßige Sonderwünsche des Stifters unangenehme Folgen haben können, denen nach Möglichkeit vorgebeugt werden muß.

RM. Dr. Albr. D. Dieckhoff, Hamburg.

Steuerabschnitts, für den sie gebildet werden, zu berechnen sein. Wenn sich der gemeine Wert, den die Grundstücke in dem Jahre der Steuererhebung nach § 10 GrEwStG. haben werden, mit ziemlicher Sicherheit schätzen läßt, insbesondere ein bestimmter Mindestwert aller Voraussetzungen zu erwarten ist, kann einem Steuerpflichtigen die Berechnung der Rücklage nach diesem (Mindest-) Werte nicht versagt werden.†)

Die Beschw., eine GmbH., hat Ende 1922 eine Anzahl Grundstücke erworben. Sie hat für den Steuerabschnitt 1925 erstmalig nach § 15 Nr. 1 KorpStG. eine Rückstellung für die GrEwSt. der tot. Hand begehrt, die nach der damaligen Gesetzgebung i. S. log. toten Hand begehrt, die nach der damaligen Gesetzgebung i. S. 1932 zu entrichten war. Die Vorbehörde hat die Rückstellung, davon ausgehend, daß der Zeitraum von 1925—1932 acht Jahre umfasse, mit 1½% (einschl. Gemeinbezugschlag) von 1/3 des gemeinen Wertes der Grundstücke zugewilligt, den die Grundstücke am Ende des Steuerabschnitts 1925 gehabt haben. Den weitergehenden Antrag der Beschw., die Rückstellung nach dem gemeinen Wert zu betragen, den die Grundstücke i. S. 1932 haben werden, wenn die Steuer fällig würde, hat die Vorbehörde mit der Begründung abgelehnt, daß sich dieser Wert Ende 1925 nicht vorherbestimmen ließe.

Die Beschw. rügt falsche Rechtsanwendung. Im Jahre 1932 würden die Grundstücke aller Voraussicht nach den vollen Friedenswert wieder erlangt haben. Davon gehe auch das Ausw. aus.

Die Rechtsbeschwerde ist begründet. Die Berechnungsweise der Vorbehörden ist für zulässig zu erachten; vgl. auch Evers, Anm. 6 zu § 15 (S. 644). Sie wird in der Regel auch anzuwenden sein. Indessen kann einem Steuerpflichtigen von der Beschw. beantragte Berechnung nicht grundsätzlich verweigert werden. Nach § 15 Nr. 1 sind von dem Jahresgewinn einer Körperschaft die für die GrEwSt. der tot. Hand gemachten angemessenen jährlichen Rücklagen abzugsfähig. Rücklagen berechnen sich allgemein nach dem Betrage, zu dem die betreffende Schuld zu tilgen sein wird. Das gilt naturgemäß auch von „angemessenen“ Rückstellungen. Daß im vorliegenden Falle ausnahmsweise die Rücklagen grundsätzlich anders berechnet werden sollten, ist aus dem Gesetze nicht zu entnehmen. Bedenken, die dazu nötigen, bestehen dann nicht, wenn der gemeine Wert, den die Grundstücke in späteren Jahren, hier i. S. 1932, haben werden, mit ziemlicher Sicherheit voraussicht nach zu erwarten ist. Daß die Schätzung auch dann vielweicht, ist ohne wesentliche Bedeutung. Denn es handelt sich nur um Rücklagen. Daß die Schätzung in einem späteren Jahre anders als in früheren ausfallen kann, ist eine Erscheinung, die sich auch bei der Feststellung der gemeinen Werte auf das Ende der jeweiligen Steuerabschnitte zeigen kann. Im übrigen ist „angemessen“ eine Rückstellung jeweils nur dann, wenn sie zusammen mit den Rückstellungen aus früheren Jahren die gesamte, voraussichtlich zu entrichtende Steuer nicht überschreitet.

Die Vorentscheidung ist hiernach aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif und an die Vorbehörde zurückzuverweisen. Sie hat festzustellen, ob sich der gemeine Wert, den die Grundstücke i. S. 1932 haben werden (der nicht der Friedenswert zu sein braucht) i. S. der vorstehenden Ausführungen schätzen läßt, und hat diesen Wert gegebenenfalls zu ermitteln.

(RFG., 1. Sen., Urt. v. 16. April 1929, I A 841/28.)

Zu 23. Die rechtliche Beurteilung der Frage erscheint zutreffend. Angemessen sind Rücklagen unzweifelhaft in erster Linie dann, wenn sie der wirklichen Höhe der in Zukunft zu zahlenden Steuer entsprechen. Es kommt daher im Einzelfalle darauf an, ob eine Schätzung des künftigen gemeinen Wertes des Grundstücks möglich ist. Der RFG. nimmt an, daß diese Möglichkeit nicht grundsätzlich verneint werden kann. Selbstverständlich werden aber im Einzelfalle Schwierigkeiten bestehen. Ob der gegenwärtige gemeine Wert die Tendenz des Steigens oder des Fallens aufweist, ist mit Sicherheit kaum jemals zu bestimmen. Gewisse, schon jetzt bekannte Umstände können aber bei der Schätzung zugrunde gelegt werden. So kann z. B. der Umstand, daß die Aufwertungshypotheken am 1. Jan. 1932 fällig werden, sowohl für die Schätzung des fraglichen Grundstückwertes als auch für die allgemeine Konjunktur d. J. 1932 von Bedeutung sein. Bei Mietsgrundstücken kann die schon jetzt festzustellende Tendenz einer weiteren Lockerung der Zwangswirtschaft aufstellende Tendenz der gemeinen Werte hinweisen. Die Senkung des Reichsbankdiskonts würde an sich ebenfalls zu einer Steigerung der Grundstückswerte führen müssen, jedoch läßt sich nicht mit Sicherheit sagen, ob der gegenwärtige niedrige Diskontsatz beibehalten werden wird, und ob er im Falle der Steigerung zu einer allgemeinen Senkung der Hypothekenzinsen und der sonstigen verkehrsüblichen Zinsen führen und damit eine Steigerung der Grundstückswerte herbeiführen wird. Bisher ist eine solche Steigerung trotz der Senkung des Reichsbankdiskonts nicht zu verzeichnen gewesen. Eine gewisse Unsicherheit wird also bei der Abschätzung des künftigen gemeinen Wertes von Grundstücken immer bestehen. Da aber der Zweck der

24. § 18 KorpStG. Eigene Anteile einer GmbH. sind in der Liquidationsschlußbilanz mit 0 zu bewerten. Das Liquidationsschlußvermögen kann nicht um den vor und bis zur Liquidation vorhandenen Wert der eigenen Anteile erhöht, es kann auch nicht aus dem Anfangsvermögen der damals noch vorhandene, umsatzfähige Wert eigener Anteile ausgeschieden werden.†)

Streitig ist, ob und wie hoch eigene Anteile einer in Liquidation getretenen GmbH. in der Liquidationsschlußbilanz bewertet werden müssen. Die Beschwerdegegnerin hatte eine Bewertung unterlassen, da mit der Liquidation die eigenen Anteile ihren Wert verlieren und das vorhandene greifbare Vermögen auf die im freien Verkehr befindlichen Gesellschafteranteile zu verteilen sei.

Das FinA. hat anfänglich den Nennwert der zwei im Besitz der Beschwerdegegnerin befindlichen Anteile mit 7000 RM dem Liquidationsvermögen hinzugelegt. In der Einspruchsentscheidung hat es den Anteilswert noch um 3634 RM erhöht. Es hatte inzwiischen dem Gesellschaftsversammlungprotokoll entnommen, daß auf jeden der 13 im freien Verkehr befindlichen Geschäftsanteile eine Liquidationsquote von 5317,31 RM entfallen würde. Dieser Betrag würde geschmäälert werden, wenn die beiden eigenen Anteile an der Verteilung des Liquidationserlöses teilnehmen würden. Es würden also im Augenblick der Liquidationsschlußbilanz die beiden Anteile nur verkauft werden können, wenn so viel gezahlt werden würde, daß bei der Schlussverteilung auf die übrigen Anteile derselbe Betrag entfallen würde wie bisher. Da in dem gleichen Augenblicke der Bezahlung der Anteile auch die Verteilung wieder vorgenommen würde, also der für die Anteile zu zahlende Betrag sofort zurückgezahlt werden würde, sei der Wert eines Anteils genau so hoch wie der Betrag, der dafür im Zeitpunkt der Liquidationsschlußbilanz aufzuwenden wäre. Die beiden eigenen Anteile seien daher mit je 5317 RM zu bewerten, insgesamt also mit 10634 RM. Nur in diesem Falle trete eine Schmälerung des auf die übrigen Gesellschafter entfallenden Betrages nicht ein.

Das FinGer. hat der Berufung der Beschwerdegegnerin stattgegeben. Es hat die Nichtbewertung der eigenen Anteile in der Liquidationsschlußbilanz gestützt auf die Entsch. v. 8. Febr. 1929 I A 359 und 360/28 (RFG. 25, 40), wonach eigene Anteile einer GmbH. bei der Auflösung der Gesellschaft wertlos werden.

Die Rechtsbeschwerde des FinA. ist nicht begründet. Der Auffassung des FinGer. ist beizutreten. Sind aber die eigenen Anteile in der Liquidationsschlußbilanz mit 0 anzusetzen, so stellen sie eben keinen verteilungsfähigen Wert mehr dar. Man könnte zwar daran denken, das verteilungsfähige Vermögen zunächst auch auf die eigenen Anteile zu verteilen. In diesem Falle würde vorliegend der Liquidationsanteil sich statt auf 69 125,15:13 = 5 317,32 RM, auf 69 125,15:15 = 4 608,35 RM berechnen. Allein der danach sich ergebende Wert für die zwei eigenen Anteile der Gesellschaft mit 9 216,70 RM müßte dann wieder auf die 13 Gesellschafter mit je 708,97 RM verteilt werden. Das Ergebnis wäre das gleiche wie bei einer unmittelbaren Verteilung auf die 13 im freien Verkehr befindlichen Geschäftsanteile. Was dem FinA. als unbefriedigend vorkommt, ist die Tatsache, daß beim Besitz von eigenen Anteilen der Gewinn nach § 18 geringer ausfällt, als wenn keine eigenen Anteile vorhanden sind oder wenn die eigenen

Schätzung nur die Bemeßung von Rücklagen ist, bedarf es nicht einer sicheren und festen Bestimmung des künftigen Wertes, sondern nur einer überschläglichen Schätzung. Eine solche wird im einzelnen Falle immerhin möglich sein.

RM. Dr. Ernst Hagelberg, Berlin.

Zu 24. Der Entsch. ist beizutreten; die Begründung befriedigt freilich nicht völlig. Der RFG. stützt das Urteil auf den Wortlaut des § 18 KorpStG.; indessen entspricht das Ergebnis auch dem Zweck dieser Bestimmung. § 18 ist einer der Fälle, in dem sich der allgemeine Gedanke durchzieht, daß unrealisierte und daher noch unbesteuerbare Gewinne im Augenblick der Realisierung zu versteuern sind. Zu versteuern ist nur der tatsächliche Gewinn; bei der Feststellung des Gewinnes kann daher nur das tatsächlich zur Verteilung kommende Vermögen berücksichtigt werden, nicht das Vermögen, welches die GmbH. besitzen würde, wenn sie ihre eigenen Anteile vor der Liquidation verkauft hätte. Auch sonst wird ja nur der wirkliche Gewinn versteuert, nicht der Gewinn, der hätte erzielt werden können. Im übrigen ist es nicht einer jeden GmbH. praktisch möglich, ihre eigenen Anteile zu veräußern. Vielsach besitzen GmbH. einen Teil ihrer Anteile jahre-, sogar jahrzehntelang. Vor der Liquidation wird ihnen die Veräußerung dieser Anteile nicht immer gelingen, wenn sie auf einem angemessenen Preis bestehen. Werden aber die Anteile zu einem geringen Preise verkauft, so tritt dadurch eine Schädigung der anderen Gesellschafter ein; denn dann wird der auf jeden Gesellschafter bei der Verteilung entfallende Erlös geringer als sonst. Ein derartiges Ergebnis herbeizuführen, kann man selbstverständlich der Gesellschaft nicht zumuten. Diese Gesichtspunkte hätten in der Begründung der Entscheidung herausgearbeitet werden können; es war nicht notwendig, sie lediglich auf den Wortlaut zu stützen.

RM. Dr. Adolf Hollaender, Berlin.

Anteile vor der Liquidation noch veräußert werden. Denn dann erhöht sich das Schlußvermögen um den Wert der eigenen Anteile. Der Gesetzgeber hat vielleicht an diesen Fall nicht gedacht. Da aber nach § 18 ausdrücklich das zur Verteilung kommende Vermögen als das Schlußvermögen bezeichnet ist, von dem als Anfangsvermögen das Vermögen abzuziehen ist, das am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung der Körperschaftsteuer zugrunde gelegt hat, besteht keine Möglichkeit, das Liquidationsvermögen um den vor und bis zur Liquidation vorhandenen Wert der eigenen Anteile zu erhöhen oder aber aus dem Anfangsvermögen den damals noch vorhandenen, umsatzfähigen Wert eigener Anteile zu streichen.

(RFG., 1. Sen., Urz. v. 10. Okt. 1930, I A 242/30.)

### 5. Kapitalverkehrsteuergesetz.

× 25. § 4 Abs. 1 zu b KapVerkStG. Steuerfreiheit nach § 4 Abs. 1 zu b KapVerkStG. kommt nur für solche Kapitalgesellschaften in Frage, an denen die öffentliche Hand sich unmittelbar durch unentgeltliche Zuwendungen in Höhe von mindestens  $\frac{1}{10}$  ihres Aktien- oder Stammkapitals oder durch Übernahme von mindestens  $\frac{1}{4}$  dieses Kapitals oder durch Übernahme einer gleichwertigen Gewährleistung beteiligt hat.

Streitig ist lediglich, ob für die Gründung der beschwerdeführenden AktG. — 11. Febr. 1929 — auf Grund des § 4 Abs. 1 zu b Freiheit von der Gesellschaftsteuer zu gewähren ist. Das ist in beiden Vorentscheidungen verneint. Die Rechtsbeschwerde konnte keinen Erfolg haben.

Dem angefochtenen Urz. ist im Ergebnisse beizutreten. Das FinGer. hat die Steuerfreiheit verweigert, weil die beschwerdeführende Gesellschaft nicht die im § 4 zu b vorausgesetzte Beteiligung der sog. öffentlichen Hand mit mindestens  $\frac{1}{4}$  ihres Stammkapitals aufzuweisen habe. Nach der eigenen Darstellung der BeschwF. sind nämlich an ihr nicht unmittelbar Reich, Länder, Gemeinden oder Gemeindeverbände, sondern nur sog. gemischtwirtschaftliche Unternehmungen (fünf AktG. und eine GmbH.) als Aktionäre unmittelbar beteiligt. Dagegen befinden sich die Aktien bzw. Geschäftsanteile dieser beteiligten Gesellschaften teils ganz, teils zu mehr als  $\frac{1}{4}$  in der öffentlichen Hand. Es fragt sich daher, ob auch die sich daraus ergebende sog. mittelbare Beteiligung der öffentlichen Hand an der BeschwF., die unstreitig mehr als  $\frac{1}{4}$  deren Stammkapitals ausmachen würde, i. S. des § 4 zu b die Steuerbefreiung rechtfertigt. Diese Auffassung wird von der BeschwF. vertreten, wobei sie jedoch selbst die Einschränkung macht, daß die öffentliche Hand auch an dem Gesellschaftskapital jeder der „Mittelgesellschaft“ mit mindestens  $\frac{1}{4}$  beteiligt sein müsse. Der Senat vermag diesen Rechtsstandpunkt auch mit der angeführten Einschränkung nicht als zutreffend anzuerkennen. Allerdings ist das Beispiel, mit dem das FinU. im Einspruchsbescheid die Auffassung der BeschwF. ad absurdum führen will, nicht beweiskräftig. Denn in diesem Beispiel ergibt sich für die öffentliche Hand eine mittelbare Beteiligung nicht, wie das FinU. annimmt, von  $\frac{1}{4}$ , sondern nur von  $25 \cdot \frac{1}{100} \cdot \frac{1}{10} = \frac{1}{40}$ , die also den Voraussetzungen des § 4b keinesfalls genügen würde. Andererseits beruft sich die BeschwF. (ebenso Reßler, 2. Aufl., Anm. 10 zu § 4) für ihre Rechtsauffassung ganz zu Unrecht auf das Urz. RFG. 16, 132 der amtlichen Sammlung. Dort ist keineswegs der Grundfatz aufgestellt, daß bei der Bestimmung der im § 4 Abs. 1b vorausgesetzten Beteiligung der öffentlichen Hand auch eine sog. mittelbare Beteiligung berücksichtigt werden müsse, sondern lediglich ausgesprochen, daß die Beteiligung einer nur aus dem Reich und einem Lande bestehenden GmbH. an der Gründung der AktG., für die Steuerfreiheit beansprucht war, einer unmittelbaren Beteiligung von Reich und Land an dieser AktG. gleichzuachten sei.

Nach der Fassung des § 4 Abs. 1 zu b genügt für die Steuerfreiheit nicht jede unmittelbare oder mittelbare Beteiligung der öffentlichen Hand in der Höhe von mindestens  $\frac{1}{4}$  des Eigenkapitals der Gesellschaft, sondern die Beteiligung der öffentlichen Hand muß bestehen entweder in unentgeltlichen Zuwendungen an diese Gesellschaft oder in der Übernahme von mindestens  $\frac{1}{4}$  ihres Eigenkapitals, also in dem Erwerb von Gesellschaftsrechten, oder in der Übernahme einer gleichwertigen Gewährleistung. Keiner dieser Fälle ist gegeben, wenn die für die Steuerbegünstigung in Betracht kommende Gesellschaft von anderen privatrechtlichen Gesellschaften gegründet ist und die öffentliche Hand sich vorher an dem Eigenkapital dieser Mittelgesellschaften durch Übernahme von Aktien oder Geschäftsanteilen beteiligt hatte. Dabei ist es gleichgültig, ob die Gründergesellschaften selbst ebenfalls ausschließlich den im § 4 Abs. 1 zu b aufgeführten Zwecken dienen oder etwa in erster Linie andersgeartete Unternehmungen betreiben. Auch in letzterem Falle könnte man an sich von einer mittelbaren Beteiligung der öffentlichen Hand an der Obergesellschaft sprechen. Daß auch dann die mittelbare Beteiligung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllen könnte, scheint aber die BeschwF. selbst nicht anzunehmen. Jedenfalls kann eine Beteiligung der öffentlichen Hand an den

Zwischengesellschaften nur die Kapitalzufuhr an eben diese Gesellschaften unter den sonstigen Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 zu b steuerfrei machen. Den Grundfatz, daß eine Gesellschaft nicht durch eine bloß mittelbare Beteiligung der öffentlichen Hand nach § 4 Abs. 1 zu b steuerfrei werden kann, hat der Senat auch nicht etwa dadurch durchbrochen, daß er in verschiedenen Entsch. unter „Gemeindeverbänden“ i. S. der Befreiungsvorschrift nicht nur die aus einer Mehrheit von Gemeinden bestehenden Selbstverwaltungskörper des öffentlichen Rechtes und die öffentlich-rechtlichen sog. Zweckverbände, sondern auch die sogenannten privatrechtlichen Gemeindeverbände verstanden hat. Denn diese Gleichstellung der privatrechtlichen Gemeindeverbände mit den öffentlich-rechtlichen besagt lediglich, daß auch eine Beteiligung privatrechtlicher Gemeindeverbände als eine unmittelbare Beteiligung der öffentlichen Hand anzusehen ist. Im übrigen spricht gerade auch die ausdrückliche Anführung der Gemeindeverbände im § 4 dafür, daß die Beteiligung sog. gemischtwirtschaftlicher Unternehmungen die gesetzlichen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nicht erfüllt.

Eine gegenteilige Auslegung der Vorschrift wird aber auch nicht durch ihren Zweck und ihre wirtschaftliche Bedeutung gerechtfertigt, mag man nun davon ausgehen, daß der Gesetzgeber mit der geforderten Mindestbeteiligung der öffentlichen Hand ihr durch ihr „kapitalmäßiges Gewicht“, wie es in der Berufungsschrift heißt, einen gewissen Einfluß auf die Geschäftsführung der Gesellschaft hat sichern wollen, oder mag man mit der Rechtsbeschwerdebegründung annehmen, der Gesetzgeber habe die gesetzliche Vermutung aufstellen wollen, daß bei der geforderten Mindestbeteiligung der öffentlichen Hand die Gesellschaft dem öffentlichen Interesse diene, und er habe darin den Grund für die Gewährung der Steuerfreiheit gefunden. Für den Einfluß der öffentlichen Hand innerhalb der Gesellschaft ist es zunächst, gerade weil die vorausgesetzte Beteiligung nur eine Minderheit darstellt, durchaus nicht gleichgültig, ob die öffentliche Hand ihr kapitalmäßiges Gewicht unmittelbar in der Obergesellschaft zur Wahrung der öffentlichen Belange in die Waagschale werfen kann, oder ob sie sich zunächst in den Mittelgesellschaften durchsetzen muß, damit diese dann in ihrem Sinne die Geschäftsführung der Dachgesellschaft beeinflussen können. Aber auch im übrigen vermag der Senat den Ausführungen der Rechtsbeschwerde zu der Frage, ob auch durch eine Beteiligung der öffentlichen Hand lediglich an den Mittelgesellschaften die gesetzliche Vermutung begründet wird, daß die Obergesellschaft dem öffentlichen Interesse diene, nicht beizutreten. Die BeschwF. geht dabei von der im vorliegenden Falle allerdings zutreffenden Voraussetzung aus, daß die Mittelgesellschaften ebenfalls ausschließlich die steuerbegünstigten Zwecke verfolgen. Es kann jedoch nicht anerkannt werden, daß nach dem Willen des Gesetzgebers die gleiche Vermutung für jede von solchen Gesellschaften errichtete Obergesellschaft selbst dann Platz greifen soll, wenn an dieser Obergesellschaft die öffentliche Hand überhaupt nicht unmittelbar beteiligt ist. Im vorliegenden Falle mögen zwar bei der Zusammenlegung der BeschwF. die obigen Erwägungen vielleicht aus tatsächlichen Gründen nicht Platz greifen können. Das ist jedoch für die Auslegung der Vorschrift ohne Bedeutung und kann namentlich auch nicht dazu berechtigen, von der Erfüllung der im § 4b aufgestellten kapitalmäßigen Voraussetzungen abzusehen. Insbes. ist es nicht angängig, die  $\frac{65}{100}$  betragende Beteiligung der öffentlichen Hand von der AktG. N. wegen dieser ausschlaggebenden Mehrheit einer 100-prozentigen gleichzustellen und damit auch eine unmittelbare Beteiligung der öffentlichen Hand an der BeschwF. in Höhe von mindestens  $\frac{1}{4}$  ihres Grundkapitals für vorliegend zu erachten. Dabei mag dahingestellt bleiben, ob die Annahme der BeschwF., daß sich das ganze Stammkapital der zweiten GmbH. in der öffentlichen Hand befinde, nach der zu den Akten eingereichten Bescheinigung als zutreffend zu erachten ist.

(RFG., 2. Sen., Urz. v. 22. Juli 1930, II A 647/30.)

\*

26. § 4c KapVerkStG.; § 14 Nr. 1, 3 und 4 AusfVestKapVerkStG.

1. Eine GmbH., die zu dem Zwecke gegründet ist, als Trennhänderin Eigentum für einen religiösen Orden, der nach der Ordensregel solches nicht selbst besitzen darf, zu besitzen und zu verwalten, hat keinen Anspruch auf Befreiung von der Gesellschaftsteuer.

2. Ein Mönchsorden ist kein Berufsverband i. S. des § 14 Nr. 3 AusfVestKapVerkStG.

Der Rechtsstreit betrifft die Gesellschaftsteuerpflichtigkeit einer Teileinzahlung auf das Stammkapital der am 25. März 1930 gegründeten D. & Co. GmbH. Die Gesellschaft beansprucht die Befreiung von der Gesellschaftsteuer auf Grund von § 4c KapVerkStG. und § 14 AusfVest. und begründet das damit, daß die Gesellschaft ausschließlich der Förderung der kirchlichen und mildtätigen Zwecke des O.-Ordens insbes. durch Besitz und Verwaltung des hierfür bestimmten Grundbesitzes dient.

Einspruch und Berufung und die Rechtsbeschwerde blieben erfolglos. Mit Recht macht das Ull. geltend, daß nach der ständ. Rspr.

des RFG. eine AktG. oder GmbH. die Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift des § 14 Nr. 1 Ausf. Best. nur erfüllt, wenn sie den steuerbegünstigten Zwecken unmittelbar dient, und daß das vorliegend nicht der Fall sei, da die Beschw. als Verwalterin des Vermögens des Ordens unmittelbar nur den Orden, die von diesem verfolgten Zwecke aber nur mittelbar fördert. Allerdings hat der Senat im Ur. v. 9. Sept. 1930, II A 469/30, ausgeführt, daß die Befreiungsvorschrift für ausschließlich gemeinnützige Gesellschaften auch einer Gesellschaft zugute komme, die von einer ausschließlich gemeinnützigen Gesellschaft zu dem Zwecke gegründet worden ist, der Erfüllung einzelner Aufgaben dieser Gesellschaft zu dienen. Er hat dies damit begründet, daß es sinnlos sei, die Steuerbefreiung, auf die eine gemeinnützige Gesellschaft nach dem Gesetz Anspruch habe, dadurch illusorisch zu machen, daß man eine Gesellschaftsgründung besteuere, die von der steuerbegünstigten Gesellschaft einzig zu dem Zweck ins Leben gerufen worden sei, um mit Hilfe der Organgesellschaft ihre gemeinnützigen Zwecke auf eine möglichst vollkommene Weise zu erfüllen. Davon kann im vorliegenden Falle aber nicht die Rede sein. Der Zweck der beschwerdeführenden Gesellschaft ist zugestandenmaßen kein anderer, als auf dem Wege über ein Treuhandverhältnis dem Orden Eigentum an Grundstücken zu ermöglichen, das er nach der Ordensregel nicht besitzen darf, und die Rechtsbeschwerde führt im Anschluß hieran selbst aus, daß wirtschaftlich sich die Gesellschaft vom Orden nicht unterscheidet. Der treuhänderische Besitz für eine Person, die auf ihren Namen kein Eigentum besitzen darf, ist aber weder ein gemeinnütziger noch ein mildtätiger Zweck, da nicht der Besitz als solcher, sondern nur seine Verwendung zu dem angegebenen Zweck gemeinnützig oder mildtätig sein kann. Damit erledigt sich die Rechtsbeschwerde ohne weiteres.

Es mag aber noch folgendes hervorgehoben werden. Das RFG. unterscheidet in § 2 Nr. 3c, d bei den befreiten Betrieben und Verwaltungen ausdrücklich die kirchlichen von den gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken, die damit als nichtkirchliche, also weltliche Zwecke von den kirchlichen Zwecken begrifflich unterschieden sind. Da sowohl § 4c KapVerkStG. wie § 14 Nr. 1 Ausf. Best. als steuerbefreiend nur die gemeinnützigen bzw. die gemeinnützigen und mildtätigen Zwecke auführt, und für diese die Ausschließlichkeit der tätigen Zwecke aufführt, kann die Beschw. auch aus dem Grunde, Zweckbestimmung verlangt, kann die Beschw. auch aus dem Grunde, daß sie neben den mildtätigen Zwecken auch die kirchlichen Zwecke des Ordens sachungsmäßig zu fördern bestimmt ist, die Steuerbefreiung nicht in Anspruch nehmen.

Im übrigen soll die Steuerbefreiung nur gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken im nichtkirchlichen, also weltlichen Sinne zugute kommen; es kann also unter Mildtätigkeit nur die freiwillige Unterstützung von Personen gemeint sein, die durch äußere Verhältnisse in eine hilfbedürftige Lage gekommen sind, nicht aber von Personen, die sich infolge des Ordensgelübdes der Armut selbst in eine solche Lage gebracht haben. Weder treten die Ordensangehörigen in den Lage ein, um sich verpflegen zu lassen, sondern um im Stande der Armut ein gottgeweihtes Leben zu führen, noch nimmt der Orden auf ihnen ein gottgeweihtes Leben zu ermöglichen. Auch kann von ihnen ein Anspruch auf Gewährung des Unterhalts erlangen.

Unbegründet ist auch die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung aus § 14 Nr. 4 Ausf. Best. Der Senat hat sich im Ur. v. 30. Juli 1929, II A 185/29 (Wrozek, Kartei, § 4 R. 23), eingehend über den Begriff des Berufs und des Berufsverbandes verbreitet. Dort ist ausgeführt, daß Beruf die Hingabe einer physischen Person an ein Tätigkeitsfeld sei, das sich als eine Funktion im Leben des Gesamtorganismus des Volkes darstelle, daß in dieser funktionellen Bedeutung des Berufs im objektiven Sinne für das Gesamtleben und seine Schutzbedürftigkeit vom öffentlichen Standpunkt aus liege, und daß sie es ist, die allein auch die Befreiungsvorschrift für die Berufsverbände im Auge haben könne. Im Wesen des religiösen Ordens liegen indessen Momente, die die Annahme eines Berufes der Ordensangehörigen im Sinne des Berufsverbandes ausschließen. Denn einmal liegt es subjektiv im Begriffe des Berufes, daß der einzelne sich selbst zu der Tätigkeit bestimme, die eine funktionelle Bedeutung im Leben des Gesamtorganismus des Volkes hat. Nur daraus, daß der einzelne als einzelner eine volkswichtige Tätigkeit erweist, liegt vom öffentlichen Standpunkt aus eine Schutzbedürftigkeit vor. Der Ordensangehörige wird aber nicht aus sich, sondern aus dem Befehl des Oberen zu seiner Tätigkeit bestimmt.

Sodann aber liegt es im Wesen des Berufs, daß der einzelne die Lebenstätigkeit um ihrer selbst willen und also aus dem Willen erweist, sich eben damit selbst als Funktion ins Leben des Gesamtorganismus einzustellen. Für den Ordensangehörigen ist aber die Ausübung einer gemeinnützigen oder mildtätigen Tätigkeit nur die andere Seite seiner Lebensbestimmung, ein gottgeweihtes Leben im Sinne seiner Kirche zu führen. Fehlt es hiernach der Tätigkeit des Ordensangehörigen an den Begriffsmerkmalen des Berufes, so kann auch der religiöse Orden kein Berufsverband im Sinne der Befreiungsvorschrift sein. Es kann schließlich übrigens der Vorinstanz auch darin nur beigetreten werden, wenn sie ausführt, ein Berufsverband setze voraus, daß die in ihm zusammengeschlossenen Per-

sonen schon ohne Rücksicht auf den Berufsverband sich als berufstätig darstellen, so daß von einem Berufsverband keine Rede sein könne, wenn erst durch den Zusammenschluß die Möglichkeit einer Berufsausübung geschaffen werde.

(RFG., 2. Sen., Ur. v. 21. Okt. 1930, II A 490/30.)

27. § 7 KapVerkStG. Der Umstand, daß der Doppelgesellschaftler nur mit einem verhältnismäßig geringfügigen Betrage an dem darlehngewährenden Unternehmen beteiligt ist, schließt die Anwendung des § 7 KapVerkStG. nicht aus, sofern der Doppelgesellschaftler in der Lage ist, durch seine Stellung in dem Organismus des Unternehmens auf dieses den maßgebenden Einfluß auszuüben. (RFG., 2. Sen., Ur. v. 23. Sept. 1930, II A 250/30.)

28. §§ 35a, 52 Abs. 2 KapVerkStG.

a) Gegenstand eines börsenumfassender An-  
schaffungs geschäfts kann auch das Bruchteilseigentum an Wertpapieren sein.

b) Wird ein einzelnes Anschaffungsgeschäft über mehrere, verschiedenen Steuerfällen unterliegende Gruppen von Wertpapieren abgeschlossen, so hat der Mindeststeuersatz von 0,10 RM und die Aufrundung höherer Steuerbeträge auf volle 0,10 RM bei jeder demselben Steuerfall unterliegenden Wertpapiergruppe stattzufinden. f)

Sach- und Streitstand ergeben die Begründung der Vorentscheidung sowie die in Gesellschaftsteuer- und Wertpapiersteuerachen der Beschw. ergangenen Ur. des erk. Sen. v. 11. März 1930, II A 103, 104<sup>1</sup>), 105/30. Nach den Ur. steht fest, daß die Zertifikate der Reihe I und II keine der Wertpapiersteuer unterliegenden Wertpapiere darstellen, sondern nur Sachgemeinschaften nach Bruchteilen verbriefen und daher auch weder Anteile an Kapitalgesellschaften sind noch i. S. von § 5 Abs. 2 hinter sich verbergen.

Im gegenwärtigen Steuerrechtsstreit ist darüber zu entscheiden, ob der entgeltliche Erwerb von Zertifikaten der bezeichneten Art eine Börsenumfassende Steuerpflicht auslöst, weil er den entgeltlichen Erwerb von Bruchteilseigentum an den namentlich darin aufgeführten Wertpapieren in sich schließt, und bez. weiteren, wie die Steuer bei der Anschaffung von Zertifikaten der Reihe I, die über verschiedenen Steuerfällen unterliegende Wertpapiere lauten, zu berechnen ist.

FinA. und FinVer. haben die Steuerpflichtigkeit bei entgeltlicher Anschaffung von Wertpapieren zu Eigentumsbruchteilen bejaht.

Die Rechtsbeschwerde der Steuerpflichtigen ist nicht begründet. Sie vermag im wesentlichen nichts anderes anzuführen, als daß das Gesetz die Steuerpflicht von entgeltlichen Geschäften über die An-

Zu 28. Die vorl. Entsch. stellt die dritte in einer Reihe von Entsch. des RFG. dar, die sich mit dem Investmenttrust, und zwar dem fixed-type befassen.

I. Der Investmenttrust, der englischen Ursprungs ist, ist in England und Amerika sehr verbreitet. Sein Zweck ist, dem kleinen Kapitalisten, der eine Anlage für sein Geld sucht, die Möglichkeit zu geben, sein Risiko zu verringern. Wie der große Kapitalist sein Vermögen in verschiedenen Wertpapieren zur Verringerung des Risikos anlegen wird, so soll der kleine Kapitalist durch Beteiligung an einem Investmenttrust die Möglichkeit erhalten, sich an verschiedenen Wertpapieren zu beteiligen. In Deutschland gibt es (nach Goldschmidt, über die Voraussetzungen zur Errichtung von Investmenttrusts in Deutschland, Bankarchiv 1929, 38) nur zwei derartige Unternehmungen.

Es müssen zwei Arten des Investmenttrusts, der Kapitalverwaltungsgesellschaft, unterschieden werden (vgl. Goldschmidt a. a. O.). Bei dem management-type ist die Art der Anlagepapiere, welche der Trust anzuschaffen hat, nicht von vornherein bestimmt, so daß der Trust regelmäßig die Papiere, in denen er das Geld seiner Mitglieder anlegt, wechseln kann. Würde ein solcher Investmenttrust in Deutschland in der Form einer AktG. begründet, so würde eine erfolgreiche Tätigkeit im Hinblick auf die bestehenden steuerrechtlichen Vorschriften kaum möglich sein. Dadurch, daß die Gewinne der AktG. der Körperschaftsteuer unterliegen und der verteilte Gewinn nochmals der Einkommensteuer — auch die Gewerbesteuer muß bei der Gesellschaft noch berücksichtigt werden —, könnte die Gesellschaft keine Dividende ausschütten, die dem Publikum die Beteiligung als besonders reizvoll erscheinen lassen würde. Der einzige in Deutschland bestehende Investmenttrust des management-type ist in der Form eines nichtrechtsfähigen Vereins errichtet. Über seine steuerliche Behandlung berichtet Karger: DStZ. 1930, 196. Die Aussichten des management-type in Form des nichtrechtsfähigen Vereins werden verschieden beurteilt. Goldschmidt (a. a. O.) hält den nichtrechtsfähigen Verein für ungeeignet wegen der Gesamthaltung der Gesellschafter, wegen der mangelnden Kontrollrechte der einzelnen Anteilseigner, mit Rücksicht auf die schwer-

1) Siehe RFG. 1930, 2319.

Schaffung von Wertpapieren zu Bruchteilseigentum nicht vorzuziehen. Aber das ist kein Grund, die Steuerpflicht als nicht gegeben anzunehmen. Das Gesetz will mit der Börseumsatzsteuer den in der Anschaffung von Wertpapieren liegenden Kapitalumsatz treffen und knüpft die Steuerpflicht an den Abschluß des auf entgeltlichen Erwerb des Eigentums an Wertpapieren gerichteten Geschäfts an. Ein Kapitalumsatz liegt auch in dem bruchteilweisen Erwerb von Wertpapieren, und auch der Erwerb von Bruchteilseigentum ist Eigentumserwerb. Es ist schlechthin nicht einzusehen, warum der Kapitalumsatz in Wertpapieren, wenn er sich durch die Begründung von Sachgemeinschaften nach Bruchteilen vollzieht, steuerlich vor dem Kapitalumsatz in ganzen Stücken bevorzugt werden sollte. Ob der Kapitalumsatz in Wertpapieren der Spekulation oder der Kapitalanlage dient, begründet für die Steuerpflicht ebenfalls keinen Unterschied. Übrigens können auch Wertpapiergemeinschaften nach Bruchteilen der Spekulation dienen und haben ihr insbes. in der Inflationszeit gebietet. Die Steuerpflichtigkeit ist hiernach dem Grunde nach zu bejahen.

Bedenken können nur aus der Schwierigkeit hergeleitet werden,

fällige Umseybarkeit der Anteile und infolge der Unmöglichkeit, Reserven anzufammeln. Mit Recht macht Karger gegenüber dem Hinweis auf die Haftung der Gesellschafter geltend, daß die reichsgerichtliche Nrpr. eine Beschränkung der Haftung des Mitglieds auf den Vereinsbeitrag durch die Satzung gestatte; auch den übrigen von Goldschmidt geäußerten Bedenken scheint er keine erhebliche Bedeutung beimessen.

Neuerdings ist beabsichtigt, den Investmenttrusts des management-type steuerliche Erleichterungen zu gewähren (vgl. Berliner Tageblatt, Handelszeitung v. 25. Mai 1930; Einzelheiten über die geplante Regelung sind noch nicht bekannt).

Die andere Form des Investmenttrusts ist der fixed-type. Hier sind von vornherein die Wertpapiere festgelegt, an denen sich das Publikum beteiligt. Über diese Wertpapiere gibt die Kapitalverwaltungsgesellschaft Zertifikate aus. Mit der steuerlichen Behandlung dieser Form des Investmenttrusts befassen sich die eingangs erwähnten Entsch. des RfS.

II. Da der Tatbestand in der vorl. Entsch. nicht wiedergegeben ist, mag er kurz nach den vorangegangenen Entsch. (v. 11. März 1930, II A 104/30 und II A 103/30; NrVl. 1930, 205) dargestellt werden.

Eine Investment-AktG. hat nach ihren Satzungen zum Gegenstand ihres Unternehmens die Kapitalinvestition nach dem Vorbild englischer und amerikanischer Investmentkorporationen zur Erzielung einer sicheren guten Dauerverrente durch Erwerb festverzinslicher Obligationen von Aktien und Beteiligungen sowie durch Gewährung und Vermittlung langfristiger Kredite und Anleihen aus eigenen und fremden Mitteln. Sie gibt Zertifikate in zwei Reihen aus. Die Zertifikate der ersten Reihe beteiligen den Inhaber an dem im Zertifikat namentlich aufgeführten 20 verschiedenen Sorten von inländischen festverzinslichen Schuldverschreibungen zu einem Bruchteil; die Zertifikate der zweiten Reihe beteiligen den Inhaber zu einem Bruchteil an den namentlich auf dem Zertifikat aufgeführten Aktien. Die Gesellschaft verpflichtet sich, für den Inhaber des Zertifikats die auf dem Zertifikat aufgeführten Wertpapiere, die für die Inhaber sämtlicher Anteilsscheine bei einer Bank hinterlegt sind, zu verwalten. Der Ertrag des gemeinschaftlichen Vermögens wird anteilmäßig alljährlich an die Zertifikatinhaber ausgeschüttet. Das zwischen den Anteilsscheinhabern und der Gesellschaft bestehende Treuhandverhältnis ist eingehender geregelt.

III. Zivilrechtlich nimmt der RfS. das Vorliegen eines Miteigentumsverhältnisses nach § 1008 BGB. und eine Gemeinschaft nach Bruchteilen i. S. der §§ 741 ff. BGB. an. Dieser zivilrechtlichen Beurteilung dürfte zuzustimmen sein. Da die einzelnen Wertpapiere für die Anteilsscheinhaber bei einer Bank hinterlegt sind, kann nicht angenommen werden, daß die Anteilsscheinhaber lediglich eine obligatorische Beteiligung an dem Vermögen der Investmentgesellschaft erhalten sollten.

IV. In steuerrechtlicher Hinsicht befassen sich die Ur. des RfS. mit der Investmentgesellschaft unter folgenden Gesichtspunkten: a) In der ersten Entsch. hatte der RfS. darüber zu befinden, ob die erste Ausgabe der Zertifikate der Gesellschafts- (Gründungs-) Steuer unterliege. Diese Frage wurde sowohl für die Zertifikate, die eine Beteiligung an den Obligationen als auch für diejenigen, die eine Beteiligung an den Aktien darstellten, verneint. Der RfS. spricht den Zertifikatinhabern überhaupt die Eigenschaft einer Personenvereinigung ab. Er lehnt auch die Auffassung des FinV. (das die Gesellschaft auf Grund des § 5 NrVgD. i. Verb. m. § 6 a KapVerkStG. zur Steuer herangezogen hatte) ab, daß die Rechtsform des Treuhandverhältnisses nur gewählt worden sei, um die Wertpapiere nicht als eigenes Vermögen der Gesellschaft erscheinen zu lassen. Wenn die Begründung einer Sachgemeinschaft, eines Miteigentumsverhältnisses, das gegebene war, so können nicht mit Hilfe des § 5 NrVgD. die Zertifikatinhaber behandelt werden, wie wenn sie eine AktG. darstellten.

b) In der zweiten Entsch. wurde dazu Stellung genommen, ob die Zertifikate der Reihe I, die ihre Inhaber an Schuldver-

den, die in Fällen der vorl. Ur. sich für die Berechnung der Steuer ergibt. Zwar ist nicht in Zweifel gezogen, daß das Entgelt für das Zertifikat ausschließlich Entgelt für die mitverworbenen Wertpapiere ist, nicht auch für die Vorteile, die sich dem Inhaber des Zertifikats aus der Gemeinlichkeit der Verwaltung durch die Treuhänderin ergibt, da deren Verpflichtung zwar im Zertifikat verbrieft ist, aber durch eine besondere Verwaltungsgebühr abgegolten wird. Die Schwierigkeit besteht aber darin, daß die in dem Zertifikate der Reihe I aufgeführten Wertpapiere als Gegenstand der Besteuerung verschiedenen Steuerfägen unterliegen, der Erwerbspreis für das Zertifikat aber einheitlich ist. Die Steuer vom Gesamtentgelte nach dem in Betracht kommenden höchsten Steuerfag zu berechnen, läßt sich nicht, wie das FinV. will, aus der Analogie der Vorschriften in § 50 Abs. 4, § 28 Abs. 4 KapVerkStG. über die Berechnung der Steuer nach dem höchstmöglichen Werte herleiten, da dort nur eine Ungewißheit in der Berechnungsgrundlage des Wertes beseitigt werden soll, hier der Steuerfag aber lediglich von der Gattung des Wertpapiers abhängt und diese Gattung feststeht. Es bleibt daher nur übrig, wie dies das FinVer. getan hat,

Schreibungen beteiligten, als verzinsliche Schuldverschreibungen im Sinne des § 25 Abs. 1 KapVerkStG. anzusehen sein. In dem Vorgehen des FinV. gegenüber der Investmentgesellschaft lag insofern eine Inkonzsequenz, als es, wenn es die Ausgabe der Anteilsscheine bezüglich der Obligationen zur Gesellschaftsgründungssteuer (§ 6 a KapVerkStG.) heranzog, unmöglich gleichzeitig eine Steuerpflicht nach § 25 KapVerkStG. annehmen konnte. Der RfS. verwirft auch die Heranziehung zur Wertpapiersteuer des § 25. Wenn das FinV. die Investmentgesellschaft einer Holdinggesellschaft gleichgestellt hatte, so weist dem gegenüber der RfS. darauf hin, daß die Holdinggesellschaft andere Gesellschaften kontrollieren und verwalten wolle, während die Investmentgesellschaft Aktien oder Obligationen, die im Eigentum Dritter stehen, für diese Dritten verwalten will. Weder eine Anwendung des § 4 noch des § 5 NrVgD. wird für angängig erachtet, und ohne die Heranziehung dieser Bestimmungen könnten die Zertifikate nicht als Schuldverschreibungen behandelt werden.

c) Die dritte, oben wiedergegebene Entsch. betrifft die Börseumsatzsteuerpflicht beim Umsatz der von der Investmentgesellschaft auszugebenen Zertifikate.

V. a) Dem Grunde nach bejaht der RfS. mit Recht die Steuerpflicht. Es wäre in der Tat nicht einzusehen, warum der Umsatz von Bruchteilen von Wertpapieren anders behandelt werden sollte als der Umsatz von Wertpapieren in ganzen Stücken. Daß ein Umsatz von Bruchteilen eines Wertpapiers Börseumsatzsteuer erzeugen kann, war auch schon bisher in der Literatur angenommen worden, allerdings nur in dem Zusammenhang, daß die Steuerpflicht beim Übergang von Wertpapieren, die mehreren Personen nach Bruchteilen zustanden, in das Alleineigentum einer Person bejaht wurde (vgl. Mirre, Komm. z. KapVerkStG., § 35 Anm. 8 und Weiel S. 294).

b) Hinsichtlich der Berechnung der Steuer ist dem RfS. ohne weiteres darin zuzustimmen, daß die Steuer nicht, wie es das FinV. gewollt hat, nach dem höchstmöglichen Wert der in der Reihe I aufgeführten Wertpapiere berechnet werden kann. Der § 50 Abs. 4 betrifft den Fall, daß einem an einem Börseumsatzsteuerpflichtigen Geschäft Beteiligten ein Wahlrecht oder die Befugnis zur Bestimmung der Leistung eingeräumt ist, der § 28 Abs. 4, die Besteuerung eines über mehrere Währungen lautenden Papiers. Beide Bestimmungen kommen für eine analoge Anwendung nicht in Frage. Das Entgelt muß, wie es das FinVer. mit Zustimmung des RfS. getan hat, auf die einzelnen im Zertifikat aufgeführten Wertpapiere verteilt werden und zwar nach dem Kurzstand zur Zeit des Geschäftsabschlusses. Der RfS. hält jedoch zum Zwecke der Vereinfachung auch die Verteilung des Entgelts auf die einzelnen Papiere nach dem Kennbetrag der Papiere für angängig.

Nicht zugestimmt werden kann der Stellungnahme des RfS. hinsichtlich der Anwendung der Aufhebungsvorschrift des § 52 Abs. 2 (allerdings kommt der Auslegung dieser Vorschrift praktisch keine allzu große Bedeutung zu). Wenn § 52 Abs. 2 bestimmt, daß die Steuer mindestens 0,10 RM beträgt und höhere Steuerbeträge auf volle 0,10 RM aufzurunden sind, so sollte damit einerseits ein Mindeststeuerfag geschaffen und andererseits verhindert werden, daß die Steuerberechnung mit Pfennigbeträgen arbeiten muß. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise muß der Umsatz eines Zertifikats der Investmentgesellschaft als einheitliches Umfaggeschäft angesehen werden. Die Berechnung der Steuer durch Verteilung des Entgelts auf die verschiedenen in der Reihe zusammengefaßten Wertpapiere ist nur ein Interim, etwas Vorläufiges; die Steuer wird nicht erhoben beispielsweise von  $\frac{1}{100}$  der Schuldverschreibung A und  $\frac{1}{100}$  der Schuldverschreibung B, sondern von  $\frac{1}{100}$  der in der Reihe I zusammengefaßten wirtschaftlichen Einheit. Es erscheint daher auch nicht erforderlich, den Mindeststeuerfag von 0,10 RM da anzuwenden, wo nicht die endgültige Steuer, nämlich die Steuer von dem Umsatz der in dem Zertifikat zusammengefaßten Wertpapierbruchteile, sondern nur ein Rechnungsposten für die Errechnung dieser Steuer festgestellt wird.

W. Dr. Fritz S. Strauß, Berlin.

das Entgelt auf die einzelnen im Zertifikat aufgeführten Wertpapiere zu verteilen, und da das Entgelt durch den Kursstand der Papiere bedingt sein muß, die Verteilung nach dem Kursstand der Papiere zur Zeit des Abschlusses des Geschäftes vorzunehmen. Daß das umständliche und zeitraubende und häufig mit dem schließlichen errechneten Steuerertrag nicht recht im Einklang stehende Berechnungen notwendig macht, hat auch das FinVer. nicht verkannt. Doch wird dies in Kauf genommen werden müssen und auch in Kauf genommen werden können, da es sich um steuerzinsliche Wertpapiere handelt, die der Kapitalanlage und nicht der Spekulation dienen, also nicht häufige Umsätze erwarten lassen, und da der Kurs der Papiere regelmäßig nur geringen Schwankungen unterworfen ist, so daß auch der einmal errechnete Steuerbetrag bei absoluter Niedrigkeit im wesentlichen auch bei weiteren Umsätzen der gleiche bleiben wird. Im übrigen würde es zu einer verständigen Handhabung des Gesetzes kaum einem Bedenken unterliegen können, wenn sich die Verwaltung damit begnügt, die Verteilung des Entgelts auf die einzelnen, demselben Steuerfuß unterliegenden Wertpapiergruppen nach dem Nennwert der Wertpapiere vornehmen zu lassen. Die Vorschrift des § 51 Satz 1, wonach die Steuer für jedes Geschäft einzeln zu berechnen ist, steht der Berechnungsweise des FinVer. keinesfalls entgegen, da diese Vorschrift, mit Ausnahme des Falles des Satzes 2, nur die Zusammenrechnung des Gegenstandes der Besteuerung aus mehreren Geschäften verhindern will, nicht aber hat verhindern wollen, daß da, wo ein und dasselbe Geschäft sich auf verschiedenen Steuerfüßen unterliegende, Papiere bezieht, die Steuer je für die demselben Steuerfuß unterliegenden Papiere besonders berechnet wird. Keinem Bedenken unterliegt es auch, wenn das FinVer. die Vorschrift des § 52 Abs. 2, wonach die Steuer mindestens 10 Rpf. beträgt, innerhalb derselben Rechnung auf jede Gruppe besonders und nicht bloß auf das Schlussergebnis angewendet hat. Das ergibt sich daraus, daß die Vorschrift im unmittelbaren Zusammenhange mit dem Steuerfuß steht und also die Bedeutung eines absoluten Mindeststeuerfußes hat.

(RFS., 2. Sen., Ur. v. 18. März 1930, II A 133/30.)

\*

**29.** § 43 Abs. 1 KapVerkStG. Anschaffungsgeschäfte unter einer Potestativbedingung, deren Erfüllung vom bloßen Willen des Verpflichteten abhängt, lösen die Steuerpflicht aus. †)

In einem notariellen Vertrage v. 15. Febr. 1929 hat die B. der A. 8400000 Anteile der D. GmbH. verkauft. Im § 4 dieses Vertrags ist weiter bestimmt:

Zu 29. 1. Keiner Bestimmung des ohnehin recht fiskalischen KapVerkStG. steht der Kaufmann verständnislos gegenüber als der Vorschrift des § 43, nach welcher die Anschaffungssteuer auch dann zu entrichten ist, wenn dem Geschäft eine Bedingung hinzugefügt wird. Die Börsenumsatzsteuer (§ 1c) ist, wie schon der Name zeigt, eine Umsatzabgabe. Es sollte eigentlich als selbstverständlich gelten, daß sie nur dann erhoben wird, wenn wirklich Börsenpapiere die Hand wechseln, aber nicht, wenn ein Umsatz bloß aufschiebend bedingt in Aussicht genommen wird und später die Bedingung nicht eintritt, so daß es zu einem Umsatze überhaupt nicht kommt. Anders liegt die Sache bei einer auflösenden Bedingung. Hier geht das Effekt — zunächst wenigstens — tatsächlich über. Man wird es daher versehen, wenn dieser Vorgang vorläufig mit Steuer belegt wird, und um zuwar schon im Interesse einer erleichterten Erhebung und um zuwar zu verhüten, daß durch die Hinzufügung von langfristigen Resolutivbedingungen die Besteuerung ins Ungewisse hinausgeschoben wird. Nur müßte man auch in einem solchen Falle verlangen, daß beim Eintritt der Bedingung, also beim Wegfall des Geschäftes, der Steuerbetrag zum mindesten zurückerstattet wird. Nun hat allerdings § 35 die Börsenumsatzsteuer nicht an das dingliche Rechtsgeschäft, also an den Erwerb des bürgerlich-rechtlichen Eigentums geknüpft, sondern bereits an das schuldrechtliche Anschaffungsgeschäft. Ob und wann das Eigentum übergeht, ist gleichgültig. Aber dadurch wird das Auffällige, also die Nichtbeachtung der Bedingung im fiskalischen Interesse, keineswegs gemindert. Im Gegenteil: geht Eigentum, wenn auch nur suspensiv bedingt, über, so ist doch wenigstens tatsächlich ein Umsatz in die Erscheinung getreten. Es würde daher eher auf Verständnis stoßen, wenn sich der Fiskus zunächst einmal an diesen größeren Tatbestand hält, zumal sonst immer erst von ihm untersucht werden müßte, ob die vom Pflichtigen faktisch vereinnahmten Effekten auf Grund des unterliegenden Geschäftes sein volles Eigentum werden sollten. Wenn aber bloß ein obligatorisches Rechtsgeschäft bedingt abgeschlossen ist, so liegt noch weniger vor. Die Kontrolle, ob die Bedingung eingetreten ist oder nicht, ist weit leichter. Unter allen Umständen müßte aber ein Rückvergütungsanspruch gewährt werden, bei dem dann den Pflichtigen die Darlegungspflicht trifft, daß die aufschiebende Bedingung nicht eingetreten ist. Das würde dem Prinzip der Handlichkeit, dem § 43 offensichtlich seine Entstehung verdankt, nicht entgegenstehen. Wie § 71 zeigt, ist aber selbst dieses Hilfsmittel dem Pflichtigen abgeschnitten. Die dem Steuerzwecke wirklich entsprechende prinzipgemäße Bestimmung ist im § 147 RAbgD. enthalten, wonach Vermögen, dessen Erwerb vom

„Die A. hat das Recht, die im Sinne des vorliegenden Vertrags im Eigentume der B. verbleibenden 25% der Anteile der D. im Nominalbetrage von 6000000 RM zum Preise von 368532 £ zu erwerben und dieses Recht durch Mitteilung mittels eingeschriebenen Briefes jederzeit nach dem 31. Dez. 1930, aber spätestens am 1. Juli 1936 auszuüben.

Gleichfalls hat die B. das Recht, von der A. zu verlangen, daß diese die im Sinne des vorliegenden Vertrags im Eigentume der B. verbleibenden 25% zu genanntem Preise käuflich erwirbt. Dieses Recht kann die B. jederzeit nach dem 31. Dez. 1930, aber spätestens am 1. Juli 1936 durch Mitteilung mittels eingeschriebenen Briefes ausüben.“

Die Rechtsbeschwerde dagegen will in dem § 4 nur ein Angebot zum Abschluß eines Anschaffungsgeschäftes finden, kein bedingtes Anschaffungsgeschäft. Nach dem ganzen Sinne der Abmachungen sei eine Veräußerung zur Zeit noch nicht beabsichtigt, im Gegenteil sollte ein gewisser Anteil an der D. der B. noch verbleiben, um deren Mitarbeit an ihr zu sichern. Nur um dem nicht ausgesetzt zu sein, daß sich etwa im weiteren Verlaufe dieser Zusammenarbeit Unbilligkeiten ergeben sollten, sei das weitere Angebot vereinbart. Eine andere Auffassung sei wirtschaftlich unmöglich und würde zu großen Härten führen, da nicht einmal ein Steuerrückersatzanspruch gegeben sei, wenn später von dem angebotenen Rechte kein Gebrauch gemacht werde.

Es kann nicht zweifelhaft sein, daß § 43 Abs. 1 KapVerkStG. sich auch auf Bedingungen bezieht, welche das Entstehen des Anschaffungsgeschäftes selbst betreffen (Ur. des Senats v. 3. Aug. 1928, II A 369/28 bei Rozek, Steuerkartei, Rechtsanspruch 3 zu § 43; RStBl. S. 302). Wenn die Rechtsbeschwerde deshalb aus dem Umstand, daß § 71 im vorliegenden Falle keinen Steuerrückforderungsanspruch gewährt, falls die Bedingung nicht eintreten sollte, einen Einwand gegen die angefochtene Entsch. glaubt erheben zu können, so geht sie offenbar fehl. Denn dieser Einwand greift den Gesetzgeber an, weil er bedingte Geschäfte überhaupt besteuert oder bei Nicht-eintritt keinen gesetzlichen Anspruch auf Rückforderung der Steuer geschaffen hat. Für den vorliegenden Fall schießt er über sein Ziel hinaus. Was er angreift, ist nichts Besonderes im vorliegenden Falle, sondern die allgemeine gesetzliche Regelung. Sollten sich demnächst aus der getroffenen, dem Gesetz entsprechenden Entsch. Härten ergeben, so müßte der Besteueren, eine Milderung oder Beseitigung im Verwaltungsweg auf Grund des § 108 RAbgD. herbeizuführen, überlassen bleiben.

Es ist also lediglich zu entscheiden, ob die zwischen der B. und der A. im § 4 getroffene Vereinbarung ein bedingtes Anschaffungsgeschäft i. S. des § 43 Abs. 1 KapVerkStG. enthält. Eine bloße

Eintritte einer aufschiebenden Bedingung abhängt, erst berücksichtigt wird, wenn sie eingetreten ist. Diese Vorschrift bezieht sich allerdings dem Wortlaute nach nur auf Vermögenssteuern. Sie wird aber auch beim EinkStG. anzuwenden sein (Baker, RAbgD. § 147 Nr. 2). Selbst das gegen den Steuerzahler sicherlich nicht milde GrEinkStG. läßt bei aufschiebender Bedingung keine Steuer entstehen (Lion § 5 Nr. 5), und zwar so selbst im Falle des § 3 (Erwerb aller Anteile), der doch eine gewisse Ähnlichkeit mit den hier besprochenen Effektentatbeständen hat (RFS. 25, 10). Zu welchen dem Geschäftsmanne gänzlich unverständlichen Konsequenzen § 43 führt, zeigt am schlagendsten die Behandlung der Hingabe von Wertpapieren zur Verwahrung, wenn der Hinterleger mit Rücklieferung von Stücken gleicher Art im voraus sich einverstanden erklärt. Trotzdem hier von einem Umsatze wirtschaftlich zunächst nicht geredet werden kann, wird sofort die Steuer erhoben, weil die „Bedingung“, nämlich die aus der Umtauschberechtigung fließende Erwerbsmöglichkeit, als bereits eingetreten fingiert wird (Weinberg, Erl. B. KapVerkStG. § 43 Nr. 2d). Und das nennt man Unterstützung des Effektingeroverkehres, also einer Rationalisierungsmaßregel ersten Ranges. Etwas milder und unter Abweichung von JW. 1900, 688 = RFS. 28, 248: die Ermächtigung eines Bankiers zum Verkaufe des Depots bei Zahlungsverzug ist kein bedingtes Anschaffungsgeschäft.

2. Der RFS. hatte sich um diese Erwägungen nicht zu kümmern. Ihn hand das Gesetz. Aber sie legen doch die Überlegung nahe, ob man nicht dazu gelangen kann, wenigstens in Grenzfällen der Schlange die Giftzähne auszubrechen. Nach der ganzen gegenüber dem Pflichtigen so überaus feindlichen Einstellung des Gesetzgebers hätte man eigentlich erwarten können, daß auch bloße Optionen steuerpflichtig wären. Das ist glücklicherweise nicht der Fall, wie das auch unser Urteil ausdrücklich bestätigt. Was ist nun eine Option? Sie liegt zweifellos dann vor, wenn der Effektenbesitzer B. dem A. das Recht einräumt, innerhalb einer gewissen Frist die Lieferung zu verlangen. Die Begründung ist die: die Option ist eine reine Potestativbedingung des Berechtigten. Wie steht es aber im umgekehrten Falle? Nicht A., sondern der Effektenbesitzer B. kann die Abnahme fordern. Ich glaube, auch hier wird man die Steuerpflicht verneinen müssen. Wiederum handelt es sich um eine von der reinen Willkür des Berechtigten abhängige Bedingung. Unser Urteil will nicht darauf eingehen, ob nach bürgerlichem Rechte eine Bedingung lediglich in die Willkür des Berechtigten gestellt werden darf. Da es aber eine Option sich frei erklärt, kann doch wohl der Grund nur darin liegen, daß es sich nicht um eine wahre Bedingung,

Offerte ist nicht steuerpflichtig. Nun kann schon fraglich sein, ob der § 4 des Vertrags überhaupt eine Betrachtung für sich allein, ganz losgelöst von den sonstigen Bestimmungen dieses Vertrags, erlaubt, oder ob er nicht nur im Rahmen der Gesamtabmachungen auch als eine vertragliche Abmachung zu würdigen ist. Aber das mag dahingestellt bleiben. Denn auch wenn man diesen § 4, wie es die Vorinstanzen getan haben, als etwas Selbständiges ansieht, kann man der Vorinstanz keinen Rechtsirrtum zum Vorwurf machen. Dabei be-

sondern um eine davon verschleierte Potestativbedingung handelt, und daß man daher davon auszugehen hat, daß eine solche eben nicht unter § 43 fällt. Wenn dem aber so ist, so dürfte die Annahme näherliegen, daß der vorliegende Fall weiter nichts ist als das steuerfreie Zusammenreffen zweier Optionen. Der RFG. ist anderer Ansicht. Er bezeichnet es als verfehlt, in dem § 4 des Vertrags zwei voneinander unabhängige selbständige Angebote zu erblicken. Darin hat er im wirtschaftlichen Sinne recht. Die beiden Optionen stehen ganz offensichtlich in einer gewissen wechselseitigen ökonomischen Beziehung. Schwerlich wird B. dem A. die Lieferungsoption eingeräumt haben, wenn er sich nicht seinerseits das Recht gesichert hätte, eventuell die Abnahme zu verlangen. Denn kaufmännisch pflegt man ohne Entgelt keine Option zu gewähren. Das wäre eine Prämie auf Null. Gewöhnlich steckt das Entgelt in der Erhöhung des Optionspreises, hier aber anscheinend in der Gegenbefugnis des B. Damit ist aber keineswegs ohne weiteres gesagt, daß diese „Verknüpfung“ auch rechtlich eine so enge ist wie etwa bei einem wechselseitigen Vertrage. Denn das ist die dem RFG. vorstehende Rechtsfigur. Sein Gedankengang ist der folgende: a) Ein Anschaffungsgeschäft unter einer reinen Potestativbedingung des Berechtigten, das Optionsnehmers A., löst keine Steuerpflicht aus. b) Hängt aber sein Bestand auch vom bloßen Willen des Verpflichteten (B.) ab, so ist es steuerpflichtig. — Man kann zum mindesten ebenso gut der umgekehrten Meinung sein. Wenn ein Geschäft: „Ich (A.) kann Lieferung verlangen, wenn ich es will“ frei ist, so müßte das doch auch auf zwei Erklärungen zutreffen, welche lauten: „a) Ich (A.) kann Lieferung verlangen, wenn ich es will, b) du (B.) kannst Abnahme verlangen, wenn du es willst.“ Beide Geschäfte schweben vorläufig ebenso sehr in der Luft wie die sog. einseitige Option (siehe allerdings einen weiteren Einwand i. S. des RFG. unten Nr. 4). Wenn man für die etwas kompliziertere Fassung der Urteilsgründe den eben gebrauchten einfacheren Wortlaut wählt (Ich will. Du willst.), so erkennt man auch sofort: Das Recht des B. hängt keineswegs von der fristgemäßen Erklärung des A. ab; und ebenso wenig die umgekehrte Berechtigung des A. Wenn A. will, muß B. (der Effektenbesitzer) liefern, wenn B. will, muß A. abnehmen. Die Unabhängigkeit beider Rechte voneinander geht sogar so weit, daß sowohl A. wie B. jederzeit die Initiative ergreifen und jeder sein Recht ausüben kann. B. braucht B. nicht zu warten, ob A. die Effekten anruft, so daß er etwa seinerseits die Abnahme nur verlangen könnte, wenn A. vorher von seiner Option keinen Gebrauch gemacht hat. Das wäre nur dann der Fall, wenn § 4 lauten würde: B. hat das Recht, Abnahme bis zum 1. Juli 1936 zu verlangen, wenn A. nicht bis zum 1. Juli 1935 die Lieferung verlangt hat. Das Urteil scheint auch in diesem Punkte der umgekehrten Meinung zu sein. Es sagt bezeichnenderweise: Vielmehr setzt nun das Recht des B. (B.) aus § 4 Abs. 2 ein. Das kann man aber dem Wortlaute des Vertrages schwerlich entneihen; vielmehr spricht die gleiche zeitliche Frist 1. Juli 1936 für das Gegenteil. Ein Umstand, der die ganze Argumentation des RFG. in einem zweifelhaften Lichte erscheinen läßt. Der ganze sog. Zusammenhang beider Optionen besteht also m. A. u. bloß darin: Wenn A. anruft, hat B. keine Veranlassung mehr, seine Option auf Abnahme auszuüben, weil der Gegner ja soviel abnimmt. Sieht man genauer zu, so besteht selbst diese lose Verknüpfung nicht etwa in dem Sinne, daß die Option B. rechtlich wegfällt, wenn A. die seine bereits ausgeübt hat. Handelsrechtlich möchte ich vielmehr die Meinung vertreten, daß B. selbst dann noch sein Optionsrecht geltend machen kann. Denn dann gerät A. bei Nichtabnahme nicht bloß in Annahmeverzug, sondern auch in Schuldnerverzug, und das kann doch unter Umständen wichtig werden. Wenn die hier dargestellte Ansicht richtig ist, dann wäre der RFG. zu seiner entgegengesetzten Entsch. durch eine sog. quaternio terminorum gelangt. Er hat ein und demselben Ausdruck eine verschiedene Bedeutung beigelegt, so daß im Schlusse statt drei in Wahrheit vier Begriffe vorkommen. Vom Standpunkte des A. aus gesehen, ist in der Tat B. der Verpflichtete. Aber der Umstand, daß letzterer Abnahme verlangen kann, steht ihm nicht in seiner Eigenschaft als Verpflichteter aus dem Verhältnisse A.—B. zu, vielmehr lediglich und allein nur als Berechtigter, und zwar aus dem umgekehrten Verhältnisse B.—A. Ganz anders verhält es sich z. B. mit seinem Rechte auf Zahlung bei Anrufung der Option durch A. Diese Befugnis hat er in der Tat als Verpflichteter.

3. Wie ungewiß die Rechtslage infolge der wirtschaftlich wenig glücklichen Vorschrift des § 43 ist, lehrt auch der Hinblick auf andere Fälle. Weinberg (2. Aufl. S. 519) weist unter Bezugnahme auf Entscheidungen des RG. darauf hin, daß Steuerfreiheit eintrete, wenn die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäfts von der Zustimmung

darf es keines Eingehens darauf, ob nach bürgerlichem Rechte eine Bedingung lediglich in die Willkür des Berechtigten gestellt werden darf, und ob bejahendenfalls der § 43 Abs. 1 KapVerkStG. nicht eine andere Auslegung notwendig macht. Denn im vorliegenden Falle hängt das Eintreten der Bedingung durchaus nicht allein von der Willkür der Berechtigten ab. Es wäre verfehlt, in dem § 4 zwei voneinander unabhängige selbständige Angebote zu finden. Beide Absätze dieses Paragraphen stehen vielmehr im engsten inneren Zusammen-

oder Genehmigung eines Dritten abhängig gemacht ist. Gegenteiler Ansicht ist der RFG.: DStZ. 1927, 538: Ein GmbH.-Anteil ist zur Sicherheit zebiert; Steuerpflicht auch dann, wenn die Wirksamkeit von der Zustimmung der übrigen Gesellschafter abhängig gemacht war und die Zession bis dahin nur treuhänderisch erfolgte. Ähnlich RFG. 1, 219 und Weinberg S. 520. Gleich dem Urteile habe ich oben das Wort „Potestativbedingung“ im Sinne einer vom bloßen Willen abhängigen Bedingung gebraucht. In dem Vorbescheide StW. 1930 Nr. 159 sieht sich der RFG. zu einer Spaltung resp. Einschränkung dieses Begriffes genötigt. Er sagt: „In dem Rechte, Aktien bis zu einer bestimmten Zeit anzunehmen oder abzulehnen, liegt nur eine Offerte und nicht ein unter einer Potestativbedingung geschlossenes Anschaffungsgeschäft. Eine Potestativbedingung setzt eine Vereinbarung über eine Handlung des Berechtigten voraus, die in seinem Willen steht, nicht in dem bloßen Willen, ob er eine Offerte annehmen will oder nicht.“ Ich habe gerade deshalb oben zuletzt den Ausdruck „Potestativbedingung“ durch den Satz „ich will“ ersetzt. Aus dem angeführten Vorbescheide ergibt sich, daß der RFG. die Steuerpflicht bejahen würde, wenn eine wirkliche Potestativbedingung, also nicht der bloße Wille (ich will, wenn ich will) vorliegt. Ist aber nicht schließlich die Annahme einer Offerte ebenso gut eine Handlung, als wenn ich das Recht auf den Bezug von Aktien habe, wenn ich mit dem Kopfe nicke? Man sieht, in welcher unerquicklichen Schwierigkeiten der Gesetzgeber die Nr. verwickelt, und daß diese, wenn sie angeht das klare Wortlautes schon nicht korrigieren kann, alle Veranlassung hat, wenigstens in Zweifelsfällen zu helfen. Nach Weinberg machen unmögliche oder unsittliche Bedingungen ein so bedingtes Geschäft nicht, also Steuerfreiheit. Ich bin selbstverständlich derselben Meinung. Aber mit dem Wortlaute des § 43 ist diese Ansicht nicht ohne weiteres zu vereinbaren. In Wahrheit wurzelt sie in dem Bestreben, die Folgen des gesetzgeberischen Prinzips möglichst abzuschwächen. Daß zum mindesten das RG. solchen Ermüdungen nicht unzugänglich war, zeigt ZBl. 97, 328: Ein Bankhaus hatte sich bei Konvertierung einer Anleihe zur Übernahme der nichtkonvertierten Stücke verpflichtet. Dem RG. ging es offenbar gegen den Strich, die Steuer vom ganzen Anleihebetrage für verfallen zu erklären, was eigentlich das Konsequente gewesen wäre, besonders in analoger Anwendung des § 50 Abs. 4 und der Entsch. RStM. 1928, 302 = StW. 1929 Nr. 38 (§ 43 auch anwendbar auf Bedingungen, von denen die Erhöhung des Kaufpreises abhängt). Es zog sich in eleganter Weise durch den Hinweis aus der Verlegenheit, die Bedingung betreffe hier die Entstehung des Vertragsgegenstandes, sei daher eine reine *conditio juris*. So recht überzeugend klingt dieser Grund aber nicht. Genau das selbe könnte man schließlich von dem irregulären Depot sagen (oben Nr. 1 a. E.). Und ferner brauchten dann alle Geschäfte über junge Aktien erst nach Eintragung des Erhöhungsbeschlusses versteuert zu werden. Soweit mir bekannt, verfährt oder verfuhr doch die Praxis umgekehrt. Das Gegenteil wäre auch unbillig.

4. Wenn man sich den Tatbestand, soweit er im Urteile mitgeteilt ist, etwas genauer ansieht, so fällt folgendes auf. Es handelt sich um 25% der Anteile der D.-GmbH., also wahrscheinlich um die sog. Sperrminorität, welche Statutenänderungen und Kapitalerhöhungen verhindern kann. Eine solche Minorität kann der Majorität leicht Ungelegenheiten verursachen. Aber andererseits ist sie auf die reine Defensiv beschränkt, z. B. kann die Majorität eine ihr genehme Dividendenpolitik betreiben, den Gegner also ausheuern. Eine solche Situation ist ebenfalls wenig erfreulich. Es ist daher erklärlich, wenn beide Parteien sich gegen die daraus entspringenden Nachteile zu sichern suchten. Es ist also sehr wohl möglich, daß rein wirtschaftlich betrachtet beide Parteien fest mit dem Übergange des Paketes rechneten, so daß die rein rechtlich allerdings vorhandene Möglichkeit, daß er nicht erfolge, als recht fernliegend erachtet wurde. Dann entsprach — wiederum rein wirtschaftlich — die Sache mehr einem festen Kaufe mit einer Resolutivbedingung. In ZBl. 1929, 2455 und noch mehr RStM. 1927, 148; StW. 1929 Nr. 171; ZBl. 1929, 1332 (Note); StW. 1930 Nr. 359 hat der RFG. in noch viel freierer Weise eine Suspendiv- in eine Resolutivbedingung umgedeutet. Wenn die Sache so oder ähnlich liegt, versteht man den Standpunkt unseres Urteils schon besser, insbes. die Betonung des engsten inneren Zusammenhanges beider Optionen. Es liegt dann sogar noch mehr vor, nämlich eine wechselseitige wirtschaftliche Gebundenheit. Auf dieses Moment legt der RFG. auch sonst Gewicht, wenn nämlich die Parteien den Kauf von GmbH.-Anteilen von der Genehmigung der GmbH. abhängig gemacht haben (Mrozek, StW. zu § 43 Nr. 2). Insofern würde also unser Urteil die bereits gezogene Linie einhalten. Wegen die hier für das Urteil versuchte Begründung spricht aber, daß sie von ausschließlich wirt-



hange. Sollte die A. von ihrem im Abs. 1 geschaffenen Rechte keinen Gebrauch machen und den Erwerb der restlichen D.-Anteile nicht innerhalb der gestellten Frist verlangen, so ist damit der Erwerb der Anteile nicht hinfällig geworden; vielmehr setzt nun das Recht der B. aus § 4 Abs. 2 ein, trotzdem den Erwerb zu fordern. Und umgekehrt: wenn die B. den Erwerb nicht fordert, kann die A. trotzdem den Erwerb verlangen, indem sie von ihrem Rechte aus § 4 Abs. 1 Gebrauch macht. Hieraus ergibt sich, daß der Eintritt der Bedingung keineswegs allein in die Willkür der Berechtigten gestellt ist. Vielmehr ist die Willensentscheidung der Verpflichteten von gleicher Bedeutung. Verträge unter Potestativbedingung, deren Erfüllung vom bloßen Willen der Verpflichteten abhängt, sind rechtsgültig (RG. v. 7. Okt. 1908, 16. Jan. 1911: RGW. 1909 Nr. 67; 1911 Nr. 174). Ein Anschaffungsgeschäft unter einer derartigen Potestativbedingung erfüllt den Tatbestand des § 43 Abs. 1 KapVerkStG.

(RG., Ur. v. 7. Jan. 1930, II A 621/29.)

## 6. Umsatzsteuergesetz.

**30. § 1 Nr. 1 UmsStG.** Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einer allmählichen Veräußerung von Grundstücken im Liquidationsverfahren.

Der Vertreter der beschwerdeführenden Firma hat im wesentlichen vorgetragen, daß es sich mit dem Rechtsempfinden der Bevölkerung nicht vereinigen lasse, daß der Verkauf eines Geschäfts im ganzen umsatzsteuerfrei sei, während das allmählich sich vollziehende Aufgeben eines gewerblichen Betriebs durch einen nach und nach durchgeführten Verkauf von Betriebsmitteln und Waren nach der ständ. Rspr. des RFG. als gewerbliche und damit umsatzsteuerpflichtige Betätigung angesehen werde. Dies führe dazu, daß ein Geschäftsmann, der sein Geschäft aufgabe und das Glück habe, eine hinreichend kapitalkräftige Persönlichkeit zu finden, die das Geschäft im ganzen erwerbe, gegenüber demjenigen bevorzugt sei, der weniger vom Geschick begünstigt würde und nur durch nach und nach erfolgende Veräußerungen sein Unternehmen einstellen müsse. Diese Erwägungen sind nicht geeignet, eine Änderung der im Vorbescheid niedergelegten, der ständigen Übung des RFG. entsprechenden Beurteilung des hier streitigen Sachverhältnisses herbeizuführen, die dahin ging, daß die allmählich vollzogene Veräußerung von Grundstücken und anderen Betriebsmitteln im Liquidationsverfahren als umsatzsteuerpflichtige nachhaltige entgeltliche Tätigkeit gewertet wird (Rz. 10, 348; 12, 296; 18, 211). Der Begriff der gewerblichen Tätigkeit ist in den einzelnen Steuergesetzen je nach der Zielsetzung der einzelnen Gesetze verschieden.

(RG., 5. Sen., Ur. v. 7. April 1930, V A 496/29.)

\*

**31. § 1 Nr. 1 UmsStG.** Die gegenseitigen Lieferungen zweier gleichgeordneten Kapitalgesellschaften sind mangels eines Oberunternehmers regelmäßig umsatzsteuerpflichtig, auch wenn die Geschäftsanteile beider Gesellschaften zum überwiegenden Teil oder ganz in der Hand des Vorstandes oder Geschäftsführers beider Gesellschaften vereinigt sind.

Die beschwerdeführende GmbH. hat zum alleinigen Gegenstand die Verwaltung eines Hausgrundstücks. In diesem hat sie eine Reihe von Geschäftsräumen an eine andere GmbH. vermietet. Für den Mietzins 1928 verlangt sie Freistellung, weil der Kaufmann Br. Inhaber sei ihrer sämtlichen Geschäftsanteile sowie in Höhe von 96% zugleich Inhaber der Anteile der Mieterin. Als

sachlichen Erwägungen getragen wird. Man wird es für bedenklich erachten dürfen, die wirtschaftliche Betrachtungsweise zugunsten des Fiskus in einer Materie geltend zu machen, in der der Gesetzgeber gerade sie, und zwar wiederum zugunsten des Fiskus, bewußt ausgeschaltet hat. Dit (StW. 1930, 465) sagt bei der Grunderwerbsteuer mit Recht: Es geht auf die Dauer nicht an, die wirtschaftliche Betrachtungsweise für die Befreiung der Steuerpflicht in Anspruch zu nehmen, bei der Verneinung sie aber grundsätzlich zu leugnen. Ich möchte nicht mißverstanden werden. Ich bin weit entfernt, etwa zu behaupten, unser Urteil beruhe auf einem Denkfehler. Die Formulierung „die Effekten gehen über, wenn auch nur einer von uns es will“ legt sogar die Annahme nahe, daß doch mehr vorhanden ist, als zwei voneinander unabhängige Offerten. Insofern sind beide Parteien sowohl Berechtigter und Verpflichteter; insofern besteht also keine quaternio terminorum. Das ist aber wirtschaftlich gedacht. Formell kann (nicht: muß) man anderer Ansicht sein. Streng rechtlich lautet die Klausel: A. ist berechtigt, die Befreiung zu verlangen; B. die Abnahme. Und wenn der Fiskus auf Grund von § 43 rein formell vorgeht, so geschieht ihm u. A. n. kein Unrecht, wenn man ihm ebenso formell entgegentritt. In RStW. 1930, 8 bei Abbauschädigungen stützte sich das Finanz. ebenfalls auf die wirtschaftliche Bedeutung und hob hervor, daß zwei Verträge danach als einheitlich angesehen werden müßten; prinzipiell also der gleiche Standpunkt wie in unserem Urteile. Der

weiteren Grund für die Freistellung führt die Rechtsbeschwerde an, der Kaufmann Br. sei Geschäftsführer und tatsächlich alleiniger Leiter der beiden Gesellschaften. Das Finanz. hat gleichwohl die gewerbliche Selbständigkeit der Beschwerf. bejaht, und zwar mit Rücksicht auf ihre bürgerlich-rechtliche Selbständigkeit unter Berufung auf das Ur. des Sen. v. 10. Nov. 1921 V A 12/21 (RFG. 7, 207). Es ist nicht recht verständlich, wie sich das Finanz. noch heute auf jene Entsch. stützen kann, von der der Sen. in der Zwischenzeit in einer großen Reihe von zum Teil amtlich veröffentlichten Ur. abgerückt ist und deren Grundgedanken er ausdrücklich als mit der Organtheorie unvereinbar preisgegeben hat (Ur. v. 26. Sept. 1927 V A 417/27: RFG. 22, 69). Verfehlt ist auch der Hinweis auf den Beschl. des I. Sen. vom 23. Nov. 1926 I B 101/26 (RFG. 20, 46); denn diese Entsch. handelt von der Körperschaftsteuer und ist für das Umsatzsteuerrecht jedenfalls insoweit nicht anwendbar, als ihre Begründung gegenüber der vorher in amtlich veröffentlichten Urteilen ausgesprochenen Auffassung des jetzt erk. Sen. in einschränkendem Sinne gemeint sein sollte. Der Rechtsbeschwerde konnte indessen aus anderen Gründen nicht stattgegeben werden.

Für die Frage der gewerblichen Selbständigkeit ist im Umsatzsteuerrecht, wie bei der natürlichen so auch bei der juristischen Person, ohne Bedeutung der Besitz der bürgerlich-rechtlichen Rechtsfähigkeit (vgl. RFG. 26, 348). Entscheidend ist vielmehr, welches rechtliche oder wirtschaftliche Gebilde als selbständiger Unternehmer am Verkehr teilnimmt (RFG. 18, 75). Als den Alleinunternehmer der Vermieterin und Mieterin möchte die Rechtsbeschwerde den Kaufmann Br. angesehen wissen, so daß steuerpflichtige Leistungen zwischen den beiden Gesellschaften unmöglich wären. Dieser Auffassung hat sich der Senat nicht angeschlossen.

Die Organtheorie hat sich im Umsatzsteuerrecht zuerst in Fällen durchgesetzt, wo einem Dienstherrn, der Obergesellschaft, ein Dienstverpflichteter, die Untergesellschaft, gegenüberstand. Im Laufe der Entwicklung ist auch beim Fehlen einer Obergesellschaft als Alleinunternehmer die gewerbliche Selbständigkeit zweier Firmen vereinigt worden, sofern es sich nicht um Kapitalgesellschaften handelte, sondern um Personengesellschaften. Wenn nämlich bei zwei offenen Handelsgesellschaften dieselben Gesellschafter in derselben Weise beteiligt und wenn die beiden Gesellschaften wirtschaftlich als die Unterabteilungen eines Gesamtunternehmens aufzufassen sind, so wird die für das Umsatzsteuerrecht maßgebende Verkehrsauffassung als Unternehmer des Gesamtbetriebs ansehen die Gesellschafter. Das hat der Senat insbes. wiederholt angenommen, wenn sich ein ursprüngliches Einzelunternehmen im Laufe der Zeit in mehrere offene Handelsgesellschaften gespalten hatte (Ur. v. 22. Febr. 1930 V A 664/29). Ähnlich wenn der Unternehmer, der als Inhaber einer Einzelirma am Verkehr teilnimmt, seinem Geschäft nach Art einer Zweigniederlassung eine GmbH., wirtschaftlich angliedert (RFG. 22, 69; ferner Ur. v. 12. Aug. 1927 V A 385/27). Die für jene Entsch. maßgebenden Gründe werden indessen regelmäßig nicht zutreffen in einem Falle wie dem vorliegenden, wo die Anteile zweier Kapitalgesellschaften in der Hand einer natürlichen Person vereinigt sind. Denn in einem solchen Falle wird der Inhaber der Anteile die Gesellschaften regelmäßig deshalb errichtet oder fortgeführt haben, weil er für seine Person und mit seinem Privatvermögen nicht am Verkehr teilnehmen, sondern den Geschäftsbetrieb den einzelnen Gesellschaften überlassen will, so daß nicht er selbst, sondern nur diese als Unternehmer auftreten und als solche angesehen werden. Liegt also nichts anderes vor als die überwiegende oder sogar vollständige Beteiligung einer Privatperson an zwei verschiedenen, in der Form von Kapitalgesellschaften betriebenen Unter-

nehmen. RFG. hat das aber damals nicht gebilligt: der Wortlaut der abgeschlossenen Verträge stände dem entgegen; das Vorgehen der Bank entspreche rechtlich durchaus den Umständen; es gehe ganz allgemein nicht an, eine bestimmte Ausgestaltung der Rechtsverhältnisse für die Steuer allein deshalb umzudeuten, weil bei einer anderen Ausgestaltung sich eine höhere Steuer ergäbe. Man ist beinahe versucht zu sagen: mutato nomine de te fabula narratur. Im Abaufalle hat allerdings der RFG. auch noch soziale Gründe geltend gemacht. In unserem Falle tritt die Ungerechtigkeit der gesetzlichen Regelung an ihre Stelle.

5. Wie man sieht, hängt schließlich alles von der generellen Stellung ab, die man zu § 43 einnimmt. Man wird also die Rspr. zu ihm weiter im Auge behalten müssen. Vielleicht tragen diese Zeilen wenigstens in etwa dazu bei, daß der RFG., wo es eben geht, die ihm vom Gesetzgeber auferlegte Fessel zu lockern oder gar zu sprengen versucht. An analogen Vorgängen fehlt es ja nicht. Der jüngste betrifft das Einkommensteuerrecht. Bei der Frage, wann Steuerschulden abzuziehen sind (§ 16 EinkStG.), hat sich der RFG. zuerst ziemlich streng an die Vorschriften der AbgG. über die Entschuldung der Steuerschuld gehalten, sich davon aber kürzlich emanzipiert. Entscheidend ist, welchem Jahre sie wirtschaftlich zuzurechnen ist. Wann sie formell entstanden gilt, ist demgegenüber gleichgültig (so sogar hinsichtlich der Wertzuwachssteuer RStW. 1930, 55).

Dr. Ernst Fleck, Hannover.

nehmungen, so ist kein übergeordnetes Unternehmen vorhanden, in dessen Gefüge die Gesellschaften als unselbständige Glieder eingefügt werden könnten (vgl. RfH. 19, 139). Die Abhängigkeit wird also nicht etwa deshalb verneint, weil der Inhaber der Beteiligungen eine natürliche Person ist im Gegensatz zu einer juristischen Person, sondern weil er eine dem gewerblichen Leben fernstehende Privatperson ist, im Gegensatz zu einem gewerblichen Unternehmer. Besondere Gründe, die eine andere Behandlung des vorliegenden Falles rechtfertigen könnten, sind nicht ersichtlich. Das gilt insbes. auch für den Umstand, daß der Kaufmann Br. beide Gesellschaften als Geschäftsführer leitet. Denn die Personalunion der leitenden Persönlichkeiten wird zwar bei Unternehmenszusammenschlüssen als besonders bedeutsames Beweiszeichen dafür anzusehen sein, daß die Untergesellschaft dem Willen der Obergesellschaft unterworfen ist; wenn aber, wie hier, kein Oberunternehmer der beiden Gesellschaften vorhanden ist, so kann deren gewerbliche Selbständigkeit auch nicht dadurch aufgehoben werden, daß sie denselben Geschäftsführer haben, der alsdann nicht ein Gesamtunternehmen vertritt und leitet, sondern zwei verschiedene Unternehmungen. Diese Auffassung allein entspricht auch den Anschauungen des Verkehrrs (vgl. Becker, RAbgD., 7. Aufl., § 79 Nr. 11 S. 258 ff.). Aus § 1 Nr. 1 UmfStG. konnte demnach die Steuerfreiheit der BeschwF. nicht hergeleitet werden.

(RfH., 5. Sen., Ur. v. 17. Okt. 1930, V A 95/30 [RfH. 27, 221].)

\*!

**32.** §§ 1 Nr. 1, 3 Nr. 3 UmfStG.; §§ 228, 258 RAbgD. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Leistungen eines Stenographenvereins (Abgabe von Lehrmitteln an Kursteilnehmer usw.). Entscheidung des Berufungsgerichts ohne ausreichende Aufklärung des Sachverhalts.

Der Zweck des beschwerdeführenden Stenographenvereins besteht nach der Satzung in der Vertretung, Fortbildung, Förderung und Verbreitung der Einheitskurzschrift. Daneben ist den Vereinsmitgliedern die Möglichkeit zur Fortbildung in dem System „Gabelberger“ zu geben. Der Verein ist zur Umsatzsteuer herangezogen worden. Er bestritt die Steuerpflicht mit der Begründung, daß er ausschließlich gemeinnützig wirke. Sein Einspruch und die Berufung hatten jedoch keinen Erfolg. In der Wechs. rügt der Verein, daß das FinGer. nicht auf das gesamte Vorbringen in der VerZust. eingegangen sei. Im übrigen hält er daran fest, daß er als ausschließlich gemeinnütziges Unternehmen Anspruch auf Steuerbefreiung habe. Bezüglich der Abgabe der Lehrmittel an die Unterrichtsteilnehmer nimmt er außerdem Steuerbefreiung nach § 7 UmfStG. in Anspruch.

Es läßt sich nicht verkennen, daß der beschwerdeführende Verein durch die Verbreitung der Einheitskurzschrift der Volks- und Berufsbildung dient und damit ausschließlich gemeinnützig wirkt, sofern er nicht, wenn auch nur nebenbei, Erwerbszwecke verfolgt. Die Vorinstanz hat verneint, daß der Verein ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolge. Sie hat sich diese Ansicht jedoch ohne ausreichende Klärung des Sachverhalts gebildet. Nach der Einspruchsentsch. ist der Verein mit den Einnahmen „aus dem Vertrieb stenographischer Bücher usw.“ zur UmfSt. veranlagt worden. Der Verein behauptete aber in der VerZust., daß er in den hier in Rede stehenden Jahren noch keinen Büchervertrieb gehabt, sondern diesen erst später eingerichtet habe. Dieser Widerspruch ist in der VerZust. nicht behoben worden. Infolgedessen steht nicht fest, welche Gegenleistungen den zur Umsatzsteuer herangezogenen Entgelten gegenüberstehen.

Wegen dieser ungenügenden Aufklärung des Sachverhalts (§ 228 RAbgD.) ist die Vorinstanz zurückzuverweisen. Diese wird zunächst klären, worin der Leistungsaustausch, der zur Umsatzsteuer herangezogen worden ist, bestanden hat. Soweit es sich um die Abgabe von Lehrmitteln an die Unterrichtsteilnehmer in Verfolgung von Erwerbszwecken handelt, kommt es für die Steuerpflicht darauf an, ob der Verein lediglich eine vermittelnde Stellung zwischen den Unterrichtsteilnehmern und den Lieferanten der Lehrmittel eingenommen, oder ob er selbst Lieferant der Lehrmittel gewesen ist. Letzterenfalls würde die Umsatzsteuerpflicht an sich nicht etwa dadurch ausgeschlossen, daß der Verein die Lehrmittel zum Selbstkostenpreis abgibt (RfH. 26, 18). Andererseits kommt nach der neueren Rfpr. zu § 7 UmfStG. in Betracht, ob die Lehrmittel bereits an die Unterrichtsteilnehmer verkauft waren, als der Verein sie von seinem Lieferant bezog, und somit der Verein den unmittelbaren Besitz an der Ware nur zum Zwecke der Beförderung erwarb (RfH. 22, 239).

(RfH., 5. Sen., Bescheid v. 30. April 1930, V 826/29.)

\*

**33.** § 2 Nr. 1b UmfStG.; § 8 Abs. 1 Nr. 1 der Durchf.-Best. z. UmfStG. Bei den Stichworten „Pflanzen und Blumenzwiebeln“ der Freiliste 1b sind zu „Pflanzen“ auch frische Schnittblumen zu rechnen.

Der BeschwF. betreibt ein Blumengroßhandelsgeschäft. Er ist im Kalenderjahr 1928 auch mit den vereinnahmten Entgelten für frische, aus dem Ausland bezogene Schnittblumen zur Steuer herangezogen worden, für die er Steuerbefreiung nach § 2 Nr. 1b UmfStG. begehrt.

In Frage steht, ob Schnittblumen zu den „Pflanzen und Blumenzwiebeln“ der Freiliste 1b zu § 8 UmfStG. Durchf.-Best. zu rechnen sind. Der Vorsitzende des FinGer. hat die Frage verneint, weil unter den Gegenständen der Stichworte nur lebende Gewächse und trockene Blumenzwiebeln zu verstehen seien. Nach der Entstehungsgeschichte ist das Stichwort „Pflanzen“ der Freiliste 1b so auszulegen, daß dazu alle lebenden Gewächse sowie Teile davon (Blätter, Blumen) zu rechnen sind. Insofern ist daher die Voraussetzung der Steuerbefreiung nach § 2 Nr. 1b UmfStG. als gegeben anzusehen und der angefochtene Bescheid wegen Rechtsirrtums aufzuheben. Da indes vom Vorderrichter nicht festgestellt worden ist, ob die sonstigen Voraussetzungen der Befreiung gleichfalls erfüllt sind, ob insbes. der streitige Umsatz der Schnittblumen allenfalls im Großhandel erfolgt ist und ob die vorgeschriebene Buchführungspflicht als eingehalten betrachtet werden kann (§ 8 Abs. 1 Nr. 3, § 12 Durchf.-Best.), war die Sache zur anderweitigen Prüfung und Entscheidung an das FinGer. zurückzuverweisen.

(RfH., 5. Sen., Ur. v. 14. Jan. 1930, V A 1049/29 S.)

\*

**34.** § 2 Nr. 4 UmfStG. Der Vertrag, durch den eine Stadtgemeinde einer Gesellschaft die Benutzung der öffentlichen Straßen und Plätze für die Zwecke des Betriebes eines Straßenbahnunternehmens und der Versorgung der Stadt mit elektrischem Strom gegen Entgelt überläßt, ist ein Mietvertrag, der nach § 2 Nr. 4 UmfStG. von der Besteuerung ausgenommen ist. f)

Die Stadt R. hat der dortigen Straßenbahngesellschaft vertraglich das Recht eingeräumt, die öffentlichen Straßen und Plätze zum Betriebe der Straßenbahn zu benutzen. In dem Vertrage wurde das Benutzungsrecht der Straßenbahngesellschaft bis zum Jahre 1963 ausgedehnt; gleichzeitig verzichtete die Stadt bis zu diesem Zeitpunkt auf das ihr nach früheren Verträgen zustehende Erwerbsrecht an den Anlagen der Straßenbahngesellschaft. Der Gesellschaft wurde außerdem für die Vertragsdauer das Benutzungsrecht an den Straßen und Plätzen für die Abgabe von elektrischem Strom zu Licht- und Kraftzwecken eingeräumt; sie verpflichtete sich ihrerseits zu diesen Zwecken Strom in der Stadt abzugeben. Endlich übernahm die Stadt

Zu 34. 1. Der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung führt, auf den Steuergegenstand bezogen, zu der Forderung, wirtschaftlich im wesentlichen gleichgelagerte Tatbestände auch steuerlich gleichmäßig zu behandeln. Hiernach können Begriffe des Privatrechts im Steuerrecht anders als in jenem Rechtsgebiet ausgelegt werden. Der Grundsatz der Bestimmtheit der Steuer verlangt, der sicheren Abgrenzung des Privatrechts den Vorrang vor der schwierigeren Feststellung der wirtschaftlichen Gleichheit der Tatbestände einzuräumen. Ob nach dem einen oder dem anderen Grundsatz zu verfahren ist, läßt sich nicht allgemein sagen. Jedoch wird man regelmäßig von dem Rechtsbegriff ausgehen müssen, da dieser sicher feststeht. Der RfH. hat sich überwiegend für die wirtschaftliche Auslegung ausgesprochen, macht aber gelegentlich, insbes. im Grunderwerbsteuerrecht hiervon Ausnahmen. Für das Umsatzsteuerrecht hat er ursprünglich die privatrechtliche Betrachtungsweise gewählt; „ein Verkehrrssteuergesetz, wie das UmfStG. würde für die Anwendbarkeit seiner Grundsätze allen Boden unter den Füßen verlieren, wenn es die Besteuerung des Verkehrrs unabhängig von den Rechtsformen durchführen wollte, in denen der Verkehr, um möglich zu sein, sich bewegen muß“ (RfH. 2, 276; Ur. v. 16. April 1920); später heißt es aber (RfH. 15, 284; großer Senat, Bescheid v. 24. Jan. 1925), der bürgerlich-rechtliche Charakter des Geschäfts zwischen dem Unternehmer und dem Besteller könne für die Beurteilung der Umsatzsteuerpflicht dahingestellt bleiben, jedoch mit der Einschränkung: „von Ausnahmen wie § 2 Nr. 4 a. a. D. (Verpackungen und Vermietungen) abgesehen“. In einer älteren Entsch. (v. 21. März 1923: StW. 2 Nr. 483), in der es sich um die Besteuerung der damals erhöht umsatzsteuerpflichtigen Vermietung von Reitkieren in § 25 I Nr. 3 UmfStG. handelte, führt der RfH. aus, daß hier „nach dem Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung dieser Sondersteuer . . . nicht der privatrechtliche Begriff der Miets zugrunde zu legen sei, sondern es habe lediglich die wirtschaftliche Betrachtungsweise Platz zu greifen, . . . ohne daß zu untersuchen wäre, wie das Vertragsverhältnis im Einzelfall nach bürgerlichem Recht zu betrachten ist und ob insbes. ein Mietvertrag i. S. des BGB. anzunehmen ist“. Vgl. auch noch RfH. 13, 299, wo im Anschluß an die für das Grunderwerbsteuerrecht ergangene Entsch. (RfH. 11, 323 ff.) angenommen wird, daß „Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden“, nach der rein rechtlichen Gestalt des Begriffs auszuliegen ist. Auch in der oben abgedruckten Entsch. wird wieder der Rechtsbegriff zugrunde gelegt.

Eine einheitliche Stellungnahme des RfH. fehlt also. Ich halte den Standpunkt der oben abgedruckten Entsch. für richtig. Ein dem gleichen wirtschaftlichen Zweck wie Miets oder Verpachtung dienender, aber rechtlich abweichender Aufbau des Rechtsverhältnisses wird kaum gewählt werden, nur um Steuer zu ersparen. Wenn ein ähnliches Rechtsverhältnis nicht unter den Begriff fällt, hat man es



geboten wird, nichts ändern. Im übrigen steht die Kurtaxe-Ordnung der Stadtgemeinde vor, daß an Eingeseffene gegen Entrichtung einer Gebühr sogenannte Einwohnerkarten ausgegeben werden, die den Eingeseffenen die gleichen Rechte gewähren wie den Kurgästen. Ist der steuererhebliche Tatbestand bereits durch die entgeltliche Tätigkeit erfüllt, so ist unwesentlich, in welchem Verhältnis zu ihr dem Umfang nach die unentgeltliche steht. Die Vorinstanz hat daher mit Recht einen unter § 1 Nr. 1 UmfStG. fallenden Leistungsaustausch zwischen der Beschw. und den Kurgästen angenommen.

Auch die von der Beschw. begehrte Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 3 UmfStG. kann nicht zugestanden werden. Wenn auch die Leistungen der Beschw., die durch die Kurtaxe abgegolten werden, teilweise gemeinnützig sind, so fehlt dem Zweck des von der Beschw. betriebenen Unternehmens doch das gesetzliche Merkmal der Ausschließlichkeit der Gemeinnützigkeit. Abgesehen davon, daß die Gemeindeverwaltung mit dem Kurbetrieb auch eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt, dienen die den Kurgästen dargebotenen Leistungen zum Teil der Geselligkeit und Zerstreuung, wie Beleuchtungen, Feuerwerk, Festlichkeiten und sonstige Veranstaltungen. Wenn hiergegen eingewendet wird, daß den Heilung suchenden Patienten Zerstreuung geboten werden müsse, um ihre Gedanken von der Krankheit abzulenken, so kann jedenfalls nicht allen gesellschaftlichen Veranstaltungen die Eigenschaft dieses Heilfaktors beigelegt werden und kommt auch nicht für alle Kurgäste und Inhaber von Einwohnerkarten in Betracht. Darbietungen, die den Kurgästen den Aufenthalt am Kurort nur möglichst angenehm gestalten sollen, fehlt das Merkmal der Ausschließlichkeit des gemeinnützigen Zweckes.

(RZf., 5. Sen., Ur. v. 27. Juni 1930, VA 424/29.)

\*

**36.** § 4 UmfStG. Erwirbt ein Unternehmer im Inland nur Teile einer von ihm nach dem Ausland zu liefern den Werkanlage, so ist ein Anspruch auf Ausfuhrvergütung nicht begründet.

Die Beschw. hat 1927 die vollständige Lieferung von Kesselanlagen für das staatliche Elektrizitätswerk R. in Petersburg dergestalt übernommen, daß sie sich verpflichtet hat, die Werkanlage im Ausland aufzubauen und in Betrieb zu setzen. Einzelne Teile der Anlage in dem noch streitigen Betrag von etwa 600 000 RM hat sie von anderen inländischen Firmen bezogen. Diese Lieferungen an die Beschw. unterlagen der Umsatzsteuer; die Beschw. hat deswegen Vergütung nach § 4 UmfStG. beantragt, was abgelehnt wurde. Einspruch und Berufung hatten keinen Erfolg.

In der Rechtsbeschwerde wiederholt die Beschw. ihr früheres Vorbringen, daß die von ihr übernommene Tätigkeit in zwei Teile zerfalle, die Lieferung der Kessel samt allem Zubehör und die Leistung der Montage. Sie will dementsprechend nach dem Willen der Vertragsteile und auch dem Text des Vertrags das Lieferungsgeschäft für sich betrachtet wissen, das sie mit der Bereitstellung der Kessel oder ihrer Teile mit allem Zubehör zur Abnahme innerhalb des Lieferungs umfangs als vollständig erlebtigt ansieht.

Die Rechtsbeschwerde hatte keinen Erfolg.

Ohne Rechtsirrtum, ohne Verstoß wider den klaren Aktieninhalt und ohne Verletzung billigen Ermessens (§ 6 ABG.D.) hat das FinGer. den Vertrag, auch im Einklang mit seiner tatsächlichen Ausführung, für den erk. Sen. bindend, als Vertrag über eine Gesamtleistung, die Erstellung der Anlage im ganzen, ausgelegt. Es kommt dabei für das Umsatzsteuerrecht nicht darauf an, ob der Vertrag bürgerlich-rechtlich im In- oder Ausland zu erfüllen war. Auch kann im vorliegenden Falle die sonst bei derartigen sich über die Grenze erstreckenden Leistungen wesentliche Unterscheidung offenbleiben, ob ein Teil der von der Beschw. übernommenen Gesamtleistung als wesentlicher Teil oder Hauptleistung oder aber, ob die einheitliche Leistung in ihren Teilen gleich wesentlich und danach die Gesamtleistung im ersten Fall mit ihrem wesentlichen Teil im Inland oder im Ausland, im zweiten Fall teils im Inland, teils im Ausland als bewirkt anzusehen ist.

Ausschlaggebend ist vielmehr, daß es sich um einen Vergütungsanspruch nach § 4 UmfStG. handelt, der nach der zutreffenden Auslegung in § 37 Abs. 1 DurchstVest. z. UmfStG. nur dem Unternehmer zusteht, der im Inland erworbene Gegenstände in das Ausland ohne vorherige Bearbeitung oder Verarbeitung geliefert hat, und daß dabei wegen dieser Voraussetzung ausschließliche auf § 11 Abs. 1 a. a. D. verwiesen ist. Danach liegt aber eine Bearbeitung oder Verarbeitung nur dann nicht vor, wenn unbeschadet einer solchen Behandlung der Ware, die nicht über die Zwecke der Verpackung, Sortierung, Reinigung oder Erhaltung hinausgeht, die Wesensart der Gegenstände gewahrt bleibt. Es muß also der Gegenstand des Erwerbs im Inland und der Gegenstand der Lieferung ins Ausland in jedem Fall der Wesensart nach derselbe sein, und es darf die Wesensart nicht durch eine über jenen Rahmen hinausgehende Bearbeitung oder Verarbeitung aufgehoben sein. Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt, auch wenn mit der Beschw. bei der von ihr übernommenen, nach § 6 Abs. 1 UmfStG. einer Lieferung gleichstehenden Werklieferung Ausfuhr angenommen und von der Bedeutung der im Ausland selbst vorzunehmenden Handlungen (Aufstellung und Zubetrieb-

setzung des Werkes) ganz abgesehen wird. Die Beschw. hat im Inland Teile der Gesamtanlage erworben, ins Ausland geliefert, aber diese von den Teilen ihrer Wesensart nach verschiedene Anlage, nachdem sie die Teile zu ihr in einer Weise, die mit den erwählten unschädlichen Vorgängen nicht zu vergleichen ist, verarbeitet. Es ist daher die Vergünstigung des § 4 UmfStG., die für den Ausfuhrhändler, aber nicht für den inländischen Fabrikanten gegeben ist, auf den vorliegenden Fall der Beschw. nicht anwendbar (vgl. Popitz, UmfStG., 3. Aufl., S. 649 Bem. III 2c).

(RZf., 5. Sen., Ur. v. 26. Sept. 1930, VA 12/30, RZf. 27, 202.)

\*

**37.** § 7 UmfStG. Ungereinigte und gereinigte Bettfedern sind nicht Gegenstände gleicher Art im reinen Handel.

Der Beschw. nimmt für einen erheblichen Teil der Umsätze in seinem Bettfedernverfabriksbetrieb während des Kalenderjahrs 1928 Steuerfreiheit nach § 7 UmfStG. in Anspruch. Das FinGer. hat sie verweigert. Hiergegen richtet sich die Beschw. Sie hatte keinen Erfolg.

Das FinGer. hat im Urteil nicht festgestellt, ob die streitigen Bettfedern bei Erwerb und Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch den Beschw. auf seine Abnehmer, wie er behauptet, vorherverkauft waren, da durch die bei ihm vorgenommene Bearbeitung die Nämlichkeit der Ware aufgehoben und die Bearbeitung jedenfalls nicht lediglich zur Beförderung vorgenommen werde. Hierin ist ein Rechtsirrtum nicht zu finden. Die Federn werden vom Beschw. im ungereinigten Zustand aus dem Ausland bezogen und bei ihm vor der Versendung im Inland durch Maschinen von Schmutz und Steinen gereinigt und durch Dampf desinfiziert. Durch diese Behandlung wird die Ware im Inland erst handelsfähig und erlangt hier erst Marktsfähigkeit. Aus der eigenen Darstellung des Beschw. ist zu entnehmen, daß im Inland ungereinigte Bettfedern nur von wilden Händlern gehandelt werden, also eine Marktgängigkeit auf dem offenen Markte überhaupt nicht besitzen. Bei dieser Sachlage können die ungereinigten Bettfedern, die der Beschw. im Ausland kauft, nicht als das gleiche Verkehrsgut und daher auch nicht als Gegenstände gleicher Art i. S. des § 7 UmfStG. angesehen werden wie die gereinigten Bettfedern, die der Beschw. im Inland verkauft. Ob hierbei eine aus Gesundheitsgründen erlassene gesetzliche Vorschrift zugrunde liegt, ist für die Umsatzsteuer unerheblich (vgl. § 1 Nr. 1 Satz 2). Der Beschw. kann sich auch nicht darauf mit Erfolg berufen, daß die Ware typenmäßig gehandelt werde, da nach seiner Darstellung die Typenmäßigkeit des Handels nach Sorten für jede von beiden Arten von Bettfedern für sich besteht. Es kommt im vorliegenden Falle hinzu, daß gerade deshalb, weil durch die Bearbeitung seitens des Beschw. die Ware im Inland erst zu einer handels- und bestellungsmäßigen wird, diese Bearbeitung auch keinesfalls als nur zum Zwecke der Beförderung der Ware vorgenommen und daher als unschädlich i. S. von Entsch. des RZf. 22, 239 angesehen werden kann. Die auf besonderer Ermächtigung des RM. beruhende abweichende Behandlung von Bettfedern bei der Anschlußsteuer nach dem aus anderen Gründen hier nicht anwendbaren § 2 Nr. 1 UmfStG. gilt nicht für den § 7 UmfStG.

(RZf., 5. Sen., Ur. v. 4. April 1930, VA 1088/29.)

\*

**38.** § 7 UmfStG. Hat der Zwischenhändler vertretbare Sachen bei der Besitzergreifung bereits vorherverkauft, so wird seine Steuerbefreiung bei der Weiterveräußerung nicht dadurch ausgeschlossen, daß er die Ware mit bei ihm bereits lagernder Ware vermischt.

Die Beschw. treibt u. a. Handel mit Perlmutterknöpfen, die sie von Lieferanten aus Japan bezieht. Streit herrscht nur noch über die Anwendung der Befreiung in § 7 UmfStG., soweit die Beschw. die nach ihrem jeweiligen Gesamtbedarf bezogene Ware im Augenblick der Übernahme auf ihr Lager („Japanlager“) bereits im Inland weiterverkauft hatte.

Nimmt die Beschw. bei Vorverkauf zur Erfüllung der einzelnen Bestellung bereits bei ihr lagernde Ware hinzu, so würde hierdurch nur insoweit Steuerpflicht der Lieferung eintreten, deren Steuerfreiheit im übrigen nicht beeinträchtigt werden (vgl. Entsch. des RZf. v. 24. Juni 1927, RStBl. 183). Entsprechendes würde auch zu gelten haben, wenn etwa die vorherverkauften Perlmutterknöpfe als vertretbare Sachen bei der Beschw. vor der Weiterlieferung mit bereits bei ihr lagernder, vor der Einlagerung nicht vorherverkaufter Ware untrennbar vermischt würden. Auch dann würde die Lieferung, soweit sie die im Einzelfall vorherverkaufte Menge nicht übersteigt, steuerfrei sein.

Da im U. diese Gesichtspunkte verkannt sind, war es wegen Rechtsirrtums aufzuheben und die Sache zur anderweiten Prüfung und Entsch. an das FinGer. zurückzuverweisen.

(RZf., 5. Sen., Ur. v. 24. Okt. 1930, VA 79/30, RZf. 27, 230.)

\*

**39.** § 7 UmfStG. Die Anwendung von § 7 UmfStG. wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß an dem Gegenstand der Lieferung der Zwischenhändler ein Patentrecht hat, nach dem er den Gegenstand bei seinem Lieferer herstellen läßt. †)

Die Beschw. besitzt die ausschließliche Lizenz für den Vertrieb von patentierten Spannvorrichtungen, die hauptsächlich im Maschinenbetrieb verwendet werden. Sie verfügt nicht über eigene Fabrikationsmöglichkeit, sie hat die Herstellung und den Versand der bei ihr bestellten Spannvorrichtungen verschiedenen Werken übertragen, die die bestellten Gegenstände an der Hand von Entwürfen, die sie von der Beschw. erhalten, herstellen und unmittelbar den Kunden der Beschw. zusenden. Wegen dieser Lieferungen für die Wirtschaftsjahre 1924—1927 ist die Beschw. unter Billigung der Vorinstanzen zur Umsatzsteuer herangezogen worden.

Ihre Rechtsbeschwerde ist begründet. Die Beschw. erwirbt an den durch sie verkauften Gegenständen weder den unmittelbaren noch den mittelbaren Besitz und überträgt ihn demnach auch nicht auf ihre Abnehmer, so daß für sie die Befreiungsvorschrift des § 7 UmfStG. zutrifft. Die Vorinstanz und das FinA. halten diese Vorschrift nicht für anwendbar und beziehen sich dazu auf das Urf. v. 8. Juni 1926, VA 369/26 (RSBl. 1926, 228), wo die Umsatzsteuerpflicht eines Verlagsbuchhändlers bejaht wurde, der die einzelnen Exemplare der von ihm verlegten Werke von einer Druckerei drucken, binden, versandfähig herstellen und an die Kunden versenden ließ. Bei diesem früheren Urf. handelte es sich um den Vertrieb eines Werkes i. S. des TitUrH. v. 22. Mai 1910 (sog. geistiges Eigentum). Das vervielfältigte Werk bleibt geistiges Erzeugnis und wird eben seines geistigen Inhalts wegen gekauft und vom Erwerber geistig aufgenommen. Eine patentierte Maschine dagegen wird gekauft, nicht um sich den geistigen Inhalt, der ihrer Gestalt zugrunde liegt, in irgendeiner Form anzueignen, sondern um die Maschine als körperlichen Gegenstand gewerblich zu benutzen.

(RSBl., 5. Sen., Bescheid v. 4. Juli 1930, VA 845/29.)

\*

**40.** § 7 Abs. 2 UmfStG. Als Teil der Lieferung von Elektrizität und Gas i. S. von § 7 Abs. 2 UmfStG. ist auch die entgeltliche Stellung von Meßgeräten (Gasmessern, Elektrizitätszählern) anzusehen.

Streit herrscht über die Frage, ob die Gebühren, die ein Gas- und Elektrizitätslieferungswerk für die bei seinen regelmäßigen Abnehmern aufgestellten Gasmesser und Stromzähler erhebt, zu dem bei ihm als Verteilerwerk und Zwischenhändler nach § 7 Abs. 2 UmfStG. ihm als Verteilerwerk und Zwischenhändler nach § 7 Abs. 2 UmfStG. steuerfreien Entgelt für die Lieferung von Gas und Elektrizität gehören oder steuerpflichtig sind. Das FinVer. hat in Übereinstimmung mit dem FinA. die Frage im zweiten Sinne beantwortet, weil die Überlassung der Meßgeräte gegen Gebühr im Kalenderjahr 1926 ein von der Lieferung von Strom und Gas verschiedenes Geschäft, Vermietung beweglicher Sachen darstelle, den Abnehmern dafür auch ein als „Miete“ bezeichnetes Entgelt neben dem für gelieferten Strom

Zu 39. Die Entsch. ist im Ergebnis richtig; auch der vorangestellte Leitsatz ist zutreffend. Obwohl wirkt die Begründung etwas eigenartig und befremdend. Denn für die Frage der Anwendbarkeit der Befreiungsvorschrift des § 7 UmfStG. kommt es nicht darauf an, aus welchem Grunde der Verbraucher einen Gegenstand kauft, sondern entscheidend ist nach dem Wortlaut des Gesetzes ausschließlich, ob über denselben Gegenstand mehrere Umsatzgeschäfte abgeschlossen werden. Das ist bei den patentierten Spannvorrichtungen zu bejahen, da der Vertriebsvertrag über eine vertretbare Sache nach § 661 BGB. dem Kaufvertrag gleichsteht. Dagegen ist dies bei den einzelnen Exemplaren einer Druckschrift zu verneinen, weil hier nur ein einziges Umsatzgeschäft vorliegt, nämlich zwischen der Verlagsbuchhandlung und dem Leser, während der Vertrag zwischen der Verlagsbuchhandlung und der Druckerei ein reiner Werkvertrag ist. Aus diesem Grunde entfällt von selbst im letzteren Fall die Anwendbarkeit des § 7 UmfStG.

RA. Dr. Carl Becker, Berlin.

Zu 40. Dem Urteil ist in vollem Umfang zuzustimmen, da es UmfStG. und DurchsBest. so auslegt, wie es deren wirtschaftlicher Sinn erforderlich macht. Daß es sich bei der Stellung der Meßgeräte nur um eine Nebenverpflichtung der Gas- und Elektrizitätswerke aus dem Lieferungsvertrag handelt — wie auch Staub-Könige, Komm. z. BGB., Anm. 16 Vorbem. 373 anerkennt —, ergibt sich aus der Erwägung, daß ohne deren Vorhandensein eine Möglichkeit zur Feststellung des verbrauchten elektrischen Stromes bzw. des Gases nicht bestünde und es insfolgedessen an einer Berechnungsgrundlage für die Lieferwerke fehlen würde. Da andererseits die Lieferwerke die Meßgeräte kaufen und amortisieren, ist es selbstverständlich, daß sie für deren Zurverfügungstellung und Abnutzung eine Gebühr von den Abnehmern fordern, die also lediglich in der Durchführung des Lieferungsvertrages berechnet wird und für die insfolgedessen ohne weiteres die Bestimmungen über die Umsatzsteuerbefreiung für Werke der öffentlichen Hand Platz greifen.

RA. Dr. Kaufmann, Berlin.

und Gas gesondert in Rechnung gestellt werde. Der Rechtsbeschwerde war Erfolg nicht zu versagen.

Die Stellung der Gasmesser und plombierten Elektrizitätszähler, an denen dem Abnehmer weder die Verfügung (§ 5 UmfStG.) noch im Sinne des Verkehrs der Gebrauch eingeräumt wird, stellt weder eine besondere Lieferung noch eine besondere Leistung der Beschw. neben der Gas- und Stromlieferung dar. Sie dient der Berechnung des Preises für die letztere. Die Beteiligten haben ein wirtschaftliches Interesse daran, daß Gas und Strom genau berechnet wird. Die Stellung der Meßgeräte bedeutet daher, anders als der gleichzeitig besteuerte Zählerverkauf, nur eine Nebenverpflichtung der Gas- und Stromlieferung, nicht einen besonderen Umsatz. Auf diese wirtschaftliche Bedeutung aber kommt es für die Umsatzsteuer allein an. Es wird daher von der Steuerbefreiung der Gas- und Stromlieferung des § 7 Abs. 2 UmfStG. beim Zwischenwerk auch die Stellung der Meßgeräte ergriffen. Dem steht der Umstand nicht entgegen, daß dafür das Entgelt nicht nach dem verschiedenen Gas- und Stromverbrauche, sondern, weil hiervon nicht oder nicht allein abhängig, nach Meßbereich oder Größe des Zählers besonders berechnet wird. Auch beim Erzeugerwerk ist die Stellung der Meßgeräte als Teil der Gas- und Stromlieferung anzusehen. Zu vergleichen sind für die befreiten Gas- und Elektrizitätswerke der öffentlichen Hand im § 3 Nr. 2 UmfStG., § 27 Satz 3 DurchsBest. hierzu i. d. amtl. Fass. v. 25. Juni 1926 (RSBl. I, 323) und Popitz, UmfStG., 3. Aufl., S. 603, Bem. CIV 2 dff. zu § 3 Nr. 2. Wie dort, würde der Umstand, daß ausnahmsweise für einen Steuerabschnitt oder kürzeren Zeitraum eine Gebühr für die Meßgeräte erhoben wird, obwohl eine Gas- oder Stromentnahme nicht erfolgt, nur eine Folge der besonderen Berechnungsweise sein und den ausgesprochenen Grundsatz nur bestätigen, nicht ändern.

Die Beschw. war daher freizustellen von der geforderten Umsatzsteuer.

(RSBl., 5. Sen., Urf. v. 4. Juli 1930, VA 937/29 S.)

\*

**41.** § 8 Nr. 1 UmfStG. Das Entgelt, das bei Grundstücksumfängen in der Bestellung einer Restkaufgeldhypothek zu erlösen ist, wird im Sinne des UmfStG. nicht erst mit der Eintragung der Hypothek in das Grundbuch, sondern schon mit der Einigung der Beteiligten über die Hypothekbestellung nach § 873 BGB. vereinnahmt.

Der steuerpflichtige Rittergutsbesitzer hat im Dez. 1924 einen Teil seines verpachteten landwirtschaftlichen Grundbesitzes um 294 000 RM verkauft; er will dieses Entgelt als umsatzsteuerfrei behandelt haben. Das FinA. hat in dem Verkauf ein umsatzsteuerpflichtiges Hilfsgeschäft erblickt. Die Vorinstanz hat die Umsatzsteuerpflicht verneint, einmal, weil die verkauften Grundstücke verpachtet gewesen seien, und weiter wegen eines Teiles des Entgelts (50 000 RM), weil dieser nicht im Steuerabschnitt 1924/25 vereinnahmt worden sei. Das FinA. hat Rechtsbeschwerde eingelegt. Ihr kann der Erfolg nicht versagt werden. Die Vorinstanz geht zunächst von dem richtigen Begriffe des umsatzsteuerpflichtigen Hilfsgeschäfts aus, will ihn aber hier nicht gelten lassen, weil die verkauften Grundstücke verpachtet waren. Die Tatsache der Verpachtung der Grundstücke jedoch bewirkt auf keinen Fall, daß diese zum Eigenleben des Steuerpflichtigen und nicht mehr zum landwirtschaftlichen Betrieb gehören. Schon deswegen war die angefochtene Entsch. aufzuheben. Auch den weiteren Ausführungen der Vorinstanz, die sich auf die Behandlung der 50 000 RM als nicht vereinnahmtes Entgelt beziehen, kann nicht beigegeben werden; es entspricht der ständigen Rpr. des RSBl., daß umsatzsteuerrechtlich die Einräumung einer Hypothek für einen Teil des Kaufpreises im Regelfall als Vereinnahmung gilt und daß umsatzsteuerrechtlich die Vereinnahmung schon dann eingetreten ist, wenn der Veräußerer nach wirtschaftlicher Auffassung und dem Willen der Beteiligten das, was ihm als Gegenleistung zukommt, dertat in seine Macht bekommen hat, daß er darüber als Verkehrsgut verfügen kann. Daher gilt, unbeschadet der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung, die Bestellung der Restkaufgeldhypothek als Vereinnahmung des Entgelts (i. RSBl. 1921, 117; RSBl. 7, 67 und Popitz, 3. Aufl., des UmfStG., S. 770 unter sowie JW. 1922, 941 Fußnote). Das FinVer. will erst die Eintragung der Hypothek in das Grundbuch als Zeitpunkt der Vereinnahmung ansehen. Nun liegt aber bürgerlich-rechtlich eine Bindung der Beteiligten an die Einigung über die Hypothekbestellung bereits vor der Eintragung vor, wenn die erforderlichen Erklärungen gerichtlich oder notariell beurkundet sind (§ 873 Abs. 2 BGB.). Warum bei Zugrundelegung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise diesen Tatsachen nicht auch diese Bedeutung zuerkannt werden soll, ist nicht ersichtlich. Denn mit der Bindung der Beteiligten an die Einigung hat der Verkäufer jedenfalls auch wirtschaftlich eine Bereicherung um das, was ihm als Gegenleistung zukommt, erfahren. Im Streitfall ist nun aber eine solche Einigung unter den Beteiligten bereits im Steuerabschnitt 1924/25 erfolgt dadurch, daß Verkäufer des Grundstücks und der Erwerber am 11. Dez. 1924 vor dem Notar erklärt haben, es werde zu-

gunsten des Verkäufers in Höhe von 50 000 RM eine Restkaufgeldhypothek bestellt, deren Eintragung in das Grundbuch „hiermit allseits bewilligt und beantragt wird“. Mit diesem Zeitpunkt, dem 11. Dez. 1924, war hiernach auch der Betrag von 50 000 RM vereinnahmt, und er mußte als vereinnahmtes Entgelt bereits bei der Umsatzsteuerforderung 1924/25 behandelt werden. Aus diesen Gründen rechtfertigt sich die Entsch. des Senats, wonach die Berufung des Steuerpflichtigen als unbegründet zurückzuweisen war.

Sofern mit den Ausführungen im Komm. zum UmStG. von Popitz, 3. Aufl., S. 769 unten, etwa eine von der Auffassung des Senats abweichende Meinung vertreten sein wollte, könnte ihr nicht beigespflichtet werden.

(RFG., 5. Sen., Urtr. v. 24. Okt. 1930, VA 178/30 S.)

## 7. Erbschaftsteuergesetz.

42. § 3 ErbschStG. von 1925. Wurde bei einer gemischten Schenkung von dem ganzen Grundbesitz die volle Grunderwerbsteuer erhoben, so ist auf die geschuldete Schenkungsteuer die erhobene Grunderwerbsteuer — ohne die nicht anrechnungsfähigen Zuschläge — nur insoweit anzurechnen, als sie auf den Teil des Geschäfts fällt, der schenkungsteuerpflichtig ist.)

Der Senat hat in Übereinstimmung mit den Vorinstanzen das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung i. S. des § 3 Abs. 1 Nr. 2 1925 bejaht. Gleichwohl hat er das Urtr. des FinVer. v. 28. Juni 1928 aufgehoben, weil es nicht klar erkennen ließ, von welcher Steuerberechnung es ausgegangen war und ob das FinVer. sich vollständig der Berechnungsweise des FinA. angeschlossen hatte. Da die Beschw. in der Rechtsbeschwerde den Einwand erhoben hatte, es sei für den ganzen Grundbesitz die volle GrEwSt. bezahlt worden, wies der Senat das FinVer. außerdem an, bei seiner neuen Entsch. das nicht veröffentlichte Urtr. v. 8. Nov. 1929, VA 298/29, zu beachten und demgemäß nach Feststellung der Schenkungsteuer auszusprechen, daß auf den geschuldeten Schenkungsteuerbetrag der Betrag anzurechnen sei, der auf die entrichtete GrEwSt., mit Ausnahme der Zuschläge zu dieser Steuer, entfalle.

In seiner neuen Entsch. hat das FinVer. zunächst seinen Standpunkt über die Berechnung der Steuer dargelegt. Es hält die Steuerberechnung, wie sie das FinA. vorgenommen hat, für zutreffend. Die Richtigkeit der Berechnung wird auch von der Beschw. nicht bestritten. Gleichzeitig berechnete es die auf die Schenkungsteuer in Höhe von 1503 RM anzurechnende GrEwSt. auf 425,55 RM. Demgemäß hat es die Berufung erneut als unbegründet zurückgewiesen, jedoch mit der Maßgabe, daß auf die 1503 RM betragende Schenkungsteuer ein Betrag von 425,55 RM von der für die Grundstücksübertragung festgesetzten GrEwSt. anzurechnen sei.

Die Rechtsbeschwerde ist unbegründet.

Die Beschw. begehrt Anrechnung von 570 RM gezahlter GrEwSt. auf die Schenkungsteuer, da feststehe, daß dieser Betrag ohne die nicht anrechnungsfähigen Zuschläge erhoben worden sei. Das FinVer. hat nur 425,55 RM angerechnet und in seinem Urtr. dargelegt, wie es diesen Betrag berechnet hat. Die Darlegungen des FinVer. sind erschöpfend und lassen weder einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten noch einen Rechtsirrtum erkennen. Es hat auch die von dem 5. Senat im Urtr. v. 15. Nov. 1929, VA 636/28, über die Anrechnung etwa gezahlter GrEwSt. gegebenen Weisungen beachtet. Es hat insbes. den Grundsatz, daß Schenkungsteuerpflicht und Grunderwerbsteuerpflicht sich gegenseitig ausschließen, nicht verletzt. Wenn die Beschw. den ganzen Betrag der ohne die Zuschläge gezahlten GrEwSt. auf die Schenkungsteuer angerechnet

Zu 42. Der Entsch. ist zuzustimmen. RFG. 16, 22 hat bereits entschieden, daß soweit die Schenkung reicht, Grunderwerbsteuerfreiheit eintritt. Soweit eine Schenkungsteuer rechtskräftig festgesetzt ist, kann von dem Schenkungsteuerschuldner keine Grunderwerbsteuer mehr erhoben werden (RFG. 16, 25). Hier handelt es sich um den umgekehrten Fall, daß der Grunderwerbsteuerschuldner Anrechnung auf die Schenkungsteuer verlangt. Die Anrechnung läßt der RFG. mit Recht nur insoweit zu, als es sich um den schenkungsteuerpflichtigen Teil des gemischten Geschäfts handelt, nicht hinsichtlich des der Grunderwerbsteuer unterliegenden Teiles. Wenn auch § 8 Nr. 1 GrEwStG. nur von der Befreiung von der Grunderwerbsteuer mit Rücksicht auf einen Schenkungsfall spricht, muß das Verbot der Doppelbesteuerung sinngemäß auch dann gelten, wenn zuerst die Grunderwerbsteuer erhoben wird und der Steuerpflichtige sich erst bei der Veranziehung zur Schenkungsteuer auf die Doppelbesteuerung beruft. Dies nimmt der RFG. mit Recht ohne weiteres an.

RM. Dr. Alexander Philipsborn, Berlin.

Zu 43. Ausstattungen, die Abkömmlingen zur Einrichtung eines den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung der Beteiligten angemessenen Haushaltes gewährt werden, sind grundsätzlich steuerpflichtig; sie unterliegen deshalb der Schenkungsteuer (§ 3 Abs. 5 ErbschStG.). Die Gewährung einer Aus-

haben will, so übersieht er, daß die für den Grundstücksübergang festgesetzte GrEwSt. auf die Schenkungsteuer nur insoweit angerechnet werden kann, als sie auf den Teil des Geschäfts entfällt, der schenkungsteuerpflichtig ist. Soweit sie infolgedessen nach § 8 Nr. 1 GrEwStG. von dem Werte der der Übernehmerin für die Überlassung der Immobilien auferlegten Gegenleistungen erhoben wurde, ist sie zu Recht erhoben und kann daher auch nicht auf die Schenkungsteuer angerechnet werden.

(RFG., 1. Sen., Urtr. v. 26. April 1930, I A 127/30.)

\*

43. § 3 Abs. 5 ErbschStG. 1925; § 1620 BGB. Die Steuerfreiheit einer Ausstattung setzt eine Prüfung der gesamten Lebensverhältnisse der Beteiligten voraus. Die Angemessenheit einer Ausstattung kann zu bejahen sein, trotzdem der Geber sich zur Zeit der Ausstattung nicht mehr in so günstigen Vermögens- und Einkommensverhältnissen wie früher befand und die Ausstattung nur durch einen Eingriff in die Vermögenssubstanz ermöglicht hat.)

Die Steuerpflichtige hat von ihrem Vater einen Betrag von 15 625 RM erhalten, den sie zur Beschaffung einer Aussteuer verwendet hat. Das VG. hat diese Zuwendung im Gegensatz zur Einspruchsentscheidung für steuerfrei gemäß § 3 Abs. 5 ErbschStG. erachtet, weil sie zur Einrichtung eines den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung der Beteiligten angemessenen Haushaltes verwendet worden ist.

Das FinA. rügt in der von ihm eingelegten Rechtsbeschwerde Verkennung des Begriffs der Angemessenheit. Die der Steuerpflichtigen gewährte Aussteuer möge zwar hinsichtlich der Lebensstellung der Steuerpflichtigen angemessen sein. Dagegen müsse die Angemessenheit hinsichtlich der Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Vaters in Abrede gestellt werden. Seit September 1924 betriebe der Vater keinerlei Gewerbe mehr und sei nur auf etwaige Überschüsse aus zwei Häusern, die ihm zu  $\frac{1}{8}$  gehörten, angewiesen. Für 1925 sei er nach einem Einkommen von 2711 RM zur Einkommensteuer veranlagt, für 1926 sei er einkommensteuerfrei und für 1927 und 1928 erstrebe er gleichfalls Einkommensteuerfreiheit.

Nach § 3 Nr. 5 gelten Ausstattungen, die Abkömmlingen zur Einrichtung eines den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung der Beteiligten angemessenen Haushaltes gewährt werden, nicht als Schenkung, sofern zur Zeit der Zuwendung ein Anlaß zur Ausstattung gegeben ist, und der Zweck der Zuwendung innerhalb zweier Jahre erfüllt wird. Nach dieser Vorschrift ist die einer Tochter zur Einrichtung eines angemessenen Haushaltes gewährte Ausstattung selbst dann steuerfrei, wenn die Tochter, wie im vorl. Falle, nach den Feststellungen der Vorinstanzen keinen Anspruch auf Aussteuer hatte (RFG. 5, 198; 9, 223; 16, 237; 25, 3). Zutreffend geht die Rechtsbeschwerde davon aus, daß die Frage der Angemessenheit nicht allein unter Berücksichtigung der Verhältnisse der Beteiligten, sondern auch der des Vaters zu beurteilen ist. Das VG. stellt die Angemessenheit der Zuwendung fest, ohne im einzelnen eine nähere Begründung zu geben. Trotzdem hierin ein Mangel in der Begründung zu erblicken ist, braucht deshalb doch nicht das BU. aufgehoben zu werden. Ausweislich der Akten hat der Vater der Steuerpflichtigen i. J. 1927 eine Grundschuld von 25 000 RM auf den ihm und seinen beiden Kindern gehörigen Grundbesitz aufgenommen, aus der er der Steuerpflichtigen den ihm zustehenden Betrag von 15 625 RM zur Beschaffung der Aussteuer, die insgesamt 18 890 RM erfordert hat, zur Verfügung stellte. Das Reinvermögen des Vaters hat nach seiner Vermögenssteuererklärung v. 1. Jan. 1928 13 696 RM betragen. Es gehörten zu ihm zwei Häuser im

stattung ist jedoch steuerfrei, sofern keine steuerpflichtige Schenkung, wenn vier Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die Ausstattung muß von Abkömmlingen und
2. zur Einrichtung eines den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung der Beteiligten angemessenen Haushaltes gewährt sein,
3. zur Zeit der Zuwendung muß ein Anlaß zur Ausstattung gegeben sein,
4. der Zweck der Zuwendung muß innerhalb zweier Jahre erfüllt sein.

RFG. hat in einer ganzen Reihe von Entsch. zur Frage der Steuerfreiheit oder Steuerpflicht der Ausstattungen Stellung genommen. So hat RFG. entschieden:

Keine steuerfreie Ausstattung ist regelmäßig die Zuwendung eines Kapitals, das in seinem Bestand erhalten werden soll, beispielsweise die Hingabe einer größeren Summe an den Sohn zum Zwecke der Begründung einer Lebensstellung, zum Gutsankauf, an die Tochter zum Ankauf eines Wohnhauses (RFG.: DM. 1929, 99 Nr. 25; RFG.: RStBl. 1929, 204); ebenso ist keine steuerfreie Ausstattung der Zuschuß zu laufenden Kosten der Haushaltsführung (RFG. 6, 347; Schachian, II § 3 Anm. 11), die Schenkung eines Bauerngutes zum Zwecke der Weiterbewirtschaftung (RFG. 16, 236) oder eines Miethauses (RFG.: DM. 1928, 110) oder eines Landhausneubaus (RFG. 25, 3). Wenn auch

Gesamtvermögen von 83 200 RM, an denen er mit  $\frac{1}{3}$  und seine beiden Kinder mit dem Reste beteiligt waren. Trotzdem kam die Angemessenheit der Ausstattung noch nicht ohne weiteres in Frage gestellt werden. Die Frage, was zur Einrichtung eines angemessenen Haushalts für erforderlich erachtet wird, richtet sich nach den gesamten Lebensverhältnissen des Schenkers und der Bedachten. Hierzu gehört aber außer den Vermögensverhältnissen, Stand, Beruf, Bildungsgrad der Beteiligten. Als angemessen hat das zu gelten, was unter Zugrundelegung der verständigen Anschauung aller gerecht und billig Denkenden, nicht bloß der Standesgenossen der Beteiligten, als zur Lebensführung in dem Bevölkerungskreise, dem die Beteiligten angehören, unter den herrschenden allgemeinen wirtschaftlichen Zeitverhältnissen als ausreichend gelten muß. Wegen diese Grundsätze hat aber der Vater selbst dann nicht verstoßen, wenn er mangels entsprechender Einkommens und eigenen Kapitalvermögens seine Vermögenssubstanz angreift, um seiner Tochter eine angemessene Ausstattung zur Einrichtung ihres Haushalts zu beschaffen. Die Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse hat es vielfach mit sich gebracht, daß früher in besseren Verhältnissen lebende Kreise durch die Entwertung des Kapitals und Grundvermögens ein ihrem früheren Einkommen entsprechendes Vermögen und Einkommen nicht mehr haben. Es würde Recht und Billigkeit widersprechen, wenn man in solchen Fällen eine Unangemessenheit um deswillen annehmen würde, weil zum Zwecke der Beschaffung einer Ausstattung ein Eingriff in die Vermögenssubstanz vorgenommen wird. Das FinU., das die Angemessenheit vom Standpunkt der Bedachten aus nicht in Zweifel zieht, hätte noch andere Umstände dazunehmen müssen, wonach unter Berücksichtigung der gesamten übrigen Lebensverhältnisse des Vaters die gegebene Ausstattung sich nicht im Rahmen der Angemessenheit gehalten hat.

(RFG., 1. Sen., Ur. v. 8. April 1930, I A 846/29.)

\*

#### 44. §§ 9 Abs. 2, 18 Nr. 19, 10 ErbSchStG. 1925.

a) Der 1. Sen. schließt sich für das ErbSchStG. 1925 dem Ur. des 5. Sen. in RFG. 20, 173 an. Danach setzt der Begriff der entferntest Berechtigten i. S. des § 9 Abs. 2 ErbSchStG. nicht voraus, daß die „Berechtigten“ einen klagbaren Anspruch besitzen.

b) Die BestVorschr. in § 18 Nr. 19b kann nicht im Wege der Auslegung in die Tarifvorschriften hineingezogen und dort etwa für teilweise mildtätige Stiftungen als Milderungsvorschrift angewendet werden. f)

Am 26. Jan. 1928 wurde der i. J. 1925 errichteten Stiftung weitere 4800 M übertragen. Die am 26. Jan. 1928 gültige Stiftungs-

die Zuwendung eines Grundstückes nicht zur Errichtung des ehelichen Haushaltes des Bedachten in dem Grundstück selbst erfolgt, jedoch in dem Sinne, daß der Bedachte sich aus den laufenden Mietverträgen anderwärts einen Haushalt einrichtet, so ist diese Ausstattung steuerfrei (RFG. 25, 3).

In der hier besprochenen Entsch. v. 8. April 1930 nimmt RFG. in durchaus zutreffender Weise zur Frage der Angemessenheit der Ausstattung Stellung. Schon in seiner Entsch. v. 27. Jan. 1922, I a 205/21 (zit. in Stölzle, Komm. z. ErbSchStG. 1925 § 3 Anm. 56) und RFG. 8, 60 hat RFG. als angemessen das bezeichnet, was unter Zugrundelegung der verständigen Allgemeinbeurteilung, nicht bloß der Standesgenossen der an der Schenkung beteiligten Personen in dem Bevölkerungskreise, dem der Zuwendungsempfänger angehört, unter den herrschenden allgemeinen wirtschaftlichen Zeitverhältnissen als ausreichend gelten muß. Vollständig zutreffend entwickelt RFG. diesen Gedanken weiter und verlangt die Prüfung der gesamten Lebensverhältnisse der Beteiligten, um festzustellen, ob die Ausstattung angemessen ist oder nicht. Unter Berücksichtigung der gegenwärtigen Verhältnisse der Wirtschaft kommt dann RFG. zu dem Ergebnis, daß die Angemessenheit einer Ausstattung auch dann bejaht werden kann, trotzdem der Geber sich zur Zeit der Ausstattung nicht mehr in so günstigen Vermögens- und Einkommensverhältnissen wie früher befand und die Ausstattung nur durch einen Eingriff in die Vermögenssubstanz ermöglicht hat. Auch aus dieser Entsch. kann wieder ersehen werden, mit welcher feinem Verständnis RFG. seine Rpr. den wirtschaftlichen Verhältnissen anzupassen versteht.

JR. Dr. Hans Stölzle, Rempten (Allgäu).

Zu 44. Der Entsch. ist vollkommen beizutreten. Was sie über die Ausschließlichkeit des mildtätigen Zweckes i. S. von § 18 Nr. 19 sagt, ist dahin zu verstehen: der Zweck ist nicht ausschließlich mildtätig, wenn ein und dasselbe Kapital (oder dessen Einkünfte) je nach Umständen oder dem Ermessen der Verwaltung bald mildtätig verwendet werden kann, bald zu Zwecken, die nicht mildtätig sind. Wenn von dem Stiftungskapital ein bestimmter Teil ausschließlich mildtätigen Zwecken gewidmet ist, ein bestimmter anderer Teil anderen Zwecken, so hat der erste Teil das Privilegium des § 18 Nr. 19, der zweite nicht. Vgl. Ripp, ErbSchStG. § 18 Anm. 108.

Geb. JR. Prof. Dr. Th. Ripp, Berlin.

satzung enthält über die Verwendung der Stiftungsmittel im wesentlichen dieselben Bestimmungen, wie sie in der Entsch. RFG. 20, 173 wiedergegeben sind. Sowohl in der Entsch. RFG. 20, 173 wie in dem jetzt zu entscheidenden Steuerstreite handelt es sich um die Feststellung der Steuerklasse, nach der die SchenkSt. zu berechnen ist. Die Feststellung der Steuerklasse hängt wieder ab von der Auslegung des § 9 Abs. 2 Halbs. 2, insbesondere von der Auslegung des Begriffs der „entferntest Berechtigten“. Die Vorinstanzen haben eine Besteuerung der Zuwendung nach der Klasse V für angezeigt gehalten, da sie unter Hinweis auf die Entsch. RFG. 20, 173 als entferntest Berechtigte solche Personen angesehen haben, die, ohne einen klagbaren Anspruch zu besitzen, nach der Satzung Vermögensvorteile aus der Stiftung erlangen können; nach der Satzung könnten aber auch Nicht-Verwandte Zuwendungen aus der Stiftung erhalten.

Die Rechtsbeschwerde, die sich gegen die Rechtsauffassung der Entsch. RFG. 20, 173 wendet, ist nicht begründet.

Der 5. Sen. hatte in der Entsch. RFG. 20, 173 die weitere Auslegung, nach der zu den entferntest Berechtigten alle diejenigen gehören, welche nach der Satzung etwas bekommen dürfen, gewählt, um auszuschließen, daß alle Stiftungen, die keine klagbaren Ansprüche der Anwärter vorsehen, mit der hohen Steuer der Klasse V belegt werden. Die Rechtsbeschwerde, die sich hauptsächlich auf einen Auflass von Finger: DStZ. 1927, 415 beruft, möchte den Begriff der Berechtigten enger fassen und darunter nur solche Personen verstehen, die einen gerichtlich oder sonst irgendwie verfolgbaren Anspruch auf die Stiftungszuwendungen besitzen. Die Beschwerde meint in diesem Zusammenhange, es genüge, daß der Anspruch etwa durch Anrufung der nach Landesrecht zuständigen Aufsichtsbehörde erzwingbar sei. Es begegnet jedoch großen Bedenken, eine Reichssteuer in ihrer Höhe davon abhängig zu machen, ob nach Landesrecht ein durch Beschwerde im Aufsichtswege verfolgbarer Anspruch vorliegt. Soweit das Schrifttum erkennen läßt, ist der Einrichtung der Aufsicht über private Stiftungen in den Landesrechten bisher wenig Aufmerksamkeit zugewendet worden. In Preußen wird es z. B. schon einiger Untersuchungen bedürfen, um im Einzelfalle festzustellen, welche Behörde überhaupt als Aufsichtsbehörde einer Familienstiftung in Frage kommt (vgl. JW. 1910, 1036 ff.). Noch zweifelhafter wird dann die Frage sein, wieweit die Aufsichtsbehörde in die Verwaltung privater Stiftungen auf Anrufen der Beteiligten eingreifen darf. Würde man, wie es dem Steuerrichter nahe liegt, annehmen, daß die Aufsichtsbehörde die Grundsätze von Recht und Billigkeit zur Anerkennung zu bringen hat, dann würde sich der Kreis derer, die aus der Stiftung etwas erhalten dürfen, im wesentlichen decken mit dem Kreise derer, die einen im Aufsichtswege verfolgbaren Anspruch auf Zuwendungen aus der Stiftung besitzen.

Trägt der Senat hiernach Bedenken, den nach Landesrecht im Wege der Aufsichtsbeschwerde verfolgbaren Anspruch zum entscheidenden Merkmale zu machen, so vermag er auch den weiteren Ausführungen der Beschwerde nicht zu folgen. Die Steuerklasse kann nicht nach dem Verwandtschaftsverhältnis der Personen zum Stifter bestimmt werden, die in der Regel die Erträge der Stiftung erhalten sollen. Der Begriff „in der Regel“ ist zu wenig bestimmt, als daß er ein sicheres Merkmal abgeben könnte. Weiter kann es grundsätzlich nicht darauf ankommen, ob entfernt oder gar nicht Verwandte viel oder wenig erhalten dürfen. Auch „wenig“ ist ein zu beherrschter Begriff. Wieweit einmal in einem Einzelfalle die Behörde den Grundsatz minima non curat praeter anwenden sollte, gehört zur Würdigung tatsächlicher Verhältnisse; die Entscheidungen der Tatsacheninstanzen werden insoweit dem Angriff durch die Beschwerde nach § 267 ABGd. im allgemeinen entzogen sein.

Die Beschwerde führt weiter den Sprachgebrauch für die Auffassung an, daß unter den Berechtigten nur solche Personen verstanden werden könnten, denen gerichtlich oder sonst irgendwie verfolgbare Ansprüche zur Seite ständen. Der Sprachgebrauch ermöglicht in diesem Zusammenhange jedoch keine sichere Entscheidung. Gerade in Verbindung mit Stiftungen und Stiftungszuwendungen spricht man von Berechtigten auch dann, wenn jemand nach den Satzungen bei Erfüllung gewisser Voraussetzungen etwas bekommen darf. Wenn die Mitglieder einer bestimmten Familie aus einer Stiftung etwas erhalten dürfen, so können sie als die Berechtigten bezeichnet werden im Gegensatz zu den Angehörigen anderer Familien, denen nichts zugewendet werden darf.

Schließlich ist auch der Gedanke abzulehnen, daß die berechtigten entfernteren Familienangehörigen die Steuerklasse um deswillen nicht beeinflussen könnten, weil die Zuwendungen an diese Angehörigen den Charakter der Mildtätigkeit trügen. Die Mildtätigkeit wird gefolgt aus den Bestimmungen der „Verwaltungsvorschriften“ v. 12. Sept. 1925. Die Verwaltungsvorschriften sind nicht genehmigt worden. Sie können als ein Bestandteil der Satzungen nicht schon um deswillen gelten, weil es im Schlußsatz des § 4 der Satzungen heißt: „Der erste Vorstand soll Richtlinien aufstellen, nach welchen während des Bestehens der Stiftung die Anlagen und Verwaltung des Vermögens tunlichst erfolgen soll.“ Die Gewährung von Darlehen an die entfernteren Verwandten ist keine „Anlage“ des Stiftungsvermögens, sondern eine Verwendung von Stiftungsmitteln in Erfüllung des Stiftungszwecks. Durch solche, nicht genehmigte

Vermaltungsvorschriften kann darum nicht der Zweck der Stiftung geändert werden. Überdies geht es nicht an, die Befreiungsvorschrift in § 18 Nr. 19 mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in die Tarifvorschriften hineinzuziehen und sie hier als eine Milderungsvorschrift anzuwenden. § 18 Nr. 19 befreit die ausschließlich mildtätigen Stiftungen. Ist eine Stiftung nur zum Teil mildtätig, dann ist sie eben nicht ausschließlich mildtätig und unterliegt in vollem Umfang der Steuerpflicht. Wie es nicht angeht, aus dem steuerpflichtigen Stiftungsvermögen etwa den zu mildtätiger Verwendung bestimmten Teil auszuscheiden, so können auch bei der Bestimmung der Steuerklasse nicht die lediglich mildtätig zu bedenkenden Umwärtler ausgeschlossen werden. Der von dem Vertreter der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhange befürworteten wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die hier mehr auf allgemeine Billigkeitserwägungen hinausläuft, darf Tarifvorschriften gegenüber nur ein ganz enges Feld eingeräumt werden, wenn sie hier überhaupt angewendet werden kann. Jedenfalls kann ein Rechtsverstoß nicht darin gefunden werden, daß die Vorentscheidung davon abgesehen hat, bei der Bestimmung der Steuerklasse die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden.

(RfD., 1. Sen., Ur. v. 23. Jan. 1930, I A 890/28.)

\*

45. § 23 Abs. 1 ErbSchStG. 1925; §§ 1499 Nr. 3, 2050, 2054 BGB.

Zuwendungen an die anteilsberechtigten Abkömmlinge aus dem Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft gelten als von dem überlebenden Ehegatten allein gemacht, wenn sie bei der Auseinandersetzung der fortgesetzten Gütergemeinschaft ihm allein zur Last fallen und deshalb von ihm nach Beendigung der fortgesetzten Gütergemeinschaft dem Gesamtgut zu ersetzen sind. Zwischen dem überlebenden Ehegatten und den anteilsberechtigten Abkömmlingen kann formlos vereinbart werden, daß Ausstattungen und andere Zuwendungen abweichend von der gesetzlichen Regel bei der Auseinandersetzung der fortgesetzten Gütergemeinschaft dem überlebenden Ehegatten allein zur Last fallen sollen.

Haben Abkömmlinge als Erben nach §§ 2050 ff. BGB. Ausstattungen oder andere Zuwendungen bei der Erbauseinandersetzung untereinander zur Ausgleichung zu bringen, so gilt als Erwerb das, was bei Anrechnung der Zuwendungen nach §§ 2055, 2056 BGB. die einzelnen Abkömmlinge aus dem Nachlaß (ohne Zuwendungen) zu erhalten haben. Zuwendungen an gemeinschaftliche Abkömmlinge aus dem Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft gelten bei der Ausgleichung als von dem überlebenden Ehegatten und von den anteilsberechtigten Abkömmlingen je zur Hälfte gemacht, soweit sie nicht bei der Auseinandersetzung der fortgesetzten Gütergemeinschaft nach § 1499 Nr. 3 BGB. oder auf Grund einer Vereinbarung des überlebenden Ehegatten und der anteilsberechtigten Abkömmlinge dem Ehegatten allein zur Last fallen.

Der Beschw. und seine beiden Schwestern haben nach dem Tode des Vaters (1902) mit ihrer Mutter die weisfällische Gütergemeinschaft fortgesetzt. In den Jahren 1909—1910 hat die Mutter ihren drei Kindern größere Zuwendungen gemacht, und zwar mit der Bestimmung, daß diese Schenkungen nur aus dem mütterlichen Anteil am Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft erfolgen sollten. In der damaligen Schenkungsteuererklärung sei darauf ausdrücklich hingewiesen worden. Der Beschw. verlangt daher bei der Erbschaftsteuerveranlagung nach dem i. J. 1928 erfolgten Tode der Mutter, daß der volle Wert jener Zuwendungen auf den die Nachlassmasse bildenden Gesamtgutsanteil der Mutter angerechnet werde, indem die Zuwendungen dem gütergemeinschaftlichen Vermögen zugerechnet, die Summe halbiert und von der der Mutter zugehörenden Hälfte die Gesamtsumme der Zuwendungen abgesetzt werde. Das FinU. dagegen hat in der Einspruchsentscheidung die früheren Zuwendungen ganz außer Ansatz gelassen und den halben Wert des zur Zeit des Todes vorhandenen Gesamtgutes den drei Erben zugerechnet.

Die Rechtsbeschwerde mußte zur Aufhebung der Vorentscheidung führen.

1. Das FinGer. geht davon aus, daß die Zuwendungen aus dem Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft erfolgt seien, und zieht dann aus § 2054 BGB., der ebenfalls Zuwendungen aus dem Gesamtgut zur Voraussetzung hat, die obengenannte Folgerung. Es übersieht, daß die §§ 2050—2057 nur die Frage regeln, in welcher Weise Abkömmlinge bei der Erbauseinandersetzung Ausstattungen und andere Zuwendungen unter Lebenden untereinander zur Ausgleichung zu bringen haben, nicht aber die Frage, in welcher Weise und mit welcher Wirkung bei bestehender fortgesetzter Gütergemeinschaft der überlebende Ehegatte den anteilsberechtigten Abkömmlingen Zuwendungen aus dem Gesamtgut machen kann. Maßgebend hierfür sind vielmehr die §§ 1483 ff. BGB.

Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, daß sich die fortgesetzte Gütergemeinschaft als eine Gemeinschaft zur gesamten Hand darstellt. Daraus folgt, daß dem überlebenden Ehegatten die Verfügung über seinen Anteil an dem Gesamtgute und an den einzelnen dazu gehörenden Gegenständen verlagert ist (§ 1487 i. Verb. m. § 1442 Abs. 1). Der überlebende Ehegatte kann somit bei bestehender fortgesetzter Gütergemeinschaft, soweit ihm kein Vorbehaltsgut (§ 1486 Abs. 1) dafür zur Verfügung steht, allerdings nur aus dem Gesamtgut Zuwendungen machen. Das gilt auch für Verfügungen zugunsten der an der fortgesetzten Gütergemeinschaft teilnehmenden Abkömmlinge.

Damit, daß die Zuwendungen aus dem Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft, also zunächst zu Lasten des überlebenden Ehegatten und der anteilsberechtigten Abkömmlinge bewirkt werden, ist aber noch nicht gesagt, daß sie als von beiden Teilen je zur Hälfte gegeben zu gelten hätten. Die Frage, wer der Geber der Zuwendungen ist, hängt vielmehr davon ab, wem im inneren Verhältnis zwischen dem überlebenden Ehegatten und den Abkömmlingen bei der Auseinandersetzung der fortgesetzten Gütergemeinschaft die Zuwendungen zur Last fallen. Handelt es sich um Ausstattungen (§ 1624), so fallen diese nach § 1499 Nr. 3 (vgl. auch § 1465) bei der Auseinandersetzung der Gütergemeinschaft dem überlebenden Ehegatten allein zur Last, soweit sie anteilsberechtigten Abkömmlingen über das dem Gesamtgut entsprechende Maß hinaus gewährt werden. Hieraus folgt, daß anteilsberechtigten Abkömmlingen gewährte Ausstattungen, soweit sie nicht über das erwähnte Maß hinausgehen, regelmäßig dem überlebenden Ehegatten und den anteilsberechtigten Abkömmlingen je zur Hälfte zur Last fallen. Abweichungen von diesen Regeln sind jedoch durch Vereinbarung zwischen dem überlebenden Ehegatten und den anteilsberechtigten Abkömmlingen zulässig, und es bedürfen solche Vereinbarungen keiner besonderen Form. Insbesondere es als zulässig betrachtet werden, zu vereinbaren, daß anteilsberechtigten Abkömmlingen aus dem Gesamtgut gewährte Ausstattungen auch insoweit, als sie das dem Gesamtgut entsprechende Maß nicht übersteigen, im inneren Verhältnis dem überlebenden Ehegatten allein zur Last fallen. Es bestehen auch keine Bedenken, eine solche Vereinbarung dann als rechtswirksam anzuerkennen, wenn es sich nicht um Ausstattungen, sondern um andere Zuwendungen aus dem Gesamtgut handelt.

Fallen Zuwendungen aus dem Gesamtgut, die der überlebende Ehegatte den anteilsberechtigten Abkömmlingen gemacht hat, dem Ehegatten allein zur Last, so hat er nach § 1487 Abs. 2 BGB. in Höhe der Zuwendungen nach Beendigung der fortgesetzten Gütergemeinschaft dem Gesamtgut Ersatz zu leisten. Die Ersatzforderung ist deshalb nach Beendigung der fortgesetzten Gütergemeinschaft dem Gesamtgut hinzuzurechnen und von der Gesamtguthälfte des überlebenden Ehegatten abzugeben; der Rest ist der Rohnachlaß des überlebenden Ehegatten, während sonst die Gesamtguthälfte den Rohnachlaß der Erblasserin darstellt.

Die dargelegten Grundsätze gelten auch für die hier vorliegende weisfällische Gütergemeinschaft.

Die Vorinstanz, an welche die Sache zurückgeht, wird zu prüfen haben, ob eine Vereinbarung des Inhalts zustande gekommen ist, daß die Zuwendungen des überlebenden Ehegatten an die Kinder bei der Auseinandersetzung der fortgesetzten Gütergemeinschaft im Innenverhältnis der Mutter zur Last fallen sollten. Die Angabe in den vorliegenden Schenkungsteuerklärungen v. 13. März 1922, daß die Schenkungen nur aus dem mütterlichen Vermögen gemacht seien, spricht für das Vorliegen einer solchen Vereinbarung; nach einem auf der Schenkungsteuererklärung angebrachten Vermerk scheint jedoch bei der Notopfererklärung die Zuwendung als aus dem Gesamtgut gemacht bezeichnet worden zu sein. Das FinGer. wird dies aufzuklären haben. Falls es sich als notwendig erweisen sollte, wird von dem Beschw. zu verlangen sein, daß er das Vorliegen der von ihm behaupteten Vereinbarung durch Versicherung an Eides Statt erhartet (§§ 176, 229 ABGD.).

2. Bei der nochmaligen Behandlung des Falles wird die Vorinstanz auch zu prüfen haben, ob die Erben des überlebenden Ehegatten die von der Erblasserin empfangenen Zuwendungen nach §§ 2050 ff. BGB. untereinander zur Ausgleichung zu bringen haben. Während die unter Ziff. 1 behandelte Frage von wesentlichem Einfluß auf die Größe des Nachlasses ist, läßt die Ausgleichung die Höhe des Nachlasses unberührt. Sie hat vielmehr nur die Folge, daß die Erben den Nachlaß nicht entsprechend ihren hier gleichen Erbteilen gleichmäßig unter sich verteilen, sondern unter Anrechnung der ausgleichenden Zuwendungen nach §§ 2055, 2056 BGB. Diese Folge ist auch bei der Erbschaftsteuerfestsetzung zu beachten, d. h. es hat als Erwerb das zu gelten, was bei Anrechnung der Zuwendungen nach §§ 2055, 2056 die einzelnen Abkömmlinge aus dem Nachlaß (ohne Zuwendungen) zu erhalten haben. Je nachdem die Zuwendungen bei nochmaliger Prüfung nach Ziff. 1 als von dem überlebenden Ehegatten und von den gemeinschaftlichen Abkömmlingen je zur Hälfte oder von dem überlebenden Ehegatten allein gemacht zu gelten haben, sind die



bei der Auseinanderziehung des Nachlasses des überlebenden Ehegatten nach § 2054 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 zur Hälfte oder nach § 2054 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 ganz zur Ausgleichung zu bringen. (RtZ., 1. Sen., Ur. v. 23. Sept. 1930, I A 280/30.)

### 8. Grunderwerbsteuergesetz.

**46. § 1 GrEwStG.** Ein vom Pächter eines Grundstücks auf festen Fundamenten errichtetes Wohngebäude mit 3 kleineren Wohnungen ist jedenfalls dann wesentlicher Bestandteil des Grundstücks, wenn der Erbauer es nicht für die Zeit des Pachtverhältnisses, sondern in der begründeten Erwartung errichtet hat, daß es dauernd auf dem Grundstücke verbleiben könne. Das Haus wird also Eigentum des Grundbesizers. Die Veräußerung des nackten Grund und Bodens zieht rechtsnwendig die des Gebäudes nach sich. †)

Der Holzhändler S. pachtete i. J. 1919 ein dem P. gehöriges unbebautes Grundstück, um es als Holzlagerplatz zu benutzen und auf ihm eine Wohnung für sich zu errichten. Andere Wohnungsjuchende versüßten ihn, für sie eine Wohnung mit zu erbauen, und so entschloß er sich, ein nicht unterkellertes Wohnhaus (Fachwerkbau) zu errichten. Das Wohnhaus hat rund 100 qm Fläche und enthält im Erdgeschloß eine 3/2-Zimmerwohnung, im ausgebauten Dachgeschloß zwei 1/2-Zimmerwohnungen. Das in leichter Bauart errichtete Wohngebäude umfaßt etwa 450 cbm und ruht auf massiven Fundamenten.

S., der das Gebäude als sein Eigentum ansah, gab die Pacht auf und „verkaufte“ das Haus i. J. 1921 an den Holzhändler Z., der in den Pachtvertrag eintrat.

Durch Vertrag v. 18. März 1927 verkaufte die Beschw. als Rechtsnachfolgerin ihres inzwischen verstorbenen Ehemannes das Grundstück ohne Gebäude an Z. für den Preis von 4000 RM. Am 12. Mai 1927 wurde Z. als Eigentümer im Grundbuch eingetragen.

Aus diesem Anlaß wurde die Beschw. zur GrEwSt. herangezogen. Die Steuerstelle nahm an, daß das Wohngebäude als wesentlicher Bestandteil des Grundstücks mit diesem Gegenstand des Eigentumsüberganges gewesen sei.

Einspruch und Berufung waren erfolglos. Auch der Rechtsbeschwerde konnte nicht stattgegeben werden.

Es handelte sich um ein Wohnhaus, das schon seiner Art nach nicht nur einem vorübergehenden Zwecke zu dienen geeignet war. Maßgebend in dieser Hinsicht ist aber in erster Linie der Wille des Erbauers. Das RG. weist in seiner Entsch. v. 5. Juli 1905 (RG. 61, 192) auf § 97 Abs. 1 BGB. hin, wonach beim Zubehör das äußerlich hergestellte räumliche Verhältnis zwischen Zuhörersache und Hauptsache zugleich als solches gewollt sein muß. Daraus folgert es, daß auch im Falle des § 94 die an sich mit dem Einfügen der Sache in das Grundstück verbundene Rechtswirkung durch den Willen des Beteiligten ausgeschlossen werden könne. Maßgebend ist nach Ansicht des RG. die der Sache bei ihrer Einfügung gegebene Bestimmung. Die Bestandteileigenschaft werde ausgeschlossen, wenn die Sache nach dieser Bestimmung nicht den Zwecken des Grundstücks diene, auf dem sie mechanisch befestigt sei, sondern zum Bestandteil einer anderen Sache gemacht werden sollte, zu der sie ebenfalls in Verhältnis einer festen mechanischen Verbindung stehe. Es handelte sich damals um Gegenstände, die dem Bergwerkseigentum gewidmet und mit dem Grund und Boden fest verbunden waren. Das gleiche muß gelten, wenn, wie hier, der Gegenstand nicht einer anderen unbeweglichen Sache als dem Grundstück gewidmet ist.

S. hat das Haus nicht zu einem vorübergehenden Zwecke, etwa für die Dauer der Pachtung, errichtet, sondern zum dauernden Ge-

Zu 46. Die Entsch. ist zwar nicht grundsätzlich, wohl aber in der Anwendung ihrer Rechtsfäße auf den konkreten Fall bedenklich. Maßgeblich für die Bejahung der Bestandteileigenschaft ist die Einfügung oder Verbindung zu einem nicht nur vorübergehenden Zwecke, eine Voraussetzung, die je nach Lage des einzelnen Falles zu beurteilen ist. Hierüber besteht nirgends Streit. Im vorliegenden Falle dürften die für die Bejahung aufgeführten Gesichtspunkte kaum zureichen.

Der Umstand, daß das Haus mehrere Kleinwohnungen enthält, ist angehtlich der bei Neubauten (das fragliche Haus ist 1919 erbaut, unterliegt also nicht dem MietSchG.) bestehenden Kündigungsfreiheit belanglos, weil Kündigung bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen jederzeit kurzfristig erwirkt werden kann. Daß der Erbauer das Haus nicht nur für die Dauer der Pacht errichtet habe, ist eine Annahme, für die eine stichhaltige Begründung nicht gegeben wird. Der Umstand, daß er das Haus später nicht etwa an einen beliebigen Dritten, sondern an seinen Pachtfolger veräußert hat, läßt eher auf einen gewollten Zusammenhang mit dem Pachtverhältnis schließen. Der Hinweis darauf, daß tatsächlich später der Pachtfolger und Käufer des Hauses das Grundstück erworben habe, geht fehl, weil hiermit zur Zeit der ursprünglichen

brauche, wie das auch in der Natur eines mehrere Wohnungen enthaltenden festen Wohnhauses liegt. Er nahm an, daß er das Grundstück später kaufen werde, und, da der Eigentümer mit der Errichtung des Hauses einverstanden war, so hatte S. auch Grund zu der Annahme, daß der Eigentümer bei Beendigung der Pacht nicht den Abbruch verlangen, sondern daß eine Einigung irgendwelcher Art zustande kommen werde. Tatsächlich hat auch der spätere Pächter, der das Haus bei Übernahme der Pacht „gekauft“ hatte, das Grundstück erworben, so daß jetzt nicht mehr der Zwiespalt besteht, daß an einem wesentlichen Bestandteil des Grundstücks ein anderer als der Eigentümer Verfügungsberechtigter Art beisteht (vgl. Entsch. II A 344/29 v. 9. Juli 1929; Mrozek, Kartei, GrEwStG. § 1 Abs. IV Nr. 1).

Hiernach hat die Beschw. mit dem Grundstück kraft Rechtsnwendigkeit auch das Haus auf Z. übertragen. Nach Inhalt des Vertrags ist ihr Wille zwar nur auf Übertragung des nackten Grund und Bodens gerichtet gewesen. Ein solcher Wille ist aber nach § 98 BGB. ohne Bedeutung. Denn wesentliche Bestandteile einer Sache können nicht Gegenstand besonderer (dinglicher) Rechte sein. Das Haus mußte danach dem Schicksal des Grundstücks folgen, ohne daß die Beschw. darauf einen Einfluß hatte.

(RtZ., 2. Sen., Ur. v. 18. März 1930, II A 139/30.)

\*

**47. § 3 Satz 2 GrEwStG.** begründet keine Steuerpflicht, wenn sich die einzigen beiden Mitglieder einer GmbH. miteinander verheiraten. Steuerpflicht tritt aber ein, wenn die Geschäftsanteile später in der Hand eines Ehegatten vereinigt werden oder wenn die Ehegatten später das Grundstück selbst erwerben. †)

Streitig ist, ob Steuerpflicht nach § 3 Satz 2 eintritt, wenn die beiden einzigen Mitglieder einer GmbH. sich miteinander verheiraten. Das FinGer. hat diese Frage bejaht mit der Begründung, es komme nicht darauf an, wann die beiden Gesellschafter ihre Anteile erworben haben, sondern wann die Geschäftsanteile mehrerer Teilhaber „zusammengeschlossen“ sind. Von dieser Auffassung aus haben sich allerdings die Geschäftsanteile mit der Verheiratung der beiden Beschw. in der Hand des als Einheit gedachten Ehepaares vereinigt. So kann aber die Vorschrift nicht ausgelegt werden. Vielmehr ist Voraussetzung für ihre Anwendung, daß der Vereinigung ein Erwerb zugrunde liegt. Allerdings zwingt der Wortlaut: „Werden alle Anteile ... vereinigt“ nicht unbedingt zu dieser Auslegung. Es heißt aber weiter: „Werden die Geschäftsanteile, nachdem sie ... vereinigt sind, auf einen anderen übertragen ...“ Daraus geht hervor, daß das Gesetz an einen Erwerb der Geschäftsanteile denkt. Legt man es wörtlich aus, so könnte man sogar dahin kommen, nur eine Übertragung im Sinne des BGB. (§§ 929, 308, 413) für ausreichend zu halten, während sonstige Erwerbsarten, wie Gesamtrechtsnachfolge, nicht gälten. Das kann indessen dahingestellt bleiben.

Auch der Sinn und die wirtschaftliche Bedeutung der Vorschrift sprechen nicht gegen die hier vertretene Auslegung. § 3 und besonders der Satz 2 des § 3 ist im wesentlichen dazu bestimmt, Steuerumgehungen unschädlich zu machen. Das hat zwar nicht, wie die Beschw. zu glauben scheinen, den Sinn, daß die Steuerpflicht nicht eintritt, wenn nachweislich keine Umgehungsabsicht bestanden hat. Vielmehr trifft § 3 auch solche Fälle. Wohl aber kann bei der Auslegung zweifelhafter Stellen der Zweck des Gesetzes den Ausschlag geben, und bei Fällen der vorliegenden Art kann von Steuerumgehung keine Rede sein. Ferner besagt schon der Name „Grunderwerbsteuergesetz“ und der grundlegende § 1, daß nur ein „Übergang“ oder ein „Erwerb“ den Anlaß zur Besteuerung geben soll. Schließen zwei Gesellschafter miteinander die Ehe, so hat das weder einen „Übergang“ noch auch einen „Erwerb“ der Geschäftsanteile zur Folge. Die Gesellschafter besaßen schon vorher die Geschäftsanteile und behalten sie auch nach der Eheschließung.

Zwecksetzung, auf die es ja ausschlaggebend ankommt, gar nicht gerechnet werden konnte.

Andererseits geht die herrschende Mpr. dahin, daß es für die Frage der Zweckbestimmung auf die Bauart des Gebäudes und auf die Dauer des Pachtverhältnisses nicht ankommt (vgl. Mrozek, SteuerMpr. in Karteiform, R. 23 zu § 1 GrEwStG.; RG.: Grund-Beitr. 59, 108).

RA. Dr. Lucas, Düsseldorf.

Zu 47. Die Entsch. entspricht dem unzweideutigen Willen des Gesetzes, das die Steuer an den dinglichen Übergang des Eigentumswechsels und in besonderen Fällen an schuldrechtliche Veräußerungsgeschäfte geknüpft hat. Daß eine Steuerstelle auf den Gedanken kommen konnte, auch die Eheschließung als einen die Grunderwerbsteuer auslösenden Übergang anzusprechen, muß wahrhaft in Erstaunen setzen. Den Ausführungen der Entsch. ist im übrigen lediglich beizutreten, auch soweit eine Reihe mit dem Streitfall zusammenhängender Fragen entschieden sind, obwohl sie nicht unmittelbar zum Streitstoff gehören. Diese Vorzüge des Senats, durch die mancher künftige Zweifel beseitigt wird, ist besonders zu begrüßen.

RA. Dr. August Bergschmidt, Berlin.

Nur wenn die Geschäftsanteile durch die Eheschließung in das Gesamtgut einer Gütergemeinschaft fallen, geht eine Eigentumsveränderung vor sich. Diese Eigentumsveränderung bedeutet aber nur eine Verschiebung des Anteilsverhältnisses und keine „Vereinigung“ der Geschäftsanteile in der Person der nunmehrigen Ehegatten. Eine solche Vereinigung in der Person der beiden Gesellschaftler hat schon vorher bestanden, wenn auch das Maß der Berechtigungen ein anderes war. Eine Änderung in der Beteiligung der beiden Eheleute ist aber nach § 3 Satz 2 keinesfalls steuerpflichtig. Überdies würde, wenn die BeschwF. unter sich Gütergemeinschaft vereinbart und die Geschäftsanteile in das Gesamtgut eingebracht hätten, schon nach der besonderen Vorschrift des § 8 Nr. 2 Steuerfreiheit begründet sein. Es ist nicht denkbar, daß das Gesetz in einem solchen Falle keine Steuer erhoben wissen will, während etwas anderes gelten soll, wenn die Eheleute außerhalb der Gütergemeinschaft die Geschäftsanteile in die Ehe einbringen.

Hiernach bedarf es keiner Prüfung, in welchem ehelichen Güterrecht die BeschwF. leben. Vielmehr waren sie ohne weiteres unter Aufhebung der Vorentscheidung von der Steuer freizustellen.

Gehen später alle Geschäftsanteile auf einen der Ehegatten über, so tritt keine Steuerfreiheit ein, wie das sonst geschieht, wenn sich vorher die Geschäftsanteile in der Hand der Eheleute vereinigt hatten (RFG. 11, 231). Ebenso besteht kein Anspruch auf Steuerbefreiung, wenn die Eheleute später das Grundstück selbst erwerben (RFG. 15, 223).

(RFG., 2. Sen, Urt. v. 12. Nov. 1930, II A 607/30.)

\*

#### 48. §§ 5 Abs. 4 Nr. 5, 12 GrErmStG.

a) Über die Form des Ermächtigungsgeschäfts und die Rechtslage beim Mangel der vorgeschriebenen Form.

b) Übernimmt beim Vorliegen einer Ermächtigung i. S. des § 5 Abs. 4 Nr. 5 der Käufer die GrErmSt., so ist auch bei Besteuerung des Zwischengeschäfts die halbe Steuer zu rechnen. †)

Aus einer Vollmacht allein ist der Tatbestand des § 5 Abs. 4 Nr. 5 GrErmStG. nicht zu entnehmen, es kommt auf das Innenverhältnis zwischen dem Vollmachtgeber und dem Bevollmächtigten an.

Zu 48. I. Der steuerrechtliche Grundsatz, daß trotz der Nichtigkeit eines Rechtsgeschäfts dieses der Besteuerung unterliegen soll, wenn die Beteiligten das Geschäft wirtschaftlich als solches gelten lassen (RFG. 20, 155), ist im Rahmen des Grunderwerbsteuerrechts angesichts der Vorschrift des § 6 über die Besteuerung der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums nur selten zur reinen Anwendung gelangt. Dies ist hier der Fall, wo nicht die Übertragung des Eigentums, sondern ein Steuervorgang gem. § 5 Abs. 1 GrErmStG. in Frage steht.

II. Die Entsch. ist darauf abgestellt, daß, obwohl eine vollständige Durchführung des Geschäftes noch nicht erfolgt ist, angesichts der wirtschaftlichen Bindung der Partei „unter gewöhnlichen Verhältnissen“ mit der späteren Geltendmachung des Formmangels nicht gerechnet werden kann. Die Entsch. verweist eine Partei, die entgegen der Erwartung später tatsächlich sich auf den Formmangel berufen sollte, auf den Rechtsbehelf des § 23, der der Partei die Möglichkeit gibt, trotz rechtskräftigen Steuerbescheides innerhalb der im § 23 vorgesehenen Frist die Rückerstattung der Steuer zu beantragen.

III. Der in den letzten Jahren Praxis bedeutsamste Steuerfall eines wichtigen Geschäftes, des Schwarzkaufs in der Inflationszeit, hat in der Literatur noch keine abschließende Klärung erlangt. Bei dem Verkauf in der Inflationszeit handelt es sich zweifellos um „ungewöhnliche Verhältnisse“; die Währung war zerrüttet, die Rspr. des RG. über die Unwirksamkeit der Genehmigung und die trotz erfolgter Auflassung, Eintragung und formeller beförderlicher Genehmigung unterbliebene Heilung des Formmangels ist erst Jahre nach Tätigung der fraglichen Käufe ergangen; wie selbstverständlich, hat sich unter diesen Verhältnissen der Verkäufer regelmäßig erst nach Ablauf von Jahr und Tag auf die Nichtigkeit berufen, um von dem ungünstigen Grundstückskauf loszukommen. Der RFG. hat bekanntlich in einer Reihe von Entsch. (II A 327/27; 389/27; 444/28) die auf Grund nachträglicher Genehmigung erfolgte abermalige Veranlagung für die erste zulässige Veranlagung erklärt, der Genehmigung die rückwirkende Kraft abgesprochen und damit den nunmehr eingetretenen Eigentumsübergang der Besteuerung nach dem Werte des Grundstücks zur Zeit des Vergleichsabschlusses bzw. der nachträglichen Genehmigung unterworfen; der RFG. hat hier insbes. auch die Anwendbarkeit des § 212 Abs. 2 KAbgD. verneint, weil die zweite Besteuerung nicht eine Neuveranlagung darstellt. Anders aber hat der RFG. in neueren Entsch. (v. 23. April 1929 u. 13. Aug. 1929, II A 198/29 und 411/29) die Fälle behandelt, in denen ein an sich formgültiger Kaufvertrag zwischen dem 31. Dez. 1922 und 16. Febr. 1923 abgeschlossen wurde, die Eintragung aber erst nach dem 16. Febr. 1923 erfolgt ist und bei denen deshalb nach der damaligen Rspr. des RG., die erst später vom RG. für irrig erklärt worden war, die Genehmigung der Behörde überhaupt nicht nachgesucht wurde. Hier kommen nach dem RFG. zwei selbständige Steuer-

Der Einwand, daß der Eigentümer L. sich nicht in der Vollmacht, sondern nur in der unterschrieben notariell beglaubigten Erklärung v. 28. Aug. 1928 gebunden habe, greift nicht durch. Der Senat hat allerdings mehrfach ausgesprochen, daß eine Ermächtigung aus § 5 Abs. 4 Nr. 5 zu ihrer Gültigkeit derselben Form bedarf wie ein Grundstücksveräußerungsvertrag, und daß der Mangel der Form erst durch Auflassung und Umschreibung des Eigentums im Grundbuch geheilt sei. Daneben aber steht der steuerrechtliche Grundsatz, daß alle wichtigen Geschäfte zur Steuer herangezogen werden müssen wie rechtsgültige Geschäfte, wenn die Beteiligten selbst sie als gültige behandeln und zur Durchführung bringen. Bei Grundstückszwiseengeschäften muß der vollständigen Durchführung der Fall gleichgesetzt werden, daß die Vertragsschließenden sich bereits wirtschaftlich so fest gebunden haben, daß eine Berufung auf die Formlosigkeit einer Abmachung mit erheblichen Nachteilen verbunden wäre und deshalb unter gewöhnlichen Verhältnissen für völlig ausgeschlossen erachtet werden müßte. Sollte einmal das Gegenteil eintreten, so könnte der zur Steuer rechtskräftig herangezogene von den Rechtsbehelfen des § 23 Gebrauch machen. Vorliegend sind die in dem notariell nur beglaubigten Verträge v. 28. Juli 1928 getroffenen Abmachungen so weit durchgeführt worden, daß eine Berufung der Vertragsschließenden auf die Nichtigkeit dieser Abmachungen völlig ausgeschlossen erscheint. Beide Vertragsschließenden sind viel zu stark wirtschaftlich gebunden. Insbes. hat L. die ihm von dem BeschwF. zugeführten Kaufverträge nicht zurückgewiesen. Die Kaufverträge mit diesen sind abgeschlossen und können nicht einseitig rückgängig gemacht werden. Mögen auch einzelne Parzellen des L. schen Grundbesitzes noch nicht verkauft sein, so haben L. und der BeschwF. doch bewiesen, daß sie sich an die Abmachungen v. 28. Juli 1928 halten und keiner von ihnen daran denkt, sie wegen Formmangels als ungültig zu behandeln.

Die Rechtsbeschwerde bemängelt, daß das FinVer. dem Kaufpreis von 110 000 RM die halbe Grunderwerbsteuer hinzugeschlagen habe. Nach den Abmachungen zwischen L. und dem BeschwF. sollen alle Steuern von den Käufern des Grundstücks getragen werden. Ob diese Bestimmung auch Bedeutung hat für das Verhältnis zwischen L. und dem BeschwF., mag zweifelhaft sein. Sicherlich hätte sie es, wenn der BeschwF., wozu er befugt war, selbst als Käufer für den

fälle nicht in Frage, und bedeutet gegenüber dem rechtskräftigen Steuerbescheide die erneute Steuerfestsetzung eine Neuveranlagung, die nur nach Maßgabe des § 212 Abs. 2 KAbgD. zulässig sein würde. In Konsequenz dieser Spruchpraxis hat das FinVer. beim LZinL. Berlin in der Entsch. v. 9. Okt. 1929, FG II A 395 und 396/29 eine Neuveranlagung mit Rücksicht auf die nachträgliche Genehmigung für unzulässig erklärt, weil „neue Tatsachen“ i. S. des § 212 Abs. 2 nicht vorhanden seien, das Fehlen des Genehmigungsanfordernisses vielmehr dem BezA. und daher trotz der organisatorischen Trennung auch der Steuerstelle des BezA. als bekannt gelten mußte. Dypenheimer: JRB. 1929, 2921 meint nun, daß auch beim Schwarzkauf bei der zweiten Steuerfestsetzung ein von der Steuerstelle als Eigentumsübergang angesehen Vorgang rechtskräftig befreit war und nunmehr eine weitere Steuer nachgefordert wird, daß also beim Schwarzkauf die gleichen Voraussetzungen wie in den Entsch. 198/29, 411/29 gegeben seien, und in Wirklichkeit daher der RFG. seinen oben erwähnten Standpunkt in der Behandlung des Schwarzkaufs aufgegeben habe. Dem aber ist nicht beizutreten.

Bei dem Schwarzkauf ist der Verkäufer berechtigt, durch Geltendmachung der Eigentumsklage die Herausgabe des Grundstücks und die einseitige Grundbuchberichtigung zu erwirken, und wenn der Kondiktionsanspruch begründet ist, sogar die Auflassung selbst zu zurechtstellen. Der Formmangel wird erst durch die nachträgliche Genehmigung, und zwar nach der Rspr. des RFG. ohne rückwirkende Kraft, geheilt. Ist hingegen der Kaufvertrag formgültig geschlossen, so ist der Verkäufer zur Mitwirkung an der Genehmigung rechtlich verpflichtet. Der Käufer kann bei Vorlegung eines rechtskräftigen Feststellungsurteils über den formgültigen Abschluß auch einseitig das Genehmigungsverfahren betreiben. Solange die Genehmigung aussteht, kann der Käufer zwar nicht die Erfüllung des Kaufvertrages verlangen, muß aber der Verkäufer bis zur Entscheidung über die Genehmigungswürdigkeit den Käufer sowohl in tatsächlichen Besitz des Grundstücks wie im Grundbuchbesitz lassen. Beim Schwarzkauf stellt sich also der schließliche Eigentumsübergang bei nachträglicher Genehmigung steuerrechtlich als die eigentliche Verwirklichung des Veräußerungsgeschäfts dar, mag auch die alte Auflassung zivilrechtlich einen Teil des Übereignungsaktes abgeben, zumal meist auch eine neue schuldrechtliche Grundlage durch den Vergleich geschaffen wird. Bei dem formgültigen Kaufvertrag hingegen bedeutet die Genehmigung den letzten Akt des in seinen Teilen gebundenen einseitigen Steuerfalls. Da die Parteien rechtlich verpflichtet waren, den einmal geschaffenen Zustand gelten zu lassen, so war die erste Steuerfestsetzung i. S. der oben besprochenen Entsch. zu Recht erfolgt. Regelmäßig könnte nur dann, wenn etwa unter dem Drucke des Genehmigungsverfahrens der Käufer ein neues Preisgeständnis gemacht hat, eine Nachveranlagung i. S. des § 212 Abs. 2 in Frage kommen.

RA. Dr. Adolf Ufch, Berlin.

ischen Grundbesitz auch nach außen aufgetreten und dessen Abreignung an sich verlangt hätte. Doch kommt es hierauf gar nicht an. Jedenfalls hat L. als Kaufpreis nicht nur 110 000 RM, sondern außerdem die Übernahme der ganzen Grunderwerbsteuer verlangt, trotzdem ohne solche Abmachung ihm die Hälfte zugefallen wäre. Er wollte also nicht so gestellt sein, wie wenn nichts weiter als ein Kaufpreis von 110 000 RM vereinbart wäre, sondern er wollte so gestellt sein, daß die 110 000 RM ungekürzt ihm verblieben. Das ist nichts anderes als das Verlangen nach einer Erhöhung des ziffermäßigen Kaufpreises um die halbe Grunderwerbsteuer. Dasjenige aber, was L. für sich aus dem Verkaufe seines Grundbesitzes erreichen wollte, ist auch der geringste Betrag, der bei Festsetzung der Steuer aus § 5 Abs. 4 Nr. 5 gegen den Zwischenhändler in Frage kommen kann.

(RFG., 2. Sen., Urf. v. 23. Juli 1930, II A 397/30.)

\*

49. §§ 5 Abs. 4 Nr. 4, 13 GrEwStG. Der Zuschlagsbeschuß im Zwangsversteigerungsverfahren wirkt jedermann gegenüber rechtsgestaltend, so daß im Steuerverfahren nicht nachgeprüft werden kann, ob er auf einem Rechtsirrtum des Vollstreckungsrichters beruht. Dagegen ist vom Steuerrichter selbständig zu entscheiden die Frage, ob der Zuschlagsbescheid als solcher bezeichnete Ersteher das Meistgebot selbst abgegeben hat oder ob seine Rechtsstellung auf Abtretung der Rechte eines anderen aus dessen Meistgebot oder dessen Erklärung, für ihn geboten zu haben, beruht. f)

Der Senat tritt der Auffassung des FinVer. bei, es sei unerheblich, daß „im Zuschlagsbeschuß entgegen dem wirklichen Vorgang und der Feststellung im Versteigerungsprotokoll die Witwe M. als Meistbietende genannt ist“. Bei näherer Prüfung dieser Frage hat sich folgende rechtliche Beurteilung ergeben. Der Zuschlagsbeschuß ist eine rechtsgestaltende Verfügung und insoweit nicht nur unter den Beteiligten, sondern auch jedem anderen gegenüber maßgebend. Ist der Zuschlag irrtümlich jemandem erteilt, so ist dieser Eigentümer, sofern der Beschuß rechtskräftig ist. Aber nicht jeder Teil des Zuschlagsbeschlusses wirkt rechtsgestaltend. Die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot sowie die Person des Meistbietenden wird nicht durch den Beschuß festgestellt, sondern nur der Ersteher. Dessen Feststellung ist allgemein maßgebend. Der Beschuß braucht keine Gründe zu enthalten. Entfällt er Gründe, so werden diese nicht rechtskräftig. Sie können nur zur Erläuterung zweifelhafter Stellen der Formel dienen. Daburch, daß der Meistbietende und die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot im Beschuß nicht festgestellt sind, oder entgegen dem Versteigerungsprotokoll festgestellt ist, daß eine Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot nicht stattgefunden habe,

Zu 49. Die Entsch. trifft im Ergebnis zu, ist aber in der Begründung zum Teil bedenklich. Der Fall liegt insofern eigenartig, als der Vollstreckungsrichter anscheinend verkäufte hat, gem. §§ 82, 81 Abs. 4 ZwVerfG. der Meistbietenden F. für mithaftend zu erklären. Dies hat aber nur zur Folge, daß eine Zwangsvollstreckung gem. § 132 ZwVerfG. gegen F. nicht stattfinden kann. Die materiellrechtliche Haftung nach § 81 Abs. 4 a. a. O. bleibt (vgl. Jäckel-Gütke, 6. Aufl., Num. 6 zu § 82). Ebenso besteht kein Zweifel, daß die steuerrechtliche Haftung für die im Protokoll über den Versteigerungstermin beurkundete Abtretung der Rechte aus dem Meistgebote nicht dadurch beeinträchtigt wird, daß der Vollstreckungsrichter die Mithaftung in dem Zuschlagsbeschlusse nicht erwähnt hat. Weiter ist der Entsch. darin beizutreten, daß die nicht bekanntgegebene Mitteilung an den Vollstreckungsrichter, F. biete für Frau M., keine andere Beurteilung rechtfertigt. Der RFG. deutet aber ferner an, daß eine andere Beurteilung dann eintrete, wenn alle Beteiligten — gemeint sind wohl alle erschienenen Beteiligten — bei der Abgabe des Gebotes gewußt hätten, daß F. für Frau M. biete. Er bezieht sich hierbei auf § 133 BGB. In einem solchen Falle käme aber nicht diese Bestimmung zur Anwendung. Denn bei einem nach außen hin im eigenen Namen erklärten Gebote liegt eine klare, keinem Auslegungszweifel unterworfenene Willensklärung vor. Allenfalls käme § 164 Abs. 1 Satz 2 BGB. in Frage. Aber auch diese Bestimmung scheidet aus, da die Erklärung, für einen andern geboten zu haben, nach § 81 Abs. 3 ZwVerfG. nur zu berücksichtigen ist, wenn die Vertretungsmacht des Meistbietenden oder die Zustimmung des Vertretenen durch eine öffentlich beglaubigte Urkunde nachgewiesen wird oder beim Gericht offenkundig tretenden erteilt; aber der Meistbietende ist ebenso steuerpflichtig, als wenn er die Rechte aus dem Meistgebote gem. § 81 Abs. 2 abgetreten hätte (§ 5 Abs. 4, 20 GrEwStG.). Der vom RFG. erwähnte Fall (II A 323/30) hat vielleicht so gelegen, daß der Bieter auf Grund gehöriger Vollmacht erkennbar für einen andern bot, das Gericht jedoch fälschlich ein Bieten im eigenen Namen annahm und nach geübener Aufklärung der Sicherheit halber Erklärungen gem. § 81 Abs. 1 oder Abs. 2 ZwVerfG. abgeben ließ, um dann den Zuschlag dem Vertretenen zu erteilen. Festzuhalten ist aber daran, daß die Gebote dem Gericht und nicht den Beteiligten gegenüber abgegeben

wird die Tatsache, daß eine bestimmte Person das Meistgebot abgegeben und ihre Rechte abgetreten hat, nicht beseitigt. § 5 Abs. 4 Nr. 4 GrEwStG. besteuert aber die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot (und das, was ihr gleichsteht) unabhängig vom Zuschlagsbeschuß. Die Erteilung des Zuschlags kommt nur für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht in Frage (§ 5 Abs. 3).

In Frage könnte noch kommen, ob, was vom FinVer. nicht geprüft ist, der Umstand zu einer anderen Beurteilung führen könnte, daß Frau M. dem Versteigerungsrichter vor dem Versteigerungstermin mitgeteilt hat, daß der Beschuß für sie bieten werde. Das ist zu verneinen. Nach Lage des Falles handelte es sich dabei um eine Mitteilung rein privater Natur, die vom Richter im Termine nicht bekanntgegeben wurde und auch nicht bekanntgegeben werden sollte; andernfalls wäre der mit dem Bieten des Beschußverfolgte Zweck, Frau M. solle „in Anwesenheit ihres Bruders nicht als Bieterin hervortreten“, vereitelt worden. Abgesehen vom Richter konnte den im Termin Anwesenden, insbes. dem betreibenden Miteigentümer, nicht bekannt sein, daß der Beschuß bei Abgabe seines Gebotes nur für Frau M. handelte. Hätten alle Beteiligten es gewußt, so könnte, wie der Senat in der Entsch. II A 323/30 v. 9. Sept. 1930 ausgesprochen hat, das Gebot entgegen dem reinen Wortlaut der Gebotserklärung gem. § 133 BGB. als für Frau M. abgegeben angesehen werden. In Ermangelung dieser Voraussetzung muß der Beschuß als Meistbietender gelten. Das hat die Steuerpflicht zur Folge.

(RFG., 2. Sen., Urf. v. 4. Nov. 1930, II A 474/30.)

\*

50. § 8 Nr. 3 GrEwStG.; §§ 4, 273 NAbgD.

a) Eine „wirtschaftliche“ Weerbung ist unmöglich.  
b) Ein Antrag der Rechtsbeschwerde, über das Rechtsmittel mündlich zu verhandeln, aber vorerst ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden, hindert den RFG. nicht, unmittelbar ohne mündliche Verhandlung ein Urteil zu erlassen.

c) Diese Vorschrift kommt nicht in Frage, wenn und soweit durch den Erbfall Gesamthandigentum i. S. der §§ 2032 ff. BGB. überhaupt nicht entstanden ist. f)

Die Rechtsbeschwerde ist unbegründet.

Zur Rechtfertigung der Verfügung hatten die Veranlagten in erster Linie geltend gemacht, der Erwerb des Ritterguts durch Erich D. sei ein „bloß formaler Rechtsvorgang“ gewesen; „wirtschaftlich“ hätten sie selbst das Rittergut in Höhe der für sie eingetragenen Hypotheken und Grundschulden „geerbt“, während Erich D. nur in Höhe des Mehrwerts „wirtschaftlicher Erbe“ geworden sei; in sol-

werden und daß es daher in erster Linie darauf ankommt, wie das Gericht das Gebot versteht und verstehen muß, unbeschadet der Pflicht des Gerichts, im Interesse der Erschienenen die erforderlichen Erläuterungen zu geben.

RGR. Ar m s t r o f f, Berlin.

Zu 50. Der Entsch. zu a) und c) ist rechtslos beizupflichten, dagegen erscheint mir die Entsch. zu b) bedenklich. Nach § 273 NAbgD. ist über die Rechtsbeschwerde mündlich zu verhandeln, wenn es ein beteiligter beantragt. Auch wenn mündliche Verhandlung beantragt ist, kann vorerst ohne eine solche entschieden werden. Im vorliegenden Falle hatte der Steuerpflichtige beantragt, „über die Rechtsbeschwerde mündlich zu verhandeln, aber vorerst ohne mündliche Verhandlung gemäß § 273 NAbgD. zu entscheiden“. Dieser Antrag enthielt m. E. den Antrag, mündlich zu verhandeln, und erklärte nur weiter, daß der Steuerpflichtige auch damit einverstanden sei, daß vorerst ohne mündliche Verhandlung entschieden werde, wie dies nach § 273 Abs. 2 NAbgD. in das Ermessen des Senats gestellt ist. Dieser Antrag, daß vorerst ohne mündliche Verhandlung entschieden werden könne oder solle, war rechtlich unzweifelhaft belanglos, aber damit, daß dieser belanglose Antrag neben dem Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt wurde, wurde dieser letztere Antrag nicht hinfällig. Im Verfahren vor dem RFG. gibt es keinen Anwaltszwang. Es kann daher auf die formelle Fassung der von dem Steuerpflichtigen gestellten Anträge entscheidend nicht ankommen, jedenfalls dürfen formelle Mängel eines Antrags nicht zum Schaden des Steuerpflichtigen ausgelegt werden. Dieser Satz, den der RFG. häufig ausgesprochen hat, ergibt sich auch ohne weiteres aus § 234 Abs. 1 S. 4 NAbgD., wonach unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels nicht schadet. Dieser Satz muß auch Anwendung finden bei einer unrichtigen Antragstellung gemäß § 273 NAbgD. Der RFG. hat selbst ausgesprochen, daß einer Anregung gemäß § 273 Abs. 2 Satz 1, trotz dem Antrag auf mündliche Verhandlung, zu verfahren, nichts im Wege stehe, daß aber vorliegend der Senat keine Veranlassung gehabt habe, den Antrag des Steuerpflichtigen entgegen seinem klaren Wortlaut demgemäß auszuliegen. Auch diese Auslegung seitens des RFG. erscheint mir bedenklich. M. E. kann von einem klaren Wortlaut i. S. der Entsch. nicht gesprochen werden und gleichfalls nicht davon, daß hier der Antrag auf mündliche Verhandlung nur bedingt gestellt worden sei.

dem Falle müßten auf Grund des § 4 ABgD. die Befreiungsvorschriften des § 8 Nr. 1 und 3 GrErbStG. nach ihrem Zweck und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung Platz greifen. Auf diese unhaltbaren Ausführungen ist die Rechtsbeschwerde nicht wieder zurückgekommen. Ihnen gegenüber ist nur darauf hinzuweisen, daß der wirtschaftliche Zweck des § 8 Nr. 3 nur darin besteht, den Miterben die Auflösung des für sie durch den Erbansfall entstandenen Gesamthandseigentums an den Nachlaßgrundstücken durch Umwandlung in Alleineigentum oder Bruchteilseigentum eines oder mehrerer Miterben steuerfrei zu ermöglichen. Die Anwendung des § 8 Nr. 3 kommt daher nicht in Frage, wenn und soweit durch den Erbfall Gesamthandseigentum i. S. der §§ 2032 ff. BGB. überhaupt nicht entstanden ist, oder wenn ein Nachlaßgrundstück von dem Alleinerben oder den Miterben einem Dritten, sei es auch einem Nachlaßgläubiger oder einem Pflichtteilsberechtigten, der selbst nicht zu den Erben gehört, übertragen wird. Auch die Übertragung eines Nachlaßgrundstücks von den Erben an einen bloßen Vermächtnisnehmer ist nicht nach § 8 Nr. 3, sondern nur nach § 8 Nr. 1 steuerfrei. Diese Bedeutung des § 8 Nr. 3 hat der Sen. in ständiger Rspr. anerkannt (vgl. Ur. v. 15. Jan. 1926, II A 527/25; Mrozek, Steuerkartei, Rechtsjpr. 13 zu § 8 Nr. 3). (Folgen Erörterungen über die Anwendbarkeit des § 2269 BGB.)

Die Beschw. haben beantragt, „über die Rechtsbeschwerde mündlich zu verhandeln, aber vorerst ohne mündliche Verhandlung gemäß § 273 ABgD. zu entscheiden“.

Ein derartiger Antrag ist unzulässig und deshalb nicht geeignet, den Rf. zu sei es zum Erlaß eines Vorbescheides nach § 273 ABgD. oder zur unmittelbaren Anberaumung der mündlichen Verhandlung zu verpflichten. Der Antrag auf mündliche Verhandlung kann nur unbedingt und nicht mit der Maßgabe gestellt werden, daß zunächst Vorbescheid nach § 273 Abs. 2 erlassen werde. Wird er ohne solche Einschränkung gestellt, so steht es im freien Ermessen des Rf., ob er von dem ihm in § 273 Abs. 2 gegebenen Rechte, zunächst ohne mündliche Verhandlung zu entscheiden, Gebrauch machen will oder nicht. Zur eigenen Entlastung wird er regelmäßig sich zu einem Vorbescheid dann entschließen, wenn er Grund für die Annahme hat, daß der Beschw. nach Kenntnisnahme von den Gründen des Vorbescheides sich bei diesem Bescheid, auch wenn er seinen bisherigen Rechtsmittelanträgen nicht entspricht, beruhigen und den Antrag auf mündliche Verhandlung nicht wiederholen wird. Der Beschw. hat also kein Recht auf einen solchen Vorbescheid. Selbstverständlich steht es ihm frei, neben dem Antrag auf mündliche Verhandlung gleichzeitig den Erlaß eines Vorbescheides anzuregen oder anheimzustellen. Im vorliegenden Falle hat jedoch der Senat keine Veranlassung, den Antrag der Beschw. entgegen seinem klaren Wortlaut im vorstehenden Sinne auszulegen und demgemäß anzunehmen, daß die Beschw. mündliche Verhandlung auch für den Fall haben beantragen wollen, daß der Rf. zum Erlaß eines Vorbescheides nicht bereit sei. Im Verfahren über die Berufung, in der die Beschw. ebenfalls nach § 252 ABgD. mündliche Verhandlung hätten beantragen können, haben sie einen dahingehenden Antrag nicht gestellt, sondern — ebenfalls unzulässigerweise — den Erlaß eines vorläufigen Bescheides auf Grund des § 251 Abs. 2 beantragt und jetzt zur Begründung der Rechtsbeschwerde sogar den Nichterlaß des beantragten vorläufigen Bescheides zur Begründung einer Verfahrensrüge verwerten zu können geglaubt. Daraus muß der Schluß gezogen werden, daß ihnen nicht daran gelegen war, gerade in mündlicher Verhandlung vor dem Senat den Sachverhalt weiter aufzuklären und ihren Rechtsstandpunkt dem Gerichtshof darzulegen, sondern daß sie den Antrag auf mündliche Verhandlung nur gestellt haben, um den gleichzeitig beantragten Vorbescheid herbeizuführen und diesen wieder mit neuen Einwendungen angreifen zu können, gewissermaßen also, um sich noch eine neue Instanz zu schaffen. Würde es sich im schwebenden Verfahren um einen Fall handeln, für den noch eine weitere tatsächliche Aufklärung in Frage kommen oder dessen rechtliche Beurteilung zweifelhaft sein könnte, so hätte vielleicht der unzulässige Antrag der Beschw. auf mündliche Verhandlung nach vorausgegangenem Vorbescheid dem Senat Anlaß geben können, auf Grund des § 273 Abs. 1 von Amta wegen ohne Erlaß eines Vorbescheides mündliche Verhandlung anzuberaumen. Da jedoch die Entsch. der Sache entgegen den wechselnden Rechtsauffassungen der Beschw. weder in tatsächlicher Hinsicht noch auch für die bürgerlich-rechtliche oder steuerrechtliche Beurteilung irgendwelchen Zweifeln

Maßgebend erscheint mir immer, daß der wahre Wille des Steuerpflichtigen zu erforschen ist und daß hierbei weitherzige und wohlwollende Auslegung geboten ist (so auch Rf.: DStBl. 1921, 178; Rf. 17, 318; DStBl. 1926, 78; Rf.: StW. 1925, 1854; 1923, 798). Evtl. hätte mindestens der Rf. eine Rückfrage m. E. stellen müssen. Dazu kommt noch, daß Rf. 4, 172, 176 ausgesprochen hat, daß der Antrag eines Beteiligten auf mündliche Verhandlung gleichzeitig auch zugunsten der übrigen Beteiligten wirke, so daß nach Stellung eines solchen Antrags auch die übrigen Beteiligten davon ausgehen können, daß ohne mündliche Verhandlung nur ein Bescheid und nicht ein endgültiges Urteil ergehe.

M. Dr. Wilhelm Riese, Stuttgart.

unterliegen kann, hat es der Senat für angezeigt erachtet, sein Urteil ohne mündliche Verhandlung zu erlassen.

(Rf., 2. Sen., Ur. v. 30. Sept. 1930, II A 356/30.)

\*

× 51. §§ 1, 4 GrErbStG.; § 212 Abs. 2 ABgD. Zur Frage, ob eine zulässige Steuerveranlagung vorliegt, wenn der ersten Steuerveranlagung eine wegen Schwarzkaufs und deshalb wegen Fehlens der behördlichen Genehmigung nichtige Auflassung und Grundbuchumschreibung zugrunde gelegen hat, während später der Eigentumsübergang mit Wirkung für die Zukunft gültig wird. f)

Durch notariellen Vertrag v. 25. Aug. 1922 kaufte der Kaufmann R. (Erblasser der Beschwerdegegner) ein Grundstück, wobei der vereinbarte Kaufpreis auf 1 Mill. Mark angegeben war. Er wurde deshalb durch Steuerbescheid v. 11. Sept. 1923 auf Grund des § 5 Abs. 1 GrErbStG. rechtskräftig nach einem Grundstückswerte von 50 Mill. Mark zu einer GrErbSt. von 2 Mill. Mark (4%) und zu 1 Mill. Mark Zuschlägen (2%) herangezogen. Nachdem am 19. Okt. 1925 das Grundstück auf seinen Namen im Grundbuch umgeschrieben war, erging am 31. Dez. 1925 gegen ihn auf Grund des § 5 Abs. 2 ein neuer Steuerbescheid, durch den nach einem inzwischen entstandenen Mehrwert von 137 000 RM eine weitere Reichsteuer von 4110 RM (3%) und weitere Zuschläge in Höhe von 5480 RM (4%) festgesetzt wurden. Auch dieser Bescheid ist rechtskräftig geworden.

Im Mai 1928 erstattete die Verkäuferin der Steuerstelle die Anzeige, daß im Verträge v. 25. Aug. 1922 der Preis unrichtig beurkundet worden sei, indem der wirklich vereinbarte Preis 2 000 000 RM. betragen habe. Es entstand zwischen den Vertragsparteien ein Rechtsstreit über die Gültigkeit des Kaufvertrages und der Eigentumsumschreibung. Der Streit wurde beendet durch einen am 14. Juli 1928 in notarieller Form abgeschlossenen Vergleich, in welchem die Verkäuferin den Vertrag v. 25. Aug. 1922 und die Auflassung des Grundstücks als rechtsgültig anerkannte, während der Erwerber sich zur Zahlung eines Betrags von 65 000 RM „als Entschädigung für diese Anerkennung“ verpflichtete. Gleichzeitig wurde die Auflassung wiederholt und daraufhin im Grundbuch vermerkt, daß die Eintragung des Erwerbers nunmehr auf der Auflassung v. 14. Juli 1928 beruhe.

Am 13. April 1929 erließ die Steuerstelle gegen den Beschwerdegegner einen neuen Steuerbescheid auf Grund der §§ 1, 4. Sie schätzte den gemeinen Grundstückswert für den 14. Juli 1928 als Stichtag auf 550 000 RM, sah einen Teilbetrag von 200 000 RM als durch die früheren Bescheide v. 11. Sept. 1923 und 31. Dez. 1925 bereits versteuert an und berechnete demgemäß eine neue Reichsteuer von 10 500 RM (= 3%) und einen Zuschlag von 7000 RM (= 2%). Der Einspruch, mit dem der Beraulagte die Zulässigkeit der Steueranlagung und auch das Vorliegen eines Schwarzkaufs bestritt, wurde als unbegründet zurückgewiesen. Dagegen hat das FinGer. den Veranlagten freigestellt.

Die hiergegen von der Steuerstelle eingelegte Rechtsbeschwerde kann keinen Erfolg haben.

Hätte das FinGer. nach Erfüllung seiner amtlichen Ermittlungspflicht im Urteil endgültig ausgesprochen, es sei nicht nachweisbar, daß der Vertrag v. 25. Aug. 1922 ein sog. Schwarzkauf gewesen sei, so würde schon wegen dieser auf rein tatsächlichen Gebiete liegenden und deshalb im Rechtsbeschwerdeverfahren nicht nachzuprüfenden Erwägung der mit dem Steuerbescheid v. 13. April 1929 geltend gemachte neue Steueranspruch sich als ungerechtfertigt darstellen und die Rechtsbeschwerde daher als unbegründet zurückgewiesen werden müssen, ohne daß die Frage nach der Rechtswirkung des Steuerbescheides v. 31. Dez. 1925 überhaupt noch zu erörtern wäre. Wie die Steuerstelle mit Recht geltend macht, ist jedoch die Begründung des Ul. dahin zu verstehen, daß auf Grund der bisherigen Ermittlungen das Vorliegen eines Schwarzkaufs nicht einwandfrei erwiesen sei, daß es aber einer weiteren Aufklärung dieser Frage nicht bedürfe, weil auch beim Vorliegen eines Schwarzkaufs der angefochtene Steuerbescheid v. 13. April 1929 nach der Rspr. des Rf. als Steueranlagung nach § 212 Abs. 2 ABgD. unzulässig sei. Dementsprechend hat das FinGer. auch von einer bereits beschlossenen Zeugenvernehmung nachträglich wieder Abstand genommen.

Die Entsch. hängt hiernach davon ab, ob die Vorschrift

Zu 51. Es kann nunmehr als ständ. Rspr. bez. Rf. angesehen werden, daß bei Abwicklung von Schwarzkäufen und anderen nach dem GrErbStG. genehmigungspflichtigen, aber zunächst nicht genehmigten Veräußerungsgeschäften durch Vergleich oder durch einseitig erlangte nachträgliche Genehmigung der Verwaltungsbehörde kein neuer Veräußerungsfall i. S. des § 1 GrErbStG. vorliegt, sondern nur die juristische Vervollständigung des, wenn auch verfrüht, so doch rechtskräftig besteuerten Eigentumsübergangs. Hiermit hat der Rf. sich gegen die Auffassung von Oppenheimer: StW. 1929, 2921 u. 1930, 2367 entschieden, wonach die erstmalige Besteuerung, wenn auch rechtskräftig, so doch unzulässig gewesen ist, weil ein Eigentumsübergang damals noch nicht vorlag, und die auf

des § 212 Abs. 2 der angefochtenen Veranlagung entgegensteht. Das ist mit dem FinVer. zu bejahen. Zunächst ist davon auszugehen, daß die Steuerbescheide v. 31. Dez. 1925 und 13. April 1929 nicht etwa zwei verschiedene Steuerfälle, sondern einen und denselben Steuerfall, nämlich den Eigentumsübergang von der Verkäuferin Frau G. auf den Käufer K., zum Gegenstand haben, mag auch der zweite Steuerbescheid den besteuerten Eigentumsübergang auf einen anderen Zeitpunkt verlegen, als es der erste Steuerbescheid getan hat. Würde es sich entsprechend dem Standpunkt der Steuerstelle bei dem Steuerbescheid v. 13. April 1929 um einen neuen Steuerfall handeln, so müßte es folgerichtig für dessen Besteuerung ganz unerheblich sein, ob der zunächst als Eigentumsübergang besteuerten Grundbuchumschreibung v. 19. Okt. 1925 ein Schwarzkauf zugrunde lag und ob es deshalb der behördlichen Genehmigung bedürftig wäre oder nicht; auf die früheren Vorgänge und Steuerbescheide braucht dann überhaupt nicht eingegangen zu werden. Diese Folgerung scheint aber die Steuerstelle selbst nicht ziehen zu wollen, zumal sie dann die Steuer aus dem vollen Werte von 550 000 RM hätte fordern müssen, da ein Antrag auf Erstattung der früher festgesetzten Steuer nicht gestellt war. Betreffen aber hiernach die Steuerbescheide v. 31. Dez. 1925 und 13. April 1929 denselben Steuerfall, dann enthält der Bescheid v. 13. April 1929 eine Neuveranlagung i. S. des § 212 Abs. 2, die nur unter den dort bezeichneten Voraussetzungen vorgenommen werden konnte. Bei Prüfung der Frage, ob diese Voraussetzungen gegeben sind, ist nun nicht schlechthin zu untersuchen, ob bei Erlass des früheren Steuerbescheids der steuerliche Tatbestand tatsächlich in vollem Umfang schon verwirklicht war, ob insbes. bei dem auf §§ 1, 4 GrEwStG. gestützten Steuerbescheid ein wirksamer Eigentumsübergang bereits vorlag und infolgedessen diese erste Veranlagung „zulässig“ war. Diese „Zulässigkeit“ war bereits bei dieser Veranlagung zu prüfen und ist mit dem Erlass des Steuerbescheids v. 31. Dez. 1925 bejaht worden. Die Veranlagungsbehörde ist nach § 212 Abs. 2 nicht ohne weiteres berechtigt, sich nachträglich auf einen anderen Standpunkt zu stellen und von diesem Standpunkt aus eine neue Veranlagung mit einem anderen Stichtag für die Grundstücksbewertung vorzunehmen. Mit einer solchen Befugnis würde den in § 212 Abs. 2 bezeichneten Steuerfestsetzungen, insbes. auch der Festsetzung einer GrEwSt., die ihnen beigelegte Rechtskraftwirkung völlig genommen werden. Es ist also unrichtig, wenn die Steuerstelle meint, im vorliegenden Falle habe vor dem 14. Juli 1928 keine bewilligte Steuerfestsetzung stattgefunden, so daß eine neue Veranlagung vorgenommen werden können, weil bis zu diesem Tage eine wirksame Abrechnung noch nicht stattgefunden habe.

Rechtswirrig ist es aber auch, wenn das FinVer. im BU. ausspricht, als neue Tatsache, deren nachträgliches Bekanntwerden nach § 212 Abs. 2 eine Neuveranlagung rechtfertigen könne, wäre im vorliegenden Falle die Unwirksamkeit des Kaufvertrags v. 25. Aug. 1922 und der Eigentumsumschreibung v. 19. Okt. 1925 in Frage gekommen. Die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts, insbes. einer zum Zwecke der Grundstücksübertragung vorgenommenen Auflassung und Grundbuchumschreibung, kann auf sehr verschiedenen Gründen und tatsächlicher oder rechtlicher Art beruhen. Dies gilt auch für Fälle, in denen ein sog. Schwarzkauf gar nicht in Frage kommt. Hat z. B. die Steuerstelle eine behördlich nicht genehmigte Grundstücksübertragung besteuert, weil sie der Ansicht war, daß die Genehmigung nach der zeitlichen Geltung des preuß. Gef. v. 10. Febr. 1923 nicht erforderlich gewesen sei, so kann sie nicht später eine Neuveranlagung vornehmen, wenn das BU. auf Grund einer anderen Rechtsauffassung über die zeitliche Geltung dieses Gesetzes von Amts wegen einen Widerspruch gegen die Richtigkeit des Grundbuchs eintragen läßt und die Beteiligten dann zur Beseitigung dieses Widerspruchs nachträglich die behördliche Genehmigung einholen. Schließt die Steuer-

Grund der Heilung erfolgende Veranlagung die erstmalige Besteuerung des wirklichen Eigentumsübergangs darstellt, also nicht als Neuveranlagung i. S. des § 212 Abs. 2 zu behandeln ist. Wegen dieser der Sachlage nicht gerecht werdende Konstruktion hatte ich mich bereits in JW. 1930, 311 u. 2368 geäußert. Der RFG. ist meiner Auffassung jetzt im Endergebnis beigetreten. — Praktisch wird es bei der Heilung von Schwarzkaufgeschäften durch nachträgliche Genehmigung steuerlich immer darauf ankommen, ob die ursprüngliche Bewertung rechtskräftig geworden ist und ob sie auf Grund des im Schwarzkaufvertrag festgelegten Kaufpreises gem. § 12 GrEwStG. oder auf Grund des gemeinen Wertes gem. § 11 GrEwStG. erfolgt ist. Lag eine rechtskräftige Veranlagung überhaupt noch nicht vor, war etwa nur die Vorveranlagung zum Zweck der Erteilung der Bescheinigung gem. § 24 GrEwStG. erfolgt, so kann nunmehr nach erfolgter Heilung die endgültige Veranlagung vorgenommen werden, der dann der gemeine Wert (jetzt Einheitswert) im Zeitpunkt der Heilung, also des wirklichen Eigentumsübergangs, zugrunde zu legen ist. War hingegen auf Grund des Schwarzkaufs bereits eine rechtskräftige Veranlagung nach Eintragung des Erwerbers als Eigentümers erfolgt, und war hierbei der in dem Schwarzkaufvertrag festgelegte Kaufpreis zugrunde gelegt, so stellt die Aufdeckung des Schwarzkaufs eine neue Tatsache i. S. des § 212 Abs. 2 (jetzt § 212 Abs. 1 Nr. 1) RWbG. dar, deren Kenntnis zur Zeit der ursprünglichen Veranlagung eine höhere Veranlagung gerechtfertigt

stelle sich dann einer solchen Rechtsauffassung des BU. an, so ist das lediglich eine abweichende rechtliche Beurteilung, die sowohl nach dem Wortlaut als auch dem ganzen Sinne und Zweck des § 212 Abs. 2 nicht zu einer Neuveranlagung berechtigen soll. So lag der Fall, über den der Senat durch Ur. v. 23. April 1929, II A 198/29 (Mrozek, Steuerkartei, N. 22 zu § 4 GrEwStG.), entschieden hat. Anders ist die Rechtslage, wenn z. B. die Steuerstelle eine am 1. April 1923 ohne behördliche Genehmigung vorgenommene Grundbuchumschreibung als rechtswirksamen Eigentumsübergang besteuert hat in der irrümlichen Annahme, daß der vor dem 1. Jan. 1923 beurkundete Kaufvertrag den wirklich vereinbarten Kaufpreis enthalte und deshalb auch ohne behördliche Genehmigung rechtswirksam abgeschlossen sei (vgl. § 15 d. Gef. v. 10. Febr. 1923 i. Verb. m. Art. 1 d. Gef. v. 20. Juli 1925). Wird der Steuerstelle in solchem Falle nachträglich bekannt, daß der im Kaufvertrage beurkundete Preis unrichtig und deshalb der Vertrag und die Eigentumsumschreibung in Ermangelung der behördlichen Genehmigung unwirksam war, so bedeutet die richtige Preisvereinbarung allerdings eine neue Tatsache i. S. des § 212 Abs. 2, und die Steuerstelle ist daher zu einer Neuveranlagung berechtigt unter der weiteren Voraussetzung, daß die richtige Preisvereinbarung die Steuerstelle zu einer höheren Veranlagung berechtigt haben würde, als sie dem früheren Steuerbescheide zugrunde liegt. In dieser weiteren Voraussetzung fehlt es aber im vorliegenden Falle. Die Steuerstelle hätte zwar, wenn ihr z. B. von dritter Seite die Unrichtigkeit der Kaufpreisbeurkundung mitgeteilt worden wäre, gleichwohl die Besteuerung auf Grund der §§ 1, 4 GrEwStG. vornehmen können, weil die Beteiligten die an sich unwirksame Grundstücksübertragung damals wirtschaftlich unter sich gelten ließen; die nach dem wirklichen Preise festzusetzende Steuer wäre jedoch keineswegs höher gewesen, da dieser Preis hinter dem von der Steuerstelle dem Steueranfang zugrunde gelegten gemeinen Wert von 200 000 RM weit zurückblieb (vgl. Ur. v. 26. März 1930, II A 178/30: Mrozek, Steuerkartei, N. 40 zu § 212 Abs. 2).

Der Rechtsbeschwerde ist zuzugene, daß die frühere Rspr. in der Frage nach der Anwendbarkeit des § 212 Abs. 2 auf Fälle, in denen eine zunächst rechtsunwirksame Eigentumsumschreibung nach §§ 1, 4 GrEwStG. besteuert worden war, nicht immer gleichförmig gewesen ist, daß insbes. den Ur. v. 14. Dez. 1928, II 444/28 (JW. 1929, 2921), und v. 3. Dez. 1929, II A 464/29, eine von den obigen Ausführungen abweichende Auffassung zugrunde liegt. An dieser Auffassung kann jedoch nicht festgehalten werden; sie steht auch mit älteren Entsch. des Senats im Widerspruch. Die Ansicht der Rechtsbeschwerde, daß der Senat erst i. J. 1930 mit seinen oben bezeichneten Urteilen eine frühere gleichmäßige Rspr. aufgegeben habe, ist nicht zutreffend.

Die hier vertretene Rechtsauffassung wird gebilligt von Hagelberg: JW. 1929, 2412 und jetzt von Ott: StW. 1930, 783.

(RFG., 2. Sen., Ur. v. 4. Nov. 1930, II A 389/30.)

\*

52. § 12 Abs. 1 GrEwStG. Ist ein Grundstückskaufpreis ziffermäßig festgesetzt und alsdann teilweise Hypothekenübernahme vereinbart, so ist diese in der Regel Leistung an Erfüllung Statt, und es ist deshalb der festgesetzte Vorpreis für die Steuerveranlagung maßgebend. Es ist jedoch Auslegungssache, ob nicht in Wirklichkeit die Übernahme einer Hypothek eine selbständige Leistung und die Festsetzung eines Darbetrags lediglich das Ergebnis der Zusammenrechnung von Einzelleistungen ist. In diesem Falle ist der Wert der Hypothekenübernahme zu ermitteln und danach der wahre Kaufpreis festzustellen.

Der Beschwerf. kaufte durch Vertrag v. 7. Okt. 1929 ein

haben würde. Infolgedessen ist Neuveranlagung (jezt: Berichtigungsveranlagung) zulässig, bei der nun aber der wirklich vereinbarte Kaufpreis, als dessen Bestandteil die Vergleichssumme zu erachten ist, mit dem gemeinen Wert zur Zeit des wirklichen Eigentumsübergangs zu vergleichen ist. Meinen Ausführungen JW. 1929, 2412 und 1930, 2368, wonach bei der Neuveranlagung der gemeine Wert am Tage der Eintragung des Erwerbers als Eigentümers im Grundbuche zugrunde zu legen sei, ist der RFG. nicht beigetreten. Hat die erste Veranlagung, was vom Frühjahr 1923 ab die Regel bildete, nicht den Kaufpreis, sondern den gemeinen Wert zur Grundlage genommen, so wird meist eine Neuveranlagung nicht zulässig sein, weil der im Frühjahr und Sommer 1923 oder gar der nach Stabilisierung der Währung angenommene gemeine Wert fast immer höher war, als es der in der Inflationszeit vereinbarte Kaufpreis einschließlich der Schwarzzahlung gewesen ist. In diesen Fällen fehlt es an der Voraussetzung des § 212 Abs. 2 RWbG., wonach die festgestellte neue Tatsache des Schwarzkaufs, wenn sie zur Zeit der ersten Veranlagung der Behörde schon bekannt gewesen wäre, eine höhere Veranlagung gerechtfertigt haben würde. Diese Rechtsgrundsätze sind für Schwarzkaufvergleiche, die hier und da immer noch vorkommen, von größter Bedeutung. Es ist daher sehr zu begrüßen, daß jetzt endlich, wenn auch leider verspätet, mit einer festen Praxis des RFG. auf diesem Gebiet gerechnet werden kann.

M. Dr. Ernst Hagelberg, Berlin.

Grundstück und wurde am 4. Febr. 1930 als Eigentümer im Grundbuch eingetragen. Der Preis war im Vertrage auf 224 882,62 RM angegeben und sollte dadurch entrichtet werden, daß der Käufer die auf dem Grundstück lastenden Hypotheken von zusammen 215 633,30 RM übernahm und 9249,32 RM bar an das Zwangsversteigerungsgericht zahlen sollte. Unter den Hypotheken befand sich ein „bis auf weiteres unverzinsliches Bauhilfsdarlehen der Verleihungskasse“ von 107 633,30 RM.

Das FinV. setzte die KRGrwSt. auf 6746,45 RM fest, indem es den Preis mit 224 882,60 RM zugrunde legte.

Der Herangezogene machte geltend, daß der Wert der Übernahme des Bauhilfsdarlehens bei weitem nicht dem Nennwert des Darlehens gleich sei, weil dieses unverzinslich und nur jährlich mit 1% zu tilgen sei. Es sei überhaupt fraglich, ob später nicht von der Tilgung werde abgesehen werden.

Sein Einspruch blieb, ebenso wie die Berufung, erfolglos. Die Vorbehörden stellten sich auf den Standpunkt, daß die ziffermäßige Vereinbarung des Kaufpreises maßgebend sei, gleichviel, wie ihn der Käufer nach dem Vertrage zu tilgen habe. Der Auffassung der Vorbehörden kann nicht beigetreten werden.

Bei Grundstückskaufverträgen ist es üblich, einen bestimmten Kaufpreis ziffermäßig zu vereinbaren und dann zu regeln, wie der Preis zu tilgen (zu „belegen“) ist. Soweit Übernahme von Hypotheken, d. h. von hypothekarisch gesicherten persönlichen Schulden, vereinbart ist, handelt es sich in der Regel um eine Vereinbarung über eine Leistung an Erfüllung statt. Das hat zur Folge, daß die Kaufpreisrückzahlung erst, soweit die Hypothekenübernahme vollzogen ist (§ 364 Abs. 1 BGB.). Es kann dann nicht eingewendet werden, daß die Leistung an Erfüllung statt dem Werte der geschuldeten Leistung nicht entspreche, daß also ihr Wert höher oder geringer gewesen sei; denn die Leistung des Schuldners beruht auf einer Vereinbarung der Vertragsbeteiligten, durch die sie den Wert der Leistungen (Vareistung und Erfüllungsleistung) gleichgesetzt haben. Von diesem Gesichtspunkt aus ist es richtig, daß der zahlenmäßig vereinbarte Preis nicht dadurch eine Änderung erfährt, daß Hypothekenübernahme vereinbart wird, mögen die Zahlungs- und Verzinsbedingungen den üblichen Vereinbarungen entsprechen oder nicht (RFG. 22, 305).

Eine andere Frage ist aber die, ob wirklich ein zahlenmäßig vereinbarter Preis vorliegt und die Übernahme der Hypotheken nur eine Leistung an Erfüllung statt sein soll. Das ist sicher dann zu verneinen, wenn ein bestimmter Preis und daneben Hypothekenübernahme vereinbart ist. In Fällen wie dem vorliegenden ist es Auslegungsfrage, ob man das eine oder das andere annehmen kann. Im Urte. II A 369/27 v. 7. Okt. 1927 (Rartel § 12 Abs. 2 Satz 1, 36) hatte der RFG. über einen Fall zu entscheiden, in dem ein Preis von 22 000 RM vereinbart war, der dadurch zu tilgen war, daß der Käufer auf einem dem Verkäufer verbliebenen Grundstück ein Haus errichten sollte. Der RFG. führte aus, daß nach dem Wortlaut des Vertrags allerdings ein Kaufvertrag unter Vereinbarung eines Barpreises geschlossen sei, stellte aber zur Prüfung, ob denn wirklich die vom Käufer versprochene Barzahlung eine unmittelbare Gegenleistung für die Übertragung des Grundstücks sein sollte, ob nicht vielmehr ein Tauschvertrag vorliege, das heißt Austausch des Grundstücks gegen Herstellung eines Gebäudes. Der RFG. wies darauf hin, daß Tilgung eines Kaufpreises durch Herstellung eines Werkes eine ungewöhnliche Abrede sei, und daß der Erwerber behauptet habe, der Barbetrag sei nur zur Berechnung der Notarkosten angegeben worden; außerdem habe der Bauwert nach einem Gutachten nur 14 500 RM betragen. Bei der Rückverweisung machte der RFG. dem FinGer. zur Pflicht, nicht ängstlich am Wortlaut des Vertrages zu haften (§ 133 BGB.).

Auch im jetzigen Falle lag Anlaß vor, den Vertrag daraufhin zu prüfen, ob nicht, wenigstens soweit das Bauhilfsdarlehen in Frage steht, die Übernahme der Schuld eine unmittelbare Gegenleistung für die Grundstücksüberreignung sein sollte, ob also die Schuldübernahme nicht nur Leistung an Erfüllung statt war. Für diese Annahme spricht die Festsetzung einer ungerunden Kaufpreissumme. Die Vermutung liegt nahe, daß man nicht von dem festgesetzten Barpreis ausgegangen ist, sondern daß dieser nur das Ergebnis der Zusammenrechnung von Leistungen war, die in Wahrheit die Gegenleistungen sein sollten. Dadurch, daß das FinGer. nach dieser Richtung hin überhaupt in keine Prüfung eingetreten ist, hat es gegen das Gesetz verstoßen. Seine Entsch. war deshalb aufzuheben.

Die Sache ist nicht spruchreif. Das FinGer., an das sie zurückgeht, wird zunächst zu prüfen haben, ob nicht die Übernahme des Bauhilfsdarlehens als unmittelbare Gegenleistung für die Übertragung des Grundstücks anzusehen ist. Wird das bejaht, so ist der Wert der Schuldübernahme für die Zeit der Vollziehung (Urte. II A 183/27 v. 24. Mai 1927, Rartel § 12 Abs. 2 Satz 1, 33) festzustellen, und das hängt von der Ausgestaltung des Darlehens ab, die noch näher zu ermitteln ist. Wenn das Darlehen unverzinslich ist und in jährlichen Teilen von  $\frac{1}{100}$  zu tilgen ist, so kommt in Frage, ob nicht § 144 Abs. 1 RMbGd. anzuwenden ist.

(RFG., 2. Sen., Urte. v. 9. Dez. 1930, II A 631/30.)

× 53. § 13 GrErwStG. § 13 kann keine Anwendung finden, wenn die im Zuschlagsbeschluss (oder Meistgebot) übernommenen Leistungen des Erwerbers, wie oft bei der Übernahme von Gesamthypotheken, keine entsprechende ziffermäßige Mehrleistung bedeuten. †)

Die BeschwF. und ihr Ehemann waren je zur ideellen Hälfte Eigentümer eines Grundstücks. Bei der Zwangsversteigerung der dem Ehemann gehörenden Hälfte wurde diese der BeschwF. zu dem Meistgebot zugeschlagen, das sich aus dem Vorgebot von 880 RM und den auf dem Grundstück als Ganzem haftenden, stehengebliebenen Hypotheken von 20 500 RM zusammensetzte. Die Steuerstelle forderte für den Eigentumsübergang nach dem Betrage von 21 380 RM (880 + 20 500 RM) eine Grunderwerbsteuer von 1069 RM (641,40 RM Reichssteuer und 427,60 RM Zuschlag). Einspruch und Berufung blieben ohne Erfolg.

Die Rechtsbeschwerde macht geltend, daß zwei Hypotheken von 2500 RM und 3500 RM bei der Besteuerung überhaupt nicht berücksichtigt werden dürften, weil die ihnen zugrunde liegenden Forderungen im Augenblick des Zuschlags überhaupt nicht mehr bestanden hätten, und daß im übrigen die Grundschulden und Hypotheken dem Steuerwert nur zur Hälfte hinzuzurechnen seien, weil die BeschwF. bereits zur Hälfte am Grundstück und deshalb auch an der Belastung beteiligt gewesen sei. Die Vorentscheidung hat geglaubt, dem zweiten Einwand der BeschwF. lediglich mit der Bezugnahme auf RFG. 3, 28 begegnen zu können. Demgegenüber ist zunächst darauf hinzuweisen, daß, wie der Senat in der Entsch. II A 39/30 v. 15. April 1930 (Rartel Mrozek, Rechtspr. 8 zu § 13) ausgeprochen hat, die Entsch. RFG. 3, 28 hier nicht in Betracht kommt, da sie zum RStempG. (Art. Nr. 11a, VerSp. unter 4) ergangen ist. Gerade in der Entsch. II A 39/30 hat der Senat den für das RStempG. aufgestellten Grundsatze, daß nach dem Wortlaut des Gesetzes die Aufnahme von Hypotheken in das geringste Gebot für ihre steuerliche Berücksichtigung schlechthin maßgebend sei, aufgegeben und in dem dort behandelten Falle Hypotheken als übernommene Leistungen i. S. des § 13 GrErwStG. nicht angesehen, obwohl sie bei Feststellung des geringsten Gebots berücksichtigt waren. Das Urteil des FinGer. ist deshalb aufzuheben.

Das GrErwStG. legt grundsätzlich (§ 11) den gemeinen Wert des Grundstücks i. S. der §§ 137 ff. RMbGd. der Besteuerung zugrunde. „Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gegenstandes unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände bei einer Veräußerung zu erzielen wäre; ungewöhnliche oder lediglich persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.“ Der gemeine Wert ist also ein objektiver Wert, losgelöst von den Besonderheiten des Einzelfalles. Der RFG. hat zu § 11 den Grundsatz aufgestellt, daß der vereinbarte Kaufpreis, in dem sich die subjektive Wertung des Grundstücks ausdrückt (subjektiver Wert), zwar nicht schlechthin als gemeiner Wert anzusehen sei, aber doch den wichtigsten Anhaltspunkt für die Bemessung des gemeinen Wertes bilde, so daß es besonderer Gründe bedürfe, wenn der gemeine Wert höher als der Verkaufspreis angenommen werden soll. Noch größere Bedeutung wird dem Veräußerungspreis in § 12 für die Fälle zugesprochen, in denen er den gemeinen Wert übersteigt. Hier ist der Veräußerungspreis schlechthin maßgebend, Steuerbemessungsgrundlage. Er tritt hier an die Stelle des objektiven gemeinen Wertes der subjektive Wert. Das ist der Grundgedanke des § 12. Ihn soll § 13 für die Fälle des Eigentumsüberganges im Wege der Zwangsversteigerung zum Ausdruck bringen. Es bedurfte einer weiteren Bestimmung, weil bei der Zwangsversteigerung von einem „Veräußerungspreise“ nicht die

Zu 53. I. Die Entsch. zeigt, wieviel schwerer es ist, einen Fall in einer das Rechtsgefühl befriedigenden Weise, rechtschöpfend, zu entscheiden, als nach dem Wortlaut des Gesetzes. Es wäre eine Kleinigkeit gewesen, den obigen Tatbestand dahin zu entscheiden: Die Grundschulden und Hypotheken sind voll anzurechnen, da § 13 nach seinem Wortlaut eine andere Auslegung nicht zuläßt. So hatte noch RFG. 3, 28 zum RStempG. entschieden: Das Urteil gab zu, daß eine Härte vorliege, wenn durch die Einrechnung von Gesamthypotheken in voller Höhe in das geringste Gebot der Wert des versteigerten Grundstücks überschritten werde, und noch in dem Urte. v. 24. April 1929 (StW. 1929, 656) hatte der RFG. den Satz aufgestellt, daß das Meistgebot bei der Versteigerung zugrunde zu legen sei, wenn es nicht geringer sei als der gemeine Wert: „Es ist nicht Sache der Finanzbehörden“, so sagt das Urteil, „die hierfür (d. h. dafür, daß in dem betreffenden Fall das Meistgebot den gemeinen Wert erheblich überschritten hat) maßgebend gewesen Gründe zu prüfen, ebensowenig wie bei Veräußerungsverträgen der Erwerber für sich geltend machen kann, er habe sich bei der Vereinbarung des Preises geirrt.“ Der Unterschied in der Betrachtung zwischen dem vorliegenden Urteil und den beiden im vorstehenden angeführten Urteilen zeigt den Fortschritt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die Anwendung des § 4 RMbGd., auf den die neue Entsch. Bezug nimmt, ist um so bedeutsamer, als die eigentliche Domäne des § 4 die Steuern vom Einkommen und Vermögen sind, während auf dem Gebiet der Verkehrssteuern jeweils zu prüfen ist, ob nicht ein Rechts-

Rede sein kann, sondern besonders geartete, nach näherer Bestimmung des ZwVerfStG. in behördlichem Verfahren festzustellende Leistungen den Ausgleich für den Eigentumsübergang bilden. An die Stelle des „Veräußerungspreises“ i. S. des § 12 tritt der in § 13 näher bezeichnete Betrag des Meistgebots. Darin beschränkt sich die Bedeutung des § 13 gegenüber dem § 12. Deshalb muß der den § 12 beherrschende Gesichtspunkt auch hier gelten: Wie in § 12 der „Veräußerungspreis“, so ist in § 13 das „Meistgebot“ zur Steuerbemessungsgrundlage gemacht, weil es regelmäßig den subjektiven Wert zum Ausdruck bringt, den der Ersteher mit dem Grundstück ver-

begriff gerade auch steuerrechtlich in seiner (zivil-) rechtlichen Bedeutung zu verwenden ist.

II. Das Urteil geht mit Recht von der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer im allgemeinen aus: Die Steuer wird von dem gemeinen Wert berechnet (§ 11 GrErbStG.). Ist der Veräußerungspreis höher, so wird sie von diesem berechnet (§ 12 GrErbStG.). Nun steht zwar der Veräußerungspreis — in der Regel — fest, während der gemeine Wert erst der Feststellung bedarf. Beide Größen sind zwar begrifflich verschieden, tatsächlich sind sie in der weitaus größten Zahl der Fälle gleich. Die Rspr. des RFG. — und ähnlich, wenn auch mit gewissen Abweichungen, die des VGH. — mißt dem Veräußerungspreis maßgebende Bedeutung für die Festsetzung des gemeinen Werts bei (RFG. 7, 248 [251]; 11, 260/61; 20, 307). Nur wo ein Käufer mehr zahlt als der Durchschnittskäufer, von dem da, wo ein Käufer mehr zahlt als der Durchschnittskäufer, von dem da, wo ein Käufer mehr zahlt als der Durchschnittskäufer, von dem § 138 ABGd. spricht, kommt der Veräußerungspreis als Steuerbemessungsgrundlage zur Anwendung, also wohl nur da, wo Liehaberpreise gezahlt werden. Hier will die Steuer den den gemeinen Wert übersteigenden Veräußerungspreis erfassen, den subjektiven Wert, wie der RFG. sich ausdrückt.

III. Bei der Zwangsversteigerung läßt nun § 13 „an die Stelle des Veräußerungspreises (§ 12)“ den Betrag des Meistgebots unter Hinzurechnung der vom Ersteher übernommenen Leistungen treten. Steuerbemessungsgrundlage ist also hier der gemeine Wert (§ 11 GrErbStG.) oder das höhere Meistgebot. Das RStempG. hatte (Berechnungsstelle 4 zu TarNr. 11) die Berechnung der Stempelabgabe bei Zwangsversteigerungen vom Betrage des Meistgebots unter Hinzurechnung der vom Ersteher übernommenen Leistungen „und wenn das Meistgebot den Wert des Gegenstandes nicht erreicht, von diesem“ vorgegeschrieben.

Obwohl das GrErbStG. das Meistgebot an die Stelle des Veräußerungspreises treten läßt, ist das Verhältnis zwischen gemeinem Wert und Veräußerungspreis beim Kauf grundlegend anders als das Verhältnis zwischen gemeinem Wert und Meistgebot bei der Zwangsversteigerung. Sind gemeiner Wert und Veräußerungspreis beim Kauf Regelfall gleich, so gilt dies nicht vom gemeinen Wert und Meistgebot. Auch hier können beide Bemessungsgrundlagen sich decken; häufiger aber wird das Meistgebot kleiner sein als der gemeine Wert. So sagt der RFG.: ZB. 1919, 851<sup>9</sup>, der mitbietende Hypothekengläubiger werde das Grundstück regelmäßig dann unter dem gemeinen Wert erwerben können, wenn der gemeine Wert höher sei als die seiner Hypothek vorhergehende hypothekarische Belastung; ein solches Meistgebot sei nicht Ausdruck des gemeinen Werts. Und Still-ichweig sagt in der Anm. zu der Entsch., daß das Meistgebot regelmäßig nicht geeignet sei, Grundlage für die Feststellung des gemeinen Werts zu bilden, da das Recht des Veräußerers, über die Annahme des Meistgebots zu entscheiden, fehle; es gäbe kaum Bieter, die am Grundstück nicht beteiligt seien, und die Entwicklung führe immer mehr zum Ausschluß des freien Willens in der Zwangsversteigerung, so daß das Meistgebot seine an sich geringe Eignung für die Feststellung des gemeinen Werts vollständig verlieren werde. Auch R ußbaum, Zwangsversteigerung S. 89, weist auf die Inkongruenz zwischen formellem Meistgebot und den von den erstehenden Hypothekengläubigern investierten Beträgen hin, die in der Steuer-gesetzgebung darin in Erscheinung trete, daß man die Steuer vom Grundstücksumsatz und die Zuwachssteuer nicht einfach nach dem Meistgebot berechnet. Auf Fälle, in denen das formelle Meistgebot hinter dem gemeinen Wert zurückbleibt, ist die Fassung des RStempG. zum geschmitten. Hinzuwiesen ist auch auf § 14 Abs. 2 RZwStG., nach welchem dem Meistgebot der Betrag der formell ausgefallenen Hypothek bis zur Höhe des Grundstückswerts hinzuzurechnen ist (vgl. auch §§ 6 Abs. 5, 8 Abs. 1 Nr. 3 BrMusterStG.).

Umgekehrt kann auch das Meistgebot höher als der gemeine Wert sein. Dies wird insbes. dann zutreffen, wenn eine Gesamthypothek in das geringste Gebot fällt. Anfänglich hat RFG. 3, 28 in derartigen Fällen dem Gesetzeswortlaut entsprechend die Gesamthypothek in voller Höhe berücksichtigt. Von diesem Standpunkt ist er jedoch in der Entsch. Mrozek, 8 zu § 13 = StB. 1930, 832 (v. 15. April 1930) abgegangen, ohne allerdings — wenigstens nach dem Ausdruck an den angeführten Stellen — sich ausdrücklich mit RFG. 3, 28 auseinanderzusetzen. Der Fall in dem Urk. v. 15. April 1930 lag so, daß der BeschwF. in drei Zwangsversteigerungsverfahren Grundstücke erworben hatte, die mit von ihm übernommenen Gesamthypotheken belastet waren. Es lagen drei Steuerfälle vor; die Steuer mußte für jeden Fall getrennt berechnet werden. Der RFG. hat dahin entschieden, daß im ersten Verfahren die Hypotheken nach § 1132

binde. Wenn nun aber § 13 an Stelle des Veräußerungspreises schlechthin das Meistgebot setzt, so greift er in seinem Wortlaut über das gesteckte Ziel hinaus. Denn es gibt Ausnahmefälle, in denen in dem Meistgebot die subjektive Wertbemessung nicht zum Ausdruck kommt und deshalb für § 13 des Ges. nach dessen Absichten kein Raum ist, vielmehr nach der allgemeinen Regel des § 11 der gemeine Wert für die Besteuerung maßgebend sein muß. Während bei freihändigen Veräußerungen die Beteiligten regelmäßig in der Lage sind, rechtlich und tatsächlich verwickelte Verhältnisse, die mit Bezug auf die Belastung des Grundstücks bestehen, zu berücksichtigen und die

voll berücksichtigt werden müssen, daß aber in dem weiteren Verfahren der BeschwF. nichts übernimmt, was er nicht schon übernommen hätte und daher die Gesamthypotheken nicht nochmals der Steuer unterworfen werden können. Er ist daher zu folgendem Leitsatz gekommen: „Werden mehrere Grundstücke, die mit Gesamthypotheken belastet sind, in verschiedenen Verfahren zwangszweife versteigert und von der gleichen Person unter Übernahme der Gesamthypotheken erworben, so können die Gesamthypotheken nur in dem ersten Verfahren als übernommene Leistung i. S. des § 13 GrErbStG. berücksichtigt werden.“

Die Wendung der Rspr. trat in jenem Urteil noch nicht so deutlich in Erscheinung; denn bei der gemeinsamen Versteigerung mehrerer Grundstücke sieht schon das ZwVerfStG. beim Gesamtausgebot die nur einmalige Berücksichtigung der Gesamthypotheken im geringsten Gebot (und bei getrenntem Ausgebot die Verteilung der Gesamthypotheken) vor. Würden nun drei Grundstücke mit einer Gesamthypothek zwar nicht in einem gemeinsamen Verfahren, aber an einem Tage versteigert, so lag es nahe, zwischen diesem Fall und dem der gemeinsamen Versteigerung steuerlich keinen Unterschied zu machen.

Im vorliegenden Fall wurde eine einem Ehemann gehörige ideelle Grundstücks hälftige von der Ehefrau, der Eigentümerin der anderen ideellen Hälfte, ersteigert; auf dem ganzen Grundstück hafteten Hypotheken, die den Wert des Grundstücksanteils bei weitem überstiegen und für die in Anspruch genommen zu werden die Ehefrau als Ersteherin nach den Andeutungen des Urteils auf Grund von Abmachungen mit ihrem Ehemann nicht zu fürchten brauchte. Der RFG. schränkt hier den § 13 ein, indem er ihn dahin auslegt: Nur dann kann das den gemeinen Wert übersteigende Meistgebot Bemessungsgrundlage sein, wenn es den subjektiven Wert zum Ausdruck bringt, nicht aber, wenn nur formale Bestimmungen des ZwVerfStG. zu einer ziffernmäßigen Berechnung des Meistgebots über den gemeinen Wert hinaus führen. Ob das Meistgebot, wie der RFG. meint, regelmäßig den subjektiven Wert zum Ausdruck bringt, wird man bezweifeln können; für den Hypothekengläubiger, der zur Rettung seiner Hypothek das Grundstück ersteigert, stellt erst das Meistgebot zugleich seiner Hypothek den subjektiven Wert des Grundstücks dar (vgl. R ußbaum a. a. D.). Jedenfalls aber kann das Meistgebot Ausdruck des subjektiven Werts sein, und wenn es den gemeinen Wert übersteigt, wird es im allgemeinen auch den Ausdruck der subjektiven Wertschätzung des Erstehers darstellen (während der Preis beim Kauf auch dann, wenn er unter dem objektiven Wert bleibt, Ausdruck des subjektiven Werts ist). Wesentlich ist, daß nach der neuen Rspr. des RFG. in jedem Fall das Meistgebot mit dem gemeinen Wert verglichen werden muß; übersteigt es ihn, so muß weiter geprüft werden, ob es den subjektiven Wert zum Ausdruck bringt, und nur dann kann es zur Bemessungsgrundlage gemacht werden.

IV. Die Fälle, in denen das den gemeinen Wert übersteigende Meistgebot die subjektive Wertschätzung des Erstehers zum Ausdruck bringt, sind positiv schwer zu umschreiben (wird jemand etwa durch Manöver anderer Mitbietender zu einem Gebot und zur Ersteigerung bei einem Meistgebot getrieben, das den gemeinen Wert übersteigt, so wird das Meistgebot der Steuer zugrunde gelegt werden können). Umgekehrt gehören zu den Fällen, in denen das Meistgebot nicht Ausdruck des subjektiven Werts ist, einmal das Vorhandensein einer Gesamthypothek im geringsten Gebot und sodann der Fall, daß der Ersteher eine in das geringste Gebot fallende Hypothek zu einem hinter dem Nennwert zurückbleibenden Betrage erworben hat: Für den Ersteher ist die übernommene Hypothek weniger wert, als ihr Nennbetrag ausdrückt, und damit auch das Grundstück weniger wert als das formelle Meistgebot. Einen solchen Fall hat der RFG.: StB. 1929, 657 dahin entschieden, daß eine solche Hypothek in voller Höhe der Grunderwerbsteuer unterworfen werden müsse, weil nicht je nach der Person des Meistbietenden das Meistgebot verschieden bewertet werden könne. Die Entsch. muß als durch das Urk. v. 15. April 1930 und das vorliegende Urteil überholt angesehen werden. Wenn es, wie Dtt (StB. 1929, 802) sagt, darauf ankommt, was der Eigentümer zur Erlangung des Grundstücks aufgewendet hat, so kann unmöglich die unter dem Nennwert erworbene Hypothek mit dem Nennwert angerechnet werden.

In den Fällen, in denen das Meistgebot als Ausdruck des subjektiven Werts ausscheidet, sind nicht irgendwelche Abstriche vom Meistgebot vorzunehmen, sondern es ist schlechthin auf den gemeinen Wert zurückzugehen.

M. Dr. Fritz S. Strauß, Berlin.

Preisbemessung so zu gestalten, daß der vereinbarte Preis dem von ihnen angenommenen Werte des veräußerten Grundstücks entspricht, liegen bei Zwangsversteigerungen die Verhältnisse vielfach anders. Hier muß der Erwerber nach den Grundfragen über die Feststellung des Mindestgebots oft, so namentlich bei Gesamthypotheken, Leistungen in einer Höhe übernehmen, in der niemals faßbar gemacht zu werden er mit Sicherheit oder höchster Wahrscheinlichkeit erwarten darf. In solchen Fällen läßt das Meistgebot keinen Schluß darauf zu, welchen Betrag der Ersteher in Wirklichkeit als den wirtschaftlichen Ausgleich für den Grundstücksverkauf anseht. So liegt der Streitfall. Nach den besonderen Bestimmungen des ZwVStG. waren die das Grundstück im ganzen belastenden Hypotheken (Grundschulden) in das geringste Gebot in voller Höhe anzunehmen, obwohl sie den Wert des Grundstücksanteils um fast das Dreifache übersteigen. Ohne Zweifel bedeuteten die im Zuschlagsbeschlusse bezeichneten Verpflichtungen, insbes. im Hinblick auf das Innenverhältnis zwischen den Eheleuten, keine Mehrleistung der Ersteherin, die dem ziffermäßigen Betrag der übernommenen Verpflichtungen gleichkäme. Wollte man auf diesen Fall den § 13 nach seinem Wortlaut anwenden, so hieße dies bei seiner Auslegung seinen Zweck und seine wirtschaftliche Bedeutung verkennen und damit gegen den § 4 RWbG. verstoßen. Der § 13 muß, da er an diese Fälle nicht gedacht hat und das Gesetz sonst eine Lücke enthält, einschränkend ausgelegt werden, und zwar entsprechend den leitenden Gedanken der gesetzlichen Vorschriften. Deshalb muß nach vorstehendem das Meistgebot unberücksichtigt bleiben und Bewertung nach § 11 des Gef. Platz greifen.

Soweit der Senat in früheren Entsch. einen abweichenden Standpunkt eingenommen hat, wird er aufgegeben.

(RZS., 2. Sen., Ur. v. 8. Okt. 1930, II A 427/30.)

### 9. Tabaksteuergeiz.

× 54. §§ 11, 67a, 70 TabStG. Afass.; §§ 21, 22, 27, 59 Abs. 2 AusfVest. Steuerzeichen, die ein Hersteller von anderer Seite als der zuständigen Hebestelle sich verschafft, sind keine Steuerzeichen i. S. des § 11 Abs. 1 TabStG. Afass., durch die der Hersteller seine Steuer entrichten kann. In solchem Falle ist die amtliche Steuerfestsetzung gerechtfertigt. Der § 11 Abs. 3 TabStG. Afass. findet indessen keine Anwendung, da dieser sich nur auf die in vorschrittswidriger Weise erfolgte Entwertung oder in vorschrittswidriger Weise erfolgte Anbringung von Steuerzeichen bezieht. †)

Die Anfechtungsentscheidung hat festgestellt, daß 8000 Zigarren aus dem Herstellungsbetriebe des Beschw. in den freien Inlands-

Zu 54. A. Eine durchaus erfreuliche, grundsätzliche Entsch., deren Tragweite nicht so sehr in praktisch greifbaren Auswirkungen als vielmehr darin liegt, daß sie eine Klärung tabaksteuerrechtlicher Grundbegriffe und eine Förderung der dogmatischen Entwicklung des Tabaksteuerrechts bedeutet!

Der Mittelpunkt, um den sich das ganze in der Entsch. behandelte Problem dreht, ist die Bestimmung des Begriffs „Verwendung der Steuerzeichen“, wie er uns im § 11 Afass. TabStG. entgegentritt. Hat man den Worten „Verwendung der Steuerzeichen“ eine weite Bedeutung beizulegen und diesen Begriff etwa gleichzusetzen den Worten „Benützung, Gebrauch der Steuerzeichen“ oder verlangen die Worte „Verwendung der Steuerzeichen“ eine spezifisch tabaksteuerrechtliche Deutung? Von Wilhelm („Zur Auslegung des § 11 Abs. 3 des Tabaksteuergesetzes“; BZBl. 1929, 267 ff.) wird die Frage mit Recht in letzterem Sinne beantwortet. In grundlegenden Untersuchungen, auf die hier näher einzugehen nicht der Raum ist, ist es Wilhelm gelungen, den Begriff „Verwendung der Steuerzeichen“ klar herauszuarbeiten und die Vorschrift des § 11 Abs. 3 Afass. TabStG. gegenüber jener des § 11 Abs. 1 Afass. TabStG. abzugrenzen. Verwendung der Steuerzeichen heißt nach Wilhelm (a. a. D. S. 268, 269) „Entwertung und Anbringung der Steuerzeichen“. Die Entwertung behandeln die AusfVest. z. TabStG. in § 22, die Anbringung § 23 Abs. 2 bis 4 TabStAusfVest. (Wilhelm a. a. D. S. 271 bezeichnet die Vorschriften des § 23 Abs. 2 bis 4 a. a. D. als „Wie-Tatbestände“, im Gegensatz zu § 23 Abs. 1, den er als „Was-Tatbestand“ treffend genannt hat). Mit dieser Begriffsbestimmung der „Verwendung der Steuerzeichen“ befindet sich Wilhelm übrigens in Übereinstimmung mit dem Schrifttum (vgl. Artt. TabStG., 1. Aufl., Anm. 4 zu § 11 Abs. 3 TabStG. und BZBl. 1925, 103). Die enge Auslegung der Worte „Verwendung der Steuerzeichen“ habe auch ich in meinem Tabaksteuerrecht S. 131 vertreten und dabei insbes. darauf hingewiesen, daß die Verwendung der Tabaksteuerzeichen ein Formalakt von besonderer Formenstrenge ist, deren Nichtbeachtung die Rechtsfolgen des § 11 Abs. 3 Afass. TabStG. nach sich zieht.

Legt man die Definition Wilhelms für die Verwendung der Steuerzeichen zurunde, so ergibt sich eine klare Linie hinsichtlich der Anwendbarkeit der so folgenstrengeren Vorschrift des § 11 Abs. 3

verkehr getreten sind, ohne daß der Beschw. sie mit den von ihm bei der zuständigen Hebestelle bezogenen Steuerzeichen verziehen hat. Nach der Feststellung der Vorinstanz hat er die an den 8000 Zigarren angebrachten Steuerzeichen von dem Zigarrenhersteller z. erworben. Dieser Sachverhalt beruht auf einer Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse, die für den RZS. bindend sind, es sei denn, daß die Feststellung gegen den klaren Inhalt der Akten verstößt oder auf einem wesentlichen Verfahrensmanig beruht (vgl. § 267 RWbG.). Solche Mängel in der Anfechtungsentscheidung sind aber nicht erkennbar. Die Anführungen der Rechtsbeschwerde bewegen sich ausschließlich auf tatsächlichem Gebiet, auf das dem Beschw. bei der beschränkten Natur des Rechtsmittels der Rechtsbeschwerde nicht gefolgt werden kann.

Die Anfechtungsentscheidung nimmt auf Grund der obigen Feststellungen an, daß die von dem Beschw. verwendeten Steuerzeichen nach § 11 Abs. 3 TabStG. Afass. als nicht verwendet anzusehen seien, und beruft sich für diese Ansicht auf das Ur. des Sen. IV A 98/27 v. 9. März 1927 (RZS. 21, 83 = Rozek, Kartell, TabStG., § 11 Abs. 3, R. 4). Richtig ist, daß der Senat in der angeführten Entscheidung seine Rechtsansicht, daß Steuerzeichen, die sich ein Hersteller von anderer Seite als von der zuständigen Hebestelle verschafft und verwendet, als nicht verwendet anzusehen seien, auf § 11 Abs. 3 TabStG. gestützt hat. Gegen diese Ansicht ist aber in der Rechtslehre von Wilhelm (BZBl. 1929, 267, 273, 274) geltend gemacht, daß unter „Verwendung“ i. S. des § 11 Abs. 3 TabStG. nur die Entwertung (§ 22 AusfVest.) und Anbringung (vgl. § 23 AusfVest.) der Steuerzeichen zu verstehen sei, und daß hierunter der Fall der Verwendung von durch privaten Ankauf beschafften Steuerzeichen nicht gehöre; die Nichtigkeit solcher Steuerzeichen sei aber aus § 11 Abs. 1 TabStG. Afass. i. Verb. m. § 21 Tabaksteuerausführungsbestimmungen und §§ 67a oder 70 des Gef. herzuleiten; Steuerzeichen i. S. des § 11 Abs. 1 seien nur echte, gültige Steuerzeichen, die von befugter Stelle unter Beobachtung der hierfür bestehenden Vorschriften hergestellt und in den Verkehr gebracht seien. Der Senat kann sich der Berechtigung der Ausführungen Wilhelms nicht verschließen. Die Vorschrift in § 11 Abs. 1 TabStG., wonach die Steuer durch Steuerzeichen zu entrichten ist, bildet die Grundlage für das ganze System der Banderolenbesteuerung. Die Steuerzeichen sollen einmal ein Mittel sein, die nach §§ 9, 10 TabStG. Afass. entstehende Steuerzuschuld zu tilgen, und ferner den Beweis dafür zu erbringen, daß die Steuer für die auf den Steuerzeichen nach Zahl und Gewicht vermerkten Tabakerzeugnisse entrichtet ist (vgl. RZS. 25, 349). Die Steuerzeichen sollen also eine wirksame Überwachung des ganzen Verkehrs mit Tabakerzeugnissen ermöglichen. Diesen Zweck können sie aber nur erfüllen, wenn auch die über den Vertrieb der Steuerzeichen vom RZM. in den AusfVest. aufgestellten Vorschriften beachtet werden. Hersteller von Tabakerzeugnissen haben nach § 21 Abs. 1 Satz 2 AusfVest. der Betriebs-

Afass. TabStG., wonach Steuerzeichen, die nicht in der vorgeschriebenen Weise verwendet worden sind, als nicht verwendet angesehen werden. Es ist ohne weiteres einleuchtend, daß bei Anwendung dieser Begriffsbestimmung der vorschrittswidrige Bezug von Steuerzeichen (§ 21 Abs. 1 Satz 3 TabStAusfVest.) nicht unter den Formalakt der Verwendung von Steuerzeichen fallen kann (vgl. hierzu auch meine Ausführungen im „Tabaksteuerrecht“ S. 141 Abs. 2).

Im vorstehenden Ur. hat der RZS. die erwähnte einschränkende Definition des Begriffes „Verwendung der Steuerzeichen“ übernommen und daraus — unter Abweichung von RZS. 21, 83 — die Konsequenz gezogen, daß der vorschrittswidrige Bezug von Steuerzeichen nicht unter § 11 Abs. 3 Afass. TabStG. fallen kann. Die aus der Nichtanwendbarkeit des § 11 Abs. 3 sich ergebende Frage, welche Rechtswirkungen die Verwendung vorschrittswidrig bezogener Steuerzeichen hat, beantwortet der RZS. unter Hinweis auf die Funktion der Steuerzeichen durchaus überzeugend dahin, daß durch die Verwendung derartiger Steuerzeichen die Tabaksteuerschuld nicht getilgt wird, weil § 11 Abs. 1 Afass. TabStG. naturgemäß nicht nur echte, sondern auch ordnungsmäßig bezogene Steuerzeichen zur Voraussetzung hat. Bemerken möchte ich schließlich noch, daß ich im Gegensatz zu Wilhelm (a. a. D. S. 274) vorschrittswidrig bezogene Steuerzeichen nicht als nichtig bezeichnen möchte; sie sind lediglich wertlos, weil sie nur in der Hand des Berechtigten Erfüllungsfunktion haben (vgl. hierzu meine Ausführungen zu dem Ur. des RZS. v. 3. Dez. 1929, 414/29 VIII; ZBl. 1930, 2297, 2298).

RegM. Dr. Goepfeler, Berlin.

B. Nach § 21 TabStAusfVest. dürfen Steuerzeichen nur von der zuständigen Vertriebsstelle bezogen werden; jeder anderweitige und insbes. der private Bezug ist verboten und nach § 67a TabStG. strafbar. Aus diesen Bestimmungen leitet die Entsch., wie schon RZS. 57, 184 = ZBl. 1924, 297 den Satz her, daß mit den von einer anderen als der zuständigen Stelle bezogenen Steuerzeichen die Tabaksteuerschuld nicht getilgt werden könne. Die früher vertretene Auffassung, daß sich diese Folgerung aus § 11 Abs. 3 Afass. TabStG. ergebe, wonach die nicht in der vorgeschriebenen Weise verwandten Steuerzeichen als nicht verwendet angesehen werden, wird mit Recht



stelle bei jeder Entnahme von Steuerzeichen einen von ihnen unterzeichneten Bestellzettel zu übergeben. Sie haben die Bestellbücher nach Muster 2a bis f zu führen (§ 21 Abs. 2 AusfBest.). Nach § 59 Abs. 2 AusfBest. ist bei der Bestandsaufnahme zu prüfen, ob die Aufzeichnungen in Abs. 2 der Betriebsbücher (Abgang an versteuerten Erzeugnissen) mit den Bestellbüchern in Einklang stehen. Bestellbücher und Betriebsbücher zusammen ermöglichen so eine Kontrolle über den ganzen Steuerzeichenverkehr des einzelnen Betriebs. Dies ist aber nur dann der Fall, wenn die Hersteller ihren Bedarf an Steuerzeichen von der Betriebsstelle beziehen, in deren Bezirk der Herstellungsbetrieb liegt, wie dies § 21 Abs. 1 Satz 3 AusfBest. vorschreibt. Die Rechtsgültigkeit dieser Vorschrift ist in der Nspr. des RG. (RGSt. 57, 184; RGEntsch. II D 568/26 v. 25. Nov. 1926, RZollV. 1927 Nr. 7; RGEntsch. 3 D 457/27; Mrozek, Kartel, TabStG., § 11, R. 6a) und des RFV. (IV A 279/26 v. 26. Jan. 1927; RFV. 21, 83 = Mrozek, Kartel, § 11 Abs. 3, R. 4) anerkannt. Aus dem oben dargelegten Zwecke der Steuerzeichen folgt, daß nur solche Steuerzeichen, die von dem Hersteller von der zuständigen Poststelle bezogen sind, Steuerzeichen i. S. des § 11 Abs. 1 TabStG. RFV. sind. Es kann nicht i. S. des Gesetzes liegen, die Steuer des Herstellers durch Steuerzeichen als entrichtet anzusehen, die er von dritter Seite erworben hat, und solchen Steuerzeichen die Beweisfunktion für die ordnungsmäßige Entrichtung beizulegen, weil ein solches Verfahren die Überwachung des Steuerzeichenverkehrs überhaupt und insbes. des einzelnen Herstellungsbetriebs unmöglich machen würde. Hiernach können unter Steuerzeichen i. S. des § 11 Abs. 1 des Ges. nur die vom Hersteller von der zuständigen Poststelle bezogenen Steuerzeichen gemeint sein. Mit von dritter Seite bezogenen Steuerzeichen kann der Hersteller seine Steuer Schuld nicht entrichten. Sind vom Hersteller solche Steuerzeichen an den Packungen angebracht, so ist die Steuer nicht entrichtet und die amtliche Steuerfestsetzung gegen den Hersteller gerechtfertigt. Bei dieser Rechtslage kommt auf solche Fälle der Abs. 3 des § 11 TabStG. RFV. nicht zur Anwendung, da die Unwirksamkeit derartiger Steuerzeichen als Zahlungsmittel schon aus § 11 Abs. 1 sich ergibt und der Abs. 3, wie von Wilhelm a. a. O. dargelegt ist, sich nur auf die Entwertung und Anbringung der Steuerzeichen bezieht. Mit diesen Ausführungen weicht der Senat zwar von der Entsch. Vd. 21 S. 83 der amtl. Samml. infolfern ab, als auf Fälle der vorliegenden Art dort die § 11 Abs. 3 für anwendbar erklärt ist, während vorliegend die Entsch. auf § 11 Abs. 1 gestützt wird. Die Abweichung nötigt aber nicht zur Anrufung des Großen Senats des RFV., weil beide Entsch. auf dem gleichen Rechtsgrundsatz beruhen, nämlich dem, daß durch die Steuerzeichen, die ein Hersteller von anderer Seite als von der zuständigen Hebestelle sich verschafft und an den Packungen anbringt, die Steuer Schuld des Herstellers nicht entrichtet wird. Hiernach war die Rechtsbeschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

(RFV., 4. Sen., Urt. v. 2. April 1930, IV A 52/30 S.)

\*

55. §§ 34, 42 Abs. 2 TabStG. RFV.; § 228 AbgD. Die Steuerforderungen, die sich auf Fehlmengenfeststellungen bei ein und derselben Bestandsaufnahme in einem Zigarrenherstellungsbetrieb gründen, beziehen sich grundsätzlich auf einen und denselben Steuerfall, auch wenn es sich um Fehlmengen von Rohtabak und von Zigarren handelt.)

Von dem Beschwerf., einem Zigarrenhersteller, sind vom ZollA. an Tabaksteuer gefordert worden 1. wegen einer bei der Bestandsaufnahme v. 27. März 1928 festgestellten Fehlmengen von 312 960 kg

fallen gelassen. Denselben Standpunkt vertritt das RG. in der Entsch. des 8. ZivSen. v. 3. Dez. 1929 = ZW. 1930, 319<sup>a</sup> und Goepeler: ZW. 1930, 2297, 2298.

Man kann der Entsch. beitreten und zur weiteren Begründung noch auf § 59 Riff. 9 TabStG. hinweisen, wonach es der Tabaksteuerhinterziehung gleichgültig ist, wenn Verkäufer tabaksteuerpflichtige Erzeugnisse im Gewahrsam haben, die der Vorschrift des Gesetzes zuwider mit zutreffenden Steuerzeichen nicht versehen sind. Andererseits muß gesagt werden, daß die Argumentation nicht unbedingt zwingend ist. Es wäre richtiger gewesen, im § 11 TabStG. Art. 6. S. sowie in dem an dessen Stelle getretenen § 10 des Art. VI des Ges. zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 zu bestimmen, daß die nicht von der zuständigen Hebestelle bezogenen Steuerzeichen zur Tilgung der Steuer Schuld nicht geeignet seien, wie dies hinsichtlich der nicht in der vorgeschriebenen Weise verwendeten Steuerzeichen ausdrücklich gesagt ist. Dann hätte es der ausdehnenden Auslegung, die wegen der strafrechtlichen Wirkung nicht ganz unbedenklich erscheint, nicht bedurft. *M. Theodor Klefisch, Köln.*

Zu 55. Der Entsch. ist beizustimmen. Zu den Begriffen „Bestandsaufnahme“ und „Fehlmengen“ hat der RFV. in seiner Nspr. wiederholt Stellung genommen (ZW. 1922, 953<sup>a</sup>; 1923, 430<sup>a</sup>; 1926, 732<sup>a</sup> u. 2782<sup>a</sup>; 1927, 1662<sup>a</sup>). Die in der gegenwärtigen Entsch. vertretene Rechtsansicht wird zum erstenmal vorgetragen. Als

Rohtabak nach §§ 42 Abs. 2, 34 TabStG. RFV. für 75 kg 337,50 RM; 2. für 1170 Zigarren, die der Beschwerf. zu Unrecht als Probierzigarren abgeschrieben hat, nach §§ 6, 9, 10 TabStG. 11,70 RM; zusammen 349,20 RM.

Das FinanzA. hat hinsichtlich der Forderung zu 1. angenommen, daß die Fehlmengen in Höhe von 261,66 kg auf Umstände zurückzuführen ist, die eine Steuer Schuld nicht begründen, und hat nur die Restfehlmengen von 51,30 kg mit 230,85 RM zur Steuer herangezogen. Das FinanzA. erachtet ferner die Forderung zu 2. für gerechtfertigt. Schließlich hat aber das FinanzA. noch für eine bei der Bestandsaufnahme v. 27. März 1928 festgestellte Zigarrenfehlmengen von 1358 Stück nach § 42 Abs. 2 TabStG. einen Betrag von 68 RM angefest. Es hat deshalb die zu zahlende Tabaksteuer auf 310,55 RM herabgesetzt.

Die ohne Begründung eingelegte Rechtsbeschwerde ist unbegründet.

Hinsichtlich der Steuerforderung zu 1. (Rohtabakfehlmengen), die das FinanzA. auf 230,85 RM festgestellt hat, ist ein nach § 267 AbgD. beachtlicher Beschwerdegrund nicht erkennbar. Das gleiche hat auch hinsichtlich der Forderung zu 2. (zu Unrecht abgeschriebene Probierzigarren) im Betrage von 11,70 RM zu gelten.

Schließlich hat das FinanzA. stillschweigend seine Berechtigung angenommen, die bei der Bestandsaufnahme festgestellte Fehlmengen von 1358 Zigarren, die in dem Steuerbescheid nicht geltend gemacht war, als Anfechtungsbehörde festzusetzen. Das kann rechtlich nicht beanstandet werden. Das Nachprüfungsrecht der Rechtsmittelbehörde (§ 228 AbgD.) findet zwar seine Grenze darin, daß die Rechtsmittelbehörde nur über den in dem Steuerbescheid behandelten Steuerfall zur Entsch. berufen ist (vgl. Becker, AbgD., § 228 Anm. 1). Die bei ein und derselben Bestandsaufnahme festgestellten Fehlmengenforderungen für Rohtabak und für Zigarren sind aber als demselben Steuerfall herrührend zu behandeln. Bei einem Zigarrenherstellungsbetrieb selbständige Steueransprüche aus ein und derselben Bestandsaufnahme für die Fehlmengen von Rohtabak und von Zigarren anzunehmen, würde der Einheitlichkeit des tatsächlichen Vorganges und der umfassenden Prüfungs- und Aufklärungspflicht der Steuerbehörden widersprechen, die sich darauf erstreckt, ob die Fehlmengen nicht auf Umstände zurückzuführen sind, die eine Steuer Schuld nicht begründen. Daß bei dieser Prüfung noch Verschiebungen zwischen den buchmäßigen Fehlmengen an Rohtabak und Zigarren sich ergeben können und häufig auch ergeben werden, leuchtet ohne weiteres ein. Deshalb kann nicht angenommen werden, daß die Ansprüche, die sich aus der Gesamtprüfung ergeben, verschiedene Steuerfälle betreffen. Vielmehr müssen grundsätzlich bei einem Zigarrenherstellungsbetrieb die Ansprüche aus den Fehlmengen, die bei ein und derselben Bestandsaufnahme an Rohtabak und Zigarren festgestellt werden, als einen Steuerfall betreffend, mithin als eine einheitliche Steuerforderung angesehen werden. Da diese Steuerforderung in Höhe von 337,50 RM im Steuerbescheid v. 31. Mai 1929 geltend gemacht ist, so hat letzterer in dieser Höhe die Berufung unterbrochen, so daß es auf die Ausführungen des FinanzA., daß die Vergütung hinsichtlich der Zigarrenfehlmengen durch die Ermittlungshandlungen des FinanzA. in der Verfügung an das ZollA. unterbrochen sei, nicht weiter ankommt.

Hiernach ist auch hinsichtlich des Betrags von 68 RM (Zigarrenfehlmengen) die Steuerforderung nicht verjährt. Daß diese Forderung sachlich begründet ist, ist in der Anfechtungsentsch. ohne ersichtlichen Rechtsirrtum oder sonstigen beachtlichen Beschwerdegrund (§ 267 AbgD.) festgestellt worden.

Hiernach war die Rechtsbeschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

(RFV., 4. Sen., Urt. v. 29. Okt. 1930, IV A 205/30.)

\*

56. Art. II § 2 des Ges. zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929. Als am 1. Okt. 1929 im Betrieb befindlich i. S. des Art. II § 2 Abs. 1 des Ges. v. 22. Dez. 1929 gilt auch ein Zigarettenherstellungsbetrieb, der zu dieser Zeit mit Genehmigung der Behörde in den Räumen und mit den Arbeitern eines anderen Betriebs Zigaretten für seine Rechnung herstellen läßt und diese Zigaretten

Steuer Schuld begründender Tatbestand wird der Übergang der steuerpflichtigen Gegenstände in den freien Inlandsverkehr vermutet, d. h. ihre räumliche Entfernung aus den Räumen des Herstellungsbetriebs ohne steuerliche Überwachung. Selbständige Steueransprüche für die Fehlmengen von Rohtabak und von Zigarren anzunehmen, verbietet nach den überzeugenden Ausführungen des Urteils schon die gegenseitige Abhängigkeit beider voneinander.

§§ 34 u. 42 Abs. 2 TabStG. sind inzwischen durch Art. VI Riff. 12 b. des Ges. zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 (RZollV. 1, 234) mit Wirkung v. 1. Jan. 1930 abgestrichen und in Art. VI Riff. 4 b. m. Art. VII Riff. 4 ersetzt worden durch § 10a Abs. 1 TabStG. und § 198a AbgD. Die in der Entsch. vertretene Rechtsauffassung ist auch auf den im wesentlichen gleichen Wortlaut der neueren Vorschriften anwendbar.

*Oscar Wilhelm, Stuttgart.*

mit den von ihm bezogenen und mit seinem Entwertungszeichen versehenen Steuerzeichen versteuert.

Die Firma H. hat unter Bezugnahme auf Art. II § 2 Abs. 3 des Ges. zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 (RGBl. I, 234) die Festsetzung eines Zigarettenkontingentfußes von monatlich 2½ Millionen Stück beantragt. Der Präf. des FinV. hat am 27. März 1930 entschieden, daß der Firma nach Art. I § 1 Zigarettenkontingentierungsordnung (ZttKO.) (RZollBl. 1930, 31) ein Zigarettenkontingentfuß nicht zustehe, weil ihr Betrieb am 1. Okt. 1929 geruht habe. Die Antragstellerin hat Einspruch eingelegt, den der Präf. des FinV. als unbegründet zurückgewiesen hat. Die Einspruchsentscheidung läßt es dahingestellt, ob die Antragstellerin i. S. des TabStG. als Herstellungsbetrieb anzusehen sei, jedenfalls könne nach § 1 ZttKO. ein Zigarettenkontingentfuß nur dem Zigarettenherstellungsbetriebe zugeteilt werden, der tatsächlich am 1. Okt. 1929 in Betrieb gewesen sei; die Antragstellerin habe aber schon längere Zeit vor dem 1. Okt. 1929 alle ihre Arbeiter entlassen und ihre Zigaretten nicht mehr auf eigenen Maschinen, sondern von der Zigarettenfabrik J. AktG. herstellen lassen. Der klare Wortlaut des § 1 Abs. 1 ZttKO. lasse eine Auslegung dahin nicht zu, daß auch der Zigarettenherstellungsbetrieb als im Betriebe befindlich zu gelten habe, der seine Zigaretten von anderen für seine Rechnung herstellen lasse.

Die Rechtsbeschwerde ist begründet.

Nach Art. II § 2 Abs. 1 des Ges. zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 (RGBl. I, 234) „erhalten Zigarettenherstellungsbetriebe, die am 1. Okt. 1929 in Betrieb gewesen sind, als Zigarettenkontingentfuß die von ihnen in der Zeit vom 1. April—30. Sept. 1929 versteuerte Zigarettenmenge zugeteilt“.

Es fragt sich daher, ob nach den Umständen des Falles die Annahme gerechtfertigt ist, daß der Zigarettenherstellungsbetrieb der BeschwF. als am 1. Okt. 1929 in Betrieb befindlich i. S. des Art. II § 2 Abs. 1 des Ges. von 1929 anzusehen ist. Diese Frage ist zu bejahen. Nach § 35 TabStG. gilt als Tabakverarbeiter i. S. des Ges., wer Tabakzeugnisse oder zur Anfertigung dieser Erzeugnisse bestimmte oder geeignete Halberzeugnisse gewerbsmäßig herstellt oder von anderen für seine Rechnung herstellen läßt. Wie der Sen. in dem Urte. IV A 279/26 v. 26. Jan. 1927 angenommen hat, knüpft diese Vorschrift die Eigenschaft als Hersteller nicht an die Verfügungsbefugnis über die verwendeten Betriebsmittel; der Mangel dieser Befugnis schließt deshalb die Herstellereigenschaft nicht aus. Unerheblich ist deshalb, wem die Verfügungsbefugnis über die Räume oder über die Arbeiter oder über die Maschinen zustand. Unerheblich ist auch, ob die BeschwF., wie sie behauptet, den Rohstoff geliefert hat, oder ob die Herstellung aus Tabaken der Firma J. AktG. geschah. Erheblich ist, ob die BeschwF. gewerbsmäßig die Zigaretten für ihre Rechnung von anderen (den Arbeitern) hat herstellen lassen oder ob die Firma J. AktG. gewerbsmäßig die Zigaretten für ihre Rechnung von ihren Arbeitern hat herstellen lassen. Bei der Entsch. dieser Frage kann es nicht darauf ankommen, welche Vereinbarungen über die Bezahlung zwischen der BeschwF. und der J. AktG. getroffen sind, sondern wie steuerrechtlich im vorliegenden Falle verfahren ist. Im vorliegenden Falle spricht nun gegen die Herstellereigenschaft der BeschwF. nicht der Umstand, daß die Räume, in denen die Herstellungshandlungen vorgenommen sind, nicht zu den für die BeschwF. für ihren Betrieb angemeldeten Räumen gehören. Denn wenn auch nach § 39 Abs. 1 TabStG. Tabakverarbeiter in anderen als den angemeldeten Räumen (§ 20) Tabakerzeugnisse nicht herstellen dürfen, so kann doch nach § 39 Abs. 2 TabStG. die Steuerbehörde unter besonders vorzuschreibenden Sicherungsmaßnahmen gestatten, daß Herstellungshandlungen außerhalb der angemeldeten Betriebsräume vorgenommen werden. Im vorliegenden Falle ist das zwischen der BeschwF. und J. AktG. geübte Verfahren durch Wg. des Hauptzollamts genehmigt worden. Deshalb spricht die Herstellung der Zigaretten in den Räumen der J. AktG. nicht gegen die Herstellereigenschaft der BeschwF. Für ihre Herstellereigenschaft spricht aber entscheidend, daß nach der übereinstimmenden Ansicht der Beteiligten und der Steuerbehörde die BeschwF. die Zigaretten für ihre Rechnung hat herstellen lassen und die BeschwF. als Herstellerin angesehen ist. Dies ergibt sich deutlich daraus, daß die Steuerzeichen für die Zigaretten auf Bestellzettel und Bestellbuch der BeschwF. bezogen und die Steuerzeichen mit dem Entwertungszeichen der BeschwF. entwertet worden sind. Soweit die Firma J. hier Handlungen vorgenommen hat, hat sie offensichtlich als Vertreter der BeschwF. gehandelt. Damit wurden die steuerlichen Pflichten der BeschwF. erfüllt. Die steuerlichen Pflichten der Firma J. AktG. konnten durch dieses Verfahren nicht erfüllt werden. In steuerlicher Hinsicht ist also die BeschwF. als Hersteller der Zigaretten behandelt worden. Dann muß aber auch, da dieses Verfahren am 1. Okt. 1929 bestand, ihr Zigarettenbetrieb als in diesem Zeitpunkt in Betrieb befindlich auch i. S. des Art. II § 2 Abs. 1 des Ges. von 1929 angesehen werden.

(RGZ., 4. Sen., Urte. v. 18. Sept. 1930, IV A 111/30.)

## 10. Mineralwassersteuergesetz.

57. §§ 1 Abs. 1, 4, 5 Abs. 2 MineralwStG.; §§ 1—8, 9, 31 Abs. 1, 32—35 DurchfVest. Für die Entstehung der Steuerschuld ist die tatsächliche Verwendung der nach § 1 Abs. 1 des Ges. steuerbaren Erzeugnisse ohne Bedeutung. Es kommt daher nicht darauf an, ob die steuerbaren Erzeugnisse zur Herstellung von Getränken oder zu anderen Zwecken, wie zur Speiseeisbereitung, verwendet werden.

Streitig ist die steuerliche Behandlung von konzentrierten Kunstlimonaden und Grundstoffen zur Herstellung konzentrierter Kunstlimonaden, die die Firma K. in Flaschen an Speiseeishersteller abgegeben hat. Die angefochtene Entsch. hat die Besteuerung dieser Erzeugnisse nach dem MineralwStG. gebilligt, während die BeschwF. mit Rücksicht auf den Verwendungszweck Steuerbefreiung beansprucht. Die Rechtsbeschwerde kann keinen Erfolg haben.

Nach § 1 Abs. 1 MineralwStG. unterliegen u. a. konzentrierte Kunstlimonaden und Grundstoffe zur Herstellung konzentrierter Kunstlimonaden in verschlossenen Gefäßen, wenn sie zum Verbrauch im Geltungsbereich dieses Gesetzes bestimmt sind und nicht schon auf Grund besonderer Gesetze steuerbar sind, einer Abgabe (Mineralwassersteuer). Die Steuerbarkeit der Erzeugnisse ist sonach durch folgende objektive Merkmale bestimmt: 1. Es muß sich um Erzeugnisse handeln, die sich nach ihrer Beschaffenheit als konzentrierte Kunstlimonaden oder als Grundstoffe zur Herstellung konzentrierter Kunstlimonaden, d. i. solche Grundstoffe, die zur Herstellung konzentrierter Kunstlimonaden geeignet sind, darstellen; 2. diese Erzeugnisse müssen in verschlossenen Gefäßen zum Verbrauch im Geltungsbereich des Gesetzes bestimmt sein; 3. sie dürfen nicht schon auf Grund besonderer Gesetze steuerbar sein. Die Steuerschuld für die hiernach steuerbaren, im Geltungsbereich des Gesetzes hergestellten Erzeugnisse entsteht nach § 5 Abs. 2 d. Ges., sobald diese Erzeugnisse aus dem Herstellungsbetrieb entfernt oder innerhalb des Herstellungsbetriebs getrunken werden. Von dem Trinken der Erzeugnisse innerhalb des Herstellungsbetriebs abgesehen, bringt lediglich die Entfernung aus dem Herstellungsbetrieb, d. i. das Fortbringen aus den angemeldeten Räumen (s. § 31 Abs. 1 DurchfVest.), die Steuerschuld in Ansehung der steuerbaren Erzeugnisse zur Entstehung. Auf den Verwendungszweck, dem die fortgebrachten steuerbaren Erzeugnisse dienen, hat das Gesetz hierbei kein Gewicht gelegt. Für die Frage der Entstehung der Steuerschuld ist daher die tatsächliche Verwendung der steuerbaren Erzeugnisse ohne ausschlaggebende Bedeutung; demgemäß kommt es darauf, ob die genannten steuerbaren Erzeugnisse zur Herstellung von Getränken oder zu anderen Zwecken, z. B. Speiseeisbereitung, verwendet werden, nicht an. Nach § 5 Abs. 2 Satz 2 d. Ges. kann zwar der NFM. für die Verwendung von konzentrierten Kunstlimonaden und von Grundstoffen hierzu Ausnahmen zulassen. Solche Ausnahmen, wie sie in den §§ 32—35 DurchfVest. zugelassen sind, liegen aber nach dem festgestellten Sachverhalt hier nicht vor.

Bei Zugrundelegung dieser Rechtsauffassung ist die BeschwF. als gewerbsmäßige Herstellerin von konzentrierten Kunstlimonaden und Grundstoffen zur Herstellung konzentrierter Kunstlimonaden, die sie an Speiseeishersteller abgegeben hat, mit Recht als Steuerschuldnerin herangezogen worden. Was die BeschwF. in der Rechtsbeschwerde hiergegen vorbringt, kann ihr nicht zum Erfolg verhelfen. So geht die Annahme der BeschwF. fehl, daß nach § 1 d. Ges. nur diejenigen Grundstoffe, welche der Herstellung konzentrierter Kunstlimonaden dienen, steuerbar sein sollen. In § 1 sind die Erzeugnisse, die Gegenstand der Mineralwassersteuer sind, nach ihrer Beschaffenheit und ihren sonstigen objektiven Merkmalen bezeichnet. Mit den Worten „Grundstoffe zur Herstellung konzentrierter Kunstlimonaden“ werden daher, wie bereits oben bemerkt ist, die Grundstoffe bezeichnet, die nach ihrer Beschaffenheit zur Herstellung konzentrierter Kunstlimonaden geeignet sind, ohne daß es auf ihre tatsächliche Verwendung ankommt. Der Gesetzgeber ist, indem er den Kreis der steuerbaren Erzeugnisse durch Ausdehnung der Besteuerung auf konzentrierte Kunstlimonaden und die Grundstoffe hierzu erweiterte, augenscheinlich davon ausgegangen, daß diese Erzeugnisse in der Regel zur Herstellung trinkfertiger Limonaden usw. dienen. Wohl im Interesse des Steueraufkommens und des Gewerbes hat er daher auch diese Erzeugnisse allgemein, ohne Rücksicht auf ihre Verwendung, der Mineralwassersteuer unterworfen. Dem entspricht auch die Bestimmung in § 8 Abs. 1 DurchfVest. Demgemäß ist es auch nicht zutreffend, wenn die BeschwF. meint, die Grundstoffe seien nur soweit steuerbar, als sie Vorprodukte von trinkfertigen Getränken bilden. Das ergibt sich auch daraus, daß die Grundstoffe für die konzentrierten Kunstlimonaden und für die Grundstoffe hierzu nicht entsprechend der jeweils in dem einzelnen Fall erzielten Menge festgesetzt werden, sondern in § 4 d. Ges. allgemein nach Maßgabe der aus ihnen erzielbaren Mengen trinkfertiger Erzeugnisse festgesetzt sind.

Aus den DurchfVest. in §§ 1—8 kann nichts Gegenteiliges gefolgert werden; insbes. ergibt sich auch nicht, wie die BeschwF. meint, aus § 9 DurchfVest., daß konzentrierte Kunstlimonaden und Grundstoffe hierzu nur dann der Mineralwassersteuer unterliegen, wenn sie zur Herstellung trinkfertiger Erzeugnisse dienen. Denn diese Bestimmung besagt nur, daß, soweit die DurchfVest. von Mineral-

wässern ohne nähere Bezeichnung sprechen, diese Bestimmungen für sämtliche in § 1 Abs. 1 d. Ges. aufgeführten Erzeugnisse gelten. Die Annahme der Beschäft., es werde hiermit zum Ausdruck gebracht, daß nur Getränke der Steuer unterliegen sollen, ist somit nicht gerechtfertigt.

(RGS., 4. Sen., Urt. v. 12. Nov. 1930, IV A 201/30.)

### Reichsversicherungsamt.

Berichtet von Senatspräsident Dr. Zielke und Landgerichtsdirektor Kersting, Berlin.

I. § 90 Abs. 2 ArbVermG. Ablehnung einer Arbeit in gesperrtem Betriebe. Wird von einer Arbeitnehmerorganisation über einen Betrieb bezwogen die Sperre verhängt, weil der Unternehmer die Bestimmungen des für seinen Betrieb geltenden Tarifvertrages nicht innehält, so ist ein Arbeitsloser, für den dieser Tarifvertrag in Betracht kommt, berechtigt, die angebotene Arbeit in dem Betriebe abzulehnen. (†)

Der Gesetzgeber hat bei der erschöpfenden Aufzählung der Ausschließungsgründe des § 90 als selbstverständlich vorausgesetzt, daß eine Arbeit, die gegen die guten Sitten verstößt, niemals von dem Arbeitslosen verlangt werden darf. Für den Arbeitnehmer wird eine Arbeit in der Regel dann als gegen die guten Sitten verstößend anerkannt werden können, wenn die Verrihtung dieser Arbeit sich gegen die eigenen Berufsangehörigen auswirkt und deren gemeinsame Interessen verletzt. Nach dem Grundsatz der Tariftreue, der weitgehend die Anschauungen und Rechtsverhältnisse auf dem deutschen Arbeitsmarkt beherrscht, wird es als Verstoß gegen die guten Sitten angesehen, wenn ein Arbeitgeber einen für allgemeinverbindlich erklärten Tarifvertr. nicht einhält und durch die untertarifliche Entlohnung seiner Arbeiter die tariftreuen Wettbewerber unterbietet, also deren rechtliche Bindung, der er selbst sich entzieht, zu ihrem Schaden und zu seinem Vorteil ausnützt (RG. 117, 16 ff.). Dementstprechend wird es auch sittlichen Bedenken begegnen, wenn bei einem solchen Arbeitgeber ein unter den Tarifvertr. fallender Arbeitnehmer eine Arbeit zu tarifvertragswidrigen Bedingungen aufnimmt und diese ausführt. Deshalb gilt auch die Sperre, die von einer Arbeitnehmerorganisation über einen Betrieb verhängt wird, weil der Arbeitgeber gegen die Bestimmungen des Tarifvertr. verstößt, als ein wirtschaftlich erlaubtes Kampfmittel. Nimmt ein Arbeitnehmer trotz der Verhängung einer solchen Sperre eine Arbeitsstelle in dem gesperrten Betriebe an, so empfinden der Arbeitnehmerverband und seine Angehörigen eine solche Handlungsweise im Einklang mit den im Berufsverbandsleben herrschenden und allgemein anerkannten sittlichen Anschauungen als eine Gefährdung der vom Verbands wahr genommenen Standesinteressen und als Tarifuntreue. In diesen Fällen

Zu 1. Die Entsch. (= BenzSamml. 9 Nr. 6 [RVerfA.] S. 12 ff.) ist von besonderer Bedeutung. Sie verdient Verfall. Bisher war es streitig, ob die unterstützungsberechtigten Arbeitslosen verpflichtet sind, in „gesperrten“ Betrieben Arbeit anzunehmen. Der RArbM. glaubt in seinem Bescheid v. 19. März 1926 (RArbM. I, 118) Sperre und Streik (Ausstand) nicht gleichsetzen zu dürfen und vertritt die Auffassung, daß die Arbeitslosen nicht berechtigt seien, Arbeit in gesperrten Betrieben zu übernehmen (grundsätzlich zustimmend Spliebt-Broecker, ArbVermG., S. 99; dagegen zutreffend: Fischer, Komm. z. ArbVermG., Bem. 15 zu § 90 S. 324). Bisher ist verständlicherweise die Ansicht des RArbM. für die Arbeitsämter bei ihren Entsch. maßgebend gewesen. Mit Recht hat sich aber der Spruchsenat beim RVerfA. in der vorliegenden Entsch. auf den gegenteiligen Standpunkt gestellt, der nunmehr für die Folgezeit, wie zu erwarten ist, für die Praxis der Arbeitsämter maßgebend sein wird.

Die Entsch. geht zutreffend davon aus, daß die Gründe, die zur Ablehnung einer angebotenen Arbeit berechtigen, im § 90 Abs. 2 ArbVermG. erschöpfend und nicht etwa nur beispielsweise aufgezählt sind. Unter den in dieser Vorschrift angebegebenen Gründen ist der Unstand, daß von einer Arbeitnehmerorganisation über einen Betrieb die Sperre verhängt ist, nicht erwähnt. Wohl ist im § 90 Abs. 2 Ziff. 3 der Ausstand (Streik) als Ablehnungsgrund für den Fall angeführt, daß durch den Streik die angebotene Arbeitsstelle frei geworden ist. Streik und Sperre sind aber insofern grundsätzlich verschieden, als die Sperre nicht wie der Streik auf Arbeitsniederlegung hincielt, sondern die künftige Arbeitsübernahme in den betroffenen Betrieben verbietet. Zitiert folgebessert fällt die Verhängung der Sperre nicht unter den Wortlaut des § 90 Abs. 2 ArbVermG.

Mit Recht nimmt aber das RVerfA. an, daß nach dem Willen des Gesetzgebers (vgl. die Regierungsbegründung S. 85) und dem Sinn der Bestimmung des § 90 ArbVermG. auch solche Arbeiten von den Arbeitslosen abgelehnt werden dürfen, die gegen die guten

can der Verband zur Abwehr des untreuen Handelns gegen den Arbeitnehmer selbst als Kampfmittel den Verruf anwenden, der gegenüber der Schädigung von Standesinteressen, ebenso wie die Sperre, als erlaubtes Kampfmittel angesehen wird (Urt. des RArbG. v. 6. Nov. 1929, RAG 246/29: BenzSamml. 7, 404). Durch die Verhängung des Verrufs wird zum Ausdruck gebracht, daß der betreffende Arbeitnehmer gegen die Berufssehre und gegen die schlechthin für alle Berufsangehörigen geltenden Auffassungen über die Tariftreue verstoßen hat. Gleichzeitig setzt sich auch der vom Verruf betroffene Arbeitnehmer der Gefahr einer Achtung von Seiten aller tariftreuen Arbeitnehmer aus. Daraus folgt, daß einem Arbeitnehmer nicht zugemutet werden kann, eine Arbeit in einem Betriebe, über den wegen Verletzung der Bestimmungen des Tarifvertr. die Sperre verhängt worden ist, anzunehmen. Denn die Verrihtung einer solchen Arbeit verstößt gegen die Anschauungen aller tariftreuen Arbeitnehmer, schädigt die berechtigten Standesinteressen der eigenen Berufsangehörigen und verstößt damit auch gegen die guten Sitten. Mitbin kann eine solche Arbeit, falls sie vom RArbM. angeboten wird, mit Recht abgelehnt werden.

(RVerfA., Sen. für die Arbeitslosenverf., Entsch. v. 4. April 1930, IIIa Ar 150/29, Gm. 27, 329. [3.]

### II. Länder.

#### Oberverwaltungsgerichte.

##### Preußen.

#### Preussisches Oberverwaltungsgericht.

Berichtet von DBOR. Geh. RegNat von Kreis u. RM. Dr. Görrer, Berlin.

I. § 7 PrKommAbgG. Den Grundsatz des § 7 KommAbgG., nach dem Gebühren im voraus nach festen Sätzen zu bestimmen sind, verletzt ein Ortsgesetz, das, ohne objektive Merkmale festzulegen oder die Abgrenzung nach solchen Merkmalen zwingend vorzuschreiben, es dem Gemeindebeschlusse überläßt, einzelne Abnehmer zu „Großabnehmern“ zu erklären und damit zu einer höheren Gebühr heranzuziehen.

Die GebD. für die Entnahme von Wasser aus der Wasserleitung von J. bestimmt in § 2: „Der Wasserpreis beträgt für den Kubikmeter entnommenen Wassers 20 Pf. Auf Beschluß der Gemeindevertretung kann mit besonderer Genehmigung des Kreis-Ausschusses dieser Satz bei Abnehmern mit einem besonders großen Wasserverbrauch erhöht werden.“ Durch genehmigten Gemeindebeschlusse ist der Wasserpreis für mehrere namentlich bezeichnete Abnehmer, darunter die Firma S., auf 25 Pf. für einen Kubikmeter festgesetzt.

Sitten verstoßen und deswegen nicht zumutbar sind (vgl. auch Weigert, Komm. z. ArbVermG., Bem. II, 1 zu § 90 S. 252 und Fischer a. a. O.). Das trifft hier in der Tat zu. Nach h. V. handelt ein Arbeitgeber, der planmäßig die Bestimmungen eines Tarifvertr. außer acht läßt, z. B. untertarifliche Löhne zahlt, und auf dieser Grundlage seine Konkurrenten unterbietet, sittenwidrig und verstößt gegen § 1 UntWG. (vgl. neben den in den Gründen angeführten Urteilen auch RArbG.: BenzSamml. 4 Nr. 19 S. 63; Kasel, S. 41 Anm. 4; Hueck-Ripperdeh, Lehrbuch, Bd. 2 S. 48 und 192; Dersch-Flato v. Hueck-Ripperdeh, Die RPr. des RG. zum ArbR., Bd. 2 S. 59 ff., 71 ff. mit weiteren Angaben; abweichend Meißinger: ArbG. 1927, 290 ff.). Wird nun gegen einen Arbeitgeber, der planmäßig die Bestimmungen eines Tarifvertr. außer acht läßt, von Arbeitnehmerseite eine Sperre verhängt, so ist das ein erlaubtes Kampfmittel. Man wird der vorstehenden Entsch. auch weiter darin zustimmen können, daß ein Arbeitnehmer, der trotz zur Abwehr des tarifwidrigen Verhaltens verhängten Sperre Arbeit in dem gesperrten Betriebe annimmt, gegen die Berufssehre und damit gegen die guten Sitten verstößt. Das gilt namentlich dann, wenn man den Begriff der guten Sitten zugrunde legt, der in der RPr. des RG. und des RArbG. für das Gebiet des Arbeitsrechts dahin entwickelt ist, daß nicht so sehr das Anstandsgefühl aller gerecht und billig denkenden, sondern die Anschauungen der beteiligten Berufskreise unter Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse in der heutigen Arbeiterbewegung entscheidend sind (vgl. dazu meine Anm. JW. 1930, 412<sup>2</sup> und Dersch in der Anm. zu RArbG.: BenzSamml. 7 Nr. 92 S. 410; vgl. auch die allerdings einschränkendere Entsch., ebenda, Bd. 10 Nr. 28 RArbG. S. 100 u. mit Anm. von Dersch). Infolgedessen kann auch ein arbeitsloser Arbeitnehmer nicht bei Verlust des Anspruchs auf Unterstützung dazu gezwungen werden, eine zur Abwehr des Tarifbruchs auf Arbeitgeberseite „gesperrte“ Arbeitsstelle anzunehmen und dadurch wider die Berufssehre den von den Arbeitnehmerverbänden vertretenen Standesinteressen entgegenzuarbeiten.

Prof. Dr. Ripperdeh, Köln.

Auf Klage der Firma S. setzte der BezAusfch. die Gebührenforderung entsprechend dem Antrage der M. herab, weil die Vorschrift des § 2 (Satz 2) der GebD. nicht als rechtmäßig erachtet werden könne. Die Rev. des bekl. Gemeindevorsethers wies das DVG. zurück.

Der BezAusfch. hebt zutreffend hervor, daß Gebühren für alle, die kraft öffentlichen Rechtes eine Gemeindevorrichtung benutzen, im voraus nach festen Normen und Sätzen zu bestimmen sind. Mit diesem in § 7 KommAbgG. zwingend verordneten Grundsatze, der jede Willkür des Steuerläubigers bei der Gebührenerhebung ausschließen soll, sind die hier getroffenen Vorschriften unvereinbar.

„Abnehmer mit einem besonders großen Wasserverbrauche“ sind keine durch objektive Merkmale abgegrenzte Gruppe von Benutzern; auch fehlt für sie die Bestimmtheit der Sätze (vgl. DVG. 62, 125). Ebenso unvereinbar mit § 7 a. a. D. ist es, wenn der zur Ausfüllung dieser Vorschrift erlassene besondere Gemeindebeschluss die Großabnehmer lediglich namentlich aufzählt. Auch hier fehlt es an der objektiven Norm der Abgrenzung. Ein gefasster Tarif kann die Höhe der Gebühren nur nach objektiven Merkmalen — wie Wassermenge, gewerblicher Verbrauch u. ä. — abstufen, die richterlicher Nachprüfung fähig und willkürlicher Anwendung entrückt sind.

(PrDVG., 2. Sen., Ur. v. 30. Mai 1930, II C 34/30.)

\*

2. PrKomm AbgG. An die Stelle der in der Kabinettsorder v. 8. Juni 1834 (GS. 87) bestimmten Beschränkung der Steuerfreiheit von Kommunal-Grundvermögenssteuern (§ 24 Abs. 4 KommAbgG.) tritt eine unbeschränkte Steuerfreiheit, wenn eine kommunale Grundsteuerbefreiung auf eine wesentlich veränderte Grundlage gestellt worden ist. Ein solche Änderung ist stets dann anzunehmen, wenn eine für die Besteuerung des Grundbesitzes maßgebende Grundsteuerordnung aufgehoben und die Besteuerung des Grundbesitzes gemäß § 26 Abs. 1 a. a. D. in Prozenten der staatlich veranlagten Grundvermögenssteuer vorgenommen wird.

Der klagende als „milbe Stiftung“ i. S. § 24 Abs. 1 Ziff. h KommAbgG. anerkannte Vaterl. Frauenverein v. roten Kreuz hat i. J. 1916 das Hausgrundstück Dstraße 11 in E. erworben und benutzt es seitdem für seine Vereinszwecke. Im Nov. 1927 wurde er von dem beklagten Magistrat auf Grund der Kabinettsorder v. 8. Juni 1834 (GS. 87) für die Zeit v. 1. April 1924 bis 31. März 1928 mit einem festen Satz von jährlich 138 RM als Gemeindefiskus zu der staatlich veranlagten Steuer vom Grundvermögen herangezogen. Auf die nach fruchtlosem Einspruch erhobene Klage stellte der Bezirksausfch. den M. von der Steuer frei. Die Rev. des bekl. ist nicht begründet.

Der Streit der Parteien betrifft lediglich die Frage der Steuerpflicht. Die hierfür maßgebliche Bestimmung der in § 24 Abs. 4 KommAbgG. aufrechterhaltenen Kabinettsorder lautet: „Für die Zukunft sollen bei neuen Erwerbungen zu öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken die Realverpflichtungen, die vermöge des Kommunalverbandes vor der Erwerbung geleistet worden sind, fernerhin davon geleast werden.“ Diese Vorschrift bezweckt, wie in der Entsch. des Senats v. 15. Juni 1926 (DVG. 81, 107 und PrVerwBl. 48, 7) dargelegt ist, einerseits zur Vermeidung einer Schmälerung der kommunalen Einkünfte durch Erwerbungen für öffentliche oder gemeinnützige Zwecke eine Sicherung der Gemeinden zu schaffen hinsichtlich der Realsteuern, die ihnen bis zu der Zeit zustanden, als der Grundbesitz für öffentliche oder gemeinnützige Zwecke erworben wurde, und zwar unter einer Steuerbegrenzung auf die in diesem Zeitpunkte veranlagten Beträge als Höchstsätze, andererseits zugleich den Fortfall dieser Steuern zu sichern, wenn entweder die Gemeinden oder das Land oder das Reich eine im Verhältnis zur früheren wesensverschiedene Steuer einführen. Die Möglichkeit einer künftigen Steigerung der gemäß jener Order weiterhin zu erhebenden Steuer sollte danach ebenso ausgeschlossen sein wie die Erhebung völlig neuer Realsteuern (vgl. DVG. 15, 140; 16, 176, 179; 21, 105, 110; 33, 192). Aus dem hiernach begründeten rechtlichen Hindernisse, Grundstücke der bezeichneten Art mit neuen, von den bisherigen wesensverschiedenen kommunalen Realsteuern zu belasten, hat der Gerichtshof in seiner Entsch. v. 6. März 1891 die Folgerung gezogen, daß bei einer in der Steuerbefreiung einer Gemeinde sich vollziehenden Änderung, wonach eine frühere Steuer, mit der bestimmte zu öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken verwendete Grundstücke belastet sind, aufgehoben und durch eine neue Steuer ersetzt wird, für jene Grundstücke Steuerfreiheit eintritt, und zwar von der früheren Steuer infolge ihrer Aufhebung, von der neuen, weil ihre Erhebung der erwähnten Order entgegensteht. In der Entsch. v. 17. Jan. 1913 (PrVerwBl. 34, 742) hat der Gerichtshof weiter ausgeführt: „Nach ständiger Nrpr. des DVG. entfällt diese aus § 24 Abs. 4 a. a. D. i. Verb. m. der Kabinettsorder v. 8. Juni 1834 sich ergebende Beschränkung der Steuerfreiheit der von der Kabinettsorder betroffenen Grundstücke, und es tritt volle Steuerfreiheit ein, sobald die bei der Einföhrung der Kabinettsorder bestehende Grundsteuerbefreiung der betreffenden Gemeinde auf eine wesentlich veränderte Grundlage gestellt wird.“ Mit Recht hat der BezAusfch. diese Voraussetzung hier als erfüllt angesehen. Vor dem Inkrafttreten

des Ges. über Erhebung einer vorläufigen Steuer vom Grundvermögen v. 14. Febr. 1923 (GS. 29) beruhte die Besteuerung des Grundbesitzes in der Stadt E. auf der Grund- und Bauplatzsteuerordnung v. 7. März 1906. Im Jahre 1923 wurde diese Steuer aufgehoben; seitdem wird die Besteuerung des Grundbesitzes gemäß § 26 Abs. 1 KommAbgG. in Prozenten zur Grundvermögenssteuer als der „vom Staate veranlagten Grund- und Gebäudesteuer“ vorgenommen. Dadurch ist die frühere Steuerbefreiung der Stadtgemeinde als Ganzes außer Kraft gesetzt und die Steuererhebung auf eine neue, nicht nur veränderte Grundlage gestellt worden. Demzufolge ist die Freistellung des M. unter Berücksichtigung der gekennzeichneten Rechtslage gerechtfertigt, wobei nicht unbemerkt bleiben soll, daß auch ein Vergleich der von dem BezAusfch. im einzelnen angeführten Bestimmungen der Steuerordnung v. 7. März 1906 mit den jetzt für die Besteuerung geltenden Vorschriften des Ges. v. 14. Febr. 1923 deutlich erkennen läßt, daß die frühere Grundsteuerbefreiung auch hinsichtlich der Einzelheiten der Veranlagung und ihrer Durchführung auf wesentlich anderen Grundlagen aufgebaut war.

(PrDVG., 7. Sen., Ur. v. 24. Jan. 1930, VII C 159/28.)

\*

3. GewStWD. i. d. Faffung v. 6. Mai 1926 (GS. 149). Ein Verein, der seinen Mitgliedern Räume und Spielmittel zum Hazardspiel gegen besonderes Entgelt (Kartengeld) zur Verfügung stellt, entfaltet einen Gewerbebetrieb i. S. § 1 Abs. 3 GewStWD.

Der S.-Klub in B. wurde für 1925 zur Lohnsummensteuer veranlagt. Alle Rechtsmittel blieben erfolglos. Er bestritt, eine wirtschaftliche Betätigung i. S. § 1 Abs. 3 GewStWD. auszuüben.

Nach § 1 Abs. 3 GewStWD. i. d. Faffung v. 6. Mai 1926 (GS. 149) ist ein Verein gewerbesteuerpflichtig, falls er eine fortgesetzte, dem § 1 Abs. 2 „entsprechende“, d. h. wirtschaftliche Tätigkeit entfalte. Nach den Statuten handelt es sich hier nicht um einen Verein, der sich mit den Kasinogesellschaften vergleichen läßt, bei denen die wirtschaftliche Tätigkeit gegenüber dem idealen Hauptzwecke, der in der Förderung der Geselligkeit durch Maßnahmen nicht-wirtschaftlicher Natur liegt, in den Hintergrund tritt (vgl. DVG. 81, 39, 42, 43). Es unterliegt keinem Zweifel, daß der Verein in der Hauptsache jedenfalls seinen Mitgliedern die Gelegenheit zum Hazardspiele bietet. Abgesehen von der Höhe des Kartengeldes wird der Umfang des Spielbetriebs noch dadurch gekennzeichnet, daß i. J. 1925 Spielschulden in Höhe von 40 000 RM, für die von den Mitgliedern Schuldscheine gegeben waren, wegen Uneinbringlichkeit abgedruckt worden sind. Ob auch eingeföhrte Gäste am Spiele teilnehmen dürfen, war für seine Entscheidung belanglos, weil eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nach den Urteilsgründen nicht angenommen wird. Mit Recht wird vom Berufungsausfch. die entgeltliche Bereitstellung von Spielgeräten und die Vermietung von Zimmern als eine „entsprechende Tätigkeit“ i. S. des § 1 Abs. 3 GewStWD. angesehen. Irrendwelse sonstige Veranstaltungen zur Pflege der Geselligkeit trifft der Verein nicht.

Es unterliegt keinem Zweifel, daß jemand, der dem spiel-lustigen Publikum Räume und Mittel zum Glücksspiele gegen Entgelt zur Verfügung stellt, eine fortgesetzte auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit ausübt, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und daher gemäß § 1 Abs. 2 a. a. D. der Gewerbesteuer unterworfen ist. Hiergegen kann nicht etwa eingewendet werden, daß eine solche Tätigkeit verboten sei. Denn darauf kommt es nach der GewStWD. im Gegenjate zum früheren Rechte nicht an. Ferner ist es belanglos, ob die Tätigkeit der Befriedigung eines wirtschaftlichen Bedürfnisses dient. Im Wirtschaftsleben vollzieht sich die Tätigkeit deshalb, weil die Leistungen des Unternehmens gegen wirtschaftliche Äquivalente ausgetauscht werden.

Ob nun ein Verein die gleiche Tätigkeit aus, beschränkt er sie aber satzungsgemäß und tatsächlich auf seine Mitglieder, so beteiligt er sich zwar nicht am allgemeinen, aber doch am wirtschaftlichen Verkehr, er übt daher eine „entsprechende“ Tätigkeit i. S. des § 1 Abs. 3 a. a. D. aus, auch wenn die Absicht der Gewinnerzielung fehlt. Der Einwand des Beschw., er habe nicht die Absicht, eine gewinnbringende Tätigkeit auszuüben, geht daher fehl.

(PrDVG., 8. Sen., Entsch. v. 25. März 1930, VIII GSt 286/29.)

\*

4. Gemeindegrundsteuer. Ist nach einer Gemeindegrundsteuerordnung die Grundsteuer nach dem gemeinen Werte des Grundbesitzes zu berechnen, so ist bei Ermittlung dieses Wertes das Vorkommen von Stein- und Braunkohlen in solchen Fällen mitzubersüchtigen, in denen nach den gesetzlichen Bestimmungen die Stein- und Braunkohlen lediglich dem Verfügungsrecht des Grundstückseigentümers unterliegen. †)

Ist in der Grundsteuerordnung der Gemeinde H. der gemeine Wert als Maßstab der Besteuerung in zulässiger Weise vorgeschrieben,

Zu 4. Die Entsch. ist wenig befriedigend. Sie föhrt zu einer

so ist die Anwendung der Steuerordnung seitens des beklagten Gemeindevorstandes und der Vorinstanz auch insofern nicht rechtmäßig, als bei der Bewertung des unbebauten Grundbesitzes das darin enthaltene Kohlevorkommen mitberücksichtigt ist. Nicht in Betracht zu ziehen sind hierbei zunächst die Grundzüge, die der preuß. FinanzMin. in seinem Erlaß v. 17. März 1924, K V 2/1033, über die Behandlung der Kohlenabbauberechtigungen aufgestellt hat (vgl. Suchow-Renzi, Die Erhebung einer vorläufigen Steuer vom Grundvermögen, 2. Aufl., S. 279), da es sich dort um die Ermittlung nicht des gemeinen Wertes, sondern des Ertragswertes landwirtschaftlich genutzter Grundstücke für die Zwecke der staatlichen Grundvermögensteuer handelt. Andererseits hat für den vorliegenden Fall unentschieden zu bleiben, ob dadurch, daß als Grundlage für die Zuschlagsserhebung nach § 26 KommAbgG. an die Stelle der früheren Grund- und Gebäudesteuer die vorläufige Steuer „vom Grundvermögen“ getreten ist (§ 18 GrVermStG. v. 14. Febr. 1923 (GS. 29)), allgemein die Abgrenzung der einer Gemeindesteuer zu unterwerfenden Objekte auch für den Fall des Erlasses besonderer Steuerordnungen gemäß § 25 KommAbgG. sich verändert hat. Auszugehen ist vielmehr, da die hier in Betracht kommende Steuerordnung vor Erlaß des GrVermStG. in kraft getreten ist, von der damaligen Rechtslage, für die allein die Vorschriften des KommAbgG. über die Zulässigkeit einer ortsrechtlichen Besteuerung des „Grundbesitzes“ maßgebend waren. Nun hat allerdings der Gerichtshof wiederholt entschieden, daß solche Realsteuer an den Begriff des Grundbesitzes im eigentlichen Sinne gebunden sei und daß auch die Autonomie der Gemeinden diesen nicht die Möglichkeit gebe, den Kreis der Grundsteuerobjekte zu erweitern. Als über diesen Rahmen hinausgehend ist die Zulässigkeit der Besteuerung grundstücksgleicher Rechte und auch subjektiv-binglicher Berechtigungen verneint worden (Röll-Freund, KommAbgG., 8. Aufl., S. 126 Anm. 1a; DVB. 18, 16 ff.; 24, 39 ff., 45—49; PrVerwBl. 27, 627). Diese Rpr. kommt jedoch hier nicht in Betracht, da es sich nicht um die Heranziehung einer derartigen Berechtigung, sondern um die Bewertung der Substanz des steuerpflichtigen Grundstücks selbst handelt. Gegenstand der Besteuerung ist im vorliegenden Falle nicht ein neben dem Grundeigentum bestehendes, mit diesem verbundenes Recht, vielmehr lediglich das Grundeigentum selbst. Dieses umfaßt grundsätzlich das Grundstück in seiner ganzen Substanz, es erstreckt sich auf den Raum über der Oberfläche und auf den Erdbkörper unter der Oberfläche (§ 905 BGB.; vgl. auch §§ 1, 9, 1318 ABG.). Bei Ermittlung des gemeinen Wertes kann deswegen auch nicht ein Teil der Substanz unberücksichtigt bleiben, besonders nicht ein solcher, der im Falle der Veräußerung des Grundstücks für die Preisbildung von erheblicher Bedeutung ist, es sei denn, daß insofern das Verfügungsrecht des Eigentümers ausgeschlossen ist oder auf einem vom Grundeigentum verschiedenen Sonderrechte beruht. Dies trifft im vorliegenden Falle aber nicht zu. Für den Kohlenbergbau in den der Geltung des kurfürstlich-sächsischen Mandats v. 19. Aug. 1743 unterworfenen Landesteilen gilt nicht der die Verfügungsmacht des Eigentümers ausschließende § 1 AllgVerfG. v. 24. Juni 1865 (GS. 705), vielmehr unterliegen dort gemäß § 1 Ges. v. 22. Febr. 1869 (GS. 401) die Stein- und Braunkohlen lediglich dem Verfügungsrechte des Grundeigentümers, solange nicht gemäß §§ 2 ff. dieses Gesetzes i. d. Fassung des Art. 38 PrAusfG. z. BGB. v. 20. Sept. 1899 (GS. 177) eine selbständige Kohlenabbauberechtigung bestellt ist. Da hier eine solche Berechtigung im Steuerjahre 1924 nicht besteht, sind die grundsätzlichen Einwendungen der Kl. gegen die Berücksichtigung des Kohlevorkommens bei Ermittlung des gemeinen Wertes unbegründet.

(PrDVB., 7. Sen., Urt. v. 11. April 1930, VII C 55/29.)

**5. BranntwMonG.; § 1 Abs. 2 PrGewStB.** Die Nutzungsüberlassung eines Spirituslagerhauses nebst seinen gesamten Betriebs- und Versandeinrichtungen an die Reichsmonopolverwaltung stellt keinen Gewerbebetrieb dar, gleichviel, ob es sich um einen Miet- oder Pachtvertrag handelt. †

Eine Spirituslagerhaus-WktG. hatte ihr Spirituslagerhaus durch schriftlichen Vertrag, der als Lagervertrag bezeichnet wird, mit seinen

wesentlichen Verschiedenheit der Bemessungsgrundlage, je nachdem formell eine selbständige Berechtigung bestellt ist oder nicht. Die Verkehrauffassung, die doch für die Bestimmung des gemeinen Wertes ausschlaggebend ist, macht diesen Unterschied nicht. Sie trennt bei Grundflächen der fraglichen Art das Grundstück schlechthin von dem Wert des Kohlevorkommens. Das „Grundeigentum“, mag es auch streng rechtlich vor Begründung einer selbständigen Berechtigung das Kohlevorkommen mitbedecken, wird im Verkehr ohne die Bodenschätze gewertet, die als selbständig veräußerlich gelten. Ohne Zwang hätte dieser Auffassung Rechnung getragen werden können. Die Unterscheidung in der steuerlichen Behandlung, je nach dem das dem Eigentümer zustehende Kohleabbaurecht zur selbständigen Berechtigung ausgestaltet ist oder nicht, wird vom Verkehr nicht verstanden und demgemäß auch nicht als billig empfunden werden.

Dr. August Bergschmidt, Berlin.

gesamten Betriebs- und Versandeinrichtungen während des Betriebsjahres 1926 ausschließlich für die Zwecke der Reichsmonopolverwaltung für Branntwein gegen eine näher bestimmte Entschädigung bereitgestellt. Der Gewerbeausschuß nahm an, daß sich diese Überlassung als ein Gewerbebetrieb darstelle, und veranlagte die Gesellschaft zur Gewerbebesteuerung. Das DVB. stellte letztinstanzlich die WktG. von der Steuerforderung frei.

Nach § 1 Abs. 2 GewStB. gilt als Gewerbebetrieb jede fortgesetzte, auf Gewinnerzielung gerichtete selbständige Tätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Der Berufungsausschuß nimmt an, daß diese Voraussetzungen im vorl. Falle erfüllt seien; er hält es für unerheblich, daß die Überlassung des Lagerhauses an die Reichsmonopolverwaltung zwangsläufig geschähe.

In § 182 Abs. 1 Ges. über das Branntweinmonopol v. 8. April 1920 (RGBl. I, 405 ff.) sind die Vorschriften des bisherigen BranntwMonG. v. 26. Juli 1918 (RGBl. 887 ff.) über die Beschäftigung und Entschädigung der bestehenden Betriebe und der Angestellten (§§ 199—218, 220—242) aufrechterhalten. Nach § 223 i. Verb. m. den sinngemäß anzuwendenden Vorschriften für die Branntweinreinigungsanstalten (§§ 119—218) sind die Besitzer von Branntweinlagern, die vor dem 1. Okt. 1917 bestanden haben, verpflichtet (§ 201), die Lager der Monopolverwaltung zu überlassen. Sie werden, wenn sie von der Monopolverwaltung nicht beschäftigt werden — diese Voraussetzung liegt hier vor —, nach den in § 205 festgesetzten Sätzen entschädigt. Diese Vorschriften, auf welche die BeschwF. ihre Behauptung der zwangsläufigen Nutzung des Lagerhauses durch die Monopolverwaltung stützt, können also auf den gegenwärtigen Fall nur dann Anwendung finden, wenn das Branntweinlager der BeschwF. bereits vor dem 1. Okt. 1917 bestanden hat. Das ist aber nach der Satzung der BeschwF. anscheinend nicht der Fall, da aus § 1 zu entnehmen sein dürfte, daß das Lagerhaus erst nach dem 1. Okt. 1917 errichtet worden ist. Diese Frage ist aber auch für die Entscheidung ohne Bedeutung. Denn selbst wenn man unterstellt, daß es sich um keine zwangsläufige Nutzung des Lagerhauses auf Grund des BranntwMonG. handelt, sondern um eine rein vertragliche Nutzungsüberlassung an die Monopolverwaltung, so ist dennoch die von der Vorinstanz angenommene Gewerbebesteuerungspflicht der BeschwF. nicht begründet.

Es kann dahingestellt bleiben, ob der eingangs wiedergegebene Vertrag der BeschwF. mit der Monopolverwaltung als Pacht- oder Mietvertrag aufzufassen ist. Die BeschwF. hatte in den Vorinstanzen auf eine Entscheidung des DVB. v. 7. Okt. 1909, auszugswertig veröffentlicht in DStZ. 1927, 975, Bezug genommen, nach welcher die bloße Verpachtung eines Gewerbebetriebs nicht gewerbebesteuerungspflichtig ist, sondern sich nur als Nutzung des Vermögens darstellt. Diesen Grundsatz hat der Gerichtshof auch für die jetzt geltende GewStB. ständig aufrechterhalten. In seiner Entsch. v. 22. Okt. 1929 (R.- u. PrVerwBl. 51, 232, 233) ist gesagt: „Wegen des Mangels einer gewerblichen Tätigkeit ist die Verpachtung von Grundflächen und Gebäuden sowie der Betriebsanlagen nach der ständigen Rpr. des DVB. nicht als ein gewerbebesteuerungspflichtiger Betrieb, sondern als eine gewerbebesteuerungsfreie Form der Nutzung des eigenen Besitzes anzusehen.“ Der Berufungsausschuß meint aber, daß hier nicht ein Pacht-, sondern ein Mietvertrag vorliege, und hält aus diesem Grunde die BeschwF. für gewerbebesteuerungspflichtig nach DVB. i. StStS. 9, 388 sei unter Umständen bereits die Vermietung eines ganzen Hauses mit vollständiger Wohnungseinrichtung nicht mehr eine bloße Nutzung von Grundeigentum, sondern ein gewerblicher Betrieb. Da es sich im vorl. Falle weniger um Gebäudenutzung als vielmehr um die Benutzung der Branntweinbehälter, der Betriebs- und Versandeinrichtungen durch die Monopolverwaltung handle, so sei die Steuerpflicht zu bejahen.

Zu 5. Die Frage, ob die zwangsläufige Nutzung eines Branntweinlagerhauses durch die Monopolverwaltung die Gewerbebesteuerungspflicht des Lagerhausbesitzers aus dem Gesichtspunkt des Zwanges aufhebt, ist vom DVB. nicht beantwortet worden. In dem behandelten Fall war das Lagerhaus erst nach dem 1. Nov. 1917 errichtet worden, so daß die Bestimmungen des BranntwMonG. über die zwangsläufige Überlassung von Lagern, die vor dem 1. Okt. 1917 bestanden haben, nicht Anwendung finden konnten. Aber selbst wenn die angeführten Bestimmungen Platz greifen würden, müßte für den vorliegenden Tatbestand aus den gleichen Gründen die Freistellung von der Steuerforderung erfolgen, wie sie für die vertragliche Nutzungsüberlassung eines Branntweinlagers an die Monopolverwaltung in der Entsch. angeführt sind. Nach der ständ. Rpr. des DVB. ist die Verpachtung eines Gewerbebetriebs nicht gewerbebesteuerungspflichtig, sondern ist lediglich als die Nutzung des Vermögens anzusehen. Eine Gewerbebesteuerungspflicht kommt nur dann in Frage, wenn zu der Nutzungsüberlassung eine „fortgesetzte Arbeitstätigkeit“ hinzukommt. Die Erhaltung der verpachteten Sache in einem zum vertragsmäßigen Gebrauch geeigneten Zustand ist nicht Ausübung einer gewerblichen Arbeitstätigkeit, sondern die Erfüllung einer dem Vermieter oder Verpächter durch Gesetz auferlegte Verpflichtung.

Dr. Joachimczyk, Berlin.

Diese Ausführungen vermögen die Vorentscheidung nicht zu tragen. Allerdings kann auch eine Vermietung von Grundstücken mit Betriebsanlagen einen gewerblichen Betrieb darstellen. Voraussetzung ist hierfür aber nach der feststehenden Rpr. des OVG., daß zu einer solchen Vermietung — was in der vom Berufungsausschuß angezogenen Entscheidung der Fall war — besondere Umstände hinzutreten, die ihr den Charakter einer gewerblichen Tätigkeit verleihen (vgl. OVG. i. StStG. 3, 287; 18, 154). An solchen Umständen fehlt es aber in dem hier zu entscheidenden Falle. Es kann bei der Vermietung ebenso wie bei der Verpachtung für die Frage der Gewerbesteuerpflicht keinen Unterschied machen, ob die Nutzungsüberlassung sich lediglich auf Grundstücke und Gebäude oder auch auf Betriebsanlagen erstreckt. Das entscheidende Merkmal liegt vielmehr darin, ob zu der Nutzungsüberlassung eine fortgesetzte Arbeitstätigkeit hinzutritt, wie sie der Begriff des Gewerbes erfordert. Dies ist nach Lage der Sache im vorl. Falle zu verneinen. Denn die Beschw. hat der Monopolverwaltung lediglich das Brauweinlager mit seinen Betriebs- und Versandeinrichtungen unter der Verpflichtung der dauernden Erhaltung zur Nutzung überlassen. Hierin ist nur eine gewerbesteuerfreie Form der Nutzung des eigenen Besitzes durch die Beschw. zu erblicken. An dieser Beurteilung kann die in dem Vertrage festgesetzte Unterhaltungsspflicht des Brauweinlagers nichts ändern. Denn dazu war sie, gleichviel, ob man den Vertrag als Miet- oder Pachtvertrag auffaßt, schon kraft Gesetzes verpflichtet (§ 536, 581 Abs. 2 BGB.). Wenn in der Vorentscheidung gesagt ist, daß die Bereitstellung des Lagerhauses an die Monopolverwaltung den Brauweinumschlag ermögliche, so ist nicht ersichtlich, inwiefern dies für die Frage der Gewerbesteuerpflicht der Beschw. von Bedeutung sein soll.

(PrOvW., 8. Sen., Entsch. v. 6. Mai 1930, VIII GST 16/29.)

\*

6. Die Wertzuwachssteuerordnung der Stadt Berlin, die am 20. April verkündet wurde, ist am 1. April 1929 in Kraft getreten. f)

... Die materielle Wirksamkeit der StD. v. 1. April 1929 ab wird auch dadurch nicht in Frage gestellt, daß für den Fall der Ablehnung aller bereits erörterten einzelnen Einwendungen die in der folgenden Feststellung zum Ausdruck gebrachte Auffassung der Rl. berechtigt sein würde:

„Vor der Verkündung der streitigen StD. fehlte es mangels Rechtswirksamkeit aller Strafbestimmungen, sowie aller Vorschriften über Innehaltung noch nicht bestehender, sondern erst nach Inkrafttreten ins Leben tretender ethischer Normen an einer StD., durch welche Gleichmäßigkeit der Besteuerung schon während der Karenzzeit gewährleistet war. Somit war sie bis zur Verkündung rechtsunwirksam und nicht vorhanden.“

Von den diese Sentenz betreffenden Ausführungen der Rl. in dem Schriftsatz v. 16. Jan. 1930 könnte erheblich allenfalls nur der Hinweis sein, daß die Strafbestimmungen des § 32 StD. in Verfolg des Grundsatzes „nulla poena sine lege“ in der Zeit v. 1. bis 19. April 1929 nicht gegolten haben. Unzutreffend ist indessen auch hierbei die Auffassung der Rl., „daß die Straffunktion den wichtigsten Teil einer jeden StD. bildet, ohne den sie nichts vermag“, und der hieraus gezogene Schluß, daß deshalb bis zur Verkündung — also bis zum 20. April 1929 — keine gültige StD. bestanden habe. Schon nach dem Reichsrechte (§§ 50 ff. ZwStG., bes. § 52) gilt der feststehende Grundsatz, daß der Bestand des materiellen Steuerrechts unabhängig ist von dem Bestehen der Straffunktionen und des daraus sich ergebenden Strafantrags. Der im § 52 ZwStG. ausgesprochene Grundsatz, daß die Einziehung der Steuer unabhängig von der Bestrafung zu erfolgen hat, bringt zum klaren Ausdruck, „daß die Voraussetzungen, die Durchführung und der Erfolg eines

Zu 6. Die Kritik der StD. legte das Hauptgewicht auf den Umstand, daß die Straffunktion bis zur Verkündung noch keine Wirkung hatte, vielmehr erst mit der Verkündung in Kraft trat (§ 2 RStGB., Art. 116 RVerf.), während der übrige Teil der StD. rückwirkend wirksam geworden sein soll. Dadurch wurde der Grundsatz der Gleichmäßigkeit verletzt. Diejenigen Personen, welche die straflose Zwischenzeit ausnutzten, waren besser gestellt, als die anderen Benützer. Der Senat befaßt sich mit diesem Einwand nicht.

Hausmann, Gleichmäßigkeit der Besteuerung, vertritt (S. 64 ff.) die Auffassung, daß bei Wegfall einzelner Bestimmungen der Rest nur dann rechtmäßig bleibe, wenn er subjektiv noch ein einheitliches Abgabensystem darstellt, das sich auch objektiv noch als solches handhaben läßt. S. 25 stellt Hausmann als Fall der Ungleichmäßigkeit der Ordnung auf: „die mittelbare Verletzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit, durch welche die gleichmäßige Wirkung vereitelt wird.“

Da die Strafbestimmung nur für die Zeit nach der Veröffentlichung anwendbar ist, so liegt eine mittelbare Verletzung der Gleichmäßigkeit durch das ganze Ortsgesetz vor, die dazu führt, daß es als Ganzes erst mit der Verkündung in Kraft getreten sein kann.

Rl. Dr. Görres, Berlin.

Strafverfahrens völlig unabhängig von der Veranlagung und der Erhebung der Steuer sein sollen“ (so Lion, ZwStG. S. 333 unten; f. auch Cuno, ErlBuch z. ZwStG. S. 412 III.). Auch die die Steuererhebung regelnden Normen eines Ortsrechts bestehen unabhängig von den Strafrechtsbestimmungen des Ortsgesetzes. Die Gültigkeit einer Straffunktion ist deshalb für die Wirksamkeit der materiellen Bestimmungen eines Ortsgesetzes so wenig erheblich, daß dadurch das rechtliche Schicksal des Gesetzes selbst in keiner Weise beeinflusst wird. Aus diesem Grunde kann es dahingestellt bleiben, ob im vorliegenden Falle allgemeine Rechtsgrundsätze der Wirksamkeit des § 32 StD. für die Zeit bis einschließlich 19. April 1929 entgegenstehen.

(PrOvW., 7. Sen., Art. v. 17. Jan. 1930, VII C 222/29.)

\*

7. § 86 Westfäl. GemD. v. 19. März 1856; MinInstruktion hierzu v. 9. Mai 1856. Die Vorschrift des § 56 Abs. 1 der Kassenanweisung für die Landgemeinden des RegBez. Arnberg, wonach größere zu laufenden Ausgaben nicht erforderliche Kassenbestände bei bestimmten öffentlichen Geldinstituten anzulegen sind, ist rechts-gültig.

Die Gemeindevertretung zu D., Reg.-Bez. Arnberg, beschloß, „vom Verkaufe des elektrischen Ortsnetzes 10000 RM aus der Sparkasse zu N. zu entnehmen und der Darlehnskasse D. vorübergehend zu überweisen“. Diesen Beschluß beanstandete der zuständige Bürgermeister, weil er gegen § 67 der Anweisung für das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Landgemeinden usw. im Reg.-Bez. Arnberg v. 15. Okt. 1898 (Extrabeilage zum 49. Stück des Regierungsamtsblatts von 1898) verstoße. Die hiergegen erhobene Klage der Gemeindevertretung wies der Kreisaußschuß ab. Das OVG. bestätigte die Abweisung.

Die Kl. hat die Rechtsgültigkeit der Kassenanweisung v. 15. Okt. 1898 bestritten, jedoch zu Unrecht. Sie ist, wie ihre Eingangsworte ergeben, auf Grund des Art. XXI der Ministerialanweisung v. 9. Mai 1856 zur Ausführung der GemD. für Westfalen v. 19. März 1856 erlassen worden. § 86 a. a. D. ermächtigte den InnMin., die zur Ausführung der GemD. erforderlichen Anweisungen zu erlassen. Dies ist in der genannten Ministerialanweisung geschehen. Ihr Art. XXI bestimmt: „Über das Etats-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden und Ämter werden die Regierungen, unter Genehmigung des Oberpräsidenten, besondere Instruktionen für ihre Bezirke erlassen.“

Der RegPräs. zu Arnberg war hiernach zum Erlaß einer Anweisung an die Landgemeinden des Bezirkes über deren Finanzwesen befugt. Dementsprechend umfaßt die mit Genehmigung des Oberpräsidenten erlassene Anweisung das gesamte Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden; sie trifft hierfür all-gemeinverbindliche Anordnungen. § 67 dieser Anweisung lautet: „Hinterlegung von Kassenbeständen. 1. Größere Kassenbestände einzelner Gemeinden aus den Einnahmen, welche zu den laufenden Ausgaben nicht erforderlich sind und voraussichtlich längere Zeit entbehrlich sind, müssen bei der Gemeindeparkasse oder bei der Kreisparkasse oder bei der Landesbank der Provinz Westfalen zinsbar angelegt werden. Die Hinterlegung und Einziehung erfolgt auf schriftliche Anweisung des Gemeindevorstehers und des Amtmanns. Vgl. § 98 Biff. 10. 2. ...“

Auch gegen diese Vorschrift sind im besonderen keine Bedenken zu erheben. Sie ist offenbar dazu bestimmt, die Gemeinden zur möglichst sicheren Anlage ihrer baren Gelder anzuhalten, um sie hierdurch vor Verlusten zu schützen, und kann vermöge ihrer gesetzlichen Grundlage über den Rahmen einer reinen Verwaltungsanordnung hinausgehen. Sie findet im übrigen auch ihre Stütze in dem allgemeinen Aufsichtsrechte des Staates, das die Befugnis umfaßt, darüber zu wachen, daß die Verwaltung der Gemeinden in geordneten Gänge bleibt und daß zur Beseitigung etwaiger Unregelmäßigkeiten die erforderlichen Anordnungen getroffen werden können (vgl. OVG. 25, 49; 82, 98). Vermöge dieser Vorschrift können die Gemeinden ihre Dar Mittel nicht nach ihrem freien Belieben verzinstlich anlegen; einen rechtswidrigen Eingriff in die Selbstverwaltung bedeutet aber diese im Rahmen der Aufsichts Befugnisse des Staates erlassene Vorschrift nicht, insbes. berührt sie nicht das Recht der Gemeinde, über die Verwendung von Gemeindevermögen gemäß den gesetzlichen Bestimmungen Beschlüsse zu fassen.

Das Ortsnetz war ein Teil des Gemeindevermögens; die gleiche Eigenschaft hat der Erlös, der durch den Verkauf des Ortsnetzes erzielt worden ist und der etats- und kassenmäßig als eine außerordentliche Einnahme der Gemeinde erscheint. Dem beklagten Bürgermeister ist darin beizupflichten, daß ein auf dieser Einnahme beruhender Kassenbestand nicht dazu erforderlich ist, laufende Ausgaben der Gemeinden zu decken, sowie ferner darin, daß dieser Bestand als Kassenbestand für längere Zeit entbehrlich ist. Auf ihn treffen also die Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 a. a. D. seinem ganzen Inhalte nach zu. Daraus folgt aber die Verpflichtung der Gemeinde, den Geldebtrag den in jener Vorschrift genannten öffentlichen Geldinstituten zuzuführen und dort, soweit und solange er verzinstlich angelegt werden soll, zu belassen. Ein Beschluß, der die verzinstliche

Anlegung bei einer anderen Klasse herbeizuführen will, verlegt diese Vorschrift. Der Beschluß der Gemeinde, der nicht auf die Verwendung von Gemeindevermögen, sondern ausschließlich darauf gerichtet war, entgegen jener Vorschrift einen baren Bestand vorübergehend anzulegen, konnte daher mit Recht beanstandet werden.  
(PrWBG., 2. Sen., Ur. v. 17. Juni 1930, II C 15/30.)

### Thüringen.

#### Thüringisches Oberverwaltungsgericht.

Bericht von OVR. Dr. Knauth, Jena.

**8. Rechtsnatur von „Feuerschutzbeiträgen“. Zulässigkeit der Erhebung solcher von der Reichsbahn-Gesellschaft.**

Der Streit geht allein darum, ob der Art. „Feuerschutzbeitrag“ eine „Steuer“ ist, deren Bezahlung von der Reichsbahn-Gesellschaft nach § 14 RWahng. nicht gefordert werden kann.

Wenn der angefochtene Bescheid hierbei als entscheidend ansieht, daß infolge der Durchführung des in § 8 II des Gemeinde- und Kreisabgabengesetzes (GKW.) vorgeschriebenen Vorverfahrens (Ausf. v. 24. Juni 1925, GS. 170) unanfechtbar feststehe, daß die Abgabe als „Beitrag“ erhoben werde, so verkennt er die Rechtslage. Denn durch das Vorverfahren nach § 8 GKW. wird nur festgestellt, daß bestimmte Voraussetzungen vorliegen, die nach Landesrecht gegeben sein müssen, um die als „Beiträge“ bezeichneten Gemeindeabgaben erheben zu können. Das ist aber hier nicht das Entscheidende, sondern hier handelt es sich darum, ob die Abgabe vom Standpunkt des Reichsrechts betrachtet als „Steuer“ zu gelten hat oder nicht, und dieser Entscheidung kann durch landesrechtliche Regelungen und Verfahren nicht präjudiziert werden.

Im Ergebnis ist aber der Standpunkt des Vorbescheids zutreffend.

Maßgebend ist § 1 RWahng., wonach Steuern i. S. der Reichs-Steuer-Gesetze von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen auferlegte Geldleistungen sind, die „nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung (s. des Gemeinwesens) darstellen“, sondern insbes. „Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung“ und „Beiträge (Vorzugslasten)“ nicht unter den Begriff fallen. § 14 RWahng. versteht unter „Steuern“ nichts anderes. Es mag richtig sein, daß, hingesehen auf die Vorgeschichte der Bestimmung, bei der Einordnung von Grenzfällen unter dem Begriff „direkte Steuern“ nicht engherzig verfahren werden darf (Ur. des RWahng. v. 13. März 1926: JW. 1926, 2005). Aber grundsätzlich ist, wie auch in dem Ur. des RWahng. ausdrücklich betont ist, die Grenze zwischen „Steuern“ und „Abgaben, die nicht als solche anzusehen sind, auch nach ihr so zu ziehen, daß jedenfalls „Gebühren und öffentlich-rechtliche Beiträge der üblichen Art“ nicht unter den Steuerbegriff fallen, und deshalb auch nach ihr eine Abgabe dann keine Steuer, wenn sie als Gegenleistung für „besondere Leistungen der Gemeinde erhoben wird.

Bei den Feuerschutzbeiträgen, die nach dem Art. Ortsgesetz v. 20. Febr. 1928 erhoben werden, fehlt es aber nicht — wie die Reichsbahn-Gesellschaft darzutun versucht — an einer solchen „besonderen“ Leistung der Gemeinde.

Daß der Feuerschutz, wie von der Beschw. — anscheinend im Anschluß an die Anspr. des Sächs. OVR. und eine Entscheidung des Provinzialrats der Provinz Brandenburg (Pr. Verw. Bl. 47, 188) — hervorgehoben wird, eine Pflichtaufgabe der Gemeinden ist, die Feuerschutzeinrichtungen im allgemeinen öffentlichen Interesse getroffen werden und insofern gleichmäßig allen Einwohnern und Steuerpflichtigen zugute kommen, als bei Brandfällen nicht nur Sachwerte, sondern auch Leben und Gesundheit der Menschen, Wohn- und Arbeitsgelegenheit zu schützen sind, ist nicht ausschlaggebend. Denn wenn das entscheidend wäre, müßten auch die als typische „Beiträge“ anerkannten Straßenanliegerleistungen nach Reichsrecht als Steuern gelten, da die Herstellung und Unterhaltung der Gemeindefeuer auch zum gesetzlichen Pflichtenkreis der Gemeinden gehört, den Interessen der Allgemeinheit dient und im ganzen allen Gemeindegliedern zugute kommt. Eine Gemeinde macht also mit einer Veranstaltung nicht nur einem engeren Kreis von Gemeindegliedern eine „besondere“ Leistung, wenn die Veranstaltung nur dem Besten dieses Kreises dient oder nur diesem Kreis Vorteile bietet, sondern eine „besondere“ Leistung der Gemeinde an einen engeren Personenkreis liegt auch vor, wenn die allgemeinen Vorteile einer Veranstaltung einem solchen Kreis in — dem Umfange oder der Art nach — besonderem, über den allgemeinen Nutzen hinausgehendem, Maße („Vorzugsweise“: § 4 II GKW.) zugute kommen, und positivrechtlich ist das gerade bei „Beiträgen“ der als regelmäßig angenommene Fall, denn das geltende Recht versteht im Allgemeinen unter Beiträgen Abgaben, die für die Herstellung und Unterhaltung von Veranstaltungen erhoben werden, die im öffentlichen Interesse nötig werden (§ 8 RWahng.), d. h. dem Gemeinwohl dienen, zugleich aber gewissen Personenkreisen „besondere Vorteile“ gewähren.

Daher kommt es nur darauf an, ob Gebäudebesitzer und In-

haber von Wohn- und anderen Räumen — das sind die nach dem Ortsgesetz Abgabepflichtigen — von den Feuerschutzeinrichtungen außer den Vorteilen, die die Gemeindeglieder von diesen Einrichtungen allgemein und die Gebäudebesitzer und Rauminhaber also mit den anderen gemeinsam haben, noch besondere Vorteile haben, bzw. ob ihre Vorteile der Art oder dem Umfange nach diejenigen der Allgemeinheit übertreffen. Das ist aber der Fall. Denn Gebäudebesitzer und Rauminhaber haben von den Feuerschutzeinrichtungen insofern größeren Nutzen als die sonstigen Gemeindeglieder, als sie außer, wie diese, für Leben und Gesundheit, Wohn- und Arbeitsgelegenheit sowie persönliche Bedarfsgegenstände, für die im allgemeinen erheblicheren Vermögenswerte Schutz genießen, welche Gebäude darstellen und in Wohn- und sonstigen Räumen in der Form von Hausrat und anderem Inventar untergebracht zu sein pflegen. Das kommt auch in den Bestimmungen des Art. Ortsgesetzes dadurch besonders zum Ausdruck, daß leerstehende Räume beitragsfrei gelassen sind (§ 2 Abs. 1), die Inhaber kleiner und geringwertiger Wohnungen sowie Firmen, die eigene Feuerwehren haben, mit der Abgabe verschont bleiben (§ 3) und Unternehmungen, die sich in anderer Weise auf eigene Kosten besonders geschützt haben, Ermäßigung bis auf die Hälfte des Beitrags genießen (§ 3 Nr. 5). Denn diese Bestimmungen zeigen alle, daß die Abgabe nur solche Gemeindeglieder treffen soll, die als Besitzer größerer Sachwerte ein besonderes Interesse an der Einrichtung und Erhaltung des städtischen Feuerschutzes haben.

Daher ist dieser Vermögensschutz eine „besondere Leistung“, die die Stadt den Gebäudebesitzern und Rauminhabern macht. Daß diese Bevölkerungskreise wahrscheinlich die Mehrheit der Einwohnerschaft bilden, steht dieser Auffassung nicht entgegen, denn die Zahl der sonstigen Einwohner ist in einer Stadt, wo es z. B. zahlreiche Untermieter gibt, keinesfalls so gering, daß sie praktisch nicht ins Gewicht fällt. Es ist auch nicht notwendig, daß die Stadt für diesen Schutz besondere Aufwendungen macht. Das Entscheidende ist vielmehr — wie bei den Straßenanliegerbeiträgen —, daß die Veranstaltung der Gemeinde im Erfolg zu einer besonderen Begünstigung der Beteiligten führt. Ebenso ist es unerheblich, daß die Feuerschutzeinrichtungen „nicht dem Einzelnen zur Verfügung gestellt, vielmehr für die Allgemeinheit bereitgehalten werden und ihre Benutzung ausschließlich dem pflichtmäßigen Ermessen der zuständigen Verwaltungsstellen obliegt“, denn die bestimmte „Inanspruchnahme“ (Benutzung) einer öffentlichen Veranstaltung ist nur die Form der „besonderen Leistung“ des öffentlichen Körpers, an welche die Gebühren erhebung anknüpft, wie § 1 Abs. 1 Satz 2 RWahng. dadurch, daß er neben den Gebühren auch die Beiträge (Vorzugslasten) aus dem Steuerbegriff ausschließt, klarstellt, ist es aber als eine „besondere Leistung“ des öffentlichen Körpers i. S. der Formelung des Steuerbegriffs in Satz 1 auch anzusehen, wenn der Bestand einer Veranstaltung als solcher, d. h. ohne daß eine einzelne „Inanspruchnahme“ in Frage kommt, den Beteiligten zu besonderem Vorteil gereicht.

Die Abgabe könnte freilich trotzdem eine „Steuer“ (nämlich eine Interessen- oder Zwecksteuer, wie in den von der Beschw. bezeichneten Entsch. des preuß. und sächs. OVR. angenommen ist) sein, weil sie etwa nicht als Gegenleistung für die besondere Leistung der Stadt ausgestaltet ist. Dies ist auch in der Tat nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil die Abgabe so bemessen ist, daß durch das Aufkommen aus ihr nur 80% der Selbstkosten der Gemeinde gedeckt werden sollen und so, wie es bei Beiträgen nach § 8 IV GKW. Bedingung ist, ein dem Interesse der Allgemeinheit an der Veranstaltung entsprechender Teil der Kosten zu Lasten der Gesamtheit der Steuerzahler verbleibt. Denn der Abgabe könnte der Charakter als Gegenleistung für die den Pflichtigen zukommenden Sondervorteile trotzdem fehlen, wenn sie nach einem Maßstab auferlegt wäre, bei dem eine Beziehung der Abgabe zu den Sondervorteilen nicht zu erkennen wäre. Indessen diese Beziehung ist nach dem Art. Ortsgesetz tatsächlich dadurch gegeben, daß die Abgabe der Gebäudebesitzer nach dem Brandversicherungswerte der Gebäude und die der Rauminhaber nach der Zahl und Größe der benutzten Räume bemessen wird. Daher ist hier jedenfalls auch so weit der Tatbestand gegeben, der eine Abgabe nach § 1 Abs. 1 RWahng. als nicht zu den „Steuern“ gehörig kennzeichnet. Deshalb braucht nicht weiter untersucht zu werden, ob und aus welchen Gründen etwa die abweichende Beurteilung in den in Preußen und Sachsen entschiedenen Fällen gerechtfertigt ist oder abgelehnt werden muß.

(Thür. OVR., Ur. v. 27. Aug. 1930, C 28/30.)

### Hamburg.

#### Hamburgisches Oberverwaltungsgericht.

Bericht von Landgerichtsdirektor Dr. Krüß, Hamburg.

**9. Gültigkeit der Hauszins- und der Mehrmieterssteuer.**

Die M. sind Eigentümer eines für gewerbliche Zwecke benutzten

Zu 9. Nach einem Reichsgesetz (FinAusglG.) sollen die Länder

Grundstücks und für die Zeit vom 1. April 1928 bis zum 31. März 1929 bzw. 1. April 1929 bis zum 31. März 1930 zur Grundsteuer, zur Hauszinssteuer und zur Mehrmietensteuer veranlagt worden. Der Grundsteuerzuschuß hat ihren, wegen der Veranlagung zur Hauszinssteuer und Mehrmietensteuer erhobenen Einspruch zurückgewiesen. Hierauf haben sie Klage erhoben. Nach HambDVG.: HansRZ. 1929, 95, 616 sei die Mehrmietensteuer und auch die Hauszinssteuer ungültig oder jedenfalls von dem Zeitpunkt an ungültig, in dem die Steuer die vom FinAusglG. gebotene Rücksicht auf die Wirtschaftlichkeit der Grundstücksbetriebe vermissen lassen werde. Dieser Zeitpunkt sei da. Die Verkl. (Finanzdeputation) hat eingewendet: Die Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit des Grundstücksbetriebs sei nicht in der Form eines Rechtsfayes vorgeschrieben und jedenfalls dem Ermessen des Landesgesetzgebers anheimgegeben, also von den Gerichten nicht nachzuprüfen. Für die Hauszinssteuer sei sie überhaupt nicht vorgeschrieben. Die Mehrmietensteuer sei auch als Realsteuer von der Erzielung eines Ertrags unabhängig. Im übrigen nehme das Gesetz auch heute noch auf die Wirtschaftlichkeit des Grundstücksbetriebes Rücksicht. Nach dem Statistischen Jahrbuch seien am 1. Okt. 1926 nur 3,9%, am 1. Okt. 1927 nur 1,4% und am 1. Okt. 1928 nur 3,4% der geschäftlich zu benutzenden Räume unbenutzt gewesen. Überdies könne die Mehrmietensteuer die Wirtschaftlichkeit des Grundstücksbetriebes gar nicht gefährden, weil eben nur die Mehrmieten betroffen werden, die Grundeigentümer, die Mehrmieten erzielen, sich aber immer noch besser ständen als die anderen. Abzuziehen werde die Mehrmietensteuer tatsächlich nicht erhoben, soweit die Mehrmiete durch Mindermiete ausgeglichen werde, werde also tatsächlich auf die Wirtschaftlichkeit des Grundstücksbetriebes Rücksicht genommen.

Das VG. hat die Klage abgewiesen.

Die Mehrmietensteuer bilde einen Teil der allgemeinen Grundsteuer. Für diese verlange § 8 Abs. 2 FinAusglG. die Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit des Grundstücksbetriebes. Daran seien die Länder gebunden. Zwar hätten sie nach ihrem Ermessen Rücksicht zu nehmen, hätten die Gerichte nicht nachzuprüfen, ob man nach richtigem Ermessen zu einem anderen Ergebnis als dem des Landesgesetzes hätte gelangen müssen. Aber die Länder müßten doch immerhin noch Ermessen üben und dürften sich nicht über die Wirtschaftlichkeit des Grundstücksbetriebes hinwegsetzen. — Die Hauszinssteuer werde nicht vom FinAusglG., sondern vom GeldEntwAusglG. getragen. Auch nach diesem sei in gewissem Umfang auf die Wirtschaftlichkeit des Grundstücksbetriebes Rücksicht zu nehmen, nämlich darauf, daß durch die Mieten außer der Steuer mindestens die Betriebs- und Instandsetzungskosten mit Einschluß der Verwaltungskosten gedeckt würden und dem Eigentümer in der Miete ein gewisser Betrag zur Verzinsung aufgewerteter Hypotheken und des Eigenkapitals verbleibe. Aber auch insoweit sei die Ausgestaltung der Steuer dem Ermessen der Landesgesetzgebung anheimgestellt, andererseits freilich wiederum auch nicht ihrer Willkür. — Die Wirtschaftlichkeit des Grundstücksbetriebes sei aber noch gewahrt, selbst wenn man die von den Kl. in dieser Beziehung aufgestellten Behauptungen als richtig unterstelle. Es komme nicht nur darauf an, wieviel Kontorräume leerständen usw., sondern auf die gesamten Grundstücksverhältnisse des Landes. Nehme man nur für die Kontorräume eine Gesamtgrundfläche von etwa 480 000 qm an, so würden die Leerstehenden oder unter Preis vermieteten Kontorräume 16,67% der Gesamtgrundfläche ausmachen. Rechnet man aber die übrige Grundfläche hinzu, so müßte man zu der Annahme gelangen, daß es sich um eine nur ganz kleine Zahl von Grundstücken handle, deren Betrieb durch die Steuer unwirtschaftlich werde, um Ausnahmefälle, denen man im Verwaltungsweg gerecht werden müsse und werde, die also das im Gesetz waltende Ermessen nicht als Willkür erscheinen lassen könnten.

HambDVG. hat die Berufung zurückgewiesen.

Die Ausführungen der Parteien haben über die Rechtsanschauungen, von denen sich das VG. in den Entsch. HansRZ. 1929, 95, 616 und das VG. in der angefochtenen Entsch. haben leiten lassen, kein neues Licht zu verbreiten vermocht. Jene Anschauungen aufzugeben oder zu ändern besteht auch sonst kein Grund.

bei der Bemessung der Grundsteuern Rücksicht auf die Wirtschaftlichkeit des Grundstücksbetriebes nehmen. Das bedeutet nach Ansicht des HambDVG., daß das Ermessen des Landesgesetzgebers von den VG. nicht nachgeprüft werden dürfe. Diese könnten ein Landesgesetz nur dann für ungültig erklären, wenn der Landesgesetzgeber überhaupt kein Ermessen habe walten lassen.

Gegen diesen Grundsatz läßt sich sicher nichts einwenden, und im vorliegenden Falle wird tatsächlich festgestellt, daß der Landesgesetzgeber die Wirtschaftlichkeit des Grundstücksbetriebes erwogen, also das vom Reichsgesetz angeordnete Ermessen angewandt habe.

FR. Dr. Schlichting, Berlin.

Es genügt deshalb im allgemeinen, auf die bezeichneten Entsch. zu verweisen. Nur einige wenige Ausführungen der Parteien bedürfen der Erörterung.

Was zunächst die Hauszinssteuer angeht, so wird sie im allgemeinen vom GeldEntwAusglG. getragen. Ohne Grund behauptet die Verkl., „völlig zu Unrecht habe das VG. im § 2 Abs. 3 GeldEntwAusglG. eine dem § 8 Abs. 2 FinAusglG. an die Seite zu stellende Bestimmung über die Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit der Betriebe gesehen“, führt sie jene Vorschrift wörtlich an, um zu zeigen, daß „es sich hier um rein mieterrechtliche Vorschriften handle“. Denn das VG. hat nur die Anwendung des § 4 GeldEntwAusglG. verlangt (der seinerseits die Beachtung des § 2 Abs. 3 Satz 3 und 4 fordert). Und zwar mit Recht.

Was sodann die Mehrmietensteuer angeht, so hat die Verkl. jetzt ihren bisherigen Standpunkt verlassen, will nämlich diese Steuer gleichfalls als Geldentwertungsausgleichsteuer betrachtet und behandelt wissen. Dabei ist übersehen, daß der vorliegende Rechtsstreit nicht mehr nach dem Grundsteuerrecht, nach dem die Vorprozesse entschieden sind, zu entscheiden ist, sondern nach dem Ges. v. 26. Aug. 1926 und nach diesem Gesetz die Natur der Mehrmietensteuer als allgemeiner Grundsteuer vollends außer Zweifel ist.

Die Auffassung der Verkl., daß die VG. das Ermessen des Landesgesetzgebers nicht nachzuprüfen haben, ist richtig. Die VG. haben ein solches Recht auch nicht für sich in Anspruch genommen und vielmehr insoweit denselben Standpunkt eingenommen, auf den das PrVG. sich anscheinend in seiner oft angeführten Entsch. gestellt hat. Sie haben nur für sich das Recht und die Pflicht in Anspruch genommen, zu prüfen, ob der Landesgesetzgeber Ermessen hat walten lassen oder nicht und ob demgemäß das Landesgesetz mit dem es tragenden und rechtfertigenden Reichsgesetz vereinbar ist oder nicht.

Unbegründet ist die Einwendung der Verkl., die VG. hätten nur das „Resultat des Ermessens“, nicht das Ermessen selbst nachgeprüft, seien aber, wenn überhaupt, nur zur Nachprüfung des Ermessens berechtigt. Und zwar schon deshalb, weil logischerweise nichts hindert, aus dem Ergebnis der Ermessenstätigkeit Rückschlüsse auf diese selbst zu ziehen.

Den Vergleich mit der Gewerbesteuer hält die Verkl. für fehl, weil die Gewerbesteuer ebensoviele wie die Grundsteuer nicht nur nach dem Ertrag, sondern auch nach der Ertragsfähigkeit erhoben werden könne und dann doch kein Anlaß bestehe, den Betriebsinhaber nicht zu veranlagern, wenn der Gewerbe- oder Grundstücksbetrieb mit Verlust arbeite. Der Vergleich wäre allerdings verfehlt, wenn dabei unvergleichbare Größen verwendet worden wären. Da das aber nicht der Fall ist, nämlich nur nach dem Ertrag zu erhebende Steuern verglichen worden sind und nach der Ertragsfähigkeit zu erhebende Steuern selbstverständlich in ganz anderer Weise die Wirtschaftlichkeit der Betriebe zu berücksichtigen haben, so ist der Einwand der Verkl. nicht begründet.

Schließlich verweist die Verkl. darauf, daß sie angewiesen worden sei, so zu verfahren, wie es in der Entsch. HansRZ. 1929, 616 a. E. bezeichnet sei, und tatsächlich auch so verfahren, nämlich die Wenigermiete von der Mehrmiete abziehe. Der Umstand, daß die mit der Ausführung eines Gesetzes betraute Behörde dieses Gesetz tatsächlich nicht anwende, kann indessen auf die Wirksamkeit oder Unwirksamkeit des Gesetzes selbstverständlich keinen Einfluß haben.

Das VG. hat demnach mit Recht die Entsch. von der Beantwortung der Frage abhängig gemacht, von deren Beantwortung sie auch dieses Gericht im Falle HansRZ. 1929, 616 abhängig gemacht hat, von der Beantwortung der Frage nämlich, ob die Verhältnisse am Grundstücksmarkt sich inzwischen derart geändert haben, daß die Mehrmietensteuer nicht mehr mit dem Reichsrecht vereinbar erscheint. Das VG. hat diese Frage mit Recht verneint. Mit allgemeinen Redewendungen läßt sich ihr nicht beikommen. Es mag nicht unwahrscheinlich sein, daß gegenwärtig mit Rücksicht auf den verhängnisvollen Abstieg der Wirtschaft und auf die offenbar besonders starke Vermehrung von Kontor- und ähnlichen Räumen der kritische Punkt erreicht ist. Für die hier maßgebende Zeit kann es nicht anerkannt werden. Wenn die amtliche Statistik für diese Zeit eine geringere Zahl leerstehender Räume festgestellt hat als für die Zeit, die im Falle HansRZ. 1929, 616 in Betracht kam, so muß das den Ausschlag geben. Den allgemeinen Bemängelungen der Kl., man wisse nicht, wie die Zahlen der amtlichen Statistik „zustande gekommen“ seien u. dgl. vermag dieses Gericht keine Bedeutung beizulegen. Es hat keinen Grund zu der Annahme, daß die Feststellungen des Statistischen Amtes nicht einwandfrei getroffen sind, und in Ermangelung anderer sich ihm darbietender, gleich zuverlässiger Erkenntnisquellen keinen Anlaß, jene Feststellungen nicht der Beantwortung der maßgebenden Frage zugrunde zu legen.

(HambDVG., Entsch. v. 25. Juni 1930, AZ 21/30.)

**Die Übersicht der Rechtsprechung dieses Hefes gelangt aus technischen Gründen im nächsten Hefte zum Abdruck.**