

# Juristische Wochenschrift

Herausgegeben vom Deutschen Anwaltverein.

Schriftleiter:

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

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

Sernsprecher Sammel-Nr. 72566 / Drahtanschrift: Imprimatur / Postkassentonto 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., 1/4 Seite M. 325.—, 1/2 Seite M. 170.—, 3/4 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 Postkassentonto W. Moeser Buchhandlung, Leipzig 63673, erbeten.

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

## Zum zehnjährigen Bestehen des Reichsfinanzhofs.

Vom Präsidenten des Reichsfinanzhofs Wirklichen Geheimen Rat Jahn, München.

„Für Reichsabgabensachen wird eine oberste Spruch- und Beschlusbehörde errichtet, die den Namen Reichsfinanzhof führt. Der Reichsfinanzhof beginnt seine Tätigkeit am 1. Oktober 1918.“

So bestimmte das Reichsgesetz vom 26. Juli 1918. Der Reichsfinanzhof feiert also am 1. Oktober 1928 seinen zehnjährigen Geburtstag.

Sein Geschäftskreis erstreckte sich anfangs im wesentlichen auf die Kriegsabgaben, Erbschaftsteuern und die mancherlei Verkehrsteuern, auf das Gesetz über die Steuerflucht und Beschwerden über Doppelbesteuerung. Ein Chefpräsident, ein Senatpräsident, sieben Reichsfinanzräte konnten in 2 Senaten die Geschäfte ohne Mühe erledigen. Nachdem dann durch das Gesetz vom 10. September 1919 die gesamte Verwaltung der Reichssteuern auf das Reich übernommen war, trat am 23. Dezember 1919 die Reichsabgabenordnung in Kraft, die die Zuständigkeit auf alle ganz oder zum Teil zugunsten des Reichs erhobenen Steuern ausdehnte und es dem Reichsfinanzminister überließ, auf Antrag einer Landesregierung den Reichsfinanzhof auch als oberste Spruchbehörde für Landesabgaben zu bestellen. Trotzdem von dieser Befugnis nur im geringen Umfang Gebrauch gemacht ist, trat seitdem eine recht fühlbare Geschäftsvermehrung ein. Denn der Reichsfinanzhof war jetzt auch oberster Gerichtshof für die Einkommen-, Körperschaft-, Vermögensteuern geworden, und auch die letzten Entscheidungen über Zölle und alle Verbrauchsteuern waren ihm übertragen. Die Abgabenordnung selbst gab schließlich zahlreichen Zweifelsfragen Raum und eine verhältnismäßig große Anzahl von Entscheidungen hat sich mit der Auslegung ihrer Vorschriften befassen müssen. Handelte es sich doch um das erste Steuergrundgesetz, umfangreich und von tiefeingreifender Bedeutung, das, in kurzer Zeit aus dem Nichts geschaffen, nicht nur den Steuerstellen Anweisungen gab und das ganze Feststellungs-, Rechtsmittel- und Streitverfahren regelte, sondern auch die Rechte und Pflichten der Steuerzahler und Dritter, deren Beteiligung als Auskunftspersonen, Zeugen oder Sachverständige in Frage kommen kann, gegenüber den Steuerstellen bestimmte und sie vor Willkür oder sachlich nicht gebotenen Inanspruchnahmen schützen sollte.

Nachdem schon im Jahre 1919, was damals noch zulässig war, Hilfsrichter einberufen worden waren, vermehrten sich seit dem Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung ständig seine Mitglieder. Im April 1920 wurde die Zahl der Senate auf 3 erhöht, im Oktober desselben Jahres ein 4. Senat gebildet. Im Jahre 1921 folgte der 5. und am 1. Februar 1922 der 6. Diese 6 Senate haben reichlich Arbeit gehabt, bis durch die Entlastungsverordnung vom 24. Oktober 1923 die meisten der schwebenden Sachen für erledigt erklärt wurden. Da die Entlastungsverordnung sich auch auf die unteren Instanzen erstreckte, war ihre Folge nicht nur die, daß der Reichsfinanzhof bis auf wenige noch zu entscheidende Sachen von allen bei ihm schwebenden Prozessen frei wurde, sondern daß auch im Jahre 1924 viel weniger Rechtsbeschwerden eingingen, als normalerweise zu erwarten gewesen wäre. Trotz zahlreicher Gutachten, die der Reichsminister der Finanzen damals einholte, war der Reichsfinanzhof deshalb im Jahre 1924 zu wenig beschäftigt. Die Zahl seiner Senate wurde am 1. Januar 1924 auf 5 herabgesetzt, und dabei ist es bis heute verblieben, obwohl die Belastung inzwischen weit größer geworden ist, als sie jemals beim Bestehen von 8 Senaten gewesen ist. Daß trotzdem die Entscheidungen nicht allzulange auf sich warten ließen und keine Rückstände entstanden, hat sich nur dadurch erreichen lassen, daß die Senate mit mehr, teilweise mit erheblich mehr Mitgliedern, als 5 besetzt sind. Zur Zeit sind in den 5 Senaten unter 5 Vorsitzenden 34 Reichsfinanzräte tätig — eine etatmäßige Stelle ist noch unbesetzt —, denen noch 5 Regierungsräte als Hilfskräfte zugewiesen sind. Es ist nicht zu erwarten, daß diese Belastung eine Abnahme erfahren wird. Im Gegenteil ist zu befürchten, daß ein Gesetz, wie es der Entwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes plant, zu neuer Arbeit führt. Das Reichsbewertungsgesetz hat dies bewiesen. In absehbarer Zeit wird deshalb zu entscheiden sein, ob neue Senate zu bilden sind, ob nicht das Überschreiten einer Höchstgrenze der Senate die Einheitlichkeit in der Rechtsprechung gefährdet und ob nicht gesetzliche Maßnahmen zur Einschränkung der Rechtsbeschwerden, die heute weder dem Anwaltszwang unterliegen noch von einem Mindeststreitwert abhängen, notwendig werden.

Seit seinem Bestehen hat der Reichsfinanzhof auf annähernd 23000 Rechtsbeschwerden und Beschwerden entschieden; er hat mehr als 100 Gutachten abgegeben und ist in annähernd 300 Fällen auf Grund des § 433 der Reichsabgabenordnung

von den Strafgerichten angerufen worden. Zahlreiche Steuerzeitschriften sind mit der Wiedergabe und Besprechung seiner Rechtsprechung vollständig gefüllt, und die Tagespresse findet oftmals Gelegenheit, seiner zu gedenken.

Es ist verwunderlich, daß trotzdem sein Bestehen und viel mehr noch seine Bedeutung in vielen Kreisen fast unbekannt ist. Der Name „Reichsfinanzhof“ verleitet wohl manche dazu, seine Tätigkeit auf anderem Gebiete zu suchen als dem der Rechtsprechung, und, wie zahlreiche Eingaben bis in die neueste Zeit zeigen, hinter ihm denjenigen zu vermuten, der für die Höhe und die Ausgestaltung der Steuern die Verantwortung trägt. Wie oft muß man die Erfahrung machen, daß auch in gebildeten Kreisen, ja sogar bei Juristen, eine genaue Kenntnis seiner Aufgaben fehlt. Das war erträglich, solange die Unkenntnis nur dazu führt, daß man ihn bei festlichen Veranstaltungen und dergleichen übergibt, bei denen ihm eine Beteiligung kraft seiner Stellung als einer obersten Reichsbehörde gebührte, oder daß man seine Mitglieder weniger hoch einschätzte als andere ihnen nach dem Behördenorganismus nachstehende Beamte. Verhängnisvoll wurde diese Unkenntnis aber, als sie sich unter den Reichstagsabgeordneten zeigte und den Reichstag dazu veranlaßte, die Mitglieder des Reichsfinanzhofs im letzten Besoldungsgesetze schlechter zu stellen als die Mitglieder des Reichsgerichts. Hierbei handelt es sich weniger um eine Geld- als um eine Ehrenfrage. Mit allen Mitgliedern des Reichsfinanzhofs hat sein Präsident seinerzeit gegen diesen Beschluß die schärfste Verwahrung eingelegt, seine Unrichtigkeit und seine verhängnisvollen Folgen nachgewiesen. Heute gibt es wohl auch unter den Reichstagsabgeordneten niemand mehr, der diesen Beschluß nicht als einen fehlerhaften erkannt und ungeschehen sehen möchte. Auf die Verwahrung sind dem Reichsfinanzhof zahlreiche Zustimmungserklärungen zugegangen; in der gesamten Presse, soweit sie sich damit befaßt, ist der Beschluß mißbilligt, und nicht eine einzige Stimme ist laut geworden, die ihn zu verteidigen unternommen hätte.

Über dem Reichsfinanzhof hat insofern ein Unstern geschwebt, als es ihm bisher nicht vergönnt gewesen ist, der Gegenstand einer Feier zu sein, von der die gesamte Presse Notiz nimmt. Als er in das Leben trat, war nicht die Gelegenheit, Feste zu feiern. Im September 1918 hielt die Front im Orient nicht mehr stand, und der Zusammenbruch nahm seinen Anfang. Damals mußte der Reichsfinanzhof darauf verzichten, von der obersten Stelle eröffnet zu werden, wie es sonst bei obersten Reichsbehörden Sitte ist. Nach einer kurzen Ansprache seines Präsidenten an die wenigen Mitglieder und Angehörigen wurde die Arbeit sang- und klanglos aufgenommen. Im August 1923 hat der Reichsfinanzhof sein neues Dienstgebäude bezogen. Das hätte wohl Anlaß zu einer Feier geben können, an der weite Kreise sich beteiligt hätten. Aber auch damals machten politische Verhältnisse eine solche Feier unmöglich. Es war in Aussicht genommen, das Versäumte am 10 jährigen Geburtstag des Amtes nachzuholen. Die Mitglieder des Amtes sind aber nicht in der Stimmung, sich an Feiern des Reichsfinanzhofs zu beteiligen, solange der ihn in der öffentlichen Meinung herabsetzende Beschluß des Reichstags nicht aus der Welt geschafft ist. Einstweilen werden sie ihre Befriedigung und Genugtuung nicht in äußeren Ehren, sondern in dem Bewußtsein treuer Pflichterfüllung zu finden haben.

Sich mag heute kein Urteil über den Wert der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs abgeben. Mit Genugtuung kann ich aber feststellen, daß diese in weiten Kreisen Anerkennung gefunden hat, weil sie stets bemüht war, mit freiem, durch Formalismus nicht beengten Geist an die Auslegung der Gesetze heranzutreten, dem Fiskus zu geben, was ihm gebührt, daneben aber auch ein treuer Hüter der Belange aller Steuerpflichtigen zu sein und die Notwendigkeiten unserer Wirtschaft nicht zu vergessen. Auf diesem Wege fortzuschreiten und weitere Erfolge zu erzielen, kann nur gelingen, wenn zu Mitgliedern ausnahmslos kenntnisreiche und charakterfeste Männer ernannt werden. Die Auswahl darf nur unter den Besten getroffen werden. Die Politik hat dabei keine Rolle zu spielen, alle Rücksichten auf Parteizugehörigkeit, auf Konfession u. dgl. haben auszuschneiden. Für seine völlige Unabhängigkeit muß alles nur Mögliche getan werden. Die Vorschriften der Reichsabgabenordnung sind in dieser Hinsicht nicht vollkommen. Jetzt werden die Mitglieder des Reichsfinanzhofs vom Reichspräsidenten auf Lebenszeit ernannt (§ 34). Nach dem Gesetz über die Errichtung des Reichsfinanzhofs vom 26. Juli 1918 war dem Bundesrat ein Vorschlagsrecht eingeräumt. Glücklicherweise hat die Reichsabgabenordnung ein gleiches für den Reichsrat nicht vorgeschrieben. Der Reichsrat ist gar nicht in der Lage, sich ein Urteil über die Befähigung eines Anwärters zu bilden. Es kommt dann dahin, daß man sich entweder ohne weiteres dem Vorschlag des Finanzministers anschließt oder aber eine bestimmte Reihenfolge einführt, in der Angehörige der Länder zu berücksichtigen sind. Heute ist die Sachlage praktisch die, daß der Reichsfinanzminister die Stellenbesetzung verfügt. Das ist nicht richtig. Der Reichsfiskus, der letzten Endes von dem Reichsfinanzminister vertreten wird, ist fast durchgängig in Steuerstreitigkeiten Partei. Eine Partei darf nicht einseitig die Richter bestimmen, und wenn dies geschieht, so ist es nicht ausgeschlossen, mag ein solcher Verdacht in Wirklichkeit auch noch so unberechtigt sein, daß im Volke die Meinung entsteht, nur dieser Partei nahestehende und ihren Wünschen zugängliche Persönlichkeiten würden ernannt. Dadurch könnte das Vertrauen zur Rechtsprechung erschüttert werden, und das wäre ein Schaden, kaum geringer als die parteiliche Rechtsprechung selbst. Auch damit muß gerechnet werden, daß es Minister geben kann, die sich auch bei Stellenbesetzungen Parteiwünschen nicht glauben entziehen zu können. Bei Berufung an den Reichsfinanzhof darf das Präsidium des Reichsfinanzhofs nicht ausgeschaltet werden. Ob diesem ein Vorschlagsrecht eingeräumt oder die Berufung selbst übertragen wird, ist von untergeordneter Bedeutung. Aber auch dem Präsidium des Reichsfinanzhofs sind die sich bei ihm meldenden oder von anderer Seite nahmhaft gemachten Anwärter nicht bekannt und auch er könnte Fehlgriffen unterliegen. Deshalb ist es weiter unerlässlich, daß die Einberufung an den Reichsfinanzhof nicht sofort eine unwiderrufliche ist. Die Unwiderruflichkeit darf erst eintreten, nachdem der Richter seine Geeignetheit für den Reichsfinanzhof praktisch erwiesen hat. Daraus ergibt sich, daß niemand zum Mitglied ernannt werden sollte, der nicht zuerst als Hilfsrichter bei ihm tätig gewesen ist, oder daß ein Mitglied innerhalb bestimmter Frist in sein früheres Amt zurückversetzt werden könnte, falls das Präsidium ihn für ungeeignet befindet, die Unwiderruflichkeit seiner Bestallung also erst nach Ablauf dieser Frist eintritt. Die Unabhängigkeit würde es selbstverständlich nötig machen, daß diese Rückversetzung allein in der Hand des Präsidiums liegt. Der Rechnungshof des Deutschen Reichs ist viel besser gestellt als der Reichsfinanzhof. Bei ihm werden die Räte auf Vorschlag seines Präsidenten ernannt (§ 119 Abs. 3 der Reichshaushaltsordnung vom 31. Dez. 1922), und sein Präsident schlägt niemand zur Ernennung vor, der seine Geeignetheit nicht während einer längeren Hilfstätigkeit beim Rechnungshof erwiesen hat.

Möchte sich die Gesetzgebung in naher Zeit entschließen, dem Reichsfinanzhof zu geben, was ihm gebührt, und alle Garantien zu schaffen, welche denkbar sind, um ihm das Vertrauen in allen Schichten der Bevölkerung zu bewahren. Das ist der aufrichtige Geburtstagswunsch desjenigen, der seit seinem Bestehen an seiner Spitze gestanden hat und ihm auch nach seinem nicht allzufernen Ausscheiden seine volle Liebe bewahren wird.

## Vom inneren Dienstbetrieb des Reichsfinanzhofs.

Von Reichsfinanzrat Dr. Boethle, München.

Die Tatsache, daß der R.F.H. am 1. Okt. 1926 auf ein zehnjähriges Bestehen zurückblickt, bietet willkommenen Anlaß, die Tätigkeit des obersten deutschen Steuergerichts in Zahlen darzustellen. Leider ist es nicht möglich, das Ergebnis voller Jahre zusammenzufassen, weil zehn Jahre zur Zeit der Niederschrift dieses Aufsatzes noch nicht verfloßen sind und weil überdies die Statistik nach Kalenderjahren geführt wird und deshalb das zehnte Jahr erst Anfang 1929 zur statistischen Bearbeitung reif ist. Aber auch die vergangenen vollen neun Jahre (wobei das letzte Vierteljahr 1928 dem Jahre 1919 zugerechnet wird) in ihren zahlenmäßigen Ergebnissen darzustellen, ist der Mühe wert. Wenn darüber hinaus schätungsweise noch ein Ausblick auf das zehnte Jahr nach den bisherigen Ergebnissen des laufenden Jahres (1928) getan wird, so läßt sich der äußere Wert des zehnjährigen Wirkens der hohen richterlichen Reichsbehörde ermessen.

In meinen früheren, denselben Gegenstand behandelnden, Aufsätzen (ZfV. 1922, 1643 und 1926, 1633) habe ich in großen Zügen die gesetzlichen Änderungen gewürdigt, durch die die Tätigkeit des R.F.H. in ihrem Umfange besonders beeinflusst worden ist. Auch weiterhin hat die ältere und neuere Gesetzgebung auf die zahlenmäßige Bewegung der Arbeit eingewirkt. Um Wiederholungen zu vermeiden, verweise ich auf die von zuständiger Stelle im Eingangsaussatz dieses Festes gemachten Angaben hin. Wer die nachfolgenden Zahlen zutreffend würdigen will, muß sich die wechselvolle Entwicklung der Dinge genau vor Augen halten.

Ich beginne mit einer Aufstellung über die Zahl der beim R.F.H. eingegangenen Sachen und deren Erledigung.

Die Rechtsmittel sollen bei der Vorbehörde (FinGer., ZFinV.) eingereicht werden (§ 234 Abs. 1 RAbgD.). Es kommt aber nicht selten vor, daß sich die Beteiligten (zu-

Jahr	Rechtsbeschwerden <sup>1)</sup>		Tatsachenbeschwerden (einschl. „weiterer“ Beschwerden)		Anträge von Strafgerichten aus § 433 RAbgD.		Ersuchen des R.F.H. um Erstattung von Gutachten		Zusammen			Mündl. Verhandlungen
	Eingegangen	Erledigt	Eingegangen	Erledigt	Eingegangen	Erledigt	Eingegangen	Erledigt	Eingegangen	Erledigt	Rückständig	
1919	727	486	40	20	—	—	15	13	782	519	253	0
1920	900	869	90	70	—	—	13	11	1003	950	306	9
1921	1772	1307	691	503	9	5	9	7	2481	1819	965	24
1922	2269	2525	71	296	66	44	5	9	2411	2874	502	18
1923	1684	2063	17	20	33	57	2	2	1736	2142	96	15
1924	1924	1742	607	566	44	39	25	21	2600	2368	338	25
1925	2898	2507	548	517	44	51	14	16	3504	3091	751	33
1926	3231	3295	243	252	33	29	11	11	3518	3587	682	74
1927	3301	3102	94	146	38	38	8	9	3441	3295	828	74
zuf.	18706	17896	2401	2390	267	263	102	99	21476	20648	828	282

<sup>1)</sup> Unter „Rechtsbeschwerden“ sind die letzten Rechtsmittel im Berufungs- und Anfechtungsverfahren verstanden (§§ 218, 219 RAbgD.). Unter Tatsachenbeschwerden sind die Beschwerden i. S. von §§ 224,

281 RAbgD. verstanden. Bühler (Vehrb. S. 145 Anm. 23) nennt diesen Ausdruck „etwas unklar“, wohl mit Unrecht. Er bringt zum Ausdruck, daß mit der Beschwerde neue Tatsachen vorgebracht werden dürfen.

läufigerweise) unmittelbar an den R.F.H. wenden. Dann wird die Sache zunächst an die Vorbehörde abgegeben. Wenn diese die ihr obliegenden Geschäfte erledigt hat, kommt die Sache an den R.F.H. zurück. Als Tag des Eingangs ist der erste Eingangstag behandelt. Die Aufstellung zeigt eine stete Vermehrung der eingegangenen Sachen an. Nur in den Jahren 1923/24 hat eine Verminderung stattgefunden. Die Ursache sind der Währungsversall und die durch ihn veranlaßten gesetzlichen Maßnahmen. Im Jahre 1924 würde der Rückgang viel größer gewesen sein, wenn nicht durch die Rentenbankfachen die Zahl sehr stark beeinflusst worden wäre. Im Jahre 1924 sind 882 solcher Sachen eingegangen, im Jahre 1925 noch 84. Die Zahl der Erledigungen ist stets sehr befriedigend gewesen. In den Jahren 1922, 1923, 1926 hat sie die Zahl der Eingänge überschritten; im Jahre 1927 ist sie zurückgegangen, obwohl die Zahl der Sachbearbeiter größer

war (s. unten). Die Ursache hierfür ist wohl der Umstand, daß die Sachen sich immer schwieriger gestalten, und das mag seinen Grund wieder darin haben, daß die R.F.H. in immer weitere fachverständige Kreise bringt und daß deshalb die einfachen Sachen gar nicht mehr an den R.F.H. kommen. Die Zahl der mündlichen Verhandlungen hat sich in den letzten beiden Jahren ungefähr verdoppelt. Auf etwa 45 Sachen kommt eine mündliche Verhandlung (früher auf etwa 70—100 Sachen). Es mag sein, daß die Beteiligten mehr und mehr ihr Recht, die Anberaumung der mündlichen Verhandlung zu beantragen, kennengelernt haben. Daß die Anträge der Strafgerichte aus § 433 zurückgegangen sind, hat in der Gesetzgebung seinen Grund, wie in meinem letzten Aufsatz dargestellt ist.

Über die Zeit, in der die Sachen erledigt sind, verhält sich folgende Aufstellung:

Jahr	Zahl der sachlich erledigten Sachen	Dauer vom Eingang beim R.F.H. bis zur Entscheidung in Monaten														länger	%
		bis 1	%	bis 2	%	bis 3	%	bis 4	%	bis 5	%	bis 6	%	bis 7	%		
1919	434	117	27,0	125	28,8	86	19,8	45	10,4	26	6,0	20	4,6	8	1,8	7	1,6
1920	534	193	36,1	120	22,5	79	14,8	57	10,7	35	6,5	18	3,4	12	2,2	21	3,8
1921	1570	484	30,8	327	20,8	270	17,2	190	12,1	115	7,4	58	3,7	40	2,5	86	5,5
1922	2421	494	20,4	450	19,0	363	15,0	284	11,7	245	10,1	194	8,0	110	4,5	230	11,1
1923	1643	479	29,2	318	19,4	290	17,6	173	10,5	149	9,0	79	4,9	32	1,9	123	7,5
1924	2176	1375	63,2	443	20,6	190	8,7	82	3,8	48	2,2	18	0,8	8	0,4	7	0,3
1925	2977	1295	43,5	721	24,2	463	15,6	272	9,1	121	4,1	50	1,7	23	0,8	32	1,0
1926	3426	1106	32,5	760	22,1	603	17,6	395	11,5	249	7,3	129	3,7	75	2,2	109	3,1
1927	3150	1106	35,1	728	23,1	449	14,2	280	8,9	182	5,8	152	4,9	99	3,1	154	4,9

Das Ergebnis ist günstig; es würde noch günstiger sein, wenn als Tag des Einganges in den Fällen, wo das Rechtsmittel unmittelbar beim R.F.H. eingelegt ist, der Tag angenommen würde, an dem die Sache von der Vorbehörde

zurückgekommen ist. In weniger als einem Monat wird etwa ein Drittel aller Sachen erledigt. Das Jahr 1924 ist außergewöhnlicher Art. Damals hat der R.F.H. hauptsächlich mit Rentenbankfachen zu tun gehabt, die ihrer Natur nach be-

sonders eilbedürftig und zumeist auch einfach waren. Das hat im Jahre 1923 noch nachgewirkt. Die Zahl der Sachen, die länger als 7 Monate beansprucht haben, hat in den letzten beiden Jahren zugenommen. Das kann in Zufälligkeiten seinen Grund haben. Für das Gesamtergebnis entscheidend ist, daß in den Jahren 1923/7 56%, also mehr als die Hälfte der Sachen, in zwei Monaten erledigt worden sind. Die Sachen, die durch Rücknahme des Rechtsmittels und dgl. ihre Erledigung gefunden haben, sind nicht mitgezählt.

Der Erfolg der Rechtsmittel ergibt sich aus folgender Aufstellung:

Jahr	Als unzulässig verworfen		Als un begründet zurückgewiesen		Aufgehoben und zurückverwiesen		Gesamtzahl	Erfolg des Rechtsmittelverfahrens	Fehlerhaft (%)
	als unzulässig verworfen	als un begründet zurückgewiesen	zurückverwiesen	in der Sache selbst aufgehoben					
1919	86	189	89	70	434	114	26,3		
1920	46	400	277	105	828	243	29,3		
1921	121	680	350	419	1570	594	37,8		
1922	76	1154	696	465	2421	813	33,7		
1923	59	962	314	308	1643	465	19,2		
1924	97	1409	289	381	2176	525	24,1		
1925	108	1895	516	458	2977	716	24,1		
1926	118	2132	778	404	3432	793	22,2		
1927	105	1943	694	408	3150	755	24,0		
Zusf.	816	10794	4003	3018	18631	5018	26,9		

In den ersten vier Jahren haben die Rechtsmittel mehr Erfolg gehabt als später. Das Jahr 1923 zeigt einen auffallenden Rückgang der Erfolgsziffer. Woran das liegt, läßt sich nicht sagen. Von da ab wird die Zahl aber ziemlich beständig. Sie hält sich auf etwa 24%. Auch diesmal ist, wie früher, die Hälfte der Rechtsmittel, die Zurückverweisung an eine Vorbehörde zur Folge hatten, als schließlich von Erfolg gekrönt behandelt, obwohl das nur auf Schätzung beruht. Unter Erfolg ist auch teilweiser (nicht aber ganz geringer) Erfolg verstanden. Die Aufstellung weist die Rechtsmittel der Herangezogenen und der Finanzbehörden durcheinander nach.

Über die Rechtsmittel der FinA. (Steuerstellen) und ihren Erfolg fehlt es auch jetzt noch an amtlichen Aufzeichnungen. Was ich über diese Rechtsmittel in meinem letzten Aufsatz gesagt habe, trifft noch immer im wesentlichen zu, obwohl eine gewisse Besserung (also größere Vorsicht bei Einlegung von Rechtsmitteln) festgestellt werden kann. Aus meinen persönlichen Aufzeichnungen über Sachen, die ich als Richterstatter oder Mitrichterstatter bearbeitet habe, teile ich einige Zahlen über die Rechtsmittel mit, die von Grunderwerbsteuerverfahren eingelegt sind. Es sind das zum größten Teil Kommunalbehörden (namentlich in Preußen und Sachsen), und es muß gesagt sein, daß gerade diese verhältnismäßig oft unbegründete Rechtsmittel einlegen, deren Kosten, ebenso wie die der begründeten, dem Reiche, nicht etwa den Gemeinden oder Kreisen, zur Last fallen (§ 287 RAbgD.). Die Zahlen erstrecken sich etwa auf 2 1/2 Jahre. — Von 365 Rechtsbeschwerden in Grunderwerbsteuerfällen sind 90 (24,6%) von Steuerstellen eingelegt. Darunter hatten gar keinen Erfolg 53 (davon 1 Zurücknahme des Rechtsmittels), das sind 60%. In 25 Fällen (26,7%) wurde die Sache an eine Vorbehörde zurückverwiesen. In 12 Fällen (13,3%) war ein sofortiger Erfolg zu verzeichnen. Rechnet man die Fälle der Rückverweisung zur Hälfte als Erfolg an, so ergibt sich, daß 66 (73,3%) ohne Erfolg geblieben sind, während nur 24 (26,7%) Rechtsbeschwerden sich ganz oder teilweise als berechtigt erwiesen haben. Dieses Ergebnis ist nicht gerade erfreulich.

Über die Zahl der beim RFS. bisher tätig gewesenem Mitglieder gibt die nachfolgende Übersicht Aufschluß. Dabei ist berücksichtigt, daß der Eintritt oder das Ausscheiden von Mitgliedern nicht gerade am Anfang oder am Ende des Jahres stattzufinden pflegt. Es ist deshalb ermittelt, wieviel Monate die Mitglieder innerhalb der einzelnen Jahre tätig waren. Urlaubs- und Krankheitszeiten sind selbstverständlich nicht abgerechnet. Ein Mitglied, das seine Tätigkeit beim RFS. überhaupt nicht aufgenommen hat, weil es anderweit im Reichsdienst beschäftigt war, ist nicht berücksichtigt. Die

unteren Zahlen zeigen die Durchschnittszahlen der Mitglieder, die im Jahre tätig waren:

	1918 3 Monate	1919	1920	1921	1922	1923	1924	1925	1926	1927	1928 4 Monate
Mitgliedermonate	27	120	236	320	465	467	438	422	419	465	346
Mitgliederjahre	9	10	19 1/2	26 1/2	39	39	36 1/2	35	35	39	38 1/2
Seit etwa Mitte 1925 sind auch Hilfsarbeiter (Regierungsräte) tätig. Rechnet man diese hinzu, so ergeben sich folgende veränderte Zahlen:								439	455	494	386
								36 1/2	38	41	43

Es bleibt noch festzustellen, wieviel Sachen auf jeden der richterlichen Beamten (einschl. der Hilfsarbeiter) im Durchschnitt gefallen sind. Es ergeben sich zweierlei Zahlen, je nachdem man die Präsidenten (Präsident des RFS. und SenPräf.) mitrechnet oder nicht. Die Zahl der Präsidenten ist in Spalte 3 in Klammern angegeben.

Jahr	Zahl aller erledigten Sachen	Es fanden an Richterkräften zur Verfügung	Auf jeden fallen Sachen	Auf jeden Sachberater (ohne Präsident) fallen Sachen
1919	519	9 1/3 (2)	54,6	69,2
1920	950	19 1/2 (3)	48,7	54,0
1921	1812	26 1/2 (5)	68,0	84,3
1922	2874	39 (6)	73,7	87,1
1923	2134	39 (6)	57,3	67,7
1924	2368	36 1/2 (5)	64,9	75,5
1925	3088	36 1/2 (5)	84,6	98,0
1926	3587	38 (5)	94,4	108,7
1927	3295	41 (5)	80,4	91,5

Die Aufstellung zeigt, daß die einzelnen Kräfte des RFS. in steigendem Maße in Anspruch genommen werden. Daß das Jahr 1927 verhältnismäßig ungünstig abschneidet, hat seinen Grund wohl darin, daß mit der Vermehrung der Kräfte keine Vermehrung der Senate verbunden war. Diese betrug seit Ende 1923 fünf. Auf jeden Senat kommen ein Präsident und durchschnittlich acht Beisitzer (die Hilfsarbeiter mitgerechnet). Zur Zeit sind beschäftigt:

im I. Senat, 1 Präsident,	9 Räte, 2 Hilfsarbeiter,	zuf. 12
II. " 1 " "	7 " 0 " "	8
IV. " 1 " "	6 " 0 " "	7
V. " 1 " "	7 " 1 " "	9
VI. " 1 " "	5 " 3 " "	9
zuf. 5 Präsidenten, 9 Räte, 6 Hilfsarbeiter,		zuf. 45

Über die einzelnen Steuerarten ergeben die vorstehenden Zusammenstellungen nichts. Es ist vielleicht von Wert, wenn ich einige Zahlen aus den Jahren 1925, 1926 und 1927 mitteile und für 1928 noch eine oberflächliche Schätzung:

Steuerart	Eingegangen im Jahre			
	1925	1926	1927	1928 geschätzt
Einkommensteuer einschl. Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer . . . . .	629	449	890	1400
Körperschaftsteuer . . . . .	136	89	131	200
Vermögenssteuer . . . . .	1029	737	183	140
Industriebelastungs- und Aufbringungs-gesetz . . . . .	119	7	183	120
Reichsbewertungsgesetz . . . . .	—	—	80	600
Erb-schaftsteuer . . . . .	59	62	76	80
Umsatzsteuer . . . . .	323	780	721	950
Kapitalverkehrssteuern . . . . .	149	175	145	150
Grunderwerbsteuer . . . . .	377	391	390	400
Zölle . . . . .	188	270	238	280
Verbrauchssteuern . . . . .	155	302	204	200

Man sieht, auf die Veränderung der Zahlen hatten bis 1927 großen Einfluß die EinkSt., die KörpersSt., die VermSt., die Sachen aus dem Reichsbewertungsgesetz, auch die Aufbringungsachen, ferner die Umsatzsteuer. Die Vermögensteuer wird wegen der in diesem Jahre stattfindenden Steuerveranlagung dem RFG. wieder viel Arbeit bringen. Auch die Einkommen- und Körperschaftsteuer befindet sich in stark aufsteigender Linie. Das Jahr 1929 wird namentlich auf dem Gebiete der Besitzsteuern, die der I. und VI. Sen. bearbeiten, eine wesentliche Vermehrung bringen, und besonders wird das RBewG. die Arbeitslast vergrößern. Eine Vermehrung der Senate wird sich nicht umgehen lassen, wenn nicht völliges Stocken eintreten soll. Beim I. Sen. arbeiten schon zu viele Kräfte, und der VI. Sen. wird noch weitere Kräfte bedürfen. Vermehrung der Kräfte eines Senats bedeutet aber noch lange nicht entsprechende Vergrößerung der Arbeitsleistung.

Die Geschäftsverteilung hat sich nicht wesentlich verändert.

Was die amtlich abgedruckten Entscheidungen betrifft, so rügt Bühler (ZW. 1925, 1636) nicht ohne Berechtigung ihre große Zahl. Ich hatte mitgeteilt, daß von den 2977 Entscheidungen aus dem Jahre 1925 gerade 300,

d. h. 10%, abgedruckt seien. Das ist in der Tat etwas viel. Die Zahl stellte sich für 1924 auf 215 von 2276, d. h. beinahe 10%, für 1926 auf 261 von 4326, d. h. etwa 7,6%, für 1927 auf 263 von 3150, d. h. etwa 8,3%. Hiernach ist also eine Beschränkung in der Zahl der veröffentlichten Entscheidungen eingetreten.

Bei allen vorstehenden Ausführungen ist der Große Senat nicht berücksichtigt. Seine Tätigkeit hat sich gegen früher nicht wesentlich geändert. Die Ergebnisse, so wichtig sie sachlich sind, spielen zahlenmäßig keine Rolle.

Zusammenfassend wird man sagen können, daß der RFG. zahlenmäßig eine reiche Wirksamkeit entfaltet hat. Wie seine Tätigkeit nach der sachlichen Seite zu würdigen ist, darüber ein Urteil abzugeben, ist hier nicht der Ort. Der Umfang seiner Arbeit legt jedenfalls Zeugnis ab von seiner großen wirtschaftlichen Bedeutung, und das sollte ihm als dem zweiten obersten Gerichte des Reichs mehr Beachtung sichern, als das leider zur Zeit noch der Fall ist<sup>2)</sup>.

<sup>2)</sup> RWN. Helber: DZB. 1928, 685 spricht vom Reichsgericht als dem „höchsten Gerichtshof“. Wird das noch denkbar sein, wenn das Reichsverwaltungsgericht erstet? Der RFG. ist aber schon ein Reichsverwaltungsgericht.

## Gegenwärtigen Aufgaben der Finanz- und Steuerpolitik.

Von Finanzminister a. D. Prof. Dr. v. Pistorius, Stuttgart-Tübingen.

Unter vorstehender Bezeichnung hat der Staatssekretär im Reichsfinanzministerium, Prof. Dr. Johannes Popitz, es ist schon bald ein Jahr her, einen Vortrag gehalten, der hernach im Druck erschienen ist (Verlag Quelle & Meyer in Leipzig). Die ZW. hat die Schrift, die das Heft 15 der Schriftenreihe der Weltwirtschaftlichen Gesellschaft zu Münster i. W. bildet, mir zur Besprechung übermittelt, und ich darf mit den gegenwärtigen Ausführungen diesem Auftrag zugleich nachkommen, wobei es Eulen nach Athen tragen hieße, wenn ich besondere Ausführungen zum Lobe des Schriftchens machen würde, denn das weiß nachgerade jedermann, daß was immer und über was Popitz schreibt, gut ist und von jedem Einsichtigen mit Genuß gelesen wird.

Die Besprechung kommt freilich etwas spät, darum soll es auch keine eigentliche Buchbesprechung im üblichen Sinne des Wortes sein, sondern eine Behandlung desselben Themas in Anlehnung an die Popitzschen Ausführungen, und dazu ist es nicht zu spät; denn das Thema ist heute genau so gegenwartslebendig wie damals und wird es noch lange sein — leider, denn die der Finanz- und Steuerpolitik gestellten Aufgaben sind unlösbar, weil die Übel und die Schmerzen, deren Beseitigung man durch Maßnahmen auf dem Gebiete der Finanz- und Steuerpolitik erhofft, letzten Endes gar nicht im Finanz- und Steuerwesen ihre Wurzel haben, sondern in der Art unserer dermaligen öffentlichen und privaten Wirtschaftslage und Wirtschaftsführung und weil daher, soweit die öffentlichen Körper (Reich, Länder und Gemeinden) dabei in Frage kommen, die Lösung nicht auf der Einnahmenseite, d. h. der Ordnung der zur Deckung des Bedarfes dienenden Einnahmen, sondern auf der Bedarfsseite, d. h. in der öffentlichen Ausgabenwirtschaft, liegt. Schon vor acht Jahren habe ich in der Schrift „Die deutsche Finanzwirtschaft und der Ausweg aus der Not“, erschienen 1920 bei Enke in Stuttgart, als 70. Heft der „Finanz- und volkswirtschaftlichen Zeitfragen“ unter Beibringung umfassender Zahlen- und Sachbelege gesagt:

„Unser Finanzelend kommt von dem verlorenen Krieg und seinen Folgevorgängen und hängt mit unserem Wirtschaftselend aufs engste zusammen. Und so liegt letzten Endes auch die Heilung nicht oder nur in beschränktem Maße auf dem Gebiete der Finanz- und Steuerpolitik, d. h. auf dem Gebiete, das in die Zuständigkeit des Finanzministers und der Steuergesetzgebung gehört, sondern auf ganz anderen Gebieten, die — soweit sie überhaupt von der staatlichen Tätigkeit abhängen — in die Zuständigkeit der sog. „Ausgabenverwaltungen“ (Min. des Innern und des Äußern, Arbeitsministerium, Ernährungsministerium usw.) fallen. So-

lange die Ausgabenwirtschaft des Reichs nicht eine andere wird, solange ein ungeheurer Behörden-, Beamten- und Beratungsapparat jährlich Milliarden verschlingt (und tatsächlich verschlingen muß, solange nicht ein völlig neuer Aufbau der Wirtschaft und des Staates möglich ist) solange ferner der größte Teil der Bevölkerung (in seiner Armut und seiner Not) am Staat glaubt saugen zu können, statt ihn (wozu er wirtschaftlich außerstande ist) trinken zu lassen, solange kann auch die Berufung des tüchtigsten Fachmanns und besten Steuertechnikers auf den Stuhl des Reichsfinanzministers nichts helfen. Diese Sätze bedürfen eines Beleges, der in den nachfolgenden Ausführungen gegeben werden soll.“

So habe ich damals gesagt, und der Beleg ist gegeben worden. Geändert hat sich in der Sachlage seither so gut wie nichts, weder bezüglich des Verhaltens der Bevölkerung noch der Gesetzgebung.

Ich habe in demselben Sinne wieder und wieder das Wort genommen, zuletzt im vorigen Jahre in einem Vortrag auf der Vollversammlung des Württembergischen Gemeindetages über den Finanzausgleich. Mit dem Hinweis auf die Erzberger'sche Steuerreform, die grundsätzliche Erneuerung und Umstülpung unseres Steuerverfassungsrechts durch Reichsabgabenordnung und Finanzausgleichsgesetz, woran große Hoffnungen geknüpft worden waren, konnte ich feststellen, daß als Ergebnis allgemeine Unzufriedenheit und schwere Klagen, insbes. auf Seiten der Länder und Gemeinden, mit dem weitgehenden Verlangen auf eine Wiederumkehrung der steuerstaatsrechtlichen Verhältnisse zu verzeichnen sind und die angehängte Frage: Was ist der Grund?, habe ich dahin beantwortet: „Der Grund ist, daß wir inzwischen so arm und elend geworden sind, daß wir die Mittel nicht aufbringen können, die Reich, Länder und Gemeinden nötig haben zur Deckung ihrer Ausgaben. Man verlangt vom Finanzausgleich etwas, was er nicht leisten kann. Was ist denn der Finanzausgleich? Die Aufstellung von Rechtsätzen oder einer verfassungsmäßigen Ordnung darüber, wie die drei Steuergewalten: Reich, Länder und Gemeinden in die steuerlichen Einnahmen oder Einnahmemöglichkeiten sich zu teilen haben. Durch den Finanzausgleich kann eine andere Verteilung der Steuern und Steuerquellen zwischen Reich, Ländern und Gemeinden bewirkt werden, nicht aber eine Erhöhung der Tragkraft der deutschen Wirtschaft. Wenn die Gesamtheit der wirtschaftlich möglichen Einnahmen, b. h. die Gesamtheit der von der Wirtschaft tragbaren Steuern nicht zureicht, um die Gesamtheit der Ausgaben zu decken, kann kein Finanzausgleich helfen. Wenn die Steuerkraft des deutschen

Volk ausgeschöpft ist, kann nicht mehr auf der Einnahmenseite geholfen werden, nicht durch eine andere Steuerverteilung, nicht durch die Finanzminister des Reichs, der Länder und der Gemeinden, sondern nur noch auf der Ausgabenseite, durch eine Verminderung der Ausgaben, und die liegt, wenigstens im wesentlichen, bei ganz anderen Organen, als bei den Finanzministern und Gemeindepflegern."

Es ist auch hierin inzwischen nicht anders geworden. Die weitesten Kreise, Industrie und Landwirtschaft voran, begehren den Finanzausgleich, indem sie noch immer von ihm etwas hoffen, was er nicht leisten kann. Eine eingehende und tiefeschürfende wissenschaftliche Untersuchung ist inzwischen vom kommunalpolitischen Standpunkte aus von Dr. Mulert, dem Präsidenten des Deutschen Städtetages, angestellt worden im neuen Handwörterbuch der Kommunalwissenschaften. Man ersieht daraus, wie viel und was alles der Finanzausgleich, wenn er wohlüberlegt und i. S. eines Entgegenkommens gegen die Gemeinden durchgeführt wird, leisten und bringen kann, aber man sieht zugleich, wie wenig und belanglos das ist, gegenüber den Hoffnungen und Erwartungen, die von der breiten Öffentlichkeit an den Finanzausgleich geknüpft werden. Genau so steht es auf dem übrigen Gebiete der Finanz- und Steuerpolitik.

Im Grunde führt das Studium der Popitzschen Schrift zum selben Ergebnis, so hoffnungswillig die Einstellung der Schrift auch ist. Wenn man den im einzelnen eröffneten Möglichkeiten nachgeht, kommen kleine Verbesserungen und Erleichterungen heraus, aber nichts, was unsere Gesamtlage wesentlich oder gar von Grund aus ändern und verbessern könnte.

Selbst von dem heute in der Öffentlichkeit im Vordergrund stehenden Allheilmittel der Verwaltungsreform und Verwaltungsvereinfachung, das dermalen für einige Zeit an die Stelle der Finanzausgleichshoffnungen sich gesetzt sieht, hält Popitz nicht viel. Er tritt damit nicht nur an meine Seite, sondern unter anderen, freilich wenigen, auch an die Seite v. Lilienthals und Schiffers. v. Lilienthal legt in einer kürzlich erschienenen vortrefflichen Schrift „Steuerreform als wirtschaftliche Nothilfe“ in Kap. XV „Verwaltungsreform“ S. 111/24 eingehend und schlagend dar, daß „die große Verwaltungsreform, die kommen muß“, irgendwie erhebliche Ersparnisse überhaupt nicht bringen kann. Ähnlich Schiffer, der in seinem, vor kurzem erschienenen Buche „Die deutsche Justiz, Grundzüge einer durchgreifenden Reform“ — das inhalts- und bekenntnisreiche Buch bildet gewissermaßen das politische Testament von Schiffer — zwar zahlreiche Einzelreformvorschläge macht, die zeigen, daß die allseits begehrte Verwaltungsreform zugleich eine Justizreform sein muß, im ganzen aber zu dem Ergebnis kommt, daß Justizreform und Verwaltungsreform zur Zeit nur Justizabbau und Verwaltungsabbau bedeuten können und daß die beiden Ausdrücke Justizreform und Verwaltungsreform überdies zu eng sind. „Um was es sich handelt,“ sagt Schiffer, „ist eine Erneuerung des ganzen Staatswesens.“

Schon i. J. 1919 hat übrigens Schiffer als der erste Finanzminister der deutschen Republik im Reichstag gesagt: „Jeder Versuch einer Verwaltungsvereinfachung ist bis jetzt darauf hinausgekommen, neue Stellen zu schaffen.“ Seither ist es nicht anders geworden, und es konnte nicht anders werden und kann nicht anders werden, solange die Vereinfachung und Verbilligung auf dem Wege der Organisation, d. h. der äußerlichen Staatsvereinfachung, durch eine anderweitige Behördeneinrichtung versucht wird. Die Art der Einrichtung der Verwaltung, d. h. ihre Verfassung ist im Hinblick auf die Kosten nicht ganz gleichgültig, aber von sehr untergeordneter Bedeutung gegenüber dem Umfang und Inhalt der Verwaltung. Darauf, auf die Zahl und Art der Geschäfte kommt es an. Wenn der Staat — und der heutige Staat ist ja und soll sein nicht nur ein Rechtsstaat, sondern ein Sozial- und Verwaltungsstaat — die Gebiete seiner Tätigkeit fortwährend ausdehnt, dann muß er immer teurer werden und muß er immer mehr Beamte und Behörden haben, mag er die Organisation so oder so einrichten, mehr zentralisiert oder mehr dezentralisiert. Behörden eingehen lassen kann eine tüchtige Verwaltung, die selbstverständlich keine Sinekuren hat, im wesentlichen nur durch Geschäftsabbau. Ein Geschäftsabbau aber ist nur möglich, wenn der Staat, statt dauernd

neue Gesetze zu machen, die immer neue Aufgabenkreise in seinen Tätigkeitskreis ziehen und neue Obliegenheiten ihm auferlegen, seine Tätigkeit abbaut, keine neuen Gesetze macht, die bestehenden womöglich nicht ändert oder nur i. S. des Abbaues seiner Tätigkeit und der Einschränkung seines Tätigkeitsgebietes ändert.

Das Gegenteil geschieht täglich, und zwar auf Veranlassung der weitesten Kreise und derselben Kreise, die laut über steuerliche Überlastung klagen und dringend eine Verwaltungsvereinfachung und -verbilligung begehren. Alle zusammen aber, d. h. jeder auf seinem Gebiete, begehren die Hilfe und die weitestgehende Tätigkeit des Staates, verlangen, daß er für alles das Sorge, was ihnen als wirtschaftliches oder kulturelles Bedürfnis erscheint und sind sehr erregt, wenn der Staat „versagt“, „nichts leistet“, „einen im Stiche läßt“. Die politischen Parteien fehlen dabei so wenig wie die Gewerkschaftssekretäre und die Syndici der Wirtschaftsverbände. Ich wiederhole: Wenn man vereinfacht und gepart haben will, so muß man die Ansprüche an den Staat herunterschrauben. Ob und inwieweit das wirtschaftlich und politisch möglich ist, steht auf einem anderen Blatte, aber soviel ist sicher: eine irgendwie erhebliche Vereinfachung und Verbilligung der Verwaltung ist allein auf diesem Wege, nicht durch eine Veränderung der Organisation zu erreichen. Daß die Art der Organisation nicht ganz gleichgültig ist, daß auch auf diesem Wege nebenher Vereinfachungen und Verbilligungen erzielt werden können, aber im Verhältnis zu den sachlichen eben nur solche, die finanziell nicht stark ins Gewicht fallen, habe ich schon gesagt und betone es ausdrücklich noch einmal. Aber — und damit komme ich zu etwas, das nach meiner Erfahrung fast immer übersehen wird — die durch organisatorische Maßnahmen zu erzielenden Ersparnisse vermögen immer erst in der Zukunft sich auszuwirken, für den Augenblick bedeutet jede organisatorische Änderung, auch wenn sie für die Zukunft eine Verbesserung und Verbilligung bringt, fast immer eine Verteuerung. Daher ist auch jene Feststellung Schiffers eine sich ewig wiederholende Wahrheit.

Ähnliche Gedankengänge enthält die sehr beachtenswerte Schrift des Ministerialdirektors Schlegelberger: „Zur Rationalisierung der Gesetzgebung,“ die zwar Einzelvorschläge macht, darüber hinaus aber gegen die Überzeugung an Gesetzen und gegen die Kufellosigkeit in der Rechtschöpfung sich wendet und gewissermaßen, wie es in dem ersten Heft der neuen Zeitschrift „Die Wirtschaft und das Recht“ heißt, in dem Notschrei endet: Laßt unser geltendes Recht doch endlich einmal in Ruhe.

Auf diesen Wunsch und Ratschlag kommt alles in allem auch Popitz hinaus. Nur finden sich die einschlägigen Ausführungen nicht am Ende, sondern am Anfang seiner Schrift. Er stellt da zunächst die Forderung auf, daß an der Steuer-gesetzgebung, wie sie letztlich durch die Gesetzgebung des Jahres 1925 geschaffen worden ist, wenigstens an ihrem rechtlichen und technischen Aufbau in absehbarer Zeit nichts geändert werden dürfe. Popitz hat diesen Standpunkt schon früher eingenommen und wiederholt vertreten. Er hat bei der Verabschiedung der Gesetze sogar von dem relativen Ewigkeitswerte gesprochen, der ihnen zukommen müsse. Und der tatsächliche Verlauf? Weitere Änderungsgesetze sind in den Jahren 1926 und 1927 bereits ergangen und noch weitere sind teils eingebracht, teils angekündigt.

Unter den eingebrachten Gesetzentwürfen befindet sich derjenige des Steuervereinheitlichungsgesetzes; wiederum natürlich allseitig begehrt und von denen am nachdrücklichsten, die am bittersten unter dem Steuerdruck, also mit anderen Worten, über unsere hohen öffentlichen Ausgaben klagen. Dieses Steuervereinheitlichungsgesetz besteht aus vier verschiedenen Gesetzen, Grundsteuervereinheitlichungsgesetz, Gewerbesteuervereinheitlichungsgesetz, Gebäudeversicherungsgesetz, Steueranpassungsgesetz. Vergewagtigt sich dabei irgend jemand, was dabei allein für die Ausarbeitung der Entwürfe an Personal- und Sachaufwand entsteht, ganz abgesehen von der Durchbehandlung im Reichswirtschaftsrat, Reichsrat und Reichstag und ganz abgesehen von den Kosten der Durchführung? Dazu kommt, daß sich der Vorgang sofort annähernd zwei duzendmal wiederholen müßte, weil das Steuervereinheitlichungsgesetz nur den Ländern Richtlinien vorschreibt und daher die Länder, sobald das Reichsgesetz Gesetzeskraft bekäme, die Gesetzesmaschinerie

ihre Seite in Gang setzen müßten. Ich brauche das alles nicht des Näheren auszuführen, aber das darf ich vielleicht sagen: Die erhoffte Geschäftsvereinfachung und Verwaltungsverbilligung muß schon eine recht erhebliche sein, wenn sie auch nur in zehn Jahren ihrer Anwendung die für die Neuordnung anfallenden Kosten auszugleichen imstande sein soll. Erst von dort ab würden alsdann überhaupt Ersparnisse eintreten. Wie aber, wenn die Vereinfachung letzten Endes überhaupt keine Vereinfachung und Verbilligung bedeutet? Mindestens für Württemberg würde das zutreffen, wie ich an anderem Orte nachgewiesen habe, oder wenigstens glaube, nachgewiesen zu haben. Dort habe ich auch gezeigt, daß einer der vier Gesetzeswürfe, aus denen das Steuervereinheitlichungsgesetz sich zusammensetzt, das sog. Steueranpassungsgesetz, nicht weniger als sechs verschiedene Reichssteuergesetze abändert, darunter die Reichsabgabenordnung, ein anerkannt gutes Werk, an dem gleichwohl in etwa 120 Paragraphen nunmehr Änderungen vorgenommen werden sollen. Die übrigen zur Änderung vorgesehenen Gesetze sind alle vom Jahre 1925 und hätten somit nach der Meinung von Popitz an der relativen Ewigkeitsdauer jener Gesetzgebung teilnehmen sollen. Und ein tragisches Geschick will es, daß höchstwahrscheinlich Popitz selbst zur Vertretung der neuen Gesetze berufen sein würde.

Es steht auf alle Fälle jetzt schon fest, daß auch die Reform von 1925/26 einen Abschluß nicht bedeutet, nicht einmal einen Ruhepunkt. Dafür sorgen politisch das parlamentarische System, wirtschaftlich die Armut des deutschen Volkes. Das parlamentarische System bringt in kurzen Zeitabschnitten neue Regierungen mit neuen Finanzministern. Jeder neue Finanzminister muß aber etwas Neues bringen, weil alle Wünsche und Hoffnungen bei ihm zusammenlaufen.

Die in ihrer dormaligen Höhe auf die Dauer tatsächlich unmögliche Steuerlast wird schwer empfunden, ohne doch zunächst wesentlich vermindert werden zu können, äußerlich infolge des Druckes der Entente wegen der Reparationsleistungen, innerlich infolge der öffentlichen Aufwendungen, die jeweils von deren Destinatären, die als Wählermassen maßgebend sind, als unerlässlich angesehen werden und es zum Teil auch sind. So kommt es, daß Reich, Staat und Gemeinde sich gegenseitig um die Einnahmequellen streiten im Kampfe um den „Finanzausgleich“ und die einzelnen Wirtschaft- und Berufsschichten um eine gerechtere Verteilung der Steuerlast im Verlangen nach „Steuerreformen“. Diesen Wünschen wird jeder neue Finanzminister mehr oder weniger nachgeben müssen und eine Reform wird die andere ablösen mit kleinen Mitteln und kleinen Erfolgen, die am Ganzen nichts ändern, auch nicht, wenn es sich um organisatorische und verwaltungsmäßige Vereinfachungen handelt, die, wie gezeigt, regelmäßig zunächst nur neue Geschäfte und neue Kosten verursachen. In ruhige Bahnen wird die Entwicklung des Steuerwesens erst wieder einlenken können, wenn einmal wieder der öffentliche Verbrauch und der Privatverbrauch zusammen kleiner sind als das Volkseinkommen, d. h. der Gesamtwert der Erzeugung, wenn ferner der Deutsche einmal wieder etwa einen Tag in der Woche durchschnittlich für das Ausbringen des öffentlichen Bedarfs arbeiten muß statt wie demalsten drei Tage und endlich wenn wieder eine starke Regierung vorhanden ist und vorhanden sein kann, die unabhängig von äußeren Lasten und inneren Parteilagen den öffentlichen Bedarf und seine Deckung nach sachlichen Rücksichten auf weite Sicht, unbekümmert um die Augenblicksregungen und -wünsche der Massen, regeln kann.

## Ungleiches Recht für Steuerpflichtige und Steuerverwaltung im Falle des Bekanntwerdens neuer Tatsachen und Beweismittel.

Eine dringend nötige Gesetzesergänzung.

Von Professor Dr. Bühler, Münster.

Der förmliche Steuerbescheid ist ein verhältnismäßig stark formgebundener Akt und der Abschluß eines Erkenntnisverfahrens, das sehr oft weit ausgedehnter ist, als das einem amtsgerichtlichen Urteil vorhergehende. Dem entspricht es, daß ihm eine Verbindlichkeit zukommt, die über die gewöhnliche von Verwaltungsakten, namentlich polizeilichen, hinausgeht. Man kann unbedenklich von einer Rechtskraftwirkung des Steuerbescheids sprechen, obwohl das Gesetz den Ausdruck Rechtskraft vermieden hat<sup>1)</sup> — wofür man nur beachtet, daß bei ihr, wesentlich anders als im Zivilprozeß, die Bindung der Steuerbehörde selbst an ihre Entscheidung eine ebenso große Rolle spielt, wie die Verbindlichkeit des Bescheids für den Steuerpflichtigen. Die Bindung nach diesen beiden Seiten ist nun aber ungleich stark bemessen: die Steuerverwaltung kann von ihr in sehr viel weiterem Maß zu Ungunsten des Steuerpflichtigen wieder loskommen, als umgekehrt der Steuerpflichtige zu seinen Gunsten. Das wird aus noch zu erwähnenden Gründen neuerdings immer stärker empfunden und führt zu der Frage, ob es innerhalb des geltenden Rechts Möglichkeiten gibt, dieser Ungleichheit abzuwehren, oder ob dazu Gesetzesänderung nötig ist. Wir werden sehen, daß die Frage sich in letzterem Sinne beantwortet.

Das geltende Recht in Beziehung auf die Rechtskraft der Steuerbescheide ist aus der AbgD. nicht so ganz leicht zu ersehen, weil hier die Möglichkeiten der nachträglichen Änderung eines Steuerbescheids durch die erlassende Stelle unter zwei Gesichtspunkten geregelt sind: zunächst in § 76 im Zusammenhang mit der Verbindlichkeit von Verfügungen über-

haupt. Hier ist die Regelung so getroffen, daß bei Böllen und Verbrauchssteuern nach § 76 Ziff. 1 eine formelle Rechtskraftwirkung für die Behörde selbst überhaupt nicht entsteht; sie kann von dem schon erlassenen Bescheid, auch wenn er für die Partei rechtskräftig geworden ist, später sowohl zugunsten wie zumungunsten des Steuerpflichtigen wieder abgehen; diese Möglichkeiten, die dem verhältnismäßig geringen Kognitionsverfahren bei solchen Abgabebescheiden entsprechen, wirken also wenigstens paritätisch und sind insofern nicht zu beanstanden.

Bei direkten und Verkehrssteuern ist in § 76 Ziff. 2 eine spätere Änderung zunächst einmal allgemein von der Zustimmung des Steuerpflichtigen abhängig gemacht, dann aber ist hinzugefügt, daß ein solcher Bescheid, wenn er für den Steuerpflichtigen rechtskräftig geworden sei, auch mit seiner Zustimmung nur zu seinen Ungunsten geändert werden könne. Die ratio dieser auf den ersten Blick befremdlichen Bestimmung ist offenbar die, daß der Steuerpflichtige eine Verbesserung, die er mit einem Rechtsmittel zu erstreben unterließ, nicht nachträglich dadurch soll erlangen können, daß er die Steuerbehörde veranlaßt, den Bescheid von sich aus zu ändern.

Unter der Voraussetzung der Zustimmung des Steuerpflichtigen bietet also § 76 Ziff. 2 AbgD. für die Steuerverwaltung einen sehr bequemen Weg, eine unrichtige Entscheidung in direkten oder Verkehrssteuersachen später zumungunsten des Steuerpflichtigen zu korrigieren; es hat sich in jüngster Zeit die Praxis herausgebildet, von ihm z. B. auch dann Gebrauch zu machen, wenn eine Buch- und Betriebsprüfung nachträglich eine höhere Veranlagung als gerechtfertigt erscheinen läßt. Die Zustimmung des Steuerpflichtigen zu der Abänderung zu seinen Ungunsten zu erlangen, ist nicht so schwer, als man zunächst vermuten möchte, denn die Steuerverwaltung hat als starkes Druckmittel die

<sup>1)</sup> Und zwar deshalb, weil man es vermeiden wollte, den Rechtskraftstreit des Zivilprozesses für das Steuerrecht heranzubekämpfen. Näheres über die grundsätzliche Übertragbarkeit des Begriffs auf das Steuerrecht bei Bühler, Lehrb. des Steuerrechts I S. 335 ff., 398 ff.

Möglichkeit der Neuveranlagung nach § 212, die sie ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen durchführen kann. Eine solche Neuveranlagung ist zwar für sie selbst umständlicher (und eben darum zieht sie den Weg des § 76 vor), aber für den Steuerpflichtigen ist ein neues Veranlagungsverfahren, das alle formellen Pflichten für ihn erneut aufrollen kann, auch sehr lästig, und deshalb wird er oft gegen die formlose Änderung nach § 76 nichts einwenden, wenn er sachlich seine Höhereinschätzung nicht abwenden kann.

Im einzelnen sind auch die Neuveranlagungsmöglichkeiten nach § 212 (die in gewisser Beziehung mit dem Wiederaufnahmeverfahren des Zivilprozesses auf einer Stufe stehen, ihm gegenüber aber sehr erleichtert sind) in etwas komplizierter Weise nach den verschiedenen Steuern abgestuft. Für uns genügt es, hier festzustellen, daß für die gegen spätere Änderungen verhältnismäßig am meisten gesicherten Steuern vom Einkommen und Vermögen das spätere Bekanntwerden neuer Tatsachen und Beweismittel grundsätzlich einen Neuveranlagungsgrund bildet — aber eben nur zuungunsten des Steuerpflichtigen; das ist zwar in § 212 II ABgD. nicht ganz ausdrücklich gesagt, ergibt sich aber aus § 212 I als zweifelloser Sinn der Bestimmung und wird auch nicht bezweifelt.

Als einzige allgemeine Vorschrift<sup>2)</sup>, die umgekehrt einseitig zugunsten des Steuerpflichtigen wirkt, steht demgegenüber der § 213 ABgD., wonach eine Steuerfestsetzung zugunsten des Steuerpflichtigen zu berichtigen ist, wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, aus denen sich eine ungerechtfertigte Höherbelastung ergab; auf die Tragweite dieses § 213 kommen wir noch kurz zurück.

Gewissermaßen neutral wirkt § 214 ABgD. mit seinen Berichtigungsmöglichkeiten gegenüber einem vorläufigen Steuerbescheid (und in verwandten Fällen), sofern sie im ganzen ebensowohl zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen angewandt werden können.

Neue Tatsachen und Beweismittel können also grundsätzlich zuungunsten, dagegen nicht zugunsten des Steuerpflichtigen verwertet werden. Das ist eine einseitige Regelung, und daß der von ihr betroffene Steuerpflichtige sie als höchst ungerecht empfindet, ist ohne weiteres verständlich. Offenbar ist der Gesetzgeber davon ausgegangen, daß es nur nötig sei, den Steuerfiskus gegen Benachteiligung durch Nichtberücksichtigung von Tatsachen, die zunächst nicht bekannt wurden, zu schützen, daß der Steuerpflichtige dagegen es zur Genüge verstehen werde, das zu seinen Gunsten Sprechende im Laufe des Veranlagungsverfahrens geltend zu machen. Bei dieser Annahme ist aber nicht in Betracht gezogen, wie leicht es vorkommen kann, daß ein Kaufmann bei Abgabe der Steuererklärung seine Geschäftslage in Wirklichkeit falsch beurteilt und so sein Einkommen und Vermögen höher angibt, als der Wahrheit entspricht.

Daß dem so ist, haben die Erfahrungen bei Konkursen eigentlich von jeher gelehrt. Auch in den sehr konkursreichen letzten Jahren ist immer wieder festgestellt worden, daß der Steuerpflichtige in der letzten Zeit vor dem Konkurs den Stand seines Geschäfts nicht richtig einzuschätzen vermochte, unbewußt<sup>3)</sup> seine Aktiva zu hoch bewertet und so ein zu hohes Einkommen oder Vermögen versteuert hat. Auch wenn das in noch so offenkundiger Weise geschehen war, ist damit nach geltendem Recht kein Neuveranlagungsgrund gegeben. Die Leidtragenden sind dabei in erster Linie die Konkursgläubiger, denn die dem Staat eigentlich nicht zukommenden Steuerbeträge müssen ja auf Grund des (eben deshalb so

schmerzlich empfundenen) Konkursprivilegs des Steuerfiskus aus der Konkursmasse vorweg bezahlt werden.

In den letzten Jahren ist dann auch die Buch- und Betriebsprüfung zuweilen für den Kaufmann Quelle der Erkenntnis geworden, daß er zu viel Steuern bezahlt hat. Gewiß ist die Buchprüfung zunächst nicht dazu da, für den Steuerpflichtigen günstige Umstände zu ermitteln und der von ihnen Vertretern zuweilen zu hörende Satz, der Buchprüfer sei im Grunde der beste Freund des Kaufmanns, wird im allgemeinen von den Gewerbetreibenden nur mit sehr grimmigem Lächeln vernommen, wie denn auch die Zahlen über die durch die Buchprüfung erzielten Mehrerträge, mit denen der Reichsfinanzminister immer wieder prunkt, sehr berechtigt eine andere Sprache sprechen. Aber in der Tat ist der Buchprüfer — just wie der Staatsanwalt — verpflichtet, auch die dem Objekt seines Verfahrens günstigen Umstände zu berücksichtigen. Daß er bei Bewertung von Einzelposten von der des Steuerpflichtigen zu dessen Gunsten abweicht, kommt sehr häufig vor; aber manchmal ist in der Tat auch das Gesamtergebnis, zu dem er gelangt, für den Steuerpflichtigen günstiger als dessen eigene frühere Erklärung. Und nun zeigt sich die Ungleichheit des Rechts für Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen in der Tat in einer Weise, die den Steuerzahler in helle Empörung versetzt: während die Höhereinschätzung, zu der die Buchprüfung gelangt, eine neue Tatsache i. S. von § 212 ABgD. ist, die zur Neuveranlagung mit dem Ziele der Erhöhung der Steuer führt, gibt ein gegen teiliges Ergebnis keine solche Handhabe für ein Verfahren zugunsten des Steuerpflichtigen. Wofür ein Veranlagungsverfahren von früher her noch nicht rechtskräftig abgeschlossen ist, kann die neue Tatsache noch verwertet werden, und es wird daher manchmal gut sein, mit Rücksicht auf solche Möglichkeiten das Rechtsmittelverfahren möglichst lange hinzuziehen; aber natürlich hat das seine Grenzen, zumal in der Reichsfinanzhofinstanz wegen ihrer grundsätzlichen Beschränkung auf die rechtliche Nachprüfung ein solcher Einwand nicht mehr durchschlägt. Im übrigen helfen diese neuen Tatsachen und Beweismittel nichts mehr.

Dem Steuerpflichtigen kann in solchen Fällen auch nicht etwa mit (dem oben schon berührten) § 213 ABgD. geholfen werden; zwar läßt sich diese Bestimmung auch ein klein bißchen zugunsten des Steuerpflichtigen strecken, sofern es möglich ist, der Aufsichtsbehörde bei der Aufdeckung von Fehlern, die zuungunsten des Steuerpflichtigen gemacht wurden, ein bißchen auf die Spur zu helfen<sup>4)</sup> — aber auch damit kommt man in den Fällen nicht weiter, wo die Veranlagungsbehörde nun einmal keinen Fehler begangen, sondern auf Grund des ihr vorliegenden Materials durchaus richtig entschieden hat, wenn also wirklich erst nachträglich entdeckte neue Tatsachen das Einkommen in anderem Licht zeigen.

Zu helfen ist dem Steuerpflichtigen natürlich auch nicht mit den Erstattungsbestimmungen. Auch wenn wir die in §§ 127 ff. ABgD. bis jetzt noch fehlende Generalklausel des Inhalts: „was jemand an Steuern zu viel gezahlt hat, muß er zurückerhalten“, schon hätten<sup>5)</sup> — so müßte dabei doch immer die Einschränkung bleiben: „es sei denn, daß die Zahlung auf Grund eines rechtskräftig gewordenen Steuerbescheids geschah“.

So bleibt zwar für extreme Fälle gewiß der Weg des § 108 ABgD., aber damit kann sich der Steuerpflichtige wirklich nicht begnügen, wir müssen vielmehr in der Tat von

<sup>4)</sup> Wenn sich also z. B. in einer Bilanz, die einer Besteuerung zugrunde lag, ein Berechnungsfehler findet, durch den der Steuerpflichtige benachteiligt wurde, so kann der Steuerpflichtige, wenn er später diesen Fehler entdeckt, die Aufsichtsbehörde auf ihn aufmerksam machen, eine Nachprüfung des Falls veranlassen und so den § 213 sich zugute kommen lassen. Ein praktischer Steuerberater teilt mir mit, daß er mit einem solchen Verfahren bei einem Fiskus, durchgedrungen sei, während allerdings in der parallel gehenden Gewerbesteuerfrage der Gewerbesteuerberufungsausschuß, für den diese Bestimmungen eigentlich analog gelten, es abgelehnt habe, einem solchen Antrag stattzugeben. Einen Anspruch darauf wird man aus § 213 in der Tat auch nicht ableiten können.

<sup>5)</sup> Darüber, daß wir sie bis jetzt nicht haben, und daß auch die Rechtsprechung des RFH. hier nicht alle Lücken auszufüllen vermochte, vgl. mein Lehrbuch I S. 236 ff.

<sup>2)</sup> Eine Sondervorschrift dieser Art stellt dar § 36 ErbSchStG., wonach die spätere Entdeckung von zunächst übersehenen ErbSchäftsverbindlichkeiten zu einer Berichtigung des Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen führen kann. Anwendungsfall: RFH. v. 19. Juni 1928 (vgl. Wiedergabe dieser Entsch. nebst Anm. von mir JW. 1928, 2298).

<sup>3)</sup> Daneben ist natürlich auch der Fall zu berücksichtigen, daß jemand bewußt — namentlich um seinen Kredit nicht zu schädigen — bei schlechtem Geschäftsstand diesen als besser angibt und daraus steuerliche Konsequenzen ziehen läßt. Das Bedürfnis, in diesem Fall abzuwehren, ist mindestens weniger groß.



einer Lücke im Gesetz sprechen, die zu schließen Pflicht des Gesetzgebers ist. Denn wenn der Staat so enorme Steuerpflichten auferlegt und bei ihrer Durchführung immer wieder an die Steuermoral des einzelnen appelliert, so darf er nicht lange eine Regelung dulden, die mit einigem Recht als Mangel an Steuermoral auf seiner Seite ausgelegt wird.

Man wird diese Gesetzesänderung nicht auf die Neugestaltung der ganzen Abg.D. verschieben dürfen, für welche die Zeit so lange auf alle Fälle nicht gekommen ist, als wir noch nicht wissen, wie die Landes- und Gemeindesteuern endgültig geordnet werden, sondern so wie die neue Ara der Buch- und Betriebsprüfung durch eine Novelle zu § 162 Abg.D. i. F. 1925 gebracht wurde, wäre auch diese Ergänzung für sich zu schaffen. Eine ganz gute Gelegenheit stellt die Verlängerung des Steuerermilderungsgesetzes dar, die in erster und zweiter Lesung bereits beschlossen, vom Reichstag nach seinem Wiederauftreten im Oktober d. J. sehr bald verabschiedet werden wird; denn in die Gesamttenenz dieses Gesetzes paßte eine Be-

stimmung der hier vorgeschlagenen Art offenbar. Es wäre in ihr also vorzusehen, daß für einen näher noch abzugrenzenden Kreis von Steuern, jedenfalls aber für die Steuern vom Einkommen und Vermögen, auf Grund neuer Tatsachen und Beweismittel eine Neuveranlagung auch zugunsten des Steuerpflichtigen stattfinden kann; gegen eine Begrenzung dieser Möglichkeit, etwa auf die allgemeine Verjährungsfrist bei diesen Steuern (5 Jahre), wäre nichts einzuwenden.

Die Ungerechtigkeit der jetzigen Regelung, die bei der strengen Durchführung der Buchprüfung immer häufiger zutage tritt, wirkt auf die Gewerbetreibenden sehr hart, wie u. a. manche Artikel in der Tagespresse erkennen lassen; sie sind aber auch von den Buchprüfern selbst als sehr mißlich empfunden. Reichstag und Regierung würden sich also der Notwendigkeit einer solchen Gesetzesergänzung kaum verschließen können. Da aber die Regierung die Initiative zu ihr wohl nicht so leicht ergreifen wird, wäre es Sache jener Reichstagsparteien, die sich der Nöte der Wirtschaft besonders annehmen, hier mit einem Initiativantrag vorzugehen.

## Die Durchführungsbestimmungen zur Steuerlichen Behandlung des beschlagnahmten deutschen Eigentums in den Vereinigten Staaten von Amerika.

Von Rechtsanwalt Dr. Friedrich Carl Sarre, z. B. Washington, D. C.

Die steuerliche Behandlung des in den Vereinigten Staaten beschlagnahmten deutschen Eigentums ist in Sektion 24 des trading with the enemy act (Gesetz über den Handel mit dem Feinde) und ergänzend in Sektion 18 des settlement of war claims act of 1928 (Gesetz über die Regelung der Kriegsansprüche) geregelt. Die von den Interessenten seit langem erwarteten Durchführungsbestimmungen zu diesen Vorschriften sind am 21. Juni 1928 vom Schatzamt erlassen worden. Sie beziehen sich nur auf Bundessteuern. In die folgende Untersuchung werden daher die Staats- und Gemeindesteuern, denen das beschlagnahmte deutsche Eigentum unterworfen ist, nicht einbezogen, zumal sie vielfach schon gezahlt sind und keinen Anlaß zu Erörterungen mehr geben.

Der Inhalt der Durchführungsbestimmungen zerfällt in drei Teile:

In Teil I (Art. I und II) ist der Umfang beschrieben, in dem das beschlagnahmte Eigentum zur Begleichung von Steuerschulden herangezogen werden kann.

In Teil II (Art. III und IV) wird die Berechnung und Zahlung der Steuern behandelt.

Teil III (Art. V bis VIII) enthält Ausführungsbestimmungen zu den drei in Sektion 18 des Kriegsanspruchsgesetzes den deutschen Eigentümern gewährten „Steuerwohlthaten“.

### Teil I.

Der deutsche Eigentümer haftet mit seinem in den Vereinigten Staaten beschlagnahmten Eigentum nicht nur für alle amerikanischen Steuern, die auf dieses Eigentum während der Zeit der Beschlagnahme gelegt worden sind, sondern auch

a) für Steuern, Steuerzinsen und Steuerstrafen, die vor der Beschlagnahme hinsichtlich des beschlagnahmten Vermögens fällig geworden sind, und

b) für Steuern, Steuerzinsen und Steuerstrafen, denen der Eigentümer hinsichtlich seines nicht beschlagnahmten Eigentums unterworfen ist.

Mit anderen Worten: die amerikanische Bundessteuerbehörde will sämtliche Steuerschulden eines deutschen Eigentümers aus seinem in den Vereinigten Staaten beschlagnahmten Eigentum decken.

Der Alien Property Custodian wird jedoch zunächst das beschlagnahmte Eigentum nur hinsichtlich der Steuern verlangen, die während der Zeit der Beschlagnahme und bezüglich des beschlagnahmten Vermögens fällig geworden sind, es sei denn, daß er von Tatsachen Kenntnis erhält, die eine Veranlagung auch bezüglich anderer oben unter a und b gedachter Steuern rechtfertigen (Art. III i. a. D.). Über derartige Tatsachen soll der Alien Property Custodian durch das in Artikel III f. a. a. D. vorgeschriebene Affidavit unterrichtet wer-

den, in dem der deutsche Eigentümer zur endgültigen Berechnung der Steuer angeben muß, ob er Einkommen in den Vereinigten Staaten (from sources within the United States) bezogen hat, das nicht vom Alien Property Custodian vereinnahmt worden ist.

Personen, die im Zeitpunkt der Beschlagnahme ihres Vermögens amerikanische Staatsangehörige waren, werden vom Alien Property Custodian steuerlich nicht veranlagt. Sie erhalten ihr Eigentum zurück, und es bleibt den amerikanischen Steuerbehörden überlassen, sich mit ihnen auseinanderzusetzen (Art. II c. a. a. D.).

### Teil II.

Die Berechnung der Steuern (computation of taxes) erfolgt nach den Steuergesetzen und Steuerausführungsbestimmungen, die jeweils in dem Jahre in Kraft waren, in dem die Steuerschuld entstand.

Es handelt sich um die Bundes Einkommen- und Erbschaftsteuer, sowie um die Besteuerung von Gewinnen, die der Alien Property Custodian durch Liquidation von beschlagnahmtem Eigentum erzielt hat (taxes on gain from sales by the Alien Property Custodian).

Die vorstehend erwähnten Steuern sind in den amerikanischen Bundessteuergesetzen von 1917, 1918, 1924, 1926 und 1928 geregelt. Ohne diese außerordentlich komplizierten Steuervorschriften ist es nicht möglich, den Schlüssel zur Errechnung der Steuerbeträge zu finden, um die die freigegebenen Vermögenswerte im einzelnen gekürzt werden, da die Durchführungsbestimmungen keine Steuerfakten enthalten.

Die deutschen Interessenten brauchen sich jedoch um die Berechnung der Steuerbeträge zunächst nicht zu kümmern, vielmehr wickelt sich das Veranlagungsverfahren wie folgt ab:

Zunächst wird für jede beschlagnahmte Vermögensmasse im Büro des Alien Property Custodian eine vorläufige Steuerberechnung (tentative computation) aufgestellt, ohne daß es eines dahingehenden Antrages oder einer Steuererklärung seitens des Eigentümers bedarf. Die Besonderheit dieser vorläufigen Berechnung liegt darin, daß das Bruttoeinkommen, der Bruttogewinn oder der Bruttonachlaß, die zu versteuern sind, als Nettoeinkommen, Nettogewinn und Nettosachlaß der Berechnung zugrunde gelegt werden, so daß alle Abzüge, Steuerbefreiungen usw., die dem Eigentümer auf Grund der amerikanischen Steuergesetze zugute kommen, unberücksichtigt bleiben.

Der sich auf Grund dieser vorläufigen Berechnung ergebende Betrag wird vom Alien

Property Custodian zurückbehalten, im übrigen wird das Eigentum freigegeben.

An Stelle der vorläufigen Steuerberechnung kann jedoch der Alien Property Custodian sogleich eine endgültige Steuerberechnung aufmachen, wenn entweder der deutsche Eigentümer oder der Alien Property Custodian den Commissioner of Internal Revenue schriftlich benachrichtigt, daß er es vorzieht, die Freigabe des Eigentums bis zur endgültigen Berechnung der zu entrichtenden Steuern zurückzustellen, oder wenn der Commissioner of Internal Revenue der Auffassung ist, daß eine endgültige Steuerberechnung die Freigabe des Eigentums nicht verzögern wird. Ein solcher schriftlicher Antrag des deutschen Eigentümers wird sich in allen einfach liegenden Fällen empfehlen, wo es möglich ist, sofort eine endgültige Steuerberechnung aufzustellen. Die endgültige Berechnung wird in diesen einfachen Fällen voraussichtlich ohne besonderen Antrag vom Alien Property Custodian vorgenommen werden, zumal hinsichtlich der 2000 \$ nicht übersteigenden Trusts, soweit hier überhaupt eine Veranlagung zu erfolgen hat.

Für schwierige Fälle, in denen weder eine vorläufige noch eine endgültige Steuerveranlagung innerhalb von zwei Monaten seit dem Tage, an dem der Alien Property Custodian mit der Bearbeitung des betreffenden Trusts begonnen hat, erfolgen kann, sieht Art. IV d a. a. D. folgendes Verfahren vor:

Vorausgesetzt, daß der Alien Property Custodian es für ratsam hält, die Freigabe nicht mehr hinauszuschieben, bis eine Steuerveranlagung möglich ist, wird das Eigentum freigegeben, wenn der Eigentümer dem Commissioner of Internal Revenue in Baltimore hinsichtlich der Steuerschuld Sicherheit leistet. Diese Sicherheitsleistung erfolgt durch Ausstellung eines Bond. Der Bond muß auf den Betrag lauten und mit den Sicherheiten ausgestattet sein, wie es der Commissioner of Internal Revenue verlangt. Als Sicherheiten kommen Wertpapiere oder Bürgschaftserklärungen von Surety Companies in Betracht. Die geleisteten Sicherheiten werden mit Zahlung der endgültig errechneten Steuer frei.

Das vorstehend geschilderte Verfahren wird meines Erachtens in den seltensten Fällen praktisch werden, da fast immer eine vorläufige Steuerveranlagung möglich sein wird und mit der Stellung des Bond erhebliche Kosten verbunden sein dürften.

Die endgültige Steuerveranlagung erfolgt nicht, bevor der Eigentümer das oben bereits erwähnte in Art. III f a. a. D. näher bezeichnete Affidavit abgegeben hat. In diesem Affidavit hat der Eigentümer eidesstattlich zu versichern, daß er kein anderes Einkommen in den Vereinigten Staaten (from sources within the United States) bezogen hat als das vom Alien Property Custodian in Empfang genommene Einkommen. Hat er auch anderes Einkommen bezogen, so müssen der Betrag, das Steuerjahr und alle Einzelheiten einer hinsichtlich dieses Einkommens eventuell schon abgegebenen Steuererklärung und Steuerzahlung in der eidesstattlichen Versicherung angegeben werden.

Einer besonderen Behandlung bedarf die Frage der Erbschaftsteuer.

Die vorläufige Berechnung dieser Steuer erfolgt wie die Berechnung der übrigen Steuern, ohne daß der Steuerschuldner formelle Erklärungen abzugeben hat. Doch steht zu befürchten, daß vorläufige Erbschaftsteuerberechnungen vom Alien Property Custodian kaum vorgenommen werden können oder unangemessen hoch ausfallen werden. Denn die Veranlagung zur Erbschaftsteuer kann nur erfolgen, wenn der amerikanischen Steuerbehörde auch die Höhe der in Deutschland befindlichen Nachlastteile bekannt ist, da sich die Erbschaftsteuerföge nach dem gesamten Umfang des Nachlasses berechnen, wemgleich nur der in den Vereinigten Staaten befindliche Teil des Nachlasses steuerpflichtig ist.

Aus diesem Grunde vermutlich kann gemäß Art. III g a. a. D. die endgültige Veranlagung zur Erbschaftsteuer nur auf Grund einer vom Steuerschuldner abzugebenden formellen Steuererklärung erfolgen, wie sie in Amerika üblich ist. Das oben näher bezeichnete Affidavit genügt hier nicht.

Der Alien Property Custodian ist berechtigt, den auf Grund der vorläufigen Steuerberechnung festgestellten

Steuerbetrag aus Mitteln des beschlagnahmten Eigentums an die Steuerbehörde abzuführen. Ergibt sich bei der endgültigen Veranlagung, daß der Eigentümer zu hoch veranlagt worden ist, so wird ihm die Differenz zwischen vorläufiger und endgültiger Veranlagung gutgeschrieben oder zurückgezahlt, ohne daß er einen Erstattungsanspruch (refund claim) zu erheben braucht. Es empfiehlt sich jedoch für diejenigen, die sich durch vorläufige Steuerveranlagungen verletzt glauben, refund claims einzureichen, da vom Tage der Steuerzahlung ab die nach dem Bundes Einkommensteuergesetz von 1928 geltende zweijährige Verjährungsfrist zu laufen beginnt. Findet innerhalb dieser Frist keine endgültige Berechnung durch den Alien Property Custodian statt, oder wird kein refund claim vom Steuerschuldner eingereicht, so wird die vorläufige Veranlagung unanfechtbar.

Ein großer Teil der deutschen Eigentümer ist steuerlich bereits veranlagt worden. So sind insbes. im März 1924 aus den der Verwaltung des Alien Property Custodian unterliegenden Vermögen außerordentlich hohe Steuerbeträge an die amerikanischen Steuerbehörden abgeführt worden, und zwar vielfach auf Grund zu hoher Veranlagungen insbes. hinsichtlich der oben bezeichneten Steuern auf Liquidationsgewinne. Nun wird zwar nach Art. III c a. a. D. jede bisher erfolgte Steuerveranlagung als vorläufige Veranlagung angesehen. Sie unterliegt der Nachprüfung jedoch nur insoweit, als nicht die mit dem Steuerzahlungstage beginnende Verjährungsfrist für Erstattungsansprüche abgelaufen ist. Soweit daher den im März 1924 unterlaufenen Steuererträgen bisher nicht durch Erhebung von Erstattungsansprüchen begegnet worden ist, sind die damals vorgenommenen Veranlagungen unanfechtbar geworden, da die nach den Bundes Einkommensteuergesetzen von 1921 und 1924 geltende vierjährige Verjährungsfrist im März 1928 abgelaufen ist. Doch können auch hinsichtlich dieser unanfechtbar gewordenen Veranlagungen die in Sektion 18, Subsektion c und d des Kriegsanspruchsgesetzes gewährten, unten noch zu besprechenden Steuermohltaten beansprucht werden.

Vielfach sind die deutschen Eigentümer steuerlich noch nicht veranlagt worden, weil der Alien Property Custodian noch keine Steuererklärung für sie abgegeben hat. Die Veranlagungen können jedoch noch vorgenommen werden, da die Verjährungsfrist erst vom Tage der Steuererklärung ab gegen die Steuerbehörde zu laufen beginnt.

### Teil III.

#### a) Die Steuermohltat der Sektion 18,

#### Subsektion c des Kriegsanspruchsgesetzes.

Subsektion c behandelt die Veranlagung zur Besteuerung der oben erwähnten Gewinne, die bei Verkäufen von beschlagnahmtem Eigentum seitens des Alien Property Custodian erzielt worden sind. Die Sätze für diese Kapitalgewinnsteuer waren nach den allgemeinen Steuergesetzen, die in den Jahren 1918—1921 in Kraft waren und deshalb für die Besteuerung von Liquidationserlösen fast in allen Fällen maßgebend sind, außerordentlich hoch. Die Bestimmung der Subsektion c will den deutschen Eigentümern, soweit sie von 30% übersteigenden Kapitalgewinnsteuerfögen betroffen wurden, eine Vergünstigung gewähren. Diese Gewinne sollen aus dem übrigen Einkommen des betroffenen Eigentümers ausgefondert und mit dem Einheitsfuß von 30% versteuert werden, falls der Eigentümer bis zum 10. Sept. 1928 einen dahingehenden Antrag beim Collector of Internal Revenue, Baltimore, Md., oder seinem Vertreter im Büro des Alien Property Custodian stellt.

Der Alien Property Custodian hat nach Art. VIII a a. a. D. zu vermuten, daß die Interessenten von dem ihnen nach Subsektion c zustehenden Rechte Gebrauch machen werden und hat daher diese Bestimmung bei seiner vorläufigen Steuerberechnung bereits zu berücksichtigen. Wird eine solche vorläufige Steuerberechnung unter Berücksichtigung der Subsektion c vor dem 10. Sept. 1928 vorgenommen, so ist die Frist damit gewahrt (Art. Va a. a. D.).

Die Gefahr der Fristveräumung ist daher gering, zumal wahrscheinlich nur wenige Eigentümer an der Steuermohltat der Subsektion c interessiert sind. Liquidationsgewinne physi-

cher Personen sind erst von ungefähr 100 000 \$ an mit 30% übersteigenden Sätzen veranlagt worden. Für Gesellschaften usw. ist zwar nur im Einzelfalle feststellbar, ob Subsektion c eine Vergünstigung gewährt, da die Steuerfäße sich mit dem Verhältnis ändern, in dem die Gewinne zum Kapital der Gesellschaften standen. Doch hier sind 30% übersteigende Steuerfäße oft auf falsche Veranlagungen zurückzuführen. Diese Steuererföße sind durch zahlreiche mit Erfolg durchgeführte refund claims bereits beseitigt worden, so daß die Sätze meist unter 30% liegen.

#### b) Die Steuerwohlthat der Sektion 18, Subsektion d des Kriegsanspruchsgesetzes.

Die Bestimmung der Subsektion d gewährt den deutschen Eigentümern folgende steuerlichen Vorteile:

Die Steuer auf Liquidationsgewinne wird zurückgezahlt oder nicht erhoben, wenn der Eigentümer den ihm freigegebenen Liquidationserlös sofort (forthwith) nach Freigabe und in gutem Glauben (in good faith) wieder in Vermögensgegenständen anlegt, die den seinerzeit vom Alien Property Custodian liquidierten Vermögensgegenständen ähnlich oder diesen Gegenständen hinsichtlich ihres Verwendungszweckes oder ihres Gebrauches verwandt sind (similar or related in service or use to the property sold or exchanged by the Alien Property Custodian), oder wenn der Eigentümer die Kontrolle über eine Gesellschaft erwirbt, die solche Vermögensgegenstände besitzt. Um diese Kontrolle ausüben zu können, muß er mindestens 80% aller stimmberechtigten Aktien (voting stock) und 80% aller übrigen Aktiengattungen der Gesellschaft erwerben.

Doch wird die Besteuerung nur aufgeschoben, wenn der Eigentümer später die Vermögenswerte, in denen er den freigegebenen Liquidationserlös in der vorstehend geschilderten Weise neu angelegt hat, wieder mit Gewinn veräußert. Die Steuer wird dann nach dem Betrage berechnet, der die Differenz zwischen dem Veräußerungswert der Neuanlage und dem Kostenwert des ursprünglich liquidierten Vermögensgegenstandes darstellt. Es finden hingegen die zur Zeit der Neuanlage geltenden Steuer Gesetze Anwendung. Der Steuersatz für Liquidationsgewinne beläuft sich zur Zeit auf 12%, liegt also erheblich unter den in den Jahren 1918 bis 1922 geltenden Sätzen.

Die praktische Anwendung der Subsektion d bereitet außerordentliche Schwierigkeiten.

Es fragt sich zunächst, was von der Steuerbehörde als Neuanlage „similar or related in service or use to the property sold or exchanged“ angesehen wird.

Die Ausführungsbestimmungen geben keine Definition. Auch die vorliegende Rechtsprechung erteilt keinen Aufschluß.

Die mit den zuständigen Stellen stattgehabten Besprechungen haben ergeben, daß nur durch Entscheidung des Einzelfalles klargestellt werden kann, ob eine geplante Neuanlage die Steuerbegünstigung zur Folge hat. Die zuständigen Stellen haben daher folgendes Verfahren vorgeschlagen.

Der Eigentümer, der von der Steuerwohlthat der Subsektion d Gebrauch machen will, setzt sich zunächst mit dem Beamten des Commissioner of Internal Revenue im Büro des Alien Property Custodian in Verbindung und bittet ihn um Auskunft, ob die von ihm geplante Neuanlage des Liquidationserlöses den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen würde.

Hat der Eigentümer vom Commissioner of Internal Revenue die Antwort erhalten, daß die geplante Neuanlage die Vergünstigung der Subsektion d zur Folge haben würde, so bestehen drei Möglichkeiten:

1. Der Eigentümer legt den freigegebenen Liquidationserlös sofort nach Freigabe in der mit dem Commissioner of Internal Revenue vereinbarten Weise an und reicht fristgerecht, d. h. innerhalb von sechs Monaten nach Freigabe des Liquidationserlöses den Antrag auf Rückerstattung der bezahlten Gewinnsteuern ein.

2. Der Eigentümer zieht es vor, die Neuanlage noch nicht sofort nach Freigabe vorzunehmen. Für diesen Fall gewährt

ihm das Gesetz die Möglichkeit, den freigegebenen Liquidationserlös in den Vereinigten Staaten als sog. „replacement fund“ (Wiederanlagefond) bei einer Bank zu deponieren. Der Antrag auf Errichtung eines replacement fund ist innerhalb der oben bezeichneten Frist von sechs Monaten nach Freigabe des Liquidationserlöses zusammen mit dem unter 1 bezeichneten Erstattungsanspruch zu stellen und wird nur bewilligt, wenn der Eigentümer dem Commissioner of Internal Revenue einen Bond ausstellt. Für diesen Bond muß eine „Surety Company“ Bürgschaft leisten. Es kommen nur „Surety Companies“ als Bürgen in Betracht, die in einer vom Secretary of the Treasury geführten Liste aufgeführt sind, d. h. die größeren und bedeutenderen Gesellschaften.

Bond und Bürgschaft dienen dem Commissioner als Sicherheit für den Fall, daß der replacement fund nicht gesetzesgemäß neu angelegt wird, also die Rückerstattung der Gewinnsteuer zu Unrecht erfolgt ist.

Die geleisteten Sicherheiten werden mit dem Zeitpunkt frei, in dem eine Neuanlage des replacement fund „similar or related in service or use to the property sold or exchanged“ erfolgt.

Ist der Antrag auf Anlegung eines replacement fund bewilligt, so wird die Gewinnsteuer zurückerstattet oder nicht erhoben.

3. Die Gewinnsteuer kann unter Umständen dem Eigentümer schon zugleich mit der Freigabe des Liquidationserlöses zurückerstattet werden, wenn der Eigentümer die unter 1 und 2 erwähnten Anträge sofort einreicht, in seinem refund claim verspricht, den Liquidationserlös sofort nach Freigabe gesetzesmäßig neu anzulegen oder als replacement fund zu deponieren und dem Commissioner of Internal Revenue die unter 2 näher bezeichneten Sicherheiten leistet. Auch hier werden die Sicherheiten frei, wenn die Neuanlage gesetzesmäßig erfolgt ist.

Es wird sich nur im Einzelfalle beurteilen lassen, ob es für den Eigentümer empfehlenswert ist, von der Vergünstigung Gebrauch zu machen.

Das Verfahren wird wenig Schwierigkeiten bereiten, wenn Rohstoffe, z. B. Tabak oder Baumwolle vom Alien Property Custodian mit steuerbarem Gewinn veräußert worden sind. Meistens werden die Interessenten diese Rohstoffe wieder benötigen. Die vom Gesetz geforderte Wiederanlage des Liquidationserlöses entspricht hier daher einem wirtschaftlichen Bedürfnis.

Ist hingegen Aktien- oder Obligationenbesitz liquidiert worden, so wird sich das Erfordernis der gleichen oder ähnlichen Wiederanlage häufig schwer mit den Interessen des Eigentümers in Übereinstimmung bringen lassen.

#### c) Die Steuerwohlthat der Sektion 18, Subsektion e des Kriegsanspruchsgesetzes.

Subsektion e befreit den Steuerpflichtigen für die Zeit der Beschlagnahme seines Eigentums von Zinszahlungen (interest) oder Steuerstrafen (civil penalties), die wegen verspäteter Steuerzahlung auf Grund der Steuer Gesetze fällig geworden sind. Der Antrag auf Rückerstattung solcher Zinsen oder Strafen ist bis zum 10. Sept. 1928 zu stellen, und zwar nur dann, wenn Zinsen oder Strafen wegen verspäteter Abführung der Steuern vom Alien Property Custodian oder den Steuerpflichtigen an den Collector of Internal Revenue tatsächlich gezahlt worden sind. Solche Zahlungen sind aber in keinem Falle erfolgt. Der Ablauf dieser Frist ist daher für die deutschen Eigentümer praktisch bedeutungslos. Die Bestimmung enthält jedoch einen versteckten außerordentlich großen Vorteil zugunsten der Vereinigten Staaten. Auf die von den deutschen Eigentümern mit Erfolg durchgeführten Steuererstattungsansprüche hat der Commissioner of Internal Revenue in erheblichem Umfange Steuerzinsen zu zahlen. Diese Zinsen sind auf Grund von Subsektion e nunmehr zurückzuzahlen, selbst wenn die refund claims abgeschlossen sind. Auf noch schwebende refund claims werden vom Commissioner keine Steuerzinsen mehr gezahlt.

## Kleinere Aufsätze.

### **Kann der Angehörige eines freien Berufes unter Hinweis auf sein Berufsgeheimnis sich weigern, dem vom Finanzamt beauftragten Beamten Bücher und sonstige Aufzeichnungen vorzulegen?**

Da der Angehörige eines freien Berufes eine Tätigkeit i. S. des § 1 Nr. 1 UmfStG. ausübt, nämlich Leistungen gegen Entgelt, unterliegt er gem. § 14 UmfStG. der Steueraufsicht.

Die Steueraufsicht erstreckt sich auf die gesamte berufliche Tätigkeit, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung ist; sie kann sowohl gelegentlich der Ermittlungen über die Richtigkeit einer Steuererklärung sowie auch unabhängig von einem bestimmten Steuerermittlungsverfahren im Laufe des Jahres vorgenommen werden.

Die Steueraufsicht kann ausgeübt werden durch eine Nachprüfung der gesamten Unterlagen im Wege einer ordnungsmäßigen Buchprüfung, sie kann sich aber auch auf Einzelfeststellungen, namentlich soweit es sich um die sog. Nachschau handelt, beschränken.

Bei den Angehörigen der freien Berufe erstrecken sich die Feststellungen vornehmlich darauf, ob die Bestimmung des § 13 UmfStG. beachtet ist, derzufolge die Steuerpflichtigen verpflichtet sind, zur Feststellung der Entgelte Aufzeichnungen zu machen. Insbes. kann das FinA. gem. § 162 AbgD. in derartigen Fällen prüfen, ob die Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden.

Zweifelhaft war nun bisher vielfach der Umfang der den Angehörigen der freien Berufe obliegenden Verpflichtung, dem die Steueraufsicht ausübenden Beamten Unterlagen vorzulegen. Genügt es z. B., wenn dem Beamten das Einnahmebuch vorgelegt wird oder müssen ihm auf Anfordern auch sämtliche übrigen Bücher, Aufzeichnungen und Unterlagen vorgelegt werden, soweit sie für die Ermittlung der umsatzsteuerpflichtigen Entgelte von Bedeutung sind? Kann insbes. in derartigen Fällen ein Arzt oder ein Rechtsanwalt ein derartiges Ersuchen unter Berufung auf die Schweigepflicht ablehnen, zumal ja auch die Abgabenordnung im § 179 ausdrücklich bestimmt, daß Ärzte und Rechtsanwälte die Auskunft über das Verweigern dürfen, was ihnen bei Ausübung ihres Berufes anvertraut ist?

Bisher lag über einen Tatbestand dieser Art lediglich ein Urteil des RfG. vor, das sich mit der Rechtmäßigkeit der Weigerung eines Rechtsanwaltes befaßte, dem die Steueraufsicht vornehmenden Beamten unter Berufung auf seine Schweigepflicht die Handakten auszuhändigen (RfG. 17, 313, Ur. v. 13. Nov. 1925, V A 272).

Die Entsch. erkennt die Weigerung nicht als rechtmäßig an. Sie betont, das im § 179 AbgD. gewährte Recht der Auskunftsverweigerung beruhe auf ganz anderen gesetzgeberischen Gründen wie die Vorschrift über die Steueraufsicht. Durch die Vorschriften über die Steueraufsicht würden gewissen Personen besondere Pflichten auferlegt, damit die Steuerbehörde zu einer dem Gesetz entsprechenden Besteuerung gelangen könne. Der § 198 AbgD. bestimme ausdrücklich, daß die Steuerpflichtigen den FinA. jede Auskunft und Nachweisung zu erteilen hätten, deren sie für die Prüfung bedürften, und daß sie ihnen alle für die Prüfung in Betracht kommenden Schriftstücke vorzulegen hätten.

Eine Ausnahme sehe das Gesetz für solche Personen, die nach anderer Richtung hin das Berufsgeheimnis zu wahren berechtigt und verpflichtet seien, nicht vor. Was im Einzelfall vorzulegen sei, darüber habe das FinA. nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden.

Nunmehr hat der RfG. in einer Entsch. v. 28. Mai 1928, V A 384/28 (RSBl. 1928, 191), ausdrücklich auch hinsichtlich des Umfangs der Vorlegungspflicht der Ärzte dahin entschieden, was in der oben besprochenen Entsch. betr. der Vorlegungspflicht der Rechtsanwälte ausgeführt sei, habe entsprechend auch für Ärzte zu gelten; insbes. gelte das in dieser Entsch. hinsichtlich der Ausübung der Steueraufsicht, vor allem der steuerlichen Nachschau und des Rechts der Auskunftsverweigerung Gesagte auch für die Ärzte. Der RfG. betont dann auch in dieser Entsch. nochmals, das Recht der Steueraufsicht werde insbes. auch nicht bei Ärzten durch § 300 StGB. eingecngt; diese Vorschrift stelle nur das unbefugte Preisgeben von Berufsgeheimnissen unter Strafe. Voraussetzung der Zulässigkeit der Anordnung des FinA. sei nur, daß sie sich gem. § 6 AbgD. im Rahmen von Recht und Billigkeit halte. So biete in dem zur Erörterung stehenden Falle die Vorlegung des Einnahmebuches allein keine Gewähr dafür, daß die vereinnahmten Entgelte

in demselben richtig und vollständig aufgezeichnet seien. Zweck der Nachprüfung der Richtigkeit des Einnahmebuches werde sich nicht umgehen lassen, auf die sonstigen Einnahmen des Arztes, welche Aufschluß über den Umfang seines ärztlichen Berufes gäben, zurückzugreifen.

Auf Grund gleichartiger Erwägungen hat dann ferner im Ur. v. 20. Jan. 1928, V A 604/27 der RfG. hinsichtlich der Vorlegungspflicht eines Arztes entschieden, dieser müsse sein Patientenbuch und seine Parthotek dem FinA. vorlegen, wenn nur durch Einsichtnahme dieser Unterlagen nachgeprüft werden könne, ob die Eintragungen im Einnahme- und Ausgabebuch richtig und vollständig seien.

Alle derartigen auf Grund der Steueraufsicht getroffenen Maßnahmen müssen aber unter Wahrung und Schonung der wirtschaftlichen Interessen des Pflichtigen erfolgen. Insbes. kann er Aufklärung und Angabe des Zweckes der geforderten Maßnahmen beanspruchen (so RfG. 8, 1; 13, 16).

RegR. Dr. Hoeres, Gladbeck.

### **Die Stellung des Steuerrechts im akademischen Rechtsunterricht gefährdet!**

Gebietertisch hat sich nach der Umwälzung und der Neuordnung unseres Staatswesens das Steuerrecht zusammen mit dem Arbeitsrecht seinen Platz unter den regelrechten Fächern des Rechtsstudiums erzungen und nach der Referendarprüfungsordnung, die 1925 in Kraft trat, sowie nach der zur Zeit geltenden Prüfungsordnung für Diplomvolkswirte zählt es auch zu den Prüfungsfächern. Letzteres ist nun einmal die notwendige Abstempelung für ein vollwertiges Fach, da gerade bei der heutigen starken Belastung des Studiums mit Stoff ein Fach, das in der Prüfung nicht vorkommt, auf volle Berücksichtigung nicht rechnen kann.)

Was für eine solche Pflege des Steuerrechts im Studiengang spricht, braucht in einer Zeitschrift, die so hervorragende Verdienste um seine Pflege sich erworben hat, wie die JW., nicht lange erst dargelegt zu werden. Nachdem der steuererziehende Staat nicht mehr wie früher sagt: „Der Zehente ist mein“, sondern nachdem er bekanntlich mit der jetzigen Besteuerung von größeren Unternehmungen die Hälfte bis zwei Drittel des Ertrags für sich in Anspruch nimmt, lohnt es sich wahrhaftig, dem Teil der Rechtsordnung, die diese ungeheuerlichen Eingriffe regelt, ebenso große Aufmerksamkeit zuzuwenden, wie irgendeinem anderen Teil des Rechts.

Als Stoff des Steuerrechts ergibt sich von selbst ein Allgemeiner Teil, für den das Recht der AbgD. den Kern abgibt, weiter dann die Darstellung der Einzelsteuergesetze, schließlich die des Finanzvergleichs, durch dessen Fragen man von selbst auch zum Haushaltsrecht in Reich, Staat und Gemeinde übergeleitet wird, das zwar auch im Staats- und Verwaltungsrecht behandelt werden könnte, aber dort doch erfahrungsgemäß zu kurz kommt und am besten in der Steuerrechtsvorlesung seinen Platz findet. Für eine vierstündige Normalvorlesung ist damit wahrlich Stoff genug gegeben. Ja, man muß entschieden betonen, daß mit oberflächlicher Betrachtung, wie sie bei Kürzung dieser Stundenzahl unvermeidbar wäre, im Steuerrecht weniger als anderswo geholfen ist. Ohne gründliche Beschäftigung mit leider ziemlich vielen Einzelheiten kann man nun einmal den Problemen vor allem des Einkommensteuerrechts, wie sie sich in der Praxis jeden Tag darbieten, nicht beikommen, und jeder, der Steuerrecht vorzutragen hat, wird mir bestätigen, daß z. B. eine Darstellung des Kapitels Bilanz und Steuer auch pädagogisch zum Schwierigsten gehört, was unser öffentliches Recht darbietet. Natürlich muß sich die Vorlesung auf einige besonders wichtige Einzelsteuern beschränken und kann sie hier wie auch im bürgerlichen und Strafrecht nicht mehr als eine wissenschaftliche Grundlegung erstreben, die ebenso wie dort der Weiterbildung und Vertiefung in der Referendarzeit bedarf (— woran es leider in Beziehung auf das Steuerrecht bis jetzt so gut wie ganz fehlt!). Aber

1) Wie ich höre, wird diese Lücke in der Ausbildung unserer Referendare auch seitens der Anwälte in steigendem Maße empfunden und werden Vorschläge, wie für die steuerrechtliche Fortbildung der jungen Juristen in der Referendarzeit zu sorgen ist, in nächster Zeit von ihrer Seite gemacht werden. Sie können unseres lebhaftesten Interesses für diese Vorschläge versichert sein. Allerdings werden wir akademischen Lehrer bei unserer heutigen Vorlesungsbelastung für diese Fortbildung der Referendare uns kaum zur Verfügung stellen können, aber es muß, wenigstens in den größeren Städten, ebenso möglich sein, Referenten der FinA. dafür zu gewinnen, wie sich auch bei den VG. und bei den Regierungen Mitglieder dieser Behörden der Aufgabe der Fortbildung der Referendare widmen.

diese Grundlegung muß hier wie dort solid sein, wenn sie ihren Zweck erfüllen soll<sup>2)</sup>.

Zimmerlin bedeutet für das akademische Rechtsstudium die Belastung mit einer neuen vierstündigen Vorlesung ein Mehr, das uns von den Vertretern der klassischen juristischen Fächer von Anfang an nicht gern zugestanden wurde. Neuerdings machen sich von ihrer Seite nun Beiträger geltend, das Zugeländnis überhaupt wieder rückgängig zu machen. Auf einer Reihe von Konferenzen, die im Laufe dieses Jahres teils von den juristischen Fakultäten, teils von der Unterrichtsverwaltung zur Besprechung der zur Zeit ja nie ruhenden Studienreformfragen einberufen wurden, hat sich immer wieder die Neigung gezeigt, den un bequem empfundenen Emporkömmling zurückzudrängen, und vorläufig scheint auf einem Gebiet diesen Bestrebungen auch schon ein gewisser Erfolg beschieden zu sein: eine Änderung der Diplomprüfung für Volkswirte, die im Juli von der preuß. Unterrichtsverwaltung nach Besprechung auf solchen Konferenzen mit Hochschullehrern (bei denen das Steuerrecht zufällig überhaupt nicht vertreten war) ins Auge gefaßt wurde, um im September i. Verb. m. den Unterrichtsverwaltungen der übrigen Länder beschloffen und auf 1. Oktober d. J. auch schon in Kraft gesetzt zu werden, sieht vor, daß das Steuerrecht für die künftigen Diplomvolkswirte aus dem Studiengang und der Prüfung im wesentlichen wieder verschwindet, d. h. in einer Sammelvorlesung untergeht, die in fünf Stunden das ganze Gebiet des öffentlichen Rechts behandeln soll. Diese Änderung ist Bestandteil einer „Reform der Diplomprüfung“, von der wir sehr befürchten müssen, daß sie in diesem Punkt eine reformatio in peius wird! Die Stellungen, welche die Diplomvolkswirte auf Grund der Diplomprüfung anstreben, sind solche in wirtschaftlichen Verbänden, in Handels- und Industriekammern und im Kommunaldienst. Bekanntlich wird nun von ihrer Seite immer wieder darüber Klage geführt, daß in allen diesen Stellungen die Juristen ihnen den Rang ablaufen; auch die wirtschaftliche Praxis verlangt eben ein gewisses Maß rechtlicher Kenntnisse, und unter diesem Gesichtspunkt ist es sicher nicht eben weislich, daß die Diplomvolkswirte künftig auch im Verwaltungsrecht (auf das sich die Verkürzung auch bezieht) und im Steuerrecht kaum mehr ausgebildet werden sollen, welche beiden Fächer sie in fast allen diesen Stellungen am häufigsten brauchen<sup>3)</sup>.

So ist mir denn auch von mehreren Seiten, die ich um ihre Meinung über die geplante Neuerung im Studienplan der Diplomvolkswirte befragte, die vielleicht etwas zynische, aber wie ich glaube nicht unbegründete Antwort gegeben worden: Lassen wir das doch geschehen, um so sicherer wird der Typ des Diplomvolkswirts, dessen Brauchbarkeit ohnedies noch nicht feststeht, sich als unbrauchbar erweisen, um so ungefährlicher wird sein Streben sein, den Juristen jene Stellungen freitragend zu machen! Ich glaube, daß das richtig gesehen ist, ich würde es aber bedauern, wenn es so käme, da ich in der Frage der Verwendung von Akademikern mit in erster Linie wirtschaftswissenschaftlicher Ausbildung anderer Ansicht bin. Zwar kann ich mich für den Vorschlag der bekannten Schrift Staatsreferendar — Staatsassessor, einen gemeinsamen Typ von Juristen und Volkswirten mit halb wirtschaftlicher, halb juristischer Ausbildung zu schaffen, auch durchaus nicht begeistern, ich glaube aber, daß eine Beimischung von Volkswirten im bisherigen Sinne, die aber auch rechtlich einigermaßen geschult sind, im Kommunaldienst und auch in manchen Zweigen der Staatsverwaltung, namentlich bei der Finanzverwaltung, zu begrüßen wäre. Es heißt aber doch die Bestrebungen, den Diplomvolkswirten solche Stellen zugänglich zu machen, in jeder Weise erschweren, wenn ihre Ausbildung in den für diese Stellen wichtigsten Fächern des Rechts verringert wird!

Manches spricht nun dafür, daß, was in Beziehung auf das Steuerrecht für die Diplomprüfung schon halb erreicht ist, auch für die Ausbildung und Prüfung der künftigen Juristen angestrebt wird — zum Teil in einer Art Reaktion gegen die Vorschläge der soeben genannten Schrift, welche die wirtschaftlichen und öffentlich-rechtlichen Fächer im Studium der künftigen Einheitsreferendare in der Tat ungebillig auf Kosten des Zivil- und Strafrechts bevorzugt wissen will. Das Steuerrecht, so kann man von manchen Vertretern namentlich des Zivilrechts jetzt im Gegensatz dazu hören, ist gewiß etwas durchaus nützlich, es kann sich aber mit der Stellung eines Nebensaches begnügen, so etwa wie Patentrecht, Versicherungs-

recht usw. Der große Unterschied diesen Fächern gegenüber ist aber der, daß die letzteren in der Praxis doch wirklich nur in einem kleinen Bruchteil aller Prozesse und Rechtsberatungen eine Rolle spielen, das Steuerrecht dagegen bei keiner Gesellschaftsgründung, bei keinem Testamententwurf, überhaupt fast bei keiner rechtlichen Beratung mehr außer acht gelassen werden kann. Das Steuerrecht ist heute vor allem ein gänzlich unentbehrlicher Teil des Handelsrechts, den kein Anwalt und auch kein Richter mehr entbehren kann, der seinen Beruf richtig ausüben will. Man konnte es als erfreulich bezeichnen, daß die Universitäten, denen der Vorwurf, die Bedürfnisse des praktischen Rechtslebens im juristischen Unterricht nicht genügend im Auge zu haben, in der Vergangenheit manchmal wirklich nicht ohne Grund gemacht worden ist, sich diesmal verhältnismäßig rasch der gebotenen Neuerung zugewandt und dem Steuerrecht (wie auch dem Arbeitsrecht) seinen Platz in der Ausbildung eingeräumt haben, da kann man doch nur wünschen, daß uns ein Rückschritt in dieser Beziehung erspart bleibe.

Freilich weiß ich, daß dem Eintreten eines Sachvertreters für sein Fach immer nur beschränkte Beweiskraft zukommt. Um so mehr gereicht es mir zur Befriedigung, darauf hinweisen zu können, wie oft in der JW. rein aus den Bedürfnissen der Praxis heraus von der Parole „Öffentliches Recht voranz!“ gesprochen und wie oft hier durch die Tat die Notwendigkeit eingehender Pflege des öffentlichen Rechts und darunter am meisten des Steuerrechts auch dem praktischen „Justizjuristen“ als unentbehrlich erwiesen worden ist. Es war gewiß sehr bemerkenswert, daß gelegentlichen Stimmen, die von so eingehender Pflege des öffentlichen Rechts eine gewisse Vernachlässigung der zivilrechtlichen Ausbildung befürchteten (so Jacobi, Münster: JW. 1927, 8—10), nicht von einem unserer öffentlich-rechtlichen Kollegen, sondern von einem Rechtsanwalt (Wenkard: JW. 1927, 745—747) entgegengetreten worden ist. Zutreffend bezeichnet letzterer als Ziel des akademischen Unterrichts im öffentlichen Recht, dem Juristen die Denkformen dieses Teils des Rechts beizubringen, und es ist sehr einleuchtend, wenn er weiter bemerkt, das Fehlen solcher Grundlagen in dieser Beziehung mache sich bei älteren Referendaren, so wie sie jetzt zu den Anwälten kommen, oft gerade besonders stark geltend, weil der Ausbildungsgang der Referendare zur Weiterbildung im öffentlichen Recht viel weniger die Möglichkeit gebe als zu der im Zivil- und Strafrecht. Ich glaube also annehmen zu dürfen, daß über die Unentbehrlichkeit des Steuerrechts im Lehr- und Prüfungsplan für unsere künftigen Juristen die Anwälte ziemlich einig sind und möchte hoffen, daß ihre Vertretungen, die gewiß doch auch mitberufen sind, in den Fragen der Unterrichtsreform ein Wort mitzusprechen, dem bei Gelegenheit Ausdruck geben.

Prof. Dr. D. Bühler, Münster.

## Entgegnungen.

### Hauszinssteuerdarlehn.

Zu den Ausführungen von v. Degen (JW. 1928, 950) über die Frage, ob Hauszinssteuerdarlehen als öffentliche Mittel i. S. des § 33 Abs. 3 MSchG. anzusehen sind, weise ich darauf hin, daß diese Frage jetzt für Preußen durch die WD. des Min. f. Volkswohlfahrt v. 16. März 1928 (GS. 30), in Kraft getreten am 1. April 1928, in positivem Sinne entschieden ist. Sie ist erlassen auf Grund des Zusatzes, den das Gef. zur Änderung des MSchG. v. 13. Febr. 1928 in Art. I Ziff. 9 dem § 33 Abs. 3 zugefügt hat, wonach als Zuschüsse i. S. dieser Vorschrift Darlehen gelten, die auf Grund der III. Steuer-NotWD. und der Vorschriften über den Geldwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken gegeben sind, und im übrigen die oberste Landesbehörde bestimmt, welche Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln als Zuschüsse (i. S. des § 33 Abs. 3) anzusehen sind.

Durch die genannte WD. ist auch die frühere Streitfrage, ob auf neugeschaffene, d. h. nach dem 1. Juli 1918 begünstigt gewordene Räume gemeinnütziger Gesellschaften die Vorschriften der §§ 1—31 MSchG. dann Anwendung finden, wenn für sie Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln gegeben sind, entschieden worden. Die WD. v. 16. März 1928 verneint diese Frage (§ 1 Abs. 2).

WDir. Kersting, Berlin-Dahlem.

### Zur Auslegung des § 7 Abs. 2 Satz 2 ErbschaftG.

JW. 1928, 877 hat Stölzle die Frage behandelt, wie das Wort „Verhältnis“ in § 7 Abs. 2 Satz 2 ErbschaftG. 1925 auszuliegen ist. Seine Ausführungen gingen offenbar von einem konkreten Fall aus, in dem der Vorerbe Zuhänder, der ursprüngliche Erblasser und der Nacherbe jedoch Ausländer sind; er kommt zu dem Ergebnis, daß das Wort „Verhältnis“ nicht nur das Verwandtschaftsverhältnis, also die Bestimmung der Steuerklasse, betrifft, daß vielmehr im Falle der Antragstellung nach § 7 Abs. 2 Satz 2 für die Besteuerung der Nacherbschaft der Vorerbe völlig aussteht, als nicht vorhanden betrachtet wird und der Steuerfall in jeder Beziehung so zu behandeln ist, wie wenn es sich um einen unmittelbaren Anfall von dem ursprünglichen Erblasser an den

<sup>2)</sup> Ich stimme in dieser Zielsetzung für den Rechtsunterricht im Steuerrecht weitgehend überein mit den Darlegungen von Henkel zum selben Thema in der Vierteljahrschrift für Steuer- u. Finanzrecht, II. Jahrg. S. 1—10.

<sup>3)</sup> Wenn man das noch bezweifeln sollte, so befrage man doch die Spitzenverbände, wie Reichsverband der deutschen Industrie, Handelskammertag, Reichsstädtebund, Reichsstadtebund usw., die als Hauptkonferenzen von Volkswirten bei diesen Reformfragen überhaupt zu Rate gezogen werden sollten. Sie können am besten darüber Auskunft geben, daß die Steuerfragen heute für kein Referat in Verbänden und Kommunen unwichtig, für sehr viele aber von entscheidender Bedeutung sind.

Nacherben handeln würde, der Nacherbe also nicht Nacherbe, sondern direkter Erbe des ursprünglichen Erblassers wäre.

Dem ist m. E. durchaus beizupflichten.<sup>1)</sup>

Ergänzend möchte ich auf ein Anwendungsgebiet hinweisen, das wohl noch häufiger praktisch werden wird als die Bestimmung der Steuerpflicht nach der Staatsangehörigkeit der Beteiligten usw. (§ 8), nämlich auf die Bestimmung der Steuerstaffel nach § 10 ErbStG.

Beispiel: Zwei Eheleute haben in einem gemeinschaftlichen Testament sich gegenseitig zu Vorerben und die gemeinschaftlichen Abkömmlinge zu Nacherben eingesetzt. Der Vater ist 1924, die Mutter 1925 gestorben. Jedes der Kinder erhält 190 710 *RM* Nacherbschaft vom Vater und 395 550 *RM* direkte Erbschaft von der Mutter. Antrag auf Anwendung des § 7 Abs. 2 S. 2 ist gestellt. Das Finl. stellt sich auf folgenden Standpunkt: Die Generalregel des § 7 Abs. 2 S. 1, daß der Erwerb des Nacherben steuerlich als vom Vorerben stammend anzusehen ist, bleibt auch im Falle des Antrags nach Satz 2 bestehen. Jeder der Nacherben hat also als von der Mutter stammend 190 710 und 395 550 = 586 260 *RM* zu versteuern. Satz 2 hat nur Bedeutung für die Bestimmung der Steuerklasse. Da die Nacherben Kinder sowohl des ursprünglichen Erblassers wie der Vorerbin sind, ergibt die Anwendung des § 7 Abs. 2 S. 2 keine Steuerbegünstigung. Steuerfuß bei einem Erwerb von 586 260 *RM* in Kl. I 7,5%, Steuer für jeden Erben 43 969,50 *RM*.

Die Nacherben dagegen beanspruchen, daß ihre Nacherbschaft in jeder Beziehung als vom Vater stammend zu behandeln sei. Also Steuerberechnung: Erbschaft vom Vater 190 710 *RM*, Steuerfuß 5,5%, Steuer 10 489,05 *RM*; Erbschaft von der Mutter 395 550 *RM*, Steuerfuß 6,5%, Steuer 25 710,75 *RM*; Gesamtsteuer 36 199,80 *RM*, Unterschied 7 769,70 *RM*.

Die Zusammenrechnung von Nacherbschaft und direkter Erbschaft vom Vorerben ist m. E. unzulässig.

Nach den ErbStG. 1906 (§ 27) und 1919 (§ 23) wurde der Vorerbe (abgesehen von dem Fall der Nacherbsfolge auf den Überrest) als Nießbraucher, der Nacherbe als Substanzerwerber behandelt. Als Erblasser wurde in beiden Gesetzen, übereinstimmend mit dem bürgerlichen Recht, derjenige angesehen, welcher die Nacherbsfolge angeordnet hat; der Nacherbe galt also nicht als Erbe des Vorerben, sondern als Erbe desjenigen, welcher ihn zur Nacherbsfolge berufen hat. Bei der Steuerberechnung für den Nacherben war daher grundsätzlich von dem Verwandtschaftsverhältnis usw. zwischen Erblasser und Nacherben auszugehen. Dieser Grundsatz hat nun im ErbStG. 1919 insofern eine Einschränkung erfahren, als dort in § 26 Abs. 2 bestimmt ist: „Im Falle des Eintritts einer Nacherbsfolge ist für die Berechnung der Steuer das Verhältnis des Nacherben zum Vorerben maßgebend, wenn dieser dem Grade nach ihm näher ist als der Erblasser.“ Diese Vergünstigung trat nicht erst auf Antrag, sondern von Amt wegen ein. Ihre Tragweite war nicht unumstritten; es bestanden Zweifel darüber, ob die Vorschrift sich lediglich auf die Bestimmung der Steuerklasse beschränke und ob, wenn nach § 26 Abs. 2 zu verfahren ist, im übrigen trotzdem derjenige, welcher die Nacherbschaft angeordnet hat, als der Erblasser des Nacherben anzusehen war. Der Umstand, daß die Vorschrift sich in § 26 befindet, der sich ausschließlich mit der Bestimmung der Steuerklassen befaßt, legte jedoch die Auffassung nahe, daß auch die Ausnahmevorschrift des § 26 Abs. 2 sich in ihrer Wirkung auf die Bestimmung der im Einzelfall anzuwendenden Steuerklasse beschränke.

Seit dem AndG. von 1922 (n. F. v. 7. Aug. 1922) ist nun die Behandlung der Vor- und Nacherbschaft grundlegend geändert worden. Der Vorerbe gilt nun, übereinstimmend mit dem bürgerlichen Recht, als wahrer Erbe. Der Nacherbe wird, abweichend von dem bürgerlichen Recht, grundsätzlich als Erbe des Vorerben behandelt, doch mit der Maßgabe, daß auf Antrag „der Versteuerung das Verhältnis des Nacherben zugrunde zu legen“ ist. Diese Vorschrift steht in den ErbStG. 1922, 1923 und 1925 gleichlautend in § 7.

§ 7 steht im ersten Teil des ErbStG., der die Aufschrift trägt: „Steuerpflicht“, und in dessen erstem Abschnitt „Gegenstand der Besteuerung“. § 7 beschäftigt sich ausschließlich mit der Regelung der Besteuerung der Vor- und Nacherbschaft (sowie der An-erbengüter). Die Vorschriften über die Bestimmung der Steuerklassen sind im § 9 enthalten, der im zweiten Abschnitt des ersten Teils: „Persönliche Steuerpflicht“ steht. Schon die räumliche Stellung der Vorschrift innerhalb des Gesetzes gibt einen wesentlichen Fingerzeig für die Bestimmung ihrer Tragweite. In dem ErbStG. 1919 waren die allgemeinen Bestimmungen über die Besteuerung der Vor- und Nacherbschaft in § 23 niedergelegt, die Sondervorschrift über die Berechnung der Steuer des Nacherben nach seinem Verhältnis zum Vorerben findet sich nicht in diesem allgemeinen Teil, sondern, wie bereits erwähnt, in § 26, der sich ausschließlich mit der Feststellung der Steuerklassen befaßt.

In den ErbStG. seit 1922 ist die Besteuerung der Vor- und Nacherbschaft insgesamt in § 7 einheitlich geregelt. Die Sondervorschrift, deren Auslegung uns hier beschäftigt, ist ein Bestandteil des § 7. Ihre Auslegung hat daher von ihrer Bedeutung innerhalb des § 7 auszugehen.

Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift gibt keinerlei Anhaltspunkte für ihre Auslegung. Im Schrifttum besteht keine volle Einigkeit (s. Strug-Mirre, II. Aufl. S. 539; Ripp, Anm. 6 zu § 7; Jinger, Anm. 4 zu § 7; Karger, Steuerlich zweckmäßige Testamente und Schenkungen S. 47, 88, 102). Immerhin ist als überwiegende Ansicht der Erklärer festzustellen, daß im Falle des § 7 Abs. 2 Satz 2 der Erwerb des Nacherben in jeder Hinsicht als vom Erblasser angefallen zu behandeln ist.

Der Wortlaut der Vorschrift scheint allerdings die Auffassung nahelegen, daß unter „Verhältnis“ nur das Verwandtschaftsverhältnis zu verstehen sei und daß die Vorschrift nur für die Bestimmung der Steuerklasse gelte. Betrachtet man jedoch Satz 2 im Zusammenhang mit Satz 1, so drängt sich eine wesentlich andere Auffassung auf. Nach Satz 1 soll grundsätzlich der Erwerb des Nacherben als „vom Vorerben stammend“ versteuert werden; nach Satz 2 soll auf Antrag das Verhältnis zum Erblasser zugrunde gelegt werden. Die natürliche Auslegung ist nun doch wohl die, daß Satz 2 dem Nacherben die Möglichkeit geben soll, die Vorschrift des Satz 1 zu beseitigen, dergestalt, daß sein Erwerb als vom Erblasser stammend zu gelten hat.

Dies legt sich auch aus folgender Erwägung nahe:

Formell betrachtet ist die Bestimmung des § 7 Abs. 2 Satz 1, wonach der Nacherbe als Erbe des Vorerben anzusehen ist, im System des Erbschaftsteuerrechts die Regelvorschrift, Satz 2, wonach auf Antrag das Verhältnis zum Erblasser grundlegend sein soll, die Ausnahmevorschrift. Betrachtet man jedoch die Sache von einer höheren Warte aus, so muß man sagen, daß Satz 1 die Sondervorschrift ist, indem sie eine Ausnahmebehandlung gegenüber dem sonst grundsätzlich für die Erbschaftsteuerung maßgebenden bürgerlichen Recht einführt, und daß Satz 2 eine Ausnahme von der Ausnahme bildet, indem er für die von ihm getroffenen Fälle die Gleichheit zwischen bürgerlichem und Erbschaftsteuerrecht wiederherstellt. Wäre § 7 Abs. 1 Satz 1 nicht vorhanden, so wäre das Gesetz nicht lückenhaft, sondern der Nacherbe hätte ohne weiteres seinen Erwerb, entsprechend den Grundsätzen des Zivilrechts, als vom Erblasser stammend zu versteuern. Und dies hätte seine Wirkung nicht nur auf die Bestimmung der Steuerklasse und auf die mit der Steuerklasse zusammenhängenden Befreiungen nach §§ 18, 20, sondern auch auf die Steuerstaffelung (§ 10), die Zusammenrechnung nach § 13, die nicht auf einzelne Steuerklassen beschränkten Steuerbefreiungen nach §§ 18, 24 usw. Nun hat § 7 Abs. 1 Satz 1 eine Sonderregelung getroffen. Diese kann für den Nacherben gegenüber der dem bürgerlichen Recht entsprechenden Regelung eine Mehrbelastung bringen. Der Gesetzgeber wollte ihm nun Gelegenheit geben, diese Mehrbelastung zu beseitigen, und es war das Natürlichste, daß der Nacherbe in den Stand gesetzt werden sollte, durch seinen Antrag diejenige Besteuerung herbeizuführen, die von selbst eintreten würde, wenn die Sondervorschrift des § 7 Abs. 2 Satz 1 nicht bestände, daß also dem Nacherben die Möglichkeit eröffnet werden sollte, den ersten Satz des Abs. 2 nicht bloß in seiner Wirkung einzuschränken, sondern nach jeder Richtung außer Wirkung zu setzen. Satz 2 kann also nichts anderes besagen, als daß auf Antrag der Erwerb des Nacherben als vom Erblasser stammend zu behandeln sei. Welche Gründe den Gesetzgeber veranlaßt haben, anstatt dieser dem Wortlaut des ersten Satzes entsprechenden und jeden Zweifel ausschließenden Fassung eine andere Ausdrucksweise zu wählen, ist nicht bekannt; es mag sein, daß er aus sprachlichen Gründen, zur Vermeidung eines störenden Gleichklanges, die Gesetz gewordene Fassung gewählt hat; vielleicht hat man sich bei der Wahl dieser Fassung an den Wortlaut der entsprechenden (inhaltlich entgegengesetzten) Vorschrift in § 26 Abs. 2 ErbStG. 1919 gehalten; aber sachlich kann der Gesetzgeber vernünftigerweise nichts anderes im Auge gehabt haben als die völlige Aufhebung des ersten Satzes des § 7 Abs. 2 auf Antrag des Nacherben.

Hätte der Gesetzgeber die Bedeutung des § 7 Abs. 2 Satz 2 auf die Bestimmung der Steuerklasse beschränken wollen — wozu nach dem Vorgetragenen jeder innere Grund fehlt —, so würde die Bestimmung in den organischen Aufbau des § 7 gar nicht hereinpassen, sie würde in diesem Fall unbedingt in den § 9 hineingehören, wo ja ohnehin verschiedene Sonderbestimmungen dieser Art gegeben sind. Der Gesetzgeber hat dadurch, daß er die Vorschrift nicht dem § 9 einverleibt hat — trotz des eben erwähnten Vorgangs in den Gesetzen von 1922, 1923 und 1925, und trotz des gerade auf die Nacherbschaft bezüglichen Vorgangs in § 26 Abs. 2 ErbStG. 1919 — zum Ausdruck gebracht, daß die Vorschrift nicht nur für die Bestimmung der Steuerklasse, sondern nach jeder Richtung gelten soll.

## Vereinigungen.

### Reichsverband der akademischen Finanzbeamten.

(Tagung vom 22.—25. Juni 1928 in Kassel.)

Durch Beschluß der Versammlung im Mai 1927 in Halle waren bei allen Landesfinanzamtgruppen besondere Sachausschüsse ins Leben gerufen, die sich mit Organisation, Gesetzgebungs- und Verwaltungsfragen zu befassen hatten. Der noch junge Verband hatte damit zum erstenmal nach seiner Gründung, die mit der Errichtung der Reichsfinanzverwaltung zusammenfällt, als solcher sein eigentliches Fachgebiet in größerem Umfange zum Gegenstand seiner Beratungen gemacht, nachdem er sich bisher hauptsächlich mit der Ausgestaltung seiner eigenen Organisation und mit Berufsfragen beschäftigt hatte. Außer allgemeinen Sachausgaben erhielten die Gruppenausschüsse den Auftrag, Stellung zu nehmen zu den Leistungen des Deutschen Anwaltvereins v. 22. Juni 1926 (abgedr. StW. 1927, 163 ff.) in Sachen des Steuerrechtsschutzes.

Am 22. Juni trat in Kassel ein besonderer Ausschuß zur Vorbereitung zusammen. Außer den durch die Leitfäden aufgeworfenen Fragen, wie der Rechtsschutz der Steuerpflichtigen, die Berufständigung der Finanzbeamten, die besonders eingehend erörtert wurden, wurden Fragen der Verwaltungsreform, das Steuervereinfachungsgesetz, Vereinfachungen im Kasernenverkehr erörtert. In der feierlichen Eröffnungssitzung am Sonntag, dem 24. Juni 1928, in dem vollbesetzten Saale der Murhard-Bibliothek begrüßte der Vorsitzende die Versammlung und die große Zahl der erschienenen Gäste im Namen des Reichsverbandes. Als Vertreter des Reichsfinanzministeriums waren erschienen die MinDir. Dr. Zarden und Prof. Dr. Dorn, als Vertreter des R.F.H. SenPräf. Dr. Klotz, als Vertreter des Preussischen Finanzministeriums MinDir. Dr. Hog und als Vertreter des Reichsministeriums des Innern MinDir. Surén, neben den Spitzen der örtlichen Behörden Vertreter der Universitäten Marburg, Prof. Dr. Genzmer, und Frankfurt a. M., Prof. Dr. Gerloff, der Präf. der Industrie- und Handelskammer Kassel, Pfeiffer, Vertreter der Anwaltskammer und der Vertreter des Landessteueramts Danzig, Staatsrat Lademann, sowie Vertreter politischer Parteien. Zum erstenmal war auch als ein Zeichen der Geschlossenheit der gesamten Reichssteuerbeamten-schaft der Vorsitzende des Bundes Deutscher Reichssteuerbeamten Obersteuerinspektor Pokel erschienen.

Der stellvertretende Vorsitzende ObRegR. Ritter führte in seinem Überblick aus: wenn auch das Jahr 1927/28 im Zeichen des Kampfes um das Besoldungsgesetz gestanden hätte, die der Reichsfinanzbeamten-schaft eine tiefe Enttäufung über ihre Zurücksetzung bereitet hätte, so sei letztere doch keineswegs gewillt, sich im Kampfe um die materiellen Fragen zu erschöpfen. Sie sei entschlossen, an allen Reformen mitzuarbeiten, die eine Vereinfachung des gesamten Verwaltungsapparates und damit mittelbar eine Verminderung der Lasten der Bevölkerung erstreben. Entschlossene Arbeit des Verwaltungspraktikers in diesem Sinne und wissenschaftliche Arbeit an dem Finanz- und Steuerrecht müßte den Finanzbeamten für manches entschädigen, was ihm heute als den am meisten und zu Unrecht angefeindeten Beamtenstande die Freude an seiner Lebensaufgabe trübe, und ihm selbst in ernstesten Stunden der Entsagung und Mitbestimmung noch Berufsfreudigkeit geben. Der Vorsitzende schloß mit den Worten: „Über die strenge Sachlichkeit und große Undankbarkeit unserer Aufgabe hinaus hebt uns nicht nur die Vaterlandsliebe, sondern auch das Bewußtsein, daß in dem Finanzrecht ein Zweig des öffentlichen Rechts wächst, der weit hinein in die privaten Rechtsverhältnisse ragt und dessen weitere Entwicklung gar nicht abzusehen ist, so daß aus unserer grauen Alltagsarbeit ein Schimmer schöpferischer Rechtsgestaltung leuchtet.“ Von den Erschienenen beleuchtete Prof. Dr. Genzmer, der die Begrüßung im Namen der Universitäten Marburg und Frankfurt a. M. erwiderte, das Verhältnis der wissenschaftlichen Theorie zur ausübenden Praxis. Der Hauptvertreter der Wirtschaft, der Präsident der Industrie- und Handelskammer Kassel, Pfeiffer, antwortete zugleich namens der Schwesterkammer von Frankfurt a. M. und kam in seiner Rede auf die Gründe des Gegensatzes zwischen Bevölkerung und Finanzbehörden zu sprechen. Sie seien vornehmlich darauf zurückzuführen, daß die Gesetze die Grenzen überschritten hätten, die von der Finanzwissenschaft als nicht überschreitbar bezeichnet seien. Bei den exorbitant hohen Sätzen sei es eine absolute Notwendigkeit, daß die Steuern gerecht erhoben werden. Deshalb hätte er bei den sehr zahlreich bei seiner Kammer eingelaufenen Beschwerden stets den Standpunkt vertreten, daß sich kein Mitglied darüber beschweren könne, wenn sich die Beamten mit allem Nachdruck in die Einzelheiten hineinsetzten und bei der Prüfung der Bücher so weit gingen, daß es dem einzelnen wirklich un bequem würde. Die Steuern seien nur erträglich, wenn jeder die Gewähr hätte, daß alle ihre Steuern richtig be-

zahlten. Die Notwendigkeit, die Bedürfnisse des Staates mit dem in Einklang zu bringen, was die Wirtschaft verlangen müsse, erfordere erfahrene, gründlich vorgebildete Beamte. Die Wirtschaft habe das größte Interesse daran, daß gerade ein Kreis, wie er im Reichsverband vertreten sei, nämlich Leute mit universaler Bildung die von Grund auf eingearbeitet und durchgebildet seien, in den Beamtenapparat gebracht würden und daß nur solche wirklich den Staat und besonders auch die Reichsfinanzverwaltung vertreten. Das sei besonders wichtig in einer Zeit der Demokratisierung des Staates, wo die größte Gefahr im Aufkommen des Dilettantismus bestehe. Der Vertreter des Bundes Deutscher Reichssteuerbeamten, Obersteuerinspektor Pokel, hob den guten Geist der Zusammenarbeit in der Leitung beider Verbände hervor. Den Höhepunkt der Eröffnungssitzung bilden die Vorträge der MinDir. Dr. Zarden und Prof. Dr. Dorn. MinDir. Dr. Zarden behandelte in seinem Vortrage Steuerfragen der Zukunft, zu denen er nicht im Namen der früheren oder jetzigen Regierung, sondern nur für seine Person Stellung nahm. Es sei nicht richtig, hier den Einwand zu machen, daß das Jahr 1925 eine Reichssteuerreform gebracht habe, der sogar relativer Ewigkeitswert zugesprochen sei. Im Jahre 1925 sei ein gründlich durchdachtes, den Anforderungen der Steuer- und Finanzwissenschaft angepasstes Steuersystem geschaffen, das auszubauen oberste Aufgabe der folgenden Jahre sein sollte. Im Vordergrund der neuen Steuerfragen stände die Senkung der Tarife. Es werde gefordert, daß die Steuern mehr der Leistungsfähigkeit der Wirtschaft angepaßt werden müßten. Es sei nicht zutreffend, daß der für die Privatwirtschaft richtige Grundsatz, die Einnahmen den Ausgaben anzupassen, ganz lückenlos auf den Staat Anwendung finden könne. Wenn ein Staat, hier im weitesten Sinne, weiterbestehen und seine lebenswichtigen Funktionen erfüllen solle, würde er immer gewisse Ausgaben haben, die unter allen Umständen gedeckt werden müßten. Wichtig sei, daß die Ausgaben von 1924 bis 1928 von 7,5 Milliarden etappenweise auf 9,3 Milliarden gestiegen seien. Daraus aber auf eine verschwenderische Wirtschaft zu schließen, widerspräche den tatsächlichen Verhältnissen. Die Steigerung sei durchaus zwangsläufig. Die Reparationsabgaben, die im Etat 1924 noch nicht standen, betrug 1928 1225 Millionen. Pensionen und Kriegsteilnehmerrenten, die 1924 1000 bis 1100 Millionen, betrug 1928 1782 Millionen. Deshalb sei ebenso falsch der Schluß: weil die Steuern mit dem ursprünglichen Tarif eine höhere Einnahme gebracht hätten, könnten entsprechende Senkungen vorgenommen werden. Zur Frage der Sparmöglichkeit im allgemeinen wolle er nicht Stellung nehmen.

Gegenüber der Forderung auf Erhöhung des Existenzminimums, die auf die gesetzliche Festlegung des Ertrages der Lohnsteuer auf 1300 Millionen durch die 1927 abgeänderte lex Brüning zurückgehe, müsse auf die Armut Deutschlands hingewiesen werden. Es sei durchaus richtig, daß durch das niedrige Existenzminimum eine außerordentliche Zahl von Jensten in die Steuerpflicht hereinkämen, während in anderen Ländern die Zahl der wirklich Steuern zahlenden Jensten im Verhältnis zu der Gesamtzahl der Bevölkerung eine wesentlich geringere sei. Besonders klar sei das im Verhältnis zu Amerika: Dort seien 83½ v. H. der Bevölkerung steuerfrei. 16 v. H. hätten etwa 5 v. H. und 1½ v. H. 95 v. H. der Steuern aufgebracht. In Deutschland würden etwa 22 Millionen Lohnsteuerkarten ausgestellt, von denen aber 7—8 Millionen tatsächlich keine Steuern zahlten. Die Zahl der veranlagten Steuerpflichtigen habe 1925 3¼ Millionen betragen, davon entfallen mehr als 2 Millionen auf die Einkommen bis 1500 RM, Beteiligung am Aufkommen 8%, 747 000 von 1500—3000 RM (9%) und etwa 530 000 Jensten mit Einkommen zwischen 3000 und 8000 RM, die insgesamt 14% der Steuer aufbrachten. Nur etwa 300 000 Jensten, also 8% der Gesamtzahl der Pflichtigen, hatten ein Einkommen über 8000 RM, die 70% der Gesamtsteuer aufbrachten. Die Zahl der Einkommensteuerpflichtigen mit Einkommen über 200 000 Mark betrug noch nicht 900. Dagegen Amerika: Dort lagen bei 300 000 Jensten Einkommen zwischen 10 000 und 50 000 Dollar, während noch 2500 Jensten bis zu einer Million Dollar hatten. Mit noch größerem Einkommen waren 2000 vorhanden.

Der Redner wandte sich dann der Forderung der Wirtschaft auf Wiedereinführung der Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt zu. Dafür spreche, daß die Steuerbemessung wirtschaftlich richtiger sei als bei der Jahresveranlagung, da sie der wirklichen Steuerfähigkeit entspreche und die Substanz schone. Die Jahresveranlagung widerspreche der Gerechtigkeit, als sie bei gleich großem Durchschnittseinkommen Unternehmungen mit stark schwankenden Erträgen höher belaste, als solche mit gleichmäßigen Erträgen. Ferner hätte das Durchschnittssystem den Vorzug einer gleichmäßigen Verteilung der Steuerlast und des Steuerertrages auf die einzelnen Jahre, was für Reich und Pflichtige gleich wichtig sei. Gegen die dreijährige Durchschnittsbesteuerung spreche, daß das Durchschnittssystem den Steuer-

ertrag mindere und die Progression der Steuersätze abschwäche, da diese sich nie voll auswirke. Ferner führe die Anwendung des Steuersystems teilweise zu Ungleichmäßigkeiten, insbes. deshalb, weil bei schlechter Konjunktur Steuernachlässe gewährt zu werden pflegten. Die Einkommensteuer könne, wenn sie die Leistungsfähigkeit erfassen wolle, nicht auf die Vergangenheit, sondern nur auf die Gegenwart aufgebaut werden. Die Jahresveranlagung rücke den Zeitpunkt der Zahlung näher an die Entstehung des Einkommens. Die Einführung des Durchschnittssystems bedeute eine Abweichung von der Behandlung der Lohnsteuerpflichtigen. Bezeichnend sei, daß England nach 80 Jahren des Bestehens den dreijährigen Durchschnitt im Jahre 1926 aufgehoben hätte, und zwar mit denselben Gründen, die hier dagegen geltend gemacht seien. Entscheidend sei in England gewesen, daß durch die dreijährige Durchschnittsversteuerung die Progression abgeschwächt wurde. Gleichzeitig hätte England den Abzug des Verlustvortrages aus sechs vorangegangenen Jahren eingeführt. Ein Weg, über den sich hier reden ließe und der nicht alle Mängel des dreijährigen Durchschnitts aufweise, abgesehen davon, daß der Verlustvortrag nur demjenigen zugute komme, der wirklich in schwierigen Verhältnissen sei.

Einen weiteren Streitpunkt bilde der Steuerabzug vom Kapitalertrage. Für ihn spräche der sichere Eingang, die gleichmäßige Behandlung mit anderen Gruppen von Pflichtigen, insbesondere mit den Arbeitslohnempfängern und der wirtschaftlich richtige Gedanke des Erfassens an der Quelle. Dagegen werde geltend gemacht: Erschwerung der Kapitalbildung durch Verteuerung des Zinsfußes, daß er eine Steuer auf langfristige Kredite sei, auch könne bei physischen Personen, die Kapitalerträge bezögen, das Existenzminimum nicht genügend bei einem Einkommen von 1300—8000 *R.M.* berücksichtigt werden. Redner halte es jedoch nicht für erwiesen, daß der Zinsfuß im Inlande genau oder annähernd um den 10%igen Abzug erhöht würde. Ein weiteres Argument: der Steuerabzug hemme den Absatz von Pfandbriefen und Obligationen, sei direkt falsch. Die Statistik des Abzuges beweise das Gegenteil. 1920 sei das Prinzip der Erhebung an der Quelle eingeführt, aber nur bei wenigen Einkünften anwendbar, dem Arbeitslohn und dem Kapitalertrag. Von politischer Seite sei auch eingeworfen, daß, wenn der Steuerabzug vom Kapitalertrage aufgehoben würde, der Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht zu halten sei, da es nicht angängig sei, ausgerechnet letzteren allein auf die sicherste Weise zu besteuern. Er wolle nicht sagen, daß das durchschlagend sei, wenn wirtschaftliche Gründe eine andere Behandlung erforderten, aber unterzögen dürfe man dieses Moment nicht.

Ein weiterer Punkt sei die Vermögenszuwachssteuer. Zwei Formen kämen in Betracht. Eine einmalige Inflationsgewinnsteuer und die laufende Vermögenszuwachssteuer. Erstere sei schon 1924 erörtert worden, und zwar mit der Begründung, daß sich das Gesamtvermögen der Rentisten nicht erhöht hätte, sondern nur eine erhebliche Umschichtung stattgefunden hätte. Die Inflationsgewinne könnten dem Erwerber gut mehr oder weniger abgenommen werden, um die Erträge denen zugute kommen zu lassen, die ihr Vermögen verloren hätten. Die Durchführung einer solchen Steuer scheiterte aber an der harten Wirklichkeit der Dinge, d. h. der technischen Durchführung. Wie soll der Vermögenszuwachs berechnet werden? Wie der Kreis der Steuerpflichtigen erfasst werden? Auch die Frage der Beitreibung biete äußerste Schwierigkeiten. Die volkswirtschaftlichen Schäden, die sich aus einer solchen Steuer ergeben würden, wären unabsehbar. Es komme nicht darauf an, ob eine Steuer im Gesetzblatt stehe, sondern ob sie fiskalisch ergiebig und für die Volkswirtschaft erträglich sei. Beides verneine er für seine Person unbedingt. Auch eine laufende Vermögenszuwachssteuer halte er im gegenwärtigen Zeitpunkt nicht für opportun. Wir wollten jetzt Kapital bilden. Infolgedessen müsse alles vermieden werden, was den Ansehen erwecke, als ob der Sparrer, der volkswirtschaftlich richtig handle, steuerlich härter angefaßt würde als der Nichtsparrer. Unmöglich sei es, vom Vermögensstand v. 1. Jan. 1924 oder 1925 auszugehen, und durch Vergleich mit dem 1. Jan. 1928 einen Vermögenszuwachs zu errechnen. Hier würde man ganz inkommensurable Größen miteinander vergleichen. Er erinnere nur an die niedrige Bewertung der Grundstücke am 1. Jan. 1925. Bei Besprechung weiterer Steuerfragen berührte Redner die Grunderwerbsteuer der „Toten Hand“, die erstmals am 1. Jan. 1929 bei Kirchen, Fideikommissen und Gesellschaften fällig würde, und zwar frühestens nach einem zehnjährigen ununterbrochenen Besitz. Das führe zu dem merkwürdigen Zustand, daß gerade von den großen Konzernen, die im vergangenen Jahre ihre Rationalisierungstransaktionen mit Grundstücksübertragungen vorgenommen hätten, die Steuer nicht zu zahlen wäre, während andererseits die Kirchen zahlungspflichtig wären, obwohl sie ihr bewegliches Vermögen durch die Inflation verloren hätten. Nach seiner Ansicht müßte der Termin um mehrere Jahre verschoben werden.

Im Laufe dieses Winters würden sich die gesetzgebenden Körperschaften mit der Regelung des Finanzausgleiches zu befassen haben. Er möchte im gegenwärtigen Augenblick auf diesem besonders delikaten Gebiete nur einige Fragen aufwerfen. Sei unsere ganze Wirtschaftslage schon so stabilisiert, daß man an die Einkommensteuerrücklage schon praktisch herangehen könne? Die letzteren sollten, so sagt man, die Verantwortlichkeit der Gemeinden heben und zu einer Verringerung

der Steuern da, wo nicht so viel nötig sei, führen. Die über diese Frage erstatteten Gutachten von SenPräs. Dr. Becker und Prof. Hagenel hätten übereinstimmend scharf hervorgehoben, daß, wenn diese These richtig sei, auch kleinere und kleinste Einkommen in die Steuer einbezogen werden müßten. Wenn das nicht der Fall wäre, so würden von den Einkommensteuerrücklagen im wesentlichen dieselben Kreise betroffen werden, wie von den Realsteuern. Der Richtigkeit des Grundgedankens dieser Auffassungen würde man sich nicht verschließen können. Er werfe die Frage auf, ob man es für möglich halte, nachdem innerhalb weniger Jahre das Existenzminimum von 600 Mark auf 1200 Mark erhöht sei, den Ländern oder den Gemeinden dieses Existenzminimum oder einen Teil zur Besteuerung freizugeben?

Er komme nunmehr zu dem Steuervereinfachungsgesetz, von dessen Entwurf es sicher sei, daß die neue Reichsregierung denselben weiter fördern würde. Drei wichtige Gründe sprächen für das Gesetz. Erstens ein Vereinfachungsgrund. Das Reichssteuerungsgesetz habe noch erhebliche Lücken gelassen, das Vereinfachungsgesetz wolle grundsätzlich da, wo eine Realsteuer vom Wert erhoben würde, die Reichsvermögenssteuerwerte, und da wo eine Realsteuer wie z. B. die Gewerbesteuer vom Gewerbeertrag erhoben würde, das reichsgefehlte festgestellte Einkommen zugrunde legen. Der zweite Grund knüpfte an die Senkung der Realsteuern an. Dieser habe den Reichstag veranlaßt, die Regierung zur Vorlage des Gesetzes aufzufordern. Es müsse aber hier ganz offen die Frage aufgeworfen werden, ob eine schematische Senkung der Realsteuern ohne weiteres möglich sei. Er glaube nicht, daß sich nach dem Steuervereinfachungsgesetz eine allgemeine Senkung leicht durchführen lassen werde. Das habe in manchen Wirtschaftskreisen das Interesse an dem Entwurf stark erlahmen lassen. Das sei aber nicht richtig. Eine Steuerenkung setze voraus, daß erst mal einheitliche Grundlagen geschaffen würden. Erst dann würde man einen Überblick haben und prüfen können, ob eine Senkung möglich sei. Im übrigen könnten die Realsteuersätze niemals überall die gleichen sein. Denn es sei gerade Zweck der Realsteuern, die lokal verschiedenen Bedürfnisse zu befriedigen. Der dritte Grund sei der, daß wir endlich einmal ein klares Bild über die Gesamtbelastung sowohl der Gesamtheit als des einzelnen bekommen müßten. Auf dem Gebiete der Reichsteuer sei das gelungen, es fehlten aber noch die Realsteuern. Hierin sei uns das Ausland voraus. Und es lege auf diesen Punkt besonderen Wert, der auch für die reparationspolitischen Verhandlungen von Bedeutung sei. Es sei überaus wichtig, daß wir derartige Zusammenstellungen hätten, um so mehr, als unsere Belastung so hoch sei, daß wir einen Vergleich wahrlich nicht zu scheuen hätten.

Zur Organisation der Reichssteuerverwaltung erwähnte Redner, daß die jetzige Abgrenzung der Bezirke der Landesfinanzämter eigentlich nur eine vorläufige sei. Die gesetzlichen Körperschaften würden sich hiermit in absehbarer Zeit zu befassen haben, um so mehr, als die Verhältnisse nicht überall so seien, wie sie den wirtschaftlichen und finanziellen Erfordernissen entsprächen. Das bedeute also eine Verminderung der Zahl der bestehenden 26 Landesfinanzämter.

Die Zahl der Finanzämter betrug bisher 990. Durch WD. v. 21. Mai 1928 seien in Bayern 40 Ämter aufgehoben worden. Die Zahl würde aber im Laufe der Zeit noch weiter zu verringern sein. Im Reichsbezirk der Durchschnitt der Einwohnerzahl in einem Finanzamtbezirk 64 000, in Preußen 80 000, dagegen in Bayern nur 34 000. Die Unkostenquote liege im Reich bei den einzelnen Finanzämtern um 4% herum, während sie in Bayern am Aufkommen gemessen um ein Vielfaches höher sei. Wenn das letztere auch nicht ausschlaggebend sei, so erforderten es doch die Interessen der Gesamtheit, daß Finanzämter da aufgehoben würden, wo ihre Beibehaltung wirtschaftlich einfach nicht zu rechtfertigen sei. Redner schloß, die Steuern seien überaus hoch und müßten es weiter bleiben, aber man solle es nie vergessen, daß die Steuern nicht Selbstzweck, sondern bestimmt seien, die Bedürfnisse der Allgemeinheit zu befriedigen. Auf die letzteren und insbesondere auf die Produktionsfähigkeit müsse gebührend Rücksicht genommen werden, dann, aber auch nur dann würden wir die höchstmöglichen Erträgnisse herauswirtschaften können.

„Die Bedeutung des internationalen Steuerrechtes für das nationale Steuersystem“ lautete das Thema des nächsten Vortrages von MinDir. im Reichsfinanzministerium Prof. Dr. Dorn. Der Redner erörterte die sehr schwierigen und zum Teil in der jetzigen Form neuen Probleme in juristisch scharfsinnigen und doch klar anschaulichen Ausführungen. Sie zeigten, daß der tatsächlichen Verflechtung der europäischen Wirtschaft, die unaufhaltsam fortschreitet, in dem internationalen Steuerrecht eine überstaatliche rechtliche Bindung folge. Sie ließen ahnen, daß hier Entwicklungen im Anfangsstadium seien, deren Zwangsläufigkeit vielleicht in näherer oder fernerer Zukunft die schwierigsten politischen Widerstände überwinden würden. Redner ging zunächst auf die Entwicklungsgeschichte des internationalen Steuerrechtes ein, die durch die Stichworte Krieg, Inflation, Deflation und den daran anschließenden Kampf der Wirtschaften um die Beseitigung ihrer Folgen gekennzeichnet sei. Hierzu gehörten die finanziellen Auswirkungen der sogenannten Friedensverträge, die Probleme des internationalen Finanzausgleiches, die



sich an die Umgestaltung in der Weltwirtschaft anknüpfen, die der Reparationen und der internationalen Schulden. Das internationale Steuerrecht umfasse das Steuerrecht der Handelsverträge und das Doppelbesteuerungsrecht. Jenes Steuerrecht, das die Beziehungen der einzelnen Staaten zu staatsfremden Personen und Gütern regelt. Mehr als früher bedürfe es scharf geprägter Formeln. Was wir unter Doppelbesteuerung verstanden, sei der Konflikt der nationalen Steuersysteme, zu dem es bei Behandlung der Fremden komme. Die gesteigerte Weltwirtschaft hätte die Staatsgrenzen gesprengt. Mehr und mehr fluteten die Wellen der Wirtschaft hinüber und herüber. Die Zahl der Angehörigen eines Staates, der einem anderen verbunden sei durch Aufenthalt, Eigentum, Investition verbenden Kapitals, durch Begründung von Zweigniederlassungen, Fabrikations- und Betriebswerkstätten, durch Zugehörigkeit zu Unternehmungen, die von vornherein in verschiedenen Ländern ihre Tätigkeit ausüben, sei im ständigen Wachsen. Die in Frage kommenden Werte würden immer größer, die Welt sei kleiner geworden und mehr aufeinander angewiesen. Die Doppelbesteuerung sei zur Zeit völkerrechtlich noch zulässig. Es bedürfe daher besonderer Rechtsätze, um sie zu mildern oder zu beseitigen. Solche Rechtsätze befänden sich zu geringen Teilen in einzelnen nationalen Gesetzen (z. B. im Erbschaftssteuergesetz). Wesentlicher seien die in der Nachkriegszeit sich bildenden Grundsätze des internationalen Vertragsrechts zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die Vertragsgestaltung sei schwierig. Nicht nur einzelne Interessen seien zu versöhnen, sondern auch volkswirtschaftliche gegeneinander abzuwägen. Es ergebe sich daher die ins einzelne gehende Abstimmung zweier Steuersysteme aufeinander, Entlastung des Steuerpflichtigen durch gegenseitig sorgsam abgewogene Steuerverzichte der Staaten und daher nur die Möglichkeit, sich von Staat zu Staat zu verständigen, solange nicht für einzelne Fälle Weltanerkennung erreicht sei. Die internationale Rechtsentwicklung treffe auf Steuersysteme in Staatswirtschaften, die um ihre Neugestaltung rängen. Der Zusammenbruch der Finanzwirtschaft in Europa, die Übersättigung der Staatswirtschaft in Amerika begleitet von Steuererhöhungen und Steuerensenkungen in bunter und schneller Folge, hätten Anlaß geboten zu Steuerreformen, die in ihren Formen nicht selten trotz aller Verschiedenheit der Anlässe in wesentlichen Grundlinien übereinstimmten. Die für einen Teil der Welt sich ergebenden Krisenprobleme der Inflation und Deflation hätten die Steuersysteme einander entfremdet, der Kampf um den Wiederaufbau sie sich wieder nähern lassen. In erster Linie ständen die Normen des internationalen Steuerrechts, die unmittelbar in das Steuerrecht eingriffen. Dies gelte von dem Vertragsrecht, nach dem der einzelne Staat auf Doppelbesteuerung verzichte. Daneben gebe es eine mittelbare Bedeutung des internationalen Steuerrechtes oder vielmehr seiner Grundsätze für die Entwicklung der Steuersysteme der Welt. Entscheidend für den mittelbaren Einfluß sei die Anwendung der Vertragsgrundsätze der Gleichbehandlung und der Meistbegünstigung. Neben Gleichbehandlungen und Meistbegünstigung trete die Steuerbindung, d. h. die Bindung eines Vertragsstaates an eine bestimmte materielle steuerliche Behandlung der Personen und Güter eines anderen Staates. Ihr großes Anwendungsgebiet sei das Zolltarifwesen (Zollbindung). Es gebe aber auch Steuerbindungen im Sinne von Steuerbefreiungen im Interesse der Wirtschaft. Soll der Wirtschaft eines Landes der Zutritt zu dem anderen nicht verwehrt werden, so müsse ein Minimum an steuerlicher Bewegungsfreiheit geschaffen werden. Während auf dem Gebiete des Handelsvertragsrechtes und der Zölle im allgemeinen Meistbegünstigung zugesagt wurde, stände für die übrigen Steuern der Grundsatz der Gleichbehandlung an erster Stelle. Die Kulturstaaten bekannten sich mehr und mehr zu den Gedanken der Gleichstellung aller Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit. Die von Deutschland vorgeschlagene und in zahlreichen Verträgen im wesentlichen übernommene Bestimmung laute: „Die Staatsangehörigen des einen vertragschließenden Teiles genießen im Gebiete des anderen Teiles sowohl für ihre Person wie für ihre Güter, Rechte und Interessen in bezug auf Abgaben (Steuern und Zölle), Gebühren, sofern sie steuerähnlich sind, und andere ähnliche Lasten in jeder Beziehung die gleiche Behandlung und den gleichen Schutz bei den Finanzbehörden und Finanzgerichten wie die Inländer und die Angehörigen der meistbegünstigten Nation.“ Die deutsche Fassung binde nicht nur das bestehende, sondern das zukünftige Steuerrecht. Die Ausländergleichbehandlung sei danach für alle vertragschließenden Staaten Bestandteil des nationalen Steuersystems kraft internationalen Steuerrechts. Je allgemeiner diese Verträge würden, desto einheitlicher würden die Fragen der steuerlichen Freizügigkeit der Wirtschaft in den Steuersystemen der Welt beantwortet werden. Von einschneidender Bedeutung für die internationalen Steuersysteme sei das Recht der Doppelbesteuerungsverträge, die auf die direkten Steuern Anwendung fänden. Betroffen seien im wesentlichen auf deutscher Seite die Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie die Vermögenssteuer des Reiches. Darüber hinaus die Realsteuern (Grund-, Gewerbe- und Hauszinssteuern) der Länder und Gemeinden, auch soweit sie in Form von Zuschlägen erhoben würden. Die Verträge beruhten auf dem Grundsatz der Verteilung der

Steuerquellen, nicht der Aufteilung des Steuerbetrages oder der Anrechnung der Steuer unter den beteiligten Staaten. Die Quelle, die dem einen Staat überlassen sei, scheide demgemäß aus der Besteuerung des anderen Staates grundsätzlich aus. Eine besonders starke Abwandlung des geltenden Rechtes bringe der internationale Grundsatz, daß Schiffahrtsunternehmungen nur am Orte der Leitung des Unternehmens besteuert werden dürfen, ohne Rücksicht auf Ort, Zahl der Betriebswerkstätten in anderen Staaten. In allen Doppelbesteuerungsverträgen hätte Deutschland eine sogenannte Ergänzungsklausel. Sie ermächtige die beiderseitigen Finanzminister, ohne neue diplomatische Vertragsverhandlungen besondere Vereinbarungen über das Doppelbesteuerungsrecht im Sinne und Geiste des Vertrages für Zweifelsfälle und Lücken zu treffen. Hier entspreche also neues nationales Steuerrecht durch internationale Verwaltungsvereinbarungen. Ein Recht, das von dem geltenden Recht abweichen könnte und vielfach würde.

Neben dieser unmittelbaren Beeinflussung trete die mittelbare. Die Entwicklung der Weltwirtschaft und der Wiederaufbau in den Staaten hätten in eigenartiger Wechselwirkung zu Steuersystemen geführt, in denen Zwang und Möglichkeit zu doppelten Steuerbeträgen sich vereinten. Zwang, weil die nationalen Steuern in immer stärkerem Umfange auch das im Inlande gelegene Gut, die im Inlande erzielten Einkünfte des Ausländers ergriffen. Möglichkeit, weil bei diesem Ausbau die Verschiedenheiten der Besteuerungssysteme sich ausgleichen. Das scheinbar paradoxe Ergebnis: Vermehrung der Doppelbesteuerungsfälle durch Ausbau der Steuersysteme und eben dadurch auch Erleichterung der Verträge zu ihrer Vermeidung mit Rücksicht auf den aus der Vermehrung erwachsenden psychologischen Druck und wegen der Annäherung der Steuersysteme die Gleichheit und Gleichwertigkeit der Verzichte bei den Verhandlungen bedeute. Deshalb habe Amerika vorgeschlagen, statt des Abschlusses von Doppelbesteuerungsverträgen in das eigene Steuerrecht Klauseln einzufügen, die unter dem Gesichtspunkt der Gegenseitigkeit jedem Staate zur Verfügung ständen, der den Willen hätte, den gleichen Grundsatz in sein Recht aufzunehmen. Amerika sei sogar bereit, unter diesen Umständen auch Aktien und Obligationen von der Besteuerung freizulassen. Dem könnte man nur folgen, wenn alle Länder die gleiche wirtschaftliche Struktur hätten wie die Vereinigten Staaten. Hier liege in Wahrheit das große Kampfbild der internationalen Steuerverträge, wie der Vergangenheit, so der Zukunft.

Auf dem Gebiete der Doppelbesteuerung seien die letzten Arbeiten des Völkerbundes zu Vertragsentwürfen verdichtet, die als Typenverträge dem Unterhändler bei dem Abschluß zweiseitiger Abkommen helfen sollten. Die Modellverträge behandelten namentlich direkte Steuern und Abgaben von Todes wegen. Damit sei es gelungen, über die Verschiedenheit der Steuersysteme hinweg sich über große Gesichtspunkte zu verständigen.

Große Probleme blieben noch zu lösen. Die großen internationalen Unternehmen, deren Betriebswerkstätten in den einzelnen Staaten noch formaljuristisch getrennt, im Grunde aber eins seien, die Mutter- und Tochtergesellschaften stellen der Besteuerung in der Staatswirtschaft jedes Staates nicht leichte Aufgaben. Ein erster Versuch zur Lösung sei im deutsch-italienischen Verträge gemacht. In der Beantwortung der noch offenen Frage der Besteuerung gewerblicher Unternehmungen mit internationaler Wirksamkeit liege eine der großen und wichtigen Zukunftsaufgaben des internationalen Steuerrechtes.

Am nächsten Tage fand im Rathaus Kassel die ordentliche Mitgliederversammlung statt, in der der Ausschuss für die Fachangelegenheiten Bericht erstattete. Die von ihm vorbereiteten Anträge wurden einstimmig angenommen. Es wurde anerkannt, daß die Leitsätze des Deutschen Anwaltvereins, wenn sie auch im Grunde zu sehr von Einzelfällen ausgingen, wertvolle Anregungen böten, daß ihre Forderungen aber zum Teil über das praktisch Mögliche hinausgingen. Es wurde die Aufstellung eigener Leitsätze im Anschlusse an diejenigen des Deutschen Anwaltvereins mit eingehender Begründung und deren Veröffentlichung in der Zeitschrift Steuer und Wirtschaft beschlossen. Der dem Reichsfinanzministerium eingereichte Vorschlag, aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung das Voranmeldungs-system bei der Umsatzsteuer zu beseitigen und durch feste Vorauszahlungen, ähnlich denen bei der Einkommensteuer, zu ersetzen, wurde gebilligt.

Zu der Frage Staatsreferendar und Staatsassessor wurde eine abwartende Haltung empfohlen. Zur laufenden Bearbeitung aller wichtigen Fragen der Verwaltungsvereinfachung und des Steuervereinhaltigungsgesetzes wurde ein Hauptfachauschuß mit dem Sitz in Berlin gebildet. Ein weiterer Ausbau der örtlichen Fachauschüsse wurde beschlossen. Des weiteren wurden Fragen in der Organisation, der Personalpolitik und der Befoldungsregelung erörtert. Bei der neuen Reichsbefoldungsordnung, die stark angegriffen wurde, wurde der notwendige Härteausgleich bei der Überleitung der älteren Regierungsräte vermisst. Die Zurücksetzung der Reichsfinanzverwaltung, die sich in der Schlechterstellung der Mitglieder des RFV. gegenüber denen des RG. und der zu niedrigen

Eingruppierung der Präsidenten der Landesfinanzämter zeige, wurde, weil es sich um die zur Zeit einzige Hoheitsverwaltung des Reiches handele, als dem Ansehen des letzteren abträglich bezeichnet. Die Schaffung von Regierungsdirektorstellen, ähnlich wie in Preußen, wurde gefordert. An Stelle des zum Landesfinanzamtsdirektor in Berlin beförderten langjährigen ersten Vorsitzenden Dr. Casdorf, der sein Amt niedergelegt hat, wurde ObRegR. Ritter zum ersten Vorsitzenden gewählt.

ObRegR. Dr. Lemcke, Berlin-Schlachtensee.

### Juristische Gesellschaft in Berlin.

(Sitzung v. 13. April 1928.)

Prof. Dr. Emge: Das grundsätzliche Verhältnis des Zivilrechts zum Steuerrecht.

Der Vortragende, in erster Reihe Rechtsphilosoph, begann, daß den Gegenstand seines Vortrages nicht das oft behandelte Problem des Verhältnisses von Zivilrecht und Steuerrecht in der positiven Gesetzgebung bilde, sondern daß ihn hieran nur die grundsätzliche Frage interessiere, inwieweit zwei Rechtsgebiete rechtslogisch voneinander abhängig sein könnten oder nicht. Von diesem Gesichtspunkte aus unterluchte er die verschiedenen Möglichkeiten der Beziehungen zueinander mit dem Ergebnis, daß rechtslogisch beide Gebiete voneinander unabhängig sein könnten und keinerlei juristische Notwendigkeit für das Steuerrecht vorläge, Begriffe des Zivilrechts zugrunde zu legen. Er wies insbes. darauf hin, daß beiden Rechtsgebieten die gleichen soziologischen Erfahrungsgebiete zugrunde lägen und daß im Schrifttum die Erklärung des Verhältnisses hieraus insbes. von Ball in „Steuerrecht und Privatrecht“ versucht worden sei. Auch dieser Versuch scheint ihm den Sachverhalt noch zu sehr zu vereinfachen, während die Beziehungen in Wirklichkeit komplizierter lägen. Die Analyse dieser besonderen Auffassung des Verhältnisses durch den Vortragenden wurde den Hörern, soweit zu beurteilen, insolge der für einen Vortrag etwas zu schweren abstrakten Formulierungen, nicht ganz verständlich. Der Vortrag soll im Archiv für die zivilistische Praxis gedruckt erscheinen.

RA. u. PrivDoz. Dr. Kurt Ball, Berlin.

### Juristische Vereinigung für Aufwertungsrecht.

(Dresden, 10. Juni 1928.)

Ministerialrat Dr. Zieger: Zusammenhänge der Aufwertungsfrage mit der Aufwertungssteuer.

Die HauszinsSt. — besser AufwSt. genannt — ist durch die III. SteuerNotW. zugleich mit der Regelung der Hypothekenaufw. eingeführt worden. Sie war bestimmt, um für die Zeit nach dem Währungsversfall sofort fließende Mittel zur Deckung des Finanzbedarfs der Länder und der Gemeinden sowie zur Bekämpfung der Wohnungsnot zu schaffen. Die Steuer will den Eigentümern von Grundstücken, die in der Vorkriegszeit mit Hypotheken belastet waren, den Gewinn entziehen, den diese Hypothekenschuldner ohne die Steuer insolge der Aufwertung der Hypotheken auf 25% machen würden. Die Steuer ist in ihrer jetzigen Erhebungsform ungerecht. Andererseits ist auch die entschädigungslose Aufhebung der Steuer ohne Änderung der AufwGesetzgebung abzulehnen, da sie den früher verschuldeten Teilen des Hausbesitzes einen unverdienten Gewinn in Höhe von drei Vierteln der Vorkriegsbelastung — d. h. in Höhe von etwa 45 Milliarden Goldmark — bringen würde.

1. Die Steuer ist daher umzugestalten. Sie darf nur insoweit erhoben werden, als der verschuldete Teil der Grundstückseigentümer insolge der Aufwertung Ersparnisse an Hypothekenzinsen macht, d. h. normalerweise wird die Steuer auf drei Viertel der jährlich zu entrichten gewesenen Vorkriegshypothekenzinsen zu beschränken sein. Hat der Grundstückseigentümer außer der dinglichen Aufwertungslast noch eine höhere persönliche Aufwertungslast zu tragen, so ist die Steuer um den Mehrbetrag der persönlichen Aufwertungslast zu kürzen. Durch die vorgeschlagene Regelung wird die Erhebung der Steuer wesentlich vereinfacht. Es bedarf nur einer einmaligen Veranlagung, Friedensmiete und Wehrbeitragswert sowie Verschuldungsgrad scheiden als Fehlerquellen aus. Es braucht nur noch festgestellt zu werden, wie hoch die Vorkriegsbelastung und wie hoch der Aufwertungsbeitrag ist. Die Erhebung der Steuer in dieser Form ist auch gerecht. Denn der Eigentümer zahlt nicht mehr, aber auch nicht weniger Aufwertungssteuer, als er an Hypothekenzinsen erspart. Zur weiteren Vereinfachung der Steuererhebung empfiehlt es sich, für die Gesamtbelastung einen einheitlichen Hypothekenzinsfuß von 4 oder 5% zugrunde zu legen, so daß die Steuer bei normaler Aufwertung jährlich 3 bzw. 3 $\frac{1}{4}$ % der Vorkriegsbelastung betragen würde. Die Steuer wird unter Annahme einer Vorkriegsbelastung des Wohnhausbesitzes von nur 60 Milliarden Mark bei 3% alljährlich 1,8 Milliarden, bei 3 $\frac{1}{4}$ % alljährlich 2 $\frac{1}{4}$  Milliarden Goldmark erbringen.

2. Die Steuer wird grundsätzlich nicht — wie bisher — nur vom bebauten Grundbesitz, sondern vom Grundeigentum schlechthin zu erheben sein. Denn auch der Eigentümer des unbebauten Grundbesitzes (Bauland) hat insolge der Hypothekenabwertung einen Gewinn gemacht. Mit Rücksicht auf die Notlage der Landwirtschaft wird die Steuer von landwirtschaftlichen Grundstücken während der nächsten 5—10 Jahre nicht zu erheben sein.

3. Die Zweckbestimmung der Steuer ist zu ändern. In Wahrheit gebührt der Steuerertrag den durch die Aufwertungs-Gesetzgebung drei Vierteln enteigneten Hypothekengläubigern. In höherem Maße als diese sind aber die Inhaber mündelsicherer Wertpapiere, insbes. die Reichsanleihebesitzer geschädigt. Der Glaube an den Rechtsstaat erfordert die Wiederaufrichtung des Begriffs der Mündelsicherheit. Es wird also die Änderung der Aufwertungs-Gesetzgebung i. S. eines einheitlichen Aufwertungsmaßes für mündelsichere Werte erstrebt werden müssen. Die Finanzierung einer verbesserten Anleiheaufwertung wird nur durch die Aufwertungssteuer möglich sein. Zunächst wird nach einer kurz zu bemessenden Übergangszeit der Finanzbedarf der Länder und Gemeinden wie früher aus den ordentlichen Steuerquellen (Einkommen-, Körperschafts-, Grundsteuer) zu decken und sparsamste Wirtschaftsführung zu treiben sein. Für Neubauzwecke wird ein wesentlicher Teil der Steuer noch während der nächsten 5—10 Jahre gebraucht werden. Nach Ablauf dieser Frist wird das gesamte Aufkommen der Aufwertungssteuer zur Aufwertung zur Verfügung stehen. Diese künftige Verwendung der Aufwertungssteuer wird schon jetzt gesetzlich festzulegen sein. Nach vorsichtiger Berechnung würde das Steueraufkommen die Festsetzung eines einheitlichen normalen Aufwertungsmaßes für mündelsichere Werte — einschließlich der Sparkasseneinlagen — auf 40—50% gestatten. Die vorgeschlagene Ausgestaltung der Aufwertungssteuer würde weiter die rückwirkende Aufwertung gelöschter Hypotheken bis zum 1. Jan. 1919 und die Beseitigung des Fälligkeitstermins v. 1. Jan. 1932 ermöglichen sowie die Grundlage der Finanzierung für ein mehrjähriges, die Wohnungsnot beseitigendes Neubauprogramm schaffen.

### Juristische Studiengesellschaft München.

(Sitzung vom 22. Febr. 1928.)

SenPräs. am RfG. Wirkl. Geh. ObRegRat Dr. Strug: Das Steuervereinhaltungs-gesetz.

Das finanzrechtliche Verhältnis zwischen Reich und Ländern ist die beherrschende Frage der Innenpolitik, ihre Bedeutung strahlt auch auf die Außenpolitik aus. Man kann der Ansicht sein, daß die Entwicklung zwangsläufig zum Einheitsstaat führt. Aber die finanzielle Unterhölzung und Aushungerung der Länder wäre ein gefährlicher Weg. Die Länderkonferenz zeigte, wie stark die Gegensätze noch sind. Doch soll man nicht hinter allem und jedem unitarische Absichten wittern. Man sollte auch nicht den Versuch machen, das Rad der Entwicklung rückwärts zu drehen. Zwischen Bismarck und der Jetztzeit liegt der Weltkrieg, liegen Versailles und der Dawesplan. Bismarck würde die Zustände seiner Zeit unter den gegebenen Verhältnissen weder wiederherstellen können noch wollen. Hätten wir nach Versailles die Reichsfinanzverwaltung nicht geschaffen und die wichtigen Steuern nicht auf das Reich übernommen, so hätten uns die Siegerstaaten spätestens im Dawesplan dazu gezwungen. Auch die Rücksichten auf die Wirtschaft und ihren Wiederaufbau hätten zur Vereinheitlichung der EinkSt. gezwungen. Schon bei den äußerst mäßigen Steuersätzen der Vorkriegszeit machten sich die Verschiedenheiten in den Ländern und Gemeinden unliebsam bemerkbar. Sie wären unerträglich geworden, wenn die Länder und Gemeinden auch nur in der bisherigen Weise ihren Haushalt auf die EinkSt. gestützt hätten, tatsächlich basiert der Etat der Länder und Gemeinden in noch höherem Maße wie bisher auf der EinkSt. Das nach dem FinAusglG. den Ländern zugesagte Recht, Zuschüsse zu der EinkSt. zu erheben, ist unbedingt abzulehnen; es würde gerade die schwachen Länder und Gemeinden noch mehr schwächen, die Steuermoral weiter erschüttern. Schon die heutigen Steuersätze sind wohl überspannt. Die Gelegenheit, sie zu senken, wurde übersehen, weil man auf das Drängen der Wirtschaft hin die UmfSt. über das gebotene Maß hinaus senkte, ohne den damit verfolgten Zweck, die Preislenkung, zu erreichen. Die Länder und Gemeinden würden kaum in der Lage sein, das Zuschlagsrecht auszunützen. Die Mehrheit der Bevölkerung fällt unter die Einkommensteuerfreigrenzen. Man hat vorgeschlagen, auch die reichssteuerfreien Einkommen heranzuziehen, die Zustimmung des kommenden RA. dazu ist mehr als zweifelhaft, auch wären nur widerwärtige Steuerkämpfe in den Länder- und Gemeindevertretungen die Folge; würden die reichen Länder und Gemeinden nicht mitmachen, so wären auch die andern behindert. Schließlich darf man die finanzielle Tragweite einer solchen Heranziehung der kleinsten Einkommen nicht überschätzen (Mißverhältnis zu den Verwaltungs- und Erhebungskosten). Für die Wirtschaft hätte die verschiedene Höhe der Zuschläge ähnliche Folgen wie die Rückgabe der Steuer selbst an die

Länder. Das vorgeschlagene Genehmigungsverfahren von einer gewissen Höhe der Zuschläge an funktioniert schon nicht, wenn auch nur mehrere Ressorts derselben Regierung beteiligt sind, dazu käme hier noch das Einspruchsrecht des Reiches bei Gefährdung der EinkSt. durch die landesgesetzliche Regelung oder ihre Handhabung im einzelnen. Die Behauptung, die Länder und Gemeinden würden sparsamer wirtschaften, wenn sie die Verantwortung für die Höhe der Zuschläge hätten, hat nach den früheren Erfahrungen wenig für sich: gerade die Realsteuern, für die doch die Länder die Verantwortung haben, sind der Ausgangspunkt des Steuervereinheitlichungsgesetzes.

Voraussetzung einer gesetzlichen Relation zwischen EinkSt. und Realsteuern sind einheitliche Normen über die Realsteuer. Die Gleichbarkeit der Realsteuern untereinander zu ermöglichen, ist das Ziel der durch ein Mantelgesetz zusammengefaßten vier Steuervereinheitlichungsgesetze. Sie stellen einen empfindlichen Eingriff in die Finanzhoheit der Länder dar, aber sie sind keine Auswirkung unitarischer Tendenzen, sondern ein Erfolg des nicht immer unbedenklichen überragenden Einflusses der großen Wirtschaftsverbände. Auch außenpolitische Erwägungen spielen mit: die Duntseckigkeit der Länder und Kommunalsteuern macht es unmöglich, ein Bild der Gesamtsteuerlast zu gewinnen. Die Erkenntnis: einheitliche Steuern für ein einheitliches Wirtschaftsgebiet, greift immer mehr Platz.

Die Wirtschaft wirft den Regierungsvorlagen vor, daß sie keine Senkung der Realsteuern enthalten. Aber bei der jetzigen unübersichtlichen Lage lassen sich keine Höchstätze aufstellen, man kann nicht ins Blaue hinein Steuerenkungen vornehmen. Die finanzielle Tragweite der Verwaltungsreform wird weit übertrieben. Der Zeitpunkt vor den allgemeinen Wahlen ist dazu kein glücklicher. So lange wir uns nicht von dem Vorurteil gegen Verbrauchssteuern freimachen, kommen wir nicht von der übermäßigen Belastung durch direkte Steuern los. Zur Senkung der Steuer hält das Grund- und GewStRahmengesetz „Hauptsteuersätze“ für nötig, bei deren Überschreitung die wirtschaftlichen Vertretungen zu hören wären. Diese Sätze liegen 20% unter der bisherigen Höhe der Durchschnittsbelastung; es ist ein kühnes Unterfangen, bei der jetzigen Verschiedenheit der Bewertungsgrundlagen Durchschnittsätze feststellen zu wollen. Die so gefundenen Hauptsteuersätze haben die Natur von auf sehr unsicherer Grundlage beruhenden Durchschnittssätzen, nicht die von Normalätzen, als die sie die Begründung des Entwurfs vielfach bezeichnet und behandelt. Sie werden in Zukunft als Normalätze aufgefaßt werden und so zu einer weniger sparsamen Wirtschaft führen. Man sollte nicht schon in den Rahmengesetzen Hauptsteuersätze aufstellen, vielmehr wie bei dem ABewG zunächst eine einheitliche Bewertung durchzuführen. Die Länder nehmen besonderen Anstoß an den Hauptsteuersätzen und behaupten ihren verfassungsrechtlichen Charakter. Doch der Grundsatzbegriff des Art. 11 ABewG ist so unbestimmt, daß sich daraus die weitgehendsten Beschränkungen herleiten lassen. Sicher sind die Hauptsteuersätze Maßnahmen zur Abwendung von Schädigungen der Einnahmen des Reiches.

Vor allem will man Form und Verfahren vereinheitlichen, insbes. die Steuermaßstäbe, die Besteuerungsgrundlagen. Das ABewG hat vorgearbeitet (Einheitswert). Die Autonomie, diese Maßstäbe zu wählen oder nicht, soll verschwinden. Für die Grundsteuer bedeutet dies keine grundstürzende Änderung. Sie ersetzt die bisherige einmalige, vielfach weit zurückliegende Veranlagung durch periodische Neuveranlagungen. Einschneidender wirkt die Vereinheitlichung der Besteuerungsgrundlage bei der Gewerbesteuer. Ertrag, Gewerkekaptal und Lohnsumme sollen im Verhältnis 9:4:2 kombiniert werden. Das Schwerkergewicht soll beim Ertrag liegen, von den beiden anderen Grundlagen können die Länder absehen. Dieser Kombination gegenüber hat die Wirtschaft keine einheitliche Stellung eingenommen. Die Regierungsvorlage legt das Schwerkergewicht zu sehr auf den Ertrag, entgegen dem Grundsatze der Leistungsfähigkeit und dem Äquivalenzprinzip, das sich noch nicht überlebt hat: Grundbesitzer und Gewerbetreibende haben Sondervorteile von der Tätigkeit der Gemeinden, die durch die Gebühren nicht abgegolten werden. Darauf nimmt die Veranlagung nach dem Ertrag keine Rücksicht, nach dieser Bemessung wäre die Gewerbesteuer nur ein Zuschlag zur EinkSt. Dazu kommt ein schwer erträgliches Moment der Unsicherheit bei Konjunkturschwankungen, vor allem bei kleinen

Gemeinden, in denen einzelne Industrien vorherrschen. Daher muß ein stabiles Moment als Sicherheitsfaktor hinzutreten: die Bemessung der Steuer nach dem Gewerkekaptal. Sie berücksichtigt auch die Verhältnisse des Handwerks, bei dem die Arbeit das Kapital überwiegt. Wenn auch bei dieser Bemessungsgrundlage unter Umständen, bei fehlendem Ertrag, die Steuer aus dem Kapital gezahlt werden muß, so ist demgegenüber festzuhalten, daß es keinen Grundsatz gibt, nach dem dies nicht der Fall sein darf, die öffentlichen Gemeinwesen sind kein Luxus, auf den man bei fehlendem Ertrag verzichten könnte. Nur darf der Eingriff in das Kapital nicht zur dauernden Einrichtung werden. Die Lohnsummensteuer ist gewissenmaßen eine reformierte Arbeiterkopfssteuer, sie hat sich früher in preuß. Industriegemeinden bewährt, wurde von der Großindustrie als gerecht anerkannt und von den Gemeinden als geeignet bezeichnet. Andererseits ist es notwendig, den Ländern das Recht zu geben, für die Gemeinden Ausnahmen bei der Berücksichtigung der Lohnsummensteuer zu machen, nicht aber für die Länder selbst.

Die beiden Rahmengesetze umgrenzen auch den Begriff der Steuerobjekte. Der Vorwurf, daß sie keine feste Umgrenzung der Steuerbefreiungen enthalten, ist unberechtigt, man soll in der Vereinheitlichung gegen den Willen der Länder nicht weiter gehen, als es die Interessen des Reiches und der Wirtschaft erfordern.

Im Gebäudeentlastungsgesetz handelt es sich um eine vom Reich geschaffene Steuer, ihr Ursprung aus der gemeinsamen Entscheidung der Inflation verlangt eine einheitliche Gestaltung. Diese begegnet daher auch keinem grundsätzlichen Widerstand seitens der Länder. Der Grundgedanke ist: steuerlicher Ausgleich des Vorteils, den die Gebäudebesitzer vor andern in der Inflation hatten. Es handelt sich also um eine VermZurSt. und eine WertZurSt., auch eine GrundwertSt. Auch der Zusammenhang mit dem Problem der Behebung der Wohnungsnot spricht überwiegend für eine einheitliche Regelung der Besteuerungsätze. Die Besteuerungsgrundlagen sind nicht leicht verständlich. Friedensmiete, Wert des Eigenkapitals am 31. Dez. 1918 und die dingliche Belastung zu diesem Zeitpunkt werden in Rechnung gestellt, danach eine Werterhaltungssteuer und eine Entschuldungssteuer in Prozenten der Friedensmiete erhoben. Landwirtschaftliche Gebäude und Neubauten werden freigelassen. Die vielumstrittene Frage der dauernden Beibehaltung dieser Steuern läßt der Entwurf für die Entschuldungssteuer offen, bei der Werterhaltungssteuer ist ein allmählicher Abbau vorgesehen.

Das Steueranpassungsgesetz regelt im wesentlichen Zuständigkeit und Verfahren, es bringt eine große Vereinheitlichung der Veranlagung und Verwaltung und ändert daher im weiten Umfang die bisherigen Steuergesetze. Bedeutend sind vor allem die Ausdehnung der ABwGD. auf Länder-, Gemeinde- und Kirchensteuern, die Ausweitung der Zuständigkeit der Reichssteuerbehörden und -FinVer. auf die Realsteuern, die Vereinheitlichung der bei den FinA. und FinV. bestehenden Ausschüsse, die stärkere Einwirkung der Länder bei der Besetzung der Steuerausschüsse und FinVer. mit Ausnahme des RFV. Gefährlich ist der vorgeschlagene § 8a ABwGD., der den obersten Landesbehörden in den Geschäften der FinA. in Landes- und Kirchensteuerfällen die „oberste Sachleitung“ geben will, was bei der Unklarheit dieses Begriffes zu einem heillosen Gegen- und Durcheinander der Reichs- und Länderbehörden führen kann. Für die Abneigung der Länder gegen die Ausdehnung der Zuständigkeit der Reichsfinanzverwaltung und des RFV. bestehen keine triftigen Gründe, der einheitliche Rechtsmittelzug ist unentbehrlich, sonst können die Rahmengesetze ihren Zweck nicht erfüllen (Erfahrungen der Wehrbeitragsveranlagung). Hierzu kommt: nicht alle Länder haben die unabhängigen Rechtsprechungsbeförden vor allem in den Mittelinstanzen gleichmäßig ausgebildet. Die Länder sollten sich eher für die bessere Ausgestaltung, die Selbständigmachung und richterliche Unabhängigkeit der FinVer. einsetzen. Überhaupt ist der Rechtsschutz in Steuerfällen noch sehr verbesserungsfähig, auch in der höchsten Instanz. Daran geht der Entwurf leider vorüber.

§ 4a Übergangsgesetz zur Regelung des FinAusgl. hat die Reichsregierung zur Vorlage dieses Rahmengesetzes verpflichtet. Ob die Entwürfe in Einzelheiten nicht darüber hinausgehen, was dahingestellt bleiben. Die künftige Mehrheit wird sicher nicht förderlich sein als die bisherige. Der Widerstand der Länder gegen die Steuervereinheitlichungsgesetze liegt nicht in ihrem wohlverstandenen Interesse. Ref. J. Kohnstamm, München.

## Schrifttum.

Paul Mombert: Grundzüge der Finanzwissenschaft. Sammlung „Wissenschaft und Bildung“, 246. Bändchen. 150 S. Leipzig, Verlag von Quelle & Meyer. Preis geb. 1,80 M.

Auf den ersten Blick und beim Durchblättern macht das Mombertsche Büchlein fast einen etwas dürftigen Eindruck. Kann man überhaupt eine Finanzwissenschaft auf 150 Seiten in Kleinoktav

schreiben, auch wenn nur die Grundzüge gegeben werden sollen? Ja, man kann es, kann es sogar recht gut; Mombert zeigt es. Je mehr man in das Büchlein eindringt, desto mehr gewinnt es. Der Stoff ist nicht nur außerordentlich geschickt und anschaulich, in flüssiger Sprache, sondern auch dem Umfange nach erschöpfend dargestellt, soweit man das Wort erschöpfend auf „Grundzüge“ anwenden kann.

Mombert beschränkt sich im allgemeinen darauf, die herrschende Lehre nach dem neuesten Stand wiederzugeben, geht aber dabei stets auf die abweichenden Lehrmeinungen und wissenschaftlichen Kontraversen kurz ein, meist ohne persönliche Stellung zu nehmen. Wo letzteres geschieht, geschieht es mit großer Zurückhaltung und Bescheidenheit, so z. B. bei der Frage, ob die Finanzwissenschaft begrifflich sich auf die Lehre von der Mittelgewinnung zu beschränken oder auch auf die Ausgaben sich zu erstrecken habe (S. 5, 14, 23). Dabei fehlt es durchaus nicht an klugen, von selbständiger Stoffdurchdringung zeugniss ablegenden Bemerkungen. Freilich, da und dort finden sich Stellen, die nicht ganz miteinander in Einklang stehen und gewissermaßen Untiefen darstellen. So erscheinen z. B. die Regalien auf S. 23 unter den privatwirtschaftlichen Einnahmen, auf S. 32 unter den Steuern. Ebenso ist auf S. 23 eine Art Gegensatz geschaffen zwischen den Steuern als Gelbzahlungen und den Naturalabgaben als privatwirtschaftlichen Einkünften, während auf S. 32 im Zusammenhang mit der Akzise davon die Rede ist, daß auch Abgaben in Form von Naturalien und Dienstleistungen vorkommen. Ob damit wiederum die Begriffsbestimmung der Steuern (S. 30) in Einklang steht, ist zum mindesten zweifelhaft. Für glücklich halte ich die Steuerdefinition auf S. 30 übrigens auf keinen Fall. Die Ausdrücke Steuern und Abgaben werden als identisch behandelt; auf S. 23 sogar die Ausdrücke Steuern und Auflagen. Zu letzterer Gleichstellung wird ein Fragezeichen zu machen sein; vielleicht auch zu der ebenfalls auf S. 23 sich findenden Gleichstellung von privatwirtschaftlichen Einnahmen und Erwerbseinkünften. In der Überschrift heißt es allerdings: Privatwirtschaftliche Einnahmen und Erwerbseinkünfte, während im Text bei der Einteilung gesagt ist: Privatwirtschaftliche Einnahmen oder Erwerbseinkünfte. Für bedenklich halte ich auch die Gleichstellung der Beiträge zwischen öffentlichen Körperschaften i. S. der Matrikularbeiträge, die mit der Frage des verhöhenen Bedarfs zusammenhängen, und der Beiträge i. S. (um es kurz zu sagen) der sog. Anliegerbeiträge, wie sie sich auf S. 27 findet. Keineswegs einheitlich und wenig befriedigend finde ich die Behandlung der Gebührenfrage: Einmal (S. 28) wird das Kostenprinzip als ausschlaggebend herangezogen und gar einer Gebühr, die über die Kosten hinausgeht, der Gebührencharakter abgesprochen und der Steuercharakter beigelegt, ebenso wie einer Gebühr, bei deren Bemessung eine Gewinnabsicht, „also ein finanzieller Gesichtspunkt“ mit entscheidend ist, das andere Mal aber (S. 29) wird zugegeben, daß das Interesse desjenigen, der die Leistung empfängt, bei der Gebührenbemessung neben den Kosten mit entscheidend ist. Auf S. 41 wird die Besteuerung der Grundrente i. S. Ricardos als der einzige Fall erklärt, in dem die Steuerüberwälzung ausgeschlossen sei, auf S. 97 aber wird die Annahme, daß die Wertzuwachssteuer nicht überwälzt werden könne, „als ein großer Irrtum erklärt“. Daß die Grundsteuer (S. 65) durchweg als Ertragsteuer behandelt wird, auch wo sie auf einem sog. Wertkataster beruht, mag hingehen, obwohl vielfach diese Form der Grundsteuer aus einer früheren Vermögenssteuer sich entwickelt hat und eher denn als Ertragsteuer wissenschaftlich als Sachwertsteuer oder Spezialvermögenssteuer anzusprechen ist. Dagegen ist mir unverständlich der Vorschlag, die Gewerbesteuer überall ganz den Gemeinden zu überlassen und dafür deren Zuschläge zu den Grund- und Gebäudesteuern einzuschränken. Überhaupt finde ich die Ausführungen über die Ertragsteuern weniger gelungen als andere Teile des Büchleins, womit die Nichterkennung der großen Gefahr zusammenhängen mag, die für den Bestand der im übrigen wohlvollendeten behandelten Ertragsteuern in dem drohenden Steuervereinheitlichungsgesetz liegt.

Ich könnte in ähnlicher Weise noch manches anmerken, z. B. die Stellungnahme zum Einkommensbegriff und die m. E. darum nicht zulässige Bezugnahme auf Loh (S. 82), weil die Besteuerung innerhalb der Privatwirtschaft sich abwickelt, selbstverständlich zwar wie die meisten privatwirtschaftlichen Vorgänge auch volkswirtschaftliche Wirkungen ausübt, aber erst durch die Art der Verwendung der auf dem Steuervog den Privatwirtschaften entzogenen Mittel, nicht aber durch die Erweiterung oder Einschränkung des steuerlichen Einkommensbegriffs. Allein es soll genug sein.

Wenn hiernach Unebenheiten und leichte Stellen in dem Büchlein nicht ganz fehlen, so muß es doch für den Zweck, dem zu dienen es bestimmt ist, als durchaus gelungen bezeichnet werden, und ich möchte mit einer Übersicht über den Inhalt des Büchleins schließen und dabei zum Ausgleich der gemachten kleinen Ausstellungen diejenigen Teile des Büchleins hervorheben, die als besonders gelungen zu bezeichnen sind, was von der übergroßen Mehrzahl der Ausführungen, vor allem von denjenigen nicht steuerrechtlichen Inhalts gilt.

Das Büchlein beginnt nach einer kurzen, dem Gegenstand der Finanzwissenschaft gewidmeten Einleitung mit dem ersten Teil, der auf S. 6—14 vom öffentlichen Haushalt handelt, wobei auch Fragen wie diese: ob im öffentlichen Haushalt, wie manche glauben machen wollen, die Einnahmen sich nach den Ausgaben zu richten haben, einsichtig und verständnisvoll behandelt werden, ebenso: Sollbudget, Istbudget, Bruttoetat, Nettoetat, Hauptfinanzetat, Kassendefizit, Budgetdefizit usw. Es folgt der zweite Teil mit den öffentlichen Ausgaben auf S. 14—23 mit zum Teil ausgezeichneten Partien und alsdann der dritte Teil mit den ordentlichen öffentlichen Einnahmen.

Er umfaßt die Seiten 23—118, also, und mit Recht, den größten Teil des Büchleins und zerfällt in drei Abschnitte und verschiedene Kapitel. Der erste Abschnitt handelt von den privatwirtschaftlichen Einnahmen und Erwerbseinkünften, der zweite von den Beiträgen und Gebühren, der dritte von den Steuern. Hierbei werden auch das Wesen der Steuer, die Nebenzwecke der Besteuerung und der Zwecksteuerbegriff behandelt, und zwar i. S. der älteren und nicht der neuerdings von Bräuer vorge schlagenen m. E. nicht glücklichen Terminologie. Die Auffassung, daß ein wesentliches Merkmal der Steuern darin zu erblicken sei, daß sie zur Deckung des öffentlichen Bedarfs erhoben werden, wird auf S. 30 abgelehnt, während andererseits auf S. 31 es als die Aufgabe der Besteuerung bezeichnet wird, „unter Berücksichtigung einer ganzen Reihe von Gesichtspunkten . . . den öffentlichen Bedarf zu decken“. In der allgemeinen Steuerlehre werden unter anderem die Fragen der Doppelbesteuerung und der Steuerüberwälzung sowie in recht ansprechender Weise das Verhältnis von Besteuerung und Volkswirtschaft behandelt (S. 45 ff.). In der speziellen Steuerlehre findet bei den Personalsteuern als Gegenstück zur deutschen Einkommensbesteuerung die englische Einkommensteuer eine gebräugte Darstellung. Der Entwicklung der deutschen Einkommensteuer schließt sich eine eingehendere Schilderung der Reichseinkommensteuer nach dem Gesetz von 1925 an, unter dem Hinweis darauf, daß die Einkommensteuer in Anlehnung an das Vorgehen Englands hauptsächlich an der Quelle erhoben werde. Daß damit das deutsche Einkommensteuerprinzip, das zuvor eine zutreffende Schilderung erfahren hat, verlassen ist, bleibt unerwähnt; obwohl von der englischen Einkommensteuer, wiederum zutreffend, bemerkt wird, daß sie „eigentlich keine allgemeine Einkommensteuer“ sei, sondern „eine Reihe von Ertragsteuern“ zusammenfasse. Zu rügen ist bei der Einkommensteuer die Angabe des Existenzminimums mit 1100 RM, während dieses schon im Dez. 1925 auf 1300 RM erhöht worden ist. Bei der allgemeinen Vermögenssteuer wird die unglückliche Unterscheidung zwischen materieller und formeller Vermögenssteuer als Einteilungsmöglichkeit für die Vermögenssteuern angeführt, während für die Bezeichnung als Vermögenssteuer doch lediglich wie bei allen Steuern entscheidend ist die Benutzung des Vermögens als Bemessungsgrundlage der Steuer und eine materielle Vermögenssteuer jede Steuer ist, die aus dem Vermögen entrichtet wird, ob sie im übrigen Vermögenssteuer, oder Einkommensteuer, oder Ertragsteuer, oder Ertragssteuer, oder Verkehrsteuer, oder sonstwie heißt. Der höchst anfechtbare Satz, daß im Gegensatz zu den Verbrauchssteuern bei den Steuern auf Einkommen und Vermögen die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vor sich gehe, findet sich auch bei Mombert. Die zahlreichen Gegenausführungen von mir und anderen sind unbeachtet geblieben, ebenso die Schrift von v. Lilienthal „Steuerreform als wirtschaftliche Nothilfe“. Möglicherweise, daß die v. Lilienthalsche Schrift erst herauskam, als das Mombertsche Büchlein schon im Druck oder gedruckt war. Im übrigen sind die Ausführungen über die Verbrauchs- und Auslandsbesteuerung recht ansprechend und befriedigend. Wohlthuend berührt hat mich die nicht nur hier, sondern schon vorher mehrfach erfolgte Heranziehung der Bücher und Schriften des alten Schäffle. Überhaupt ist die Literatur, um das hier einzufügen, mit viel Verständnis ausgewählt und für den in Frage stehenden Zweck verhältnismäßig reichlich.

Im vierten Teil (S. 118—133) ist in sehr geschickter und übersichtlicher Weise das außerordentliche öffentliche Einnahmewesen einschließlich des öffentlichen Kredits behandelt, wobei auch die Papiergeldwirtschaft nicht fehlt, desgleichen fehlt unter den Tilgungsmöglichkeiten nicht der Staatsbankrott.

Den fünften Teil (S. 134—141) bildet ein kurzer, aber verdienstvoller und übersichtlicher Überblick über die Entwicklung der Reichsfinanzen. Den Beschluß machen die angehängten Tabellen und ein übersichtliches Sachregister.

Im ganzen ist das Büchlein vorzüglich geeignet, den Zweck zu erfüllen, den es sich gestellt hat, und kann für diesen Zweck bestens empfohlen werden.

Finanzmin. a. D. Prof. Dr. v. Pistorius, Tübingen-Stuttgart,

**Die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Handelsrecht und ihre Entwicklung, untersucht an dem Gewinn und an der Bewertung.** Eine bilanzrechtliche und bilanzkritische Darstellung mit praktischen Beispielen von Dr. jur. Johannes Hein, Syndikus und Steuersachverständiger, Berlin. Berlin und Leipzig 1928. Walter de Gruyter & Co.

Der Verf. bekennt sich in seinem Vorwort zu dem Ziele, die Grenzgebiete zwischen Steuerrecht und Handelsrecht, die zahlreichen gemeinsamen Berührungspunkte der beiden Rechtssysteme und die sich aus ihnen ergebenden Streitfragen darzulegen und gleichzeitig eine zum praktischen Gebrauch geeignete kurze Darstellung von Gewinn und Bewertung zu geben. Das Ziel ist nicht erreicht worden.

Für den Gebrauch des Kaufmanns eignet sich das Buch schon wegen seiner ermüdenden Weitschweifigkeit und seiner geringen Übersichtlichkeit nicht. Das Werk ist überladen mit Material. Schon ein

Blick auf irgendeine der von Ausführungen, Zahlen und Abkürzungen wimmelnden Seiten wird den Nichtjuristen zu sofortigem Weglegen des Buches veranlassen.

Aber auch für den Fachmann ist die Ausbeute gering. Es genügt nicht, alle irgendwie erreichbaren Entscheidungen und Literaturnachweise aneinanderzureihen. Das ist Aufgabe der Jahrbücher der Entscheidungen, nicht einer systematischen Arbeit. Die nicht zahlreichen eigenen Gedanken des Verf. werden durch die Masse der teilweise systemlos zusammengetragenen, teilweise auch mißverständlichen fremden erstickt. Die parallele Behandlung von Gewinnermittlung und Bewertung — die Bewertung ist doch eines der wichtigsten Elemente der Gewinnermittlung und mußte in deren Rahmen behandelt werden — ist ein bedauerlicher systematischer Fehler und führt zu zahlreichen Wiederholungen. Überall, auch wo zu Einzelfragen Gutes gesagt ist, stören stilistische Schwerefälligkeiten.

Bei der Fülle der Mängel ist es nicht leicht, Anregungen für eine Neubearbeitung zu geben. Durch zweckmäßigere Einteilung des Stoffes, Vermeidung von Wiederholungen und Streichung zahlreicher überflüssigen Passagen könnte das Buch immerhin an Brauchbarkeit für die Praxis gewinnen. Um ihm auch wissenschaftliche Bedeutung zu geben, müßte der Verf. seine eigenen Gedanken wesentlich vertiefen.

RA. Frhr. Kiederer v. Paar, München.

**Die Deutschen Finanz- u. Steuergesetze in Einzelkommentaren**, herausgegeben von E. Schiffer, Reichsfinanzminister a. D. Berlin. **Kommentar zum Einkommensteuergesetz v. 10. Aug. 1925** nebst den Ausführungsbestimmungen von Dr. jur. **Georg Struż**, Senatspräsident am Reichsfinanzhof, Rgl. preuß. Wirkl. Geh. Oberregierungsrat. 4. Lieferung (1. Lieferung von Band II). Berlin 1928. Verlag von Otto Liebmann. Preis 14,50 M.

Die Lieferungen des großen Strużschen Komm. z. EinkStG. erscheinen in stotter Folge. Der erste Band liegt fertig vor. Der zweite Band beginnt mit der gegenwärtigen, zur Besprechung stehenden ersten Lieferung, die auf 352 Druckseiten die §§ 19—29 behandelt, den letzteren Paragraphen übrigens nicht mehr vollständig, sondern nur bis Anm. 23, während dem Paragraphen im ganzen 31 Anmerkungen gewidmet sind.

Wegen des Wertes im ganzen und seines Aufbaus sowie des Inhalts der Lieferungen 1 u. 2 wie 3 darf ich auf meine früheren Besprechungen JW. 1927, 1746 ff. und 1928, 956/57 Bezug nehmen. Die gegenwärtige erste Lieferung des Bandes II befaßt sich inhaltlich noch immer mit dem sachlichen Recht der Einkommensteuer, und zwar demjenigen Teil, der im Gesetz in den Abschnitten II und III mit den Überschriften „Einkommen“ und „Die einzelnen Einkommensarten“ behandelt ist. Den Gegenstand der Erörterung bilden hiernach im besonderen die Bewertungsvorschriften, die sog. Haushaltsbesteuerung, wie sie das Gesetz in der Hinzurechnung des Einkommens der Ehefrau zu demjenigen des unbeschränkt steuerpflichtigen Ehemanns sieht, obwohl für die Kinder eine solche Hinzurechnung nur in beschränktem Umfang stattfindet, sodann der Steuerabschnitt und von den sog. „Einkommensarten“ die Land- und Forstwirtschaft und im Angriff des § 29 noch der Gewerbebetrieb.

Die Bewertungsvorschriften, mit denen die §§ 19 u. 20 sich befassen, bieten große Schwierigkeiten. Struż meistert sie, indem er in scharfsinnigen Darlegungen die Schwierigkeiten aufdeckt und zu den zahlreichen Zweifelsfragen unter ausgiebiger Heranziehung von Schrifttum und Mpr. Stellung nimmt, zum Teil auch in gewohnter Weise scharf kritisch Stellung nimmt. Die anderen Urteile des RFV. über den Begriff des gemeinen Wertes i. S. des § 19 EinkStG. finden dabei bereits Berücksichtigung. Dem § 19 sind auf 112 Druckseiten 54 Anmerkungen gewidmet, so daß auf eine Anmerkung im Durchschnitt mehr als zwei Druckseiten entfallen.

Die Inanspruchnahme des Begriffs der Haushaltsbesteuerung durch das EinkStG. für seine in den §§ 22—24 geregelte steuerliche Behandlung der Glieder einer Familie (Ehemann, Ehefrau, Kinder) halte ich für ansehbar und sechs sie an, denn in Wahrheit hat das Gesetz nicht die Veranlagung nach Haushalten durchgeführt, ebensowenig allerdings die Veranlagung nach Köpfen. Struż seinerseits rückt von etwas anderem Ausgangspunkt aus den Bestimmungen des Gesetzes in den §§ 22 und 23 scharf zu Leibe, indem er zeigt, daß die Bestimmungen infolge unklarer Fassung und Durcheinanderwerfung der Bezeichnungen „Hinzurechnung“, „Zusammenveranlagung“ und „Einkommenszusammenrechnung“ nicht miteinander in Einklang stehen, daß aber offenbar die Absicht ist, für Ehemann und Ehefrau und, soweit die Kinder nicht selbständig steuerpflichtig sind, auch für diese eine Zusammenveranlagung zu bestimmen, d. h. den Rechtszustand herbeizuführen, daß zutreffendfalls die Einkommen von Ehemann bzw. Haushaltsvorstand, Ehefrau und Kindern für die Einkommensteuer als ein Einkommen behandelt werden, aber nicht als solches des Ehemanns bzw. Haushaltsvorstands, sondern als gemeinsames Einkommen, wie das dem Grundsatz der Veranlagung nach Haushalten in der Tat entspricht. Den großen Schwierigkeiten, die

sich ergeben, wenn Kinder im Betrieb des Vaters oder Haushaltsvorstands tätig sind, mit der Frage, ob dabei ein Dienstverhältnis anzunehmen ist oder ein Verhältnißverhältnis i. S. des BGB., und ob ein Dienstvertrag zwischen einem minderjährigen Kinde und seinem Vater überhaupt möglich ist, sind eingehende Ausführungen auf S. 169 ff. gewidmet.

Mit dem § 25, der einerseits im Zusammenhang mit dem § 10 steht, Steuerabschnitt, andererseits mit seiner Frühjahrsvoranlage und Herbstveranlagung schon stark auf die Veranlagungsbestimmungen übergreift, befassen sich die S. 184—203 des Kommentars.

Bei der mit dem § 26 des Ges. ihren Anfang nehmenden Behandlung der sog. „Einkommensarten“, eine finanzwissenschaftlich ansehbare Ausdrucksweise, die auch von Struż an anderer Stelle seines Kommentars angefochten wird, kommt Struż auf den Einkommensbegriff zurück und verteidigt in Anlehnung an ein auf anderem Standpunkt stehendes Ur. des VI. Sen. des RFV. v. 7. Juli 1927 seine Auffassung, wonach das EinkStG. von 1925 zur Quellenlehre zurückgekehrt wäre. Ich bin hier mit Enno Becker, Popitz, Evers anderer Ansicht, anerkenne aber gerne, daß Struż in seinem Kommentar seine Auffassung mit guten Ausführungen zu stützen vermag; daß diese Ausführungen lebhaft und warm gehalten sind, versteht sich bei Struż von selbst. Die vorliegende Lieferung belebt aufs neue die Spannung, mit der den weiteren Lieferungen entgegenzusehen wird.

Finanzmin. a. D. Prof. Dr. v. Pistorius, Tübingen-Stuttgart.

**Die Lohnsteuer ab 1. Januar 1928**. Gesetz vom 22. Dezember 1927 zur Abänderung des Einkommensteuergesetzes nebst Verordnungen, Erlassen, Merkblättern und Tabellen für den Steuerabzug bei Monats-, Wochen-, Tages-, Zweistunden- und Zweivochenlohn. Erläutert unter Berücksichtigung der neuesten Rechtsprechung von Dr. **F. W. Koch**, Reichsfinanzrat, Mitglied des Reichsfinanzhofs. Preis 4,80 M.

Durch das Ges. v. 22. Dez. 1927 ist das EinkStG. gerade in den Teilen, die in der Praxis am häufigsten Anwendung finden, nämlich den Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn, wesentlich geändert worden.

Angesichts der Tatsache, daß der überwiegende Teil der Einkommenssteuerzahler die Steuer auf Grund dieser Bestimmungen entrichten muß, ist eine handliche Ausgabe, die den durch zahlreiche Erlasse und Rechtsbegründungen umfangreich und unübersichtlich gewordenen Stoff zusammenfaßt, ein Bedürfnis.

Die Kochsche Ausgabe enthält den Text des Ges. v. 22. Dez. 1927, das amtliche Merkblatt für den Steuerabzug vom Arbeitslohn und bis auf den Stand von Ende 1927 durchgeführte Erläuterungen zu den maßgeblichen Bestimmungen des EinkStG. Als Anhang sind die Tabellen zum Ablesen des Steuerabzuges vom Arbeitslohn gebracht, die infolge ihrer zweckmäßigen Gestaltung eine leichte Feststellung der Lohnsteuer ermöglichen.

Das Buch ist für die Zeit bis zum 1. Okt. 1928 — dem Inkrafttreten der durch das 2. Ges. z. Änderung des EinkStG. v. 23. Juli 1928 geschaffenen Neuregelung — eine praktische, insbes. zum Gebrauch für Arbeitgeber und Arbeitnehmer bestimmte Ergänzung der Erläuterungsbücher zum EinkStG., die die neue gesetzliche Regelung noch nicht berücksichtigen.

D. S.

**Der neue Lohnabzug ab 1. Okt. 1928 mit den neuen Steuerabzugstabellen sowie die Einkommensteuernovelle vom 23. Juli 1928**. Von Dr. **Rißel**, Ministerialrat im Reichsfinanzministerium, und Dr. **Roppe**, Rechtsanwalt, Hauptschriftleiter der Deutschen Steuerzeitung. Berlin 1928. Industriebörsenverlag Spaeth & Hinde.

Die gesetzliche Regelung über den Steuerabzug ist im Laufe des letzten Jahres zunächst durch die EinkStNov. v. 22. Dez. 1927 und dann durch das zweite Gesetz zur Änderung des EinkStG. v. 23. Juli 1928 abgeändert worden. Die durch das letztere Gesetz geschaffene Neuregelung wirkt sich im wesentlichen für die Zeit v. 1. Okt. 1928 ab aus.

Wenn auch das RFV. durch Herausgabe mehrerer Tabellen zum Ablesen des Steuerabzuges vom Arbeitslohn für die Praxis eine erhebliche Erleichterung bei der Lohnberechnung geschaffen hat, so bringt doch die neue Regelung eine große Reihe von Zweifelsfragen, die für die weitesten Kreise eine von wissenschaftlichen Erörterungen sich fernhaltende, aber klare und verständliche Erläuterung der einzelnen gesetzlichen Bestimmungen dringend erwünscht erscheinen lassen. Eine derartige Erläuterung des Ges. v. 22. Dez. 1927 i. Verb. m. dem Ges. v. 23. Juli 1928 haben die Verf. geschaffen. Die maßgeblichen Bestimmungen, insbes. die §§ 36, 69 bis 82 und 93 EinkStG. sind in übersichtlicher Weise erläutert. Zu begrüßen ist es, daß die einschlägigen WD. und Erl. v. 6. Aug. 1928, 22. Dez. 1924 und 16. Dez. 1927 in einem Anhang

abgedruckt sowie die amtliche Steuerabzugstabelle ab 1. Okt. 1928 beigelegt sind. Das mit dem Stand vom September abschließende Buch wird der Praxis nützliche Dienste leisten.

D. S.

**William Wernick, Amts- und Gemeindevorsteher a. D.: Die allgemeine kommunale Wertzuwachssteuer, Kommentar zur ministeriellen Mustersteuerordnung. Berlin-Staaten 1928. Selbstverlag.**

Auf dem Gebiete der Wertzuwachssteuer gilt noch das alte WertzuwStG. des Reichs von 1911, jedoch mit einer Reihe von ergänzenden Bestimmungen, die zur Folge haben, daß das Gesetz praktisch fast nirgends mehr zur Anwendung kommt. Zunächst wird auch da, wo das Gesetz noch gilt, der Reichsanteil in Höhe von 50% nicht mehr erhoben, sondern nur der Landes- und Gemeindeanteil. Außerdem sind aber schon seit 1913 die Länder und, mit Zustimmung des Landes, die Gemeinden ermächtigt, eigene Wertzuwachssteuerordnungen zu schaffen, und wo dies geschieht, treten diese an die Stelle des Reichsgesetzes. Praktisch sind im Laufe der letzten 15 Jahre in fast allen größeren Orten eigene Wertzuwachssteuerordnungen erlassen worden.

In Preußen bedürfen die Steuerordnungen der Gemeinden der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Zur Vereinfachung haben die zuständigen Minister des Innern und der Finanzen Mustersteuerordnungen herausgegeben, die den Gemeinden einmal technisch die Abfassung ihrer besonderen Steuerordnungen erleichtern und außerdem die Gewähr bieten, daß ihnen hinsichtlich der Genehmigung keine Schwierigkeiten gemacht werden, wenn sie sich an diese Mustersteuerordnungen halten.

Das vorliegende Buch ist ein Erläuterungsbuch zur preuß. ministeriellen Mustersteuerordnung für die Wertzuwachssteuer, wie sie zuletzt dem Erlass der Minister v. 3. Juni 1927 beigelegt ist. Das Buch ist im November 1927 abgeschlossen. Inzwischen ist durch Erlass v. 16. März 1928 (MinBl. f. d. preuß. innere Verw. 273) die Mustersteuerordnung abermals geändert, aber nur in einigen nicht sehr wesentlichen Punkten, und ist die Mustersteuerordnung in neuer Fassung durch Erlass v. 20. März 1928 (MinBl. 303) bekanntgemacht. Auch die Berliner Wertzuwachssteuerordnung weicht in mehreren Punkten von der Mustersteuerordnung ab, es bleibt aber noch so viel Übereinstimmung, daß das hier zu besprechende Buch trotz der abermaligen Abänderung der ministeriellen Verordnung und trotz der Berliner Abweichungen noch jetzt und auch für Berlin Bedeutung hat und nicht als veraltet anzusehen ist.

Eine Übersicht über das Recht der Wertzuwachssteuer fehlte bisher. Einen guten Ersatz bildeten die Zusammenstellungen, welche DRGM. Pape jedes Jahr in dem im Verlag von Spaeth & Linde erscheinenden Jahrbuch des Steuerrechts gab. Aber das Wertzuwachssteuerrecht selbst verlangt nach einer zusammenfassenden, nicht nur jahrbuchweisen Darstellung. Verschiedene Bücher dieser Art sind bereits angekündigt, die wohl die Mustersteuerordnung der Minister und die Zuwachssteuerordnungen Berlins und einiger anderer größerer Städte berücksichtigen sollen. Verf. dieser künftigen Kommentare sind verschiedene Autoren, die bereits durch Kommentare zum Grunderwerbsteuergesetz einen angesehenen Namen haben und denen daher das Gebiet besonders nahe liegt. Sind daher für später grundlegende Kommentare zu erwarten, so bildet das vorliegende Buch gewissermaßen einen Vorläufer. Es berücksichtigt nur die Mustersteuerordnung, nicht die Berliner Steuerordnung, und es enthält keine tiefgreifende Erörterung von Problemen, sondern eine leichtverständliche und offenbar insbes. auch für den Gebrauch der Behörden in kleineren Orten geschriebene Übersicht und Erläuterung zu den einzelnen Paragraphen und Hinweise auf die wichtigste Rechtsprechung. Es ist ein geeignetes Handbuch für den praktischen Gebrauch der Behörden und Steuerpflichtigen in normalen Fällen. Für besonders schwierige Fälle reicht es dagegen nicht aus. Mir liegen zur Zeit zwei praktische Rechtsfragen aus dem Gebiet der Wertzuwachssteuer vor, und in beiden Fällen gibt das Erläuterungsbuch keine Antwort. — Zu der Frage, ob ein „Veräußerungsgeschäft“ auch dann vorliegt, wenn der Übertragung ein reines Abwicklungsgeschäft aus einem früheren Rechtsverhältnis zugrunde liegt, z. B. aus einem Treuhandverhältnis (m. E. zweifellos zu verneinen), finden sich nur die Worte: „Veräußerungsgeschäft ... unter Umständen auch Abwicklungsgeschäft und Gesellschaftsverträge.“ Damit kann man in der Praxis nichts anfangen. Eine zweite Frage ist überhaupt nicht behandelt: Welche Kosten sind als nachweislich aufgewendete Erwerbskosten, die dem Erwerbspreise zuzurechnen sind, zu berücksichtigen? Im Normalfalle ist klar, daß es sich nur um Kosten handelt, die mit dem Erwerb des Grundstücks vom Veräußerer zusammenhängen. Wie aber, wenn der Steuerpflichtige das Grundstück selbst durch einen steuerfreien Übergang, z. B. Erbschaft, erworben hat? Gehören dann zu den zuzurechnenden Kosten nur diejenigen, welche für den Erblasser seinerzeit bei dem Erwerb des Grundstücks entstanden sind, oder auch Kosten, die dem jetzigen Steuerpflichtigen durch den an sich steuerfreien Erwerb entstanden sind, z. B. die Erbschaftsteuer? M. E. ist dies aus dem wirtschaftlichen Grundgedanken des Gesetzes heraus zu bejahen. Die Frage kann aber zweifelhaft sein und müßte jedenfalls in einem Erläuterungsbuch behandelt werden.

Diese Beispiele zeigen, was man in dem Buch nicht findet. Daneben enthält es aber Vieles, was nützlich ist, und die übersichtliche Gliederung und Zusammenstellung ist für den täglichen Gebrauch jedenfalls sehr angenehm.

W. u. PrivDoz. Dr. Kurt Ball, Berlin.

Prof. Dr. Joh. Popitz, Staatssekretär im Reichsfinanzministerium: Weltwirtschaftliche Gesellschaft zu Münster i. W. Heft 15: **Gegenwartsaufgaben der Finanz- und Steuerpolitik.** Leipzig 1927. Verlag Quelle & Meyer. Preis 1,40 M.

Vgl. oben Aufs. Prof. Bistorius, S. 2341.

**Handkommentar der Reichssteuergesetze. Besitz- u. Verkehrssteuern.** Herausgegeben von Mitgliedern des Reichsfinanzhofes Dr. Enno Becker, Senatspräsident, Dr. Rich. Kloss, Senatspräsident, Ludwig Mirre, Reichsfinanzrat, Siegfried Ott, Reichsfinanzrat. Lieferung 4, enthaltend: **Einkommensteuergesetz §§ 13, 14, Kapitalverkehrssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz.** Stuttgart 1927. Verlag von J. Neff. Preis 16 M.

Schon bei der ersten Besprechung des im Heffischen Verlag erscheinenden Handkommentars der Reichssteuergesetze habe ich es gesagt (vgl. JW. 1927, 1742; siehe auch die zweite Besprechung JW. 1928, 955): „Wenn Männer wie Enno Becker, Kloss, Mirre und Ott sich zusammentun, um einen Steuerkommentar herauszugeben, so muß etwas Gutes herauskommen.“ Und es ist etwas Gutes herausgekommen.

Das gilt in besonderem Grade von dem Komm. zum EinkStG. von Enno Becker, mit dessen Fortsetzung die vierte Lieferung, die heute zur Besprechung steht, beginnt. Der Becker'sche Komm. zum EinkStG. ist nicht nur etwas Gutes, sondern zugleich etwas Besonderes, etwas ganz Neues in der Art, wie die Erläuterung des EinkStG. angefaßt wird. Ich habe schon in der Besprechung in JW. 1928, 955 der Versuchung einer Vergleichung der fast gleichlaufend erscheinenden Bearbeitungen von Struz und Becker nicht widerstehen können, und ich muß noch einmal darauf zurückkommen und sagen: es ist fast wunderbar, wie zwei Bücher, beide in ihrer Art vortrefflich, den gleichen Gegenstand so verschiedenartig behandeln können wie diese beiden Kommentare. Es vermag darum auch nicht das eine das andere zu ersetzen. Mir ist es Bedürfnis und Genuß zugleich, sooft ich bei Becker oder Struz etwas gelesen oder nachgeschlagen habe, sofort den anderen aufzuschlagen in der Spannung: was sagt er dazu, wie geht er der Frage zu Leibe? Und ich staune dann jedesmal über die helferische, zukunftsichere und mit größter Eleganz hartbohlende Art Beckers, mit der er es versteht, nicht nur bis in den innersten Kern all der Schwierigkeiten einzudringen, die das EinkStG. aufweist, sondern sie noch überdies mit ebenso kundiger wie sicherer Art bloßzulegen, wenn nicht gleich völlig zu überwinden und beherrschend zu erledigen. Mit besonderer Liebe hat bekanntlich Becker von jeher, auch bei seiner AbgD., die wirtschaftlichen Beziehungen des Rechts behandelt. Für diese Neigung schafft ihm das EinkStG. einen besonders günstigen Boden. In höchstem Maße trifft das zu bei den beiden Paragraphen (§§ 13 u. 14), mit denen die Lieferung 4, soweit sie der Einkommensteuer gewidmet ist, sich befaßt; sie handeln von der Gewinnermittlung der kaufmännischen Betriebe und von dem Begriff der Einnahme, soweit er bei der Einkommensermittlung eine Rolle spielt, einschließlich des Werts der Nutzung einer Wohnung im eigenen Hause. Was bei der Durchleuchtung der Gesetzesbestimmungen dieser beiden Paragraphen, wozu 100 Druckseiten verwendet wurden und ausreichen, alles erörtert wird, das darf ich vielleicht durch die Vorführung einiger Überschriften zu veranschaulichen suchen: Bedeutung des § 13 für die Minderkaufleute, Geltungsbereich für die Vollkaufleute (Sollkaufleute, Kannkaufleute), Anknüpfung an den kaufmännischen Gewinnbegriff, Ergebnis der Vermögensvergleichung als Gewinn und Verlust, Folgen unzureichender Buchführung, Berichtigung und Änderung von Bilanzen, Welchem Wirtschaftsjahr sind die einzelnen Geschäftsvorgänge zuzurechnen?, Aktivierung von Betriebsaufwendungen, Begriff und Behandlung des Goodwill, Ausnahmen von der Aktivierungspflicht, Nichtberücksichtigung bloßer Wertsteigerungen, Berücksichtigung der Nichtpunktverluste, Behandlung schwebender Geschäfte usw. Diese Schlagwortüberschriften sind sämtlich den Anmerkungen zum § 13 entnommen. Ich verzichte auf einen entsprechenden Auszug aus den Anmerkungen zu dem § 14. Nicht unterlassen aber möchte ich, noch beizufügen, daß jedem der beiden Paragraphen außer der Inhaltsübersicht noch ein Schlagwortverzeichnis beigegeben ist, das das Durchfinden an Stelle des zunächst nur bis zum Inhalt der dritten Lieferung (§§ 1—12) vorhandenen Sachregisters außerordentlich erleichtert.

Des weiteren bringt die vierte Lieferung des Handkommentars der Reichssteuergesetze das Kapitalverkehrssteuergesetz. Der

Komm. zu diesem Gesetz stammt von Mirre, der in dem Struvschen Handbuch des Reichssteuerrechts die Kapitalverkehrssteuer bereits systematisch bearbeitet hat. Der Komm. liegt vollständig vor und umfaßt im ganzen 200 Druckseiten. Die Arbeit beginnt mit einer kurzen Einleitung, es folgt auf 127 Druckseiten der eigentliche Kommentar, d. h. der Gesetzestext mit Anmerkungen, und weiterhin auf 52 Druckseiten ein Abruch der Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen, ein Auszug, der aber mit Ausnahme des die Buchführung, die Steuerstatistik usw. behandelnden vierten Teils so ziemlich alle Bestimmungen wiedergibt. Angehängt ist das Verzeichnis der für die Verwaltung der Kapitalverkehrssteuer zuständigen Finanzämter. Ein alphabetisches Sachregister fehlt nicht; es ist kurz gehalten, aber übersichtlich und klar.

Den Beschluß in der vierten Lieferung bildet das von Reichsfinanzrat Siegfried Ott bearbeitete GrEwStG. Ott hat sich als Kenner und Beförderer des GrEwStG. bereits einen Namen gemacht durch den großen Kommentar, den er für denselben Verlag, in dem jetzt der Handkommentar der Reichssteuergesetze erscheint, schon früher bearbeitet hat und der vor annähernd einem Jahr in dritter Auflage erschienen ist, ein bekannt vorzügliches Buch von annähernd 600 Druckseiten. Der vorliegende Kommentar umfaßt, einschließlich Vorwort, Einleitung und einem sehr eingehenden alphabetischen Sachregister, 142 Druckseiten und ist auf der Grundlage des großen Kommentars gearbeitet, ohne aber bloß einen Auszug aus demselben darzustellen. Rechtsprechung und Schrifttum sind bis Mitte August 1927 weiter verarbeitet. Die Erläuterungen, die jeweils dem Abruch des Gesetzestextes in einer systematischen Gruppierung folgen, ermöglichen einen raschen und zuverlässigen Überblick über die Grundzüge des Gesetzes, sind aber im übrigen noch immer sehr eingehend gehalten. Besonders wertvoll finde ich die den Erläuterungen der einzelnen Gesetzesvorschriften vorangestellte Einleitung, die in kurzen Sätzen über die Rechtfertigung der Grundwechsellabgabe, über die Entstehungs- und Entwicklungsgeschichte des Gesetzes, über die grundsätzliche Gestaltung der Steuerpflicht sowie über die Grunderwerbsteuer als Reichssteuer, als Zuschlagsteuer und über ihr Verhältnis zu anderen Steuern (Wertzunachsteuer, Umsatzsteuer, Kapitalverkehrssteuer, Einkommensteuer) sich äußert.

Finanzmin. a. D. Prof. Dr. v. Pistorius, Tübingen-Stuttgart.

**Dr. Burghard Rejler, Oberregierungsrat beim Landesfinanzamt Düsseldorf: Kommentar zum Kapitalverkehrssteuergesetz vom 8. April 1922. Zweite, völlig neubearbeitete Auflage. Mannheim, Berlin, Leipzig 1927. Verlag J. Benzheimer. 604 Seiten. Preis geb. 27 M.**

Die Materien, die heute im KapVerkStG. geregelt sind, bildeten früher bekanntlich den Kern des RStempG. Obwohl die Schaffung des neuen Gesetzes i. J. 1922 gesetzestechnisch ein entscheidender Vor teil war, so wurde doch im ganzen in der Besteuerung der Kapitalverkehrs Vorgänge zunächst kein Fortschritt erzielt, sondern (und zwar auch ganz abgesehen von der Inflation) ein Rückschritt, so fern an Stelle der gut spezialisierten Erbschafts- und Stempelsteuerämter überall einfach die Finanzämter traten, von denen angenommen wurde, sie würden diese Steuern ebenso gut durchführen können wie alle anderen. In den folgenden Jahren hat sich dann bekanntlich für diese Steuern doch das Prinzip der Spezialisierung wieder durchgesetzt, heute haben nach einer Zusammenstellung, die sich auch im vorl. Werk findet (S. 579 ff.), nur annähernd 100 von den nahezu 1000 FinÄ. die Verwaltung der KapVerkSt. unter sich.

Auch in Beziehung auf die Literatur ist die hohe Stufe, die unter dem alten Recht vor dem Krieg erklommen war, bis jetzt noch nicht wieder erreicht worden, eine Stufe, die namentlich das Standardwerk von Greiff (Komm. z. RStempG., 1. Aufl. 1912, 2. Aufl. 1914) bedeutete. Greiffs Tod auf dem Felde der Ehre hat eine Lücke gerissen, die wie so manche andere bis heute nicht voll ausgefüllt ist. Auch die vorl. 2. Aufl. des Rejlerschen Komm. zum KapVerkStG. erreicht — um dies gleich zu sagen — das Werk von Greiff in eingehender Berücksichtigung namentlich der handelsrechtlichen Vorfragen noch nicht wieder. Dafür ist es aber auch wesentlich handlicher, und was seine Gesamtwürdigung betrifft, so meinte ich nicht an, es doch als eines der bestdurchgearbeiteten Erläuterungsbücher zu den neuen Steuergesetzen zu bezeichnen.

Von den rund 600 Seiten des Werkes entfallen etwa 230 auf die Einleitung (die eine sehr willkommene zusammenhängende Darstellung der Entwicklung des Reichsstempelrechts gibt), auf eine zusammenhängende Wiedergabe des heutigen Textes, wobei sich der Verf. (vgl. Vorwort S. VI) bemerkenswerterweise nicht an den in der Tat nicht ganz korrekten Text der amtlichen Handausgabe des KapVerkStG. von 1926 hält, ferner auf die Wiedergabe der Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen, von ergänzenden Normen und schließlich von einer Reihe sehr nützlicher Übersichten. Etwa 400 Seiten entfallen also auf die eigentliche Kommentierung der 91 Paragraphen des Gesetzes. Die Erläuterungen sind, wie schon hieraus hervorgeht, größtenteils sehr ausführlich. Sie sind in ihrer Gliederung jeweils durch einen Überblick an ihrer Spitze

kenntlich gemacht, wobei allerdings zu bemerken ist, daß der Verf. in der Anordnung der Erläuterungen oft unnötig stark vom Aufbau des Paragraphen abweicht.

Bei dem nicht sehr klaren System des KapVerkStG. wäre es sehr wünschenswert gewesen, wenn der Verf. zu Beginn der Erläuterungen eines jeden Paragraphen dessen systematische Bedeutung durch einen (womöglich im Drucke hervorgehobenen) Satz erklärt hätte. Die Vorbemerkungen, wie er die erste Anmerkung gewöhnlich nennt, tun das leider nur zum kleineren Teil und oft an unübersichtlicher Stelle. Sie bringen vielfach geschichtliche Darlegungen, für die natürlich gerade der Wissenschaftlicher stets dankbar ist, die aber ihren für die Auslegung des Gesetzes nicht unmittelbar bedeutsamen Charakter doch womöglich irgendwie durch besonderen Druck kenntlich machen sollten.

Sachlich ist die Kommentierung durchaus gründlich; die Rspr. des RFG. ist natürlich ganz ausgiebig, die noch nicht ganz überholte des RG. auch weitgehend herangezogen. Allerdings tauchen auf dem besonders komplizierten Gebiet des behandelten Gesetzes sehr häufig Fälle ganz neuer Art auf, in denen unser Komm. im Stich läßt — ich habe es mehrmals selbst schon erfahren —, aber dies ist kein unbedingter Vorwurf, wenn dafür die Übersichtlichkeit der ganzen Darstellung um so mehr bewahrt wurde, was im ganzen geschehen ist.

Im Einzelnen verdient namentlich hervorgehoben zu werden, die vom RFG. abweichende Auffassung des Verf. in der grundsätzlichen Frage, was eigentlich bei der sog. Gesellschaftssteuer — die ich zur Unterscheidung von der Körperschaftssteuer lieber Gesellschaftsgründungssteuer nennen möchte — Gegenstand der Besteuerung nach dem grundlegenden § 6 KapVerkStG. ist. Der RFG. sagt: nur solche Zahlungen und Leistungen, die der Gesellschaft tatsächlich als Betriebsmittel zufließen, also Kapitalinvestitionen in diesem Sinne sind, und er hat daraus (RFG. 11, 196) die nicht unwichtige Folgerung gezogen, daß Kosten von Gründungen und Kapitalerhöhungen, wenn sie durch den ersten Erwerber der Aktien übernommen werden, steuerfrei sind, und zwar auch dann, wenn sie versteckt im Aufgeld enthalten sind. Der Verf. hat hier eine strengere Auffassung, er möchte der Steuerpflicht alle Leistungen auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses unterwerfen und damit jene Kostenbeträge mitrechnen. Was er zur Begründung dieser Ansicht geltend macht (S. 95/96, ausführlicher dann S. 106, vgl. auch S. 182) scheint mir indessen nicht überzeugend. Der Wortlaut des Gesetzes („Zahlungen und Leistungen, die zum Erwerb von Gesellschaftsrechten... erforderlich sind“) ermöglicht keine klare Entsch., der Zweck des KapVerkStG. scheint mir aber doch mehr für die Auffassung des RFG. zu sprechen; das Kapital, das in Gesellschaften arbeitet, soll zunächst für den Staat arbeiten und erst dann für die Gesellschafter; dies ohne klaren Auspruch des Gesetzgebers auf Kostenbeträge auszudehnen, welche die Kapitalkraft der Gesellschaft nicht vermehren, dürfte nicht zu rechtfertigen sein.

Auch in einigen anderen Fragen bejaht der Verf. die Steuerpflicht weitergehend als der RFG., so S. 105 in der Frage der Besteuerung von Zinsen in gewissen Fällen gegenüber RFG. 11, 236; und vor allem besürworte er auffallenderweise in zwei Fällen entgegen dem RFG. regelrechte Doppelbesteuerung: S. 97 spricht er sich im Gegensatz zu RFG. 18, 43 und 19, 229 für mehrmalige Anwendung des § 6 (nämlich zuerst von lit. a, dann von lit. c) im Falle der Einbringung von Darlehnsforderungen aus und S. 290 im Gegensatz zu RFG. 10, 290 für Häufung der Gründungssteuer mit der Börsumsatzsteuer im Falle der Einbringung von Wertpapieren. Obwohl diesen Fällen auch der eine oder andere Fall gegenübersteht, in denen der Verf. zu einem für den Steuerpflichtigen günstigeren Ergebnis kommt als der RFG., erscheinen sie mir bei ihrer grundsätzlichen Bedeutung doch beinahe den Schluß nahezu legen, daß für den, der als Beamter der Finanzverwaltung grundsätzlich verpflichtet ist, in erster Linie die Interessen des Steuerfiskus wahrzunehmen, es nicht ganz leicht ist, in literarischen Publikationen sich von dieser Grundausfassung völlig freizumachen. Nichts wirkt bei den Steuerzahlern so empörend, so sehr als Verstoß gegen alle Prinzipien steuerlicher Gerechtigkeit als Doppelbesteuerungen desselben Vorgangs, und anders als auf Grund eines ganz eindeutigen Gesetzesbefehls, der hier wirklich nicht vorliegt, sollten sie doch nicht als vom Gesetzgeber gewollt angenommen werden.

Auf weitere Einzelfragen einzugehen, möchte ich mir versagen, schon um der Darstellung der Materie in dem in Vorbereitung befindlichen zweiten Band meines Lehrbuchs des Steuerrechts nicht zu sehr vorzugreifen. Ich verzeichne hier aber gerne die Tatsache, daß auch für die allgemeinen Lehren des Steuerrechts, z. B. für die Klärung der Begriffe Schuld und Haftung, vom Verf. viele wertvolle Beiträge gebracht werden. Überall ist seine Stellungnahme zu den vorkommenden Problemen selbständig, und sind die erwähnten Entsch. wirklich verarbeitet, nirgends finden sich die in unseren Kommentaren sonst leider so häufigen bloßen Aneinanderreihungen von Ergebnissen der Rspr.

Alles in allem also ein Buch von Rang, das sich auch künftig für Wissenschaft und Praxis als gleich unentbehrlicher Führer durch seine schwierige Materie erweisen wird.

Prof. Dr. Bühler, Münster.

**Dr. Joachim Reschke: Die wichtigsten Fragen der Industriebelastung. Ratschläge für die Praxis. Berlin-Dankwitz 1928. Verlag Gustav Scholz.**

Die Literatur über die beiden Industriebelastungsgeetze hat allmählich einen recht beträchtlichen Umfang erreicht. Entsprechend dem Kompromißcharakter des ganzen Davesplanes ergaben die Verhandlungen über die Ausgestaltung der der deutschen Industrie aufzuerlegenden schuldrechtlichen Verpflichtungen schließlich Rechtskonstruktionen, die in der Rechtsgechichte einzigartig dastehen. Zahlreiche Zweifelsfragen, die sich hieraus naturgemäß ergeben mußten, sind von der Wissenschaft bereits gründlich behandelt; die Praxis bringt täglich neue. Wenn die letzte Zweifelsfrage erschöpfend geklärt ist, ist die ganze Institution der Industriebelastung hoffentlich längst in der Versenkung verschwunden.

Der Verfasser des vorl. Buches nennt sein Werk „Ratschläge für die Praxis“ und will mit ihm den von der Industriebelastung Betroffenen das Wichtigste dieses Stoffes näherbringen. Seine Absicht ist ihm sicher insoweit gelungen, als er in klarer übersichtlicher Form die Fragen, die sich demjenigen, der zum erstenmal mit den Industriebelastungsgeetzen zu tun hat, stellen, formuliert und beantwortet. Im Interesse der Gemeinverständlichkeit ist auf jedes Eingehen auf Zweifelsfragen verzichtet; auch sonst wird man in diesem Buche bei seiner knappen Fassung nicht auf jede Frage eine Antwort finden. Bedauerlich ist, daß nur die Industriebelastung im engeren Sinne behandelt und nicht auch das Aufbringungsgeetz, das zudem im Anhang abgedruckt ist, kurz dargestellt wird. Auf diese Weise wird beispielsweise im 5. Kapitel die Frage: Welche Jahresleistungen sind von dem belasteten Unternehmer zu zahlen? lediglich dahin beantwortet, daß die Jahresleistungen aus der Industrieobligation nur in besonderen Fällen erhoben werden, daß der einzelne Unternehmer grundsätzlich nur Jahresleistungen nach dem Aufbringungsgeetz zu leisten hat und daß diese Jahresleistungen geringer sind als die Jahresleistungen aus der Industriebelastung. Im übrigen wird auf die Berordnungstexte im Anhang verwiesen.

Demjenigen, der im täglichen Geschäftsleben eine kurze Unterweisung über die wichtigsten Fragen der Industriebelastung braucht, kann das Buch von Reschke empfohlen werden. Die neuesten Erlasse des Reichsfinanzministers sind in ihm verwertet, zahlreiche Muster für Anträge der verschiedensten Art sind in den Text eingefügt. Im Anhang sind die Texte der beiden Industriebelastungsgeetze und der zu ihnen von der Reichsregierung erlassenen Durchführ. Best. nach dem Stande vom März 1928 wiedergegeben. Ein Sachverzeichnis erleichtert das schnelle Zurechtfinden.

Geh. Reg.R. Dr. Claussen, Berlin.

**Die Hauszinssteuer und die Finanzierung des Wohnungsbaues in Preußen. Nachtrag zur 4. erweiterten Auflage von Dr. jur. Friedrich Karl Surén, Ministerialrat im Preuß. Ministerium des Innern, und Dr. jur. Adolf von Heusinger, Oberfinanzrat im Preuß. Finanzministerium. Preis geh. 2 M.**

Der Kommentar von Surén v. Heusinger, dessen vierte Auflage (R.W. 1927, 2491) besprochen ist, hat durch die inzwischen eingetretenen Änderungen der gesetzlichen Bestimmungen das Schicksal aller Erläuterungsbücher in unserer an Neuschöpfungen des Gesetzgebers so reichen Zeit geteilt: sofort nach Drucklegung eines Buches lösen neue Bestimmungen die eben erläuterten ab. Durch den vorliegenden Nachtrag bringen die Verf. die vierte Auflage ihres Kommentars wieder auf den neuesten Stand.

Es sind die bis zum 20. Mai 1928 ergangenen gesetzlichen Erörterungen und Erlasse, vor allem die wichtigen Runderlasse des Finanzministers betr. Hauszinssteuer v. 28. Okt. 1927 und 10. März 1928 abgedruckt. Durch einseitigen Druck ist es ermöglicht, den Nachtrag in Deablätter zu zerlegen und die neuen Bestimmungen sowie die zuzuführenden Ausführungen und Hinweise an die entsprechende Stelle des Kommentars einzufügen.

D. S.

**G. Zimmermann, Reichsfinanzrat: Die Besteuerung des gewerblichen Einkommens nach dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz. Köln 1927. 212 S. Preis 7 M.**

Das Buch wendet sich in erster Linie an Gewerbetreibende, denen es bei Zweifeln über ihre Steuerpflicht nicht möglich ist, sich in den großen Kommentaren zum Einkommens- und Körperschaftsteuergesetz Rat zu holen. Ihnen will es alle mit der Besteuerung des gewerblichen Einkommens von Einzelpersonen oder Körperschaften zusammenhängenden Fragen in systematischer Darstellung vorführen. Das geschieht in vier Abschnitten, von denen der wichtigste den steuerbaren Gewinn aus Gewerbebetrieb zum Gegenstand hat (§. 48 bis 194). Die Unterabteilungen dieses Abschnitts sind überschrieben: Unterschied zwischen buchführenden und nichtbuchführenden Gewerbetreibenden. — Der Gewinn nach § 13 EinkStG. — Die Bilanzen als Grundlage für die Gewinnfeststellung und ihre Unterlagen. —

Bilanzaktiven. — Bewertung der Aktiven. — Passiven. — Verlust und Unterbilanz. — Anfangsbilanz. — Nicht steuerbare Verrechnung des Betriebsvermögens. — Verteilung des gewerblichen Einkommens nichtkörperchaftsteuerpflichtiger Gesellschaften unter die Gesellschafter (EinkStG. § 29 Nr. 3). — Geschäftsgewinn in einem Rumpfgeschäftsjahre. — Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes und Liquidationsgewinne. — Inländische Gewerbebetriebe und Beziehungen zum Ausland. — Der steuerbare Geschäftsgewinn nicht buchführender Gewerbetreibender.

Der Verf. geht, wie man sieht, in der Systematik seine eigenen Wege. Bei der Behandlung im einzelnen zeigt er, dem wir ja auch einen geschätzten Kommentar zum EinkStG. verdanken, sich mit den Problemen der Einkommenbesteuerung wohl bewandert. Was er bietet, ist im ganzen eine gründliche, instruktive Behandlung aller einschlägigen Fragen mit den Vorzügen, die eine systematische Behandlung gegenüber derjenigen in Kommentatform überhaupt zu eigen hat. Daß die Rspr. des R.F.V. eingehend berücksichtigt ist, versteht sich von selbst. Die Darstellung macht es allerdings, und zwar nicht nur wegen ihres Systems, dem mit dem Stoff noch nicht ganz Vertrauten doch nicht eigentlich leicht, die Probleme richtig zu verstehen. Um was es sich z. B. bei dem viel umstrittenen Verhältnis von § 16 zu § 13 EinkStG. handelt, wird aus den Ausführungen S. 102 ff. nicht ganz klar und ebensowenig aus den Ausführungen S. 147 ff. die eigentliche Tragweite der Sonderbestimmung des § 15 Nr. 3 KörpersStG. mit all den schwierigen Fragen, welche R.F.V. 20, 325 zum Teil gelöst, zum Teil nur angeknüpft hat. Das Buch kann daher auch Studierenden und überhaupt Reulungen auf dem Gebiet des Steuerrechts nur bedingt empfohlen werden, wohl aber wird es dem Fachmann und dem Praktiker, der in die Probleme schon eingeweiht ist, einen sehr willkommenen Überblick über die hier auftauchenden Probleme bieten.

Zu einer systematischen Behandlung des Themas gehörte eigentlich notwendig die Einbeziehung auch der Gewerbesteuer, und zwar gerade wegen der Besonderheiten, die für ihren Gewinnbegriff gelten. Es ist einigermaßen verständlich, daß Autoren, die am R.F.V. tätig sind, auf diese landesrechtlich geregelten Materien im allgemeinen nicht eingehen; es bleibt aber doch bedauerlich, denn gerade hier aus praktischen Gründen nach einer solchen Darstellung greift, wird das Fehlen einer Mitbehandlung der Gewerbesteuer sehr vermissen.

Prof. Dr. Bühler, Münster.

**Koppe-Fleminger: Biersteuerrecht. Reichs- u. Gemeindebiersteuer. 3. Aufl. Berlin-Wien 1927. Industrieverlag Spaeth & Linde. Preis geh. 12 M., geb. 14 M.**

Der Gedanke, die Herstellung des Bieres einer Abgabe zu Zwecken der Deckung des Staatsbedarfes zu unterwerfen, tauchte in deutschen Landen zum ersten Male in Bayern auf, wo eine allgemeine Landesbiersteuer am 19. Dez. 1543 eingeführt wurde. Dem bayerischen Vorbild folgte durch die Generallreskripte v. 11. Sept. 1643 Württemberg, während in Baden erst durch die Akzisordnung von 1812 eine Landessteuer auf Bier eingeführt wurde. In Preußen gründet sich die Bierbesteuerung meines Wissens auf das Gesetz wegen Besteuerung des Braumalzes v. 8. Febr. 1819. Die Besteuerung hat sich dann im Laufe des 19. Jahrhunderts im Sinne der Vereinheitlichung über die Zollvereinigungsverträge und den Art. 35 Abs. 1 WVerf. v. 16. April 1871 weiter entwickelt. Das R.Ges. v. 31. Mai 1872 schuf mit Ausschluß von Bayern, Württemberg, Baden und Elsaß-Lothringen eine einheitliche Brausteuergesetzgebung, die sich infolge Zollanschlusses v. 1. Okt. 1888 auch auf Hamburg und Bremen ausdehnte.

Die Gesetze v. 3. Juni 1906 und 15. Juli 1909 brachten infolge des Geldbedarfes des Reiches wesentliche Erhöhungen der Steuerätze. Im Gegensatz zu der bisherigen Form der Besteuerung der Rohstoffe erfaßte das BierStG. v. 26. Juli 1918 das fertige Bier. In diesem Gesetz wirkten sich zum ersten Male die Folgen des Krieges aus. Der Ertrag des Gesetzes wurde unter Berücksichtigung der vom Reichstage beschlossenen Änderungen auf rund 430 Millionen Mark geschätzt, was gegenüber den gleichen Einnahmequellen im Rechnungsjahre 1913 ein Mehrertragskommen von rund 320 Millionen Mark bedeutete.

Von nun an erzwingt der gewaltig gestiegene öffentliche Bedarf der Nachkriegszeit eine Anspannung der Steuerätze, die die Konkurrenzfähigkeit und die wirtschaftliche Existenz der Betriebe geradezu in Frage zieht. Der 20. März 1919 brachte den Eintritt Württembergs, der 24. Juni 1919 Bayerns und Badens in die Biersteuergemeinschaft. Ob vom Standpunkt des süddeutschen Brauwerbes und der finanziellen Lebensfähigkeit der süddeutschen Länder dieser Schritt richtig war, will hier nicht zum Gegenstand der Untersuchung gemacht werden. Der fortschreitende Währungsverfall hatte verschiedene Erhöhungen der Steuerätze zur Folge, bis am 1. Aug. 1923 das BierStG. v. 9. Juli 1923, dessen Fassung inzwischen noch mehrfach geändert wurde, in Kraft trat.

So blickt das Biersteuerrecht heute auf eine mehrhundertjährige Geschichte zurück. An Kommentatoren hat es ihm angefehlt



seiner einschneidenden Bedeutung gerade für den lebenswichtigsten Industriezweig mancher Staaten nie geseht. Die neueste Auflage des Kommentars von Koppe-Flemminger ist in der Praxis freudig begrüßt worden. Der Kommentar hält, was in seinem Vorwort versprochen wird, daß in ihm Gesetzgebung, Rpr. und Verwaltungspraxis nach dem neuesten Stand wiedergegeben sind. Übersichtlich gegliedert findet sich in Teil I das Reichssteuerrecht mit den Ausführungsbestimmungen und Kontingentierungsvorschriften. Im Anhang zu diesem Abschnitt wird neben den Gesetzen über den Eintritt der süddeutschen Staaten in die Biersteuergemeinschaft noch die besonders in der Praxis eine große Rolle spielende Frage der Rechtsgültigkeit von Bierlieferungsverträgen und der Aufwertung bei Kontingentkäufen behandelt. Teil II bringt das heute mehr denn je interessierende Kapitel des Gemeindebiersteuerrechtes. Die Erläuterungen berücksichtigen eingehend das erschöpfend und selbständig bearbeitete Schrifttum und die Rpr. Sie sind für jeden wertvoll, der in dem für manchen doch recht fernliegendem und deshalb um so schwierigeren Stoffe sich zurechtfinden will und dort Rat und Hilfe sucht. Von ganz besonderem hohem Interesse ist für die Praxis, daß in dem Kommentar die neuesten Entsch. des RStG. bezüglich des § 3 über die Besteuerung des Gesamtausstoßes „eines Brauereibetriebes“ mit mehreren Braustätten ausführlich besprochen sind. Der Kommentar enthält für den Praktiker eine Fundgrube der verschiedensten Fragen des Brauereirechtes, für den an der Entsch. von Zweifelsfragen interessierten Wissenschaftler eine Fülle von Anregungen.

RM. Dr. Roderich Mahr, München.

**Michaelis: Das Steuerstrafverfahren nach der Reichsabgabenordnung.** Eine Anleitung für die Zollpraxis. Hamburg 1928. Zolljuristische Bücherei Richard Hermes Verlag. Preis Ganzleinen 6,40 M.

Es ist eine alte Erfahrung, daß die RAbgO. unmittelbar den Besitz- und Verkehrssteuern angepaßt ist und daß viele ihrer Vorschriften auf die Zölle und Verbrauchssteuern weniger passen und ihre Anwendung besondere Kenntnisse voraussetzt. Die Erläuterungsbücher und Darstellungen nehmen auf die besonderen Verhältnisse der Zölle und Verbrauchssteuern im allgemeinen wenig Rücksicht. Daher ist es mit Freuden zu begrüßen, daß im Laufe der letzten Jahre eine Anzahl von Darstellungen des Steuerrechts oder einzelner Teile speziell für die Bedürfnisse der Zollpraxis erschienen sind. Unter diesem Gesichtspunkte ist auch das hier zu besprechende Buch verfaßt. Während aber bei dem materiellen Steuerstrafrecht tatsächlich die Besonderheiten des Rechts der Zölle und Verbrauchssteuer gegenüber den allgemeinen Regeln der RAbgO. noch rechtlich erheblich sind, gilt die Regelung des Strafverfahrens der RAbgO. für das Zollrecht unverändert und hat auch in ihrer Anwendung auf das Zollrecht nur geringfügige Besonderheiten. So ist denn ein Buch entstanden, das, von Einzelheiten abgesehen, ganz in gleicher Weise eine Anleitung auch für die Praxis der Finanzbehörden der Besitz- und Verkehrssteuer enthält. Das ist keineswegs ein Fehler; denn die Darstellung ist außerordentlich klar und leicht verständlich, und sie ist geeignet, den Beamten ein sicherer Wegweiser zu sein und ihnen gleichzeitig die Tragweite von Maßnahmen auf dem Gebiete des Strafverfahrens für die Betroffenen eindrucklich klarzumachen.

RM. u. PrivDoz. Dr. Kurt Wall, Berlin.

**Steuer und Wirtschaft.** Herausgegeben von Rechtsanwält Dr. Heinrich Reinach. 6. Jahrg. Stuttgart 1927. Verlag J. Neff. 1)

Auf steuerlichem Gebiete ist seit einiger Zeit im Zeitschriftenwesen ein Aufbruch eingetreten. Es bestehen noch jetzt sehr viele Zeitschriften nebeneinander, aber fast jede ist nach ihrem Inhalt auf einen besonderen Leserkreis eingestellt, und deshalb fällt fast jede ihren Platz aus, ohne daß notwendigerweise einmal ein Erliegen im Wettbewerb eingetreten braucht. Nur zwei Zeitschriften sind im Laufe der letzten Jahre eingegangen, obwohl beide Zeitschriften inhaltlich auf recht großer Höhe standen, nämlich die „Neue Steuer-Rundschau“ und die „Allgemeine Steuer-Rundschau“, beide wohl insbes. deshalb, weil sie sich nicht an einen scharf abgegrenzten Leserkreis richteten, oder der Leserkreis, für den sie gedacht war, zahlenmäßig zu klein war.

Wie stark im allgemeinen diese Spezialisierung ist, zeigt eine kurze Übersicht. Die Verkehrssteuer-Rundschau wendet sich an die Beamten, die für die Verkehrssteuern speziell zuständig sind; die Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern an die Beamten dieser Verwaltung und an die Kreise der Gewerbetreibenden, deren Waren den besonderen Verbrauchssteuern (Biersteuer, Tabaksteuer usw.) unterliegen. Das Steuerarchiv ist die Zeitschrift der Steuerbeamten des mittleren Dienstes, insbes. der Be-

sihsteuerverwaltung (welche daneben auch vielfach die Deutsche Steuerzeitung benutzen), und das Deutsche Steuerblatt wird überwiegend von höheren Steuerbeamten gelesen (welche daneben aber auch viele andere der nachstehend genannten Zeitschriften beachten). Die Steuerzeitung des Landwirts bezeichnet ihren Leserkreis bereits im Namen, und die Deutsche Steuerzeitung ist das Organ der kaufmännischen Praxis und ihrer Berater, und hat den für die Praxis ganz besonderen Vorteil, daß jeder Leser sich darauf verlassen kann, dort alle für die Praxis bedeutsamen Fragen auf dem Gebiete des Steuerwesens behandelt oder erwähnt zu sehen, so daß der Leser sicher sein kann, nichts, was von irgendeiner praktischen Bedeutung für ihn sein kann, zu übersehen. Gerade dieser Umstand bewirkt, daß die Deutsche Steuerzeitung auch von vielen Kreisen neben anderen Zeitschriften beachtet wird. Einzelne Probleme für einen nicht so fest unrisernen Leserkreis behandeln die Zeitgemäßen Steuerfragen. Von den bisher erwähnten Zeitschriften gehen nur das Deutsche Steuerblatt und die Zeitgemäßen Steuerfragen teilweise über die Behandlung rein praktischer Fragen hinaus, und gerade diese Einstellung der meisten auf die reinen Erfordernisse der Praxis gibt ihnen eine gewisse wirtschaftliche Grundlage.

Demgegenüber ist es erstaunlich und erfreulich, daß es auch zwei Zeitschriften mit höheren Zielen gelungen ist bzw. anscheinend gelingt, eine feste wirtschaftliche Basis zu finden. Bei Steuer und Wirtschaft zeigt dies das Wachstum jeden Jahrgangs, von welchen jetzt schon der sechste abgeschlossen vorliegt, und bei der Vierteljahresschrift für Finanz- und Steuerrecht, die in den zweiten Jahrgang ihres Bestehens eingetreten ist, kann man dies wenigstens vermuten.

Auch diese beiden Zeitschriften, von denen die zweite eigentlich schon als Jahrbuch zu bezeichnen ist, fügen sich glücklicherweise in den Grundsatz, nicht in Wettbewerb zu treten, sondern sich gegenseitig zu ergänzen. Daß dem so ist, ergibt sich nicht nur aus der Eigenschaft teilweise derselben Herren als Mitherausgeber, sondern es ist mir auch aus Unterhaltungen mit den beiden verdienstvollen Herausgebern (Reinach in München und Lion in Berlin) bekannt. Die Vierteljahresschrift ist wissenschaftliches Jahrbuch strengsten Charakters, das Fragen der Praxis nicht mehr und nicht weniger beachtet, als jede Wissenschaft auf lebenszugewandtem Gebiet gleichzeitig außerordentlich praktisch zu sein pflegt. Steuer und Wirtschaft aber benutzt eine Mittelstellung ein, scheidet Fragen von rein wissenschaftlichem Interesse aus, beschränkt aber die einfache Wiedergabe von laufenden Steuermittellungen auf eine kurze, in jedem Heft enthaltende Übersicht und gestaltet die Abhandlungen nicht als populäre Darstellungen des dem Fachmann Bekannten für den gebildeten Laien, sondern bringt nur Aufsätze, welche schwierige Fragen des Steuerrechts selbst weiterzuführen geeignet sind. Daneben bringt die Zeitschrift eine außerordentlich große Anzahl von höchst richterlichen Entscheidungen in großer Übersichtlichkeit und eine Besprechung der wichtigsten Urteile, insbes. ihre Einreihung in die Gesamtzusammenhänge des Steuerrechts, aus der Feder des SenPräs. Becker vom RStG. Durch diese Zusammenfassung ist die Zeitschrift für jeden, der wichtigere Fragen des Steuerrechts praktisch zu lösen hat, unentbehrlich geworden, und Steuer und Wirtschaft, um auch hier den Leserkreis anzudeuten, wendet sich daher an alle, die am Steuerrecht wissenschaftlich interessiert sind und gleichzeitig an alle großen Firmen, Konzerne und deren Berater, für die diese Fragen der Fortentwicklung des Steuerrechts (Organtheorie usw.) praktisch von erheblicher Bedeutung sind.

An dem 6. Jahrgang fällt insbes. der Umfang auf, den die Wiedergabe der Rpr. angenommen hat. Schon dem 5. Jahrgang war ein Ergänzungsheft beigelegt, welches nur aus Entscheidungen bestand, ebenso dem 6. Jahrgang. Dem 7. Jahrgang, der zur Zeit erscheint, werden sogar vier solcher Ergänzungshefte beigegeben. Es liegt hierin ein recht ernstes Problem, denn die Menge des Veröffentlichten ist so groß, daß es nicht nur für den Juristen, für den Steuerrecht ein Nebenfach ist, sondern auch für den Spezialisten des Steuerrechts unmöglich ist, sämtliche Entscheidungen regelmäßig zu lesen. Auch der Spezialist muß sich darauf beschränken, die wichtigsten Entscheidungen herauszufinden und sich im übrigen mit einem allgemeinen Überblick genügen, um später bei Prüfung einzelner Fälle zu wissen, wo und was er zu suchen hat. Das ist zweifellos eine ungesunde Erscheinung; aber sie ist wohl in der gegenwärtigen Lage nicht zu vermeiden. Denn wir haben im Steuerrecht ja in der Gesetzgebung von 1925 in der Tat ein rechtlich völlig neues Gesetzgebungswerk, und da sich die Auslegungsgesetze, die der RStG. anwendet, erheblich von den Auslegungsgesetzen des PrStG. zum alten preuß. EinkStG. unterscheiden, so gibt es keinerlei Anknüpfung, sondern muß eine völlig neue Tradition geschaffen werden. Nimmt man hinzu, daß der RStG. mit Recht die Tendenz hat, nicht nur den Einzelfall zu entscheiden, sondern für spätere Fälle anwendbare Richtlinien zu entwickeln, so ist es ganz verständlich, wenn die ersten Jahre der Rpr. zur Gesetzgebung von 1925 zunächst im steigenden Maße eine Flut von Entsch. bringen, die alle bedeutsam sind. Denn in der Tat, wenn

1) Vgl. Jb. 1922, 1295; 1924, 502; 1925, 1978; 1926, 1924; 1927, 1671.

man etwa versucht, ein Heft von Steuer und Wirtschaft durchzugehen und zu bestimmen, welche der Entscheidungen nun etwa nicht hätten mitgeteilt zu werden brauchen, so scheidet man sofort und sieht keine irgendwie wesentliche Anzahl von Urteilen, deren Wiedergabe man als nur den Einzelfall berührend und überflüssig anzusehen hat. So muß man wohl in der Tat für einige Jahre diese Methode für berechtigt erklären und kann nur hoffen, daß bald eine schärfere Einschränkung möglich ist, sobald der erste Ansturm der Hauptprobleme des neuen Rechts behandelt ist.

Die Besprechung der Entscheidungen durch Becker möchte ich in keiner Weise missen. Sie bietet bei der Fülle der mitgeteilten Entscheidungen die leichteste Möglichkeit, die Entscheidungen von allgemeiner Bedeutung zu finden. Daneben wird ein jeder noch in seinem besonderen Interessenkreis die Entscheidungen zu einzelnen Steuerarten besonders beachten.

Außerordentlich lehrreich, wenn auch vielleicht zu manchen Punkten etwas breiter, als für eine Zeitschrift geeignet, sind die Abhandlungen, die Becker, insbes. unter dem Gesamttitel „Grundlagen aus den neuen Steuergesetzen“, beiträgt, und in denen er im 6. Jahrgang, insbes. die Ergebnisse von Arbeiten zum neuen Einkommensteuergesetz niedergelegt hat, die er in ähnlicher Weise für seinen Kommentar zum Einkommensteuergesetz verwendet hat.

Die weiteren Abhandlungen dieses Jahrgangs behandeln insbes. die Themen des Rechtsschutzes in Steuerfragen, der Stellung der Rechtsanwaltschaft, des Entwurfs zum Steuervereinfachungsgesetz sowie wichtige Bilanz- und Bewertungsfragen. Daneben ist mehrfach ausländisches Steuerrecht, insbes. Sowjetrußlands, behandelt. Dabei geht jede einzelne Abhandlung ihrer Aufgabe bis zum innersten Kern nach.

Es ist nach diesen Angaben über den Inhalt nicht erforderlich, noch irgendein besonderes Wort des Lobes zu sagen.

RA. PrivDoz. Dr. Kurt Ball, Berlin.

**Zeitschrift der Rechtssprechung des Reichsfinanzhofes** aus Steuer und Wirtschaft. Dargestellt von Senatpräsident Dr. h. c. Enno Becker und den Reichsfinanzräten Ebers, Mirre und Dr. Wunsch, einschließlich der amtlichen Sammlung herausgegeben von Regierungsrat Alfons Wetter, Hilfsarbeiter am Reichsfinanzhof, München. Stuttgart 1928. Verlag v. J. Neff.

Die Beherrschung der jetzt schon auf den einzelnen Spezialgebieten unüberschaubar gewordenen Rspr. ist ein Problem, zu dessen Lösung die verschiedensten Versuche mit den Hilfsmitteln moderner wissenschaftlicher Technik gemacht sind. Die in ihrer Art vortrefflichen Jahrbücher, die nach dem Muster der auf dem Gebiete des Zivilrechts rühmlichst bekannten Sammlungen von Neumann, Soergel und Warneher für Spezialgebiete entstanden sind, bedürfen der Ergänzung, da sie ihrer Anlage nach nur für einen zurückliegenden Zeitraum eine Übersicht und nicht die Möglichkeit bieten, das allerneueste Material sofort kennenzulernen. Zahlreiche juristische Zeit-

schriften bringen zwar rasch und zuverlässig die Entscheidungen der letzten Zeit, erfordern aber zur Feststellung des gewünschten Materials eine Sucharbeit. Dem soll die Schaffung einer Kartei abhelfen. Es ist Geschmackssache, ob man einer Stehkartei auf Karton oder der von den Herausgebern gewählten Form den Vorzug geben will. Die letztere besteht in Leit-Ordern mit auswechselbaren Blättern. Diese enthalten einseitig bedruckt kurz den Inhalt der Entscheidungen des RFG., soweit diese in der Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft“ und in der Amtlichen Sammlung abgedruckt sind. Diese Art der Übersicht verdient besondere Beachtung für denjenigen, der sich kurz und rasch informieren will. Die Sammlung erstreckt sich auf folgende Gesetze: ABG.D., UmfStG. mit Aus- und DurchfBest., AufwG., BefStG., deutsch-östr. DoppfBestVertr., FinAusgl., VerfVertr., GeldBelWD., KraftfahrzSt., RBahnG., RSiedlG., RVerf., Rennw.- u. LuftfG., SMitbG., III. SteuerNotWD., VerfSt., WechselStG., EinkStG., Lohnabzug, KörperStG., DurchfWD., VermStG., DurchfBest. 1926, IndBelG., AufwG. und DurchfWD. hierzu, ErbSchStG., GrErmStG., KapVerkStG. nebst Aus- u. DurchfBest.

Die drucktechnisch sehr geschickte Ausführung ermöglicht es, durch Einordnung der monatlich erscheinenden Ergänzungsblätter ständig die Sammlung zu vervollständigen.

Die Sammlung bietet heute schon eine notwendige Ergänzung der Kommentare zu den behandelnden Steuergesetzen. Sie wird zum Werk unentbehrlicher Hilfsmittel dann werden, wenn sich die Herausgeber entschließen, in einzelnen Punkten sowohl nach Ausgestaltung wie nach Inhalt die Sammlung noch zu verbessern.

Die Sammlung ist dazu berufen, die große Materialsammlung der Entscheidungen des Steuerrechts zu werden. Hierzu ist es aber erforderlich, daß die Inhaltsangabe der einzelnen Entscheidungen, die bisher schon auf vielen Blättern in außerordentlich klarer und scharf juristisch formulierter Weise erfolgt ist und das Nachlesen der vollständigen Entscheidung erübrigt, auf allen Blättern durchgeführt wird. Die sich noch häufig findende farblose Inhaltsangabe durch ein Stichwort reicht dazu nicht aus. Auch wäre es wohl angebracht, wenn die Herausgeber ihr Material nicht nur auf die in der Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft“ sowie die in der Amtlichen Sammlung abgedruckten Entscheidungen beschränken würden, sondern auch bei den einzelnen Abdruckstellen angeben, wo dieselbe Entscheidung noch in anderen Zeitschriften veröffentlicht ist. Besonders dürfte dies zweckmäßig sein, wenn es sich um grundsätzliche Entscheidungen handelt, die im Schrifttum zu Auslegungen hervorragender Juristen geführt haben.

Bisher haben die Herausgeber zwar schon auf einzelnen Blättern bemerkt, wo sich Besprechungen der Entscheidungen in der Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft“ befinden. Es wäre aber wünschenswert, daß auch Abdruckstellen anderer Besprechungen angegeben würden, sofern diese Besprechungen von ersten Sachkennern herrühren, wie es gewöhnlich bei den in der ZW. veröffentlichten Entscheidungen der Fall ist.

Wenn sich die Herausgeber zu dieser Erweiterung der Sammlung entschließen, dann würde das Werk zum Muster der künftigen Entscheidungssammlungen werden, die durch ihre übersichtliche Art der Darstellung des gesammelten Stoffes am ersten berufen sind, die Kenntnis der neuesten Rspr. rasch und zuverlässig zu vermitteln.

D. S.

## 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 Kurlbaum und  
Justizrat Dr. Schrömbgens.

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

1. §§ 4, 5 ABG.D.; § 138 BGB. Zur Frage der Rechtswirksamkeit von Geschäften, die zum Zweck der Steuerersparung abgeschlossen werden.†)

Die Frage, die sich auswirft, ist dahin zu stellen, ob ein Geschäft, dessen Rechtsform zum Zwecke der Steuerersparung gewählt wurde, aus diesem Grunde sittenwidrig ist und

Zu 1. Das Urteil ist ein wertvoller Beitrag zur Lehre von den Scheingeschäften. Das RG. spricht aus, daß das nach § 117 Abs. 2 BGB. gültige, dissimulierte Geschäft auch dann gültig ist, wenn es

ferner (wenn ein Scheingeschäft in Frage steht) ob bei einem zu dem gleichen Zwecke abgeschlossenen Scheingeschäft auch das verdeckte, also in Wirklichkeit gewollte Geschäft nichtig ist. Beide Fragen sind jedoch zu verneinen. Man muß hier verschiedene Arten von Geschäften unterscheiden, einmal solche, die zwar ernstlich gewollt sind, die aber erst auf einem Umwege zu dem gewünschten wirtschaftlichen Erfolg führen sollen und wo der Umweg gewählt wurde zur Ersparung von Steuern. Auf derartige Geschäfte bezieht sich vor allem das Ur. v. 30. Jan. 1925, II 140/24<sup>1)</sup> (abgedr. in JurR. 1925, 598 Nr. 862).

mit einer anderen Vertragspartei als das gem. § 117 Abs. 1 nichtige Scheingeschäft geschlossen ist. Diese Auslegung ist zu billigen. Sie ist juristische Notwendigkeit deshalb, weil gerade auf dem Gebiete der fiduziarischen und der von Strohmannern getätigten Geschäfte für Festhalten des wahren Kontrahenten am Verträge ein dringendes Bedürfnis besteht. Des weiteren bestätigt das Urteil die stehende Rspr., daß ein an sich ernsthaft gemeintes Geschäft nicht lediglich wegen eines mitunterlaufenen Steuerbetruges nach § 138 BGB. nichtig ist. Dieser Grundsatz gilt natürlich auch für das verdeckte Geschäft des § 117 Abs. 2.

RA. Fhr. Riederer v. Paar, München.

<sup>1)</sup> ZW. 1925, 1109.

Dort ist ausgeführt: wenn ein Erfolg auf verschiedenen, rechtlich einwandfreien Wegen erreicht werden könne, seien die Parteien nicht verpflichtet, den für den Steuerfiskus vorteilhafteren Weg zu wählen. Eine andere, hier nicht zu prüfende Frage ist es, ob hierin ein Formenmißbrauch im steuerrechtlichen Sinne liegt (§§ 4, 5 ABgD.). Eine zweite Art der hier zu erwähnenden Geschäfte ist die, bei denen die Parteien einen für die Berechnung der Steuer wesentlichen Wert, meistens den Kaufpreis, zu niedrig angegeben haben, im übrigen aber das Geschäft, wie es im Vertrag angegeben ist, durchaus ernstlich wollen. Daß in diesen so häufig vorkommenden Fällen der wirklich gewollte Abschluß nicht sittenwidrig und nicht nach § 138 BGB. nichtig ist, darüber besteht von jeher in der reichsgerichtlichen Rspr. Einigkeit. So wird z. B. in dem Ur. v. 8. März 1921, III 4/21<sup>2</sup>) (abgedr. in Warn-Rspr. 1921 Nr. 89) folgendes näher ausgeführt. Ein Veräußerungsgeschäft, das lediglich zur Begehung oder Verschleierung eines Steuerbetrugs getätigt wurde, sei zwar gem. § 138 BGB. nichtig. Wenn aber das Veräußerungsgeschäft die ernsthafteste schuldrechtliche Verpflichtung zur Übertragung von Grundeigentum gegen Entgelt und zu Bedingungen begründen wolle, die nichts Anstößiges an sich hätten, so sei ein solches Geschäft nicht schon deshalb nichtig, weil die Vertragsurkunde unrichtige Angaben über den Grundstückspreis enthalte, die zu einer geringeren Steuerentrichtung führen könnten. Der gleiche Grundsatz ist in RG. 107, 364 wiederholt und später noch öfters ausgesprochen worden (Ur. v. 17. Juni 1925, V 457/24; zu vgl. auch RG. 104, 102, 298). Hieran ist grundsätzlich festzuhalten. Ganz ebenso wie diese müssen dann aber auch solche Fälle behandelt werden, wo das wirklich gewollte Geschäft mit einem anderen Vertragsteil abgeschlossen werden sollte, als es äußerlich nach den darüber ausgestellten Schriftstücken den Anschein hat. Im vorigen wie in diesem Falle ist das Scheingeschäft schon nach § 117 Abs. 1 BGB. nichtig; es kann also auf sich beruhen bleiben, ob die gleiche Folge auch wegen der dem Geschäft anhaftenden Sittenwidrigkeit nach § 138 BGB. eintritt und ob es überhaupt ernstlich gewollte Veräußerungsgeschäfte gibt, die „lediglich zur Begehung oder Verschleierung eines Steuerbetrugs“ abgeschlossen worden sind. Die Frage der Sittenwidrigkeit und Nichtigkeit nach § 138 BGB. taucht erst wieder für das verdeckte Geschäft auf, das an sich nach § 117 Abs. 2 BGB. Geltung haben soll. Sowiegen aber der mit unterlaufende Steuerbetrug im vorher erwähnten Falle für das verdeckte Geschäft wirkungsschädlich war, kann er es in diesem Falle sein, wenn wie hier das verdeckte Geschäft selbst nichts Anstößiges hatte.

(U. v. 2. Juni 1928; 121/28 I. — Düsseldorf.) [Ra.]

2. Das Reich haftet dem Zollschuldner für die Richtigkeit der auf Anfrage erteilten Auskunft eines Zollbeamten über die Zollfreiheit einer richtig deklarierten Ware, wenn der Zollschuldner die Ware daraufhin als zollfrei angesehen und abgenommen hat. Mitwirkendes Verschulden des mit dem Zolltarif im allgemeinen selbst vertrauten Zollschuldners kommt nicht in Frage, wenn er die Zollpflichtigkeit der abgenommenen Ware nicht kannte.†)

(U. v. 22. Mai 1928; 487/27 III. — Stuttgart.) [Sch.]

Abgedr. JW. 1928, 2022<sup>a</sup>.

3. § 3 SteuerNachfG.; § 227 ABgD. Der „Vermögensverfall“ i. S. des SteuerNachfG. führt den Eigentumsübergang auf das Reich nicht selbst herbei, sondern läßt nur den Anspruch

<sup>a</sup>) JW. 1921, 624.

Zu 2. Es muß bei der vorl. Entsch. des RG. auffallen, daß ein Schadenersatzanspruch der Kl. anerkannt wird, aber nicht gesagt wird, auf welcher gesetzlichen Grundlage er beruht. Das RG. begnügt sich mit der Feststellung, daß es sich nicht um einen Rückzahlungsanspruch handelt, sondern der Schadenersatzanspruch „auf einer anderen rechtlichen Grundlage beruht“. Zum Anlaß der Schadenersatzpflicht nimmt das RG. das Verschulden des diensttuenden Zollbeamten. Da dieser, was übrigens die Entsch. nicht erörtert, nicht etwa in privatrechtlichen Verrichtungen, sondern in Ausübung der ihm anvertrauten öffentlichen Gewalt (Steuerhoheit des

auf Einziehung der verschwiegenen Gegenstände entstehen. Für den Anspruch auf Herausgabe des nach Wegfall der Beschlagnahme verbliebenen Überschusses ist der Rechtsweg zulässig.

Das FinV. in W. hat i. J. 1921 gegen den Kl., der der Steuerhinterziehung verdächtig erschien, eine Untersuchung eingeleitet und bei ihm eine verschlossene Kassette beschlagnahmt, die, wie sich bei der am 1. Aug. desselben Jahres erfolgten Öffnung ergab, Geld und Sparkassenbücher enthielt. Der Kl. hat wiederholt um Rückgabe gebeten und sich zur Einräumung einer Sicherungshypothek in entsprechender Höhe erboten. Das FinV. hat das abgelehnt. Da nach seiner Berechnung der Kl. bei der Veranlagung zur Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs einen Kapitalbetrag von 26877 M verschwiegen hatte, erklärte es am 18. Aug. 1922 unter Bezugnahme auf § 3 des Gef. v. 3. Jan. 1920 über die Steuernachficht (RGBl. 45) diesen Betrag zugunsten des Reiches verfallen und erließ einen dementsprechenden Vollstreckungsbeschl. Ein Rechtsmittel gegen denselben hat der Kl. nicht eingelegt. In der Anordnung und Aufrechterhaltung der Beschlagnahme erblickt er aber ein vom bekl. Reich zu vertretendes schuldhaftes Verhalten der beteiligten Beamten. Unter Bezugnahme hierauf sowie eine aus Verwahrung oder ungerechtfertigter Bereicherung sich ergebende Rückerstattungspflicht des Bekl. behauptend hat der Kl. 4100 M vom Bekl. verlangt. In allen Rechtszügen ist sein Anspruch dem Grunde nach für gerechtfertigt erklärt worden. Das BG. nimmt an, daß zwar ein die Anwendung des § 3 SteuerNachfG. v. 3. Jan. 1920 (RGBl. 45) rechtfertigender Sachverhalt vorgelegen habe, daß aber bei einem solchen kein Raum für Beschlagnahmen — weder i. S. der StFD. noch der ABgD. — gegeben sei; das hätte der Leiter des FinV. wissen müssen. Daher sei unbedenklich auszusprechen, daß er durch Anordnung (und Aufrechterhaltung) der Beschlagnahme fahrlässig gehandelt habe. Dem kann nicht zugestimmt werden. War Vermögen zugunsten des Reiches verfallen, so lag es dem FinV. ob, die Durchführung des Verfalles zu sichern und zu betreiben. Das verkennt das BG. auch nicht, entschlägt sich aber trotzdem der Erörterung, welche Mittel dem FinV. zu diesem Zwecke gesetzlich zur Verfügung standen, indem es von der Rechtsansicht ausgeht, daß die verschwiegenen Vermögensstücke schon allein durch die Tatsache, daß sie verschwiegen worden, in das Eigentum des Reiches übergegangen seien; in Ansehung ihrer sei demgemäß keine Einziehung, wie sie § 395 ABgD. vorsehe und zu seiner Anwendbarkeit voraussetze, möglich und somit das Vorgehen des FinV. offensichtlich nicht angängig gewesen. Mit dieser Darlegung tritt das BG. in Gegensatz zur neueren Rechtsansicht des RFV., der in seiner Entsch. vom 4. April 1924 (Samml. 13, 322) ausgesprochen hat, der nach § 3 SteuerNachfG. eintretende Vermögensverfall bewirke nicht von selbst den Eigentumsübergang, sondern lasse nur einen Anspruch auf Einziehung der vorsätzlich verschwiegenen Gegenstände entstehen. Diese Rechtsansicht ist auch mit der reichsgerichtlichen nicht vereinbar (RGSt. 56, 408). Ob diese Ansicht auch die früher herrschende gewesen ist, bedarf hier nicht der Erörterung. Ist die in der genannten Entsch. des RFV. ausgesprochene Rechtsansicht zutreffend — und sie ist die herrschende —, so bedurfte es eines Vorgehens des FinV., um die Einziehung des dem Reich verfallenen Vermögens zu verwirklichen. Geht man aber davon aus, daß, wie das BG. annimmt, das Eigentum des Reiches ohne weiteres schon entstanden war, so mußte das FinV. die dem Reich verfallenen Vermögensstücke sicherstellen. In jedem Falle war also sein Zugriff gerechtfertigt und geradezu geboten. An sich ist daher sein Vorgehen rechtlich nicht zu beanstanden. Daß

Reichs) gehandelt hat, kommt als gesetzliche Grundlage Art. 131 BVerf. i. Verb. m. § 1 Gef. über die Haftung des Reichs für seine Beamten v. 22. Mai 1910 (RGBl. S. 798) in Frage. Für die Auslegung dieser Bestimmungen, insbes. für die Frage des Vorhandenseins eines Verschuldens und eines konkurrierenden Verschuldens liefert die vorl. Entsch. einen wichtigen Beitrag. Sie weist aber zugleich auch einen Weg, wie außerhalb des als geschlossen erscheinenden Kreises der Reichsabgabengesetzgebung Mißgriffe in der Handhabung der letzteren wieder ausgeglichen werden können, für deren Ausgleich die ABgD. selbst keinen gesetzlichen Anspruch gewährt.

Geh. RegRat Prof. Dr. Helfrich, Breslau.

dabei in vorsätzlicher oder fahrlässiger Weise pflichtwidrig verfahren worden wäre, ist dem festgestellten Sachverhalt nicht zu entnehmen. Die gegenteilige Annahme des VG. beruht, wie sich aus vorstehender Darlegung ergibt, auf rechtlich unzutreffender Grundlage und ist nicht haltbar. Kann daher der Klageanspruch auf die Behauptung einer Amtspflichtverletzung der beteiligten Beamten nicht gestützt werden, so erledigt sich ohne weiteres die Revisionsrüge der Nichtanwendung des § 839 Abs. 3 BGB. Die fernere Rüge der etwa auch in anderem Zusammenhang beachtlichen Nichtberücksichtigung des § 254 BGB. entfällt schon deshalb, weil die Rev. in dieser Hinsicht nur Beweisbeanstandungen vorbringt, mit denen sie in diesem Rechtszug nicht gehört werden kann; eine Verkenning der genannten Gesetzesstelle ist nicht ersichtlich. Während das Ur. des ersten Rechtszuges allein auf den aus Pflichtverletzung beteiligter Beamten hergeleiteten Schadensersatzanspruch abgestellt war, hat das VG. auch die weitere Begründung des Klageanspruches, die Bezugnahme auf Vermahrung und ungerechtfertigte Bereicherung, gelten lassen. Die Rev. nimmt an, mit dieser sei der Kl. erst in seiner Anschlussberufung hervorgetreten, und leitet unter Bezugnahme auf §§ 304, 541 ZPO. hieraus Bedenken ab. Diese erscheinen jedoch nicht gerechtfertigt, denn Kl. hatte die weitere Begründung seines Anspruchs schon im ersten Rechtszug geltend gemacht. Die Rev. behauptet ferner, dem in dieser Weise begründeten Klageanspruch sei gemäß § 227 Abs. 1 Nr. 1 ZPO. der Rechtsweg verschlossen. Die genannte Gesetzesstelle besagt: In Steuerfällen ist der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten ausgeschlossen. Dies gilt auch für die Rückforderung bezahlter Steuern und anderer Leistungen. Das VG. hat diese Bestimmung nicht außer acht gelassen, hat jedoch angenommen, daß es sich beim vorl. Anspruch weder um eine Steuerfahndung noch um eine Rückforderung i. S. der Abs. 1 Nr. 1 ZPO., auch nicht um einen Schadensersatzanspruch handele, vielmehr werde lediglich eine Forderung erhoben, die sich aus derjenigen Rechtslage ergebe, wie sie sich nach Wegfall der Beschlagnahme gestalte. Weder über irgendeine Forderung der Finanzbehörde werde entschieden, noch zur Beschlagnahme irgendwie Stellung genommen. Nach der Ansicht des VG. handelt es sich einzig um die auch die Aufwertung umfassende Liquidierung des Überschusses, der sich nach Erledigung des in § 3 SteuerNachG. vorgesehenen „Vermögensverfalles“ ergeben hat, über dessen Rückgabe kein Streit ist. Dieser Sonderfall konnte als nicht von § 227 Abs. 1 Nr. 1 ZPO. betroffen angesehen werden. Daher läßt sich rechtlich nicht beanstanden, daß das VG. in eine Prüfung des so beurteilten Klageanspruches eingetreten ist. Daß es ihn dem Grunde nach für gerechtfertigt erklärt hat, begegnet ebenfalls keinem durchgreifenden Bedenken (RG. 113, 23f.).

(Ur. v. 31. Jan. 1928; 203/1927 III.)

[Sch.]

4. §§ 1, 3 UnlW.G. Aus dem Inhalt einer geschäftlichen Mitteilung kann sich ergeben, daß mit einer besonderen Aufmerksamkeit des Leserkreises gerechnet werden darf. Der Zweck einer ein Angebot enthaltenden Mitteilung, womöglich nicht die Annahme des Angebotes, sondern den Abschluß eines anderen Geschäftes zu erreichen, macht die Mitteilung noch nicht zum unlauteren Wettbewerb. f)

Die nach Ansicht des klagenden Vereins vorliegende unlautere Wettbewerbsbehandlung des Bevl. wird in folgender Anzeige gefunden: „Gratis“ darunter das Bild zweier Eis-

bären auf einer starken Eisplatte mit der Unterschrift „Brehms Tierleben“.

„Bei Herausgabe dieses Werkes wollen wir, wie bisher bei unseren Klassikerausgaben, eine große Anzahl unentgeltlich abgeben, und jeder Leser dieses Blattes, der den angefügten Kupon innerhalb 10 Tagen an unser Hauptkontor einschickt, erhält gratis ein vollständiges Exemplar unserer Ausgabe von Brehms Tierleben in 24 Bänden, enthaltend ca. 4000 Seiten.“

Nach einem Hinweis auf Inhalt und Bedeutung dieses Werkes heißt es dann weiter:

„Die Werke erscheinen schön gedruckt und in gewöhnlichem Buchformat. Der Versand erfolgt der Reihe nach, wie die Aufträge eingehen, und nur für Verpackungs- und Annoncen-spesen verlangen wir eine Vergütung von 20 Pf. pro Band.“

Der Anzeige ist ein Bestellkupon beigelegt, der ausgeschrieben und nach Ausfüllung an die Bevl., deren Firma und Sitz neben dem Kupon angegeben ist, gesandt werden soll. Er enthält außer dem Vordruck: „Name, Stand, Wohnort, Poststation“ ferner die Erklärung: „Unterzeichneter wünscht sich gratis Brehms Tierleben“ und den Vermerk „Anbei 3 Pf. in Briefmarken für Empfangsbefätigung“.

Der Einsender eines Kupons erhält eine sog. Gratiskarte, auf der 2 Ausgaben (A und B) angeboten werden: eine eingebundene Prachtausgabe (A) und eine uneingebundene Ausgabe (B). Die Kosten dieser beiden Ausgaben sind auf der Rückseite der Karte angegeben. Jede von ihnen besteht, wie dort näher angegeben ist, aus 24 Bänden (richtiger „Teilen“), von denen jedesmal 2 in 1 Bande vereinigt sind. Der Preis für die eingebundene Prachtausgabe (Ausgabe A) ist dort auf 22,20 M ab Verlag =  $6 \times 3,70 M$ , wobei 3,70 M den Preis für je 2 Einbände und Einbinden darstellen soll, zuzüglich 0,20 M Verpackungs- und Annoncen-spesen für jeden der 12 gebundenen Bände (= 2,40 M) und 0,30 M für Porto festgesetzt. Der Preis für die Ausgabe B, d. h. die ungebundene „Gratiskaute“ beträgt 6,60 M. Dieser Betrag setzt sich nach der dortigen Angabe aus der in der Anzeige für jeden der 24 Bände (richtiger „Teile“ oder „Bücher“) geforderten Vergütung von 0,20 M an anteiligen Verpackungs- und Annoncen-spesen = 4,80 M und aus 0,30 M Portospesen für je 4 Teile ( $6 \times 0,30$ ) = 1,80 M, im ganzen 6,60 M zusammen. Die Prachtausgabe (Ausgabe A) ist entsprechend der weiteren Angabe auf der Rückseite der Gratiskarte auf gutem, weißen, holzfreien Papier gedruckt und enthält ca. 300 Abbildungen und 36 farbige Tafeln. Die 12 Einbände sind Ganzleinenbände und tragen Golddekorationen auf Rücken und Vorderseite. Zugleich mit der „Gratiskaute“ erhielt der Einsender des oben erwähnten Kupons einen Prospekt über Brehms Tierleben mit einem kurzen Überblick über das Wirken des Verfassers Brehm.

Das VG. nimmt mit dem klagenden Verein an, daß die Zeitungsanzeige der Bevl. über Brehms Tierleben mindestens in zwei Punkten Angaben enthalte, die geeignet seien, beim Publikum eine falsche Vorstellung über das zu erwecken, was die Bevl. tatsächlich zu leisten gewillt sei.

Das VG. nimmt weiter mit dem klagenden Verein an, daß diese Angaben, die nach der maßgebenden Auffassung des Durchschnittslesers als unwahr zu gelten hätten, nicht nur ein besonders günstiges Angebot darstellten (§ 3 UnlW.G.), sondern daß sie, da die Inhaber der Bevl. sich des irreführenden Charakters bewußt gewesen seien, auch gegen die guten Sitten verstießen und daher, weil sie weiter zu Zwecken des Wettbewerbs gemacht seien, § 1 UnlW.G. verletzen.

Zu 4. Man wird dieses Urteil mit einigem Unbehagen lesen. Ergibt die Billigung des Verhaltens der Bevl., daß das RG. sich durch ihm vorgeworfene „Überspannung des § 1 UnlW.G.“ belastet fühlt? Oder aber ist dieses Urteil als neues Material für die Kritiker des RG. anzusehen, die ihm vorwerfen, daß seine Abw. und vor allem die Begründung seiner Urteile zu einer für Handel und Industrie bei der heutigen Wirtschaftslage schwer erträglichen Rechtsunsicherheit führe, zumal häufiger ein nicht verhältnißmäßiges Schwanken zu beobachten sei?

I. Zunächst wird dem Leser der Entsch. vielleicht auffallen, daß das RG. ausschließlich auf Grund anderer Würdigung der Tatsachen, als sie das VG. vorgenommen hat, zu seinem dessen Urteil abändernden Erkenntnis gelangt. Allein das RG. hat — und m. E. zutreffend! — von jeher den Standpunkt vertreten, daß

die Nachprüfung der Frage der Sittenwidrigkeit durch § 561 ZPO. nur insoweit eingeschränkt sei, als die festgestellten Tatsachen, in den das VG. die konkrete Betätigung des verwerflichen Handelns gefunden hat, auch für das RevG. als feststehend zu gelten hätten. Dagegen sei die andere Frage, ob diese Tatsachen die Begriffsmerkmale eines Verstoßes gegen die guten Sitten erfüllten, keine Frage der Tatsachenwürdigung, sondern eine Rechtsfrage (so schon RG. 58, 220; vgl. auch RG. 48, 129; 51, 383; 59, 214; 63, 391; 81, 91). Das RevG. ist auch (RG. 105, 419) nicht gehindert, die Richtigkeit eines von dem VG. aufgestellten allgemeinen Erfahrungssatzes nachzuprüfen. Ferner hat das RG. es für zulässig erklärt, in der Revisionsinstanz allgemeine Erfahrungssätze heranzuziehen. Das RG. hat diese Ansicht auch infolgedessen folgerichtig durchgeführt, als es die Nachprüfung der Verwechslungsfähigkeit der in § 16

Für unwahr in der Zeitungsanzeige erklärt das BG. in erster Linie die großgedruckte Angabe „Gratis“ am Kopf, und zwar deshalb, weil ein Gegenstand, für den etwas zu zahlen sei, und wenn der Preis auch noch so gering sei wie hier, nämlich nur 0,20 M für Annoncenspesen und Verpackung für jeden Band, nach dem Sprachgebrauch nun einmal nicht als gratis, d. h. umsonst hergegeben bezeichnet werden könne. Das BG. berücksichtigt zwar, daß der Inhalt der Anzeige keinen Zweifel darüber lasse, daß das Werk nicht kostenlos abgegeben werde, sondern daß am Schlusse der Anzeige ausdrücklich angegeben sei, es sei für jeden der, wie ebenfalls angegeben, 24 Bände für Annoncenspesen und Verpackung eine Vergütung von 0,20 M zu zahlen. Aber es glaubt, dieser Angabe im Wortlaut der Anzeige kein Gewicht beilegen zu sollen, weil jedenfalls eine Anzahl der durchschnittlichen Leser eine solche Anzeige nicht von Anfang bis zu Ende durchlese, sondern nur das schlagwortartig Hervorstehende beachte, zumal auch der Kupon wieder das Wort „gratis“ enthalte. Daher könne der Gedanke leicht aufkommen, der übrige Text biete eine Erläuterung, die man nicht notwendig zu lesen brauche.

Die weitere unwahre Angabe in der Zeitungsanzeige erblickt das BG. in dem Satz zu Beginn des Textes: „Bei Herausgabe dieses Werkes wollen wir, wie bisher bei unseren Klassikerausgaben, eine große Anzahl unentgeltlich abgeben.“ Das BG. meint, dieser Satz erwecke in jedem unbefangenen Leser den Eindruck, daß es sich um eine einheitliche Ausgabe handle, von der die Best. einen Teil, um ihren Namen bekanntzumachen, unentgeltlich oder zu ganz geringen Preisen abgeben wolle, während die hierfür nicht verwendeten Exemplare zum regulären, auf jeden Fall bedeutend höheren Preise abgesetzt werden sollen, ähnlich wie bei den vielfach üblichen sog. Subskriptionen auf Bücher. Dafür spreche auch der Hinweis, daß das Angebot nur für Kupons gelten solle, die innerhalb 10 Tagen eingesandt würden. Auf den Gedanken, daß es bei der Best. 2 Ausgaben des Werkes gebe, nämlich eine ungebundene auf einfacherem Papier gedruckte und eine gebundene gut ausgestattete, und daß als „Gratisausgabe“ nur die erstere gelten solle, komme der unbefangene Leser der Zeitungsanzeige nicht. Jeder Leser erwarte, wenn auch nicht ein hervorragend ausgestattetes, so doch zum mindesten in ein durchschnittlicher Art hergestelltes Werk zu erhalten.

Diese Begründung ist rechtlich zu beanstanden. Bei Prüfung der Frage, ob eine geschäftliche Ankündigung unrichtige Angaben enthält, ist von der Auffassung derjenigen Personenkreise auszugehen, an die sie sich wendet. Maßgebend ist daher auch deren Art, sie zu prüfen.

Das BG. berücksichtigt nun, daß die Zeitungsanzeige zwar im Text die schlagwortartige unrichtige Überschrift „Gratis“ richtigstellt, es meint aber, daß letzterer vom Durchschnittsleser nicht mehr beachtet werde, weil dieser sich nur auf schlagwortartig hervorstehende Wort „Gratis“ beschränke.

Diese Auffassung ist rechtsirrig, sie wird den Umständen des Falles nicht gerecht. Eine Zeitungsanzeige über die Gratishergabe eines Buches, und zwar eines so umfangreichen, inhaltlich wertvollen Werkes, wie es das in weitesten Kreisen des deutschen Volkes bekannte und sehr geschätzte Werk „Brehms Tierleben“ ist, durch einen Buchverlag und noch dazu in so großer — wie jeder Durchschnittsleser weiß — überaus kostspieliger Aufmachung ist eine derartig auffallende, aus dem Rahmen sonstiger Zeitungsankündigungen herausfallende Tatsache, daß hier nicht der Maßstab des oberflächlichen Lesers einer alltäglichen geschäftlichen Ankündigung von Waren angelegt werden kann. Auch das angekündigte

Werk selbst bestimmt den in Betracht kommenden Kreis der Leser dieser Zeitungsanzeige. Daß der Buchhandel dazu übergegangen sein sollte, umfangreiche Werke, die sich großer Beliebtheit erfreuen, nicht nur zu verschenken, sondern zu diesem Zweck auch noch enorme Insertionskosten aufzuwenden, nur um das Geschenk anzupreisen, und zu erfahren, wer es haben will, ist eine außerhalb jeder Erfahrung liegende Tatsache, deren Erkenntnis sich auch dem einfacheren Leser beim Anblick der Anzeige aufdrängt und ihn stutzig macht. Die sich dann ganz von selbst ergebende Folge dieses Gedankengangs ist die, daß der Leser nicht an dem Schlagwort „Gratis“ hängen bleibt, sondern sich Aufklärung zu verschaffen sucht über dieses auffallende verlockende Angebot, indem er dessen Inhalt näher in Augenschein nimmt.

Dann aber ersieht er klar, daß es sich um ein Werk von 24 Bänden handelt, und daß er für jeden Band eine Vergütung von 0,20 M als Ertrag der anteiligen Verpackungs- und Annoncenspesen zu zahlen hat. Diese Angabe in dem Text der Anzeige, der in großen Druckbuchstaben deutlich hergestellt und inhaltlich klar ist, kann dem Leser um so weniger entgehen, als sie unmittelbar über dem Kupon steht, den er ausschneiden, ausfüllen und unter Beifügung von 0,30 M Porto für Übersendung der Empfangsbestätigung an den beklagten Verlag einschicken soll. Deshalb kann auch die Wiederholung des Wortes „Gratis“ in dem Bordruck des Kupons für ihn nicht von Bedeutung sein.

Der Leser ersieht somit aus der Anzeige selbst, daß er für den Erwerb des Werkes (24 × 0,20 M =) 4,80 M aufwenden muß, das Wort „Gratis“ am Kopf der Anzeige also eine Übertreibung, ein ungenaues Schlagwort darstellt insofern, als er das Werk nicht vollständig kostenlos geschenkt erhält.

Daß außer den oben erwähnten 4,80 M noch 0,30 M für die Übersendung von je 4 Bänden (richtiger 4 Teilen oder 4 Büchern, die zu 2 Bänden zusammengeheftet sind) zu zahlen sind, also für 4 „Bände“ = 0,80 M + 0,30 M = 1,10 M, zusammen 6 × 1,10 = 6,60 M entspricht nur der Vorschrift des § 448 BGB. Die Höhe ist gleich dem Portofuß für Druckfachen im Gewicht von 500—1000 g für die Zeit vor dem 1. Aug. 1927 (seitdem erhöht auf 0,40 M). Dieser Portobetrag und die Verpflichtung seiner Zahlung trotz des Wortes „Gratis“ im Kopf der Anzeige wird vom Kl. auch nicht beanstandet.

Nach alledem beruht die Auffassung des BG., daß die Anzeige mit Rücksicht auf das an ihrem Kopf stehende Wort „Gratis“ unrichtig sei, auf rechtlich unzutreffenden Voraussetzungen.

Rechtlich unzutreffend ist auch die Auffassung des BG. zum zweiten Punkte der Klagebegründung. Das BG. ist in Übereinstimmung mit dem Kl. der Ansicht, die Zeitungsanzeige erwecke den Anschein, als ob es sich — nach Art der im Buchhandel vielfach üblichen sog. Subskription — um ein Vorzugsangebot derjenigen Ausgabe des Werkes handle, die nach Ablauf der 10-tägigen Frist zur Einsendung des Bestellkupons alsdann nur noch zum regulären Preise abgegeben werde, während es sich in Wahrheit um eine ungebundene, auf einfacherem Papier als die gebundene sog. Prachtausgabe gedruckte Ausgabe handle.

In Frage kommt der Fall des § 3 UnlBGB., daß durch unrichtige Angabe über die Beschaffenheit der angebotenen Ware der Anschein eines besonders günstigen Angebots erweckt wird.

Vorauszusetzen ist, daß für die Prüfung, ob dieser Fall

UnlBGB. aufgeführten Kennzeichnungsmittel, falls hierbei das BG. von falschen rechtlichen Gesichtspunkten sich hat leiten lassen, ebenso wie bei der Nachprüfung der Verwechslungsgefahr bei Warenzeichen, für rechtlich zulässig erklärt hat. „Die Verwechslungsgefahr liegt zwar an sich auf dem Gebiete der Tatsachewürdigung; die Frage aber, ob der Tatrichter diese Würdigung auf Grund zutreffender rechtlicher Erwägung vorgenommen hat, ist in der Revisionsinstanz nachprüfbar“ (vgl. RG.: MuW. 11, 48, 198; 14, 181; 22, 193; Kent.: JW. 1925, 2759; RG.: MuW. 1926, 185).

II. Der materielle Inhalt der Entsch. ist aus zwei Gesichtspunkten zu betrachten:

a) Verstoß gegen § 3 UnlBGB.,

b) Verstoß gegen § 1 UnlBGB., § 826 BGB.

Zu a) Das RG. legt seiner Entsch. den allgemein anerkannten

Satz zugrunde, daß bei der Prüfung der Frage, ob eine geschäftliche Ankündigung unrichtige Angaben enthalte, von der Auffassung derjenigen Personenkreise auszugehen sei, an den sie sich wende. Dies war im vorl. Falle bestenfalls die geistige Mittelschicht, — sit venia verbo — das Kleinbürgertum.

Das RG. erörtert die immerhin mögliche Auffassung nicht ausdrücklich, daß es sich um eine marktschreierische Reklame, um eine übertreibende Anpreisung handle, die einen Verstoß gegen §§ 3, 4 UnlBGB. nicht darstelle. Es wäre im Interesse der Klarheit wünschenswert gewesen, daß die bei Vorliegen einer marktschreierischen Reklame sich ergebende Sachbeurteilung eine Erörterung gefunden hätte. Das RG. gibt aber doch zu erkennen, daß seiner Ansicht nach die Angabe „Gratis“ in dem Sinne aufzufassen sei, daß die mangelnde Ernstlichkeit derselben zweifelsfrei auch von nicht urteilsfähigen Lesern der Anzeige

gegeben ist, der Umstand ohne Bedeutung ist, ob das Angebot in der Tat günstig ist (RGSt. 35, 236; 39, 171; 47, 280 und 422). Die gegenteilige Ansicht des BG. ist unzutreffend. Es kommt die Auffassung in Betracht, die die beteiligten Kreise vorher, wenn sie die angepriesene Ware, zu deren Verkauf sie angeregt werden sollen, noch nicht kennen, über die Vorzüge des Angebots haben (RG. 92, 382). Die Kauflust auch für eine günstige gewerbliche Leistung soll nicht durch Vorkäufung der Ware nicht zukommender Eigenschaften angeregt werden (RG. 96, 243; 99, 190<sup>1</sup>). Das ist der Zweck der gesetzlichen Vorschrift und durch die Worte daselbst: „wer . . . unrichtige Angaben macht, die geeignet sind, den Anschein eines besonders günstigen Angebots hervorzurufen“, zum Ausdruck gebracht.

Nun bietet aber der Inhalt der Zeitungsanzeige für den Kaufinteressenten, der sie unbefangen liest, entgegen der Ansicht des BG. keinen Anhalt für die Annahme, der beklagte Verlag verfüge nur über eine Ausgabe des fraglichen Werkes in 24 Bänden und gebe diese an die sich innerhalb der zehntägigen Frist meldenden Bewerber zum Vorzugspreise von 0,20 M für den Band, zusammen für 4,80 M (außer Übersendungskosten) ab. Die fragliche Anzeige sagt kein Wort von Einband, Papier und sonstiger Ausstattung des Werkes. Und nur in dieser Beziehung könnte von einer Erweckung oder Steigerung der Abnehmerlust überhaupt die Rede sein. Abgesehen von diesen Momenten wäre nicht einzusehen, welchen Einfluß es auf die Abnehmerlust ausüben sollte, ob nur ein Teil oder die ganze Ausgabe gratis, d. h. hier (vgl. oben) zum Vorzugspreise abgegeben wird. Weber in dem einen, noch in dem anderen Falle würde die Angabe, wenn sie sich nur hierauf beschränkte und keine unrichtigen Schlüsse auf die Ausstattung der sog. Gratisausgabe zuließe, den Anschein eines besonders günstigen Angebots zu erwecken geeignet sein. Von der sog. Prachtausgabe und ihrer Ausstattung ist in der Zeitungsanzeige mit keinem Worte die Rede. Eine Aus-

stattung dieser Art konnte man also nicht erwarten, sondern nur ein in durchschnittlicher Art hergestelltes Werk. Als solches ist aber die Gratisausgabe durchaus anzusehen, wenn auch Papier und Druck einfach sind. Sie ist sogar in der dem BG. und dem RevG. vorliegenden Ausgabe mit zahlreichen kolorierten und anderen Illustrationen versehen. Mit einem eingebundenen Exemplar konnte nach dem Inhalte der Anzeige, zumal bei dem niedrigen Preis, nicht gerechnet werden. Erfahrungsgemäß ist es auch, wie die Rev. mit Recht betont, durchaus herkömmlich, daß viele Verleger ihre Bücher gebunden und ungebunden herausbringen. Aus der Bezeichnung „24 Bände“ ist jedenfalls nicht auf ein Angebot eingebundener Exemplare zu schließen.

Nach alledem ist, selbst wenn man nur die fragliche Zeitungsanzeige zugrunde legt, keine Verletzung des § 3 UnWbG. und daher auch nicht des § 1 daselbst gegeben, dessen Voraussetzungen nur in dem Bewußtsein des Bekl. von dem irreführenden Charakter der fraglichen Anzeige vom BG. in Übereinstimmung mit dem Kl. erblickt sind. Nun stellt aber die fragliche Zeitungsanzeige gar nicht das maßgebende Kaufangebot dar. Denn derjenige, der den beigefügten Zeitungskupon ausschneidet und ausgefüllt dem beklagten Verlag übersendet, erhält nicht bereits das Werk, sondern nur die sog. Gratiskarte mit der Angabe, daß der Verlag 2 Ausgaben des Werkes hat: die eine gebundene, sog. Prachtausgabe auf gutem, weißen, holzfreien Papier, eingebunden in 12 Bänden in Ganzleinen mit ca. 300 Abbildungen und 36 farbigen Tafeln, und die andere, uneingebundene, und — wie es dort heißt — nicht illustrierte Ausgabe, bestehend aus 24 Bänden zum Preise von 0,20 M für jeden Band als Vergütung für Verpackungs- und Annoncenspesen und 0,30 M Übersendungsporto für je 4 Bände, zusammen 6,60 M. Irgendein nicht vorhandener Vorzug des Werkes wird nicht erwähnt. Der Empfänger der sog. Gratiskarte, die rechtlich eine Aufforderung zur Abgabe von Kaufangeboten darstellt,

hätte erkannt werden müssen. Es sagt, die Leser könnten aus der Anzeige selbst ersehen, daß sie für den Erwerb des Werkes zunächst 4,80 M aufzuwenden haben, daß das Wort „Gratis“ am Kopfe der Anzeige also eine Übertreibung sei, und ein ungenaues Schlagwort (!) darstelle. Wenn das RG. weiter sogar § 448 BGB. zur Rechtfertigung heranzieht, weil auch noch ein gewisser Betrag für Porto verlangt wird, so zeigt es damit, daß es weder die Mentalität, noch den Umfang der Rechtskenntnisse der in Betracht kommenden Käuferschicht richtig einschätzt. Wohl kaum jemand wird den Inhalt dieses Paragraphen kennen, um so weniger, als er durch Verkehrsbildung, selbst im wirklichen Handelsverkehr, fast gegenstandslos geworden ist, da vielfach jetzt die Verkäufer die Kosten der Übersendung tragen. Jedenfalls wird aber die Angabe, es werde gratis geliefert, durch die Verpflichtung, das Porto usw. zu ersetzen, zu einer mißverständlichen und damit auch im Wettbewerbsinne zu einer unrichtigen.

Das RG. sieht die Ausführungen des BG., die Durchschnittsleser der Annonce beachteten den weiteren Inhalt nicht, nachdem sie das Schlagwort „Gratis“ zur Kenntnis genommen hätten, als rechtsirrig an, weil sie den Umständen des Falles nicht gerecht würden. Ich vermag hier der Ansicht des RG. nicht zu folgen. Gedankengänge, wie sie das RG. als in dem Geiste des Lesers der Annonce ablaufend darstellt, sind „erfahrungsgemäß“ regelmäßig, und besonders bei den Schichten, an welche die Annonce sich wendet, nicht vorhanden. Es ist wohl ohne weiteres klar, daß es nicht gebildete, geschäftlich erfahrene Kreise sind, auf welche die Bekl. als Interessenten für eine „Gratis“lieferung rechnet. Die Kreise, die hier im wesentlichen in Betracht kommen, wissen wohl kaum, daß nur der freigewordene „Brehm“ für eine Gratislieferung in Betracht kommen kann, jedenfalls wissen sie aber, wie ziemlich sicher angenommen werden kann, nicht, daß der freigewordene Brehm infolge der neueren Forschungen vielfach veraltet ist. Soweit sie naturwissenschaftlich interessiert sind, wissen sie vielleicht (?!), daß Brehms Tierleben, um diesem Mißstand abzuhelfen, einer Neubearbeitung bei Ablauf der gesetzlichen Schutzfrist durch namhafte Zoologen unterzogen worden ist. Ob die Ausgabe der Bekl. nun diese umgearbeitete ist, oder nur ein Neudruck der veralteten Ur-Ausgabe, ergibt die Annonce nicht. Die Ungenauigkeit des Schlagwortes „Gratis“ wird also durch die Unterdrückung wichtiger Momente erhöht, da wohl allen Lesern der Annonce aus der Schulzeit Brehms Tierleben als ein zoologisches Standardwerk dem Namen nach bekannt ist; manchen wohl auch der Umstand, daß es dem heutigen Stande der Wissenschaft gemäß bearbeitet worden ist. Man wird sich also in den betreffenden Schichten sehr für das Angebot des

Bekl. interessiert haben, und besonders auch noch deshalb, weil das Interesse an den Naturwissenschaften jetzt stärker als früher geworden ist. Um so begieriger wird man gewesen sein, ein anscheinend so wertvolles Werk gratis zu erhalten. Mancher Leser der Annonce, der von der Modernisierung des „Brehm“ gehört hat, wird nach der ganzen Fassung der Annonce wohl der Meinung gewesen sein, daß es sich um eine billige Ausgabe der neuen Bearbeitung desselben handele. Dieser Teil der Käufer wird sich schwer getäuscht gefühlt haben.

Daß ein Kaufmann seine Ware durch in die Augen fallende Annoncen anpreist, ist heute nichts Außergewöhnliches. Außergewöhnlich ist auch nicht, daß aus Propagandagründen, um eine rasche Einführung einer Ware herbeizuführen, unter Aufwendung großer Insertions-, Porto- usw. Kosten gratis eine größere, wenn auch oft — nicht immer — nur beschränkte Menge dieser Ware abgegeben wird. Die Mitteilung in der Annonce der Bekl., daß das Angebot der Gratislieferung nur „eine große Anzahl“ des Werkes und nur bei Einlieferung des in der Annonce enthaltenen Bezugsscheins innerhalb zehn Tage gelte, konnte vom Publikum nur so aufgefaßt werden, daß damit — in zweifacher Weise — eine Beschränkung der Menge der gratis zu liefernden Exemplare des Werkes herbeigeführt werden sollte. Da Gratislieferung zu dem gedachten Zweck nichts seltenes ist, so mußte der Leser an dem Schlagwort „Gratis“ hängen bleiben. Deshalb durfte es nicht „ungenau“, d. h. mißverständlich sein! Das RG. verkennt, daß durch das Wort „Gratis“, besonders in wirtschaftlich schlechten Zeiten, wie den jetzigen, auf weite Kreise nicht nur ein gewisser Zauber, eine ganz erhebliche Anziehungskraft, eine Anlockung ausgeübt wird, daß diese Umstände erfahrungsgemäß sehr stark wirken, und dadurch auch naheliegende hemmende Momente entweder überhaupt nicht beachtet werden, oder mit oberflächlichen Erwägungen oder selbsttäuschenden Scheingründen abgetan werden, und besonders von einer wirtschaftlich schwachen, nicht allgemein gebildeten, und vor allem auch nicht wirtschaftlich-kaufmännisch erfahrener Käuferschicht, wie sie hier in Betracht kommt. So wird die Entschlußkraft des Lesers der Annonce einem gewissen psychischen Zwang unterworfen. Das ist auch die psychologisch gut eingefädelte Spekulation der Bekl. Wie raffiniert sie ausgeklügelt ist, zeigt der Umstand, daß selbst das RG. diesen Gesichtspunkt nicht erörtert hat. Die durch das Zauberwort „Gratis“, das meines Erinnerns an erster Stelle und besonders stark hervorgehoben am Kopfe der Anzeige stand, bewirkte Suggestion hatte zur Folge, daß das am Schluß der — umfangreichen — Annonce zugemutete finanzielle Opfer als nebensächlich erscheint, wie der große Erfolg zeigt, den die Bekl. mit dieser und früheren Annoncen dieser Art erzielte. Die „Ungenauigkeit des Schlagwortes“ lohnt sich! Die durch ungenaue, unrichtige Angaben

die durch Rücksendung der Karte, nach Ausfüllung betr. Ausgabe A oder Ausgabe B durch die Empfänger, an die Bekl. abgegeben werden, ist in seinem Entschluß, ob er auf Grund des Inhalts der Karte eine der beiden Ausgaben bestellen will, oder ob er von einer Bestellung ganz Abstand nehmen will, vollständig frei. Die durch ihn geschehene Übersendung des ausgefüllten Zeitungskupons, die nur die Zusendung der sog. Gratiskarte (Bestellkarte mit Beschreibung der beiden Ausgaben) zur Folge hat, verpflichtet ihn zu nichts. Entsprechen die Mitteilungen auf dieser Karte seinen Vorstellungen oder Wünschen über die hier allein in Frage kommende ungebundene Ausgabe nicht, so sieht er eben von dem Erwerb ab, zu dem er sich auf Grund der Zeitungsanzeige entschlossen hatte. Die Kauflust kann hiernach durch die letztere zwar erweckt, aber niemals unmittelbar befriedigt werden, sondern erst nach Empfang der in bezug auf die Höhe des zu zahlenden Betrages durchaus den Tatsachen entsprechenden Aufklärung auf der den Kaufliebhabern zugehenden Karte.

Daher stellt die Zeitungsanzeige für den beklagten Verlag nur das Mittel dar, sich die Anschriften der Interessenten auf Grund der von diesen übersandten ausgefüllten Zeitungskupons zu verschaffen, um sie alsdann durch die ihnen zugehende Karte möglichst zu der für den Verlag vorteilhafteren Anschaffung der Ausgabe A (d. i. die gebundene) zu bewegen, deren Vorzüge gegenüber der anderen stark betont werden in Gegenüberstellung mit dieser. Dem Interessenten aber werden die Anschaffungsbedingungen vollständig den Tatsachen entsprechend ohne Angabe nicht vorhandener Vorzüge der beiden fraglichen Ausgaben des Werkes nach Eingang des ausgefüllten Zeitungskupons vom Verlag übersandt, auf Grund deren er seinen Entschluß zum Erwerb oder Nichterwerb ganz frei faßt.

Davon, daß dieses Vorgehen der Bekl., das nur in geschickter Weise den größeren Einfluß der persönlichen

herbeigeführte Beeinflussung der Gedankenwelt und die dadurch sehr oft bewirkte — und bezwecktel — zwangsläufige Entwicklung des Denk- und Entschlußvorganges wird leider in den Urteilen unserer Gerichte nicht genügend beachtet.

Das RG. erkennt weiter den Umstand, daß erfahrungsgemäß gerade bei größeren Annoncen, zumal bei der Flüchtigkeit, mit der regelmäßig Zeitungen gelesen werden, auch eine gewisse Ermüdung beim Lesen derselben eintritt, so daß wohl der Kopf der Anzeige mit einiger Aufmerksamkeit, der Schluß aber nur noch flüchtig erfaßt wird. Ist der Leser einmal so „eingefangen“ — das Verhalten der Bekl. erinnert doch sehr stark an das auch vom RG. verpönte sog. Anreizertum! —, dann wird er auch sich leicht entschließen, weiter zu gehen und die bessere, ihm erhöhte Kosten auferlegende Ausgabe zu bestellen. Denn bei Empfang der sog. „Gratiskarte“ (!!) steht er immer noch unter dem suggestiven Eindruck des Gratisangebots der Annonce, der mit dem oben erwähnten psychologischen Effekt durch die ihm neuerdings persönlich übersandte Gratiskarte wachgehalten wird. Es ist auffallend, daß das RG. das subjektive Moment in der Handlungsweise der Bekl. nicht ausführlich gewürdigt hat, daß bei „unrichtigen Angaben“ i. S. des § 3 UnlWG. ebenso in Betracht zu ziehen ist, wie bei der Prüfung der objektiven Verwechslungsgefahr in den Fällen des § 16 UnlWG. Das RG. hat hier auf das subjektive Verhalten bei Prüfung der objektiven Verwechslungsgefahr sonst — mit Recht — stets ausschlaggebendes Gewicht gelegt (RG. 103, 276; JW. 1905, 2002) und ausgesprochen, daß in der Nichtberücksichtigung desselben eine „Berkennung des Rechtsbegriffes der Verwechslungsgefahr“ liege, das zur Aufhebung des mit Revision angef. Urteils führen müsse (JW. 1926, 2171). Sollte der gleiche Grundsatz nicht bei „unrichtigen Angaben“ gem. § 3 UnlWG. gelten? Soweit ich übersehen kann, ist diese Gleichstellung bisher noch nicht ausdrücklich vertreten worden. Es ist aber kein Grund ersichtlich, sie nicht vorzunehmen. Das RG. streift das subjektive Moment in seinem Urteil einmal, indem es erwähnt, daß dieses Vorgehen der Bekl. in geschickter Weise den großen Einfluß der persönlichen Reklame auf das Publikum ausnutze, nachdem seine Aufmerksamkeit durch die nach Form und Inhalt äußerst zugkräftige Zeitungsanzeige erregt ist. Es verneint aber, daß damit gegen die Grundsätze des lautereren Wettbewerbes verstoßen wird. Dies kann als richtig nicht anerkannt werden. Dies werden auch weiter die Ausführungen zu b noch ergeben.

Das RG. hat sich mit seiner Entsch. in dem vorl. Fall aber auch mit bisher von ihm immer bei § 3 UnlWG. befolgten Grundsätzen m. E. in Widerspruch gesetzt. Nämlich:

1. Es hat in einer ganzen Zahl von Entsch. der Standpunkt vertreten, es genüge, wenn nur ein Teil des Publikums die Unrichtigkeit der Angabe nicht erkenne, wenn selbst die Mehrzahl (!)

Reklame auf das Publikum ausnutzt, nachdem seine Aufmerksamkeit durch die nach Form und Inhalt äußerst zugkräftige Zeitungsanzeige erregt ist, gegen die Grundsätze des lautereren Wettbewerbes verstoßen sollte, kann keine Rede sein.

Ein Verstoß der Bekl. gegen § 3 oder § 1 UnlWG. liegt somit nicht vor.

Auch der Hilfsantrag war abzuweisen.

Der klagende Verband hatte nämlich hilfsweise in der Berufungsinstanz die Verurteilung der Bekl. beantragt zur Unterlassung der Behauptungen, daß nur Verpackungs- und Annoncenkosten bezahlt würden (für die ungebundene Ausgabe), und daß bei der Prachtausgabe nur der Einband zu bezahlen sei. Die erstere Angabe findet sich sowohl in den Zeitungsanzeigen wie auch auf den Bestellkarten („Gratiskarten“), die letztere Angabe findet sich nur auf diesen. Das BG. hat zu diesen Hilfsanträgen nicht Stellung genommen und brauchte dies auch von seinem Standpunkte aus nicht. Es handelt sich hier um die Behauptung, daß die Bekl. in bezug auf die Preisbemessung unrichtige Angaben gemacht habe, die geeignet seien, den Anschein eines besonders günstigen Angebots hervorzurufen (§ 3 UnlWG.).

Es mag dem Kl. zugegeben werden, daß unrichtige Angaben dieser Art an sich geeignet sein können, den Anschein eines besonders günstigen Angebots hervorzurufen, indem sie bei einem Teil der Leser den Eindruck erwecken können, man bekomme jedes der beiden Werke insofern besonders günstig, als der zu entrichtende Preis nur so hoch bemessen sei, daß er die Selbstkosten des Verlags auf den angegebenen Gebieten decke. Aber auch dieser Teil des Publikums kann nicht darüber in Zweifel sein, daß es sich bei den ziffermäßigen Angaben nicht um solche handelt, die absolut sichere und genaue Rechnungsgrößen sind, sondern daß hier nur Schätzungen in Betracht kommen können, für die bei den Annoncenkosten die Größe der Anzeigen und ihre Häufigkeit sowie die Bedeutung

der Leser aus irgendwelchem Grunde, etwa aus eigener Sachkunde, die Angabe richtig aufzufassen (RG. 99, 135; RGSt. 36, 377; 40, 439; 44, 144, 261; JW. 1915, 1362; 1924, 188).

2. Die Auffassung, die sich bei dem ungebildeten Leser bilden kann (!), ist regelmäßig als die maßgebende zu betrachten! „Nicht mit individuell seinem Verständnis und voller Aufmerksamkeit ist zu rechnen, sondern mit oberflächlicher Betrachtungsweise und dem Vorstellungsvermögen des großen Publikums, das in seiner Mehrheit nicht aus gebildeten, scharfsinnigen, zu genauer Unterscheidung geeigneten und je nach den Umständen — hierzu — gewillten Personen besteht“ (RG.: JW. 1904 (1), 310; auch RG. 58, 129; RGSt. 48, 102).

3. Wie im Zeichenrecht, so hat auch bei § 3 UnlWG. das RG. bisher immer den ausschlaggebenden Wert auf den Gesamteindruck gelegt, es darauf abgestellt, ob die Angabe als Ganzes unrichtige Vorstellungen zu erwecken vermöge, wie das in Betracht kommende Publikum die Kundgebung nach ihrem wesentlichen Gehalt auffasse, daß man dieselbe nicht in ihre einzelnen Teile zerlegen und dann prüfen dürfe, wie sich dem Leser die einzelnen Teile darstellten (vgl. RGSt. 34, 163; 44, 143, 146; JW. 1901 (1) 65; 1915, 1362; JW. 12, 475; RGSt. 34, 163; 44, 145; JW. 9, 63).

4. Es ist für die Anwendung des § 3 genügend, daß die Ankündigung teilweise unrichtige Angaben enthält (RG.: JW. 7, 178; 10, 33; 11, 538). Man muß aber diesen Gesichtspunkt im vorl. Fall um so mehr berücksichtigen, als es Erfahrungstatsache ist, daß Zeitungsannoncen, auch selbst wenn sie durch ihre große Fassung „auffallen“, regelmäßig doch nur sehr flüchtig gelesen werden. Die Ansicht des RG., daß je nach dem Inhalt usfr. der Annoncen man bald einen aufmerksamen, bald einen oberflächlichen Leserkreis anzunehmen habe, kann als zutreffend nicht erachtet werden, schon allein deshalb nicht, weil die Zeitungsreklame auf Suggestivwirkung abgestellt ist. Sie widerspricht auch der sonstigen Stellungnahme des RG., die oben unter 1 erwähnt ist.

Zugestimmt kann dem RG. auch darin nicht werden, daß es dem Umstand keinen Einfluß auf die Abnahmelust beimißt, ob nur ein Teil der Ausgabe oder die ganze Ausgabe gratis abgegeben wird. Gerade darin, daß in dem Publikum die Anschauung erweckt wird, ein Teil der Ausgabe, und zwar nur der innerhalb einer ganz kurzen Frist angeforderte, werde gratis abgegeben, liegt die unrichtige Angabe. Denn es beeindruckt zweifellos den Leser ganz anders, wenn er weiß, daß er unter gewissen Umständen etwas geschenkt erhält, was er sonst nur käuflich erwerben kann.

b) Verstoß gegen § 1 UnlWG., § 826 BGB.

Das RG. selbst hat zum Ausdruck gebracht, daß bei Vorliegen der Tatbestandsmomente des § 3 UnlWG. auch ein Verstoß gegen § 1 UnlWG. und demgemäß auch gegen § 826 BGB. vorhanden sei.

der betr. Zeitungen, bei den Verpackungs-, Einband- und Einbinderarbeiten aber der Umfang der eingehenden Bestellungen von ausschlaggebender Bedeutung ist. Die Bekl. hat dementsprechend in Anbetracht des großen Umfangs von Bestellungen für die Verpackungs- und Annoncenspesen einen dem einzelnen Käufer günstigeren Verteilungsmaßstab bereits zugrunde legen können, indem sie den Betrag von 0,20 *M* zunächst auf 0,15 *M* und später sogar auf 0,10 *M* herabgesetzt hat, wie sie in der Berufungsinstanz — anscheinend unbestritten — behauptet und in der Revisionsinstanz wiederholt hat. Die mit 3,70 *M* bezifferten Kosten von je 2 Einbänden aus Ganzleinen mit Goldaufdruck auf Deckel und Rücken der Ausgabe A (sog. Prachtausgabe), die ebenso wie die Ausgabe B auch in der Revisionsinstanz vorgelegen hat, werden im Vergleich mit Einbänden und Einbinderarbeiten ähnlicher Art bei anderen Werken, wie auf Grund eigener Erfahrung angenommen werden kann, nach der maßgebenden Auffassung des Publikums nicht als unrichtige Angabe angesehen werden, die geeignet wäre, ein besonders günstiges Angebot vorzutauschen.

(U. v. 29. Juli 1928; 91/28 II. — Hamburg.) [Ru.]

5. §§ 63 Abs. 2, 65 Aufw.G.; § 733 Abs. 2 B.G.B. Vorschüsse, die ein Gesellschafter vereinbarungsgemäß für den anderen auf dessen Einlage macht, unterliegen zwar auch bei Bestehen einer laufenden Rechnung unter den Gesellschaftern der Aufwertung, können aber nur persönlich von dem bevorschussten Gesellschafter zurückgefordert werden und sind bei Beendigung der Gesellschaft nicht als Gesellschaftsschuld zu behandeln. Aufwertung der einzelnen Posten einer laufenden Rechnung.

Die Parteien schlossen am 18. Sept. 1905 einen Gesellschaftsvertrag über den Ankauf und die gemeinschaftliche Verwertung des am Bahnhof W. gelegenen Grundbesitzes des Landwirts K. Nach dem Vertrage sollte der Kaufpreis von beiden Gesellschaftern je zur Hälfte gezahlt werden, doch war im Gesellschaftsvertrage bestimmt, daß der Kl. die ihm obliegende Kaufpreishälfte sowie sonstige zur Erreichung des Gesellschaftszwecks erforderlichen Beiträge nicht selbst zahlen, sondern die Rh.-Bank in G. diese Geldmittel gegen Verzinsung von 4 bzw. 4½% bis zur vollständigen Abwicklung des Geschäfts vorstrecken sollte. Am Gewinn sollten beide Teile je zur Hälfte beteiligt sein. Die Grundstücke wurden dann für 756 000 *M* gekauft und der Kaufpreis nach und nach in Raten

Daß § 3 durch die Bekl. verletzt worden ist, glaube ich zu a nachgewiesen zu haben. Es ist aber noch folgendes zu erwähnen. M. G. ist es unlauter, daß der Ansehen hervorgerufen wird, als ob ein Teil einer im übrigen nicht unentgeltlich verteilten Ausgabe gratis angeboten werde. Unlauter ist aber die Anzeige auch weiter deshalb, weil das RG. selbst darin ein Anlocken der Kundschaft sieht, um diese dem „größeren Einfluß der persönlichen Reklame“ unterstellen zu können! Darin ist nichts anderes zu sehen, als ein dem „Anreißen“ gleichstehendes Verhalten, das nicht mehr innerhalb der im Verkehrsleben innewahrenden Grenzen des Kundenwerbens liegt. Dabei sieht selbst das RG. ein Teil der Angaben der Annonce als „ungenau“ an. Die Ungenauigkeit dieses schlagwortartigen Teils derselben ist aber sogar beabsichtigt!! Und doch kein sittenwidriges Handeln?? M. G. muß es von „billig und gerecht Denken“ als sittenwidrig empfunden werden, daß man den Kunden durch irreguläre Mittel, durch inhaltlich unrichtige, weil ungenaue Angaben unter den persönlichen Einfluß des Verkäufers bringt.

Das RG. hat das „Anlockungsmoment“, wie ich es nennen möchte, in der vorstehenden Entsch. ganz unberücksichtigt gelassen, obwohl es in einem früheren Urteil demselben schon Rechnung getragen hat. In RG. 58, 285 wird, freilich von einem nur nach § 3 UmlWG. beurteilten Falle, darauf hingewiesen, daß bei der Prüfung der Frage, ob eine unrichtige Angabe vorliegt, nicht nur rein bürgerlich-rechtliche Gesichtspunkte zu berücksichtigen seien, sondern auch „alle jene durch Gewohnheit und Herkommen, vielfach auch durch Vorurteil bedingten, manchmal ganz eigenartigen, aber gerade deshalb von der unlauteren Konkurrenz vorzugsweise ausgenutzten Momente in Betracht zu ziehen“ seien, „welche die Auffassung der in Betracht kommenden Käuferkreise über die Vorzüge des Angebots zu bestimmen und letztere dadurch anzulocken geeignet sind“. Der im vorliegenden Erkenntnis behandelte Fall selbst und vor allem seine Beurteilung durch das RG. dürfte den Befürwortern einer Verlängerung der Autorschutzfrist von 30 auf 50 Jahre nach dem Tode des Verfassers nicht unerhebliches Material liefern.

JN. Dr. Ludwig Wertheimer, Frankfurt a. M.

bezahlt. Die Anteile daran hat nicht die Rh.-Bank für den Kl. vorgeschossen, wie dies im Vertrage vorgesehen war, sondern die Bekl., und zwar ohne daß der Kl. seinen anfänglichen Widerspruch gegen diese Veränderung verfolgte. Die von der Bekl. so gezahlten Gelder wurden von ihr auf einem Konto „S. laufend“ gebucht; hier wurden dem Kl. auch Einnahmen aus der Verwertung gutgeschrieben. Der Saldo wurde regelmäßig gezogen und von den in Rechnung gestellten Zinsen der Vorschüsse wieder Zinsen berechnet. Die Salden wurden vom Kl. anerkannt. Am 28. Dez. 1922 zahlte der Kl. auf dieses Konto den seinem Schuldsaldo annähernd entsprechenden Betrag von 320 000 *M* ein, worauf das Konto nicht mehr fortgeführt wurde. Erst im September 1925 begehrt die Bekl. zum ersten Male Aufwertung der auf diesem Konto gebuchten Ansprüche. Neben diesem Konto wurde von der Bekl. über die Beteiligung selbst noch ein sog. Konfortialkonto geführt.

Nachdem vor längerer Zeit schon einzelne Teile des gesellschaftlichen Grundbesitzes veräußert waren, ist das Hauptstück durch Vertrag v. 4. Okt. 1926 an die Stadt W. für 975 000 *M* verkauft worden.

Der Kl. begehrt im gegenwärtigen Rechtsstreite aus den früheren Verkäufen ein Restguthaben von 1280,64 *M* und die Hälfte des Kaufpreises für das Restgrundstück mit 487 500 *M* unter Anrechnung bereits abgetretener Beträge.

Das BG. hat den vom Kl. gegen die Forderung der Bekl. aus dem Gesellschaftsverhältnis geltend gemachten Gesichtspunkt der laufenden Rechnung für durchgreifend erachtet, demgemäß Gegenansprüche der Bekl. aus den Vorschüssen nicht anerkannt und die Bekl. nach dem Klageantrage verurteilt. Das BG. hat zum Teil zugunsten der Bekl. abgeändert. Die Rev. der Bekl. ist zurückgewiesen.

Die Entscheidung des Rechtsstreits hängt davon ab, in welcher Höhe noch Ansprüche der Bekl. aus dem im Laufe des zwischen den Parteien bestehenden Gesellschaftsverhältnisses für den Kl. zu Gesellschaftszwecken geleisteten Vorschüssen bestehen, und wie diese Ansprüche bei der Auseinandersetzung der Gesellschafter zu berücksichtigen sind. Nachdem das Gesellschaftsverhältnis zwischen den Parteien durch die vollständige Verwertung des für die Gesellschaft erworbenen Grundbesitzes sein Ende erreicht hat, verlangt der Kl. als Auseinandersetzungsguthaben die Hälfte des durch den Verkauf an die Stadt W. erzielten Kaufpreises unter Abrechnung gewisser Beträge, die er bereits erhalten oder an seine Gläubiger abgetreten hat, und außerdem seinen Anteil an einem Restbestand aus früherer Verwertung. Die Bekl. hat eingewendet, daß bei der Auseinandersetzung die von der Bekl. geleisteten Vorschüsse in ihrem vollen Goldmarktwerte berücksichtigt werden müßten, und daß der Kl. dann bei Anrechnung der bereits ihm aus dem letzten Verkaufe zugeflossenen Werte nichts mehr zu fordern habe. Die erste Instanz hatte diesen Einwand zurückgewiesen, weil die Bekl. beim Bestehen einer laufenden Rechnung Aufwertungsansprüche nach § 65 Aufw.G. nicht erheben könne. Das BG. billigt zwar die Auffassung der ersten Instanz, daß es sich hier um Ansprüche aus einer laufenden Rechnung handle, nimmt aber im Gegensatz zur Kammer für Handelsachen an, daß diese Ansprüche solche aus einem Gesellschaftsvertrage oder einem Beteiligungsverhältnisse seien, da die Leistung von Vorschüssen schon in dem ursprünglichen Gesellschaftsvertrage vorgesehen war und die Bekl. sie später unter stillschweigender Duldung des Kl. als gesellschaftliche Verpflichtung übernommen habe. So gelangt es dazu, daß hier die Ausnahme des § 65 a. a. D. Platz greife und die Ansprüche nach allgemeinen Grundsätzen aufzuwerten seien. Einen Verzicht oder eine Verwirkung der Aufwertungsansprüche aus dem Gesichtspunkte der längeren Nichtgeltendmachung lehnt das BG. in Würdigung der besonderen hier gegebenen Verhältnisse ab. Für die Berechnung der Höhe der Ansprüche der Bekl. aus den für Gesellschaftszwecke geleisteten Vorschüssen geht das angefochtene Urteil auf den Saldo für den 31. Dez. 1920 mit 312 466,94 *M* zurück und meint, daß die Bekl. diesen Saldo auch weiterhin gelten lassen müsse, weil für jene Zeit die Aufrechterhaltung der auf dem Grundsätze Mark = Mark aufgebauten Rechnung noch nicht zu unbilligen und unerträglichen Ergebnissen führe, während die späteren Abrechnungen bei der fortschreitenden Geldentwertung nicht mehr als bindend angesehen werden könnten. Auf eine ziffer-



mäßige Aufwertung der in den späteren Rechnungen enthaltenen Posten glaubt das BG. nicht mehr eingehen zu brauchen, weil sich Gutschriften und Belastungen im wesentlichen ausgleichen. So kommt das BG. zu einer Aufwertung der Ansprüche der Besl. einschließlich der Zinsen bis zum 1. Jan. 1928 in Höhe von 180 000 M und zieht diesen Betrag anteilig von den einzelnen dem Kl. abzutretenden Kaufpreisen ab.

Die Rev. wendet sich zunächst gegen die Annahme des BG., daß die von der Besl. für Gesellschaftszwecke gemachten Leistungen als Darlehen an den Kl. anzusehen, und der Kl. damit seine Einlagen voll geleistet habe. Sie sucht geltend zu machen, die richtige Würdigung der Sachlage müsse dazu führen, daß die ganze Einlage des Kl. noch rückständig geblieben sei und deshalb bei der Auseinandersetzung dem Kl. vorweg belastet werden müsse, ehe ein Gewinn ausgeschüttet werden könne. Diese Auffassung steht aber mit der gegenteiligen, aus der Auslegung des Vertrages, der Art der Buchung und dem Inhalte des Briefes v. 3. Mai 1909 gefolgerten tatsächlichen Feststellung des angefochtenen Urteils in Widerspruch. Danach hatte auch der Kl. nach dem Vertrage die Verpflichtung, Beiträge für die gesellschaftlichen Zwecke beizusteuern, nur war vorgeesehen, daß er sie nicht selbst aus eigenen Mitteln, sondern für ihn kreditweise die Rh.-Bank gegen bestimmte Zinsen die erforderlichen Beiträge leisten sollte. Dadurch, daß später tatsächlich die Besl. selbst an Stelle der Rh.-Bank diese Leistungen für den Kl. an die Gesellschaft machte, wurde nach der einwandfreien Annahme des BG. daran nichts geändert, daß es sich um Zahlungen handelte, die in Erfüllung der dem Kl. obliegenden Beitragspflicht erfolgten; der Gesellschaft gegenüber waren diese Zahlungen Beiträge des Kl. Nach der Auffassung des BG. liegt aber insoweit nicht ein bloßes, lediglich persönlich zwischen den Parteien außerhalb ihrer gesellschaftlichen Beziehungen bestehendes Darlehensverhältnis vor, sondern diese Kreditgewährung erfolgte auf Grund des Gesellschaftsvertrages, wie dieser sich später durch die vom Kl. geduldete Übernahme der Verpflichtung der Rh.-Bank durch die Besl. gestaltete; daher hatten die daraus für die Besl. erwachsenden Ansprüche auf Rückgewähr und Verzinsung ihre rechtliche Grundlage in dem Gesellschaftsvertrage. Das BG. beurteilt also diese Ansprüche nicht als reine Darlehensansprüche, sondern als besondere Ansprüche gesellschaftlicher Natur. Diese Annahme, die übrigens zugunsten der Besl. erfolgt ist, da anderenfalls vom Standpunkte des BG. eine Aufwertung der in die laufende Rechnung aufgenommenen Ansprüche nicht hätte erfolgen können, ist nach den besonderen hier gegebenen Verhältnissen rechtlich haltbar. Regelmäßig werden allerdings, wenn ein Gesellschafter einem anderen Geld leiht, damit dieser seiner Einlagepflicht genügen kann, nur persönliche Verpflichtungen zwischen den Gesellschaftern außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses entstehen. Aber es ist doch rechtlich möglich, daß ein Gesellschafter sich im Gesellschaftsvertrage verpflichtet, für seinen Mitgesellschafter die Einlagen vorschußweise zu leisten. Dann können die aus der Erfüllung dieser Verpflichtung entstehenden Ansprüche zu solchen aus dem Gesellschaftsvertrage i. S. von § 63 Abs. 2 Nr. 1 AufwG. werden. Diese Bestimmung ist weit auszulegen und umfaßt auch solche Erstattungsansprüche der Gesellschafter gegeneinander für Aufwendungen, die ein Gesellschafter im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses zur Förderung der Zwecke der Gesellschaft für den anderen gemacht hat.

Das angefochtene Urteil zieht aus dieser Natur der Ansprüche der Besl. auf Erstattung der von ihr für den Kl. zu Gesellschaftszwecken vorgestreckten Geldbeträge nebst Zinsen nur die rechtliche Folgerung, daß eine Aufwertung dieser Ansprüche trotz ihrer Aufnahme in die laufende Rechnung möglich bleibt. Mit dem ermittelten Aufwertungsbetrage rechnet das BG. dann gegen die klägerische Forderung auf das Auseinandersetzungsguthaben auf. Der Kl. verlangt als Auseinandersetzung hier einfach Teilung des noch vorhandenen Vermögens in der Weise, daß ihm von den jetzt noch allein vorhandenen Vermögenswerten, dem Kaufpreisanpruch gegen die Stadt W. und der Restkaufpreisanforderung aus dem Verkauf an M., die Hälfte zugewiesen wird. Das BG. verkennt nicht, daß eine solche Auseinandersetzung nicht ganz den maßgebenden Bestimmungen der §§ 733, 734 BGB. entspricht, nach denen nach Abzug der Gesellschaftsschulden jedem Gesellschafter

seiner feine Einlage zurückzuerstatten ist und sodann der Überschuß im Verhältnis der Gewinnbeteiligung an die Gesellschafter ausgezahlt werden soll. Es meint aber, daß gegen eine solche Berechnungsart dann keine Bedenken bestehen, wenn Gewinnanteile und Einlagen der Gesellschafter gleich hoch sind und die Gesellschafter gleichmäßig ihrer Beitragspflicht genügt haben, was hier nach den oben hervorgehobenen Feststellungen der Fall ist. Diese Auffassung ist auch nicht zu beanstanden. Es fragt sich nur, ob die Art der Berücksichtigung der Gegenansprüche der Besl. mit den Auseinandersetzungsvorschriften in §§ 731 ff. BGB. im Einklang steht, wenn die Gegenansprüche in ihrer Höhe lediglich unter dem Gesichtspunkte der Aufwertung berechnet und dann in dem festgesetzten Aufwertungsbetrage zur Aufrechnung gegen das Auseinandersetzungsguthaben verwendet werden.

Die Angriffe der Rev. nach dieser Richtung erscheinen nicht begründet.

Die oben angegebenen Umstände rechtfertigen es allerdings, die Forderungen der Besl. auf Erstattung der für den Kl. zu gesellschaftlichen Zwecken aufgewendeten Beträge als Ansprüche aus dem Gesellschaftsvertrage i. S. des § 63 Abs. 2 Nr. 1 AufwG. anzusehen. Aber es bleibt doch dabei, daß die Erstattungsforderung nur einen gegen den Kl. persönlich gerichteten Anspruch darstellt. Keineswegs handelt es sich um eine der „gemeinschaftlichen Schulden“, für welche einem Gesellschafter die übrigen Gesellschafter als Schuldner haften, so daß sie vorweg aus dem Gesellschaftsvermögen zu berichtigen wären (§ 733 Abs. 1 BGB.). Die Berichtigung der Schuld fällt ausschließlich dem Kl. zur Last; die forderungsberechtigten Besl. hat nichts dazu beizutragen. Dadurch, daß im Gesellschaftsvertrag bereits vorgeesehen war, dem Kl. sollten seine Beitragsleistungen von einer Bank vorgeschossen werden, und die Besl. dann im stillschweigenden Einverständnis mit dem Kl. diese Verpflichtung übernommen hat, wird an dem Wesen des Anspruchs als eines gegen den Kl. persönlich gerichteten nichts geändert. An sich hätte die Besl. die vorgeschossenen Beträge längst vor der Auseinandersetzung, also getrennt von ihr, aufgewertet zurückverlangen können. Ein innerer Zusammenhang mit der Auseinandersetzung fehlt. Die Abrede, daß die Vorschüsse erst bei der endgültigen Abwicklung der Grundstücksverwertung zurückerstattet werden sollten, verleiht dem Erstattungsanspruch nicht die Eigenschaft einer im Auseinandersetzungsverfahren zu verrechnenden Forderung. Es handelt sich hier nicht, wie die Rev. meint, um eine ähnliche Frage, wie sie bei der Auseinandersetzung zwischen den Gesellschaftern einer OffG. hinsichtlich der Umwertung der Kapitalkonten zu entscheiden ist. Für die Berechnung der Kapitalkonten, welche einen begriffs wesentlichen Teil der Auseinandersetzung bildet, kommen Umstellungsgrundsätze in Betracht. Die Berechnung der Höhe der Erstattungsforderung der Besl. aber hat außerhalb der Auseinandersetzung hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens zu erfolgen und soweit die Forderung durch die Inflation beeinflusst ist, entscheiden für ihre Umwertung die Grundsätze der Aufwertung und nicht solche der Umstellung.

Hienach war es nicht verfehlt, wenn das BG. so verfahren ist, daß es die Ansprüche der Besl. aus den für den Kl. zu Gesellschaftszwecken geleisteten Vorschüssen einer besonderen Aufwertung unterwerfen und dann den so gefundenen Aufwertungsbetrag gegen das Auseinandersetzungsguthaben des Kl., berechnet nach seinem Anteil an dem noch vorhandenen Gesellschaftsvermögen, aufgerechnet hat.

Auch die Angriffe der Rev. gegen die Höhe der Aufwertung können nicht durchgreifen. Es handelt sich dabei im wesentlichen um eine Frage des tatrichterlichen Ermessens; das RevG. kann lediglich nachprüfen, ob im Rahmen des § 242 BGB. die in der Rechtsprechung herausgebildeten allgemeinen Grundsätze der Aufwertung verletzt sind.

Bei Berechnung der Höhe der Forderung der Besl. aus den geleisteten Vorschüssen hält das BG. eine vollständige Neuauflistung der laufenden Rechnung nach Umrechnung der einzelnen Posten auf ihren Goldmarkwert nicht für angebracht. Es geht in Anlehnung an die in RG. 117, 34/40<sup>1)</sup> gegebenen Grundsätze davon aus, daß die durch die Saldoziehungen und durch die Auerkennungen der Saldos vollzogene Gesamtauf-

<sup>1)</sup> ZB. 1927, 1837.

rechnung insoweit für die Parteien bindend sei, als nicht gemäß § 812 BGB. die Rückforderung der Anerkennnisse deshalb gerechtfertigt sei, weil sie unter Berücksichtigung der Geldentwertung nach Treu und Glauben ohne rechtlichen Grund erteilt seien; das Rückforderungsverlangen liege in der Erhebung des Aufwertungsanspruchs. Von diesem zutreffenden rechtlichen Ausgangspunkt gelangt das angefochtene Urteil dazu, daß die Befl. den Saldo für den 31. Dez. 1920 mit 312 466,94 M auch weiterhin gegen sich gelten lassen müsse, weil die Aufrechterhaltung für jene Zeit noch nicht zu unbilligen und unerträglichen Ergebnissen führe. Wie weit bei solchen Verhältnissen zurückzugehen ist, unterliegt im wesentlichen dem tatrichterlichen Ermessen. Es kann deshalb nicht beanstandet werden, wenn das BG. den Saldo für den 31. Dez. 1920 für maßgebend erachtet. Auch dagegen lassen sich rechtliche Bedenken nicht erheben, daß der Vorderrichter von einer Zurückführung der weiteren Posten in den folgenden Abrechnungen seit dem 31. Dez. 1920 auf Goldmark und ihrer Berücksichtigung für die Höhe der Forderung abgesehen hat, weil sich die Gutschriften und Belastungen der Folgezeit im wesentlichen ausglich. Es handelt sich dabei ebenfalls um tatsächliche Erwägungen.

Hiernach hat das BG. ohne Rechtsirrtum den Betrag des Saldos v. 31. Dez. 1920 als Goldmarkwert bei Berechnung der Höhe der Aufwertung zugrunde gelegt. Entgegen dem Revisionsvorbringen läßt sich nicht sagen, daß das BG. in den Urteilsgründen die für die Aufwertung in Betracht kommenden Umstände nicht genügend gewürdigt und insbesondere nicht beachtet habe, daß sein Standpunkt zu einem ganz unbilligen Ergebnis führe. Im angefochtenen Urteile sind die Umstände, auf welche die Rev. für die Höhe der Aufwertung besonderes Gewicht legt, durchaus berücksichtigt. Es wird hervorgehoben, daß der Kl. — abgesehen von der Verrechnung der auf ihn in den früheren Jahren entfallenden Gesellschaftseinnahmen — irgendwelche Aufwendungen aus seinem Vermögen für die Erreichung des Gesellschaftszwecks nicht gemacht hat, daß er sich durch die Beteiligung an der Gesellschaft die ihm vorgeschossenen Gelder im wesentlichen wertbeständig erhalten hat, daß seine ungünstigen Vermögensverhältnisse nur in geringem Maße berücksichtigt werden könnten, weil ihm ja aus dem jetzt abgewickelten Grundstücksspekulationsgeschäft erhebliche Werte zugeflossen seien und noch zufließen würden. Wenn das BG. bei der Höhe der Aufwertung den Gesichtspunkt zuungunsten der Befl. verwertet, daß nicht die ganze Forderung aus wirklichen baren Vorschüssen bestünde, welche die Befl. aus ihren Mitteln geleistet hätte, sondern ein sehr erheblicher Betrag bloße Zinsen für die vorgeschossenen Summen darstellte, so kann eine derartige Bewertung des verschiedenen Charakters der in dem Saldo enthaltenen Forderungen rechtlich nicht beanstandet werden, sondern hält sich im Rahmen tatsächlicher Erwägung über die Höhe der Aufwertung.

Vor allem aber kann nicht anerkannt werden, daß das Ergebnis für die Befl. eine grobe, gegen Treu und Glauben verstößende Unbilligkeit enthalte. (Wird näher ausgeführt.)

(U. v. 6. Juli 1928; 103/28 II. — Hamm.) [Ru.]

Zu 6. Der § 81 S. 1 (früher §§ 8, 8a) UmfStG. besagt: „Die Steuer wird von dem für die steuerpflichtige Leistung vereinnahmten Entgelte berechnet.“ Entgelt ist nach der zutreffenden Mpr. des RStG. (RStG. 3, 281; 14, 165; 16, 28) alles, was der Empfänger der Leistung oder Leistung aufwenden muß, um diese zu erhalten. Ob der Leistende das Entgelt unverkürzt behalten darf, oder ob er einen Teil davon an andere Personen abführen muß, ist nebensächlich. Daher gehören dazu auch die dem Empfänger der Leistung in dem Gesamtbetrage oder besonders in Rechnung gestellten Auslagen, Selbstkosten, auch wenn sie allein das Entgelt bilden. Umsatzsteuerfrei bleiben dagegen durchlaufende Gelder, d. h. solche, die der Unternehmer allein oder zugleich mit dem Entgelt für seine Leistung in Vertretung und auf Rechnung eines Dritten von dem Leistungsempfänger als dem Schuldner des Dritten erhebt und an den Dritten abführt, auch wenn sie gemeinsam mit dem Entgelt als Einnahme in den Büchern des Unternehmers erscheinen (RStG. 6, 93; 7, 306; 8, 174). In dem vorl. Fall handelt es sich aber nicht um ein Entgelt für eine Leistung in Vertretung und auf Rechnung eines Dritten. Es war mit dem Angekl. vereinbart worden, daß er die Waren der beiden benannten Firmen

## b) Straffachen.

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

\*6. § 8 UmfStG. Ob Kommissionär- oder Vermittlertätigkeit vorliegt, bestimmt sich nur nach den Beziehungen zu den Abnehmern der Ware.†)

1. Ohne Rechtsirrtum hat das BG. bei den vom Angekl. abgeschlossenen Verkäufen von Waren der Firma F. und der Firma L. als vereinnahmte steuerpflichtige Entgelte (§ 8 Abs. 1 Satz 1 UmfStG.) nicht die Provisionen, die er dafür von diesen Firmen bezog, sondern die Kaufpreise, die an ihn entrichtet wurden, angesehen. Denn nach dem UmfStG. ist die Frage, ob er als Eigenhändler, insbes. als Kommissionär zu gelten hat, bei dem die Steuer sich nach den Einnahmen für seine „Lieferungen“ bemißt, oder ob er nur als Vermittler, insbes. als Agent, tätig geworden ist, der nur die Entlohnung für die von ihm geleisteten Dienste zu versteuern hat, nicht nach dem Innenverhältnis zu den Firmen, deren Waren er vertrieb, zu beurteilen, sondern nach den Beziehungen, in die er zu den Abnehmern der Waren getreten ist. Mit ihm war aber vereinbart worden, daß er die Waren der beiden genannten Firmen nur in eigenem Namen verkaufen dürfe, und das hat er, wie festgestellt ist, auch getan, so daß er nach außen die gewerbliche Tätigkeit eines Eigenhändlers ausgeübt hat, mochten immerhin die Waren ihm „nur in Kommission geliefert worden“, also im Innenverhältnis nur „über sein Lager gegangen“ sein. Er war demnach auch derjenige, der zunächst selbst den unmittelbaren Besitz der Waren erhalten hatte und ihn erst dann, nach Maßgabe der von ihm abgeschlossenen „Umsatzgeschäfte“, auf seine Abnehmer übertrug, so daß i. S. des UmfStG. eine zweimalige Lieferung und ein zweimaliger steuerpflichtiger Umsatz stattfand (§ 7 Abs. 1 Satz 1 UmfStG.). Mit Recht hat daher das BG. es nicht als ausschlaggebend angesehen, daß die Vergütungen, die er für seine Tätigkeit von den beiden genannten Firmen bezog, ihrer Höhe nach nur „Vertreterprovisionen“ waren. Hat der Angekl. aber hiernach i. S. des Steuerrechts die gewerbliche Tätigkeit eines Eigenhändlers ausgeübt, so braucht auf die — nach dem festgestellten Sachverhalt ebenfalls zu bejahende — Frage, ob er als Kommissionär i. S. des Handelsrechts zu gelten hatte, nicht weiter eingegangen zu werden. 2. Dem BG. ist aber weiter auch darin beizutreten, daß als „vereinnahmte Entgelte“ (§ 8 UmfStG.) nicht nur die unmittelbaren Barzahlungen steuerpflichtig waren, sondern auch die Beträge, die der Angekl. aus Wechseln, die er zur Begleichung der an ihn geschuldeten Kaufpreise erhielt, durch deren Weiterbegebung „vereinnahmte“, und zwar einerlei, ob er diese Einnahmen in bar bekam, oder ob sie ihm irgendwie gutgeschrieben wurden (vgl. RStG. 19, 35).

(2. Sen. v. 14. Juni 1928; 2 D 1040/27.) [D.]

7. Die Bestimmung des § 164 Abs. 1 BZollG. ist auch auf die Fälle des § 161 Abs. 1 BZollG. zu beziehen.

Eine Übertretung gegen § 161 Abs. 1 BZollG. ist als Ordnungswidrigkeit i. S. des § 164 BZollG. anzusehen. Dem steht nicht entgegen, daß in § 164 BZollG. zwar auf §§ 151, 152, nicht aber auf § 161 BZollG. hingewiesen ist. Es fehlt an jedem inneren Grunde dafür, die Fälle der Widerseßlichkeit, die vielfach im Vergleich zu zahlreichen anderen Ordnungswidrigkeiten verhältnismäßig schwer liegen werden, hinsichtlich der Frist der Verfolgungsverjährung günstiger zu

nur in eigenem Namen verkaufen dürfe. Formal ist also die Entsch. des BG. und des RG. richtig. Man fühlt aber durch, daß materiell dem Angekl. für den Fall Unrecht geschieht, daß er nun als Vertreter oder Vermittler UmfSt. von dem vereinnahmten Entgelt zu tragen hat, während das letztere allein seinem Auftraggeber zugute kommt. Bei Weitergeltung des UmfStG. bleibt also nichts anderes übrig, als dem Verkäufer im eigenen Namen eine Verabredung im Innenverhältnis nahelegen, auf Grund deren er die ausgelegte UmfSt. (abgesehen von derjenigen für die Provision) von seinem Auftraggeber zurückerhält.

Prof. Dr. Fritz Stier-Somlo, Rdn.

stellen. Das kann nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein. Daher ist die Bestimmung des § 164 Abs. 1 über die einjährige Verjährungsfrist auch auf die Fälle des § 161 Abs. 1 zu beziehen. Wenn man dieser Auffassung nicht beitreten wollte, würde gleichwohl nicht anzunehmen sein, daß die Strafverfolgung wegen Übertretung gegen § 161 Abs. 1 BZollG. verjährt sei. Es wäre dann die im BZollG. infoweit vorhandene Lücke durch Art. V des preuß. Gef. v. 22. Mai 1852 (GS. 250) ausgefüllt, also eine fünfjährige Verjährungsfrist anzunehmen sein. Gegen die fortdauernde Geltung und Anwendbarkeit dieser Bestimmung auf den vorliegenden Fall bestehen keine Bedenken. Die Ausfüllung der Lücke wäre keine dem BZollG. „entgegenstehende Bestimmung“ i. S. seines § 166.

(3. Sen. v. 23. Jan. 1928; 3 D 665/27.) [A.]

## Oberlandesgerichte.

Berlin.

### a) Zivilsachen.

1. § 301 ABGd. Die Sicherungsübereignung begründet ein die Veräußerung hinderndes Recht auch bei der Vollstreckung wegen Steuerforderungen. †)

Der Kl. verlangt die Unzulässigkeitserklärung der vom Bekl. in sein Eigentum vorgenommenen Zwangsvollstreckung. Er stützt die Klage auf den Sicherungsübereignungsvertrag v. 6. Juni 1926, wonach ihm der Vollstreckungsschuldner die gepfändeten Gegenstände zur Sicherheit für eine Darlehensforderung gemäß § 930 BGB. unter Vereinbarung eines Mietverhältnisses übereignet hat. Wenn in dem Vertrage auch von einem Kauf die Rede ist, so handelt es sich doch unfreierhand um eine Sicherungsübereignung.

Der Abschluß des Vertrages ist unstrittig. Seine rechtliche Wirksamkeit unterliegt nach ständiger Rechtsprechung keinem Bedenken, und wird auch vom Bekl. nicht beanstandet. Dem steht insbes. auch nicht entgegen, daß die Übereignung nur sicherungshalber erfolgt ist. Der Kl. hat durch den Vertrag also an den fraglichen Sachen das Eigentum im Rechtsinne erworben.

Das Eigentum ist, auch wenn es nur sicherungshalber übertragen ist, in der Nrpr. ständig als ein die Veräußerung hinderndes Recht i. S. des § 771 ZPO. anerkannt. Daß dies berechtigt ist, ergibt sich schon aus dem Wesen des Eigentums als des Rechts, „soweit nicht das Gesetz oder Rechte Dritter entgegenstehen, mit der Sache nach Belieben zu verfahren und andere von jeder Einwirkung auszuschließen“ (§ 903 BGB.). Grundförmlich ist also nur der Eigentümer zur Verfügung über die Sachen, mit anderen Worten zu deren Veräußerung berechtigt. Auch der Schuldner, der sich zur Sicherstellung seines Gläubigers seines Eigentums begeben hat, hat damit das Recht der Veräußerung auf den zu sichernden Gläubiger übertragen, mag dieser auch im Innenverhältnis nur in beschränktem Umfang befugt sein, davon Gebrauch zu machen. Auf alle Fälle wäre die Veräußerung durch den Schuldner, solange die Sicherung zu Recht besteht, die Verfügung eines Unberechtigten; ihm steht dann das „die Veräußerung hindernde Recht“ des zu sichernden Gläubigers als des derzeitigen Eigen-

Zu 1. Die durch das Gutachten des RGH. wieder ins Rollen gebrachte Frage, ob die Sicherungsübereignung ein die Veräußerung hinderndes Recht i. S. des § 771 ZPO. gewährt oder nicht, drängt zur Entsch. durch das RG. Erörtert ist die Frage jetzt genügend. Entsch. der OLG. liegen auch in genügender Anzahl vor (vgl. die Zusammenstellung von Liebisch: JW. 1928, 946). Neue Gesichtspunkte werden kaum mehr vorgebracht. Eher wird durch die weitere Diskussion die Fragestellung noch mehr in Verwirrung gebracht.

Freijührend und fast unverständlich ist es z. B., wenn RG. 9. ZS.: JW. 1928, 971 die wirtschaftliche Gleichheit von Pfand- und Sicherungsübereignung bestreitet und behauptet, daß zwischen diesen beiden Rechtsinstituten nicht mehr Ähnlichkeit sei als zwischen Kauf und Schenkung.

Wenig zweckmäßig ist es auch, wenn gerade die vorl. Frage in die allgemeine grundsätzliche Erörterung mit hineingezogen wird, ob dem Steuerrechte eine vom Privatrechte vollkommen getrennte Begriffsbildung zukommt. Unzweckmäßig ist ferner, wenn man die Grundsätze der Vermögenszurechnung bei Steueranlagung und Steuerbeitreibung mit rechtstheoretischen Ausführungen — schließlich um doch ein bestimmtes wirtschaftliches Ergebnis zu erzielen — zu differenzieren sucht. Zweckmäßiger wäre es, die Rechtstheorie in den Dienst des einleuchtenden Sakes zu stellen: Was bei der Steueranlagung Vermögen ist, muß auch bei der Steuerbeitreibung dem Zugriff unterliegen. übrigens erscheint nicht nur bei der Steueranlagung, sondern auch bei der kaufmännischen Buchführung das zur Sicherung übereignete als lediglich pfandbelastetes Vermögen des Sicherungsgebers. Der Kaufmann, der in der Buchführung die Lage seines Vermögens richtiglich machen muß (§ 38 Abs. 1 HGB.), denkt

tümers entgegen. In der Nrpr. wird der Begriff des die Veräußerung hindernden Rechts nicht einmal in diesem engeren Sinne des dinglichen Ausschließungsrechts aufgefaßt, insbes. ein die Veräußerung hinderndes Recht unter Umständen sogar auch einem nur obligatorisch Berechtigten zugewilligt, z. B. dem Vermieter oder Verpächter, insbes. aber auch bei Treuhänderverhältnissen dem Treugeber.

Im vorliegenden Falle kommt nun allerdings nicht der § 771 ZPO., sondern die steuerrechtliche Sondervorschrift des § 301 ABGd. zur Anwendung, da die Pfändung zwecks Beitreibung einer Steuerforderung des Reichs erfolgt ist. Die Fassung des § 301 ABGd. entspricht aber durchaus der des § 771 ZPO.; auch hier ist von einem die Veräußerung hindernden Recht die Rede, und wird derjenige, der auf Grund eines solchen der Zwangsvollstreckung widerspricht, auf den Weg der Klage vor das ordentliche Gericht verwiesen, also auf die Klage aus § 771 ZPO. Ebenso entspricht auch der § 319 ABGd. dem § 805 ZPO., wonach ein Dritter, der sich nicht im Besitz der Sache befindet, deren Pfändung auf Grund eines Pfand- oder Vorzugsrechts nicht widersprechen, sondern lediglich einen Anspruch auf vorzugsweise Befriedigung aus dem Erlöse im Wege der Klage geltend machen kann. Schon diese äußere Übereinstimmung der Vorschriften läßt darauf schließen, daß dem § 301 ABGd. der gleiche Begriff des die Veräußerung hindernden Rechts zugrunde liegt wie dem § 771 ZPO.

Gleichwohl hat der RGH. 19, 126 = JW. 1926, 2124 in dem Gutachten v. 8. Juni 1926 mit ausführlicher Begründung den Standpunkt vertreten, daß dem Steuerfiskus gegenüber das durch Sicherungsübereignung erworbene Eigentum kein die Veräußerung hinderndes Recht i. S. des § 301 ABGd., sondern ein Recht auf vorzugsweise Befriedigung aus dem Erlöse gemäß § 319 ABGd. gewähre. Dieses Gutachten geht davon aus, daß die Vorschriften der ABGd. ein in sich geschlossenes Ganzes bilden, das auch die Regelung der Beitreibung als wesentlichen Bestandteil umfaßt. Es stützt seine Auffassung demgemäß auf die sonstigen Vorschriften der ABGd., insbes. auf die §§ 80 und 4. Gemäß § 80 Abs. 1 Satz 1 ABGd. wird, wer einen Gegenstand „als ihm gehörig besitzt“, i. S. der Steuergesetze wie ein Eigentümer behandelt“. Nach § 4 ABGd. sind ferner bei Auslegung der Steuergesetze „ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen“. Der Entstehungsgeschichte des § 80 ABGd. sei, so führt der RGH. aus, zu entnehmen, daß der Gesetzgeber beim Erlasse dieser Vorschrift gerade die Sicherungsübereignung im Auge gehabt habe. Hieraus und aus der im § 4 vorgeschriebenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei herzuleiten, daß die sicherungshalber übereigneten Gegenstände vom steuerrechtlichen Standpunkt nach wie vor dem Vermögen des übereignenden Schuldners zuzurechnen, bei diesem also jedenfalls zu veranlagen seien; dann müsse folgerichtigerweise aber auch die Beitreibung der Steuerschuld in diese selben Gegenstände zugelassen werden. Andernfalls würde der auf alle Fälle gegenüber dem Steuerfiskus unerblickliche Zustand ermöglicht werden, daß jemand ein gutgehendes Geschäft betreiben, aber dessen greifbare Vermögenswerte der Beitreibung entziehen könnte. Immerhin sei dem in gewissem Umfang wirtschaftlich berechtigten Zweck der Sicherungsübereignung insofern Rechnung zu tragen, als dem Sicherungsgläubiger ein Recht auf vorzugsweise Befriedigung aus dem Erlöse i. S. des § 319 ABGd. zuzubilligen sei; auch dies werde durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf Grund des § 4 ABGd. ermöglicht, obwohl im rechtlichen Sinne eine Pfandbestellung nicht vorliege. Diese Auffassung finde

mit Recht gar nicht daran, die zur Sicherung übereigneten Waren als veräußert von seinen Warenkonten abzubuchen.

Es handelt sich nach Lage der Sache nicht um eine rechtstheoretische Frage, sondern um eine Willensentscheidung über eine wirtschaftlich äußerst bedeutsame Sachlage. Diese Entsch., die m. E. einheitlich für Privatgläubiger und Steuerfiskus erfolgen muß, legt dem RG. größte Verantwortung auf. Den wirtschaftlichen Kernpunkt hat m. E. OLG. Weigert in der Num. JW. 1928, 63 klar hervor gehoben. Im Konkurse gibt das RG. nur ein Aussonderungs- und nicht ein Aussonderungsrecht, weil hier der langfristige Kredit ohne dies fällig wird. Bei der Einzelvollstreckung soll dem Schuldner der langfristige Kredit, der der Sicherungsübereignung zugrunde liegt, erhalten bleiben. Weigert billigt das und glaubt, daß die Gerichte aus diesem Grunde bei der Anwendung des § 771 ZPO. stehenbleiben werden.

Gegen diese Auffassung spricht die wirtschaftliche Sachlage, die ich mich neuerdings schärfer herauszuarbeiten bemüht habe (vgl. meinen Aufsatz: „Der Erwerb des Sicherungseigentums an nicht bezahlter Ware“, JW. 1927, 627 und „Die Sanierung der Sicherungsübereignung“, BankArch. XXVI, 265). Pfändender Gläubiger ist in unseren Wirtschaftsbeziehungen sehr häufig derjenige, dessen nicht-bezahlte Ware Sicherungseigentum des Kreditgebers geworden ist. Will man den langfristigen Kredit durch Sicherungsübereignung schützen, so benachteiligt man den gesündesten volkswirtschaftlichen Kredit, den wir haben, den kurzfristigen Kredit bei Warenlieferungen, der schließlich in Warenwechseln flüssig gemacht wird und teilweise dem Banknotenlauf zugrunde liegt.

Dem Steuerfiskus gegenüber hat derjenige, der langfristigen

auch eine Stütze in der Rspr. des RG. über die Wirkung der Sicherungsübereignung im Konkurse.

Dieser zuerst in dem genannten Gutachten vertretene Standpunkt ist seitdem in Schrifttum und Rechtssprechung stark umstritten. Ihm sind insbes. beigetreten: Delgmann: JW. 1925, 1982; Friesacker: JW. 1926, 537 u. 2125 Anm.; Enno Becker: StW. 1926, 1158; Hoeniger: JW. 1927, 717<sup>1</sup> Anm.; Becker, § 301 RWbG. Anm. 1). Bekämpft wird er dagegen von Brautinger: JW. 1925, 2425 (einschränkend in JW. 1926, 2310<sup>2</sup>); Jahn: JW. 1926, 1659; Pape: DStZ. 1926, 967; Mrozek, § 301 RWbG. Anm. 4; Koch: BankArch. XXV, 428; Kadelbach: BankArch. XXVI, 93 f.; WPräs. Becker, DStZ. 1927, 271 ff.; Obergericht Danzig: JW. 1927, 717<sup>1</sup>; DLG. Frankfurt a. M.: JW. 1927, 1766<sup>4</sup>; W. III Berlin: JW. 1927, 1774<sup>1</sup>; W. Cleve: JW. 1927, 1775<sup>2</sup>).

Der in der vorl. Sache entscheidende Sen. des RG. vermag sich ebensowenig wie der Vorderichter der Auffassung des Rf. anzuschließen. Schon die dem § 771 ZPO. entsprechende Fassung des § 301 RWbG. spricht dagegen. Mit der gesetzlichen Technik wäre es schwer vereinbar, wenn der Begriff des die Veräußerung hindernden Rechts im § 301 RWbG., durch den deutlich auf den § 771 ZPO. Bezug genommen wird, einen anderen Sinn haben sollte als in dieser letzteren Vorschrift, über deren Bedeutung sich bereits eine feste Rspr. herausgebildet hat. Dies läßt sich auch durch den Hinweis auf § 4 RWbG. nicht rechtfertigen, der zwar eine allgemeine Auslegungsregel für die Steuererträge geben, aber doch nicht alle bereits feststehenden Rechtsbegriffe für das Steuerrecht einfach umstoßen will. Jedenfalls würde durch eine solche Doppeldeutigkeit der Rechtsbegriffe die größte Rechtsverwirrung hervorgerufen werden, zu der die ordentlichen Gerichte nicht ohne zwingenden Grund die Hand bieten können. Wogen auch bei der Steuerbeantragung, also im Verhältnis zwischen der Steuerbehörde und dem Steuerschuldner, wirtschaftliche Gesichtspunkte in den Vordergrund zu stellen und demzufolge der Rechtsbegriff des Eigentums hier überhaupt außer Betracht zu lassen sein, so muß doch die Eintheillichkeit der Rechtsordnung da, wo in die Rechte Dritter eingegriffen wird, auf alle Fälle gewahrt bleiben. Gerade aus diesem Grunde ist auch die Entsch. über die Berechtigung solcher Eingriffe wohlweislich den ordentlichen Gerichten übertragen worden. Der zunächst vielleicht bestehende Gedanke, daß man nicht dieselben Vermögensgegenstände für die Veranlagung dem einen, für die Beitreibung dem andern zusprechen könne (vgl. Enno Becker: StW. 1926, 1158; Hoeniger: JW. 1927, 718), entbehrt bei näherer Prüfung jeder inneren Berechtigung; die Veranlagung soll die einzelnen Vermögenswerte nach ihrer wirtschaftlichen Bedeutung erfassen, begründet aber nicht ohne weiteres deren dingliche Haftung, sondern nur einen persönlichen Anspruch gegen den Steuerschuldner (vgl. hierzu auch Brautinger: JW. 1926, 2310 f.). Es ist im übrigen auch nicht richtig, daß durch die Sicherungsübereignung die übereigneten Vermögenswerte dem Zugriff dritter Gläubiger endgültig entzogen würden; vielmehr bleibt ihnen die Möglichkeit der Vollstreckung in diese Vermögenswerte dadurch, daß sie den Anspruch des Schuldners gegen den Sicherungsnehmer, die übereigneten Gegenstände nach dessen Befriedigung zurückzuerlangen, pfänden und sich zur Einziehung überweisen lassen; die Verwirklichung dieses Anspruchs können sie unter Umständen dadurch beschleunigen, daß sie den Sicherungsnehmer von sich aus befriedigen. Der Rf. stellt in seinem Gutachten in rechtlich unhaltbarer Weise den steuerrechtlich zu erfassenden Vermögenswert dem Eigentum gleich. Er übersieht ferner, daß der Vermögenswert der Gegenstände auch in anderer Weise als durch deren unmittelbare Pfändung erfasst werden kann.

Ebenso verfehlt ist auch die Heranziehung des § 80 Abs. 1 Satz 1 RWbG. für die Auffassung des Rf. Nach dieser Vorschrift wird derjenige, der einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, wie ein Eigentümer behandelt. Schon die Meinung des Rf., daß der Ge-

sehgeber hiermit ausweislich der Entstehungsgeschichte die Sicherungsübereignung habe treffen wollen, muß nach den Berichten des 11. Aussch. über den Entw. einer RWbG. (Druckf. der verfassungsgebenden Nationalversammlung v. 1919 Nr. 759 S. 543 u. Nr. 1460 S. 1392 f.) in Zweifel gezogen werden; denn die dortigen Erörterungen beziehen sich auf einen im ursprünglichen Entw. vorgelegenen, die wirtschaftliche Betrachtungsweise vorschreibenden zweiten Saktteil des § 80 RWbG.; dieser zweite Saktteil ist aber gerade gestrichen worden, weil man die wirtschaftliche Betrachtungsweise bereits durch § 4 RWbG. für genügend gewährleistet erachtete. Der verbleibende erste Saktteil des § 80 RWbG. kann auch unmöglich auf die Sicherungsübereignung bezogen werden. Denn derjenige, der eine Sache seinem Gläubiger unter Vereinbarung eines besitzvermittelnden Rechtsverhältnisses sicherungshalber übereignet, besitzt die Sache gerade nicht mehr als ihm gehörig i. S. des § 872 BGB., sondern als Fremdbesitzer und Besitztümmer i. S. des § 868 BGB. Im übrigen beziehen sich sämtliche Erwägungen über die wirtschaftliche Betrachtungsweise, wie bereits hervorgehoben ist, lediglich auf das Verhältnis der Steuerbehörde zum Steuerschuldner; es liegt aber nicht der geringste Anlaß vor, daraus zu folgern, daß auch ein Dritter sich einen Eingriff in seine Rechte ohne weiteres gefallen lassen müsse. Gemäß § 303 RWbG. kann die Steuerbehörde Zwangsmaßnahmen gegen einen Dritten nur anordnen, wenn dieser nach bürgerlichem Recht kraft Gesetzes verpflichtet ist, die fremde Steuerschuld zu erfüllen oder die Zwangsvollstreckung zu dulden. Eine derartige Verpflichtung des Gläubigers besteht hier aber gerade nicht.

Vor der Folgerung, daß der Sicherungsgläubiger, wenn er sich auf § 301 RWbG. nicht berufen kann, dem Steuerfiskus gegenüber aus der Sicherungsübereignung überhaupt keine Rechte herleiten könne, schreitet der Rf. offenbar selbst zurück. Er will den Sicherungsgläubiger deshalb auf den Weg des § 319 RWbG. verweisen. Aber die Voraussetzungen dieser Vorschrift sind gar nicht gegeben. Denn der § 319 RWbG. behandelt ebenso wie der § 805 ZPO. nur den Fall, daß einem Dritten, der nicht im Besitz der Sache ist, ein Pfand- oder Vorzugsrecht zusteht. An sich hat auch der Pfandgläubiger ein die Veräußerung hinderndes Recht i. S. der §§ 771 ZPO., 301 RWbG.; dieses soll ihn in solchen Fälle aber nicht berechtigen, der Pfändung zu widersprechen, sondern nur, aus dem Erlöse vorzugsweise Befriedigung zu suchen. Ist der Dritte aber Besitzer der Sache, dann steht ihm schon auf Grund dieses Besitzes das Widerspruchsrecht aus den § 771 ZPO., § 301 RWbG. zu. Der Sicherungsgläubiger, an den die Sache gemäß § 930 BGB. sicherungshalber übereignet ist, ist jedoch ebenfalls Besitzer, und zwar mittelbarer Besitzer i. S. des § 868 BGB.; er braucht sich also selbst dann, wenn das ihm zustehende Recht wirtschaftlich nur einem Pfandrecht gleichgeachtet werden sollte, mit einer vorzugsweisen Befriedigung aus dem Erlöse nicht abfinden zu lassen. Es geht nicht an, auch hier feststehende Rechtsbegriffe durch die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise auf Kosten Dritter einfach über den Haufen zu werfen. Der Weg über § 319 RWbG. ist überhaupt nicht gangbar.

Entlich glaubt der Rf. in diesem Zusammenhange eine Stütze für seine Auffassung in der bekannten Rspr. des RG. über die Wirkung der Sicherungsübereignung im Konkurse des Sicherungsgebers zu finden. Hiernach wird in diesem Konkurse der Sicherungsgläubiger hinsichtlich der ihm sicherungshalber übereigneten Gegenstände wie ein Pfandgläubiger behandelt (vgl. RG. 24, 45; 91, 14; JW. 1910, 29<sup>53</sup>; Jaeger, § 48 RD. Anm. 13<sup>54</sup>). Dies beruht aber darauf, daß der Konkurs eine Zwangsliquidation des gesamten Vermögens des Schuldners bedeutet, bei der der Sicherungsgläubiger einerseits zugleich auch Konkursgläubiger, andererseits aber auch Massegläubiger ist, soweit er nach Befriedigung zur Rückgabe der Sache verpflichtet ist, und bei der alle Beteiligten daher auf baldige Klärung der Rechtslage bedacht sein müssen. Bei der Zwangsvollstreckung des Steuerfiskus handelt es sich dagegen um eine gewöhnliche Einzelvollstreckung, auf die die

Kredit durch Sicherungsübereignung decken läßt, keinen Anspruch auf besondere Bevorzugung. Dieser langfristige Kredit ist volkswirtschaftlich nur gesund, wenn er dem Schuldner so viel wirtschaftlichen Spielraum läßt, daß er eben seine sonstigen Verpflichtungen (Steuerschulden, Warenschulden) erfüllen kann. Dem Kreditgeber, der sich durch Sicherungsübereignung decken läßt, muß angegeben werden, daß er dem Schuldner so viel Haftungsobjekte beläßt, daß Warengläubiger und Steuerfiskus sich gegebenenfalls zwangsweise befriedigen können. Geschieht das nicht, so wird die Sicherungsübereignung trotz aller Gängelung, die das RG. mit §§ 138 und 826 BGB. versucht, immer ein Mittel sein, dem Privatgläubiger und dem Steuerfiskus ein Schnippen zu schlagen.

Rechtlich noch folgendes: Die Sicherungsübereignung von Warenlagern ist nach den doch nicht wegzubedenkenden klaren Äußerungen namhafter Autoren Rechtssprechungsrecht contra legem (vgl. meine

<sup>1</sup>) Jetzt auch DLG. Königsberg: JW. 1928, 242<sup>7</sup>.

<sup>2</sup>) Jetzt auch DLG. München: JW. 1928, 244<sup>8</sup>; W. Erfurt: JW. 1928, 248<sup>2</sup>; W., 9. B.: JW. 1928, 971<sup>1</sup>; DLG. Hamburg: JW. 1928, 972<sup>2</sup>.

Sitweise JW. 1927, 717). Sie schafft eine vom Gesetz nicht zugelassene rechtsgeschäftliche Mobiliarhypothek. Fahrnispfand ohne Besitz kennen die Gesetze nur bei einigen wenigen gesetzlichen Pfandrechten, abgesehen von den neueregelten besonderen Registerpfandrechten. Für jede Art der Mobiliarhypothek ist der § 805 ZPO. geschaffen. Wenn nun das RG. auf die durch seine Rspr. geschaffene rechtsgeschäftliche Mobiliarhypothek den § 805 ZPO. nicht anwendet, dann privilegiert es m. E. ein contra legem geschaffenes Rechtsinstitut nochmals contra legem. Daß gegen diese außerordentliche Bevorzugung der Sicherungsübereignung stärkste wirtschaftliche Bedenken sprechen, glaube ich genugsam betont zu haben.

Zu entscheiden ist, wie ich nochmals betone, über eine tief eingreifende wirtschaftliche Frage: Soll der langfristige, durch Mobiliarhypothek gedeckte Kredit gegenüber dem kurzfristigen Kredit, insbes. der Warenlieferanten und gegenüber der Steuerforderung bevorzugt werden. Möge die zu erwartende Entsch. des Obersten Gerichts klar zu dieser Frage Stellung nehmen.

Prof. Dr. Heinrich Hoeniger, Freiburg i. Br.

<sup>3</sup>) Vgl. auch RG.: JW. 1928, 13 f.

dort angeführten Erwägungen in keiner Weise Anwendung finden können. Das Gesetz bietet keine Handhabe, den Steuereiskus bei der Zwangsvollstreckung in vom Schuldner sicherungshalber übereignete Gegenstände besserzustellen als irgendeinen anderen Gläubiger. Auch der Steuereiskus muß als Vollstreckungsgläubiger die Rechtsverhältnisse so hinnehmen, wie sie durch die allgemeine Rechtsordnung geregelt sind.

(RG., 5. BS., Urt. v. 7. Jan. 1928, 5 U 10111/27.)

### Frankfurt a. M.

2. § 516 BGB. Zum Begriff der gemischten Schenkung. †)

Die Auffassung des Vordergerichts, daß der Vertrag v. 15. Juli 1925 als unentgeltliche Verfügung, „zum mindesten als gemischte Schenkung“ anzusehen sei, ist nicht zu beanstanden.

Das Hausgrundstück hat nach der Schätzung des Schätzungsamtes in B. v. 23. März 1927 einen Gegenwartswert von 9000 RM; nach den eigenen Angaben der Bekl. war das Haus bei Vertragschluß nach Abzug der aufgewerteten hypothekarischen Belastung 6000 RM wert. Als Gegenleistung für die Übereignung dieses Hauses hat die Bekl. zu 1 lediglich die Verpflichtung übernommen, die bereits 68jährige gallenranke und an erheblichen Gebrechen leidende Mutter bis an ihr Lebensende zu erhalten.

Ein Entgelt für die Übereignung kann darin nicht erblickt werden.

Denn die Pflicht zur Unterhaltsgewährung an die Mutter bestand für die Bekl. zu 1, soweit die Mutter unterhaltsbedürftig

war, bereits kraft Gesetzes. Der „vertragliche“ Übernahme der Unterhaltspflicht war daher überflüssig und gegenstandslos.

Die Bekl. können auch nicht mit dem Einwand gehört werden, eine geldwerte Gegenleistung liege deshalb vor, weil der Kl. durch die vertragliche Verpflichtung der Bekl. zu 1 von seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht befreit worden sei. Die gesetzliche Unterhaltspflicht des Kl. wurde durch den Vertrag v. 15. Juli 1925 nur insoweit berührt, als die Mutter nicht mehr als unterhaltsbedürftig i. S. § 1602 BGB. erscheinen konnte.

Einen Verzicht auf etwaige Unterhaltsansprüche gegen den Kl. hat die Mutter im Vertrag nicht erklärt. Der Verzicht würde auch auf Grund § 1614 BGB. nichtig sein. Der Senat trägt aber auch kein Bedenken, festzustellen, daß eine gesetzliche Unterhaltspflicht des Kl. gem. § 1603 BGB. nicht bestanden hat, da das von ihm betriebene Mehrgereigenschaft in D. damals nur einen ganz bescheidenen Gewinn einbrachte. Es ist ersichtlich, daß der Kl. hieraus und aus seinem kleineren Landbesitz jede Mühe haben mußte, den Unterhalt für seine acht minderjährigen Kinder und seine Ehefrau zu bestreiten.

Indessen bliebe der Vertrag, auch wenn man unterstellt, daß die Bekl. mangels eigener Mittel kraft Gesetzes nicht zum Unterhalt verpflichtet wäre, seinem Inhalt nach doch eine reine Schenkung; denn soweit die offenbar im gesetzlichen Güterrecht lebende Bekl. tatsächlich mittellos wäre, könnte in der Übernahme der Unterhaltspflicht durch sie eine geldwerte Leistung erst recht nicht erblickt werden. Eine Barzahlung an die Mutter ist nicht erfolgt und sollte auch nicht erfolgen.

Wenn ferner von der Bekl. geltend gemacht wird, bez. der anderen Werthhälfte des Grundstücks habe es der Festsetzung einer

zur Folge hat, als ob es sich bei der gemischten Schenkung um eine Abart der Schenkung handelt. Dasjenige, was unter „gemischter Schenkung“ verstanden wird, ist in Wirklichkeit ein entgeltlicher gegenseitiger Vertrag sui generis. Wenn allerdings die Vertragsparteien mehrere Leistungen zum Vertragsinhalt machen, und nur der einen Leistung nach dem ausdrücklichen oder stillschweigenden Vertragswillen eine Gegenleistung gegenüberstellen — ein Fall, der sehr selten vorkommen wird —, so könnte es sich nur um einerseits entgeltliche, andererseits unentgeltliche Leistungsinhalte handeln. Ein solcher Vertrag bietet aber rechtlich keine Schwierigkeiten, da er nicht anders zu beurteilen ist, wie jeder „gemischte Vertrag“, z. B. ein Kaufvertrag i. Verb. m. einem Mietvertrag. Die regelmäßigen Fälle der sog. „gemischten Schenkung“ werden aber einen derartigen Vertragswillen nicht erkennen lassen. Sie stellen der wertvollen Leistung der einen Vertragspartei eine minder wertvolle Leistung der anderen Vertragspartei gegenüber, ohne Trennung der Leistungsinhalte jeder Partei. Da es sogar beim typischen gegenseitigen Verträge, wie dem Kaufverträge, nicht begriffswesentlich ist, daß die Leistung der Gegenleistung entspricht, so kann es bei denjenigen Verträgen, welche bisher als „gemischte Schenkung“ bezeichnet werden, unmöglich auf die Frage ankommen, in welchem Verhältnis die Leistung zur Gegenleistung steht. Deshalb sagt auch das RG. mit Recht (RG.: Recht 1907, 3789 und 1916, 925): „Da der Minderewert der einen Leistung durch die besondere Art ihrer Verwendung oder durch andere Umstände ausgeglichen wird, ist es möglich, daß das ganze Geschäft als entgeltliches gewollt ist.“ Weder Rechtslehre, noch Spr. haben bisher diese beiden Fälle, die nicht dem Grunde, sondern der Art nach verschieden sind, getrennt. Ob man beide Fälle als „gemischte Schenkung“ bezeichnen soll, ist terminologisch zu untersuchen. Nach der jetzigen Terminologie kann man nur sagen: „Gemischte Schenkung“ kann, aber muß kein „gemischter Vertrag“ sein.

Da offenbar die Gegenleistung der Tochter in der lebenslangen Sorge für die Mutter bestand, und diese durch die Übernahme der Pflege und Zahlung der Unterhaltskosten seitens der Tochter eine materielle Sicherstellung und damit eine Gegenleistung erhielt, so können die Gründe des OLG. die Entsch. in keiner Weise tragen: Es kommt nicht darauf an, ob objektiv die Leistung der Tochter als Gegenleistung erscheint, sondern ob subjektiv die Leistung der Tochter als Leistung betrachtet wurde. Auch eine 68jährige kranke Frau wird in der Regel die Hoffnung auf ein längeres Leben nicht aufgeben, und es fehlt an jeder Feststellung, daß die Mutter mit ihrem alsbaldigen Tode gerechnet hat. Es fehlt also in der Entsch. die Berücksichtigung der subjektiven Einigung der Parteien.

II. Willig rechtsirrig ist die Ansicht des OLG., daß die vertragliche Übernahme der Unterhaltspflicht gegenüber der bestehenden Unterhaltspflicht „völlig überflüssig und gegenstandslos“ war. Das OLG. hat die fundamentalen Unterschiede zwischen der gesetzlichen Unterhaltspflicht und der vertraglichen Unterhaltsübernahme völlig übersehen. Gesetzliche Unterhaltspflicht setzt die Leistungsfähigkeit des Verpflichteten voraus; vertragliche Unterhaltsverpflichtung verbindet den Verpflichteten, eine spätere Veränderung der Umstände, durch welche seine Leistungsfähigkeit beschränkt oder aufgehoben wird, einzunehmen (vgl. Warn. 1913 Nr. 206). Das OLG. stellt nicht einmal fest, ob ohne Gegenleistung der Mutter die Tochter überhaupt imstande gewesen wäre, die Unterhaltspflicht zu erfüllen, und ob nicht gerade infolge der Erkrankung der Mutter ein Nutzen aus dem Grund-

Zu 2. Das Urteil des OLG. gibt in mehrfacher Beziehung zu erheblichen Bedenken Anlaß, ganz davon abgesehen, daß es einen obligatorischen Vertrag als „unentgeltliche Verfügung“ bezeichnet.

1. Das OLG. stellt die Frage, ob eine Schenkung vorliegt, lediglich auf „Unentgeltlichkeit“ ab. Unentgeltlichkeit ist zwar ein Tatbestandsmerkmal der Schenkung; aber die Unentgeltlichkeit macht nicht jeden Vertrag zur Schenkung (Leihe, Auftrag, Verwahrung).

2. Das OLG. stellt die Frage der Schenkung lediglich auf den objektiven Wert der Gegenleistung ab, wodurch beinahe der Anschein erweckt wird, als ob beim Fehlen einer Äquivalenz der Leistung zur Gegenleistung ein Schenkungsvertrag, „zum mindesten eine gemischte Schenkung“ vorliegt.

3. Es ist zwar richtig, daß der Schenkungsvertrag eine Bereicherung enthalten muß und daß die Feststellung der Bereicherung nach objektiven Maßstäben erfolgen muß. Das OLG. übersieht aber, daß die Schenkung begriffsnotwendig völlig unentgeltlich ist, und daß eine völlige Unentgeltlichkeit und damit eine Schenkung i. S. des BGB. niemals vorliegen kann, wenn überhaupt eine Gegenleistung zum Vertragsinhalt gemacht wird. (Ebenso wenig wie z. B. bei der Leihe und beim Auftrag.) Es ist nicht einmal für die Schenkung begriffsnotwendig, daß im Schenkungsvertrage eine Gegenleistung besonders festgesetzt oder aus ihm ersichtlich gemacht wird; es genügt, wenn „der Gegenwert einer Zuwendung in der Rechtswirkung der Verfügung selbst liegen kann“ (RG. 105, 248). In der grundlegenden Entsch. v. 11. Jan. 1906 (RG. 62, 275) hat das RG. festgestellt: „Während bei dem Begriffsmerkmal der Bereicherung es sich um eine Beurteilung der Zuwendung unter objektiven Gesichtspunkten handelt, kommt es im Punkte der Einigung über die Unentgeltlichkeit darauf an, welche Bedeutung die Beteiligten der Zuwendung von ihrem subjektiven Standpunkte aus beilegen wollen.“ Denn der Schenkungsvertrag setzt als Tatbestandsmerkmal nicht nur die Bereicherung, sondern den übereinstimmenden Willen beider Parteien voraus, daß die Zuwendung völlig unentgeltlich sei (vgl. hierzu RG. 72, 191; 74, 143 = JW. 1910, 13; 81, 366 = JW. 1913, 494; LZ. 1916, 174; JW. 1917, 710; wo ausgesprochen ist, daß das Bewußtsein eines der beiden Teile, daß der versprochenen Leistung eine Verpflichtung rechtlicher oder auch nur sittlicher Art zugrunde liege, das Zustandekommen einer Schenkung hindere — vgl. auch JW. 1913, 855; 1917, 103. Ferner RG.: Recht 2356; RG.: BayMBl. 2170; RG.: SeuffArch. 7822; RG.: JurN. 1926 Nr. 559; RG. 94, 322; 105, 249). Anderer Ansicht ist zwar der RGWRKomm., jedoch ohne nähere Begründung. Die Ansicht des RGWRKomm. steht aber mit dem klaren Wortlaut des § 516 im Widerspruch, der zum Begriff der Schenkung ausdrücklich Einigung beider Teile über die Unentgeltlichkeit erfordert. „Einigung“ ist eine Willenshandlung, also stets subjektiver Art.

4. Das OLG. gibt für die Feststellung „zum mindesten gemischte Schenkung“ überhaupt keine Begründung. Der Begriff der „gemischten Schenkung“ ist von Rechtslehre und Spr. äußerst steifmütterlich behandelt; es würde auch hier zu weit führen, die Rechtsnatur der sog. „gemischten Schenkung“ zu untersuchen. So viel sieht jedenfalls fest, was häufig verkant wird, daß die gemischte Schenkung niemals eine „Schenkungs“ i. S. des bürgerlichen Rechts sein kann, und daß der herkömmliche Begriff, der als Hauptwort die Bezeichnung „Schenkungs“ benutzt, die irreführende Schlussfolge-

Gegenleistung nicht bedurft, weil die Bekl. zu 1 insoweit damals bereits zukünftige Erbin gewesen sei, so wird dadurch an dem Schenkungscharakter des Vertrags ebenfalls nichts geändert; denn der Vertrag war auf sofortige Übereignung des Grundstückes zu Lebzeiten der Mutter gerichtet. Einen Erbananspruch hatte damals die Tochter noch nicht. Es bestand auch immerhin die Möglichkeit, daß die Tochter vor der Mutter starb.

(Ost. Frankfurt, 3. JS., Ur. v. 26. Jan. 1928, 3 U 296/27.)

Mitgeteilt von OGR. Dr. Brandis, Frankfurt a. M.

\*

## Köln.

### 3. § 13 ZollG. Haftung für den Einfuhrzoll.

Abgesehen von besonderen Fällen haftet nach § 13 ZollG. für den Einfuhrzoll nur der Inhaber (natürliche Besitzer) des zollpflichtigen Gegenstandes. Die Zollpflicht ist also nicht an rechtliche, sondern an rein tatsächliche Beziehungen zum zollpflichtigen Gegenstand geknüpft (vgl. Kraft: Zfschr. f. Bölle und Geb.-Steuern 1927, 329 ff.). Dieses in die Augen springende Merkmal ist nach RG. 70, 407<sup>1)</sup> vom Gesetzgeber absichtlich gewählt worden, um weiträumige und unsichere Untersuchungen zu vermeiden; nur der, welcher zur Zeit der Fälligkeit des Zolles die Möglichkeit der unmittelbaren Beherrschung der Sache hat, ist danach Zollschuldner, also i. S. des BGB. der unmittelbare Besitzer (RG. 67, 218<sup>2)</sup>; 70, 407<sup>3)</sup>). Demgemäß wurde die Bekl. dadurch, daß sie die Einfuhrbewilligungen für die hier eingeführten Sachen hatte, allein niemals Zollschuldnerin. Auch der RZf. steht auf dem gleichen Standpunkte wie das RG., indem er die Frage der persönlichen Zollpflicht lediglich auf die Frage nach der tatsächlichen Möglichkeit unmittelbarer bürgerlicher Beherrschung der Ware im Augenblick der Entstehung der Zollpflicht abstellt. Diese Möglichkeit hat aber auch derjenige, welcher durch einen in seinem Erwerbsgeschäft tätigen oder in einem ähnlichen Verhältnis zu ihm stehenden, seinen Weisungen schlechthin und ohne weiteres unterworfenen Stellvertreter die tatsächliche Gewalt über die Sachen ausüben läßt (§ 855 BGB.). In RG. 67, 218<sup>4)</sup> hat das RG. den Importeur von Getreide als Zollschuldner angesehen, der auf Grund in seinen Händen befindlicher Konnossemente durch einen Spediteur das Getreide aus dem Transportschiff löschen und weiterenden ließ, und es wird dazu weiter in RG. 70, 40<sup>5)</sup> bemerkt, damals habe der Spediteur als Beschdiener aufgefaßt werden können. Im vorl. Fall trifft dies keinesfalls zu. Die Kl. hat nichts dafür beigebracht, daß sie bei der Beförderung der Sachen von B. nach K. im Auftrage der Bekl. tätig gewesen sei. Selbst wenn dies aber der Fall, so wäre sie insoweit nicht ihre Beschdienerin, sondern nur auf Grund des Speditionsvertrages gegen Erstattung ihrer Kosten zur Herausgabe schuldrechtlich verpflichtet gewesen. Doch darauf kommt es für die Zollpflicht nicht an. Zollpflichtig ist die Person, die die Übernahme der Ware in den freien Verkehr des Zollgebiets herbeiführt, wozu Besitzinhabung erforderlich ist (vgl. Hoffmann in Stenglein, Strafr. Nebengesche II (4) zu ZollG. § 13 Nr. 3; § 9 Nr. 14 und Kraft a. a. O. S. 332). In diesem Sinne aber war nur die Kl. als unmittelbare Besitzerin zollpflichtig. Denn die Bekl. war in den Frachtbriefen nicht als Empfängerin bezeichnet, geschweige denn, daß ihr Frachtbriefe zur Geltendmachung des Anspruchs auf Auslieferung des Gutes vor der Entrichtung des Zolles übergeben worden waren. War aber die Kl. selbst in den Frachtbriefen als Empfängerin angegeben, so war sie allein berechtigt, von der Eisenbahn die Übergabe der Frachtbriefe und die Ausständigung der Güter zu verlangen (§§ 454, 435 BGB., § 76 EStG.; RG. 103, 31). Der vorliegende Fall liegt also insofern anders als der in RG. 67, 218 entschiedene. Die Bekl. hatte, da sie weder Absenderin noch Empfängerin i. S. des Eisenbahnrechts war, überhaupt keine Verfügungsgewalt über die Sendung. Es ist auch in keiner Weise ersichtlich, daß ihr von der Absenderin oder von der Kl. ein Verfügungsrecht eingeräumt worden war.

Die Tatsache, daß die Einfuhrbewilligungen auf den Namen der Bekl. lauteten, ist, wie bereits eingangs bemerkt, für sich allein genommen, unerheblich. Sie gaben der Bekl. als Käuferin lediglich die staatliche Erlaubnis, die Waren in das Inland hereinzubringen und sicherten sie vor den staatlichen Zwangsmaßnahmen der Beschlagnahme und Verfallerklärung (§ 1 W. v. 16. Jan. 1917

stück nur dann erzielt werden konnte, wenn das Grundstück von einem gesunden Menschen verwaltet wurde. Daß die Verpflichtung zur lebenslänglichen Versorgung der Mutter gegenstandslos oder überflüssig gewesen ist, widerspricht jedenfalls der Verschiedenartigkeit der Verpflichtungen auf gesetzlicher bzw. vertraglicher Grundlage der Unterhaltspflicht.

III. Der zur Verfügung stehende Raum verbietet, auf die weiteren Ausführungen des Ost. einzugehen.

RA. Dr. Beschütz, Berlin.

1) ZB. 1909, 281. 2) ZB. 1908, 78. 3) ZB. 1909, 281.

4) ZB. 1908, 78. 5) ZB. 1908, 78.

[RGBl. 1917, 41] und § 3 W. v. 22. März 1920 [RGBl. 1920, I, 334]). Durch die Vorlage der Einfuhrbewilligungen wurde die Zollbehörde daran gehindert, die Ware mit Rücksicht auf die angezogenen W. festzuhalten, sie konnte auch erkennen, daß die Bekl. die Waren einfuhrte, indes ist diese Erkenntnis unerheblich gegenüber den für den unmittelbaren Besitz der Kl. maßgebenden Tatsachen. Ebensovienig konnte jenes in die Augen springende Merkmal der unmittelbaren Besitzherrschaft über die Zollgüter im Verhältnis der Bekl. zur Zollbehörde dadurch hergestellt werden, daß sie die Kl. mit der Verzollung beauftragte. Der Auftrag erzeugt nur ein Innenverhältnis zwischen Auftraggeber und Beauftragten, während der Besitz ein tatsächliches, sich äußerlich darstellendes und äußerlich sichtbares oder doch wenigstens erkennbares Verhältnis ist und sein muß. Das bloße Auftragsverhältnis ist daher für die Frage der Inhaberschaft über das Gut, des natürlichen Besitzes, unwesentlich; nur wenn das durch den Auftrag bewirkte Innenverhältnis auch Dritten gegenüber nach außen wirkt, also die Vollmachstellung Dritten gegenüber äußerlich erkennbar ist, und der Bevollmächtigte in einer so erkennbaren Weise Dritten gegenüber handelt, kann davon gesprochen werden, daß der Auftraggeber eine äußerlich hervortretende Herrschaft durch den Beauftragten über die Sache ausübe. Nur in solchen Fällen hat denn auch der RZf. (vgl. die Entsch. bei Kraft a. a. O.) die Zollpflicht des bloßen Beauftragten verneint und die Zollpflicht des Auftraggebers bejaht (wird näher dargelegt). Der RZf. sieht daher auch regelmäßig die als Waren- und Frachtführer durch ihre Zolldeklaranten den Verzollungsantrag stellende Eisenbahn nicht als bloßen Bevollmächtigten des Absenders oder Empfängers, vielmehr als selbständig handelnden Inhaber der Waren und daher als Zollpflichtigen an. Es muß also bei der Vornahme der Verzollung oder bei der Zolldeklaration der Wille des Spediteurs als Vertreter zu handeln ausdrücklich hervortreten. Dies kommt auch in der Verf. des RZf. v. 22. Mai 1926: RZfBl. v. 29. Mai 1926 deutlich zum Ausdruck. Es hängt also, wie der RZf. in einer Verf. v. 24. Juni 1926 ausgeführt hat, von den Umständen des Einzelfalles ab, ob der Spediteur als Vertreter oder als im eigenen Namen handelnd angesehen werden muß. Der RZf. verweist dabei auf § 89 ABGD., wonach derjenige, welcher als Bevollmächtigter oder als Verfügungsberechtigter auftritt, die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters i. S. des § 94 ABGD. hat und es hierbei nicht darauf ankommt, ob er wirklich bereits Vollmacht hatte, und bemerkt, daß ein solches Vollmachtsverhältnis schon dann gegeben sei, wenn sich aus der Gestaltung des Einzelfalles ergebe, daß jemand nicht für sich aus eigenem Recht, sondern für fremde Rechnung handle. Er meint die bloße Angabe des Spediteurs im Abfertigungsantrage, daß er von einem namentlich genannten Dritten mit dessen Vertretung beauftragt sei, werde in den Fällen genügen, in denen die Zollstelle in die Richtigkeit dieser Angabe keinen Zweifel setze. Es muß also der vom Spediteur Vertretene im Verzollungsantrage ausdrücklich benannt sein oder sonst mit genügender Deutlichkeit hervorgehen, daß der Spediteur nicht im eigenen Namen gehandelt hat. Dies hat die Kl. auf Grund der ihr ausgehändigten Einfuhrbewilligungen aber — abgesehen von einem Einzelfall — nicht dargetan, und die Bekl. ist also auch aus diesem Grunde nicht Zollschuldner geworden, vielmehr nur die Kl.

(Ost. Köln, 1. JS., Ur. v. 29. Febr. 1928, 1 U 357/27.)

Mitgeteilt von RA. Dr. Bofsch, Köln.

## Breslau.

### b) Straffachen.

4. § 196 StGB.; §§ 24, 25, 30 Abs. 2 ABGD. Der Finanzamtsvorsteher ist nicht der amtliche Vorgesetzte der Mitglieder eines Steuerausschusses.

Wenn auch den Mitgliedern eines Steuerausschusses, wie aus den §§ 26, 10 Abs. 1 u. 2 ABGD. zu entnehmen, auch von der StA. nicht verkannt worden ist, Beamteneigenschaft zukommt, so ist doch dieser Umstand für die Frage, ob diese Mitglieder als Beamte auch der Dienstaufsicht eines anderen Beamten unterstellt sind, ob insbes. der Finanzvorsteher als ihr amtlicher Vorgesetzter i. S. des § 196 StGB. zu gelten hat, keineswegs entscheidend. Denn Voraussetzung der Vorgesetzten-eigenschaft ist ein organisatorisch festgelegtes Über- und Unterordnungsverhältnis, welches vor allem in einem Aufsichtsrecht zutage tritt (RGSt. 29, 273; 59, 133). Der Finanzvorsteher, der im vorl. Falle allein Strafantrag gestellt hat, ist aber den Mitgliedern des Steuerausschusses nicht über-, sondern gleichgeordnet. Das ergibt sich zwanglos aus den §§ 24, 25, 30 Abs. 2 ABGD. und § 14 der 2. W. über die Bildung des Ausschusses. Danach stehen wohl die Finanz- und ihre Hilfsstellen unter der Leitung von Vorstehern, nicht aber auch die Ausschüsse. Vielmehr hat der Finanzvorsteher nur die Befugnis, den Ausschuss einzuberufen und die Verhandlungen des Ausschusses zu leiten. Ein Aufsichtsrecht steht ihm keineswegs zu. Mangels eines solchen kann er auch kein amtlicher

Vorgesetzter eines Steuerausprüfungsmitgliedes sein. Ob er, wie in der Revisionsbegründung ausgeführt ist, nach der bei der Reichsfinanzverwaltung bestehenden Dienstamtsweisung als amtlicher Vorgesetzter gilt, ist keineswegs entscheidend.

Ob der Fall anders läge, wenn der Ausschuß als solcher beleidigt worden wäre, kann unerörtert bleiben. Denn nach den das RevG. bindenden tatsächlichen Feststellungen der StR. kommen als Beleidigte nur die beiden Ausschußmitglieder H. und Sch. in Betracht, nicht der Ausschuß als solcher. Bedingung der Strafverfolgung, Prozeßvoraussetzung, waren also die Strafanträge von H. und Sch. Vorher war das Strafverfahren nicht statthaft. Solche Strafanträge liegen indes nicht vor. Infolgedessen hat die StR. die Einstellung des Verfahrens gem. § 260 Abs. 2 StGB. mit Recht ausgesprochen.

(OVG. Breslau, 2. StS., Urt. v. 5. Juni 1928, 18a 3 S 121/28.)

Mitgeteilt von OGR. Dr. Lehndorf, Breslau.

## Dresden.

5. §§ 25 Ziff. 2b, 28, 29 OVG.; §§ 270, 328, 355 StPD.; § 359 RWBGD. Hatte der Staatsanwalt bei Vorlegung eines Strafbescheids, gegen den auf gerichtliche Entscheidung angetragen wurde, Verhandlung vor dem Schöffengericht unter Zuziehung eines zweiten Amtsrichters beantragt, so muß der allein verhandelnde Amtsrichter die Sache gemäß § 270 StPD. mindestens dann dem vom Staatsanwalt beehrten Gerichte zuleiten, wenn sich in der Hauptverhandlung seine Unzuständigkeit ergibt. Hat der Amtsrichter dies nicht getan, vielmehr ein Sachurteil erlassen, so muß das mit der Berufung besetzte Gericht gem. § 328 Abs. 3 StPD. die Sache an das zuständige Gericht verweisen. Erläßt statt dessen das Berufungsgericht ebenfalls eine Sachentscheidung, so hat das Revisionsgericht von Amts wegen als eine Prozeßvoraussetzung seine Zuständigkeit zu prüfen, wegen Unzuständigkeit der beiden Vorinstanzen das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an das Schöffengericht mit der Maßgabe zu verweisen, daß zu der neuen Verhandlung ein zweiter Amtsrichter zuzuziehen sei. †)

Nachdem der Angekl. gegen den Strafbescheid des Hauptzollamtes gerichtliche Entsch. begehrt hatte, beantragte die StM. beim OVG., Hauptverhandlungstermin vor dem SchöffG. unter Zu-

Zu 5. Ob das OVG. eine Tat abgeurteilt hat, für die es nicht zuständig war, mag unerörtert bleiben, weil dieser Punkt hier nicht interessiert. Es soll ohne weiteres davon ausgegangen werden, daß der UR. seine Zuständigkeit mit Unrecht angenommen hatte und das OVG. demgemäß verpflichtet war, nach § 328 Abs. 3 StPD. ohne Sachentscheidung den Prozeß an das zuständige Gericht zu verweisen. Das OVG. meint, daß wegen sachlicher Unzuständigkeit der beiden Vorinstanzen es seinerseits auf die Sache nicht eingehen dürfe, vielmehr, ohne daß eine dahingehende Rüge erhoben wäre, von Amts wegen die Zuständigkeitsfrage zur Geltung zu bringen und demgemäß unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Sache dem SchöffG. zuzuleiten habe. Der Kern der Entsch. liegt in der Frage, ob das OVG. sich mit Recht auf das Vorliegen einer Prozeßvoraussetzung berufen kann, wenn es so verfährt. Diese Frage ist m. E. zu verneinen.

Für die sachliche Zuständigkeit stellt § 6 StPD. den allgemeingültigen Grundtat auf, daß sie „das Gericht in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu prüfen habe“. Danach könnte man allerdings an eine „Prozeßvoraussetzung“ denken; denn mit denselben Worten pflegt man auf das Vorliegen einer solchen hinzuweisen. Und doch ist zu beachten, daß die seit 1868 durch Bülow ins Leben gerufenen „Prozeßvoraussetzungen“ erst lange Zeit nach Inkrafttreten der StPD. die Beachtung und die Bedeutung gewonnen haben, die ihnen jetzt beigemessen wird. Wenn man heute mit Recht sorgsam darauf achtet, daß alle Klage-, Urteils-, Prozeß- oder Sachentscheidungsvoraussetzungen (s. F. Goldschmidt, Der Prozeß als Rechtslage, S. 5, 395, 400, 404) gegeben seien, ehe das Prozeßverfahren eingeleitet oder durchgeführt wird, so kann man sich für die weittragende Berücksichtigung dieser Umstände höchstens auf die Motive zu § 337 StPD. berufen, wonach als „Rechtsnorm.“ nicht nur die ausdrücklichen Bestimmungen des Gesetzes, sondern auch alle diejenigen Grundsätze zu verstehen sind, „die sich aus dem Sinn und Zusammenhang der gesetzlichen Vorschriften ergeben“. Aber auch abgesehen davon, daß die StPD. nichts über „Prozeßvoraussetzungen“ enthält, darf man aus den vom OVG. angeführten Gesetzesstellen nicht herleiten, daß das RevG. unbekümmert um Art und Inhalt der erhobenen Rügen die Richtigkeit des vorangegangenen Prozeßverfahrens nachzuprüfen und bei unrichtiger Anwendung der Zuständigkeitsvorschriften durch die Vorinstanzen die Sache nachträglich von Amts wegen in die richtigen Weise zu bringen habe. Im einzelnen ist über die vom OVG. herangezogenen Gesetzesstellen folgendes zu sagen:

Nach § 6 StPD. soll das Gericht in jeder Lage des Ver-

fahrens „seine sachliche Zuständigkeit“ von Amts wegen prüfen. Wollte das OVG. dieser Vorschrift entsprechen, so hätte es auf Grund dieser Prüfung nicht zu Bedenken, am allerwenigsten aber zur Aufhebung des landgerichtlichen Urteils kommen können. Denn seine Zuständigkeit war unzweifelhaft gegeben, nachdem das OVG. als BG. gesprochen und der Angekl. Rev. gegen das BU. eingelegt hatte.

Ebenso wenig verfährt der Hinweis auf § 270 StPD. Das OVG. war, nachdem das amtsgerichtliche Urteil ergangen, formell für die Erhebung der dagegen eingelegten Berufung zuständig. Da es seine Zuständigkeit mithin nicht überschritt, wenn es die Berufung verabschiedete, so hatte es auch keine Veranlassung, einen Beschluß gem. § 270 StPD. zu fassen.

Gegen § 328 Abs. 3 StPD. hat das OVG. zwar verstoßen, indem es die Verweisung der Sache an das SchöffG. unterließ, dessen Zuständigkeit der UR. nicht erkannt hatte. Dieser Umstand gab jedoch dem OVG. nicht ohne weiteres das Recht, nun seinerseits das zu tun, was das OVG. versäumt hatte.

Endlich führt das OVG. den § 338 Ziff. 4 StPD. an. Aber auch er bietet keine Handhabe, um die Entsch. des Sen. zu rechtfertigen. § 338 Ziff. 4 setzt voraus, daß die Vorinstanz ihre Zuständigkeit mit Unrecht angenommen hatte. Davon kann nach dem oben Gesagten keine Rede sein. Das OVG. kann als RevG. immer nur das Urteil des judex a quo, im vorl. Falle also das Verfahren des OVG. nachprüfen; das OVG. war aber für die von ihm erlebte Berufung zuständig gewesen. Hinzukommt, daß die in § 338 aufgezählten Verfahrensverstöße nach § 344 StPD. immer nur dann einer Nachprüfung durch das RevG. unterliegen, wenn sie zum Gegenstand einer Revisionsrüge gemacht worden sind. Hieran hat es im vorl. Fall aber gerade gefehlt.

Da die StPD. ausgesprochenenmaßen Prozeßvoraussetzungen nicht kennt, so muß es auch ein vergebliches Bemühen sein, das Vorliegen von solchen im Einzelfalle mit bestimmten Gesetzesparagrafen beweisen zu wollen. Gerade weil aus dem allgemeinen Gesetzesinhalt auf das Bestehen solcher Voraussetzungen für den ganzen Prozeß oder für die einzelne Sachentscheidung zu schließen ist, können gewisse Prozeßvorgänge mitunter ebensowohl im Revisionswege auf eine entsprechende Verfahrensfrage hin wie auch selbständig als unabwendbar notwendige Voraussetzungen für das Verfahren oder für Verfahrensteile einer Nachprüfung unterstellt werden. Die eingetretene Verhinderung der Strafverfolgung, der Mangel des zur Strafverfolgung nötigen Strafantrags usw. können zwar zum Gegenstand von formalen Revisionsrügen gemacht, sie müssen aber auch an sich schon, gleichviel, ob eine Rüge

geschichts der Wichtigkeit der Vorschriften über die sachliche Zuständigkeit (vgl. insbes. §§ 6, 270, 328, 338 Nr. 4 StPD.) betrachtet das RevG. die sachliche Zuständigkeit mit Loewe-Rosenberg (StPD., 17. Aufl., Vorbem. 15g, 16a z. 1. Abschn. des 2. Buchs, Ann. 3a zu § 340) als eine vom RevG. auch ohne Rüge eines Beteiligten zu prüfende Prozessvoraussetzung. Es kann dahingestellt bleiben, ob etwa schon die der Hauptverhandlung des Ur. vorausgegangenen, für sie richtunggebenden Beschlüsse des Ur. und des Beschwerdegerichts über die Zuständigkeit des Ur. insofern eine Gesetzesverletzung enthielten, als darin für die Zuständigkeitsfrage lediglich die förmlichen Behauptungen der Straf-

vorkliegt oder nicht, weil sie Prozesshindernisse darstellen, vom Gericht in jeder Lage des Verfahrens berücksichtigt werden. Ein praktischer Unterschied in der Betrachtungsweise tritt nur insofern zutage, als das Gericht jede formale Rüge, z. B. des Antragsmangels, ausdrücklich im Urteil behandeln muß, während es beim Fehlen einer solchen Rüge das Ergebnis seiner von Amts wegen vorgenommenen Prüfung im Urteil nicht besonders niederzulegen braucht.

Das OVG. bezieht sich für seine Ansicht, daß die sachliche Zuständigkeit vom Gericht in jeder Lage des Verfahrens als eine Prozessvoraussetzung zu prüfen sei, auf den Komm. zur StPD. von Loewe-Rosenberg (17. Aufl.). Hier werden S. 358 unter a bis f zunächst eine Anzahl allgemeiner Prozessvoraussetzungen aufgeführt: Die Verhängung der Kriminalstrafe muß zum Geschäftskreis der Gerichte, und zwar der inländischen, der ordentlichen, der Strafgerichte gehören und muß im ordentlichen Verfahren erfolgen. Dann heißt es S. 359 weiter unter g: „Das Verfahren zum Zweck der Verhängung einer Kriminalstrafe ist nur ordnungsmäßig, wenn die mit ihm befaßten ordentlichen Strafgerichte sachlich zuständig sind (§ 6).“ Der Sinn dieses Satzes ist unklar. Nach S. 756 Ziff. 3a rechnet Loewe-Rosenberg die Vorschriften über sachliche und örtliche Zuständigkeit zu den Rechtsnormen über das Verfahren, deren Verletzung die Rev. begründet. Das schließt, wie erwähnt, an sich nicht aus, daß diese Bestimmungen gleichzeitig zu den allgemeinen Prozessvoraussetzungen zählen. Zweifelhaft ist es nun, ob Loewe-Rosenberg, wenn er die sachliche Zuständigkeit unter dem Gesichtspunkt der Prozessvoraussetzung fordert, hierbei nur an einen bestimmten Prozessabschnitt denkt oder aber an das ganze Strafverfahren. Die letzte Annahme liegt nahe, da der Kommentar von der Zuständigkeit der ordentlichen Strafgerichte spricht; sie wird auch unterstützt durch die Ausführungen zu § 6 StPD. Dort (S. 58 unter 1) wird die Frage behandelt, ob das Gericht in jedem beliebigen Zeitpunkt zu einer Entsch. über die Zuständigkeit schreiten kann. Es heißt hier, daß nach der herrschenden Ansicht, sobald das Hauptverfahren eröffnet worden ist, vor der Hauptverhandlung eine Unzuständigkeitsklärung nicht erlassen werden könne. Dieser Ansicht schließt sich Loewe-Rosenberg nicht an, weil der Wortlaut des Gesetzes „in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen“ und außerdem auch das praktische Bedürfnis entgegenstehe. Endlich verdient in diesem Zusammenhang Beachtung ein weiterer Satz, der sich im Anschluß an die oben wiedergegebene Stelle auf S. 756 Ziff. 3a findet, wo die sachliche Zuständigkeit unter den die Revision begründenden Verletzungen von Verfahrensvorschriften aufgezählt wurde. Dieser Satz lautet: „Ausgenommen von dieser Regel sind jedoch diejenigen Normen über die sachliche Zuständigkeit, welche Prozessvoraussetzungen und Prozesshindernisse betreffen.“ Auch dieser Satz ist wiederum an sich unklar und irreführend. Denn es ist unverständlich, warum hier überhaupt eine Ausnahmestellung für die die sachliche Zuständigkeit betreffenden Verfahrensvorschriften begründet wird. Wenn solche Verfahrensvorschriften zugleich den Charakter von Prozessvoraussetzungen haben, so geht dadurch doch keineswegs die Möglichkeit verloren, daß ihre Verletzung auch als Verfahrensfehler mit der Rev. angefochten werden kann. Jedenfalls aber ergibt sich aus dem Zusammenhalt der angeführten Stellen als die Ansicht von Loewe-Rosenberg, daß die sachliche Zuständigkeit als eine das ganze Verfahren bedingende, mithin als eine allgemeine Prozessvoraussetzung gelten soll, die während des ganzen Prozesses („in jeder Lage des Verfahrens“) auch ohne dahingehende Rüge, also „von Amts wegen“ berücksichtigt werden muß.

Andere Autoren, die in neuerer Zeit, wenn auch nur in kurzen Bemerkungen, zu unserer Streitfrage Stellung genommen haben, drücken sich anders aus. So meint Feisenberger, StPD. S. 133 Ziff. 5, daß zu den allgemeinen Prozessvoraussetzungen die „Zuständigkeit i. S. von Gerichtsbarkeit“ gehöre. Bei Gerland, Strafprozess, heißt es (S. 6), daß zu den Prozessvoraussetzungen u. a. zu zählen seien: die Zuständigkeit des Gerichts, die Gerichtsunterworfenheit. Und im Anschluß hieran wird gesagt: „Bei diesen Prozessvoraussetzungen handelt es sich um ganz bestimmte Prozesshandlungen, und zwar der Sachentscheidung.“ Wegen diese und andere Schriftsteller, die im allgemeinen bei den Prozessvoraussetzungen auch die „Zuständigkeit“ aufzählen, ist nichts einzunehmen. Nur darf man hier unter „Zuständigkeit“ nicht

verfolgungsbehörden über die Schwere der Tat, nicht aber die tatsächlichen Umstände des Falls für maßgebend angesehen worden sind. In jedem Falle hätte der Ur., als er nach dem Gange der Hauptverhandlung die Überzeugung vom Hinterziehungsvorlage des Angekl. erlangte, durch Beschl. nach § 270 StPD. sich für unzuständig erklären und die Sache an das SchöffG., bei dem ein zweiter Ur. zuzuziehen war (§§ 28, 29 OVG.), verweisen müssen. Er war spätestens von diesem Zeitpunkte an zur Verhandlung und Entsch. sachlich nicht mehr zuständig. Die Kleine StR. des OVG. war nur in begrenztem Umfang aus dem formellen Grunde zuständig (§ 76 OVG.), weil die Berufung gegen ein Urteil des

anderes verstehen als die allgemeine Zuständigkeit des Gerichts. Diese gehört allerdings zu den „allgemeinen Prozessvoraussetzungen“, und zwar in dem Sinne, daß für die Beurteilung der Sache überhaupt ein Strafgericht, wie es die deutsche StPD. vorsieht, und nicht etwa ein Sondergericht irgendwelcher Art zuständig sein, m. a. W., daß die Gerichtsbarkeit jeweilig gegeben sein muß. Keinesfalls darf aber auch die sachliche Zuständigkeit unter die allgemeinen Prozessvoraussetzungen gerechnet werden. Auch das OVG. zählt die Zuständigkeit i. S. von Gerichtsbarkeit zu den allgemeinen Prozessvoraussetzungen. So heißt es in RSt. 34, 255: „Immerhin war diese Frage in der Revisionsinstanz von Amts wegen nachzuprüfen, weil es sich dabei nicht um die zu den Normen des Verfahrens gehörige sachliche Zuständigkeit . . . handelt, . . . sondern um die Gerichtsbarkeit . . .“ und in RSt. 59, 36: „Die StR. hatte unabhängig von Anträgen . . . von Amts wegen zu prüfen, ob für die Aburteilung die ordentlichen Gerichte oder Sondergerichte . . . zuständig waren. Sie war ebenso, wie nunmehr das RevG., bei Prüfung dieser allgemeinen Prozess- und Urteilsvoraussetzung . . . nicht gebunden. . .“

Soweit Loewe-Rosenberg und mit ihm der 2. StS. des OVG. Dresden eine gegenteilige Meinung vertreten, kann ihr nicht zugestimmt werden. Zwar muß die sachliche Zuständigkeit jeweils für das ganze Strafverfahren begründet sein; indessen gehört es nicht zu den Aufgaben des Gerichts, diese Zuständigkeit für das ganze Verfahren nachzuprüfen. Wenn § 6 StPD. eine von Amts wegen vorzunehmende Nachprüfung der sachlichen Zuständigkeit „in jeder Lage des Verfahrens“ vorschreibt, so darf nicht übersehen werden, daß diese Vorschrift dem Gericht immer nur hinsichtlich seiner Zuständigkeit gegeben worden ist. Die Zuständigkeit des Gerichts als solchen muß lediglich im Sinne von Gerichtsbarkeit feststehen; es darf nicht an Stelle des jeweils mit der Sache befaßten ordentlichen Strafgerichts eine andere Behörde (so früher z. B. das Militärgericht, der StGH. v. dgl.) zuständig sein. Insofern handelt es sich, wie erwähnt, um eine echte Prozessvoraussetzung. Wenn aber § 6 StPD. anordnet: „Das Gericht hat seine sachliche Zuständigkeit . . . zu prüfen“, so kann es sich hier nicht um die Zuständigkeit für das ganze Verfahren, sondern nur um die Zuständigkeit für die einzelnen Rechtsgänge des Verfahrens handeln. Für jeden Rechtsgang kommt eine andere Zuständigkeit in Frage. Wenn das Gericht seine Zuständigkeit von Amts wegen prüfen soll, so kann demnach immer nur das für jeden einzelnen Rechtsgang zuständige Gericht Träger dieser Prüfungspflicht sein: Der Ur. muß seine Zuständigkeit feststellen, das OVG. gem. § 6 StPD. prüfen, nicht, ob der Ur. zuständig war, sondern, ob seine, des OVG., Zuständigkeit gewahrt ist, und endlich hat auch das RevG. nur seine eigene Zuständigkeit zu beachten. Hierin erschöpft sich der Inhalt und die Bedeutung von § 6 StPD. Nun steht zwar fest, daß in der Tat das OVG. auch die Frage prüfen muß, ob nicht etwa der Richter erster Instanz seine Zuständigkeit mit Unrecht angenommen hatte. Aber diese Prüfungspflicht ergibt sich aus einer besonderen Prozessbestimmung, aus § 328 Abs. 3 StPD. Sie wäre nicht nötig gewesen, wenn der sachlichen Zuständigkeit die Bedeutung einer das ganze Verfahren umfassenden Prozessvoraussetzung beizumessen wäre.

Der Vorchrift in § 328 Abs. 3 entspricht für die RevInst. § 338 Ziff. 4 StPD., wonach das mit der Rev. angefochtene Urteil stets als auf einer Gesetzesverletzung beruhend anzusehen ist, „wenn das Gericht seine Zuständigkeit mit Unrecht angenommen hat“. Wie alle anderen in § 338 StPD. behandelten Rechtsverstöße, so ist auch die rechtsirrtümliche Annahme einer tatsächlich nicht vorhandenen Zuständigkeit vom RevG. nur dann zu beachten, wenn nach dieser Richtung eine verfahrenrechtliche Rüge erhoben worden ist. Das Gesetz zeigt deutlich, daß nach dem Willen des Gesetzgebers die sachliche Zuständigkeit unter allen Umständen für das Strafgericht gegeben sein und daß das sachlich unzuständige Gericht sich der Erledigung einer vor sein Forum gebrachten Strafsache enthalten muß. Der Bestimmung in § 6 StPD., „Das Gericht hat seine sachliche Zuständigkeit . . . zu prüfen“, geht diejenige des § 328 Abs. 3 StPD. völlig parallel: „Hat das Gericht erster Instanz mit Unrecht seine Zuständigkeit angenommen, so hat das OVG. . . zu verweisen.“ Eine derartige Aufzählung vor hier am Platze, weil der Ur. im übrigen gem. § 328 Abs. 2 StPD. die Verletzung von Verfahrensvorschriften zwar beachten kann, ihr aber nicht Rech-



NR. gerichtet war. Sie durfte nicht, was sie getan hat, über die Anklage verhandeln und entscheiden, sondern hätte gem. § 328 Abs. 3 StPD. die Sache unter Aufhebung des Urteils des NR. an das im vorstehenden bezeichnete zuständige Gericht verweisen müssen.

Hiernach sind die Urteile des NR. und der Kleinen StR. aufgehoben und ist die Sache unter ergänzender Bezeichnung des Anklagegegenstands an das genannte zuständige Gericht verwiesen worden (vgl. §§ 270, 328, 355 StPD.).

(DVG. Dresden, 2. StS., Art. v. 13. Dez. 1927, 2 Ost 225/27.)  
Mitgeteilt von OStA. Dr. Alfred Weber, Dresden.

\*

6. § 377 Abs. 2; Art. VIII § 56 Ziff. 10 der III. Steuer-NotW. v. 14. Febr. 1924; § 39 Durchf. Best. über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 20. Dez. 1923 bzw. § 42 Durchf. Best. über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 5. Sept. 1925. Ein Lohnsteuervergehen, das nach Inkrafttreten der Neufassung des § 377 Abs. 2 (21. Febr. 1924) begangen ist und nicht den Tatbestand des § 359 oder § 367 Abs. 2 erfüllt, ist auch ohne Nachweis eines Verschuldens strafbar.†)

Die §§ 1 u. 39 Durchf. Best. über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (StA Durchf. Best. v. 20. Dez. 1923 (RWB. 1. 2022) und die fast gleichen Vorschriften in §§ 1, 42 der im vorl. Fall auf die — für nach dem 30. Sept. 1925 erfolgte Dienstleistungen gewährten Arbeitslöhne — anwendbaren Durchf. Best. über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 5. Sept. 1925 (RWB. 1. 186; vgl. § 117 Abs. 2 EinkStG. v. 10. Aug. 1925 [RWB. I, 189] und § 74 Abs. 1 StA Durchf. Best. v. 5. Sept. 1925) sind Verwaltungsbestimmungen i. S. des § 377 Abs. 2, die im Interesse der Besteuerung (einschließlich der Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung) zu den Vorschriften der Einkommensteuergesetze über den Steuerabzug vom Arbeitslohn ergangen sind. Der § 53 a des EinkStG. v. 29. März 1920/24. März 1921 (RWB. 359, 313) i. d. Fassung des Gef. v. 11. Juli 1921 (RWB. 845), der vorsätzliche und fahrlässige Zuwiderhandlungen gegen die §§ 45—47, 50 u. 51 EinkStG. sowie gegen die auf Grund von § 52 d. erlassenen Durchf. Best. mit Strafe bedrohte, ist durch Art. VIII § 57 Abs. 2 Ziff. 3 der III. SteuerNotW. v. 14. Febr. 1924 (RWB. I, 74) mit dem 21. Febr. 1924 (vgl. hierzu diesen § 57 Abs. 1) außer Kraft gesetzt und mit Wirkung v. 22. Febr. 1924 durch die Neufassung des § 377 Abs. 2 in Art. VIII § 56 Ziff. 10 der III. SteuerNotW. ersetzt worden. Unter diese geänderte Fassung des § 377 Abs. 2, die gerade zu dem Zwecke gewählt worden ist, um

nung zu tragen braucht. Da im Revisionsverfahren Gesetzesverstöße immer nur dann zu einer Aufhebung des angefochtenen Urteils führen können, wenn dieselben auf dem Rechtsfehler auch wirklich beruht (§ 337 Abs. 1 StPD.) und die Frage des Berufens im Einzelfalle zweifelhaft sein kann, so hat der Gesetzgeber für die Verfahrensrüge des § 338 Ziff. 4 in § 338 Abs. 1 die hinsichtlich des Einflusses einer etwaigen Unzuständigkeit des Gerichts möglichen Zweifel ein für allemal behoben durch die Mußvorschrift: „Das Urteil ist stets als auf einer Verletzung des Gesetzes beruhend anzusehen.“

Entsprechend der Vorschrift des § 6 StPD., daß jedes Gericht seine sachliche Zuständigkeit stets von Amts wegen zu prüfen habe, hat das Gesetz für jede Instanz besondere Bestimmungen gegeben, welche die Beachtung des § 6 gewährleisten sollen. Daraus, daß der Gesetzgeber für jeden einzelnen Prozeßabschnitt die sachliche Zuständigkeit zum Gegenstand besonderer Schutzvorschriften gemacht hat, erhellt, daß von einer das ganze Verfahren umfassenden Zuständigkeit, die den Charakter einer Prozeßvoraussetzung tragen könnte, nicht gesprochen werden kann. Die sachliche Zuständigkeit hat immer nur für den einzelnen Prozeßabschnitt Bedeutung; sie ist Voraussetzung für die in jedem Rechtszug zu erwartende endgültige Sachentscheidung. Hier zeigt es sich, wie notwendig es ist, zwischen Prozeß- und bloßen Urteilsvoraussetzungen zu scheiden. Ob man die dem jeweiligen Instanzgericht etwa mangelnde sachliche Zuständigkeit als Verfahrensfehler oder als „Voraussetzung“ für die einzelne Instanzentscheidung anspricht und zur Geltung bringt, ist rechtlich belanglos. Es bestehen keine Bedenken, die sachliche Zuständigkeit zu den Urteilsvoraussetzungen zu zählen, d. h. also zu den Voraussetzungen, ohne die in dem einzelnen Prozeßabschnitt kein Sachurteil ergehen kann. Aber eine Prozeßvoraussetzung, eine Voraussetzung für den ganzen Prozeß, bildet die sachliche Zuständigkeit nicht.

Gegen die Richtigkeit der hier vorgetragenen Rechtsansicht könnte der Einwand erhoben werden, daß das DVG. es von Amts wegen — also auch ohne Vorliegen einer Rüge — zu berücksichtigen habe, wenn etwa die Vorinstanz zu Unrecht über ein zur Zuständigkeit des Schwurgerichts gehörendes Verbrechen geurteilt hätte. Der Inhalt dieses Einwands ist sicher zutreffend; irrig wäre aber die daraus gezogene Schlussfolgerung, daß die sachliche Zuständigkeit deshalb doch zu den allgemeinen und deshalb während des ganzen Prozesses stets von Amts wegen zu berücksichtigenden Prozeßvoraussetzungen gehöre. Denn wenn das DVG. in einem

insbes. auch Zuwiderhandlungen gegen die Vorschriften über Steuererhebung und Steuernachprüfung zu fassen und dadurch die besonderen Vorschriften der Einzelsteuergesetze — vgl. § 53 a EinkStG. in der oben angegebenen Fassung und § 22 WechselStG. v. 10. Aug. 1923 (RWB. I, 779) — entbehrl. zu machen, fallen nunmehr auch Verstöße gegen die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn, also auch Zuwiderhandlungen gegen die Vorschriften in § 39 StA Durchf. Best. v. 20. Dez. 1923 bzw. in § 42 StA Durchf. Best. v. 5. Sept. 1925, die die Art und die Zeit der Abführung der vom Arbeitgeber einbehaltene Lohnsteuerbeträge regeln, also die Steuererhebung betreffen und hiernach im Interesse der Besteuerung erlassen sind (vgl. hierzu Becker, RWBd., 5. Aufl., Num. 2 Abs. 2 zu § 377). Während nun der durch Art. VIII § 57 Abs. 2 Ziff. 3 der III. SteuerNotW. mit dem 21. Febr. 1924 außer Kraft gesetzte § 53 a EinkStG. in der bereits angegebenen Fassung ein vorläufiges oder fahrlässiges Handeln erforderte, ist ein Lohnsteuervergehen, das nach dem Inkrafttreten der Neufassung des § 377 Abs. 2 durch Art. VIII § 56 Ziff. 10 der III. SteuerNotW. also, wie im vorl. Fall, nach dem 21. Febr. 1924 begangen ist und nicht den Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 359 Abs. 2) oder der Steuergefährdung (§ 367 Abs. 2) erfüllt, auch ohne Nachweis eines Verschuldens auf Grund dieses neugefaßten § 377 Abs. 2 strafbar. Die Ordnungswidrigkeit i. S. des § 377 Abs. 2 ist ein sog. Formdelikt, das ein Verschulden des Täters überhaupt nicht zur Voraussetzung hat. Nach den im angefochtenen Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen hat der Angekl., der in der hier in Frage kommenden Zeit verantwortlicher Leiter für den kaufmännischen Geschäftsbetrieb, einschließlich der Buchhaltung und der Steuerangelegenheiten, im Betriebe der AktG. war, die hier in Betracht kommenden Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn gekannt, insbes. auch gewußt, daß er die Lohnsteuer von den an die Arbeitnehmer der AktG. ausgezahlten Löhnen einzubehalten und diese einbehaltenen Lohnsteuerbeträge in Dekaden an die Kasse des FinA. abzuführen hatte (vgl. hierzu § 39 Abs. 1 u. 2 StA Durchf. Best. v. 20. Dez. 1923 und § 42 Abs. 1 u. 2 StA Durchf. Best. v. 5. Sept. 1925). Gleichwohl hat er von den in der Höhe von insgesamt 414,55 RM ausgezahlten Löhnen die Lohnsteuerbeträge nicht einbehalten und nicht fristgemäß an das FinA. abgeführt. Aus dem Charakter der Lohnsteuer als einer von dem Arbeitgeber gewissermaßen als Treuhänder einbehaltenen Einkommensteuer seiner Arbeitnehmer folgt, daß dem Arbeitgeber ein Recht auf Zurückhaltung dieser Steuer nicht zusteht, daß also Geldmangel die Nichtabführung der Steuer nicht rechtfertigen kann. Hat der Arbeit-

solchen Falle dem von der Vorinstanz begangenen Verfahrensfehler Rechnung tragen würde, so geschähe dies, weil das DVG. unter Berücksichtigung von § 6 StPD. seine eigene Zuständigkeit verneinen müßte. Nach § 80 StGB. sind die Schwurgerichte für alle nicht vor das AG. oder vor das UG. gehörenden Verbrechen zuständig. Für die hier in Betracht kommenden Verbrechen, z. B. Mord oder Meineid, steht demnach von vornherein fest, daß diese niemals von einem RevSen. der DVG. abgeurteilt werden können; denn der Instanzenzug geht vom Schwurgericht stets an das AG. Nach § 355 StPD. kann deshalb ein DVG., wenn die Vorinstanz die Zuständigkeit des Schwurgerichts übersehen hatte, nicht anders verfahren als wegen Fehlens der eigenen Zuständigkeit von einer Sachentscheidung absehen und die Sache an das Schwurgericht verweisen.

OStA. Dr. Alfred Weber, Dresden.

Zu 6. Der Entsch. ist zuzustimmen. Die Abs. 2 bedroht neben der vorläufigen Verkürzung von Steuereinnahmen (Steuerhinterziehung, § 359 Abs. 2) und der fahrlässigen Schädigung des Steuerfiskus (Steuergefährdung, § 367 Abs. 2) im jetzigen § 377 Abs. 2 mit einer Ordnungsstrafe jeden, der „den im Interesse der Besteuerung (einschließlich der Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung) erlassenen Vorschriften der Steuergesetze oder den dazu ergangenen und öffentlich oder den Beteiligten besonders bekanntgemachten Verwaltungsbestimmungen durch andere als die in den Steuergesetzen unter Strafe gestellten Handlungen oder Unterlassungen zuwiderhandelt“, sofern es sich nicht um eine bloße Sollvorschrift handelt. Ursprünglich war § 377 a. a. D. auf die im Interesse der Steuermittlung und Steueraufsicht erlassenen Vorschriften beschränkt. Die III. SteuerNotW. hat das Anwendungsgebiet erweitert, um insbes. die Vorschriften über Steuererhebung und -nachprüfung mit zu erfassen und dadurch die besonderen Vorschriften der Einzelgesetze entbehrl. zu machen. Sind daher, wie bei der Lohnsteuer, in Steuergesetzen oder in den auf Grund dieser Gesetze ergangenen Ausführungs- oder Durchführungsbestimmungen besondere Vorschriften über die Art und Zeit der Entrichtung enthalten, so ist deren Nichtbeachtung, auch wenn sie nicht vorläufig oder fahrlässig erfolgt ist, nach § 377 a. a. D. als Ordnungswidrigkeit strafbar. Der bis zum Inkrafttreten des geänderten § 377 Abs. 1 geltende frühere § 53 a EinkStG. bestrafte nur vorsätzliche oder fahrlässige Zuwiderhandlung gegen die Vorschriften über Art und Zeit der Lohnsteuerentrichtung.

RA. Dr. M o d e l, Mühlhausen i. Th.

geber kein Geld zur Einbehaltung der Steuerbeträge von dem seinen Arbeitnehmern an sich zukommenden Lohn, dann muß er den Arbeitnehmern um so viel weniger Lohn auszahlen, daß er die den ausbezahlten Löhnen entsprechenden Lohnsteuerbeträge einbehalten kann. Denn die Lohnsteuer ist keine Steuer vom Soll-, sondern eine solche vom Istlohn. Hieraus ergibt sich zugleich, daß eine wirtschaftliche Zwangslage, insbes. Mangel an Geld zur Ausbezahlung der vollen Löhne, keinen unabwendbaren Zufall i. S. des § 377 RAbgD. darzustellen vermag.

(OV. Dresden, 2. StG., Ur. v. 19. Juni 1928, 2 Ost 216/27.)  
Mitgeteilt von OStA. Dr. Alfred Weber, Dresden.

\*

7. § 473 StPD.; § 6 GKG. Das sachliche Kostenrecht der StPD. hat durch § 6 GKG. n. F. insofern eine Änderung erfahren, als jetzt Gebühren und Auslagen, die durch eine unrichtige Sachbehandlung entstanden sind, niedergeschlagen werden müssen. Hatte sich eine staatliche Wehörde dem Verfahren als Nebenklägerin angeschlossen, so gilt die Niederschlagungsbestimmung des § 6 GKG. auch für die bei ihr erwachsenen Kosten. †)

Der N. hat auf Grund § 80 TabStG. die Einziehung der bei den Angekl. beschlagnahmten, nicht vorschriftsmäßig behandelten tabaksteuerpflichtigen Erzeugnisse verfügt, hierbei aber verfahrenslich angenommen, die von der Steuerbehörde beschlagnahmten Tabakerzeugnisse seien von der letzteren sämtlich dem Gericht überliefert worden. Er hatte infolgedessen die Einziehung auf die bei Gericht befindlichen Waren beschränkt. Tatsächlich hatte die Steuerbehörde dem Gericht nur einen Teil der nach dem Befehle der Einziehung unterliegenden, bei den Angekl. beschlagnahmten Tabakerzeugnisse überandt. Das Hauptzollamt Klauen legte deshalb (als Nebenkl.) in diesem Punkte gegen das Urteil des N. Berufung ein. Die Angekl. widersprachen dem Antrage auf Erweiterung der Einziehung nicht, beantragten jedoch die Kosten des Berufungsverfahrens der Staatskasse aufzuerlegen. Durch das angef. Urteil verfügte das BG. die Erweiterung der Einziehung und erlegte die Kosten der Berufung der Staatskasse auf. In den Urteilsgründen ist hierzu ausgeführt: „Ungeachtet der Tatsache, daß im § 473 StPD. mit klaren Worten gesagt ist, daß nur die Kosten eines zurückgenommenen oder erfolglos eingelegten Rechtsmittels denjenigen treffen, der es eingelegt hat, so daß in Beachtung der angezogenen Vorschrift die Angekl. mit den Kosten des Rechtsmittels zu belasten wären, hat das BG. gleichwohl der Staatskasse die Kosten des Rechtsmittels auferlegt, indem es dabei berücksichtigt hat, daß es der Billigkeit entspreche, wenn die Angekl. mit diesen Kosten verschont werden, weil es nicht ihre Schuld ist, daß nicht bereits der N. diejenigen Zigarrenposten einzog, deren Einziehung das Hauptzollamt als Nebenkl. erst im zweiten Rechtszuge erreicht hat. Und wenn das BG. die Kosten des Rechtsmittels der Staatskasse auferlegt hat und nicht etwa dem Reichsfiskus, so ist es hierin der Entsch. RGSt. 57, 255 gefolgt.“

Die StA. hat gegen die Kostenentsch. Rev. eingelegt.

Die Rev. würde begründet sein, wenn lediglich die Kostenvorschriften der Strafprozessordnung in Betracht kämen. Die Begründung, die das BG. seiner Kostenentsch. gegeben hat, ist offenbar unhaltbar. Nach der StPD. (§§ 465 ff.) richtet sich die Kostenpflicht mit wenigen, hier nicht einschlagenden Ausnahmen (z. B. in § 467 Abs. 1) ausschließlich nach dem prozessualen Erfolge oder Mißerfolge der Beteiligten, nicht nach deren Schuld an der Entstehung der Kosten oder nach der Billigkeit.

Die Entsch. des BG. wird jedoch getragen durch § 6 GKG. in dessen durch das Gef. v. 21. Dez. 1922 (RGBl. 1923, 1) eingeführten Fassung (die neueste, gleichlautende Fassung i. im RGBl. 1927, 152).

Der Eingang des § 6 GKG. lautete vor dem Gef. v. 21. Dez. 1922: „Die Gerichte sind befugt, Gebühren, welche durch eine unrichtige Behandlung der Sache ohne Schuld der Beteiligten entstanden sind, niederschlagen.“ Jetzt ist bestimmt: „Gebühren und Auslagen, die bei richtiger Behandlung der Sache nicht entstanden wären, sind niederschlagen.“ Hier von stammen die Worte „sind niederschlagen“ vom R. Die im übrigen unverändert angenommene Regierungsvorlage enthielt statt ihrer die Wendung „können niederschlagen werden“ (Verh. d. R., I. Wahlper. 1920, Bd. 375,

Anl. zu den Sten. Ber. Nr. 5301, Bd. 376, dgl. Nr. 5433, Bd. 357, Sten. Ber. S. 9395).

Im vorl. Falle würden i. S. § 6 GKG. bei richtiger Behandlung der Sache die Kosten des Berufungsverfahrens nicht entstanden sein. Es handelt sich hier nicht um abweichende Meinungen der Instanzen in zweifelhaften Tat- oder Rechtsfragen, wobei von einer Nichtigkeit oder Unrichtigkeit der Behandlung der Sache i. S. § 6 GKG. nicht gesprochen werden könnte, sondern um ein offenes Versehen des N. und damit um eine unzweifelhaft unrichtige Behandlung der Sache i. S. § 6 GKG. (vgl. Begr. zur a. F. des GKG. z. B. in Pfafferoth's Gerichtskostenwesen, 9. Aufl., bei § 6 und die Entsch. des BayObStG. v. 24. Okt. 1910: Recht 1910 Nr. 4172).

Hiernach steht fest, daß die bei Gericht entstandenen Kosten (Gebühren und Auslagen) des Berufungsverfahrens niedergeschlagen werden mußten. Dies ist sachlich nichts anderes, als daß diese Kosten der Staatskasse auferlegt werden mußten. Die vom R. veranlaßte Neuerung, die die Niederschlagung nicht mehr in das Ermessen der Wehörde stellt, sondern zwingend vorschreibt, enthält einen unmittelbaren Eingriff in das sachliche Kostenrecht der StPD. Wenn, wie es hier der Fall war, dem Gerichte, das über die Kostenpflicht zu entscheiden hat, der die Niederschlagung nach § 6 GKG. erfordernde Tatbestand vorliegt, muß es in seinem Urteile auf diese Niederschlagung erkennen. Eine andere Frage ist es, ob und unter welchen näheren Voraussetzungen etwa dann, wenn im Urteile die Entsch. über die Niederschlagung unterblieben ist, diese Entsch. im Beschlußwege nachgeholt werden kann, wofür insbes. die freie Behandlung des Niederschlagungsverfahrens in § 6 Abs. 2 GKG. spricht. Im vorl. Falle bildete aber infolge des Antrags der Angekl. auf Befragung der Staatskasse mit den Kosten des Berufungsverfahrens die auf die unrichtige Sachbehandlung durch das Gericht begründete Kostenpflicht der Staatskasse einen wesentlichen Verhandlungs- und Entscheidungsgegenstand, bei dem das Gericht den § 6 GKG. mit anwenden mußte. Übrigens ist bereits während der Geltungsdauer der a. F. des § 6 GKG. die damals ins Ermessen des Gerichts gestellte Niederschlagung von Gebühren gelegentlich im Urteile ausgesprochen worden, z. B. vom RG. in den Urteilen JW. 1896, 510<sup>55</sup> und RWSt. 46, 59).

Erweist sich hiernach die im BU. ausgesprochene Befragung der Staatskasse mit den Kosten der Berufung hinsichtlich der gerichtlichen Kosten ohne weiteres als gerechtfertigt, so soll noch erörtert werden, was hinsichtlich der durch die Berufung verursachten notwendigen Auslagen des Hauptzollamts als Nebenkl. zu gelten hat. Das BU., das vom Hauptzollamt nicht angefochten worden ist, hat diesem insoweit keinen Erstattungsanspruch zuerkannt. Ein solcher ergibt sich auch nicht als gesetzliche Folge des Urteilspruchs, und zwar weder nach §§ 397, 471 StPD., noch nach § 441 RAbgD., wonach die notwendigen Auslagen des FinA., wenn das gerichtliche Verfahren mit einer Verurteilung schließt, zu den Kosten des Verfahrens gehören. Denn das BG. hat die Angekl. nicht, was die Voraussetzung jener gesetzlichen Pflicht zur Auslagenerstattung bildet, zur Tragung der Kosten des Berufungsverfahrens verurteilt (vgl. Löwe-Rosenberg, StPD., 17. Aufl., Anm. 2, 3 zu § 471 und Anm. 4, a, e zu § 397). Diese Stellungnahme des BG. hinsichtlich der notwendigen Auslagen des Hauptzollamts ist aber — dahingestellt, ob sie auf die lediglich von der Staatsanwaltschaft eingelegte Revision überhaupt nachgeprüft werden kann — gleichfalls auf Grund von § 6 GKG. gerechtfertigt. Nach feststehender Rpr. (s. RGSt. 42, 178; 46, 59; 48, 341; 57, 255) erfordert die Beurteilung der Nebenklägerstellung der Finanzbehörden die Beachtung ihrer behördlichen Eigenschaft und der von ihnen als Nebenkl. kraft Amtspflicht zu betätigenden Wahrnehmung staatlicher Interessen, namentlich des auch von der StA. wahrzunehmenden, durch die Finanzbehörden wegen ihrer besonderen Fachkenntnis in gewisser Hinsicht besser wahrnehmbaren allgemeinen-staatlichen Strafverfolgungsinteresses. Dies rechtfertigt es, die infolge ihrer Nebenklägerstellung bei ihnen entstandenen Kosten den bei Gericht erwachsenen gleich zu behandeln, wie denn § 441 RAbgD. die Gleichstellung für den Fall der Verurteilung des Angekl. ausdrücklich bestimmt. Die bei ihnen als staatlichen Behörden infolge unrichtiger Sachbehandlung durch die gleichfalls staatlichen Strafbehörden erwachsenen Kosten werden daher ebenso von der Niederschlagungsbestimmung in § 6 GKG. getroffen,

Zu 7. Der Entsch. ist alleseitig beizustimmen. Sie steht nicht im Widerspruch zu § 473 StPD., sondern findet in glücklicher und dem Rechtsgefühl entsprechender Weise die Lösung für einen dort nicht vorgesehenen eigenartigen Fall. Wenn dort nur bestimmt ist, daß die Kosten und evtl. auch die dem Beschuldigten erwachsenen notwendigen Auslagen der Staatskasse aufzuerlegen sind, falls die Staatsanwaltschaft bzw. eine Behörde als Nebenkl. ein Rechtsmittel erfolglos einlegt oder zurücknimmt, so ist daraus nicht Argumento e contrario zu folgern, daß nur in solchen Fällen die Staatskasse mit den Kosten belastet werden kann, vielmehr bleibt neben den, im § 473 vorgesehenen Fällen Raum für die Anwendung des § 6 GKG. Auch diese Entsch. hat durch das Gericht zu erfolgen (§ 6

Abs. 2 zit.), und zwar je nach der Entscheidungsform, in welcher die Hauptsache erledigt wird, durch Urteil, Strafbefehl oder Beschluß (§ 464 StPD.), hier also durch Urteil. Eine gewisse formale Schwierigkeit entsteht nur für die Tenorierung des Urteils, welche im Regelfalle dahin zu lauten pflegt, daß die Kosten entweder einem Prozeßbeteiligten oder der Staatskasse „aufgelegt“ werden. Aber dies ist keine sakrosankte Form, § 464 StPD. verlangt nur, daß die Entsch. darüber, von wem die Kosten des Verfahrens zu tragen sind, „Bestimmung treffen“ muß, und die Bestimmung der „Niederschlagung“ der Kosten ist sachlich mit deren Auferlegung auf die Staatskasse identisch.

JR. Dr. M a m r o t h, Breslau.

wie die entsprechenden gerichtlichen Kosten. Dies muß um so mehr gelten, als auch die AbgD. in ihrem § 295 eine dem § 6 GKG. ähnliche Bestimmung enthält, wonach im Besteuerungsverfahren die Rechtsmittelbehörde von Erhebung von Kosten, die durch unrichtige Behandlung der Sache ohne Schuld der Beteiligten entstanden sind, ganz oder zum Teil absehen kann. Daß infolge des verfassungsrechtlichen Wesens des Deutschen Reiches die Kosten des Gerichts aus der Kasse des Landes, die Kosten der Finanzbehörden aber aus der Reichskasse zu bestreiten sind, kann angesichts der engen gesetzlichen Verbindung der beiderseitigen Behörden zur Erreichung ineinandergreifender Zwecke, bei deren Vorfolgung ohnehin beide Teile stets Kosten aufwenden müssen, für die hier in Betracht kommende Frage keinen Unterschied begründen.

(DVG. Dresden, 2. StS., Urt. v. 21. Febr. 1928, 2 Ost 300/27.)

Mitgeteilt von OStA. Dr. Alf. Weber, Dresden.

## Essen.

### Amtsgericht.

1. Art. 1 LohnbeschlagG. von 1928. Bei der Berechnung des pfandfreien Lohnes sind Steuern und soziale Abgaben nicht in Abzug zu bringen.

Die Beantwortung der hier zur Entscheidung stehenden Frage hing davon ab, ob die Steuern und Sozialabgaben dem „Arbeits- und Dienstlohn“ i. S. des LohnbeschlagG. hinzuzurechnen sind oder nicht. Unter Arbeitslohn ist nach § 3 BeschlagG. jeder Vermögensanteil zu verstehen, soweit er nicht als Ersatz für aufgewendetes Material oder gehabte Auslagen gezahlt wird, also alles, was der Schuldner sich erarbeitet hat. Zur Feststellung des Lohnes — und zwar des Gesamtbetrages — werden alle Arten und Teile der Vergütung zusammengezählt. (Meyer, Lohnbeschlagnahme 4. Aufl. S. 68). Auch derjenige Teil des erarbeiteten Lohnes, welcher nicht bar zur Auszahlung gelangt, bleibt demnach Vergütung im oben erwähnten Sinne. Daß dies auch die Ansicht des Gesetzgebers ist, ergibt sich daraus, daß im Kranken- und im Invalidenversicherungsgesetz die von den Arbeitgebern zurückzuzahlenden Beträge als „Lohnbezüge“ bezeichnet werden (§ 53 Abs. 3 VVG., § 142 Abs. 4 IVVG.). Sie bilden also einen Abzug vom Lohne und somit einen Teil des Lohnes.

Wie die bisher ergangenen Gesetze, so verabsäumt es auch das weitere Ges. über Lohnbeschlag v. 27. Febr. 1928, Bestimmungen darüber zu treffen, ob die oben erwähnten Abgaben, die nicht zur Auszahlung gelangen, bei Berechnung des pfandfreien Betrages abzuziehen sind oder nicht.

Nach der Ansicht des erk. Gerichts kann es keinem Zweifel unterliegen, daß Steuern und soziale Abgaben bei Ermittlung des pfandfreien Betrages zuvor nicht in Abzug zu bringen sind. Art. 1 des Ges. von 1928 besagt, daß der „Arbeits- und Dienstlohn“ bis zur Summe von 45 RM wöchentlich der Pfändung nicht unterworfen sei. Dieser Gesetzesbestimmung gegenüber erscheint es insbes. im Hinblick auf das oben Gesagte unbegründet, die Steuern und sozialen Abgaben bei Berechnung des Gesamtlohnes zuvor in Abzug zu bringen; daß der Schuldner zur Leistung dieser Abgaben gesetzlich verpflichtet ist, ändert daran nichts. Der Gesetzgeber hat, um die wirtschaftliche Existenz des von seinen Gläubigern bedrängten Schuldners zu sichern, eine feste Summe bestimmt, die dem Schuldner von seinem Lohne pfandfrei bleiben soll. Diese festgesetzte Summe hat der Gesetzgeber allgemein ohne Rücksicht auf die Lebensstellung und Bedürfnisse des einzelnen für angemessen und hinreichend erachtet. Der Schuldner bezieht seinen „Freizeit“ zur Bestreitung seines Lebensunterhalts und dazu gehört, wie bei jedem Menschen, auch der Aufwand für Steuern und Versicherungen. Es liegt daher keinerlei Veranlassung vor, vor Feststellung des pfandfreien Betrages irgendwelche Abzüge zu machen, insbes. da der Schuldner aus diesen Abzügen vielfach — so bei der Kranken- oder Invalidenversicherung — Vorteile zieht (s. dazu auch Meyer, Lohnbeschlagnahme Aufl. 1927 S. 61).

Das erk. Gericht hat auch folgende Gesichtspunkte berücksichtigen müssen:

Nach Ansicht des Gesetzgebers soll das freibleibende Existenzminimum zum Unterhalte ausreichen, es soll also auch Ernährung, Kleidung, Wohnung und sonstige Gegenstände des täglichen Bedarfs umfassen. Dem Gläubiger einer auf diese Gegenstände des täglichen Bedarfs sich erstreckenden Forderung würde man aber die zwangsweise Beitreibung unmöglich machen, würde, wie auch im vorl. Falle, der Abzug der Steuern und sozialen Lasten vor Berechnung des pfandfreien Betrages erfolgen und ein Überschuß nicht erzielt werden.

Bei einem Verdienste, der die pfandfreie Grenze von 195 RM im Monat nicht erreicht, würden zudem ohne weiteres die Steuern und Sozialabgaben zum Abzug gelangen.

(VG. Essen, Urt. v. 13. Mai 1928, 18 M 3281/28.)

## B. Arbeitsgerichte.

### Reichsarbeitsgericht.

Berichtet von Rechtsanwält Dr. Baum, Berlin und Rechtsanwält Dr. Oppermann, Baugen.

1. §§ 6a, 2, 4 ArbZVD. Bindende Regelung der Mehrarbeitszeitvergütung durch den Schlichter kommt für die Fälle der Arbeitsbereitschaft und der Vor- und Abschlußarbeiten (§§ 2, 4 ArbZVD.) nicht in Frage.

Die Kl. sind als Kranenführer im Expeditionsbetriebe der Bekl. beschäftigt. Auf ihr Arbeitsvertragsverhältnis findet der zwischen dem Südwestdeutschen Arbeitgeberverband der Transport-, Handels- und Verkehrsgewerbe und dem Zentralverband der Maschinen- und Heizer, Geschäftsstelle Frankfurt a. M., abgeschlossene Manteltarifvertrag v. 3. Febr. 1922 und die zwischen den gleichen Organisationen geschlossene tarifliche Vereinbarung v. 8. Febr. 1924 Anwendung. Die letztere Vereinbarung ist im Juni 1927 seitens der Arbeitnehmerorganisationen gekündigt. Die Parteien sind darüber einig, daß der Manteltarifvertrag und die Vereinbarung zum mindesten noch insoweit Geltung in den Einzelarbeitsverträgen haben, als sie eine über acht Stunden hinausgehende tägliche Arbeitszeit zulassen. Da die Tarifparteien sich zum 1. Juni 1927 über die Höhe der Überstundenvergütung nicht einigen konnten, traf der Schlichter für den Bezirk Hessen-Rhassau durch Spruch v. 27. Juli 1927 auf Grund des § 6a Abs. 3 ArbZVD. eine bindende Regelung, durch welche in Ziff. 1 für die 49.—51. Wochenstunde und für die 52.—54. Wochenstunde bestimmte Zuschläge festgesetzt sind, soweit in der ArbZVD. Ausnahmen nicht besonders festgelegt sind;

in Ziff. 2 von der 55. Wochenstunde ab die Bestimmungen des Manteltarifvertrages für maßgebend erklärt werden;

in Ziff. 3 diese Regelung als v. 1. Juli 1927 gültig bezeichnet und

in Ziff. 4 folgendes bestimmt wird: „Für die Zeit vor dem 1. Juli 1927 ist den in Betracht kommenden Leuten, die wöchentlich 52—54 Arbeitsstunden gearbeitet haben, eine Pauschalvergütung von 4 M und denjenigen, die 49—51 Wochenstunden gearbeitet haben, eine Pauschalvergütung von 2 M zu bezahlen.“

Zu einer zwischen den oben bezeichneten Arbeitgeber- und Arbeitnehmerorganisationen, denen die Parteien angehören, geschlossenen Tarifvereinbarung v. 12. Aug. 1927 ist mit Wirkung v. 30. April 1927 ab der Wochenlohn für die Kranenführer bei 48stündiger Arbeitszeit auf 52 RM pro Woche festgelegt und ferner bestimmt, daß für die Mehrarbeit über 48 Stunden pro Woche die Bestimmungen der bindenden Entsch. des Schlichters gelten sollen.

Die Kl., welche in der Zeit vor dem 1. Juli 1927 52—54 Wochenstunden gearbeitet haben, beanspruchen die in Nr. 4 der Entsch. des Schlichters v. 27. Juli 1927 festgesetzte Pauschalvergütung von je 4 RM.

Das ArbG. hat die Klage abgewiesen und auf eine von der Bekl. erhobene Widerklage festgestellt, daß für die Zeit v. 1. Juli 1927 bis zum Tage der Urteilsverkündung erster Instanz die Kl. keinen Anspruch auf Zuschläge für die Mehrarbeit über 48—54 Stunden pro Woche haben.

Die Berufung ist zurückgewiesen, die Rev. hatte keinen Erfolg.

Das VG. hat festgestellt, daß die von den Kl. sowohl vor dem 1. Juli 1927 als auch nach diesem Zeitpunkt bis zum Erlasse des Urteils gemachten Überstunden zum Be- und Entladen von Eisenbahnwaggons der Reichsbahn und der städtischen Hafensbahn und zum Be- und Entladen von Schiffen im Frankfurter Hafen geleistet und daß die in den Überstunden geleisteten Arbeiten zur Innehaltung der durch die WerkD. und das SchiffG. festgesetzten Ladefristen notwendig gewesen sind. Auf Grund dieser tatsächlichen Feststellungen hat es angenommen, daß die von den Kl. geleistete Mehrarbeit unter § 4 Nr. 3 ArbZVD. falle und daher ein Anspruch der Kl. auf Mehrarbeitsvergütung nach § 6a ArbZVD. nicht bestehe. Es hat hierbei erwogen, daß der Schlichter nur über die Höhe der Mehrarbeitsvergütung, nicht auch darüber, ob wegen Vorliegens der Voraussetzungen des § 4 ArbZVD. Anspruch auf Mehrarbeitsvergütung nicht begründet sei, durch die Entsch. v. 27. Juli 1927 habe entschieden wollen und entschieden habe, daß er zu einer weitergehenden Entsch. mangels Vorliegens eines Antrags auch gar nicht befugt gewesen sei.

Die Ausführungen des VG. lassen einen Rechtsirrtum in der Anwendung der Bestimmungen sowohl der ArbZVD. als auch der durch die Tarifvereinbarung v. 12. Aug. 1927 ausdrücklich in bezug genommenen Entsch. des Schlichters v. 27. Juli 1927 nicht erkennen. Da nach den Feststellungen des VG. die von den Kl. geleistete Mehrarbeit, soweit sie für den vorl. Rechtsstreit in Frage kommt, nämlich die Mehrarbeit in 52—54stündiger wöchentlicher Arbeitszeit, beim Be- und Entladen von Schiffen im Hafen und beim Be- und Entladen von Eisenbahnwagen zur Innehaltung der gesetzlichen Ladefristen notwendig war, war diese Überschreitung der für den Gesamtbetrieb zulässigen Dauer der Arbeitszeit nach § 4

ArbZWD. zulässig. Der dem Arbeitnehmer nach § 6a Abs. 1 ArbZWD. an sich zustehende Anspruch auf Mehrarbeitsvergütung besteht daher nach Satz 2 des Abs. 1 nicht. Ohne Rechtsirrtum ist aber das BG. davon ausgegangen, daß der Schlichter in der Entsch. v. 27. Juli 1927 für die Zeit nach dem 1. Juli 1927 als Mehrvergütung einen Zuschlag zum tariflichen Stundenlohn und für die Zeit vor dem 1. Juli 1927 als Mehrarbeitsvergütung einen Zuschlag in Gestalt eines Pauschquantums nur insoweit hat festsetzen wollen und festgesetzt hat, als überhaupt ein Anspruch auf Mehrvergütung nach § 6a Abs. 1 ArbZWD. besteht, daß er also lediglich über die Höhe der Mehrvergütung eine Entsch. getroffen hat. Dadurch, daß die Tarifvertragsparteien in der Vereinbarung vom 12. Aug. 1927 für die Bezahlung der Mehrarbeit über 48 Stunden hinaus die Bestimmungen dieser Entsch. des Schlichters als maßgebend erklärt haben, hat die Rechtslage eine Änderung nicht erfahren. Die Auffassung der Rev., aus einem Vergleich der Nr. 1 mit Nr. 4 der Entsch. des Schlichters ergebe sich, daß die in der ArbZWD. festgelegten Ausnahmen für die in Ziff. 4 erfolgte Festsetzung des Pauschquantums vor dem 1. Juli 1927 nicht in Betracht zu ziehen seien, ist nicht gerechtfertigt. Es handelt sich dabei offenbar um eine ungenaue Redaktion des Wortlauts der Entsch., durch die entspr. der dem Schlichter durch § 6a Abs. 3 ArbZWD. verliehenen Befugnis die Bezahlung der Mehrvergütung für die über 48 Stunden hinaus geleistete Arbeit sowohl für die Zeit nach als auch für die Zeit vor dem 1. Juli 1927 hat geregelt werden sollen, sofern nicht die ArbZWD. besondere Ausnahmefälle festgelegt hatte, in denen ein Anspruch auf Mehrarbeitsvergütung nicht bestand.

(ArbZG., Art. v. 9. Mai 1928, RAG 14/28.)

\*

2. §§ 6a, 15 ArbZWD. v. 14. April 1927; Art. III ArbZWD. v. 23. Nov. 1918. Die Bestimmungen der ArbZWD. über den Mehrarbeitszuschlag gelten auch für das Verkehrsgewerbe. Der Schlichter ist nicht befugt, eine Regelung zu treffen, wonach der Arbeitnehmer für gewisse Mehrarbeitsstunden keinen Zuschlag erhält. Ein diese Grenze überschreitender Spruch des Schlichters bindet das Gericht nicht. †)

Die Bekl. betreibt die gewerbsmäßige Beförderung von Gütern. Die Kl. sind bei ihr als Transportarbeiter (Zuhrlaute) beschäftigt. Sie verlangen für die in der Zeit v. 1. Juli bis 22. Aug. 1927 über die regelmäßige Arbeitszeit von acht Stunden hinaus geleistete Mehrarbeit auf Grund des § 6a ArbZWD. i. d. Fass. der Bek. v. 14. April 1927 (RWB. I, 110) — ArbZWD. — den gesetzlichen Zuschlag von 25% in Höhe von insgesamt 120,29 *R.M.* Die Bekl. vertritt den Standpunkt, daß einmal die ArbZWD. auf das Transportgewerbe keine Anwendung finde, und daß ferner der Schlichter für Württemberg und Hohenzollern durch Spruch v. 7. Sept. 1927 die Fortdauer der Bestimmungen des TarVertr. für das württembergische Transportgewerbe v. 8. Dez. 1924 über die Bezahlung von Überstunden auch für die Zeit nach dem 1. Juli 1927 angeordnet habe und daß hiernach der Anspruch der Kl. nicht berechtigt sei.

Die von den Kl. auf Zahlung von 120,29 *R.M.* erhobene Klage, ist durch Urteil des ArbZG. abgewiesen. Auf die Berufung der Kl. hat das ArbZG. die Bekl. nach Klageantrag verurteilt.

Die Revision der Bekl. ist zurückgewiesen.

I. Die von der Bekl. vertretene Auffassung, daß infolge der sich aus § 1, 14 Abs. 1 ArbZWD. n. F. ergebenden Aufrechterhaltung des Art. III ArbZWD. v. 23. Nov. und 17. Dez. 1918 die gesamten durch das BGef. zur Abänderung der ArbZWD. v. 14. April 1927 (RWB. I, 109) der alten ArbZWD. angefügten Bestimmungen, also auch die des § 6a, keine Anwendung fänden, ist nicht zu billigen. Der Art. III bezog sich in der ArbZWD. v. 23. Nov. und 17. Dez. 1918 auf die vorstehenden Vorschriften, d. h. auf den nunmehr aufgehobenen Art. II, in welchem der Grundsatz des achtstündigen Arbeitstages ausgesprochen war. Wenn er nunmehr nach Fortfall des Art. II aufrechterhalten bzw. wieder in Kraft gesetzt ist, so kann er sich nach der ganzen Stellung des Artikels im System der ArbZWD. in der jetzt geltenden Fassung auch nur auf die aus dem Art. II in den § 1 übernommene grundsätzliche Festlegung des achtstündigen Arbeitstages beziehen; seine Bedeutung ist darin

zu erblicken, daß im Verkehrsgewerbe allgemeine Ausnahmen von der im § 1 ArbZWD. erfolgten grundsätzlichen Festlegung des achtstündigen Arbeitstages vereinbart werden können, soweit solche Ausnahmen erforderlich und durch die Zeitverhältnisse bedingt sind. Für die Annahme aber, daß der § 6a, welcher dem Arbeitnehmer grundsätzlich den Anspruch auf Mehrvergütung auf die über acht Stunden täglich hinaus geleistete Arbeitszeit gewährt, auf die in Art. III ArbZWD. bezeichneten Unternehmungen keine Anwendung finden sollte, bietet das Gesetz keine Handhabe. Es ist auch, wie das BG. mit Recht hervorhebt, kein innerer Grund ersichtlich, welcher den Gesetzgeber dazu hätte veranlassen sollen, das Verkehrsgewerbe von diesem Grundsatz auszunehmen. Es kann deshalb die Auffassung des BG., daß § 6a ArbZWD. auch auf die Arbeitsverhältnisse der Parteien Anwendung finde, nur gebilligt werden.

II. Nach § 6a Abs. 1 ArbZWD. haben die Arbeitnehmer für die über die Grenzen des § 1 Satz 2 u. 3 hinausgehende Arbeitszeit Anspruch auf eine angemessene Vergütung über den Lohn für die regelmäßige Arbeitszeit hinaus. Im Abs. 2 ist angeordnet, daß als angemessene Vergütung ein Zuschlag von 25% zu gelten hat, sofern nicht die Beteiligten eine andere Regelung vereinbaren oder besondere Umstände eine solche rechtfertigen. Nach Abs. 3 trifft der Schlichter auf Antrag eine bindende Regelung, wenn zwischen gesamtvertragsfähigen Parteien Streit über die Form, die Höhe oder die Art der Berechnung der Vergütung entsteht. In einem solchen Streit hat der Schlichter für Württemberg und Hohenzollern die Entsch. v. 7. Sept. 1927 dahin getroffen, daß bis zum Ablauf des TarVertr. v. 8. Dez. 1924 im württembergischen Transportgewerbe dessen Bestimmungen über die Bezahlung der Überstunden maßgebend bleiben sollten. Daß der Schlichter durch diese Entsch. eine bindende Regelung i. S. § 6a Abs. 3 ArbZWD. hat treffen wollen und auch getroffen hat, kann nach dem Wortlaut der Entsch. nicht zweifelhaft sein. Nach § 4 TarVertr. v. 8. Dez. 1924 werden Überstunden, die über die 54stündige wöchentliche Arbeitszeit geleistet werden, mit ein Zehntel des jeweiligen Stundenlohnes vergütet. Nach den vom BG. getroffenen Feststellungen ist die im Anhang des TarVertr. erfolgte Lohnberechnung auf Stundenlöhnen aufgebaut, so daß für die über die 48-Stunden-Woche hinausgehenden 6 Stunden der 54stündigen wöchentlichen Arbeitszeit nicht mehr gezahlt wird als für die innerhalb der 48-Stunden-Woche liegenden Arbeitsstunden. Indem also der Schlichter die Fortdauer dieser tariflichen Regelung auch nach dem 1. Juli 1927 angeordnet hat, erhielt der Arbeitnehmer für die die regelmäßige Arbeitszeit von 8 Stunden überschreitende 9. Stunde tatsächlich keine Mehrvergütung, sondern nur den normalen, bei einer Wochenarbeitszeit von 48 Stunden auf die einzelne Arbeitsstunde entfallenden Teil des Wochenlohnes. Das BG. hat diese Regelung der Mehrarbeitsvergütung als über den Rahmen der dem Schlichter durch § 6a Abs. 3 ArbZWD. zugewiesenen Aufgabe hinausgehend und daher als nichtig erachtet. Die Revision bekämpft diese Auffassung, indem sie ausführt, daß ebenso, wie die Gesamtvertragsparteien vereinbaren könnten, es solle für bestimmte Überstunden ein besonderer Zuschlag nicht gewährt werden, dies auch seitens des Schlichters durch die an Stelle der Gesamtvereinbarung tretende Entsch. geschehen könne. Die Auffassung der Revision kann nicht als berechtigt anerkannt werden. Ob überhaupt durch Vereinbarung der gesamtvertragsfähigen Parteien eine Regelung hinsichtlich der Mehrvergütung dahin würde getroffen werden können, daß beispielsweise die 9. Arbeitsstunde mit dem Normalstundenlohn bezahlt und erst von der 10. Stunde ab eine Mehrvergütung zu gewährt sei, oder ob nicht vielmehr auch die gesamtvertragsfähige Partei eine Vereinbarung nur hinsichtlich der Form, der Höhe oder der Art der Berechnung der Mehrvergütung zu treffen befugt ist, kann dahingestellt bleiben. Auf jeden Fall ist aber der Schlichter nicht für befugt zu erachten, eine Änderung zu treffen, welche darauf hinausläuft, daß der Arbeitnehmer für gewisse Überstunden überhaupt keine Mehrarbeitsvergütung erhält; denn durch den Abs. 3 des § 6a ist dem Schlichter, abgesehen von den hier nicht in Betracht kommenden Fällen des Satz 2, ausdrücklich die Aufgabe der bindenden Regelung nur in dem in Satz 1 umschriebenen Rahmen, also nur hinsichtlich der Form, der Höhe und der Art der Berechnung der Mehrvergütung zugewiesen. Der Spruch des Schlichters auf Grund des Abs. 3 ist an sich für das Gericht bindend (vgl. auch § 15

Zu 2. Soweit die Entsch. die Anwendbarkeit der ArbZWD. auf das Verkehrsgewerbe ausspricht, ist hierzu nichts zu bemerken. Bedenklich ist die Entsch. dagegen, soweit sie die Nichtigkeit der bindenden Regelung des Schlichters daraus folgert, daß ein Überstundenlohn nicht vorgesehen ist. Denn die Regelung der Höhe des Überstundenlohnes kann auch eine Regelung umfassen, wonach diese Höhe auf Null anzusehen ist. Daß der Satz von 25% nur ein allgemeiner Richtliniensatz sein soll, von dem im Einzelfall beliebig abgegangen werden kann und in der Praxis sehr häufig abgegangen wird, ist unzweifelhaft. Es wäre aber ein kaum auszudenkenbarer Formalismus, wenn diese Höhe etwa auf 1 Pfennig pro Stunde angelegt werden könnte, damit überhaupt eine Regelung der Höhe vorliegt, nicht aber auf Null. Will das ArbZG. tatsächlich mit seiner Entsch. einem solchen Formalismus des Rechts das Wort reden?

Oder will es für sich die Prüfung in Anspruch nehmen, ob in jedem einzelnen Falle die vom Schlichter in der bindenden Regelung festgesetzte Lohnhöhe angemessen war? Das letztere ist doch wohl indiskutabel, da diese Regelung dem pflichtgemäßen Ermessen des Schlichters als Verwaltungsbehörde überlassen und der gerichtlichen Nachprüfung entzogen ist. So muß man zu dem Ergebnis kommen, daß die vorl. Entsch. verfehlt ist, und daß dem Schlichter bei der bindenden Regelung der Höhe des Überstundenlohnes nach § 6a ArbZWD. die Kompetenz zuzutreten muß, diese Höhe in jeder ihm angemessenen erscheinenden Weise zu bestimmen, also auch auf Null, ohne daß die Möglichkeit gerichtlicher Nachprüfung besteht, soweit nicht Ermessensmißbrauch oder Ermessensabirrung vorliegt.

Prof. Dr. Walter Raschel, Berlin.

ArbZB. i. Verb. m. Art. 1 der Ergänzung der Ausf. Best. des RM. v. 29. April 1927 [RWB. I, 114] zu § 6a), jedoch nur, insoweit sich der Spruch innerhalb der Grenzen der gesetzlichen Zuständigkeit hält. Diese Grenzen hat, wie das BG. mit Recht angenommen hat, der Schlichter im vorl. Falle überschritten. Das BG. hat daher mit Recht den Spruch als nichtig erachtet und den Kl. den Klageanspruch zuerkannt, nachdem es festgestellt hat, daß besondere Umstände, welche eine Abweichung von dem Satz des Abs. 2 des § 6a ArbZB. rechtfertigten, nicht vorliegen.

(R. ArbZB., Art. v. 28. März 1928, RAG 107/27.) [B.]

## C. Verwaltungsbehörden und Verwaltungsgerichte.

### I. Recht.

#### Reichsfinanzhof.

Bericht von Senatspräf. Dr. G. Struß, Reichsfinanzrat Dr. Voethe, Reichsfinanzrat Art u. Reichsfinanzrat Dr. Gg. Schmauser, München. [ $\times$  Wird in der amtlichen Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs abgedruckt.]

#### I. Gutachten.

1. §§ 7 Abs. 2 Nr. 1 u. 2, 11 Abs. 1, 12, 13, 37 Abs. 2 Nr. 1 u. 3, 38 Abs. 2, 83 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 4, 85 Abs. 2, 87 EinkStG.; § 36 KapVerkStG.; § 607 BGB.; § 5 KAbgD. Steuerpflichtigkeit des Mehrbetrags der Rückzahlung gegenüber dem Ausgabekurse bei Teilschuldverschreibungen. f)

Eine Reihe von Kreditnehmern hat in den letzten Wochen Schatzanweisungen ausgegeben, die niedrig verzinslich, jedoch bereits nach wenigen Jahren mit einem erheblichen Aufgeld rückzahlbar sind. Daß es sich um Anleihen i. S. § 37 Abs. 1 Nr. 3, § 83 Abs. 1 Nr. 3 EinkStG. handelt, wird von keiner Seite in Zweifel gezogen. Unter anderem hat eine Stadtgemeinde eine zu 5% verzinsliche Anleihe zum Kurse von 95,25 unter der Bedingung aufgenommen, daß die Rückzahlung i. J. 1933 zu 110 erfolgen soll. In der Öffentlichkeit ist vielfach die Meinung verbreitet, daß bei diesen Emissionen der Besitzer der Schuldverschreibungen Steuer sparen kann. Der RM. hat demgegenüber folgendes ausgeführt:

„Ich kann mich der Auffassung, daß dieser neue Anleihetyp zu einer Steuerersparnis führt, nicht anschließen. In derartigen Fällen ist festzustellen, welchen Zweck der Unterschied zwischen dem Ausgabekurs und dem Rückzahlungskurs hat. Ist der Unterschied ein Entgelt für die Überlassung des Kapitals, so unterliegt er der EinkSt. und dem Steuerabzug vom Kapitalertrag. Denn es handelt sich hier um besondere Entgelte, die neben Kapitalerträgen oder an deren Stelle gewährt werden (zu vgl. § 37 Abs. 2 Nr. 1 und § 83 Abs. 4 EinkStG.). Soweit dagegen ein Aufgeld nicht ein Entgelt für die Überlassung des Kapitals darstellt, sondern z. B. dazu dient, einen Ausgleich für ein besonderes Risiko zu gewähren, und sich innerhalb des hierfür üblichen und angemessenen Rahmens hält, dürfte der Steuerabzug vom Kapitalertrag nicht vorzunehmen sein. Ob das Entgelt bei der Einkommensteuerveranlagung heranzuziehen ist, wird regelmäßig davon abhängen, ob in dem betreffenden Falle der Gewinn (§ 7 Abs. 2 Nr. 1, §§ 12, 13 EinkStG.) oder der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben als Einkommen gilt (§ 7 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG.).“

Der Senat tritt der Ansicht des RM. im wesentlichen bei. Die Schuldverschreibungen sind allerdings nicht Schuldurkunden i. S. von Beweisurkunden, sondern Wertpapiere. Das bedeutet aber nicht, daß sie einen von der Rechtsordnung unabhängigen Wert be-

Zu 1. Die Art, wie hier der RM. für das Aufgeld bei Einlösung von Schuldverschreibungen nicht nur die Einkommensteuer, sondern auch die Kapitalertragabzugspflicht bejaht, kann man nicht anders als unerbitlich nennen, und sie gibt doch zu einigen Zweifeln Anlaß, ob der schöne Satz des § 4 AbgD. von der wirtschaftlichen Bedeutung der Steuererlese speziell bei der Befreiung der Abzugspflicht vom Gericht hier so im Auge behalten wurde, wie es dies sonst selbst tut und von anderen verlangt.

Gegen den einen Hauptgedanken, das bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen entstehende Rechtsverhältnis als Darlehen aufzufassen, ist gewiß nichts einzuwenden. Daß das Aufgeld unter allen Umständen Kapitalertrag und damit abzugspflichtig ist, ist damit aber noch nicht gegeben. Der RM. hatte das unter zwei Gesichtspunkten in Zweifel gezogen: einmal sofern das Aufgeld nicht sowohl die Natur von gewissermaßen außerordentlichen nachträglichen Zinsen, sondern die des Risikoausgleichs habe. Dem will der RM. nicht beitreten, weil höhere Zinsen, die auch um des Risikos willen gewährt werden, doch unbezweifelnd durchaus als Zinsen behandelt würden. Man kann darauf, wie mir scheint, erwidern: gewiß ist es möglich, die Risikoerlöse in Form höherer Zinsen sich gewähren zu lassen, und wer das tut, wird dann nichts dagegen einwenden können, wenn diese Zinsen durchaus als solche behandelt werden. Es ist aber doch auch möglich, die beiden Dinge zu trennen und also einen Risiko-

ausgleich zu gewähren, der nicht Kapitalertrag ist. Das wird deutlich, wenn man sich folgendes vorstellt: Wenn ein Gläubiger an zehn Schuldner je 1000 M unter Bedingungen, wie sie unser Fall aufweist, leiht, von neun das Geld mit 10% Aufschlag zurückreicht, beim zehnten aber sein Kapital verliert, dann wird klar, daß das Aufgeld eben nicht Kapitalertrag ist, sondern der Sicherung der Kapitalerhaltung dient. In diesem Beispielfall würde die kaufmännische Buchführung von dem Gesamtgeschäft dann sicher auch keinen über den Zinsengenuß hinausgehenden Gewinn aufweisen, und das meint wohl auch der RM. mit dem zweiten seiner Einwände (den das Gericht ohne nähere Begründung ebenfalls nicht gelten läßt): daß es darauf ankomme, ob einkommensteuerpflichtig der Gewinn i. S. der §§ 12 und 13 EinkStG. oder der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben sei.

Was der Senat weiter über die verschiedenen, zum Teil an Umgehungen grenzenden Möglichkeiten der indirekten Aufgeldgewährung ausführt, scheint mir doch nur ein Beweis mehr dafür, daß seine Konstruktion hier etwas Künstliches an sich hat, daß die ganze Einrichtung des Kapitalabzugs hier in Wirklichkeit nicht paßt und daß der RM., wenn er sich hier — nicht das erstmal! — fiskalischer gezeigt hat als der RM., dabei doch eigentlich keine zwingenden Gründe für sich geltend machen konnte.

Prof. Dr. Bühler, Münster.

zu rechnen, daß die nach drei oder fünf Jahren zurückzuerstattenden Reichsmarkbeträge möglicherweise nicht Sachen von gleicher Güte seien wie die hingegebenen und daß eine Vergütung für den Verzicht auf einen diesbezüglichen Einwand gezahlt würde. Der Wert einer Sache ist keine Eigenschaft, wer für ein Kilogramm Silber nach einem Jahre ein Kilogramm Silber zurückerstattet, gibt eine Sache von gleicher Güte zurück, auch wenn der Silberpreis inzwischen erheblich gefallen ist.

Von dem Mehrbetrage des zurückzuzahlenden Betrags gegenüber der Einzahlung ist danach im Zeitpunkt der Fälligkeit des Wertpapiers der Steuerabzug vom Kapitalertrage vorzunehmen. Dem kann auch nicht dadurch ausgewichen werden, daß der Schuldner die Wertpapiere vor der Fälligkeit aufkauft und vernichtet. Es mag zugegeben werden, daß ein Ankauf von Wertpapieren durch den Schuldner zivilrechtlich nicht als Rückzahlung des Darlehensbetrages anzusehen ist. Für das Steuerrecht muß aber in dem Kaufe eine Darlehensrückzahlung jedenfalls dann erblickt werden, wenn eine Weitergabe der Papiere unterbleibt. Allerdings ist dann nur der tatsächlich gezahlte Mehrbetrag gegenüber dem Ausgabekurse steuerpflichtig; indessen ist dann zu berücksichtigen, daß der Schuldner den Steuerabzug trägt, und es sind deshalb nicht 10% zu entrichten, sondern wie in allen Fällen, in denen der Schuldner den Steuerabzug für eigene Rechnung entrichtet (außer im Falle des § 87 EinkStG.) 11,11% (vgl. § 85 Abs. 2 EinkStG.).

Bedenklicher ist folgende Möglichkeit. Ein Privatmann habe 100 000 *M* Nennwert Schuldverschreibungen zu 95 erworben, die nach fünf Jahren mit 105 rückzahlbar sind. Beim Fälligwerden würden ihm nur 104 000 *M* ausbezahlt und 1000 *M* als Steuerabzug vom Kapitalertrag einbehalten. Als Einkommen würden 10 000 *M* gelten, die vielsiecht zu einer Einkommensteuer von 20% = 2000 *M* oder einer noch höheren Steuer führten, so daß er 1000 *M* oder noch mehr nachzuzahlen hätte. Kauft ihn nun ein buchführender Kaufmann die Wertpapiere zu 104 000 *M* ab, so verliert der Privatmann zwar die Möglichkeit der Anrechnung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag, er hat aber dafür auch kein Einkommen zu versteuern. Er steht sich also erheblich besser, als wenn er die Wertpapiere selbst eingelöst hätte. Für den Kaufmann ist jedoch das Geschäft nicht ungünstig. Er hat 104 000 *M* ausgegeben und erhält denselben Betrag bei der Einlösung. Er muß allerdings den Steuerabzugsbetrag dem Bilanzgewinne zurechnen, dafür hat er aber das Recht, den Steuerabzugsbetrag auf seine Einkommensteuer anzurechnen. Das Mehr an Einkommen bewirkt höchstens beim höchsten Steuerfuß einen Mehrbetrag von 400 *M* Einkommensteuer, so daß sich seine Steuerleistungen um mindestens 600 *M* verringern. Der Sen. ist der Ansicht, daß es genügt, wenn in Fällen dieser Art, sobald die Absicht der Steuerumgehung nach den Umständen erkennbar ist, § 5 RAbgD. angewendet wird. Es ist praktisch kaum durchführbar, bei Veräußerung von Wertpapieren, einen Teil des Kaufpreises als Ersatz für entgehende Einnahmen zu behandeln und dem Erwerber denselben Betrag als Werbungskosten für die späteren Kapitalerträge anzurechnen. Mit Rücksicht auf § 37 Abs. 2 Nr. 2 einerseits („sofern die Aktien, Schuldverschreibungen und sonstigen Anteile im Eigentume des Steuerpflichtigen bleiben“) und § 38 Abs. 2 andererseits („und zwar auch dann, wenn die Einkünfte im Veräußerungspreise von Grundstücken enthalten sind“) ist anzunehmen, daß der Gesetzgeber eine derartige Umständlichkeit nicht gewollt hat, obwohl es theoretisch richtig ist, daß derjenige, der ein Wertpapier mit jährlicher Verzinsung in der Mitte des Jahres veräußert, in dem Kaufpreis nicht ganz die Hälfte des Jahresbetrags der Zinsen ersetzt erhält und der Erwerber diesen Betrag zur Erlangung der

nächsten Jahreszinsen aufwendet. Eher käme in Frage, eine erst nach mehreren Jahren fällige Vergütung für Überlassung eines Kapitals trotz der Vorschrift des § 11 Abs. 1 EinkStG. mit Rücksicht darauf, daß sie an Stelle von Zinsen gewährt wird, als anteilmäßig in jedem Jahre zuließend zu behandeln. Aber auch hierzu möchte sich der Sen. mit Rücksicht auf die dadurch entstehenden Schwierigkeiten nicht entschließen. Die einfache Zurechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen zum Einkommen desjenigen, in dessen Hand sie fällig werden, führt insofern kaum zu erheblichen Unbilligkeiten, als Käufer und Verkäufer diesen Umstand bei Bemessung des Kaufpreises berücksichtigen können. Für den Steuerfiskus werden sich Vorteile und Nachteile im Durchschnitt ausgleichen. Einer Ausnutzung dieser Zurechnungsweise zu Ungunsten des Steuerfiskus schiebt schon die Börsenumsatzsteuerpflichtigkeit der Veräußerungen einen gewissen Kiegel vor. Demgegenüber genügt es, wenn in klaren Umgehungsfällen § 5 RAbgD. angewendet wird.

(RfH, VI. Sen., Gutachten v. 20. Juni 1928, VI D 1/28.)

## II. Entscheidungen.

### Reichsabgabenordnung.

× 2. Die RAbgD. gilt auch dann, wenn RErbschSt. von Erwerben, für die unter Anwendung der bisherigen Vorschriften ErbschSt. eines Landes zu erheben gewesen wäre, für Rechnung dieses Landes erhoben wird. Die ErbschSt. für 1926 realisierte Teile des Nachlasses eines 1889 in Bremen gestorbenen Erblassers ist nach den Sätzen des damals geltenden Landessteuerrechts zu erheben. †)

Die Erblasserin ist am 29. Sept. 1889 gestorben. Von ihrem Nachlaß war bisher nach brem. Rechte eine Erbschaftsabgabe nur insofern erhoben worden, als der Nachlaß jeweils realisiert worden war. Im Jahre 1926 hat das FinV. von dem Erlös aus dem Verkauf von Grundstücksteilen, die zum Nachlaß gehörten, Erbschaftssteuer auf Grund von § 43 des RErbschStG. 1925 nach den Sätzen dieses Gesetzes gefordert. Das FinVer. hat auf Berufung der Erben die Steuerforderung auf die niedrigeren Sätze des brem. Gesetzes betr. die Steuern für das Rechnungsjahr 1889/90 v. 19. März 1889 (brem. GBl. S. 67) herabgesetzt. Hiergegen hat das FinV. Rechtsbeschwerde eingelegt.

Die Zulässigkeit der Rechtsbeschwerde und die Zuständigkeit des RfH. zur Entsch. hierüber ist begründet, obwohl im vorliegenden Falle die Erbschaftssteuer für Rechnung des Landes Bremen erhoben wird (§ 43 Abs. 2 ErbschStG. 1925). Nach § 1 Abs. 2 RAbgD. gilt diese für Steuern, die ganz oder zum Teil zugunsten des Reiches erhoben werden. Steuern sind nach Abs. 1 Satz 1 einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen außerlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Es kann nicht zweifelhaft sein, daß die Erbschaftssteuer nach dem RErbschStG. 1925 als solche eine Steuer ist, die zugunsten des Reiches erhoben wird, ungeachtet der Tatsache, daß die Erhebung im einzelnen Falle nach § 43 Abs. 2 für Rechnung eines Landes erfolgt kann.

Erfolg kann die Rechtsbeschwerde nicht haben.

Nach § 43 Abs. 1 ErbschStG. 1925 findet das Gesetz auf Erwerbe Anwendung, für welche die Steuerschuld nach dem 31. Dez. 1924 entsteht. Für die Frage, wann die Steuerschuld entsteht, sind die Grundsätze des § 14 auch dann maßgebend, wenn der Erblasser vor dem 1. Jan. 1925 gestorben ist. Nach § 81 Abs. 1 RAbgD. ent-

daß es also Rückwirkung nur auf den 1. Jan. 1925 bestze. Wenn also der RfH. im vorl. Falle — und zwar angeht des § 43 Abs. 1 Satz 2 zutreffend — feststellt, daß die Steuerpflicht bereits vor dem 1. Jan. 1925 entstanden sei, so war für die Anwendung des § 43 Abs. 2 überhaupt kein Raum mehr, sondern nur eben für die Feststellung, daß mangels der Voraussetzungen des § 43 Abs. 1 Reichserbschaftssteuer nicht erhoben werde, sowie für die weitere Feststellung, daß mit Rücksicht auf § 2 FinAusglG. v. 23. Juni 1923 („die Inanspruchnahme von Steuern für das Reich schließt die Erhebung gleichartiger Steuern durch die Länder und Gemeinden aus, wenn nicht rechtsgesetzlich ein anderes vorgeschrieben ist“) eine Erbschaftssteuer überhaupt nicht zu erheben sei.

Anders wäre der Fall zu beurteilen gewesen, wenn der Erblasser vorl. etwa die Erbeinsetzung bedingt vorgenommen hätte und die Bedingung erst nach dem 1. Jan. 1925 eingetreten wäre. Abdann wäre gemäß § 43 Abs. 1 Satz 2 i. Verb. m. § 14 Ziff. 1 a ErbschStG. die Steuerschuld trotz des früheren Todes des Erblassers erst nach dem 1. Jan. 1925 entstanden, so daß das ErbschStG. gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Anwendung gefunden hätte, und damit auch dessen Abs. 2, wonach die hiernach geschuldete Reichserbschaftssteuer — nicht aber die Steuer nach dem brem. Ges. von 1889 — für Rechnung des Landes zu erheben ist.

Der RfH. übersieht anscheinend die Entstehungsgeschichte des

Zu 2. Der Entsch. kann nur in prozessualer, nicht aber in materieller Hinsicht beigegeben werden.

1. Prozessual kommt der RfH. zu dem richtigen Ergebnis, daß die Rechtsbeschwerde zulässig und seine Zuständigkeit gegeben sei. Der Hinweis darauf, daß die ErbschSt. nach dem ErbschStG. 1925 auch dann unter § 1 Abs. 2 RAbgD. falle, wenn sie im einzelnen Falle für Rechnung eines Landes erhoben werde, erscheint zwar ausreichend; mit Rücksicht darauf jedoch, daß der RfH. materiell nicht Reichserbschaftssteuerrecht, sondern unter Hinweis auf § 61 ErbschStG. 1906 die materiellen Vorschriften des brem. Ges. 1889 anwendet, hätte es sich vielleicht empfohlen, zur Verstärkung der Beweisführung noch auf § 444 Abs. 3 RAbgD. i. Verb. m. dem Erl. des RfM., III 4005, v. 12. Febr. 1920 (RStBl. 10, 106) zu § 461 RAbgD. sowie zum ErbschStG. 1906 Bezug zu nehmen.

2. Materiell mußte m. E. der RfH. zu dem Ergebnis kommen, daß eine Steuerpflicht überhaupt nicht gegeben sei. Die Annahme einer Besteuerung nach den Bestimmungen des brem. Ges. 1889 beruht auf einer mißverstandenen Anwendung des Abs. 2 des § 43 ErbschStG., dessen Sonderbestimmung doch nur gilt, „soweit auf Grund des Abs. 1 Reichserbschaftssteuer zu erheben ist“. § 43 Abs. 1 Satz 1 besagt aber ausdrücklich, daß das (am 10. Aug. 1925 erlassene) ErbschStG. auf Erwerbe Anwendung finde, für welche die Steuerschuld nach dem 31. Dez. 1924 entstanden sei,

steht eine Steuerschuld, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Die Fälligkeit und Erhebung der Steuer hat mit der Entstehung der Steuerschuld nichts zu tun.

Nach Abschnitt III des Brem. Ges. v. 19. März 1889 unterliegen in diesem einen Abgabe Erbschaften, Vermächtnisse und Schenkungen von Todes wegen, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes seinen Wohnsitz im Brem. Staate gehabt hat (§ 16 Abs. 1). Die Steuerschuld entsteht mit dem Tode des Erblassers.

Wenn daher die Erblasserin, die in dem hier in Frage kommenden Teile ihres letzten Willens nur Erben und Erbschaften eingesetzt hat, am 29. Sept. 1889 in Bremen, ihrem Wohnort, gestorben ist, so ist wegen der jetzt realisierten Teile ihres Nachlasses die Steuer Schuld in diesem Zeitpunkte entstanden.

Danach hat das FinGer. in der vom FinV. angefochtenen Entsch. ohne Rechtsirrtum erkannt, daß die Sätze des ErbschaftStG. 1925 nicht anzuwenden sind. Da die Steuer Schuld vor dem Inkrafttreten des ersten ErbschaftStG. v. 3. Juni 1906 (RGW. S. 620) entstanden ist, muß auf die Übergangsbestimmungen in dessen § 61 zurückgegangen werden, wonach die Steuerpflicht für einen Erwerb, der bereits zur Zeit des Inkrafttretens dieses Gesetzes begründet ist, sich nach den bisherigen Gesetzen bestimmt. Danach hat das FinGer. mit Recht eine Besteuerung nach den Bestimmungen des Brem. Ges. v. 19. März 1889 für gegeben erachtet.

(RGW., Ur. v. 14. Okt. 1927, V A 397/27, RGZ. 22, 83.)

3. § 4 ABGD. Hat eine Zuckersiederei entgegen der jetzt bestehenden Übung, wonach die Zuckersiedereien den Verbrauchszucker für Rechnung und im Namen ihrer Auftraggeber (der mit ihr zusammengefaßten Rohzuckerwerke) an die Kunden abgegeben, den Verbrauchszucker tatsächlich im eigenen Namen den Kunden geliefert, so ist sie umsatzsteuerpflichtig mit dem vollen Entgelt, nicht bloß mit der für die Verarbeitung erhaltenen Vergütung. 7)

Infolge des Zusammenchlusses der Rohzuckerwerke sind die deutschen Zuckersiedereien dazu übergegangen, den Rohzucker im Werklohn zu Verbrauchszucker zu verarbeiten. Dabei ist ein Vertrag üblich geworden, wonach die Siedereien den Verbrauchszucker für Rechnung und im Namen ihrer Auftraggeber an die Kunden abgeben, den Preis einziehen und ihn nach Abzug der ihnen vertraglich für ihre Tätigkeit (Verarbeitung und Vertrieb) zustehenden Vergütung an die Auftraggeber abführen. Bei solcher Gestaltung sind die Siedereien regelmäßig nur mit der Vergütung umsatzsteuerpflichtig gemacht worden.

Verträge dieser Art hat auch die Beschw. für ihre Zuckersiederei mit einer Reihe von Rohzuckerwerken abgeschlossen.

Über die Lieferung des Zuckers an die Kunden hat das FinGer. festgestellt: Die Schlussscheine hätten zwar den Vermerk getragen, daß der Verkauf „für Rechnung“ der Rohzuckerwerke erfolge, und auch ein Teil der Rechnungen weise diesen Vermerk auf; weder ein Schlussschein noch eine Rechnung hätten indessen erkennen lassen, daß die Beschw. nicht im eigenen Namen hätte handeln wollen. Demgemäß hätten auch die Zeugen erklärt, sie hätten die Beschw. als Vertragsgegner angesehen; anderes habe nur ein Zeuge bekundet, dem das Innenverhältnis zwischen dem Rohzuckerwerk und

§ 43 Abs. 2. Die „bisherige Regelung“ i. S. § 43 Abs. 2, die das alte Recht weitgehend noch für anwendbar erklärte, fand sich zuerst im ErbschaftStG. 1906 (§ 61) und im ErbschaftStG. 1919 (§§ 70, 72) sowie analog wohl auch im ErbschaftStG. 1922 (vgl. Roth in Marquise, Das neue Reichssteuerrecht 1923 S. 389). Sie war damals besonders in der Rücksichtnahme auf die fiskalischen Belange der Länder, denen noch ein Teil der Einnahmen zufließen sollte, begründet. Durch die Anwendung verschiedener Gesetze entstehen aber naturgemäß verwaltungstechnische Schwierigkeiten und materielle Ungerechtigkeiten und Ungleichmäßigkeiten. Durch die neue Fassung sollte nun sichergestellt werden, daß in allen Fällen einer Rückwirkung nur die jetzt geltenden Vorschriften zur Anwendung kämen. Um nur die aus dem Wegfall analoger Überleitungsbestimmungen etwa entstehenden Beeinträchtigungen der Länder wenigstens für diejenigen Fälle auszuschließen, in denen trotz Todesfalls vor dem 1. Jan. 1925 infolge der Bestimmungen des § 14 ErbschaftStG. 1925 Reichserbschaftsteuer zu erheben war, ist in § 43 Abs. 2 eine Bestimmung aufgenommen worden, daß diese Erhebung für Rechnung des betreffenden Landes zu erfolgen habe (vgl. auch Begründung S. 15 sowie Finger, ErbschaftStG. 1925 zu § 43 und Anm. I zu § 14).

RA. Dr. Lucas, Düsseldorf.

Zu 3. Das „Offenheitsprinzip“ bei der Stellvertretung ist nicht nur dann gewahrt, wenn der Vertreter bei Abgabe seiner eigenen Willenserklärung erklärt, daß sie hinsichtlich der Wirkung als die Willenserklärung eines anderen gelten soll, sondern auch dann, wenn sich letzteres aus den Umständen ergibt. Da demnach der Vertretungswille nicht ausdrücklich geäußert zu sein braucht, fehlt es an einer ausdrücklichen Bezugnahme auf den Vertretenen tatsächlich sehr häufig, insbes. dann, wenn jemand als Vertreter wiederholt

der Siederei bekannt war, doch habe auch dieser zugegeben, daß er bei den Käufen nicht gewußt habe, von welchem Rohzuckerwerke die Ware stamme. Auf Grund dieses Sachverhalts hat das FinGer. ohne Rechtsirrtum angenommen, daß die Beschw. bei den Lieferungen im eigenen Namen aufgetreten und deshalb als Kommissionsionär mit dem gesamten Erlöse steuerpflichtig sei.

Das Innenverhältnis der Roh- und der Verbrauchszuckerwerke, wonach diesen ein Auftrager im eigenen Namen verwehrt ist, kommt für das UmfStRecht beim Kommissionsgeschäft nur dann in Frage, wenn es den Abnehmern bekannt ist und wenn es demgemäß ausdrücklich oder stillschweigend in den Inhalt der Verträge mit den Außenstehenden einbezogen wird. Dies ist aber nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanzen hier nicht der Fall. Unerheblich ist, aus welchem Beweggrunde die Beschw. im eigenen Namen aufgetreten ist, insbes. ob dieses Verhalten auf eine absichtliche Umgehung von dem Verträge mit den Rohzuckerwerken zurückzuführen ist oder auf mangelnde Rechtskenntnisse der mit den Verkaufshandlungen betrauten Angestellten. Unzutreffend ist auch der Hinweis der Beschw. auf § 4 ABGD., da diese Vorschrift, im Gegensatz zu der dem RM. durch § 108 Abs. 1 ABGD. erteilten Ermächtigung, den Steuergerichten keine Handhabe bietet, über die durch die Handlungsweise der Beteiligten geschaffenen tatsächlichen Verhältnisse eines Steuerfalls hinwegzusehen.

(RGW., V. Sen., Ur. v. 25. Febr. 1927, V A 899/26.)

4. §§ 76, 212 Abs. 1 ABGD.; § 17 KennwLottoG.

a) Nimmt ein FinV. einen von ihm erlassenen Steuerbescheid zurück, weil es zum Erlaß unzuständig war, so steht § 76 dem Erlaß eines neuen Steuerbescheids durch das zuständige FinV. nicht entgegen, vielmehr ist ein solcher bis zum Ablauf der Verjährungsfrist nach § 212 Abs. 1 zulässig.

b) Dem Begriff einer Lotterie oder Auspielung steht das Versprechen des Unternehmers an die Spieler nicht entgegen, den Einsatz der Nichtgewinner, soweit die Ansprüche der Spieler bis zu einem bestimmten Termin angemeldet würden, im Wege gruppenweiser Auslosung nach und nach zurückzahlen. Wenn ein solches Versprechen als in absehbarer Zeit ausführbar und deshalb als ein ernstlich gemeinter Bestandteil des Spielplans angesehen werden kann, so ist der als Einsatz anzusehende Betrag durch Schätzung nach § 210 Abs. 1 ABGD. zu bestimmen; wenn nicht, ist der volle Erlös der Einsätze dem Steueransatz zugrunde zu legen.

Die beschwerdeführende Vereinigung veranstaltete i. J. 1925, um sich die Geldmittel zur Erbauung eines Heims zu verschaffen, eine Auslosung von 100 000 Gegenständen (Motorräder, Fahrräder, Zubehörteile und Lederwaren), deren Gesamtwert von ihr auf 120 000 RM angegeben war. Teilnahmeberechtigt waren die Erwerber von „Gutscheinen“, die von ihr in einer Anzahl von 300 000 zum Preise von je 0,50 RM öffentlich vertrieben wurden. Auf je drei abgesetzte Gutscheine sollte ein Gewinn entfallen, so daß sich, falls nur ein Teil der 300 000 Gutscheine abgesetzt wurde, auch

mit denselben Vertragsgegnern gleichartige Geschäfte abzuschließen hat. Sofern der Vertreter in der übernommenen Rolle verharrt, kann sogar nach dem Mot. zum BGB. (Mot. 1, 225) eine frühere Erklärung für spätere Rechtsgeschäfte maßgebend sein. Wenn es sich daher hier um Kunden handelt, mit denen die Zuckersiederei, dem allg. Verträge entspr., schon öfters Beziehungen gepflogen hat, so könnte man eine unmittelbare Stellvertretung anzunehmen geneigt sein, trotzdem Schlussschein und Rechnung einen Vermerk über das Handeln in fremdem Namen vermissen lassen. Zu diesem Ergebnis könnte man um so mehr veranlaßt werden, als die Beschw. keinen Zweifel darüber gelassen hat, daß sie für fremde Rechnung handele (vgl. die Vermerke in den Schlussscheinen und einem Teil der Rechnungen). Nach kaufmännischem Brauch wird dann meist entnommen werden müssen, daß der Betreffende auch im Namen des Auftraggebers handele (vgl. Staub, Komm. z. BGB. Bd. 4, 1927, 618). Da aber der Wille nicht nur objektiv erkennbar sein muß, sondern, wenn es sich um eine einem anderen gegenüber abzugebende Willenserklärung handelt, auch denjenigen erkennbar sein muß, gegenüber denen sie erfolgte, dies aber fast alle Zeugen hier verneint haben, so behandelt der RGW. mit Recht nach dem nicht mit angezogenen § 164 II BGB. die Beschw. als Kontrahenten im eigenen Namen und damit als einen dem Eigenhändler gleichzustellenden Kommissionsionär. — Für den allgemeinen Teil des Steuerrechts ist von Interesse die Gegenüberstellung der §§ 4 u. 108 I ABGD. (sog. allg. Härteparagrafen). Hieraus gewinnt der RGW. die beachtliche, sich schon aus dem Charakter des § 4 als einer sich auf „Gesetze“ beziehenden Auslegungsregel ergebende Folgerung, daß § 4 keine Möglichkeit bietet, um ein tatsächliches Verhalten anders als wie in Wirklichkeit geschehen anzunehmen.

Prof. Dr. Neuwirth, Greifswald.

Zahl und Wert der auszulosenden Gewinne verhältnismäßig minderte. Die Gutscheine, aus die bei der Auslosung kein Gewinn entfallen würde, also zwei Drittel der Gesamtzahl der abgesetzten Gutscheine, sollten, sofern sie bis zum 1. Jan. 1926 bei der Beschw. angemeldet waren, später durch Rückzahlung des Preises von 0,50 RM wieder eingelöst werden, und zwar im Wege „gruppenweiser Auslosung“. Eine Frist war dabei nicht angegeben.

Das FinA. erlickte in dieser Veranstaltung, die behördlich nicht genehmigt war, eine nach § 17 KennwLottG. steuerpflichtige Auspielung und setzte die von der Beschw. zu zahlende Steuer auf 25 000 RM (= 20% von 150 000 RM) fest. Nachdem die Beschw. fristgerecht Einspruch eingelegt hatte, nahm das FinA. den Steuerbescheid mit Verf. v. 9 Juli 1926 wegen örtlicher Unzuständigkeit zurück, ohne daß jedoch dieser Grund der Zurücknahme in der Verf. angegeben war. Nunmehr erließ das zuständige FinA., an das die Akten abgegeben waren, gegen die Beschw. einen neuen Steuerbescheid. Der Einspruch wurde ebenso wie die Berufung als unbegründet zurückgewiesen.

Die Rechtsbeschwerde macht geltend, der Steuerbescheid v. 20. Aug. 1926 sei unzulässig gewesen, nachdem das FinA. B. den von ihm erlassenen Steuerbescheid vorbehaltlos zurückgenommen habe; § 212 RAbgD. könne in solchem Falle keine Anwendung finden; die Zurücknahme sei vielmehr als Verzicht auf den Steueranspruch anzusehen; diesem Verzicht komme eine gewisse Rechtskraftwirkung zu, die einer unter den gleichen Voraussetzungen stattfindenden neuen Steuerfestsetzung entgegenstehe. Der Steueranspruch sei aber auch sachlich unbegründet; denn eine steuerpflichtige Lotterie und Auspielung liege, trotzdem die Erlangung eines Gewinns vom Zufall abhängig gewesen sei, um deswillen nicht vor, weil die Erwerber der Gutscheine kein Risiko übernommen, vielmehr bei Nichterlangung eines Gewinns gegen den Verein einen Anspruch auf Rückzahlung der von ihnen gezahlten Beträge von je 0,50 RM erworben hätten; es fehle hiernach an der für den Tatbestand einer Lotterie oder Auspielung wesentlichen Leistung eines Einsatzes.

Beide Einwendungen gehen fehl.

Die Zurücknahme des ersten Steuerbescheids, die nach § 76 Abs. 1 Nr. 2 RAbgD. mit Zustimmung der Veranlagten zulässig war, bedeutet weder eine der Rechtskraft fähige Freistellung noch einen Verzicht auf den geltend gemachten Steueranspruch. Dies gilt um so mehr, als der erste Steuerbescheid nicht etwa zurückgenommen ist, weil der Steueranspruch für unbegründet angesehen wäre, sondern lediglich aus dem Grunde, weil das FinA. B. zum Erlasse des Bescheids örtlich nicht zuständig war. Wenngleich dieser Grund der Zurücknahme der Beschw. nicht bekanntgegeben war, konnte der Steueranspruch dennoch nach § 212 Abs. 1 bis zum Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist (§ 121) erneut geltend gemacht werden. Die einschränkende Bestimmung des § 212 Abs. 2 findet, wie das FinGer. zutreffend ausführt, keine Anwendung, und ebensowenig stehen die Vorschriften des § 76 RAbgD. der erneuten Geltendmachung des Steueranspruchs entgegen.

In der Sache selbst hat das FinGer. ohne Rechtsirrtum eine steuerpflichtige Auspielung für vorliegend erachtet. Insbesondere fehlt es auch nicht an dem Tatbestandsmerkmale des Einsatzes. Einsatz ist jeder Vermögensvorteil, den sich der Veranstalter der Lotterie oder Auspielung als Entgelt für die Einräumung der Gewinnhoffnung gewähren läßt. Er kann daher nicht nur in der Hingabe eines nicht rückzahlbaren Gelbbetrags, sondern z. B. auch in der Gewährung eines unverzinslichen Darlehens bestehen. Demgemäß hat der erk. Sen. schon in seinem Urte. v. 14. Nov. 1924 (RFG. 15, 37) in einem Falle, wo eine Sparkasse denjenigen Personen, die bei ihr Spareinlagen in bestimmter Mindesthöhe machen würden, die Teilnahme an einer von ihr zu veranstaltenden Prämienverlosung versprochen hatte, in der Hingabe der — ungewöhnlich niedrig verzinslichen — Spareinlagen zugleich die Leistung eines Einsatzes erblickt. Im vorl. Falle kann die Hingabe der 0,50 RM rechtlich nicht anders beurteilt werden, wenn man überhaupt annehmen will, daß das Versprechen der späteren allmählichen Rückzahlung an die nicht mit einem Gewinne herausgekommenen Teilnehmer als ausführbar und ernstlich gemeint angesehen werden konnte. Unter dieser Voraussetzung durfte aber der für jeden Gutschein zu zahlende Betrag von 0,50 RM nicht schlechthin in voller Höhe als Einsatz behandelt werden; der als Einsatz, d. h. als Entgelt für die Gewinnhoffnung, anzusehende Betrag war vielmehr in solchem Falle nur durch Schätzung nach § 210 Abs. 1 RAbgD. zu bestimmen. Insofern beruht die angef. Entsch. hinsichtlich der Steuerberechnung auf Rechtsirrtum. Weiter ist es rechtsirrig, wenn das FinGer. in Übereinstimmung mit dem FinA. bei Berechnung des Gesamtbetrags der Einsätze ohne weiteres eine Teilnehmerzahl von 300 000 zugrunde legt. Es handelt sich um eine Auspielung, bei der nicht von vornherein eine planmäßig bestimmte Zahl von Losen und ebensowenig ein festbestimmter Gesamtgewinnbetrag vorgegeben war. Nur das Verhältnis zwischen Teilnehmerzahl und der Zahl und dem Gesamtwert der zu verlosenden Gewinne war dahin festgesetzt, daß auf 300 000 Teilnehmer 100 000 Gewinne im Gesamtwert von 120 000 RM entfielen. Soweit weniger als 300 000 Gut-

scheine abgesetzt wurden, sollte auch die Auspielung, wie von vornherein vorgeesehen war, in einem hinsichtlich Zahl und Wert der Gewinne entsprechend geringeren Umfang durchgeführt werden, wobei lediglich die Erwerber der abgesetzten Gutscheine an der Auspielung teilnehmen. Eine in diesem Sinne bereits veranstaltete Auspielung kann nach § 17 KennwLottG., wie der Sen. in seinem Urte. v. 1. Dez. 1925 (RFG. 17, 346) bargelegt hat, nur nach dem Gesamtbetrage der tatsächlich geleisteten Einsätze besteuert werden. Es mußte also die Gesamtzahl der abgesetzten Gutscheine ermittelt werden, da die Akten ergeben, daß jedenfalls ein Absatz von 300 000 Gutscheinen bei weitem nicht gelungen ist.

Aus vorstehenden Gründen war das BU. wegen Rechtsirrtums aufzuheben und die hinsichtlich der Höhe des Steueranspruchs nicht spruchreife Sache zur Anstellung der erforderlichen Ermittlungen an das FinGer. zurückzuverweisen.

(RFG., II. Sen., Urte. v. 31. Jan. 1928, II A 540/27.)

5. § 80 Abs. 2 RAbgD. Bei Schenkungen im Namen einer offenen Handelsgesellschaft gelten als Schenker nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter. †)

Der Vater der Beschw. und sein Bruder sind Inhaber einer OffG. Die Gesellschaft betreibt kein eigenes Gewerbe, ihr Vermögen besteht vielmehr im wesentlichen aus dem Familienbesitz ihrer Teilhaber, also aus den Aktien und Anteilen zweier Werke sowie aus dem an das eine Werk verpachteten Grundbesitz. Sie verwaltet auch Vermögen der Kinder ihrer Gesellschafter. Aus der Verwaltung ihres Vermögens hatte die Beschw. am 31. Dez. 1923 bei der Gesellschaft ein Guthaben von 200,11 Mill. M.; dieses Guthaben hat die Gesellschaft für den 1. Jan. 1924 auf 60 000 GM. aufgewertet. Das FinA. hat die Aufwertung als Schenkung des Vaters der Beschw. in Höhe von 55 960 RM angesehen und die Bewachte mit 2 238,40 M zur Schenkungssteuer herangezogen.

Der Einspruch blieb erfolglos; auf die Berufung wurde die Schenkungssteuer auf 16 741,20 M erhöht. Das FinGer. hat nämlich von dem neuen Guthaben von 60 000 M den Goldwert des alten Papiermarkguthabens mit 200,11 M abgezogen, so daß sich ein Mehrbetrag von 59 799,89 M ergab. Da es ferner als Schenker nicht die Gesellschafter anjah, sondern die Gesellschaft, so ergab sich gem. §§ 9 V, 10 ErbschStG. 1923 nach einem Steuersatz von 28% der genannte Betrag.

Die Beschw. erklärt die Aufwertung damit, daß die Gesellschaft sämtliche Aktiva und Passiva der Sparkonten der Arbeiter und Angestellten der beiden Werke Posten für Posten über den Dollar in Gold umgerechnet und das danach verbleibende Goldguthaben der Kontoinhaber mit 100%, also zum vollen Goldwert, aufgewertet habe. Dieselbe Rechnung habe bei der Beschw. ergeben ein Goldguthaben von 111 367,77 M. Dieses Guthaben habe man nun nicht wie bei den Arbeitnehmern in voller Höhe anerkannt, sondern man habe sich mit Rücksicht auf die Höhe der Forderung mit einem Aufwertungssatz von etwa 60% begnügt, so daß also das bei vollem Goldwert auf rund 111 000 M errechnete Guthaben herabgesetzt worden sei auf 60 000 M. Zu einer Aufwertung in dieser Höhe hätten sich die beiden Gesellschafter nach Treu und Glauben für verpflichtet gehalten.

Demgegenüber vertritt das FinGer. die Ansicht, ein Anlaß zur Aufwertung an Stelle der einfachen Umrechnung des Papierbetrags in Gold habe nicht vorgelegen, weil die Beschw. aus der Geschäftsverbindung mit der Gesellschaft sonst große Vorteile gezogen habe, so daß es nicht in Betracht kommen könne, wenn ein Teil dieser Vorteile durch die Geldentwertung wieder verlorengegangen sei.

Die Rechtsbeschwerde ist begründet. Das Verbot der Aufwertung für laufende Rechnungen der vorliegenden Art in § 65 AufwG. gilt, wie der Wortlaut hervorhebt: „unbeschadet anderweitiger Vereinbarungen“. Eine solche Vereinbarung ist hier getroffen. Denn im Einverständnis mit der Beschw. hat die Gesellschaft ihr Konto postenweise in Gold umgerechnet und ihr von dem sich ergebenden Saldo von rund 111 000 GM. den Betrag von 60 000 GM. als Aufwertungsanspruch gutgeschrieben.

Zu 5. Bemerkenswert und erfreulich ist zunächst, daß der RFG. in der Aufwertungsfrage sich hier von fiskalischer Betrachtungsweise fernhält und für Fälle, wie den vorliegenden, wo volle Aufwertung erfolgte, das Vorliegen einer steuerpflichtigen Schenkung doch verneint. Auch das Ergebnis, zu dem er in der Frage der Verwandtschaft kommt, ist zu billigen. Obwohl die Wendung in der Begründung der Entsch., daß nach § 22 I 1 S. 2 ErbschStG. Anteile des Erblassers an OffG. nach Maßgabe des § 80 II RAbgD. nicht als Kapitalvermögen gelten, sondern als Betriebsvermögen, und daß „bemensprechend“ auch bei Schenkungen im Namen einer OffG. nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter als Schenker anzusehen seien, nicht durchaus schlagend ist, erscheint das Ergebnis, zu dem der Sen. gelangt, im Sinne unseres Steuerrechts billig, und dies nicht weniger deshalb, weil der RFG. früher mehr dem entgegengesetzten Standpunkt zuneigte.



In einem solchen Verfahren kann keine Schenkung erblickt werden: die Goldumrechnung jedes Postens und die Feststellung des Salbos auf Grund dieser Rechnung hat zur Folge, daß der Gläubiger des Salbos genau so gestellt wird, als ob keine Geldumwertung eingetreten wäre. Gerade auf diese Weise wird also die mit der Aufwertung erstrebte Wiederherstellung aufs Vollkommenste erreicht. Sie ist deshalb auch im § 65 a. a. O. aus sozialen Gründen dort vorgeschrieben, wo es sich um Einlagen des Arbeitnehmers bei seinem Arbeitgeber handelt. Es ist nicht einzusehen, inwiefern das, was dort gesetzliche Pflicht ist, hier angehen werden sollte als eine über die Erfüllung einer natürlichen Verbindlichkeit hinausgehende Freigebigkeit. Soweit demnach der Beschw. tatsächlich nicht mehr zugekommen ist als der in der erwähnten Form errechnete Salbo, liegt keine Schenkung vor (RfP. 15, 73). Dabei stand es den Beteiligten frei, ob sie die Umrechnung nach dem Dollar bewirken wollten oder nach einem anderen üblichen oder angemessenen Maßstab.

Die Vorentscheidung, die diese Grundfälle verkennt, war daher aufzuheben. Zur Vorbereitung der neuen Entsch. wird das FinGer. zunächst zu prüfen haben, ob die Gesellschaft die einzelnen Posten der laufenden Rechnung der Beschw. ordnungsmäßig in Gold umgerechnet hat. Endet die nachgeprüfte Rechnung mit einem Salbo zugunsten der Beschw. von 60 000 RM oder mehr, so ist Freistellung von der Schenkungssteuer geboten.

Ergibt sich dagegen, daß der Salbo hinter 60 000 M zurückbleibt, so wäre der überschüssige Betrag als Schenkung zu besteuern; denn bei den Vorteilen, die der Beschw. aus der laufenden Verbindung mit der Gesellschaft erwachsen sind, könnte bei einer Aufwertung über den Goldbetrag hinaus an dem Vorliegen einer Bereicherung aus Freigebigkeit kein Zweifel sein.

Bei der Festlegung der Steuer wäre alsdann zunächst zu beachten, daß die Steuerschuld mit der Gutschrift entsteht und daß demnach gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 ErbschStG. 1925 das neue Recht anzuwenden wäre, sofern die Gutschrift erst nach dem 31. Dez. 1924 erfolgt sein sollte; denn es ist nicht maßgebend das buchmäßige Datum des Eintrags, sondern der Tag, an dem die Eintragung wirklich ausgeführt und der Beschw. mitgeteilt worden ist (RfP. 16, 144).

Wegen der Steuerklasse konnte es bisher zweifelhaft erscheinen, ob eine OffSCh., deren Gesellschafter mit dem Beschenkten verwandt sind, bei einer Schenkung als Fremder anzusehen sei oder ob aus dem für den Erlaß der Vorschrift des § 80 Abs. 2 RAbgD. maßgebenden Gesichtspunkt die Gesellschafter nach Bruchteilen des Gegenstandes der Zuwendung als Schenker zu gelten hätten. Nach dem neuen Erbschaftsteuerrecht ist die entsprechende Anwendbarkeit der genannten Vorschrift zu bejahen. Denn nach § 22 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 ErbschStG. 1925 gelten nach Maßgabe des § 80 Abs. 2 RAbgD. Anteile des Erblassers an OffSCh. nicht als Kapitalvermögen, sondern als Betriebsvermögen. Dementsprechend werden auch bei Schenkungen im Namen einer OffSCh. nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter als Schenker anzusehen sein.

In seinem Urte. v. 2. Okt. 1919 hat sich der II. Sen. des RfH. auf den entgegengesetzten Standpunkt gestellt. Da die Entsch. amtlich veröffentlicht ist (RfP. 1, 197), darf der jetzt erk. Entsch. nach § 46 Abs. 1 RAbgD. nicht eigenmächtig in der Rechtsfrage von jener Entsch. abweichen. Es ist indessen zu beachten, daß damals auf Grund des ErbschStG. 1906 entschieden worden ist und daß damals also die RAbgD. nicht anwendbar war (§§ 444, 461 RAbgD.). Demnach steht nichts entgegen, den neuen Grundsatz, wonach bei Schenkungen einer OffSCh. nach § 80 Abs. 2 RAbgD. zu verfahren ist, auf alle Steuerfälle anzuwenden, für die nach §§ 444, 461 RAbgD. dies. Gesf. gilt. Damit ist auch das Urte. v. 28. Okt. 1921 (RfP. 7, 192), das in der hier streitigen Frage für das ErbschStG. 1906 bei Schenkungen an eine OffSCh. den Willen der Beteiligten für maßgebend erklärt, insoweit überholt, als der neueres Recht anwendbar ist. Die Vorinstanz wird daher zu ermitteln haben, wer am Tage der Vollziehung der Schenkung Gesellschafter war, und zu welchen Anteilen die einzelnen Gesellschafter berechtigt waren. Demgemäß wird sie nach den Beziehungen jedes einzelnen Gesellschafters zur Beschenkten den Steuerfuß zu ermitteln und die Steuer zu berechnen haben.

(RfP., V. Sen., Urte. v. 12. Juni 1928, V e A 242/28 S.)

\*

Zu 6. Der Entsch. ist beizutreten. Sie wird formal gestützt durch den Hinweis auf § 4 RAbgD. Sinn und Zweck des § 96 ist es, daß, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens übertragen werden, der Erwerber in gewissem Umfang auch für die anhaftenden Steuerschulden aufzukommen habe. Es kommt somit alles auf die Umstände des einzelnen Falles an. Die vom RfP. im einzelnen vorgebrachten wirtschaftlichen Gesichtspunkte leuchten ein. Wichtig erscheint vor allem, daß bei dem Erwerbe eines eingerichteten Lichtspieltheaters die Kundschaft, der es auf die Person des Unternehmers gar nicht ankommt, fast zwangsläufig mit über-

6. § 96 RAbgD. Wenn ein zum Betrieb eines Lichtspieltheaters und einer Schankwirtschaft eingerichtetes Grundstück mit Inneneinrichtung und Zubehör veräußert wird, kann nach den Umständen des Falles eine Veräußerung des darin betriebenen Unternehmens im ganzen in Frage kommen. †)

Der Unternehmer R. hat in den Jahren 1923/24 in H. mit Unterstützung der Stadt und der städt. Sparkasse einen Theaterbau mit Schankwirtschaft errichtet und darin bis Sept. 1926 ein Kino- und Wirtschaftsunternehmen für eigene Rechnung betrieben. R. hatte aber vertragsmäßig die Theaterräume an bestimmten Tagen der Spielzeit pachtweise der Stadt H. für die Auführungen des städt. Theaters überlassen müssen. Er geriet in Zahlungsschwierigkeiten, und das Grundstück kam zusammen mit einem Wohnhaus und einem unvollendeten Willenbau zur Zwangsversteigerung. Die Stadtgemeinde trat auf Grund ihrer nur teilweise hypothekarisch gesicherten Forderungen, um diese zu retten, in das Meistgebot ein. Mit dem Grund- und Gebäudebesitz ging die gesamte Inneneinrichtung des Kino- und Wirtschaftsbetriebs nebst Zubehör am 22. Sept. 1926 auf die Stadt über. Durch notar. Vertrag vom gleichen Tage verpachtete und vermietete sie Grundstücke und Gebäude mit Inneneinrichtung und Zubehör des Theaters und der Schankwirtschaft an U. R., den minderjährigen Sohn des W. R., und zwar die Schankwirtschaft zu den Normalbedingungen für städtische Wirtschaften, die Theaterräume mit dem Rechte, sie an bestimmten Tagen als Lichtspielhaus in der bei Lichtspielen üblichen Weise gernerzmäßig zu benutzen, die Wohngebäude zu den bei den städt. Wohnhäusern üblichen Normalmietsbedingungen. Unterverpachtung und -vermietung mit Genehmigung der Stadt wurde vorgesehen. Diese sicherte sich die Benutzung für eigene Theater- und Konzertaufführungen in bestimmter Weise. Dem R. wurde ein Kaufrecht eingeräumt mit dem Vorbehalt einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit der Stadt zur dinglichen Sicherung der Benutzung des Theaters durch sie in der bisherigen Art. Der Vertrag wurde bis 30. Sept. 1927 abgeschlossen mit der Möglichkeit der Verlängerung bis 30. Sept. 1931 auf Antrag von R. Er enthielt die Vereinbarung, daß der Saldo der bis Ende Sept. 1926 entstandenen öffentlich-rechtlichen und der bis zum Vertragsluß entstandenen privatrechtlichen wechselseitigen Verbindlichkeiten zwischen der Stadt und den Eheleuten W. R. niedergelegt werden würde, soweit sie nicht durch das Meistgebot gedeckt würden.

Auf Grund von § 96 RAbgD. wurde die Stadt H. als Erwerberin desischen Unternehmens wegen 1138,95 RM für das Jahr 1925 festgesetzter und rückständiger sowie wegen 1414,15 RM für das Jahr laufender UmSt. haftbar gemacht. Einspruch und Berufung hatten keinen Erfolg.

In der Beschwer. befreit die beschwerdeführende Stadtgemeinde ihre Haftpflicht wiederholt mit der Begründung, daß der Erwerb des Grund- und Gebäudebesitzes, der teilweise lediglich zur Ausübung eines Betriebs bestimmt sei, noch nicht den Erwerb des darin betriebenen Unternehmens darstelle. Sie bezeichnet es als Widerspruch gegen den Sinn der vom BG. angewendeten Rspr. des RfH. zu § 96 RAbgD., wenn eine Hypothekenbank, die infolge ihrer Geldhergabe gezwungen sei, ein Pfandgrundstück in der Zwangsversteigerung zu erwerben, die rückständige UmSt. desjenigen bezahlen müsse, der in dem Grundstück einen Gewerbebetrieb unterhalten habe, weil sich das Grundstück infolge seiner Zweckbestimmung nicht wesentlich anders verwenden lasse als vom Vorbesitzer. Im vorl. Falle sei die Stadt als Garantieverband für die gelbbegabende Sparkasse eingesprungen, für die der Gewerbebetrieb des R. unwirtschaftlich gewesen wäre, und betriebe in den Gebäuden ein ganz anderes Geschäft als dieser, insofern sie sich auf die Verpachtung zu gewerblichen Zwecken beschränkt habe. Außerdem stellt die Beschwer. in Frage, ob das FinU. alle verfügbaren Mittel zur Beirteilung der rückständigen Steuern angewendet habe und ob nicht die fälligen Vorauszahlungen auf die Steuerschuld von R. gefordert und betrieben worden seien.

Die Beschwer. kann keinen Erfolg haben.

Daß der Erwerb der beschwerdeführenden Stadtgemeinde nicht durch freiwillige Veräußerung, sondern in der Zwangsversteigerung erfolgt ist, steht der Anwendung des § 96 RAbgD. nicht entgegen. Für diese sind auch nicht rechtliche, sondern wirtschaftliche Gesichtspunkte nach § 4 RAbgD. ausschlaggebend.

Das Vermögen des W. R. bestand im wesentlichen, nämlich zu fast zwei Drittel, aus dem Theatergebäude samt Inventar, das gleich-

nommen wird, so daß die Möglichkeit einer reibungslosen Fortführung des Betriebes von vornherein gegeben ist. Gerade, weil die Grenzen für die Entsch. meist flüchtig sind, ist der vergleichsweise Hinweis des Beschwer. auf den Erwerb durch eine Hypothekenbank nicht durchschlagend. Ein solcher Erwerb wird wieder unter anderen Gesichtspunkten zu betrachten sein, als beispielsweise derjenige eines Hotel- und Restaurationsbetriebes durch eine Brauerei, die durch Weiterverpachtung des Betriebes sich meist durchaus im Rahmen ihrer eigenen Betriebsaufgaben bewegt.

RA. Dr. Lucas, Düsseldorf.

jenem nach dem Befehle der Beschlagnahme in der Zwangsversteigerung unterlag. Ohne das für den Licht- und Schauspielbetrieb eingerichtete Gebäude samt Einrichtungen konnte N. den Geschäftsbetrieb nicht mehr ausüben. Umgekehrt konnte das Grundstück samt Einrichtungen offensichtlich ohne grundlegende Änderungen beim Übergang an einen anderen nicht anders als zu seinem vorbestimmten oder einem gleichartigen Zwecke wirtschaftlich ausgenutzt werden. Es sind also mit dem Grundstück und seiner Einrichtung die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens selbst auf die Beschw. übergegangen (vgl. Entsch. des IV. Sen. v. 26. Jan. 1927, IV A 565/26, mit Urte. des erk. Sen. v. 6. Nov. 1925, VA 218/25; Rozek, Kartei, Rechtsprechung 7), mit denen diese das Unternehmen an sich hätte genau so selbst betreiben können wie N. Daß sie tatsächlich das Unternehmen, Lichtspieltheater und Schankwirtschaft, nicht selbst, sondern durch Verpachtung genutzt hat, begründet wirtschaftlich um so weniger einen Unterschied, als die Verpachtung nur zu denselben Zwecke und zur Weiterführung des Unternehmens unter den gleichen Bedingungen erfolgt ist als bisher. Wenn die Haftung desjenigen, der ein Unternehmen ohne die Absicht des eigenen Betriebs erwirbt, nach § 96 ABGD. fogar durch Weiterveräußerung nicht erlöschen würde (RZS. 11, 195), dann muß sie erst recht im Falle der Verpachtung begründet sein. Auch die persönliche Konzession des N. spielt keine Rolle, da deren Erteilung in den Händen der Stadt selbst gelegen haben wird. Das Erlöschen der Konzession würde andernfalls die Anwendung des § 96 ABGD. in vielen Fällen wider Willen des Gesetzgebers unmöglich machen.

Es kommt als wesentlich hinzu, daß die beschwerdeführende Stadtgemeinde sich durch den Erwerb der Grundstücke auch unter Verzicht auf nicht gedeckte Forderungen die Möglichkeit sichern wollte, in den dafür eingerichteten Räumen ihren eigenen Theaterbetrieb in der bisherigen Form fortzuführen. Das lag nicht nur in ihrem Interesse, sondern war für sie Notwendigkeit, wollte sie nicht den für sie wichtigen Betrieb eingehen lassen oder in störender Weise für lange Zeit unterbrechen. Aus diesem Interesse geht ohne weiteres hervor, daß es der Stadt nicht allein um den Erwerb der Grundstücke, sondern auch und wesentlich um den Fortbestand des Unternehmens als solchen in seiner bisherigen Gestalt zu tun war. Das zeigt sich auch in der Vereinbarung über Aufrechnung und Niederlegung der gegenseitigen Forderungen mit W. R. und in dem unmittelbar im Anschluß an den Grundstückserwerb mit A. R. abgeschlossenen Vertrag.

Gerade in der Rpr. des RZS., deren Anwendbarkeit auf den vorl. Fall die Beschw. anzeigt, ist wiederholt als Bedeutung der Gesetzesvorschrift betont worden, daß, wer durch Übernahme eines bestehenden Betriebs die damit verbundenen Vorteile erlangt, auch in einem gewissen Umfang die durch ihn bisher entstandenen Steuerlasten tragen soll. Das muß auch von der Beschw. gelten. Im Zweifel ist sie auch, da nach ihrer Darstellung ihre eigene Sparkassenverwaltung Meistbietende gewesen ist, in der Lage gewesen, durch sie auf die Höhe des Meistgebots einzuwirken, und kann sich nicht darauf berufen, daß sie sich gegen jene Nachteile nicht hätte schützen können. Die Sach- und Rechtslage war danach bei der Beschw. auch keineswegs die gleiche wie bei einer Hypothekenbank in dem in der RBeschw. angeführten Falle.

Die angef. Entsch. läßt sonach keinen Rechtsirrtum erkennen, wenn sie eine Veräußerung des Unternehmens im ganzen i. S. § 96 ABGD. angenommen hat.

Das Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen des § 96 ist vom FinGer. gleichfalls ohne Rechtsirrtum festgestellt worden. Der tatsächliche Einwand der Beschw., daß das FinU. nicht alles versucht habe, die Steuern von R. einzubringen, ist neu und daher nach § 267 ABGD. unbeachtlich, würde aber auch nicht durchschlagen, da das Gesetz nicht erfordert, daß die Steuern beim StPfl. uneinbringlich, sondern nur, daß sie noch nicht entrichtet waren. Die Behauptung der möglichen Vorauszahlung ist gleichfalls neu, übrigens nach den Feststellungen des FinGer. unbegründet.

Die Steuerpflicht des R. und damit die Haftung der Beschw. ist auch insoweit begründet, als es sich um die von der Stadtverwaltung für die Benutzung des Theatergebäudes gezahlten Entgelte handelt, da auch Einnahmen aus der Verpachtung von zu einem Lichtspieltheater eingerichteten Räumen nach der ständ. Rpr. des Senats von der Befreiung nach § 2 Nr. 4 UmStG. ausgenommen sind.

(RZS., Urte. v. 26. Sept. 1927, VA 516/27 S.)

\*

7. § 147 ABGD.; § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbschStG. 1925. Die Bereicherung, die auf Grund eines vom Schenkgeber mit einer Lebensversicherungsgesellschaft auf das Ableben eines Dritten abgeschlossenen Vertrags von dem Bedachten erlangt wird, besteht in der vereinnahmten Versicherungssumme, nicht in dem Werte der Leistungen des Schenkgebers gegenüber der Versicherungsgesellschaft (Prämienzahlungen).

Der Kaufmann G. hat am 2. Nov. 1925 bei der Lebensversicherungsgesellschaft Allianz auf das Ableben seiner Tochter eine Lebensversicherung zugunsten ihrer Kinder über 100 000 RM abgeschlossen. Am 26. Febr. 1927 ist die Tochter gestorben. Ihrem

einzigem minderjährigen Kinde sind von der Lebensversicherungsgesellschaft 98 325,10 RM ausgezahlt worden. Das FinU. hat den Erwerber zur Schenkungssteuer nach einer Zuwendung von seinem Großvater in der Höhe des ausgezahlten Betrags herangezogen. Hiergegen ist vom Erwerber eingewendet worden, daß nicht der Großvater, sondern die Mutter den Versicherungsvertrag abgeschlossen habe, zu dessen Prämienzahlung ihr nur vom Vater der erforderliche Betrag geschenkt worden sei. Einspruch und Berufung hatten keinen Erfolg.

Die RBeschw. kann auch keinen Erfolg haben. Nach der Feststellung im BU. ist der Versicherungsvertrag von dem Großvater zugunsten der Kinder seiner Tochter auf ihr Ableben abgeschlossen worden. Durch diesen Vertrag hat der Großvater bereits zu seinen Lebzeiten dem Enkel einen bedingten Anspruch auf Zahlung der Versicherungssumme verschafft. Es handelt sich also nicht um einen Erwerb nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 ErbschStG., sondern um eine freigebige Zuwendung nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbschStG. Da der Erwerb aus dieser Zuwendung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung, dem Tode der Mutter, abhing, war eine Schenkungssteuerpflicht erst gegeben, nachdem die Bedingung eingetreten war (§ 147 ABGD.). Nach Eintritt der Bedingung erhielt der Bedachte von der Lebensversicherungsgesellschaft 98 325,10 RM. Um diesen Betrag ist er also bereichert, da er aus seinem Vermögen keinerlei Gegenleistung gemacht hat.

Die in der RBeschw. vertretene Auffassung, daß die Zuwendung nicht höher zu bewerten sei als die gezahlten Prämien, weil das Vermögen des Schenkgebers nur um diesen Betrag gemindert worden sei, ist irrig. Das Gesetz verlangt nur, daß auf der einen Seite ein Gewinn (Bereicherung), auf der anderen Seite ein Verlust (Kosten) durch die Zuwendung entstanden sind. Der Gewinn beim Beschenkten und der Verlust beim Schenkgeber müssen sich aber nicht ausgleichen.

(RZS., Urte. v. 18. Mai 1928, VA 832/27, RZS. C. 23, 242.)

\*

8. §§ 188, 206, 241, 247 Abs. 1 ABGD.; § 36 Durchs-Best. z. RVerwG.

1. Der Steuerpflichtige hat auf Mitteilung des Namens eines Sachverständigen, der ein Gutachten erstattet hat, in der Regel keinen Anspruch. Dieser Grundsatz gilt jedoch im allgemeinen nicht für die von einer Behörde erstatteten Gutachten. Dem Steuerpflichtigen ist regelmäßig mitzuteilen, welche Behörde das Gutachten erstattet hat.

2. Der § 36 Durchs-Best. z. RVerwG. gilt nicht in den Fällen, in denen das Grundstück bei der Vermögenssteuer-Veranlagung 1924 nicht berücksichtigt worden ist oder eine Vermögenssteueranlagung 1924 überhaupt nicht stattgefunden hat. †)

Der Grundvertausch hat bei der Einheitswertfeststellung für die VermSt. 1925 ein dem Beschw. gehöriges, als Obstand genutztes Grundstück in W. als Bauland nach dem gemeinen Werte bewertet. Auf den Einspruch des Beschw., der die Baulandeigenschaft des Grundstücks bestritt und Verwertung als landwirtschaftlich genutztes Grundstück nach dem Ertragswert beantragte, hat der Oberbewertungsausschuß den Einheitswert herabgesetzt, im übrigen aber die Bewertung als Bauland belassen.

Beschwerdeführer bestreitet, daß sein Grundstück, das nur als Obstandgenutztes Grundstück genützt werde, in absehbarer Zeit als Bauland in Betracht kommen könne, und rügt außerdem Verfahrensmängel, einmal einen Verstoß gegen die Vorschrift des § 205 Abs. 4 ABGD., da ihm das FinU. die Abweichung von seiner Steuererklärung vorher nicht mitgeteilt, sie auch im Einheitswertbescheide nicht angegeben habe. Einen weiteren Verfahrensmangel erblickte der Beschw. darin, daß ihm ein Gutachten eines Sachverständigen, den der Oberbewertungsausschuß vernommen habe, nur unvollständig ohne Bekanntgabe des Namens des Gutachters mitgeteilt worden sei. Endlich stütze sich das Urteil dreimal auf eine Mitteilung (Auskunft, einen Nachweis) des Katasteramts P., von der ihm bisher nichts mitgeteilt worden sei.

Was zunächst den erstgerügten Verfahrensmangel anlangt, so wäre nach § 205 Abs. 4 ABGD. Beschw. vom FinU. zwecks

Zu 8. Zu 1. Die Aufhebung der Entscheidung des Oberbewertungsausschusses erscheint gerechtfertigt. Was die Gründe im einzelnen anbelangt, so ist folgendes zu sagen:

a) Die Zurückweisung des Beschwerdepunktes der mangelnden Anhörung beim Finanzamt ist gerechtfertigt. Die Entscheidung beruht nicht auf der Verletzung.

b) Hinsichtlich des zweiten Verfahrensmangels halte ich die Ansicht des Reichsfinanzhofes und die Judikatur wegen der Sachverständigenbenennung nicht für richtig. Zunächst ist die Unterscheidung zwischen der Benennung des Sachverständigen und einer etwaigen begutachtenden Behörde nach meiner Ansicht nicht genügend begründet. Wenn man die in § 206 Abs. 2 ABGD. niedergelegten Rechtsgedanken betrachtet und davon ausgeht, daß der Steuerpflichtige gerade bei der überragenden Stellung der Finanzbehörde

Gegenäußerung davon zu verständigen gewesen, daß der Grundwertauschluß von der in der Steuererklärung enthaltenen Beurteilung des Grundstücks als landwirtschaftliches Grundstück abzuweichen und dieses als Bauland betrachten wolle. Dieser Mangel ist aber inzwischen geheilt, da dem Beschw. durch Schreiben des FinV. v. 5. März 1927 und die Einspruchsentsch. Gelegenheit gegeben war, seine anderweitige Anschauung geltend zu machen. Die Vorentsch. kann somit aus diesem Grunde nicht aufgehoben werden (vgl. Becker, *ABG.*, Anm. 3 zu § 205).

Zur Rüge des zweiten Verfahrensmangels ist zu bemerken: Der Beschw. ist von den Ausführungen des Gutachtens des Katasteramts durch wörtliche, den Schlusssatz freilich nicht enthaltende, Mitteilung eines Auszugs verständigt worden. Ein Anspruch auf Mitteilung des Namens des Sachverständigen bzw. der begutachtenden Stelle steht dem Beschw. nach der Abspr. des RfV. grundsätzlich nicht zu (vgl. Becker, *ABG.*, Anm. 2 zu § 188). Der Senat nimmt aber an, daß bei einem Gutachten, das von einer Staats- oder sonstigen öffentlichen Behörde ausgeht, auch der Name dieser Behörde grundsätzlich anzugeben ist, und daß die Nichtangabe unter Umständen einen Verstoß gegen § 6 *ABG.* bedeutet. Bei Behörden können die Bedenken, die gegen die Angabe der Namen von Privatgutachtern geltend gemacht werden, nur in Ausnahmefällen als berechtigt anerkannt werden. In der Regel wird kein Grund vorliegen, den Steuerpflichtigen den Namen der Behörde, die das Gutachten oder die Auskunft erteilt hat, zu verschweigen (vgl. auch Ur. des RfV. v. 19. Jan. 1923, II A 297/22; RfV. 11, 202 ff., besonders 205/206).

Der dritte Verfahrensmangel liegt vor. Der Oberbewertungsausschuß hat ein gleichfalls vom Katasteramt erstattetes zweites Gutachten in dem Vll. verwertet und zum Teil wenigstens die Abweisung der Berufung damit begründet, ohne zuvor dem Steuerpflichtigen überhaupt Gelegenheit zur Gegenäußerung gegeben zu haben.

Wegen dieses wesentlichen, vom Beschw. ausdrücklich gerügten Verfahrensmangels muß die Vorentsch. aufgehoben werden. Bei freier Beurteilung ist die Sache nicht spruchreif. Sie wird an den Oberbewertungsausschuß zurückverwiesen. In dem erneuten Verfahren wird der Oberbewertungsausschuß im Hinblick auf die zwingende Vorschrift des § 241 Satz 2 *ABG.* den Steuerpflichtigen zunächst von dem Schlusssatz des ersten Gutachtens und von dem zweiten Gutachten in Kenntnis zu setzen haben und alsdann unter Würdigung der etwaigen Einwendungen des Beschw. und des übrigen Aktieninhalts von neuem zu entscheiden haben. Dabei wird der Anspruch des Beschw., daß auf sein Grundstück § 36 Durchf. Best. z. *ABG.* anzuwenden sei, nicht als berechtigt anerkannt werden können. Wie sich schon aus dem Wortlaut der Bestimmung, insbes. aus der Stellung des Wortes „nicht“ einerseits und des Wortes „auch“ andererseits ergibt, will sie nur in den Fällen, in denen bei der Vermögenssteueranlagung 1924 die Baulandseigenschaft verneint worden ist, eine gewisse Vermutung dafür begründen, daß an den dieser Entsch. zugrunde liegenden Verhält-

hältnissen sich bis zum 1. Jan. 1925 noch nichts geändert hat. Die Bewertung als Bauland wird in diesen Fällen an erschwerte Voraussetzungen geknüpft. § 36 setzt also voraus, daß das betreffende Grundstück zur Vermögenssteueranlagung 1924 überhaupt herangezogen worden ist. Dies ist bezüglich des Obstgartens des Beschw. wenigstens nach den bisherigen Feststellungen, nicht der Fall gewesen, da der Steuerpflichtige von der Vermögenssteuer wegen geringen Vermögens freigestellt wurde. Die Frage, ob Bauland vorliegt, wird also lediglich, wovon auch der Oberbewertungsausschuß ausgegangen ist, nach § 36 *ABG.* zu entscheiden sein. Dabei ist zu beachten, daß der Begriff „Bauland“ nach § 36 sich nicht mehr ganz deckt mit dem Begriffe, wie er im § 152 Abs. 3 *ABG.* umschrieben ist. Soweit die objektiven Verhältnisse noch Zweifel lassen, können jetzt in vorsichtiger Weise zur Vermeidung von Härten auch persönliche Verhältnisse berücksichtigt werden (Becker, *ABG.*, § 152 Anm. 15).

(RfV., I. Sen., Ur. v. 19. Juni 1928, I A 314/28.)

### Einkommensteuergesetz.

**9.** §§ 6 Abs. 1 Nr. 7, 40 Nr. 2 EinkStG. Wird zugunsten einer Person eine Rechtslage begründet, wonach sie in jedem Jahr ihres Lebens bestimmte Bezüge zu erhalten hat, so ist eine Leibrente i. S. des Einkommensteuerrechts gegeben.†)

Durch Vertrag v. 7. April 1924 hat Beschw. sein Hausgrundstück verkauft. Über den Kaufpreis wurde folgendes vereinbart:

Der Käufer zahlt eine jährliche Rente von 1000 *G.M.*, die bis zum Lebensende der Ehefrau des Beschw. oder, falls dieser sie überleben sollte, bis zu dessen Tode zu zahlen ist. Weiter räumt der Käufer dem Beschw. unentgeltlich ein Wohnrecht ein. In bar werden 3500 *G.M.* bezahlt.

Die Rechtsbeschwerde ist nicht begründet. § 40 Abs. 2 EinkStG. rechnet die Leibrenten zu den wiederkehrenden Bezügen, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 7 der Besteuerung unterliegen. Nach § 11 Abs. 1 gelten die einzelnen Bezüge im Zeitraum ihrer Fälligkeit als Einnahmen. Daß hier eine solche Leibrente vorliegt, kann nicht bezweifelt werden. Es ist dabei sogar unerheblich, daß im Kaufvertrage selbst von einer Rente gesprochen ist. Es kann weder auf den Wortlaut noch auf etwaige Absichten der Parteien ankommen, sondern sobald zugunsten einer Person eine Rechtslage begründet wird, wonach sie in jedem Jahre ihres Lebens bestimmte Bezüge zu erhalten hat, ist i. S. des EinkStG. eine Leibrente gegeben. Wirtschaftlich besteht zwischen einer Rente auf Lebenszeit und einer Kaufpreisforderung, die in jährlichen Raten zu tilgen ist und deren Höhe von der Lebensdauer des Berechtigten bergestalt abhängig gemacht ist, daß bis zum Tode und nur bis zum Tode des Berechtigten Raten zu zahlen sind, kein Unterschied, und es kann deshalb, da das Steuerrecht grundsätzlich der wirtschaftlichen Betrachtung folgt, dahingestellt blei-

in der Veranlagung doch die Möglichkeit haben soll und muß, das Seine zu einer möglichst objektiven Klarstellung beizutragen, so ist die Verweigerung der Benennung des Sachverständigen viel bedeutender als die Verweigerung der Benennung einer begutachtenden Behörde. Gerade beim Sachverständigen können hinsichtlich der Begutachtung persönliche und sonstige Momente mitspielen, die erst durch Kenntnis seiner Person vom Steuerpflichtigen in genügender Weise dargelegt und gewürdigt werden können. Ich halte daher die Verweigerung der Benennungspflicht des Sachverständigen aus den vorgebrachten Gründen nicht für durchschlagend. Im Gegenteil, der Wortlaut des Gesetzes spricht nicht zwingend für die Ansicht des Reichsfinanzhofes. Daß es vielleicht Fälle geben kann, wo aus besonderen Gründen die Benennung verweigert werden darf, ist möglich. Ein allgemeines Recht zur Verweigerung aber scheint mir nicht zu bestehen.

c) Die Verletzung des § 241 Abs. 2 *ABG.* des Gesetzes ist offensichtlich. Darauf beruht auch die Entscheidung. Sie war deshalb mit Recht aufzuheben.

**Zu 2.** Die Ausführungen des Reichsfinanzhofes über den Inhalt des § 36 der Bewertungsvorschriften scheinen mir zutreffend, ebenso das Verhältnis des § 36 zu § 152 Abs. 3 *ABG.* Ob es möglich ist, neben den rein objektiven Tatbestandsmerkmalen dieser Bestimmung noch persönliche Verhältnisse praktisch zur Berücksichtigung heranzuziehen, erscheint mir zweifelhaft.

N. S. Straub, Freiburg i. Br.

**Zu 9.** Der RfV. hat auch in zwei weiteren Urteilen (RStVl. 1928, 97 u. 246) den Grundsatz aufgestellt, daß  
a) eine Leibrente voll zu versteuern ist; die durch Hingabe des Kapitals erlittene Vermögenseinbuße also nicht steuermindernd wirkt,  
b) steuerlich eine Leibrente auch bei einer in jährlichen Raten zu tilgenden Kaufpreisforderung vorliegen kann.

Daß sich die Steuerpflichtigen gegen diese Auffassung wehrten,

ist begreiflich, denn in der Nichtberücksichtigung des Kapitalopfers liegt, wie der RfV. selbst in den früheren Urteilen anerkennt, eine große Härte, und zwar speziell gegen den nichtbuchführenden Privatmann. Beim Kaufmann ist es nämlich umgekehrt. Zwar erscheint in seiner Bilanz als neues Aktivum der Wert der Leibrente, dafür vermindert sich aber sein Bank- oder Gebäudekonto um den Betrag der Zahlung oder des hingegebenen Immobilienwertes (Leibrentenkonto an Bank- [Gebäude-] Konto). Vom Standpunkte der EinkSt. wirkt bei ihm der Erwerb einer Leibrente daher im wesentlichen nur dann steuererhöhend, wenn die Leibrente die sonst vom Kapital bezogenen Zinsen übersteigt oder der Wert des Rentenstammrechts, also des neuen Aktivums, höher ist als des hingegebenen alten. Schon dieser Umstand stimmt nachdenklich, denn die Buchführung spiegelt die wahren Verhältnisse getreu wieder. Was beim Kaufmann wirtschaftlich richtig ist, muß es doch wohl auch beim Privatmann sein, wenn nicht etwa ausdrückliche gesetzliche Bestimmungen dagegen sprechen. Es ist nun zwar zuzugeben, daß das EinkStG. zwischen den beiden Kategorien einen scharfen Unterschied macht; die Besteuerung der einen richtet sich nach § 12, die der anderen nach § 13; der Privatmann kann z. B. Vermögensverluste nicht absetzen, beim Kaufmann wirkt sich ein solcher in der Bilanz aus. Es wäre daher möglich, daß sich der Standpunkt des RfV. aus diesem Grunde rechtfertigt. Allein der Begriff der Werbungskosten ist bei beiden im wesentlichen der gleiche. Der RfV. lehnt die Berücksichtigung des Vermögensopfers ab, weil § 16 Abs. 3 die Abnutzungsabsetzung auf bestimmte speziell aufgeführte Gegenstände beschränkt, zu denen das Rentenstammrecht nicht gehöre; fügt allerdings vorsichtigerweise hinzu: „bei Erwerb außerhalb eines Betriebsvermögens“, scheint also wohl selbst der Ansicht zu sein, daß beim Betriebsvermögen Abs. 3 angewendet werden darf, weil das Stammrecht als Betriebsinventar anzusehen ist; er hält also — wenigstens prinzipiell — Abnutzungsabsetzungen bei Rentenstammrechten für möglich und versagt sie dem Privatmann nur, weil er im Wort-

ben, ob zivilrechtlich zwischen einer Rente und den genannten Kaufpreistaraten ein Unterschied besteht.

In Frage käme lediglich, in der Hingabe eines Grundstücks eine Aufwendung für die Anschaffung eines Gegenstandes, nämlich des Leibrentenstammrechts, zu erblicken, dessen Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt. Derartige Aufwendungen sind nach § 16 Abs. 2 Satz 2 auf die Gesamtdauer der Nutzung zu verteilen. § 16 Abs. 3 beschränkt aber die Zulässigkeit derartiger Verteilungen, die als Absetzungen für Abnutzung des angeschafften Gegenstandes bezeichnet werden, auf die daselbst aufgeführten Gegenstände, zu denen ein Leibrentenstammrecht bei Erwerb außerhalb eines Betriebsvermögens nicht gerechnet werden kann. Die einzelnen Leibrentenbezüge unterliegen daher in voller Höhe der EinkSt.

(RFG., Ur. v. 14. März 1928, VI A 877/27.)

\*

10. §§ 6, 7 Abs. 3, 12 Abs. 1, 59 EinkStG. Die Vorschrift über die getrennte Berechnung der Steuer für Einkünfte aus außerordentlicher Waldnutzung nach § 59 Abs. 1 u. 2 EinkStG. steht einer vorherigen Absetzung von Verlusten oder Unterschlüssen aus einer anderen Einkommensart von diesen Einkünften nicht entgegen. †)

Die Einkünfte des Beschw. aus der Bewirtschaftung seines Forstes betragen im Wirtschaftsjahre 1925/26 180 816,79 M. Davon entfielen nach den unbefristeten Feststellungen des FinA. auf normale Waldnutzung 33 000 M., auf außerordentliche Nutzung in-

sinne kein Betriebsinventar besitzt. Allein selbst zugegeben, daß Abs. 3 nicht zutrifft, wie steht es mit Abs. 1, der die Definition der Werbungskosten enthält (Werbungskosten sind die zur Erwerbung der Einkünfte gemachten Aufwendungen)? Daß die Zahlung eines Kapitals solche Kosten darstellen kann, ist bereits entschieden, z. B. bei einem Verluste bei einer Genossenschaftsbeteiligung (Struß, § 16 Anm. 4; ebenso RFG.: DStZ. 1928, 156). Das Ur. RStBl. 1928, 279 erklärt nochmals ausdrücklich, Werbungskosten können auch in einem Vermögensopfer bestehen; es handelte sich dort um eine einmalige Sandentnahme aus einem Grundstück; nach dem RFG. ist der Unterschied zwischen dem höheren gemeinen Werte vor Beginn der Sandentnahme und dem geringeren Werte nach derselben festzustellen. Die Anwendung dieses Grundsatzes auf unseren Fall ist m. A. n. zwingend, zumal es sich dort um einen nicht buchführenden Landmann handelt, also § 12, nicht § 13 anwendbar ist. Es kommt noch hinzu, daß der RFG. die frühere engere Begriffsbestimmung der Werbungskosten längst verlassen und ihr Anwendungsgebiet stark erweitert hat (vgl. Struß, § 12 Anm. 11, 12, § 13 Anm. 15, 16, § 16 Anm. 4). Um so weniger liegt daher ein Zwang vor, die Annahme von Werbungskosten zu verneinen.

Da der RFG. in den früheren Rentenurteilen selbst die Nichtberücksichtigung der Kapitaleinbuße als steuerlich hart empfindet, so müßte er eigentlich befreit sein, die ungerechte Behandlung wenigstens auf ein möglichst kleines Gebiet zu beschränken. Allein genau das Gegenteil ist der Fall. Der RFG. erklärt ausdrücklich: Sobald zugunsten einer Person eine Rechtslage begründet wird, wonach sie in jedem Jahre ihres Lebens bestimmte Bezüge zu erhalten hat, ist i. S. des EinkStG. eine Leibrente gegeben. Zu welchen Folgen das führt, zeigt das Urteil RStBl. 1928, 97. Ein Deutscher hatte einer holländischen Firma Ansprüche gegen die Südafr. Union wegen beschlagnahmter Minenaktien übertragen; Holland hatte ihm dagegen — und ursprünglich noch dazu bedingt — monatlich 2500 Gulden bis Ende 1933 zu zahlen, sodann monatlich je zehn Jahre lang erst 2000 Gulden, dann 1500 Gulden, dann 1000 Gulden und endlich 500 Gulden, und zwar auch nach dem Tode des Deutschen. Der RFG. hat die Monatsraten als vererbliche Rente, nicht als Kaufpreistaraten aufgefaßt und daher der vollen Besteuerung unterworfen; entscheidend sei für die steuerliche im Gegensatz zur bürgerlich-rechtlichen Auffassung die Dauer der Zahlungen, und zwar in der Weise, daß einige wenige Zahlungen innerhalb kurzer Frist als Kaufpreistaraten, viele Zahlungen innerhalb langer Frist als Rentenbezüge anzusehen seien. Der RFG. stützt sich darauf, daß nicht die Kategorien des Zivilrechts, sondern lediglich die wirtschaftliche Betrachtungsweise entscheide. Legt man sie aber zugrunde, so ergibt sich m. A. n. folgendes: Der Deutsche hatte durch die feindliche Beschlagnahme bereits einen empfindlichen Vermögensverlust erlitten. Um zu retten, was noch zu retten ist, überträgt er seine Ansprüche einem Neutralen, der sich — und ursprünglich auch nur bedingt — zu Zahlungen verpflichtet, die sich über 50 Jahre erstrecken; der Holländer hat offenbar die Notlage gehörig ausgenutzt; der Deutsche erfuhr gerade durch die ihm steuerlich zum Verhängnis gewordenen Ratenzahlungen eine weitere Einbuße, die ihn deshalb besonders hart traf, weil bei der inländischen Kapitalknappheit und unserm hohen Zinssatz die Zahlung des Kapitals auf einmal ihm große Vorteile gebracht hätte. Weil er sie aber nicht durchsetzen konnte, wird er mit der vollen Steuer noch extra bestraft. Nach den Grundsätzen des RFG. würde die Rentenbesteuerung auch dann eintreten, wenn jemand sein Grundstück gegen Eintragung einer

folge Forstleulenfräses 147 816,79 M. Es ist unbestritten, daß nach Ausschleudung der Einkünfte aus der außerordentlichen Waldnutzung ein Verlust vorlag. Die Vorbehörden haben entsprechend dem Antrag des Beschw. von § 59 Abs. 2 EinkStG. Gebrauch gemacht und danach die Einkommensteuer aus den gesamten außerordentlichen Einkünften ohne Berücksichtigung des im übrigen erzielten Verlustes berechnet, wobei der Beschw. immer noch besser wegkam, als wenn eine Zusammenrechnung der positiven und negativen Einkünfte vorgenommen und die Steuer ohne die Vergünstigung des § 59 Abs. 2 EinkStG. berechnet worden wäre.

Die Rechtsbeschwerde weist zunächst darauf hin, daß durch den Forstleulenfraß eine starke Schädigung der Substanz erfolgt sei, so daß eigentlich die Erlöse aus dem Holze, das infolge dieser Schädigung wohl oder übel geschlagen werden mußte, gar kein Einkommen darstellten, und zieht einen Vergleich mit einem Landwirt, dessen gesamter Viehbestand infolge einer Seuche einging, und der infolge des Vermögensvergleichs diesen Verlust berücksichtigen dürfe. § 59 EinkStG. stelle für die Forstwirtschaft nur einen ungenügenden Ausgleich für solche Verluste dar. Insbesondere wendet sich aber der Beschw. dagegen, daß bei der getrennten Berechnung des Einkommens aus der außerordentlichen Waldnutzung ein im übrigen vorliegender Verlust nicht berücksichtigt werden solle, da dadurch die an und für sich schon ungenügende Vergünstigung des § 59 noch weiter unzulässig eingeschränkt werde.

Die Rechtsbeschwerde ist begründet.

Die Begründung zum Entw. des EinkStG. (S. 67) führt aus, man könne daran denken, als Einkommen aus dem Betriebe der

Amortisationshypothek verkauft, also auch dann, wenn der Käufer nicht bar zahlen und andererseits der Verkäufer mit den bloßen Zinsen seinen Unterhalt nicht bestreiten kann, während der wohlhabende Verkäufer, der die Amortisationsquote nicht braucht, steuerlich günstiger wekommt. Und wie steht es mit Abzahlungsverträgen? Auf eine ganze Anzahl derselben trifft die Rentendefinition des RFG. zu. Es ist daher zu wünschen, daß der RFG. — vielleicht ein anderer Senat; die bisher veröffentlichten Urteile sind vom sechsten — die Frage nochmals prüft und zu einem der Steuergerechtigkeit besser entsprechenden Ergebnis kommt. Man könnte sich z. B. folgende Lösung der auch vom RFG. zugestandenen Unbilligkeit denken. Es wird nach versicherungstechnischen Grundsätzen festgestellt, ob und welchen Vorteil der Verkäufer hat, wenn man einerseits die „Rente“, nämlich die Kaufpreistaraten, andererseits die Erträge (Zinsen, Miete usw.) in Betracht zieht, die der Verkäufer (der Rentenerwerber) von dem zur Erwerbung der „Rente“ aufgewendeten Vermögenswerte (Kapital, Grundstück) ohne die Umwandlung hätte beziehen können. Ist er z. B. jung und gesund und die Zahlungen von seiner Lebensdauer abhängig, so ist der Unterschied größer als im umgekehrten Falle; dann ist die Mehrbesteuerung in Höhe der Differenz auch berechtigt, weil das Einkommen gestiegen ist. Dieser Lösungsversuch könnte deshalb vielleicht Bedenken erregen, weil indirekt dadurch doch ein Bestandsvergleich vorgenommen wird, was nach § 12 nur in bestimmten Fällen zulässig sein soll. Aber einmal hat der RFG. in dem oben zitierten Sandentnahmemeinurteil bereits diesen Weg betreten und ferner: irgendetwas muß die nach der jetzigen Rpr. vorhandene Steuergerechtigkeit behoben werden, und zwar gerade vom Wirtschaftsstandpunkte aus. In dem Urteile DStZ. 1928, 246 legt der RFG. darauf Gewicht, daß das Gesetz im § 40 keine speziellen Abzüge bestimmt hat, und folgert daraus, daß es keine Abzüge zulassen wollte. Allein dieser Umstand ist wohl nicht entscheidend, wenn man die Abzüge aus andern gesetzlichen Bestimmungen, nämlich aus § 16 herleiten kann. Den Ausdruck „Gegenstand“ im § 16 Abs. 2 hat der RFG. sowie bereits im weitesten Sinne aufgefaßt (DStZ. 1927, 630, 720; 1928, 628; JW. 1928, 533; RStBl. 1928, 49, 260).

Dr. Ernst Fleck, Hannover.

Zu 10. § 7 Abs. 3 EinkStG. bestimmt: „Treffen bei einem Steuerpflichtigen mehrere Einkommensarten zusammen oder hat er Einkünfte derselben Art aus mehreren Betrieben oder hat er Ausgaben (§ 15), die bei keiner einzelnen Einkommensart abgesetzt werden können, so ist das Einkommen durch Zusammenrechnung und Ausgleich der bei der gesonderten Ermittlung gewonnenen Ergebnisse zu berechnen.“ Die Voraussetzungen des § 7 Abs. 3 EinkStG. liegen in dem oben mitgeteilten Falle nicht vor. Zunächst handelt es sich nicht um mehrere Einkommensarten, sondern nur um eine Einkommensart, nämlich um Einkünfte aus dem Betrieb der Forstwirtschaft. Ebenjowenig liegen Einkünfte derselben Art aus mehreren Betrieben vor. Nur ein Betrieb, nämlich ein Forstwirtschaftsbetrieb steht in Frage. Schließlich kann auch nicht von Ausgaben, die bei keiner einzelnen Einkommensart abgesetzt werden können, gesprochen werden. Im Gegenteil können die in dem Tatbestand erwähnten Verluste ohne weiteres nach § 15 Abs. 2 EinkStG. abgesetzt werden. Das Einkommen des Beschw. aus der Bewirtschaftung dieses Forstes hat 180 816,79 M. betragen. Es gliedert sich in Einkünfte aus normaler Waldnutzung in Höhe von 33 000 M. und in Einkünfte aus außerordentlicher Waldnutzung

Forstwirtschaft in jedem Steuerabschnitte den Holzzuwachs zu besteuern. Sie lehnt diesen Gedanken jedoch ab unter Hinweis auf die Schwierigkeiten, die einer zuverlässigen Ermittlung und Bewertung des Holzzuwachses entgegenstehen, und auf die weitere Folge dieses Verfahrens, daß der Forstwirt die Steuer lange Zeit hindurch zahlen müsse, ohne geldliche Einnahmen irgendwelcher Art aus der Forstwirtschaft erzielt zu haben; es solle bei dem gegenwärtigen System bestehen bleiben, wonach die Forsterträge erst, wenn das Holz geschlagen sei, besteuert werden sollten und demgemäß der Vermögensvergleich nicht auf das stehende Holz ausgedehnt werden sollte. Daß bei diesem Verfahren bei einer über das normale Maß hinausgehenden Waldbnutzung in einem Steuerabschnitt ein ungewöhnlich hohes Einkommen erzielt und daher mit Rücksicht auf die Progression des Steuertarifs eine sehr hohe Steuerschuld entstehen würde, sollte durch die Bestimmungen des § 59 EinkStG. ausgeglichen werden, die nach den Ausführungen des Regierungsvertreters im Steuerausschuß des R. nach eingehenden Beratungen mit dem Forstwirtschaftsrate zustande kamen. Ob der in Begründung ungenügend abgeleitete Vermögensvergleich bezüglich des stehenden Holzes wirklich mit der Vorschrift des § 12 Abs. 1 EinkStG. schlechthin unvereinbar ist, und ob man ihn nicht für bestimmte Fälle, wie z. B. beim Erwerb eines ausstehenden Betriebs, zulassen muß (vgl. Becker, Anm. 216 zu § 6 EinkStG.), braucht nicht erörtert zu werden. Im vorl. Falle kann jedenfalls ein solcher Vergleich nicht vorgenommen werden, da er in Abweichung von der in der Forstwirtschaft zur Zeit allgemein üblichen Buchführung eine entsprechend aufgemachte Buchführung (Aktivierung der auf den Forst gemachten Aufwendungen und Aufnahme des jeweiligen Holzbestandes in das Vermögensverzeichnis) zur Voraussetzung hätte; eine solche liegt aber hier nicht vor.

Dagegen ist die Rechtsbeschwerde begründet, soweit sie unrichtige Anwendung des § 59 EinkStG. rügt. Das FinGer. begründet seine Ansicht — kein Ausgleich von anderweitig erzielten Verlusten bei getrennter Berechnung der Steuer aus den Einnahmen aus der außerordentlichen Waldbnutzung gem. § 59 EinkStG. — einmal mit dem Wortlaut dieser Bestimmung. Eine getrennte Berechnung der Steuer sei nur in der Weise möglich, daß die Steuer aus dem sonstigen Einkommen so berechnet würde, wie wenn Einnahmen aus außerordentlicher Waldbnutzung nicht vorhanden wären, und daß umgekehrt die Steuer aus der außerordentlichen Waldbnutzung so berechnet würde, wie wenn sie selbständiges Einkommen wäre; in diesen Fällen könne daher die Vorschrift des § 7 Abs. 3 EinkStG. über die Zusammenrechnung der bei den einzelnen Einkommensarten erzielten über- bzw. Unterschüsse nicht zur Anwendung kommen. Sie stützt sich weiter auf die Entstehungsgeschichte des § 59 EinkStG., wonach die Worte „auf Antrag“, die erst in den Beratungen des Steuerausschusses eingefügt wurden, nur bei der vom FinGer. vertretenen Auslegung einen Sinn hätten.

Diese Gründe sind nicht durchschlagend. Die Anordnung einer getrennten Berechnung der Steuer bezüglich der Einkünfte aus außerordentlicher Waldbnutzung soll im Falle des § 59 Abs. 1 EinkStG. eine steuerliche Begünstigung dieser Einkünfte durch Ausschaltung der bei Zusammenrechnung mit etwaigen sonstigen Einkünften eintretenden Progression des Steuertarifs herbeiführen. Liegen im übrigen keine Einkünfte oder gar negative Ergebnisse anderer Einkommensarten vor, so wird die Begünstigung des § 59 Abs. 1 EinkStG. einfach gegenstandslos, die Veranlagung und Berechnung der Steuer ist gem. § 7 Abs. 3 EinkStG. für das gesamte Einkommen unter Ausgleich der bei den einzelnen Einkommensarten gewonnenen Ergebnisse vorzunehmen; keinesfalls kann aber die mit § 59 Abs. 1 bezweckte Begünstigung dadurch in das Gegenteil verwandelt werden, daß etwa beim Vorliegen eines Antrags gem. § 59 Abs. 1 der Abzug anderweitiger Unterschüsse von den Einkünften aus außerordentlicher Waldbnutzung versagt wird. Die im Steuerausschuß vorgenommene Einfügung der Worte „auf Antrag“ im § 59 Abs. 1 EinkStG. hat daher sachlich keine Bedeutung; wirkt die Vorschrift des § 59 Abs. 1 in einzelnen Fällen als Begünstigung, so ist sie auch ohne Antrag anzuwenden, oder der Steuerpflichtige auf die Stellung eines Antrags hinzuweisen, liegen dagegen sonstige positive Einkünfte nicht vor, so

ist sie auch bei Stellung eines auf ihre Anwendung hinielenden Antrags nicht anwendbar. Diese Handhabung ergibt sich aus dem Zwecke des § 59 Abs. 1 als einer Begünstigungsvorschrift, die keinesfalls zu einer Benachteiligung des Steuerpflichtigen führen darf. Mag auch den Antragstellern im Steuerausschuß des R., als sie die Einfügung der Worte „auf Antrag“ verlangten, vorgeschwebt haben, daß bei Anwendung des § 59 Abs. 1 EinkStG. ein Ausgleich zwischen Einkünften aus außerordentlicher Waldbnutzung und etwaigen Unterschüssen bei anderen Einkommensarten nicht erfolgen dürfe, so haben sie dabei jedenfalls nicht beachtet, daß die Anwendbarkeit des § 59 Abs. 1 in solchen Fällen einfach ausscheidet, weil der Zweck der Bestimmung — Milderung der Progression — gar nicht erreicht werden kann.

Rechtfertigen somit weder Wortlaut noch Entstehungsgeschichte des § 59 Abs. 1, dessen entsprechende Anwendung § 59 Abs. 2 vorschreibt, die vom FinGer. vertretene Auffassung, so ergibt sich andererseits auch für die Fälle des § 59 Abs. 2 aus dem Zwecke dieser Vorschrift, daß bei ihrer Anwendung eine Berechnung etwaiger Unterschüsse aus anderen Einkommensarten mit den Einkünften aus außerordentlicher Waldbnutzung geboten ist. Nach § 59 Abs. 2 soll in den Fällen einer sog. Kalamitätsnutzung neben der nur bei Vorhandensein sonstiger positiver Einkünfte wirksamen Milderung der Progression des Steuertarifs eine weitere Begünstigung der Einkünfte aus Kalamitätsnutzung dadurch herbeigeführt werden, daß der auf den außerordentlichen Mehrerlös entfallende Teil der Einkommensteuer um die Hälfte des Betrags ermäßigt wird. Es ist kein Grund ersichtlich, diese Begünstigung beim Vorliegen anderweitiger Verluste oder Unterschüsse davon abhängig zu machen, daß diese Beträge von den steuerlich begünstigten Einkünften aus der außerordentlichen Waldbnutzung nicht abgezogen werden. Dadurch würde man die Steuerpflichtigen zwingen, entweder auf die für alle Pflichtigen aus der Möglichkeit der Verrechnung von überschüssigen und Unterschüssen gem. § 7 Abs. 3 EinkStG. sich ergebende Minderung der positiven Einkünfte und damit der Steuer zu verzichten und — allerdings nach dem ermäßigten Steuertarife — Einkünfte zu versteuern, die bei Betrachtung des Einkommens in seiner Gesamtheit gar nicht erzielt wurden, oder zwar eine solche Verrechnung zu verlangen, was aber zur Folge hätte, daß sie dann bezüglich der noch verbleibenden Einkünfte aus außerordentlicher Waldbnutzung der Begünstigung des § 59 Abs. 2 verlustig gehen würden. Diese Auslegung würde zu einer Einschränkung der im § 59 Abs. 2 vorgesehenen Begünstigung führen, die mit dem Zwecke dieser Vorschrift im Widerspruch stehen würde und nicht als vom Gesetzgeber beabsichtigt angesehen werden könnte. Zu welchem unbefriedigendem Ergebnis eine solche Auslegung führen würde, ergibt sich aus folgenden, an den vorl. Fall angeknüpften Erwägungen: Die gesamten Einkünfte des Beschw. aus dem Betriebe der Forstwirtschaft im Wirtschaftsjahre 1924/25 betragen 180 816,79 M. Davon entfallen auf ordentliche Waldbnutzung 33 000 M., auf außerordentliche Nutzung 147 816,79 M. Würde bei der Verteilung der gesamten Einkünfte aus der Forstwirtschaft auf die ordentliche Nutzung ein größerer Betrag entfallen und dadurch der im übrigen erzielte Verlust auf 0 herabgemindert, so würde der Beschw. ohne weiteres das Erreichen, was er mit der Rechtsbeschwerde anstrebt, nämlich eine Versteuerung der entsprechend verminderten Einkünfte aus außerordentlicher Nutzung nach § 59 Abs. 2, während er nach der von dem FinGer. vorgenommenen Auslegung bei der tatsächlichen Lage des Falles die doch wirtschaftlich betrachtet wegen der größeren Kalamitätsnutzung und geringeren ordentlichen Nutzung für den Beschw. ungünstiger ist und daher die Begünstigung des § 59 Abs. 2 in noch höherem Maße rechtfertigt, steuerlich schlechter wegkommen würde, da die Steuer nach § 59 Abs. 2, wie es die Vorentscheidung auch getan hat, aus der gesamten außerordentlichen Nutzung zu berechnen wäre.

(RZS., VI. Sen., Ur. v. 21. Dez. 1927, VIA 244/27.)

\*

II. § 13 EinkStG. Schließt eine offene Handelsgesellschaft eine sogenannte Teilhaberversicherung ab, so bilden die gezahlten Prämien regelmäßig eine Betriebs-

in Höhe von 147 816,79 M. Werden die Einkünfte der außerordentlichen Waldbnutzung nicht berücksichtigt, so liegt ein Verlust vor. Dies ist dahin aufzufassen, daß die abzugsfähigen Ausgaben (s. 15 EinkStG.) den Betrag von 33 000 M. übersteigen. Es ist im Gegensatz zur Auffassung des FinGer. gar nicht einzulegen, warum im vorl. Falle von den Einkünften aus der Forstwirtschaft nicht alle, sondern nur ein Teil der Ausgaben sollten gekürzt werden dürfen. Die Einkünfte aus der Forstwirtschaft betragen doch nicht nur 33 000 M., sondern 180 816,79 M. Infolgedessen können nach § 15 Abs. 2 EinkStG. die Ausgaben so lange abgezogen werden, bis der Betrag von 180 816,79 M. erreicht ist. Wenn nach § 59 EinkStG. für die Berechnung der Steuer die Einkünfte aus

der Forstwirtschaft nicht zusammengerechnet, sondern in einzelne Teile zerspalten werden und die Steuer getrennt berechnet wird, so ist dies doch kein Grund dafür, auch hinsichtlich der Ausgaben die Einkünfte aus der Forstwirtschaft zu trennen und einfach den Ausgabenabzug bei den außerordentlichen Einkünften zu versagen. Es handelt sich vielmehr um einheitliche Einkünfte, die nur für die Zwecke der Berechnung der Steuer gespalten werden. Solange die Ausgaben 180 816,79 M. nicht erreichen, sind sie daher kürzungsfähig. Mit Recht verweist der VI. Sen. des RZS. auf die geradezu unvernünftigen Folgerungen, die sich ergeben, wenn man anders entscheiden würde. Dem Urteil ist lediglich beizutreten.

MA. Dr. Erler, Jena.

ausgabe und ist andererseits der Rückkaufswert der Versicherung als Aktivum in die Bilanz einzustellen. †)

Streitig ist die Behandlung von Lebensversicherungsprämien, die die beschwerdeführende DfStG. im Steuerabschnitt entrichtet hat. Es handelt sich um eine Teilhaberversicherung. Der Vertrag ist von der Firma abgeschlossen, dieser steht auch der Kapitalanspruch sowohl für den Lebensfall wie für den Todesfall zu. Die Vorinstanz hat die Prämien dem Bilanzgewinne zugest. Die Gesellschaft ist der Ansicht, daß die Prämien als Geschäftsausgaben zu behandeln seien und in der Bilanz lediglich der Rückkaufswert aufzuführen sei, der gleich Null sei.

Die Rechtsbeschwerde ist begründet.

Es kann dahingestellt bleiben, ob der Entsch. des I. Sen. des RfStG. v. 22. Dez. 1927, Ia 276/27, beigetreten ist, daß der Begriff der Werbungskosten bei buchführenden Kaufleuten nicht aus der Definition des § 16 Abs. 1 EinkStG. entnommen werden könne, sondern bei ihnen der Einkommensberechnung der Bilanzgewinn zugrunde zu legen sei, bei dem, von den gesetzlichen Ausnahmen abgesehen, alle Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien. Jedenfalls liegt es beim buchführenden Kaufmann so, daß bei allen im Betrieb seines Handelsgewerbes abgeschlossenen Geschäften eine etwa infolge dessen eintretende Vermögensvermehrung den Bilanzgewinn vermehrt, eine Vermögensminderung den Bilanzgewinn mindert. Hat ein Kaufmann im Betrieb seines Handelsgewerbes ein Lotterielos erworben, so gehört trotz § 6 Abs. 3 EinkStG. der Lotteriegewinn zum Betriebsgewinn, während der ausgegebene Kaufpreis den Betriebsgewinn vermindert. Unterstellt man zunächst, daß der fragliche Versicherungsvertrag zum Handelsgewerbe gehört, so ist nicht zweifelhaft, daß bei Eintritt des Versicherungsfalles die gezahlte Versicherungssumme das Betriebsvermögen und damit den Bilanzgewinn des betreffenden Jahres vermehrt. Demgegenüber kommt eine einfache Zurechnung der gezahlten und als Betriebsausgaben gebuchten Versicherungsprämien zum Bilanzgewinne nicht in Frage (vgl. Becker, EinkStG. § 17, Bem. 7; Teubner: StWch. 1921, 182; Wünschmann: DStZ. 1921, 140 u. 371). Bis zum Eintritt des Versicherungsfalles liegt ein schwebendes Geschäft vor. Solange ein schwebendes Geschäft von keiner Seite erfüllt ist, ist es regelmäßig in der Bilanz unter dem Gesichtspunkt nicht zu berücksichtigen, daß sich Leistungen und Gegenleistungen vermutlich ausgleichen. Ist es von einer Seite teilweise erfüllt, so kommt eine Aktivierung der ganzen Ausgabe unter dem entsprechenden Gesichtspunkt in Frage, daß vermutlich der Wert der Ansprüche aus dem Vertrage den Wert der noch ausstehenden Verpflichtungen um den Betrag der Zahlung übersteigt. Die Firma, die die einseitige Leistung bewirkt hat, ist aber berechtigt, bei der Bilanzaufstellung an Stelle des Wertes ihrer Leistung den geringeren Mehrbetrag des

Wertes der ihr aus dem Vertrage zustehenden Ansprüche gegenüber dem Werte ihrer noch ausstehenden Verpflichtungen einzusetzen. Bei den sog. Schadensversicherungen liegt es nun so, daß regelmäßig die Jahresprämie nach der Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Versicherungsfalles in dem betreffenden Jahre bemessen ist und daher nach Ablauf eines Jahres der Versicherungsnehmer für die etwaige weitere Dauer des Vertrags keine wertvolleren Ansprüche besitzt, als seinen noch ausstehenden Prämienverpflichtungen entspricht; für seine gezahlte Prämie hat er den Gegenwert dadurch erlangt, daß die Versicherungsgesellschaft das ganze Jahr für eingetretenen Schaden haftete. Bei der Lebensversicherung und anderen Kapitalversicherungen entspricht dagegen regelmäßig die Jahresprämie nicht der Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Versicherungsfalles in dem betreffenden Jahre, sie ist vielmehr im Anfang höher. Besteht eine Lebensversicherung mehrere Jahre, so hat einerseits der Versicherungsnehmer die gezahlten Prämien nicht bloß für den nicht eingetretenen Fall seines früheren Todes ausgegeben und andererseits die Versicherungsgesellschaft die Prämien nicht vollständig verdient. Vielmehr übersteigt der Wert des Anspruchs des Versicherungsnehmers nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechnet den Wert der von ihm noch zu entrichtenden Prämien, aber keineswegs um den Betrag der bereits bezahlten Prämien. Hierauf beruht es, daß bei der Lebensversicherung ein sog. Rückkaufswert besteht und die Versicherungsgesellschaft verpflichtet ist, in ihrer Bilanz ein Passivum unter dem Namen Prämienreserve einzusetzen. Ein längere Zeit bestehendes Lebensversicherungsverhältnis bedeutet also, kurz gesagt, für den Versicherungsnehmer ein Aktivum, dessen Wert jedenfalls erheblich hinter den gezahlten Prämien zurückbleibt. Wie hoch sein Wert anzunehmen ist, kann zweifelhaft sein. Gegen die Bemessung nach dem Rückkaufswerte könnte geltend gemacht werden, daß dieser den Betrag darstellt, den der Versicherungsnehmer bei vorzeitiger Lösung des Vertragsverhältnisses erhält, und daß der von einem Vertrage Zurücktretende regelmäßig einen Schaden erleidet. Wenn danach auch gegen eine höhere Bewertung des Wertes des Versicherungsverhältnisses durch den Versicherungsnehmer nichts einzuwenden wäre, so kann nach Ansicht des Senats die Bewertung mit dem Rückkaufswerte nicht beanstandet werden, da es immerhin im Einzelfalle zweifelhaft sein kann, ob die Fortsetzung des Vertrags vorteilhaft erscheint.

Die vorstehenden Ausführungen hatten zur Voraussetzung, daß der Vertrag als von Geschäfts wegen abgeschlossen anzuerkennen ist. Dazu ist zunächst erforderlich, daß die Firma ihn als von Geschäfts wegen abgeschlossen behandelt hat. Da die Firma eine DfStG. ist, so kommt es nicht auf die buchmäßige Behandlung an. Verträge, die im Namen der DfStG. abgeschlossen sind, können nur als von Geschäfts wegen abgeschlossen gelten, weil die DfStG. keine Privat-

**Zu 11.** Die steuerliche Behandlung der Teilhaberversicherung ist im hohen Maße strittig. So lehrt Struz (§ 17, S. 1065) unter Bezugnahme auf das Schrifttum, die Prämien seien nicht abzugsfähig, scheint also der genau entgegengesetzten Ansicht zu sein wie der RfStG. Allein in Wahrheit geht er von einem ganz andern Tatbestande aus; unter Sozientversicherung versteht er nämlich eine Versicherung, bei der mehrere Firmeninhaber ihr Leben gemeinsam in der Weise versichern, daß die Versicherungssumme beim Tode des Erstversterbenden an dessen Erben ausgezahlt wird. Struz begründet die Nichtabzugsfähigkeit damit, es stände nicht fest, wer der Beneficiäre sei. Diese Begründung halte ich nicht für richtig; der Beneficiäre ist doch immerhin eventuell versichert; er ist zur Prämienzahlung verpflichtet, und seine Erben erhalten die Versicherungssumme, wenn er der Erstversterbende ist; für diese „Chance“ zahlt er. Daß ein Versicherungsvertrag vorliegt, wenn jemand so versichert, daß die Auszahlung an seine Erben nur erfolgt, wenn er vor einem bestimmten Zeitpunkte stirbt, ist denn auch meines Wissens nie bezweifelt. Die Prämien sind also meiner Ansicht nach abzugsfähig, allerdings nur im Rahmen der Höchstgrenze des § 17 Abs. 2. Der Struzsche Fall unterscheidet sich aber von dem des Urteils noch in einem weiteren, wesentlicheren Punkte; bei ihm handelt es sich um eine reine Privatangelegenheit, die mit dem Geschäft als solchem, wenigstens direkt, nichts zu tun hat. Die Sozient wollen ihre Familien davor schützen, daß durch den frühzeitigen Tod eine erziehbare Einnahmequelle wegfällt. Man muß also zwei Hauptfälle unterscheiden. Die Versicherung ist materiell

a) entweder eine reine Privatangelegenheit (Fall Struz: unechte Sozientversicherung)

b) oder eine Geschäftsangelegenheit (Fall des RfStG.: echte Sozientversicherung).

Die materielle Sachlage entscheidet über die Einreihung; wer formell die Versicherung genommen hat und die Prämien zahlt, ist von geringerer Bedeutung. Es kann eine echte Sozientversicherung Fall b vorliegen, auch wenn formell der einzelne Teilhaber der Versicherungsnehmer ist z. B. dann, wenn die Versicherungssumme auf das Abfindungsguthaben anzurechnen ist. Umgekehrt ist eine unechte Sozientversicherung Fall a anzunehmen, auch wenn die Gesellschaft selbst kontrahiert hat, wenn nämlich der Vertrag, wie das Urteil es ausdrückt, im Innenverhältnis als für die Gesellschafter in deren

Privatinteresse abgeschlossen anzusehen ist. Die Unterscheidung, welche von beiden Arten vorliegt, ist manchmal nicht ganz leicht. Lion (DStZ. 1926, 620) erwähnt den Fall, daß ein jeder Gesellschafter sich auf den Tod des andern versichert, um beim Tode des letzteren dessen Erben ohne Inanspruchnahme der Firmennittel auszahlen zu können. Er neigt anscheinend zwar dazu, eine derartige Versicherung als echte Sozientversicherung Fall b aufzufassen, macht sich aber selbst den Einwurf, daß es sich bei dieser Art der Geldbeschaffung nicht sowohl um ein Rechtsgeschäft handelt, das zum Betriebe des Unternehmens gehört, als vielmehr um eine davon zu trennende private Maßnahme des versichernden Teilhabers, so gut wie wenn er bei einer GmbH. weitere Anteile hinzuwerbe. In der Tat möchte ich bei dieser Sachlage eher annehmen, daß es sich um eine unechte Versicherung Fall a handelt, es sei denn, daß die Abrede der Sozient untereinander einen integrierenden Teil der Gesellschafterabreden (nicht gerade des Gesellschaftsvertrages als solchen) bildet und die Sozient der Gesellschaft gegenüber verpflichtet sind, die Versicherungssumme der Gesellschaft zuzufleßen zu lassen, also ihr gegenüber nicht frei verfügen können. Ist letzteres nicht der Fall, so fließt die Versicherungssumme gar nicht der Gesellschaftskasse zu, sondern jeder Teilhaber verschafft sich privat die Mittel, um die durch die Auszahlung geschwächten Gesellschaftsmittel wieder aufzufüllen, um also mit andern Worten eine neue Einlage machen zu können. Die Unterscheidung zwischen Fall a und b ist, wie ohne weiteres ersichtlich, sowohl materiell (bürgerlich-rechtlich) wie steuerlich von großer Bedeutung. Liegt Fall a vor, so würde die Versicherungssumme nach § 6 Abs. 3 EinkStG. einkommensteuerfrei sein, umgekehrt im Fall b, denn dann kann der Versicherungsanspruch evtl. sogar zum Vermögen der Gesellschaft gerechnet werden, was für die Firmengläubiger wichtig ist, im Falle a aber nicht. Daß die Prämienzahlung durch die Firma erfolgt, spricht nicht unbedingt für eine echte Sozientversicherung b, auch nicht, wenn bei der Gewinnverteilung die Prämie nicht als Entnahme (§ 120 HGB.) vom Kapitalkonto abgeschrieben ist. Beides kann lediglich aus Bequemlichkeit erfolgt oder unterlassen sein und geschieht auch bei rein privaten Versicherungen häufig, wenn die Prämien ungefähr gleich sind. Für entscheidend halte ich, wenn nach dem übereinstimmenden Willen der Teilhaber die Gesellschaft als solche ein unentziehbares Recht auf die Versicherungssumme, soweit zur Auszahlung nötig, haben sollte,

geschäfte abschließen kann. Indessen ist es nicht ausgeschlossen, daß ein von einer Gesellschaft abgeschlossener Vertrag im Innenverhältnisse der Gesellschafter als für sie abgeschlossen anzusehen ist. Dies würde der Fall sein, wenn unter den Gesellschaftern vereinbart wäre, daß beim Eintreten des Versicherungsfalles die Versicherungssumme in bestimmter Weise unter den Gesellschaftern zu verteilen und nicht bei Ermittlung des verteilbaren Gewinns der Gesellschaft zu berücksichtigen sei. Der Vertrag wäre dann zwar im Namen der Gesellschaft, aber für Rechnung der einzelnen Gesellschafter geschlossen, die Gesellschaft wäre verpflichtet, die Versicherungssumme den Gesellschaftern weiterzugeben, sie würde beim Eintritt des Versicherungsfalles in Wahrheit einen Erwerb nicht machen, und die Zahlung der Prämien durch die Gesellschaft würde eine Entnahme darstellen. Der Senat vermag nicht zu beurteilen, ob die Sache im vorl. Falle so liegt. In dieser Beziehung bedarf es noch der Aufklärung des Tatbestandes.

Zweitens ist zur Anerkennung eines von Geschäfts wegen abgeschlossener Vertrag erforderlich, daß der Vertrag überhaupt zu einem Handelsgewerbe gerechnet werden kann. Der Senat hat bezüglich der von einem Einzelkaufmann abgeschlossenen Rechtsgeschäfte drei Fälle unterschieden. Gewisse Geschäfte gelten unter allen Umständen als von Geschäfts wegen abgeschlossen, auch wenn es der Kaufmann nicht will, andere gelten auch dann nicht als von Geschäfts wegen abgeschlossen, wenn sie von dem Kaufmann als von Geschäfts wegen abgeschlossen behandelt sind, endlich hat der Kaufmann bei einer dritten Art von Geschäften die Wahl, ob er sie von Geschäfts wegen abschließen will oder nicht. Hier kommt lediglich in Frage, ob ein Geschäft vorliegt, das bei einem Einzelkaufmann nicht als von Geschäfts wegen abgeschlossen anzusehen wäre. Der Senat hat wiederholt ausgesprochen, daß ein Einzelkaufmann Verluste, denen er sich aus privaten Rücksichten aussetzen will, nicht dadurch abzugsfähig machen kann, daß er die betreffenden Rechtsgeschäfte von Geschäfts wegen abschließt. Dieser Gesichtspunkt kommt hauptsächlich bei Darlehen an Verwandte und beim Erwerb eines zur Wohnung des Geschäftsinhabers bestimmten Hauses in Frage. Er ist auch bei Rechtsgeschäften einer DffG. zur Geltung zu bringen. Hat eine DffG. einem gemeinsamen Verwandten der Gesellschafter ein Darlehen gegeben, so darf der Verlust an der Darlehensforderung den Gewinn der Gesellschaft steuerrechtlich nicht mindern, wenn die Lage des Schuldners zur Zeit der Darlehenshingabe so ungünstig

war, daß die Darlehenshingabe nur aus den persönlichen Beziehungen der Gesellschafter zu dem Schuldner zu erklären ist. Es dürfte zweifelhaft sein, ob ein Einzelkaufmann einen Lebensversicherungsvertrag von Geschäfts wegen abschließen könnte. Indessen ist die Teilhaberversicherung nicht mit der eigenen Lebensversicherung eines Einzelkaufmanns zu vergleichen. Sie dient dazu, für den Fall des Todes eines Gesellschafters die erforderlichen baren Mittel zur Abfindung der Erben des Gesellschafters zur Verfügung zu haben und ist daher als im Interesse der unge störten Fortführung des Gewerbebetriebes abgeschlossen und danach als zum Gewerbebetriebe gehörig anzuerkennen.

(RZf., Urf. v. 25. April 1928, VI A 293/28.)

\*

12. § 13 EinkStG. Behandlung von Forderungen, bezüglich deren am Bilanzstichtag ein Rechtsstreit schwebt.†)

Wegen der Forderung schwebte am 1. Jan. 1925 ein Prozeß. Im Dezember 1924 war die Bekl. verurteilt, im Mai 1925 ist die verklagte Firma vom OLG. abgewiesen; das Urf. ist rechtskräftig geworden.

Der Meinung des FinGer., eine Ungewißheit liege beim Vorhandensein eines gerichtlichen Urf. nicht vor, die spätere Aufhebung des Urf. sei als eine nachträglich eingetretene Änderung anzusehen, kann nicht beigetreten werden. Die Ungewißheit, ob ein Anspruch besteht, dauert bis zur rechtskräftigen Entsch. an. Dagegen muß man annehmen, daß die Anwendung des § 82 ABGd. für das Einkommensteuerrecht wesentlich dadurch eingeschränkt wird, daß nach § 13 EinkStG. ein Vermögensvergleich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen und also an die Handelsbilanz des Kaufmanns anzuknüpfen ist. Da § 13 EinkStG. eine Bezugnahme auf § 82 ABGd. nicht enthält, so ist dieser nur anzuwenden, soweit dies nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung möglich ist. Der Kaufmann hat nach Schluß des Geschäftsjahres die Bilanz aufzustellen und dabei alle Gegenstände nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag zu berücksichtigen. Er darf nicht warten, bis etwa über einen schwebenden Prozeß entschieden ist, sondern hat die Prozeßlage nach seinem Ermessen zu beurteilen und dementsprechend die Bilanz aufzustellen. Es kann ihm freilich nicht zugemutet werden, in jedem Falle eine Schätzung der Prozeßausichten

wenn also der Vertrag wirtschaftlich zu ihrem Vorteile abgeschlossen ist. Daß er streng juristisch unter die Rubrik „Vertrag zugunsten Dritter“ einzureihen wäre, ist allerdings nicht erforderlich. Die Grenze ist also etwas flüchtig, ähnlich wie bei der Entsch., ob ein Geschäft über Firmen- oder Privatkonto zu buchen ist, wo ähnliche Schwierigkeiten auftreten. In dem Urteilsfalle war die Sache klar; der Versicherungsanspruch stand der Firma zu und sollte dazu dienen, dem Unternehmen die erforderlichen Auszahlungsmittel zu sichern. Hervorzuheben ist dabei ein Umstand, der beim raschen Durchlesen des Urteils leicht übersehen werden könnte. Der RZf. verlangt, daß die Gesellschaft das ihr zustehende Versicherungsrecht zum mindesten mit dem jeweiligen Rückkaufswerte aktiviert; mit Recht, denn auch beim Privatmanne gehört der noch nicht fällige Versicherungsanspruch nach § 38 Abs. 1 Nr. 6 BStG. zum sonstigen Vermögen. Demnach mindert im Endergebnis nicht die ganze Prämienausgabe den Gesellschaftsgewinn, sondern nur der Unterschied zwischen ihr und dem niedrigeren Rückkaufswerte.

Die W.R.V. 28 Gr. 9, 49 machen darauf aufmerksam, daß anscheinend im Versicherungsfalle die Differenz zwischen dem aktivierten Rückkaufswerte und der ausgesetzten Versicherungssumme als steuerpflichtiger Gewinn zu betrachten sei; ganz klar gehe das allerdings aus dem Urteile nicht hervor. In der Tat ist praktisch diese Frage der Kernpunkt des ganzen Problems; von ihrer Lösung hängt es nämlich ab, ob die Form der echten Sozialversicherung (Fall b) steuerlich zu empfehlen ist oder nicht. Nehmen wir einen ganz einfachen Fall. Die realen Werte einer DffG. betragen 300 000 M., der aktivierte Rückkaufswert 60 000 M., demnach die Kapitalkonten der drei Inhaber A., B. und C. je 120 000 M. A. stirbt. Die Versicherungssumme beträgt genau 120 000 M. Dann erhöht sich durch ihren Eingang das Bankkonto um 120 000 M., vermindert sich aber infolge der Auszahlungen an die Erben A. um denselben Betrag. Außerdem kommt aber der Aktivposten „Rückkaufswert“ mit 60 000 M. in Wegfall. Es sieht also so aus, als ob die DffG. als solche durch den Todesfall nicht nur keinen Gewinn erzielt, sondern sogar einen Verlust erleidet, der um so größer wird, je später A. stirbt. Stirbt er nämlich z. B. im ersten Jahre, so existiert der Aktivposten noch nicht, kann also auch nicht wegfallen, aber ein Gewinn wäre auch dann nicht vorhanden, weil sich Ein- und Auszahlung auf dem Bankkonto ausgleichen. Das Ergebnis erscheint mehr wie sonderbar, denn wenn A. im ersten Jahre stirbt, hat doch die Gesellschaft als solche bei der geringfügigen Prämie ein sehr gutes Geschäft gemacht, zum mindesten aber B. und C. Prüft man die einzelnen Buchungen genauer, so ergibt sich denn auch folgendes. Durch die Auszahlung an A. haben sich die Kapitalkonten B. und C. um je 30 000 M. vermehrt, nämlich zusammen um die

60 000 M. Differenz zwischen der Versicherungssumme und dem Rückkaufswerte.

Bilanz vor Auszahlung des A.			
Realkwerte	300 000 RM	Kap.konto A.	120 000 RM
Rückkaufswert	60 000 RM	B.	120 000 RM
		C.	120 000 RM
	360 000 RM		360 000 RM
Bilanz nach der Auszahlung			
Realkwerte	300 000 RM	Kap.konto B.	150 000 RM
		C.	150 000 RM
	300 000 RM		300 000 RM

Bei Eingang der Versicherungssumme muß also, wenn man der Übersichtlichkeit halber die Zwischenbuchungen fortläßt, folgende Grundbuchung vorgenommen werden:

Bankkonto (schuldet die bei ihm eingegangenen)	120 000 RM
an	
1) Rückkaufswertkonto	60 000 RM
2) Kap.konto B. u. C. je 30 000 RM	60 000 RM

Die Buchung 2 stellt aber einen an B. und C. ausgeschütteten Gesellschaftsgewinn dar, genau so, als wenn bei einer AktG. die Dividende dazu benutzt wird, um Gratisaktien auszugeben (Dividendenkonto an Grundkapitalkonto). In Wahrheit hätte die Buchung also klarer lauten müssen: Bankkonto an 1. Rückkaufswertkonto, 2. Gewinnkonto. Die von den W.R.V. 1. aufgeworfene Frage ist demnach dahin zu beantworten, daß in der Tat die echte Sozialversicherung Fall b einen steuerpflichtigen Gesellschaftsgewinn ergibt, also von diesem Gesichtspunkte aus nicht zu empfehlen ist, denn bei der unechten Versicherung Fall a ist der Vermögenszuwachs bei B. und C. einkommensteuerfrei. Auch der RZf. ist offensichtlich der hier vertretenen Meinung, wie sich aus der Behandlung eines Lotteriegewinnes ergibt. Es ist denn auch feststehender Grundsatz, daß die im § 6 Abs. 3 EinkStG. vorgeschriebene Steuerfreiheit einmaliger Vermögenszufälle sich nicht auf Gewerbeeinkünfte bezieht (Str u z, §§ 6, 47). Dr. Ernst Fleck, Hannover.

Zu 12. Die Behandlung, die der RZf. der gestellten Reserve angedeihen läßt, ist kaufmännisch eigentlich selbstverständlich; man befreit nicht recht, daß die Sache erst der höchsten Instanz vorgelegt werden mußte (s. Str u z § 13 S. 810; RZf. 22, 27). Aber die Begründung ist von größter, weit über den Rahmen des Einzelalles reichender Bedeutung. Der Jurist ist im Gegensatz zum Naturforscher (natura non facit saltum) allzu geneigt, mit scharf zugespitzten Antithesen zu arbeiten. Für ihn ist es natürlich, daß eine Reserve entweder eine echte, also steuerpflichtige ist, oder eine unechte, die

mit bindender Kraft vorzunehmen, es muß ihm ausnahmsweise auch überlassen bleiben, eine Rückstellung mit der Bedeutung zu machen, daß sie weder als ein Bewertungskonto noch als eine echte Reserve anzusehen ist, sondern die Frage der Höhe des Reinvermögens und damit des Bilanzgewinns insoweit in der Schwebe läßt. Ob er eine derartige Rücklage vornehmen will, muß seinem pflichtmäßigen Ermessen überlassen bleiben, wobei davon auszugehen ist, daß es sich um etwas Ungewöhnliches handelt und nur ausnahmsweise so verfahren werden darf. Einen Anhaltspunkt für die Frage, wie mit schwebenden Prozessen und ähnlichen Unsicherheiten zu verfahren ist, gewinnt man, wenn man unterstellt, daß ein lediglich am Gewinn beteiligter Gesellschafter ausgeschieden und das Guthaben des Ausscheidenden zu berechnen ist. Erscheint dann jede schätzungsweise Berücksichtigung der unsicheren Umstände nach Recht und Billigkeit insbej. auch wegen der Höhe der in Betracht kommenden Beträge unangebracht, so daß nur übrigbleibt, das Guthaben vorläufig festzusetzen und eine nachträgliche Änderung vorzubehalten, so ist es auch gerechtfertigt, eine Bilanz mit einem derartigen Vorbehalt in Gestalt einer Rückstellung aufzustellen. Soweit RZf. 15, 267 davon abweicht, ist sie nach dem geltenden EinkStG. nicht anwendbar.

Im vorl. Falle hat die Firma die Forderung in der Handelsbilanz zunächst als wertlos behandelt. Anlässlich einer Buch- und Betriebsprüfung ist die Einsetzung verlangt worden, und sie ist daher auch bei Festsetzung der Vermögensteuer 1925 berücksichtigt. Die Firma verstieß nicht gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wenn sie der Aufforderung der Steuerbehörde entsprach. Die Einsetzung in die Bilanz in voller Höhe kann dann auch für die Einkommensteuer nicht als ordnungswidrig angesehen werden. Nach dem Grundgedanken des § 108 Abs. 2 EinkStG. stehen die für die Vermögensteuer 1925 geltenden und die Einkommensteuereröffnungsbilanz 1925 in einem solchen Zusammenhang, daß was für die eine als ordnungsmäßig anzusehen ist, auch für die andere nicht als den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widersprechend angesehen werden kann.

(RZf., Ur. v. 14. März 1928, VI A 661/27.)

\*

### 13. §§ 16, 104, 105, 107—109 EinkStG.

1. Zur Frage, inwieweit der Personenkraftwagen eines Landwirts zum Betriebsvermögen gehört und daher Absetzungen für Abnutzung des Wagens Betriebsausgaben sind.

2. Die Vorschrift des § 108 Abs. 2 EinkStG., wonach Gegenstände des Betriebsvermögens mit keinem höheren Werte angelegt werden dürfen als bei der Vermögensteuer 1925, gilt auch für buchführende Landwirte. Mangels anderer Unterlagen muß der Anteil am Einheitswerte des landwirtschaftlichen Betriebs, der auf einen Gegenstand des Betriebsvermögens entfällt, geschätzt werden.

Die Rechtsbeschwerde rügt:

1. daß die Vorinstanz keine Absetzung für Abnutzung des Kraftwagens des Beschw. zugelassen hat;
2. die Bemessung der Absetzungen für Abnutzung der zum landwirtschaftlichen Betriebe des Beschw. gehörenden Gebäudes.

als bloße Bewertung oder reiner Buchungsposten der Steuer nicht unterliegt. Infolgedessen trat ein scharfer Widerspruch zwischen der kaufmännischen und der fiskalischen Anschauung überall da hervor, wo es sich um die Feststellung der Vermögenslage für einen bestimmten Zeitpunkt handelte, also vor allem für den Bilanzstichtag. Der Kaufmann war z. B. bei der Behandlung des Debitorenkontos oder schwebender Geschäfte geneigt, die am Bilanztage herrschende Ungewißheit dadurch auszudrücken, daß er eine Reserve stellte, um erst einmal die Entwicklung abzuwarten. Er hat dann allerdings später — wenigstens zumeist — nicht die alte Bilanz rückwärts revidiert, sondern der einfacheren Buchung halber die durch die Zeit herbeigeführten Klarstellungen durch entsprechende Buchungen im laufenden Jahre erschießen lassen. Dem traten aber vielfach die Finl. entgegen; sie gingen von dem an und für sich ganz richtigen Prinzip aus, daß der Bilanztag für die Feststellung des Jahreseinkommens entscheidend sei, haben dann aber entgegen den Gepflogenheiten der Praxis die Bedeutung dieser Fassung dadurch verschärft, daß sie die spätere Entwicklung ganz außer acht ließen und nach dem Grundsatze handelten, der Steuerpflichtige dürfe nur diejenigen Momente berücksichtigen, die ihm am Bilanzstichtage bereits bekannt waren. Auch dem RZf. ist diese Auffassung nicht fremd; er rügt es — allerdings zugunsten des Steuerpflichtigen —, daß sich die Vorinstanz bei der Bewertung von Wechseln auf den erfolgreichen Ausgang der Wechselklagen beruft, denn damit verstoße sie gegen den Grundsatz, daß Außenstände nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages zu bewerten seien, nicht nach dem erst aus der späteren Weiterentwicklung ersichtlichen inneren Wert (DStZ. 1928, 56). Vereinzelt ist man sogar so weit gegangen, die Berufung auf einen Konkursverlust abzulehnen, wenn die Insolvenz am Tage der Aufstellung der Bilanz, aber noch nicht am 31. Dez. bekannt war, eine Scheuklappenpraxis, die sich von dem Ideal einer Bilanz, eine richtige Wertaufstellung zu bilden, immer mehr entfernte. Jetzt hat aber der RZf. anerkannt, daß es auch eine dritte

I. Die Vorinstanz hält den Kraftwagen nicht für einen Bestandteil des Betriebsvermögens des Beschw. und aus diesem Grunde Absetzungen für Abnutzung des Wagens für unzulässig; die Benutzung eines Kraftwagens von der hier in Frage kommenden Größe bei der Beaufsichtigung der Feldarbeiten sei unpraktisch und unwirtschaftlich; auch die Ausübung der von dem Beschw. bekleideten Ehrenämter rechtfertige nicht die Zurechnung des Wagens zum Betriebsvermögen; würde man im Hinblick auf die Ehrenämter, die ein in günstigen Vermögensverhältnissen lebender Steuerpflichtiger ausübe, einen Kraftwagen als Bestandteil des Betriebsvermögens anerkennen, so sei das eine ungerechtfertigte Benachteiligung der Pflichten, die sich die Anschaffung eines kostspieligen Kraftwagens nicht leisten könnten, trotzdem aber Ehrenämter ausübten; bei den günstigen Zugverbindungen sei auch die Benutzung des Kraftwagens für den Beschw. keine Notwendigkeit, tatsächlich bemiße der Beschw. den Wagen auch schon seit langer Zeit nicht mehr bei Ausübung seiner ehrenamtlichen Tätigkeit; eine andere Frage sei, ob die in Ausübung der Ehrenämter entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig seien; das sei zu bejahen; zu den Werbungskosten würden also im vorl. Falle die Aufwendungen für Benzin, Chauffeur usw. zu rechnen sein, soweit sie nicht für Privatfahrten gemacht seien, Ermittlungen in dieser Hinsicht hätten sich aber erübrigt, weil der Beschw. nach seinen eigenen Angaben den Wagen im Wirtschaftsjahre 1924/25 angeblich der hohen steuerlichen Belastung wegen nicht mehr benutzt habe; daraus ergebe sich auch, daß er den Wagen zur Ausübung seiner Ehrenämter nicht unbedingt benötigte und ferner auch, daß der Wagen für seinen Betrieb nicht erforderlich sei.

Die Rechtsbeschwerde weist demgegenüber darauf hin, daß der Beschw. den Kraftwagen seit seiner Anschaffung i. J. 1922 in seiner landwirtschaftlichen Buchführung als Teil des Betriebsvermögens geführt habe und wendet sich im einzelnen gegen die Ausführungen der Vorentscheidung.

Die Rechtsbeschwerde ist in diesem Punkte begründet. Die Vorentscheidung geht hier von irrigen Rechtsanschauungen aus.

Wie ein Landwirt seinen Betrieb zu gestalten und welche Ausgaben er für ihn zu leisten hat, hat er und nicht die Steuerbehörde zu bestimmen; die Steuerbehörde kann daher auch eine von dem Steuerpflichtigen gebuchte Betriebsausgabe nicht deshalb streichen, weil sie sie als unpraktisch und unwirtschaftlich ansieht, und ein Gegenstand, den ein Landwirt seinem Betriebe gewidmet hat, ist Gegenstand des Betriebsvermögens, auch wenn die Steuerbehörde seine Verwendung im Betriebe nicht für notwendig hält. Dem Belieben des Landwirts ist nur insofern eine Schranke gezogen, als Ausgaben, die er als Betriebsausgaben behandelt hat, und Gegenstände, die er zu Betriebsvermögen rechnet, insoweit nicht als Betriebsausgaben und Gegenstände des Betriebsvermögens anerkannt werden können, als sie der Befriedigung eines persönlichen Luxusbedürfnisses dienen. Die Befriedigung dieses Bedürfnisses ist kein Betriebszweck. Jedoch darf der Begriff des Luxus in diesem Sinne nicht zu weit gefaßt werden, und es kann in heutiger Zeit jedenfalls nicht als Luxus angesehen werden, wenn ein Großgrundbesitzer für Zwecke seines Betriebs einen Kraftwagen benutzt,

Art von Reserven gibt, die zwischen der echten und unechten liegen und dazu dienen, die Angelegenheit in der Schwebe zu halten. Der Gebanke als solcher ist übrigens nicht neu. Soweit ein Debitorenkonto gegen generelle, nicht in einzelnen glaubhaft gemachte Verluste gestellt wird, handelt es sich in Wahrheit um eine schwebende Reserve. Neu ist, soweit mir bekannt, nur der Name und die Herausarbeitung der begrifflichen Differenz. Die Stellungnahme des RZf. dürfte geeignet sein, in ganz krassen Fällen den oben angedeuteten Widerspruch zwischen den Finl. und den Steuerpflichtigen zu mildern. Wird eine solche Schwebebuchung vorgenommen, so muß streng logisch der alte Abschluß eigentlich nachträglich verbessert werden. Der Kaufmann tut das, wie bereits oben erwähnt, im allgemeinen nicht, nimmt vielmehr die entsprechenden Buchungen erst für das laufende Jahr vor, so daß das Ergebnis des alten Jahres unverändert bleibt, während sich das des neuen Jahres ändert. Allerdings wird dadurch das Resultat des einen Steuerabschnittes zugunsten oder zuungunsten des folgenden korrigiert. Es ist aber doch zu hoffen, daß diese einfachere Methode schließlich die Billigung des RZf. findet, der trotz der ausdrücklichen Vorschrift des § 12 Abs. 2 Satz 1 EinkStG. einem buchführenden Landwirte gestattete, den Preis von 1923 verkauften Rüben erst 1924 zu versteuern, weil nach der in seinen Kreisen üblichen, also ordnungsmäßigen Buchführung der Eingang erst 1924 erschien. Der Hinweis des RZf. auf die Möglichkeit, einen Schwebezustand zu schaffen, ist auch für das Zivilrecht von Bedeutung. Bei der Abfindung von Gesellschaftern wurde z. B. (Sta u B. § 141 Anh.) die Nachforderung eines abgefundenen Gesellschaftern häufig nicht zugelassen, wenn Außenstände, die man für uneinziehbar hielt, später eingingen. Durch Bildung einer schwebenden Reserve kann man dem entgegen treten. In der Praxis ist man übrigens schon früher so vorgegangen, allerdings, ohne sich darüber klar zu werden, daß die so geschaffene Rückstellung einen ganz anderen Charakter trug als die sonst üblichen.

Dr. Ernst Fleck, Hannover.



es sei denn, daß die Ausstattung des Wagens weit über das übliche Maß hinausgehe. Ist letzteres, wie anzunehmen, hier nicht der Fall und hat die Vorinstanz anerkannt, daß die Aufwendungen für Ehrenämter, die dem Beschw. in seiner Eigenschaft als Besitzer seines Gutes übertragen worden sind, Betriebsausgaben sind — daß sie das sind, hat der RfS. in mehreren Entsch. anerkannt —, und hat der Beschw. den Kraftwagen angeschafft und benutzt, um die mit den Ehrenämtern verbundenen Reisen auszuführen, so hatte die Vorinstanz nicht zu prüfen, ob die Anschaffung und Benutzung des Kraftwagens zu diesem Zwecke notwendig war. Es ist auch nicht ersichtlich, inwiefern die Hinzurechnung des Kraftwagens zum Betriebsvermögen eine ungerechtfertigte Bevorzugung des Beschw. gegenüber anderen Steuerpflichtigen, die Ehrenämter versehen, aber keinen Kraftwagen besitzen, bedeuten würde. Die Ausgaben für Ehrenämter dürfen auch diese Steuerpflichtigen abziehen; sind die Ausgaben niedriger als die Kosten, die der Beschw. deshalb aufwenden muß, weil er einen Kraftwagen angeschafft hat und infolgedessen auch Absetzungen für Abnutzung des Wagens in Rechnung stellte, so haben die anderen Steuerpflichtigen eben diese Mehraufwendungen erpart. Nach dem Gesagten ist es auch ohne Bedeutung, daß der Beschw. günstige Zugverbindungen hat und daher die Eisenbahn benutzen könnte. Der Hinweis auf die Zugverbindungen, die sich in der von der Vorinstanz angezogenen Entsch. des Sen. v. 3. März 1926, VI A 69/26 findet, sollte dort nur dazu dienen, um die Glaubwürdigkeit der Behauptung des Steuerpflichtigen, er habe seinen Kraftwagen zu Betriebszwecken tatsächlich benutzt, darzutun.

Die Vorentscheidung war aus den dargelegten Gründen wegen Verkenennung der Rechtslage in diesem Punkte aufzuheben. Die Sache war als nicht spruchreif zurückzuverweisen. Bei der neuen Prüfung wird das FinGer. außer dem, was oben ausgeführt ist, folgendes zu berücksichtigen haben:

Nach den eigenen Angaben des Beschw. war der Kraftwagen im Steuerabschnitte 1924/25 stillgelegt. Dieser Umstand schließt aber Absetzungen wegen Abnutzung nicht aus, wenn der Kraftwagen bis zur Stilllegung zum Betriebsvermögen gehörte und nicht etwa mit der Stilllegung aus dem Betriebsvermögen des Beschw. ausgeschieden und in sein Privatvermögen überführt worden ist. Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, daß letzteres der Fall ist. Entscheidend ist also, ob bei Anschaffung des Wagens damit zu rechnen war, daß der Beschw. ihn für Betriebszwecke — wozu auch die Ausübung der mit dem Betriebe zusammenhängenden ehrenamtlichen Tätigkeit gehört — benutzen würde. Das kann ohne weiteres angenommen werden, ebenso, daß der Beschw. den Wagen bis zu seiner Stilllegung tatsächlich für Betriebszwecke benutzt hat. Zweifelhaft kann nur sein, ob der Kraftwagen ganz oder nur zu einem ideellen Teile zum Betriebsvermögen gehört. Die Mitbenutzung zu privaten Zwecken schließt die Zugehörigkeit des Wagens zum Betriebsvermögen nicht aus, wenn anzunehmen ist, daß der Kraftwagen, auch wenn eine Verwendung für Privat-zwecke nicht in Frage kommen würde, doch für Zwecke des Betriebs angeschafft worden wäre. Dabei wird zu berücksichtigen sein, daß ein Landwirt mehr als andere Steuerpflichtige darauf angewiesen ist, zur Ausübung seiner Berufstätigkeit ein Fuhrwerk zu haben, das ihm die Verbindung mit der Außenwelt ermöglicht; die Vermutung spricht daher dafür, daß mindestens ein solches Fuhrwerk, das auch ein Kraftwagen sein kann, zum Betriebsvermögen gehört. Nur wenn die Verwendung für Privat-zwecke stark im Vordergrund stände, könnte eine Teilung in dem Verhältnis der privaten Benutzung zur Benutzung für Betriebszwecke in der Weise in Frage kommen, daß nur ein der letzteren Benutzung entsprechender Teil des Kraftwagens als zum Betriebsvermögen gehörig behandelt wird und daher Absetzungen für Abnutzung des Wagens nur von diesem Teile zugelassen werden. Wegen der hier nicht in Frage kommenden Heranziehung des Privatvermögens zu einem Teile der laufenden Unterhaltungskosten wird auf das Urte. des Sen. v. 3. März 1926, VI A 69/26; StuW. 1926 Nr. 366, verwiesen.

II. Im zweiten Punkte ist die Rechtsbeschwerde unbegründet.

Die Vorinstanzen haben für Absetzung auf Gebäude einen Betrag von 6223,50 M zugelassen, während der Beschw. die 10 900 M angelegt hatte. Die Vorentscheidung weist auf die §§ 107, 108, 109 EinkStG. hin und darauf, daß die Gebäudewerte, von denen der Beschw. die Absetzungen berechnet habe, fast 70% des Einheitswerts der gesamten Wirtschaft ausmachen, so daß die Grenze, die § 108 Abs. 2 ziele, zweifellos überschritten sei; als angemessener Vermögenssteuerwert für Gebäude könne kein höherer Wert als 30–40% des Einheitswerts angenommen werden. Die von dem FinU. zugelassene Abschreibung sei daher jedenfalls auch bei Zugrundelegung des vom Beschw. geforderten Satzes von 1 1/4% nicht zu niedrig.

Die Rechtsbeschwerde versucht nachzuweisen, daß § 108 Abs. 2 für die Landwirtschaft keine Geltung haben könne, weil für den landwirtschaftlichen Betrieb ein einheitlicher Ertragswert festgestellt werde; die Anwendung des § 108 Abs. 2 bei der Landwirtschaft führe aber auch zu Ungerechtigkeiten im Vergleiche mit anderen

Steuerpflichtigen. Der Beschw. beantragt Zulassung einer Absetzung von 1 1/4% von den Herstellungskosten der Gebäude von 832 000 M = 10 400 M, oder im Falle der Ablehnung dieses Antrags die Bemessung der Absetzungen nach einem anteiligen Gebäudewert von 50% des Einheitswerts = 7541 M.

Es muß der Rechtsbeschwerde zugegeben werden, daß die Durchführung des § 108 Abs. 2 EinkStG. bei der Landwirtschaft Schwierigkeiten macht, weil der Vermögenssteuerwert des landwirtschaftlichen Betriebs einheitlich nach der Ertragsfähigkeit festgestellt wird. Es ist auch richtig, daß die Bemessung der Absetzung für Abnutzung nach einem Ertragswert dem Wesen der Absetzung wegen Abnutzung widerspricht, die, wie die Rechtsbeschwerde sagt, einen Ausgleich für den Verlust an Betriebsvermögen darstellen soll, den dieses durch den ordentlichen oder außerordentlichen Verschleiß erfährt. Der RfS. hat aber schon anerkannt, daß die in § 109 EinkStG. vorgeschriebene sinngemäße Anwendung der §§ 106–108 bei anderen als den in § 105 bezeichneten Steuerpflichtigen, die Einkünfte i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1–3 beziehen, auch die Anwendung des § 108 Abs. 2 bei Landwirten fordert. Die nach den Bestimmungen der §§ 107–108 einzusetzenden Werte stellen eben einen fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungspreis dar (vgl. die Bezugnahme auf § 19 Abs. 2, 3 Satz 2 im § 104 Abs. 1 EinkStG.), und die Vorschrift im § 108, die die Bewertung für die Einkommensteuer und die Bewertung für die Vermögenssteuer in Zusammenhang bringt, ist eine reine Berechnungsvorschrift, die einer gleichzeitigen Unterbewertung bei der Vermögenssteuer und Überbewertung bei der Einkommensteuer aus steuerlichen Gründen vorbeugen will. Muß also § 108 Abs. 2 auch bei Landwirten angewendet werden, so fragt sich nur, wie sie praktisch durchzuführen ist. Die in den vom Beschw. angeführten Erläuterungen des RfM. gegebenenweisungen sind als reine Verwaltungsanordnungen für die Steuergerichte nicht bindend. Mangels anderer rechtsverbindlicher Bestimmungen muß daher der Anteil am Einheitswerte des Betriebs, den die Gebäude ausmachen, geschätzt werden. Wenn das FinGer. auf Grund der in der Vorentscheidung angeführten Erwägungen zu dem Ergebnis gekommen ist, daß eine Absetzung von 6223,50 M bei Zugrundelegung eines Satzes von 1 1/4% dem Vermögenssteuerwert entspricht, der auf die Gebäude entfällt — es bedeutet das etwas über 40% des Einheitswerts —, so ist darin ein Rechtsirrtum nicht zu finden. Vielmehr handelt es sich hier um eine tatsächliche Feststellung, die der RfS. gem. § 267 ABGD. nicht nachprüfen kann.

(RfS., VI. Sen., Urte. v. 22. Febr. 1928, VI A 864/27.)

\*

14. § 37 EinkStG.; § 214 HGB. Bei GmbH. und AktG. bedeutet nicht jede Umwandlung von Reserven in Grundkapital Einkommen der Gesellschafter. †)

Die Steuerpflichtigen sind Gesellschafter einer GmbH. Diese hat bei Genehmigung der Goldmarkeröffnungsbilanz eine Umstellung in der Weise beschlossen, daß das bisher 325 000 M betragende Stammkapital auf 650 000 M. festgesetzt wurde. Dies war zulässig, da das Reinvermögen in der Goldmarkeröffnungsbilanz auf einen höheren Betrag festgesetzt war. Infolge dieses Beschlusses wurde der Nennwert der Stammanteile sämtlicher Gesellschafter verdoppelt, ohne daß diese eine Einlage bewirkt hätten.

Zu 14. Die Entsch. selbst ist sicherlich richtig; es handelt sich in Wahrheit lediglich um eine steuerlich bedeutungslose Umbenennung des Stammkapitals. Aber die prinzipiellen Ausführungen des RfS. sind von einer Bedeutung, die den Bereich des nur selten vorkommenden Einzelfalles übersteigt; dessenweil sie sich mit Gedankengängen berühren, die RfS. 23, 53 ausgesprochen hat. Er hat damals die Kapitalverkehrssteuerpflicht verneint, als eine AktG. bereits in ihrem Besitze befindliche Vorratsaktien unentgeltlich an die Aktionäre nach Verhältnis des Aktienbesitzes verteilte, denn — so lauten die Gründe —: den Wert der vorhandenen Vorratsaktien hätten die Aktionäre bereits gehabt, mögen sie sich nun in ihren Händen oder in der der AktG. befunden haben; an den Vorratsaktien seien sie schon in ihrer Eigenschaft als Aktionäre wirtschaftlich beteiligt; durch ihre Übereignung hätte ihr Vermögen wirtschaftlich keine Vermehrung erfahren. Diese Betrachtungsweise scheint mit der Art und Weise, in der bisher die Ausreichung von Gratisaktien behandelt wurde, in einem gewissen Widerspruch zu stehen. Bisher nahm man an (Weinbach, KapVerkStG., § 6 Anm. 9), daß dadurch die Steuerpflicht ausgelöst wurde, weil es nach deutschem Aktienrechte Aktien ohne Gegenleistung nicht gibt. Die AktG. stellt in solchen Fällen den Aktionären die zur Einzahlung nötigen Summen zur Verfügung. Will der RfS. mit diesem Grundsatze brechen? Wohl kaum; er macht darauf aufmerksam, der steuerpflichtige Vorgang könne auch durch Begründung von Forderungen gegen die AktG. stattfinden. Das trifft gerade bei der geschilderten Ausgabe von Gratisaktien zu, die gewöhnlich so vonstatten geht, daß eine Dividende deklariert wird, und die Einzahlung durch Aufrechnung mit diesem Ansprüche erfolgt. Wie aber, wenn die AktG. diesen Weg nicht betritt, sondern

Die Vorinstanz hat ausgeführt, daß lediglich eine Umbenennung des vorhandenen Vermögens und daher kein Einkommen aus Kapitalvermögen vorliege. Sie verweist auf RFG. 15, 226.

Die Rechtsbeschwerden des FinA. sind unbegründet.

Einkommen aus Kapitalvermögen kann bei Aktien und Anteilen an einer GmbH. nur vorliegen, wenn das Vermögen der Gesellschaft zugunsten der Gesellschafter vermindert wird. Es ist dabei allerdings zu beachten, daß die Verminderung des Vermögens der Gesellschaft im Grunde nicht mit einer Vermehrung des Vermögens der Gesellschafter verbunden ist. Denn der Wert der Gesellschaftsrechte wird natürlich durch die Verminderung des Vermögens der Gesellschaft entsprechend gemindert. Es liegt eben so, daß die eigentliche Bereicherung der Gesellschafter in der Vermehrung des Wertes ihrer Gesellschaftsrechte zu finden ist, die durch erfolgreiches Arbeiten der Gesellschaft eintritt, daß aber Einkommen der Gesellschafter erst gegeben ist, wenn und soweit Vermögen von der Gesellschaft auf die Gesellschafter übergeht. An sich könnte der Übergang von Vermögen von der Gesellschaft auf die Gesellschafter auch in der Weise stattfinden, daß Forderungen der Gesellschafter gegen die Gesellschaft begründet werden. Es genügt jede Verminderung des Reinvermögens der Gesellschaft zugunsten der Gesellschafter. Das Reinvermögen der Gesellschaft wird aber nicht dadurch vermindert, daß das Grund- oder Stammkapital erhöht wird.

Wenn das FinA. der Ansicht ist, es müsse jede Umwandlung von Reservekapital in Grundkapital für die Gesellschafter Einkommen darstellen, so fehlt es dafür an zureichenden Gründen. Insbes. liegen die Verhältnisse bei einer OffG. ganz anders als bei der GmbH. Bei der OffG. gibt es eine Größe, die dem Stammkapital einer GmbH. entspricht, überhaupt nicht. Es mag sein, daß bei ihr handelsrechtlich Reserven vorkommen können, die gewissermaßen unverteiltetes Reinvermögen der Gesellschaft darstellen, und daß ihre Verteilung auf die Gesellschafter für diese einen Bilanzgewinn bedeutet. Das gilt aber nicht im Sinne des Steuer-

ohne den Umweg über die Dividende einfach die Auskehrung von Vermögensteilen, also eine Art Teilliquidation beschließt? Gewiß ist das nach § 213 HGB. unzulässig, denn danach sind solche Teilausschüttungen verboten, weil darin die freiwillige Rückzahlung der Einlage liegt; Vorstand und Aufsichtsrat machen sich entschuldigend (§§ 241, 249 HGB.), und zwar nicht nur der Gesellschaft, sondern auch den Gläubigern gegenüber. Der RFG. scheint allerdings solche, nach dem Aktiengesetz nicht statthafter Beschlüsse steuerlich dennoch für beachtlich zu halten, so daß also dann Steuerpflicht nicht eintritt. Jedenfalls jagt er (RFG. 23, 56): die Vorschrift des § 184 HGB. (Verbot der Unterpriorität) könne außer Betracht bleiben, denn wenn ihr entgegen Freiaktionen ausgegeben seien, so könne die Gültigkeit dieses Rechtsvorganges nicht in Frage gestellt werden. Allein auch wenn sich die Gesellschaftsorgane über die zivile Regresspflicht hinwegsetzen geneigt sind und darauf vertrauen, daß innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist Ansprüche nicht erhoben werden, so besteht doch die Gefahr strafrechtlicher Verfolgung nach § 312 HGB. Daß die Ausantwortung von Vermögensstücken der AktG. auf Grund eines gegen die Prinzipien des deutschen Aktienrechts verstoßenden Beschlusses als Handlung aufgefaßt werden kann, die absichtlich zum Nachteil der AktG. vorgenommen ist, erscheint nicht so fernliegend. Staub (§ 312) weist dann auch darauf hin, daß die Absicht zwar fehlerhaft, wenn die Handlung sich als Ausführung eines Generalversammlungsbeschlusses darstelle; man könne nicht Untreue begehren, wenn man dem Willen des Machtgebers gemäß handle; indessen könne andererseits schon in der Herbeiführung der Abstimmung, ja selbst darin, daß die Gesellschaftsorgane in diesem Sinne stimmen oder die Ansetzung eines offenbar ungesetzlichen Beschlusses unterlassen, die Benachteiligungsabsicht liegen. Es wird daher wohl bei der alten steuerpflichtigen Praxis verbleiben, nach welcher Gratisaktien an Stelle einer Dividende ausgereicht werden, wenn nicht ein anderer Weg gefunden wird. Immerhin lassen sich auch so bedeutende Steuervorteile erzielen, wenn man überwertige Aktien *al pari* ausgibt, besonders, wenn sie nur mit einem Viertel eingezahlt werden, sie aber dennoch unter Abänderung des § 214 HGB. mit der vollen Dividende ausgestattet sind. Rechnungsmäßig würde sich dadurch allerdings der Wert der alten Aktien mindern; der RFG. 23, 56 folgert daraus sogar, daß insfolgedessen das Vermögen der Aktionäre keine Vermehrung erfährt, und führt das rechnerisch aus. In Wahrheit werden aber solche Kursabschlüsse recht bald wieder eingeholt, wie sich aus der Börsenpraxis bei wertvollen Bezugsrechten gezeigt hat, so daß die theoretisch allerdings richtige Verminderung nicht in die Erscheinung trat. Wenn oben gesagt ist, es würde wohl bei der alten Praxis bleiben, so darf ein weiteres Urteil des RFG. nicht unerwähnt bleiben. Eine AktG. hatte zur Kapitalbeschaffung Genussscheine ausgegeben und versteuert, aber später das Grundkapital um den Neubetrag der Genussscheine erhöht und die gekündigten Genussscheine mit den neuen Aktien eingelöst. Der RFG. (23, 141) hat die Steuerpflicht der neuen Aktien verneint, weil kein neues

rechts; für dieses wäre die Reserveaufteilung ein bedeutungsloser Akt, da es steuerrechtlich kein von dem Reinvermögen der Gesellschaft zu trennendes besonderes Reinvermögen der OffG. geben kann. Umgekehrt gibt es bei der GmbH. nur Reinvermögen der Gesellschaft und bedeutet deshalb die Verminderung eines Reservefonds zugunsten von Stammkapitalanteilen der Gesellschafter nicht eine Gewinnzufuhr für diese, vielmehr einen Vorgang, der das Reinvermögen der Gesellschaft unberührt läßt.

(RFG., Ur. v. 7. März 1928, VI A 63—65/28.)

\*

15. § 40 Nr. 2 EinkStG. Zum Begriff der Leibrente. Leibrentenbezüge unterliegen in voller Höhe der Einkommensteuer. †)

Die Beschw. haben 1924 ein Grundstück verkauft, der Käufer verpflichtet sich unter anderem zur Zahlung einer jährlichen Rente auf die Lebensdauer der Verkäufer.

Es ist unerheblich, ob im Kaufvertrag von einer Rente gesprochen ist. Es kann weder auf den Wortlaut noch auf etwaige Absichten der Parteien ankommen; sondern, sobald zugunsten einer Person eine Rechtslage begründet wird, wonach sie in jedem Jahre ihres Lebens bestimmte Beträge zu erhalten hat, ist i. S. des EinkStG. eine Leibrente gegeben. Wirtschaftlich besteht zwischen einer Rente auf Lebenszeit und einer Kaufpreisforderung, die in jährlichen Renten zu tilgen ist und deren Höhe von der Lebensdauer des Berechtigten bergestalt abhängig gemacht ist, daß bis zum Tode und nur bis zum Tode des Berechtigten Renten zu zahlen sind, kein Unterschied. Der Meinung von Glaser, EinkStG. § 11 Komm. 12, daß Leibrenten, die die Gegenleistung für eine einzelne Veräußerung bilden, der EinkSt. nicht unterliegen, könnte der Senat nicht einmal für das frühere EinkStG. beitreten. Selbst wenn das Geßel ausdrücklich bestimmte, daß der Kaufpreis nicht als Einkommen anzusehen wäre, würde daraus nur folgen, daß die Begründung einer Leibrente steuerfrei wäre, und bliebe die Steuerpflicht der einzelnen

Vermögen in die Gesellschaft gebunden werde, vielmehr auf Grundlage des bisherigen Vermögens lediglich die Gesellschaftsrechte der bisherigen Gesellschafter eine Änderung erfahren hätten; das sei aber steuerfrei, und zwar auch dann, wenn das frühere Gesellschaftsrecht (der Genussschein) eine Erweiterung erführe. In dem vom RFG. so beurteilten Falle waren allerdings die Genussscheine mit Ausnahme des Stimmrechts den Aktien vollkommen gleichwertig; die „Erweiterung“ bestand also nur in der Verleihung des Stimmrechtes. Bei der generellen Fassung der Urteilsgründe würde sich aber bei Gratisaktien folgender neuer Ausweg bieten. Die AktG. gibt zunächst Genussscheine aus, und zwar auf einen geringen Nominalbetrag lautend, damit die steuerpflichtige Einzahlung (Aufrechnung mit der Dividende) möglichst niedrig gehalten werden kann, während die materiellen Rechte, insbes. auf den Dividendenbezug, verhältnismäßig recht hoch bemessen werden; später werden die Genussscheine zur Vernichtung gegen Ausgabe von Gratisaktien in höheren Nominalbeträge eingereicht. Es ist gewiß befremdend, daß die Neuschaffung der Aktien keine Steuer kosten soll. Allein, es trifft doch zu, daß keine Neubindung von Vermögen, vielmehr lediglich eine Veränderung, nicht einmal eine Erweiterung bereits früher erworbener Gesellschaftsrechte vorliegt. RFG. 23, 146 sagt ferner ganz ausdrücklich, der Verzicht auf ein Gesellschaftsrecht könne nicht als Vermögenszuwachs gewertet werden, wenn die Leistung, durch die jenes Recht erworben wurde (also die frühere Einzahlung bei Schaffung der Genussscheine), für ein steuerlich gleichwertiges Recht (die demselben Steuerfakt unterliegenden Aktien) zugunsten des Verzichtenden der Gesellschaft verbleibt. Das oben abgedruckte Urteil in Verbindung mit den beiden anderen könnte also weitere Kreise ziehen, als man ursprünglich annehmen sollte.

Der RFG. beschäftigt sich auch mit der Reserveauschüttung einer OffG. Hier liegt m. A. nach die Sache so: die Auflösung der stillen Reserve zeigt dem FinA., daß der Gewinn der OffG. in den Jahren, in denen sie gebildet wurde, größer war als bisher angenommen. Das ist eine neue Tatsache i. S. des § 212 Abs. 2 NAbgD. Es muß also für die Vergangenheit eine Neuveranlagung des Einkommens der Gesellschafter stattfinden, soweit nicht Verjährung eingetreten ist, und zwar gesondert für die einzelnen Steuerabschnitte nach Maßgabe der Entstehung der stillen Reserve in jedem einzelnen Jahre, nicht etwa die Besteuerung der vollen Reserve allein im Ausschüttungsjahre mit den hohen Progressivitäten.

Dr. Ernst Fleck, Hannover.

Zu 15. Wenn man sich die Frage vorlegt, wie Leibrenten zu versteuern sind, so scheint nach dem Wortlaute des § 40 die Antwort ohne weiteres gegeben: nämlich in voller Höhe. Allein, wenn das Ur. die Steuerregelung der Leibrentenbezüge als unvorteilhaft bezeichnet, so hätte es sich noch schärfer ausdrücken können; sie ist auch ungerecht.

A. verkauft ein Grundstück für 100 000 RM und legt das Geld

Rentenleistungen unberührt. Es ist auch nicht einzusehen, weshalb eine Leibrente, für deren Begründung ein Gegenstand gewährt wird, anders behandelt werden sollte, als eine gegen Barzahlung erworbene. Richtig ist, daß entgeltlich erworbene Leibrenten nicht in derselben Höhe zu belasten sind — wie unentgeltlich erworbene. Das ist aber auch nicht der Fall, da die unentgeltlich erworbenen außerdem der Erbschaftsteuer unterliegen.

Nach § 7 Abs. 2 EinkStG. gilt bei wiederkehrenden Bezügen als Einkommen der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben. Es findet also ein Bestandsvergleich nicht statt. Es ist deshalb nicht zu berücksichtigen, daß der Wert des Leibrentenrechts am Ende des Steuerabschnitts niedriger war als am Anfang derselben. In Frage käme lediglich, in der Hingabe des Grundstücks eine Aufwendung für die Anschaffung eines Gegenstandes, nämlich des Leibrentenstammrechts, zu erblicken, dessen Nutzung sich für den Steuerpflichtigen auf längeren Zeitraum erstreckt (§ 16 Abs. 2). § 16 Abs. 3 beschränkt aber die Zulässigkeit derartiger Verteilungen, die als Absetzungen für Abnutzung des angeschafften Gegenstandes bezeichnet werden, auf die daselbst aufgeführten Gegenstände, zu denen ein Leibrentenstammrecht (auf das Aufgewendete kommt es nicht an) bei Erwerb außerhalb eines Betriebsvermögens auch bei freier Auslegung nicht gerechnet werden kann. Es muß deshalb als Wille des Gesetzgebers angesehen werden, daß die einzelnen Leibrentenbezüge in voller Höhe der EinkSt. unterliegen. Würde das Gesetz Abzüge zulassen wollen, so hätte es auch näher bestimmen müssen, nach welchen Grundrößen sie zu berechnen wären. Außerdem würde eine Anwendung des § 16 Abs. 2 EinkStG. nur den entgeltlich erworbenen Leibrenten zugute kommen, während angesichts der Belastung der unentgeltlichen mit der Erbschafts- oder Schenkungssteuer eine verschiedene Behandlung der entgeltlich und der unentgeltlich erworbenen bei der EinkSt. nicht zu rechtfertigen wäre. Das Gesetz folgt damit der Verkehrsauffassung, die in den Leibrentenbezügen Einnahmen sieht, die i. J. ihres Fälligwerdens verbraucht werden sollen. Es ist anzuerkennen, daß die Begründung einer Leibrente einkommensteuerrechtlich unvorteilhaft ist. Es muß aber berücksichtigt werden, daß die Umwandlung von Vermögen in eine Leibrente die Möglichkeit gewährt, das Vermögen ohne Gefährdung des zukünftigen Unterhalts zu verbrauchen und damit der späteren Besteuerung nach dem ErbschaftStG. zu entziehen. Es können deshalb nur in besonderen Fällen Billigkeitsgründe als vorliegend erachtet werden, die eine Ermäßigung der Steuer rechtfertigen. Zu einer Ermäßigung aus Billigkeitsgründen ist jedoch der RFG. nicht befugt.

(RFG., Ur. v. 3. Dez. 1927, VI A 597/27.)

\*

zu 8% an. Da er jährlich aber 12000 RM verbraucht, ist das Kapital in etwa 14 Jahren aufgezehrt. B., der Eigentümer eines gleichwertigen Hauses ist, läßt sich eine Leibrente von 12000 RM versprechen. A. versteuert 8000 RM, B. 12000 RM. Noch merkwürdiger ist das Ergebnis, wenn A. und B. beide gegen Leibrente verkaufen; A. ist aber Kaufmann, das Grundstück gehörte der Firma. Dann findet bei ihm der Bestandsvergleich statt; er versteuert also im Regelfalle vielleicht ein Einkommen von 1000 bis 2000 RM, B. dagegen 12000 RM. Der RFG. verweist auf die Möglichkeit der Billigkeitsermäßigung. Ist aber nicht doch so zu helfen, daß man die Verschlechterung der Vermögenslage durch Hingabe des im Hause stehenden Kapitals als Werbungskosten ansieht? Wenn jemand zur Ausführung eines Auftrags eine mit seiner Erledigung wertlos werdende Maschine anschafft, z. B. eine Spezialmaschine, so zweifelt niemand daran, daß der Anschaffungspreis den Gewinn mindert. Daß die Zahlung eines Kapitals Werbungskosten darstellen kann, ist bereits entschieden, z. B. Beteiligung an einer Genossenschaft (Struß, § 16 Anm. 4 S. 889). Ebenso RFG.: DStZ. 1928, 156 (Verlust aus einem Darlehen, von einem Finanzberater gegeben, wenn die Hingabe erfolgte, um seine berufliche Tätigkeit auszuüben). Überhaupt steht z. B. Struß auf dem Standpunkte, daß dem Begriffe der Werbungskosten eine ausdehnende Bedeutung beizulegen ist, und zwar bei allen Einkünften, nicht bloß bei den nach dem Gewinn zu versteuernden (S. 889 oben). Das obige Urteil weist allerdings, auch m. A. nach mit Recht, darauf hin, daß § 16 Abs. 3 (Absetzung für Abnutzung), selbst bei freier Auslegung nicht angewendet werden könne. Allein dadurch wird die Anwendung des Abs. 1 nicht ausgeschlossen; es gibt Werbungskosten auch bei Aufwendungen, die sofort ganz konsumiert werden; sie sind sogar die gewöhnlichen.

Man könnte sich daher folgende Lösung der auch vom RFG. zugestandenen Unbilligkeit denken. Es wird nach versicherungstechnischen Grundrößen festgestellt, ob und welchen Vorteil B. hat, wenn man einerseits die Leibrente, andererseits die Kapitaleinbuße in Betracht zieht. Ist z. B. B. jung und gesund, so ist der jährliche Vorteil größer als im umgekehrten Falle, wo er evtl. weit weniger als 8000 RM sein kann. Im Normalfalle wird sich dann wahrscheinlich herausstellen, daß mit dem üblichen Zinsfuß zur Zeit der Hingabe — vielleicht etwas weniger — also mit etwa 8000 RM zu rechnen ist.

Daß das Gesetz bei der Leibrente keine Abzüge speziell be-

16. §§ 52, 2—48, 50—60, 104—113 EinkStG. Unter „Jahreseinkommen“ ist das Einkommen i. S. des EinkStG. zu verstehen. Dieser Begriff wird als Gegenstand der Besteuerung bestimmt durch die §§ 2—48, 104—113 EinkStG. und wird durch die Tarifvorschriften der §§ 50—60 EinkStG. nicht berührt. Bei der Prüfung, ob das Jahreseinkommen die im § 8 Abs. 2 VermStG. für eine Nichterhebung der Vermögensteuer festgesetzten Einkommensgrenzen nicht übersteigt, darf somit der steuerfreie Einkommenanteil des § 52 Abs. 1 Nr. 1 EinkStG. nicht abgesetzt werden. †)

Das Einkommen der Beschwerdeführerin ist für den Steuerabschnitt 1925 rechtskräftig festgestellt auf 4100 RM, und zwar aus 3830 RM Einkünften aus Kapitalvermögen, 450 RM Bezug einer Stiftung = 4280 RM; ab 180 RM Abgeltung für Sonderleistungen (§ 51 EinkStG.), bleibt Einkommen = 4100 RM, wovon auf Grund §§ 52, 54, 55 EinkStG. eine Einkommensteuer von 355 RM erhoben wurde. Das Vermögen ist unbestritten auf 30000 RM festgestellt. Die Beschwerdeführerin, die unbeschränkt steuerpflichtig ist, hat beantragt, auf Grund § 8 Abs. 2 Nr. 2 VermStG. die Vermögenssteuer unerhoben zu lassen, weil sie über 60 Jahre alt und erwerbsunfähig sei und das Einkommen im Jahre 1925 den Betrag von 4000 RM nicht überstiegen habe.

Auch die Rechtsbeschwerde ist nicht begründet.

Die Entsch. hängt davon ab, was unter dem Begriff „Einkommen“ i. S. des § 8 VermStG. zu verstehen ist. Daß unter „Jahreseinkommen“ im § 8 VermStG. das Einkommen i. S. des EinkStG. zu verstehen ist, erhellt unzweideutig aus dem Nebensatz zu § 8 Abs. 2 Nr. 1, wo es heißt: „Als letztes Jahreseinkommen gilt das Einkommen, mit dem der Steuerpflichtige ... veranlagt worden ist...; hat eine Veranlagung zur EinkSt. nicht stattgefunden, so tritt an die Stelle des veranlagten Einkommens das nach den Vorschriften des EinkStG. zu berechnende Einkommen.“ Wenn sich diese Umschreibung des Begriffs „Jahreseinkommen“ auch nur in einem Unterabsatz zu § 8 Abs. 2 Nr. 1 findet, so kann es selbstredend keinem Zweifel unterliegen, daß sie auch für Nr. 2 a. a. D. gilt.

Das EinkStG. umgrenzt seinen Einkommensbegriff in den §§ 2—48 und 104—113 und stellt diesen den Gegenstand der Besteuerung behandelnden Abschnitten den die Bemessung des Steuerfußes behandelnden, die §§ 50—60 umfassenden Abschnitt „Steuertarif“ gegenüber. Daß es in den nach § 52 zu machenden Abzügen nicht eine Einschränkung des in den Abschnitten „Einkommen“ und „die einzelnen Einkommensarten“ umgrenzten Einkommensbegriffs sieht, sondern nur die Auscheidung zum Einkommen gehöriger Be-

stimmt hat, ist nicht entscheidend, wenn man die Abzüge aus anderen gesetzlichen Bestimmungen herleiten kann. Den Ausdruck „Gegenstand“ in § 16 Abs. 2 hat der RFG. sowie in dem weitesten Sinne aufgefaßt (z. B. DStZ. 1927, 630, 720; JW. 1928, 533; RStWl. 1928, 49).

Nicht ausschlaggebend dürfte wohl auch der Einwand sein, daß bei der hier vorgeschlagenen Handhabung die unentgeltlich erworbene Leibrente durch die ErbschaftSt. vorbelastet ist, denn diese Steuer wird wegen der kostenlosen Bereicherung erhoben. Der Erbe hat nichts hingegeben, der andere 100000 RM. Sie beide gleich zu behandeln wäre doch wirklich bestrebend. Hat der Erbe anstatt seines Erbteils lediglich eine Leibrente bekommen, so müßte man diesen Umstand auch bei ihm m. A. analog berücksichtigen, also die Hingabe des Erbteils als Werbungskosten auffassen.

Wenn endlich das Ur. auf die Ersparnis der ErbschaftSt. hinweist, so entgeht sie dem Fiskus auch im Falle A. Wäre dieser Einwand berechtigt, so müßte die EinkSt. in allen Fällen erhöht werden, in denen ohne zwingenden Grund z. B. ein Mann ohne Leibeserben vom Kapital lebt. Das ist aber nur in den Grenzen des § 49 bei Verbrauch von 15000 RM möglich.

Ich gebe zu, daß dieser Lösungsversuch vielen etwas weitgehend vorkommt, aber besser dies, als ungerecht.

Dr. Ernst Fleck, Hannover.

Zu 16. Dem Ur. ist lediglich beizutreten. Abgesehen von den Gesichtspunkten, die der RFG. bereits geltend gemacht hat, kann noch folgendes für die von ihm vertretene Auffassung angeführt werden. Wäre der steuerfreie Einkommenanteil (§ 52 Abs. 1 Nr. 1 EinkStG.) abzugsfähig, dann müßten doch auch die Abzüge nach dem Familienstand (§ 52 Abs. 1 Nr. 2 EinkStG.) zugelassen werden. Nach § 8 Abs. 2 Nr. 2 VermStG. wird aber der Familienstand bereits durch eine Erhöhung der Einkommensgrenze berücksichtigt. Wenn zum Haushalt eines Steuerpflichtigen mehr als zwei minderjährige Kinder gehören, so würde dann eine doppelte Privilegierung, nämlich einmal auf Grund einer Berücksichtigung des Familienstandes gemäß § 52 Abs. 1 Nr. 2 EinkStG., sodann durch Erhöhung des Jahreseinkommens eintreten. Dies ist aber sicherlich nicht beabsichtigt gewesen. Auch von hier aus ergibt sich, daß nur die Auffassung des RFG. dem Gesetz entspricht.

Mit Recht sind bei der Feststellung der Einkommensgrenze die Sonderleistungen abgezogen worden. Zwar steht die Vorschrift, wo-

träge für die Berechnung der Steuer, kommt auch in dem Wortlaut des § 52 zum Ausdruck, wo in Abs. 1 Nr. 1 von „steuerfreiem Einkommensteil“ die Rede ist.

Ausschlaggebend ist aber nicht der Aufbau des Gesetzes und der Wortlaut einzelner Vorschriften, sondern der Grundgedanke und Zweck des § 52. Wie schon die früheren EinkStG. und das frühere EinkStG., so steht auch das neue auf dem auch in der Wissenschaft seit langem anerkannten Standpunkt, daß, wenn die Einkommensteuer die Aufgabe einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erfüllen soll, sie nicht alle Einkommen mit demselben Steuersatze belegen darf, weil die Wegsteuerung desselben Bruchteils des Einkommens um so empfindlicher ist, je geringer das Einkommen ist, und je weniger es daher über das Maß des Lebensnotwendigen hinausgeht, daß, anders ausgedrückt, das Einkommen zur Leistung einer um so größeren Quote als Steuer fähig ist, je höher es ist, je mehr es über das Lebensnotwendige hinausgeht. Diesen Gedanken wird durch die Staffelung der Steuersätze Rechnung getragen. Dieselben Erwägungen führen folgerichtig zu der Forderung der Steuerfreiheit eines sogenannten Existenzminimums, d. h. eines Einkommensbetrags, der so niedrig ist, daß eine Wegsteuerung auch nur des geringsten Bruchteils von dem Einkommen weniger übriglassen würde, als selbst zur dürftigsten Lebensführung unbedingt erforderlich ist. Da das Maß dessen, was hierzu erforderlich ist, naturgemäß mit der Zahl der auf das Einkommen angewiesenen Personen steigt, ergibt sich als weitere Konsequenz richtig durchgedachter Steuerfreiheit des Existenzminimums die Abstufung dieses steuerfreien Existenzminimums nach dem Familienstand.

Die EinkStG. haben zur Erfüllung der allgemein anerkannten Forderung eines steuerfreien Existenzminimums verschiedene Wege eingeschlagen. In den früheren EinkStG. waren Einkommensbeträge bis zu einem gewissen Betrage (z. B. in Preußen bis 900 M) steuerfrei geblieben. Überstieg das Einkommen diesen Betrag, dann wurde es in ganzer Höhe besteuert. Mit der jetzigen Regelung ist man zu der Regelung des früheren EinkStG. v. 29. März 1920 (§ 20 das., Steuerfreilassung von 1500 M) zurückgekehrt, die durch die Nov. v. 24. März 1921 aufgegeben worden war. Jetzt wird nicht nur auf die Festsetzung der Einkommensteuer verzichtet dann, wenn die Einnahmen des Steuerpflichtigen weniger als 1300 RM (früher 1100 RM) betragen (§ 50 EinkStG.), sondern die Wohlthat des steuerfreien Einkommensteils kommt grundföhllich allen Steuerpflichtigen bis zu 10000 RM Jahreseinkommen zugute. Durch diese Regelung wird zugleich erreicht, daß auch für die Einkommen bis zu 8000 RM, für die nach § 55 der Steuerfuß der gleiche ist, trotzdem eine Staffelung eintritt; denn die Freilassung eines ziffermäßig gleich hohen Teilbetrags des Einkommens bedeutet natürlich prozentual um so mehr, je geringer das Gesamteinkommen ist.

In diesen Aufgaben der Freilassung eines Existenzminimums und der Herstellung einer Progression auch für die Einkommen, für die nach § 55 derselbe Steuerfuß gilt, erschöpft sich der Zweck der Vorschrift im § 52 Abs. 1 Nr. 1. Sie stellt sich somit als eine Modifikation des im § 55 aufgestellten Tarifs und damit in diesem Sinne selbst als eine Tarifvorschrift dar. Mit dem Begriffe des Einkommens, auf den es im § 8 VermStG. allein ankommt, hat sie nichts zu tun.

Daß vollends nach wirtschaftlichen Anschauungen die nach § 52 freizulassenden Beträge zum Einkommen gehören, bedarf keiner Ausführung.

Die Beschwerdeführerin hat im Jahre 1925 nur Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus einer Stiftung bezogen, ihr Einkommen i. S. des § 52 Abs. 1 EinkStG., § 8 Abs. 2 Nr. 1, 2 VermStG. ergibt sich mithin aus den bezogenen Einnahmen nach Abzug der Werbungskosten (§§ 15, 16) und der Sonderleistungen (§§ 15, 17 EinkStG.). Da Werbungskosten nicht geltend gemacht sind, waren nur Sonderleistungen in Abzug zu bringen, und zwar in dem nach § 51 EinkStG. bestimmten pauschalierten Betrage (für 1925

nach mindestens 240 RM Sonderleistungen gekürzt werden können, unter den Tarifvorschriften des EinkStG. (§ 51 EinkStG.). Es handelt sich hierbei aber nur um die Pauschalierung von Sonderleistungen, deren Abzugsfähigkeit sich schon aus § 17 EinkStG. ergibt. Die Sonderleistungen gelten als Ausgaben. Sie sind bei der Berechnung des Einkommens zu berücksichtigen. Anders liegt es hinsichtlich des steuerfreien Einkommenssteils, der für die Zwecke der Festsetzung der Einkommensteuer von dem um die Ausgaben gekürzten Einkommen abzuziehen ist. Es ist also begründet, wenn bei der Berechnung des Jahreseinkommens i. S. von § 8 Abs. 2 Nr. 2 VermStG. unterschieden und zwischen den pauschalierten Sonderleistungen und dem steuerfreien Einkommensteil, und wohl die ersteren, nicht aber das letztere für kürzungsfähig erklärt wird.

RM. Dr. Erler, Jena.

Zu 17. Nach dem Gutachten des Großen Senats des RFG. v. 25. Okt. 1926 (RFG. 19, 316) sind die nach § 102 Abs. 3 EinkStG. zu erstattenden Vorauszahlungsbeträge nicht zu verzinsen. Wohl aber besteht ein Zinsanspruch, wenn ein Steuerbescheid im Rechtsmittelverfahren geändert und infolgedessen gezahlte Beträge

= 180 RM, denn höhere Beträge waren nicht beantragt). Der sich so ergebende Betrag ist das „Einkommen“, hier also 4100 RM. Da hiermit die im § 8 Abs. 2 Nr. 2b VermStG. 1925 für das Einkommen vorgeschriebene Vorauszahlung nicht erfüllt ist, ist dem Antrag der Beschwerdeführerin, die Vermögenssteuer unerhoben zu lassen, mit Recht nicht stattgegeben worden.

(RFG., I. Sen., Ur. v. 30. März 1928, IA 20/28.)

\*

17. §§ 95 ff., 102 EinkStG.; §§ 128, 132 RMbgD. Die entsprechend der Vorauszahlungs pflicht geleisteten Zahlungen verlieren den Charakter als Vorauszahlungen nicht, auch wenn die endgültig geschuldete Einkommensteuer zu nächst in Höhe der Vorauszahlungen festgesetzt, nachträglich aber herabgesetzt worden ist. Eine Verzinsung des nach der Änderung des Steuerbescheids zu erstattenden Betrags hat daher erst von der unabänderlich gewordenen anderweitigen Festsetzung der Steuerschuld ab zu erfolgen. †)

Beschw. hatte nach seinen Voranmeldungen für 1925 nachstehende Vorauszahlungen zu leisten:

Vaut Voranmeldung v. 15. April 1925	434,80 RM (bezahlt 434,80 RM),
" " v. 16. Juli 1925	398,40 RM ( " 398,40 RM),
" " v. 17. Okt. 1925	779,55 RM ( " 796,30 RM),
" " v. 15. Febr. 1926	1879,70 RM,
	insgesamt 3492,45 RM.

Von der letzten Vorauszahlung mit 1879,70 RM wurden 797,70 RM bezahlt, der Rest mit 1082 RM unter Vorbehalt jederzeitigen Widerrufs zinslos bis zur endgültigen Veranlagung gestundet. Durch den am 13. Juli 1926 zugestellten Steuerbescheid wurde die Einkommensteuerschuld des Beschw. auf 5120 RM festgestellt.

Am 19. Juli 1926 zahlte Beschw. 1065,25 RM ein, so daß er damit den Gesamtbetrag der verschiedenen Vorauszahlungen mit 3492,45 RM einbezahlt hatte.

Durch den am 18. Dez. 1925 zugestellten Einspruchsbescheid wurde die Einkommensteuerschuld auf 2100 RM ermäßigt. Diese Veranlagung ist rechtskräftig geworden.

Der Unterschied zwischen dem eingezahlten Betrage von 3492,45 RM und der Steuerschuld mit 2100 RM, also die Überzahlung in Höhe von 1392,45 RM wurde mit 525 RM als Vorauszahlung für das IV. Vierteljahr 1926 verrechnet und in Höhe von 867,45 RM dem Beschw. am 17. Jan. 1927 erstattet. Der Antrag des Beschw., den überzahlten Betrag vom Tage der Zahlung ab zu verzinsen, wurde vom FinGer. mit der Begründung abgelehnt, daß es sich um Vorauszahlungen handle, die in Übereinstimmung mit der Abspr. des RFG. nach § 132 RMbgD. nicht zu verzinsen seien, und daß die letzte Zahlung ihren Charakter als Vorauszahlung nicht dadurch verloren habe, daß sie nicht rechtzeitig, sondern infolge von Stundung erst nach der Veranlagung gezahlt sei. Dies ergebe sich aus § 102 Abs. 2 EinkStG.

Hiergegen hat Beschw. Rechtsbeschwerde wegen Verletzung des § 132 RMbgD. eingelegt. Sein Verlangen richtet sich nicht auf Verzinsung der Vorauszahlungen für die Zeit von der terminsgerechten Zahlung bis zur endgültigen Veranlagung, sondern auf Zahlung von Zinsen für die Zeit von der auf Grund der Veranlagung erfolgten Zahlung bis zur Erstattung, also für eine spätere Zeit. Die Erstattung der Überzahlung sei notwendig geworden infolge der Abänderung der ersten Steueranmeldung, also infolge fehlerhafter Behandlung der Angelegenheit durch die Steuerbehörden auf Grund des § 128 RMbgD. Die Zeit vor der Veranlagung käme allerdings für die Zinszahlung nach § 102 Abs. 3 EinkStG. nicht in Frage.

Die Rechtsbeschwerde ist nicht begründet.

zu erstatten sind (§§ 128, 132 RMbgD.). Es kommt also darauf an, ob Vorauszahlungen oder auf Grund eines Steuerbescheids geschuldete Steuern zu erstatten sind. Mit Recht nimmt der RFG. an, daß im vorf. Fall Vorauszahlungen erstattet worden sind. Zwar war die letzte Vorauszahlung gestundet, bis zur endgültigen Veranlagung und infolgedessen brauchte sie erst gezahlt zu werden, nachdem der Steuerbescheid vorlag. Trotzdem ändert dies nichts an der Natur der Zahlung als Vorauszahlung.

Entspricht sonach das Ur. v. 15. Mai dem Gesetze, so wird das Ergebnis, zu dem der RFG. gelangt ist, in vielen Fällen eine grobe Unbilligkeit bedeuten. Wäre die Veranlagung von vornherein zutreffend gewesen, so wäre der Steuerpflichtige erheblich eher in den Besitz des zuvielgezählten Betrages gelangt. Nur weil die Veranlagung unzutreffend war und der Rechtsmittelweg beschritten werden mußte, hat sich die Erstattung hinausgezögert. Unter diesen Umständen ist die Verzinsung des Zinsanspruchs zum mindesten dann unbillig, wenn die unrichtige Veranlagung auf einem Verschulden der Steuerbehörde, nicht auf einem Verschulden des Steuerpflichtigen beruht.

RM. Dr. Erler, Jena.

Nach § 102 Abs. 1 Nr. 1 EinkStG. werden auf die nach § 25 für den Steuerabschnitt festgesetzte Steuerschuld die nach § 95 EinkStG. auf diese geleisteten Vorauszahlungen angerechnet. Nach Abs. 3 des angeführten § 102 EinkStG. sind die angerechneten Beträge, soweit sie die Steuer Schuld übersteigen, nach der Veranlagung bis zur Höhe der geleisteten Vorauszahlungen zu erstatten, sobald die Veranlagung unanfechtbar geworden ist. Die Erstattung kann also erst verlangt werden, nachdem auf eingelegte Rechtsmittel eine endgültige Entsch. ergangen oder auf Rechtsmittelinlegung verzichtet oder die Rechtsmittelfrist abgelaufen ist, ohne daß ein Rechtsmittel eingelegt worden ist. Vor der rechtskräftigen Veranlagung besteht also ein Rechtsanspruch auf Erstattung der Überzahlung nicht. Daraus ergibt sich, daß bis zur unanfechtbar gewordenen Veranlagung die nach § 95 EinkStG. gezahlten Beträge ihre Natur als Vorauszahlungen nicht verlieren, eine Verzinsungspflicht der nach § 102 Abs. 3 zu erstattenden, nach den geltenden Vorschriften ordnungsmäßig berechneten und erhobenen Vorauszahlungen besteht daher mangels des Rechtsanspruchs auf Erstattung bis zur rechtskräftig gewordenen Veranlagung nicht. Die vom Beschw. geleisteten Zahlungen entsprechen genau dem Betrage der geschuldeten Vorauszahlungen und erreichen nicht den im Steuerbescheide festgestellten Betrag von 5100 RM. Es ist daher nicht anzuerkennen, daß Beschw. Zahlungen aus Grund der Veranlagung getätigt hat, die nach der Ermäßigung der Steuer im Einspruchsverfahren zu erstatten waren.

Da im vorl. Falle der die Steuer auf 2100 RM ermäßigende Einspruchsbescheid am 18. Dez. 1926 zugestellt, die Veranlagung also am 18. Jan. 1927 rechtskräftig geworden ist, die Erstattung der überzahlten Beträge aber bereits am 17. Jan. 1927 vorgenommen war, wobei ein Teil der Überzahlung in zulässiger Weise auf die fällig gewordene Vorauszahlung des folgenden Steuerabschnitts angerechnet wurde, ist der geltend gemachte Anspruch auf Zinsen nicht gerechtfertigt.

(RZS., VI. Sen., Ur. v. 28. Mai 1928, VI A 664/27.)

### Körperschaftsteuergesetz.

#### × 18. § 1 Abs. 2 KörperschStG.

1. Ein Warenlager, das von einem ausländischen Gewerbetreibenden bei einer inländischen Zollniederlage unterhalten wird, kann auch dann eine Betriebsstätte sein, wenn die Einlagerung auf den Namen eines inländischen Spediteurs vorgenommen ist.

2. Zum Begriffe einer Betriebsstätte ist nicht erforderlich, daß sie sich in eigenen oder gemieteten Räumen des Unternehmers befindet.

3. Die Annahme einer Betriebsstätte ist nicht davon abhängig, daß dort Rechtsgeschäfte abgeschlossen oder Bücher geführt werden. Vielmehr genügt jede Tätigkeit, die sich als Ausübung des Gewerbebetriebs des Unternehmers darstellt, auch wenn es sich nur um nebensächliche, rein technische oder handwerksmäßige Arbeiten handelt. †)

Streitig ist, ob die beschwerdeführende Gesellschaft, die ihren Sitz in B. (Ausland) hat, im Inland eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter besitzt und daher hinsichtlich der Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer 1924 der beschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 KörperschStG. v. 30. März 1920 i. d. Fassung des Geldentw. v. 20. März 1923 unterliegt. Die Beschw. unterhält seit Jahren in der öffentlichen Niederlage eines deutschen Hauptzollamts ein Lager von Rohtabaken. Die Einlagerungen erfolgen auf Namen einer dortigen Speditionsfirma. Alle der Beschw. gehörenden Tabake sind in einer abgeschlossenen Lagerabteilung vereinigt. Ein Mietvertrag über diesen Lagerraum ist mit dem Hauptzollamt nicht abgeschlossen, sondern bei der Auslieferung der Tabake wird das tarifmäßige Lagergeld erhoben. Die Tabakvorräte werden von einem Lagermeister, der von einer ständigen Arbeiterin und zeitweiligen Gelegenheitsarbeitern unterstützt wird, pfleglich be-

Zu 18. Für den Begriff der Betriebsstätte, der auch heute für die (beschränkte) Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht ausländischer Einzelpersonen und Gesellschaften maßgebend ist (vgl. § 3 Biff. 2 EinkStG. i. Verb. m. § 3 I und II KörperschStG.) und der sich auch bei zwischenstaatlichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als unentbehrlich erweist (vgl. neuestens das deutsch-schwed. Abkommen v. 25. April 1928 [RöBl. II, 521] Nr. 3), werden vom RZS. hier die gesetzlichen Merkmale verwendet, die in § 11 II FinAusglG. zunächst für das innerdeutsche Doppelsteuerrecht für ihn gegeben sind; daß es im Sinne des Gesetzgebers liegt, sie auf die Steuerpflicht der Ausländer anzuwenden, kann deshalb ohne weiteres angenommen werden, weil es sich ja doch auch bei diesen um Normen für die Kollision mehrerer Steuergewalten handelt.

Die sehr sorgfältige Umschreibung der Tragweite des Begriffs in der Entsch. schließt sich, wie sie erkennen läßt, weitgehend der früheren Rspr. des Pr. O. B. zu seinen einzelnen Merkmalen an.

handelt, in Ordnung gehalten und beaufsichtigt. Der Lagermeister ist formell Angestellter der Speditionsfirma, sein Gehalt wird dieser jedoch von der Beschw. erstattet. Alle auf die Einlagerung, Auslieferung und Verwendung bezüglichen Geschäfte besorgt die genannte Firma gegen die ortsüblichen Spejemäße. Sie händigt auch die am Orte der Gesellschaft im Ausland ausgestellten Rechnungen an die Käufer aus, während die Kaufpreise im allgemeinen unmittelbar an die Beschw. bezahlt werden. Die auf dem Lager befindlichen Tabakbestände können mit jedesmaliger besonderer Genehmigung des Zollamts von Kaufleuten besichtigt werden, wovon tatsächlich sehr viel Gebrauch gemacht wird, weil vom Orte der Niederlage aus auch Verkaufsverhandlungen eingeleitet werden; doch finden die Kaufabschlüsse am Orte der Gesellschaft statt. Außerdem ist nach Bedarf zur Empfangnahme, Besichtigung und Lagerbehandlung der Tabakvorräte ein am Orte der Beschw. wohnhafter Angestellter der letzteren tätig, der Tabakfachmann ist und als solcher sämtliche Städte Deutschlands, wo die Beschw. ebenfalls Lager unterhält und Kunden besitzt, zu besuchen, bisweilen auch Tabake im Orient einzukaufen hat.

Das inländische Lager der Beschw. hat einen dreifachen Zweck. Es besteht:

1. aus eigenen Tabaken der Beschw., die auf Grund von reinen Auslandsverkäufen nach Deutschland gebracht sind, d. h. auf Grund von Verkäufen, die die Beschw. an ihrem Orte abgeschlossen hat, bevor die Waren über die deutsche Grenze gelangt sind;

2. aus Tabaken, die nicht im Eigentum der Beschw. stehen, sondern orientalischen Lieferanten gehören und zum kommissionsweisen Verkauf durch die Beschw. bestimmt sind;

3. aus Tabaken, die zunächst auf Grund von Auslandsverkäufen nach M. gebracht, dann aber von den Käufern aus irgendeinem Grunde nicht abgenommen oder wieder zurückgegeben worden sind und nunmehr anderweit verkauft werden sollen.

Das FinU. hat in sämtlichen drei Fällen eine Betriebsstätte als vorliegend angenommen, das FinU. aber im Falle 1 die Annahme einer Betriebsstätte verneint und die aus diesen Verkäufen erzielten Einnahmen von den Vorauszahlungen freigestellt, dagegen in den Fällen 2 und 3 die Auffassung des FinU. bekräftigt. Die Frage, ob die Beschw. im Inland einen ständigen Vertreter besitzt, hat das FinU. unentschieden gelassen. Die hiergegen eingelegte weitere Beschwerde ist nicht begründet. Streitig ist nur noch, ob das Münchener Lager, soweit es den unter 2 und 3 erwähnten Zwecken dient, als Betriebsstätte anzusehen ist. Dies hat das FinU. mit Recht bejaht. Der Begriff der „Betriebsstätte“ ist für das hier maßgebende KörperschStG. im unmittelbaren Anschluß an die in § 10 Abs. 2 LandesStG. (FinAusglG.) gegebene Begriffsbestimmung auszulegen (Begründung z. Entw. des KörperschStG. S. 20, Druckf. Nr. 1976 der Nationalversammlung 1920; Ewers, KörperschStG., 1. Aufl., § 1 Anm. 43 S. 94). Nach § 10 Abs. 2 d. Ges. in der damals gültigen Fassung ist Betriebsstätte „jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient. Außer dem Hauptst. eines Betriebs gelten hiernach als Betriebsstätten: Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Ein- und Verkaufsstellen, Kontore und sonstige zur Ausübung des Gewerbes durch den Unternehmer selbst, dessen Geschäftsteilhaber, Prokuristen oder andere ständige Vertreter unterhaltenen Geschäftseinrichtungen“. Für die Abgrenzung des Begriffs der Betriebsstätte, der sich mit demjenigen des Doppelsteuergesetzes v. 22. März 1909 und der früheren staatlichen EinkStG. deckt, kann die Auslegung, die dieser Begriff durch die Rspr. des Pr. O. B. erfahren hat, als Anhalt dienen. Danach sind sämtliche Merkmale einer Betriebsstätte bei dem M. er Lager der Beschw. gegeben.

Zunächst ist eine „feste örtliche Anlage oder Einrichtung“ erforderlich. Daß ein Warenlager eine solche Anlage oder Einrichtung darstellen und eine Betriebsstätte begründen kann, falls deren übrigen Voraussetzungen vorliegen, ist vom O. B. in ständiger Rspr. und vom Schrifttum allgemein anerkannt, und zwar

Sie führt zu einer verhältnismäßig weitgehenden Befreiung der deutschen Steuerpflicht; ja der Begriff erhält eine Auslegung, die es als wahrscheinlich erscheinen läßt, daß der RZS. auch für die erste der hier in Frage stehenden drei Arten der Benutzung des deutschen Lagers — Einlagerung von schon verkauften Waren — ihn hätte als gegeben bezeichnen müssen, wenn sie noch mitzuprüfen gewesen wäre; denn die sämtlichen Merkmale, welche die Entsch. für seine Befreiung als maßgebend ansieht, namentlich das der gewerblichen Tätigkeit, so wie sie hier unschrieben wird, treffen auch in diesem ersten Falle zu. Der RZS. war aber zu einer ausdrücklichen Entsch. über diesen Punkt angesichts des für ihn geltenden Verbots der Verböserung nicht in der Lage. Die Grundauffassung des RZS., wie sie hier zutage tritt, muß als zutreffend anerkannt werden und wird von allen ausländischen Interessenten bei Gründung von Niederlagen irgendwelcher Art in Deutschland beachtet werden müssen.

Prof. Dr. Bühler, Münster i. W.

auch für ein sog. „Speditionslager“ und für ein „Musterlager“ (WBG. in Staatssteuerfahen 4, 303; 6, 240, 434; 10, 207; 14, 6 ff., besonders S. 9 Anm.; 15, 224 und die bei Schlutius, Npr. des WBG. auf dem Gebiete der Gemeindeeinkommensteuer zu § 35 KommAbgG. unter Nr. 5, 7, 8, 16, 20, 23 angeführten weiteren Entsch.; ebenso Fuisting-Struß, Preuß. EinkStG., 8. Aufl., § 2 Anm. 8 S. 120/21; Struß, EinkStG., § 3 Anm. 8, 11; Evers, KörperStG., 1. Aufl., § 1 Anm. 44 d S. 95; Glaser, EinkStG., § 2 Anm. 50). Wenn in einzelnen Fällen (WBG. a. a. D. 4, 303; 14, 6 ff., 9 Anm.) das WBG. Speditions- und Musterlagern die Betriebsstätten-eigenschaft abgesprochen hat, so ist dies ausdrücklich damit begründet worden, daß die übrigen Erfordernisse einer Betriebsstätte fehlten.

Nicht notwendig ist, daß die Räume, in denen sich das Lager befindet, dem Steuerpflichtigen gehören oder von ihm gemietet sind. In einigen Entsch. wird allerdings besonders hervorgehoben, daß sich das Lager in eigenen oder gemieteten Räumen des Unternehmers befand (WBG. a. a. D. 10, 207; 15, 224), oder daß dies nicht der Fall war (WBG. a. a. D. 6, 433; 14, 6), aber stets nur im Zusammenhange mit weiteren Umständen, die für oder gegen die Betriebsstätten-eigenschaft des Warenlagers sprachen. Andererseits hat das WBG. wiederholt betont, daß es für die Annahme einer Betriebsstätte genüge, wenn der Unternehmer oder seine Angestellten, Vertreter usw. über den Betriebsstättenraum insoweit verfügen können, als es zur Ausübung des Gewerbes erforderlich ist, d. h. um dort diejenigen gewerblichen Handlungen vorzunehmen, zu deren Vornahme die Betriebsstätte bestimmt ist (WBG. a. a. D. 14, 120, 123 und die bei Schlutius a. a. D. unter Nr. 7, 10, 13, 17, 18, 19, 21 angeführten Entsch.; Fuisting-Struß a. a. D. S. 121; Struß a. a. D., § 3 Anm. 12 b S. 426). Eine derartige Verfügungsmöglichkeit besteht hier, vielleicht nicht unmittelbar für die Beschwz., da die Einlagerungen nicht auf ihren Namen vorgenommen werden, wohl aber für die Speditionsfirma, die insoweit als Organ, d. h. als ständige Vertreterin der Beschwz. i. S. des § 10 Abs. 2 FinAusglG. anzusehen ist. Denn auf dem Lager ist ein bei der Speditionsfirma angestellter Lagermeister beschäftigt, der mit den ihm beigegebenen Hilfskräften die Tabake pfleglich zu behandeln, in Ordnung zu halten und zu beaufsichtigen hat. Um diese Aufgabe erfüllen zu können, muß der Lagermeister die Möglichkeit haben, mit seinen Arbeitern den Lagerraum zu betreten und sich dort aufzuhalten. Das gleiche gilt für den Angestellten der Beschwz., der mit der Empfangnahme, Befichtigung und Lagerbehandlung der Tabakvorräte befaßt ist. Auch kann Kaufleute — mit Genehmigung der Zollverwaltung — die Befichtigung der Waren auf dem Lager gestattet werden. Das Lager kann also insoweit benutzt werden, als es die Behandlung der Vorräte und die Vorbereitung von Verkaufsgeschäften, d. h. die Ausübung derjenigen gewerblichen Tätigkeit, für die das Lager bestimmt ist, erfordert.

Die Geschäftseinrichtung muß eine solche des Unternehmers sein, d. h. einen Bestand seines Betriebes bilden; sie muß von ihm oder einer anderen in § 10 Abs. 2 FinAusglG. genannten Personen unterhalten werden (Kennerknecht, KörperStG., § 3 Anm. 13 S. 21). Dies trifft für das inländische Tabaklager auch insoweit zu, als die Waren nicht im Eigentum der Beschwz. stehen, sondern von ihr nur kommissionsweise veräußert werden. Wenn die Beschwz. das Gewerbe eines Kommissionärs betreibt, so gehört das Kommissionslager, über das sie zwar für fremde Rechnung, aber im eigenen Namen zu verfügen hat, zu denjenigen Gegenständen, deren sie sich bei Ausübung ihres Gewerbes bedient. Das Lager stellt also eine Geschäftseinrichtung dar, die von ihr unterhalten wird, die ein Glied ihres gewerblichen Unternehmens bildet.

Die Annahme einer Betriebsstätte setzt ferner eine ständige, d. h. nicht nur vorübergehende, sondern für die Dauer bestimmte Einrichtung voraus (Fuisting-Struß a. a. D. S. 120/21; Struß a. a. D. § 3 Anm. 12 S. 424/26; WBG. a. a. D. 10, 10; 14, 9 Anm.; Schlutius a. a. D. Nr. 11 und 12). In erster Linie deshalb, weil das Merkmal der Dauer fehlt, hat das WBG. in dem von der Beschwz. angeführten Falle (WBG. a. a. D. 6, 433) und in einem anderen Falle (daf. 4, 303) einem Lager die Anerkennung als Betriebsstätte verweigert. Bei dem inländischen Lager der Beschwz., das seit Jahren besteht, ist aber nicht zu bezweifeln, daß es sich um eine ständige, für längere Zeit berechnete Einrichtung handelt, mögen auch die einzelnen Waren, aus denen sich das Lager zusammenlegt, einem fortwährenden Wechsel unterworfen sein. Gerade der Umstand, daß das Lager immer wieder neu aufgefüllt wird, macht es zu einer ständigen Geschäftseinrichtung und unterscheidet es von dem nur zur vorübergehenden Lagerung bestimmten Speditionslager.

Zum Begriffe der Betriebsstätte gehört weiter, daß sie zur Ausübung des Gewerbes unterhalten wird, daß sich also dort eine gewerbliche Tätigkeit abspielt. Diese Tätigkeit braucht nicht eine kaufmännische im engeren Sinne zu sein, insbes. ist nicht erforderlich, daß in der Betriebsstätte irgendwelche Rechtsgeschäfte abgeschlossen oder Bücher geführt werden. Auch die bloße Ab-

lieferung der Ware in Erfüllung eines Kaufvertrags ist ein Teil des Handelsgewerbes (Schlutius a. a. D. Nr. 5). Es genügt jede Tätigkeit, die sich als Ausübung des Gewerbebetriebs des Unternehmers darstellt, selbst wenn es sich nur um nebensächliche, rein technische oder handwerksmäßige Arbeiten handelt, die den Zweck des Unternehmens irgendwie fördern (WBG. a. a. D. 5, 163, 168, 169; Fuisting-Struß a. a. D. S. 121; Struß a. a. D. § 3 Anm. 11 S. 442, 443; Glaser a. a. D. § 2 Anm. 50 S. 47; Schlutius a. a. D. Nr. 5, 7, 8, 12, 15, 20, 22), wie hier die pflegliche Behandlung und Beaufsichtigung der Tabakvorräte sowie die Aushändigung der Rechnungen an die Käufer und die Befichtigung der Waren durch Kaufleute.

Voraussetzung ist allerdings, daß die gewerbliche Tätigkeit eine solche des Unternehmers ist und nicht diejenige eines anderen selbständigen Gewerbetreibenden. Sie muß deshalb, soweit überhaupt eine menschliche Tätigkeit erforderlich ist, entweder von dem Unternehmer selbst oder von einer Mittelsperson ausgeübt werden, die als sein ständiger Vertreter, als sein Organ tätig ist, d. h. in einem Abhängigkeitsverhältnisse zu ihm steht und an Stelle des Unternehmers die in dessen Betrieb fallenden Handlungen vornimmt (WBG. a. a. D. 5, 163; 6, 240, 434; 12, 268, 270; 14, 6, 9 Anm.; Fuisting-Struß S. 120/21; Evers a. a. D. § 1 Anm. 44 S. 97; Glaser a. a. D. § 2 Anm. 50 S. 47). Als ein solches Organ kann aber auch ein selbständiger Gewerbetreibender, z. B. ein Agent oder Spediteur, wirksam werden, soweit die von ihm ausgeübte Tätigkeit über den Rahmen seines eigenen Gewerbebetriebs hinausgeht (WBG. a. a. D. 6, 240; 14, 6; Schlutius a. a. D. Nr. 23; Struß a. a. D. § 3 Anm. 17 S. 450; vgl. auch RFG. 9, 167; 17, 62, 66). Auch Angestellte einer inländischen Firma, z. B. einer Speditionsfirma, können als Organe des ausländischen Auftraggebers tätig werden und für diesen eine Betriebsstätte im Inland begründen (RFG. 15, 36). So liegt die Sache hier. Es mag dahingestellt bleiben, ob die bloße Lagerung der Waren und ihre Auslieferung an die Kunden noch in den Geschäftsbetrieb der Speditionsfirma fällt (so WBG. a. a. D. 4, 303; 6, 434; 14, 6; Glaser a. a. D. § 2 Anm. 50 S. 47; vgl. aber dagegen WBG. a. a. D. 6, 240 und für das neue Recht Struß a. a. D. § 3 Anm. 17 S. 447), was im vorl. Falle um so zweifelhafter sein kann, als die Tabakvorräte nicht in den Lagerräumen der Speditionsfirma, sondern auf deren Namen beim Hauptzollamt eingelagert sind und es sich hier nicht um eine vorübergehende Einlagerung, sondern um eine dauernde Einrichtung handelt. Jedenfalls geht aber die weitere Tätigkeit, die sich auf dem Lager vollzieht, über den Rahmen des Speditions-gewerbes der Merer Firma hinaus; die Befichtigung und pflegliche Behandlung der Tabakvorräte durch einen eigens dafür angestellten Lagermeister sowie die Aushändigung der Rechnungen an die Käufer und die Befichtigung der Waren durch Kaufleute. Hinzukommt, daß der Lagermeister sich zwar formell im Dienste der Speditionsfirma befindet, aber lediglich im Interesse der Beschwz. beschäftigt und auch für ihre Rechnung entlohnt wird, also wirtschaftlich als ihr Angestellter betrachtet werden muß. Der Tabakfachmann, der ebenfalls auf dem Lager gewerbliche Handlungen für die Beschwz. vornimmt (Empfangnahme, Befichtigung und Lagerbehandlung der Vorräte), ist sogar auch formell Angestellter der Beschwz.

Hiernach genügt das inländische Lager der Beschwz. den Erfordernissen einer Betriebsstätte. Daß es nicht nach außen als solche kenntlich ist, spielt keine Rolle (Weder, Handkommentar der Reichssteuergesetze, EinkStG., § 3 Anm. 11 c S. 60).

Im übrigen kann nach vorstehenden Ausführungen auch die vom FinA. offengelassene Frage, ob die Speditionsfirma oder der sachmännische Angestellte der Beschwz. als „ständige Vertreter“ der Beschwz. i. S. des § 1 Abs. 2 KörperStG. anzusehen sind, bejaht werden. Die Eigenschaft des Angestellten als eines ständigen Vertreters wird dadurch nicht beeinträchtigt, daß er seinen Wohnsitz nicht in Deutschland hat, und daß er sich am Ort des inländischen Lagers immer nur vorübergehend aufhält. Entscheidend ist nicht, wo der Vertreter wohnt, sondern wo er tätig ist, und seine Tätigkeit hat er, soweit es der Betrieb erforderte, im Inland ausgeübt, wobei es unerheblich ist, daß sie sich über mehrere Orte Deutschlands erstreckt hat und er sich infolgedessen an den einzelnen Orten nicht längere Zeit aufhalten konnte. Er bleibt trotzdem ein „im Inland bestellter Vertreter“.

RFG. I. Sen., Beschl. v. 4. März 1927, I B 1/27.)

### Erbschaftsteuergesetz.

19. § 18 Abs. 1 Nr. 14, Abs. 2 ErbschStG. 1925; § 267 Nr. 1 RAbgD. Die Feststellung, daß im einzelnen Falle eine freigebige Zuwendung unter Lebenden zum Zwecke des Unterhalts den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung des Bedachten entspricht, liegt auf tatsächlichem Gebiet und ist deshalb grundsätzlich — vgl. aber

§ 6 ABG.D. — der Nachprüfung durch den NFH. entzogen. †)

Der Oheim der StPfl. hat ihr seit 1921 monatlich eine freigebige Zuwendung zukommen lassen. Auf Grund dieser Tatsache hat sie das FinA. für die am 1. Juli 1923 bis zum 31. März 1926 erhaltenen Beträge zur SchenkungsSt. herangezogen. Auf ihre Berufung hat das FinGer. auf Freistellung erkannt. Durch Schätzung der in der Inflationszeit herrschenden tatsächlichen Verhältnisse hat es festgestellt, daß die Vermögensverhältnisse der StPfl. einen Zuschuß erforderten, wenn sie ihrer Stellung entspr. leben wollte, und daß die Zuwendungen das Maß des Angemessenen nicht überschreiten.

Die RBeschw. des FinA. ist nicht begründet. Nach § 18 Abs. 1 Nr. 14 ErbSchStG. 1925 bleiben steuerfrei „Zuwendungen unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhalts“. Angemessen i. S. dieser Vorschrift ist nach Abs. 2 „eine den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung des Bedachten entsprechende Zuwendung“. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern das FinGer. die Bedeutung dieser Rechtsätze verkannt haben sollte, wenn es die Angemessenheit danach bemißt, daß die StPfl. „ihrer Stellung entsprechend leben wollte“. Die Schätzung des Maßes aber, was im einzelnen Falle als angemessen anzusehen ist, liegt auf tatsächlichem Gebiet und ist deshalb nach der ABG.D. der Nachprüfung durch den NFH. entzogen (NFH. S. 65).

(NFH., Urt. v. 28. Okt. 1927, Vo A 415/27.)

\*

× 20. § 3 Abs. 1 Nr. 1, 2 ErbSchStG. von 1922. Die Schenkungssteuerpflicht wird dadurch nicht ausgeschlossen, daß die Schenkung in Erfüllung einer vor Inkrafttreten des Gesetzes übernommenen schuldrechtlichen Verpflichtung erfolgt ist. †)

Die Einwendungen der Beschw., die Zuwendungen seien auf Grund einer schuldrechtlichen Verpflichtung, die auf ein Schenkungsversprechen ihres Onkels v. J. 1914 zurückgingen, und aus sittlichen Gründen erfolge, sind steuerrechtlich unbeachtlich. Nach den Vorschriften des ErbSchStG. ist die StPfl. grundsätzlich bei Schenkungen erst mit dem Zeitpunkt der Zuwendung gegeben (§ 18 ErbSchStG.). Ein rechtsverbindliches Schenkungsversprechen löst also die StPfl. noch nicht aus. Die Rechtslage ist nicht anders wie unter der Herrschaft des früheren Rechtes, trotzdem jetzt die Sondervorschrift des § 40 Abs. 3 letzter Satz ErbSchStG. 1919 weggefallen ist (NFH. S. 197). Dasselbe gilt auch, wenn sich die rechtliche Verpflichtung zu der Zuwendung nicht als Schenkungsversprechen, sondern als eine sonstige rechtsgeschäftliche Verpflichtung darstellt. Voraussetzung ist allerdings hierbei immer, daß die Verpflichtung freiwillig und ohne entsprechende Gegenleistung des zu Bedenkenden übernommen worden ist. Die Zuwendung muß sich also im Endeffekt immer als eine freiwillige darstellen. Auf den Ort und den Zeitpunkt der Übernahme der Verpflichtung kommt es nicht an. Es ist also unerheblich, ob die Verpflichtung hier bereits vor Inkrafttreten des ErbSchStG. im Ausland eingegangen ist, da Gegen-

stand der Besteuerung nicht die Verpflichtung zur Zuwendung, sondern die Ausführung der Zuwendung ist.

(NFH., V. Sen., Urt. v. 22. Juli 1927, V A 403/27 S, NFH. 21, 304.)

\*

× 21. § 18 Abs. 4 ErbSchStG. 1923. Auch der nicht steuerpflichtige Erbe gehört zu den Erben, den die im § 18 Abs. 4 ErbSchStG. 1923 (jetzt § 15 Abs. 3 ErbSchStG.) festgesetzte Haftung trifft. †)

Der i. J. 1924 im Ausland verstorbene Ehegatte der Beschw., der im Inland Grundstücke besaß, wurde beerbt von seiner Ehefrau, seiner Mutter und sieben Geschwistern; Steuerpflichtig auf § 8 Ziff. 1 II ErbSchStG. 1923 trat für diesen Erbfall ein, soweit der Nachlaß in inländischem Grundvermögen bestand. Der Erwerb der im Inland wohnenden Ehefrau wurde steuerfrei belassen nach § 9 Ziff. 1 ErbSchStG., der Erwerb der übrigen, sämtlich im Ausland wohnenden Erben für steuerpflichtig erklärt und gleichzeitig in dem der Beschw. zugestellten Steuerbescheid erkannt, daß sie gemäß § 18 Abs. 4 in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuerschuld sämtlicher Erben hafte. Mit der Rechtsbeschwerde macht der Vertreter der Beschw., wie früher, geltend, § 18 Abs. 4 sei irrig angewendet worden. Ihr kann nicht gefolgt werden. § 18 Abs. 4 ErbSchStG. 1923 entspricht dem § 31 Abs. 2 Satz 1 ErbSchStG. 1906, der bestimmte, daß die ganze steuerpflichtige Erbschaftsmasse für die Erbschaftsteuer hafte und daß neben dem Erwerber oder dem mit der Zuwendung Beschwerten der Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Erbschaftsteuer gesamtschuldnerisch hafte; daß diese den Erben treffende, neben der Haftung des Steuerschuldners (des Erwerbers oder des mit der Zuwendung Beschwerten) bestehende Haftung für den Erben auch dann eintrete, wenn er persönlich Steuerfreiheit genieße, ist bei Beratung des Entw. z. ErbSchStG. 1906 ausdrücklich anerkannt worden (S. S. 3998 der stenogr. Berichte über die Verhandl. des R., II. Leg. Per., II. Sess. 1905/1906, Nr. 360 der aml. Druckf. mit dem Berichte der VI. Kommission über die Besteuerung der Erbschaften). Von dieser Annahme ist auch der 2. Sen. des NFH. ausgegangen bei Erlaß seines Urt. v. 26. März 1919 II A 33/19 (S. Begr. hierzu in den Entsch. des NFH. 1, 25).

Nichts spricht dafür, daß der Wille des Gesetzgebers bei Erlaß des ErbSchStG. 1923 dahin gegangen sei, die steuerfrei zu belassende Ehefrau von der Haftung des § 18 Abs. 4 freizulassen. Das Gesetz hat in § 18 Abs. 4 eine dreifache Haftung begünstigt: eine Haftung des eigentlichen Steuerschuldners, dann eine Haftung des Nachlasses und weiter eine Haftung des Erben für fremde Steuer Schuld; es hat die Haftung der dritten Art — um eine solche handelt es sich im vorliegenden Falle — nicht davon abhängig gemacht, daß der Hafende auch Steuerschuldner sei, sondern lediglich von seiner Erbeigenschaft und bestimmt, daß unter dieser Voraussetzung jeder Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner hafte. Die Voraussetzungen für diese Haftung waren bei der Beschw. gegeben. Die persönliche Haftung des Erben beruht im letzten Grunde auf dem Gedanken, daß die Erbschaftsteuer aus der Masse entnommen werden soll, deren persönlicher Repräsentant der Erbe ist: das Gesetz hat daher diese Haftung auch beschränkt auf das aus der Erbschaft Empfangene.

(NFH., Urt. v. 26. Sept. 1927, Vo A 239/27, NFH. 22, 67.)

Zu 19. Mit Recht erklärt der NFH. die Frage, ob eine zu Unterhaltungszwecken gemachte Zuwendung im einzelnen Falle als angemessen anzusehen ist, für nicht revidibel. Dagegen sind die Grundfälle, nach denen die Angemessenheit allgemein zu bestimmen ist, der Nachprüfung unterliegende Rechtsfälle. So hat auch das RG. 78, 22 = JW. 1912, 192 das Vorliegen eines wichtigen Grundes i. S. § 626 BGB. als Tatfrage bezeichnet, wohl aber die Nachprüfung für zulässig erachtet, ob in abstracto ein bestimmtes Handeln, eine bestimmte Eigenschaft oder ein bestimmtes Ereignis einen wichtigen Grund bilden kann. Ebenso liegt nach RG. 89, 125 = JW. 1917, 213 die Frage, welche Frist i. S. § 326 BGB. angemessen ist, auf tatsächlichem Gebiet, nicht aber die Frage, ob das Instanzgericht von einer zutreffenden Auffassung des Wesens der Nachfrist ausgegangen und die verschiedenen, in Betracht kommenden Interessen bei der Beurteilung berücksichtigt hat.

NH. Dr. Alexander Philippsborn, Berlin.

Zu 20. Die Entsch. des NFH. entspricht der ständigen Anspr. und der herrsch. Meinung. Hiernach ist, wenn ein Schenkungsversprechen unter der Herrschaft eines früheren Gesetzes gemacht, aber erst unter dem neuen Gesetz ausgeführt worden ist, letzteres maßgebend. Vgl. NFH. S. 197; 9, 5 (JW. 1923, 625); Finger (3) S. 185. Dasselbe gilt, wie die obige Entsch. von dem einmal angenommenen Standpunkt aus mit Recht ausführt, wenn die zugrunde liegende Verpflichtung kein Schenkungsversprechen, sondern das Versprechen einer freigebigen Zuwendung ist. Dies kommt in der Überschrift nicht zum Ausdruck, wenn dort lediglich von der „Erfüllung einer vor Inkrafttreten des Gesetzes übernommenen schuldrechtlichen Verpflichtung“ die Rede ist. Es ist erforderlich, daß die Verpflichtung freiwillig und ohne entsprechende Gegenleistung übernommen worden ist, also das Versprechen einer freigebigen Zuwendung enthält.

NH. Dr. Alexander Philippsborn, Berlin.

Zu 21. Die gesamtschuldnerische private Haftung des Erben für die Steuer in Höhe des aus der Erbschaft Empfangenen ist in dieser Form in die neue Reichssteuerergesetzgebung erstmalig in das ErbSchStG. 1922 (§ 18 Abs. 4) aufgenommen worden. In Gesetz 1919 hatte § 30 Abs. 2 die subsidiäre Haftung des Nachlasses bestimmt, so daß der Erbe für die Steuer wie für eine Nachlassverbindlichkeit hafte, wenn sie vom Erwerber nicht eingezogen werden konnte. Das Gesetz 1906 kannte dagegen bereits die gesamtschuldnerische primäre Haftung des Erben, indem es in § 31 Abs. 2 bestimmte: „Neben dem Erwerber oder dem mit der Zuwendung Beschwerten (Abs. 1) hafet der Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer als Gesamtschuldner.“

Sowohl für das Gesetz 1906 wie für das Gesetz 1919 war nicht zweifelhaft, daß die Haftung des Erben bestete, ohne Rücksicht darauf, ob er selbst steuerpflichtig wäre oder nicht. Vgl. die vom NFH. zitierte R. Druckf. Nr. 360 S. 51; Wunsch, 2. Aufl. 1915, S. 138/39; Mühe (1919) S. 158. Wenn der NFH. in der obigen Entsch. bei dieser Sachlage folgert, auch das Gesetz 1922 — und ebenso die Gesetze 1923, 1924 und 1925 — wollen für die steuerfreien Personen keine Ausnahme von der Haftung machen, so ist dem ohne weiteres zuzustimmen.

NH. Dr. Alexander Philippsborn, Berlin.

## Reichsbewertungsgesetz.

× 22. § 70 RWVG. Gehört zum Betriebsvermögen ein Grundstücksanteil, dann muß der Gewerbeausschuß den vom Grundwertauschuß festgestellten, auf das Betriebsvermögen entfallenden Teilbetrag des Grundstücks-Einheitswerts bei der Ermittlung des Einheitswerts des Betriebsvermögens zugrunde legen. Die Frage, ob und in welcher Höhe ein Teilbetrag des Grundstücks-Einheitswerts einem Betriebsvermögen hinzuzurechnen ist, kann nur in dem Verfahren über die Feststellung des Grundstücks-Einheitswerts ausgetragen werden. †)

Es handelt sich nur noch darum, ob ein Grundstück und ein Grundstücksanteil mit Recht zum Betriebsvermögen gerechnet sind; des weiteren ist, falls die erste Frage bejaht wird, vom Beschuß bestritten, daß der Teilbetrag des Einheitswerts des zweiten Grundstücks richtig berechnet ist. Alle diese Fragen sind nicht in dem Verfahren über die Bewertung des Betriebsvermögens, sondern in dem Verfahren über die Bewertung der einzelnen Grundstücke auszutragen. Zugabe ist allerdings, daß die Rechtsgedanken, auf die sich diese Auffassung stützt, nicht dem Wortlaut nach in den Vorschriften des RWVG. enthalten sind, sondern aus ihnen entwickelt werden müssen.

§ 70 RWVG. handelt von der Beschränkung der Rechtsmittel. Er bestimmt in Abs. 1 folgendes: „Gehören zu einem gewerblichen Betriebe Vermögensgegenstände der in § 65 Abs. 2 Satz 1 bezeichneten Art, und sind diese Gegenstände bei der Feststellung des Einheitswerts für den gewerblichen Betrieb gem. § 65 Abs. 2 Satz 1 mit den für sie festgestellten Einheitswerten angelegt worden, so können Rechtsmittel, die die Feststellung des Einheitswerts für den gewerblichen Betrieb betreffen, nicht darauf gestützt werden, daß die Gegenstände unzutreffend bewertet seien.“ Diese Vorschrift des § 70 steht im engen Zusammenhang mit § 31 Abs. 3. Nach dieser letzteren Vorschrift sind insbes. Grundstücke, die, unabhängig von ihrer Zugehörigkeit zu einem gewerblichen Betriebe betrachtet, zum Grundvermögen (§ 34) gehören würden, mit den für sie festgestellten Einheitswerten bei der Feststellung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs anzusehen. Danach liegt es so, daß für solche Grundstücke der Grundwertauschuß den Einheitswert festsetzt. Ist das betreffende Grundstück Teil eines Betriebsvermögens, dann findet eine neue Bewertung nicht statt, sondern der vom Grundwertauschuß festgestellte Einheitswert muß vom Gewerbeausschuß ohne Prüfung, jedenfalls ohne Änderung übernommen werden. Glaubt der Eigentümer den vom Grundwertauschuß festgestellten Einheitswert bemängeln zu müssen, dann muß er das im Einspruchsverfahren vor dem Grundwertauschuß und in dem sich gegebenenfalls daran anschließenden Rechtsmittelverfahren tun. Ein Wahlrecht der Art, ob er seine Einwände bei der Bewertung des Grundstücks oder bei der Bewertung des Betriebsvermögens vorbringen will, steht ihm nicht zu. Noch weniger besitzt der Eigentümer etwa einen doppelten Instanzenzug, so daß er sowohl vor dem Grundwertauschuß wie vor dem Gewerbeausschuß seine Einwände geltend machen könnte.

Im § 70 ist allerdings nur ausgesprochen, daß der Einwand unzutreffender Bewertung abgeschnitten sein soll. Es findet sich nicht die ausdrückliche Hervorhebung, daß in dem Verfahren über die Einheitsbewertung des Grundstücks auch abschließend über den Charakter des Grundstücks entschieden wird, d. h. über die Frage, ob das Grundstück ein Einfamilienhaus, ein Mietwohngrundstück, Geschäftsgrundstück ob. dgl. ist. Da in vielen, vielleicht sogar in den meisten Fällen die Bewertung zwangsbewirtschafteter Grundstücke von der Nutzungsart abhängt (vgl. §§ 24 ff. DurchfBest. z. RWVG.), Nutzungsart und Bewertung also aufs engste zusammenhängen, muß angenommen werden, daß die Entsch. des Grundwertauschusses oder eines sich an diese Entsch. anschließenden Rechtsmittelverfahrens auch über den Charakter des Grundstücks abschließend ist. Wollte man das nicht annehmen, dann hätte man den doppelten Instanzenzug, der grundsätzlich zu vermeiden ist. Es könnte dann z. B. sowohl vor dem Grundwertauschuß wie vor dem Gewerbeausschuß die Frage zum Austrag gebracht werden, ob ein Grundstück Geschäftsgrundstück ist oder nicht. Im vorl. Falle ist also, nachdem vom Oberbewertungsausschuß endgültig entschieden ist, daß das Klinikgrundstück ein Geschäftsgrundstück ist, in dem Verfahren betreffend Feststellung des Betriebsvermögens nicht mehr in eine

Erörterung darüber einzutreten, ob das Klinikgrundstück doch vielleicht als Mietwohngrundstück anzusehen sei. Die Frage, ob das Klinikgrundstück einem gewerblichen Betriebe dient, ist endgültig in dem anderen Verfahren entschieden.

§ 70 Abs. 1, der die Beschränkung der Rechtsmittel vorsieht, will nach seinem Wortlaut nur Anwendung finden auf Vermögensgegenstände der im § 65 Abs. 2 Satz 1 bezeichneten Art. § 65 bestimmt den Aufgabenkreis der Gewerbeausschüsse. Er weist im Abs. 2 Satz 1 den Gewerbeausschüssen die Einheitsbewertung auch solcher im § 31 Abs. 3 bezeichneten Vermögensgegenstände (z. B. Grundstücke) eines gewerblichen Betriebs zu, die ganz oder zum weitaus überwiegenden Teile vom Eigentümer zu eigenen gewerblichen Zwecken unmittelbar benutzt werden, weiter solcher Vermögensgegenstände, die nur zu einem Teil zum Betriebsvermögen gehören, sofern der zum Betriebsvermögen gehörige Teil der weitaus überwiegende ist. Unter die Bestimmung des § 65 Abs. 2 Satz 1 fallen also z. B. nicht Grundstücke, die zwar zu einem Teil zum Betriebsvermögen gehören, deren gewerblicher Anteil aber nicht der weitaus überwiegende ist. Um einen solchen Fall handelt es sich bei dem Hause R.straße 17, das überwiegend den Wohnzwecken des Beschuß. und nur zu einem geringeren Teil der Praxis dient. Derartige Vermögensgegenstände werden nach der Vorschrift im § 65 Abs. 2 Satz 2 nicht vom Gewerbeausschuß bewertet; ihr Einheitswert wird vom Grundwertauschuß festgesetzt. Handelt es sich nun dabei um zwangsbewirtschaftete Grundstücke, dann kann der Grundwertauschuß sehr häufig die Einheitsbewertung nicht vornehmen, ohne die Verwendungsart des Grundstücks feststellen. Er muß also z. B. die Anteile feststellen, in denen ein Haus vom Eigentümer gewerblich benutzt und andererseits zu Wohnzwecken vermietet ist, oder z. B. den Anteil, zu dem das Grundstück unter Denkmalschutz steht, Zwecken der Volkswohlfahrt dient u. dgl. (§ 28 DurchfBest.). Dem ganzen Gedankengange des RWVG. würde es widersprechen, wenn man in all diesen gar nicht seltenen Fällen die Entsch. des Grundwertauschusses oder des sich an diese Entsch. anschließenden Rechtsmittelverfahrens nicht als endgültig ansehen wollte. Es könnte z. B. ein Grundwertauschuß den gewerblichen Anteil eines Grundstücks mit  $\frac{2}{3}$ , den Anteil zu Mietwohnzwecken mit  $\frac{1}{3}$  festgestellt haben. Mit dem einen Drittel muß das Grundstück beim Grundvermögen des Steuerpflichtigen angelegt werden. Dürfte nun der Eigentümer vor dem Gewerbeausschuß noch die Zuteilung seines Grundstücks zu  $\frac{2}{3}$  zum Betriebsvermögen anfechten, dann könnte er mit neuem tatsächlichen Vorbringen oder auch infolge anderer Rechtsauffassung des Gewerbeausschusses und der Rechtsmittelinstanzen erreichen, daß der gewerbliche Anteil auf  $\frac{1}{3}$  herabgesetzt wird, so daß über die Bewertung desselben Vermögensgegenstandes zwei verschiedene Entscheidungen herbeigeführt wären, also gerade das erreicht wäre, was das RWVG. vermeiden will. Darum muß die Beschränkung der Rechtsmittel (§ 70 RWVG.) sinngemäß auch für diejenigen Vermögensgegenstände gelten, die zu einem Teile, wenn auch nicht zu einem überwiegenden Teile, zum Betriebsvermögen gehören und vom Grundwertauschuß bewertet werden.

An diesem Grundsatz muß dann auch für alle die Fälle festgehalten werden, in denen der Grundwertauschuß den Einheitswert in Teilbeträge zerlegt hat, ohne Rücksicht darauf, ob die Zerlegung in Teilbeträge gerade wegen der in den §§ 24 ff. DurchfBest. angeordneten verschiedenen Hundertsätze nötig war. Auch wenn eine Zerlegung in Teilbeträge mit Rücksicht auf die Höhe des Gesamteinheitswerts nicht notwendig war, kann sie erforderlich sein, um für die Zwecke der Reichs- und Landessteuern den dem Betriebsvermögen zuzuweisenden Anteil zu bestimmen. Darum ist in § 4 Ziff. 4 AusfBest. z. RWVG. bei Grundstücken, die teils zum Grundvermögen, teils zum Betriebsvermögen gehören, den Bewertungsausschüssen die Aufgabe übertragen, die entsprechenden Teilbeträge des Einheitswerts festzustellen. In Übereinstimmung damit sieht der durch Erlass des RM. v. 24. Juli 1926, III v 3300 herausgegebene Vordruck für Einheitswertbescheide Muster V m 9c vor, daß der Bewertungsausschuß, der den Einheitswert eines Grundstücks feststellt, auch den Teilbetrag feststellt, der zum Betriebsvermögen gehört. Entsprechend ist denn auch das Muster für Mitteilungen V m 11 gehalten.

Im vorl. Falle hat der Grundwertauschuß in Befolgung der Anordnungen des RM. in dem Einheitsbescheid über das Grundstück R.straße 17 nicht nur den Einheitswert, sondern auch die

Zu 22. Die Auslegung des § 70 RWVG. widerspricht zwar dem Wortlaut der Bestimmung, wonach an sich nur solche Grundstücke in Betracht kommen, die ganz oder zum weitaus überwiegenden Teil zum Betriebsvermögen gehören. Die entsprechende Anwendung auf Grundstücke, die nicht vom Gewerbeausschuß, sondern vom Grundwertauschuß zu bewerten sind, ist aber bereits in der bisherigen Literatur besprochen worden; so von Artt im Handbuch des Steuerrechts. Dieser Ansicht hat sich der RM. nunmehr angeschlossen. Er folgert aus dem gesetzgeberischen Zweck, der dem § 70 zugrunde liegt, daß die Beschränkung der Rechtsmittel gegen die Feststellung des Einheitswertes für den gewerb-

lichen Betrieb sich auch auf die Entsch. über den Charakter des Grundstücks, z. B. als Geschäftsgrundstück, sowie ferner auf die Festsetzung des Anteils, zu dem das Grundstück zum Betriebsvermögen gehört, erstreckt. Die Begründung der Entsch. ist überzeugend; bei wörtlicher Auslegung des § 70 könnten leicht Widersprüche zwischen den Entsch. über den Einheitswert des Grundstücks einerseits und des gewerblichen Betriebs andererseits entstehen, die zu einer Doppelbesteuerung oder zur Übergehung eines Teils des Grundstückswertes führen könnten.



Teilbeträge festgestellt, die einerseits zum Grundvermögen gehören, andererseits bei der Ermittlung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebsvermögens angezählt werden müssen. Fühlte sich der Eigentümer durch die Abmessung der Teilbeträge beschwert, dann konnte er Abhilfe nur im Rechtsmittelverfahren gegen den Bescheid des Grundwertauschusses erreichen. Er hat das zwar versucht, sich dann aber bei der ablehnenden Entsch. über seine Berufung beruhigt. Aus den oben dargelegten Gründen kann er die Frage wegen der Abmessung der Teilbeträge nicht auch in dem Rechtsmittelverfahren über das Betriebsvermögen zur materiellen Entsch. bringen. Bei der Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens muß, auch von den Rechtsmittelbehörden, derjenige Teilbetrag des Grundstücks einheitswerts angerechnet werden, der von dem Grundwertauschuß oder in dem sich an die Entsch. des Grundwertauschusses anknüpfenden Rechtsmittelverfahren als zum gewerblichen Betriebsvermögen gehörend festgestellt ist.

Der Beschw. ist allerdings dadurch irreführt worden, daß der Oberbewertungsausschuß in dem Urteil über die Feststellung des Einheitswerts des Hauses R.straße 17 die vom Beschw. begehrte Entsch. über die Abmessung der Teilbeträge nicht gefällt hat, sondern über diesen Streitpunkt mit der Erwägung hinweggegangen ist, daß die Abmessung der Teilbeträge für die Höhe des Einheitswerts des Grundstücks ohne Bedeutung sei. Es bedarf weiterer Begründung nicht mehr, daß und warum der Oberbewertungsausschuß über diesen Streitpunkt hätte entscheiden müssen. Der Beschw. ist durch diese Entsch. in den Glauben versetzt, daß er seine Ansicht hinsichtlich der Abmessung der Teilbeträge im Verfahren über die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens geltend machen müsse. Die Rechtsbeschwerdefrist in der Einheitswertsache R.straße 17 ist abgelaufen; auch kann die Rechtsbeschwerde, da sie ausdrücklich das Abzeichnen der Vorentcheidung und die Einspruchsentscheidung des Gewerbeausschusses anführt, nicht als ein Rechtsmittel gegen das Urteil des Oberbewertungsausschusses i. S. R.straße 17 angesehen werden. Darum kann dem Beschw. hinsichtlich der prozessualen Lage nicht geholfen werden. Im übrigen erscheint der Erfolg eines auch rechtzeitig eingelegten Rechtsmittels zweifelhaft angesichts des vom Beschw. selbst angegebenen Mietwerts für Speich- und Warteräume sowie des vom Grundwertauschuß nicht berücksichtigten Umstandes, daß vier Schwestern, also vermutlich gewerbliche Angestellte, in dem Hause R.straße 17 vom Beschw. Wohnungen angewiesen sind. Im Hinblick auf die widerspruchsvollen Entsch. des Oberbewertungsausschusses ist jedoch vom § 295 ABG.D. Gebrauch gemacht und von der Erhebung der Kosten für die jetzt entschiedene Rechtsbeschwerde abgesehen.

Mit Rücksicht auf die Ausführungen der Rechtsbeschwerde sei noch darauf hingewiesen, daß das Rechtsmittelverfahren wegen des Einheitswerts des Betriebsvermögens nicht um deswillen auszuweichen war, weil über den Einheitswert der Grundstücke die Entsch. noch schwebte. Die endgültige Entsch. über den Einheitswert der Grundstücke oder deren Teilbeträge findet nach § 70 Abs. 2 ABG.D. dadurch ihre Auswirkung, daß gegebenenfalls eine Berichtigung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Amts wegen erfolgt, auch wenn das Rechtsmittelverfahren hinsichtlich des Betriebsvermögens bereits beendet sein sollte. Da jedes Grundstück eine selbständige wirtschaftliche Einheit bildet, mußte der Einheitswert jedes Grundstücks besonders festgestellt, auch im getrennten Rechtsmittelverfahren nachgeprüft werden. Die Rüge der Rechtsbeschwerde, daß beide Grundstücke hätten zusammen behandelt werden müssen, ist danach nicht berechtigt.

(R.F., I. Sen., Urt. v. 28. Febr. 1928, I A 106/28.)

### Tabaksteuergesetz.

× 23. § 12 Abs. 1 TabStG.; §§ 78, 105 Abs. 2, 108 Abs. 1, 129, 132, 134, 223 ABG.D.; § 3 StundO.

a) Ordnet die Verwaltungsbehörde auf Grund des § 12 Abs. 1 Satz 2 TabStG. a. F. Barzahlung bei Entnahme von Steuerzeichen an, ändert sie dann aber die Anordnung der Barzahlung in eine Anordnung auf Sicherheitsleistung um und verlangt sie später wiederum Barzahlung, so ist die zweite Barzahlungsanordnung nur unter den Voraussetzungen des § 78 ABG.D. zulässig. Ob die Voraussetzungen dieses Paragraphen vorliegen, hat der R.F. im Erstattungsverfahren nach §§ 129, 223 ABG.D. nachzuprüfen.

b) Der Gegenwert für entnommene Steuerzeichen gilt auch dann als „beigetrieben“, wenn von einem Hersteller auf Grund des § 12 Abs. 1 Satz 2 TabStG. Barzahlung verlangt wird und dieser die Barzahlung leistet, um seinen Betrieb nicht stilllegen zu müssen.

c) Maßnahmen aus § 12 Abs. 1 Satz 2 TabStG. a. F. sind nur dann zu treffen, wenn die Verhältnisse des einzelnen Betriebs sie rechtfertigen.

Durch Schreiben v. 3. Juni 1927 hat das H.Zoll. Verlin-Pankow der Beschw. mitgeteilt, daß es ihr in Zukunft Tabak-

steuerzeichen nur gegen Barzahlung abgeben könne, da sie nicht in der Lage sei, eine bindende Verpflichtung dahin abzugeben, daß die Grundfälle des Erl. des R.F. v. 18. Mai 1927, II b 5117 (R.Zoll. S.105), von ihr befolgt würden. Mit Schreiben vom 10. Juni 1927 verschärfte das H.Zoll. diese Maßnahme, indem es umgehende Barzahlung sämtlicher zum Soll angeschriebenen Beträge für Steuerzeichen forderte. Auf die Beschwerde der Beschw. hob der Präf. des R.F. mit Bescheid v. 8. Aug. 1927 die Verfügungen des H.Zoll. auf und gestattete der Beschw., „wenn sie weiterhin den in dem Erlasse des R.F. mitgeteilten Grundfällen sich nicht fügen könne, die Entnahme der Steuerzeichen auf Kontierung gem. § 12 Abs. 1 TabStG., sofern sie einwandfreie Sicherheiten stelle“. Mit Verf. v. 16. (18.?) Aug. 1927 entschied der Präf. des R.F., daß der Beschw. Steuerzeichen nur gegen Barzahlung zu verabfolgen sind. Begründet wurde diese Entsch. damit, daß die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Zigarettenindustrie in letzter Zeit dazu zwingt, auch von der Beschw. Barzahlung zu verlangen. Die Beschw. bestellte am 6. Sept. 1927 Tabaksteuerzeichen im Betrage von 5070 R.M. Das H.Zoll. verlangte Barzahlung. Die Beschw. leistete, „um eine Betriebsstilllegung zu vermeiden, am 7. Sept. 1927 die Barzahlung unter Vorbehalt aller ihrer Rechte“ und verlangte mit Schreiben v. 9. Sept. 1927 Zurückzahlung des Betrags nebst 5% Zinsen vom Zahlungstage. Das H.Zoll. lehnte den Rückzahlungsantrag mit Bescheid v. 9. Sept. 1927 ab. Diesen Bescheid hat die Beschw. angefochten. In ihm macht die Beschw. geltend, daß die Barzahlung zu Unrecht von ihr gefordert sei, weil keine Gefährdung der Steuer bei ihr vorliege, zumal sie die selbstschuldnerische Bürgschaft zweier D-Banken beigebracht habe, und weil der Präf. des R.F. nicht berechtigt gewesen sei, seine Verfügung v. 8. Aug. 1927, die sich als Verfügung aus § 78 ABG.D. darstelle, am 16. (18.?) Aug. 1927 zu ändern. Die Anfechtung wurde zurückgewiesen. Die Rechtsbeschwerde ist begründet.

Die Rechtslage ist folgende:

Nach § 134 ABG.D. gilt, was für die Erstattung gezahlter Steuern gilt, entsprechend für die Erstattung anderer Geldleistungen, die nach den Steuergesetzen entrichtet worden sind. Es ist daher der § 129 ABG.D. entsprechend auch auf die Zahlung des Gegenwerts für entnommene Steuerzeichen, da diese auf Grund des § 12 Abs. 1 TabStG. entrichtet werden, anzuwenden. Die Voraussetzungen der §§ 129, 134 ABG.D. sind vorliegend gegeben. Zwar ist der Gegenwert für die entnommenen Steuerzeichen nicht „beigetrieben“ worden. Die Beschw. mußte aber, wenn sie ihren Betrieb nicht stilllegen wollte, die Barzahlung leisten, um die Steuerzeichen zur Fortsetzung ihres Betriebs zu erhalten. Die unter diesem Zwange erfolgte Barzahlung ist dem Falle der Beitreibung gleichzustellen. Eine weitere Voraussetzung für den Erstattungsanspruch aus § 129 Abs. 1 Satz 1, § 134 ABG.D. ist, daß der Steueranspruch gestundet war. Zwar handelt es sich bei den im § 12 Abs. 1 Satz 1 TabStG. für die Barzahlung des Gegenwerts der Steuerzeichen gesetzten Fristen nicht um Stundung. Denn eine Stundung schiebt die Fälligkeitserfrist der Leistung bis zum Ablauf der Stundungsfrist hinaus (vgl. § 105 Abs. 2 ABG.D., § 3 StundO.). Wenn aber der § 12 Abs. 1 Satz 1 TabStG. die Zeiten bestimmt, an welchen der Steuerwert für die entnommenen Zeichen zu zahlen ist, also die Fälligkeit erst zu den dort angegebenen Zeiten eintritt, so handelt es sich bis zum Ablauf dieser Zeiten nicht um gestundete Beträge. Trotzdem wird man unter die §§ 129, 134 ABG.D. auch die Fälle begreifen müssen, wo eine Beitreibung vor der im Gesetze bestimmten Fälligkeit erfolgt. Denn eine vor der Fälligkeit der Steuer bewirkte Beitreibung führt zu einer verfrühten Zahlung, und auf die verfrühte Zahlung hat der Steuergläubiger keinen Anspruch. Der Sinn des § 129 ABG.D. ist aber gerade, dem Steuerpfl. hinsichtlich der vor Fälligkeit und deshalb zu Unrecht durch Beitreibung erfolgten Zahlung einen Erstattungsanspruch zu gewähren.

Hiernach würde die Beschw. einen Erstattungsanspruch gehabt haben, wenn für die von ihr entnommenen Steuerzeichen die Fälligkeitserfrist des § 12 Abs. 1 Satz 1 TabStG. galt. Dies ist aber anzunehmen. Die Fälligkeitserfrist des § 12 Abs. 1 Satz 1 TabStG. galt nicht, wenn durch eine rechtsverbindliche Verfügung der Verwaltungsbehörde diese Fälligkeitserfrist beseitigt und dafür als Fälligkeitserfrist der Zeitpunkt der Übergabe der Steuerzeichen bestimmt worden ist (§ 12 Abs. 1 Satz 2 TabStG. alter Fassung). Eine solche rechtsverbindliche Verfügung der Verwaltungsbehörde liegt weder in der Verfügung des Präsidenten des R.F. v. 16. (18.?) Aug. 1927 noch in der in Ausführung dieser Verfügung von der Steuerzeichenstelle von der Beschw. verlangten Barzahlung. Denn diese Verfügungen sind unter Verletzung des § 78 ABG.D. ergangen. Wenn die Verwaltungsbehörde zunächst auf Grund des § 12 Abs. 1 Satz 2 TabStG. Barzahlung fordert und später diese Verfügung in das Verlangen nach Sicherheitsleistung ändert, dann stellt sich dieses letztere Verlangen als eine unter § 78 ABG.D. fallende Anerkennung oder Genehmigung dar. Denn sie befreite den Steuerpfl. von der durch Verwaltungsakt begründeten Verpflichtung zur Barzahlung. Ein erneutes Verlangen auf Barzahlung kann daher nur gestellt werden, wenn die Voraussetzungen zur Änderung

## Umsatzsteuergesetz.

nach § 78 RMbgD. vorliegen. Die Nachprüfung für die Innehaltung der im § 78 RMbgD. gezogenen Grenzen der Abänderlichkeit von den dort genannten Verfügungen der Verwaltungsbehörden ist durch die §§ 129, 223 RMbgD. unter die Entsch. des RfSt. gestellt. Der Große Sen. des RfSt. hat in dem Ur. v. 26. März 1928 (Gr S 1/28 S) ausgesprochen, daß die Rechtsmittel der §§ 217 bis 219 RMbgD. auch gegeben sind gegen Bescheide, durch die aus Billigkeitsgründen erstattete oder vergütete Beträge zurückgefordert werden. In diesem Urteil ist ausgeführt worden, daß dem Steuergerichte bei Prüfung des Erstattungsanspruchs aus § 129 RMbgD. (Erlöschen des Steueranspruchs) die Befugnis zusteht, zu prüfen, ob bei Zurücknahme eines Erlasses aus Billigkeit (§ 108 Abs. 1 RMbgD.) die Grenzen des § 78 RMbgD. von den für den Erlass und seine Zurücknahme zuständigen Stellen innegehalten sind. Entsprechend diesem Grundsatze muß auch ein gleiches Prüfungsrecht dem RfSt. für die Fälle der vorliegenden Art zuerkannt werden, wo es sich darum handelt, ob bei der zweiten Barzahlungsanordnung von der Verwaltungsbehörde der § 78 RMbgD. beobachtet ist, da Fälle dieser Art dem vom Großen Senat erörterten Falle in wesentlichen Beziehungen ähnlich sind. Ist die zweite Barzahlungsanordnung unter Verletzung des § 78 RMbgD. ergangen, dann liegt eine rechtsverbindliche, von § 12 Abs. 1 Satz 1 TatStG. abweichende Fälligkeitsbestimmung der Verwaltungsbehörde nicht vor, die Zahlung bei Entnahme der Steuerzeichen ist dann verfrüht und der Steuerpfl. hat einen Erstattungsanspruch.

Im vorl. Falle hat der Präf. des Finanzl. durch Bescheid v. 8. Aug. 1927 den die Barzahlung fordernden Bescheid des HZollA. aufgehoben und der Beschw. wem sie weiterhin den in dem Maierlasse mitgeteilten Grundätzen sich nicht fügen könne, die Entnahme der Steuerzeichen auf Kontierung gem. § 12 Abs. 1 TabStG. gestattet, sofern sie einwandfreie Sicherheit bestelle. Hiermit war das Verlangen der Barzahlung in das Verlangen der Sicherheitsbestellung abgeändert worden. Damit wurde für den Betrieb der Beschw. anerkannt, daß trotz Vorliegens der Umstände, die die Zahlung gefährdet erscheinen lassen — Nichteinhaltung der Richtlinien des Maierlasses —, Sicherstellung nach § 12 Abs. 1 Satz 2 TabStG. a. F. genüge. Beim Fehlen einer ausdrücklichen Begründung in dem Bescheide v. 8. Aug. 1927 muß davon ausgegangen werden, daß dort die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschw. vom Finanzl. derart beurteilt sind, daß trotz des Verhaltens der Beschw. gegenüber dem Maierlasse Sicherheitsleistung als ausreichende Maßnahme angesehen wurde. Jedenfalls dürfen die wirtschaftlichen Verhältnisse der Zigarettenindustrie im allgemeinen bei einer aus § 12 Abs. 1 Satz 2 TabStG. a. F. von der Verwaltungsbehörde zu treffenden Maßnahmen nicht berücksichtigt werden. Denn nach jener Vorschrift sind Maßnahmen der Verwaltungsbehörde nur gegen den einzelnen Betrieb, und zwar nur dann zu treffen, wenn die Verhältnisse des einzelnen Betriebs derart liegen, daß eine Maßnahme aus § 12 Abs. 1 Satz 2 TabStG. erforderlich ist. Der Präf. des Finanzl. hat nun in dem Bescheide v. 16. (18.?) Aug. 1927 für die Änderung des Verlangens nach Sicherheitsleistung in das Verlangen nach Barzahlung nur angegeben, daß dazu die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Zigarettenindustrie in letzter Zeit zwingt. Hierin kann aber kein Änderungsgrund i. S. § 78 RMbgD. erblickt werden. Denn aus dieser Begründung ergibt sich nicht, daß auch die wirtschaftliche Lage gerade der Beschw., worauf es allein ankommt, die Barzahlungsanordnung rechtfertigt. Daß die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschw. in der Zeit v. 8. bis 16. (18.?) Aug. 1927 eine die Barzahlungsanordnung rechtfertigende Verschlechterung erfahren haben, ist weder von dem Präf. des Finanzl. behauptet, noch ergibt sich dafür ein Anhalt aus dem Inhalt der Akten. Hiernach waren für die zweite Barzahlungsanordnung die Voraussetzungen des § 78 RMbgD. nicht gegeben.

Der Erstattungsanspruch der Beschw. ist deshalb zu Unrecht abgelehnt worden. Da die Anfechtungsentsch. dies verkannt hat, so war sie aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuverweisen.

Der Erstattungsanspruch hat sich in der Hauptsache durch Fristablauf erledigt. Die Frist des § 12 Abs. 1 Satz 1 TabStG. für die am 7. Sept. 1927 entnommenen Steuerzeichen lief am 18. Dez. 1927 ab. Von da an hatte die Beschw. keinen Anspruch mehr auf Erstattung des von ihr an diesem Tage gezahlten Barbetrags von 5070 RM. Wohl aber steht der Beschw. noch ein Zinsanspruch nach § 132 RMbgD. zu. Über diesen Zinsanspruch wird die Anfechtungsbehörde noch zu entscheiden haben, während sich der Erstattungsanspruch in der Hauptsache für erledigt zu erklären haben wird.

(RfSt., IV. Sen., Ur. v. 2. Mai 1928, IV 369/27 S.)

24. § 8 Abs. 6 UmsStG. 1922. Nur die im Einzelfalle wirklich entstandenen und in Rechnung gestellten Beförderungskosten sind abzugsfähig, nicht Durchschnittssätze für eine Reihe von Beförderungen. †)

Streitig ist nur, ob die Beschw. von einem Teilumsatze von 427 000 RM für 1925 umsatzsteuerpflichtig ist. Die Beschw. beansprucht Steuerfreiheit aus § 8 Abs. 6 UmsStG. früherer Fassung, weil es sich um in Rechnung gestellte Frachtkosten für die Beförderung der von ihr gelieferten Hölzer handle. Das BG. hat die Umsatzsteuerfreiheit aus folgenden Gründen abgelehnt. Für das auf dem Holzlagerplatz bei der Zechen (kurz Zechenlager) von der Beschw. gelagerte und von dort aus der Zechen gelieferte Holz seien besondere Frachtkosten nicht entstanden. Die von der Zechen für die vorherige Zuführung des Holzes an ihre Adressen verauslagten Frachtkosten, welche von der Beschw. nach Durchschnittssätzen in Rechnung gestellt wurden, könnten nach § 8 Abs. 6 UmsStG. 1922 nicht abgesetzt werden, weil es sich um Kosten für die Auffüllung des von der Beschw. zu unterhaltenden Zechenlagers handle, dagegen nicht um Frachtauslagen hinsichtlich des Lieferungs geschäfts zwischen der Beschw. und der Zechen. Nicht anders sei es mit dem Holze, das die Beschw. zunächst auf ihr Lager in M. verbringe und von dort nach Bearbeitung der Zechen weiterleitere. Unerheblich sei auch, daß die Zechen einen Teil des Holzes unmittelbar auf der Zechen selbst abnehme, ohne daß es zuvor auf dem von der Beschw. bei der Zechen unterhaltenen Holzlager eingelagert wurde.

In der Rechtsbeschwerde führt die Beschw. folgendes aus: Zwischen der Gesamtheit der Zechen und der Grubenholzhändler wurde ein Kollektivvertrag über die Lieferung des Bedarfs an Grubenholz abgeschlossen. In diesem Rahmenvertrage wurden die Richtlinien festgelegt, die für die einzelnen Holzlieferungen zu beachten seien. Bei der Preisberechnung wurden u. a. statt der wirklichen Frachten Durchschnittsfrachten festgesetzt, die den Zechen zu berechnen seien. Zu Unrecht behandelten die Steuergerichte die den einzelnen Zechen in Rechnung gestellten Frachten als sog. Vorfrachten, die sich auf den Umsatz zwischen Waldbesitzer und Holz händler bezügen. Das sei unzutreffend, da bereits bei der Verwendung ab Wald der Grubenholzhändler unmittelbarer Besitzer des Holzes geworden wäre, der Umsatz von ihm durch den Waldbesitzer also bereits erledigt sei. Die Verwendung des Holzes an die Zechen und die Einlagerung des Holzes auf dem Zechenlagerplatz der Beschw. diene bereits der Erfüllung des Lieferungs geschäfts zwischen der Zechen und der Beschw. Wirtschaftlich handle es sich bei diesem Geschäft nicht um ein reines Lieferungs geschäft ab Lagerplatz zur Zechen, sondern um einen Leistungsaustausch, bestehend aus verschiedenen Leistungsverpflichtungen und der schließlichen Lieferung.

Zu 24. § 8 Abs. 5 UmsStG. befreit Beträge, die vom Verkäufer dem Käufer für die Beförderung und Versicherung der gelieferten Gegenstände berechnet werden, von der Umsatzsteuer, soweit dadurch die tatsächlichen Auslagen des Leistenden ersetzt werden. Zweck der Bestimmung ist in erster Linie, eine gleichzeitige Belastung derselben Lieferung oder Leistung einerseits durch die Umsatzsteuer, auf der anderen Seite durch die Verkehrs- bzw. Versicherungssteuer auszuschließen (vgl. R. P. o. p. h. [2] S. 367, 3a; RfSt. 19, 186; daneben liegen dem Gesetz allerdings auch wirtschaftliche Erwägungen zugrunde (RfSt. 10, 74; 15, 322)). Dieser Erfolg wird aber nur bei Übernahme der Beförderungskosten durch den Käufer erreicht. Wenn der Lieferant sie trägt, also bei Frankolieferung, läßt sich die Doppelbesteuerung nicht abwenden. Eine Reihe von Fällen macht besondere Schwierigkeiten.

1. Der Käufer trägt und zahlt vereinbarungsgemäß die Fracht selbst. Wenn er „ab Werk“ kauft, kommt eine Einrechnung der von ihm gezahlten Fracht in den Kaufpreis natürlich gar nicht in Betracht. Anders aber, wenn nach der in manchen Geschäftszweigen herrschenden Übung der Kaufpreis einschließlich der Fracht in Rechnung gestellt, die Fracht aber vom Käufer gezahlt und vom Kaufpreis abgezogen wird, so daß der Lieferant von ihr überhaupt nicht berührt wird. Man kann hier darüber streiten, ob die Fracht überhaupt als vereinnahmtes Entgelt betrachtet werden kann (dagegen Fürnrohr: StW. 1926, 1045 ff.). Nimmt man dies aber einmal mit dem RfSt. an, dann ist § 8 Abs. 5 bei wörtlicher Auslegung nicht anwendbar, weil der Empfänger die Fracht unmittelbar an die Bahn zahlt, also keine Auslagen des Lieferanten vorliegen. Aus diesem Grunde hat der RfSt. in einem Ur. v. 7. Okt. 1925 (RStW. 1926, 15) die Fracht als steuerpflichtig behandelt. Gegen die Entsch. wurden von Fürnrohr a. a. D. (der dort auch die im RStW. nicht abgedruckte Begründung wiedergibt) und aus Wirtschaftskreisen Bedenken geltend gemacht (vgl. Hübschmann bei R. P. o. p. h., Jahrbuch des Steuerrechts, 7. Jahrg. S. 333), „weil zwei wirtschaftlich gleichliegende Tatbestände, daß nämlich die vom Lieferanten verauslagten und ihm vom Empfänger erstatteten Frachtbeträge als umsatzsteuerfrei abgesetzt werden könnten, während dagegen die vom Lieferanten in Rechnung gestellte, aber nicht von ihm, sondern unmittelbar vom

Die Zwischenlagerung des zu liefernden Holzes auf dem Lagerplatz der Beschw. sei lediglich ein technischer Vorgang, eine Art Stauung und vorübergehende Unterbrechung in der Abwicklung des gesamten Geschäfts. Die bis zur Zechen entstandenen Frachtkosten gehörten daher zum Umsatz zwischen der Beschw. und der Zechen und seien mindestens in der wirklich entstandenen Höhe abzugsfähig, da die Zechen diese Beträge vorlege und später mit der Beschw. verrechne. Das gelte vor allem in dem Falle, in dem das Holz nicht über ihr Lager gehe, sondern bei der Ankunft auf dem Zechenbahnhofe von der Zechen unmittelbar übernommen werde.

Der Rechtsbeschwerde war der Erfolg zu versagen. In der Entsch. v. 26. Nov. 1926, V A 523/26: RZS. 21, 23 ff. hat der Senat den Rechtsgrundsatz zu § 8 Abs. 6 UmfStG. 1922, jetzt § 8 Abs. 5, aufgestellt, daß nur die Fracht vom Lager des Lieferers an den Abnehmer, nicht aber die Vorfracht, die durch die Beförderung der Ware bis zum Lager des Lieferers entstanden ist, vom Entgelt abgezogen werden kann. Es kann indessen hier dahingestellt bleiben, ob die bis zum Zechenlager entstandenen Frachtkosten nicht mehr zu dem Umsatz zwischen Waldbesitzer und Beschw. gehören, weil nach der Sachdarstellung der Beschw. das Holz bereits im Walde in ihren Besitz übergegangen sei. Es mag auch unerörtert bleiben, ob Gegenstand des Vertrags rechtlich nicht allein die einzelnen Holzlieferungen, sondern die Gesamtheit der Lieferungen ist, und ob hierzu die Verpflichtung zur Unterhaltung und Auffüllung des Zechenlagers gehört. Die Voraussetzungen des § 8 Abs. 6 UmfStG. sind jedenfalls schon um deswillen nicht gegeben, weil es sich hier nicht um eine Inrechnungstellung der wirklichen Transportkosten handelt. Eine solche liegt nur dann vor, wenn der Empfänger beim frachtfreien Bezuge der Ware sowohl den Kaufpreis der Ware als auch die Höhe der wirklich entstandenen Fracht kennt, so daß die Summen dieser beiden Elemente den Preis ergibt, den der Käufer für den Bezug der Ware aufzuwenden hat. So liegt es hier nicht. Unstreitig werden den Zechen die zu liefernden Holz mengen ohne Rücksicht auf die durch den Transport zur Zechen wirklich entstandenen Frachten zu einem bestimmten einheitlichen Preise für alle Zechen, die sich an dem sog. Kollektivvertrage zwischen der Gesamtheit der Zechen und den Grubenholzhändlern beteiligt haben, in Rechnung gestellt. Bei der Kalkulation der Kaufpreise werden die durch die Beförderung des Holzes an die Zechen entstandenen Frachtkosten, welche bei der Preisbemessung eine ganz erhebliche Rolle spielen, nach Durchschnittsfrachtsätzen ohne Rücksicht, in welcher Höhe tatsächlich Frachtauslagen im Einzelfall entstanden sind, berücksichtigt. Um eine Inrechnungstellung der wirklich entstandenen Frachtauslagen handelt es sich also überhaupt nicht. Der Sachverhalt liegt nicht so, wie er dem Gutachten des RZS. v. 2. Juli 1926, V D 3/26: RZS. 19, 184 zugrunde gelegt ist. Dort findet nur

Empfänger an die Bahn gezahlt und dann an der Rechnung gekürzten Frachtkosten der Umsatzsteuer zu unterwerfen wären, steuerlich verschieden beurteilt" wurden. Der RZM. veranlaßte hierauf die Erstattung eines Gutachtens durch den RZS. (RZS. 19, 184). In diesem wurde es abweichend von dem früheren Urt. v. 7. Okt. 1925 für gleichgültig erklärt, ob die Zahlung von dem Leistenden erfolgt oder für ihn vom Leistungsempfänger. Begründet wird die dem Wortlaut widersprechende Auslegung mit der Gleichheit der Sachlage und der wirtschaftlichen Bedeutung der Bestimmung.

2. Der Sachverhalt, der der vorliegenden Entsch. zugrunde liegt, wird klarer aus dem Tatbestand der im Text erwähnten, einen gleichgelagerten Fall betreffenden Entsch. RZS. 21, 23 f. ersichtlich:

„Die Steuerpflichtige betreibt eine Holzgroßhandlung. Ihre Hauptabnehmer sind die beiden Zechen K. F. und W. R. Sie kauft das Holz vom Waldbesitzer und läßt es vom Einschlagsort auf ihre beiden Lager bringen, von denen das eine auf dem Gelände der Zechen K. F. und das andere auf dem Gelände der Zechen W. R. sich befindet. Von diesen Lagern aus werden die beiden Zechen jeweils an Ort und Stelle mit Holz beliefert. Sofort nach Eintreffen einer Holzsendung auf dem Lager zahlt die Zechen die Bahnfracht an die Bahnverwaltung. Die Festsetzung des Kaufpreises für das Holz vollzieht sich in der Weise, daß eine Grubenholzkommision, die aus Vertretern der Zechen des Zündntriebbezirktes besteht, zusammen mit Vertretern des Verbandes der Grubenholzhändler von Zeit zu Zeit die Preise in gemeinsamer Verhandlung regelt. Der Verkaufspreis wird hierbei errechnet aus dem Einkaufspreis des Holzes im Walde, den Aufarbeitungs-, Anfuhr- und Verladekosten zuzüglich der allgemeinen Geschäftsausgaben und des für Risiko und Rücklagen erforderlichen Zuschlags, sodann aus den Frachtsätzen. Letztere werden an Hand des Tarifs der Eisenbahn ermittelt. Aus den verschiedenen für die einzelnen Grubenholzhändler in Betracht kommenden Frachtsätzen wird sodann ein Durchschnittsfrachtsatz gebildet.

Nach bestimmten Zeitschnitten erhält die Zechen K. F. von der Steuerpflichtigen für die bezogenen Holz mengen eine Rechnung aufgestellt, in der die Holzpreise und getrennt die Frachtsätze aufgeführt sind. Die Zechen zahlt die in Rechnung gestellten Beträge an die Steuerpflichtige abzüglich der in dem gleichen Zeitraum an die Bahnverwaltung gezahlten Frachten. Die Zechen W. R. stellt dagegen die Rechnungen über die bezogenen Holz mengen selbst aus. In den Rechnungen wird der — in gleicher Weise wie bei der Zechen K. F. aus

eine Verrechnung zwischen Lieferer und Lieferungsempfänger hinsichtlich der wirklich entstandenen und in Rechnung gestellten Frachtauslagen statt, während im vorl. Falle die Zechen die von ihr vorgelegten Frachtauslagen gegen eine feste Kaufpreisforderung der Beschw. verrechnet, auf die die wirklichen Frachtauslagen ohne Einfluß sind. Umsatzsteuerrechtlich und wirtschaftlich ähnelt der vorl. Fall dem der Entsch. des RZS. v. 4. Juli 1922, V A 62/22: RZS. 10, 90. Hier ist der Grundsatz aufgestellt worden, daß Verwendungskosten dann nicht abzugsfähig sind, wenn sie nicht in der wirklich entstandenen Höhe, sondern mit einem schlüsselmäßig ermittelten Pauschbetrag in Rechnung gestellt würden. Diese Beträge seien als sog. Generalunkosten steuerpflichtig. Auch im vorl. Falle sind die Frachtkosten nach ihrer durchschnittlichen Höhe beim Kaufpreis einkalkuliert. Dadurch, daß die Zechen bei der Einzelleistung erfährt, welche Frachtauslagen diese letztere verursacht hat, und daß sie die wirklich entstandenen Frachten vorlegt und mit der Beschw. später verrechnet, ändert sich an und für sich der ein für allemal für eine bestimmte Zeit vereinbarte Kaufpreis überhaupt nicht. Es ist daher auch bedeutungslos, ob die Holzsendungen zunächst über das Zechenlager gegangen sind oder unmittelbar nach Ankunft auf der Zechen von dieser übernommen worden sind. Auch in diesem Falle handelt es sich nicht um eine Inrechnungstellung der wirklich entstandenen Frachtkosten i. S. des § 8 Abs. 6 UmfStG. Auf die von der Beschw. begehrte Feststellung, daß das Holz bereits in den Besitz der Zechen gelangt sei, ehe es von den Angestellten der Beschw. abgenommen und der Zechen endgültig übergeben worden ist, kommt es nicht an, da unstreitig die Beschw. bereits früher den unmittelbaren Besitz am Holze, nämlich im Walde, erlangt hat, damit also die Steuerfreiheit des § 7 UmfStG. endgültig für sie aussteht.

(RZS., Urt. v. 21. Mai 1928, V A 742/27, RZS. 23, 262.)

\*

25. §§ 1 Nr. 1, 2 Nr. 9, 3 Nr. 3 UmfStG. 1922 und § 27 AusfBest. hierzu. Die Lieferungen von zur Abgabe an Krankenkassenmitgliedern bestimmten, zur Krankenpflege dienenden Arznei- und Heilmitteln, die ein Verband von Krankenkassen an Apotheker ausführt, sind keine umsatzsteuerfreien Leistungen i. S. § 2 Nr. 9 UmfStG. 1922. Die Umsatzsteuerpflicht solcher Lieferungen wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, daß die beziehenden Apotheker sich verpflichtet haben, die Arznei- und Heilmittel nur an Kassenmitglieder abzugeben. †)

Der beschwerdeführende Verband der Krankenkassen hat für den Verkehr freigegebene Arzneien und Heilmittel im großen eingekauft und an Apotheker geliefert; die Apotheker waren ver-

dem eigentlichen Holzpreis und dem durchschnittlichen Frachtsatz sich zusammensetzende — Kaufpreis in einer Summe angegeben. Die Zechen W. R. zahlt auch nur den Betrag, der nach Abzug der an die Bahnverwaltung gezahlten Frachten verbleibt."

Der RZS. hat in dieser früheren Entsch. (Abdruck der Begründung auch JW. 1927, 1718<sup>6</sup>) die Steuerfreiheit versagt, weil sich die vom Verkäufer dem Käufer berechneten Durchschnittsfrachtsätze auf die Lieferung vom Waldbesitzer an den Holzhändler, nicht auf die Lieferung vom Holzhändler an die Zechen bezögen. Die Stichhaltigkeit dieses Entscheidungsgrundes, der den wirtschaftlichen Verhältnissen wohl kaum gerecht wurde, läßt der RZS. jetzt offen. Er stützt sich auf den schon früher (RZS. 10, 90) aufgestellten Grundsatz, daß nur die wirklich entstandenen, nicht die nach einem Durchschnittsatz ermittelten Beförderungskosten abgezogen werden dürften. Es liegt nahe, auch hier aus wirtschaftlichen Gründen für die Steuerfreiheit einzutreten. Denn vernünftig wird die Summe der von den einzelnen Holzhändlern eingewonnenen Frachtsätze ungefähr der Summe der ihnen tatsächlich erwachsenen Beförderungskosten gleichkommen. Aber doch nur vernünftig und ungefähr. Es ist auch sehr wohl möglich, daß jetzt oder später, zumal wenn diese Fakturierungsweise von weiteren Kreisen angewandt werden sollte, ein Teil des Kaufpreises unter der Bezeichnung „Fracht" versteckt und so die Steuerfreiheit teilweise auch dem Kaufpreis selbst zuteilen wird. Anders wäre es höchstens, wenn der Betrieb des Holzhändlers sich ausschließlich auf die Lieferung von Grubenholz nach den Bedingungen des Kollektivvertrags beschränken würde. Dann würde an sich nichts entgegenstehen, die Gesamteinnahme an den auf einem besonderen Konto zusammenzufassenden Beförderungskosten von der steuerpflichtigen Gesamteinnahme abzuziehen, wie dies der RZM. für das alte UmfStG. in einem Erlaß v. 30. Nov. 1918 (Amtl. Mitteil. über die Zuwachssteuer 1918, 110) für die Spediteure zugelassen hat und nach Pöppig S. 368, 3c auch für das Gesetz von 1919 zulässig sein soll. Jedoch würde eine solche Auslegung, die nur für eine eng begrenzte Gruppe von Fällen gelten könnte, so sehr die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährden, daß ich sie nicht für angängig halte.

W. Dr. Wassertrüdingcr, Nürnberg.

Zu 25. 1. Daß an sich umsatzsteuerpflichtige Lieferungen bei den Lieferungen des Verbandes der Krankenkassen an die Apotheker vorliegen, kann angesichts der Tatsache, daß der Verband und die

tragsmäßig verpflichtet, die Waren von dem Beschw. zu beziehen und nur an Kassenmitglieder abzugeben. Die Rechtsbeschwerde richtet sich gegen die Heranziehung der von den Apothekern i. J. 1925 an den Verband gezahlten Entgelte zur Umsatzsteuer.

Der Verband hat nachhaltig gegen Entgelt geliefert; ein solcher Unternehmer übt nach der ständigen Rspr. des RfG. eine gewerbliche Tätigkeit i. S. des § 1 Nr. 1 UmsStG. aus. Das Vorbringen des Beschw., die Apotheken seien nur Abgabestellen der Krankenkassen und in die Abgabefähigkeit nur eingeschaltet worden, um die Belieferung der Kassenmitglieder leichter durchführen zu können, kann die Umsatzsteuerpflicht des Verbandes nicht berühren; denn es handelt sich hier nicht um Leistungen der Apotheker, sondern um solche des Verbandes an die Apotheker, die auch nicht Angestellte des Verbandes sind. Ebenso ist es für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung belanglos, daß jetzt, wie der Beschw. vorbringt, fast allgemein der monatliche Bezug der Apotheker an Verbandstoffen u. dgl. von den Arzneirechnungen der einzelnen Apotheker abgezogen wird. Dieses Verfahren bedeutet nur eine Umänderung in der Art der Vereinnahmung des Entgelts. Auch aus § 3 Nr. 3 UmsStG. kann keine Steuerbefreiung des Beschw. abgeleitet werden; denn die Leistungen des Beschw. kommen, auch wenn angenommen wird, daß bei der erfolgten Regelung die Heilmittel den Kassenmitgliedern verbilligt werden, diesen nur mittelbar zugute.

Insbefondere kann aber auch aus § 2 Nr. 9 UmsStG. keine Umsatzsteuerbefreiung für die Lieferungen des Beschw. gefolgert werden. Dort ist bestimmt, daß die Lieferung von Arznei und Heilmittel steuerfrei ist, soweit die Entgelte für sie von den dort näher bezeichneten Klassen zu zahlen sind. Es müssen also dem Leistungspflichtigen (dem Arzte, Apotheker, Drogisten) Krankenkassen — oder ihnen gleichgestellte Klassen — als zahlende Leistungsberechtigte gegenüberstehen. Im vorl. Falle aber sind die Entgelte nicht von den Krankenkassen an die Apotheker zu zahlen, sondern umgekehrt von den die Waren abnehmenden Apothekern an den Krankenkassenverband. Dieses Verhältnis wird nicht dadurch berührt, daß die Apotheker dem Krankenkassenverband gegenüber sich verpflichtet haben, die Arzneien und Heilmittel nur an Krankenkassenmitglieder abzugeben. Der Beschw. kann sich demnach auch nicht auf die Entsch. des RfG. v. 5. Febr. 1926, VA 345/25; RfG. 18, 176, berufen, da es sich dort gerade um Lieferungen gehandelt hat, bei denen die beteiligten Krankenkassen als zahlungspflichtige Leistungsempfänger in Frage gekommen sind. Die vom Beschw. vertretene Auffassung würde dahin führen, alle Umsätze in Arzneimitteln u. dgl., die schließlich an Krankenkassen oder deren Mitglieder abgesetzt werden, für steuerfrei zu erklären, während der Sinn des Gesetzes ist, nur den letzten Umsatz an die begünstigten Personen zu bestreiten. Auch die Ausf. Best. zum Ges. von 1922 mit dem § 27 schlagen hier nicht ein.

(RfG., Ur. v. 9. Sept. 1927, VA 212/27, RfG. 22, 53.)

## Vermögensteuergesetz.

**26.** § 7 VermStG. Als nicht vorbelastetes Vermögen, das mit höheren Sätzen als 5 vom Tausend zur Vermögensteuer herangezogen werden kann, gilt das Reinvermögen vermindert um die Einheitswerte derjenigen Vermögensteile, die der Ertragsbesteuerung durch Länder und Gemeinden unterliegen.

Ein im Februar 1927 verstorbener Rittergutsbesitzer besaß ein landwirtschaftliches Vermögen von 1170 400 M und sonstiges Vermögen von 20 954 M, zusammen 1191 354 M. An Schulden waren 436 537 M vorhanden, so daß das Reinvermögen (abgerundet) 754 800 M betrug. Das FinV. hat im allgemeinen einen Steuerfuß von 5 v. T., nur für das sonstige Vermögen 6 v. T. in Anwendung gebracht. Streit besteht lediglich darüber, ob ein Steuerfuß von 6 v. T. für einen Teil des Vermögens am Plage ist.

Das VermStG. 1925 bestimmt in § 7 Abs. 1 einen Steuerfuß von 5 v. T. Der Abs. 2 sieht für die Vermögen unter 50 000 M eine Verringerung des Steuerfußes vor. Der Abs. 3 enthält für die Vermögen über 250 000 M eine Steigerung des Steuerfußes bis zu 7,5 v. T. Der Satz 2 des Abs. 3 sieht eine Einschränkung des höheren Steuerfußes vor durch die Bestimmung: „Jedoch beträgt der Höchstfuß für Vermögen, das der Ertragsbesteuerung durch Länder und Gemeinden unterliegt, 5 v. T.“ Der Senat hat sich bereits in dem Gutachten RfG. 21, 254 mit der Auslegung des § 7 Abs. 3 beschäftigt, und zwar wegen des Zweifels, ob für die Bestimmung des Steuerfußes für das nichtvorbelastete Vermögen die Höhe des Gesamtvermögens oder die Höhe des nichtvorbelasteten Vermögens maßgebend ist. Das Gutachten ist zu dem Ergebnis gelangt, daß die Höhe des Gesamtvermögens den Steuerfuß des nichtvorbelasteten Vermögens bestimmt. In dieser Auffassung, die übrigens im vorliegenden Streit nicht angegriffen wird, hält der Senat auch als erkennendes Gericht fest. Danach wäre, da das Reinvermögen 754 800 M beträgt, für das nichtvorbelastete Vermögen ein Steuerfuß von 6 v. T. am Plage. Fraglich ist nur, ob hier überhaupt ein nichtvorbelastetes Vermögen anzunehmen ist.

Auf den ersten Blick liegt es nahe, zu sagen, daß das sonstige Vermögen, das im wesentlichen aus Wertpapieren besteht, nicht durch Ertragsteuern der Länder und Gemeinden vorbelastet ist, daß also mindestens dieses Vermögen dem höheren Steuerfuß unterliegt. Eine solche Anschauung berücksichtigt aber nicht, daß Schulden vorhanden sind. Die Vermögensteuer soll als Personalsteuer die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen berücksichtigen. Darum unterliegt der Steuer das Reinvermögen, also das Rohvermögen nach Abzug der Schulden (§ 5 VermStG., § 2 ABewG.). Nach dem ABewG. wird das Reinvermögen in der Weise errechnet, daß die Einheitswerte, soweit solche festzustellen sind, zusammengerechnet werden, und daß die Schulden, soweit sie nicht bereits bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens zu berücksichtigen sind, abgezogen werden (§ 47 ABewG.). Bei der Einheitsbewertung des landwirtschaftlichen Betriebsvermögens kommen Schulden nicht in Abzug (§ 11 Abs. 2 ABewG.). Die Schulden des landwirtschaftlichen Betriebs sind daher vom Rohvermögen zu kürzen (§ 47 ABewG.). Wenn nun zu prüfen ist, welche Vermögensteile vorbelastet sind, und welche nicht, so kann es sich dabei nur um Teile des steuerbaren Vermögens, also des Reinvermögens, handeln. Es müssen darum die Schulden berücksichtigt werden. Fraglich ist, wie das geschehen soll. Drei Lösungen sind möglich:

Wenn die Schulden eines Steuerpflichtigen in wirtschaftlicher Beziehung zu bestimmten Vermögensteilen stehen, könnte man in Anlehnung an die Vorschrift des § 47 Abs. 3 ABewG. daran denken, die Schulden grundsätzlich von dem betreffenden Vermögensteil abzuführen. Es gibt aber auch Schulden, die in keiner wirtschaftlichen Beziehung zu irgendeinem Teile des Aktivvermögens stehen. Wenn z. B. ein Steuerpflichtiger, der ein Landgut, einen gewerblichen Betrieb und Aktien besitzt, Bankschulden macht, um seiner Tochter eine Mitgift zu geben, so steht die Bankschuld zu keinem Teile des Rohvermögens in Beziehung. Möglich wäre für solche Fälle der Ausweg, die Schulden auf die verschiedenen Vermögensteile zu verteilen. Eine dritte Lösung bestände darin, als nichtvorbelastetes Vermögen das Reinvermögen vermindert um das vorbelastete Vermögen anzusetzen. Als vorbelastetes Vermögen werden im Regelfalle die Einheitswerte des landwirtschaftlichen usw. Vermögens, des Grundvermögens und des Betriebsvermögens in Frage kommen. Diese dritte Lösung ist die den Steuerpflichtigen günstigste, da die beim Gesamtvermögen zu berücksichtigenden Schulden (§ 47 Abs. 1 ABewG.) ganz bei dem nichtvorbelasteten, also hochbesteuerten Vermögen zur Anrechnung gelangen. Die Möglichkeiten, die sich bei der verschiedenen Auslegung des § 7 Abs. 3 Satz 2 ergeben, seien an einem Beispiel erläutert: Ein Landwirt besitzt ein Gut im Einheitswerte von 1 Million, Wertpapiere zum halben Steuerkurswerte von 500 000 M und 900 000 M Bankschulden, also ein Reinvermögen von 600 000 M. Der Steuerfuß für ein Reinvermögen von 600 000 M ist 6 v. T. Ganz auscheiden muß zunächst die Auffassung, daß 500 000 M das hoch zu besteuerte nichtvorbelastete Vermögen darstellen. Denn es wäre willkürlich, zugunsten der Steuerpflichtigen die Schulden bei der Er-

Apotheker sich als selbständige Unternehmer i. S. des UmsStG. gegenüberstehen, nicht beweiselt werden; denn die Apotheker sind weder Angestellte des Verbandes noch solche der Krankenkasse.

§ 2 Nr. 9 UmsStG. befreit nur Lieferungen von Arzneien und Heilmitteln, soweit die Entgelte an den Lieferer von den in § 2 Ziff. 9 aufgeführten Klassen zu zahlen sind. Es sind also die Lieferungen an die Kassenmitglieder steuerfrei, da diese nicht von den Mitgliedern, sondern von den Klassen zu zahlen sind. Da im vorl. Fall die zur Umsatzsteuer herangezogenen Lieferungen nicht von den Klassen bezahlt werden, sondern von den beziehenden Apothekern, ist mit Recht die Umsatzsteuerfreiheit nach § 2 Ziff. 9 abgelehnt. Das Verlangen des liefernden Verbandes würde darauf hinauskommen, daß nicht nur die letzte Lieferung an die Kranken umsatzsteuerfrei würde, sondern auch die Lieferungen an die Apotheker, was einer mehrfachen Umsatzsteuerfreiheit gleichkäme. Diesem Verlangen könnte nur im Wege einer Gesetzesänderung entsprochen werden. Auch unter Anwendung des § 4 ABewG. konnte der RfG. nicht zur beanspruchten Steuerfreiheit kommen. Der Standpunkt des RfG. entspricht auch dem § 21<sup>a</sup> Durchf. Best.

2. Die Steuerfreiheit nach § 3 Ziff. 3 ist mit Recht nicht gewährt, da das Moment der Unmittelbarkeit fehlt. Diese muß beim Leistungsempfänger vorliegen. Das ist aber hier der Verband, nicht das einzelne Kassenmitglied (s. Behlow, Handkommentar § 3<sup>12</sup>).

3. § 21 der neuen Durchf. Best., der sich sachlich mit § 27 der alten Ausf. Best. deckt, gibt ebenfalls einen Anspruch auf Befreiung der Verbandslieferungen an die Apotheker nicht, Ziff. 1 nicht, es sich nicht um Lieferungen an die Versicherten oder Versorgungsberechtigten handelt, Ziff. 2 nicht, weil keine Lieferungen von Versicherungsträgern untereinander vorliegen.

über Ziff. 3 ist oben bereits das Erforderliche gesagt.

RA. Dr. Lang, Nürnberg.

mittlung des nichtvorbelasteten Vermögens außer Anlaß zu lassen. Nicht gangbar ist auch der Weg, die Schulden von 900 000 M bei demjenigen Vermögensteil in Anlaß zu bringen, mit dem sie in wirtschaftlicher Beziehung stehen. Denn dieses Auskunftsmittel verfaßt in den Fällen, in denen keine wirtschaftliche Beziehung zwischen den Schulden und den einzelnen Vermögensteilen besteht. Es bleiben darum nur noch die beiden Wege: entweder die Schulden von 900 000 M auf das landwirtschaftliche Vermögen und das sonstige Vermögen zu verteilen, oder aber als nichtvorbelastetes Vermögen das Reinvermögen vermindert um den Einheitswert des landwirtschaftlichen Vermögens anzusehen. Im ersten Falle blieben 200 000 M hoch zu versteuerndes nichtvorbelastetes Vermögen übrig, im zweiten Falle stände dem Reinvermögen von 600 000 M der Einheitswert des vorbelasteten Vermögens von 900 000 M gegenüber, so daß ein hoch zu versteuerndes nichtvorbelastetes Vermögen nicht vorhanden wäre.

Der Senat glaubt der letzten Lösung den Vorzug geben zu sollen, da sie dem Gedanken einer Würdigung der Leistungsfähigkeit am meisten entspricht. Läßt schon das Wesen der Vermögenssteuer als einer Personalsteuer den Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit als besonders wesentlich erscheinen, so ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des § 7 Abs. 3 Satz 2 (vgl. die Darstellung im Gutachten RfZ. 21, 256), daß der Gedanke der Leistungsfähigkeit für die Einfügung gerade dieser Vorschrift bestimmend war. Denn ein Steuerpflichtiger, der solche Vermögensteile besitzt, die der hohen Ertragsbesteuerung durch Länder und Gemeinden unterliegen, erschien dem Steuerauswähler so vorbelastet, daß er die erhöhten Sätze der Reichsvermögensteuer für die vorbelasteten Vermögensteile nicht tragen könne. Diesem Gedanken entspricht es am meisten, wenn die Einheitswerte der vorbelasteten Vermögensteile vom Reinvermögen abgezogen werden, um den Betrag des nichtvorbelasteten Vermögens zu ermitteln.

Im vorl. Falle wird der Einheitswert des landwirtschaftlichen Vermögens mit 1170 400 M von den Landessteuern erfasst. Da das ganze Reinvermögen 754 800 M beträgt, bleibt ein nichtvorbelastetes Vermögen, das mit einem höheren Steuerfuß als 5 v. L. zu belasten wäre, nicht übrig.

(RfZ., I. Sen., Ur. v. 23. Mai 1928, I A 199/28.)

### Kapitalverkehrssteuergesetz.

× 27. § 35 KapVerkStG. Die Überweisung von Gegenständen der in § 35 bezeichneten Art im Wege der Erbauserbauseinandersetzung begründet keine Börsenumsatzsteuerpflicht.

Nach der Rechtsbeschwerde des FinV. ist über die Frage zu entscheiden, ob ein nach § 35 zu versteuerndes Anschaffungsgehalt vorliegt, wenn bei der Erbauserbauseinandersetzung die Erben zum Nachlaß gehörige Anteile einer GmbH. unter sich entsprechend ihrer Erb-beteiligung aufteilen. Im vorl. Falle gehörten zum Nachlaß drei Anteile einer GmbH. im Betrage von 12 000, 8000 und 10 000 RM. Diese haben im Wege der Erbauserbauseinandersetzung die nach der gesetzlichen Erbfolge berufene Witwe und ihr und des Verstorbenen einziger Sohn im Verhältnis von 1:3 dergestalt unter sich geteilt, daß die Witwe von dem Anteil zu 10 000 RM einen Teilanteil von 7500 RM, den Rest und die beiden anderen Anteile der Sohn erhielten. Das FinV. hat von der Vereinbarung über die Aufteilung der Anteile Börsenumsatzst. erfordert, das FinGer. die Beteiligten von der Steuer freigestellt. Hiergegen richtet sich die Rechtsbeschwerde des FinV.

Die Frage, ob die Zuweisung von schlußnotenstempelpflichtigen Gegenständen bei der Erbauserbauseinandersetzung den Anschaffungsstempel auszuliegen vermöge, ist schon unter der Herrschaft des RStempStG. Gegenstand eingehender Erörterung gewesen, und die Verwaltungsübung hat die Frage in dem Sinne bejaht, daß, wenn Wertpapiere einer Nachlassmasse, an der einer Erbgemeinschaft Eigentum zur gesamten Hand zusteht, von der Gesamtheit der Erben auf einen Miterben übergehen, entsprechend den Ausführungen in dem Ur. des RG. v. 26. Jan. 1904 (RG. 56, 430) der Anschaffungsstempel von dem vollen Werte zu entrichten ist, für den der Erbe die Papiere sich auf seinen Erbteil anrechnen läßt. Begründet ist dies damit, daß der Erbe das, was er von den Nachlassgegenständen erwirbt, im ganzen Betrag aus dem Vermögen der Gemeinschaft und nicht in Höhe seines Erbteils als einem ihm gehörigen Gegenstand erwirbt, und daß das Entgelt für diesen Erwerb in der Aufgabe seiner Ansprüche an den anderen Nachlassgegenständen liegt. Dabei ist allerdings vorausgesetzt, daß in der Überweisung der Nachlasspapiere an den Miterben in Anrechnung auf seinen Erbteil im Einzelfall ein obligatorisches Grundgeschäft zu erblicken ist. Das ist verneint und eine Stempelpflicht nicht als gegeben angesehen worden, wenn die Zuweisung der Wertpapiere auf lektwilliger Anordnung beruht oder wenn im Nachlaß sich mehrere gleichartige Papiere befinden und diese unter den Miterben nach Verhältnissen ihrer Erbteile in Natur aufgeteilt werden (§§ 2042, 752 BGB.).

Der Begriff des Anschaffungsgehalts ist vom KapVerkStG. unverändert übernommen worden, und das System des KapVerk-

StG. bietet keinen Anlaß zu einer veränderten steuerrechtlichen Beurteilung. Es fragt sich also nur, ob die für die frühere Verwaltungsübung maßgebenden Gründe einer Nachprüfung standhalten.

Die Betrachtung ist keine andere wie beim Grundstücksumsatz, und hier hat in § 8 Nr. 3 GrErbwStG. der Gesetzgeber sich für die Steuerfreilassung entschieden. Man war sich klar darüber, daß die Erbauserbauseinandersetzung, auch soweit sie sich auf Grundstücke bezieht, anderen wirtschaftlichen Zwecken dient als die auf den Umsatz von Grundstücken gerichteten Kauf- und sonstigen Veräußerungsverträge. Der Eigentumsübergang auf den Miterben oder einen Vermächtnisnehmer ist nach § 8 Nr. 1 Grunderwerbsteuerfrei, und es erscheint sinnwidrig, wenn eine Steuerpflicht lediglich aus der Tatsache folgen soll, daß eine Mehrheit von Erben da ist, weil für diese zur Verwirklichung ihrer Rechte noch eine Auseinandersetzung notwendig ist. Es wäre für das Rechtsleben durchaus unerwünscht, wenn etwa die GrErbwSt. der Anlaß wäre, die Erbgemeinschaften fortbestehen zu lassen. So liegt die Sache aber auch bei der Börsenumsatzst., wenn auch hier bei der geringen Höhe der Steuer nicht die Gefahr besteht, daß ihre wegen die Erbauserbauseinandersetzung unterbleibt. Auch der Übergang von Wertpapieren auf den Miterben und den Vermächtnisnehmer ist börsenumsatzsteuerfrei, weil es hier an dem Erfordernis eines zweiseitigen Geschäfts und dessen Entgeltlichkeit fehlt. Hier kommt hinzu, daß, wenn die Wertpapiere nach Gattung und Stückelung sich in Natur teilen lassen, selbst im Falle der Miterbenschaft eine Steuerpflicht nicht entsteht, da der Erbe hier, ohne daß es einer Vereinbarung bedarf, einseitig erzwingen kann, daß ihm eine seinem Erbteil entsprechende Anzahl Papiere gleicher Art und Stückelung überwiehen werden (§§ 2042, 749, 752 BGB.). Man wird also auch bei der Börsenumsatzst. die gleiche grundsätzliche Einstellung des Gesetzgebers voraussetzen dürfen. Daß er in § 8 Nr. 3 GrErbwStG. die Befreiung im Falle der Erbauserbauseinandersetzung auszusprechen für besonders erforderlich gehalten hat, erklärt sich zwingend daraus, daß die GrErbwSt. an die dingliche Übereignung anknüpft, es also im Gesetze der besonderen Hervorhebung bedurfte, in welchen Fällen wegen der ihnen zugrunde liegenden obligatorischen Verhältnisse die Steuerfreiheit einzutreten habe.

Der erk. Sen. hat bereits in dem Ur. v. 28. April 1925 (RfZ. 16, 223) ausgesprochen, daß, wenn bei Auflösung einer DfStG. aus dem bisherigen Gesamthandsbesitz den einzelnen Gesellschaftern Gegenstände der in § 35 KapVerkStG. bezeichneten Art überwiesen werden, solche Überweisungen nicht als Anschaffungsgehalte zu versteuern sind. Er hat es damit begründet, daß auch der Auseinandersetzungsvertrag ein Gesellschaftsvertrag ist, dessen Besteuerung seinen besonderen Regeln unterliegt, und daß daher seine einzelnen Bestandteile nicht noch zur Steuer besonders herangezogen werden dürfen. Auch die Vererbung ist ein Rechtsübergang, der als Ganzes besonderer Besteuerung, der ErbSchSt., unterliegt, und die Erbauserbauseinandersetzung ist nur ein Bestandteil dieses einheitlichen Komplexes von Rechtsbeziehungen, und kann deshalb aus dieser Einheit nicht zu besonderer Besteuerung herausgelöst werden. Dabei macht es übrigens auch hier keinen Unterschied, ob etwa nach den Regeln der Erbschaftsbesteuerung im einzelnen Falle Erbschaftssteuerfreiheit besteht. Dann wenn das Gesetz einen Erbfall bestimmter Art von der Steuer freiläßt, bringt es eben damit zum Ausdruck, daß auch die einzelnen Rechtsverhältnisse, die in dem Erbfall beschlossen sind, an dieser Freiheit teilhaben.

(RfZ., II. Sen., Ur. v. 10. Juli 1928, II A 171/28.)

### Grunderwerbsteuergesetz.

28. § 5 Abs. 4 Nr. 4 GrErbwStG. An der Entscheidung RfZ. 8, 247, daß neben der Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot auch die Abgabe des Meistgebots im Zwangsversteigerungsverfahren als Veräußerungsgeschäft i. S. § 5 Abs. 4 Nr. 4 GrErbwStG. anzusehen ist, wird festgehalten.

Streitig ist allein die Frage, ob das in einer Zwangsversteigerung abgegebene Meistgebot die Steuerpflicht auslöst, wenn der Meistbietende seine Rechte aus dem Meistgebot an einen anderen abgibt und dieser den Zuschlag erhalten hat. Die BeschwF. wünscht diese Frage verneint zu sehen, obwohl ihr bekannt ist, daß sich der RfZ. in ständ. Rpr. auf einen anderen Standpunkt gestellt hat. Sie beruft sich auf zahlreiche abweichende Stimmen im Schrifttum, insbes. auf die 3. Aufl. des Erläuterungsbuchs von Dtt (§ 5 Nr. 78). Alle wesentlichen Gegengründe, die im Schrifttum geltend gemacht sind, auch die von Dtt, sind in dessen vom RfZ. in der Entsch. v. 24. Jan. 1922, II A 494/21 (RfZ. 8, 247) schon widerlegt worden. Der Senat hat hieran auch später festgehalten, so z. B. im Ur. v. 23. April 1926, II A 31/26 (Mrozek, Kartei, § 13 Rechtspruch 2). Bei nochmaliger Prüfung findet er keinen Anlaß, von seiner Auffassung abzugehen.

Was den Hinweis der BeschwF. auf § 14 GrErbwStG. betrifft, so hat der Senat in einer anderen Entsch. folgendes ausgeführt:

„Im vorl. Falle hat die Beschw. beantragt, sie gem. § 14 von der Steuer zu befreien. Das Finanzl. hat den Antrag aber abgelehnt mit der Begründung, daß das Grundstück der Beschw. nicht zugeschlagen worden, daß sie nicht Ersterherin geworden sei. Die Beschw. führt nun aus, daß in Fällen, in denen eine öffentliche Kreditanstalt das Meistgebot abgibt, fast immer ein Fall des § 14 vorliege. Während sie nun bei der von ihr vertretenen Auffassung die Rechte aus dem Meistgebot abtreten könne, ohne befürchten zu müssen, selbst zur Steuer herangezogen zu werden, bleibe ihr bei der vom Finanzl. vertretenen Auffassung, wenn sie Steuerfreiheit erreichen wolle, nur übrig, sich den Zuschlag erteilen zu lassen und dann das Grundstück auf den Erwerbslustigen zu übertragen. Soweit hieraus gefolgert wird, daß das Gesetz den § 14 gerade im Hinblick auf eine von ihm gewollte Steuerfreiheit des Zuschlags, so wie geschehen, gestaltet habe, kann dem nicht beigestimmt werden. § 14 ist nicht geeignet, zur Auslegung des § 5 herangezogen zu werden. Die Auffassung der Beschw. setzt auch voraus, daß § 14 wirklich nicht zugunsten des Meistbietenden, der seine Rechte aus dem Meistgebot abgetreten hat, wirken könne. Ob indessen eine solche Ansicht nicht auf zu enger Auslegung des § 14 beruht, steht dahin. Einer Stellungnahme zu dieser Frage bedarf es hier nicht, weil auch ohne sie der Senat bei seiner ständ. Rspr. bleibt.“

(RFS., II. Sen., Urt. v. 10. Juli 1928, II A 310/28.)

## Reichsversicherungsamt.

Berichtet von Landgerichtsdirektor Kersting, Berlin.

1. Der auf § 222 RVD gestützte Anspruch einer Krankenkasse gegen eine andere Kasse auf Erstattung von drei Achtern des Grundlohns als Ersatz der Kosten für die Krankenpflege wird — unbeschadet der aus dem Beitritt beider Kassen zu den Vereinbarungen der Kassenverbände über die Durchführung der §§ 219, 220, 222 RVD. sich ergebenden Wirkungen — nicht dadurch auf die Selbstkosten beschränkt, daß die ersuchende Kasse bei Gelegenheit des Ersuchens erklärt hat, sie erstatte nur die Selbstkosten.

(RVA., 1. RevS., Urt. v. 9. Nov. 1927, IIa KE 102/27.)

\*

2. Einem Versorgungsberechtigten i. S. des RVG., dessen Anspruch auf Rente anerkannt worden ist oder bei dem mindestens die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 RVG. vorliegen, sind, wenn er sich in einem dringenden Fall Heilbehandlung selbst beschafft hat, die ihm hierdurch erwachsenen Kosten jedenfalls mindestens bis zu dem Betrag, den die zur Gewährung der Heilbehandlung berufene Stelle selbst hätte aufwenden müssen, zu erstatten, auch wenn zur Zeit der Heilbehandlung dieser Anspruch noch nicht angemeldet war.

(RVA., 1. RevS., Urt. v. 13. Okt. 1927, IIa K 167/26.)

\*

3. Ist ein arbeitsfähiger Versicherter, der Krankenpflege erhält, durch die Gemeinde als Erwerblosler bei einer anderen als der bisherigen Krankenkasse angemeldet worden und deshalb zu dieser übergetreten, so hat die andere Kasse das Krankengeld nach den Sätzen der Erwerbloslerfürsorge zu gewähren.

(RVA., 1. RevS., Urt. v. 3. Nov. 1927, IIa K 84/27.)

\*

4. Als „erstverpflichtete“ Kasse i. S. § 205a Abs. 6 RVD. ist diejenige Kasse anzusehen, der das versicherte Familienhaupt zur Zeit des Eintritts des Versicherungsfalles als Mitglied angehört. Als solcher ist trotz der Vorschrift des § 205a Abs. 3 RVD. (§ 195 Abs. 3) die Entbindung anzusehen.

Die Mitgliedschaft Versicherungspflichtiger i. S. § 306 RVD. beginnt mit dem Beginn des Tages des Eintritts in die versicherungspflichtige Beschäftigung.

(RVA., 1. RevS., Urt. v. 22. Dez. 1927, IIa K 189/27.)

\*

5. Aus § 8 Abs. 4 RVG. können die Versorgungsberechtigten kein Recht auf eine nach Art und Inhalt gegenüber dem Anspruch der Versicherten erweiterte Heilbehandlung herleiten. Diese Vorschrift bezieht sich nur auf die Dauer der Heilbehandlung.

(RVA., 1. RevS., Urt. v. 15. März 1928, IIa K 154/27.)

\*

6. § 214 RVD. gilt nicht für die im § 213 a. a. D. bezeichneten Personen (die sog. Formalversicherten).

(RVA., 1. RevS., Urt. v. 15. März 1928, IIa K 140/27.)

\*

7. Zur Auslegung der §§ 28, 31 der Entscheidung des Rats des Völkerbundes vom 21. Juni 1921 (RWB. 1289).

Die Mitgliedszeiten des Kl. bei dem Ker Knappschaftsverein konnten vor Ende 1926 nicht angerechnet werden, weil die Freizügigkeitsanträge zwischen den elsass-lothr. und den deutschen Knappschaftsvereinen durch § 31 der Entsch. des Rats des Völkerbundes vom 21. Juni 1921 mit dem 1. Jan. 1919 aufgehoben worden sind und demzufolge die Rechte des Kl. aus der Mitgliedschaft bei dem Ker Knappschaftsverein mangels Zahlung von Anerkennungsgebühren erloschen waren. Aus diesem Grunde kam eine Anwendung des § 28 der genannten Entsch., der eine Berücksichtigung der bis zum 31. Dez. 1921 erworbenen Anwartschaften vorsieht, nicht in Frage, weil die genannte Bestimmung nach der Auffassung des erk. Sen. keine Anwendung auf Anwartschaften findet, die bereits erloschen sind.

(RVA., 5. RevSen., Urt. v. 4. Mai 1928, IIa Kn 294/27<sup>a</sup>.)

\*

8. Mitglieder der knappschaftlichen Pensionskassen, die vor dem Inkrafttreten des RKnG. vom 1. Juli 1926 ausgeschieden sind, sind nicht berechtigt, sich gemäß § 77 RKnG. freiwillig weiterzuversichern.

Nach der ständigen Rspr. des RVA. ist für die Frage, ob ein aus der knappschaftlichen Pensionsversicherung ausscheidendes Mitglied zur Fortsetzung der Versicherung berechtigt ist, das zur Zeit des Ausscheidens geltende Recht maßgebend. Als der Kl. im Okt. 1924 aus der Pensionsversicherung ausschied, galt das RKnG. v. 23. Juni 1923. Dieses Gesetz kannte eine freiwillige Weiterversicherung nicht, gestattete vielmehr nur die Zahlung von Anerkennungsgebühren (§§ 46, 47). Nach den bei seinem Ausscheiden aus der Pensionskasse geltenden Vorschriften war deshalb der Kl. zu freiwilliger Weiterversicherung nicht berechtigt. Es war aber weiter zu prüfen, ob der Kl. ein solches Recht etwa aus § 77 RKnG. i. d. Fassung der Bek. v. 1. Juli 1926 herleiten kann. Diese Frage war zu verneinen. Nach § 77 Abs. 1 Satz 1 sind Mitglieder der Pensionskassen, die, ohne berufs unfähig zu sein, aus der nach diesem Gesetze versicherungspflichtigen Beschäftigung ausscheiden, berechtigt, die Mitgliedschaft in ihrer Pensionskasse fortzusetzen. Nach Abs. 1 Satz 2 sind zu dieser Weiterversicherung Beiträge in bestimmter Höhe zu entrichten. § 77, der die freiwillige Weiterversicherung in das Knappschaftspensionsrecht eingeführt hat, ist erst am 1. Juli 1926 in Kraft getreten (Art. 16 Buchst. a Abs. 1 des Ges. über Abänderung des RKnG. v. 25. Juni 1926). Da der Kl. schon vorher aus der Pensionskasse ausgeschieden ist, könnte er sich auf § 77 nur berufen, wenn diese Vorschrift nach dem Gesetz rückwirkende Kraft hat. Das ist aber nicht der Fall. Eine ausdrückliche Vorschrift hierüber ist in dem Gesetze nicht enthalten. Die Beilegung rückwirkender Kraft für diese Vorschrift läßt sich auch weder aus ihrem Wortlaut noch aus der Entstehungsgeschichte folgern. Nach § 77 Abs. 1 Satz 1 sind zur Weiterversicherung nur die Mitglieder berechtigt, die aus der nach diesem Gesetze versicherungspflichtigen Beschäftigung „ausscheiden“. Es haben dies Recht also diejenigen Personen nicht, die vor dem Inkrafttreten dieser Vorschrift schon ausgeschieden sind. Das Gesetz fordert für die Möglichkeit der Weiterversicherung ferner, daß das Pensionsmitglied nach diesem Gesetz, d. h. nach dem RKnG. v. 1. Juli 1926, versicherungspflichtig ist, ein Erfordernis, das der bereits 1924 ausgeschiedene Kl. ebenfalls nicht erfüllt hat. Dafür, daß § 77 in diesem Sinne auszulegen ist, spricht auch § 239 Abs. 4 RKnG. Nach § 239 konnten Hüttenwerke und sonstige Betriebsanstalten oder Gewerksanlagen unter gewissen Voraussetzungen aus der knappschaftlichen Versicherung ausscheiden. Im Abs. 4 ist den Arbeitnehmern dieser ausscheidenden Werke gestattet worden, sich nach § 77 RKnG. weiterzuversichern. Diese Vorschrift wäre unnötig gewesen, wenn nach § 77 allgemein die Weiterversicherung auch bei einem Ausscheiden mit dem 30. Juni 1926, also vor dem 1. Juli 1926, zulässig wäre.

(RVA., 5. RevSen., Urt. v. 9. Juni 1928, IIa Kn 906/27<sup>b</sup>.)

\*

9. Auch bei Alterspensionären, die noch knappschaftl. Arbeit verrichten, ist die Frage der Arbeitsunfähigkeit i. S. § 182 Abs. 2 RVD. nach der zuletzt von ihnen ausgeübten Tätigkeit zu beurteilen.

Die Feststellung des RVDVA., daß dem Kl. als Alterspensionär, der zuletzt etwa 4½ Monate als Reparaturbauer gearbeitet hat, Krankengeld aus der Krankversicherung über den 5. Jan. 1927 hinaus nicht zustiehe, weil er nach dem ärztlichen Gutachten v. 3. Jan. 1927 Invalidenarbeiten noch verrichten könne, ist nicht bedenkenfrei. Nach § 182 Nr. 2 RVD. i. Verb. m. § 20 RKnG. ist Krankengeld für jeden Kalendertag zu zahlen, wenn die Krankheit den Ver-

sicherten arbeitsunfähig macht. Nach der ständigen Rspr. des RM. liegt Arbeitsunfähigkeit i. S. dieser Vorschrift schon vor, wenn der Erkrankte nicht fähig ist, seiner bisher ausgeübten Erwerbstätigkeit nachzugehen. Das RM. hätte daher prüfen müssen, ob der Kl. am 5. Jan. 1927 zu den Arbeiten eines Reparaturbauers, die er bis zum Beginn der Krankheit am 24. Aug. 1926 verrichtet hatte, noch fähig war.

(RM., 9. RevSen., Ur. v. 25. Mai 1928, IIa Kn 905/27°.)

\*

**10. Zur Auslegung der Umrechnungsvorschrift des § 243 RKnG. n F.**

Zur Umrechnung der laufenden Leistungen gehört i. S. des § 243 RKnG. nicht nur die Berechnung der nach den neuen Vorschriften dem Berechtigten an sich zustehenden Leistung, sondern gegebenenfalls auch die Anwendung der Vorschriften der §§ 106 ff. RKnG. über das Ruhen der Leistungen. Dies ist aus § 243 Abs. 2 zu folgern, in dem unter der „nach den Vorschriften dieses Gesetzes umgerechneten Leistung der Pensionsversicherung“ derjenige Betrag der Pensionsleistung verstanden werden muß, der sich bei einer Berechnung der Leistung nach den neuen Vorschriften einschließlich der Anwendung der Ruhensvorschrift des § 106 RKnG. ergibt. Ein Rechtsmittel gegen die Entsch. des Geschäftsausschusses war daher auch insoweit nicht gegeben, als diese Entsch. das von der Verwaltung in dem Umrechnungsbescheide ausgesprochene Ruhen des Grundbetrages der Invalidenpension auf Grund des § 106 Abs. 1 bestätigt.

(RM., 5. RevSen., Ur. v. 26. Jan. 1928, IIa Kn 694/27°.)

## II. Länder.

### Oberverwaltungsgerichte.

#### Preußen.

### Preussisches Oberverwaltungsgericht.

Berichtet von OVB.R. Geh. Reg.Rat von Kries u. RM. Dr. Görres,

**1. KraftfahrLinienG. v. 26. Aug. 1925 (RWB. I, 319).** Die Öffentlichkeit gehört zum Wesen der KraftfahrLinie i. S. § 1 f.)

Der Verkehrsverein in T. ist nach seiner Satzung zu dem Zwecke gebildet, den Verkehr zwischen T. u. Umgegend mit H. zu fördern durch Bereitstellung von Automobilen, welche den Mitgliedern zur Verfügung gestellt werden sollen: Mitglied kann jede unbescholtene Person werden. Über die Aufnahme entscheidet der Vorsitzende des Vereins nach schriftl. Anmeldung oder nach Eintragung in sein Aufnahmebuch. Die Mitglieder, ihre Familienangehörigen

Zu 1. Das Urteil ist von außerordentlicher Wichtigkeit. Denn es bedeutet vorläufig das praktische Ende der Kraftwagenverkehrsvereine und ähnlicher Rechtsgebilde, die sich zur Befriedigung des gesteigerten Verkehrsbedarfes in den letzten Jahren überall im Reiche gebildet haben, teils infolge des überaus schleppenden behördlichen Konzessionsverfahrens, teils infolge des Strebens der Privatwirtschaft, der Auffassung durch die öffentliche Hand zu entgehen. Ich kann der Entsch. trotz ihrer sorgfältigen Begründung nicht zustimmen.

Zwar entspricht es der herrschenden und m. E. zutreffenden Meinung (vgl. Müller, AutomobilG. S. 631; Stenglein, Strafrechtl. Nebengesetz, 5. Aufl., S. 331; BahObLG. v. 22. März 1927: Verkehrsrechtl. Rdsch. 1927, 355), wenn das Urteil zum Begriff der Linie das Erfordernis der Öffentlichkeit aufstellt. Dieses Erfordernis liegt aber nach meiner Meinung hier nicht vor. Denn es wird nicht „jedermann“ befördert, sondern zur Beförderung sind nur zugelassen die Vereinsmitglieder. Daß die Mitgliedschaft leicht zu erwerben ist, nimmt dem Verein nicht die Eigentümlichkeit, daß er eine Grenze gegen die Umwelt aufstellt. Es kommt nicht auf die Stärke der Schwanken, sondern auf die Existenz derselben an. Würde etwa ein großindustrielles Unternehmen oder ein Konsumverein seine Angehörigen regelmäßig mit Kraftwagen über Land fahren lassen, so würde niemand von einer Linie sprechen, obwohl die Einlastore zu jenen Rechtsgebilden ebenfalls leicht zu passieren sind, und obwohl der Mitgliederkreis dort ebenfalls der Stetigkeit ermangelt und leicht verschiebbar ist. Wenn nun die Verkehrsvereine, weil sie vielleicht auf Grund der bewiesenen Anziehungskraft hinsichtlich ihres Mitgliederbestandes gesättigt sind, eine Mitgliederbeschränkung einführen dahingehend, daß sie für die nächsten Jahre keine neuen Mitglieder aufnehmen, oder wenn sie die Aufnahmebedingungen verschärfen, will man auch dann noch die Öffentlichkeit bejahen? Der Unterschied zwischen dem hier fraglichen Verkehr und einem öffentlichen Verkehr tritt deutlich in Erscheinung, wenn man zum Vergleich den Eisenbahnverkehr heranzieht. Dort wird in der Tat jedermann, der eine Fahrkarte löst, wird das Publi-

um ihr Hausbesuch sind berechtigt, die Vereinsautos zu Fahrten von und nach H. zu den bekanntgegebenen Zeiten gegen ein vom Vorstande festzusetzendes Fahrgeld zu benutzen. Die Mitgliedskarte ist bei dem Antritte der Fahrt als Ausweis vorzulegen. Der Vorstand hat dafür zu sorgen, daß die erforderlichen und geeigneten Kraftwagen zur Verfügung stehen, und hat die Fahrzeiten zu bestimmen. In den Zeitungen gab der Verein im Febr. 1927 den Hinweis, daß jederzeit Mitglieder Aufnahme fänden. Die Mitgliedskarten seien so billig, daß jeder sich den Beitrag leisten könne. Dem Vereine verpflichtet sei Autobesitzerin W. in H.

Nachdem der Kraftwagenverkehr einige Monate bestanden hatte, forderte der Amtsvorsteher in T. die Autobesitzerin W. in H. auf, die von ihr eingerichtete KraftfahrLinie von T. nach H. einzustellen, da hierfür die Genehmigung nicht vorliege (§ 8 KraftfahrLinG. v. 26. Aug. 1925).

Die von Frau W. hiergegen nach vergeblicher Beschwerde bei dem Landrat und dem Reg.Präf. erhobene Klage wies das OVB. ab.

Die Kl. bedurfte einer Genehmigung, wenn sie Unternehmerrin der genannten KraftfahrLinie war. Der Abs. 1 im § 1 b. Gef. enthält eine Bestimmung des Begriffs „KraftfahrLinie“ und des Begriffs „Unternehmer einer solchen“. Danach ist die KraftfahrLinie der Betrieb der Beförderung von Personen oder Sachen mit Kraftfahrzeugen über die Grenzen eines Gemeindebezirkes hinaus auf bestimmten Strecken gegen Entgelt. Diese Voraussetzungen sind bei den Fahrten der Mitglieder des Verkehrsvereins in T. mit den Kraftwagen der Kl. erfüllt. Ihre Beförderung erfolgt nach einem Fahrplane mindestens achtmal täglich zwischen T. und H. Die Wagen befahren also eine sowohl ihrer Lage als ihrer Entfernung nach bestimmte Strecke über mehrere Gemeindebezirke weg und der Verkehr der Wagen vollzieht sich in regelmäßiger Wiederkehr alle Tage zu denselben Zeiten. Es handelt sich also nicht um eine zeitweilige oder gelegentliche Beförderung, sondern um die Unterhaltung eines ständigen Wagenverkehrs, mit dessen Benutzung die Vereinsmitglieder rechnen können, so daß die Merkmale eines Betriebs der Beförderung: gleiche Fahrtrichtung, Regelmäßigkeit, Dauer gegeben sind. Die Beförderung geschieht auch gegen Entgelt. Die Fahrgäste haben die Fahrpreise zu zahlen, welche in den Anzeigen des Vereins angegeben sind. Daß sie der Vorstand satzungsmäßig festgestellt hat, nimmt ihnen nicht die Eigenschaft, die Abgeltung der Fahrleistung darzustellen. Sie sind nicht Vereinsbeiträge. Die Satzung bestimmt nicht, daß sie an den Verein zu zahlen sind. Vielmehr ziehen sie die Angestellten der Kl. von den Fahrgästen ein.

Ob die KraftfahrLinie „öffentlich“ betrieben werden, d. h. zur Benutzung für einen individuell nicht bestimmt abgegrenzten Personenkreis zur Verfügung stehen muß, hat das RGeF. nicht mit ausdrücklichen Worten ausgesprochen. Es kann dahingestellt bleiben, ob schon in den Worten „gegen Entgelt“ der Sinn liegt, daß gegen die Zahlung des Fahrpreises die Benutzung der KraftfahrLinie jedermann offenstehen muß, so daß bei Erfüllung der Bedingung der

kum schlechthin befördert. Hier aber genügt nicht die Lösung der Fahrkarte, um befördert zu werden, sondern ihr muß vorangehen der Erwerb einer Mitgliedskarte. Durch letztere, auf die niemand Anspruch hat, die verjagt werden kann, tritt eine Individualisierung des Personenkreises ein, werden lose Rechtsbeziehungen unter den Vereinsmitgliedern geschaffen.

Noch weniger beizupflichten vermag ich den Ausführungen über das agere in fraudem legis. Das OVB. legt hier im Anschluß an seine Entsch. OVB. 78, 375 ff. einem Grundsatz, der für den Ausnahmefallbestand des § 5 RAbgD. gilt, allgemeine Verwaltungsrechtliche Bedeutung bei. Das halte ich, wie ich bei früherer Gelegenheit im Recht des Kraftfahrers 1928, 218 ff. im Gegensatz zu Becker, Komm. z. RAbgD., 4. Aufl., S. 50 R. 4 zu § 5 dargelegt habe, für unzulässig und bewege mich damit in einer, wie mir scheint, auch vom RGeF. eingeschlagenen Linie (vgl. Becker a. a. O. S. 48 R. 2 u. S. 49 R. 3 zu § 5). Für meine Auffassung dürfte auch die im Recht S. 451 unter Nr. 1809 mitgeteilte Entsch. des RG. sprechen.

Ob auf Seiten des Autobesitzers, wie das OVB. feststellt, wirklich von einem „Betreiben“ gesprochen werden kann, erscheint mir recht zweifelhaft. Dem für den Begriff des „Betreibens“ wichtigen, von der Rspr. herausgearbeiteten Moment der Initiative wird hier keinerlei Erwähnung getan. Ging die Anregung zur Beförderung vom Vereinsvorstande aus und leistete der Autobesitzer ihr nur Folge, so kann er m. E. nicht als „Betreiber“ angesprochen werden. Nun neigt die überwiegende Rspr. (vgl. z. B. OVB. Kiel: JW. 1928, 758 ff., ferner daselbe Gericht im Ur. v. 16. Mai 1928, S. 62/28) zur Annahme, daß dem Autobesitzer bereits dann die Initiative innewohnt, sofern er von sich aus Beförderungsmöglichkeiten schafft, sich auf den Betrieb einrichtet. Die jeweilige Bestellung seitens der Fahrgäste wird für diesen Fall als einflusslos angesehen. Es dürfte deshalb in allen Fällen zu prüfen sein und hätte wohl auch hier geprüft werden müssen, ob der Autobesitzer sich auf die Beförderung nur bei einer genügenden Gewinn abwerfenden Beteiligung

Benutzung keine Schranken gesetzt sind. Der gesamte Inhalt des Abf. zeigt, daß es die Zulassung und den Betrieb eines regelmäßigen und ständigen Kraftwagenverkehrs auf bestimmten Strecken regeln wollte, um diesen mit den Ansprüchen des bestehenden öffentlichen Verkehrs in Übereinstimmung zu bringen. Es sieht die Kraftfahrlinie als eine Einrichtung an, welche einen Teil des öffentl. Verkehrs bildet. Diese Auffassung hat auch schon die Rpr. (Urt. d. VapDbVSt. v. 8. April 1927, RegReg. I 60/27; JW. 1927, 2808) und das Schrifttum (M. Stengleins Komm. zu den Kraftrechtl. Nebenges. d. Deutschen Reichs, 5. Aufl., Berlin 1927 S. 331, Erl. 1 zu § 1 KraftfahrVing.) gewonnen. Die Öffentlichkeit gehört also zu dem Wesen der Kraftfahrlinie. Die Beförderung mit ihren Fahrzeugen muß „jedermann“, d. h. einem individuell nicht bestimmt abgeschlossenen Personenkreise, zugänglich sein. Auch diese Voraussetzung ist bei dem Betriebe der Kl. erfüllt. Der Verkehrsverein in T. bildet keinen abgeschlossenen Verband, welcher ein eigenes Ziel verfolgt. Er gibt seinen Mitgliedern vielmehr nur Gelegenheit, durch ihren Anschluß ihren eigenen Zweck der Beförderung zu verfolgen (DVG. 61, 230). Der Umfang des Kreises der Mitglieder ist weder stetig noch übersehbar. (Folgen dies begründende Ausführungen.)

Ist die Zahl der Mitglieder aber täglich leicht verschiebbar, so ist ihr Kreis nicht individuell bestimmt abgegrenzt. Die Kraftwagen zu ihren Fahrten zwischen S. und T. stehen der Benutzung „jedermanns“ offen, welcher den Preis der Mitgliedskarte auf ein Jahr und den Preis der Fahrt bezahlt. Das Verkehrsmittel, und da bei allen Kraftwagen die gleichen Voraussetzungen bestehen, die Kraftfahrlinie ist dem allgemeinen Zugange eröffnet. Es bedurfte deshalb keiner Ermittlung mehr, ob auch Fahrgäste, welche keine Vereinsmitglieder waren, an der Beförderung auf der streitigen Straße teilgenommen haben. Die lose Verbindung der Fahrgäste im Verein ist offenbar nur in der Absicht geschaffen, den Kraftwagenverkehr zwischen T. und S. in einer Form zuwege zu bringen, durch welche das Verfahren der Genehmigung umgangen werden könnte. Der Verein ist „in fraudem legis“ geschaffen (vgl. DVG. 78, 375/376); seine Gründung konnte schon um deswillen die Wirksamkeit der Vorschriften des Abf. nicht ausschalten.

Unternehmerin der Linie war im übrigen auch der Sache nach ausschließlich die Kl. selbst (Folgen dies begründende Ausführungen.)

(PrDVG., III. Sen., Urt. v. 31. Mai 1928, IIIA 15/28.)

\*

2. GewStW.D. v. 23. Nov. 1923. Die den Kreditvereinen zufließenden Spareinlagen sind in der Regel nicht zum Betriebskapital zu rechnen.

Streitig ist bei der Veranlagung einer Kreditbank e. GmbH. lediglich, ob ein Posten von 500 000 M Spareinlagen dem Gewerkekaptale zuzurechnen ist.

Das DVG. verneinte im Gegensatz zum VerAusf. diese Frage:

Wie in dem vom VerAusf. selbst angezogenen Urt. des DVG. v. 25. Okt. 1894: DVGStS. III, 298 ausgeführt ist, bestand nach der Entstehungsgeschichte des § 23 des alten GewStG. v. 24. Juni

1891 kein Zweifel darüber, daß die den Kreditvereinen zufließenden Spareinlagen in der Regel nicht zum Betriebskapitale zu rechnen sind. Da die Bestimmung des § 23 a. a. O. unverändert in § 6 GewStW.D. v. 23. Nov. 1923 (GS. 519) aufgenommen, die Absicht, von der bisherigen Rechtsauffassung hinsichtlich der Spargelder abzuweichen, auch sonst nirgends in die Erscheinung getreten ist, folgt schon aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift des § 6 a. a. O., daß auch unter der Herrschaft des neuen Gewerbesteuerrechts dieselben Grundsätze wie früher hinsichtlich der Spareinlagen gelten. Wenn die Rechtsprechung ausführt, daß die allgemeine Anschauung über die Spargelder sich geändert habe, so ist das — wenigstens hinsichtlich der von dem VerAusf. angeführten Gesichtspunkte — nicht der Fall. Zunächst ist der Beweggrund zur Einzahlung seitens des Sparerers nach wie vor — jedenfalls bei der Mehrzahl der Sparer — nicht der Wille, der Allgemeinheit zu dienen, sondern der, überflüssige bare Gelder nicht selbst aufzubewahren, sie gegen Diebstahl und Verlust zu sichern und von dem Gelde einen gewissen Zinsgenuß zu erzielen. Vor allem aber verzichtet der Eingahler auch heute nicht dauernd, d. h. für eine längere Zeit, auf die Möglichkeit, selbst über das Geld zu verfügen. Auch bezüglich der Entgegennahme der Spargelder hat sich im wesentlichen nichts geändert. Die Tatsache, daß der Empfänger der Spargelder die Absicht hat, im allgemeinen durch deren Verwendung seine Betriebsmittel zu verstärken, ist auch in der angeführten Entsch. v. 25. Okt. 1894 als zutreffend angesehen. Daraus allein aber zu folgern, daß der Empfänger die Absicht habe, durch die Spargelder dauernd seine Betriebsmittel zu verstärken, ist nicht angängig. Auch die an sich zutreffende Tatsache, daß mit den Spareinlagen bankenmäßig gearbeitet ist, vermag den Beweis für die dauernde Widmung dieser Gelder für den Gewerbebetrieb nicht zu erbringen. Denn, wie die Beschw. zutreffend ausführt, muß die Genossenschaft mit den Spargeldern in dieser Weise arbeiten, um in der Lage zu sein, den Sparern die zugesagten Zinsen zu gewähren. Grundsätzlich können daher die Spareinlagen der Genossenschaftsmitglieder nur dann zum Gewerkekaptale gerechnet werden, wenn besondere Gründe dafür vorliegen, daß die Absicht der Kontrahenten dahin geht, die Spareinlagen dauernd, d. h. für eine längere Zeit, dem Betriebe der Einlagenkasse zu widmen. Derartige besondere Umstände sind im vorl. Falle nicht ersichtlich. Eine Zurechnung der Spareinlagen zum Gewerkekaptale der Beschw. ist daher nicht zulässig.

(PrDVG., VIII. Sen., Urt. v. 12. Juni 1928, VIII GSt 261/27.)

\*

3. GewD.; PrKommAbgG. Zur Frage der rechtlichen Natur der auf Grund § 68 GewD. geforderten Messebeiträge.

Auf Grund § 68 Abs. 2 GewD. i. d. Fassung des Ges. v. 9. Dez. 1922 (RGBl. I, 929) hat die Stadt F. eine vom preuß. Handelsminist. genehmigte Messebeitragsordnung erlassen. In § 1 wird für beitragspflichtig erklärt: „Wer aus Anlaß und während der F. Internat. Messen in Räumen außerhalb der Messeräume und des Messegeländes Ausstellungsräume unterhält oder seine Verkaufs- oder Ausstellungsräume mit „Messe“ bezeichnet.“

Fahrgelder, die an sich dem Verein zufließen müßten, von diesem dem Omnibusbesitzer überlassen. Man mag bei dieser Sachlage den Betrieb als für Rechnung des Omnibusbesitzers und, da er laut Vereinbarung die Haftpflichtversicherung übernommen hat, als auf seine Verantwortung gehend erachten. Doch geht der Betrieb nicht auf seinen Namen. Darum ist der Omnibusbesitzer nicht Unternehmer. Weiläufig sei darauf hingewiesen, daß kein Anhalt dafür gegeben ist, daß die Abreden zwischen Verein und Autobesitzer etwa zum Schein geschlossen sind, was ihre Nichtigkeit nach § 117 BGB. zur Folge hätte, daß sie vielmehr als ernstlich gemeint anzusehen sind.

Ich komme deshalb zu dem Ergebnis, es handelt sich im vorl. Falle um einen genehmigungsfreien privaten Überlandverkehr, nicht um eine Kraftlinie. Das agere in fraudem legis ist unbeachtlich, das so gekennzeichnete Tun ist in Wirklichkeit statthafteste Anpassung an das Gesetz. Will man gleichwohl das Vorhandensein einer Linie bejahen, so erscheint es zweifelhaft, ob man den Autobesitzer als Betreibenden betrachten kann. Die Unternehmereigenschaft ist ihm abzuspochen. Er käme höchstens als Gehilfe in Frage.

Schließlich mag noch bemerkt werden, daß die polizeiliche Einstellungsvorführung, die unter der Voraussetzung, daß eine Straftat in Frage kam, als präventivpolizeilicher Akt an sich zulässig ist, eine Kompetenzüberschreitung insofern darstellt, als die Verführung den Betrieb auf der ganzen Strecke zwischen T. und S. zum Gegenstande hat, während sie nur zum Gegenstande haben dürfte den Betrieb von T. bis zur Grenze des Amtsbezirks. Die Verführung hätte daher schon aus diesem Grunde ganz oder doch zum Teil aufgehoben werden müssen.

WM. Schumacher, Mtona.

einläßt und bei unzureichender Beteiligung von einer Beförderung absieht. Ist solches der Fall, so ist die jeweilige Bestellung keine leere Formfäße und kann trotz Einrichtung des Geschäftes auf regelmäßigen Autoüberlandverkehr von einem „Betreiben“ des Autobesitzers nicht gesprochen werden.

Wenn endlich das DVG. den Omnibusbesitzer als „Unternehmer“ bezeichnet, so ist auch hier ein Fragezeichen zu machen. Das DVG. neigt gemäß seinem letztgenannten Urt. in einem ähnlich gelagerten Fall, wo statt eines Vereinsvorstandes eine Hotelbesitzervereinigung mit dem Omnibusbesitzer kontrahiert hatte, dazu, die Hotelbesitzer als Unternehmer anzusehen. Man sieht also, daß die Beantwortung der Unternehmerfrage Schwierigkeiten bereitet, so daß der von mir in der DRZ. 1927, 386 ff. (vgl. auch Schönemann: R.d.R. 1928, 220) vertretene Gedanke, es fehle in Fällen der hier fraglichen Art überhaupt an einem Unternehmer, nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen ist. Das UG. Hamburg bemerkt beispielsweise in einem unveröffentlichten, sehr eingehenden Urt. v. 10. März 1928, solches Ergebnis sei nicht verwunderlich angesichts der aus der Entstehungsgeschichte des KraftfahrVing. ershellenden Tatsache, daß der Gesetzgeber an Fälle der in Frage stehenden Art nicht gedacht hat. Als Unternehmer gilt, wie im Schrifttum und in der Rpr. fast allgemein anerkannt wird, derjenige, welcher im eigenen Namen, für eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung das Kraftliniengewerbe betreibt. Es ist nun, wie mir scheint, klar, daß der Betrieb im Namen des Vereins, nicht aber des Omnibusbesitzers geschieht. Dafür spricht der Umstand, daß der Verein für die Bereitstellung der Wagen zu sorgen hat, daß er die Fahrzeiten und Fahrpreise bestimmt und daß die Wagen seinen Namen tragen. Sie sind von ihm gewissermaßen angemietet. Als Entgelt werden abredgemäß die



Der Beitrag ist zu entrichten „für die im Interesse der Beteiligten geleistete Werbe- und Verwaltungstätigkeit“. § 7 besagt, „daß gegen die Heranziehung Einspruch beim Magistrat und gegen dessen Beschluß Klage beim BezAusfch. zulässig sei“.

Auf Grund dieser Ordnung war die Firma L., welche während einer Herbstmesse im Hotel E. in F. ihre Waren ausgestellt hatte, zu Beiträgen herangezogen worden. Das OVG. setzte auf ihre Klage nach Anhörung eines Kommissars d. Handelsminist. die Heranziehungsverf. des Magistrats in F. außer Kraft.

Die Heranziehung der Kl. zu den Beiträgen stellt sich äußerlich als Heranziehung zu einer Kommunalabgabe dar. Als solche ist sie von dem Bechl. gewollt, wie sich einwandfrei aus § 7 der Ordnung ergibt, der entsprechend § 70 KommAbgG. der in kommunalen Abgabenordnungen üblichen Fassung angepaßt ist. Dem entsprechend hat der Magistrat auch einen Einspruchsbescheid erlassen und am Schlusse desselben die übliche Rechtsmittelbelehrung angefügt. Nach der ständigen Rpr. des OVG. genügt es aber für die Verpflichtung des Verwaltungsrichters, sich der Prüfung und Entsch. zu unterziehen, wenn der Streit sich nach der Behauptung und Auffassung der Kl. als ein solcher um eine kommunale Abgabe darstellt, ganz gleich, ob es sich tatsächlich um eine kommunale Abgabe der Art handelt, für die durch § 70 Abs. 2 KommAbgG. das Verwaltungsstreitverfahren zugelassen ist. Unabhängig von dieser rein formellen Frage bleibt aber dann zu prüfen, ob die Leistung tatsächlich als solche Kommunalabgabe gefordert werden darf. Diese Frage ist vorliegend zu verneinen. Wie der Ministerialkommissar zutreffend ausgeführt hat, ist der Messebeitrag auf Grund § 68 Abs. 2 GewD. nicht als eine Abgabe i. S. d. preuß. KommAbgG. anzusehen, weil § 1 dess. sich nur auf solche Abgaben bezieht, die die Gemeinden zur Deckung ihrer Ausgaben und Bedürfnisse nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Ges. zu fordern berechtigt sind. Die Messebeiträge werden aber nicht auf Grund des KommAbgG. oder eines in Verfolg dieses erlassenen preuß. Gesetzes erhoben, sondern auf Grund der GewD. Das KommAbgG. befaßt sich nur in § 6 mit Messen; um eine der dort behandelten Gebühren für die ordnungs- und feuerpolizeiliche Beaufsichtigung handelt es sich hier aber nicht, so daß unerörtert bleiben kann, ob § 6 a. a. D. etwa durch die GewD. gegenstandslos geworden ist. Die Messebeiträge sind auch keine Gebühren i. S. des § 4 KommAbgG. Sie sollen gezahlt werden als Zuschuß zu den Kosten der Werbe- und Verwaltungstätigkeit des Messträgers. Diese Tätigkeit kann aber nicht als eine Veranstaltung i. S. des § 4 a. a. D. angesehen werden, da es sich nicht um etwas, was hergestellt und unterhalten werden kann, also um etwas Konkretes, um Anlagen, Anstalten oder Einrichtungen handelt (vgl. *Höll-Freund*, KommAbgG., 8. Aufl., Anm. 9 zu § 4; *OVG.* 62, 243). Gebühren i. S. des § 4 a. a. D. können auch nur von demjenigen gefordert werden, der die gebührenpflichtige Veranstaltung absichtlich benutzt, nicht dagegen von solchen Personen, deren ausdrücklicher Wille dahin geht, sie nicht zu benutzen, wie es bei den Gewerbetreibenden der Fall ist, die außerhalb des Messegeländes in einem Hotelzimmer ausstellen. Schließlich könnte bezweifelt werden, ob der Messträger im öffentlichen Interesse tätig wird und nicht vielmehr nur im Interesse der Aussteller und Käufer, allenfalls noch gewisser, durch die Besucher Nutzen ziehender Gewerbetreibender, insbes. Gastwirte und Gasthofsbesitzer. Auch als „Beiträge“ i. S. des § 9 KommAbgG. können die von der Kl. geforderten Messebeiträge nicht angesprochen werden. Abgesehen davon, daß es an dem in § 9 vorgezeichneten Planfeststellungsverfahren vorliegend offenbar fehlt und gem. § 9 über Einwendungen im Wege des Beschlußverfahrens zunächst die zur Genehmigung von Gemeindebeschlüssen zuständige Aufsichtsbehörde, also der BezAusfch., zu entscheiden haben würde, während nach dem Willen des Ortsgesetzgebers der Magistrat entscheiden soll, fehlt es auch hier an einer Veranstaltung i. S. des KommAbgG. Die Tatsache, daß § 68 Abs. 2 GewD. von „Beiträgen“ spricht, beweist in dieser Hinsicht nichts, da nicht anzunehmen ist, daß der Reichsgesetzgeber hiermit den ganz besonders gearteten Begriff des KommAbgG. eines einzelnen Landes gemeint haben sollte. Der Reichsgesetzgeber hat seinerseits nicht vorgesehen, welches Verfahren gegen die Heranziehung zu Beiträgen aus § 68 GewD. gegeben sein solle. Der § 68 a. a. D. enthält hierüber keinerlei Bestimmungen. In seiner bisherigen Fassung, dem Abs. 1, war hinsichtlich des Marktverkehrs gesagt, daß von ihm andere Abgaben, als solche, welche eine Vergütung für den überlassenen Raum und den Gebrauch von Buden und Gerätschaften bilden, nicht erhoben werden dürften, daß im Übrigen an den Bestimmungen, ob und in welchem Umfang Abgaben dieser Art erhoben werden dürfen, durch das Gesetz nichts geändert werde. In Preußen ist hierzu das Gesetz, betr. die Erhebung von Marktstandgeldern v. 26. April 1872 (*GS.* 513) i. d. Fass. des Ges. zur Änderung des KommAbgG. usw. v. 26. Aug. 1921 (*GS.* 495) und die AusfAnweisung v. 10. Juni 1872 (*MBl.* 185) sowie § 130 *ZustG.* ergangen. Bei Hinzufügung des Abs. 2 zu § 68 durch das Ges. von 1922 ist in dessen bezüglich der Messebeiträge nur gesagt: „Die Art und Höhe der Beiträge und ihre

Einziehung bestimmt mit Genehmigung der Landesregierung die öffentlich-rechtliche Person, die Trägerin der Messe ist.“

Das Verwaltungsstreitverfahren ist durch diese Vorschrift nicht eingeführt. Der Auffassung des *MinKom.*, das Verwaltungsstreitverfahren sei gehörig dadurch vorgeschrieben, daß in § 7 der vorliegenden Beitragsordnung die Klage vor dem BezAusfch. zugelassen werde, und die Ordnung die Genehmigung des preuß. Handelsministers erlangt habe, kann nicht beigetreten werden. Unter „Einziehung“ i. S. des § 68 Abs. 2 GewD. ist nur das mehr oder minder zwangsweise Einbringen des unstrittig gebliebenen oder im Streitfalle von der zuständigen Behörde festgestellten Betrags, also ein Akt der Verwaltung, zu verstehen, nicht aber die richterliche Handlung der Feststellung des geschuldeten Betrags im Streitverfahren. Die Materialien des Ges. ergeben keinen Anhalt dafür, in welchem Verfahren nach der Absicht des Gesetzgebers Streitigkeiten über solche Beiträge ausgetragen werden sollten. Es ist daher nur anzunehmen, daß es die Absicht des Reichsgesetzgebers war, der Landesgesetzgebung die Bestimmung über das zulässige Verfahren im Streitfalle zu überlassen.

An einer solchen landesgesetzlichen Regelung fehlt es. Die zu § 68 Abs. 1 erlassenen, oben erwähnten Bestimmungen können nicht etwa sinngemäß angewendet werden, denn die Marktstandgelde gem. Abs. 1 a. a. D. unterscheiden sich in wesentlichen Punkten von den Messebeiträgen gem. Abs. 2 daselbst. Der Marktverkehr ist ferner eine kommunale Angelegenheit. Träger der Messe kann aber nicht nur eine Gemeinde oder ein Gemeindeverband sein, sondern jede öffentlich-rechtliche Person, z. B. die Vertretung der Kaufmannschaft oder wie unstrittig in Leipzig ein aus verschiedenen, teils kommunalen, teils gewerblichen Interessentenvertretungen gebildetes Messamt. Es würde über den Rahmen einer entsprechenden Anwendung der für Marktstandgelde bestehenden Bestimmungen hinausgehen, wenn man diese, dem Kommunalabgabenrecht angepaßten Bestimmungen, insbes. die über das Rechtsmittelverfahren, auch auf solche Beiträge ohne weiteres anwenden wollte, die von Messträgern erfordert sind, welche keine Gemeinden oder Gemeindeverbände sind. Eine entsprechende Anwendung würde nur denkbar sein, wenn das Verfahren stets ein entsprechendes sein könnte. Das ist aber bei Messebeiträgen nicht der Fall, weil Träger der Messe ihrer Natur nach ganz verschieden geartete öffentlich-rechtliche Personen sein können. Daß es sich vorliegend zufällig um eine Stadt als Messträger handelt — wenn nicht gar etwa die in F. gebildete Messe-GmbH., die Beiträge erhebt, was noch der Nachprüfung bedürfte —, ändert an der Sachlage nichts. Als gesetzliche Grundlage des *VerwStrVerf.* kann aber auch die Genehmigung der Ordnung durch den Handelsminister in Verbindung mit dem Einspruch und Klage vor dem BezAusfch. vorsehenden § 7 der Ordnung nicht betrachtet werden. Denn abgesehen davon, daß, wie oben dargelegt, der Messträger nur ermächtigt ist, die Art der Einziehung zu bestimmen, würde die Genehmigung der Landesregierung zu einem kommunalen Ortsgesetze nur ein in Ausübung des staatlichen Aufsichtsrechts ergangener Verwaltungsakt, nicht ein Gesetz i. S. des § 54 *VerwG.* sein. Auch sonst ist eine gesetzliche Grundlage für das *VerwStrVerf.* nicht ersichtlich, insbes. könnte der § 18 Abs. 1 *ZustG.* hierfür ebenfalls nicht herangezogen werden, da dieser nur solche Gemeindefasten in sich greift, welche auf dem Gemeindevorte beruhen (vgl. *OVG.* 41, 105). Nach der zwingenden Vorschrift der §§ 7, 54 *VerwG.* ist das *VerwStrVerf.* nur gegeben, wo es durch ein Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist; die Klage würde deshalb an sich wegen Unzulässigkeit des *VerwStrVerf.* abzuweisen sein. Da aber der Messebeitrag in der Form einer Kommunalabgabe erhoben ist, müssen, wenn es sich auch in Wahrheit nicht um eine solche handelt, die Rechtsmittel der §§ 79, 80 *KommAbgG.* als zulässig angesehen werden, um die Heranziehung als zu einer kommunalen Abgabe zu befeitigen. In diesem Sinne hat das OVG. bereits in der Entsch. v. 22. Febr. 1901 (*PrVerwBl.* 22, 615) in einem Falle entschieden, in dem eine privatrechtliche Forderung in der Form der öffentlich-rechtlichen Heranziehung erhoben war (vgl. auch zutreffend *Höll-Freund*, *KommAbgG.*, 8. Aufl., Anm. 4 zu § 69). Diese grundsätzliche Stellungnahme ist dann in ständiger Rpr. (*f. OVG.* 20, 64; 41, 100; 70, 179) aufrechterhalten. Da die verlangten Messebeiträge zu Unrecht als öffentlich-rechtliche Kommunalabgabe gefordert sind, so mußte diese Heranziehung als nicht rechtsbeständig außer Kraft gesetzt werden, ohne daß über die Forderung als solche zu befinden war.

(*PrOVG.*, II. Sen., Ur. v. 8. Juni 1928, II C 84/27.)

\*

4. *GewStBD.* v. 23. Nov. 1923. Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht einer Kreissparkasse. †)

Die Beschw. — eine Kreissparkasse — beansprucht Gewerbesteuerfreiheit, weil sie als Sparkasse eines öffentlichen Verbandes nicht zu den gewerbesteuerpflichtigen Unternehmungen gehöre. Nach

Zu 4. Der Entsch. kann nicht in allen Punkten beigetreten werden. Natürlich kommt es für die Frage, ob ein Gewerbebetrieb

§ 1 Abs. 1 GewStW. v. 23. Nov. 1923 (GS. 519) unterliegen der Gewerbesteuer die stehenden Gewerbe einschließlich des Bergbaues, zu deren Ausübung eine Betriebsstätte in Preußen unterhalten wird. Nach Abs. 2 gilt als Gewerbebetrieb jede fortgesetzte, auf Gewinnerzielung gerichtete selbständige Tätigkeit, die sich als Beteiligung an allgemeinen wirtschaftlichen Verkehren darstellt. Die Beschw. bestritt in erster Linie das Vorliegen einer Gewinnabsicht, wie sie Abs. 1 der obigen Vorschrift erfordert. Sie meint, die Sparkasse sei ein gemeinnütziges Unternehmen. Der Begriff der Gemeinnützigkeit vertrage sich aber nicht mit dem Begriffe der Gewinnerzielung, auch wenn diese nur Nebenzweck sei. Ein Unternehmen könne entweder nur gemeinnützig oder auf Gewinnerzielung eingestellt sein. Zum Nutzen der Allgemeinheit verzichte die Sparkasse auf erhebliche finanzielle Vorteile, die sich aus der Ausnutzung der Konjunktur ergäben. Das schließe zwar nicht aus, daß die Sparkassen je nach ihrer Geschäftslage in einzelnen Jahren mit überschüssigen arbeiteten, diese würden aber stets wieder zu gemeinnützigen Zwecken verwandt. Diesen Ausführungen kann nicht beigetreten werden. Es ist nicht zutreffend, daß sich der Begriff der Gemeinnützigkeit mit demjenigen der Gewinnerzielung nicht vereinigen lasse. Es ist sehr wohl möglich, daß ein Unternehmen die Absicht hat, mit seiner Tätigkeit Gewinne zu erzielen, daß es aber daneben von vornherein beabsichtigt, den Gewinn gemeinnützig zu verwenden. Zu welchen Zwecken der erzielte Gewinn verwendet wird, ist für die Frage, ob die Absicht, Gewinn zu erzielen, vorzulegen hat, unerheblich. Das ergibt sich schon aus der Vorschrift des § 2 a. a. D., wonach auf Antrag solcher Unternehmen, deren Gewinn ausschließlich zu wohltätigen oder gemeinnützigen Zwecken verwendet wird, durch den GewStAusf. Steuerfreiheit gewährt werden kann. Hier erkennt der Gesetzgeber ausdrücklich an, daß ein Gewerbebetrieb, also auch eine Gewinnabsicht, die nach § 1 Abs. 2 zu den wesentlichen Voraussetzungen des Gewerbebetriebs (abgesehen von dem Falle des § 1 Abs. 3) gehört, vorliegen kann, selbst wenn der Gewinn zu gemeinnützigen Zwecken verwendet wird. Nach der ständigen Nr. des OVG. bleibt nun auch ein in der Hauptsache dem öffentlichen Interesse dienendes Unternehmen, für welches die sachlichen Merkmale des Gewerbebetriebs zutreffen, ein Gewerbebetrieb, auch wenn die Absicht der Gewinnerzielung hinter jenem Hauptzwecke zurücktritt und ihm untergeordnet wird. Ausgeschlossen ist die Gewerblichkeit nur dann, wenn die Erzielung von Gewinn lediglich eine zufällige, gelegentliche und auch nebensächliche Folge des Gewerbebetriebs bildet (Urt. v. 23. März 1905: OVG. i. StStS. 12, 412 ff., 415; OVG. 65, 184, 186). Daß dies bei der Beschw. nicht der Fall ist, ergeben die vorgelegten Geschäftsabläufe, die in der Zeit von 1921—1926 nennenswerte Gewinne nachweisen. Wenn solche Erträgnisse fortlaufend erzielt werden, so kann das nicht als eine nur gelegentliche oder ganz nebensächliche Folge des Geschäftsbetriebs angesehen werden, sondern sie sind die Folge einer bewußten Absicht der Gewinnerzielung, die, wenn auch nicht Hauptzweck, so doch ein wesentlicher Nebenzweck des Betriebes ist. Auch die Satzung der Beschw. trifft Bestimmungen über Überschüsse und regelt deren Verwendung; daraus ergibt sich, daß von vornherein mit Überschüssen gerechnet wurde, und daß der Geschäftsbetrieb auch der Erzielung solcher diene.

Die Beschw. bestritt ferner, daß ihre Tätigkeit auf wirtschaftlichem Gebiete liege; sie meint, es handle sich um eine obrigkeitliche Tätigkeit, da sie sich nur im Interesse der Bewohner des Bezirkes, für den sie gegründet sei, betätige. Auch das ist unzutreffend. Soweit die Beschw. die Verwendung des Gewinns für die Zwecke der Preisbewohner, die in der Satzung vorgeesehen ist, im Auge hat, kann wiederum, wie oben, auf § 2 GewStW. verwiesen werden. Aus ihm ergibt sich, daß der gewerbliche Charakter eines Unternehmens des Reichs, der Länder oder der Kommunalverbände nicht dadurch aufgehoben wird, daß

der Gewinn für die Zwecke dieser Verbände verwendet wird. Der wirtschaftliche Charakter des Unternehmens der Beschw. kann aber nach dem in § 1 der Satzung festgelegten Zwecke nicht zweifelhaft sein. Danach hat die Sparkasse nicht nur den Zweck, den Sparinn zu fördern und zur sicheren Anlegung von Ersparnissen und anderen Geldern und zur Erlangung von Darlehen Gelegenheit zu geben, sondern sie kann auch sonstige sichere Geldgeschäfte betreiben. Daraus ergibt sich zweifellos der wirtschaftliche Charakter des Unternehmens, ein Ausfluß der öffentlich-rechtlichen Gewalt kann darin auf keinen Fall erblickt werden. Die Beschw. macht für ihre Ansicht noch geltend, daß die nach dem alten GewStG. v. 24. Juni 1891 (GS. 205) den Sparkassen der Kommunalverbände gewährte Gewerbesteuerfreiheit in der neuen GewStW. ausdrücklich hätte aufgehoben werden müssen, wenn das die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein sollte. Das ist aber nicht richtig. Im Gegenteil muß angenommen werden, daß, wenn die Gewerbesteuerfreiheit auch nach dem neuen Rechte hätte gewährt werden sollen, dies angesichts der in § 3 GewStW. v. 23. Nov. 1923 geregelten Steuerbefreiungen besonders zum Ausdruck gebracht worden wäre. Gerade aus dem schon erwähnten § 2 muß auf das Gegenteil geschlossen werden. Die Inbezugnahme des § 1 Abs. 3 durch die Beschw. ist ohne entscheidende Bedeutung, da ihre Gewerbesteuerpflicht schon aus Abs. 2 folgt.

(PrOVG., VIII. Sen., Entsch. v. 17. April 1928, VIII G St 150/27.)

\*

5. GewStW. v. 23. Nov. 1923. Wann stellt eine Zuweisung an einen sog. Dispositionsfonds eine abzugsfähige Betriebsausgabe dar?

Bei der Veranlagung einer AktG. zur Steuer nach dem Gewerbeertrag wurde ein Betrag von 10 000 M., der dem Dispositionsfonds zugunsten der Angestellten zugesellen war, abwendig von der Steuererklärung der AktG. dem Ertrage hinzugefügt. Nach fruchtlosem Einspruch hatte der VerAusf. unter Anwendung des § 14 Nr. 3 KorpStG. den Betrag von der Gewerbesteuer freigelassen. Auf Rechtsbeschwerde d. Vorf. d. GewStAusf. hob das OVG. die Vorentscheidung auf.

Die Rechtsbeschwerde rügt mit Recht, daß der VerAusf. für die Ermittlung des Gewerbeertrags das KorpStG. aus dem Grunde für anwendbar erklärt hat, weil die Steuerpflichtige eine juristische Person sei. Die Rechtsauffassung des VerAusf. ist irrig, sie steht in Widerspruch mit der ausdrücklichen Bestimmung des Gesetzes (§ 5 Abs. 1 GewStW. v. 23. Nov. 1923), das für alle Steuerpflichtigen, gleichviel, ob es sich um natürliche oder juristische Personen handelt, vorschreibt, daß der Gewerbeertrag nach den Bestimmungen des EinkStG. über das steuerbare Einkommen aus Gewerbebetrieb und dessen Ermittlung festzustellen sei. Wegen dieses Rechtsirrtums unterliegt die Vorentscheidung der Aufhebung.

Bei freier Beurteilung ist die Sache nicht spruchreif und daher an den VerAusf. zur erneuten Entsch. zurückzugeben. Der VerAusf. wird zu prüfen haben, ob die Zuweisung der 10 000 M. an den sog. Dispositionsfonds zugunsten der Angestellten sich als eine abzugsfähige Betriebsausgabe darstellt, mit anderen Worten, ob es sich hier um eine Ausgabe handelt, die nach § 16 EinkStG. v. 10. Aug. 1925 (RWB. I, 189) unter die Werbungskosten fällt. Diese Voraussetzung würde erfüllt sein, wenn es sich um Aufwendungen handeln würde, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einkünfte gemacht sind. Es wird daher näher zu untersuchen sein, welchen Zwecken der sog. Dispositionsfonds zugunsten der Angestellten dient und nach welchen Grundsätzen die Verteilung des Fonds vorgenommen wird. Die Anerkennung als Werbungskosten wird unter Umständen auch dann erfolgen dürfen, wenn ein Rechtsanspruch der gedachten Angestellten auf Zuweisung aus diesem Fonds nicht besteht und es sich nur um eine aus be-

an, was das OVG. in Zusammenhang damit behauptet, sondern, daß selbst bei Gewinnabsicht, also selbst beim Vorliegen eines Gewerbebetriebes, nach § 2 Steuerfreiheit gewährt werden kann. Dagegen kann ein nicht auf Gewinn gerichtetes Unternehmen, auch wenn es etwa Gewinne erzielt, m. E. nicht als Gewerbebetrieb gelten und nicht gewerbesteuerpflichtig sein. Das ergibt sich zwingend aus § 1 I, II a. a. D.

Ob die Tätigkeit der Sparkasse eine obrigkeitliche ist, kann aus ihrer Satzung und ihrer Praxis entnommen werden. Auch hier verwendet das OVG. den § 2 m. E. nicht richtig. Gewiß kann der gewerbliche Charakter eines kommunalen Unternehmens nicht dadurch aufgehoben werden, daß der Gewinn für die Zwecke der Kommune verwendet wird. Aber das ergibt sich durchaus nicht aus § 2, sondern aus der Gewerbesteuerpflicht des Gewerbebetriebes. Ob aber ein solcher vorliegt, läßt sich nicht aus der Verwendung etwaiger Gewinne ableiten.

Das sind grundsätzliche Rechtsfragen. Ob im konkreten Falle die Sparkasse nach Satzung und Praxis Gewinnabsicht hatte, ist reine Tatfrage.

Prof. Dr. Friß Stier-Somlo, Köln.

vorliegt, auf die Lage der besonderen Tatumstände an. Aber die zentrale Bedeutung, die für das OVG. in § 2 I GewStW. v. 23. Nov. 1923 (jetzt v. 15. März 1927 [GS. 21]) liegt, hat diese Vorschrift in der vom Gerichtshof gemeinten Richtung nicht. Wenn es dort heißt, daß auf Antrag solcher Unternehmen, deren Gewinn ausschließlich zu wohltätigen oder gemeinnützigen Zwecken verwendet wird, durch den Gewerbesteuerausf. Steuerfreiheit gewährt werden kann, so ist der Sinn hierbei folgender: Auch dann, wenn die Tätigkeit des Unternehmens von vornherein als Gewerbebetrieb zu kennzeichnen wäre und er daher der Gewerbesteuer unterläge, kann, im Falle jener Verwendung des Gewinns zu wohltätigen oder gemeinnützigen Zwecken Steuerfreiheit gewährt werden. Daß dem so ist, ergibt sich doch schon daraus, daß, wenn die Tätigkeit des Unternehmens von vornherein kein Gewerbebetrieb ist, es doch von Gesetzes wegen und ohne Antrag des § 2 nicht steuerpflichtig wäre und deshalb jener nur möglichen Gewährung der Steuerfreiheit nicht bedürfte. Es ist deshalb nicht zutreffend, was die Entsch. meint, es ergebe sich schon aus § 2, es sei für die Frage, ob die Absicht, Gewinn zu erzielen, vorgelegen hat, unerheblich. Nein, auf diese Frage kommt es entscheidend an! Der Gesetzgeber erkennt nicht das

sonderem Anlaß gewährte Ausgabe handelt, die der Geschäftsbetrieb mit sich bringt (vgl. Entsch. des RfGH. v. 16. Febr. 1927: Aml. Samml. 20, 317). Auch wird zu prüfen sein, ob es sich bei diesem Posten nicht etwa nur um eine versteckte Gewinnverteilung handelt, die nicht unter den Begriff der Werbungskosten fällt (vgl. Entsch. des RfGH. v. 11. Jan. 1927: Aml. Samml. 20, 169, 172). (PrWBG., VIII. Sen., Entsch. v. 15. Mai 1928, VIII G St 383/27.)

**6. GewStWD. v. 23. Nov. 1923.** Laufende Warenschulden sind dem Gewerkekapitale nicht hinzuzurechnen.

Streitig ist ein Betrag von 100 000 M, welchen Beschw. — eine Margarinefabrik GmbH. — als laufende Warenschuld von dem Gewerkekapital in Abzug gebracht hat, während der GewSt-Aussch. — und ihm folgend der GewStBer-Aussch. — die Absetzung abgelehnt hat. Dieser Betrag stellt den Gegenwert für Rohöl und Keimöl, welche zwar nicht, wie in der Bilanz v. 31. Dez. 1923 irrtümlich angegeben worden ist, sog. Konfigurationsware waren, also Ware, die noch im Eigentume der Lieferantin, der Gebiwa, stand, sondern um solche Waren, die schon in den Fabrikationsprozeß der Firma übernommen waren, also Rohöl, die bereits in die Raffinerie überführt waren, und um Keimöl. Der Gegenwert dieser übernommenen und teilweise schon verarbeiteten Rohwaren war an die Gebiwa noch nicht geleistet; die Zahlung brauchte erst nach Verkauf der fertigen Margarine und nach Eingang des Verkaufserlöses zu erfolgen. Der Beschw. steht dauernd eine ihrem Betrieb entsprechende Menge von Rohware zur Verfügung, welche noch nicht bezahlt ist, aber sich bereits im Verarbeitungsprozesse zu Margarine befindet. Die Gebiwa liefert die Rohstoffe, die auf dem Fabrikgrundstücke der Firma in einem besonderen Lagerhause bis zur Inanspruchnahme lagern. Die Menge der vorrätigen Rohstoffe entspricht im allgemeinen dem Bedarfe für etwa zwei Monate. Allwöchentlich wurde der Gebiwa die Menge der entnommenen Rohwaren mitgeteilt, worauf diese das Konto der Beschw. mit dem entsprechenden Geldwerte belastete und für die Wiederauffüllung des Rohwarenlagers je nach Anforderung der Firma Sorge trug. Eine rechtliche Verpflichtung zur Auffüllung der Rohstoffmengen bestand für die Gebiwa nicht, wenigstens mit Sicherheit darauf gerechnet werden konnte, daß die angeforderten Rohwaren auch zur Verfügung gestellt wurden. Die Firma selbst zahlte ihre Schuld an die Gebiwa jeweils nach Eingang des Erlöses aus dem Verkaufe der Margarine. Eine endgültige Abrechnung (etwa am Schlusse des Geschäftsjahrs) erfolgte zwischen der Firma und der Gebiwa nicht. Der Ver-Aussch. hat den streitigen Betrag als eine dauernd dem Gewerkebetriebe gewidmete Verstärkung des Betriebskapitals i. S. des § 6 GewStWD. v. 23. Nov. 1923 (GS. 519) angesehen und dementsprechend dem steuerpflichtigen Gewerkekapitale hinzuzurechnet. Er hat dies damit begründet, daß die dauernde Versorgung der Beschw. mit Rohstoffen durch die Gebiwa und die Kreditierung des Preises dafür bis zum Verkaufe der aus den Rohstoffen hergestellten Margarine gleichbedeutend sei mit der Aufnahme von Darlehen zur Verstärkung des Betriebskapitals; wenn die Firma die Beschaffung der erforderlichen Rohstoffe nicht mit eigenem Kapital ausführen könne, so könne sie ihren Betrieb in gleichem Umfange nur aufrechterhalten, wenn sie dafür ein Kapital in der nötigen Höhe anleihe. Ein solches Kapital sei gewerbesteuerpflichtig. Hiermit stehe gleich, wenn der Firma die erforderlichen Rohstoffe ständig gegen Kredit zur Verfügung gestellt würden. In solchem Falle handele es sich nicht um eine laufende Warenschuld, sondern um eine Erhöhung des Betriebskapitals. Diese Ausführungen des Ver-Aussch. sind nicht richtig. Das Verhältnis zwischen der Beschw. und der Gebiwa ist das eines typischen Laufenden Warenkredits. Die Rohstoffe werden auf Kredit von der Gebiwa geliefert; Bezahlung erfolgt regelmäßig nach Verkauf der Fertigware aus deren Erlös. Eine Verpflichtung zu dauernder Belieferung mit Rohstoffen ist von der Gebiwa nicht übernommen, wenn auch die Auffüllung der entnommenen Rohwarenbestände üblich ist. Es ist zwar richtig, daß durch das laufende Kreditgeschäft auf Warenlieferungen der Gewerkebetrieb, der den Kredit erhält, in seinem Unternehmen finanziell gestützt wird und sein Betriebskapital daher geringer zu sein braucht, als wenn er derartige laufende Kredite nicht erhielt. Aber solche Kreditgeschäfte sind im geschäftlichen Leben üblich und werden ebenso sehr im Interesse des Kreditgebers als des Kreditnehmers getätigt. Wollte man den der Beschw. von der Gebiwa gegebenen Kredit zum Betriebskapitale rechnen, dann würde man das mit nahezu allen laufenden Warenschulden tun müssen. Das steht aber mit dem in der Rspr. ständig ausgesprochenen Grundsatz im Widerspruch, daß laufende Warenschulden dem Gewerkekapitale nicht hinzuzurechnen seien. Anders würde es vielleicht liegen, wenn die Gebiwa vertraglich die Verpflichtung übernommen hätte, ständig die auf Kredit entnommenen Rohstoffe sofort nach Bezahlung wieder aufzufüllen. Das ist hier aber nicht der Fall. Die streitigen 100 000 M müssen daher von dem veranlagten Gewerkekapitale wieder abgesetzt werden.

(PrWBG., VIII. Sen., Entsch. v. 22. Mai 1928, VIII G St 290/27.)

\*

**7. Hauszinssteuer.** Wann ist ein im Miteigentum mehrerer stehendes Grundstück als „ein ausschließlich von dem Eigentümer bewohntes Wohngrundstück“ i. S. § 3 Abs. 3 PrSteuernotWD. v. 1. April 1924 anzusehen? Die Alleinwohnung i. S. dieser Vorschrift wird durch Aufnahme eines Zwangsmieters nicht aufgehoben.

Gemäß § 3 Abs. 3 PrSteuernotWD. v. 1. April 1924 (GS. S. 191) i. d. F. der III. PrSteuernotWD. v. 28. März 1925 (GS. S. 42) ist bei Grundstücken, die am 1. Juli 1914 mit dinglichen Privatredt. Lasten nicht oder mit nicht mehr als 20% des Steuerwerts belastet waren, die Hauszinssteuer auf Antrag auf 500% und, wenn Wohngrundstücke dieser Art ausschließlich vom Eigentümer bewohnt werden, auf 400% der GrVermSt. herabzusetzen. Die Vorinstanzen haben übereinstimmend angenommen, daß im vorliegenden Falle die Voraussetzung eines ausschließl. Bewohnens des Hauses durch die Eigentümer fehle. Nach den hier maßgeblichen Bestimmungen des § 3 Abs. 3 zit., für deren Auslegung die späteren Normen des § 6 GeldwertausgleichsG. bei bebauten Grundstücken v. 11. Juni 1926 (RGBl. I S. 251) und die hierauf beruhenden Vorschriften der §§ 4a, 5 PrHauzinssteuerWD. v. 2. Juli 1926 (GS. S. 213) i. d. F. des Gef. z. Änderung d. HauszinssteuerWD. v. 27. April 1927 (GS. S. 61) nicht in Betracht kommen können, ist für die Steuerherabsetzung auf 400% der GrVermSt., abgesehen von der gekennzeichneten Belastungsgrenze, Voraussetzung, daß es sich um ein ausschließlich von dem Eigentümer bewohntes Wohngrundstück handelt.

Zunächst ist im vorl. Falle das Grundstück der Steuerpflichtigen als ein Wohngrundstück anzuprechen, als welches im allgemeinen nach der Verkehrsanschauung jedes bebaute Grundstück zu gelten hat, das in seinen wesentlichen Ausmaßen zum Bewohnen bestimmt und hierzu baulich hergerichtet ist. Ein Bewohnen seitens des Eigentümers kann nun auch dann rechtlich noch tatsächlich gelehnet werden, wenn das Grundstück im Miteigentume — wie hier — steht, wobei es gleichgültig ist, ob sämtliche Miteigentümer oder nur einzelne von ihnen und in welchen Zeiträumen das Grundstück bewohnen. Nach dem eindeutigen Wortlaute der Gesetzesvorschrift ist als Voraussetzung der Steuerermäßigung lediglich die Tatsache bestimmt worden, daß allein seitens des Eigentümers ein Bewohnen des Wohngrundstücks stattfindet. Hieraus ist ohne weiteres als selbstverständliche Rechtsfolge zu entnehmen, daß jene Voraussetzung auch dann erfüllt ist, wenn das Eigentum am Grundstücke mehreren zusteht und nur von ihnen das Bewohnen des Grundstückes erfolgt und daß es für dieses Ergebnis gleichgültig ist und sein muß, wie sich zeitlich und hinsichtlich des Ausgleichs der Miteigentümer untereinander das Bewohnen gestaltet. Dabei mag im übrigen nicht unbemerkt bleiben, daß grundsätzlich nach der Verkehrsanschauung die gekennzeichnete Voraussetzung auch nicht schon ohne weiteres dadurch als beseitigt gelten könnte, daß der oder die Eigentümer zur Sicherung des Grundstücks in dem Wohnhaus einem Wächter, Portier, Hausmeister oder dergl. Aufnahme gewähren. Die auf die Beziehung zum Eigentümer gesetzlich abgestellte Ausschließlichkeit des Bewohnens wird nach der Verkehrsansicht — deren Bestehen auch für das Gef. und dessen Auslegung von Bedeutung ist —, dadurch nicht beeinträchtigt, daß in einem Gebäude, in dem nur der oder die Eigentümer wohnen, gerade wegen dieses Alleinbewohnens auch Schutzpersonen Aufnahme finden.

Im vorl. Falle ist nun ein Teil des Wohngebäudes einem Zwangsmieter überwiesen worden, der die zugewiesenen Räume auch innehat. Die VerInst. hat auf Grund der weiteren Feststellung, daß „dieser Zwangsmieter einen im Verhältnisse zu den Grundstücksräumen erheblichen Teil des Hauses bewohnt“ die Anwendbarkeit sowohl des § 3 Abs. 3 a. a. D. als auch des FinMinErl. v. 15. April 1925 (RB. 2, 1781, FinMinBl. 1925, 76) gelehnet und deshalb die Steuerermäßigung auf 400% abgelehnt.

Dieses Ergebnis ist nicht frei von Rechtsirrtum.

Schon aus dem Gesetze (§ 3 Abs. 3) ist zu entnehmen, daß das Bewohnen seitens des Eigentümers nur dann als aufgehoben oder unterbrochen gelten kann, wenn ein Bewohnen seitens dritter Personen zufolge eines auf den Willen und die Verfügungsbefugnis des Eigentümers zurückzuführenden Rechtsaktes stattfindet. Allein dadurch, daß der Eigentümer kraft seiner Verfügungsmacht das Grundstück lediglich für sich nutzt, tritt die dem Gesetz innemwohnende Bedeutung des Selbstbewohnens in die Erscheinung, daß wegen solcher Alleinwohnung die Steuerermäßigung gewährt werden soll. Die Alleinwohnung in diesem Sinne wird in dessen tatsächlich und begrifflich dann unmöglich, wenn dem Eigentümer auf Grund der Zwangswirtschaft auf dem Gebiete des Wohnungswesens ein Zwangsmieter gestellt und diesem ein Teil des Wohngebäudes im Zwange gegen den Eigentümer zur Nutzung überlassen wird. Ob solcher Teil im Verhältnisse zu den übrigen dem Eigentümer belassenen Räumen als erheblich oder geringfügig anzusprechen ist, ist nach dem Gesetze bedeutungslos. An dieser Rechtsfolge ist auch durch den angezogenen MinErl. nichts geändert worden. Es kann dahingestellt bleiben, ob der Erlaß als eine auch den Steuerrichter bindende Rechts- oder lediglich als eine Verwaltungsnorm zu gelten hat, die zugleich als eine Art authentischer Interpretation des Gesetzes gedacht und gewollt ist. Der Erlaß be-

stimmt, daß Anträge auf Herabsetzung der Hauszinssteuer gemäß § 3 Ziff. 3 Abs. 1 b für solche Wohngrundstücke, die ausschließlich vom Eigentümer bewohnt werden, auch dann nicht abgelehnt werden sollen, wenn ein Zwangsmieter Aufnahme gefunden hat oder einzelne Räume möbliert vermietet sind, sofern die abgegebenen Räume im Verhältnis zu den Gesamtträumen von erheblicher Bedeutung sind. Im Einklange mit dem vorentwickelten Gesetzesinhalt und im Verfolg der danach rechtsnotwendigen gebotenen Ausschaltung jeder Zwangsvermietung sieht der Erlaß die Steuerermäßigung auf 400% auch für die Fälle vor, daß dem Eigentümer durch Einsetzung eines Zwangsmieters ein Teil seines Wohngebäudes für die Möglichkeit des Alleinwohnens entrückt ist.

Die Auslegung seitens des Berufungsausschusses, daß die im Erlaß der zweiten Alternative — Vermietung möblierter Räume — hinzugelegte Einschränkung — sofern die Räume . . . nicht von erheblicher Bedeutung sind — auch auf die erste Alternative des Vorhandenseins einer Zwangsvermietung bezogen werden müsse, ist weder sprachlich gerechtfertigt noch mit der Bedeutung des Erlasses vereinbar, im Anschluß an den bereits gekennzeichneten Inhalt des Gesetzes jene Steuerermäßigung nur im Interesse der Steuerpflichtigen erneut zu betonen.

(PrDVG., VI. Sen., Entsch. v. 10. Jan. 1927, VID 276/26.)

### Sachsen.

#### Sächsisches Oberverwaltungsgericht.

##### 8. Zu § 19 RAbgD. †)

Nach § 28 Abs. 2 StempStG. finden auf das Rechtsmittelverfahren in Stempelsteuerfällen u. a. die Vorschriften der §§ 235 bis 297 RAbgD. Anwendung. Danach können einem Rechtsmittelkl., der endgültig Erfolg hat, keine Kosten auferlegt werden. Gemäß § 288 sind ihm auch seine notwendigen Auslagen zu erstatten. Zu diesen gehören die Kosten der Zuziehung eines Kl., wenn eine solche Zuziehung geboten war. Soweit also die angeordnete Anwendung der angezogenen Vorschriften der RAbgD. Platz greift, ist das Verlangen des Kl., daß ihm die Erstattung der notwendigen Auslagen zuerkannt werde, berechtigt. Das trifft schlechthin für das Einspruchs- und Berufungsverfahren zu, da insoweit das StempStG. die Anwendung der angezogenen Vorschriften der RAbgD. ohne weitere Einschränkung angeordnet hat. In diesem Umfang ist also dem gestellten Antrage stattzugeben. Eine Entsch. über die den vorinstanzlichen Behörden selbst erwachsenen Kosten ist nicht erforderlich, weil eine Einforderung solcher vom Kl. nicht in Frage kommt. Dagegen ist der Antrag zurückzuweisen, soweit es sich um das Verfahren vor dem DVG. handelt. Für dieses Verfahren gilt die Bestimmung in § 28 Abs. 2 Satz 1 StempStG. nicht. Auf die Anfechtungsklage finden vielmehr nach § 29 Satz 2 ebenda allein die Vorschriften des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege Anwendung. Nach diesem Gesetze (§ 95 Abs. 3) kommt aber eine Erstattung außergerichtlicher Kosten nur in dem hier nicht gegebenen Falle in Frage, daß mehrere Parteien im entgegengesetzten Interesse beteiligt sind.

Sinsichtlich der Frage, ob die Erstattung der notwendigen Auslagen vom Reich oder vom sächs. Staate zu erfolgen hat, ist das DVG. mit dem RM. und dem sächs. FinMin. ins Vernehmen getreten. Beide lehnen die Erstattungspflicht für die von ihnen vertretenen öffentlichen Kassen ab. Die Entsch. hierüber kann nicht auf Grund von sächs. Bestimmungen in der Weise erfolgen, daß für anwendbar erklärte Vorschriften der RAbgD. ohne weiteres und wörtlich zugrunde gelegt werden, weil die sächs. Gesetzgebung nicht in der Lage ist, das Reich bindende Verpflichtungen festzusetzen. Es kann sich vielmehr nur darum handeln, inwieweit in den Fällen des § 19 Abs. 1 RAbgD. eine sinngemäße Anwendung der Vorschriften dieses Abges. Platz zu greifen hat. Daß nur eine sinngemäße Anwendung in Frage kommt, hat das sächs. GewStG. v. 30. Juli

Zu 8. Die Entsch. ist nach folgenden Richtungen von Bedeutung:

1. Das DVG. spricht aus, daß, wenn in einer Landessteuerfache einem obliegenden Steuerpflichtigen Auslagen zu erstatten sind, diese von dem betreffenden Land (nicht vom Reich) auch dann zu tragen sind, wenn zur Erledigung des Rechtsmittels eine Reichsbehörde (FinA. oder FinGer.) zuständig war.

2. Weiter spricht das DVG. aus, daß zu erstatten sind Auslagen, die durch das Verfahren bei dem FinA. und dem FinGer. entstanden, nicht dagegen die im Verfahren vor dem SächsDVG. erwachsenen Auslagen.

3. Nach § 288 RAbgD. gehören die Kosten eines Kl., wenn seine Zuziehung notwendig war, zu den erstattungsfähigen Auslagen. Das DVG. hat im vorl. Falle die Zuziehung eines Kl. mit Recht ohne weiteres als geboten angesehen, da es sich um einen rechtlich nicht einfachen Fall handelte. Die Entsch. ist auch in diesem Punkte wertvoll, da bei den FinA. noch immer die Neigung besteht, die Erstattung von Kosten der unteren Instanzen abzulehnen.

RM. Dr. W. Kaufmann, Leipzig.

1926 im § 13 Abs. 1 ausdrücklich anerkannt. Es ist nicht anzunehmen, daß das StempStG. seine entspr. Vorschrift in anderem Sinne gemeint habe. Bei sinngemäßer Anwendung der angezogenen Vorschriften der RAbgD. ist nach Ansicht des DVG. die Erstattungspflicht des sächs. Staates anzunehmen. § 288 RAbgD. geht offenbar davon aus, daß bei Steuern „als Gegner Beteiligte“ vorhanden sind. Das werden, da es sich dabei um die materielle, nicht um die prozessuale Seite der Sache handelt, regelmäßig der Steuergläubiger und der Steuerschuldner sein (vgl. RFH. 16, 292). Es kann auch nicht bezweifelt werden, daß die Erstattungspflicht nach § 288 den in der streitigen Steuerfache unterliegenden Gegner treffen soll. Da bei Landesabgaben, wie im vorl. Falle bei der an den Kl. gerichteten Stempelabforderung, als Steuergläubiger und damit als Gegner nur das betreffende Land beteiligt ist, so erscheint ungeachtet der Frage, inwieweit die Reichsbehörden die ihnen nach § 19 Abs. 1 RAbgD. übertragene Verwaltung der Landessteuerfällen unentgeltlich zu führen haben und die bei Unterlegen des Steuerschuldners anzuführenden Gebühren in die Reichskasse fließen, die Annahme gerechtfertigt, daß in Ansehung der dem Gegner erwachsenden notwendigen Auslagen die Erstattungspflicht das Land trifft.

(SächsDVG., II. Sen., Urt. v. 9. Aug. 1928, II 97/27.)

### Hessen.

#### Hessischer Verwaltungsgerichtshof.

Berichtet von RM. Horch, Mainz.

9. §§ 1 ff. RZuwStG. v. 14. Febr. 1911; § 18 FinAusglG. v. 27. April 1926. Bei der Berechnung der Wertzuwachssteuer von Grundstücken, welche in der Inflationszeit erworben und nach Stabilisierung der Mark weiterveräußert wurden, sind aufgewertete Hypotheken sowohl bei der Feststellung des Erwerbspreises, wie bei der Feststellung des Veräußerungspreises mit ihrem Aufwertungsbeitrag zu berücksichtigen.

Die RevAl. kaufte am 28. Nov. 1921 ein Hausgrundstück in D. zum Gesamtpreis von 170 000 RM. Die Zahlung des Kaufpreises sollte in Höhe von 40 000 RM. durch Übernahme von zwei auf dem Grundstück lastenden Hypotheken von 36 000 M und 4000 M im dormaligen Bestand und mit dem Rest in bar erfolgen. Am 2. Nov. 1926 verkaufte sie das Grundstück weiter zum Gesamtpreis von 27 628,40 RM. Die Zahlung dieses Kaufpreises erfolgte durch Übernahme der obengenannten beiden Hypotheken von jezt 34 513,17 RM. und 4000 RM. zu ihrem Aufwertungsbeitrag von zusammen 9628,40 RM und durch Barzahlung von 18 000 RM. Die Kosten der Wertzuwachssteuer belasteten den Käufer.

Auf Grund der Ortsjahung über die Erhebung einer Wertzuwachssteuer in der Stadt D. (StD.) zog der Oberbürgermeister als Veranlagungsstelle die RevAl. zur Zahlung einer Wertzuwachssteuer im Betrag von 8877 RM heran. Er nahm dabei als Erwerbspreis den Betrag von 3264 RM an, indem er den Gesamtkaufpreis von 170 000 RM. nach Maßgabe des Wertverhältnisses, das in der Anlage zum Aufwertungsgezet für den Tag des Erwerbs bestimmt ist, in Reichsmark umrechnete. Das FinG. teilte diese Auffassung. Die Rev. hatte Erfolg aus folgenden Gründen.

Der Wortlaut des § 8 StD. scheint für die Auffassung des FinG. zu sprechen. Dort ist bestimmt: „Der Erwerbspreis wird nach Maßgabe des Wertverhältnisses auf Reichsmark umgerechnet, das in der Anlage zum AufwG. zum Zwecke der Umrechnung in Goldmark für den Tag des Erwerbs bestimmt ist“, während dagegen § 8 Abs. 3 StD. lautet: „Werden bei der Veräußerung Hypotheken . . . übernommen, so sind sie bei Feststellung des Veräußerungspreises nach den hierfür bestehenden gesetzlichen Vorschriften aufzuwerten, soweit nicht ein höherer Übernahmepreis dafür vereinbart worden ist . . .“ Diese Fassung rechtfertigt scheinbar den Schluß, daß das Gesetz übernommene und aufgewertete Hypotheken mit ihrem Aufwertungsbeitrag nur bei Berechnung des Erwerbspreises berücksichtigt wissen will. Eine solche Auslegung der Bestimmung nach ihrem Wortlaut würde aber dazu führen, daß auch dann Wertzuwachssteuer zu entrichten ist, wenn und soweit ein Wertzuwachs überhaupt nicht vorhanden ist. Eine sinngemäße Auslegung des § 8 StD. führt aber zu einem anderen, befriedigenderen Ergebnis.

Nach § 1 StD. wird die Steuer erhoben von dem Wertzuwachs, der ohne Zutun des Eigentümers entstanden ist, und nach § 8 Abs. 1 S. 3 StD. tritt, wenn der Steuerpflichtige zum Erwerb des Grundstücks Vermögensgegenstände veräußert hat, deren Goldwert höher ist als der nach der Aufwertungsabelle umgerechnete Erwerbspreis, dieser Goldwert an die Stelle des Erwerbspreises. Aus diesen beiden Bestimmungen ergibt sich der Grundgedanke des Gesetzes, der durchaus im Einklang steht mit dem RZuwStG. v. 14. Febr. 1911 und dem FinAusglG. v. 27. April 1926, daß von der Steuer nur betroffen werden soll der wirkliche Wertzuwachs, wie er sich wirtschaftlich darstellt, und nicht ein fiktiver, wie er sich bei der Um-

rechnung des Papiermarkerverkaufspreises nach der Aufwertungsstabelle ergibt. Diese Umrechnung nach § 8 Abs. 1 S. 2 StD. ist nur deshalb vorgeschrieben, weil zur Ermittlung des Wertzuwachs der Erwerbspreis mit dem Veräußerungspreis verglichen werden muß. Vergleichen lassen sich aber nur gleichartige Größen. Um den Vergleich zu ermöglichen, muß der Erwerbspreis, der nur in Papiermark bekannt ist, in Goldmark umgestellt werden. Soweit die Preise bereits gleichartig sind, d. h. soweit der Goldmarkwert des Erwerbspreises ohne dies feststeht, ist eine Umrechnung überflüssig. Die Umrechnungsvorschrift bezieht sich also sinngemäß nur auf den Erwerbspreis oder den Teil des Erwerbspreises, der nicht in Goldmark feststeht. Vorliegend steht nun der Teil des Erwerbspreises, der durch Übernahme der Hypotheken getilgt werden sollte, fest, da die Hypotheken später in Goldmark aufgewertet worden sind. Es ist nämlich anerkannt Rechtsens, daß die Aufwertungsschuld nicht erst durch die spätere Aufwertung neu geschaffen wurde, sondern daß sie bereits bei Begründung der Papiermarkverpflichtung in Höhe der späteren Aufwertung bestanden hat. Die auf den Erwerb als Goldmarkschuld in der Höhe, zu der sie nachher gesetzlich aufgewertet wurden, ihre Umrechnung nach der Aufwertungsstabelle ist nicht notwendig und hat zu unterbleiben. Nur diese Auslegung der StD. wird dem ausgesprochenen Gesetzeszweck, den wirklichen, wirtschaftlichen Wertzuwachs zu erfassen, gerecht und verdient den Vorzug vor der Auslegung nach dem buchstäblichen Sinn des Gesetzesausdrucks.

(SejWStG., Ur. v. 19. Mai 1928, Nr. VGH 38/27.)

## Hamburg.

### Hamburgisches Verwaltungsgericht.

#### 10. Hamburgische Wertzuwachssteuer. Berechnung des Verkaufspreises. f)

Kl. hat sein Haus für 22 000 RM verkauft mit der Verpflichtung, es dem Käufer geräumt zur Verfügung zu stellen. Der Käufer hat es übernommen, dem Kl. für die Instandsetzung der diesem zugewiesenen Wohnung außerdem 2000 RM zu zahlen. Der Berechnung der Wertzuwachssteuer ist ein Verkaufspreis von 24 000 RM zugrunde gelegt worden. Kl. will den Verkaufspreis mit 22 000 RM angelegt wissen.

Nach § 8 Abs. 1 WertzuwStG. v. 21. Dez. 1925 gilt als Preis der Gesamtwert der Leistungen, die der Erwerber übernommen hat. Damit ist nicht gesagt, daß jede Leistung, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung steht, auch als Preisanteil i. S. des Gesetzes zu gelten hat. Nach Sinn und Zweck des Gesetzes können vielmehr nur solche Leistungen für die Ermittlung des Preises in Betracht kommen, die nach dem Parteivillen und den Umständen des

Zu 10. Dem Ur. ist beizutreten. Streitig ist, ob die 2000 RM, die der Erwerber dem Veräußerer für die Instandsetzung der diesem zugewiesenen Wohnung gezahlt hat, als Preisanteil i. S. des Hamb. WertzuwStG. zu gelten haben, also der Wertzuwachssteuer unterliegen, oder sich als ein Entgelt für eine „selbständige Nebenleistung“ darstellen, das bei der Steuerberechnung außer Betracht bleibt. Das Gericht hat in Übereinstimmung mit der Ffpr. des PrDVG., des SächSStG., insbes. auch des RStG. das Vorliegen einer selbständigen Nebenleistung verneint.

Der Verkäufer, der für die Instandsetzung der ihm zugewiesenen neuen Wohnung Aufwendungen machen muß, ist in der Regel nur dann zum Verkauf seines Hauses bereit, wenn ihm diese Aufwendungen ersetzt werden. Die Aufwendungen bilden dann nur einen

Falles dazu bestimmt sind, die Veräußerung des Grundstücks als solches zu entgelten. Es kommt darauf an, ob die fragliche Leistung als Gegenwert für die Übereignung selbst versprochen worden ist (PrDVG. 69, 17). Haben die Parteien im Kaufvertrag eine Leistung vereinbart, die sie nicht ausdrücklich als Entgelt für die Übereignung als solche, vielmehr für einen besonders genannten Zweck bestimmt haben, so ist zu prüfen, ob dieser Zweck mit der Übereignung in einem solchen rechtlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang steht, daß die zu seiner Erreichung bestimmte besondere Leistung auch mit als Teil des Kaufpreises angesehen werden kann (PrDVG. 80, 93). Das allein und nicht etwa, welche Beweggründe für die Bestimmung und Bemessung der vereinbarten Leistungen im Vertrage genannt sind oder wie dieser sonst formuliert ist, kann für die Festsetzung der Steuer bestimmend sein (RStG. 12, 22).

Hat auch ohne besondere Vereinbarung regelmäßig der Veräußerer das Grundstück geräumt zu liefern, so hat doch solche Verpflichtung heute angeht die Wohnungsnot und Wohnungszwangswirtschaft in tatsächlicher Beziehung regelmäßig einen besonderen Einfluß auf die Preisgestaltung und den sonstigen Vertragsinhalt. Wer sich verpflichtet, ein bewohntes Grundstück zu räumen, wird das in der Regel nicht tun, ohne einer anderen Wohnung sicher zu sein oder die besonderen Kosten, die deren Beschaffung mit sich bringt, vom Käufer besonders zu verlangen oder in den Verkaufspreis einzukalkulieren. Ebenso wird derjenige, der heute ein geräumtes Wohngrundstück zu kaufen wünscht, wegen der bezeichneten Gesichtspunkte, entweder geneigt sein, dafür einen höheren als den eigentlichen Wert als Kaufpreis zu zahlen oder sich bereit erklären, dem Verkäufer die besonderen durch die Räumung entstehenden Nachteile zu ersetzen.

Im vorl. Fall hing die Erfüllung des Vertrages für den Kl. praktisch davon ab, daß er eine andere Wohnung beziehen konnte. Der Käufer konnte ihn aber nur eine völlig verwohnte Wohnung besorgen. Der Käufer hat die Zahlung der 2000 RM übernommen, um die Erfüllung des Vertrages praktisch zu ermöglichen und zum Ausgleich dafür, daß der Kl. eine gut erhaltene Wohnung aufgab. So beruhte die Leistung der 2000 RM nicht auf einem besonderen, nur aus Anlaß der Übereignung getroffenen Abkommen, sondern bildete eine Gegenleistung für die Übereignung des Grundstücks als solche, so wie sie vereinbart war und stand zum mindesten mit dieser nach dem Parteivillen in einem inneren unlöslichen Zusammenhang. Die fragliche Vertragsbestimmung stellt kein selbständiges Geschäft dar, sondern enthält nur die Begründung für das Verlangen der Mehrforderung. Die Sach- und Rechtslage wäre keine andere, wenn die Parteien diese Begründung nicht in den Vertrag aufgenommen, sondern stillschweigend bei der Preiskalkulation berücksichtigt oder wenn sie etwa die Mehrleistung ganz allgemein für den Umzug, die Räumung oder dgl. bestimmt hätten (vgl. auch RStG. 9, 268). Steuerrechtlich sind deshalb auch die 2000 RM als Teil des Verkaufspreises zu behandeln.

(HambStG., Ur. v. 23. April 1928, AZ 217/27.)

Beweggrund für die Berechnung des Gesamtpreises. Wenn nun vertraglich festgelegt wird, daß die Hingabe der 2000 RM zum Ausgleich dieser Aufwendungen erfolgt, so kann damit nicht die Verpflichtung zu einer neben dem Grundstückspreise liegenden Entschädigung begründet werden, vielmehr ist dieses Entgelt zunächst als Teil des Grundstückspreises anzusehen. Der Veräußerer würde nachweisen müssen, daß dies in concreto nicht der Fall ist. Man könnte sich vorstellen, daß ein solcher Nachweis bei zwangswirtschaftsfreien Villen, wo der Auszug des an einen Selbstbesitzer verkaufenden Bewohner eine Selbstverständlichkeit ist, geführt werden könnte. Solche Verhältnisse liegen aber in dem vom HambStG. entschiedenen Falle nicht vor.

RM. Prof. Dr. Rheinstrom, München.

## Übersicht der Rechtspredung.

(Die rechtsstehenden Ziffern bedeuten die Seitenzahlen dieses Heftes.)

### A.

#### Bürgerrecht.

##### 1. Materielles Recht.

##### Bürgerliches Gesetzbuch.

§ 138 BGB.; §§ 4, 5 ABgD. Zur Frage der Rechtswirksamkeit von Geschäften, die zum Zweck der Steuerersparnis abgeschlossen werden. RG. . . . . 2362<sup>1</sup>

§ 516 BGB. Zum Begriff der gemischten Schenkung. DVG. Frankfurt a. M. . . . . 2373<sup>2</sup>

§ 733 Abs. 2 BGB.; §§ 63 Abs. 2, 65 AufwG. Vorschüsse, die ein Gesellschafter vereinbarungsgemäß für den anderen auf dessen Einlage macht, unterliegen zwar auch bei Bestehen einer laufenden Rechnung unter den Gesellschaftern der Aufwertung, können aber nur persönlich von dem bevorschussten Gesellschafter zurückgefordert werden und sind bei Beendigung der Gesellschaft nicht als Gesellschaftsschuld zu behandeln. Aufwertung der einzelnen Posten einer laufenden Rechnung. RG. . . . . 2363<sup>6</sup>

§ 839 BGB. Das Reich haftet dem Zollschuldner für die Richtig-  
keit der auf Anfrage erteilten Auskunft eines Zollbeamten über die  
Zollfreiheit einer richtig deklarierten Ware, wenn der Zollschuldner  
die Ware daraufhin als zollfrei angesehen und abgenommen hat.  
Mitwirkendes Verschulden des mit dem Zolltarif im allgemeinen  
selbst vertrauten Zollschuldners kommt nicht in Frage, wenn er die  
Zollpflichtigkeit der abgenommenen Ware nicht kannte. RG. . . 2363<sup>2</sup>

**Aufwertungsgesetz.**

§§ 63 Abs. 2, 65 AufwG.; § 733 Abs. 2 BGB. Vorschüsse, die  
ein Gesellschafter vereinbarungsgemäß für den anderen auf dessen  
Einlage macht, unterliegen zwar auch bei Bestehen einer laufenden  
Rechnung unter den Gesellschaftern der Aufwertung, können aber  
nur persönlich von dem beborstschuften Gesellschafter zurückgefordert  
werden und sind bei Beendigung der Gesellschaft nicht als Gesellschafts-  
schuld zu behandeln. Aufwertung der einzelnen Posten einer laufen-  
den Rechnung. RG. . . . . 2368<sup>5</sup>

**Handelsgesetzbuch.**

§ 214 HGB.; § 37 EinkStG. Bei GmbH. und AktG. bedeutet  
nicht jede Umwandlung von Reserven in Grundkapital Einkommen  
der Gesellschafter. RZP. . . . . 2393<sup>14</sup>

**Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb.**

§§ 1, 3 UmlWG. Aus dem Inhalt einer geschäftlichen Mitteilung  
kann sich ergeben, daß mit einer besonderen Aufmerksamkeit des Leser-  
kreises gerechnet werden darf. Der Zweck einer ein Angebot enthal-  
tenden Mitteilung, womöglich nicht die Annahme des Angebotes,  
sondern den Abschluß eines anderen Geschäftes zu erreichen, macht  
die Mitteilung noch nicht zum unlauteren Wettbewerb. RG. . . 2364<sup>4</sup>

**2. Verfahrensrecht.**

**Zivilprozessordnung.**

§ 771 ZPO; § 301 RAbgD. Die Sicherungsübereignung be-  
gründet ein die Veräußerung hinderndes Recht auch bei der Voll-  
streckung wegen Steuerforderungen. RG. . . . . 2371<sup>1</sup>

**Lohnbeschlagnahmegesetz.**

Art. 1 LohnbeschlagnG. von 1928. Bei der Berechnung des  
pfandfreien Lohnes sind die Steuern und soziale Abgaben nicht in  
Abzug zu bringen. AG. Essen . . . . . 2379<sup>1</sup>

**Gerichtskostengesetz.**

§ 6 GRG.; § 473 StPD. Das sachliche Kostenrecht der StPD.  
hat durch § 6 GRG. n. F. insofern eine Änderung erfahren, als jetzt  
Gebühren und Auslagen, die durch eine unrichtige Sachbehandlung  
entstanden sind, niedergeschlagen werden müssen. Hatte sich eine  
staatliche Behörde dem Verfahren als Nebenklägerin angeschlossen,  
so gilt die Niederschlagungsbestimmung des § 6 GRG. auch für die  
bei ihr erwachsenen Kosten. OLG. Dresden. . . . . 2378<sup>7</sup>

**B.**

**Strafrecht.**

**Strafgesetzbuch.**

§ 196 StGB.; §§ 24, 25, 30 Abs. 2 RAbgD. Der Finanzamtsvor-  
steher ist nicht der amtliche Vorgesetzte der Mitglieder eines Steuer-  
ausschusses. OLG. Breslau . . . . . 2374<sup>4</sup>

**Gerichtsverfassungsgesetz.**

§§ 25 Ziff. 2d, 28, 29 GRG.; §§ 270, 328, 355 StPD.; § 359  
RAbgD. Hatte der Staatsanwalt bei Vorlegung eines Strafbescheids,  
gegen den auf gerichtliche Entscheidung angetragen wurde, Verhand-  
lung vor dem Schöffengericht unter Zuziehung eines zweiten Amts-  
richters beantragt, so muß der allein verhandelnde Amtsrichter die  
Sache gemäß § 270 StPD. mindestens dann dem vom Staatsanwalt  
begehrten Gerichte zuleiten, wenn sich in der Hauptverhandlung seine  
Unzuständigkeit ergibt. Hat der Amtsrichter dies nicht getan, vielmehr  
ein Sachurteil erlassen, so muß das mit der Berufung besetzte Gericht  
gem. § 328 Abs. 3 StPD. die Sache an das zuständige Gericht ver-  
weisen. Erläßt statt dessen das Berufungsgericht ebenfalls eine Sach-  
entscheidung, so hat das Revisionsgericht von Amts wegen als eine  
Prozessvoraussetzung seine Zuständigkeit zu prüfen, wegen Unzuständig-  
keit der beiden Vorinstanzen das angefochtene Urteil aufzuheben und  
die Sache an das Schöffengericht mit der Maßgabe zu verweisen, daß  
zu der neuen Verhandlung ein zweiter Amtsrichter zuzuziehen sei.  
OLG. Dresden. . . . . 2375<sup>5</sup>

**Strafprozessordnung.**

§§ 270, 328, 355 StPD.; §§ 25 Ziff. 2b, 28, 29 GRG.; § 359  
RAbgD. Hatte der Staatsanwalt bei Vorlegung eines Strafbescheids,  
gegen den auf gerichtliche Entscheidung angetragen wurde, Verhand-  
lung vor dem Schöffengericht unter Zuziehung eines zweiten Amts-  
richters beantragt, so muß der allein verhandelnde Amtsrichter die  
Sache gemäß § 270 StPD. mindestens dann dem vom Staatsanwalt  
begehrten Gerichte zuleiten, wenn sich in der Hauptverhandlung  
seine Unzuständigkeit ergibt. Hat der Amtsrichter dies nicht getan,  
vielmehr ein Sachurteil erlassen, so muß das mit der Berufung besetzte  
Gericht gem. § 328 Abs. 3 StPD. die Sache an das zuständige Gericht  
verweisen. Erläßt statt dessen das Berufungsgericht ebenfalls eine  
Sachentscheidung, so hat das Revisionsgericht von Amts wegen als  
eine Prozessvoraussetzung seine Zuständigkeit zu prüfen, wegen Un-  
zuständigkeit der beiden Vorinstanzen das angefochtene Urteil auf-  
zuheben und die Sache an das Schöffengericht mit der Maßgabe zu  
verweisen, daß zu der neuen Verhandlung ein zweiter Amtsrichter  
zuzuziehen sei. OLG. Dresden. . . . . 2375<sup>5</sup>

§ 473 StPD.; § 6 GRG. Das sachliche Kostenrecht der StPD.  
hat durch § 6 GRG. n. F. insofern eine Änderung erfahren, als jetzt  
Gebühren und Auslagen, die durch eine unrichtige Sachbehandlung  
entstanden sind, niedergeschlagen werden müssen. Hatte sich eine  
staatliche Behörde dem Verfahren als Nebenklägerin angeschlossen,  
so gilt die Niederschlagungsbestimmung des § 6 GRG. auch für die  
bei ihr erwachsenen Kosten. OLG. Dresden. . . . . 2378<sup>7</sup>

**C.**

**Steuerrecht.**

**1. Reich.**

**Reichsabgabenordnung.**

Die RAbgD. gilt auch dann, wenn RErbschSt. von Erwerben,  
für die unter Anwendung der bisherigen Vorschriften ErbschSt. eines  
Landes zu erheben gewesen wäre, für Rechnung dieses Landes erhoben  
wird. Die ErbschSt. für 1926 realisierte Teile des Nachlasses eines  
1889 in Bremen gestorbenen Erblassers ist nach den Sätzen des damals  
geltenden Landessteuerrechts zu erheben. RZP. . . . . 2382<sup>2</sup>

§§ 4, 5 RAbgD.; § 138 BGB. Zur Frage der Rechtswirksamkeit  
von Geschäften, die zum Zweck der Steuerersparung abgeschlossen wer-  
den. RG. . . . . 2362<sup>1</sup>

§ 4, 5 RAbgD. §§ 7 Abs. 2 Nr. 1 u. 2, 11 Abs. 1, 12, 13, 37 Abs. 2  
Nr. 1 u. 3, 38 Abs. 2, 83 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 4, 85 Abs. 2, 87 EinkStG.;  
§ 36 KapVerfStG.; § 607 BGB.; Steuerpflichtigkeit des Mehr-  
betrags der Rückzahlung gegenüber dem Ausgabekurse bei Teilschul-  
verschreibungen. RZP. . . . . 2381<sup>1</sup>

§ 4 RAbgD. Hat eine Zuckerrübenzuckerfabrik entgegen der jetzt bestehenden  
Übung, wonach die Zuckerrüben in den Verbrauchszucker für Rech-  
nung und im Namen ihrer Auftraggeber (der mit ihr zusammenge-  
schlossenen Hohzuckerwerke) an die Kunden abgegeben, den Verbrauchszucker  
tatsächlich im eigenen Namen den Kunden geliefert, so ist sie un-  
steuerpflichtig mit dem vollen Entgelt, nicht bloß mit der für die Ver-  
arbeitung erhaltenen Vergütung. RZP. . . . . 2383<sup>3</sup>

Zu § 19 RAbgD. Sächs. OLG. . . . . 2412<sup>8</sup>

§§ 24, 25, 30 Abs. 2 RAbgD. Der Finanzamtsvorsteher ist nicht  
der amtliche Vorgesetzte der Mitglieder eines Steuerausschusses.  
OLG. Breslau . . . . . 2374<sup>4</sup>

§§ 76, 212 Abs. 1 RAbgD. Nimmt ein FinA. einen von ihm  
erlassenen Steuerbescheid zurück, weil es zum Erlaß unzuständig war,  
so steht § 76 dem Erlaß eines neuen Steuerbescheids durch das zu-  
ständige FinA. nicht entgegen, vielmehr ist ein solcher bis zum Ablauf  
der Verjährungsfrist nach § 212 Abs. 1 zulässig. RZP. . . . . 2383<sup>4</sup>

§§ 78, 105 Abs. 2, 108 Abs. 1, 129, 132, 134, 223 RAbgD.; § 12  
Abs. 1 TabStG.; § 3 StundD.

a) Ordnet die Verwaltungsbehörde auf Grund des § 12 Abs. 1  
Satz 2 TabStG. a. F. Barzahlung bei Entnahme von Steuerzeichen  
an, ändert sie dann aber die Anordnung der Barzahlung in eine An-  
ordnung auf Sicherheitsleistung um und verlangt sie später wiederum  
Barzahlung, so ist die zweite Barzahlungsanordnung nur unter den  
Voraussetzungen des § 78 RAbgD. zulässig. Ob die Voraussetzungen  
dieses Paragraphen vorliegen, hat der RZP. im Erstattungsverfahren  
nach §§ 129, 223 RAbgD. nachzuprüfen.

b) Der Gegenwert für entnommene Steuerzeichen gilt auch dann  
als „beigetrieben“, wenn von einem Hersteller auf Grund des § 12  
Abs. 1 Satz 2 TabStG. Barzahlung verlangt wird und dieser die Bar-  
zahlung leistet, um seinen Betrieb nicht stilllegen zu müssen.

c) Maßnahmen aus § 12 Abs. 1 Satz 2 TabStG. a. F. sind nur  
dann zu treffen, wenn die Verhältnisse des einzelnen Betriebs sie rech-  
tfertigen. RZP. . . . . 2401<sup>23</sup>

§ 80 Abs. 2 RAbgD. Bei Schenkungen im Namen einer offenen  
Handelsgesellschaft gelten als Schenker nicht die Gesellschaft, sondern  
die Gesellschafter. RZP. . . . . 2384<sup>5</sup>

§ 96 RAbgD. Wenn ein zum Betrieb eines Lichtspieltheaters  
und einer Schantwirtschaft eingerichtetes Grundstück mit Zuneim-

richtung und Zubehör versteigert wird, kann nach den Umständen des Falles eine Veräußerung des darin betriebenen Unternehmens im ganzen in Frage kommen. *RfZf.* . . . . . 2385<sup>9</sup>

§§ 128, 132 *ABgD.*; §§ 95 ff., 102 *EinfStG.* Die entsprechend der Vorauszahlungsspflicht geleisteten Zahlungen verlieren den Charakter als Vorauszahlungen nicht, auch wenn die endgültig geschuldete Einkommensteuer zunächst in Höhe der Vorauszahlungen festgesetzt, nachträglich aber herabgesetzt worden ist. Eine Verzinsung des nach der Änderung des Steuerbescheids zu erstattenden Betrags hat daher erst von der unabänderlich gewordenen anderweitigen Festsetzung der Steuerschuld ab zu erfolgen. *RfZf.* . . . . . 2396<sup>17</sup>

§ 147 *ABgD.*; § 3 *Abf.* 1 Nr. 2 *ErbschStG.* 1925. Die Bereicherung, die auf Grund eines vom Schenkgeber mit einer Lebensversicherungsgesellschaft auf das Ableben eines Dritten abgeschlossenen Vertrags von dem Bedachten erlangt wird, besteht in der vereinnahmten Versicherungssumme, nicht in dem Werte der Leistungen des Schenkgebers gegenüber der Versicherungsgesellschaft (Prämienzahlungen). *RfZf.* . . . . . 2386<sup>7</sup>

§§ 188, 206, 241, 247 *Abf.* 1 *ABgD.*; § 36j *Durchf.-Best.* z. *ABewG.*

1. Der Steuerpflichtige hat auf Mitteilung des Namens eines Sachverständigen, der ein Gutachten erstattet hat, in der Regel keinen Anspruch. Dieser Grundsatz gilt jedoch im allgemeinen nicht für die von einer Behörde erstatteten Gutachten. Dem Steuerpflichtigen ist regelmäßig mitzuteilen, welche Behörde das Gutachten erstattet hat.

2. Der § 36 *Durchf.Best.* z. *ABewG.* gilt nicht in den Fällen, in denen das Grundstück bei der Vermögenssteueranlagung 1924 nicht berücksichtigt worden ist oder eine Vermögenssteueranlagung 1924 überhaupt nicht stattgefunden hat. *RfZf.* . . . . . 2386<sup>6</sup>

§ 227 *ABgD.*; § 3 *SteuerNachG.* Der „Vermögensverfall“ i. S. des *SteuerNachG.* führt den Eigentumsübergang auf das Reich nicht selbst herbei, sondern läßt nur den Anspruch auf Einziehung der verschwiegenen Gegenstände entstehen. Für den Anspruch auf Herausgabe des nach Wegfall der Beschlagnahme verbliebenen Überschusses ist der Rechtsweg zulässig. *RG.* . . . . . 2363<sup>3</sup>

§ 267 *Nr. 1 ABgD.*; § 18 *Abf.* 1 Nr. 14, *Abf.* 2 *ErbschStG.* 1925. Die Feststellung, daß im einzelnen Falle eine freigebige Zuwendung unter Lebenden zum Zwecke des Unterhalts den Vermögensverhältnissen unter der Lebensstellung des Bedachten entspricht, liegt auf tatsächlichem Gebiet und ist deshalb grundsätzlich — vgl. aber § 6 *ABgD.* — der Nachprüfung durch den *RfZf.* entzogen. *RfZf.* . . . . . 2398<sup>19</sup>

§ 301 *ABgD.* Die Sicherungsübereignung begründet ein die Veräußerung hinderndes Recht auch bei der Vollstreckung wegen Steuerforderungen. *RG.* . . . . . 2371<sup>1</sup>

§ 377 *ABgD.*; Art. VIII § 56 *Biff.* 10 der III. *Steuer-NotVd.* b. 14. Febr. 1924; § 39 *Durchf.Best.* über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 20. Dez. 1923 bzw. § 42 *Durchf.Best.* über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 5. Sept. 1925. Ein Lohnsteuerbegehren, das nach Inkrafttreten der Neufassung des § 377 *ABgD.* (21. Febr. 1924) begangen ist und nicht den Tatbestand des § 359 oder § 367 *ABgD.* erfüllt, ist auch ohne Nachweis eines Verschuldens strafbar. *OLG.* Dresden . . . . . 2377<sup>6</sup>

**Reichsbewertungsgesetz.**

§ 70 *ABewG.* Gehört zum Betriebsvermögen ein Grundstücksanteil, dann muß der Gewerbeanspruch den vom Grundwertauschuß festgestellten, auf das Betriebsvermögen entfallenden Teilbetrag des Grundstücks-Einheitswerts bei der Ermittlung des Einheitswerts des Betriebsvermögens zugrunde legen. Die Frage, ob und in welcher Höhe ein Teilbetrag des Grundstücks-Einheitswerts einem Betriebsvermögen hinzuzurechnen ist, kann nur in dem Verfahren über die Feststellung des Grundstücks-Einheitswerts ausgetragen werden. *RfZf.* . . . . . 2400<sup>22</sup>

**Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz.**

§ 36 *Durchf.Best.* z. *ABewG.* gilt nicht in den Fällen, in denen das Grundstück bei der Vermögenssteueranlagung 1924 nicht berücksichtigt worden ist oder eine Vermögenssteueranlagung 1924 überhaupt nicht stattgefunden hat. *RfZf.* . . . . . 2386<sup>9</sup>

**Einkommensteuergesetz.**

§§ 2—48, 50—60, 104—113, 52 *EinfStG.* Unter „Jahreseinkommen“ ist das Einkommen i. S. des *EinfStG.* zu verstehen. Dieser Begriff wird als Gegenstand der Besteuerung bestimmt durch die §§ 2—48, 104—113 *EinfStG.* und wird durch die Tarifvorschriften der §§ 50—60 *EinfStG.* nicht berührt. Bei der Prüfung, ob das Jahreseinkommen die im § 8 *Abf.* 2 *VermStG.* für eine Nichterhebung der Vermögenssteuer festgesetzten Einkommensgrenzen nicht übersteigt, darf somit der steuerfreie Einkommenanteil des § 52 *Abf.* 1 Nr. 1 *EinfStG.* nicht abgezogen werden. *RfZf.* . . . . . 2395<sup>16</sup>

§§ 6 *Abf.* 1 Nr. 7, 40 *Nr. 2 EinfStG.* Wird zugunsten einer Person eine Rechtslage begründet, wonach sie in jedem Jahr ihres Lebens

bestimmte Bezüge zu erhalten hat, so ist eine Leibrente i. S. des Einkommensteuerrechts gegeben. *RfZf.* . . . . . 2387<sup>9</sup>

§§ 7 *Abf.* 2 *Nr. 1 u. 2, 11 Abf.* 1, 12, 13, 37 *Abf.* 2 *Nr. 1 u. 3, 38 Abf.* 2, 83 *Abf.* 1 *Nr. 3, Abf.* 4, 85 *Abf.* 2, 87 *EinfStG.*; § 36 *KapVerStG.*; § 607 *BWB.*; § 5 *ABgD.* Steuerpflichtigkeit des Mehrbetrags der Rückzahlung gegenüber dem Ausgabebetrags bei Zeilschuldverschreibungen. *RfZf.* . . . . . 2381<sup>14</sup>

§ 13 *EinfStG.* Behandlung von Forderungen, bezüglich deren am Bilanzstichtag ein Rechtsstreit schwebt. *RfZf.* . . . . . 2391<sup>12</sup>

§ 13 *EinfStG.* Schließt eine offene Handelsgesellschaft eine sogenannte Teilhaberversicherung ab, so bilden die gezahlten Prämien regelmäßig eine Betriebsausgabe und ist andererseits der Rückkaufswert der Versicherung als Aktium in die Bilanz einzustellen. *RfZf.* . . . . . 2389<sup>11</sup>

§§ 16, 104, 105, 107—109 *EinfStG.* Zur Frage, inwieweit der Personenkraftwagen eines Landwirts zum Betriebsvermögen gehört und daher Absetzungen für Abnutzung des Wagens Betriebsausgaben sind. *RfZf.* . . . . . 2392<sup>13</sup>

§ 37 *EinfStG.*; § 214 *HGB.* Bei GmbH. und AktG. bedeutet nicht jede Umwandlung von Reserven in Grundkapital Einkommen der Gesellschafter. *RfZf.* . . . . . 2393<sup>14</sup>

§ 40 *Nr. 2 EinfStG.* Zum Begriff der Leibrente. Leibrentenbezüge unterliegen in voller Höhe der Einkommensteuer. *RfZf.* 2394<sup>15</sup>

§§ 59, 6, 7 *Abf.* 3, 12 *Abf.* 1 *EinfStG.* Die Vorschrift über die getrennte Berechnung der Steuer für Einkünfte aus außerordentlicher Waldnutzung nach § 59 *Abf.* 1 u. 2 *EinfStG.* steht einer vorherigen Absetzung von Verlusten oder Unterschüssen aus einer anderen Einkommensart von diesen Einkünften nicht entgegen. *RfZf.* . . . . . 2388<sup>10</sup>

§§ 95 ff., 102 *EinfStG.*; §§ 128, 132 *ABgD.* Die entsprechend der Vorauszahlungsspflicht geleisteten Zahlungen verlieren den Charakter als Vorauszahlungen nicht, auch wenn die endgültig geschuldete Einkommensteuer zunächst in Höhe der Vorauszahlungen festgesetzt, nachträglich aber herabgesetzt worden ist. Eine Verzinsung des nach der Änderung des Steuerbescheids zu erstattenden Betrags hat daher erst von der unabänderlich gewordenen anderweitigen Festsetzung der Steuerschuld ab zu erfolgen. *RfZf.* . . . . . 2396<sup>17</sup>

§§ 107 ff. *EinfStG.* Die Vorschrift des § 108 *Abf.* 2 *EinfStG.*, wonach Gegenstände des Betriebsvermögens mit keinem höheren Werte angelegt werden dürfen als bei der Vermögenssteuer 1925, gilt auch für buchführende Landwirte. Mangels anderer Unterlagen muß der Anteil am Einheitswerte des landwirtschaftlichen Betriebs, der auf einen Gegenstand des Betriebsvermögens entfällt, geschätzt werden. *RfZf.* . . . . . 2392<sup>13</sup>

**Körperschaftsteuergesetz.**

§ 1 *Abf.* 2 *KörperschStG.* 1. Ein Warenlager, das von einem ausländischen Gewerbetreibenden bei einer inländischen Zollniederlage unterhalten wird, kann auch dann eine Betriebsstätte sein, wenn die Einlagerung auf den Namen eines inländischen Spediteurs vorgenommen ist. 2. Zum Begriffe einer Betriebsstätte ist nicht erforderlich, daß sie sich in eigenen oder gemieteten Räumen des Unternehmers befindet. 3. Die Annahme einer Betriebsstätte ist nicht davon abhängig, daß dort Rechtsgeschäfte abgeschlossen oder Bücher geführt werden. Vielmehr genügt jede Tätigkeit, die sich als Ausübung des Gewerbebetriebs des Unternehmers darstellt, auch wenn es sich nur um nebensächliche, rein technische oder handwerksmäßige Arbeiten handelt. *RfZf.* . . . . . 2397<sup>18</sup>

**Vermögenssteuergesetz.**

§ 7 *VermStG.* Als nicht vorbelastetes Vermögen, das mit höheren Sätzen als 5 vom Tausend zur Vermögenssteuer herangezogen werden kann, gilt das Reinvermögen vermindert um die Einheitswerte derjenigen Vermögensteile, die der Ertragsbesteuerung durch Länder und Gemeinden unterliegen. *RfZf.* . . . . . 2404<sup>20</sup>

§ 8 *VermStG.*; §§ 52, 2—48, 50—60, 104—113 *EinfStG.* Unter „Jahreseinkommen“ ist das Einkommen i. S. des *EinfStG.* zu verstehen. Dieser Begriff wird als Gegenstand der Besteuerung bestimmt durch die §§ 2—48, 104—113 *EinfStG.* und wird durch die Tarifvorschriften der §§ 50—60 *EinfStG.* nicht berührt. Bei der Prüfung, ob das Jahreseinkommen die im § 8 *Abf.* 2 *VermStG.* für eine Nichterhebung der Vermögenssteuer festgesetzten Einkommensgrenzen nicht übersteigt, darf somit der steuerfreie Einkommenanteil des § 52 *Abf.* 1 Nr. 1 *EinfStG.* nicht abgezogen werden. *RfZf.* . . . . . 2395<sup>16</sup>

**Umsatzsteuergesetz.**

§§ 1 *Nr. 1, 2 Nr. 9, 3 Nr. 3 UmsStG.* 1922 und § 27 *Ausf.Best.* hierzu. Die Lieferungen von zur Abgabe an Krankenkassenmitglieder bestimmten, zur Krankenpflege dienenden Arznei- und Heilmitteln, die ein Verband von Krankenkassen an Apotheker ausführt, sind keine umsatzsteuerfreien Leistungen i. S. § 2 *Nr. 9 UmsStG.* 1922. Die Umsatzsteuerpflicht solcher Lieferungen ist auch nicht dadurch ausgeschlossen, daß die beziehenden Apotheker sich verpflichtet haben,

die Arznei- und Heilmittel nur an Rassenmitglieder abzugeben. RZf. 2403<sup>25</sup>

§ 8 UmsStG. Ob Kommissionär- oder Vermittlertätigkeit vorliegt, bestimmt sich nur nach den Beziehungen zu den Abnehmern der Ware. RG. 2370<sup>6</sup>

§ 8 Abs. 6 UmsStG. 1922. Nur die im Einzelfalle wirklich entstanden und in Rechnung gestellten Beförderungskosten sind abzugsfähig, nicht Durchschnittssätze für eine Reihe von Beförderungen. RZf. 2402<sup>24</sup>

**Kapitalverkehrsteuergesetz.**

§ 35 KapVerkStG. Die Überweisung von Gegenständen der in § 35 bezeichneten Art im Wege der Erbauseinandersetzung begründet keine Börseumschlagsteuerpflicht. RZf. 2405<sup>22</sup>

**Erbfchaftsteuergesetz.**

Die AbgD. gilt auch dann, wenn ErbSchSt. von Erwerben, für die unter Anwendung der bisherigen Vorschriften ErbSchSt. eines Landes zu erheben gewesen wäre, für Rechnung dieses Landes erhoben wird. Die ErbSchSt. für 1926 realisierte Teile des Nachlasses eines 1889 in Bremen gestorbenen Erblassers ist nach den Sätzen des damals geltenden Landessteuerrechts zu erheben. RZf. 2382<sup>2</sup>

§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 2 ErbSchStG. von 1922. Die Schenkungsteuerpflicht wird dadurch nicht ausgeschlossen, daß die Schenkung in Erfüllung einer vor Inkrafttreten des Gesetzes übernommenen schuldrechtlichen Verpflichtung erfolgt. RZf. 2399<sup>20</sup>

§ 18 Abs. 4 ErbSchStG. 1923. Auch der nicht steuerpflichtige Erbe gehört zu den Erben, den die im § 18 Abs. 4 ErbSchStG. 1923 (jetzt § 15 Abs. 3 ErbSchStG.) festgesetzte Haftung trifft. RZf. 2399<sup>21</sup>

**Bereinszollgesetz.**

§ 13 BZollG. Haftung für den Einfuhrzoll. DZG. Köln 2374<sup>3</sup>  
§ 164 Abs. 1 BZollG. Die Bestimmung des § 164 Abs. 1 BZollG. ist auch auf die Fälle des § 161 Abs. 1 BZollG. zu beziehen. RG. 2370<sup>7</sup>

**Grunderwerbsteuergesetz.**

§ 5 Abs. 4 Nr. 4 GrErwStG. An der Entscheidung RZf. 8, 247, daß neben der Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot auch die Abgabe des Meistgebots im Zwangsversteigerungsverfahren als Veräußerungsgeschäft i. S. § 5 Abs. 4 Nr. 4 GrErwStG. anzusehen ist, wird festgehalten. RZf. 2405<sup>28</sup>

**Tabaksteuergesetz.**

§ 12 Abs. 1 TabStG.; §§ 78, 105 Abs. 2, 108 Abs. 1, 129, 132, 134, 223 AbgD.; § 3 StundD. a) Ordnet die Verwaltungsbehörde auf Grund des § 12 Abs. 1 Satz 2 TabStG. a. F. Barzahlung bei Entnahme von Steuerzeichen an, ändert sie dann aber die Anordnung der Barzahlung in eine Anordnung auf Sicherheitsleistung um und verlangt sie später wiederum Barzahlung, so ist die zweite Barzahlungsanordnung nur unter den Voraussetzungen des § 78 AbgD. zulässig. Ob die Voraussetzungen dieses Paragraphen vorlagen, hat der RZf. im Erstattungsverfahren nach §§ 129, 223 AbgD. nachzuprüfen. b) Der Gegenwert für entnommene Steuerzeichen gilt auch dann als „beigetrieben“, wenn von einem Hersteller auf Grund des § 12 Abs. 1 Satz 2 TabStG. Barzahlung verlangt wird und dieser die Barzahlung leistet, um seinen Betrieb nicht stilllegen zu müssen. c) Maßnahmen aus § 12 Abs. 1 Satz 2 TabStG. a. F. sind nur dann zu treffen, wenn die Verhältnisse des einzelnen Betriebs sie rechtfertigen. RZf. 2401<sup>23</sup>

**Kennwett- und Lotteriesteuergezet.**

§ 17 KennwettLottG. Dem Begriff einer Lotterie oder Auspielung steht das Versprechen des Unternehmers an die Spieler nicht entgegen, den Einsatz der Nichtgewinner, soweit die Ansprüche der Spieler bis zu einem bestimmten Termin angemeldet würden, im Wege gruppenweiser Auslosung nach und nach zurückzahlen. Wenn ein solches Versprechen als in absehbarer Zeit ausführbar und deshalb als ein ernstlich gemeinter Bestandteil des Spielplans angesehen werden kann, so ist der als Einsatz anzusehende Betrag durch Schätzung nach § 210 Abs. 1 AbgD. zu bestimmen; wenn nicht, ist der volle Erlös der Einsätze dem Steueransatz zugrunde zu legen. RZf. 2383<sup>4</sup>

**Steuernachfichtgesetz.**

§ 3 SteuernachfG.; § 227 AbgD. Der „Vermögensverfall“ i. S. des SteuernachfG. führt den Eigentumsübergang auf das Reich nicht selbst herbei, sondern läßt nur den Anspruch auf Einziehung der verschwiegenen Gegenstände entstehen. Für den Anspruch auf Herausgabe des nach Wegfall der Beschlagnahme verbliebenen Uberschusses ist der Rechtsweg zulässig. RG. 2363<sup>3</sup>

**Reichszuwachssteuergesetz.**

§§ 1 ff. RZuwStG. v. 14. Febr. 1911; § 18 FinAusglG. v. 27. April 1926. Bei der Berechnung der Wertzuwachssteuer von Grundstücken, welche in der Inflationszeit erworben und nach Stabilisierung der Mark weiterveräußert wurden, sind aufgewertete Hypotheken sowohl bei der Feststellung des Erwerbspreises, wie bei der Feststellung des Veräußerungspreises mit ihrem Aufwertungsbeitrag zu berücksichtigen. Hess. VGH. 2412<sup>2</sup>

**2. Länder.**

**Preuß. Gewerbesteuerverordnung.**

GewStV. v. 23. Nov. 1923. Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht einer Kreissparkasse. PrDVG. 2409<sup>4</sup>

GewStV. v. 23. Nov. 1923. Die den Kreditvereinen zustehenden Spareinlagen sind in der Regel nicht zum Betriebskapital zu rechnen. PrDVG. 2408<sup>2</sup>

GewStV. v. 23. Nov. 1923. Wann stellt eine Zuweisung an an einen sog. Dispositionsfonds eine abzugsfähige Betriebsausgabe dar? PrDVG. 2410<sup>6</sup>

GewStV. v. 23. Nov. 1923. Laufende Warenschulden sind dem Gewerbekapitale nicht hinzuzurechnen. PrDVG. 2411<sup>9</sup>

**Hauszinssteuer.**

Wann ist ein im Miteigentum mehrerer stehendes Grundstück als „ein ausschließlich von dem Eigentümer bewohntes Wohngrundstück“ i. S. § 3 Abs. 3 PrSteuerMotV. v. 1. April 1924 anzusehen? Die Meinmuzzung i. S. dieser Vorschrift wird durch Aufnahme eines Zwangsmieters nicht aufgehoben. PrDVG. 2411<sup>7</sup>

**Hamb. Wertzuwachssteuer.**

Hamburgische Wertzuwachssteuer. Berechnung des Verkaufspreises. HambVG. 2413<sup>10</sup>

**D.**

**Sonstiges öffentliches Recht.**

**Gewerbeordnung.**

§ 68 GewD.; PrKommAbgG. Zur Frage der rechtlichen Natur der auf Grund § 68 GewD. geforderten Messebeiträge. PrDVG. 2408<sup>3</sup>

**Kraftfahrlineugesetz.**

KraftlinienG. v. 26. Aug. 1925 (RGBl. I, 319). Die Öffentlichkeit gehört zum Wesen der Kraftfahrline i. S. § 1. PrDVG. 2407<sup>1</sup>

**Arbeitszeitverordnung.**

§§ 6a, 15 ArbZVD. Art. III ArbZVD. v. 23. Nov. 1918. Die Bestimmungen der ArbZVD. über den Mehrarbeitszuschlag gelten auch für das Verkehrsgewerbe. Der Schlichter ist nicht befugt, eine Regelung zu treffen, wonach der Arbeitnehmer für gewisse Mehrarbeitsstunden keinen Zuschlag erhält. Ein diese Grenze überschreitender Spruch des Schlichters bindet das Gericht nicht. RArbG. 2380<sup>2</sup>

§§ 6a, 2, 4 ArbZVD. Bindende Regelung der Mehrarbeitszeitvergütung durch den Schlichter kommt für die Fälle der Arbeitsbereitschaft und der Vor- und Abschlußarbeiten (§§ 2, 4 ArbZVD.) nicht in Frage. RArbG. 2379<sup>1</sup>

**Soziale Versicherungsgesetze**

siehe S. 2406.