

Juristische Wochenschrift

Herausgegeben vom Deutschen Anwaltverein.

Schriftleiter:

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

Verlag: W. Moeser Buchhandlung, Inh.: Oscar Brandstetter, Leipzig C 1, Dresdner Straße 11/13.
Fernsprecher Sammel-Nr. 72 566 / Drahtanschrift: Imprimatur / Postfachkonto Leipzig Nr. 63 673.
Geschäftsstelle in Berlin SW 48 Hedemannstr. 14. Fernsprecher Bergmann 217 u. 218.

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 21 Pf., für den Stellenmarkt 15 Pf., 1/2 Seite M. 300.—, 1/4 Seite M. 155.—, 1/8 Seite M. 80.—. Der Anzeigeraum wird in der Höhe von Trennungstrich zu Trennungstrich gerechnet. Bei Zifferanzeigen kommen noch 60 Pf. Gebühren hinzu. Zahlungen ausnahmslos auf Postfachkonto W. Moeser Buchhandlung, Leipzig 63 673, erbeten.

Für den Deutschen Anwaltverein sind Zuschriften nach Berlin W 62, Maassenstr. 5, Zahlungen auf Postfachkonto Berlin 55 445 zu richten. Alle Sendungen für die Schriftleitung der JW. werden nach Berlin W 62, Maassenstr. 27 erbeten.

Rechtssicherheit und Richterspruch im Steuerrecht.

Von Prof. Dr. Herbert Dorn, Präsident des Reichsfinanzhofs, München.

In seinen „Ideen zu einem Versuch, die Grenzen der Wirksamkeit des Staates zu bestimmen“, sagt Wilhelm v. Humboldt:

„Ohne Sicherheit vermag der Mensch weder seine Kräfte auszubilden noch die Frucht derselben zu genießen; denn ohne Sicherheit ist keine Freiheit.“

Und mit Recht stellt Mirabeau (sur l'éducation publique) fest: daß

„la sûreté et la liberté personnelles sont les seules choses, qu'un être isolé ne puisse s'assurer par lui même.“

Sicherheit zu schaffen, ist Sache des Staates. Diesem Zwecke dient er mit seinem Recht, indem er die Beziehungen zwischen dem Staat und den Einzelnen sowie die Beziehungen zwischen den Einzelnen verbindlich regelt.

Sicherheit hat aber nicht nur in 10, II, 17 U.N., bei den Aufgaben der Polizei, ihren Platz zwischen Ruhe und Ordnung.

Je weiter sich diese schützenden Trabanten entfernen, desto mehr wird auch die Sicherheit Wunsch statt Wirklichkeit.

Wir leben in einer Zeit, die von Unruhe in Wirtschaft, Wissenschaft, Kunst und Weltanschauung, von Unruhe in allen weltpolitischen Geschehen, von Ungewißheit aller äußeren und inneren Lebensbedingungen erfüllt ist, in einer Zeit, deren letzte Frage dahin geht, ob überwindbare Krise oder Strukturwandel sich in dem extremen Gebaren widerspiegelt.

Von dieser Unsicherheit des Lebens bleibt das Recht nicht unberührt.

Rechtssicherheit ist daher ein Wort in vieler Munde.

Es ist eine immer dringendere Forderung geworden. Der Inhalt dieser Forderung aber ist wenig klar. Zunächst: wendet sie sich an den Gesetzgeber oder an den Richter

oder an beide? Was bedeutet sie gegenüber dem einen, was gegenüber dem anderen? Wie verhält sie sich zu dem Verlangen nach Gerechtigkeit, einem richtigen Recht? Schließen

sich die Forderungen bis zu einem gewissen Grade an, und muß daher der Versuch ihrer Verwirklichung durch den Staat

notwendig zu einem Ausgleich führen, welches ist dann der Sinn eines solchen Ausgleichs? All diese Fragen sind viel

erörtert. Nur von einem kleinen Ausschnitt aus ihnen kann hier die Rede sein. In dem Beispiel des Steuerrechts mag gezeigt werden, welche besonderen Züge das Recht dieser Zeit

trägt, was für die Sicherheit des Rechts daraus folgt und

was für die Rechtssicherheit hier die Rechtssprechung, der Richterspruch letzter Instanz bedeutet¹⁾.

Daß unter Rechtssicherheit vieles und recht Verschiedenes verstanden wird, ist hinreichend bekannt²⁾. Ganz gleich aber, ob man Sicherheit des Rechtes für die Gesamtheit, den Staat, oder für den einzelnen fordert, für die Ordnung als solche oder für den, der eingeordnet ist, soviel steht fest, daß Recht gegen Unrecht, Freiheit gegen Zwang, Pflicht des einen gegen Recht des anderen klar, d. h. sicher abgegrenzt sein soll. Diese Forderung kann keine Aussicht auf vollkommene Erfüllung haben. Stets wird es neben dem zweifelsfreien Recht, dem Raum der absoluten Rechtssicherheit, zweifelhaftes Recht geben, einen Raum relativer Rechtssicherheit.

I. Gesetzgeber und Richter.

Radbruch bezeichnet das positive Recht als „Gemeinschaftsregelung im Dienste der Gerechtigkeit“. Aber diese Gerechtigkeit ist nach ihm „doch nur ihr entfernterer Zweck“. Ihr näherer Zweck sei Rechtssicherheit, die Aufgabe, eine überindividuelle Ordnung irgendwelcher Art zu schaffen. Auch R. verkündet damit nicht die Gleichgültigkeit des Gesetzgebers gegenüber dem Gesetzesinhalt. Man wird aber heute jagen müssen, daß der Wunsch, feinsten Verschiedenheiten des Lebensstatbestandes durch entsprechend fein abgetönte Verschiedenbehandlung im Gesetz Rechnung zu tragen, erkennbar hervortritt, und daß dadurch bisweilen die Sicherheit des Rechts gemindert wird. Dies ist immer dort der Fall, wo der Grundsatz des Gesetzes zu weit oder zu streng ist und erst zahlreiche Durchbrechungen des Grundsatzes ihn erträglich machen. In letzter folgerichtiger Durchführung bedeutet dieses Verfahren die Aufhebung des Rechts als Norm, dessen Aufgabe es gerade ist, das Leben in Regeln zu fassen, die nicht durch die Ausnahmen erstickt werden. Ein Recht, das nicht

¹⁾ Die Rechtssprechung ist hier als Einheit gesehen und zwar vom Standpunkt der obersten Instanz. Die Besonderheiten der richterlichen Vorinstanzen sind außer Betracht gelassen. Nicht erörtert sind auch im folgenden die besonderen Aufgaben, die in dem Rechte unserer Zeit und insbes. im Steuerrecht der Rechtsanwaltschaft und der Rechtslehre für die Sicherung des Rechts zufallen; vgl. über die Zusammenarbeit von Anwaltschaft und Richterchaft auf diesem Gebiet Magnus, „Der deutsche Richter“ in DRZ. 1932, 165.

²⁾ Vgl. z. B. Kümlein, Die Rechtssicherheit, Tübingen 1924, und dort zit.

genügend Vorgänge gleichbehandelt, wird immer das Empfinden der Unsicherheit bei den Rechtsunterworfenen zurücklassen. Dem Recht fehlt der wesentliche Inhalt: die im großen unerschütterte Regel. Es ist, glaube ich, nicht nur im Steuerrecht bessere Gerechtigkeit und mehr Sicherheit, wenn das Gesetz etwas weniger Spielarten des Tatbestandes anerkennt, dafür aber Last und Pflicht eindeutig bestimmt.

Richtig an dem Gedanken nachdrucks bleibt stets, daß der Gesetzgeber, wenn der Kampf um den Rechtsinhalt beendet ist, ihm Beständigkeit zu verleihen, Rechtsruhe zu gewährleisten sucht. Dieses Bestreben hat bisweilen dazu geführt, daß der Gesetzgeber sich als den einzigen Garanten seines Rechts gefühlt und den Anspruch darauf durchzusetzen gesucht hat.

Justinian (const. De autore § 12, const. Tanta § 21) schloß die Herstellung von Kommentaren und sonstigen Erläuterungswerken zu seiner Gesetzgebung schlechthin aus. Er hielt das Corpus juris für klar und fürchtete von jeder Erläuterung, sei es durch die Rechtslehre, sei es durch die Rechtsprechung, Verdrehungen. Tam conditor quam interpres legum solus Imperator Augustus existimabit (1 12 C. de legibus I 14). Die Gesetzgebung des 18. Jahrhunderts ist erfüllt von ähnlicher Überhöhung des gesetzgeberischen Könnens, der Macht des Gesetzgebers. In Frankreich bestimmte das Ges. v. 24. Aug. 1790, Titel II, Art. 12, daß die Richter sich an die gesetzgebende Versammlung zu halten hätten, toutes les fois, qu'ils croiraient nécessaire d'interpréter une loi. Auch der Gesetzgeber des preuß. Allgemeinen Landesrechts behielt sich die Auslegung vor, „er gedachte die Entwicklung der Kontroversen zu verhindern und die Gestaltung des sicheren Rechts zu erzwingen“. War doch nach der königlichen Instruktion v. 14. April 1780 und nach dem Publikationspatent v. 20. März 1791 Ziel des Allgemeinen Landesrechts³⁾: „Herstellung des sicheren und zweifelstfreien Rechtszustandes, Beseitigung von Kontroversen, Gemeinverständlichkeit der Fassung, also daß auch der Laie die Gesetze verstehen und sich vorkommendenfalls nach ihnen richten könne, Simplifikation der Rechtsnorm und Ausschreibung veralteter Bestimmungen, ferner Billigkeit der Vorschriften und Verminderung der Prozesse.“ So glaubte das Allgemeine Landrecht den Richter als Bildner des Rechts entbehren zu können. Eine ständige Gesetzeskommission sollte tätig werden, wenn der Sinn einer Gesetzesstelle zweifelhaft erschien (§ 17 A.R. Einleitung; §§ 32 ff., I, 13 Allg.O.). Diese Schranke war — kaum aufgerichtet — schon durchbrochen. Denn die Ausfüllung von Lücken im Wege unzweifelhafter Analogie wurde von vornherein dem Richter belassen (§§ 49, 50 A.R. Einleitung). Von diesem Ausgangspunkt im Gesetz selbst führte bald eine breite Gasse richterlicher Rechtsgestaltung auch in das Gebiet des Allgemeinen Landesrechts. Dernburg a. a. O. stellt dies mit Worten fest, die vielleicht auch für uns mancherlei Bemerkenswertes haben. Nach ihm zeigte sich, „daß der Rechtszustand eines großen Volkes nicht geregelt werden kann durch eine beständig tätige, ins einzelne greifende, unruhige Einwirkung des Gesetzgebers, sondern nur durch stetige Gesetze, welchen Raum gelassen wird, ihren vollen Inhalt zur Geltung zu bringen, indem sie sich dauernd praktisch an den Rechtsverhältnissen betätigen und — wenn auch unter beständigem Widerstreit der Meinungen — von innen heraus ihren Tatbestand entwickeln“. „Schon nach kurzer Zeit wurde die Gesetzeskommission aufgehoben und dem Richter die Macht der Interpretation zweifelhafter Gesetze zurückgegeben. Die gleichzeitig gegebene Auflage, die vermeintliche Dunkelheit des Gesetzes dem Justizminister regelmäßig behufs künftiger Legislation anzuzeigen, scheiterte an der praktischen Untunlichkeit der Vorschrift.“ Der Code civil, der im Grunde eine neue Wirtschaftsepoch eingleitete, und der seine Kraft über mehr als ein Jahrhundert hindurch bewährt hat, ist von dieser Rechtsnot freigeblieben, weil man den Streit bei seiner Entstehung vorab durchkämpfte. Der Gesetzgeber hat sich hier dank des führenden Kopfes unter den Gesetzesverfassern, Portalis, den Rückzug erspart. Das Recht des Prätors im alten Rom, das Recht des Code civil, das Recht des schweizerischen Zivilgesetzbuches, weisen aus-

drücklich auf einen Raum rechtlicher Ungewißheit hin, den der Gesetzgeber dem Richter überläßt. Darüber hinaus geht eine hochstehende Rechtskultur, die des anglo-amerikanischen Rechts, nur zögernd an eine gesetzmäßige Festlegung des Rechts, die den formalen Anspruch auf Geschlossenheit oder gar Ausschließlichkeit machen könnte. Rechtsentwicklung und Sicherheit des Rechts sind damit in weitem Umfang dem Richterpruch anvertraut. Auch in Deutschland hat es eine Zeit gegeben, in der zweifelhaft war, welche Form der Rechtsbildung man vorziehen sollte. Der Kampf zwischen Thibaut und Savigny legt dafür beredtes Zeugnis ab. In den Schriften „über die Notwendigkeit eines allgemeinen bürgerlichen Rechts für Deutschland“ und „vom Beruf unserer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft“ (beide Heidelberg 1814) sind alle Gründe und Gegengründe zusammengetragen, die für die verschiedenen Systeme der Rechtsbildung bei entscheidender Einschaltung der dem Richter vorarbeitenden Wissenschaft sprechen. Damals ging es bezeichnenderweise um den Beruf der Zeit zur Gesetzgebung. Reife oder Unreife der Zeit für den Kodifikationsgedanken standen im Vordergrund der Erörterung.

Soweit der Gesetzgeber sich berufen fühlt, das Leben in geschriebenes Recht einzufangen, bedeutet der Ruf nach Rechtssicherheit die Forderung an ihn, den Raum des zweifelhaften Rechtes so eng wie möglich zu halten.

Auf zwei Wegen haben die Gesetzgeber sich bemüht, diese Forderung zu erfüllen. Der eine ist der des Allgemeinen Landrechts, der andere der des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Das Allgemeine Landrecht war bestrebt, alle Einzelheiten des Lebens zu regeln, und zwar in Formeln, die die Tatbestände des Alltags bis ins letzte zeichneten. Prägnanter Ausdruck solchen gesetzgeberischen Willens ist eine oft angeführte Bestimmung in Buch I Titel 8. Die Bestimmungen der §§ 149 ff. behandeln das Recht an Zäunen, Planken und Scheidenwänden. § 158 stellt ausdrücklich klar: „Was von Planken verordnet ist, gilt in der Regel auch von Stafeten.“ Das Gesetz enthielt 19194 Paragraphen. Das Bürgerliche Gesetzbuch dagegen wollte die Fälle der Lebensstatbestände in knappe begriffliche Formeln einfassen. Mit seiner über Jahrzehnte erstreckten Vorbereitungsarbeit erstrebte es gewiß auch in seinen 2385 Paragraphen Vollständigkeit, aber doch nur Vollständigkeit des Systems und der Begriffe. Dem Leitwort, das Leibniz i. J. 1688 einem neuen Corpus juris auf den Weg geben wollte, es solle „vollständig, kurz, systematisch“ sein, will dieser Art der Gesetzgebung genügen. Sie trifft sich darin mit den anderen kontinentalen Gesetzgebungen. Gleichviel, ob diese Gesetze es ausdrücklich hervorheben oder darüber schweigen, sämtlich sind sie sich klar, daß eine aus dem Gesetz selbst in jedem Falle abzulesbare Sicherheit des Rechts nicht verwirklicht werden kann. Für Rechtssicherheit im letzten ist hier wie dort der Richter der Garant.

II. Gesetz und Richterspruch.

Der Aufgabenkreis, der dem Richter im einzelnen zugewiesen ist, der Anteil, den er an der Sicherung des Rechts nehmen muß, hängt in weitem, bisher nicht stets betontem Umfange davon ab, welcher Art das Gesetzesrecht ist, das ihm vorliegt. Ist das Recht neu geschaffen, so bedarf es der Entwicklung seines Inhalts durch die richterliche Tätigkeit. Ist das Gesetz überaltert, so wird es die Aufgabe des Richters sein, das Gesetz im Rahmen seiner erkennbaren Zwecksetzung mit der Entwicklung in Einklang zu bringen und zu halten. Wenn man von Jugend und Alter eines Rechtes spricht, so wird unterstellt, daß es im Augenblick seiner Entstehung dem Leben, das es regeln sollte, angepaßt war. Je mehr das Recht einer Zeit für die Zeit und in voller Erkenntnis der sie beherrschenden Entwicklungen geschaffen, je stärker es durch Kritik geläutert, an Sachkunde abgeschliffen ist, desto weniger ist der Richter genötigt, über das Handwerksmäßige seines Berufs, die Unterordnung des Tatbestandes unter den Wortlaut, hinauszugehen. Je weniger Erfahrungsstoff das geschriebene Recht umspannt, je weiter die Norm zeitlich von dem Erfahrungsstoff abgerückt ist, aus dem es gebildet wurde, desto stärker sind die Anforderungen an die rich-

³⁾ Vgl. Dernburg, Lehrbuch des preuß. Privatrechts Bd. 1, 4. Aufl., § 1884 S. 16 ff.

terliche Kunst, das Recht in der Auslegung klärend zu formen. Besondere Aufgaben erwachsen dem Richter, wenn ihm unfertiges, zu früh geborenes Recht durchzuführen aufgelegt wird; wenn der Gesetzgeber in nicht voll von ihm übersehenes Wirtschaftsgeschehen mit seinen Vorschriften eingegriffen und nur zufällige Teile eines Ganzen erfaßt hat. Dem unfertigen Recht steht das Notrecht nahe. Notrecht ist meist in dem Bewußtsein des Gesetzgebers geschaffen, zupacken zu müssen, um Hilfe zu bringen oder schwere Nachteile abzuwenden, ohne daß der ganze Umkreis des zu erfassenden Geschehens erkannt und damit berücksichtigt werden könnte. Ständige Änderungen und Ergänzungen legen außer davon Zeugnis ab, nicht voll ausgereifte Formulierungen häufen Zweifel an. Notrecht schafft Rechtsnot, gleichviel wie unbestreitbar seine Notwendigkeit und wie hoch auch sein staatspolitischer Verdienst ist.

Ein Blick auf die Entwicklung des Reichssteuerrechts wird uns gestatten, ihm den Platz unter den geschilderten Arten des Rechts anzuweisen.

Die Rückgratsteuern der Länder, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Vermögensteuer wurden 1919 auf das Reich überführt. Die Tarife wurden über alles Vorkriegsmaß hinaus um ein Vielfaches erhöht, die Umsatzsteuer wurde neu geschaffen. Das durch Verwaltungspraxis und Rechtsprechung für das einzelne Land unter völlig anderen, glücklicheren Verhältnissen entwickelte Recht machte einem jungen, kühn angelegten, aber noch unerprobten Recht Platz, das Schwierigkeiten meistern sollte, wie sie die Steuerwirtschaft seines Landes je zuvor gesehen hatte. Neues Recht mußte auf eine in ihrer Struktur entscheidend veränderte, veramtete Wirtschaft gelegt werden. Deutschland war durch den Krieg und durch die sinnlosen Bestimmungen des Vertrags von Versailles seines Außenhandelsapparats beraubt, aus seinen Handelsvertragsbeziehungen gelöst; seine Handelsschiffe waren dem ehemaligen Feind verfallen. Die Binnenwirtschaft war durch die Hungerblockade der Gegner von Rohstoffen und Fertigwaren entblößt. Mit letztem Währungsaufwand mußte notwendiger Lebensunterhalt für ein Volk von mehr als 61 Millionen beschafft werden, dem gleichzeitig durch die Abtrennung wertvollster Gebiete der Lebensraum verengt war. Auf eben diese Wirtschaft legte der Vertrag von Versailles schwerste, im Ganzen unübersehbare Steuerlast. Diese wenigen Tatsachen zeigen das Ungeheure des Problems, vor dem der Steuergesetzgeber stand. Der Zusammenbruch der Währung folgte. Für das Steuerrecht aber bedeutet diese Zeit, in der die deutsche Währung unterging, ein Auf und Ab von immer sich erneuernden Gesetzesbestimmungen, einen ständigen Kampf von Staat und Wirtschaft um die Befriedigung der Kollektivbedürfnisse des Gesamtvolkes, der Einzelbedürfnisse des Volksgenossen. Das Steuergesetz mußte Ausgleich versuchen, der neuer Ausgleiche in kürzesten Zeitabständen immer wieder neuer Sachlage angepaßt werden. Gesetze und Verordnungen überstürzten sich. Die Funktion der höchsten Rechtsprechung war in dieser Zeit eine eigenartige. Sie war selten in der Lage, noch wirklich im einzelnen Falle durch ihren Spruch praktisch Geldwerte dem Steuerpflichtigen zu erhalten oder dem Staat zuzuführen. Solange die Steuerwirtschaft nicht auf Gold gestellt war, versiel schon zwischen Veranlagung und Beitreibung der Wert der Steuerzahlung. Im Zeitpunkte des Rechtspruchs letzter Instanz war meist unwesentlich geworden, wem der Nennbetrag an Papiermark zukam, ob er in der einen Tasche verbleiben oder in die andere überwandern sollte. Was allein damals den Wert der letzten Entscheidung ausmachte, war die Entscheidung im Grundsätzlichen, das Auffinden des im Gesetz nicht immer gefundenen Ausgleichs, den das Steuerrecht der Natur der Sache nach darstellte. Ein paar Stichworte mögen hier genügen, um bei diesem Rückblick in längst verlebte Zeiten die Bedeutung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu kennzeichnen. Abschreibungen auf das Gesamtunternehmen bei der Einkommensteuer ebenso wie bei der Vermögensteuer, die Berücksichtigung des Wiederbeschaffungspreises in der Steuer, die Bewertung in einer Zeit, der jeder feste Wertmaßstab fehlte. All das und vieles mehr waren Grundfragen der Wirtschaftsgebarung, die im Steuerrecht damals Austrag gefunden haben.

Das Wunder der Rentenmark lenkt die Wirtschaft auf den Boden fester Währung und erster kaufmännischer Kalkulation zurück. Die Steuerreform des Jahres 1925 versuchte auch das Steuerrecht wieder zu normalisieren. Es strebte, gegenüber dem dauernden Wechsel aller steuerrechtlichen Normen „relativen Ewigkeitswert“ an. Es fügt eine neue gewaltige Aufgabe, die Einheitsbewertung, hinzu. Was von da an auf dem Gebiet des Steuerrechts an Gesetzen geschaffen wurde, fügt sich dem System dieser Reform ein. Es ändert bis zur letzten Notgesetzgebung nichts an den Grundlinien. In die Entwicklung schaltet sich nur ein Gedanke neu ein, der der Vereinfachung für die Fälle, in denen die Feinmechanik des modernen Veranlagungsrechts mit ihrer Präzisionsarbeit bei Buch- und Betriebsprüfung übertriebenen Aufwand sowohl auf Seiten der Verwaltung wie auf Seiten des Steuerpflichtigen bedeutet. Art und Maß dieser Vereinfachung ist noch heute im Streit. Die steigende Flut der Ausgaben, der Einbruch der Not in die Einnahmen, haben die Steuern vermehrt und erhöht. Der gewaltige Druck, der sich in ungeahntem Maße verschärfte, zwang immer von neuem zu schnellstem Entschluß. In immer höherem Maße war dem Gesetzgeber die Ruhe des Handelns verjagt. Die Vorschriften wurden immer lastender und immer schwerer übersehbar.

So trägt alle Gesetzgebung auf dem Gebiete des Steuerrechts die Kennzeichen zunächst des jungen, dann des für die Not geschaffenen Rechts.

Niemand wird die Bedeutung dieses Rechtes schmälern dürfen, das einem Volk die Brücke über den Abgrund war. Niemand wird aber auch die Besonderheit der Aufgabe verkennen, dieses Rechtes Hüter zu sein und für seine Sicherung zu sorgen. Die Pflicht des Richters zur Sicherung des Rechts wächst.

Das Gesetz überwindet den Gesetzgeber. Binding hat in seinem Handbuch des Strafrechts 1885/I S. 454 diesem Gedanken äußerst wirksame Prägung gegeben. „Mit dem Moment der Gesetzespublikation“, so sagt er, „mit deren kategorischer Erklärung: Wie es in dem Gesetz steht, so soll das Recht sein, verschwindet mit einem Schlage der ganze Unterbau von Absichten und Wünschen des geistigen Urhebers des Gesetzes, ja des Gesetzgebers selbst: und das ganze Gesetz ruht von nun an auf sich, gehalten durch die eigene Kraft und Schwere, erfüllt von eigenem Sinn; oft klüger, oft weniger klug als sein Schöpfer, oft reicher, oft ärmer als dessen Gedanken, oft glücklicher im Ausdruck als dieser zu vermuten wagte, und hie und da an Stellen, wo der Autor festgefügte, dem Mißverständnis spottende Satzung sah, plötzlich durch die Verkettung mit den übrigen Teilen der Norm in unheilvolles Schwanken geraten.“ Im letzten Grunde enthalten diese Worte ein Brevier der Auslegung. Sie richten sich in erster Linie an den Richter. Darüber daß der Wortlaut des Gesetzes nicht schlechthin Schranke richterlicher Erkenntnis ist, besteht heute kein Zweifel. Auf drei Brücken jedenfalls überschreitet auch der, der den Dienst am Wortlaut betont, die durch ihn gezogene Grenze: Analogie, Lückenausfüllung und Gewohnheitsrecht. Bacon (Bacon de Verulam) hat in seinen noch heute lehrswürdigen Aphorismen die Mittel zusammengestellt, deren sich jedes oberste Gericht seit je bedient hat, um Lücken und Dunkelheiten des Gesetzeswortlauts zu überwinden. Er stellt dieser Sammlung (1645) den Satz voran: „Zweifach ist die Ungewißheit der Gesetze. Sie besteht einmal dort, wo eine Vorschrift fehlt. Sie besteht zum zweiten dort, wo eine Vorschrift mehrdeutig, aber dunkel ist. Daher muß zunächst gejagt werden, wie bei solchen Lücken eine feste Rechtsnorm gefunden wird. Trotz Bacon und aller Erkenntnis vor und nach ihm sind die Mittel der Auslegung Gegenstand unzähliger Kontroversen. Streitig ist hier nach wie vor alles. So hat etwa, um ein Beispiel zu geben, in der Festgabe der Fakultäten für das RG. 1929 Sauer es als „grundfalsch“ bezeichnet, die Gewohnheit als Rechtsquelle anzuerkennen (Bd. I RGPrax. S. 125). Nach ihm ist zunächst gar nicht feststellbar, wann eine lang andauernde Übung vorliegt. „Das Gericht steht hier vor einer unlösbaren Aufgabe, und es stellt in Wahrheit ganz andere Erwägungen an, wenn es einen Rechtsatz anwendet, den es im Gesetz nicht vorfindet.“ Nach Rückel aber (Gesetz und Richterspruch 1915 S. 102), ist Gewohnheitsrecht „jede

in der Rechtsübung, Rechtslehre, Rechtsprechung betätigte und bestätigte Rechtsüberzeugung der Rechtsgemeinschaft". Die Kontroversen haben im Grunde nichts anderes zum Gegenstand, als die Frage: Entscheidet der Wortlaut der einzelnen Norm oder entscheidet ihr Sinn, und entscheidet dort, wo ein Gesetzeswortlaut fehlt oder zu fehlen scheint, der Sinn des Gesetzes. Darf man aus ihm auf Bestehen einer nicht geschriebenen aber doch gewollten Norm schließen. Betrachtet man ein wenig genauer all das Schrifttum, das sorgsam die Frage prüft, ob denn überhaupt eine Lücke im Recht angenommen werden darf, ob nicht jedes Gesetz Geschlossenheit seines Inhalts, Lückenlosigkeit für sich beansprucht, ob damit das, was nicht ausdrücklich geregelt ist, entweder als sinngemäß mitgeregelt anzusehen oder als ungeregelt zu behandeln sei, so wird man in der Verschiedenheit der Meinungen im letzten Ende eine Verschiedenheit der Persönlichkeiten erkennen, deren eine der Entwicklung skeptisch zurückhaltend, deren andere der Entwicklung freudig fördernd gegenübersteht. Bei dem Kampf um Enge und Weite der Auslegung, um die Bedeutung des Wortlauts gegenüber Zweck und Sinn des Gesetzes, gegenüber einer von ihm nicht oder noch nicht gekannten Entwicklung handelt es sich um zwei ohne scharfe Trennungslinie ineinander übersießende Auffassungen, bei denen nur eben jene weltanschauliche Grundlage in ihrer Verschiedenheit die grundsätzliche Gegnerschaft rechtfertigt. In der Praxis der Rechtsanwendung sind es nur letzte Grenzen, um die gestritten wird. Die Gesetze dürfen gewiß nicht, um mit Worten Friedrichs des Großen zu sprechen, „durch willkürliche Auslegung umgangen werden". Man will die Grenze weiter dort finden, wo die Rechtsprechung „unvorhersehbar" wird. Man fordert insbesondere Vorhersehbarkeit der Entscheidungen des obersten Gerichts. Was hat es mit dieser Vorhersehbarkeit auf sich? Ist diese Forderung wirklich geeignet, in ihrer Verwirklichung die Grenze zwischen zulässigem und unzulässigem Richterspruch zu ziehen? Dies wird man dann bejahen können, wenn man unter Vorhersehbarkeit nicht schlechthin Bestimmbarkeit des Inhalts der künftigen Entscheidung verstehen will. Selbst klarer Wortlaut des Gesetzes gewährleistet nicht stets Erkennbarkeit der Anordnung für den Einzelfall. Wenn nach einer Vorschrift das billige Ermessen, das freie Ermessen, Treu und Glauben, die guten Sitten, Verkehrsanschauung der beteiligten Kreise, Handelsbräuche, Usancen und ähnliches entscheiden, so lockert damit das Recht selbst die formelle Rechtsicherheit auf, um materiell richtiges Recht zu schaffen, um des Zieles willen, daß dem Einzelnen ein Recht wird, das die Gesamtheit der Rechtsgenossen als richtig empfindet und das ohne weiteres mit dem Wandel ihrer Anschauungswelt mitgeht.

Wie steht es denn nun aber im übrigen um die Vorhersehbarkeit der Entscheidungen auf dem Gebiete des bürgerlichen Rechts, wie stand es vor allem um sie, bevor mehr als 30jährige Rechtsprechung des RG. das ihrige getan hatte, um das Recht durch Richterspruch zu sichern? Die Ausführungen von Zacharias in seinen „Gedanken eines Praktikers zu Fragen des juristischen Modernismus" lassen uns hier tiefer sehen. Er schildert im Jahre 1910 „die verbreitete Unzufriedenheit mit den Leistungen der Ziviljustiz" und sucht sie zu erklären. Seine Äußerungen verdienen es, wegen ihrer Anschaulichkeit in einer Zeit wiedergegeben zu werden, in der auch notwendige Rechtsschöpfung des Richters von manchen als Erschlüftung der Rechtsicherheit gewertet wird. „Man geht meiner Ansicht nach fehl", so führt Zacharias aus, „wenn man für die ungünstigen Nebenwirkungen der Einführung des BGB. an erster Stelle den Inhalt des Gesetzes selbst verantwortlich macht, wie das vielfach geschieht. Mir hat sich in den letzten Jahren die Überzeugung aufgebrängt, daß jene bedauerliche Folge viel weniger auf die Beschaffenheit des neuen Rechts als auf die Unbeholfenheit, mit der wir zunächst das neue Recht angewandt haben, zurückzuführen ist."

„Ich denke oft der damaligen Zeit, in der ein von mir besonders verehrter bedeutender Praktiker, wenn bei der Beratung von einer Entscheidung „aus dem Geiste des Gesetzes heraus" die Rede war, über die Geisterseher spottete. Einige Jahre genügten, deutlich erkennen zu lassen, daß man an-

gesehen der geschienen Ausdehnung des kodifizierten Rechts und der Vielgestaltigkeit des Lebens bei unverändert strenger Auslegung des geschriebenen Gesetzes nicht selten zu Entscheidungen kam, die im praktischen Leben als unpraktisch und das Billigkeitsgefühl verletzend empfunden werden mußten. Man litt darunter, aber wagte nicht zu freier Auslegung überzugehen³⁾. Es wurde daher bei uns von manchem wie eine befreiende Tat empfunden, als das RG. begann, das bürgerliche Gesetz von einem freieren Standpunkt aus auszuliegen. Ich nenne als Beispiel aus demmaliger Zeit die Entscheidung, nach der es einer besonderen Fristsetzung nach § 326 BGB. im Falle vorheriger ernstlicher Erfüllungsverweigerung des säumigen Teils nicht bedarf. Mit Freuden sah man dann das RG. entschlossen den Weg analoger Rechtsanwendung betreten, wo das Verkehrsbedürfnis dem RG. die analoge Rechtsanwendung zu erheischen schien. Typen solcher Auslegung des Gesetzes sind die Erwägungen in den Entscheidungsgründen RG. 63, 61; 69, 95 ff. = JW. 1908, 486²⁰.

Als wir vor Jahren den Kurs, den das RG. steuerte, zuerst verstanden, da nannten wir das, was geschah, nicht „Auslegung", sondern „Rechtsentwicklung". Wir meinten, eine solche Rechtsentwicklung durch das höchste Gericht sei als etwas Vortreffliches zu begrüßen, aber es sehe den unteren Gerichten nicht zu, wo nicht das RG. vorgegangen sei, mit gleicher Freiheit zu verfahren."

III. Rechtsicherheit und Richterspruch.

Beim BGB. steht, wie beim UR., am Beginn der richterlichen Arbeit ängstliche Wortauslegung. Sie wurde, wie wir sahen, von den darunter leidenden Rechtsgenossen scharf getadelt. Beim UR. erst nach Jahrzehnten, bei dem BGB. schon nach Jahren ist „mit der Vertiefung der Einsicht und dem Fortschritt der Wissenschaft eine freiere Auffassung mehr zur Geltung gekommen". Diese Spanne der Furcht vor dem noch ungewohnten Wort des neuen Gesetzes hat die Rechtsprechung des Steuerrechts mit Hilfe des viel gerühmten und viel gescholtenen § 4 RAbgD. überwunden, nach dem Zweck, wirtschaftliche Bedeutung und Entwicklung der Verhältnisse bei der Auslegung des Steuerrechts zu berücksichtigen sind. Hätte man auch hier die Nachteile der Wortstrenge gespürt, so hätte man wie im bürgerlichen Recht die aufgeschlosseneren Rechtsfindung wie eine Befreiung vom Abdruck empfunden. Dies muß man sich gegenwärtig halten, um den Kampf um die Auslegung des Steuerrechts zu verstehen. Es ist eine rechtsgeschichtliche Wiederkehr des gleichen, wenn derselbe Streit, der heute um den § 4 RAbgD. (der in der neuen Fassung allerdings § 9 geworden ist) geht, schon einmal unter dem Vorzeichen der Zahl 4 gestanden hat. Der Art. 4 des Code civil ist dieses Gegenstück der Rechtsgeschichte. Der Wortlaut der Bestimmung weicht scheinbar weit von dem der RAbgD. ab. Art. 4 des Code civil besagt: „Der Richter, der sich unter dem Vorwand, daß das Gesetz schweigt, dunkel oder unzulänglich ist, weigern wollte, das Urteil zu fällen, kann wegen Justizverweigerung verfolgt werden." Der Vater dieser Bestimmung, Portalis, hat in der Vorrede zu dem Entwurf von 1801 den Leitgedanken dieser Vorschrift dahin umschrieben⁴⁾: „Die Bedürfnisse der Gesellschaft sind so verschieden, der Verkehr der Menschen untereinander ist so eifrig, ihre Interessen sind so vielfältig und ihre Beziehungen so ausgedehnt, daß es für den Gesetzgeber unmöglich ist, für alles zu sorgen ... Wie ließe sich der Schritt der Zeit fesseln? Wie sich dem Fluß der Ereignisse, dem unmerkbaren Wandel der Sitten widerstehen? Wie im voraus wissen und im voraus errechnen, was nur die Erfahrung uns enthüllen kann? Kann die Voraussicht sich jemals auf Gegenstände erstrecken, die der Gedanke nicht erreichen kann? Kaum ist ein Gesetzbuch vollendet, so bieten sich, mag es noch so vollständig erscheinen, dem Richter tausend unerwartete Fälle. Denn die Gesetze bleiben einmal abgefaßt, wie sie geschrieben wurden. Die Menschen hingegen

⁴⁾ Die Sperrungen in folgendem sind vom Verfasser des Aufsatzes vorgenommen.

⁵⁾ Deutsch zitiert nach H. Kantorowicz: Aus der Rechtsgeschichte der Freirechtslehre, 1926, S. 24.

raffen nie, handeln stets. Und diese Bewegung, die niemals aufhört und deren Wirkungen durch die Umstände verschiedentlich verändert werden, verursachen in jedem Augenblick eine neue Verbindung, eine neue Tatsache, ein neues Ereignis. Es bleibt, so fügt er hinzu, eine Menge von Dingen der Herrschaft der Gewohnheit überlassen, der Erörterung durch die Gelehrten, dem Ermessen des Richters.“ Er verlangt, daß der Gesetzgeber sich auf allgemeine Grundsätze beschränkt, und die Rechtsprechung als die wahre Ergänzung der Gesetzgebung betrachtet. „In Ermangelung bestimmter Äußerungen über einen Gegenstand treten eine alte beständige und sicher festgestellte Gewohnheit, eine ununterbrochene Folge ähnlicher Entscheidungen, ein anerkannter Lehr- oder Grundsatz an die Stelle des Gesetzes.“

Wie ähnlich klingen diese Ausführungen in ihrer Gesamtheit dem, was die Rechtsprechung des R. G. dem § 4 a. F. (§ 9 n. F.) der R. Abg. D. für das junge Steuerrecht wie für das Notrecht entnommen hat. Der Kampf gegen „die wirtschaftliche Betrachtungsweise“, die sich auf diese Vorschrift gründet, ist als solcher m. E. ein Mißverständnis. Diese Betrachtungsweise des Rechts ist uraltes „Erbgut einer nicht-verkünderten Rechtsfindung“. Sie ist auch dem R. G. altgewohnt⁶⁾. Sie hat auch dort zur Lückenausfüllung und zu Entscheidungen gegen den Wortlaut geführt. Allerdings hat man die Tragweite der rechtsschöpferischen Arbeit des obersten Gerichts für das bürgerliche Recht um deswillen weniger als im Steuerrecht empfunden, weil das Steuerrechtsverhältnis immer wieder kraft obrigkeitlichen Zwangs eintritt, während man in den Beziehungen des bürgerlichen Rechts den Wirkungen einer unbequemen Entscheidung durch geeignete Vereinbarungen ausweichen kann. Die Wirkung einer steuerrechtlichen Entscheidung wird von vielen und überdies noch Jahr für Jahr gefühlt. Angesichts der hoch getümmten Last der Steuern begreift sich das gesteigerte Interesse an den Methoden der Urteilsfindung. Nicht immer voll unterscheidbar mischen sich Urteilschelte und Angriff auf die Methode der Urteilsfindung. Zweifelhafte Recht und nicht vorhergesehene Entscheidungen sind Waffen gegen eine Methode der Rechtsfindung geworden, die im Grunde nichts anderes bezweckt, als unfruchtbaren Kampf um die Auslegungsmethoden von dem obersten Gericht fernzuhalten.

Daß aus diesem Anlaß die letzten großen Fragen der Staats- und Wirtschaftsführung aufgeworfen werden, daß insbes. der Gedanke des Rechtsstaats und die Fortdauer seines Bestandes in der gegenwärtigen Zeit an dem Beispiel des Steuerrechts und seiner Anwendung untersucht werden, mag verständlich sein.

Aber hier ist besondere Vorsicht geboten. Davon wird ein anderes Mal zu sprechen sein.

Auch die Frage muß auscheiden, wie bürgerliches und Steuerrecht sich zueinander verhalten, was hier zu tun sei, um Rechtsicherheit zu gewährleisten (vgl. dazu einstweilen meine Andeutungen bei Gruchot a. a. D.).

Wohl aber darf ein Wort zu den verdienstvollen Betrachtungen Haußmanns auf der Tagung der Steuerrechtsgesellschaft des Deutschen Anwaltvereins (München 1932) gesagt werden, die das wesentliche frühere Schrifttum, insbes. die Arbeiten Becker's und Lions berücksichtigt, und die manche Kritik auf das richtige Maß zurückgeführt haben.

Bei seiner Prüfung der Rechtsprechung anerkennt Haußmann die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Methode. Nach dem, was er dazu sagt, bedarf es einer Auseinandersetzung mit denen, die sich gegen die Methode überhaupt wenden, nicht mehr. Der Wert der Haußmannschen Arbeit liegt weiter in der Wahl und Behandlung der Beispiele aus der Praxis, an Hand derer er die Berücksichtigung der Entwicklung der Verhältnisse, der Lückenausfüllung und Umgehung, die Beziehungen zwischen bürgerlichem und Steuerrecht und die Typifizierungsmethode erörtert. Zu den Fallentscheidungen und ihrer kritischen Beurteilung Stellung zu nehmen, muß ich mir versagen. Zum Grundsätzlichen einige Bemerkungen.

Haußmann wendet sich dagegen, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise „allgemeines Korrektiv des Gesetzgebers“ sei; er lehnt die von ihm sog. „pseudo-wirtschaftliche“ Betrachtungsweise ab. Zunächst: Unter dieser pseudo-wirtschaftlichen Betrachtungsweise versteht Haußmann eine solche, „die nur äußerlich sogenannte wirtschaftliche Argumente verwendet, in Wirklichkeit aber mit dem wirtschaftlichen Denken und einer einfühlenden Abwägung wirtschaftlicher Interessen nichts zu tun hat“. Über die Ablehnung eines solchen Vorgehens wird kein Streit sein. Wo man dennoch so verfährt, ist § 4 (9) R. Abg. D. nicht angewandt. Eine fehlerhafte Sachentscheidung liegt vor. Zweifelhaft wird nur im Einzelfall sein, ob wirklich die Betrachtung wirtschaftlich oder pseudo-wirtschaftlich gewesen ist. Sodann: Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt die Aufgabe, „allgemeines Korrektiv des Gesetzgebers“ zu sein, m. E. in keinem höheren Maße zu, als jeder anderen der üblichen und voll entwickelten Methoden der Rechtsfindung bei einem Recht der hier gegebenen Eigenart. Geht man davon aus, so ist darin zugleich die m. E. selbstverständliche Feststellung enthalten, daß nur das Gesetz es sein kann, das Steuern auferlegt und die Höhe begrenzt. Um dies sicherzustellen, will Haußmann bestimmte Vorkehrungen treffen. Er will „die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht nur auf eine geläuterte Rechtsprechung des obersten Gerichtshofs und auf höchstes Niveau abzustellen, sondern sie in der Grenzziehung so klar und unmißverständlich gestalten, daß die Gefahr eines Mißbrauchs dieser Methode, wenn auch nicht ausgeschlossen, so doch zum mindesten nicht allzu nahe gerückt ist“.

Wer wollte damit nicht übereinstimmen? Nur erhebt sich ein Zweifel. Wann soll die Grenze zwischen Gebrauch und Mißbrauch als überschritten gelten?

Anwendungsgrenzen sollen für die Methode der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gefunden werden, wie sie etwa auch für die Methode der analogen Rechtsanwendung oder der Lückenausfüllung gezogen werden könnten. Grundlage dieser Forderung ist der Gedanke, daß allzuleicht eine Überbetonung des Allgemeininteresses gegenüber den Interessen der einzelnen eintreten könnte. Nun wird aber das Allgemeininteresse, das berücksichtigt werden darf, durch Inhalt und Zweck des Steuergesetzes wieder bestimmt. Das ist nicht erst durch § 4 (9) R. Abg. D. angeordnet worden. Das R. G. hat in Bd. 84 S. 17 ff. = JW. 1914, 478 den Auslegungsgrundsatz niedergelegt. Nachdem es festgestellt hat, daß im bürgerlichen Recht der Strohmann wahrer Aktienzeichner sei, fährt es fort: „Anders ist jedoch die Rechtslage zu beurteilen, wenn man sie vom Standpunkt des Stempelgesetzes aus betrachtet, eines Finanzgesetzes, das dazu bestimmt ist, dem Fiskus beim Vorliegen eines bestimmten Tatbestandes Einnahmen zuzuführen. Hier entscheidet in erster Linie der aus dem Steuergesetz ersichtliche oder sonst unzweifelhaft feststehende Zweck des Gesetzes und nicht bloß die von den Parteien willkürlich gewählte äußere Rechtsform, insbesondere dann nicht, wenn diese von der sonst üblichen Form, deren Beobachtung als die gewöhnliche das Steuergesetz voraussetzt, abweicht“.

Das R. G. sagt, der Zweck entscheide „in erster Linie“. Dies gilt gegenüber der Steuerumgehung. Der § 4 R. Abg. D. stellt für die Auslegung Zweck und wirtschaftliche Bedeutung in eine Reihe.

Auch Becker hat m. E. stets als Aufgabe der Auslegung die gleichmäßige Rücksicht auf Zweck und wirtschaftliche Bedeutung und in diesem Sinne den Ausgleich von Einzel- und Allgemeininteresse im Auge gehabt, und keinen Vorrang dem fiskalischen Interesse zugestehen wollen. Interessenabwägung, die sich von jeder Mehrbetonung eines der abzuwägenden Interessen frei hält, ist letzten Endes Richteraufgabe, nicht anders in der Tatsacheweise in der Rechtsinstanz⁷⁾. Von Irrtum bedroht, der aber

⁷⁾ Die Sperrungen sind vom Verfasser vorgenommen.

⁸⁾ Darin ist der Unterschied zu dem russischen Rechte begründet, das den Ton, und zwar den maßgebenden, auf das Allgemeininteresse legt. Darüber wird in Zusammenhang mit der Frage des Rechtsstaats in Anschluß an die Bestimmungen des neuen russischen Zivil- und Strafrechts gelegentlich mehr zu sagen sein.

⁶⁾ Vgl. meine Ausführungen bei Gruchot N. F. Jahrg. 9 Heft 3 S. 338 ff. und für das R. G. schon R. G. 83, 175, außer den bekannten Entscheidungen R. G. 102, 107, 133.

nicht in der Methode, sondern in der Unzulänglichkeit auch des besten Willens und des geschultesten Könnens seine Ursache hat.

Worin liegt die Meinungsverschiedenheit? Wohl kaum darin, daß der Zweck des Steuergesetzes — vom ausdrücklichen Gesetzesbefehl abgesehen — nicht Geldbeschaffung um jeden Preis, sondern Geldbeschaffung unter Erhaltung der Steuerquelle, unter möglichster Schonung des Steuerpflichtigen, ist. Nur darin werden die Auffassungen auseinandergehen, was dieser Zweck im Einzelfall von dem Steuerpflichtigen fordert. Dies gilt insbes. dann, wenn das Recht aus seinem Zweck heraus ergänzt werden muß. In dieser Beziehung hat Hausmann seinen grundsätzlichen Thesen Einzelthesen hinzugefügt, die, soweit sie die Rechtsicherheit berühren, kurz besagen:

Lückenausfüllung ist in erster Linie Sache des Gesetzgebers. Analogieschluß, der zur Erweiterung der Steuerpflicht führt, ist wie im Strafrecht grundsätzlich zu vermeiden. Die Umgehungsvorschrift des § 10 ABGD. mag ausdehnend ausgelegt werden.

„In erster Linie“ und „grundsätzlich“ sind die beiden Worte dieser Thesen, um deren Sinn es geht. Der Richter darf und kann den Vorrang des Gesetzgebers nicht bestreiten. Die Frage bleibt, was geschehen soll, wenn der Gesetzgeber den Vorrang nicht nutzt, wenn er schweigt, oder wenn Wortlaut und Zweck des Gesetzes gegeneinanderstehen.

In einer Arbeit vom Jahre 1930 stellt Blomeyer fest: „Als herrschende Meinung kann heute angesehen werden“, daß der Wortlaut „bei der Auslegung von grundlegender Bedeutung“ aber „nur eines der verschiedenen Elemente der Auslegung ist, das stets entkräftet werden kann, wenn überwiegende andere Gründe vorliegen“ (vgl. SächsRpflArch. 1930, S. 35; siehe auch Fr. Endemann, Die Rechtsquellen des bürgerlichen Rechtes und ihre Auslegung, Festschrift der juristischen Fakultäten zum 50 jährigen Bestehen des RW. Bd. II S. 132—160, insbes. S. 143).

In der Tat hat es denn auch in den 30 Jahren der Arbeit des RW. für das bürgerliche Recht an rechtsschöpferschen Richterspruch nicht gefehlt. Ganz offensichtlich, sagt Sauer a. a. D. S. 147, haben gewisse gesetzliche Tatbestände erst durch eine umfangreiche Rechtsprechung des RW. einen bestimmten Inhalt empfangen. Er verweist auf die §§ 823, 826 BGB. Wo aber wäre ohne die Rechtsschöpfung des RW. die Sicherungsübereignung, ihre Erstreckung auf Warenlager mit wechselndem Bestand, die positive Vertragsverletzung, die Garantie, die Verpachtung von Unternehmungen und ähnliche durch das BGB. zum Teil überhaupt nicht vorgesehene, vom obersten Gericht aber zugelassene und im einzelnen ausgebildete Einrichtungen unseres Rechtslebens. Wie wenig vorhersehbar im eigentlichen Sinne die Ergebnisse dieser Arbeit waren, davon sprechen doch wohl die mehr als 135 Bände der Entscheidungen des RW.

Auch das Polizeirecht, das den Eingriff in die bürgerliche Freiheitsphäre regelt, ist für Preußen in weitem Umfang aus der Rechtsschöpfung des RW. herausgewachsen (vgl. Allgemeines Polizeirecht von Drews-Lassar: Brauchitsch Bd. 2, Halbband 1, Einl.).

Wie das RWSt. 56, 168 ausführt, ist selbst im Strafrecht die sinngemäße Ausdehnung einer Vorschrift nicht verboten. „Die Analogie darf nur nicht dazu benutzt werden, für eine im Gesetz nicht ausdrücklich mit Strafe bedrohte Handlung die Strafbarkeit zu begründen. Im übrigen ist auch auf dem Gebiete des Strafrechts die Analogie beim Fehlen ausdrücklicher Vorschriften für einen zur Entscheidung stehenden Fall nicht unzulässig.“

Wird unter diesen Umständen nicht doch sorgsamere Prüfung bedürfen, einmal, in wieviel Fällen wirklich die Steuerpflicht selbst im Wege der Analogie angenommen worden ist, und ferner, ob nicht zur Ausschaltung der Analogie bei jeder erweiternden Auslegung gerade vom Standpunkt der Rechtsicherheit aus eine gesetzliche Vorschrift nötig wäre (vgl. dazu die Erstreckung des Diebstahlstatbestandes auf den wirtschaftlichen Wert der Sache [RWSt. 40, 10; 49, 405])? Dies würde wohl um so mehr geboten sein, als gleichzeitig die Abgrenzung zwischen Analogie

und Lückenausfüllung notwendig wäre, da diese ja in Zukunft auch zugunsten des Steuerpflichtigen ausgeschlossen sein soll. Vor Verwirklichung des Gedankens aber möchte ich eine Durchsicht der Rechtsprechung unter dem Gesichtspunkt empfehlen, ob damit erreicht werden würde, was das von uns allen erstrebte Ziel der Hausmannschen so fesselnden wie bedeutungsvollen Darlegungen ist. Mehr Rechtsicherheit und erhöhtes Vertrauen. Zeichnen sich nicht schon neue Kampfgebiete ab, wenn man den Umgebungs begriff in der Rechtsprechung erweitern und wenn man zwischen Analogie und Lückenausfüllung die Trennlinie finden muß?

Das Steuerrecht ist mit seiner Methode den Weg allen Rechtes gegangen. Es ist im Grundsatz auch den Weg der Rechtsfindung gegen den Wortlaut nur dann gegangen, wenn unabweisbares Bedürfnis des Rechtsschutzes dazu nötigte, des Rechtsschutzes, der gleichermaßen dem einzelnen Steuerpflichtigen und der Gesamtheit der Steuerpflichtigen dient.

Nach alledem wird die „Vorhersehbarkeit“ der obersten richterlichen Entscheidung ebensowenig absolut sein können, wie es die Rechtsicherheit überhaupt ist. Was darf an Vorhersehbarkeit gefordert werden? Die Forderung kann m. E. nur dahin gehen, daß bei dem Rechtsuchenden über die Methode der Rechtsfindung Klarheit besteht und daß dort, wo das oberste Gericht bereits gesprochen hat, Folgerichtigkeit in der Anwendung der Methode und damit Folgerichtigkeit der Rechtsprechung erwartet werden kann.

Auf der erwähnten Tagung hat R. A. Dr. Ball gesagt (a. a. D. S. 78):

„Wenn man sich in den Grundgedanken der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hineingelebt hat, so ist es viel leichter, die Entscheidungen des RSt. voranzusehen, als etwa die Entscheidungen des RW. in Zivilsachen.“

Sollte es der Rechtsprechung gelingen, diese Auffassung zu verallgemeinern, so wäre viel für die Rechtsicherheit getan.

Dabei erwächst dem RSt. noch manche Aufgabe der Klarstellung auch für die Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, damit die mögliche Vorhersehbarkeit der Entscheidungen in immer weiterem Umfang erreicht wird.

Eine Frage stellt sich zum Schluß. Gibt es in einem Recht, das nun einmal dem Richter weitgehende Mitwirkung bei der endgültigen Festlegung des Rechtsfalles zugehört und bis zur Rückkehr zu ruhiger Rechtsentwicklung nicht Möglichkeiten, eben mit dem Richterspruch und durch seine Gestaltung für eine schnelle Klärung des Rechtes Sorge zu tragen. In diesem Punkte stößt die Entwicklung des deutschen Steuerrechts, des deutschen Notrechts, vielleicht des deutschen Rechtes zur Zeit überhaupt an die Rechtsentwicklung an, die durch das anglo-amerikanische Case Law gekennzeichnet wird⁹⁾.

Die Annäherung an das anglo-amerikanische Recht aus Gründen erhöhter Rechtsicherheit ist nicht selten allgemein mit dem Ziel vorgeschlagen worden, gewisse Regeln des Case Law in unser Rechtssystem zu übernehmen.

Die Vorstellung von der Notwendigkeit eines sicheren Rechtes beherrscht auch die englische Rechtsphäre¹⁰⁾. In seinem Buch: „Justice and Administrative Law“ (Macmillan & Co., London 1928), behandelt William A. Robison „the judicial mind“, die richterliche Einstellung. Unter der Überschrift: „The need for certainty“ stellt er fest: „The Law must be ascertainable and certain.“ Er fährt dann fort: „Diese Notwendigkeit der predictability, der Vorbestimmbarkeit, ist so dringend, daß Verwaltungsgerichte nicht

⁹⁾ Vgl. meine andeutenden Ausführungen in Gruchot 79, 9 (72, 343).

¹⁰⁾ Dabei ist eines von besonderem, der Untersuchung wertem Interesse. Das Gefühl der Rechtsicherheit wird dadurch nicht beeinträchtigt, daß nach englischer und amerikanischer Rechtsübung der in der Abstimmung widersprechende und in der Minderheit bleibende Richter nicht nur das Recht hat, seine abweichende Auffassung nach außen bekanntzugeben, sondern daß in den amtlichen Veröffentlichungen z. T. sich hinter dem Tatbestand und den Urteilsgründen die Ausführungen des dissentierenden Richters finden, und daß an dieses Votum vielfach die Rechtsentwicklung anknüpft.

weniger als ordentliche Gerichte, es von Zeit zu Zeit für erforderlich gehalten haben, die Grundsätze zu formulieren, nach denen sie zu verfahren beabsichtigen". Und der Richter Cardozo fügt hinzu, daß man dann, wenn die Übereinstimmung der Grundsätze hinreichend fest sei, um vernünftigerweise als gewiß vorhergesagt werden zu können, in England von Recht spreche (vgl. „The Growth of the Law“ S. 37/38). „Das Verlangen“, so sagt er weiter, „nach Beständigkeit des Rechtes ist es, das im Grunde die Achtung vor dem Präjudiz geschaffen hat, die so bezeichnend für das englische Recht ist.“ Die Präjudizien sind nach Sir James Parker (später Lord Wensleydale) geschaffen „for the sake of attaining uniformity, consistency, and certainty“. Robson aber schließt diese Gedankenreihe mit einem Satz, aus dem Bedenken, Furcht vor Erstarrung des Rechtes hervorleuchten: „Erwünscht ist ein verständiger Grad von Rechtsicherheit . . . für eine gegebene Zeit. Rechtsicherheit in diesem Sinne ist nicht vereinbar mit Entwicklung und Änderung“ (a. a. D. S. 205).

Das amerikanische Recht zeigt inmitten einer Fülle von Auslegungsgrundsätzen, die die Rechtsprechung entwickelt hat, einen echten Verwandten des § 4 (9) RAbgD.: „Geße sollen eine verständige Auslegung erfahren, und zwar derart, daß sie den Zweck des Gesetzes verwirklicht und wenn möglich, eine ungerechte und sinnlose Folgerung vermeidet (vgl. Balshwin, Century Edition of Bouvier's Law dictionary. New-York 1926, zum Stichwort Interpretation).

Für die Wandelbarkeit oberstrichterlicher Rechtsprechung im Gebiet des amerikanischen Case Law mag auf einen vom Standpunkt der Rechtsicherheit, aber auch von dem des Steuerrechts aus besonders interessanten Vorgang hingewiesen werden, die Auslegung des 14. amendments der amerikanischen Verfassung. Die Verfassungsvorschrift lautet: „No person shall . . . be deprived of life, liberty or property without due process of Law.“ In seinem Buch „The revival of natural law concepts (Harvard University Press 1930) hat Saines den Weg beschrieben, den das oberste Gericht von engster Auslegung unter dem Gesichtspunkt des ursprünglichen Zweckes, die Regier in ihren erlangenen Privilegien und Rechten zu schützen, bis zu dem Punkte gegangen ist, wo aus dieser Vorschrift die „American Magna Carta“ geworden ist. Den Abschluß der Entwicklung in der Gegenwart kennzeichnet Charles M. Hough mit folgenden Worten¹¹⁾: „To me the reasons seem to have no very close relation to the Law or its professors; but to rest on the social and material changes, which have within the years indicated transformed this country from an agricultural to a manufacturing community, and its population so largely from rural to urban.“ Auf der neueren Auslegung beruht die Auffassung, daß keine Landessteuer verfassungsmäßig sei, die nicht für einen öffentlichen Zweck erhoben wird, und daß die Entscheidung darüber, was ein öffentlicher Zweck ist, in letzter Linie den Gerichten zusteht (Leon Association v. Topoca 20 Wall. 655, 662, 663 [1874]). Eine andere Entwicklung berührt gleichfalls das Steuerrecht. Im Jahre 1879 sprach der Supreme Court aus, daß die Verfassung „was not intended to furnish a corrective for every abuse of power, which may be committed by the state government and could not afford relieve between a state and its citizens against taxation, however unjust or onerous (Kirkland v. Hotchkiss 100 United States Reports 491, 498). Im Widerspruch hierzu erklärte der Gerichtshof später „an unwise exercise of the power of levying special assessments“ für unwirksam, und zwar mit der allgemeinen Begründung, daß „the power of the legislature in these matters is not unlimited (Norwood v. Baker 172 United States Reports 268, 278). Diese Entscheidung ist dann wieder 1901 in der Sache French v. Parwes Asphalt Pav. Co. 181 United States Report 324 abgeschwächt. Zweck, wirtschaftliche Bedeutung und Entwicklung der Verhältnisse, sie alle drei, deren Beachtung der § 4 RAbgD. fordert, haben hier zusammengewirkt zu einem Inhaltswandel des Verfassungsrechts durch Richterspruch,

einem Wandel, der für das Gesamtleben des amerikanischen Volkes von entscheidender Bedeutung geworden ist (vgl. Saines a. a. D. S. 185 ff., 194, 195).

Vielleicht ist es angesichts der oben erwähnten Gedankengänge über Rechtsstaat und Rechtssprechung auch von Interesse, welche Kritik Saines an diese Rechtssprechung knüpft.

Er stellt fest, daß verhältnismäßig wenig Fälle sich ergeben hätten, in denen sie dem Schutze der persönlichen oder Individualrechte eines einzelnen gebietet haben, und daß sie statt dessen das Bollwerk geworden seien, das die Vorrechte und Interessen großer Gesellschaften schütze.

Über Wert und Unwert des englischen Systems der Rechtsbildung durch das Case Law, nach dem die Entscheidungen jedes übergeordneten Gerichtes die nachgeordneten binden, das oberste Gericht aber selbst an seine Entscheidungen gebunden ist, gingen die Meinungen von jeher auseinander¹²⁾. Gerland¹³⁾ hat einmal im Jahre 1910 Vorteile und Nachteile gegeneinander abzuwägen versucht und hat im wesentlichen das System verworfen, wegen — der Rechtsunsicherheit auf der einen, der Erstarrung des Rechtes auf der anderen Seite. Schon damals zeigt Gerland aber die hohe Bedeutung, die in der rechtsschöpferischen Wirkung der Urteile des englischen Richters liegt. Dort ist „jede Urteilsfindung in bestimmten Grenzen authentische Interpretation des Rechtes“. Er kennzeichnet den Unterschied zwischen der kontinentalen, insbes. deutschen, und der englischen Richtermacht dahin: „Während bei uns der Satz unbedingt Gültigkeit hat: „lex falsa lex est“, gilt in England der Satz, daß der Richter das absurde Gesetz korrigieren kann: „lex falsa lex non est.“

Gerland hat seine grundsätzliche Auffassung, die das System der Präjudizien ablehnte, in einem vom Standpunkt der Rechtsentwicklung aus besonders lesenswerten Vortrag vom 12. Jan. 1929 über „Probleme des englischen Rechtslebens“ nachgeprüft¹⁴⁾. Er hat dies mit dem Blick auf das Gesetzesrecht der Nachkriegszeit getan. Das Ergebnis ist ein Bekenntnis zu dem englischen System nicht sowohl für England als für Deutschland. Es stellt fest, daß die Überspannung der gesetzesrechtlichen Bindungen des Richters angesichts des Gesetzesrechts, wie es nun einmal geworden ist, mit zur Vertrauenskrise der Justiz beigetragen habe, daß überdies auch das RG. bei seiner Entscheidung unter Umständen den Rechtswillen ausschlaggebend sein lasse, dann nämlich, wenn es ebensogut umgekehrt hätte entscheiden können, daß aber fast alle Rechtsfragen, die zur Entscheidung unserer höchsten Gerichte gelangen, inhaltlich gerade so gut so oder anders entschieden werden könnten (S. 11/22). Nichtanerkennung und schärfste Kritik an höchstrichterlichen Entscheidungen, Aufrechterhaltung aller Kontroversen neben ihnen schwächte die Autorität des obersten Gerichts. Es stellt dem englischen Recht der Präzedenzien das deutsche Recht der Kontroversen gegenüber (S. 22).

Es fordert den Übergang vom „Rhytopräzedenzsystem“ zum „Präzedenzsystem“ als einen Schritt mehr der Form als der Sache (S. 28).

Der Vorschlag Gerlands geht dahin, zur Erhöhung der Rechtsicherheit die Bindung an die Urteile des obersten Gerichts vorzusehen, und zwar auch für dieses selbst. Er will nicht die Kodifikation unseres Rechtes aufgeben, sondern es nur durch ein System bindender, höchstrichterlicher Rechtssprechung, eine de jure anerkannten Rechtsschöpfung des RG., ausbauen.

Blomeher¹⁵⁾ setzt sich ausführlich und unter Bezugnahme auf die bekannten früheren Vorschläge zur Erhöhung

¹²⁾ Für England vgl. insbes. den interessanten Meinungskampf des 19. Jahrh. (William Blackstone gegen Bentham, von dem der Vorwurf der Richtervillkür und der Wunsch nach Kodifikation vertreten wird) und neuerdings Allen, Law in the making, Oxford 1927.

¹³⁾ Vgl. Gerland, Die Einwirkung des Richters auf die Rechtsentwicklung in England. Zivilprozessrechtliche Forschung, 1910, insbes. S. 10 ff.

¹⁴⁾ Verlag von Quelle & Meyer in Leipzig. Vgl. auch Mendelssohn Bartholdy, Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben Bd. 6 S. 9 ff.

¹⁵⁾ SächsRpfWch. 1930, 1 ff.: „Recht und Gericht in England und Deutschland“.

der Rechtssicherheit mit Gerland auseinander. Er weist mit Recht darauf hin, daß der Präjudiziengedanke nichts Neues für das deutsche Recht bedeute. Dennoch lehnt Blomeyer den Gerlandschen Gedanken eines Überbaues von Spruchrecht über dem Gesetzesrecht ab. Er will seinerseits dem RG. die Befugnis geben, „abstrakte Rechtsätze aufzustellen, die dann von der Reichsregierung im Reichsgesetzblatt zu verkünden wären und dadurch Gesetzeskraft erhalten würden“ (S. 76 a. a. D.). Dies soll auf Rechtsfragen außerhalb seiner Zuständigkeit erstreckt werden. In erster Linie wird ein zu schaffender Großer Senat für die Entscheidungen vorgeschlagen, der auf Anrufung des Reichsgerichtspräsidenten oder der Senate tätig zu werden hat. Von diesen Vorschlägen im einzelnen zu sprechen, überschreitet den Rahmen dieses Aufsatzes.

Die Vorschläge sind hier unter dem besonderen Gesichtspunkt unseres Themas wertvoll.

Sie wollen Wege zu größerer Rechtssicherheit weisen. Sie sollen den im Steuerrecht bereits begangenen Wegen gegenübergestellt werden, um zu zeigen, inwieweit der Zwang der Dinge in gleiche Richtung, inwieweit er in andere Richtung gewiesen hat.

Das Steuerrecht der Notzeit gewinnt nach seiner Eigenart in weitem Umfang seine Sicherheit erst durch den Richterspruch. Liegt er vor, so bedarf es m. E. nicht der formellen Bindung der Untergerichte für künftige Fälle. In der Regel setzen sich die Urteile durch. Soweit sie es nicht tun, wäre es bei Notrecht wie bei jungem Recht gewagt, den Kampf um richtiges Recht durch die bindende Wirkung der Urteile auszufechten. Besonders bedenklich aber würde es sein, wollte man in einer so unruhigen Entwicklung von Staatswirtschaft und Volkswirtschaft das oberste Gericht an seine erste Entscheidung unter allen Umständen binden. Gerade in dieser Bindung liegt der Grund für die Erstarrung des anglo-amerikanischen Case Law. Sie bedeutet übrigens auch nichts schlechthin Entscheidendes, da man das Präjudiz in England bei ernstem Anlaß zur Änderung, als auf den Fall nicht passend, bisweilen beiseiteschiebt.

Der Zugang zur Rechtssicherheit über den einzelnen Streitfall ist aber in unserer Zeit der hohen Belastung durch Vorschriften, die ganze Wirtschaftskreise treffen, für das Steuerrecht nicht voll zureichend. Ob er betreten wird, ist vom Zufall abhängig, dem Zufall, ob ein einzelner Steuerpflichtiger mit seiner Streitsache früh genug zum RFG. kommt, um auch anderen Beteiligten das Sicherheit gewährende Urteil zu schaffen.

Die Fragestellung des Einzelfalles kann überdies zu eng sein, um auf dem Wirtschaftsgebiet in dem maßgebenden Punkte Sicherheit zu gewährleisten.

Zwei Ansätze zu beschleunigter Herbeiführung von Rechtssicherheit finden sich. Der erste hat den Gedanken Blomeyers in minder betonter, aber doch nicht unwirksamer Weise vorweggenommen.

Der RFG. prägt als Überschriften für wesentliche Entscheidungen Rechtsätze, die durch ihre allgemeine, nicht nur auf den Sonderfall bezogene Fassung häufig die Richtung der Rechtsprechung erkennen lassen.

Dieses Rechtsatzsystem, zu dem Senf in der Festgabe für Großmann¹⁶⁾ unter allgemeinen Gesichtspunkten Stellung nimmt, macht aus der Not eine Tugend. Gewiß ist es eine Gefahr, die für den einzelnen Fall gesunde Entscheidung zu verallgemeinern. Aber die Gefahr tritt zurück hinter der Notwendigkeit, dem Steuerpflichtigen und der Verwaltung möglichst früh über die Entwicklung der Rechtsprechung zu zweifelhaftem Recht Klarheit zu geben¹⁷⁾. Die Entwicklung der

Rechtsprechung wird dadurch erkennbar. Das enthebt niemanden, der die Rechtsprechung für den Einzelfall nutzt, der Pflicht, sich über die Gründe des Urteils im ganzen zu unterrichten, um die Tragweite voll abmessen zu können.

Das Rechtsatzsystem findet in einem tiefgreifenden Unterschied zwischen bürgerlichem und Steuerrecht seine Erklärung. In viel größerem Umfang als bei dem bürgerlichen Recht besteht im Steuerrecht das Bedürfnis nach authentischer Auslegung. Wer Verträge schließt, kann zumeist die ihm unbequeme Auslegung des Rechtes durch abweichende Vereinbarung ausschließen, kann zumeist einen Rechtszustand frei schaffen, der seinem Willen entspricht. Der Steuerpflichtige muß das Recht hinnehmen, das gesetzt ist. Es ist nicht nachgiebig; wie Gesetzgeber und Gericht es formen, so muß er es tragen. Er ist daher in erhöhtem Maße daran interessiert, alsbald zu wissen, wie letzten Endes das Maß seiner Pflichten durch das Recht bestimmt ist. Auch ist die Lösung einer Zweifelsfrage regelmäßig von vornherein für weite Kreise wesentlich. Die Bildung der Rechtsätze ist daher dem praktischen Bedürfnis des Steuerrechts entsprungen.

Der Rechtsatz gleicht in gewissem Umfang dem von Blomeyer vorgeschlagenen. Er ist aber nicht abstrakt gefunden, sondern aus dem Rechtsleben herausgewachsen und entnimmt seine Wirkungskraft der methodischen Beständigkeit der oberstrichterlichen Rechtsprechung.

Die Besonderheit des Steuerrechts, die Notwendigkeit, es klären zu formen, tritt auch in der Begründung zu dem einzelnen Urteil hervor. Gewiß wird grundsätzlich daran festgehalten, das Urteil in allen seinen Teilen auf den Streitfall zu beschränken. Bisweilen aber findet sich in einer Entscheidung eine etwas weiter ausholende, in das Grundsätzliche führende Darlegung oder auch, wenn die Zahl der entschiedenen Einzelfälle schwer übersehbar geworden ist, eine Zusammenfassung der für einen bestimmten Fragenkreis maßgebenden Gedanken. Das erkennbare Ziel ist, durch Bekanntgabe des Urteils der Wirtschaft die Möglichkeit zu zweifelsfreiem Handeln zu öffnen. Bei aller nötigen Zurückhaltung wird so für künftige Fälle Vorhersehbarkeit der Entscheidung und damit erhöhte Rechtssicherheit geschaffen.

Der Mangel bleibt, daß der Zeitpunkt der Klärung durch Urteil zufällig ist. Auch hier steht ein allerdings noch unvollkommenes Mittel der Abhilfe zur Verfügung.

Der RFG. ist berechtigt und verpflichtet, auf Ersuchen des RFGM. über die Auslegungsfragen der Steuer Gesetze Gutachten zu erstatten. Man mag für normale Zeiten dem Gutachten des obersten Gerichts Bedenken entgegenstellen, namentlich weil es unter Umständen an dem erforderlichen Erfahrungsstoff und an der zweckmäßigen Vorklärung durch die unteren Instanzen fehlt. Wenn es aber gilt, schnell über die steuerlichen Folgen bestimmten Wirtschaftsgeschehens, über Rechte und Pflichten der Ämter und der Steuerzahler Gewißheit zu schaffen, wenn Verzögerung schmerzhaft Verluste, unproduktive Arbeit, Stockung der Kalkulationen bedeutet, wird man die Bedenken namentlich in Zeiten der Not zurücktreten lassen müssen. Man wird sogar umgekehrt die Herbeiführung solcher Gutachten erleichtern, ihre Wirkung erhöhen müssen. Die RAbgD. sieht nur für den RFGM. das Recht vor, vom obersten Gericht Gutachten zu fordern. Es wird nichts entgegenstehen, daß die beteiligten Wirtschaftskreise die Einholung solcher Gutachten anregen, zugleich mit dem Ziel, das, was sie sachlich zu sagen haben, dem RFG. mit zu unterbreiten. Bei solcher Unterrichtung von den Trägern der besten Sachkunde auf beiden Seiten wird auch der Mangel des Tatsächlichen am ehesten ausgeglichen. Der RFG. hat überdies die Möglichkeit, wie bei seinen Entscheidungen, so bei seinen Gutachten, die Vertretungen der beteiligten Kreise um gutachtliche Äußerungen zu ersuchen und auf diesem Wege die Unterlagen für seine Entscheidung zu vervollständigen.

Das ist gute Praxis einer Zeit, die Recht langsam hatte wachsen lassen, die den Richter langsam den Wortlaut überwinden ließ, und die sich dann trotz aller Vorsicht der Überschriften zu den Grundfragen der Entscheidungen wie zu Rechtsätzen bekannte.

¹⁶⁾ Festgabe für Großmann, Spaeth & Linde, Berlin 1932.

¹⁷⁾ Die Praxis des Rechtslebens hat auch sonst in gleiche Richtung gedrängt. — Gewiß haben die höchsten Gerichte versucht, sie abzuwenden. — Wie sorgsam habe ich als Hilfsarbeiter im Reichsjustizamt bei den Überschriften über die Oberlandesgerichtsentscheidungen, die für die Sammlung des Reichsjustizamts bestimmt waren, vermißt, vollständige Sätze zu bilden, die etwa als allgemeine Rechtsätze hätten angesprochen werden können. Auch das Reichsgericht weicht einer Festlegung des tragenden Rechtsgedankens nach Möglichkeit aus.

Allerdings zwingt das Gutachten nicht, gleich einem veröffentlichten Urteil, die anderen Senate, sich der ausgesprochenen Rechtsanschauung anzuschließen oder den Großen Senat anzurufen. Es würde der Rechtssicherheit dienen, wenn man die Gutachten in ihrer bindenden Kraft den Urteilen jedenfalls insoweit gleichstellte, als die Gutachten vor dem Großen Senat in den allgemeinen Rechtsschutzfragen erstattet werden.

Das Ergebnis unserer Ausführungen ist in wenig Worten auszudrücken:

Rechtssicherheit kann allein von dem Gesetzeswortlaut nicht erwartet werden, gleichviel, ob man die hergebrachten Methoden der Rechtsfindung oder die Methode der RAbgD. anwendet. Der Richter wird in Zeiten des Notrechts Gehilfe des Gesetzgebers, der er stets sein muß, in verstärktem Maße. Die richterliche Rechtsschöpfung tritt klarer als sonst hervor und

wird mehr empfunden in einem Recht, das — wie das Steuerrecht — mit nie nachlassendem, sich stets verstärkendem Druck die gesamte Wirtschaft belastet. Rechtssicherheit muß unter diesen Umständen in weitem Umfange von dem Richter kommen. Das erhöht Verantwortung und Pflicht auch zu ständiger Überprüfung der Methoden der Rechtsfindung, die dem großen Gedanken des Rechtsschutzes und damit des Schutzes der Sphäre des einzelnen vor jedem Eingriff dient, der nicht dem Recht entspricht. Soweit Rechtszweifel bestehen, bedarf es des Gefühls der Rechtsgenossen, das ihnen ein mit dem Sinne des Gesetzes übereinstimmender Spruch des Richters das eigene Recht verwirklicht; um dieses Gefühl der Rechtssicherheit geht es letzten Endes, das Gefühl der Sicherheit auf der Grundlage des Rechtsschutzes, Rechtssicherheit in jenem höheren Sinn eines gefestigten Vertrauens auf die Einheit von Recht und Richterpruch.

Eine Gefährdung der Rechtseinheit auf dem Gebiet des Steuerrechts und des Steuerstrafrechts.

Von Prof. Dr. Johannes Popitz, Berlin.

1. RG. und RFV. sind verschiedener Meinung über die Frage, ob Zollpflichtigkeit entstehen kann bei der Einbringung von Waren und Zollhinterziehung mit Waren begangen werden kann, deren Einfuhr verboten ist. Dahinter steht nicht nur die rechtstheoretisch und praktisch bedeutsame Frage, ob die Verbotswidrigkeit einer Handlung die Entstehung der Steuerpflicht und die Bestrafung wegen eines Steuerdelikts ausschließt, sondern darüber hinaus das Thema von der Rechtseinheit. Bestehen mehrere höchste Gerichtshöfe nebeneinander, so ist unvermeidbar die Gefahr gegeben, daß sich in materiell gleichliegenden Rechtsfragen verschiedene Auslegungen zeigen, die je nach der formellen Gestaltung des Rechtsstreits und den damit gegebenen verschiedenen Zuständigkeiten verschieden realisiert werden. Bei Errichtung des RFV. ist der Versuch gemacht worden, diese Gefahr möglichst zu bannen. Einmal dadurch, daß der ordentliche Revisionsweg über steuerliche Ansprüche schlechthin ausgeschlossen ist, auch soweit es sich etwa um die Klage auf Rückzahlung wegen ungerechtfertigter Bereicherung handeln könnte. Weiter ist dem engen Zusammenhang Rechnung getragen, der zwischen dem materiellen Steuerrecht, das rechtlich zu klären Aufgabe des RFV. ist, und dem Steuerstrafrecht, das, weil vom sonstigen Strafrecht untrennbar, dem RG. verbleiben mußte, besteht; der enge Zusammenhang liegt in dem äußeren Tatbestand, der für die Entstehung einer Steuerpflicht maßgebend und auch für die Frage der Strafbarkeit einer steuerwidrigen Handlung von entscheidender Bedeutung ist. § 468 RAbgD. hat das Ziel, hier abweichende Entscheidungen zu verhindern, indem der Strafrichter gebunden wird an die vorliegende oder nach Aussetzung des Strafverfahrens herbeizuführende Entscheidung (Vorentscheidung) der Steuerbehörde oder des Steuergerichts, in letzter Linie des RFV., über die Fragen des materiellen Steuerrechts; d. h. der Strafrichter darf die Steuerpflicht und das Bestehen eines Steueranspruchs nicht abweichend von jener Vorentscheidung bejahen oder verneinen. Diese „Querverbindung“ zwischen der Rechtsprechung in Steuerfällen und in Steuerstrafsachen wird nicht wohl ohne Reibungen funktionieren können, denn sie stellt ja einen Einbruch in den Grundsatz der freien richterlichen Würdigung der Gesamtfrage, die der Strafrichter zu entscheiden hat, dar; es ist damit die nicht leicht zu erfüllende Forderung an die ordentlichen Gerichte, insbes. an das RG., gestellt, bei der Auslegung dieser Vorschrift, die eine „Rechtseinrichtung“ darstellt, weniger die Last der Bindung als den hohen rechtspolitischen Zweck, die Wahrung der Rechtseinheit, in den Vordergrund zu stellen. Es ist kaum zu verwundern, daß, wenn auch zweifellos RG. und RFV. sich bemüht haben,

der Vorschrift Rechnung zu tragen, die Zeit der Reibungen noch nicht überwunden ist.

2. Drei Erkenntnisse, eines des RGSt. 65, 344 und zwei des RFV. 30, 160 und 30, 210, zeigen das Vorliegen nicht überwindener Reibungen, durch die die Rechtseinheit Not leidet. Das RG. hat in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, daß hinsichtlich solcher Waren, deren Einfuhr verboten ist, eine Zollhinterziehung nicht begangen werden könne, es könne nur wegen Brandbruchs (§ 134 ZollG.), nicht auch wegen Zollhinterziehung (früher § 135 ZollG., jetzt § 396 RAbgD.) bestraft werden. Das RG. hat sich dabei einmal auf ein Argument gestützt, das, wenn es zutrifft, geeignet ist, für diesen Fall den Zusammenhang zwischen Steuerrecht und Steuerstrafrecht zu zerreißen. Es hat schon in einem weit zurückliegenden Urteil (RG. 2, 370) den Grundsatz aufgestellt, daß Zollhinterziehung begrifflich nur bei Gegenständen, deren Einfuhr erlaubt sei, möglich wäre, denn das Verbot, eine Ware einzuführen, enthalte selbstverständlich zugleich das Verbot, diese Ware gegen Entrichtung des sonst tarifmäßigen Zolles einzuführen. Damals und auch in der Folgezeit handelte es sich um die Auslegung des § 135 ZollG. Diese Vorschrift war auch nach Einführung der RAbgD. bestehen geblieben (vgl. § 453 a. F.). Das RG. hat sich bei Auslegung dieser Bestimmung nicht nur auf jenen allgemeinen Grundsatz gestützt, sondern auch rechtsgeschichtliche Erwägungen herangezogen. Es hat insbes. § 278 II 20 UR. herangezogen, wo bei der Defraudation ausdrücklich nur von der Einfuhr erlaubter Waren gesprochen wird, und hat ausgeführt, daß § 135, obgleich sein Wortlaut, im Gegensatz zu jener alten preussischen Vorschrift, nichts darüber ausdrücklich enthält, diesen Grundsatz nicht hätte ändern wollen. Der RFV. hat dagegen die Auffassung vertreten, daß die Verbotswidrigkeit der Einfuhr einer Ware ihre tarifmäßig vorgefehene Zollpflichtigkeit nicht aufhebe. Nun ist durch Art. 7 Nr. 10 AbGes. z. TabStG. v. 22. Dez. 1929 der § 453 RAbgD. a. F. mit Wirkung v. 1. Jan. 1930 gestrichen worden und damit an die Stelle des § 135 die allgemeine Strafvorschrift für Steuerhinterziehungen in § 396 RAbgD. getreten. Es bestand damit die Chance, daß das RG. angesichts dieser veränderten Rechtslage einen Anlaß sehen könnte, seine bisherige Auffassung aufzugeben und damit die in der Rechtseinheit eingetretene Einbuße zu beheben. Diese Chance ist nicht genützt worden. Vielmehr sieht das RG. auch in der Ersetzung der besonderen Norm des § 135 durch die allgemeingefasste Strafnorm keinen Abbruch in der bisherigen Entwicklung des Defraudationsdelikts und bleibt dabei, daß zum äußeren Tatbestand der Zollhinterziehung erlaubte Einfuhr

gehöre¹⁾. Der RZS. hat dagegen nunmehr erneut die Meinung vertreten, daß auch bei unerlaubter Einfuhr die Zollpflichtigkeit gegeben sei. Dabei besteht zwischen den beiden Erkenntnissen des RZS. ein Unterschied im rechtlichen Anlaß der Entscheidung und auch in der Formulierung des Rechtsatzes. Bei RG. 30, 160 handelt es sich unmittelbar um eine Vorentscheidung i. S. des § 468. Eine bis zum OLG. gelangte Strafsache gegen zwei Angeklagte, die Spirit, dessen Einfuhr nach § 3 BranntweinG. verboten ist, eingeschmuggelt hatten, war dem RZS. zur Vorentscheidung vorgelegt worden. Der RZS. hatte dabei gem. § 468 lediglich zu entscheiden, ob die Verbotswidrigkeit der Einfuhr die tarifgesetzlich vorgesehene Zollpflichtigkeit aufhebe, und nicht unmittelbar die Frage, ob eine Bestrafung wegen Bannbruchs eine Verurteilung wegen Zollhinterziehung ausschließt. Der RZS. hat die ihm vorgelegte Frage dahin beantwortet, daß auch bei Waren, deren Einfuhr verboten ist, die Zollpflichtigkeit entsteht. Die zweite Entscheidung (RG. 30, 210) geht weiter, in ihr ist unmittelbar der Rechtsatz aufgestellt, daß eine Zollhinterziehung auch hinsichtlich solcher Sachen begangen werden könne, deren Einfuhr verboten ist. Das erklärt sich daraus, daß es sich hier nicht um eine Vorentscheidung i. S. des § 468 handelte, sondern um einen Steuerrechtsstreit, dem die Frage zugrunde lag, ob ein auf dem Viehmarkt in B. mit einem Bullenkalb betroffener Viehhändler, der sich über dessen Verzollung oder zollfreie Abstammung nicht ausweisen konnte, für die Zollschuld haftet. Eine solche Haftung besteht nach § 112 ABgD. auch für den, der nicht selbst Steuerschuldner (hier Zollschuldner i. S. des § 13 ZollG.) ist, dann, wenn er sich einer Steuerhinterziehung (hier Zollhinterziehung) schuldig gemacht hat. Die Einfuhr des Bullenkalbs war, da es aus Polen stammte, verboten, es lag also Bannbruch vor, zur Haftung für die Zollschuld konnte es aber nur kommen, wenn gleichzeitig Zollhinterziehung anzunehmen war. Der RZS. mußte also hier unmittelbar die für die Entstehung der Haftung maßgebende strafrechtliche Vorfrage entscheiden; er hat die Frage bejaht. In beiden vom RZS. entschiedenen Fällen ist nicht bekanntgeworden, wie die gleichzeitigen Zollstrafsachen ausgegangen sind. Eine neue Entscheidung des RG., die sich mit den Ausführungen der beiden Erkenntnisse des RZS. auseinandersetzte, ist bisher nicht ergangen.

3. Über die Rechtsfrage selbst sei folgendes ausgeführt:

a) Das RG. stützt seine Auffassung, wie bereits angedeutet, auf die Entwicklung des Zolldefraudationsdeliktes im früheren preussischen Zollrecht und im Vereinszollrecht. Es kommt aber nach der jetzigen Rechtslage nicht mehr darauf an, ob die Auffassung, daß damals nur bei erlaubter Einfuhr eine Zollhinterziehung begangen werden konnte, zutrifft oder nicht. Vielmehr ist entscheidend, ob nicht mit der Überführung des § 396 in das Strafrecht auch des ZollG., also mit der Ersetzung des § 135 ZollG. durch den § 396 ABgD., der Anschluß an die frühere Rechtsentwicklung unterbrochen ist, so daß nunmehr lediglich Wortlaut und Sinn des § 396 entscheidet. § 396 bezieht sich nicht nur auf Zölle, sondern ganz allgemein auf alle Steuern. Es ist anerkannt, und zwar auch vom RG. — vgl. zu c —, daß auch unerlaubte Handlungen zur Steuerpflicht führen können, und daß wegen Steuerhinterziehung bestraft werden kann auch der, dessen Steuerpflicht durch eine verbotene Handlung begründet wurde. Es würde also eine Ausnahme von diesem allgemeinen Grundsatz bedeuten, wenn das gerade bezüglich des Zolles anders liegen sollte. Eine solche Ausnahme wurde bisher aus der Entwicklungsgeschichte des Defraudations-

deliktes hergeleitet. Nun leuchtet doch aber eigentlich ein, daß mit der Ersetzung einer nur für die Zolldefraudation geltenden Spezialnorm durch die generelle Norm die Sondererwägungen, die für jene maßgebend sein mochten, erledigt werden sollten und die einheitliche Beantwortung der Hinterziehungsfragen für alle Steuern, zu denen nach dem Rechte der ABgD. auch die Zölle gehören, erreicht werden sollte. Das RG. meint dagegen, daß das, wenn der Sinn der Gesetzesänderung dahin hätte gehen sollen, durch eine besondere Vorschrift hätte zum Ausdruck gebracht werden müssen. Diese Auffassung muß überraschen. Der Gesetzgeber, der eine ihm nicht genehme Judikatur erledigen will, wird gerade einen solchen ausdrücklichen Ausdruck vermeiden, wenn er das Ergebnis auf andere Weise erreichen kann. Das RG. stützt sich aber weiter darauf, daß in einem früheren Zeitpunkt der Gesetzgeber bereits einmal dazu angefaßt habe, jene Judikatur zu beseitigen, nämlich in dem nicht verabschiedeten Entwurf eines EinfG. z. SpiritusmonG. v. 16. Sept. 1926, und daß damals eine ausdrückliche Vorschrift vorgesehen gewesen sei. Es ist dem RZS. 30, 210 zuzugeben, daß dieser Hinweis nicht ganz verständlich ist. Die damals in Aussicht genommene Vorschrift wurde vorgesehen in einem Zeitpunkt, in dem man sich zu einer vollen Ersetzung des § 135 ZollG. durch den § 396 noch nicht entschließen konnte, man mußte also auch weiterhin mit einer selbständigen Auslegung dieser Spezialnorm rechnen und wollte unter dieser Voraussetzung Vorsorge treffen, um jene Unstimmigkeit zu beseitigen. Es erscheint aber ganz unzweifelhaft, daß der Gesetzgeber seine damalige Absicht, jene Judikatur zu erledigen, durchaus auch in den folgenden Jahren festgehalten hat. Er konnte nur im Gesetz von 1929 zu diesem Zweck einen anderen als den 1926 gewählten Weg gehen, nachdem man sich entschlossen hatte, mit der Spezialnorm schlechthin aufzuräumen und das Zolldelikt in die allgemeine Hinterziehungsnorm der ABgD. aufgehen zu lassen. Auch der Hinweis des RG., daß § 134 ZollG., der den Bannbruch behandelt, bestehen geblieben sei, erscheint nicht beweiskräftig, denn die Auslegung des RG. stützt sich ja nicht auf diese Strafnorm, sondern gerade auf die Entwicklungsgeschichte der Defraudationsvorschrift. § 134 mußte bestehen bleiben, weil ja ein Bannbruch auch bezüglich solcher Waren möglich ist, die einem tarifmäßigen Zolle überhaupt nicht unterliegen.

b) Das RG. stützt sich weiter darauf, daß der Täter eines Bannbruchs Selbstanzeige vornehmen müßte, wenn er die Verzollung der verbotswidrig eingeführten Ware herbeiführen wolle, und eine solche Selbstanzeige sei nicht zumutbar. Den Ausführungen des RZS. 30, 160 über die Unrichtigkeit dieses Gesichtspunktes ist voll beizutreten. Das RG. ist mit seiner abweichenden Ansicht übrigens inkonsequent, denn es hat (RG. 57, 4) selbst bejaht, daß neben dem Bannbruch eine Hinterziehung des sogenannten Monopolausgleichs möglich ist, obgleich doch die Erfüllung der Monopolausgleichspflicht, genau so wie die Erfüllung der Zollpflicht, eine Anzeige voraussetzt. Im übrigen lassen sich leicht andere Fälle heranziehen, in denen der gleiche Konflikt entsteht: Wer durch zu geringe Anzeigen über die Herstellung von Tabakwaren im Laufe eines Jahres Tabaksteuerhinterziehung begeht, muß konsequent sein und bei der Umsatzsteuer so wenig deklarieren, daß kein offenkundiger Widerspruch mit jenen Anzeigen entsteht, weil er, wenn er richtig deklarieren würde, nichts anderes als eine Selbstanzeige erstatten würde bezüglich der Tabaksteuerhinterziehungen; soll er deshalb keine Umsatzsteuerhinterziehung begehen können? Wer in seiner Einkommensteuererklärung angibt, er habe keine Einnahmen aus Hypotheken und damit die doch bezogenen Hypothekenzinsen der Besteuerung hinterzieht, muß, wenn er sich nicht selbst anzeigen will, auch in der Vermögensteuererklärung die Hypotheken weglassen; soll er deswegen wegen Vermögensteuerhinterziehung nicht bestraft werden können? E. Becker weist in StW. 11 (1932), 632 mit Recht auch auf den Fall hin, daß in Konsequenz der Auffassung des RG. ein Beamter, der Schmiergelder bezieht und diese in seiner Einkommensteuererklärung nicht angibt, wegen Steuerhinterziehung nicht bestraft werden könnte, weil die richtige Angabe Selbstanzeige wegen passiver Beamtenbestechung bedeuten würde.

¹⁾ RGSt. 65, 344 enthält nichts darüber, ob oder warum nicht die Sache nach § 468 ABgD. zur Vorentscheidung des RZS. hätte gebracht werden müssen. Sollte das RG. der Ansicht sein, daß dies nicht in Betracht käme, weil ein Strafverfahren wegen Bannbruchs, also eines nicht unmittelbar dem Steuerrecht der ABgD. angehörenden Deliktes vorlag und § 468 ABgD. in solchem Falle auch ausseide, wenn die Idealkonkurrenz mit einem Steuerdelikt, dem der Zollhinterziehung, zu behandeln ist? Vgl. dazu zu 4 im Text.

c) Im Vordergrund der Meinungsverschiedenheit steht die rechts-theoretisch wichtige Frage, ob der Begründung eines Steuertatbestandes entgegensteht, daß diesen Tatbestand eine verbotene oder unsittliche Handlung ausmacht. Ich habe diese Frage 1922 in einem Aufsatz im ArchVffR. 40, 129 ff. behandelt und darauf hingewiesen, daß die lange vertretene Auffassung, eine Besteuerung verbotener oder unsittlicher Tatbestände könne nicht erfolgen, auf einer ungerechtfertigten Übertragung zivilistischer Anschauungen auf das öffentliche Recht und insbes. in das Steuerrecht beruhe. Ich habe mit Genugtuung feststellen können, daß seitdem diese Auffassung der älteren Rechtsprechung ganz allgemein aufgegeben worden ist. Der RFV. hat ständig entschieden, daß der Tatbestand, an den sich die Entstehung der Steuerpflicht knüpft, seine schöpferische Kraft nicht dadurch verliert, daß er gegen ein Verbot oder durch Verstoß gegen die guten Sitten verwickelt ist, daß es unerträglich sein würde, wenn der Unständige steuerpflichtig und der Schieber oder der unsittlich handelnde steuerfrei sein würde. Es bestand Hoffnung, daß diese Auffassung auch im Steuerstrafrecht durchsetzen würde, denn auch das RG. hat in den vom RFV. zitierten Urteilen seinen früheren entgegengeetzten Standpunkt aufgegeben. Soll nun diese Entwicklung wieder rückwärts laufen²⁾? Die Rechtsprechung des RG. bei der Zollhinterziehung läuft jedenfalls darauf hinaus, daß man wegen Schmuggels bestraft wird, wenn man ihn mit erlaubten Waren betreibt, daß man aber straffrei schmuggeln kann, wenn man die Vorsicht übt, sich dabei verbotener Waren zu bedienen. Man kann dem gegenüber auch nicht einwenden, daß ja in letzterem Falle eine Bestrafung wegen Bannbruchs erfolgt, denn die Strafandrohung wegen Bannbruchs geht bei weitem nicht so weit wie die Bestrafung wegen Zollhinterziehung. Auf die Inkonsequenz, daß man trotz Bannbruchs wegen Hinterziehung des Monopolausgleichs bestraft werden kann, wurde schon hingewiesen. Es ist zu hoffen, daß das RG. wenigstens hier nicht grundsätzlich (für alle Steuern) zu seinem früheren, zivilistisch affizierten Standpunkt zurückkehrt. Dafür, daß wenigstens diese Gefahr nicht besteht, spricht, daß das RG. ja im Defraudationsdelikt eine unter besonderer Auslegung stehende Norm sieht und doch wohl nur deswegen die Möglichkeit der Zollhinterziehung neben dem Bannbruch verneint. Die wirtschaftlichen und praktischen Konsequenzen sind freilich gerade hier besonders unerfreulich. Der RFV. (RFV. 30, 160) weist mit Recht auf die sehr verschiedene Funktion der Einfuhrverbote hin³⁾. Würde der Kontingentsgedanke vordringen, so würde noch schärfer in Erscheinung treten, daß Bannbruch und Zollhinterziehung zwei Tatbestände darstellen, die sich durchaus nicht auszuschließen brauchen.

4. Zum Schluß sei noch auf die ungeklärte Frage hingewiesen, welche Konsequenzen in Zukunft entstehen können, wenn es bei der Meinungsverschiedenheit der beiden obersten Gerichtshöfe verbleibt. Es kommt dabei auf die Auslegung des § 468 an. Wie will sich eigentlich das RG. verhalten, wenn in einem Fall, in dem der Strafrichter eine Vorentscheidung des RFV. veranlaßt hat, dieses trotz Vorliegen eines Einfuhrverbots die Zollpflichtigkeit bejaht hat? Zwei Möglichkeiten wären vorhanden. Entweder könnte das RG. sich an die Vorentscheidung gebunden erklären. Es hat ja selbst (RG. 65, 165) ausgesprochen, daß § 468 unmittelbare Beziehungen schaffe zwischen der Entscheidung der Finanzbehörde über den Grund des Steueranspruchs und dem Urteil des Strafgerichts über das Bestehen des angegriffenen Rechtsgutes, und hervorgehoben, daß zu berücksichtigen sei, wenn die Steuerbehörde um eines bestimmten Vorgangs willen in Anwendung bestimmter steuerrechtlicher Vorschriften jemanden mit einer bestimmten Steuer in Anspruch genommen hat. So liegt es aber, wenn der RFV. die Zollpflichtigkeit trotz Einfuhrverbots bejaht. Dann liegt der äußere Tatbestand, der auch für die Strafbarkeit maßgebend ist, fest; sind keine

inneren Tatbestandsmerkmale gegeben, die Straffreiheit rechtfertigen, so müßte verurteilt werden. Dann könnte es dahin kommen, daß selbst verschiedene Entscheidungen des RG. möglich wären, indem dieses nämlich bei einer Bindung durch eine Vorentscheidung die Zollhinterziehung bejahen würde, aber in Fällen, in denen es zu einer solchen Vorentscheidung nicht gekommen ist⁴⁾, aus eigener Rechts-ermägung die Zollhinterziehung verneinen würde. Näher liegt wohl, daß das RG., wenn es an seiner Rechtsprechung festhält, anders argumentieren würde. Es scheint fast so, daß es hier noch einen besonderen Grund herausarbeiten wollte, der allgemein von der Bindung des § 468 befreit. Es wird zwar zugegeben, daß der Strafrichter insoweit gebunden ist, als der RFV. die Zollpflichtigkeit trotz Einfuhrverbot bejaht. Es wird dann aber offenbar angenommen, daß trotz der damit feststehenden Zollpflichtigkeit deshalb keine Zollhinterziehung vorläge, weil es an einer Strafnorm für die Zollhinterziehung bei gleichzeitigem Bannbruch fehle. Wäre dem so, so läge aber auch gar kein Anlaß mehr vor, eine Vorentscheidung nach § 468 herbeizuführen, selbst nicht, wenn unmittelbar wegen Zollhinterziehung Anklage erhoben ist. Denn der Strafrichter hätte ja aus einem Grunde, der mit dem äußeren Tatbestand nichts mehr zu tun hat, jedesmal von dieser Anklage freizusprechen und hätte nur wegen Bannbruchs zu bestrafen. Das Ergebnis ist unbefriedigend und steht in Widerspruch mit der Rechtseinheit, die man herbeiführen wollte. § 468 geht doch offenbar davon aus, daß allgemein bei allen Steuern, also einschließlich der Zölle, das materielle Steuerrecht und das Steuerstrafrecht im äußeren Tatbestand der Steuerpflicht eine einheitliche Grundlage habe. Das Steuerrecht verpflichtet, eine Steuer zu entrichten, wenn der äußere Tatbestand gegeben ist; zu bestrafen ist, wenn gegen die hiernach bestehende Pflicht schuldhaft verstoßen wird. Die Auffassung des RG. zerstört diesen Zusammenhang, indem trotz steuerlicher Pflicht und trotz steuerverwidrigen Verhaltens Straffreiheit bestehen soll, weil in diesem einen Falle, in dem es sich um verbotene Einfuhr handelt, ein grundsätzliches Auseinanderfallen von Steuernorm und Strafnorm als vom Gesetzgeber gewollt angenommen wird. Nun ist es schon eine eigentümliche Annahme, dem Gesetzgeber die Auffassung unterzuschreiben, es sei milder zu beurteilen, wenn jemand verbotene Waren in das Zollinland heimlich hineinbringt, als wenn er mit erlaubten Waren schmuggelt. Darauf läuft aber die Sache hinaus, denn die Strafandrohungen bei Hinterziehung sind weit schwerer als die bei Bannbruch, nachdem das Recht der RAbgD. an die Stelle des ZollG. getreten ist. Eigentlich sollte man nicht ohne einen von diesem Gesichtspunkt aus geprägten zweifelsfreien Ausspruch des Gesetzgebers diesem eine so unverständliche Handhabung seines Rechts, Strafnormen zu setzen, zumuten. Weiter aber: Es ist eine der wichtigsten Aufgaben des Gesetzgebers nach der Idee des Rechts, für ein sinnvolles Zueinandergreifen der Rechtsnormen auf allen Rechtsgebieten Sorge zu tragen. Hier wird aber materielles Steuerrecht und Strafrecht beziehungslos nebeneinandergestellt, obgleich der Gesetzgeber sich offenkundig bemüht hat (s. zu 1), engste Verbindung zwischen beiden zu sichern. Damit aber ergibt sich die Pflicht gerade der obersten Gerichte, sich bei der Auslegung von dieser der Idee des Rechts als der einem einheitlich-sinnvollen Gebilde entsprechenden Willensäußerung des Gesetzgebers durchdringen zu lassen. Die durch die Rechtsprechung des RG. herbeigeführte Uneinheitlichkeit würde außerdem noch kraft dadurch in Erscheinung treten, daß der RFV. — wie bereits RFV. 30, 210 zeigt — seinerseits das Vorliegen der Zollhinterziehung unmittelbar in solchen Fällen bejahen würde, in denen an den Tatbestand der Zollhinterziehung besondere steuerliche Folgen geknüpft sind (vgl. §§ 109, 111, 112, 144 RAbgD. und dazu Hepp: Ztschr. f. Zölle u. Verbrauchssteuern 12 [1932], 301 f.). Wir hätten also zwei Rechtsprechungen, die sich widersprechen, auch unmittelbar über die strafrechtliche Frage.

²⁾ Die Frage selbst soll hier nicht erneut ausführlich behandelt werden. Es genügt, neben dem im Text zitierten Aufsatz auf E. Becker, RAbgD., 7. Aufl. (1930), S. 244 f. und auf J. Kraß: RZSchr. für Steuer- und Finanzrecht 6 (1932), 841 ff. zu verweisen.
³⁾ Vgl. dazu auch die Bemerkungen von M. Gottgetreu zu RFV. 30, 210: ZStZ. 1932, 2830.

⁴⁾ Also, wenn die Annahme in Anm. 1 richtig ist, immer dann, wenn wegen Bannbruchs und nicht wegen Zollhinterziehung Anklage erhoben ist.

Die Besteuerung nach dem Verbrauche.

Von Rechtsanwalt Dr. Arthur Kaufmann, Leipzig.

Die Quellen der zu veranlagenden Einkommensteuer fließen nur noch spärlich. Die Verlustabschlüsse häufen sich. So mag es kommen, daß gerade jetzt manche Finanzämter in erhöhtem Maße den Versuch machen, Einkommensteuer nach dem Verbrauche gemäß § 49 EinkStG. zu erzwingen. Demgegenüber muß einmal dargetan werden, wie wenig sich dies mit dem Sinne der Verbrauchsbesteuerung verträgt. Hierzu bedarf es zunächst eines Eingehens auf die Grundsätze, die sich in der Rechtsprechung zum Wesen der Verbrauchsbesteuerung entwickelt haben. Diese zeigen zugleich auch die Grenzen der Verbrauchsbesteuerung und die Verteidigungsmöglichkeiten, die dem Steuerpflichtigen, insbesondere in Verlustjahren, zu Gebote stehen.

I. Was ist Verbrauch?

Das Gesetz gibt keine Definition. Es zählt auf, was insbesondere hierzu zu rechnen ist, also Aufwendungen für Haushalt, Lebensführung und gewisse Anschaffungen. Es macht davon Ausnahmen an Ausgaben, die nicht zum Verbrauch gerechnet werden dürfen und weiteren, die nach dem Ermessen des Finanzamtes abgezogen werden können. Man muß diesen Katalog des Gesetzes in jedem Einzelfalle zur Hand nehmen. Erschöpfend ist er aber nicht. Insbesondere ist es unrichtig, den Verbrauch negativ dahin abgrenzen zu wollen, daß zu ihm jedwede Ausgabe eines Steuerpflichtigen zählt, die nicht ausdrücklich in § 49 ausgenommen ist. Verbrauch ist vielmehr ein positiv zu fassender Begriff: Er ist der Gesamtbetrag der zur Lebensführung gemachten Aufwendungen (RFG. VI A 433/27; StW. 1927 Nr. 586). Freilich läßt schon das Gesetz erkennen, daß die „Lebensführung“ in sehr weitem, auch gewisse Ausgaben für Dritte umfassenden Sinne zu verstehen ist. Neben dieser dem Sprachsinne folgenden Begriffsbestimmung des Verbrauches steht eine wirtschaftliche: Verbrauch sei die Selbstanschätzung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Dieser Gedanke galt ursprünglich der Rechtfertigung der Verbrauchsbesteuerung, hat aber zugleich auch zu ihrer Begrenzung geführt. Beispiele zeigen dies am deutlichsten.

a) Zum Verbrauch werden gerechnet laufende freiwillige Zuschüsse an Verwandte, sowie Ausstattungsrenten an verheiratete Kinder, soweit sie nicht der Empfänger versteuert (RFG.: RStBl. 1928, 180 und StW. 1927 Nr. 231), ebenso Luxusanschaffungen (Villa, Sportauto), soweit ihr Preis den Wert übersteigt, mit denen sie zur Vermögensteuer zu veranlagen wären (RFG.: RStBl. 1929, 555). Auch der Mietwert der eigenen Wohnung erhöht als zur Lebensführung gehörig den Verbrauch (RFG.: StW. 1928 Nr. 559; 1930 Nr. 1383), wobei allerdings die zur Erhaltung von Haus und Garten erforderlichen Ausgaben abzugsfähig sind (RFG. 22, 337 und StW. 1930 Nr. 1383).

b) Kein Verbrauch ist schon nach dem Gesetz jede Anschaffung vermögenssteuerpflichtiger Werte, übrigens ohne Rücksicht darauf, ob eine Vermögensteuerveranlagung im Einzelfalle stattgefunden hat (RFG.: RStBl. 1929, 555). Darüber hinaus sind alle Ausgaben auszuweisen, mit denen nicht die gegenwärtige Lebensführung bestritten, sondern künftige erst ermöglicht werden soll. Hierzu gehören neben einmaligen Vermögensübertragungen an Dritte zur Erhaltung ihrer Wirtschaftsstellung (RFG.: RStBl. 1928, 180) in erster Linie die Aufwendungen zur Begründung einer eigenen Existenz (RFG.: StW. 1927 Nr. 586; 1931 Nr. 108). Aus ähnlichen Erwägungen folgt die volle Abzugsfähigkeit von Lebensversicherungsprämien (RFG.: RStBl. 1927, 233; 1929, 555). Die Tilgung von Schulden rechnet nicht zum Verbrauch, soweit es sich um Verbindlichkeiten handelt, die der Steuerpflichtige zu einer Zeit eingegangen ist, als seine Einkommensverhältnisse ihm dies ohne weiteres

gestatteten (RFG. 22, 337). Die Zwangsläufigkeit der weiteren Zahlungen, beispielsweise bei Abzahlungskäufen, schließt, wie auch der RFG. anerkennt, in den Jahren nach Eingehung der Schuld einen Rückschluß auf die Selbstanschätzung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen aus. Umgekehrt gehört eine Begründung von Forderungen (Darlehen) nicht zum Verbrauch, wenn nicht etwa von vornherein mit ihrer Uneinbringlichkeit zu rechnen ist (RFG.: RStBl. 1928, 92).

c) Aus welcher Quelle die Mittel des Verbrauches stammen, ist unerheblich. Selbst einkommensteuerfreie Lotteriegewinne und Grundstückserlöse werden bei ihrer Veräußerung dem Verbrauche hinzugerechnet (RFG.: StW. 1927 Nr. 229; 1928 Nr. 191 und RStBl. 1929, 12). Ausgenommen sind kraft besonderer Vorschrift des REntlG. nur die Zurechnungen für Kriegsschadenverluste im Ausgleichs- und Entschädigungsverfahren (RStBl. 1928, 137; 1930, 309).

II. Wann kann nach dem Verbrauch besteuert werden?

1. Rechnerisch müssen drei Voraussetzungen gegeben sein:
a) Der Verbrauch muß mindestens 15 000 RM betragen.
b) Er muß wenigstens um die Hälfte höher sein als das Einkommen.

c) Der Verbrauch darf nicht aus Vermögen bestritten sein, von dem der Steuerpflichtige nachweist, daß es erspartes Einkommen der letzten drei Jahre darstellt, welches bereits der Einkommensteuer unterlegen war. Um dies festzustellen, müssen dem Gesamteinkommen der drei letzten Jahre die Gesamtausgaben dieser Zeit gegenübergestellt werden, und zwar ohne jeden Abzug — also nicht etwa nur der Verbrauch im technischen Sinne nach Abzug der Personalsteuern und ähnlichem (RFG. 22, 215).

2. Das Gesetz kennt keinen Zwang zur Verbrauchsbesteuerung. Auch soweit die unter 1 aufgezählten Voraussetzungen gegeben wären, darf nicht etwa schematisch nach dem Verbrauche besteuert werden. Infolgedessen ist auch die allgemeine Anforderung von Verbrauchserklärungen unstatthaft (Erlaß des RFG. v. 29. Dez. 1926 [RStBl. 1926, 18]). Denn § 49 ist reine Kannvorschrift, die billigem Ermessen nach § 11 RAbgD. untersteht und nur in dessen Grenzen anzuwenden ist.

3. Die Auslegung des Reichsfinanzhofs hat die Stellung des Steuerpflichtigen, der ohnehin dem Finanzamt gegenüber nur auf Recht und Billigkeit angewiesen ist, erheblich verschlechtert. Der RFG. erklärt nämlich die Verbrauchsbesteuerung überall da für gegeben, wo überhaupt die rechnerischen Voraussetzungen vorliegen und nicht eine besondere Unbilligkeit gegenüber dem Steuerpflichtigen besteht. Das bedeutet im Grunde genommen eine genaue Umkehrung der gesetzlichen Regelung, die erst bei einem nach den gesamten Lebensverhältnissen offenbaren Mißverhältnisse zwischen Einkommen und Verbrauch die Besteuerung nach dem Verbrauche zuläßt. Der RFG. meint, es könne der steuerlichen Gleichbehandlung nur dadurch Rechnung getragen werden, daß für die Abschätzung des Mißverhältnisses zwischen Einkommen und Verbrauch nur die Lebensverhältnisse der Allgemeinheit, nicht die des einzelnen Steuerpflichtigen heranzuziehen seien. Er unterstellt ein solches Mißverhältnis von vornherein überall dort, wo das Rechenexempel unter 1 zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ausfällt. Dabei zeigen Wortlaut und Entstehungsgeschichte des § 49, daß die rechnerischen Voraussetzungen nur das Mindestmaß der zum Schutze des Steuerpflichtigen erforderlichen Vorbedingungen der Verbrauchsbesteuerung darstellen sollten (eingehende Kritik des RFG. bei Struß, Anm. 7 und 8 zu § 49). Gegenüber dieser m. E. unhaltbaren aber leider ständigen Rechtsprechung bleibt dem Steuerpflichtigen als einzige Zuflucht der Nachweis besonderer Härten bei Anwendung der Verbrauchsbesteuerung, die auch der RFG. vermieden wissen will.

a) Je weniger der Verbrauch die rechnerischen Grenzen unter 1 übersteigt, um so sorgfältiger ist nach der Rechtsprechung zu prüfen, ob die Verbrauchsteuer nicht unbillig wirkt. Dabei werden besonders die Fälle berücksichtigt, bei denen die Grenzen gerade durch Hinzurechnung solcher Ausgaben überschritten werden, deren Zugehörigkeit zum Verbrauch zweifelhaft sein kann; dies gilt insbesondere bei Leistungen an Dritte oder für frühere Anschaffungen (RfStV. 1927, 150 und StW. 1929 Nr. 802; 1927 Nr. 440). Besondere Härte hat der RfStV. auch in einem Falle zugegeben, in dem ein Steuerpflichtiger mit einem Verbrauch von 23 000 RM einen Haushalt von 18 Personen zu erhalten hatte (RStVl. 1930, 619).

b) Eine wesentliche Erleichterung gewährt die Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen immerhin dadurch, daß der RfStV. auch für die Verbrauchsteuer die Anwendung des § 56 EinkStG. für geboten erklärt. Dies gibt den Beteiligten ein Recht auf Berücksichtigung besonderer ihre Leistungsfähigkeit beeinträchtigender Umstände. Auf diesem Umwege über § 56 kann doch in vielen Fällen die ursprünglich vom RfStV. als unmöglich beiseite geschobene Beachtung der Lebensverhältnisse des einzelnen Steuerpflichtigen erzwingen werden. So hat der RfStV. die Verbrauchsteuer nicht nur bei vollständigem wirtschaftlichen Zusammenbruch des Steuerpflichtigen aufgehoben (StW. 1927 Nr. 365), sondern auch den Grundsatz festgelegt, daß nach § 56 auf die steuerliche Leistungsfähigkeit des einzelnen um so mehr Rücksicht zu nehmen ist, je weniger der Verbrauch über die bisher gerechtfertigte Lebenshaltung des Steuerpflichtigen hinausgeht (StW. 1927 Nr. 585; RStVl. 1927, 212). Dementsprechend können z. B. durch § 56 Erziehungsaufwendungen noch Berücksichtigung finden, die keine außerordentlichen und deshalb nach § 49 an und für sich nicht abzugsfähig wären, und es kann Freistellung von der Verbrauchsteuer erfolgen, wenn gerade durch sie der Verbrauch des Steuerpflichtigen die rechnerisch zulässigen Grenzen übersteigt (StW. 1928 Nr. 564). Im Gegensatz zur Einkommenbesteuerung bleibt § 56 auch bei höherem Verbrauch als 30 000 RM anwendbar (RStVl. 1927, 149).

III. Die Veranlagung.

Voraussetzung der Verbrauchsteuer ist die Feststellung eines im Mißverhältnis zum Verbrauch stehenden Einkommens. Bisher wurde angenommen, daß danach Veranlagung zur Verbrauchsteuer erst nach rechtskräftiger Einkommensfeststellung zulässig sei. Nach einem neueren Urteile des RfStV. (StW. 1932 Nr. 475) soll aber genügen, wenn schon mit Bestimmtheit zu übersehen ist, daß der Verbrauch des Steuerpflichtigen mindestens um die Hälfte höher ist als das Einkommen — eine höchst bedenkliche Erweiterung des Ermessens des Finanzamts. Sehr beachtlich für den Steuerpflichtigen ist, daß die Veranlagung zur Verbrauchsteuer auch noch im Einspruchs- oder Berufungsverfahren erfolgen kann (RfStV.: RStVl. 1927, 229; StW. 1927 Nr. 438; 1929 Nr. 637). Der Steuerpflichtige wird also bei allen Rechtsmitteln zu überlegen haben, ob er damit nicht aus dem Regen in die Traufe kommt.

Für die Höhe der nach dem Verbrauch erhobenen Einkommensteuer gelten die allgemeinen Grundsätze. Der Steuerpflichtige hat also Anspruch auf die Familienermäßigungen, auf die Anrechnung bezahlter Lohn- und Kapitalertragsteuer (RfStV. 23, 191). Andererseits erhöht sich auch hier die Steuer um die zur Einkommensteuer geltenden Zuschläge (RStVl. 1931, 319).

Bisweilen haben die Finanzämter die Neigung, zur Verbrauchsteuer dann zu greifen, wenn der Steuerpflichtige erhebliche Vorauszahlungen geleistet hat, die im Falle seiner Freistellung zurückgezahlt werden müßten. Ein solches Verfahren ist unstatthaft, weil es ein unsachliches Moment in die Veranlagung hineinträgt; auch verletzt es den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung: Der lokale Steuerzahler, der sich bemüht, die angeordneten Vorauszahlungen zu entrichten, wird bestraft (durch Anwen-

dung der Verbrauchsteuer) und der schlaue Steuerpflichtige, der mit ihnen möglichst zurückhielt, bevorzugt.

IV. Die Verbrauchsteuer in Verlustjahren.

Nach der bei Einführung der Verbrauchsteuer obwaltenden Idee, nach der Begründung des Regierungsentwurfes und der ausdrücklichen Erklärung des Staatssekretärs Dr. Popitz, sollten wirklich arbeitende Steuerpflichtige und Gewerbetreibende, die vorübergehend in einem Jahre mit Verlust abgeschlossen hatten, mit § 49 nicht belästigt werden. Es ist höchst unerfreulich zu sehen, wie wenig diese Zusage gehalten worden ist, und daß auch der RfStV. diese für das Zustandekommen der Gesetzesbestimmung mit entscheidende Zusicherung als unbeachtlich abtut (StW. 1927 Nr. 439). Trotzdem kann in vielen Fällen auch nach der Rechtsprechung des RfStV. Berücksichtigung von Verlusten gefordert werden:

1. Der RfStV. beachtet aus Billigkeitsgründen die Quelle der Verluste. Er lehnt deshalb Verbrauchsteuer ab, wo schwere Verluste erkennbar durch elementare Naturereignisse verursacht sind, wie bei Hagelschäden und Überschwemmungen in der Landwirtschaft (RfStV. 23, 191). Entsprechend haben außergewöhnliche Verluste auch im Geschäftsleben schon mehrfach zur Ausschaltung der Verbrauchsteuer geführt, so in dem schon erwähnten Falle völligen wirtschaftlichen Zusammenbruchs (StW. 1927 Nr. 365), aber auch im Falle gänzlicher Betriebsumstellung (StW. 1929 Nr. 989).

Dieser Gesichtspunkt muß m. E. auch zu Freistellungen überall da führen, wo der eingetretene Verlust ersichtlich durch besondere unvorhersehbare Umstände eingetreten ist, die gänzlich außerhalb des Machtbereichs des einzelnen liegen. Ich denke hierbei an Ereignisse wie den Sturz des englischen Pfundes, plötzliche, ganze Gewerbe mit einem Schläge lahmlegende Zolländerungen und ähnliches. Es liegt aber sehr nahe, diesen Gedanken auch auszudehnen auf die gegenwärtige Weltwirtschaftskrise, die über Unzählige mit keiner geringeren Wucht hereingebrochen ist, als eine Naturkatastrophe.

2. In jedem Verlustfalle ist die Anwendbarkeit des § 56 zu prüfen (StW. 1927 Nr. 440). Für die Frage, ob danach Steuerermäßigung oder auch völlige Freistellung gefordert werden kann, kommt es maßgeblich darauf an, inwieweit der Verlust die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinträchtigt hat, also sowohl auf die tatsächliche Höhe des Verbruchs, als auch auf das Verhältnis zwischen Verlust und verbleibendem Vermögen. Unter diesem Gesichtspunkt hat der RfStV. von Verbrauchsteuer abgesehen bei 20 000 RM Verbrauch in einem Jahre, das den Steuerpflichtigen durch einen Verlust von 100 000 RM um 1/3 seines ganzen Vermögens gebracht hatte (RStVl. 1927, 212), ebenso bei 249 000 RM Verlust und 20 000 RM Verbrauch eines Fabrikanten (StW. 1927 Nr. 440⁴). Grundsätzlich schließt dabei auch ein sehr erheblicher Verbrauch die Inanspruchnahme des § 56 nicht aus. Der RfStV. hat einem Großgrundbesitzer auch bei 50 000 RM Verbrauch die Anwendbarkeit des § 56 für erlittene Betriebsverluste zugestanden (StW. 1927 Nr. 440⁵), bemerkenswerterweise unter Berücksichtigung der Tatsache, daß „der Verbrauch nicht erheblich über das der Lebenshaltung des Steuerpflichtigen entsprechende“ hinausgehe. Dies wird dem Steuerpflichtigen in Handel und Industrie nicht minder zugestehen sein.

Der Steuerpflichtige kann in vielen Fällen seinen Verbrauch, auch wenn er mit Verlust arbeitet, gar nicht von heute auf morgen unter die Grenze des § 49 herabdrücken. Laufende Verpflichtungen, Miet- und Anstellungsverträge fordern weiterhin ihre Rechte. Bei der Zwangsläufigkeit vieler solcher Ausgaben kann hierin keine Selbsteinschätzung der steuerlichen Leistungsfähigkeit gesehen werden, und es wird gerade hier — worauf besonders Becker hinweist, dessen Erläuterung zu § 49 ein Glanzstück seines Kommentars zum EinkStG. bildet — nach § 11 RAbgD. freizustellen sein. Das gilt vor allem dann, wenn es sich um das erste Verlustjahr eines Steuerpflichtigen handelt, der in den vorausgegangenen Geschäftsjahren regelmäßig erhebliche Gewinne erzielt und versteuert hat.

Der RfM. hat i. J. 1927 den Spitzenverbänden der Deutschen Wirtschaft zugesichert (Mitteilungen der Industri- und Handelskammer Berlin v. 10. Juni 1927),

daß Kaufleute, die in einem Steuerabschnitt Verluste erlitten haben, ohne in der Lage gewesen zu sein, gleichzeitig ihren ihrer Lebensstellung und den Wirtschaftsverhältnissen

durchaus angemessenen Verbrauch wesentlich einzuschränken, auf Grund dieses Tatbestandes allein noch nicht gemäß § 49 veranlagt werden sollten.

Niemals war es notwendiger und angebrachter, die Finanzämter an diese dem Sinne der Verbrauchsbesteuerung allein entsprechende Zusicherung zu erinnern.

Vermögenssteuer.

Neufeststellung der Einheitswerte und Neuveranlagung.

Von Oberregierungsrat F. Henrychowski, Berlin-Charlottenburg.

Die Einheitswerte bilden nach § 20 RBewG. v. 22. Mai 1931 die Besteuerungsgrundlage der Einheitswertsteuern, d. h. der Reichsvermögensteuer und der Realsteuern (Grundsteuer und Gewerbesteuer). Die Einheitswertsteuern sollen sich den Veränderungen des Vermögensbestandes und der Verschiebung der Wertverhältnisse im allgemeinen anpassen. Infolgedessen muß die Veranlagung dieser Steuern in gewissen Zeitabständen wiederholt werden. Ebenso müssen auch die Einheitswerte, die dieser Veranlagung dienen, von Zeit zu Zeit von neuem allgemein festgestellt werden. Eine solche allgemeine Feststellung der Einheitswerte nennt das Gesetz (§ 22 RBewG. 1931) Hauptfeststellung. Der Zeitpunkt, auf den eine derartige Feststellung erfolgt, ist der Hauptfeststellungszeitpunkt. Als solchen hat der § 22 Abs. 2 RBewG. 1931 den Beginn des 1. Jan. bestimmt. Der erste Hauptfeststellungszeitpunkt, auf den die allgemeine Bewertung vorzunehmen war, ist unter der Herrschaft des neuen RBewG., wie bekannt, der 1. Jan. 1931 gewesen (§ 4 Abs. 2 Kap. I Teil 3 WD. v. 1. Dez. 1930; § 1 RBew-Durchf. 1931).

Einheitswerte werden nach RBewG. 1931 festgestellt:

1. Für den gesamten Grundbesitz, d. h. für das landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche und gärtnerische Vermögen, für Betriebsgrundstücke (eines Gewerbebetriebes) und das Grundvermögen (bebaute und unbebaute Grundstücke).

2. Für das Betriebsvermögen (ohne Betriebsgrundstücke).

Nicht dagegen wird ein Einheitswert festgestellt ebenso wie früher für das „sonstige Vermögen“ (d. h. das private Kapitalvermögen) und nicht mehr im Gegensatz zu § 3 Nr. 2 des alten RBewG. v. 10. Aug. 1925 für das „Gesamtvermögen“. Soweit hiernach Einheitswerte festzustellen sind, ist die allgemeine Feststellung (Hauptfeststellung) nach § 22 Abs. 2 RBewG. 1931 für den gesamten Grundbesitz (oben zu 1) in Zeitabschnitten von je 6 Jahren und für das Betriebsvermögen (zu 2) in solchen von je 3 Jahren vorzunehmen. Dem Betriebsvermögen folgt von selbst das Gewerbekapital (§ 53 RBewG. 1931), da als solches der gewerbliche Betrieb mit den sich aus § 53 ergebenden Änderungen gilt¹⁾. Um aber die Möglichkeit zu Änderungen der Hauptfeststellung (allgemeinen Feststellung) zu haben, bestimmt § 22 Abs. 2 RBewG. 1931, daß der RfM. mit Zustimmung des Reichsrats und eines Ausschusses des Reichstags durch eine Rechtsverordnung anordnen kann, daß die Hauptfeststellung in kürzeren oder längeren als den vorgenannten 6- bzw. 3jährigen Zeitabschnitten vorgenommen wird; diese Anordnung kann sich auf alle oder einzelne Vermögensarten oder -unterarten, die der Einheitsbewertung unterliegen, erstrecken. Mit einer Verlängerung der bezeichneten Zeitabstände ist in absehbarer Zeit schwerlich zu rechnen; aber es erscheint nicht ausgeschlossen, daß die Bewertung des Grundbesitzes nach dem Stande vom 1. Jan. 1931 nicht für 6 Jahre bestehen bleiben wird.

Außerdem als die Frage nach dem Hauptfeststellungs-

zeitpunkte ist die Frage nach dem Beginn des Hauptfeststellungszeitraums, für den die Hauptfeststellung der Einheitswerte gilt, zu beantworten. Der Hauptfeststellungszeitraum beginnt nicht mehr — wie unter dem RBewG. 1925 — mit dem Hauptfeststellungszeitpunkte selbst, sondern gemäß § 23 RBewG. 1931 mit dem 1. April des auf den Hauptfeststellungszeitpunkt folgenden zweiten Rechnungsjahres (Rechnungsjahr = 1. April bis 31. März). Da der erste Hauptfeststellungszeitpunkt der 1. Jan. 1931 war, so fiel der Beginn des Hauptfeststellungszeitraums auf den 1. April 1932 (Zwischenzeit: 1¼ Jahre). Die ersten Hauptfeststellungszeiträume laufen demnach für den gesamten Grundbesitz 6 Rechnungsjahre (v. 1. April 1932 bis 31. März 1938) und für das Betriebsvermögen 3 Rechnungsjahre (v. 1. April 1932 bis 31. März 1935), falls nicht inzwischen (namentlich für den Grundbesitz) eine Verkürzung angeordnet werden sollte.

Nun können aber außerhalb der Hauptfeststellung Umstände eintreten, die bei dem einzelnen Steuerpflichtigen eine neue Feststellung des Einheitswertes für diese oder jene wirtschaftliche Einheit (z. B. für das Betriebsvermögen oder Grundvermögen usw.), d. h. eine Neufeststellung erforderlich machen, die auch eine Neuveranlagung zur Vermögenssteuer zur Folge haben kann.

1. Neufeststellung der Einheitswerte.

Neufeststellung ist die erneute Feststellung eines bereits rechtskräftig festgestellten Einheitswertes. Sie kommt also nur in Frage, soweit Einheitswerte überhaupt festgestellt werden, also nur für den Grundbesitz und das Betriebsvermögen (ohne Betriebsgrundstücke), nicht auch für das „sonstige Vermögen“ und das „Gesamtvermögen“. Aber die Neufeststellung kann im Gegensatz zur Hauptfeststellung (der allgemeinen Feststellung) immer nur bei dem einzelnen Steuerpflichtigen vorgenommen werden. Voraussetzung für eine Neufeststellung ist, daß die der Feststellung des Einheitswertes der betreffenden wirtschaftlichen Einheit zugrunde liegenden Verhältnisse — also die Verhältnisse am Hauptfeststellungszeitpunkte (1. Jan. 1931) — sich nachträglich so verändert haben, daß an der ursprünglichen Feststellung des Einheitswertes billigerweise nicht mehr festgehalten werden kann. Dies gilt sowohl für den Fall der Wertminderung (dem Regelfall der Jetztzeit) wie für den Fall der Werterhöhung (RStBl. 1932, 979). Als Feststellungszeitpunkt für die Neufeststellung kommt nach § 22 Abs. 2, § 24 Abs. 2 RBewG. 1931 fortan nur der Beginn des 1. Jan. in Betracht, der auf das die Neufeststellung begründende Ereignis folgt. Demnach war der erste Feststellungszeitpunkt für Neufeststellungen nach dem neuen RBewG. 1931 der Beginn des 1. Jan. 1932; der zweite Feststellungszeitpunkt ist der 1. Jan. 1933, der dritte der 1. Jan. 1934 usw. Im Gegensatz zum alten RBewG. 1925, wonach die Neufeststellung derselben wirtschaftlichen Einheit im Laufe eines Kalenderjahres mehrmals erfolgen konnte, darf jetzt eine Neufeststellung nur einmal im Jahre, und zwar stets nach dem Stande am Beginn des folgenden 1. Jan. stattfinden, wobei sämtliche Wertveränderungen, die seit der letzten Feststellung eingetreten sind, berücksichtigt werden können. Sind seit der letzten Feststellung (Hauptfeststellung vom 1. Jan. 1931) im ersten Kalenderjahre (1931) Veränderungen erfolgt,

¹⁾ Siehe meinen Aufsatz „Gewerbekapital“: JWB. 1932, 226, 452.

die zu einer Neu feststellung des Einheitswertes nicht ausreichen, so können sie zusammen mit weiteren Veränderungen, die im zweiten Kalenderjahre (1932) eintreten, für den nächsten Feststellungszeitpunkt, d. h. den Beginn des 1. Jan. 1933, berücksichtigt werden und summiert evtl. zu einer Neu feststellung führen. Es kommt hierbei lediglich auf die Vermögensveränderung als solche, grundsätzlich aber nicht auf den Grund der Veränderung an (RStBl. 1932, 979). Es können also alle Wertveränderungen der wirtschaftlichen Einheit eine Neu feststellung begründen. Der Grund der Vermögensveränderung spielt indes dann, und zwar auch nur dann eine Rolle, wenn er in allgemeiner Veränderung der Wirtschaftsverhältnisse besteht und daher alle Steuerpflichtigen gleichmäßig trifft. In diesem Falle ist eine Neu feststellung nach § 24 Abs. 1 RBewG. 1931 (ebenso wie nach dem alten RBewG. 1925) ausgeschlossen. Die allgemeine Veränderung der Wirtschaftslage soll bei der Neu feststellung deshalb außer Betracht bleiben, weil einer derartigen Wertveränderung gegebenenfalls durch eine allgemeine Feststellung der Einheitswerte in kürzeren Zeitabschnitten oder in anderer Weise Rechnung getragen werden kann. So hat der Reichspräsident z. B. den seit dem 1. Jan. 1931 (Hauptfeststellungszeitpunkt) allgemein eingetretenen Wertrückgängen dadurch Rechnung getragen, daß er in § 1 seiner W.D. v. 12. Mai 1932 (RGBl. I, 192) die Vermögensteuer für das Rechnungsjahr 1932 um 20% des an sich zu entrichtenden Steuerbetrages herabgesetzt und in § 2 a. a. O. Neu feststellungen auf den 1. Jan. 1932 sowie Neuveranlagungen zur Vermögensteuer auf diesen Zeitpunkt ausgeschlossen hat. An sich hätte es nahe gelegen, statt dieser Maßnahme der Verschiedenheit des Wertveränderungsganges bei den einzelnen Vermögensarten durch entsprechend abgestufte Abschläge von den Vermögensarten Rechnung zu tragen. Dies hätte jedoch praktisch zu einer neuen Bewertung geführt, die technisch schwer durchführbar war. Die W.D. v. 12. Mai 1932 läßt daher durch den 20%igen Abschlag von der Vermögensteuer den seit dem 1. Jan. 1931 eingetretenen Wertveränderungsgang allgemein abgegolten sein und schließt Neu feststellungen und Neuveranlagungen auf den 1. Jan. 1932 aus. Diese Bestimmung gilt nicht nur zuungunsten, sondern auch zugunsten eines Steuerpflichtigen, also auch für den Fall einer Vermögensvermehrung, z. B. insolge der Erbschaft eines Grundstücks. Eine Neu feststellung ist indes in § 2 Abs. 3 W.D. v. 12. Mai 1932 insoweit auf den 1. Jan. 1932 zugelassen worden, als sie für die Zwecke der Realsteuern (Grund- und Gewerbesteuern) erforderlich war, wobei aber ebenfalls zu beachten war, daß Wertveränderungen, die auf allgemeiner Veränderung der Wirtschaftsverhältnisse beruhten, nicht zu einer Neu feststellung führen konnten. War hiernach eine Neu feststellung auf den 1. Jan. 1932 vorzunehmen, so blieb und bleibt ihre Wirkung ausschließlich auf die Realsteuern beschränkt, wobei darauf hingewiesen wird, daß nach der W.D. v. 17. Febr. 1932 (RGBl. I, 73) die reichsgesetzlichen Grund- und Gewerbesteuerverordnungen (Kap. II—IV des 3. Teils der W.D. des RPräf. v. 1. Dez. 1930 [RGBl. I, 517, 531 ff.]) für das Rechnungsjahr 1932 auf die meisten deutschen Länder (z. B. Preußen, Bayern, Sachsen, Württemberg, Baden usw.) noch nicht Anwendung finden.

Da eine Neu feststellung auf den 1. Jan. 1932 mit Wirkung für die Vermögensteuer demnach nicht stattfinden durfte und, soweit sie vor der W.D. v. 12. Mai 1932 bereits erfolgt war, für die Vermögensteuer wirkungslos war, so kommt in Wirklichkeit mit Wirkung für die Vermögensteuer erst der nächste Feststellungszeitpunkt, nämlich der Beginn des 1. Jan. 1933, für eine Neu feststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes und des Betriebsvermögens in Frage, vorausgesetzt, daß der Gesetz- bzw. Verordnungsgeber den allgemeinen Wertrückgängen nicht wieder in anderer Weise (etwa ähnlich wie für 1932) unter Ausschluß der Neu feststellung Rechnung trägt. Indes steht die zur Zeit geltende Rechtslage einer Neu feststellung auf den 1. Jan. 1933 nicht entgegen. Es ist daher mit einer großen Zahl von Neu feststellungsanträgen i. S. 1933 zu

rechnen. Allein ein förmlicher Antrag des Steuerpflichtigen ist heute (im Gegensatz zum alten RBewG. 1925) nicht mehr Voraussetzung für die Vornahme einer Neu feststellung. Aber ein Antrag ist an sich zulässig und an keine Frist gebunden. Grundsätzlich ist die Neu feststellung vielmehr von Amts wegen vorzunehmen. Dies setzt voraus, daß das FinA. von den Wertveränderungen der betreffenden wirtschaftlichen Einheit (also des landwirtschaftlichen usw. Vermögens, des Betriebsgrundstücks, des Grundvermögens oder des Betriebsvermögens), wofür der Einheitswert auf den Beginn des 1. Jan. 1933 neu festgestellt werden soll, amtlich Kenntnis erhält. Ob dies durch einen Antrag oder bloße Anzeige des Steuerpflichtigen oder auf andere Weise geschieht, ist gleichgültig. Aber das FinA. kann, was nochmals betont wird, eine Neu feststellung des Einheitswertes für irgendeine wirtschaftliche Einheit nicht aus dem Grunde vornehmen, weil die Vermögenswerte seit dem 1. Jan. 1931 allgemein und somit auch bei dem die Neu feststellung nachsuchenden Steuerpflichtigen zurückgegangen sind oder (umgekehrt) allgemein zugenommen haben, einerlei, worauf der allgemeine Wertrückgang bzw. die allgemeine Wertzunahme zurückzuführen ist. Es ist daher zwecklos, erst einen hierauf gegründeten Antrag beim FinA. einzureichen. Vielmehr ist eine Neu feststellung nur zulässig, wenn die Wertveränderung nicht alle Steuerpflichtigen gleichmäßig, sondern nur den einzelnen Pflichtigen oder eine Gruppe von Pflichtigen oder nur einzelne Wirtschaftszweige trifft; z. B. das Grundvermögen eines Pflichtigen ist durch Verkauf eines Hausgrundstücks in der Zeit vom 1. Jan. 1931 bis 31. Dez. 1932 vermindert worden oder der in dieser Zeit eingetretene Preissturz einer bestimmten Ware hat nur die gerade diese Ware beziehenden und verarbeitenden Wirtschaftskreise betroffen und nur in diesen Kreisen eine Wertminderung des Betriebsvermögens herbeigeführt (ein Fall, den der RStB.: RStBl. 1932, 979 behandelt) usw. Die Wertveränderung, auf die eine Neu feststellung gegründet werden soll, muß also mehr individueller Natur sein.

Aber nicht jede Vermögensveränderung einer wirtschaftlichen Einheit kann zu einer Neu feststellung des Einheitswertes führen. Vielmehr muß sich gemäß § 24 Abs. 1 RBewG. 1931 nach dem Stande beim Beginn des 1. Jan. 1933 ergeben, daß sich der ursprüngliche Einheitswert (vom 1. März 1931) um mehr als den 20. Teil (= 5%) oder um mehr als 25 000 RM verändert hat. Diese Vorschrift ist neu und bringt eine einschneidende Änderung gegenüber dem § 75 des alten RBewG. 1925, wonach eine Neu feststellung erst zulässig war, wenn der Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit sich um mehr als den 5. Teil (= 20%) oder um mehr als 100 000 RM verändert hatte. Die neue Bestimmung des § 24 RBewG. 1931 bezieht sich auch auf Betriebsgrundstücke. Wird der Einheitswert eines Betriebsgrundstücks auf den 1. Jan. 1933 neu festgestellt, so erscheint es zweckmäßig, außerdem zu prüfen, ob das gleiche auch für das Betriebsvermögen, dem das Betriebsgrundstück angehört, zu geschehen hat; es kann sehr wohl vorkommen, daß dies nicht der Fall ist, so daß es fürs Betriebsvermögen beim alten Einheitswert bewendet. Für die Neuermittlung des Einheitswertes einer jeden wirtschaftlichen Einheit sind die einschlägigen Bewertungsvorschriften des RBewG. 1931 und der RBewDurchfBest. 1931 maßgebend.

Wird der Antrag eines Steuerpflichtigen auf Vornahme einer Neu feststellung vom FinA. ganz oder teilweise abgelehnt, so ist hiergegen das Rechtsmittel des Einspruchs gegeben, der binnen Monatsfrist nach Bekanntgabe der Entscheidung einzulegen ist. Weiter ist Berufung und evtl. Rechtsbeschwerde zulässig (§§ 235 Nr. 2, 285 Abs. 1 RWbgD. n. F.).

Nicht zu verwechseln mit der Neu feststellung des Einheitswertes ist die Berichtigungs feststellung des Einheitswertes i. S. des § 222 RWbgD. n. F. Beide setzen allerdings voraus, daß der Einheitswert ursprünglich rechtskräftig festgestellt worden ist. Aber während bei der Neu feststellung die ursprüngliche Feststellung richtig durchgeführt ist und die Neu feststellung durch Umstände bedingt ist, die nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt (1. Jan. 1931) eintreten und eine Wertveränderung in einem bestimmten Umfange her-

beiführen, ist die Berichtigungsfeststellung, wie schon der Ausdruck selbst besagt, eine bloße Berichtigung (Wiederholung) der ursprünglich nicht richtig durchgeführten Feststellung, für die zur Zeit als Stichtag nach wie vor grundsätzlich der Hauptfeststellungszeitpunkt, d. h. der 1. Jan. 1931, gilt, ohne daß hierfür Wertveränderungen, die nachher eingetreten sind, in Frage kommen (vgl. StB. 1930 Nr. 695). Die Voraussetzungen für die Vornahme einer Berichtigungsfeststellung sind in § 222 gegeben, und zwar:

Abf. 1 Nr. 1 (neue Tatsachen oder Beweismittel) läßt eine höhere Feststellung zu;

Abf. 1 Nr. 2 (nachträgliche Buch- und Betriebsprüfung) läßt eine niedrigere Feststellung zu;

Abf. 1 Nr. 3 kommt für Einheitswertsteuern nicht in Betracht;

Abf. 1 Nr. 4 (nachträgliche Aufdeckung von Fehlern durch die Aufsichtsbehörde) läßt eine niedrigere Feststellung zu.

Ein Mindestmaß der höheren oder niedrigeren Feststellung gibt es hier gesetzlich nicht. Die Berichtigungsfeststellung, gegen die natürlich die ordentlichen Rechtsmittel (Einspruch, Berufung und evtl. Rechtsbeschwerde) zulässig sind, tritt nach Rechtskraft an die Stelle der ursprünglichen Feststellung (Hauptfeststellung). Selbstverständlich ist, daß in den Fällen einer derartigen Berichtigungsfeststellung eine Neufeststellung auf den Beginn des 1. Jan. 1933 ebenfalls an sich zulässig ist.

2. Neuveranlagung zur Vermögenssteuer.

Die Hauptveranlagung, d. h. die allgemeine Veranlagung aller Steuerpflichtigen zur Vermögenssteuer, wird nach § 11 VermStG. v. 22. Mai 1931 grundsätzlich für drei Rechnungsjahre vorgenommen. Dieser Zeitraum heißt „Hauptveranlagungszeitraum“. Er kann verkürzt oder verlängert werden.

Die erste Hauptveranlagung nach neuem Recht ist abweichend von § 11 VermStG. 1931 für die Zeit vom 1. Jan. 1931 bis zum 31. März 1935 (Übergangszeit) gemäß § 22 Abs. 1 VermStG. 1931 vorgenommen worden, also für 4 1/4 Jahre; das erste Vierteljahr 1931 mußte in diesen Zeitraum hineingenommen werden, um die Lücke zu schließen, die durch die Verschiebung des Steuerjahres vom Kalender- zum Rechnungsjahr entstanden war.

Der Hauptveranlagung ist stets der Wert des „Gesamtvermögens“ zugrunde zu legen (§ 11 Abs. 2 VermStG. 1931). Der ersten Hauptveranlagung (v. 1. Jan. 1931 bis 31. März 1935) ist gemäß § 22 Abs. 2 VermStG. 1931 allgemein der auf den 1. Jan. 1931 ermittelte Wert des Gesamtvermögens zugrunde gelegt worden. Eine „Neuermittlung“ des Wertes des Gesamtvermögens i. S. des § 11 Abs. 2 Satz 2 VermStG. 1931 (nicht identisch mit Neuveranlagung) konnte daher für die erste Hauptveranlagung nicht praktisch werden.

Für das Gesamtvermögen (§ 65 ABewG. 1931) wird, wie oben bereits erwähnt, kein Einheitswert mehr festgestellt, ebensowenig für das „sonstige Vermögen“ (§§ 58 ff. ABewG. 1931). Die zu letzterem gehörenden Vermögensgegenstände (wie z. B. Kapitalforderungen, Aktien, Rüge, Geschäftsanteile, Renten usw.) haben nur für die Vermögenssteuer Interesse. Der Wert des sonstigen Vermögens wird vom FinV. ermittelt, und zwar nach dem neuen VermStG. 1931 erstmalig auf den 1. Jan. 1931.

Ebenso ist das Gesamtvermögen jedes Steuerpflichtigen vom FinV. lediglich für die Zwecke der Vermögenssteuer zu ermitteln. Die erstmalige Ermittlung ist ebenfalls auf den 1. Jan. 1931 erfolgt. Zur Bildung des Gesamtvermögens werden zusammengerechnet:

1. Die in einem besonderen Verfahren vorher festgestellten (vom FinV. lediglich für die übernehmenden Einheitswerte (soweit im Einzelfall vorhanden):

- a) des landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen und gärtnerischen Vermögens;
- b) des Grundvermögens;
- c) der Betriebsgrundstücke;

d) des Betriebsvermögens (nach Abzug der Betriebs-schulden: § 47 ABewG. 1931).

2. Dazu tritt der vom Finanzamt ermittelte Wert des „sonstigen Vermögens“.

Diese Werte (zu 1—2) zusammen ergeben das Rohvermögen. Dieses wird gemindert um die abzugsfähigen Schulden und Lasten (§ 67 ABewG. 1931), soweit dies nicht schon beim Betriebsvermögen (oben 1d) geschehen ist. Der Rest ist das steuerpflichtige Gesamtvermögen, das — auf volle Hunderte nach unten abgerundet (§ 6 VermStG. 1931) — der Vermögensbesteuerung zugrunde gelegt wird. Übersteigt dieses (abgerundete) Vermögen nicht 20 000 RM, so wird die Vermögenssteuer bei den unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht erhoben (§ 8 VermStG. 1931).

Verändert sich der Wert des (steuerpflichtigen, abgerundeten) Gesamtvermögens innerhalb eines Hauptveranlagungszeitraums, z. B. des ersten Hauptveranlagungszeitraums (1. Jan. 1931 bis 31. März 1935), um mehr als den 10. Teil (= 10%) oder um mehr als 50 000 RM bei dem einzelnen Steuerpflichtigen, so ist eine neue Veranlagung, d. h. Neuveranlagung der Vermögenssteuer vorzunehmen (§ 12 VermStG.). In diesen Fällen ist der neue Wert des Gesamtvermögens nach dem Stande des (auf die Wertveränderung) folgenden 1. Januar zum Zwecke der neuen Veranlagung der Vermögenssteuer für die Zeit vom folgenden 1. April (d. h. dem Beginn des neuen Rechnungsjahrs) an zu ermitteln. Da der erste Hauptveranlagungszeitraum am 1. Jan. 1931 begonnen hat, so wäre die erste Neuermittlung des Gesamtvermögens im Falle einer entsprechenden Wertveränderung an sich auf den 1. Jan. 1932 zum Zwecke einer Neuveranlagung mit Wirkung vom 1. April 1932 an zulässig gewesen. Aber wie bereits erwähnt, hat der Reichspräsident durch WD. vom 12. Mai 1932 nicht nur Neufeststellungen von Einheitswerten, sondern auch Neuveranlagungen auf den 1. Jan. 1932 ausgeschlossen und die Vermögenssteuer für das Rechnungsjahr 1932 wegen der seit dem 1. Jan. 1931 eingetretenen Verträufgängen allgemein um 20% des an sich zu ermittelnden Steuerbetrages herabgesetzt, was auch den Steuerpflichtigen zugute kam, die ausnahmsweise i. J. 1931 eine Vermögensvermehrung, z. B. durch Lotteriegewinn, zu verzeichnen hatten. Im übrigen ist die Kürzung der Vermögenssteuer 1932 nicht nur in den Normalfällen eingetreten, in denen eine Hauptveranlagung (1. Jan. 1931) vorgenommen worden ist, sondern auch in den Fällen, in denen der Steuerbetrag für 1932 durch eine Berichtigungsveranlagung (§ 222 ABewG.) oder durch eine Nachveranlagung der Vermögenssteuer (§ 13 VermStG. 1931) festgesetzt worden ist. Die Folge der WD. v. 12. Mai 1932 ist, daß eine Neuveranlagung zur Vermögenssteuer praktisch erst auf den 1. Jan. 1933 mit Wirksamkeit vom 1. April 1933 an möglich ist, allerdings, sofern nicht wieder eine allgemeine Regelung der Vermögenssteuer unter Ausschluß von Neuveranlagungen für 1933 erfolgt.

Ebenso wie bei der Neufeststellung von Einheitswerten führen Wertveränderungen, die auf allgemeiner Veränderung der Wirtschaftsverhältnisse beruhen, nicht zu einer Neuermittlung des Gesamtvermögens und zu einer Neuveranlagung der Vermögenssteuer (§ 12 Abs. 1 VermStG. 1931). Aber die Wertveränderungsgrenze ist hier (10% oder 50 000 RM) doppelt so weit gezogen wie bei der Neufeststellung von Einheitswerten einzelner wirtschaftlichen Einheiten (5% oder 25 000 RM), weil es sich hier um den Wert des Gesamtvermögens handelt, während dort nur Wertveränderungen einzelner Bestandteile des gesamten Vermögens in Betracht kommen. Es liegt daher auf der Hand, daß, wenn bei einem Steuerpflichtigen i. J. 1932 der Einheitswert einer wirtschaftlichen Einheit, z. B. des Betriebsvermögens, aus einem besonderen Grunde sich um 8%, die nicht mehr als 25 000 RM ausmachen, verringert hat und daher auf den 1. Jan. 1933 neu festzustellen ist, dies nicht für 1933 zu einer Neuveranlagung der Vermögenssteuer führen kann, weil der Wert des Gesamtvermögens sich nicht um mehr als 10% vermindert hat. Eine Neuveranlagung der Vermögenssteuer kann vielmehr auf den 1. Jan. 1933 (oder einen späteren 1. Ja-

nur innerhalb des Hauptveranlagungszeitraums) nur erfolgen, wenn sich eine oder mehrere zum Gesamtvermögen gehörende wirtschaftliche Einheiten, und zwar jede für sich um mehr als 5% oder um mehr als 25 000 RM, verändert haben und ihr Einheitswert infolgedessen auf den 1. Jan. 1933 (oder einen späteren 1. Jan.) neu festgestellt wird und außerdem bei Zusammenrechnung der neuen Einheitswerte oder infolge Veränderung des „sonstigen Vermögens“ beim Gesamtvermögen eine Veränderung in einem Umfange von mehr als 10% oder mehr als 50 000 RM eingetreten ist (vgl. RStBl. 1932, 965).

Die Neuveranlagung wird wie die Hauptveranlagung dem betreffenden Steuerpflichtigen durch einen „Vermögenssteuerbescheid“ bekanntgegeben. Dieser enthält 1. die neue Gesamtvermögensfeststellung, 2. die Festsetzung der Vermögensteuer. Gegen diesen Bescheid steht dem Pflichtigen innerhalb eines Monats seit der Bekanntgabe der Einspruch zu. Hinsichtlich des landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen und gärtnerischen Vermögens, des Grundvermö-

gens, der Betriebsgrundstücke und des Betriebsvermögens, für die vorher Einheitswerte festgestellt worden sind, kann aber der Einspruch gegen den Vermögensteuerbescheid nur damit begründet werden, daß die Summe der neuen Einheitswerte nicht mit der im Steuerbescheid angegebenen Summe übereinstimmt, d. h. unrichtig zusammengezählt worden ist. Dies beruht darauf, daß die Anfechtung der einzelnen Einheitswerte eine Sache für sich ist und im Anschluß an die Bekanntgabe der Einheitswerte im Einheitswert-Feststellungsverfahren erfolgen muß. Dagegen sind hinsichtlich des „sonstigen Vermögens“, der Bildung des Gesamtvermögens und des Abzugs der Schulden hiervon Einwendungen nur durch Einspruch gegen den Vermögenssteuerbescheid zu erheben, weil Einheitswerte hier nicht in Frage kommen und somit eine frühere Gelegenheit zur Geltendmachung von Einwänden nicht gegeben ist. Als weitere Rechtsmittel gegen die Einspruchsentscheidung kommen Berufung und gegen die Entscheidung hierüber eventuell Rechtsbeschwerde in Betracht.

Besondere Probleme des Bilanzsteuerrechts bei der heutigen Wirtschaftslage.

Von Prof. Dr. Bühler, Münster.

Die Zeit der Jahresabschlüsse steht für die meisten Unternehmungen vor der Tür. Es gibt wohl keinen Unternehmer, der seinen Abschluß machen würde, ohne dessen steuerliche Auswirkungen auf Schritt und Tritt ins Auge zu fassen und sich den Ausfall einer späteren Buch- und Betriebsprüfung zu vergegenwärtigen. Für einen großen Teil aller Betriebe treten freilich solche steuerlichen Sorgen diesmal zurück, weil für sie die Hauptfrage ist, wie überhaupt noch eine positive Bilanz herauskommen soll. Viel eher als mit den steuerrechtlichen Bilanzvorschriften in Konflikt zu kommen, handelsrechtlichen Bilanzvorschriften nach der Richtung abzuweichen, daß sie sich selbst ein zu günstiges Ergebnis des Geschäftsjahres herausrechnen.

Die Steuerbehörden wissen das allmählich auch, und so kommen sie jetzt oft genug dem Pflichtigen gegenüber in eine ganz andere Lage, als sie die Hauptbestimmung des Bilanzsteuerrechts (§ 13 EinkStG.) voraussetzt. Denn wenn hier als Grundsatz die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ausgesprochen ist, dann aber eine Reihe wichtiger Vorbehalte für einzelne Posten gemacht werden, so sind diese Vorbehalte, auf die es, wie man nachgerade weiß, mehr ankommt als auf jene Regel, sämtlich diktiert von der Überlegung, daß der Pflichtige das natürliche Streben haben müsse, Gewinne für die Steuer zu verstecken. Ziel und Wirkung der Vorbehalte ist, all die Wege abzuschneiden, auf denen bei vorbehaltloser Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz der Pflichtige, wenn er ein gutes Ergebnis zu verzeichnen hat, der Steuer entgehen möchte: übermäßige Abschreibungen, die Berechnung von Anlagezugängen über Kosten, Nichtaktivierung von Aktivposten, Einsetzung nicht ganz echter Passivposten usw.

Es ist eine gänzlich andere Interessenlage als die hier vorausgesetzte, in der sich das schlechtgehende, um eine positive Bilanz ringende Geschäft auch der Steuerbehörde gegenüber befindet. Wenn wir die normale, vom Gesetzgeber vorausgesetzte Lage Interessenlage I nennen können, dann wäre dieser als besondere die Interessenlage II gegenüberzustellen¹⁾. Bei dieser aus schlechtem Geschäftsgang entsprungenen und vom Streben nach aktiver Bilanz bestimmten zweiten Lage

kommt der Pflichtige leicht dazu, seine Aktivwerte zu hoch zu schätzen, mit den Abschreibungen nicht nur hinter der steuerlich zulässigen Höchstgrenze, sondern auch hinter der handelsrechtlich gebotenen Mindestgrenze zurückzubleiben, Verbindlichkeiten, die in Wirklichkeit durch Passivierung zu berücksichtigen wären, mit Stillschweigen zu übergehen usw. Kann die Steuerverwaltung nun etwa sagen: Wenn die Bilanz nach dieser Richtung falsch ist, dann braucht uns das nicht zu kümmern, soviel der Pflichtige für sich selbst als Gewinn ausweist, soviel hat er auch für die Steuer verdient, wir haben nur danach zu fragen, ob er nicht mehr verdient hat und daher mehr versteuern muß? Zum Glück erlaubt es das Gesetz der Steuerbehörde nicht, einen solchen Standpunkt einzunehmen. Nur dem „nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“ ermittelten Betriebsergebnis schreibt § 13 EinkStG. grundsätzliche Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz zu. Gedacht ist diese Bestimmung allerdings auch in erster Linie als Vorbehalt der Korrektur von Bilanzen, die beim Bestreben, Gewinn zu verkleinern, auch das Maß des handelsrechtlich Zulässigen überschreiten (z. B. mit der in guten Zeiten beliebten Einstellung fingierter Passivposten); aber der RStB. hat diese Bestimmung von Anfang an auch nach der anderen Richtung wirken lassen, und längst hat sich namentlich in der Praxis der Buch- und Betriebsprüfungen daraus der Satz entwickelt, daß die Bilanzen auch zugunsten des Pflichtigen zu prüfen sind, was in § 204 RAbgD. übrigens allgemein für die Angaben des Pflichtigen vorgeschrieben ist.

Das gilt für einzelne Posten einer im übrigen positiven und im ganzen von der Interessenlage I beherrschten Bilanz (und jeder, der öfters Buch- und Betriebsprüfungsberichte in die Hand bekommt, weiß, daß die Betriebsinhaber heute von der Prüfung oft darauf aufmerksam gemacht werden, daß sie auf diese und jene Gegenstände in Wirklichkeit mehr abschreiben können oder sogar müssen); es gilt erst recht von einer Bilanz, die unter dem Bestreben entstanden ist, noch ein positives Ergebnis herauszubekommen. Das Besteuerungsverfahren führt bei dieser Interessenlage II, umgekehrt als dies § 13 voraussetzt, oft dazu, klarzustellen, daß der Pflichtige weniger verdient hat, als die Handelsbilanz ausweist.

Die jüngsten Entscheidungen des RStB. lassen erkennen, daß dies immer öfter vorkommt. „Die Beschwerdeführerin hat in ihren Schriftsätzen mehrfach hervorgehoben, daß sie in ihrer Bilanz, um Gewinn ausweisen zu können, die Abschreibungen viel zu niedrig angenommen habe“, so heißt es z. B. in der Entscheidung des RStB. v. 22. Dez. 1931 (RStBl. 1932, 253 = StW. 1932 Nr. 539) oder: „Die beschwerdeführende eGmbH. hat in den Geschäftsjahren 1926 bis 1928 . . . die Forderungen mit dem vollen Nennwert eingesezt, obwohl sie, wie sie wiederholt erklärt hat, mit

¹⁾ Näheres darüber in meiner soeben erschienenen Schrift Bilanz und Steuer nach der jüngsten Rspr. des RStB. und der Aktiennovelle von 1931 (Berlin 1933, F. Vahlen, 86 Seiten, 2,85 RM.), in der ich einen systematischen Überblick über den heutigen Stand der Frage zu geben suche. Diese ist durch eine reichliche, ja überreichliche Rspr. recht unübersichtlich geworden — berichtigt doch H o j e n d o r f s - H e r r m a n n im Vorwort zu ihrem unlängst erschienenen Kommentar zum RStB., 7. Aufl., daß der Abschnitt über das Bilanzsteuerrecht mehr als dreitausend Entscheidungen zu verarbeiten gehabt habe!

Ausfällen unter allen Umständen hat rechnen müssen“, so RStB. v. 17. März 1931 (RStBl. 281).

In beiden Fällen hat die Pflichtige darum gekämpft, in der Steuerbilanz gewisse Aktivposten niedriger einzusetzen zu dürfen als in der Handelsbilanz, und sie ist durchgebrungen. Die Bilanzberichtigung ist in diesen Fällen zulässig und geboten, ohne daß die Steuerbehörde etwa verlangen könnte, daß diese richtige Bewertung dann auch in der Handelsbilanz vorgenommen werde²⁾.

So hat sich tatsächlich die Steuerbehörde in den letzten Jahren oft zur Hüterin der Bilanzwahrheit entwickelt, weil ja der Kaufmann von einer anderen Stelle gar nicht auf die Richtigkeit seiner Bilanz kontrolliert wird³⁾. Manche Pflichtigen bringen es offenbar fertig, mit Seelenruhe vor das Finanzamt zu treten und zu sagen: Zwar habe ich in meiner Handelsbilanz den und den Gewinn errechnet, aber ich weiß sehr wohl, daß meine Bilanz nicht haltbar ist. Die Steuerbehörde ist in der Tat verpflichtet, ein solches Vorbringen zu beachten, und sie ist machtlos dagegen, daß der Kaufmann — sei es ein Einzelkaufmann, sei es eine Handelsgesellschaft — nach außen doch weiterhin von seiner aus Kredit- oder Prestigerücksichten zurechtgemachten Handelsbilanz, die in Wirklichkeit unwahr ist, Gebrauch macht. Die Steuerbilanz ist in diesen Fällen die wahre Bilanz⁴⁾. Freilich wird sich ein solcher Kaufmann nicht wundern dürfen, wenn die Steuerbehörde, nachdem sie diese Erfahrungen mit ihm gemacht hat, seinen Bilanzansätzen nun überhaupt nicht mehr, d. h. auch nicht nach der anderen Richtung traut⁵⁾.

Daß eine Bilanzierung dieser Art mit den Grundsätzen kaufmännischer Ehrbarkeit nicht vereinbar ist, braucht nicht lange ausgeführt zu werden. Übrigens ist es natürlich auch falsch, sich bei Aufstellung einer solchen zurechtgerückten Bilanz darauf zu verlassen, daß die steuerlich ungünstigen Folgen ja immer noch abgewendet werden könnten. Denn selbstverständlich werden solche Korrekturen der Steuerbilanz wegen Verstößes gegen Handelsrechtsvorschriften von der Steuerbehörde nur in extremen Fällen vorgenommen. Im allgemeinen schadet der Kaufmann sich auch steuerlich, wenn er den Grundsatz absoluter Bilanzwahrheit in der Handelsbilanz nicht befolgt.

Also herunter mit den der Lage noch nicht genügend angepaßten Aktivwerten, das muß jetzt auch aus steuerlichen Gründen die Parole sein! Für die Bilanz 1931 hat der Gesetzgeber, um diese Anpassung etwas schonender zu gestalten, durch die WD. v. 15. Dez. 1931 über einmalige Bilanzierungsvereinfachungen die Einsetzung eines besonderen Entwertungskontos gestattet, das erst im Lauf von fünf Jahren getilgt zu werden braucht. Für die Frage, wie sich dieses Tilgungskonto steuerlich auswirken sollte, hat er leider nur (in § 2 Abs. 4 WD.) einen etwas unklaren Hinweis auf die Verlustvortragsbestimmungen gegeben. Daraus hat ein Erlaß des RStM. v. 5. März 1932 (vgl. EuG. 1932, 47/48) den Schluß gezogen, daß den fünfjährigen Tilgungsabschreibungen Steuerfreiheit nur im Rahmen der (analog angewandten) Verlustvortragsbestimmungen, d. h. nur in den beiden folgenden Steuerjahren zuzuerkennen sei. Mir scheint das zu eng zu sein; allerdings wird sofortige volle Geltendmachung des Verlustes, wie wenn das Entwertungskonto nicht existierte, nicht zulässig sein, wohl aber ist es vertretbar, die Tilgungsbeträge für alle fünf Jahre vom Gewinn abzuziehen⁶⁾. Besser sind auf

²⁾ Die Berichtigung kann auch gegenüber einer genehmigten Gesellschaftsbilanz durchgeführt werden, ohne daß diese erst durch Generalversammlungsbeschluß geändert werden müßte (RStB. v. 16. Febr. 1932: RStBl. 1932, 335).

³⁾ Wie weit diese Funktion der Steuerbehörde künftig wegfällt, wenn die Wirtschaftsprüfung bei den Gesellschaften sich voll ausgewirkt hat, bleibt abzuwarten.

⁴⁾ Kluge Geldgeber lassen sich daher schon lange bei Kreditverhandlungen außer der Handelsbilanz auch die Steuerbilanz und den Steuerbescheid vorlegen!

⁵⁾ Diese Erfahrung haben in den beiden oben erwähnten Entsch. v. 17. März und 21. Dez. 1931 (RStBl. 1931, 281; 1932, 253) die Pflichtigen gemacht.

⁶⁾ Einiges Näheres darüber „Bilanz und Steuer“ S. 74.

alle Fälle diejenigen daran, die ihre Aktivenminderung, ohne dieses besondere Verfahren zu benützen, auf gewöhnlichem Weg durchführen könnten.

Steuerrechtlich ist das Mittel, die Bilanzen der neuen Wirtschaftsjahre mit ihren sehr viel geringeren Rentabilitätsmöglichkeiten voll anzupassen, die Einsetzung der einzelnen Anlagewerte zum gemeinen Wert (nach den §§ 19 und 20 EinkStG.), da Gesamtabschreibungen heute nicht mehr zulässig sind. Für die Buchhaltungen, die nun einmal gewohnt sind, bei den Abschreibungen die Basis der Anschaffungswerte nicht ganz zu verlassen, ist diese Einsetzung zum gemeinen Werte etwas Unbequemes — aber das sollte nicht davon abhalten, von dieser einzigen und durchaus legalen Möglichkeit, der wirklichen Entwicklung Rechnung zu tragen, vollen Gebrauch zu machen. Bei konsequenter Wahrnehmung dieser Möglichkeit, von der nach meinen Beobachtungen die Praxis aber noch weit entfernt ist, kann das durchaus vermieden werden, was im übrigen jetzt die große Gefahr ist: nämlich die Versteuerung von Scheingewinnen, die sich aus nicht genügender Herabsetzung der Aktivwerte noch ergeben.

Die Herabsetzung der Aktivwerte auf den heutigen gemeinen Wert in der Steuerbilanz setzt aber voraus, daß sie in der Handelsbilanz in gleicher Weise auch durchgeführt wird. Denn zu den sicheren Ergebnissen einer Überprüfung der zum Thema Bilanz und Steuer erlassenen Entscheidungen gehört, daß wir uns hier auf jenem Sektor des Geltungsbereichs des § 13 EinkStG. befinden, auf dem die Möglichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und damit der Grundsatz der Wertgleichheit in beiden wirklich gilt⁷⁾.

Wieviel mit richtiger Anwendung des gemeinen Werts in Beziehung auf Minderung des steuerlichen Gewinns zu erreichen ist, kann man am besten daraus entnehmen, daß bereits aus den Kreisen der Steuerverwaltung Bestrebungen laut werden, diese gefährlichen §§ 19 und 20 EinkStG., soweit sie Einsetzung zum gemeinen Wert zulassen, für die nächsten Jahre außer Geltung zu setzen⁸⁾. Übrigens wird aus ähnlichen Gründen auch eine Suspendierung der Verlustvortragsbestimmungen und selbst des gewiß bis jetzt recht selten zur Anwendung gelangten neuen § 58a (Schonung steuerlicher Rücklagen durch Begrenzung der Progression auf 20%) von manchen propagiert⁹⁾.

Was ist zu diesen Bestrebungen zu sagen? Natürlich kann der Gesetzgeber das alles tun, und er hat schon mehr und härteres als das in den letzten Jahren anordnen müssen. Aber mir will scheinen, daß, wenn schon die notorische Überspannung unserer direkten Steuern nicht geradezu durch Senkung der Tarife der direkten Steuern oder durch Milderung der jetzigen Häufung von Grundsteuer, Gewerbesteuer, Aufbringung, Umsatzsteuer¹⁰⁾, Vermögenssteuer mit Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer abgestellt werden kann, diese legalen Möglichkeiten, sie in einigen Beziehungen abzuschwächen, belassen werden sollten. Dafür spricht namentlich noch ein Gesichtspunkt, den wir in den letzten Jahren auch stark mißachtet haben, und der bei Weiterführung unserer Gesetzgebung hoffentlich mehr zur Geltung kommt: der einer gewissen Loyalität auch des Gesetzgebers, der Wahrung von Treu und Glauben auch von seiner Seite. Sie erlauben es doch wohl nicht, solche Bestimmungen zwar großmütig einzuführen, dann aber schleunigst wieder außer Kurs zu setzen, wenn von ihnen einmal in größerem Umfang Gebrauch gemacht werden soll.

Die erwähnten Bestrebungen zeigen aber, wie nötig es ist, daß alle diese Fragen der Fortbildung des Bilanzsteuerrechts auch von Seiten der die Interessen der Steuerpflichtigen vertretenden Organisationen sehr genau im Auge behalten werden.

⁷⁾ Vgl. „Bilanz und Steuer“ S. 38 ff.

⁸⁾ Vorschläge dieser Art sind vom Bund (mittlerer) Reichssteuerbeamten gemacht worden; vgl. dessen Organ „Deutsche Steuerwart“ 1932, 309.

⁹⁾ Diese Anregungen gehen vom Reichsverband der akademischen Finanz- und Zollbeamten aus; vgl. dessen „Mitteilungen“ 1932, 130.

¹⁰⁾ Die, weil die Überwälzung bei den heutigen Preisen größtenteils Fiktion ist, vielfach die Wirkung einer direkten, und zwar einer sehr hohen Gewerbesteuer hat.

Bürgersteuer.

Bürgersteuer 1933.

Von Oberregierungsrat F. Henrychowski, Berlin.

Die Bürgersteuer 1933 ist reichsgesetzlich geregelt durch die Bürgersteuer-VO. (BürgStVO. 1933) in der Bef. vom 28. Sept. 1932 (RGBl. I, 449) und durch die DurchfBest. 1933 vom gleichen Tage (RGBl. I, 451).

Hiernach sind die Gemeinden „berechtigt“, auch für das Kalenderjahr 1933 eine Bürgersteuer zu erheben. Sie sind hierzu „verpflichtet“ (§§ 1, 4 BürgStVO. 1933), wenn für die Gemeindegrundsteuer oder für die Gemeindegewerbesteuer des Rechnungsjahres 1932 (v. 1. April 1932 bis 31. März 1933) der tatsächlich zur Erhebung gelangende Steuersatz den für das Rechnungsjahr 1929 zuletzt maßgebenden Steuersatz übersteigt; in diesem Falle hat die Gemeinde die Bürgersteuer mit 100% des Landesatzes (s. unten) zu erheben. Übersteigt der genannte Steuersatz für das Rechnungsjahr 1932 den Landesdurchschnitt, so hat die Gemeinde die Bürgersteuer zu erheben, und zwar, wenn der Steuersatz der Gemeindegrundsteuer oder der Gemeindegewerbesteuer

- nicht mehr als 150% des Landesdurchschnitts beträgt: mit 100% des Landesatzes,
- mehr als 150%, jedoch nicht mehr als 200% des Landesdurchschnitts beträgt: mit 150% des Landesatzes,
- mehr als 200% des Landesdurchschnitts beträgt: mit 200% des Landesatzes.

Die Landesregierungen bestimmen, in welcher Weise in den Gemeinden die Höhe der Gemeindegrundsteuer (als solche gelten insbesondere auch die Gebäudesteuer [Haussteuer] und die Ballaststeuer) und der Gemeindegewerbesteuern (als solche gelten auch die Firmen- und Berufssteuer) zu ermitteln ist und stellen die Höhe des Landesdurchschnitts der Gemeindegrundsteuern und der Gemeindegewerbesteuern fest (§ 4 Abs. 2 BürgStVO. 1933; § 9 DurchfBest. 1933).

Die Höhe der Bürgersteuer für das Kalenderjahr 1933 wird von den Ländern kraft eigenen Rechts bestimmt (Landesatz). Der Landesatz muß für 1933 folgende Mindestbeträge an Bürgersteuer bestimmen, und zwar bei einem Jahreseinkommen (§ 3 BürgStVO. 1933):

bis 4500 RM.:	mindestens	6 RM.	jährlich.
" 6000 "	"	9 "	"
" 8000 "	"	12 "	"
" 12000 "	"	18 "	"
" 15000 "	"	24 "	"
" 20000 "	"	30 "	"
" 25000 "	"	50 "	"
" 50000 "	"	75 "	"
" 75000 "	"	150 "	"
" 100000 "	"	300 "	"
" 250000 "	"	500 "	"
" 500000 "	"	1000 "	"
darüber hinaus:	"	2000 "	"

Solange der Landesatz von den Ländern nicht bestimmt ist, gelten die vorstehenden Mindestbeträge als Landesatz. Im übrigen kann der Landesatz für alle Gemeinden des Landes nur einheitlich festgesetzt werden (§ 7 DurchfBest. 1933). Preußen hat als „Landesatz“ der Bürgersteuer die oben bezeichneten Mindestsätze aus § 3 BürgStVO. 1933 festgesetzt und bestimmt, daß in selbständigen Gebietsbezirken die Bürgersteuer nicht erhoben wird (§ 1 PrVO. v. 29. Sept. 1932 [GS. 323]).

Die Gemeinden selbst sind, abgesehen von der oben erwähnten Verpflichtung zur Erhebung eines bestimmten Hundertsatzes des Landesatzes, berechtigt, die Bürgersteuer mit einem anderen (d. h. niedrigeren oder höheren) Satze als 100% des Landesatzes zu erheben (§ 5 BürgStVO. 1933); der Satz muß aber für alle Steuerpflichtigen der Gemeinde einheitlich und durch 50 teilbar sein. Die Bürgersteuer muß von der Gemeinde bis zu dem nach-

folgend bezeichneten Zeitpunkte rechtswirksam beschloffen sein: wenn die Bürgersteuer erhoben werden soll mit

- 50 oder 100% des Landesatzes: vor dem 1. Okt. 1933
- 150 " 200% " " " " 1. Juli 1933
- 250 " 300% " " " " 1. April 1933
- mehr als 300% " " " " 1. Jan. 1933.

Im Falle der Erhöhung der Bürgersteuer gilt dies entsprechend für den Satz, um den die Steuer erhöht werden soll (§ 4 Abs. 3 DurchfBest. 1933). Ein Gemeindebeschluß, der einen höheren Satz als 200% des Landesatzes vorsieht, bedarf der Genehmigung der Landesregierung, d. h. der von ihr beauftragten Behörde (§ 5 BürgStVO. 1933), in Preußen der Aufsichtsbehörde erster Instanz (§ 2 PrVO. v. 29. Sept. 1932). Ein Gemeindebeschluß, der für die Bürgersteuer des Kalenderjahres 1933 keinen höheren Hundertsatz vorsieht als den, mit dem die Gemeinde die Bürgersteuer für das Rechnungsjahr 1931 erhoben hat, gilt als von der Landesregierung genehmigt, auch wenn er über 200% hinausgeht (§ 10 Abs. 2 DurchfBest. 1933). Dies gilt indes nicht, wenn für 1933 ein höherer Landesatz festgesetzt wird als für 1931. Hat eine Gemeinde für 1932 in Erwartung einer Bürgersteuer einen Beschluß über deren Höhe gefaßt, so gilt dieser als für 1933 gefaßt, wenn die Gemeinde nichts anderes bestimmt; entsprechendes gilt für die Genehmigung in 1932 durch die Aufsichtsbehörde. Aber auch dies gilt nicht, wenn für 1933 ein höherer Landesatz festgesetzt wird als der, welcher für die Bürgersteuer für das Rechnungsjahr 1931 maßgebend war (§ 10 Abs. 3 DurchfBest. 1933).

Die Bürgersteuer wird von allen im Gemeindebezirke wohnenden natürlichen Personen für das Kalenderjahr 1933 erhoben (§ 2 BürgStVO. 1933). Dies gilt grundsätzlich auch für Minderjährige und Ausländer (§ 2 DurchfBest. 1933). Als im Gemeindebezirke wohnende Personen gelten alle diejenigen, die im Bezirk ihren Wohnsitz oder mangels eines inländischen Wohnsitzes ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 3 DurchfBest. 1933). Maßgebend für die Steuerpflicht sind die Verhältnisse am 10. Okt. 1932 (§ 5 DurchfBest. 1933). Steuerberechtigt für den vollen Steuerbetrag ist daher die Gemeinde, in deren Bezirk der Steuerpflichtige am 10. Okt. 1932 gewohnt hat, und zwar auch dann, wenn der Pflichtige nach dem Stichtage v. 10. Okt. 1932 seinen Wohnsitz in den Bezirk einer anderen Gemeinde verlegt hat. Hat der Steuerpflichtige im Inlande mehrfachen Wohnsitz, so ist die Bürgersteuer nur an die Gemeinde zu entrichten, die nach dem Stande vom 21. Okt. 1932 die höchste Bürgersteuer erhebt. Ist die Bürgersteuer in mehreren Wohnsitzgemeinden gleich hoch, so ist der Wohnsitz maßgebend, der die Zuständigkeit des ZinV. für die Einkommensteuerveranlagung 1931 begründet hat. Die Gemeinden, an die die Bürgersteuer gezahlt wird, haben die anderen Wohnsitzgemeinden an dem Aufkommen nach dem Verhältnisse der Steuersätze der Gemeinden zu beteiligen, wenn dies bis zum 31. März 1933 verlangt wird (§ 4 DurchfBest. 1933).

Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben, werden zusammen mit demselben Satze wie ein Unverheirateter herangezogen; maßgebend ist das Einkommen, das die Ehegatten zusammen haben (§ 3 Abs. 4 BürgStVO. 1933). Steuerberechtigt gegenüber Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben, ist bei getrenntem Wohnsitz nur die Gemeinde des Wohnsitzes des Ehemannes (§ 4 Abs. 1 DurchfBest. 1933). Die Ehegatten haften als Gesamtschuldner (§ 3 Abs. 4 BürgStVO. 1933).

Der von den Steuerpflichtigen zu entrichtende Betrag der Bürgersteuer bestimmt sich nach dem Jahreseinkommen. Als solches gilt das Einkommen (i. S. des EinkStG.) im Kalenderjahre 1931 oder in dem in diesem Jahre endenden Steuerabschnitt. Ist der Steuerpflichtige erst i. J. 1932 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig geworden, so ist das mutmaßliche Einkommen des Kalenderjahres 1933 zugrunde zu legen. Die Werbungskosten, Sonderleistungen

d. h. bis zum 20. des Lohnzahlungsmonats bzw. bis zum 5. des folgenden Monats, abzuführen. Der Arbeitgeber haftet für die von ihm einzubehaltenden Beträge und für deren ordnungsmäßige Ausführung (§ 25 DurchfBest. 1933).

Ist für den Steuerpflichtigen eine Steuerkarte 1933 nicht auszustellen, so wird die Bürgersteuer durch einen besonderen Steuerbescheid (s. oben zu 1) angefordert (§ 15 Abs. 1 DurchfBest. 1933).

Steht der Steuerpflichtige an einem Fälligkeitstage nicht in einem Dienst- oder Arbeitsverhältnis, so hat er, sofern nicht eine der Befreiungsvorschriften Platz greift, den fälligen Teilbetrag selbst an die Gemeindekasse zu entrichten.

4. Von den bisher (zu 1—3) nicht näher bezeichneten Steuerpflichtigen wird die Bürgersteuer durch öffentliche Bekanntmachung angefordert. Die Gemeinden sind indes berechtigt, die Bürgersteuer in diesen Fällen durch einen besonderen Steuerbescheid anzufordern. Für die Fälligkeit der Steuer gilt hier in jedem Falle das oben zu 1 Gesagte (§§ 13, 18 DurchfBest. 1933). Die Bürgersteuer wird in gleicher Weise in solchen Gemeinden erhoben, in denen sie erst nach dem 21. Okt. 1932 beschlossen bzw. genehmigt worden ist. Dasselbe gilt bei etwaiger Erhöhung der Bürgersteuer, die nach dem 21. Okt. 1932 beschlossen oder genehmigt wird, für die Erhöhung (§§ 14 Abs. 3, 18 Abs. 2 DurchfBest. 1933).

Soweit die Bürgersteuer durch Einhalten eines Lohns zu entrichten und dem Ehemann eine Steuerkarte auszuhandigen ist, wird die Bürgersteuer für beide Ehegatten auf der Steuerkarte des Ehemannes angefordert. Verläßt die Beitreibung gegen den Ehemann fruchtlos, so ist die Bürgersteuer für beide Ehegatten nachträglich von der Ehefrau anzufordern und einzuziehen. Ist nicht dem Ehemann, wohl aber der Ehefrau eine Steuerkarte auszuhandigen, so wird die Bürgersteuer auf dieser angefordert; bei fruchtloser Beitreibung gegen die Ehefrau ist die Steuer nachträglich vom Ehemann anzufordern und einzuziehen (§ 19 Abs. 2 DurchfBest. 1933).

In den Fällen eines mehr als 50%igen Einkommensrückganges (s. oben) erteilt die Gemeinde dem Arbeitnehmer auf Antrag eine Bescheinigung über die Höhe der künftig vom Arbeitgeber einzubehaltenden Teilbeträge (§ 20 Abs. 3 DurchfBest. 1933).

Kommt bei einer Lohnzahlung ein (Einkommen-) Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht in Frage, weil letzterer die steuerfreien Beträge (Werbungskosten, Sonderleistungen usw.) nicht überschreitet, so hat der Arbeitgeber bei dieser Lohnzahlung nur den der Hälfte des niedrigsten Landesatzes entsprechenden Teilbetrag der Bürgersteuer vom Arbeitslohn einzubehalten, wenn nicht von vornherein bereits (wegen Einkommensteuerfreiheit im Steuerabschnitt 1931) auf der Steuerkarte 1933 nur dieser Betrag angefordert ist (§ 20 § 2 DurchfBest. 1933).

Die Gemeinden haben in den Steuerkarten für jeden Arbeitnehmer die Höhe des Betrages zu vermerken, der für eine Woche oder einen Monat als allgemeine Freigrenze gilt, d. h. also den Betrag, der sich für den Steuerpflichtigen nach seinem Familienstand im Falle der Hilfsbedürftigkeit nach den Richtlinien der allgemeinen Fürsorge des zuständigen Fürsorgeverbandes als Wohlfahrtsunterstützung je in einer Woche und in einem Monat ergibt; der Wochenbetrag ist mit $\frac{7}{30}$ des Monatsbetrages anzusehen, falls nicht ein besonderer Richtsatz auch für ihn besteht. Geht der Arbeitslohn bei der nächsten auf den Fälligkeitstag folgenden Lohnzahlung nicht über die in der Steuerkarte angegebene Freigrenze hinaus, so hat der Arbeitgeber von der Einbehaltung der Bürgersteuer abzusehen. Unterläßt die Gemeinde die Eintragung der allgemeinen Freigrenze in der Steuerkarte, so hat der Arbeitgeber den Betrag als Freigrenze zu behandeln, der sich nach den für die Betriebsgemeinde selbst geltenden Richtlinien ergibt. Der Steuerpflichtige kann von der Gemeinde natürlich in solchem Falle Ergänzung der Steuerkarte und die Erstattung der etwa zu Unrecht einbehaltenen und abgeführten Beträge verlangen. Übersteigt der Arbeitslohn die Freigrenze nicht und sieht der Arbeitgeber des-

halb bei einer Lohnzahlung von der Einbehaltung der Bürgersteuer ab, besitzt aber der Arbeitnehmer Grundbesitz oder Betriebsvermögen im Werte von mehr als 5000 RM (nach den Einheitswerten v. 1. Jan. 1931), so hat er selbst den fälligen Teilbetrag der Bürgersteuer an die Gemeinde zu entrichten (§ 20 Abs. 1 DurchfBest. 1933).

Wurde in einer Gemeinde eine der Bürgersteuer entsprechende Gemeindeabgabe bis zum Ablauf des 27. Juli 1930 erhoben, so kann diese Abgabe solange weiter erhoben werden, als sie nach Landesrecht zugelassen ist und die Gemeinde nicht für den gleichen Zeitraum zur Erhebung der Bürgersteuer verpflichtet ist (s. oben) oder die Einführung der Bürgersteuer (freiwillig) beschließt. Wer die Bürgersteuer für das Kalenderjahr 1933 zu entrichten hat, ist jedenfalls von der Zahlung einer entsprechenden Gemeindeabgabe für den gleichen Zeitraum befreit (§ 12 DurchfBest. 1933).

Für die Erhebung und Beitreibung der Bürgersteuer, für die Rechtsmittel und das Rechtsmittelverfahren gelten grundsätzlich die landesrechtlichen Vorschriften (§ 22 DurchfBest. 1933), und zwar in Preußen die Vorschriften des KommAbG. über direkte Steuern (§ 5 PrWD. v. 29. Sept. 1932). Einwendungen gegen die Feststellung des Einkommens können nicht durch Rechtsmittel gegen die Bürgersteuer geltend gemacht werden, soweit das zugrunde gelegte Einkommen dem durch Einkommensteuerbescheid oder Einkommensfeststellungsbescheid festgestellten Einkommen entspricht; insoweit ist das Rechtsmittel vielmehr gegen diese Bescheide zu richten, im übrigen aber gegen die Bürgersteuer. Ist ein bestimmter Betrag als Bürgersteuer erstmalig von einer bestimmten Person angefordert, so kann diese Willensfundgebung der Gemeinde von dem Steuerpflichtigen nur deshalb angefochten werden, weil er sich durch die Höhe der Steuer oder dadurch beschwert fühlt, daß die Steuerpflicht (im allgemeinen oder in der betreffenden Gemeinde) bejaht worden ist. Dieselbe Beschränkung gilt auch für die Anfechtung eines Bescheides, durch den über einen Erstattungsantrag entschieden wird (§ 23 DurchfBest. 1933).

Haftung des Arbeitgebers für die Bürgersteuer auch ohne Steuerkarte!

Von Landgerichtsdirektor Dr. Wegemann, Altona.

Die Bürgersteuer 1933 wird ebenso wie diejenige für 1932 von Arbeitnehmern (Arbn.) grundsätzlich in der Weise erhoben, daß der Arbeitgeber (Arbg.) die auf der Steuerkarte (Stk.) vermerkten Beträge bei der Lohnzahlung einzubehalten und an die Steuerkasse abzuführen hat (vgl. Henrychowski: JW. 1933, 307 ff.). Bei der niedrigen Freigrenze der Bürgersteuer (BürgSt.) von 500 RM jährlich bedarf es jetzt für zahlreiche Arbn. einer Stk., die der Einkommensteuer mit ihrer wesentlich höheren Freigrenze nicht unterliegen und daher bisher keine Stk. erhielten; hierzu gehören namentlich die meisten Hausangestellten. Daß sie unter diesen Umständen bei Ausfertigung der Stk. nicht voll erfaßt wurden, war vielleicht kaum zu vermeiden, hatte aber und hat auch weiterhin zur Folge, daß für sie keine BürgSt. entrichtet wird. Dies haben die städtischen Steuerstellen bei der Nachprüfung Ende 1932 offenbar in vielen Fällen entdeckt und verlangen nun Nachzahlung von den Arbg. Sie berufen sich auf § 25 DurchfWD. z. BürgSt. 1932 v. 1. Okt. 1931 (RGBl. I, 525), der die Haftung des Arbg. für die BürgSt. seiner Arbn. bestimmt, ferner darauf, daß sowohl seitens der Gemeinden wie seitens der Finanzämter in der Presse mehrfach auf die Erhebung der BürgSt. und gerade auch auf die Pflichten der Arbg. hingewiesen sei. Wie ist die Rechtslage?

Für die BürgSt. 1932 bestimmt § 15 der gen. WD. für 1933 § 15 DurchfBest. v. 28. Sept. 1932 (RGBl. I, 451) fast wörtlich gleichlautend, daß die BürgSt. von den Lohnempfängern in ihrem vollen Umfang auf der Stk. angefordert wird (Abs. 1), daß die Anforderung die einzelnen Teilbeträge und deren Fälligkeit bezeichnen muß (Abs. 2), daß die Anforderung mit Aushängung der Stk. als be-

wirkt gilt, ohne daß es förmlicher Zustellung bedarf (Abf. 3), daß der Arb. jeweils am ersten Lohnzahlungstage nach der Fälligkeit den Teilbetrag vom Lohn abzuziehen und abzuführen hat (Abf. 4) und daß endlich der Pflichtige, falls er am Fälligkeitstag nicht oder nicht mehr in Arbeit steht, den fälligen Teilbetrag selbst zu entrichten hat (Abf. 6). Hieraus geht m. E. klar hervor, daß der Arb. diejenige, aber auch nur diejenige BürgSt. einbehalten kann und darf, die durch Stk. nach § 15 Abf. 1 angefordert ist. Die Anforderung durch Stk. bildet die Voraussetzung für die Tätigkeit des Arb., zugleich auch seine Legitimation gegenüber dem Angestellten. Andernfalls brauchte sich dieser den Abzug nicht gefallen zu lassen. Eine solche besondere Legitimation ist hier offensichtlich deshalb erforderlich, weil es sich nicht mehr um die allgemeine Kopfsteuer handelt, welche die BürgSt. noch 1930 war, sondern um eine Steuer, die gestaffelt ist, in mehrere verschieden fällige Teilbeträge zerfällt, und weil es Befreiungsgründe gibt, die der Arb. nicht kennen kann. Auch dem Fiskus kann der Arb. nur haften für die durch Stk. angeforderten Beträge. Wenn die Behörden, wie es vorgekommen ist, demgegenüber darauf hinweisen, daß der Arb. sich um die Stk. seiner Angestellten habe kümmern und ihre Ausstellung notfalls habe veranlassen müssen, so ist auch das m. E. abzulehnen. Die Stk. als Mittel zur Steuererhebung durch Lohnabzug ist eingeführt durch §§ 42 ff. EinkStG. v. 29. März 1920 (RGBl. 359). Sie diente ursprünglich nach Art der Quittungskarte bei der Invalidenversicherung nur dem Zweck, die entwerteten Steuermarken aufzunehmen, die der Arb. dort einzukleben hatte (§§ 45, 46 d. Ges.). Dieses System ist heute fast ganz verlassen, die einbehaltene Steuer wird vielmehr in der Regel direkt an das Finanzamt abgeführt; daneben kann der RM. für gewisse Fälle das Markenystem zulassen (§ 77 des neuen EinkStG. v. 10. Aug. 1925 [RGBl. I, 189 ff.]). Dadurch hat auch die Stk. ihr Wesen gewandelt; sie dient nicht mehr zur Aufnahme der Steuermarken, sondern zur Bescheinigung des Familienstandes des Arb. Ursprünglich hatte der Arb. bei jeder Lohnzahlung volle 10% einzubehalten; die endgültige Veranlagung unter Berücksichtigung der Freigrenzen, Familienermäßigungen, Werbungskosten usw. einerseits, des höheren Steuerzuges bei höherem Einkommen andererseits war Sache des Finanzamtes. Die hieraus sich ergebende Belastung der Finanzämter durch zahlreiche Steuererstattungen war so ungeheuer, daß man sich schon in der Nov. v. 21. Juli 1920 (RGBl. 1463) entschloß, dem Arb. die Berücksichtigung der Freigrenzen, Familienstand usw. beim Steuerabzug vorzuschreiben. Hierbei hatte er selbständig, eventuell nach An-

hörung des Betriebsausschusses festzustellen, ob und welche Ermäßigungen anzuwenden waren, und im Streitfall sollte das Finanzamt endgültig entscheiden. Da auch diese Regelung sich nicht bewährt hat, ist erstmalig im Ges. über Einkommensteuer vom Arbeitslohn v. 11. Juli 1921 (RGBl. 845) eingeführt, daß der Familienstand des Arb. und dessen etwaige Änderungen in der Stk. zu vermerken sind (i. § 50 Abf. 2 das.). In allen diesen Gesetzen ist ausdrücklich ausgesprochen, daß die Verpflichtung zur Beschaffung der Stk. oder des Steuerbuches den Arb. trifft (§ 46 d. Ges. v. 29. März 1920, § 50 d. Ges. v. 11. Juli 1921, § 76 d. Ges. v. 10. Aug. 1925). Er allein hat auch ein Interesse an der Stk. An sich hat der Arb. volle 10% einzubehalten; beanspruchte Ermäßigungen hat er nur zu berücksichtigen, wenn und soweit sie aus der ihm vorgelegten Stk. ersichtlich sind. Diesen Standpunkt vertritt der RM. in § 34 Abf. 3 DurchfVest. z. Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 5. Sept. 1925 (vgl. PrBesBl. 1926, 191). Zu dem gleichen Ergebnis führt auch der Gesichtspunkt des Steuergeheimnisses (§ 22 ArbG.D.). Die Steuerbeamten sind ohne gesetzliche Ermächtigung gar nicht befugt, einem Arb. Auskunft über die steuerlichen Verhältnisse seiner Arb. zu erteilen; hierzu gehören auch die Umstände, die die Ausstellung einer Stk. erforderlich machen konnten.

Lehrt also die geschichtliche Entwicklung, daß eine Verpflichtung des Arb., die Stk. zu beschaffen, nie bestanden hat, so fehlt es auch in den BürgStWD. oder sonst an einer gesetzlichen Vorschrift, die diesen Rechtszustand geändert hätte, die aber gerade mit Rücksicht auf das Steuergeheimnis unbedingt erforderlich gewesen wäre. Der Gesetzgeber hat eben die Tatsache, daß ein nur bürgersteuerpflichtiger Arb. an der Stk. gar kein Interesse hat, bisher nicht berücksichtigt; die sich hier ergebende Lücke beeinflusst aber nur die Haftung des Arb.; der Arb. bleibt — mit oder ohne Stk. — für seine BürgSt. haftbar auf Grund der Erhebung durch öffentliche Bekanntmachung (§ 18 a. a. D.); für die Erfüllung dieser Steuerpflicht hat jedoch der Arb. nicht mehr aufzukommen.

Zweifelhaft kann sein, wie zu entscheiden ist, wenn der Arb. zwar eine Stk. erhalten, sie aber dem Arb. gegenüber verheimlicht oder gar auf Befragen abgeleugnet hat, um dem Steuerabzug zu entgehen. Hier ist Vorsicht wegen der naheliegenden Kollisionsgefahr geboten. Trotzdem wird sich an obigem Ergebnis kaum etwas ändern können. Es kann doch wohl kaum dem Arb. zugemutet werden, bei der Steuerbehörde Rückfrage zu halten, ob sein Arb. ihm die Wahrheit gesagt hat; einer solchen Anfrage würde auch hier wieder das Steuergeheimnis entgegenstehen.

Steuergläubiger und Konkurs.

Leitsätze zusammengestellt aus den Entscheidungen des Reichsfinanzhofes aml. Sammlung Bd. 1 bis 30.

Von Justizrat Leo Weil, München.

A. Allgemeines.

1. Durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird der laufende Steuerabschnitt beendet. (6. Sen. Bd. 23, 70.)
2. Für den Einfluß, den die Eröffnung des Konkursverfahrens auf Steuerforderungen ausübt, muß man unterscheiden zwischen vorkonkurslichen Steuerschulden und Steuerschulden, die nach der Eröffnung des Konkursverfahrens entstehen. (4. Sen. Bd. 16, 322.)
3. Der Anspruch auf Erstattung seitens des Gemeinschuldners in der Zeit vor Konkursöffnung auf die Einkommensteuer zuviel geleisteter Vorauszahlungen entsteht mit dem Ablauf des Steuerabschnitts, also mit der Konkursöffnung, und gehört daher zur Konkursmasse, nicht zum konkursfreien Vermögen des Gemeinschuldners. (6. Sen. Bd. 23, 70.)

B. Vorkonkursliche Steuerschulden.

- a) Rechtslage bis zum Prüfungstermin.
4. Die Reichsabgabenordnung enthält keinerlei Vor-

schriften über den Einfluß der Konkursöffnung auf die Geltendmachung vorher entstandener Steuerschulden des Gemeinschuldners, für deren Verfolgung im Konkurs sie grundsätzlich an der durch die Konkursordnung getroffenen Sonderregelung nichts hat ändern wollen. Auch der Steuergläubiger kann im Konkurs seine (vorkonkurslichen) Ansprüche daher nur nach den Vorschriften der Konkursordnung verfolgen. Seine Rechtsstellung unterscheidet sich von derjenigen sonstiger Konkursgläubiger nur insoweit, als in dem Fall, daß der Konkursverwalter oder ein Konkursgläubiger im Prüfungstermin die Forderung bestreitet, nach § 146 Abf. 5 RD. die Feststellung nicht den ordentlichen Gerichten obliegt, sondern den Finanzbehörden. (GrSen. Bd. 19, 355; 4. Sen. Bd. 11, 300 und Bd. 16, 322; 5. Sen. Bd. 20, 240 und Bd. 27, 40.)

Eine, dem § 240 ZPO. entsprechende ausdrückliche Vorschrift, daß die Eröffnung des Konkursverfahrens das Steuerfestsetzungs- (Rechtsmittel-) Verfahren unterbricht, besteht nicht. Jedoch sind bei einem Steuerfestsetzungs- (Rechtsmittel-) Verfahren, soweit es Wirkungen gegenüber der Konkursmasse haben soll, die konkursrechtlichen Grundsätze zu be-

obachten und ist insoweit die Durchführung des Steuerfestsetzungs- und Rechtsmittelverfahrens durch die Konkursöffnung beeinflusst, gehemmt. (4. Sen. Bd. 21, 9.)

5. Die Steuerforderung muß, damit sie im Konkurs berücksichtigt werden kann, innerhalb der vom Konkursgericht bestimmten Frist, nötigenfalls nachträglich nach Grund und Betrag und mit dem beanspruchten Vorrecht angemeldet werden, und zwar gleichgültig, ob sie fällig ist oder nicht. Die Anmeldung einer noch nicht bezahlten Steuerforderung ist auch dann erforderlich, wenn vor der Konkursöffnung schon ein Steuerbescheid oder sogar eine die Forderung feststellende Rechtsmittellentscheidung gegen den Gemeinschuldner erlassen war. (GrSen. Bd. 19, 355.)

6. Vor dem Prüfungstermin braucht der Konkursverwalter zu den angemeldeten vorkonkurslichen Steuerforderungen keine Stellung zu nehmen. In der Zeit zwischen Eröffnung des Konkursverfahrens und dem Prüfungstermin darf gegen den Konkursverwalter ein Steuerbescheid wegen einer vorkonkurslichen Steuerschuld des Gemeinschuldners nicht erlassen werden, und zwar auch nicht insoweit, als der Bescheid nur die Steuerforderung nach Grund und Betrag festsetzt, ohne gleichzeitig deren Zahlung aus der Konkursmasse zu verlangen.

Die Anmeldung der Steuerforderung beim Konkursgericht kann in keinem Fall als ein formloser Steuerbescheid i. S. des § 220 Abs. 1, nimmehr § 241 Abs. 1 ABgD. angesehen werden, der in Ermangelung rechtzeitiger Anfechtung schon vor dem Prüfungstermin zu einer gegenüber dem Konkursverwalter rechtskräftigen Feststellung der Steuerforderung führen könnte.

In der Anmeldung liegt ebensowenig wie in der Tabellenfestsetzung ein ausreichender Steuerbescheid i. S. des § 433, nimmehr § 468 ABgD.

Vor dem Prüfungstermin kann auch eine Rechtsmittellentscheidung über eine vorkonkursliche Steuerschuld des Gemeinschuldners gegen den Konkursverwalter nicht mit Wirkung gegen die Konkursmasse ergehen.

Eine Feststellung im Verwaltungs- oder Verwaltungsstreitverfahren kommt erst in Betracht, wenn im Prüfungstermin der Verwalter oder ein Konkursgläubiger die Steuerschuld in irgendeiner Hinsicht bestritten hat. (GrSen. Bd. 19, 355 und die dort erwähnten Entsch.; 4. Sen. Bd. 21, 9; 2. Sen. Bd. 18, 141.)

7. Vor Bestreitung der Steuerschuld im Prüfungstermin ist der Konkursverwalter nicht in der Lage, gegen den Steuerbescheid rechtswirksam Einspruch einzulegen oder ein durch die Konkursöffnung unterbrochenes Rechtsmittelverfahren aufzunehmen. Diese Beschränkung gilt auch gegenüber § 231 Abs. 2, nimmehr § 246 Abs. 2 ABgD., wonach sonst ein Rechtsmittel in Steuerfällen eingelegt werden kann, sobald der Bescheid vorliegt. (2. Sen. Bd. 18, 141.)

8. Ist schon vor Konkursöffnung ein Steuerbescheid gegen den Gemeinschuldner erlassen oder auf Anfechtung eines solchen eine Rechtsmittellentscheidung gegenüber dem Gemeinschuldner ergangen, so wird, soweit eine Fortsetzung des Steuerprozesses gegenüber dem Verwalter mit Wirkung für oder gegen die Konkursmasse in Frage kommt, durch die Konkursöffnung der Lauf der Rechtsmittelfristen unterbrochen. (GrSen. Bd. 19, 355; 4. Sen. Bd. 21, 9; 2. Sen. Bd. 18, 141.)

9. Das Steuerermittlungsverfahren wird durch die Konkursöffnung, auch soweit es Wirkungen gegen die Konkursmasse haben soll, nicht unterbrochen. (4. Sen. Bd. 21, 9.)

10. Die Bestreitung durch den Gemeinschuldner hat auf die Feststellung im Konkursverfahren überhaupt keinen Einfluß.

Sie hat nur die Wirkung, daß nach Aufhebung des Konkursverfahrens gegen ihn aus der Eintragung in die Tabelle die Zwangsvollstreckung unzulässig ist und daß, wenn über die von ihm bestrittene Forderung zur Zeit der Eröffnung des Konkursverfahrens ein Rechtsstreit anhängig war, dieser Rechtsstreit gegen ihn aufgenommen werden kann. (2. Sen. Bd. 18, 141.)

b) Rechtslage nach dem Prüfungstermin.

11. Bleibt eine zum Konkurs angemeldete vorkonkurs-

liche Steuerforderung seitens des Konkursverwalters sowie seitens der Konkursgläubiger unbestritten, so erübrigt sich der Erlaß eines Steuerbescheides gegen den Konkursverwalter, sowie diesem gegenüber auch die Fortsetzung eines bei der Konkursöffnung schon anhängig gewesenen Steuerrechtsstreites. (GrSen. Bd. 19, 355.)

12. Bleibt eine angemeldete Steuerforderung im Prüfungstermin streitig — außer im Falle der Bestreitung nur durch den Gemeinschuldner —, so ist ihre Feststellung nach § 146 Abs. 5 RD. zu betreiben. Maßgebend für die Verfolgung des Widerspruchs des Konkursverwalters gegen eine zum Konkurs angemeldete vorkonkursliche Forderung ist § 146 Abs. 5 RD. mit § 146 Abs. 1 u. 3. (6. Sen. Bd. 21, 308.)

13. War vor der Konkursöffnung noch kein Steuerbescheid ergangen, so kann und muß nun ein auf die Feststellung nach § 146 RD. sich beschränkender und mit den Rechtsmitteln der Reichsabgabenordnung anfechtbarer Steuerbescheid ergehen, der dem Konkursverwalter und dem widersprechenden Konkursgläubiger zuzustellen ist.

War schon vor Konkursöffnung gegen den Gemeinschuldner ein Steuerbescheid erlassen, jedoch noch nicht rechtskräftig geworden, so kann nimmehr dieser Steuerbescheid von dem widersprechenden Verwalter oder Konkursgläubiger mit dem nach der Reichsabgabenordnung zulässigen Rechtsmittel angefochten werden.

War schon vor Konkursöffnung ein Steuerstreit zwischen dem Steuergläubiger und dem nachmaligen Gemeinschuldner eingeleitet worden, so kann er nimmehr zwischen dem Steuergläubiger und dem Konkursverwalter mit Wirkung für und gegen die Konkursmasse in der Lage fortgesetzt werden, in der er sich bei der Konkursöffnung befand. In der alsdann ergehenden Rechtsmittellentscheidung ist die in § 146 RD. vorgesehene Feststellung zu treffen.

Nur infolge Aufnahme des Steuerstreits durch den Konkursverwalter kann eine Rechtsmittellentscheidung mit Wirkung gegen die Konkursmasse ergehen. Eine nach Konkursöffnung gegen den Gemeinschuldner ergangene Entscheidung über ein bereits vor der Konkursöffnung anhängig gewesenes Steuerrechtsmittel ist der Konkursmasse gegenüber unwirksam. (GrSen. Bd. 19, 355; 6. Sen. Bd. 21, 308; 4. Sen. Bd. 21, 9.)

14. Gegenüber einem säumigen Konkursverwalter kann auch die Steuerbehörde den Steuerstreit aufnehmen oder die Rechtsmittelbehörde dessen Fortgang veranlassen. (6. Sen. Bd. 21, 308.)

15. Das Finanzamt ist, obwohl Gläubiger der zum Konkurs angemeldeten bestrittenen Forderung, selbst die zur Feststellung der Forderung zuständige Verwaltungsbehörde: die Feststellung muß mit Gründen versehen werden. (5. Sen. Bd. 17, 185.)

Die Entscheidungen des Finanzamts gemäß § 146 Abs. 5 RD. über das Bestehen oder Nichtbestehen einer zur Konkurstabelle angemeldeten, aber im Prüfungstermin vom Verwalter oder von einem Konkursgläubiger bestrittenen Steuerforderung dürfen sich ihrem Inhalt nach weder in der Form noch in der Begründung unterscheiden von den Feststellungsurteilen der ordentlichen Gerichte gemäß § 146 Abs. 2 RD. (5. Sen. Bd. 27, 40.)

Der Bescheid, durch den das Finanzamt über die Rechtmäßigkeit des Bestreitens entscheidet, hat sich auf die Feststellung der bestrittenen Steuerforderung zu beschränken. Geschließt dies nicht, sondern ergeht ein einfacher, sich auf die „Steuerfestsetzung“ beschränkender Steuerbescheid, so hat dieser keinerlei materiell rechtliche Wirkung. Seiner Anfechtung bedarf es nicht. Da indessen in diesem Fall während des Konkursverfahrens die Rechtsmittelfristen nicht in Lauf gesetzt werden (§§ 240, 249 BFD.), so steht dem Konkursverwalter die Anfechtung im Rechtsmittelweg jederzeit frei mit der Wirkung, daß der Bescheid ersatzlos aufzuheben ist. (5. Sen. Bd. 27, 40.)

16. Die Konkursöffnung über das Vermögen eines Steuerschuldners bildet, auch wenn der Steuergläubiger sich am Verfahren beteiligt, kein rechtliches Hindernis, das Steuerfestsetzungs- oder ein schwebendes Rechtsmittelverfahren gegen den Gemeinschuldner persönlich fortzusetzen, wenn damit

nicht oder nicht mehr eine Befriedigung aus der Konkursmasse bezweckt wird, insbesondere steht weder § 240 ZPO. noch § 14 Abs. 1 RD. der Fortsetzung des Verfahrens gegen den Gemeinschuldner persönlich entgegen.

Für die am Steuerrechtsverhältnis Beteiligten kann ein Interesse dahin vorliegen, daß ohne Rücksicht auf die Eröffnung des Konkursverfahrens das Steuerfestsetzungs- (oder Rechtsmittel-) Verfahren gegen den Gemeinschuldner persönlich seinen Fortgang nimmt, da die Wirkung eines im Steuerfestsetzungsverfahren gegen den Gemeinschuldner erlassenen Steuerbescheides oder einer gegen ihn erlassenen Rechtsmittelentscheidung weiter reicht als die Feststellung der zum Konkurs angemeldeten Steuerforderung durch Anerkennung dieser Forderung in der Konkurstabelle. (4. Sen. Bd. 21, 9; noch dahingestellt gelassen von GrSen. Bd. 19, 355.)

17. Zu den sogenannten titulierten Forderungen des § 146 Abs. 6 RD. ist auch der Steuerbescheid zu rechnen, da nach § 235, nunmehr § 251 RAbgD. die Wirksamkeit des angefochtenen Steuerbescheides durch Einlegung eines Rechtsmittels nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung einer Steuer nicht aufgehalten wird und es nach § 307, nunmehr § 334 RAbgD. einer Vollstreckungsklausel nicht bedarf. (2. Sen. Bd. 18, 141.)

Für eine im Prüfungstermin bestrittene, noch nicht vor Konkursöffnung durch einen Steuerbescheid festgestellte Steuerforderung hat mangels eines Titels i. S. von § 146 Abs. 5 u. 6 RD. das Finanzamt für das Reich als den Konkursgläubiger die Feststellung der Steuerforderung gegen den Bestreitenden herbeizuführen. (6. Sen. Bd. 18, 85.)

18. Ein Streit über das Vorrecht der Forderungen der Reichskasse wegen öffentlicher Abgaben im Konkurs ist im ordentlichen Rechtsweg vor den bürgerlichen Gerichten auszutragen. (5. Sen. Bd. 20, 240.)

C. Nachkonkursliche Steuerschulden.

19. Soweit überhaupt aus der Verwaltung und Verwertung der Konkursmasse eine Steuerpflicht entsteht, belastet der Steueranspruch, solange der Konkurs besteht, ausschließlich die von dem konkursfreien Vermögen streng getrennte Konkursmasse als Sondervermögen. (6. Sen. Bd. 27, 335.)

20. Wird ein an sich zur Konkursmasse gehöriges Grundstück während des Konkurses versteigert, nachdem es vom Konkursverwalter freigegeben worden war, so haftet nicht die Konkursmasse, sondern der Gemeinschuldner für die Wertzuwachssteuer. Auch § 10 RAbgD. schlägt regelmäßig nicht ein. (2. Sen. Bd. 30, 264.)

21. Die Frage, ob und in welcher Weise die Besteuerung von Einkünften, die der Konkursverwalter aus der Fortführung eines zur Zeit der Konkursöffnung vom Gemeinschuldner geführten Gewerbebetriebes erzielt, dem Konkursverwalter gegenüber vorzunehmen ist, insbesondere ob die Konkursmasse als selbständiges, gegebenenfalls der Körperschaftsteuer nach § 5 KörpStG. unterliegendes Zweckvermögen anzusehen ist, kann dahingestellt bleiben. (6. Sen. Bd. 27, 335.)

22. Die auf die Veräußerung der Konkursmasse gerichtete Tätigkeit des Konkursverwalters ist eine gewerbliche i. S. des § 1 Nr. 1 UmsStG. und da sie auch eine nachhaltige ist, umsatzsteuerpflichtig. Auch die nach vorgängiger Vornahme von Einzelverkäufen im Auftrag des Konkursverwalters durchgeführte Versteigerung der Restkonkursmasse ist einschließlich des Erlöses aus der Versteigerung von Grundstücken gemäß § 1 Nr. 1 UmsStG. umsatzsteuerpflichtig. (5. Sen. Bd. 18, 211 und Bd. 10, 348.)

23. Lieferungen auf Grund einer Versteigerung im Zwangsvollstreckungsverfahren sind, wenn es sich um ein zu einer Konkursmasse gehöriges Grundstück handelt und die Versteigerung durch einen Hypothekengläubiger, nicht durch den Konkursverwalter betrieben wird, von der Umsatzsteuer frei. (5. Sen. Bd. 30, 35.)

24. Die Kapitalertragssteuer ist eine Objektsteuer und trifft auch Erträge solcher im Gesetz behandelte Kapitalanlagen, die zu einer Konkursmasse gehören. (1. Sen. Bd. 4, 210.)

25. Die Entscheidung der Frage, ob eine erst nach Konkursöffnung entstandene Steuerforderung zu den Massekosten gemäß § 58 Ziff. 2 oder zu den Masseschulden gemäß § 59 Ziff. 1 RD. gehört, hängt davon ab, ob die Steuer als Ausgabe für die Verwertung der Masse oder als mit den „Geschäften und Handlungen des Konkursverwalters entstanden“ anzusehen ist. (4. Sen. Bd. 16, 322.)

26. Nach Konkursöffnung gegen die Konkursmasse entstandene Steueransprüche können überhaupt nicht unter die Masseschulden, sondern nur unter die Massekosten gerechnet werden. Hierher gehören unter anderem Gesellschaftssteuern für Leistungen aus zweiseitigen Verträgen, die erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens zu erfüllen sind, die auf Grundstücken der Masse lastenden öffentlichen und gemeinen Abgaben, die aus Anlaß der Versteigerung von Massgrundstücken entstehenden Zuwachssteuern, und zwar auch, wenn der Konkursverwalter dem Versteigerungsverfahren nicht beigetreten ist, die während des Konkursverfahrens nach § 10 GrErbStG. fällig werdenden Grunderwerbsteuern der toten Hand. (2. Sen. Bd. 24, 63 und Bd. 25, 338.)

D. Steuerliche Pflichten des Konkursverwalters.

27. Ein Konkursverwalter ist verpflichtet, auch für die vor Eröffnung des Konkurses gegen den Gemeinschuldner entstandenen Steueransprüche die Steuererklärung abzugeben. Die Ansicht, daß der Konkursverwalter nur verpflichtet sei, dafür zu sorgen, daß die Steuern und Abgaben aus den Mitteln der Masse entrichtet werden, ist unzutreffend. (5. Sen. Bd. 20, 237 und Bd. 10, 348.)

28. Auf den Konkursverwalter angewendet besagt die Vorschrift des § 85, nunmehr § 104 RAbgD. nur, daß er die Steuerpflichten zu erfüllen hat, die der Konkursmasse, wenn sie handlungs- (geschäfts-) fähig wäre, obliegen würden. Welche Steuerpflichten die Konkursmasse und damit auch den Konkursverwalter treffen, ist aus den einzelnen Steuergesetzen und den sonstigen gesetzlichen Vorschriften zu entnehmen.

In der Konkursöffnung liegt keine Veräußerung des Unternehmens im ganzen i. S. des § 96, nunmehr § 116 RAbgD. (4. Sen. Bd. 11, 300.)

29. Der Konkursverwalter hat beim Wegfall des Steuerpflichtigen (Auflösung einer juristischen Person durch die Konkursöffnung) keineswegs losgelöst von den konkursrechtlichen Grundsätzen für die Bezahlung der Steuerschuld zu sorgen, sondern es ist erst zu fragen, welche Pflichten die Masse in Ansehung der Steuerschulden nach konkursrechtlichen Grundsätzen hat, und von der Entscheidung dieser Frage hängt es ab, in welchem Umfang und in welcher Art der Konkursverwalter als Vertreter der Masse in Anspruch genommen werden kann.

Aus § 87 Abs. 1, nunmehr § 106 Abs. 1 RAbgD. folgt nicht, daß der Konkursverwalter die Steuerforderungen, die nach der Konkursöffnung bevorrechtigte Forderungen sind, als Masseschulden behandeln müßte.

Hieraus ergibt sich, daß der Konkursverwalter für vorkonkursliche Steuerforderungen auch nicht aus § 87 Abs. 1, nunmehr § 106 Abs. 1 RAbgD. in Anspruch genommen werden kann. (4. Sen. Bd. 16, 322.)

30. Die Steuerschulden, die nach der Konkursöffnung entstanden sind (Massekosten oder Massekosten) sind gegen den Konkursverwalter geltend zu machen. Nur letzteren Falltes greift § 85, nunmehr § 104 RAbgD. Platz. (5. Sen. Bd. 17, 185.)

31. Die Haftungsbeschränkung des § 90 Abs. 2, nunmehr § 109 Abs. 2 RAbgD. gilt auch für den Fall, daß ein Rechtsanwalt als Konkursverwalter tätig ist. (2. Sen. Bd. 27, 50.)

32. Die Konkursmasse, die sich bei der Verwertung der Masse eines Gehilfen bedient, hat die sich aus den Handlungen des Gehilfen hierbei ergebenden steuerlichen Folgen zu vertreten, auch wenn der Gehilfe zu der von ihm vorgenommenen Art der Verwertung keinen ausdrücklichen Auftrag gehabt hat. (4. Sen. Bd. 16, 322.)

33. Die Vergütungen, welche Konkursverwalter für die Konkursverwaltung erhalten, sind umsatzsteuerpflichtig. (5. Sen. Bd. 23, 278.)

Streitwertberechnung in Einheitswertfällen.

Seit Einführung der Streitwertgrenze von 200 *RM* für die Rechtsbeschwerde an den *RFH*. (§ 285 *RVBGG* n. F.) ist die Berechnung des Streitwertes häufiger als früher besonderer Beachtung bedürftig. In Einheitswertfällen geht es dabei meistens um die Frage, ob in den Fällen, in denen entweder mehrere Einheitswertbescheide von demselben Steuerpflichtigen angefochten werden, oder an einer einem Einheitswertbescheid zugrunde liegenden wirtschaftlichen Einheit mehrere beteiligt sind, von denen nur einer gegen den Einheitswertbescheid Rechtsmittel eingelegt hat, die Streitwerte für die Streitwertgrenze des § 285 a. a. O. zusammenzurechnen sind.

Daß mehrere Einheitswertbescheide von demselben Steuerpflichtigen angefochten werden, kommt besonders in den Fällen vor, in denen zu einem Betriebsvermögen mehrere für sich zu bewertende Einheiten — z. B. Betriebsgrundstücke — gehören, über die infolgedessen mehrere getrennte Einheitswertbescheide ergehen mußten. Trotzdem die den einzelnen Einheitswertbescheiden zugrunde liegenden Vermögensbestandteile zu ein und demselben für den Steuerpflichtigen wirtschaftlich eine Einheit bildenden Betriebsvermögen gehören und der Betriebsinhaber nur ein Interesse an der richtigen Gesamtbewertung seines Betriebsvermögens hat, ist eine Zusammenrechnung der in den verschiedenen Einheitswertverfahren festgesetzten Einzelstreitwerte aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht zulässig. Denn trotz der Zugehörigkeit der den einzelnen Einheitswertbescheiden zugrunde liegenden, selbständige Bewertungs-einheiten bildenden Vermögensbestandteile zu ein und demselben Betriebsvermögen handelt es sich doch verfahrensrechtlich um mehrere getrennte Bewertungs- und Rechtsmittelverfahren, die nicht miteinander verbunden werden können. Daraus folgt, daß auch der Streitwert für jedes Rechtsmittel besonders berechnet werden muß und eine Zusammenrechnung nicht möglich ist (vgl. *RFH*. v. 14. Juli 1932, III A 939/31).

Sind an einer in einem Einheitswertverfahren zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit mehrere — z. B. als Mit-eigentümer oder als Eigentümer und Pächter — beteiligt und legt nur einer von ihnen Rechtsmittel gegen den Einheitswertbescheid ein, dann erscheint es auf den ersten Blick kaum zweifelhaft, daß hier nur der Streitwert für alle Beteiligten zugrunde gelegt werden kann, da Gegenstand des Bewertungsverfahrens die objektive Feststellung des Wertes einer wirtschaftlichen Einheit ist und nach ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift eine Rechtsmittelentscheidung über den Einheitswert für und gegen alle Beteiligten wirkt (§ 239 Abs. 2, 3 *RVBGG* n. F.). Auch hier führt jedoch die Anwendung verfahrensrechtlicher Grundsätze zu einem anderen Ergebnis. Maßgebend ist allein das subjektive Interesse, das der Rechtsmittelführer selbst hat, auch wenn die Rechtsmittelentscheidung wegen ihrer Wirkung für und gegen alle Beteiligten eine Änderung des Einheitswertbescheides auch zugunsten oder zugunsten der übrigen Beteiligten, die sich dem Rechtsmittelverfahren nicht angeschlossen haben, enthält. Der Rechtsmittelführer hat nur an der anderweitigen Bewertung gerade seines Anteils Interesse. Der Pächter z. B. hat nur an der Änderung der Bewertung des Pächterinventars Interesse. Daher kann auch nur der Unterschied zwischen dem in der angefochtenen Entscheidung festgesetzten Inventarwert und dem mit dem Rechtsmittel erstrebten Änderung desselben als Streitwert angelegt werden, auch wenn durch die Änderung des Inventarwertes zugleich eine entsprechende Änderung des Wertanteils des Verpächters an der zu bewertenden Einheit bedingt ist (vgl. *RFH*. vom 14. Juli 1932, III A 909/31).

Würde der Streitwertberechnung der ganze streitige Unterschied im Einheitswert für alle Beteiligten zugrunde gelegt, so wäre die Folge, daß der Rechtsmittelführer im Falle der Erfolglosigkeit seines Rechtsmittels auch für die anderen, die sich am Rechtsmittelverfahren nicht beteiligt haben, trotz unter Umständen widerstreitenden Interesses die Kosten mit zu tragen hätte, was ihm wohl nicht zugemutet werden kann. Andererseits muß der Rechtsmittelführer aber auch in Kauf nehmen, daß ihm die Anrufung der höchsten Instanz verschlossen ist, weil sein subjektives Streitwertinteresse allein die Streitwertgrenze des § 285 a. a. O. nicht erreicht.

RegR. Dr. Runo Friesede, Rudolstadt.

Verzinsung von Steuererstattungen.

Die *RVBGG*. vom 22. Mai 1931 sieht wie die *RVBGG*. in alter Fassung eine Reihe von Fällen vor, in denen die zu Unrecht gezahlte Steuer (Reichssteuer) von der Finanzkasse zurückzuzahlen ist. So bestimmen die §§ 151, 152 *RVBGG*., daß die Erstattung des zu Unrecht entrichteten Steuerbetrages zu erfolgen hat.

1. Wenn eine Steuerfestsetzung durch Aufhebung, Rücknahme oder Änderung des früher erlassenen Steuerbescheides zugunsten des StPfl. berichtigt wird,

2. wenn eine Steuer zu Unrecht beigetrieben ist, weil der Steueranspruch erloschen oder gestundet war oder das Zwangsverfahren gegen denjenigen, gegen den es gerichtet war, nicht hätte erfolgen dürfen,

3. wenn eine Steuer doppelt gezahlt ist,

4. wenn eine Steuer für Rechnung eines StPfl. ohne Mitwirkung des StPfl. oder seines Vertreters zu Unrecht gezahlt ist.

Die zu erstattenden Beträge (1—4) sind nach § 155 *RVBGG*. von der Entrichtung an mit 5% zu verzinsen, aber nur, wenn sie 100 *RM* übersteigen. Beträge bis 100 *RM* werden also stets zinslos erstattet. Ferner werden Zinsbeträge unter einer *RM* nicht ausbezahlt.

Außer den vorgenannten Erstattungsfällen gibt es eine Reihe von Sonderfällen, die in den einzelnen Steuergesetzen vorgegeben sind. Für diese Fälle besteht hinsichtlich der Verzinsungspflicht keine gesetzliche Regelung. Die Verzinsungspflicht hat aber der *RFH*. in seinem Gutachten vom 25. Okt. 1926 (*RFH*. 19, 315) für diejenigen in den besonderen Steuergesetzen bestimmten Erstattungsfälle bejaht, welche einem der in der *RVBGG*. geregelten, oben gedachten Fälle im wesentlichen ähnlich sind. Voraussetzung ist also in diesen Fällen für die Verzinsung des zu erstattenden Steuerbetrages, daß die Steuerangelegenheit von den Finanzbehörden fehlerhaft behandelt worden ist.

Um eine fehlerhafte (unrichtige) Behandlung handelt es sich jedoch nicht, wenn Steuervorauszahlungen deshalb zu erstatten sind, weil sie höher als die später festgesetzte Jahressteuer sind, vorausgesetzt, daß der frühere Steuerbescheid, auf dem sie beruhen, nicht durch Rücknahme, Änderung oder Aufhebung berichtigt wird. Der spätere Steuerbescheid, durch den die Steuerschuld endgültig festgesetzt wird, ist als Berichtigung nicht anzusehen. Es kommt daher bei Erstattung von Vorauszahlungen, die sich aus der vorjährigen Steuer Schuld ergeben, eine Verzinsung nicht in Frage, weil hier eine fehlerhafte Behandlung nicht vorliegt. Dies gilt nicht schlechthin für solche Vorauszahlungen, die nicht auf einen früheren Steuerbescheid sich stützen, sondern durch einen besonderen Bescheid festgesetzt worden sind. In diesem Fall erscheint es angezeigt, die zu erstattenden Vorauszahlungen insoweit zu verzinsen (5%), als sie über den Betrag hinausgehen, der zurückzuzahlen wäre, wenn die Vorauszahlungen der vorjährigen (niedrigeren) Steuer Schuld angepaßt worden wären.

Verzugszinsen und Verzugszuschläge für verspätet geleistete Vorauszahlungen sowie Stundungszinsen kommen selbstverständlich schon ihrem Wesen nach für eine Erstattung, geschweige verzinsliche Erstattung überhaupt nicht in Frage, wenn die endgültige Steuer Schuld niedriger als die Summe der Vorauszahlungen ist und deshalb der überschießende Teil der Vorauszahlungen zu erstatten ist.

DRegR. Henrychowski, Charlottenburg.

Wirtschaftliches Eigentum und Eigenbesitz.

§ 98 Abs. 1 Satz 1 *RVBGG*.: „Wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, wird i. S. der Steuergesetze wie ein Eigentümer behandelt“ ist vom *RFH*. ständig dahin ausgelegt worden, daß als wirtschaftlicher Eigentümer derjenige anzusehen sei, der nach dem Willen der Parteien wie ein Eigentümer mit der Sache schaltet und waltet soll und auch tatsächlich so schaltet und waltet. In vielen Kommentaren liest man gewöhnlich, daß durch § 98 *RVBGG*. der Eigenbesitzer zum steuerrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümer erhoben sei¹⁾. Auch einige Entsch. des *RFH*. sprechen denn auch vielfach von „Eigenbesitz“, um den Eigentumsbegriff des § 98 zu umschreiben²⁾. Andere Entsch. erklären, daß namentlich der Eigenbesitzer bzw. lediglich der Eigenbesitzer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sei. § 98 stelle den Besitz dem Eigentum nur für die Fälle des Eigenbesitzes gleich³⁾. Hensel fordert mit aller Schärfe, daß lediglich der bürgerlich-rechtliche Eigenbesitzer durch § 98 getroffen werde; er warnt aus rechtsstaatlichen Gründen davor, den § 98 über den Rahmen des sich mit § 872 *BGB*. deckenden Wortlautes hinaus auszulegen⁴⁾. Im folgenden soll nun das Verhältnis zwischen wirtschaftlichem Eigentum und Eigenbesitz untersucht werden.

Der Wortlaut der beiden maßgebenden Vorschriften scheint sich zu decken: § 98: Wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt usw. § 872: Wer eine Sache als ihm gehörend besitzt usw. Auch gibt es zahlreiche Fälle, in denen wirtschaftliches Eigentum und

1) Art. 1, *RVBGG*. 1924 § 80; Erl.: *DSZ*. 27, 42 f.

2) *RFH*. 18, 73.

3) *StW*. 22, 883; 22, 711; *RFH*. 18, 73; 18, 263; 22, 348; *RG*.: *ZW*. 1927, 1774; *DLZ*. Frankfurt: *ZW*. 1928, 2158.

4) Lehrbuch S. 50, 1924.

Eigenbesitz zusammenfallen. Wenn nach der Rspr. des RGH. derjenige als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, der nach dem Willen der Parteien wie ein Eigentümer mit der Sache schaltet und waltet soll und auch tatsächlich so schaltet und waltet, so wird hier in der Regel auch bürgerlich-rechtlich Eigenbesitz vorliegen. Namentlich wird der Eigentümerwille ein beiden Begriffen innewohnendes Merkmal sein. Nach der herrschenden Meinung⁵⁾ ist Eigenbesitzer derjenige, der die Sache mit dem Willen, ihr Eigentümer zu sein, innehat. Fehlt dieser Wille, so liegt Fremdbesitz vor. Ebenso wie der Mieter, der Pächter und der Nießbraucher nicht zu den Eigenbesitzern gehören, so können sie auch nicht als wirtschaftliche Eigentümer i. S. des Steuerrechts angesehen werden. Dies ist für den Pächter — von gewissen Ausnahmen abgesehen — vom RGH. ausdrücklich anerkannt worden⁶⁾.

Dennoch aber wird sich zeigen, daß die Begriffe des Eigenbesitzes und des wirtschaftlichen Eigentums sich nicht völlig decken. Es gibt einige Entsch. des RGH., in denen wirtschaftliches Eigentum angenommen wurde, ohne daß bürgerlich-rechtlich Eigenbesitz vorzulegen hätte⁷⁾. So ist z. B. ein ausländischer Darlehnsgeber, der am Bestande des belehnten inländischen Grundstücks interessiert war, als wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks angesehen worden, obwohl bei ihm von Eigenbesitz keine Rede sein kann⁸⁾. In der Literatur wird diese Entsch. gebilligt mit der Begründung, daß hier, obwohl zwar Eigenbesitz nicht vorliege, dennoch aus allgemeinen wirtschaftlichen Erwägungen steuerrechtliches Eigentum angenommen werden müsse⁹⁾. In diesen Ausführungen wird also wirtschaftliches Eigentum und Eigenbesitz nicht gleichgestellt. Voetjke¹⁰⁾ bemerkt ausdrücklich, es sei fraglich, ob § 98 überhaupt den Eigenbesitz i. S. des § 872 BGB. meine. Der RGH. habe nie diese Frage ausdrücklich entschieden, er sei stets eigene Wege bei der Auslegung des § 98 gegangen.

Auch andere Entsch. des RGH. bestätigen dies. Bei einem Grundstückskaufvertrage hatte der Verkäufer, der das Grundstück bereits seinem Vertragsgegner übergeben hatte, wegen Nichtigkeit des Kaufvertrages Rückgabe des Grundstücks verlangt, die jedoch von dem Erwerber hartnäckig verweigert wurde¹¹⁾. Obwohl hier der nicht eingetragene Erwerber offenbar Eigenbesitzer war, hat ihn hier der RGH. nicht als wirtschaftlichen Eigentümer des Grundstücks behandelt, da dem Verkäufer der Wille fehle, den Erwerber wie einen Eigentümer schalten und walten zu lassen. Der RGH. legt also in diesen Entsch. bei Auslegung des § 98 ABgd. keinen entscheidenden Wert auf Eigenbesitz.

Vor allem hat der RGH. in dem berühmten gewordenen Gutachten¹²⁾ über die steuerrechtliche Behandlung des Sicherungseigentums wirtschaftliches Eigentum des Treugebers angenommen, obwohl hier gerade — was dem RGH. seitens des RG. zum Vorwurf gemacht wurde¹³⁾ — kein Eigenbesitz beim Treugeber vorliegt.

In der Tat läßt sich auch die Auffassung, daß wirtschaftliches Eigentum und Eigenbesitz zwei gleichbedeutende Begriffe seien, nicht halten. Zunächst hätte das Gesetz, wenn die abgelehnte Auffassung richtig wäre, den Wortlaut des § 98 wohl ausdrücklich dahin formuliert, der Eigenbesitzer werde i. S. der Steuergeetze wie ein Eigentümer behandelt. Ferner ging auch der Wille des Gesetzgebers dahin, einen eigenen steuerrechtlichen Eigentumsbegriff aufzustellen. Denn der Satz des Entwurfes, wonach die Eigentumsfrage im Steuerrecht überhaupt nicht so sehr nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten zu entscheiden sei, wurde im Ausschuß der Nationalversammlung¹⁴⁾ nur aus dem Grunde — als entbehrlich — gestrichen, weil derselbe Gedanke schon in § 4 Gesetzesinhalt geworden sei. Privatrechtliche Begriffe sind für das Steuerrecht nach der richtigen Ansicht dann unbeachtlich, wenn die einzelne Steuervorschrift nach Sinn und Zusammenhang es gebietet. § 98 ABgd. weist aber deutlich darauf hin, daß die privatrechtliche Bestimmung des § 872 BGB. hier auszuscheiden hat. Denn da sich der Eigenbesitz des § 872 BGB. nur auf Sachen erstreckt, so geht schon aus dem Wortlaut des § 98 hervor, daß Eigenbesitz i. S. des § 872 BGB. nicht gemeint ist: § 98 spricht davon, daß jemand einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt. Dagegen stellt kann bleiben, ob wirtschaftliches Eigentum auch an Forderungen möglich ist; jedenfalls steht fest, daß der Umfang des § 98 ABgd. über den des § 872 BGB. hinausgeht.

Die Nichtigkeit dieses Ergebnisses wird bestätigt, wenn man in eine nähere Prüfung des subjektiven und objektiven Merkmals des wirtschaftlichen Eigentums eintritt. Für § 872 BGB. wird von

der h. M. mit Recht gefordert, daß der Eigenbesitzer keinesfalls ein Eigentumsrecht Dritter an der Sache anerkenne. In demselben Sinne wurde von der h. M. die Auffassung, daß der Wille des Eigenbesitzers stets auf eine (nur) eigentümerähnliche Stellung gerichtet sei, abgelehnt¹⁵⁾. Erkennt der Besitzer das Eigentum eines anderen an, so kann er zivilrechtlich nicht als Eigenbesitzer bezeichnet werden, sondern ist Fremdbesitzer.

Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums muß demgegenüber aber weiter gefaßt werden. Der RGH., der in dieser Hinsicht nicht immer folgerichtig gewesen ist, scheint zwar stellenweise¹⁶⁾ von der gegenteiligen Auffassung auszugehen, wenn er wirtschaftliches Eigentum ablehnt, weil der betreffende Besitzer das Eigentum eines anderen anerkenne. In zahlreichen anderen Fällen aber wird wirtschaftliches Eigentum angenommen, obwohl der wirtschaftliche Eigentümer das Bestehen des privatrechtlichen Eigentums eines anderen nicht bestreiten kann. So wird vom RGH. als wirtschaftlicher Eigentümer der Käufer bezeichnet, der unter Eigentumsvorbehalt Waren gekauft oder aus anderen Gründen dem Verkäufer noch das formale Eigentum belassen hat¹⁷⁾. Ferner wird der Nießbraucher, der Verkaufsvollmacht erhalten hat¹⁸⁾, außerdem der Erbpächter, der das Obereigentum eines anderen achtet¹⁹⁾, als wirtschaftlicher Eigentümer mit Recht angesehen. Bei der Sicherungsübereignung²⁰⁾ will der RGH. das Widerspruchsrecht des Sicherungsgläubigers gegen eine Steuervollstreckung ablehnen, weil der Schuldner wirtschaftlicher Eigentümer geblieben sei. Wenn man auch diese Auffassung bekämpfen muß, weil der RGH. nämlich zu Unrecht die Frage nach Steuerrecht anstatt nach Zivilrecht entscheidet, so muß man doch dem RGH. insoweit beipflichten, daß das wirtschaftliche Eigentum auf Seiten des Sicherungsschuldners liegt. Auch dieser aber erkennt das formale Eigentum des Sicherungsgläubigers durchaus an. Wirtschaftliches Eigentum liegt daher auch dann vor, wenn der wirtschaftliche Eigentümer das bürgerlich-rechtliche Eigentum eines Dritten nicht bestreitet. Es genügt daher der Wille, ähnlich wie ein Eigentümer mit der Sache zu schalten und zu walten. Sieht man ein, daß jene oben genannten Abzahlungskäufer, Sicherungsschuldner usw. gerechterweise als steuerpflichtige Personen in Betracht kommen, so muß man die Nichtigkeit der hier vertretenen Auffassung zugeben. Die Tatsache, daß der Steuerpflichtige das bürgerlich-rechtliche Eigentum eines anderen anerkennt, ist in der Tat unerheblich; denn steuerwürdig kann nur der Umfang sein, daß der Steuerpflichtige den Willen hat, in einer eigentümerähnlichen Weise, d. h. im wesentlichen wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu herrschen, und tatsächlich so herrscht. „Ganz wird und braucht der Berechtigte den Status des Eigentümers nicht zu erreichen“²¹⁾.

Nach alledem ergibt sich, daß der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums weiter als der des Eigenbesitzes gezogen werden muß. Man muß sich daher davor hüten, beide Begriffe einander gleichzusetzen. Die Frage der Abgrenzung zwischen Steuerrecht und Privatrecht ist für jede steuerrechtliche Vorschrift besonders zu lösen. Für § 98 ABgd. kommt sowohl der bürgerlich-rechtliche Eigentumsbegriff als auch der Eigenbesitzbegriff nicht in Betracht²²⁾. Es ist sogar zweifelhaft, ob wirtschaftliches Eigentum Besitz i. S. des Privatrechts voraussetzt. Jedoch mag diese Frage einer späteren Untersuchung vorbehalten bleiben.

Dr. Rutschmann, Dortmund.

Rechtsschutz in Steuerfällen.

In der neuen ABgd. v. 22. Mai 1931 (RGBl. I, 161) ist der Steuerrechtsschutz gegen früher wesentlich erweitert. Insbes. ist jetzt nach § 235 Nr. 4 das ordentliche Rechtsmittelverfahren gegen alle Verwaltungsentscheidungen über Steuerergänzungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Anspruch besteht, gegeben, während bisher nur Erstattungs- und Vergütungsbeschwerden aus Rechtsgründen mit den ordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden konnten. Diese Erweiterung des Steuerrechtsschutzes gewinnt, wie sich an einer Reihe höchstgerichtlicher Entsch. der letzten Monate verfolgen läßt, eine immer größere Bedeutung. Der neue § 235 kann schon heute geradezu als Generalklausel des Steuerrechtsschutzes angesehen werden.

Der erste Fall, in dem sich das höchste Steuergericht mit der Anwendung der neuen Rechtsschutzvorschrift des § 235 Nr. 4 zu be-

⁵⁾ Vgl. RG. 54, 135; Manigk: ArchBürgR. 25, 319; Staubinger, Vb. III, 1, 9. Aufl., S. 81 usw.

⁶⁾ RGH. 17, 56; StW. 27, 376 u. Nr. 460.

⁷⁾ StW. 22, 975; 27, 722; RGH. 11, 145; auch 18, 99.

⁸⁾ StW. 27, 722.

⁹⁾ Becker: StW. 28, 836.

¹⁰⁾ Voetjke: DStBl. 29, 727.

¹¹⁾ RGH. 20, 1.

¹²⁾ RGH. 19, 126.

¹³⁾ RG. 124, 73 = JW. 1929, 1878.

¹⁴⁾ Druckf. NatVers. Nr. 1460 S. 3.

¹⁵⁾ Vgl. Manigk, Anwendungsgebiet der Vorschriften usw. S. 108, 128 f.

¹⁶⁾ StW. 22, 975 und 26 Nr. 422; vgl. auch Becker: StW. 26, 1324; ähnlich RG. 124, 73 = JW. 1929, 1878 und RG.: JW. 1927, 1774 und auch DStG. Frankfurt: JW. 1928, 2158.

¹⁷⁾ RGH. 19, 130; 18, 73; 18, 99; 14, 218.

¹⁸⁾ RGH. 12, 298.

¹⁹⁾ StW. 27 Nr. 85.

²⁰⁾ RGH. 19, 126.

²¹⁾ Ditt, GrErwStG. 1927 S. 156.

²²⁾ Vgl. Rutschmann, Das „wirtschaftliche Eigentum“ im Steuerrecht 1931.

fassen hatte, betraf die Vergünstigung des § 14 GrEwStG. (Erlaß von Grunderwerbsteuer bei Erwerb eines Grundstücks in der Zwangsversteigerung zur Rettung einer Hypothek usw. unter bestimmten Voraussetzungen). Während bisher gegen die Ablehnung berartiger Erlaßanträge nur die Verwaltungsbeschwerde gegeben war, die Gewährung der Vergünstigung also im Ermessen der Verwaltungsbehörden lag, unterliegen jetzt, wie durch höchstgerichtliches Urteil (RZf. v. 15. Juli 1931, II A 621/31: RZf. 29, 196) klargestellt ist, die Entsch. der Verwaltungsbehörden über die Gewährung der Steuervergünstigung des § 14 a. a. D. der richterlichen Nachprüfung im ordentlichen Rechtsmittelwege. Dem klaren Rechtschutzanspruch gegenüber darf es keine verfahrensrechtlichen Hindernisse geben. Wenn — wie in § 14 a. a. D. bestimmt ist — zur Entsch. über die Steuervergünstigung eine höhere Verwaltungsbehörde als das FinA. zuständig ist, dann muß eben, damit das Rechtsmittelverfahren vom FinA. als erster Instanz rechtmäßig seinen Ausgang nehmen kann, die Sache irgendwie — auch wenn die höhere Verwaltungsinstanz bereits entschieden haben sollte — vor das FinA. gebracht werden, indem entweder ein Abrechnungsbescheid nach § 235 Nr. 5 a. a. D. oder ein Feststellungsbescheid, daß die Voraussetzungen für die Vergünstigung gegeben sind, erwirkt wird.

Auch gegen die Ablehnung von Anträgen auf Erhöhung des Lohnsteuerfreien Betrages nach § 75 EinkStG. ist, wie in einer weiteren höchstgerichtlichen Entsch. (RZf. v. 11. Nov. 1931, VI A 1443/31: RZf. 30, 84) ausgesprochen ist, jetzt das ordentliche Rechtsmittelverfahren gegeben, während es bisher dagegen nur die Verwaltungsbeschwerde gab.

Und neuerdings hat das höchste Steuergericht in einem ausführlichen Gutachten (RZf. v. 12. Febr. 1932, GrSO 2/32: RStBl. 1932, 184) zu der Frage Stellung genommen, ob die vom FinA. ausgesprochene Ablehnung einer zwecks Befreiung von der Reichsfluchtsteuer beantragten Bescheinigung über die Berechtigung der Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland mit den ordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden kann. Das höchste Steuergericht hat sich auch hier für die Anwendung der erweiterten Rechtschutzvorschrift des § 235 Nr. 4 ausgesprochen. Die Begründung dieses Standpunktes ist für die weitere Entwicklung des Steuerrechtsschutzgedankens von grundlegender Bedeutung und zeigt bereits alle sachlichen und verfahrensrechtlichen Möglichkeiten der Anwendung der Generalklausel des § 235 a. a. D. auf. Wichtig ist vor allem die immer deutlicher hervortretende Auffassung des höchsten Steuergerichts, daß die Steuergerichte in weitem Umfange auch zur Nachprüfung von Verwaltungsfragen berufen sind und daß die Verwirklichung des gesetzlichen Rechtschutzanspruchs nicht an verfahrensrechtlichen Bedenken und Schwierigkeiten scheitern darf. Um das ordentliche Rechtsmittelverfahren durchführen zu können, muß die Sache irgendwie ohne Rücksicht darauf, daß bereits eine höhere Verwaltungsinstanz sich mit der Sache befaßt hat, vor die unterste Instanz für das Rechtsmittelverfahren, das FinA., gebracht werden, was schließlich, wenn es auf andere Weise nicht geht, in Form des Feststellungsausspruchs verfahrensrechtlich immer möglich ist. Daß das FinA. in die bedenkliche Lage kommt, sich mit seiner Rechtsmittelentscheidung zu der Entsch. einer übergeordneten Dienststelle in Widerspruch setzen zu müssen, läßt sich einfach dadurch vermeiden, daß nach § 261 RAbgD. n. F. die Einspruchsentscheidung übersprungen und gegen den Feststellungsbescheid des FinA. — bei dem dieses sich nur an die Befugnis der höheren Verwaltungsinstanz, die in der Sache bereits entschieden hat, zu halten braucht — gleich Berufung an das FinVer. als unabhängige Rechtsmittelinstanz eingelegt wird.

RegR. Dr. Runo Friesicke, Kurbolstadt.

Die Änderung der Strafverfahrensbestimmungen der Reichsabgabenordnung durch die Notverordnung vom 14. Juni 1932.

I.

Sahum: JW. 1932, 2677 behandelt die für die Praxis des gerichtlichen Strafverfahrens wichtigen Fragen, ob durch die Strafprozeßnovelle in der NotV.D. vom 14. Juni 1932 die Bestimmungen des § 462 (427) Abs. 2 RAbgD. (Recht des FinA., die Zuziehung eines zweiten Amtsrichters zum SchöffG. zu beantragen) und des § 467 (432) Abs. 2 Satz 2 RAbgD. (Beginn der Rechtsmittelfristen für das FinA. erst mit Zustellung des Urteils) geändert sind. Er bejaht beide Fragen.

1. In bezug auf § 462 Abs. 2 ist Sahum beizutreten. Zu beachten bleibt allerdings von vornherein, daß das gerichtliche Strafverfahren der RAbgD. für Steuerfachen drei in sich verschiedene Verfahrensarten kennt:

1. Verfahren auf vorausgegangenen Strafbescheid der Verwaltungsbehörde (§ 461 ff.),
2. Verfahren auf Anklage der StA. (§ 472 Abs. 1) und
3. Verfahren auf Anklage des FinA. in Wahrnehmung staatsanwaltschaftlicher Rechte (§ 472 Abs. 2 bis 4).

Das Recht des FinA. als solchen, die Zuziehung eines zweiten Richters zu beantragen, bestand nach § 462 Abs. 2 RAbgD. nur im ersten Fall (RSt. 62, 265); im zweiten Fall war nur die StA. nach § 29 Abs. 2 GVG. und im dritten Fall war das FinA. statt der StA. nach § 29 Abs. 2 GVG. antragsberechtigt. Schon aus dieser Verschiedenartigkeit der Regelung ergibt sich, daß für die Gewährung des Antragsrechts an das FinA. nicht die besondere sachliche Eigenart (wie etwa die besondere Schwierigkeit) der Strafverfahren maßgebend war, sondern daß es sich um eine offenbare Ergänzung des § 29 Abs. 2 GVG. handelte, die für den Spezialfall eingriff, daß eine öffentliche Anklage durch die StA. nicht stattfand. Nachdem die NotV.D. das erweiterte SchöffG. schlechthin aufgehoben hat, auf das sich § 29 Abs. 2 GVG. bezog, hat auch § 462 Abs. 2 RAbgD. seine Grundlage verloren.

Dadurch ist allerdings die Lücke erneut eingetreten, die früher durch § 462 Abs. 2 geschlossen werden sollte. Die Antragsbefugnis des FinA. nach § 462 Abs. 2 war eine ausschließliche, der StA. stand ein Recht zum Antrag auf Zuziehung eines zweiten Richters bei Verfahren auf vorausgegangenen Strafbescheid nicht zu (Prozeß, RAbgD., 3. Aufl., Anm. 2 Abs. 3 zu § 437 für das Recht vor Inkrafttreten des § 432 [427] Abs. 2, letzter Fassung; Cation, Reichssteuerstrafrecht, 2. Aufl., § 427 V). Auch die NotV.D. bindet — wie § 29 Abs. 2 GVG. den Antrag auf Zuziehung eines zweiten Richters — den Antrag der StA. auf Zuständigkeit der großen Strafkammer an die Erhebung einer Anklage. Da eine solche im Fall des § 462 nicht stattfindet, ist nach Art. 1 § 1 Ziff. 2 NotV.D. für einen Antrag zur Begründung der Strafkammerzuständigkeit kein Raum. Es bleibt daher für die Praxis nur der Ausweg, daß zum Zweck, die Zuständigkeit der Strafkammer zu begründen, das FinA. seinen Strafbescheid zurücknimmt (§ 461 RAbgD.) und die StA. darauf Anklage erhebt und den Antrag nach Art. 1 § 1 Abs. 2 NotV.D. stellt. Für die Fälle, in denen ein Interesse daran besteht, mittelbar die Zuständigkeit des RG. zur Entscheidung einer grundlegenden Frage des Strafverfahrens zu begründen, ist daher nach der Neuregelung dieser Umweg notwendig. Die Tatsache, daß er keineswegs eine Vereinfachung und Ersparnis bedeutet, läßt darauf schließen, daß die Bestimmung des § 462 RAbgD. bei der Neuregelung sicher überleben werden ist.

II. Bei der Frage, ob auch § 467 Abs. 2 RAbgD. durch die NotV.D. betroffen ist, liegen die Verhältnisse grundlegend anders als im vorigen Fall. Dort handelte es sich darum, daß durch eine organisatorische Maßnahme eine behördliche Einrichtung aufgehoben wurde und daß damit allen Vorschriften der Boden entzogen war, die sich auf diese Einrichtung stützten. Bei der Frage über den Beginn der Rechtsmittelfristen aber handelt es sich um eine rein prozessuale Angelegenheit. Für diese gilt daher zunächst der allgemeine Grundsatz, daß ein späteres allgemeines Gesetz ein früheres Spezialgesetz nicht ohne weiteres aufhebt. Wie in § 420 (385) RAbgD. besonders hervorgehoben ist, sind die Strafverfahrensvorschriften ein Sonderrecht, das neben den allgemeinen Verfahrensvorschriften besteht und deshalb durch Änderungen der StA.D. nicht ohne weiteres berührt wird. Die Bestimmungen in Art. 2 § 1 NotV.D. über die Beschränkung der Rechtsmittel in Strafsachen, stellen inhaltlich zunächst eine Änderung der StA.D. dar. Daß dies nicht ausdrücklich hervorgehoben wird, entspricht dem sonstigen Gebrauch der NotV.D., die die Gesetze nicht bezeichnet, die sie materiell ändert (Dohna: JW. 1932, 2670). Aus der Nichterwähnung der StA.D. kann daher nicht geschlossen werden, daß die NotV.D. auch strafprozessuales Sonderrecht schlechthin ändern wolle. Auch die sonstige Fassung des Gesetzes zwingt nicht zu diesem Schluß. Der § 1 beschränkt in Ziff. 1 die Rechtsmittel allgemein, indem er gegen die Urteile des RA. und SchöffG. nur wahlweise Berufung oder Revision zuläßt. Da dieses Wahlrecht eine Neuerung gegenüber dem bisherigen Zustand war, mußte über die Art der Ausübung des Wahlrechts eine Vorschrift getroffen werden. Nur das ist in § 1 Ziff. 2 geschehen. Die Ziff. 2, die sich im übrigen größtenteils an den Wortlaut der §§ 314, 341 StA.D. anlehnt, gibt keinen Anhalt dafür, daß sie über Ziff. 1 hinaus eine weitere Rechtsmittelbeschränkung schaffen wollte. Auch die alte, weniger persönlich präzise Fassung der §§ 314, 341 StA.D. war inhaltlich genau so allgemein wie Ziff. 2 in der NotV.D. Sachlich wäre mit der Verkürzung der Rechtsmittelfrist nur eine unwesentliche Geschäftsvereinfachung erreicht, während andererseits die Gründe, die zu der Sondervorschrift des § 467 geführt haben, auch heute noch wesentlich bestehen. Ein Teil der FinA. und der weitans überwiegende Teil der HZollA., sind nicht mit juristisch gebildeten Beamten besetzt. Für diese besteht daher, wie früher, das im Belang eines arbeitserparenden Geschäftsgangs liegende Bedürfnis, sich vor Einlegung von Rechtsmitteln mit der vorgelegten Behörde zu verständigen. Die Verkürzung der Rechtsmittelfrist nach § 1 Ziff. 2 würde praktisch dazu führen, daß die FinA. gezwungen wären, bei abweisenden Entscheidungen stets fürsorglich das Rechtsmittel einzulegen. Das wäre das Gegenteil von Vereinfachung. Daß auch die Absicht des Ge-

gesetzgebers nicht dahin ging, durch die NotW.D. den § 467 Abs. 2 RAbg.D. zu ändern, darf weiter auch daraus geschlossen werden, daß der Gesetzgeber, wie oben zu I ausgeführt ist, die RAbg.D. offenbar überhaupt nicht in Erwägung gezogen hat.

Andererseits müßte die folgerichtige Durchführung des gegen- teiligen Standpunktes dazu führen, daß, wenn die NotW.D. Sonder- rechte beseitigen wollte, durch § 1 Ziff. 4 auch die Monatsfrist be- setztigt sei, die das FinA. nach § 467 Abs. 2 RAbg.D. für Re- visionsanträge hat; denn für die Frist für die Revisionsanträge ist die Rechtslage die gleiche.

Erkennt man nach diesen Ausführungen dem FinA. das Recht zu, nach wie vor mit der Einlegung seines Rechtsmittels bis nach Zustellung des Urteils zuzuwarten, so bleibt allerdings eine Neue- rung, nämlich die, daß das FinA. innerhalb der einwöchigen Frist auch erklären muß, ob es Berufung oder Revision einlegen will.

DRegR. G. Hausler, Karlsruhe.

II.

§ a h u m: JW. 1932, 2677 kommt zum Teil zu Ergebnissen, die mit der Fassung und dem Wortlaut der Verordnung nicht ver- einbar sind und vom Gesetzgeber auch nicht gewollt sein können.

§ a h u m ist darin beizupflichten, daß infolge der Aufhebung der „erweiterten SchöffG.“ für einen Antrag nach § 467 Abs. 2 RAbg.D. auf Zuziehung eines zweiten Richters kein Raum mehr ist. Diese Einschränkung der Rechte des FinA. muß allerdings be- dauert werden, weniger in seinem Interesse, als mit Rücksicht auf das erkennende Gericht. Diesem ist durch die Zuziehung eines zweiten Juristen die Feststellung der oft recht verwickelten Tat- bestände des Steuerrechtes, insbes. bei Kapital-Verkehrssteuern, wesentlich erleichtert worden.

Man kann § a h u m jedoch nicht folgen, wenn er aus Art. 2 § 1 Ziff. 2 der Verordnung schließt, daß in Zukunft der Lauf der Rechtsmittelfrist auch für das FinA. mit der Verkündung des Urteils beginnt und daß die Bestimmung des § 467 Abs. 2 RAbg.D. aufgehoben ist. Er folgert dies daraus, daß zu den Anfechtungs- berechtigten im Sinne dieser Bestimmung auch das als Nebenkläger auftretende FinA. gehört, und daß der Lauf der Rechtsmittelfrist nur für den Angeklagten mit der Zustellung beginnt, wenn die Verkündung des Urteils in seiner Abwesenheit stattgefunden hat.

§ a h u m übersieht, daß mit diesen Bestimmungen in der NotW.D. nichts Neues geschaffen worden ist, das irgendwie von der früheren Regelung abweicht. Der alte § 314 StPD. bestimmt ebenfalls, daß der Lauf der Berufungsfrist mit der Verkündung des Urteils beginnt, und zwar für alle, die berechtigt sind, Berufung einzulegen. Auch hier ist die Bestimmung vorhanden, daß für den Angeklagten die Frist mit der Zustellung beginnt, wenn in seiner Abwesenheit das Urteil verkündet worden ist. Die NotW.D. ändert also nichts an dem Beginn des Laufes der Rechtsmittelfrist gegen- über dem früheren Zustand; sie gebraucht nur das Wort „Anfechtungs- berechtigter“, während in § 314 StPD. allgemein gesagt ist, daß die Berufung einzulegen ist. Die besondere Erwähnung des „Anfechtungsberechtigten“ hat ihren Grund darin, daß durch die Wegnahme der dritten Instanz, bei wahlweiser Einlegung der Beru- fung oder der Revision eine Teilung der Rechtsmittelfrist notwendig geworden ist. Innerhalb der ersten Frist ist lediglich die Erklärung abzugeben, daß das Urteil angefochten wird, während innerhalb der zweiten Frist zu erklären ist, ob Berufung oder Revision ein- gelegt wird. Da bei Beginn der Rechtsmittelfrist die Wahl des Rechtsmittels noch nicht feststeht, mußte die Bezeichnung „An- fechtungsberechtigter“ gewählt werden. Eine andere Bedeutung kann die Erwähnung des Anfechtungsberechtigten nicht haben. Wenn also die NotW.D. keine neuen Bestimmungen über den Be- ginn der Rechtsmittelfrist trifft, so folgt hieraus, daß die Vorschrift des § 429 StPD. und des inhaltlich gleichen § 467 Abs. 2 RAbg.D. in seiner Wirksamkeit nicht berührt wird. Das FinA. ist als Neben- kläger zwar auch Anfechtungsberechtigter, es ist aber auch im Sinne des alten § 314 StPD. zur Berufungseinlegung berechtigt. Galt für diese die Sonderbestimmung des § 467 Abs. 2 RAbg.D., so muß sie auch für die durch die W.D. vom 14. Juli 1932 geschaffene An- fechtungsbefugnis gelten.

Das Ergebnis steht durchaus im Einklang mit den Zwecken, die die NotW.D. verfolgt; sie beschränkt die Rechtsmittel gegen Urteile des AR. und des SchöffG. durch Wegnahme der dritten Instanz.

Daß für das FinA. diese Beschränkung gilt, ist selbstverständ- lich. Mehr war mit der NotW.D. nicht beabsichtigt. Die Gründe, die zur Schaffung des § 467 Abs. 2 RAbg.D. führten, treffen ent- gegen der Auffassung § a h u m s auch heute noch voll zu. Die von ihm richtig beobachtete Tendenz der Reichsfinanzver- waltung zur Vereinfachung und Ersparnis hat mit der hier be- handelten Frage wohl kaum etwas zu tun.

RegR. Dr. Emil Rosenber g, Berlin.

Zur Berechnung der Steuer für Schenkungen, bei denen der Schenker die Steuer übernimmt.

Stölzle: JW. 1931, 1323 unterscheidet 2 Gruppen von Fällen: 1. die Fälle, „Normalfälle“, in denen die eigentliche Zuwendung und die infolge der Steuerübernahme durch den Schenker sich ergebende Gesamtbereicherung in der gleichen Wertklasse (§ 10 Abs. 1 ErbStG.) liegen, 2. die Fälle, „Grenzfälle“, in denen die Gesamtbereicherung die Wertklasse für die eigentliche Zuwendung übersteigt. In dieser 2. Gruppe sind jedoch nur — wie auch deren Überschrift besagt — die Fälle behandelt, bei denen auf Grund der Vorschrift des § 10 Abs. 2 eine Minderung der tarifmäßigen Steuer (Abs. 1) eintritt. Nicht behandelt sind die Fälle, in denen die infolge der Steuerübernahme eintretende Gesamtbereicherung zwar auch die Wertklasse der eigentlichen Zuwen- dung übersteigt, aber § 10 Abs. 2 die Erhebung der vollen tarifmäßigen Steuer nicht hindert. Auf diese Fälle können die in der 2. Gruppe entwickelten Formeln keine Anwendung finden, da diese gerade darauf aufgebaut sind, daß die Steuer nicht nach § 10 Abs. 1 zu berechnen ist. Auf sie trifft auch die für die „Normalfälle“ der Gruppe 1 ge- gebene Erläuterung nicht zu, weil Gesamtbereicherung und eigentliche Zuwendung nicht in dieselbe Wertklasse fallen. Trotzdem ist auf die nicht behandelten Fälle die für die 1. Gruppe aufgestellte Formel, jedoch mit der Maßgabe anzuwenden, daß als p nicht der Prozent- satz für die eigentliche Zuwendung, sondern der für die Gesamt- bereicherung, also der nächsthöheren Wertklasse, einzusetzen ist. Diese Fälle würden also als besondere 3. Gruppe zu behandeln sein.

Mit der theoretischen Einteilung der denkbaren Fälle sind die Schwierigkeiten unseres Themas aber nicht erschöpft. Die Zuweisung zu einer bestimmten Gruppe hängt letzten Endes von der Höhe der infolge der Steuerübernahme durch den Schenker eintretenden Gesamt- bereicherung des Beschenkten ab, weil sich erst bei deren Kenntnis be- urteilen läßt, ob sie in dieselbe oder eine höhere Wertklasse als die eigentliche Zuwendung fällt und ob § 10 Abs. 2 bei der Erhebung der vollen tarifmäßigen Steuer zuläßt oder nicht. Nun soll aber die Höhe der Gesamtbereicherung, die ihrerseits wieder von der noch un- bekannten Höhe der Steuer abhängt, ja gerade mit Hilfe einer der Formeln der vorgenannten 3 Gruppen — durch welche nun? — erst festgestellt werden. Man dreht sich also im Kreise. In der Praxis hilft einfach Probieren:

Liegt die eigentliche Zuwendung nahe am Ausgang einer Wert- klasse, so daß man schon ohne weiteres oder bei überschläglicher Be- rechnung erkennt, daß die Gesamtbereicherung infolge der Steuer- übernahme durch den Schenker in die nächsthöhere Wertklasse fallen muß, dann scheidet die Formel der 1. Gruppe ohne weiteres aus (also wenn z. B. der Wert der eigentlichen Zuwendung 19 900 M beträgt), und es kann nur eine Formel der beiden anderen Gruppen in Be- tracht kommen. Läßt sich aber nicht erkennen, ob die Gesamtberei- cherung in die nächste Wertklasse fallen wird oder nicht, so muß die Probe mit der Formel der 1. Gruppe beginnen: Gesamtbereicherung

$$x = \frac{100 \cdot z}{100 - p}, \text{ wobei } z \text{ die eigentliche Zuwendung, } p \text{ der Steuerfuß}$$

für z ist. Ergibt sich für x ein Betrag, der in dieselbe Wertklasse fällt wie z, so bleibt es bei dieser Berechnung. Übersteigt x dagegen die Wertklasse von z, so war die Rechnung umsonst, weil ja der Steuerfuß (p) einer falschen Wertklasse angesetzt wurde. Die Wahl einer anderen Formel wird von der Erwägung, daß im Regelfall die volle tarifmäßige Steuer des § 10 Abs. 1 Ges. zu erheben ist, auf die Formel für die 3. Gruppe gelenkt. Man hat also bei der eben angewandten Formel lediglich p durch $p_1 =$ den Steuerfuß für die nächstfolgende Wertklasse zu ersetzen und dann x neu zu berechnen. Das Ergebnis ist wegen § 10 Abs. 2 daraufhin zu untersuchen, ob der Unterschied zwischen der Steuer für die so gefundene Gesamt- bereicherung (st_x) und der Steuer für eine Zuwendung in voller Höhe der letzten vor der Gesamtbereicherung liegenden Wertklasse (st_w) sich aus der Hälfte der Differenz zwischen der Gesamtbereicherung (x) und dieser Wertstufe (w) decken läßt oder nicht (an Stelle der Hälfte tritt, wenn p_1 über 30 bis 50 % ist: $\frac{2}{3}$, und wenn p_1 über 50 % ist: $\frac{1}{10}$). Ist es der Fall, also $st_x - st_w \leq \frac{1}{2}(x - w)$, dann ist das richtige Er- gebnis gefunden. Ist es nicht der Fall, so bleibt nur Neuberechnung der Gesamtbereicherung mit der nach der Höhe des Steuerfußes (p_1) zutreffenden Formel der 2. Gruppe übrig; zu rechnen ist also bei einem Steuerfuß (für die Gesamtbereicherung)

$$\begin{aligned} a) \text{ bis zu } 30\% & \quad x = 2(z + st_w) - w \\ b) \text{ über } 30 \text{ bis } 50\% & \quad x = 4(z + st_w) - 3w \\ c) \text{ über } 50\% & \quad x = 10(z + st_w) - 9w \end{aligned}$$

(vgl. im einzelnen Stölzle a. a. D.).

Ein Beispiel: Ich schenke meinem Bruder Wertpapiere im steuerlichen Werte von 27 800 M. und übernehme die Schenkungssteuer. Da hier nicht ohne weiteres ersichtlich ist, ob die Gesamtbereicherung (x) die Wertklasse (w) für 27 800 M (= 20 000 bis 30 000 M) über- steigen wird, so probiert man mit der Formel für die 1. Gruppe:

$x = \frac{100 \cdot z}{100 - p}$, wobei $z = 27800$, $p = 9\%$ (§ 10 Abs. 1 Gef.) ist.
 $x = \frac{100 \cdot 27800}{100 - 9} = 30549 \text{ M.}$ Da diese Gesamtbereicherung aber die Wertklasse der eigentlichen Zuwendung übersteigt, daher mit einem zu niedrigen Steuerfuß gerechnet worden ist, muß nach dem oben für die 3. Gruppe von Fällen Gesagten neu gerechnet werden, indem man bei der vorstehenden Formel p durch p_1 , den Steuerfuß für Erwerbe über 30000 bis 40000 $\text{M} = 10,5\%$ ersetzt, also $x = \frac{100 \cdot 27800}{100 - 10,5}$

$x = 31061 \text{ M.}$ Es folgt die Probe nach § 10 Abs. 2 Gef. (s. oben):
 $st_w - st_z = (10,5\% \text{ von } 31060) - (9\% \text{ von } 30000) = 561$;
 $\frac{1}{2} (31060 - 30000) = 530$; ferner ist der Unterschied zwischen der Steuer für die gefundene Gesamtbereicherung und der Steuer für eine Zuwendung in Höhe der ihr vorhergehenden Wertstufe (= 561) größer als die Hälfte des Unterschieds zwischen der Gesamtbereicherung und dieser Wertstufe (= 530), mithin abermals von einer unrichtigen Voraussetzung (nämlich, daß § 10 Abs. 2 im vorliegenden Falle die Erhebung der vollen tarifmäßigen Steuer nicht hindert) ausgegangen. Die richtige Höhe der Gesamtbereicherung kann somit nur mit Hilfe der Formel für die 2. Gruppe zu a (Steuerfuß bis zu 30%) gefunden werden: $x = 2(z + st_w) - w$, also $z = 2(27800 + [9\% \text{ von } 30000]) - 30000$; $z = 31000 \text{ M.}$

Das Ergebnis ist richtig, wenn nach Abzug der von dieser Gesamtbereicherung unter Berücksichtigung der nach § 10 Abs. 2 gebotenen Sonderberechnung sich ergebenden Steuer die eigentliche Zuwendung verbleibt:

Steuer	
9% von 30000 M	= 2700 M
+ 1/2 von 1000 M	= 500 M
31000 M	- 3200 M = 27800 M.

Das sieht alles sehr umständlich und verzwickelt aus, so daß die Anregung von Stölzle, den § 12 Satz 2 ErbStG. aufzuheben, auf den ersten Blick wohl begrifflich erscheint. Aber abgesehen davon, daß die meisten der an sich schon nicht sehr häufigen Anwendungsfälle mit der einfachen Berechnung nach der ersten Formel zu erledigen sind, spricht gegen eine Aufhebung der Vorschrift vom steuerlichen Gesichtspunkt aus, daß alsdann — wenn man annimmt, daß eine dem Satz 1 der Vorschrift entsprechende Regelung, also Nichtberücksichtigung der Steuerzahlungsabrede, Platz greift — kaum noch Schenkungen gemacht würden, bei denen der Schenker die Steuer nicht übernehme; der wohlberatene Schenker oder Beschenkte würde dann den wirtschaftlichen Erfolg einer Schenkung ohne Steuerübernahme auch durch eine Schenkung mit Übernahme der Steuer erreichen können und dabei noch Steuer ersparen, wie folgendes Beispiel zeigt: Schenke ich einem Freunde 10000 M., ohne die Steuer zu übernehmen, so behält er nach Entrichtung der Steuer von 14% = 1400 M. noch 8600 M. als wirkliche Bereicherung. Würde ich ihm statt dessen nur die 8600 M. schenken und die Steuer übernehmen, so daß ihm dieser Betrag auch verbleibt, so würde — wenn § 12 Satz 2 ErbStG. nicht bekände — die Steuerübernahme unberücksichtigt bleiben und daher die Steuer nur von 8600 M. mit 14% = 1204 M. erhoben werden, was eine Steuerersparnis von 196 M. bedeutete. Diese würde naturgemäß um so höher sein, je höher die Zuwendung und damit der Steuerfuß sein würde; bei 100000 M. würden es 5760 M., bei 500000 M. sogar 64400 M. sein. Daß für Erwerbe von Todes wegen § 12 Satz 1 die Nichtberücksichtigung von Anordnungen des Erblassers über die Steuerzahlung für Anfälle aus dem Nachlaß vorschreibt, bedeutet in der Regel keine Steuerersparnis für die Beteiligten; es ist auch bei den Besonderheiten eines Erbsfalls gegenüber einer Schenkung kaum anzunehmen, daß diese Vorschrift allgemein zu Steuerspekulationen Anreiz bieten könnte.

MinAmtm. Wurzel, Berlin.

Deutscher Anwaltverein. Steuerrechtsausschuß.

(Vorarbeiten für die Reichsfinanzreform.)

Ein auch nur in Umrissen erkennbarer Finanzreformplan ist gegenwärtig noch nicht in die Erscheinung getreten.

Die Überlegungen der Anwaltschaft können daher nur hypothetischer und grundsätzlicher Art sein. Sie kann versuchen, Klarheit darüber zu gewinnen, welche Arten von Finanzreformen denkbar sind, mit welchen Kategorien und Erscheinungsformen, losgelöst von einem bestimmten Inhalt, dabei zu rechnen ist und wie weit bei der Gestaltung und Ausfüllung dieser Formen die Mitwirkung innerhalb der Aufgaben und Leistungsfähigkeit der Anwaltschaft liegt.

Bei diesen Überlegungen wird man sich am besten von der Erfahrung in der wechselvollen Geschichte des deutschen Finanzwesens leiten lassen.

Von der Erzbergerischen großen Reform bis zu den letzten Notverordnungen reiht sich eine steuerliche Neuererscheinung an die andere. Sie haben äußerlich den verschiedensten Umfang. Sie sind innerlich von unterschiedlicher Bedeutung für das Finanzsystem und die Steuerwirtschaft. Sie sind bald der Ausfluß eines weitgespannten Programms, bald Maßnahmen eines augenblicklichen Bedürfnisses, bald für die Dauer berechnet, bald mit von vornherein begrenzter Wirksamkeit.

Immerhin läßt das, was die letzten 13 Jahre in dem unvergleichlichen Wechsel der Verhältnisse und Bedürfnisse gebracht haben, einen Schluß auf Zukünftiges zu und gibt damit die Grundlage für die Beurteilung der Möglichkeiten, die sich danach der Anwaltschaft für die Mitwirkung an einer kommenden neuen Gesetzgebung bieten. Zur Vereinfachung kann man dabei die Steuerergestaltungen außer acht lassen, die im Anschluß an bereits vorhandene und in ihren wesentlichen Gestaltungen fortbestehenden Steuern lediglich zu vorübergehenden Finanzzwecken, der Ausgleichung des Etats und der Kassenlage oder zur Beseitigung bestimmter sozialer und wirtschaftlicher Mißstände erfolgt sind. Dahin gehören z. B. die Erhöhung der Umsatzsteuer auf 2%, die Einkommensteuerauslässe, die Erhöhung einzelner Verbrauchssteuern auf der einen, die Steuerbefreiung von Neubauten, gewisse Steuerfenkungen auf der anderen Seite. Bei solchen vorübergehenden, in rechtlicher Hinsicht unwesentlichen Reformgestaltungen wird grundsätzlich sicherlich für eine Mitwirkung der Anwaltschaft kein Raum sein. Es liegt außerhalb ihrer Aufgabe und vor allem ihrer Sachkunde, die Notwendigkeit dieser Maßnahmen und deren Berechtigung zu ermesen, soweit sie nicht Belange des Anwaltsstands selbst betreffen.

Es werden daher lediglich die Finanzreformen im engeren Sinne in Betracht kommen, Maßnahmen, die das ganze Steuersystem betreffen oder wenigstens große Einzelgesetze in bedeutsamer, unser Verfassungsgebiet berührender Hinsicht ändern.

Solche Reformen sind seit der letzten Neugestaltung unserer staatlichen Verhältnisse wiederholt zur Durchführung gelangt oder haben wenigstens als Pläne und Entwürfe die maßgebenden Stellen in mehr oder minder weitgehendem Maße beschäftigt.

Zunächst die große Erzbergerische Reform mit den drei grundlegenden Neuschöpfungen, der Reichssteuer und Neugestaltung der direkten Steuern, der einheitlichen und gänzlich neuen Ordnung des Verfahrens und der Verwaltung, der Neuordnung des Finanzausgleichs.

Ihr folgte die große Reform 1925 unter Schlieben. Sie hatte sich die durch den Abschluß der Inflationszeit notwendig gewordene Neuordnung fast des gesamten Steuersystems in der Absicht einer Dauerregelung zur Aufgabe gestellt. Es waren große Probleme in materieller Hinsicht wie im Verfahren, mit denen diese Reform in rechtlich und wirtschaftlich grundlegender Richtung in Fortsetzung oder Abänderung der Erzbergerischen Reform sich damals auseinandersetzte. Es handelte sich — wie ausdrücklich bei der Vorlage im Reichstag hervorgehoben wurde — einmal um die wirtschaftliche Gestaltung der Steuergesetze. Die steuerliche Belastung sollte in Übereinstimmung gebracht werden mit den wirtschaftlichen Verhältnissen, wie sie sich nach Abschluß der Inflation und der ihr folgenden Übergangszeit gestaltet hatten, also um die Art und das Maß der Steuerbelastung, insbes. ihre soziale Formung. Andererseits um die technische Durcharbeitung dieser Gesetze, um ihre Neuordnung nach der rechtlichen Seite. Es sollte eine steuerliche Normengestaltung erstrebt werden, die eine sichere Rechtsgrundlage bilde, klare Übersicht und leichte und vereinfachte Handhabung verschaffe. Es sollte unter Zurückdrängung der Ermessungsgrundlage ein geordneter Rechtsschutz gewährleistet werden. Als drittes ersetzte die Reform das wichtige staatspolitische und staatsrechtliche Problem des Finanzausgleichs zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, wobei entscheidendes Gewicht auf die Bedürfnisse des Reichs gelegt, gleichzeitig aber, wie Schlieben damals ausführte, das Ziel erstrebt wurde, die Länder und Gemeinden aus der Unsicherheit des Überweisungs-systems zu lösen und sie in die Lage zu versetzen, ihren Anteil an den Einkommen- und Körperschaftsteuern selbst zu bemessen.

Eine Auswirkung war dieser Reform nur kurze Zeit beschieden. Sie war aufgebaut auf der Hoffnung des Eintritts normaler, ruhiger wirtschaftlicher Verhältnisse. Mit deren Ausfall ergab sich bald die Notwendigkeit der Anpassung an die neue Wirtschaftslage durch Einzeländerungen und, nachdem eine Wiederkehr der für die Reform 1925 maßgebenden oder erhofften Wirtschaftslage endgültig ausgeschlossen war, wiederum die Aufgabe einer neuen Finanzreform.

Die wirtschaftlich treibenden Kräfte waren dabei die Reparationspflicht auf der einen, die immer fühlbarer werdende Kapitalarmut auf der anderen Seite. Beides bestimmte das Ziel der Reform. Es mußte das durch die genannten Momente gestörte Gleichgewicht des Reichshaushalts, die Vereinigung des ungedeckten Extraordinariums, die Entlastung der Kassenlage erreicht werden. Es mußte andererseits versucht werden, Kapitalneubildung durch Schonung der diese fördernden Faktoren zu ermöglichen.

Diese Aufgabe stellte sich die Finanzreform Müller-Spifferding 1929 mit ihrem großen finanziellen Gesamtprogramm der Sanierung und Wirtschaftsförderung. Sie war in einem Duzend Steuergesetzen im wesentlichen aus deren wirtschaftliche Neugestaltung gerichtet. Sie sollte teils Steuerfenkung und Befreiung bringen, teils den dadurch herbeigeführten Ausfall von etwa 900 Millionen durch Erhöhung einzelner Verbrauchssteuern, insbes. des Tabaks und Biers, ausgleichen. Auch das staatspolitische Problem des Finanzausgleichs wurde in das Programm mit dem Einbau eines beweglichen Faktors im Gemeindesteuersystem aufgenommen. Dagegen erstreckte sich das Reformprogramm nicht oder wenigstens nicht in erkennbarer und zum Ausdruck gebrachter Weise auf die technische und rechtliche Gestaltung der Normenaufstellung.

Die Hoffnung, die man auf die Erledigung der Reparationsfrage und den Wirtschaftsantrieb gesetzt hatte, erfüllte sich nicht. Das Reformprogramm konnte nur teilweise durchgeführt werden. Die Verschärfung der wirtschaftlichen Situation führte über die kurze Tätigkeit Moldenauers zu den Steuernotverordnungen.

Beherrschender Beweggrund und Veranlassung für sie alle waren durchgehends die wirtschaftlichen Notstände, die sich aus der Wirtschaftskrise, der Arbeitslosigkeit, dem daraus folgenden Unterstützungsaufwand und der Auswirkung der Deflation ergaben. Der Ausgleich der Aufwendungen im Reichshaushaltsetat, dem Etat der Länder und der durch die sozialen Lasten am meisten betroffenen Wirtschaft der Gemeinden war das einheitliche Ziel aller der zahlreichen Maßnahmen. In den Überschriften der Verordnung „zur Behebung der wirtschaftlichen und sozialen Notstände, zur Sicherung der Wirtschaft und Finanzen“ kommt dieses Ziel zum Ausdruck. Die Notverordnungen mußten daher naturgemäß in noch höherem Maße als 1929 in der wirtschaftlichen Neugestaltung der Lasten, der Neueinführung von Steuern, Zusätzen, Minderungen und in der Änderung des Finanzausgleichs ihre hauptsächlichste Durchführung finden. Das schloß nicht aus, daß auch diese Reform in erheblichem Maße nach der technisch-rechtlichen Seite Neuerungen brachte. Sie waren sogar teilweise bedeutend — ich erinnere nur an die Änderungen der Abgabenordnung, des Bewertungsgesetzes und der Vereinheitlichungsgesetze —, Ausgangspunkt für alle diese gesetzlichen Maßnahmen war und ist aber immer noch der augenblickliche Notstand. Es sollte sein und ist eine Überbrückungsgesetzgebung. Sie wird ihre Zweckmäßigkeit verloren haben, wenn die Wirtschaft und damit der Staatshaushalt aus der gegenwärtigen Krisislage befreit ist. Viele der Gesetze sind von vornherein auf eine begrenzte Zeitdauer erlassen. Viele werden untragbar erscheinen, wenn eine andere wirtschaftliche Lage die Grundlage ihrer Wirksamkeit bilden wird.

Für eine solche Zeit geordneter ruhiger Wirtschaftslage wird dann aber, wie es seit 1919 immer gewesen ist, das Bedürfnis einer gesamten Neuordnung der Finanzen und namentlich des Steuerwesens sich ergeben. So war es nach der Inflation, nach der scheinbaren Befestigung der Verhältnisse durch den Dawesplan, und so wird es mit größter Wahrscheinlichkeit jetzt wieder werden, nachdem wir das Gefühl erlangt haben, bald mit einer Überwindung der großen Wirtschaftskrise und einer politischen Beruhigung rechnen zu können.

Wie immer die Verhältnisse sich gestalten, falls nicht eine fundamentale Änderung unseres Staatssystems eintreten sollte, werden die Problemkreise immer die gleichen bleiben, wie sie bis jetzt immer wieder in die Erscheinung getreten sind und wie sie sich aus der Natur der Sache ergeben.

Voran stehen wird das staatssteuerrechtliche Problem des Finanzausgleichs. Wie die Finanzgewalt zwischen Reich, Ländern und Gemeinden zu verteilen ist, ist vor allem eine Frage der Staats- und Wirtschaftspolitik. Daraus ergibt sich bereits, daß der Anwaltschaft im ganzen, nicht etwa dem einzelnen in der Politik tätigen Anwalt, hier Grenzen der Betätigung gesetzt sind. Die Faktoren, die diese Ordnung bestimmen, liegen einerseits auf einem Gebiet, auf welchem rein politische Erwägungen, die Verteilung der Machtverhältnisse und die Auffassung über deren wünschenswerte Verteilung den Ausschlag geben. Andererseits bedarf es zu ihrer sachkundigen Beurteilung und Handhabung einer genauen Kenntnis der finanziellen Bedürfnisse und Auswirkungen der Aufgabenbetätigung der verschiedenen Gemeinwesen. Alles das liegt außerhalb der Aufgabe und Erfahrung der Anwaltschaft als Organ der Rechtspflege. Man braucht die große Schrift von Popitz über den künftigen Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden auch nur flüchtig zu verfolgen, um gewahr zu werden, daß jedenfalls die Hauptprobleme der inhaltlichen Gestaltung einer Bearbeitung durch die Anwaltschaft sich entziehen. Ich möchte, ganz abgesehen von den rein machtpolitischen Elementen, nur auf eines hinweisen. Eine wesentliche Grundfrage betrifft die Gestaltung des Prinzips des Finanzausgleichs. Welche Gemeinschaft soll den Vorrang haben? Soll er dem Reich bei der Deckung seines Finanzbedarfs eingeräumt werden oder soll die Stufenleiter bei der Gemeinde beginnen, oder wenigstens unter Beseitigung des Reichsprimats für ein gutes selbständiges Gemeindesteuersystem gesorgt

werden? Soll dieses in seiner Ausgestaltung an das Reichsteuersystem sich anschließen oder in selbständiger Weise als Personalsteuer neben der bis jetzt einseitigen Beschränkung auf die Grund- und Gewerbesteuer abgestellt werden? Welche Steuern kommen hierfür in Betracht, etwa wie Popitz vorschlug, eine Wohnsteuer, und welche rechtserheblichen Grundlagen empfehlen oder verbieten das eine oder das andere? Ich glaube, bei allen diesen Fragen werden die Anwaltschaft sich ausschalten müssen.

Ähnlich wird ihre Stellungnahme auch bei den Reformaufgaben und Vorschlägen sein, die sich mit der inhaltlichen wirtschaftlichen Gestaltung der einzelnen, unmittelbar Steuerbefreiungen enthaltenden Gesetze befassen.

Bei ihrer Bildung wirken die verschiedensten Faktoren mit. Zunächst rein staatspolitische ebenso wie beim Finanzausgleich und allgemein volkswirtschaftliche. Überall und immer bestimmen die allgemeinen politischen Mächte (Radikalismus, Sozialismus, Kommunismus, Agrarierturn, Industrie) die bewußte oder unbewußte Grundrichtung und wirken sich dabei in stärkster Weise aus. Hier wird für die Anwaltschaft jedenfalls im Vorbereitungsstadium kein Feld der mitwirkenden Tätigkeit sich eröffnen, um so weniger als sie selbst in sich die verschiedensten politischen Richtungen vereinigt. Nur soweit mit dieser Gestaltung in die Rechtsphäre eingegriffen wird, diese störend oder verlegend, könnte die Notwendigkeit der Stellungnahme zum Schutz dieser Rechtsphäre sich ergeben.

Nach diesen Mächten werden dann für die Gesamtgestaltung des Systems wie der einzelnen Steuergesetze privat- und betriebswirtschaftliche Erwägungen maßgebend sein. Grundsätzlich muß die Anwaltschaft den Standpunkt einnehmen und tut dies ja auch in fortschreitendem Maße, daß ihr Beruf auch die Behandlung der wirtschaftlichen Dinge im weitesten Maße selbst auf dem Gebiete des wirtschaftlich zweckmäßigen in sich einschließt und daher nicht bloß bei der Rechtsberatung, sondern darüber hinaus auch in den Fragen der Gesetzgebung berufen ist, durch tätige Mitwirkung wie durch Kritik auch auf diesem Gebiet mitzuwirken. Es sei nur auf die Mitarbeit der Anwaltschaft bei der Neufassung des Aktienrechts hingewiesen. Allein gerade dieses Beispiel zeigt auch die Grenze, die hierbei der Berufstätigkeit der Anwaltschaft im Gebiet des wirtschaftlichen gesetzt ist. Nur soweit das wirtschaftliche bei der Ausübung des Berufswirkens als Rechtspfleger ihr bekannt und vertraut geworden ist, soweit sie also für sich den Anspruch erheben kann, sachkundig auch in wirtschaftlichen Dingen zu sein, wird sie fordern dürfen und wollen, bei der Gesetzgebung mit tätig zu werden. Von diesem Standpunkt aus konnten sie bei der Reform des Aktienrechts im weitesten Umfang auch zu rein wirtschaftlichen Fragen Stellung nehmen und verlangen, daß ihrer Auffassung als der einer besonderen sachkundigen Stelle Gehör geschenkt wird. In Fragen der Steuergestaltung wird die Anwaltschaft dieses Recht nur in bescheidenem Maße für sich geltend machen können. Da es ihrem Beruf nicht gegeben ist, die Gesamtwirtschaft in den für die steuerliche Leistung in Betracht kommenden Faktoren zu überblicken, wird sie kaum in der Lage sein, z. B. in den Fragen der Systemgestaltung, des Verhältnisses der direkten zu den indirekten Steuern, ein autoritatives Urteil abzugeben. Ihrem Urteil würde in dieser Hinsicht jedenfalls das Gewicht fehlen, das ihr in Fragen der Rechtsordnung sonst zuerkannt ist und das sie mit Recht für sich beansprucht. Auch bei vielen Einzelsteuern wird es ähnlich sein. Aberall wo technisch-wirtschaftliche Momente in Betracht kommen, namentlich also z. B. bei den Verbrauchs- und vielen Verkehrssteuern, wird der Anwaltschaft — wenigstens in ihrer Gesamtheit — die erforderliche Sachkunde fehlen. Ein Urteil darüber, was bei der Kraftfahrzeugsteuer, bei Bier- oder den Verbrauchssteuern überhaupt, Bemessungsgrundlage sein soll, steht ihr nicht zu. Auch bei den Tarifgestaltungen wird sie nicht sachkundig mitreden. Nur da, wo unser Stand selbst von der Steuer betroffen wird, also z. B. in den Fragen der Gewerbesteuer, der Einkommensteuer, der Aufsichtsratssteuer usw., kann sie selbstverständlich Gehör verlangen.

Darüber hinaus wird aber doch auch bei der technisch wirtschaftlichen Gestaltung der Steuern die anwaltschaftliche Berufstätigkeit vielfach die notwendige Kenntnis zur Stellungnahme an die Hand geben. Unbestreitbar stehen beispielsweise auf dem Gebiete der Kapitalverkehrssteuer, der Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, der direkten Steuern der Anwaltschaft reiche Erfahrungen insbes. aus der rechtsgestaltenden Praxis zu Gebote, die ihr eine Mitwirkung bei der Neuordnung dieser Gesetze gestatten.

Alle Einschränkungen fallen aber da weg, wo es sich darum handelt, auf der einmal bestimmten wirtschaftlichen Unterlage den Vorschriften die rechtliche Gestalt zu geben, also bei der Formulierung der materiellen Rechtsnormen und den rechtlichen Verfahrensvorschriften.

Die Abgabenordnung und vor allem der in ihr geordnete Rechtsschutz ist die gegebene Domäne für die Mitarbeit der Anwaltschaft bei jeder Steuerreform. In dieser Hinsicht wird ihr der Vorwurf bisheriger Untätigkeit gewiß nicht gemacht werden können. Es wird ihre Aufgabe sein, sobald das Reformprogramm eine einiger-

maßen feste Gestalt annimmt, die Forderungen, die sie hierzu bereits aufgestellt hat, zur Geltung zu bringen und zu den Neuorschlägen Stellung zu nehmen. Darüber hinaus wird der Anwaltschaft auch obliegen, auf die Erfüllung der Aufgaben einer guten Rechts-technik bei der Gestaltung der materiellen Bestimmungen, auf eine gerechte und zur Handhabung geeignete Gestaltung der Steuerpflichtungen in ihrer Bemessung, Festsetzung und Verwirklichung ihr Augenmerk zu richten. Inwiefern hier ein Betätigungsfeld für die Anwaltschaft gegeben ist, läßt sich nicht von vornherein sagen. Es wird immer auf den einzelnen steuerlichen Fall ankommen. Sie wird ihre Tätigkeit dabei wohl immer nur auf eine ihr gegebene Unterlage aufbauen können, sei es das abzuändernde Gesetz, sei es den Entwurf für ein neues.

Daraus ergibt sich:

Eine Beteiligung des *AW* an den Arbeiten der Finanzreform ist in allen Fragen geboten, die die Rechtspflegeaufgabe der Anwaltschaft berühren. Danach hat die Rechtsanwaltschaft bei der Neugestaltung einer Finanzordnung vor allem dahin mitzuwirken, daß die höchste Rechtsicherheit in der Verfahrensgestaltung wie in der Formung des materiellen Rechts gewährleistet, insbes. ausreichender richterlicher Rechtsschutz gewährt wird, daß die technisch-rechtliche Durcharbeitung zugleich eine einfache und sichere Handhabung der Gesetze gestattet.

Darüber hinaus ist die Anwaltschaft aber auch in der wirtschaftsinhaltlichen Gestaltung der Gesetze zur Mitwirkung insoweit berufen, als ihre Betätigung in Recht und Wirtschaft ihr mit der erforderlichen Sachkunde die Beurteilung der steuerlichen Vorschriften unter dem Gesichtspunkt der Gerechtigkeit, der Gleichmäßigkeit, des wirtschaftlich Angemessenen und der Wirtschaftsförderung gestattet.

RM. Prof. Dr. Strauß, Mannheim.

Steuerrechtsgruppe.

Die Steuerrechtsgruppe des Deutschen Anwaltvereins wird in der Woche nach Pfingsten zu einer Tagung zusammentreten. Auf ihr sollen die Gesichtspunkte erörtert werden, von denen aus der Deutsche Anwaltverein an der in Aussicht stehenden Reichsfinanzreform mitzuwirken haben wird. Berichterstatter sind die *RM. Dr. Heinrich Veit Simon* und *Dr. Heinrich Friedländer*, Berlin.

Die steuerliche Behandlung der Steuergutscheine, welche für die von einem Rechtsanwalt gezahlte Umsatzsteuer und Gewerbesteuer ausgegeben werden.

(Merkblatt des Deutschen Anwaltvereins.)

1. Die vom Finanzamt an Rechtsanwälte ausgegebenen Steuergutscheine sind Einnahmen des Jahres, in welchem die Ausgabe des Gutscheins erfolgt. Bei der Berechnung des Einkommens wird der Gutschein mit einem Fünftel des Börsenkurses am 31. Dezember des Ausgabejahres angesetzt. Dies gilt auch dann, wenn zu dieser Zeit der Gutschein bereits veräußert ist.

Der Anspruch auf Ausgabe eines Steuergutscheins ist nicht Teil des Einkommens.

2. Die Verwendung von Steuergutscheinen ist Einnahme, insoweit der Nennwert des Gutscheins höher ist als der zu 1. erwähnte Kurswert am 31. Dezember des Ausgabejahres. Das Aufgeld über den Nennwert hinaus ist nicht Teil des Einkommens.

Die Verwendung des Gutscheines zur Zahlung der Umsatzsteuer ist Betriebsausgabe. Das bedeutet:

Wird ein Umsatzsteuer ganz oder teilweise durch Verwendung der dem Steuerpflichtigen ausgegebenen Gutscheine bezahlt, so ist der volle Steuerbetrag, nicht nur der in bar gezahlte Teil zu den Werbungskosten zu rechnen.

3. Wird ein Steuergutschein veräußert, so ist der Unterschied zwischen dem Kurswert am 31. Dezember des Ausgabejahres und dem Erlös Einkommen im Jahre der Veräußerung.

4. Die Vorschriften über die Abwälzung der Umsatzsteuer werden durch die Ausgabe von Steuergutscheinen nicht berührt.

5. Da die Abwälzung der Gewerbesteuer auf Vertragsgrundlage beruht und einen Ausgleich erhöhter Steuerlasten darstellt, empfiehlt es sich, den Abwälzungsbetrag um die infolge der Steuergutscheine eintretende Steuerersparnis zu vermindern.

6. Bei Sozietäten ist der Steuergutschein Einnahme der Sozietät. Er kann zur Zahlung der Steuer der Sozietät verwendet werden und ist dann wie zu 1. und 2. zu behandeln. Erfolgt Verteilung der Steuergutscheine unter die Sozisten, so ist Einnahme der Sozietät der Unterschied zwischen dem Kurswert am 31. Dezember des Ausgabejahres und dem Erlös.

7. Ob es zweckmäßig ist, Steuergutscheine zu veräußern oder zur Zahlung von Steuern zu verwenden, hängt von dem Einzelfall ab; ebenso die Frage, ob es sich empfiehlt, Gutscheine sofort zu beantragen oder bis zum Endtermin (31. März 1934) zu warten.

Schrifttum.

1. Reichsrecht.

Walter Loh: Finanzwissenschaft. 2. umgearbeitete Auflage. Tübingen 1931. Verlag von J. C. B. Mohr. Preis 43,40 *RM.*, geb. 47 *RM.*

Die *Trias* der Männer, die den internationalen Ruf der deutschen Finanzwissenschaft begründeten, *Adolph Wagner*, *Lorenz von Stein* und *Albert Schäffle*, hat lange Zeit keine Nachfolgerchaft von schöpferischer Bedeutung gefunden. Das Lehrbuch von *Döckel* wandelt fast völlig in den Spuren *Wagners*, *Cohn* hat im Grunde nur ein elegant geschriebenes Lehrbuch geliefert, *Schanz* hat zwar die Finanzwissenschaft durch wichtige Aufsätze wesentlich bereichert, aber kein System vorgelegt. Wenn *Hebergs* Lehrbuch bei der Studentenschaft großen Anklang fand, so wird man das wohl kaum reiflos begrüßen können, denn es führt nicht tief in die Problematik der Wissenschaft hinein. Als *W. Loh* es 1917 unternahm, eine Finanzwissenschaft vorzulegen, war der Zeitpunkt nicht günstig. Denn der Weltkrieg ließ grundlegende Änderungen erwarten, die, vom Tatsachenmaterial ganz abgesehen, auch auf die wissenschaftliche Stellungnahme nicht ohne Einfluß bleiben konnten. Wenn nun seit 1929 die 2. Auflage des *Loh'schen* Werkes in Lieferungen zu erscheinen begann und Ende 1931 abgeschlossen wurde, so war die Aufgabe zu lösen, der stark veränderten Situation Rechnung zu tragen. Die Schwierigkeiten, die es zu bewältigen galt, waren erheblich. Nicht nur, daß das Tatsachenmaterial unübersehbar angeschwollen war, nicht nur, daß die Finanzgesetzgebung noch in keinem Staat eine Stetigkeit erlangt hat, auch die Wissenschaft begann, nachdem sie zunächst angesichts der Ergebnisse in einer gewissen *Letargie* verharrt war, neue Wege einzuschlagen. Es ist zu bedauern, daß die größeren Darstellungen, die der Finanzwissenschaft gewidmet wurden, gerade um die gleiche Zeit erschienen, in der *Loh* sich an der Arbeit befand, so daß sie entweder gar nicht oder nur in einzelnen Teilen des *Loh'schen* Werkes berücksichtigt werden konnten. Neben den kleineren Darstellungen, dem geschichtlichen und systematisch belangreichen Grundriß von *Röpke* (1929)

und dem aufschlußreichen Überblick von *Teschmacher* (in der *Beamtenhochschule*, 1931), legten *Moll* (1930) und *Terhalle* (1930) ihre Lehrbücher vor. Den Anschluß an die großen Leistungen der italienischen Finanzwissenschaft erleichterte die Übersetzung der Grundlehren der Finanzwirtschaft von *Vitti de Marco* (1932). Die Finanzwissenschaft des tschechischen Finanzwissenschaftlers *Engliš* erschien 1931 in deutscher Sprache. So finden wir bei *Loh* weniger eine grundsätzliche Auseinandersetzung mit den gleichzeitigen Lehrmeinungen, als das Ergebnis eigener gewissenhafter Verarbeitung aller der Vorgänge auf finanzwissenschaftlichem Gebiet, die die Nachkriegszeit gebracht hat, von geschlossener systematischer Auffassung ausgehend. Ein ungeheures Material ist mit bewundernswürdiger *Ukräbie* zusammengetragen, mit außerordentlichem Geschick gesichtet und in das feststehende System eingegliedert. Das Werk ist überall voll von Anregungen, jedes Problem wird mit Besonnenheit und großer Gestaltungskraft ausgebreitet.

Wir müssen uns freilich die Frage vorlegen, ob mit dem Werk eine neue Grundlegung der Finanzwissenschaft geschaffen ist, die geeignet erscheint, ein Gebiet der deutschen Wissenschaft wieder zu erobern, auf dem sie lange auch im Auslande tonangebend war und dann zweifellos an Bedeutung wesentlich verloren hat. Mir scheint, drei Aufgaben sind einem System der Finanzwissenschaft vor allem heute gestellt. Einmal muß gerade die deutsche Finanzwissenschaft, großer *Traktion* folgend, aus der Erforschung der Finanzgeschichte die Einsicht in die gegenwärtige Gestaltung der öffentlichen Finanzen zu gewinnen und die vorhandenen Finanzsysteme aus den lebendigen Kräften der Gegenwart zu verstehen suchen. Weiter hat sie eine allgemeine Theorie der Finanzwirtschaft der öffentlichen Verbände in den Rahmen der Volkswirtschafts- und Staatslehre einzufügen. Drittens muß sie nachholen, was die größten Lehrer der deutschen Finanzwissenschaft als Aufgabe durchaus fühlten, ohne aber eine Lösung selbst geben zu können, nämlich die Erkenntnis herausarbeiten, daß die öffentliche Finanzwirtschaft nicht nur einen Träger, den Staat, hat, sondern daß neben dem Staat eine Vielzahl ihm eingegliedert wirtschaftender Verbände, vor allem die Gemeinden, daneben auch die Sozialversiche-

Träger, stehen, wozu noch im Bundesstaat die Frage des Verhältnisses von Zentralstaat zu Gliedstaaten hinzutritt. Daß hier besonders für die Gegenwart in Deutschland, aber durchaus nicht nur in Deutschland, ein Kernproblem der Finanzwissenschaft liegt, sollte außer Zweifel stehen.

Für die Lösung der ersten Aufgabe bedeutet das Werk von Log Wesentliches. Das erste Buch, Finanzliteratur und Finanzgeschichte, gibt einen ausgezeichneten Überblick über die Verflechtung der Lehmeinungen mit dem Gange der Geschichte. Dazu bietet die Darstellung insbes. der einzelnen Steuern eine Fülle historischer Materials, gibt eine Typengeschichte, wie wir sie, bis zur Gegenwart fortgeführt, bisher nicht besaßen, und wie sie auch das Handbuch von Gerloff und Meißel, an der unvermeidbaren Unausgeglichenheit der Beiträge der großen Zahl von Mitarbeitern leidend, nicht enthält. Aber so sorgsam Log auch das Tatsachenmaterial seiner Darstellung eingegliedert hat, so vermiffen wir doch einen zusammenfassenden Überblick über die Finanzsysteme der wichtigsten Staaten, aufbauend auf ihrer verschiedenen geschichtlichen Entwicklung und gipfeln in einem Vergleich ihrer gegenwärtigen Lage. Ein solcher Überblick hätte wohl am besten das erste Buch abschließen können oder wäre, auf die Steuerlehre beschränkt, dem vierten Buch voranzuschicken gewesen. Es fehlt aber selbst eine zusammenfassende Darstellung der Geschichte und des Zustandes des deutschen Finanzsystems (hier gibt vor allem Feschmacher a. a. O. ein Vorbild, was in knapper Darstellung geboten werden könnte). Daß freilich das, was Log in reicher Fülle und in sorgfältiger Auswahl des Zahlenmaterials bietet, eine solche Darstellung außerordentlich erleichtert, soll gewiß nicht verkannt werden.

Die zweite Fragestellung, die nach einer allgemeinen Finanztheorie, bleibt für unsere Wissenschaft offen. Sie kann nur eine Antwort finden, wenn neben der Verwertung der Erkenntnisse der Volkswirtschaftslehre und der Soziologie über die Wirtschaft und den wirtschaftenden Menschen der Frage der staatlichen Willensbildung und der Verteilung des politischen Menschen daran volle Aufmerksamkeit geschenkt wird. Wir müssen bekennen, daß die deutsche Finanzwissenschaft, die vor allem bei Adolph Wagner für den volkswirtschaftlichen Ausgangspunkt, bei Albert Schäffle für den soziologischen und bei Lorenz von Stein für den staatswissenschaftlichen reiche Ansätze hätte finden können, hier zurücktreten muß gegenüber dem, was die ausländische Finanzwissenschaft, besonders die italienische, aufzuweisen vermag. Log wirft die Frage nach einer Finanztheorie der Wirtschaft der öffentlichen Verbände nicht grundsätzlich auf. Es finden sich freilich wertvolle Beiträge zu der Fragestellung. Einmal in dem freilich kurzen Kapitel über Kollektivbedarf und Individualbedarf, ferner auch in der Darstellung über Finanzverfassung und Finanzverwaltung und in dem Abschnitt über den öffentlichen Bedarf nach volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten. Was über Wesen und Zweck der Steuern und über die Steuereffekte einschließlich der Überwälzungsfragen ausgeführt wird, kann freilich auf den knapp 18 Seiten in einem insgesamt nicht viel unter 1000 Seiten starken Werke nicht als ausreichend angesehen werden.

Zur Behandlung der dritten Frage, der nach der Finanzwirtschaft der dem Staat eingegliederten Verbände und ihrer Bedeutung für die gesamte öffentliche Finanzwirtschaft, äußert sich Log selbst in seiner Einleitung. Er habe „trotz mancher Bedenken“ das Thema Finanzausgleich in einen zuletzt abgeschlossenen besonderen Anhang verwiesen. Der Grund dafür sei gewesen, daß die Änderungen von 1931 berücksichtigt werden sollten. Das ist aber nur ein Grund vom Standpunkt der Vollständigkeit des Tatsachenmaterials aus, nicht vom Standpunkt des Problems und seiner Stellung im System. Nun wird allerdings auf Seite 204 eine Einfügung in das System mit wenigen Worten zu geben versucht, und auch bei der Darstellung der einzelnen Steuern finden sich gelegentlich Finanzausgleichsprobleme. Aber erhält derjenige, der sich über die öffentliche Finanzwissenschaft belehren will, wirklich ein richtiges Bild, wenn er nirgends etwas Grundätzliches über die Bedeutung der Gemeinden und Sozialversicherungsträger für die Gesamtgestaltung der Finanzen eines Staates erfährt? Sind nicht z. B. in England gerade die Gesetze über die Neugestaltung der Rates und über die finanzielle Neugestaltung des Local Government die wichtigsten Leistungen englischer Finanzpolitik in der Gegenwart, steht nicht auch in Frankreich die Frage, wie die Gemeindefinanzwirtschaft, die noch auf den alten Ertragsteuern beruht, aus ihrer Versteinerung zu lösen sei, im Vordergrund des finanzpolitischen Interesses, und steht nicht Italien vor entsprechenden Schwierigkeiten? Wie will man sich vollends in Deutschland einen Ausweg aus der Sachlage unseres Finanz- und Steuersystems vorstellen, ohne daß gerade die Frage der Gemeindefinanzwirtschaft und eines Gemeindesteuersystems in den Mittelpunkt der Reform gerückt wird? Muß nicht klar herausgearbeitet werden, was für Gefahrenmomente für die öffentlichen Finanzen in Deutschland, aber nicht nur in Deutschland, von den Süßfiskalen (Mann) ausgehen, und ist nicht erst bei ihrer und der Gemeinden Einbeziehung Klarheit über die entscheidende Stellung zu gewinnen, die die sozialpolitischen Aufgaben und die Art ihrer Deckung für ein Gesamtbudget der öffentlichen Wirtschaft und ferner für die theoretisch so wichtige Frage der Bedeutung der Einnahmevermehrung

für die volkswirtschaftliche Wirkung der Steuern und sonstigen Einnahmen einnehmen?

Es fällt mir schwer, diese Monita einem Werk gegenüber zu ziehen, vor dem wir im übrigen mit Bewunderung und Dankbarkeit zu stehen haben. Aber es ist gewiß nicht nötig, auf die vielen reichen Vorzüge hinzuweisen, die das Werk hat. Sie sind bekannt von der ersten Auflage her, und sie machen, in der zweiten erneut bewiesen, das Werk zum Vorbild gründlicher deutscher Gelehrtenarbeit. Wir haben auf dem Gebiete der Darstellung der einzelnen Steuertypen nichts, was ihm zu vergleichen wäre. Es ist, soweit ich sehe, das einzige, das neben der Hervorhebung der Wichtigkeit der Budgetfragen auch die praktisch so bedeutenden Fragen des öffentlichen Klassen- und Rechnungsweffens eingehend behandelt und das Beamtenwesen vom volkswirtschaftlichen Standpunkt aus würdigt. Überall zeigt sich eine eingehende Kenntnis der Tatsachen, geschichtlich illustrierende Einzelheiten werden in reicher Fülle gegeben. Aber wenn das Buch insoweit geeignet wäre, ein Standardwerk deutscher Finanzwissenschaft zu werden, so mußte doch gesagt werden, daß der Wunsch nach einer Ergänzung übrigbleibt, für die grundlegende Arbeit noch zu leisten ist, freilich auch erst geleistet werden kann in sicherem Besitz dessen, was Log uns mit seinem Werke gegeben hat.

Prof. Dr. Johannes Popitz, Berlin.

Steuernwirtschaftliche Probleme der Gegenwart. Festsache zum 60. Geburtstag von Hermann Großmann, Leipzig. Herausgegeben von Prof. Dr. Paul Deutsch, Leipzig, unter Mitarbeit von bedeutenden steuernwirtschaftlichen Wissenschaftlern. Berlin 1932. Industrieverlag Spaeth & Limbe. 235 S. Preis geb. 8 RM.

Die Festsache enthält folgende Beiträge:

1. Prof. Dr. Herbert Dorn, Präsident des Reichsfinanzhofes, München: Finanzsysteme des Auslandes unter dem Einfluß der Wirtschaftskrise.
2. Prof. Dr. Friedrich Geiler, Handelshochschule Leipzig: Rentenleistung und Renteneingang in einkommensteuerrechtlicher Betrachtung.
3. Ministerialrat Dr. Dr. Rolf Grabower, Reichsfinanzministerium, Berlin: Die Stellung der Buch- und Betriebsprüfung im Steuerwesen.
4. Staatssekretär z. D. Prof. Dr. Johannes Popitz, Universität Berlin: Zur Frage der Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe.
5. Diplom-Steuerfachverständiger Dr. Kurt Bunge, Sachanwalt für Steuerrecht, Leipzig: Steuerprobleme des Buchhandels in betriebswirtschaftlicher Beleuchtung.
6. Regierungsrat Dr. Karl Senf, Landesfinanzamt, Leipzig: Zu dem Thema: Rechtssicherheit und Gerechtigkeit im Steuerrecht; das Rechtsfachsystem des Reichsfinanzhofes.
7. Prof. Dr. Paul Deutsch, Handelshochschule, Leipzig: Der marktanalytische Erkenntniswert der Reichssteuerstatistik.

Über die unter Ziff. 4 erwähnte Abhandlung ist bereits JW. 1932, 3594 in dem Aufsatz Lion dafelbst berichtet.

Bei dieser Gelegenheit wird hiermit die JW. 1932, 3604 enthaltene Buchanzeige dahin richtiggestellt, daß der Sonderdruck über die Abhandlung Popitz nicht im Buchhandel erschienen ist, sondern nur in der Festsache zu beziehen ist.

Reichssteuergesetze. Gesetze allgemeinen Inhalts, Notverordnungen, Besitz-, Verkehr- und Verbrauchsteuergesetz. Textausgabe mit ausführl. Sachreg. Herausgegeben von Dr. Werner von Manthey, DRegR. am FinA. Berlin, und Dr. Georg Kemnitz, RA. am RG. Neue, stark erw. Ausg. 13. bis 16. Tausend. (Schwabachersche Samml. „Deutsches Recht“ IX/X.) Berlin. Schwabachersche Verlagsbuchhandlung m. b. H. Preis geb. 5,70 RM.

Der Doppelband IX/X ersetzt den bisherigen JW. 1931, 292 bespr. Band III, dessen Inhalt durch die seit Aug. 1930 ergangenen gesetzlichen Bestimmungen und Gesetzesänderungen stark vermehrt worden ist.

Der Doppelband, der am 1. April 1932 abgeschlossen ist, enthält u. a. die Neufassungen von AbgD., AbwG., UmStG., KapVerkStG., die neu geschaffenen Steuern, wie z. B. Bürgersteuer, Krifensteuer, Reichsfluchtsteuer, Ausgleichsteuer.

Die zahlreichen NotVerd. sind berücksichtigt, soweit sie das steuerliche Gebiet betreffen. Auch einige wichtige DurchVerf. sind zum Abdruck gebracht.

Das umfangreiche, ausführliche Sachregister erleichtert die Benutzung dieser gut redigierten Textausgabe.

Das Steuerrecht der Notverordnungen von 1930, insbesondere das neue Länder- und Gemeindesteuernrecht unter Be-

rücksichtigung der Neuverkündungen v. 22. Mai 1931. Erläutert von Dr. Fritz Hauffmann, Dr. Friedrich Herrmann, Dr. Ludwig Meher, Dr. Otto Thiem, Dr. Helmut Goetzke und Dr. Bernhard Strodtzki. Stuttgart 1931. Verlag J. Neß. Teil I und II, 465 und 713 S. Preis 20,80 *R.M.*

Notverordnungen, insbes. Steuernotverordnungen, hatten das deutsche Rechtssystem bereits erweitert, als die Willensbildung des Volkes im Reichstag noch nicht so erschwert war, wie dies seit geraumer Zeit der Fall ist. Ende 1930 mußte aus der Not des Volkes wiederum eine Verordnung gemacht werden, und seitdem ergießt sich ein breiter Strom von Notverordnungen über alle Gebiete unseres öffentlichen Lebens; neue Reichsgesetze fließen daneben spärlich.

Der Auslegung bereitet das neue Verordnungsrecht erhebliche Schwierigkeiten. In früheren Zeiten wurde, und oft mit Recht, darauf hingewiesen, daß ein Gesetzentwurf in leuchtender Klarheit das Ministerium verlassen und durch die parlamentarische Bearbeitung viel von seiner Durchsichtigkeit eingebüßt hätte. Seit Jahr und Tag deckt fast ausschließlich die viel gescholtene und doch unentbehrliche Bürokratie unseren täglichen gesetzgeberischen Bedarf, ohne daß Inhalt und Form ihrer Produkte durch Ausschuß- oder Plenarbeschlüsse des Reichstages umgeformt werden. Wenn die Notverordnungen gleichwohl vielfach schwer lesbar und mißverständlich sind, so liegt dies wohl weniger an menschlicher Unzulänglichkeit als daran, daß die widerstreitendsten Interessen in einer fortwährend sich ändernden Wirtschaftslage auf einen Generalnenner gebracht werden müssen.

Die Notverordnungen von 1930 und 1931 sind für das Steuerrecht von hoher Bedeutung gewesen. Der Wille, das bisherige Steuersystem grundlegend zu ändern, tritt unverkennbar zutage und wird, wenn auch behutjam, in die Tat umgesetzt. Leitende Gedanken sind: Steuervereinfachung, keine weitere Überdrehung der Schraube für die direkten Steuern, Ausdehnung der Verbrauchsteuern, Realsteuerenkung, m. a. W.: wirtschaftliche statt politischer Steuererhebung (unter diesem Gesichtspunkt wird man sich auch mit einer roten, ja vielleicht in ihrer jetzigen Form noch zu veredelten Abgabe wie der Bürgersteuer befremden). Die Ziele dieser Gesetzgebung können freilich in unserer erst schwache Spuren der Rekonvaleszenz zeigenden Wirtschaft nicht nur auf der Einnahmenseite erreicht werden. Auch die Ausgabenseite wird weitere Abstriche erfordern, wenn auch ganz gewiß nicht in mechanischen Abstrichen an den ohnehin stark gekürzten Beamtenehältern; aus diesem Grunde ist es schmerzlich, daß der beste Weg zu einer organischen Ausgabenverminderung, die Verfassungsreform, anscheinend auf absehbare Zeit versperrt ist, weil ein gesunder, ja rettender Gedanke bekanntgegeben worden ist, ehe die zu erwartenden Widerstände aufgespürt und beschwichtigt waren.

Für das durch die Notverordnungen von 1930 und 1931 neu gestaltete Steuerrecht bietet das obengenannte Erläuterungsbuch ein ausgezeichnetes Hilfsmittel. Mit Sorgfalt und in gut verständlicher Form sucht es Verbindungsbrücken von den neuen Bestimmungen zu dem bestehenden Recht zu schlagen. Es wäre ungerade, durch Hervorhebung einzelner Partien des Werks andere Abschnitte in den Schatten zu stellen; immerhin verdient der einleitende Aufsatz Hauffmanns, der sich mit der Entwicklung des deutschen Finanz- und Steuerwesens bis 1930 befaßt, besondere Aufmerksamkeit.

Seit dem Erscheinen des Werks sind wichtige neue Verordnungen ergangen; unser Steuerrecht zeigt gegenwärtig ein gegenüber seinem Stande beim Erscheinen des Buches verändertes Aussehen. Die Verf. dieses Erläuterungsbuches werden besonders berufen sein, in einer neuen Auflage das Steuerrecht der jüngsten Gegenwart dem Verständnis derjenigen entgegenzuführen, die nach diesem Recht zu leben und zu handeln, zu beraten und zu entscheiden haben.

R.M. Dr. Wzjeszinski, Berlin.

Der Steuergutschein. Eine kurze Darstellung 1. für alle Wirtschaftsbereiter, Rechtsanwälte, Syndizi und für Steuerbeamte, 2. für alle Kaufleute, Handwerker, Fabrikanten, Landwirte und Grundbesitzer von **C. Schaeffer**, Oberlandesgerichtsrat i. R. in Düsseldorf und **H. Motulsky**, Rechtsanwalt am Oberlandesgericht in Düsseldorf. Leipzig 1932. **E. L. Hirschfeld Verlag**. Preis 0,60 *R.M.*

Fragen über das Wesen der Steuergutscheine, die Berechtigung zu ihrem Erwerb und die Möglichkeiten ihrer Verwertung beschäftigen weite Kreise. Die knappe, übersichtliche und leicht verständliche Form, in der die Verf. den wesentlichen Inhalt der *VD.* v. 4. Sept. 1932 sowie der dazu erlassenen Durchf. und Verwaltungsanweisungen darstellen, wird dankbar begrüßt werden.

Steuergutscheine. Steuergutscheinverordnung nebst Durchführungsbestimmungen, amtlichen Einführungen und Beispielen, Erlässen und ergänzendem Anhang. Mit Verweisungen, Erläuterungen und Sachverzeichnis von **Dr. F. W. Koch**, Reichs-

finanzrat, Mitglied des Reichsfinanzhofs. München 1933. **C. H. Beck'sche Verlagsbuchh.** VII, 85 Seiten. Preis kart. 1,80 *R.M.*

Den vielen bewährten Gesetzesausgaben, die in der Beck'schen „roten“ Sammlung erschienen sind, reiht sich diese von sachkundiger Seite bearbeitete Ausgabe der Steuergutschein-*VD.* v. 4. Sept. 1932 würdig an. Neben der *VD.* selbst sind die Durchf. v. 26. Sept. 1932, die Bef. über Saison- und Kampagnegewerbe v. 26. Sept. 1932 i. d. Fassung v. 31. Okt. 1932, die *VD.* zur Vermehrung und Erhaltung der Arbeitslosigkeit v. 5. Sept. 1932 mit Durchf. *VD.* v. 14. Sept. 1932 sowie die amtlichen und halbamtlichen Erläuterungen und Verwaltungsaufweisungen zu den vorbezeichneten *VD.* wörtlich abgedruckt. Durch Verweisungen und Fußnoten wird die Verbindung zwischen den einzelnen Bestimmungen hergestellt. Ein gutes Sachverzeichnis erleichtert die Benutzung.

D. S.

Handbuch für Steuerpflichtige. Systematische Zusammenfassung von Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung und Auslegung aller wichtigen Reichssteuern in einem einzigen Bande. Stuttgart. Verlag für Wirtschaft und Verkehr. Preis 26 *R.M.*

Ein Handbuch in loser Blattform, welches es sich zur Aufgabe setzt, die Kenntnis des gesamten Steuerrechts in einem — starken — Bande zu vermitteln. Es ist mir nicht recht klar, an welchen Leserkreis sich der Verlag wendet; die Gesetzestexte sind — offenbar aus verständlichen Gründen der Raum- und Preisersparnis — nicht beigegeben. Welcher Praktiker würde wohl eine Frage zu lösen versuchen, ohne zunächst die Texte der Gesetze und Verordnungen selbst zu Rate zu ziehen; braucht man aber neben dem Handbuch die Gesetzestexte, so geht der Vorteil der Zusammenfassung in einem Bande zum großen Teil verloren. Der des Steuerrechts unkundige oder halbkundige Laie wird — so fürchte ich — mit dem Buch nicht allzuviel anfangen können, da er mehr nach der Beantwortung einer einzelnen ihn interessierenden Frage oder Entscheidung suchen wird, als nach einer kurzen Übersicht des ganzen. — Die Bearbeitung des Reichssteuerrechts erfolgt nach einer selbstgewählten Systematik; sie verwendet die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, während das Schrifttum nicht berücksichtigt zu sein scheint. Die einzelnen Bearbeitungen sind — wie wohl nicht zu vermeiden — verschieden. Durch Ausführlichkeit und Klarheit zeichnet sich das Kapitel über die internationale Doppelbesteuerung aus (S. 164/211), wogegen z. B. die Bearbeitung des Steuerstrafrechts (S. 140/56) durchaus unzureichend ist. Die Bearbeitung der Kräftesteuer haben wir vermisst.

R.M. Dr. Paul Marcuse, Berlin.

Steuerführer 1933. Eine Übersicht über das geltende Reichssteuerrecht nach dem Stande am 1. Jan. 1933. Von **Dr. Otto Model**, Reg.-Rat a. D., Rechtsanwalt und Notar in Mühlhausen (Thür.). 5. Auflage des Steuerführers. Berlin 1933. Verlag von Franz Vahlen. Preis 2,50 *R.M.*

Der zuletzt *F.W.* 1931, 572 besprochene Steuerführer gibt einen gemeinverständlichen, knappen und doch zuverlässigen Überblick über die Reichssteuererhebung unter Ausschluß der Verbrauchsteuern.

Nachdem gerade die Gesetzgebung des letzten Jahres zahlreiche gesetzliche Bestimmungen abgeändert hat, ist es sehr schwierig, die Übersicht über das geltende Recht zu behalten. Hier ist der Steuerführer ein brauchbares Hilfsmittel.

Bei der nächsten Auflage wird eine Erweiterung des Steuerkalenders, z. B. der Rubrik „Bürgersteuer“ bzgl. der Abführung der Steuerbeträge, vielleicht zu erwägen sein. Ferner mag — ohne daß hierdurch der Wert der Arbeit herabgesetzt werden soll — darauf hingewiesen werden, daß die vom Verf. gewählten Abkürzungen, z. B. „AbgV“, AB, DV, StA, StR, nicht gerade glücklich sind. Der Jurist wird unter „StA“ stets nur „Staatsanwaltschaft“ verstehen und nicht auf den Gedanken kommen, daß es sich hierbei um den „Steuerabzug vom Arbeitslohn“ handelt. In ähnlicher Weise geben die übrigen angegebenen Kürzungen leicht zu Mißverständnissen Anlaß. Es ist deshalb zu empfehlen, daß der Verf. die allgemein gebräuchlichen Kürzungen — vgl. *Maas-Magnus*, Abkürzungsverzeichnis — auch im vorliegenden Werke anwendet.

R.M. Rudolf Jensen, Berlin.

Günter Schmolders, Privatdozent an der Universität Berlin: **Moral und Steuerbelastung.** Berlin 1932. Carl Heymanns Verlag. Preis 0,80 *M.*

Verf. zeigt in einer tiefgründigen Untersuchung vom Standpunkt des Theoretikers aus die Zusammenhänge, die zwischen der Steuermoral und der Steuerbelastung bestehen, und wie beide sich wechselseitig bedingen. Er erkennt aber auch richtig, daß der Grund für eine gesunkene Steuermoral nicht allein in der steuerlichen Belastung zu suchen ist, sondern daß wesentlich auch andere, man möchte sagen

äußere Umstände mitwirken. Diese äußeren Umstände schaffen bei den Steuerpflichtigen eine gewisse Basis, einen soziologischen Boden, auf dem sich die gesetzgeberische Steuerbelastung auswirken muß. Persönlich möchte ich glauben, daß die Steuerbelastung erst das sekundäre Moment ist, das die soziologische Grundeinstellung des Steuerzahlers zu einer bestimmten Auffassung von seinem Verhältnis zu dem Steuersubjekt, zu seiner privaten Steuermoral, führt. Dabei können auch Irrtümer eine ausschlaggebende Rolle spielen. So überträgt sich beispielsweise die Animosität des Staatsbürgers gegen die seinen privatwirtschaftlichen Haushalt stark belastenden Sozialversicherungseinrichtungen oft ohne inneren Grund auf die Steuersubjekte. Auch das Gefühl, einer einseitig fiskalisch eingestellten Steuerrechtsprechung ausgeliefert zu sein, schafft den Boden einer Unzufriedenheit, die regelmäßig die psychologische Grundlage für ein Sinken der Steuermoral bildet.

Berf. zeigt zwei bedeutsame Wege auf, die zu einer Verbesserung führen können, den einer Reform des Steuerrechts im Sinne des Adam Smith'schen Postulates einer gerechten Besteuerung, und den einer Mitwirkung von Steuerzahlerorganisationen bei der zweckmäßigen Gestaltung der öffentlichen Ausgabenwirtschaft und der rationellen Durchführung der Staatsaufgaben. Ob die Gerechtigkeit des Steuerrechts und seine Zweckmäßigkeit, so wünschenswert sie sozialpolitisch auch sein mögen, überhaupt nur annähernd erreichbare Ziele sind, muß bezweifelt werden. Es bleibt daher nur die Forderung, dem Ziel möglichst nahezu kommen. Schon dabei aber drängt sich die m. E. absolut nicht zu beantwortende Frage auf, wie rechtlich und wirtschaftlich die „Gerechtigkeit“ der Besteuerung aussehen soll. Ist sie individuell oder universal zu verstehen? Auch die Gerechtigkeit ist nicht absolut, sie hat einen teleologischen Hintergrund und wurzelt insofern in der Welt des Sollens. M. E. kommt man ihr am nächsten, wenn man legislatorisch die Mitte zwischen den widerstreitenden Interessen der Gesellschaft als der Summe der Individuen einerseits, des Steuersubjekts als der Kollektivorganisation andererseits hält. Doch kann man darüber auch anderer Anschauung sein.

Der zweite Weg setzt eine hohe Verantwortungsfreudigkeit der ausermählten Mitarbeiter voraus und stellt daher große Anforderungen, da hier nur positive Arbeit von Nutzen sein könnte. Soll er es wirklich sein, so kann er es nur mit dem „Mut zur Unpopularität“.

Vom Standpunkt des Praktikers aus gesehen, wurzelt auch der jetzige Stand der Steuermoral in der Vertrauenskrise. Vertrauen schaffen ist Vorbedingung. Auf dieser Grundlage läßt sich vielleicht eine Einstellung des Steuerpflichtigen erreichen, die in Verbindung mit einer tragbaren Steuerbelastung bei einer Hebung der Steuermoral mitwirken kann.

Mit vorstehenden Ausführungen hoffe ich nachgewiesen zu haben, daß die kleine, aus einer Antrittsvorlesung hervorgegangene Schrift reiche Anregungen zu gedanklicher Mitarbeit auch dem bietet, der in seinem praktischen Tagewerk reichlich Gelegenheit hat, sich über den gegenwärtigen Stand der Steuermoral zu unterrichten.

M. Prof. Dr. Rheinstrom, München.

Art und Maß der Prognose der Steuerwirkungen. Antrittsvorlesung am 18. Juli 1931 von **Herbert Eulian**. (Recht und Staat in Geschichte und Gegenwart, Bd. 86.) Tübingen 1931. Verlag J. C. B. Mohr. 17 S. Preis 1,80 M.

ORegR. Dr. Lixus, Vorstand des Finanzamtes München: **Familienbeziehungen im Steuerrecht**. München 1932. Verlag Carl Gruber 20 S. Preis — 40 RM.

Aus der Praxis für die Praxis! Der Vorstand des FinA. München-Dt. erörtert mit vorbildlicher Klarheit eine Fülle von Fragen, welche die Einwirkung der Familie auf die Steuererhebung zum Gegenstand haben. Einkommen-, Vermögen- und Grunderwerbsteuer werden im Zusammenhang mit der Familie behandelt. Welche steuerrechtlichen Folgen ergeben sich, wenn ein Ehegatte im Betrieb des anderen, oder wenn Kinder im Betrieb des Haushaltungsvorstandes tätig sind? Darf z. B. der Mann den Lohn der Frau vom Einkommen abziehen? Wann liegt ein dem Ehemann „fremder Betrieb“ nach § 22 Abs. 4 EinkStG. vor? Wann liegt eigenes Einkommen des Kindes im Betrieb des Vaters vor? Wann darf also der Vater den Arbeitslohn des Kindes von seinem Einkommen als Betriebsausgabe abziehen? Stehen die in landwirtschaftlichen Betrieben mitarbeitenden Angehörigen des Landwirts in einem Dienstverhältnis zum Betriebsinhaber? Über diese und andere wichtige Fragen des täglichen Steuerrechts gibt die kleine Schrift eine Fülle von Belehrungen.

Außerordentlich wichtig für die Praxis ist auch der kurze Abschnitt über die Familiengesellschaften. Der Verf. zeigt hier, wie durch Familiengesellschaften Steuern gespart werden können, warnt aber mit Recht vor der noch immer sehr beliebten Form der Familien-GmbH. Im zweiten Abschnitt werden die steuerrechtlichen Best. zugunsten der Familie, vor allem die

Familienermäßigungen nach dem EinkStG. und die Freiheit von Aussteuern und Ausstattungen von der Schenkungssteuer erörtert. Auch der steuerbegünstigende Einfluß der Familie auf die Grunderwerbs- und Kapitalverkehrssteuer wird dargelegt.

So wohlfeil das Büchlein ist (es kostet nur 40 Pf.), so geiegen und aufschlußreich ist sein Inhalt.

M. Dr. Hans Taub, München.

E. v. Frankenberg und Proschly: Buchführungs- und Steuerkontrollbuch für freie Berufe. Berlin. Carl Heymanns Verlag. Preis 10 RM.

Wer seine Bücher auf Grund dieses Buches führen will, möge es tun. Es ermöglicht (abgesehen von den noch zu besprechenden Ausstellungen) eine genaue Übersicht über die Einnahmen und Ausgaben; es ermöglicht die Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens und der Umsatzsteuer, und es ermöglicht schließlich eine Kontrolle sowohl der eigenen als auch der fremden Gelber. Eine Verpflichtung zur Führung dieses Buches oder eines Buches ähnlicher Art und ähnlichen Umfangs besteht dagegen nicht.

Dem Buche ist eine ausführliche Gebrauchsanweisung vorangestellt, welche durchweg sehr beachtliche Hinweise auf steuerliche Vorschriften enthält. Mißverständlich ist die Bemerkung, daß die Vorschüsse als Einnahmen zu buchen seien, es sei denn, daß sie über ein besonderes Vorschusskonto geführt werden. Nach den Bestimmungen (vgl. Erl. v. 3. April 1926, Steuerrecht der Rechtsanwälte und Notare S. 8, ebenso Richtlinien zur Buchführung III 4) kommt es für die Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der Vorschüsse nicht so sehr darauf an, ob die Vorschüsse als Einnahmen oder über ein Vorschusskonto gebucht werden, sondern darauf, ob sie dem Verbrauch zugeführt werden (dann sind sie steuerpflichtig im Zeitpunkt des Eingangs), oder ob sie als Sicherungsgelder behandelt, d. h. im Gelbführungsverwalt oder bei der Bank auf ein besonderes Konto eingezahlt werden (dann sind sie Einnahmen erst im Zeitpunkt der endgültigen Abrechnung gemäß § 85 RAbgD.).

In den Nebereinträgen ist die Behandlung der Umsatzsteuer nicht ganz korrekt. Soweit es sich um gesetzliche Gebühren handelt, wird die Umsatzsteuer auf den Gebührenbetrag aufgeschlagen, wogegen der Verf. in seiner Umsatzsteuerpalte die Umsatzsteuer von dem gesamten Rechnungsbetrag einschließlich der Umsatzsteuer berechnet.

Bei der Mustereintragung „Notariatsentnahmen“ ist zwar die Notariatsgebühr als steuerfrei behandelt, dagegen sind die „Unkosten bei der Notariatsstätigkeit“ der Umsatzsteuer unterworfen. Es ist nicht recht verständlich, um was für Unkosten es sich handeln mag. Unkosten für Porti und Abschriften des Notariats sind umsatzsteuerfrei, ebenso Auslagen für Stempel und dergleichen. Es kann sich allenfalls um steuerpflichtige Nebengebühren, wie z. B. eine Grundbucheinrichung oder den Entwurf eines durch Sinnesänderung der Parteien nicht zustande gekommenen Vertrages handeln. Dies sind jedoch seltene Ausnahmefälle.

M. Dr. Paul Marcuse, Berlin.

Dr. jur. Friedrich Gehler, a. o. Prof. a. d. Handelshochschule in Leipzig, Rechtsanwalt und Notar: **Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr**. Band 1: **Mehrfachbesteuerung (Doppelbesteuerung)** im Rechtsinne. Leipzig 1931. A. Deichert'sche Verlagsbuchh. Dr. Werner Scholl. 618 S. Preis geh. 18 RM, geb. 20 RM.

Monographien über die größeren und kleineren Einzelfragen des Steuerrechts sind ohne Zweifel dasjenige, was für die Entfaltung der Steuerrechtswissenschaft jetzt am nötigsten ist. Zu einer monographischen Behandlung eines so allgemeinen Problems, wie es das der Doppelbesteuerung darstellt, gehört vor allem eine sehr umfassende Kenntnis des ganzen Steuerrechts einschließlich seiner Ausläufer nach dem ausländischen Recht und weiter Gründlichkeit in der Durchführung der Aufgabe. Diese beiden Vorzüge bringt der Verf. des vorliegenden Werks für die Arbeit unstreitig mit; das Buch verarbeitet ein mit großer Sachkenntnis gesammeltes gewaltiges Material und ist auf eine ganz umfassende Lösung des Problems angelegt; es ist nur fraglich, ob es in letzterer Beziehung nicht des Guten zuviel getan hat. Sicherlich nicht in genügendem Maße aber war beim Verf. vorhanden ein Drittes, was auch Voraussetzung für eine wirklich erfolgreiche Behandlung des Themas gewesen wäre: die volle Kraft der Welterung des Stoffes in Verarbeitung und Darstellung.

Das Buch zerfällt in einen allgemeinen und einen besonderen Teil. Von den neun Abschnitten des allgemeinen Teils gelten vier terminologischen Vorträgen, der Aufzeigung des Problems, dem begrifflichen Messerwehen. Die eigentliche Sachbehandlung beginnt mit dem fünften und sechsten Abschnitt, die vom Steueratbestand und der Identität des Steuergegenstandes in tatbestandlicher Beleuchtung handeln. Der siebente Abschnitt beschäftigt sich mit dem Problem der Arzteinteilung der Steuern, insbes. dem Gleichartigkeitsproblem, der achte mit der Unzulässigkeit der Mehrfachbesteuerung als finanzwissenschaft-

schaflichem Problem, während der neunte die Ergebnisse dieses allgemeinen Teils zusammenfaßt.

Die Hauptbegriffe, mit denen der Verf. arbeitet, und die Hauptergebnisse, zu denen er in diesem allgemeinen Teil gelangt, sind folgende: Mehrfachbesteuerung ist „eine Mehrheit von Steuerschuldverhältnissen ... die auf der Schuldnerseite ein und dasselbe Subjekt aufweisen, und die sich auf dem gleichen konkreten steuerlichen Sachverhältnis aufbauen, das sich unter die sachliche Tatbestandsseite mehrerer (sich überschneidender) Steuerartbestände subsumieren läßt“ (S. 173). Von Mehrfachbesteuerung und nicht nur von Doppelbesteuerung spricht der Verf. deshalb, weil nicht nur ein Zusammentreffen von zwei, sondern ein solches von drei und mehr Ansprüchen auf Grund desselben Tatbestands vorkommen kann. Dagegen macht er sich nicht oder wenigstens nicht konsequent zu eigen die namentlich von Dorn geforderte Beschränkung des Begriffs der Doppelbesteuerung (oder Mehrfachbesteuerung) auf die Fälle der am ehesten als unzulässig betrachteten mehrfachen Erfassung desselben Tatbestandes durch dieselbe Steuer (derselben oder verschiedener Steuergewalten), um ihr als Doppelbelastung (Mehrfachbelastung) gegenüberzustellen alle anderen Fälle der mehrfachen Erfassung desselben Steuerguts, also z. B. des gewerblichen Einkommens durch die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer. Die Fälle dieser Art zählen also nach Geyler zu der von ihm untersuchten rechtlichen Mehrfachbesteuerung. Die Fälle, die er als bloß wirtschaftliche steuerliche Mehrfachbelastung auszeichnet und dem zweiten Band vorbehält, sind (vgl. S. 62) nur diejenigen, in denen nicht Identität der Steuerschuld, sondern nur Identität des Steuerträgers besteht, also z. B. die Erfassung der Dividende erst durch die Körperschaftsteuer, dann beim Aktionär durch die Einkommensteuer. Doch wird diese Abgrenzung nicht konsequent festgehalten, sondern z. B. S. 509 als nur wirtschaftliche Mehrfachbelastung auch der Fall behandelt, daß beim gleichen Empfänger das Kapital einer vermachten Rente mit der Erbschaftsteuer und die einzelnen Renten mit der Einkommensteuer erfaßt werden.

Der Begriff der Doppelbesteuerung, den der Verf. hiernach als zu untersuchenden behält, ist immer noch sehr weit, und das ist die wichtigste im ganzen nicht vorteilhafte Eigentümlichkeit seines Buches. Er gleicht an einer Stelle (S. 179) die Arten der Doppel- oder Mehrfachbesteuerung folgendermaßen:

I. Zwischenstaatliche Mehrfachbesteuerung. Sie wird geschlossen in vier Abschnitten (S. 199—273) behandelt, und kann als zur Zeit bester systematischer Überblick über den bestehenden Rechtszustand auf diesem Gebiet bezeichnet werden.

II. Innerstaatliche Mehrfachbesteuerung. Sie teilt er wieder ein in

1. kollidierende innerstaatliche Mehrfachbesteuerung, und zwar
a) im Verhältnis von Oberverband und Unterverband (Einkommensteuer des Reichs, — Gewerbesteuer der Länder — Bürgersteuer der Gemeinden; Landeszuschläge zu der vom Reich angeordneten Grunderwerbsteuer; Reichsbiersteuer und kommunale Biersteuer — dies alles sind Beispiele für die hierhergehörigen Fälle);
b) im Verhältnis der Unterverbände zueinander (gegenseitige Abgrenzung der Realsteuern der Länder);

2. systematische innerstaatliche Mehrfachbesteuerung. Sie kann sich nach ihm auf zweierlei Weise ergeben:

a) durch bewußt gewollte Mehrfachbesteuerung durch denselben Steuergläubiger (objektive Mehrfachbesteuerung). Hierher gehören die Belastung derselben Waren mit Zöllen und Verbrauchssteuern, die Unterwerfung aller einer Verbrauchssteuer unterliegenden Waren auch noch unter die Umsatzsteuer, das nicht ganz ausgeschlossene Zusammentreffen von Grunderwerbsteuer mit Umsatzsteuer (beim Grundstückspekulanten), während eine ähnliche Häufung der Umsatzsteuer mit anderen Verkehrssteuern (Beförderungsteuer, Versicherungsteuer, Lotteriesteuer) durch Befreiungsvorschriften im ganzen vermieden ist.

b) bewußt gewollte Mehrfachbesteuerung durch verschiedene Steuergewalten, nämlich
aa) durch Oberverband und Unterverband;
bb) durch mehrere Unterverbände.

Das Schema will nicht ganz einleuchten. Innerhalb von II kehrt unter systematischer innerstaatlicher Mehrfachbesteuerung (2) die Doppelbesteuerung durch Ober- und Unterverband wieder, die schon unter 1b) aufgeführt war. Die tatsächlich erfolgte Anordnung innerhalb des erwähnten zweiten Teiles, der auf den ersten über die zwischenstaatliche Mehrfachbesteuerung folgt und die S. 274—609 einnimmt, folgt dann allerdings nicht diesem Schema, fördert aber die Klärung der Grundbegriffe doch auch nicht in allem. Die Gegenstände der sieben Abschnitte dieses zweiten Teils sind: 1. Begriff, Wesen und Arten der innerstaatlichen Mehrfachbesteuerung; 2. steuerstaatsrechtliche Grundfragen im Bereiche des Mehrfachsteuerungsrechts; 3. die Abwehr innerstaatlicher Mehrfachbesteuerungen durch steuerstaatsrechtliche Präventivmaßnahmen; 4. die tatbestandsrechtliche Entwicklung des Mehrfachsteuerungsabwehrrechts in mehrgliedrigen Staaten; 5. die innerdeutsche normative Abgrenzung der Besteuerungskompetenzen und

ihre Bedeutung als positiv-rechtliche Abwehrmaßnahme gegenüber kollidierenden innerstaatlichen Mehrfachbesteuerungen; 6. systematische innerstaatliche Mehrfachbesteuerung; 7. das Problem der Mehrfachbesteuerung auf realsteuerrechtlichem Gebiet.

Im ganzen kann man sagen, daß diese einzelnen Abschnitte je für sich betrachtet stets mit Material aufs beste unterbaut, aber auch zur Bearbeitung fortschreitende Behandlungen ihres begrenzten Thema sind. Aber insgesamt ist die Darstellung nicht klar genug gegliedert und läßt zu wenig die leitenden Gesamtideen hervortreten: dies sind die Hauptgründe dafür, daß die gewaltige Arbeit, die in diesem Teil steckt, nicht voll die Förderung bringt, die sie verdient hätte.

Die Fälle, die sich alle unter den Begriff der Doppelbesteuerung bringen lassen, haben gar nicht joviell gemeinsames, daß sich ihre möglichst gleichmäßige Behandlung lohnen würde. Sollte eine wirkliche Förderung der Probleme herauskommen, so mußte das Werk m. E. bei seiner Gliederung doch mehr auf folgende innere Zusammenhänge Rücksicht nehmen: mit der internationalen Mehrfachbesteuerung, die mit Recht als Problemgruppe für sich behandelt ist, steht offenbar weitgehend auf einer Stufe die gegenseitige Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse mehrerer Gemeinden und mehrerer Länder, also das innerdeutsche Doppelbesteuerungsrecht, das im Finanzausgleichsgesetz geregelt ist. Die sachlichen Probleme sind hier dieselben, aber beim innerstaatlichen Recht haben wir eine übergeordnete Regelung und übergeordnete Instanz.

Eine weitere Problemgruppe für sich ist das eigentliche Finanzausgleichsrecht, d. h. die Auseinandersetzung zwischen Oberverband und Unterverband, bei uns nicht nur zwischen Staat und Gemeinde, sondern auch zwischen Reich und Ländern, die ins Kapitel Doppelbesteuerung insoweit gehört, als es sich um die Verteilung der Objekte (nicht um die Ertragsverteilung) handelt. Das Verhältnis der Realsteuern der Länder und Gemeinden zu den Personalsteuern des Reichs steht hier im Vordergrund; innerhalb des Problemkreises der Doppelbesteuerung stehen diese Fragen aber mehr an der Peripherie.

Das Zentrum des Kreises wird dagegen eingenommen von einer vierten Gruppe von Fragen, die sich um die Mehrfachbefassung derselben Tatbestände durch dieselbe Steuergewalt drehen. Auch hier können wir noch einmal mehrere Kreise unterscheiden. Häufung von Verbrauchssteuern mit Umsatzsteuern oder auch der Vermögensteuer mit der Einkommensteuer auf den Vermögensertrag usw., machen, weil vom Gesetzgeber bewußt herbeigeführt, bei der gesetzlichen Anwendung im allgemeinen keine besonderen Schwierigkeiten. Die schwierigsten Fragen ergeben sich da, wo mehrfache Erfassung desselben Tatbestandes durch dieselbe direkte Steuer oder durch mehrere direkte Steuern, die sich offenbar ergänzen sollen (z. B. Einkommensteuer und Erbschaftsteuer) in Frage kommt, und es zweifelhaft ist, ob der Gesetzgeber die Mehrfachbefassung gewollt hat. Hier liegt der Kern des innerstaatlichen Doppelbesteuerungsproblems, dessen Stand durch zwei Dinge gekennzeichnet ist: Wir haben keine Norm, die auch nur diese engste Doppelbesteuerung allgemein ausschließen würde, und der Reichsfinanzhof hat im Gegensatz z. B. zum schweizerischen Bundesgericht sich bis jetzt auch nicht zu dem Satz durchgerungen, daß die Doppelbesteuerung in diesem engsten Sinne grundsätzlich unzulässig sein soll. Er läßt es daher zu, daß eine Zuwendung mit Ausstattungszusatz, die schon der Einkommensteuer unterlegen hatte, auch noch der Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) unterworfen wird, daß die Witwe eines Arztes für nachbezahltes Honorar sowohl Erbschaftsteuer als Einkommensteuer bezahlen muß (!), daß der Gewinn der Gesellschaft mit der Vermögensteuer zunächst, weil noch nicht ausgeschüttet bei der Gesellschaft und dann, wegen abweichenden Stichtags noch einmal für dasselbe Jahr beim Gesellschafter, an den er inzwischen gelangt war, erfaßt wird usw.

Gewiß werden diese Fälle vom Verf. auch behandelt, sogar oft an mehreren Stellen (vgl. z. B. über die erwähnte Konkurrenz von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer S. 181, 506 ff.). Aber diese Probleme befinden sich bei ihm in unübersichtlicher Geheimgang mit anderen Problemen und es fehlt auch an klarer Herausarbeitung der Prinzipien für ihre Behandlung, so daß er zu einer Kritik der hier angebotenen richterlichen Rechtsprechung bei diesen Fragen nicht kommt.

Es wäre m. E. die wichtigste Aufgabe des Buches gewesen, den Weg zur Besserung des ganz unbefriedigenden Zustandes der Rechtsprechung auf diesem Gebiet zu weisen; ich fürchte aber, daß es bei seinem durch viele Wiederholungen unnötig großen Umfang und seiner in vielen Beziehungen wenig glücklichen Anlage, bei der es insgesamt an den Leser wirklich nicht geringe Anforderungen stellt, auf die Praxis nicht so einwirken wird, wie es der Verf. wohl erhofft.

Prof. Dr. Bühler, Münster i. W.

Carl Röttinger, Oberregierungsrat in Pforzheim: **Vorschläge zur Vereinfachung des Steuerrechts.** Mannheim 1932. J. Benzheimer. 28 S. Preis 1,50 R.M.

Dr. Herbert Sultau, Privatdozent in Heidelberg: **Die Staatseinnahmen**. Versuch einer soziologischen Finanztheorie als Teil einer Theorie der politischen Ökonomie. (Beiträge zur Finanzwissenschaft Neue Folge 1) Tübingen 1932. J. C. B. Mohr (Paul Siebeck) Verlag. VII u. 200 Seiten. Preis 12 M., geb. 14 M.

Steuer-WB. Gesamtsachverzeichnis zum Reichssteuerblatt 1920 bis 1931. Mit Fundstellennachweis der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs und anderer Gerichte Herausgegeben vom Reichsverlagsamt. Reichsverlagsamt Berlin NW. 40. 300 S. Format Din A 4. Preis geb. 3,80 RM., in Originaleinband des Reichssteuerblatt geb. 5,20 RM.

In den Jahrgängen 1920 bis 1931 des Reichssteuerblatts wurden rund 6000 Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs und anderer Gerichte, rund 1100 Verordnungen, Aus- und Durchführungsbestimmungen und Bekanntmachungen sowie rund 550 Erlasse und sonstige Veröffentlichungen des Reichsministers der Finanzen abgedruckt. Das Aufsuchen bestimmter Veröffentlichungen gestaltet sich daher nicht nur zeitraubend, sondern ist in manchen Fällen — beispielsweise bei den in den Jahrgängen 1920 bis 1925 abgedruckten Entscheidungen — sehr erschwert, da diesen Jahrgängen besondere Übersichten über die veröffentlichten Entscheidungen nicht beigegeben worden sind. Diesen Mängeln soll das vorliegende Steuer-WB abhelfen. Darüber hinaus aber will es gleichzeitig ein Wegweiser durch das weite Gebiet der Steuergesetzgebung sein.

Das Steuer-WB besteht aus drei Teilen:

Im 1. Teil wurde der gesamte Inhalt der Jahrgänge 1920 bis 1931 des Reichssteuerblatts nach Stichworten in alphabetischer Reihenfolge zu einem Sachverzeichnis zusammengestellt.

Der 2. Teil bringt die Veröffentlichungen nach Gesetzesmaterien geordnet. U. a. werden zu jedem Paragraphen eines Gesetzes, einer Verordnung, Ausführungs- oder Durchführungsbestimmung die Stellen des Reichssteuerblatts angegeben, an denen einschlägige Veröffentlichungen zu finden sind.

Im 3. Teil werden Übersichten über alle in den Jahrgängen 1920 bis 1931 veröffentlichten Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs und anderer Gerichte geboten. Insbesondere bringt die Übersicht B sämtliche Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs aus den Bänden 1 bis 29 der Amtlichen Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs in der Reihenfolge, wie sie in der Amtlichen Sammlung abgedruckt sind. Diese Übersicht ermöglicht es, bei den in Schrifttum und Rechtsprechung nur unter Angabe des Bandes und der Seite der Amtlichen Sammlung angezogenen Entscheidungen den Tag ihrer Bekanntgabe, das Aktenzeichen und die Fundstelle im Reichssteuerblatt festzustellen.

Mitteilungen Bund der Buchsachverständigen Deutschlands.

Eingetragener Verein beeidigter und unbeeidigter Bücherrevisoren. 15. Jahrg. 1933.

Heft 1 enthält u. a. einen Beitrag des Volkswirts Dr. Werner Spohr: „Das Strafrecht des Steuerberaters“. In beachtlichen Ausführungen sind: Die Steuerzuwiderhandlungen mit besonderer Berücksichtigung ihrer Begehung durch den Steuerberater, sowie die Strafsfreiheit bei Irrtum, die Arten der Urheberchaft der Steuerzuwiderhandlung und die Arten der Berufstätigkeit des Steuerberaters im Hinblick auf die Begehung von Steuerzuwiderhandlungen, behandelt.

In diesem Zusammenhang sei auf DVG. Stettin unten S. 345 j. nebst Anm. Niederer v. Paar hingewiesen.

Einkommensteuergesetz nebst den Bestimmungen über Zuschläge und Kräftesteuer mit Durchführungsbestimmungen und sonstigen Ergänzungen. VIII, 188 S. Preis kart. 2 M.

Vermögens- und Erbschaftsteuer- nebst Reichsbewertungsgesetz mit Durchführungsbestimmungen und sonstigen Ergänzungen. VIII, 133 S. Preis kart. 1,50 M.

Sonderausgaben aus Koch. Die gesamten Reichssteuergesetze mit Verweisungen und Anmerkungen. 3., neubearb. Aufl. München 1932. C. D. Beck'sche Verlagsbuchh.

Die Bändchen enthalten sämtliche einschlägigen Bestimmungen, die für die Praxis irgendwie von Bedeutung sind, und zeichnen sich im übrigen durch die gewohnten Vorzüge der Beck'schen „roten Ausgaben“ aus: übersichtliche, klare Wiedergabe des Gesetzestextes, lückenlos neuester Stand, wertvolle Verweisungen und Anmerkungen

von einem maßgeblichen Bearbeiter, handliches Format und billiger Preis.

Dr. Fabisch und Kretzler: Reichsbewertungsgesetz in der Fassung vom 22. Mai 1931. 2. Auflage. Berlin 1932. Franz Vahlen. Preis 2,50 RM.

Die beiden Autoren, die bereits das RBewG. in seiner ursprünglichen Fassung kommentiert hatten, lassen nunmehr das RBewG. in seiner neuen Fassung v. 22. Mai 1931 als 2. Aufl. erscheinen.

Die Neubearbeitung kommt zweifellos einem praktischen Bedürfnis entgegen, wenn auch das Grundsteuer- und Gewerbesteuerengesetz in den meisten deutschen Ländern noch nicht in Kraft getreten ist, und das RBewG. daher zunächst einen erweiterten Anwendungsbereich gegen bisher nicht g-junden hat; denn immerhin hat es nicht unwesentliche Änderungen gegen bisher aufzuweisen. Das Gesetz in der neuen Fassung hat selbst bereits wieder Änderungen erlitten durch die 4. NotVO. und durch die AnpassVO. v. 23. Dez. 1931; dankenswerterweise sind auch diese Änderungen in einem Ergänzungsband, der sich im übrigen hauptsächlich mit den Durchführungsbestimmungen zum RBewG. beschäftigt, bereits kommentiert. Die Erläuterungen sind klar und übersichtlich und im wesentlichen an der Hand der Rpr. des RStG. gemacht, welsch letztere, wie Stichproben ergaben, ziemlich lückenlos berücksichtigt ist. Durch das neue RBewG. sind die Verfahrensvorschriften ganz in die RAbgD. verwiesen worden; der Zusammenhang wird dadurch hergestellt, daß in der Einleitung die wichtigsten Verfahrensgrundsätze dargestellt sind. Bedauerlich ist, daß die Literatur keine Berücksichtigung gefunden hat; entsprechend ist jegliche kritische Auseinandersetzung mit der Literatur unterlassen, ebenso auch mit der Rpr. des RStG.

Ein ausführlich gehaltenes Inhaltsverzeichnis und Sachregister erhöht die Brauchbarkeit des Buches.

RM. Dr. Berolzheimer, München.

Reichsfinanzrat Dr. Georg Thümen: Das Vermögensteuergesetz 1931. Berlin 1932. Carl Heymanns Verlag. VII u. 253 S. Preis 9 RM.

Der als hervorragender Kenner und Darsteller des Vermögensteuerrechts sowie als Mitverfasser eines ausgezeichneten Kommentars zum Reichsbewertungsgesetz bekannte Verfasser hat in diesem Buch eine sehr glückliche Erläuterung des Vermögensteuergesetzes 1931 geschaffen. Der schon an sich spröde Stoff wird durch die Verflechtung des Reichsbewertungsgesetzes mit dem Vermögensteuergesetz noch schwieriger. Es ist jedoch Thümen wesentlich, diese Schwierigkeiten durch die Art seiner Darstellung wesentlich zu verringern, die knapp, aber klar und einprägsam über die Vorschriften des Gesetzes unterrichten.

Die Fundstellen des Schrifttums und der Rechtsprechung sind sparsam angegeben, um den Umfang des Buches nicht zu sehr anzuheben zu lassen. Der eindringende Leser wird hierdurch nicht beeinträchtigt, da er bei Benutzung der Hinweise an den angezogenen Stellen das ergänzende Material findet. Wer freilich auf die Nachprüfung der Zitate verzichten und diese lediglich abschreiben will, kommt etwas zu kurz; diese Methode ist jedoch ohnehin gefährlich, und es kann daher nur als Vorzug eines Werkes angesehen werden, wenn es volle gedankliche Mitarbeit des Lesers nötig macht.

Das Buch ist ein vortreffliches Hilfsmittel für die praktische Handhabung des Vermögensteuergesetzes.

RM. Dr. Wrzeszinski, Berlin.

H. Wulff, Dr. B. Skrodzki, G. Herzler-Gebert: Das Einkommensteuergesetz vom 10. Aug. 1925 unter Berücksichtigung sämtlicher Änderungen, die Zusätze zur Einkommensteuer, die Kräftesteuer sowie die Abgabe zur Arbeitsloshilfe. Berlin 1932. Hanseatischer Rechts- und Wirtschaftsverlag. 700 S. Preis 12,50 RM.

Auf 594 eng bedruckten Seiten werden die Texte der Gesetze und NotVO. mit eingehenden Erläuterungen geboten, ferner zahlreiche VO. und Erlasse als Anhang. Es sollen Ergänzungsbücher fortlaufend erscheinen. Jedes einzelne Blatt des Buches kann trotz des festen Einbandes ausgetauscht werden. Das Verfahren, die Anmerkungen an Worte des Gesetzestextes anzuknüpfen, bringt nicht immer Übersichtlichkeit mit sich, so daß der Leser auf Einzelfragen bei der Fülle des in den Anmerkungen verarbeiteten Stoffes die Antwort leichter durch das 28 Seiten umfassende Sachregister auffinden wird als durch den Gesetzestext und die den Anmerkungen vorausgestellten Stichworte. Alphabetische Anordnung der Stichworte innerhalb der Anmerkungen dient zuweilen der Bequemlichkeit.

Die Anmerkungen zu jedem Paragraphen bringen zunächst eine allgemeine Einführung in dessen Sinn und Zweck, die sich teils auf die

Begründung, teils auf die Rechtsprechung stützt, teils eigene Arbeit ist. Schwierigere Fragen werden durch Beispiele erläutert. Erlasse des RfM. sind eingearbeitet. Nicht nur die Rechtsprechung zum EinkStG. ist berücksichtigt, sondern, wo es notwendig erschien, auch die Rechtsprechung zur AbgD. und zum RVerfG. Bei gesicherten Ergebnissen der Rechtsprechung wird von Anführung der Belegstellen abgesehen. Meist wird jedoch der Rechtsatz mit der Belegstelle angeführt, zumeilen in wörtlicher Angabe der Worte der Entsch. Ergänzungen sind auch die durch die RotWd. geschaffenen neuen Best. erläutert (§§ 28a, 58a EinkStG.). Mancher Gegenstand ist mehrfach behandelt, ohne daß die Stellen aufeinander abgestimmt sind und Verweisungen enthalten (verdeckte Gewinne S. 223 u. 251, 252, 253, Erfindungen S. 214 und 259, stille Gesellschaft S. 195 und 253, Brandentschädigung S. 75 und S. 117). Man empfindet es als unnötige Belastung, wenn z. B. den Jubiläumsgaben sowohl bei § 6 wie bei § 36 mehr als eine Seite gewidmet ist. Es ist wohl kaum zweckmäßig, daß derselbe RfMErlaß (über Bewertung von Forderungen) an zwei Stellen wörtlich wiedergegeben wird (S. 121 und S. 161).

Der ausgesprochene Zweck des Buches, ein Hilfsmittel für die Anwendung des Gesetzes zu sein, oder, wie das Vorwort sagt: Den Praktiker in möglichst Kürze über die Rechtslage zu unterrichten, wird erreicht. Kritische oder theoretische Erörterungen werden vermieden, doch werden auch allgemeinere Sätze aufgestellt, deren Bedeutung für den Praktiker gering ist. So ist in Anm. 3 zu § 1 als Gegenstand der EinkSt. bezeichnet das Vorhandensein einer subjektiv steuerpflichtigen Person, während das Einkommen selbst lediglich Steuerbemessungsgrundlage sei. Der Satz ist entnommen der Entsch. RfSt. 1928 Nr. 176, die für das Übergangsrecht 1924/25 ergangen ist. Wenn diese Auffassung richtig wäre, dann würden alle Personalsteuern denselben Gegenstand und nur verschiedene Bemessungsgrundlagen haben. Auch das EinkStG. muß zwischen persönlicher Steuerpflicht und Gegenstand unterscheiden. Unter Gegenstand verstehen die Gesetze selbst die Seite des Tatbestandes, die sich außerhalb der Person des Steuerpflichtigen verwirklichen muß. Wie das Objekt den Gegenstand zum Subjekt bildet, so ist der Gegenstand die sachliche Voraussetzung zur Entstehung der Steuerpflicht im Gegensatz zu der in dem Subjekt verwirklichten Voraussetzung. Was sich aber zur Entstehung der EinkSt. außerhalb der Person verwirklichen muß, ist eine Änderung des Vermögensbestandes innerhalb eines Zeitabschnittes. Nicht jede Bestandsänderung ist Einkommen, aber jedes Einkommen ist Bestandsänderung. Besteuert wird die aktive Bestandsänderung unter Berücksichtigung gewisser passiver Bestandsänderungen und gewisser Wertänderungen, sofern Bestands- oder Wertänderung ihre Ursache (Quelle) hat in einer der § 6 bezeichneten Stellen des Steuerpflichtigen zum Wirtschaftsleben. Bemessungsgrundlage ist der wirtschaftliche Erfolg der Gesamtheit dieser Änderungen zur Differ gebracht mit Hilfe der Grenzpfähle des Gesetzes.

JR. Prof. Dr. W ü n s c h m a n n, Leipzig.

Prof. Dr. Herbert Schachjan: Erbschaftsteuergesetz in neuester Fassung. 5. Auflage. Berlin 1931. Walter de Gruyter & Co. Preis 2,50 RM.

Verf. bringt Text und Erläuterungen des ErbschaftStG. unter Berücksichtigung der Änderungen gemäß der 1. RotWd. Die Änderungen, die das ErbschaftStG. durch die 4. RotWd. erfahren hat, konnten naturgemäß nicht berücksichtigt werden. Die Erläuterungen sind, entsprechend der Absicht des Verf., knapp und teilweise im Telegrammstil gehalten, nach Art der Raumbach'schen Kommentierung; dieselben beschränken sich im wesentlichen auf die Wiedergabe der Entsch. des RfSt., die aber systematisch gruppiert und aus der Fälle der RfSt. geschickt ausgewählt sind. Literatur ist nicht zitiert mit Ausnahme des ErbschaftStG. von Mirre von 1923; warum gerade dieser überholte Kommentar genannt wird, ist nicht ersichtlich. Jedenfalls kommt das Buch in dieser Gestalt einem praktischen Bedürfnis entgegen, wie der Umstand beweist, daß es nunmehr bereits in 5. Aufl. aufgelegt werden konnte.

RA. Dr. Berolzheimer, München.

Oleg R. im Reichsfinanzministerium Dr. Walter Kühne und Beigeordneter des Reichs Städtebundes Dr. Kurt Rottenberg: Die Bürgersteuer 1933 mit den Vorschriften für die Bürgersteuer 1932, den landesrechtlichen Vorschriften sowie Durchführungs- und Nebenbestimmungen Berlin 1933. Carl Henmanns Verlag. Preis 4,50 RM.

Die ursprünglich als rohe Kopfsteuer gedachte Bürgersteuer hat sich nach und nach zu einem Steuergesetz mittleren Umfangs ausgewachsen. Kein Wunder; solange die Steuerläge niedrig waren, konnte man sich mit einigen wenigen Bestimmungen begnügen. Die starke Erhöhung der Steuerläge hat es nach und nach notwendig gemacht, die Steuerbefreiungen zu erweitern und Differenzierungen nach

der Leistungsfähigkeit im einzelnen vorzunehmen. Die Bedeutung des Gesetzes ist weiterhin dadurch gestiegen, daß gewisse Zuwendungen des Reichs an die Gemeinden davon abhängig gemacht sind, daß die Gemeinde eine Bürgersteuer von mindestens 500% der reichsrechtlichen Mindestgrenze erhebt. — Die Schrift enthält eine ausführliche Einleitung über die „Geschichte der Bürgersteuer“, sodann die BürgersteuerWd. 1933 mit eingehendem Kommentar, ferner die Wd. zur Durchführung der Bürgersteuer 1932, und schließlich die hauptsächlichsten Verordnungen und Erlasse, insbes. diejenigen, die sich mit Erhebung der Bürgersteuer bei Lohnsteuerpflichtigen befassen.

RA. Dr. Paul Marcuse, Berlin.

Bürgersteuer 1933, nebst den Vorschriften für 1932, Durchführungsbestimmungen, Erlassen, Merkblatt usw. sowie Landesrecht. Mit Erläuterungen und Sachverzeichnis von Dr. J. W. Koch, Reichsfinanzrat, Mitglied des Reichsfinanzhofs. München 1933. C. O. B. S. Verlagsbuchh. VIII, 176 S. Preis Leinwand 3,60 RM.

Das Werk ist die Fortführung der F.W. 1931, 2284 und 3651 besprochenen Bearbeitungen des Bürgersteuerrechts.

Die Bürgersteuer mit den einschneidenden Neuerungen der RotWd. v. 4. Sept. 1932 ist i. J. 1933 für die Gemeinden und deren Haushalt von erhöhter Bedeutung (vgl. Aufsatz Henrychowski oben S. 307 ff.). Die Arbeitgeber haben die Steuer jetzt das ganze Jahr über vom Lohn einzubehalten; nicht ordnungsgemäße Abführung ist mit persönlicher Haftung und Strafe bedroht (vgl. Aufsatz Wegemann oben S. 309 f.). Die Vorschriften greifen bei der neuen allgemeinen Freigrenze in das Wohnjahrsfürsorgerecht über. Für die mit ihrer ständigen Anwendung betrauten Beamten, noch mehr für Steuerpflichtige und Steuerberater, ist ein neues, zahlreiche Schwierigkeiten in sich bergendes Rechtsgebiet entstanden. —

Der Verf. erläutert die Verordnungen und Durchführungsbestimmungen unter Hervorhebung ihrer Abweichungen vom bisherigen Recht in möglichst gedrängter Form, aber übersichtlich und eingehend für die Praxis.

Unter Berücksichtigung der hervorgetretenen Zweifelsfragen ist auch die Bürgersteuer für 1932 behandelt. Die einschlägigen Erlasse und Nebenbestimmungen einschl. Landesvorschriften sind aufgenommen. Im Zusammenhang hiermit mag auf den Aufsatz Henrychowski: F.W. 1932, 3693 verwiesen werden.

Bei der Wichtigkeit, die dieses Rechtsgebiet gewonnen hat, ist die Ausgabe ein brauchbares, praktisches Hilfsmittel. D. S.

Koppe-Fleminger: Biersteuerrecht. Reichs- und Gemeindebiersteuer-Nebengesetze. 4. Aufl. Berlin 1931. Industrieverlag Spaeth & Linde. Preis geh. 11,80 RM.

Die 3. Aufl. des Kommentars habe ich bereits F.W. 1928, 1360 eingehend besprochen. Was ich damals von ihm gesagt habe, trifft auch auf die 4. Aufl. zu. Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sind vollständig bis zum Zeitpunkt des Erscheinens des Kommentars berücksichtigt. Der Kommentar ist nach wie vor eine Fundgrube für alle einschlägigen Fragen des Brauereirechtes. In seiner Einteilung hat er den Vorzug, daß er vor den Erläuterungen den Text des Gesetzes enthält, was seinen Gebrauch sehr erleichtert. Im übrigen zeichnet er sich in gewohnter Weise durch eine äußerst übersichtliche Gliederung aus. In Teil I wird das Reichsbiersteuerrecht in der Fassung des Ges. v. 28. März 1931 behandelt, wobei auch die geschichtliche Entwicklung der Besteuerung von Bier eine eingehende Würdigung erfährt. Teil II enthält das Gemeindebiersteuerrecht und die einschlägigen landesgesetzlichen Bestimmungen über die Besteuerung des Bieres durch die Gemeinde. Gegenüber der 3. Aufl. ist der Kommentar noch durch einen Teil III ergänzt, der für die Brauindustrie wichtige Gesetze wie das Gaststättengesetz und das Hopfenackungsgesetz nebst Durchführungsverordnungen enthält. Ebenso werden in diesem Abschnitt die Gesetze über den Eintritt von Bayern, Württemberg und Baden in die Biersteuergemeinschaft veröffentlicht.

Die Verf. haben in einem durchaus handlichen Band den interessierten Kreisen ein umfassendes Werk an die Hand gestellt, in dem die gesamte einschlägige Materie enthalten ist. Der Kommentar ist für die Brauereien, die Finanzbehörden und jeden mit Brauereirechtsfragen befaßten Juristen unentbehrlich. Für den Anwalt, dem bisher das Biersteuerrecht eine nicht geläufige Materie war, ist noch darauf hinzuweisen, daß nach Erscheinen des Kommentars durch die Verordnungen vom März 1932 (RGBl. 136, 161) eine Änderung der im § 3 BierStG. enthaltenen Steuertarife und der Gemeindebiersteuer-Gesetzgebung eingetreten ist.

RA. Dr. Robert Mayer, München.

Dr. jur. Konrad Blüdebaum, Regierungsrat im RfSt.: Umsatzsteuergesetz vom 30. Jan. 1932. Erläuterte Handaus-

gabe. Berlin 1932. Carl Heymanns Verlag. Preis geb. 9 *R.M.*

Das Umsatzsteuergesetz hat die Inflation und Nachinflation überstanden, ohne wesentliche Änderungen zu erfahren. Nur die Höhe der Steuerätze wurde vielfach abgewandelt. Erst die Nov. D. vom 1. Dez. 1930 und 8. Dez. 1931 haben einschneidende Änderungen gebracht. Diese machten die Neufassung vom 30. Jan. 1932 erforderlich. Eine neue Darstellung des Umsatzsteuergesetzes entsprach deshalb einem praktischen Bedürfnis. Die vorliegende kurze und übersichtliche Ausgabe bringt zunächst den Wortlaut des Gesetzes, sodann die Erläuterungen, ferner die auf die Umsatzsteuer bezüglichen Bestimmungen der Abg. D., die Durchf. Best. in der vom 15. Febr. 1932 ab geltenden Fassung, die wichtigsten Vorschriften der Ausf. Best. vom 25. Juni 1926 und die wichtigsten Erlasse des RM. Die Vorschriften, die sich auf die Ausgleichsteuer beziehen, hat der Verf. aus den Erläuterungen herausgenommen und mit der Ausgl. St. D. und den hierzu ergangenen Erlassen zusammengefaßt am Ende des Buches erläutert. Dies erschien angezeigt, zumal die Verwaltung beider Steuern durch verschiedene Behörden erfolgt. Eine Neuassung der Durchf. Best. vom 25. Juni 1926 ist trotz der vielfachen Änderungen, die sie in der Zwischenzeit erfahren haben, vorläufig nicht geplant. Es ist deshalb dankenswert, daß die vorliegende Ausgabe sie in ihrem gegenwärtig geltenden Wortlaut zum Abdruck bringt.

Da die Handausgabe lediglich praktische Zwecke verfolgt, sind die Erläuterungen auf die Rechtspredung des Rf. S. aufgebaut. Diese wird von dem Verf. vielfach durch eigene sachkundige Ausführungen ergänzt und verständlich gemacht. Das Schrifttum ist nicht berücksichtigt. Kritik an der Rechtspredung wird nicht oder nur in sehr zurückhaltender Form geübt. So wird zu der vielfach angefochtenen Rechtspredung des Rf. S. über den Begriff der „eingeweihten Räume“ folgendes gesagt:

„In der Rechtspredung des Rf. S. ist immer stärker ein grundsätzlicher Unterschied zwischen Wohn-Räumen und für gewerbliche Zwecke genutzten Räumen herausgearbeitet worden. Hiernach sind Wohn-Räume als „eingeweiht“ anzusprechen, wenn sie nicht nur baulich für Wohnzwecke hergerichtet, sondern weiterhin mit den für Wohnzwecke erforderlichen sonstigen, insbes. b e w o g l i c h e n Einrichtungsgegenständen versehen sind. Diese dem Wortlaut des § 2 Nr. 4 entsprechende Auslegung hält jedoch der Rf. S. bei anderen, als für Wohnzwecke, insbes. zu gewerblichen Zwecken genutzten Räumen nicht für anwendbar.“ (Seite 78.)

Noch nicht erwähnt ist der Erlaß des RM. vom 25. Febr. 1932, S. 441/84 III. Danach sollen in Zukunft die Mieteinnahmen aus der Vermietung gewerblich genutzter Räume nur dann zur Umsatzsteuer herangezogen werden, wenn es sich entweder um gewerblich genutzte Räume in typischen Büro-, Geschäfts- oder Industriebäusern handelt oder wenn die gewerblich genutzten Räume mit Einrichtungsgegenständen ausgestattet sind. Als typische Büro-, Geschäfts- oder Industriebäuser kommen insbes. in Frage: Warenhäuser, Fabrikgebäude, Hotelgebäude, Lagerspeicher, Saalbau, Ausstellungenshallen. Es ist zu hoffen, daß durch diesen Erlaß die bezüglich des Begriffes der „eingeweihten Räume“ entstandenen Zweifelsfragen auf ein erträgliches Maß zurückgeführt werden.

Alle Ausführungen des Verf. lassen die Vertrautheit mit dem Stoff und vollständige Beherrschung des Gegenstandes erkennen. Das gilt, um ein Beispiel anzuführen, insbes. von den Erläuterungen zu § 7 (Steuerfreiheit des reinen Handels). Der Rf. S. hat die Vorschrift, wie der Verf. zutreffend sagt, „nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten weitherzig ausgelegt“. Die Entscheidung des Großen Senates des Rf. S. vom 17. Dez. 1927 hat bekanntlich eine grundlegende Wandlung in der Auslegung des § 7 geschaffen. Die hiernach entstandene Rechtslage wird von dem Verf. (S. 118) in einigen knappen und zutreffenden Sätzen dargestellt. Im Anschluß daran werden die maßgebenden Begriffe: Abwicklung mehrerer Umsatzgeschäfte, Identität (Ähnlichkeit), unmittelbarer Besitz, mittelbarer Besitz, Vorverkauf, Förderungszweck erläutert und an Beispielen dargestellt. Daß hierbei vielfach haarfeine Unterscheidungen getroffen und Tatbestände, die sich kaum voneinander unterscheiden, bald als steuerfrei, bald als steuerpflichtig behandelt werden, ist nicht Schuld des Verf., beruht vielmehr auf der unzweckmäßigen Fassung des § 7. Vielleicht hätte auch der 5. Senat, nachdem er sich einmal auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise eingestellt hat, in manchen Einzelheiten weitherziger verfahren und von Unterscheidungen absehen können, für die der Verkehr kein Verständnis hat. Nach der bisherigen Rechtspredung muß es sich bei den mehreren Umsatzgeschäften immer um Kaufgeschäfte oder Werklieferungen handeln, dagegen findet die Steuerfreiheit keine Anwendung, wenn eines der zu der Kette gehörigen Geschäfte eine Werkl e i s t u n g (nicht Werkl i e f e r u n g) ist. Ein Grund für diese Unterscheidung ist kaum einzusehen. — Selbstverständlich kann eine kurzer Kommentar wie der vorliegende, nicht

alle Fragen erschöpfend behandeln, so z. B. nicht die Umsatzsteuer der Metaverbindung (vgl. S. 26, wo übrigens die Entscheidung V A, 383/23 vom 22. Febr. 1924: StW. 1924 Nr. 211 angeführt werden konnte). Zur ersten Orientierung ist aber das Erläuterungswerk vorzüglich geeignet und wird vor allem von denjenigen mit Erfolg benutzt werden, die sich erst einmal mit dem Stoff vertraut machen wollen oder die nur gelegentlich mit Umsatzsteuerfragen beschäftigt sind. Das trotz seiner Kürze vorzügliche Schlagwortverzeichnis erleichtert seine Benutzung sehr. — Die Entscheidungen, die nicht in der Amtlichen Sammlung zitiert sind, werden von dem Verf. im allgemeinen nach M r o z e t oder nach dem RStBl. angeführt. Den praktischen Wert des Buches würde es erhöhen, wenn in einer späteren Auflage auch die Fundstellen in StW. und JW. angegeben würden.

RM. Dr. W i l h e l m K a u f m a n n, Leipzig.

Umsatzsteuergesetz 1932 mit Durch- und Ausführungsbestimmungen für Umsatz- und Ausgleichsteuer nebst Erläuterungen und sonstigen Ergänzungen. Textausgabe mit Bestimmungen, Anmerkungen und Sachverzeichnis von Dr. **E. W. Koch**, Reichsfinanzrat, Mitglied des Reichsfinanzhofes. München 1932. C. H. Beck'sche Verlagsbuchh. VIII und 193 Seiten. Preis 3 *R.M.*

Jahrbuch des Steuerrechts. XI.—XII. Jahrg. 1930—1931. Unter Mitwirkung von Rechtsanwalt Dr. Ball, Berlin, Rechtsanwalt Dr. Cleves, Berlin, Senatspräsident Evers, München, Ministerialrat Dr. Dr. Grabower, Berlin, Ministerialrat Dr. Hübschmann, Berlin, Senatspräsident Dr. Kloß, München, Rechtsanwalt Dr. Lion, Berlin, Ministerialrat Dr. Markull, Berlin, Geheimen Regierungsrat Reichsfinanzrat Mirre, München, Rechtsanwalt Dr. Rosen dorff, Berlin, Ministerialrat Dr. Schwandt, Berlin, Geheimen Oberregierungsrat Dr. Trautvetter, Reichsfinanzrat i. R., Bad Reichenhall. Herausgegeben von Rechtsanwalt Dr. Fritz Koppe, Berlin, Schriftleiter der „Deutschen Steuer-Zeit-ung“. — Berlin W 35, Wien I. 1932. Industrieverlag Spaeth & Linde 988 Seiten. Preis 22 *M.*

Der vorliegende Jahrgang des zuletzt JW. 1930, 316 besprochenen Jahrbuches enthält die Berichterstattung über zwei Jahre.

Der Rahmen des bearbeiteten Stoffes ist der gleiche wie früher, lediglich der Abschnitt „Zuwachssteuer“ ist ausnahmsweise weggelassen.

Dem Plan des Verlages, das Jahrbuch als lückenlose Stoffsammlung künftig wieder regelmäßig alljährlich herauszubringen, ist voller Erfolg zu wünschen.

D. S.

Leitfahartei der Rechtspredung des Reichsfinanzhofes aus Steuer und Wirtschaft dargestellt von den Sen. Präsid. Dr. h. c. **Enno Becker** und **Evers** und den Reichsfinanzräten **Mirre**, **Küde**, **Seweloh** und Dr. **Wunich** einschl. der Amtlichen Sammlung herausgegeben von Reg.-Rat **Alfons Wetter**, München. Stuttgart. Verlag von J. Nebe.

Zu der Leitfahartei erscheinen laufend Nachträge, die in der üblichen Form den Inhalt der Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft“ sowie der Amtlichen Sammlung, für die Kartei bearbeitet, enthalten.

D. S.

Schnellkartei der Reichssteuergesetze. Teil I: Die gesamten Reichssteuergesetze. Köln. Verlag Dr. Otto Schmidt. Erlaß- und Ergänzungslieferungen 8—15 (Januar 1933).

Zu der JW. 1932, 233 und 1458 besprochenen Schnellkartei liefert der Verlag pünktlich laufend Ergänzungsbücher, die die neuesten gesetzlichen Bestimmungen enthalten und das Werk stets auf den neuesten Stand bringen.

D. S.

Regierungsrat Dr. jur. **Wilhelm Heister**: **Das Steuerbeitreibungsverfahren nach den Vorschriften der Reichsabgabenordnung.** Berlin 1932. Verlag Franz Vahlen. Preis kart. 5,80 *R.M.*

Das Steuerbeitreibungsverfahren der Abgabenordnung schießt sich in vielen Punkten an die Vorschriften der ZPO. an. Teilweise geht das Steuerzwangsvollstreckungsrecht aber seine eigenen Wege. Für Steuerzwecke genügen daher die Kommentare zur ZPO. und die einzelnen Darstellungen des Zwangsvollstreckungsrechts der ZPO. nicht. Es bestand vielmehr das Bedürfnis nach

einer systematischen Erläuterung des Steuerbeitreibungsverfahrens. In dem oben angezeigten Buche unternimmt Pfeifer den Versuch, die gesamten Vorschriften, die sich auf das Steuerbeitreibungsverfahren beziehen, in ein System zu bringen. Dieser Versuch — meines Wissens der erste — darf als sehr gelungen bezeichnet werden. Das Buch enthält in der Tat alles wesentliche, was sich auf das Beitreibungsverfahren in Steuerjahren bezieht. Sowohl die Rechtsprechung als auch das Schrifttum ist eingehend berücksichtigt worden. Vor allen Dingen enthält das Buch aber auch eine umfassende Darstellung der besondern Fragen des Steuervollstreckungsrechts. Hier sei vor allen Dingen die Darstellung über die Geltendmachung von Steuerforderungen im Konkursverfahren erwähnt. Die Frage, ob rechtmäßig begründetes Sicherungseigentum auch für das Beitreibungsverfahren nach der RABG. ein die Veräußerung hinderndes Recht sei, eine Frage, die das R.V. bekanntlich im Gegensatz zum R.F.G. bejaht hat, wird von dem Verfasser kurz gestreift. Er spricht sich nicht darüber aus, wer recht hat, gibt aber den Vollstreckungsbeamten der St.Vertw. wenigstens anwendungsweise den guten Rat, der Rechtsprechung des R.V. zu folgen, da über diese Fragen nicht die Steuergerichte, sondern die Zivilgerichte zu befinden hätten.

Das Buch erfüllt zweifellos ein vorhandenes Bedürfnis. Es kann jedem, der mit Steuervollstreckungsfragen zu tun hat, angelegentlichst empfohlen werden.

R.V. Dr. Erler, Dresden

Regierungsrat Dr. Ehrlich: **Wie schützt sich das Finanzamt vor Ausfällen im Zwangsversteigerungsverfahren?** Freienwalde (Oder). Gedruckt bei Franz Schmidt. 31 Seiten. Preis broschiert 0,75 R.M.

Der Verf. erörtert an der Hand praktischer Beispiele eine Reihe von Umständen, die das FinA. zu beachten hat, wenn es an dem Ergebnisse einer Grundstückszwangsversteigerung interessiert ist. Insbes. ist die Frage behandelt, wann es sich empfiehlt, die Zulassung des Beitrittes zu einem von anderer Seite bereits anhängig gemachten Zwangsversteigerungsverfahren zu erwirken, und wann es umgekehrt zweckmäßig erscheint, einen früher gestellten und zugelassenen Beitrittsantrag zurückzunehmen, um so die Erteilung eines dem Steuerfiskus ungünstigen Zuschlages zu verhüten. Hierbei ist auch die neuere Rechtsprechung berücksichtigt, die selbst nach dem Schlusse der Versteigerung die Zurücknahme eines Versteigerungs-(Beitritts-)antrages mit der Wirkung zuläßt, daß wegen der so bewirkten Verschlebung der Grundlagen des geringsten Gebotes der Zuschlag versagt werden muß (vgl. R.V. 89, 429 = F.W. 1917, 462). Weiter ist die Möglichkeit erörtert, auf Grund der Notverordnungsbestimmungen die Verjagung des Zuschlages herbeizuführen. Bezüglich der Frage, ob und wann das FinA. im Versteigerungstermine Bietungssicherheit verlangen kann und soll, hätte § 67 Abs. 2 ZwVerfSt. näher erörtert werden sollen. Hiernach kann der Fiskus, der nicht selbst das Verfahren betreibt, eine Sicherheitsleistung dann nicht verlangen, wenn dem Bieter eine durch das Gebot ganz oder teilweise gedeckte Hypothek Grundschuld oder Rentenschuld zusteht. Es sind Fälle bekannt geworden, in denen sich ein Bieter einen kleinen Teil einer Hypothek hat abtreten lassen (was nach § 1154 BGB. bei Briefhypotheken ohne Eintragung geschehen kann), um so ein Bietungsverlangen unerwartet zu vereiteln. — Einer eingehenderen Behandlung hätte vor allem die Notwendigkeit einer rechtzeitigen Anmeldung etwaiger aus dem Grundbuche nicht ersichtlicher Ansprüche (z. B. Kosten der Rechtsverfolgung, Rückstände wiederkehrender Leistungen) gem. § 37 Ziff. 4 ZwVerfSt. bedurft. — Zu begrüßen sind die Ausführungen über die verschiedenen Arten von Hypotheken und insbes. über die Zwangshypothek (Ausschluß einer Gesamthypothek auch da, wo die mehreren selbständigen Grundstücke auf einem Grundbuchblatt stehen), sowie über die Pfändung einer Eigentümergrundschuld und über die Möglichkeit der Anfechtung von Rechtshandlungen wegen Gläubigerbenachteiligung. Soweit der Verf. die Erwirkung gerichtlicher einstweiliger Verfügungen empfiehlt, wäre ein nachdrücklicher Hinweis auf die Notwendigkeit schleuniger Zustellung an den Antragsgegner (§§ 936, 929 ff. ZPO.) zweckmäßig gewesen.

Alles in allem keine vollständige systematische Darstellung, aber eine Reihe wertvoller Hinweise, die die Anschaffung der Schrift für jeden Interessenten empfehlenswert erscheinen lassen.

RGR. Armstrong, Berlin

Handbuch der Reichszollverwaltung. Von Regierungsrat Georg Kaub, unter Mitwirkung von Walter Lottner und Dr. Reinhard Kappe, Regierungsräte in der Reichszollverwaltung, Dresden. Berlin 1932. C. A. Keller G. m. b. H. XVI, 988 S. Preis 18 R.M.

Der erste Band des Handbuchs enthält zunächst eine Darstellung

der Entwicklung der Zölle und Verbrauchssteuern. Daran schließen sich die Rechtsquellen über den Aufbau und die Aufgaben der Reichsfinanzverwaltung. Hier ebenso wie in den folgenden Abschnitten wird die Lektüre der Rechtsquellen durch vorangestellte Einleitungen und kurze verweisende Fußnoten unterstützt. Stichproben zeigen, daß die Verf. die Sichtung des ungeheuren Materials mit außerordentlicher Sorgfalt vorgenommen haben. Der zweite Abschnitt behandelt die Rechtsstellung des Zollbeamten, wobei aber auch eingehend die Grundlagen des allgemeinen Beamtenrechts dargestellt sind. Der dritte Abschnitt behandelt das Haushalts-, Rassen- und Rechnungswesen. Der Umfang des Werkes von fast 1000 Seiten zeigt bereits, daß die Verf. sich nicht auf den Abdruck der gesetzlichen Quellen beschränkt haben, sondern in außerordentlich großem Umfange das schwer zugängliche Material an Verwaltungsanordnungen herangezogen haben. D. S.

2. Länder.

a) Preußen.

Dr. jur. Dr. phil. Rolf Grabower: **Preußens Steuern vor und nach den Befreiungskriegen.** Mit einem Geleitwort von Johannes Popitz. Berlin 1932. Verlag Otto Liebmann. 688 S. Preis geb. 38,50 R.M.

Wer eine zutreffende und erschöpfende Beurteilung des vorliegenden Buches haben will, muß eigentlich auf das Geleitwort verwiesen werden. Ein außerordentlich reichhaltiges Material ist in dem Buche mit großem Fleiß und mit peinlicher Gewissenhaftigkeit verarbeitet. Hierauf mit Sachkenntnis und Weitblick ausgebaut gibt die Darstellung einen tiefen Einblick in die Finanzgeschichte Preußens zu jener Zeit und läßt dabei die geschichtliche Stellung Preußens sowie die seiner Regierung und Verwaltung daraus erwachsenden Aufgaben deutlich erkennen unter Hervorhebung derer, die davon schon damals — für ganz Deutschland vorbildlich und gestaltend — gelöst worden sind, und derer, die offen geblieben sind, um erst mit dem Weltkrieg und seinen Folgen der Lösung nahe geführt zu werden. Nicht nur der Finanzbeamte wird aus dem Buche eine Fülle von Belehrung schöpfen, sondern auch der Verwaltungsbeamte im weiteren Sinne, der Staatsrechtler, der Volkswirt, der Politiker wird es mit Erfolg für seinen Arbeitsbereich durcharbeiten. Ja, auch dem gebildeten Laien, der Interesse für das öffentliche Wesen hat, kann es ein Genuß sein, in dem Buche nicht nur zu blättern, sondern darin zu lesen. Trotz des oft spröden Stoffes ist der Stil flüssig, die Darstellung durchsichtig; so gar der kommt auf seine Kosten, der Sinn für Humor hat. Hinweise auf das jetzt geltende Recht, ein umfangreicher Nachweis des einschlagenden Schrifttums (8 Seiten), ein Verzeichnis der Orts- und Personennamen (11 Seiten) und ein Sachverzeichnis (26 Seiten) erhöhen die Brauchbarkeit des Buches.

SenPräf. Dr. R. Kloss, München.

Die preussische Wandergewerbesteuer und Wanderlagersteuer.

Bearbeitet von Paul Bauer, Amtscat im preussischen Finanzministerium. Berlin 1932. Carl Heymanns Verlag. Preis 3 R.M.

Wer sein Gewerbe nicht als stehendes, sondern im Umherziehen betreibt, wird nicht nach dem GewStG. (neueste Fassung v. d. Bek. v. 15. März 1927), sondern nach dem WanderGewStG. v. 3. Juni 1876 (GS. 247) und den zu diesem Gesetz ergangenen Novellen besteuert.

Der Grundgedanke des WanderGewStG. geht dahin, möglichst im Anschluß an die Bestimmungen der GewStG. diejenigen Arten des Gewerbebetriebes, für die der Besitz eines Wandergewerbebescheins vorgeschrieben ist, zu erfassen.

Gewissermaßen in der Mitte zwischen stehendem und umherziehendem Gewerbe liegt der Betrieb eines Wanderlagers. Für ihn gilt das Gesetz für die Besteuerung des Wanderlagerbetriebes vom 27. Febr. 1880.

Sieht man von Einzelheiten, so beispielsweise dem auch sprachlich wenig glücklichen § 4 ab, so erscheint die Fassung des WanderGewStG. durchweg klar. Dennoch sind die Erläuterungen Bauers, die im wesentlichen die einschlägigen Entscheidungen des R.V. und des Pr.O.V., sowie Ministerialerlasse zitieren, von großem Wert.

Das Büchlein enthält außerdem die Ausführungsanweisungen v. 27. Aug. 1896, die auch durch die Ausführungsbestimmungen v. 30. Mai 1922 grundräßig aufrechterhalten sind, ferner die Ministerialanweisung v. 30. Aug. 1876, betr. das Strafverfahren bei Gewerbesteueruntersuchungen unter Berücksichtigung der Änderungen auf Grund des Gesetzes v. 26. März 1931 (FinMinBl. 61), ebenso die Ausführungsbestimmungen zum WanderlagerStG. vom 24. März 1921.

Die Ausgabe wird für die praktische Handhabung der erläuterten Gesetze gute Dienste leisten.

R.V. Dr. Albert Höländer, Hamburg.

Röll-Freund: Kommunalabgabengesetz. Neubearbeitet von Dr. Friedrich Karl Surén, Ministerialrat im preußischen Ministerium des Innern. Neunte Auflage. Berlin 1931. Carl Heymanns Verlag. Preis 30 M.

Als i. J. 1918 nach neunjähriger Pause die 8. Aufl. des Erläuterungsverkes von Röll-Freund zum KommAbgG. erschien, da konnte der Verf. nicht mit Unrecht darauf hinweisen, daß im Hinblick auf die Entwicklung der Gesetzgebung, der Rpr. und des Schrifttums zwischen dieser und der vorhergehenden Auflage eine überlange Zeitspanne liege. Was bedeutet aber die damalige Entwicklung gegenüber den grundlegenden Veränderungen, die das Steuerwesen in Deutschland-Preußen seit dem Kriegsende erfahren hat! Und trotzdem hat das Erscheinen dieser neuen 9. Aufl. noch länger auf sich warten lassen. Das ist nur zu sehr erklärlich. Denn wenn die Dinge fortlaufend so in Fluß sind, daß die wissenschaftliche Arbeit durch neue Eingriffe der Gesetzgebung überholt zu werden droht, und wenn sogar die Frage zur Erörterung steht, ob eine Anknüpfung an das grundlegende Gesetz noch lohnt, da dessen Neufassung ständig erwogen werden muß, dann eröffnet sich ohne weiteres das Verständnis für die der Neubearbeitung entgegenstehenden Hemmnisse. Dem Verf. sei es gedankt, daß er diese Hemmnisse sich nicht noch länger hat auswirken lassen. Denn bis zur Neufassung des KommAbgG. wird, „da die Inangriffnahme der Neugestaltung vor einer gewissen Stetigkeit der Gesetzgebung und auch vor der Entsch. über den jng. endgültigen Reichsfinanzausgleich nicht möglich erscheint“ (Einleitung S. X), noch eine geraume Zeit vergehen.

Nun haben wir zwar seit einigen Monaten das Erläuterungsbuch von v. Olympius und v. Elbe zum KommAbgG., das große praktische Bedeutung gewonnen hat und die recht sichtbar gewordene Lücke bereits weitgehend ausfüllt. Aber dieses Werk hat sich, indem es grundlegend an die Rpr. des DW. anknüpft, doch engere Ziele gesteckt. Das Surén'sche Werk greift auf der Grundlage der früheren Auflagen darüber hinaus und gibt einerseits eine in der Form der Erläuterung der einzelnen Gesetzesbestimmungen gehaltene umfassende Erörterung des ganzen Rechtsgebieten, zum anderen bietet es in seinen Anlagen reiches Material an einschlägigen Vorschriften, so die Ausführungsanweisung zum KommAbgG., das KrProvAbgG., die geltende Regelung der Grundsteuer und der Gewerbesteuer, das jng. ReichssteuerungsG., daneben viele Einzelheiten (Wegeworausleistungen, Schulgeld, MotW. v. 26. Juli 1930 nebst Ausführungs Vorschriften, Muttersteuerordnungen, die mit Anmerkungen versehen sind, wie sie von den Gemeinden als Ortsgesetzgebern nur gewünscht werden können).

Die praktische und wissenschaftliche Bedeutung und Brauchbarkeit des Werkes hat nach meiner Auffassung wesentlich dadurch gewonnen, daß in der neuen Auflage bei jedem Paragraphen der Inhalt der Erläuterung sorgfältig disponiert und die Disposition an die Spitze gestellt ist. Überall ergibt sich eine Gliederung nach Textgeschichte (das sind die Veränderungen, die der Text des Gesetzes erfahren hat), Materialien, Ausführungsanweisung und den sich aus dem jeweiligen Inhalt ergebenden sachlichen Bemerkungen. In dieser Form bleibt das KommAbgG., trotzdem es in weitem Maße Bestandteil einer „Geheimwissenschaft“ geworden ist, doch durchsichtig auch für diejenigen, zu deren täglichem Brot seine Anwendung nicht gehört.

Verf. sagt in der Einleitung, daß in der neuen Auflage „sozusagen kein Stein auf dem anderen bleiben konnte“. Immerhin: ein Grundbedanke ist diesem Gesetze verblieben, der allen Stürmen zum Troste seine Geltung bewahrt hat, es ist der, daß zur Deckung des Finanzbedarfs der Gemeinden neben dem Grundlage der Leistungsfähigkeit derjenigen von Leistung und Gegenleistung mehr und mehr zur Geltung komme. Es ist reizvoll, zu sehen, in wie weitem Maße bei den Erläuterungen zu den vorzugsweise hierfür in Betracht kommenden Titeln — Gebühren und Beiträge, indirekte Gemeindesteuern — Gesetzgebung, Wissenschaft und Rpr., ja auch Wirtschaft und Technik zu einer von der früheren Fassung abweichenden Umgestaltung geführt haben. Typisch hierfür ist der § 13, der nach wie vor die Grundlage für das indirekte Steuerwesen der Gemeinden bildet. Ich verweise auch auf § 18, der das Recht der SteuerD. in formeller Beziehung regelt und den ich deswegen erwähne, weil der Verf. in der bedeutsamen Frage der Veröffentlichung sich nicht nur mit der bisherigen Rpr. abfindet, sondern auch die kommende voraussetzen glaubt. Nachdem das DW. in seinem Plenarbeschluss v. 14. Nov. 1931 an seinem bisherigen Standpunkte, daß die Veröffentlichung einer gemeindlichen Steuerordnung ihre Gültigkeit nicht bedinge, festgehalten und das Bestehen eines allgemeingültigen Rechtsatzes „nulla lex sine publicatione“ abgelehnt hat, ist neuerdings durch die Gesetzgebung die Veröffentlichung der Steuerordnungen zwingend vorgeschrieben worden (WD. der preuß. Regierung v. 8. April 1932 (GS. 161) Art. III zu a).

Doch Einzelheiten sprengen den Rahmen dieser Besprechung. Zwei uns geläufigen Namen verstorbener Kommunalwissenschaftler hat sich mit der vorl. Auflage ein Dritter angeschlossen

der sich in wenigen Jahren in seinem nur wenigen zugänglichsten Fache eine achtunggebietende, der Vorgänger würdige Stellung erworben hat. Das Werk zeugt davon.

SenPräs. Dr. Meißner, Berlin.

Dr. Adolf Mich, Rechtsanwalt am RG. und Notar, und **Dr. Hans Dppenheimer,** Obermagistratsrat: **Handkommentar der Berliner Wertzuwachssteuerordnung** nebst amtlichen Ausführungsbestimmungen und Erläuterungen. Ergänzungsband zu dem Kommentar: „Das geltende Wertzuwachssteuerrecht“. Berlin 1932. Georg Stilke.

Das Verdienst der Verf. besteht darin, daß sie die Berliner StD. mit den amtlichen Ausw. und Erläuterungen des Oberbürgermeisters der Allgemeinheit besser zugänglich gemacht haben, als das durch die amtlichen Veröffentlichungen geschehen konnte. Da der Oberbürgermeister selbst die StD. eingehend erläutert hat, so genügt zunächst bei jeder Vorschrift der StD. ein Hinweis auf die amtlichen Erläuterungen. Die Verf. haben aber auch noch Eigenes hinzugefügt. Es scheint mir so, als hätten sie an der Wiederholung der amtlichen Erläuterungen sparen und die eigenen Erläuterungen noch hätten ausdehnen können. Wenn sie z. B. bei § 11 Ann. 1 sagen: „Fest gekürzter Einheitswert“ gemäß NotW. v. 12. Mai 1933 (RGBl. 1, 132), so hätten sie wohl, um das Nachschlagen der NotW. zu ersparen, erkennbar machen können, was die NotW. besagt. Dann wäre klar geworden, daß die NotW. überhaupt nicht von der WertzuwSt. spricht, wohl aber von der GrEwSt., bei der sie für Steuerfälle aus d. J. 1932 Kürzung der Einheitswerte um 20% vorschreibt. Ebenso sagen die Verf.: „falls Einheitswert noch nicht festgestellt ist, kann zur Bestimmung der Veranlagung gemeiner Wert angenommen werden (§ 10 RWerG.)“. Es sieht so aus, als sei das aus § 10 RWerG. zu entnehmen. Dort ist aber nur der (sattsam bekannte) Begriff des gemeinen Wertes behandelt. Der Satz ist jedoch aus der StD. selbst entnommen. Denn in der StD. heißt es, daß an Stelle des Einheitswertes, „falls er noch nicht festgestellt ist, der gemeine Wert tritt“. Diese unklare Vorschrift bedarf der Erläuterung. Vermutlich meint die StD., daß eine vorläufige Veranlagung vorzunehmen sei, und schreibt das zwingend vor. Die Verf. machen eine Kann-Vorschrift daraus. Es wäre noch vieles zu sagen, besonders über die Einführung des Einheitswertes, bei der die StD. ebenso unklare Vorstelllungen hat, wie die neue Fassung des § 11 GrEwStG. Die Verf. haben offenbar beabsichtigt, sich aufs äußerste zu beschränken. Von diesem Standpunkt aus erfüllt das Buch seinen Zweck. Aber ein gründliches Erläuterungsbuch unter eingehender Berücksichtigung auch der Rpr. des RW. zum GrEwStG. und zu einzelnen Landeswertzuwachssteuergesetzen täte not.

Reichsfinanzrat Dr. Boetjke, München.

Regierungsräte Dr. Stord und Dr. Will: **Die preußische Mustersteuerordnung für die Erhebung einer Wertzuwachssteuer.** Kommentar. Eberswalde-Berlin 1932. Verlagsgesellschaft H. Müller m. b. H. Preis 16 RM.

Dem Rechtsuchenden wie dem Rechtspredenden, dem Steuerpflichtigen wie dem Steuergläubiger will der neue Kommentar eine möglichst abschließende Darstellung des geltenden Rechts und seiner schwierigen Einzelfragen geben. Die Sachkunde der Verf. hat diese Aufgabe in einer Weise gelöst, die nur als hochpreulisch bezeichnet werden kann. Wer auch nur eine ungefähre Vorstellung allein von der Masse der Rpr. hat, der weiß, was das bedeutet. Hier ist eine ebenso mühevoll wie dankenswerte Arbeit geleistet worden, und wenn die Verf. der Erwartung Ausdruck geben, daß die preußische Mustersteuerordnung in ihrer gegenwärtigen Fassung nunmehr für längere Zeit maßgebend bleiben werde, so gilt das ebenso von ihrem Kommentar, wozu denn noch zu sagen ist, daß dieser Kommentar mit seiner beispielhaften Gründlichkeit auch außerhalb des preußischen Rechtsgebietes auf weitgehende Beachtung und Benutzung rechnen darf. Die Verf. selber machen darauf aufmerksam, daß sie besonders eingehend die folgenden bisher literarisch noch wenig behandelten Fragen erörtert haben: Besteuerung der Übertragung von Anteilen am Vermögen von Grundstücksgeellschaften sowie die Anteilskonzeption bei Grundstücke haltenden Gesellschaften, die Verteilungsvorschriften für gesellschaftsrechtliche Vorgänge und die Auswirkungen der Einheitswertbewertung auf die Preisberechnung. Doch ist das nur ein kleiner Ausschnitt, den der aufmerksame Leser leicht durch manchen anderen Abschnitt von besonderer Eindringlichkeit ergänzen kann. Das Schrifttum über die Wertzuwachssteuer ist nach Umfang und Bedeutung nicht gering. Es hat mit diesem neuen Kommentar auch seinerseits einen beträchtlichen Wertzuwachs erfahren.

MinR. Dr. Markuß, Berlin.

b) Bayern.

Konful Dr. Karl Greune, Rechtsanwalt in Nürnberg: Bayerische Landessteuern. Berlin 1931, mit Nachtrag 1932. Rud. Lorenz Verlag. Preis in Ganzleinen 4,10 M., gebündelt und gelocht zum Abheften in Ordner 2,20 M.

Der Verlag schickt dem Buch die zutreffende Bemerkung voraus, daß das Landessteuerrecht bisher wenig wissenschaftliche und praktische Kommentierung gefunden habe. Es soll daher dem rechtlich interessierten Publikum in Form von Sonderabhandlungen das Recht der Landessteuern in übersichtlicher und knapper Form gewiesen werden. Die bayer. Juristenwelt wird es, ebenso wie der steuerpflichtige Laie, lebhaft begrüßen, daß Greune, der sich durch eine Kommentierung des bayer. Grund- und des bayer. Hanssteuergesetzes bereits einen Namen gemacht hat, den ersten Schritt unternommen und mit einer ausgezeichneten Darstellung des bayer. Realsteuerrechts (abgesehen von der weniger bedeutenden Haussteuer) eine empfindliche Lücke ausgefüllt hat. In Verbindung mit dem bereits erschienenen Nachtrag gibt das Werk den gegenwärtigen Stand der Gesetzgebung wieder. Nach seiner ganzen Anlage soll es eher ein Wegweiser als ein Kommentar sein. Trotzdem wird man es, namentlich in dem die Gewerbesteuer behandelnden Teil, auch und gerade in schwierigeren Rechtsfragen gern und mit Erfolg zu Rate ziehen können. Hier bildet es eine wertvolle Ergänzung zu dem Kommentar von Ringelmann-Mühlfeld, der stellenweise eigene, von der Rechtsprechung nicht immer geteilte Wege geht. Wenn, was namentlich der des Rechts nicht ganz Unkundige vielleicht als einen kleinen Mangel empfinden wird, auf der einen Seite die Zitierung des Gesetzes etwas zu kurz gekommen ist, so ist doch andererseits ein besonderer Vorzug des Werkes darin zu sehen, daß zahlreiche, auch dem Spezialisten nicht oder schwer zugängliche Ministerialerlasse Berücksichtigung gefunden haben. Die Gliederung des Stoffes ist so klar, daß selbst auf ein Sachregister verzichtet werden konnte. Erfreulich ist, daß durch die Einreihung oberrichterlicher Entscheidungen die praktische Handhabung der Gesetze veranschaulicht wird. Ebenso fördern das Verständnis die für das GewStG. gegebenen Beispiele einer Steuererklärung sowie die Hilfsstabellen für die tarifliche Berechnung der Steuer.

Vediglich ergänzend sei zu S. 103 Nr. 4 bemerkt, daß die dort gebrachten Ausführungen den Eindruck erwecken, als hätte der Kommanditist einer KommGes. als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbetriebs gem. Art. 4 GewStG. für die von dem Unternehmen geschuldete Steuer. Dies ist aber, wie der I. verwaltungsrechtliche Senat der Regierung von Oberbayern, Kammer des Innern, in einer rechtskräftig gewordenen Entsch. v. 1. Okt. 1931 festgestellt hat, nicht der Fall. Eine Haftung kommt hier nur nach handelsrechtlichen Grundregeln, also wenn die Einlage noch nicht voll geleistet ist, in Betracht.

Es ist nicht zu bezweifeln, daß das Buch bereits jetzt seinen Zweck vollumfänglich erfüllt, weil es einem praktischen Bedürfnis entgegenkommt. Dem Verf. werden für seine ausgezeichnete Arbeit alle dankbar sein, die sich gelegentlich oder berufsmäßig mit bayer. Realsteuerrecht zu befassen haben. Möge das vorliegende Werk das Vorbild für seine Nachfolger werden!

RM. Prof. Dr. Rheinstrom, München.

Reg.R. Dr. H. W. v. Bezold: Die bayerische Gemeindebiertsteuer nebst den einschlägigen reichs- und landesrechtlichen Bestimmungen. Mit Erläuterungen und Sachverzeichnis. München 1932. C. H. Beck'sche Verlagsbuchh. Preis 3,80 RM.

Das Erscheinen eines handlichen Kommentars auf dem Gebiete der Besteuerung des Bieres durch die bayerischen Gemeinden, der den gesamten Rechtsstoff umfaßt, trägt einem ausgesprochenen Bedürfnis der Praxis Rechnung. Er wird insbes. den Wünschen kleinerer Gemeinden, für die der Vollzug der Vorschriften erhebliche Schwierigkeiten mit sich bringt, Rechnung tragen, weil ihnen die Möglichkeit geboten wird, die mit den Musterfassungen zusammenhängenden Gesetze, Verordnungen und Ministerialbekanntmachungen in einer Ausgabe zur Verfügung zu haben. Den gleichen Vorteil bietet das Buch den Steuerpflichtigen und ihren Beratern.

Der Kommentar geht von der geschichtlichen Entwicklung der Biersteuergesetzgebung aus und leitet dann zu dem durch die VO. v. 19. März 1932 (RGBl. 136) geschaffenen geltenden Recht über. Für Steuergläubiger, wie Steuerschuldner gibt namentlich die Darstellung der Rechtslage für die Rechnungsjahre 1932 und 1933 ein begriffswert klares Bild. Im Anschluß hieran wird das Biersteuerrecht der Bezirke und sein Verhältnis zum Gemeindebiertsteuerrechtörtert. Es folgen in den Abschn. I, II und III die Musterfassungen v. 11. Juni 1927, 16. Sept. 1930 und 23. Dez. 1931, wobei in den Erläuterungen die wichtigsten Entscheidungen und die in der Praxis auftauchenden Streitfragen eingehend behandelt werden. Im Abschn. IV bringt der Verf. die hierzu einschlägigen reichs- und landesrechtlichen Bestimmungen, im Abschn. V die maßgeblichen Vor-

schriften der AbgD. des Reichsbiersteuergesetzes und seiner Durchführungsbestimmungen. Der Anhang behandelt die Ausführungsbestimmungen zur Gemeindebiertsteuerfassung der Städte München, Nürnberg und Augsburg.

So bietet der Kommentar den gesamten Rechtsstoff, wie er sich zur Zeit des Erscheinens des Werkes im Juli 1932 darstellt. Bedauerlich ist, daß in ihm die neue Musterfassung v. 14. Nov. 1932 (RGBl. 427) nicht mehr berücksichtigt werden konnte.

RM. Dr. Roderich Mayr, München.

3. Sonstiges Schrifttum.

Das Recht der Neuzeit 1914—1933. Ein Führer durch das geltende Recht des Reichs und Preußens seit 1914 begründet von Dr. Dr. Franz Schlegelberger, Staatssek. i. Reichsjustizministerium, Dr. Werner Hoche, Ministerialrat im Reichsministerium des Innern. In achter erweiterter Auflage bearbeitet von Dr. Werner Hoche, Ministerialrat im Reichsministerium des Innern. Berlin 1933. Verlag von Franz Vahlen Preis 6,85 RM.

Das Buch enthält, nach Stichworten alphabetisch geordnet, eine Übersicht über die in der Zeit vom 1. Aug. 1914 bis 1. Jan. 1933 erlassenen Gesetze, Reichsverordnungen und Verwaltungsvorschriften des Reichs und Preußens.

Die ausführliche Würdigung der vorhergehenden Auflage (JW. 1932, 232) rechtfertigt es, auf die dortigen Ausführungen zu verweisen.

Der steigende Erfolg des Buches zeigt, daß das Bedürfnis nach einer übersichtlichen Zusammenstellung des geltenden Rechts unverändert fortbesteht, und beweist, daß die von den Verf. gewählte Art der Zusammenstellung den Wünschen der Praxis entspricht. D. S.

Dr. Fritz Koppe, Rechtsanwalt, Schriftleiter der „Deutschen Steuer-Zeitung: Hypotheken-Notrecht, insbesondere die Erleichterung der Rückzahlung nach den neuesten Verordnungen mit Gesetzestexten, Durchführungsbestimmungen, systematischer Darstellung, Musterbeispielen, einem Terminkalender für die vier Hypotheken-Moratorien und einem Sachregister. Berlin 1933. Industrie-Verlag Spaeth & Umde. 40 S. Preis 1,40 RM.

Das Hypothekennotorium nach der Verordnung des Reichspräsidenten über die Fälligkeit von Hypotheken und Grundschulden vom 11. Nov. 1932. Und der Durchführungs- und Ergänzungsverordnung vom 16. Dez. 1932. Mit Erläuterungen von Dr. Dr. Franz Schlegelberger, Staatssekretär im Reichsjustizministerium und Rudolf Harmening, Oberregierungsrat im Reichsjustizministerium. Zweite, neu bearbeitete Auflage. Berlin 1933. Verlag von Franz Vahlen. 84 Seiten. Preis 3 RM.

Von der JW. 1932, 3606 bereits besprochenen 1. Aufl. unterscheidet sich diese 2. Aufl. insbes. dadurch, daß nunmehr auch die VO. v. 16. Dez. 1932 bei der Erläuterung eingehende Berücksichtigung erfahren hat. In sehr zweckmäßiger und übersichtlicher Weise sind die Bestimmungen der VO. v. 16. Dez. 1932 eingearbeitet in die Erläuterung zur ersten VO., so daß nunmehr das Werk einen einheitlichen und vollständigen Kommentar der beiden Verordnungen darstellt.

Über die Vorzüge der Kommentierung selbst und den Wert des Werkes kann nur das wiederholt werden, was bei der ersten Besprechung gesagt ist. Das Werk wird für alle, die selbst oder im Interesse anderer mit diesen Fragen sich zu befassen haben, ein sicherer und unentbehrlicher Ratgeber sein.

RM. Dr. R. Café, Berlin.

4. Ausland.

Das polnische Einkommensteuergesetz in der durch das Gesetz vom 18. März 1925 (Dz. Ust. Nr. 36/1925, Pos. 242) gegebenen Fassung nebst Ausführungsvorschriften des Finanzministeriums laut Verordnung vom 30. April 1925 (Dz. Ust. Nr. 58/1925, Pos. 411). Rundschreiben des Finanzministeriums und Entscheidungen des Obersten Verwaltungsgerichts. Druck und Verlag: Concordia Sp. Akc. Druckerei und Verlagsanstalt, Poznań (Posen). 158 Seiten.

Rechtssprechung.

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

D. E.

A. Ordentliche Gerichte.

Reichsgericht.

a) Zivilsachen.

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

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

I. Materielles Recht.

****1.** § 321 RAbgD.; Art. 131 RVerf.; §§ 839, 254 BGB. Zur öffentlich-rechtlichen Verwahrungspflicht der Behörde, insbes. bei Pfändung von beweglichen Gegenständen wegen Steuerschulden. Es kommt stets auf die Art und Weise der Pfändung und die dadurch herbeigeführten Rechtsverhältnisse an. Zur Verpflichtung des Schuldners, sich selbst um den Verbleib der gepfändeten Sachen zu kümmern.

Nach der Annahme des VerR. war der Befl., nachdem seine Behörden einmal durch die Pfändungen in die Verfügungsgewalt des Kl. als des Eigentümers der Pfandstücke eingegriffen hatten, zur sicheren Aufbewahrung und pflichtgemäßen Behandlung der Sachen gehalten. Das steht an sich im Einklang mit der Rspr. (vgl. RG. III 570/25 v. 12. Nov. 1926). Diese Pflicht bestand für den Befl., solange er nicht zur Veräußerung und Verwertung der Pfandsachen schritt.

Mit Grund rügt die Rev. aber, daß der VerR. den Umfang jener Verpflichtung des Befl. zu weit ausgedehnt habe.

Nach § 321 RAbgD., welche Vorschr. sich an die entsprechenden Vorschr. der ZPO. (§§ 808, 809) anlehnt, konnte das FinA., das gleichzeitig zur Vertretung des Befl. als Gläubigers wie zur Durchführung der Zwangsvollstreckung mit Hilfe seiner Vollziehungsbeamten berufen war (also die Rolle des Gerichtsvollziehers und des Gläubigers in sich vereinigte), die Pfändung auf dreierlei Weise vornehmen: es konnte die Pfandstücke in eigene Verwahrung nehmen, es konnte sie im Gewahrsam des Schuldners belassen, und es konnte sie bei einem zur Herausgabe bereiten Dritten pfänden und sie in dessen Gewahrsam belassen (§ 321 Abs. 1, 2, 4). Dieser Unterschied ist für die Beurteilung des vorl. Sachverhalts von grundlegender Bedeutung. Die Rspr. über die öffentlich-rechtliche Verwahrungspflicht des Staates oder sonstiger öffentlicher Körperschaften hat es bisher regelmäßig nur mit solchen Fällen zu tun gehabt, in denen der Staat uff. die volle tatsächliche Gewalt über die fremden Sachen übernommen hatte. In solchen Fällen ist der Staat uff., sei es unbedingt oder doch bedingt, zur Rückgabe der Sachen an den Eigentümer oder Hinterleger verpflichtet. Diese Rückgabe hat unverkehrt zu geschehen; daraus ergibt sich die von der Rspr. angenommene Verantwortlichkeit des Staates uff. für eine etwaige Beschädigung oder auch für ein Abhandenkommen der Gegenstände. Daraus leitet sich ferner die Haftung des Staates uff. für die Personen ab, deren er sich zur Erfüllung seiner Verwahrung- und Rückgabepflicht bedient (§ 278 BGB.); ebenso die Aufgabe, gegebenenfalls den Entlastungsbeweis nach § 282 BGB. zu führen. — All das trifft aber nicht, jedenfalls nicht schlechthin, für solche Fälle zu, in denen der Staat uff. nicht die volle tatsächliche Gewalt über die Gegenstände erlangt hat. In RG. 137, 153¹⁾ hat der erf. Sen. ausgesprochen, daß Sachen, die der Gerichtsvollzieher zwar gepfändet, aber im Gewahrsam des Schuldners belassen hatte, nicht in die amtliche Obhut des Gerichtsvollziehers gelangten und daß daher dem Gerichtsvollzieher oder dem an

seiner Stelle haftenden Staat für den Fall unaufgeklärt gebliebenen Abhandenkommens der Gegenstände nicht der Entlastungsbeweis (§ 282 BGB.) aufgelüftet werden könne. Diese Entsch. ist zwar für das Rechtsverhältnis zwischen dem Staat und dem Gläubiger ergangen; aber sie muß entprechend auch für das hier in Rede stehende Verhältnis zwischen dem Staat und dem Schuldner gelten, und ebenso muß sie für das Verfahren der Finanzbehörden in Pfändungssachen nicht minder gelten als für die Pfändung durch den Gerichtsvollzieher. Hatte die pfändende Finanzbehörde nicht die volle tatsächliche Gewalt über die Pfandstücke erlangt, so kam sie auch nicht schlechthin zur Rückgabe verpflichtet, also auch nicht mit der vollen Verantwortlichkeit für die Sachen belastet sein; sie kann nur mit einer solchen Verantwortung belastet werden, wie sie dem durch die bloße Pfändung (ohne Übergang des Gewahrsams auf die pfändende Behörde) begründeten Rechtsverhältnis entspricht. Eine solche beschränkte Verantwortung bleibt bestehen; sie kann z. B. begründet sein, wenn der Staat uff. insolge eines von ihm zu vertretenden Verschuldens seiner gesetzlichen Vertreter (§§ 31, 89 BGB.) oder seiner Erfüllungsgehilfen (§ 278 BGB.) außerstande ist, die Sache unverkehrt vom Pfandrechte freizustellen. In diesem Umfang mag auch von einer Pflicht zur Führung eines Entlastungsbeweises gesprochen werden können.

Diese Rechtslage hat der VerR. verkannt. Er geht davon aus, daß die bloße Tatsache des amtlichen Pfändungseingriffs schon hinreichte, um die volle Verantwortung für das Schicksal der Sachen und, soweit es sich um unaufgeklärt gebliebene Vorgänge handelt, den vollen Entlastungsbeweis dem Befl. aufzuerlegen. Dies möchte nicht zu beanstanden sein, wenn die Finanzbehörde die Sachen weggeschafft und in ihre eigene Obhut genommen hätte, das ist aber unstreitig nicht geschehen, vielmehr hat der Vollziehungsbeamte die gepfändeten Sachen auf dem Gut des Kl. belassen. Auch den rechtlichen Gehalt dieses letzteren Vorgangs der Belassung hat der VerR. nicht ausgeschöpft. Der Kl. hatte bei seiner Ausreise in das Memelgebiet Möbelstücke und einen großen Teil seiner sonstigen fahrenden Habe, größtenteils in verschlossene Kisten oder andere Behältnisse verpackt, auf dem Gut zurückgelassen. Es erhellt nicht, ob der Verbleib der Sachen dort für längere Zeit beabsichtigt war oder ob die Abbeförderung nach dem neuen Aufenthaltsort des Kl. unmittelbar bevorstand als die Pfändung erfolgte. Es erhellt auch nicht, ob und welche Abreden zwischen dem Kl. und den neuen Besitzern des Gutes hinsichtlich der Aufbewahrung der Sachen getroffen waren. Von diesen Umständen hängt es ab, ob die neuen Besitzer K. als mittelbare Besitzer, etwa als Verwahrer für K., anzusehen waren oder als bloße Besitzdiener, was angenommen werden könnte, wenn die Möbel uff. zur alsbaldigen Abbeförderung bereitgestellt gewesen wären und K. d. es nur einstweilen gebudelt und allenfalls den Raum zur Verfügung gestellt hätten. Waren K. unmittelbare, Kl. mittelbarer Besitzer (§ 868 BGB.), so möchte es sich wohl um eine Pfändung nach § 321 Abs. 4 RAbgD. handeln; war Kl. unmittelbarer Besitzer geblieben und K. nur als seine Besitzdiener anzusehen (§ 855 BGB.), so konnte die Pfändung als eine solche gem. § 321 Abs. 2 RAbgD. gelten (Belassung im Gewahrsam des Schuldners). Das Vorliegen einer Pfändung nach § 321 Abs. 1 RAbgD. (eigene Besitznahme durch den Vollziehungsbeamten) ist bisher nicht eindeutig festgestellt worden. Doch kann eine solche in Betracht kommen, dann nämlich, wenn der Vollziehungsbeamte durch Verschluß der Aufbewahrungsräume und eigene Inbesitznahme der Schlüssel oder Übergabe der Schlüssel an einen von ihm beauftragten Dritten eigenen Gewahrsam für sich bzw. die pfändende Finanzbehörde begründet haben würde. Sollte sich in der fortgesetzten Verhandlung ergeben, daß die Pfändung gem. § 321 Abs. 4 RAbgD. vor sich gegangen, die Sachen also im Gewahrsam der K. belassen worden sind, so wären K. als unmittelbare

1) ZB. 1932, 3616.

Besitzer (Gewahrsamsinhaber) anzusehen, die zunächst für den Besf. den beschränkten, nämlich Pfandbesf., in zweiter Linie für den Kl. als Eigentümer oder Hinterleger den Besf. ausüben; die Kl. hätten also eine ähnliche Stellung wie ein gemeinshaftlicher Verwahrer gehabt. Bei dieser Sachlage könnte der Besf. für die Beschädigung oder das Abhandenkommen gepfönderter Sachen nur insoweit verantwortlich gemacht werden, als gerade sein durch die Kl. vermittelter Pfandbesf. ursächlich für den Schaden geworden ist. Soweit Umstände, die mit dem Pfandbesf. des Besf. nichts zu tun haben, etwas zu der Entstehung von Schäden beigetragen haben, würde der Besf. ausschneiden und die Verantwortungsfrage zwischen dem Kl. und Kl. auszutragen sein.

Nur falls die erneute Verhandlung ergeben sollte, daß die Finanzbehörde die Sachen, obzwar nicht weggeschafft, so doch auf andere Weise, z. B. durch Aufbewahrung in abgeschlossenen Räumen und eigene Verwahrung der Schlüssel in ihren Gewahrsam gebracht hätte (§ 321 Abs. 1 ABG D.), wäre gegen den grundsätzlichen Standpunkt des BG. nichts zu erinnern. Immerhin wäre von diesem Standpunkt aus die Frage eines mitwirkenden eigenen Verschuldens erneut zu prüfen; denn die Rev. macht nicht ohne Grund geltend, daß es auch dann Sache des Kl. gewesen, sich früher und nachdrücklicher als es geschehen ist, selbst um den Verbleib der Sachen zu kümmern und insbes., falls das FinA. seinen Vorstellungen kein Gehör schenkte, sich beschwerdeführend an eine höhere Stelle zu wenden (vgl. den rechtsähnlichen Fall des § 766 ZPO. und dazu § 839 Abs. 3 BGB.). — Den Einwand des Besf., Kl. verstoße gegen Treu und Glauben, indem er jetzt den Klageanspruch geltend mache, obschon er seine Steuererschuldigkeiten in entwertetem Gelde bezahlt habe, hat der VerR. ohne Rechtsverstoß zurückgewiesen; ebenso den Einwand mitwirkenden Verschuldens des Kl., dadurch, daß Kl. sich die Pfändungen selbst zuzuschreiben habe, weil er außer Landes gegangen sei, ohne seine Steuerverbindlichkeiten bereinigt zu haben.

(U. v. 7. Dit. 1932; 121/32 III. — Königsberg.)

← RG. 138, 40. >

2. §§ 133, 826 BGB.; § 87 BranntwMonG.

1. In der Festsetzung von Bestimmungen für den Bezug von Monopolsprit durch die Monopolverwaltung ist kein bindender Vertragsantrag gegenüber den Inhabern von Bezugszahlen zu erblicken, sondern nur ein Anheimgelassen, durch Bestellungen Vertragsangebote zu machen.

2. Aus den von der Monopolverwaltung Anfang 1929 erlassenen „Bestimmungen für die Rationierung des Spritbezuges zum regelmäßigen Verkaufspreis“ im Zusammenhalt mit denjenigen für Maisbranntwein läßt sich entnehmen, daß nur der bestellte Monopolsprit in den angegebenen Zeiträumen für die Errechnung des Monopolbranntweinkontingentes berücksichtigt werden sollte, daß dagegen der verarbeitete Maisbranntwein dafür nicht in Betracht kam.

3. Darin, daß die Monopolverwaltung bei Erlaß ihrer Bezugsbedingungen gewisse Wünsche der Verarbeiter von Maisbranntwein nicht in Rechnung gezogen hat, liegt kein Verstoß gegen die guten Sitten.

Anfang 1929 zog die Reichsmonopolverwaltung die Erhöhung des Preises für Monopolsprit (Primasprit) in Erwägung. Um Spekulationskäufe der Interessenten vor der geplanten Preiserhöhung zu verhindern, „erließ sie Bestimmungen für die Rationierung des Spritbezuges zum regelmäßigen Verkaufspreise“, in denen zum Ausdruck gebracht wurde, daß in dem jeweils angegebenen Zeitraum Monopolsprit nur in beschränktem Umfange auf Grund der erteilten Bestellungen in den früheren Jahren abgegeben werden könne. Die Berechnung des den einzelnen Abnehmern zustehenden Kontingents mußte nach einem in den Bezugsbedingungen genau bezeichneten Schlüssel erfolgen; es stand den Interessenten aber frei, die Jahre, deren Verbrauch sie

der Ermittlung ihrer Schlüsselzahl zugrunde legen wollten, im Rahmen der Bestimmungen auszuwählen.

Die Monopolverwaltung erließ außerdem Rationierungsbestimmungen auch für diejenigen Kornbrenner, die zur Zeit der Kontingentierung nicht nur Monopolsprit bezogen, sondern daneben auch noch Mais-, Darr- oder Mischbranntwein selbst herstellten, deren Preise ebenfalls erhöht werden sollten. Für diese Branntweinsorten besteht an sich ebenso wie für Monopolsprit (Kartoffelsprit) eine Ablieferungspflicht, doch pflegt die Monopolverwaltung den Herstellern des Maisbranntweins usw. in den einzelnen Fällen auf Antrag zu gestatten, die hergestellten Mengen gegen Zahlung eines entsprechenden Aufschlags zu behalten. Die Kontingentierungsbestimmungen für diese Branntweinsorten wurden deshalb dahin gefaßt, daß es den einzelnen Interessenten überlassen sei, nach Maßgabe der in den vorangegangenen Jahren erfolgten Befreiungen von der Ablieferungspflicht neue Befreiungsanträge zu stellen, daß daneben das Monopolspritkontingent aber vollständig gefondert laufe.

Die Kl. bestellte am 26. April 1929 bei der Monopolverwaltung 4800 l Primasprit zum Preise von 5 Mk je Liter. Die Monopolverwaltung lehnte jedoch die Lieferung von mehr als 3450 l ab. Die Differenz ist darauf zurückzuführen, daß die Kl., welche bei der Errechnung der für sie in Betracht kommenden Bezugszahl die Jahre 1927/28 (1. Okt. 1927 bis 30. Sept. 1928) zugrunde gelegt hatte, bei ihrer Bestellung nicht nur den Verbrauch an Monopolsprit berücksichtigte, sondern der im Jahre 1927/28 tatsächlich bestellten Monopolspritmenge von 8900 l diejenige Maispritmenge hinzurechnete, von deren Ablieferung sie gegen Zahlung des entsprechenden Aufschlages damals auf ihren Antrag von der Monopolverwaltung befreit worden war. Die Monopolverwaltung stellte sich dagegen auf den Standpunkt, daß nach den von ihr veröffentlichten Rationierungsbestimmungen bei der Errechnung des Monopolspritkontingents der frühere Maispritverbrauch nicht berücksichtigt zu werden brauche.

Die Kl. verlangte von dem besf. Reichsfinanzamt die Nachlieferung der ihr nach ihrer Berechnung noch zustehenden 1350 l Primasprit gegen Zahlung von 6750 Mk. Die Klage wurde in beiden Vorinstanzen abgewiesen.

Die Kl. hat vorgetragen, sie habe in den für die Berechnung ihres Monopolspritkontingents maßgebenden Jahren 1927/28 Maisbranntwein nicht wie die anderen Brennereien neben dem bezogenen Primasprit hergestellt, vielmehr im ersten halben Jahre nur Mais gebrannt. Zur Zeit der Kontingentierung habe sie dagegen überhaupt keinen Maisbranntwein produziert, und zwar namentlich aus dem Grunde, weil sie wegen Viehmangels keine Verwendung für die Maischlampe mehr gehabt habe. Infolgedessen könnten die Kontingentierungsbestimmungen, die diejenigen Maisbrenner betrafen, die zur Zeit der Kontingentierung noch Maisbranntwein hergestellt hätten, auf sie keine Anwendung finden. Wenn es im übrigen in den Kontingentierungsbestimmungen heiße, daß Primasprit nur nach Maßgabe der früher erteilten Bestellungen geliefert werden könne, so sei damit an sich auch der früher produzierte Maisbranntwein zu berücksichtigen, denn die damals ausgesprochene Befreiung von der Ablieferungspflicht sei mit Rücksicht auf den zu zahlenden Branntweinaufschlag rechtlich nichts anderes als Kauf und Rückkauf des Maisbranntweins unter Vermeidung des lästigen Hin- und Hertransportes gewesen. Die Monopolverwaltung, die mit Rücksicht auf ihre Monopolstellung verpflichtet sei, die von ihr selbst aufgestellten Richtlinien zu beachten, habe sie durch die Ablehnung der Lieferung von mehr als 3450 l Monopolsprit gegenüber der Konkurrenz willkürlich zurückgesetzt. Sie habe sie in die Kategorie der nur Monopolsprit beziehenden Firmen einreihen müssen. Hätten die Bezugsbedingungen diesen Sinn, so sei mit der Bestellung ein entsprechender Vertrag zustande gekommen. Bezögen sie sich aber nicht auf die frühere Maispritproduktion, so sei die Willkür der Monopolverwaltung darin zu finden, daß sie es unterlassen habe, solche Bestimmungen zu schaffen. Diese Willkür verpflichte den Besf. auf jeden Fall unter dem Gesichtspunkt des Schadensersatzes wegen unerlaubter Handlung zur Nachlieferung des verweigerten Monopolsbranntweins.

Der Befl. machte geltend, die Kl. sei nach den Bezugsbedingungen behandelt worden. Diese hätten sich nur auf den früher bestellten Primasprit bezogen. Maisspirit habe die Kl. nie bestellt. Die Befreiung von der Ablieferungspflicht hierfür könne nicht als „Kauf und Rückkauf“ aufgefaßt werden. Die Nichtberücksichtigung des Maisspirits sei auch sachlich durchaus gerechtfertigt gewesen, weil sonst jeder Branntweinbrenner durch Förderung des Maisbrandes es in der Hand habe, einen so hohen früheren Maisspiritverbrauch zu konstruieren, daß dadurch der Zweck der Kontingentierung vereitelt werden würde. Schließlich enthielten die Bezugsbedingungen kein Vertragsangebot. Die Monopolverwaltung sei in der Annahme oder Ablehnung der Bestellungen vollständig frei. Die Art und Weise der Kontingentierung sei ganz in ihr Ermessen gestellt.

Die Revfl. führt aus, das RG. habe in RG. 115, 258¹⁾ den in der reichsgerichtlichen Rspr. anerkannten Satz gebilligt, daß eine mit den guten Sitten des geschäftlichen Verkehrs in Widerspruch stehende Weigerung, zu den allgemeinen Bedingungen abzuschließen, oder das Bestreben, den Gegner unbillige oder unverhältnismäßige Bedingungen aufzuerlegen, einen zum Schadensersatz verpflichtenden Mißbrauch des Monopols darstellen könne. Bei der Reichsmonopolverwaltung ergebe sich die Pflicht zur gleichmäßigen und billigen Behandlung aller Bezahler nicht nur aus ihrer Monopolstellung, sondern auch aus ihrer Stellung als Behörde (§ 8 BranntwMonG.) und aus § 109 RWerf. Schon unter Berücksichtigung dieser Grundsätze sei die Betrachtungsweise des BG. zu eng. Insbes. erschöpften keine Gründe nicht die Gesichtspunkte, die für die Frage der Sittenwidrigkeit in Betracht kämen. Das RG. prüfe hierbei nur, ob die Monopolverwaltung willkürlich gehandelt habe oder nicht. Sittenwidrigkeit sei aber auch dann vorhanden, wenn der Inhaber eines Monopols seine Stellung grundlos oder aus mißbilligenswerten Gründen ausnütze, um einen anderen entweder überhaupt von einem bestimmten Güterbezug auszuschließen oder ihn nur unter willkürlichen, ungleichmäßigen oder unangemessenen Bedingungen zuzulassen (Mipperden, Stromsperre, Zahlungszwang und Monopolmißbrauch S. 29). Der Monopolverwaltung sei aber eine Ausnutzung der Monopolstellung aus mißbilligenswerten Gründen durch ungleichmäßige unangemessene Behandlung der Kl. vorzuwerfen. Das BG. hafte unzulässigerweise am Buchstaben, wenn es den Ausdruck „erteilte Bestellungen“ nicht unter Berücksichtigung des mit der Rationierung verfolgten wirtschaftlichen Zwecks auslege, sondern ausschließlich den gewöhnlichen Wortsinne betrachte. Wenn die Kontingentierung bezweckte, spekulative Überdeckungen zu verhindern, aber den Verbrauchern eine ihrem früheren Bedarf entsprechende Menge Spirit zum alten Preise sicherzustellen, so müsse auch der von der Kl. selbst gebrannte und von der Monopolverwaltung zurückgekauft Maisspirit berücksichtigt werden. Ob es sich tatsächlich um Kauf und Rückkauf handle, habe das BG. offen gelassen.

Da die Kl. während eines halben Jahres selbsterzeugten und zurückgekauften Maisspirit verwendet und dies getan habe, um damit den Monopolspirit zu ersetzen, so würde eine Nichtberücksichtigung dieser Menge dem Sinn und Zweck der Rationierung zuwiderlaufen und die Kl. auf das Schwerste schädigen. Daß bei der Kl. keinerlei spekulative Gründe vorlägen, sondern nur der Monopolspirit zusammen mit dem Maisspirit den wirklichen Bedarf der Kl. darstelle, sei unwiderlegt vorgetragen. Die besonderen wirtschaftlichen Gründe, die die Kl. veranlaßt hätten, während der in Frage stehenden erheblichen Zeit selbst Maisspirit herzustellen und für ihre Zwecke zu verwenden, hätten berücksichtigt werden müssen, ebenso die Tatsache, daß diese Gründe für die Zeit der späteren Kontingentierung weggefallen seien und sich nicht hätten wieder herstellen lassen. Es stehe die Viehhaltung in Frage, ohne die die Maisspiritproduktion unwirtschaftlich sei. Die Kl. habe vorgetragen, daß ihr eine Vermehrung ihres Viehbestandes später nicht mehr möglich gewesen sei. Daß es ihr theoretisch freigestanden habe, erneut Mais zu brennen und die Befreiung von der Ablieferung zu beantragen, spiele demgegen-

über keine Rolle. Die Frage, ob die Wiederaufnahme der Maisspiritproduktion wirtschaftlich unmöglich gewesen sei, erscheine aber überhaupt unerheblich. Entscheidend sei, daß die Kl. die Maisspiritproduktion damals tatsächlich aufgegeben hatte, so daß sie jetzt auf Monopolspirit allein angewiesen gewesen sei. Die Auslegung der Bezugsbedingungen müsse also dahin führen, daß bei solchen Monopolbesitzern, die, wie die Kl., erhebliche Mengen Maisspirit für den eigenen Bedarf selbst hergestellt und als Ersatz für Monopolspirit von der Monopolverwaltung zurückgekauft hätten, unter „bestellte Spiritmenge“ der Monopolspirit und der Maisspirit zusammen zu verstehen seien.

Die Rev., die danach Verletzung des materiellen Rechts, insbes. der §§ 133, 326 BGB. rügt, hatte keinen Erfolg.

Aus Vertrag könnte die Kl. ihren Anspruch auf Lieferung von 1350 l Monopolspirit nur herleiten, wenn auch über diese Menge Primasprit ein Kaufvertrag zwischen ihr und der Monopolverwaltung zustande gekommen wäre. Das hätte aber zur Voraussetzung gehabt, daß die Bef. v. 22. April 1929 über die Rationierung des Spiritbezugs für den Monat April und die Zeit v. 1. bis 15. Mai 1929 einen bindenden Vertragsantrag der Monopolverwaltung gegenüber den Beziehern von Primasprit enthielt, und daß die für die Bezugszahl als maßgebend bezeichneten Bestellungen auch den besprochenen Maisbranntwein umfaßten. An beiden Voraussetzungen für das Zustandekommen eines Kaufvertrags über die freizuliefernden 1350 l Monopolspirit fehlt es. Die Annahme der Vorinstanzen, daß in der Festsetzung von Bestimmungen für den Bezug von Monopolspirit durch die Monopolverwaltung kein bindender Vertragsantrag gegenüber den Inhabern von Bezugszahlen zu erblicken sei, sondern lediglich ein Anbieten, durch Bestellungen Vertragsangebote zu machen, ist nach der Sachlage rechtlich nicht zu beanstanden. Aus dem Inhalt der Bezugsbedingungen für den Monopolspirit im Zusammenhang mit denjenigen für Maisbranntwein konnten sie auch ohne Rechtsverstoß entnehmen, daß nur der bestellte Monopolspirit in den angegebenen Zeiträumen für die Berechnung des Monopolbranntweinkontingents berücksichtigt werden sollte, daß dagegen der verarbeitete Maisbranntwein dafür nicht in Betracht kam.

Vor dem RG. hat die Kl. erklärt, daß die Monopolverwaltung beim Vertragsschlusse, wegen culpa in contrahendo, pflichtwidrig gehandelt habe, und zwar insofern, als sie in den Rationierungsbestimmungen zweifelhafte Bedingungen gestellt habe, nach denen die Kl. habe annehmen können, daß ihr auch in Höhe der Menge des abgelieferten Maisspirits Primasprit zukomme. Diese Auffassung der Rev. trifft schon deshalb nicht zu, weil nach den Bezugsbedingungen der Befl. für den Monopolspirit der von dem Bezahler verarbeitete Maisbranntwein nicht in Betracht kam, was die Kl. hätte erkennen können. Von einer Haftung für culpa in contrahendo könnte aber auch deshalb keine Rede sein, weil die Kl. nicht etwa durch die Verhandlungen mit der Befl. veranlaßt worden ist, Maisbranntwein nicht mehr zu brennen.

Soweit die Kl. einen Zwang der Monopolverwaltung zum Abschluß von Verträgen auf Lieferung von Primasprit aus der Bestimmung der § 87 BranntwMonG., ihrer Monopolstellung und ihrer Eigenschaft als Behörde herzuweisen sucht, haben die Vorinstanzen nach dem Vorgange der Entscheidung des RG. in RG. 115, 257/59²⁾ mit Recht verneint, daß ein solcher Zwang für die Monopolverwaltung besteht. Sie haben aber nicht verkannt, daß der Mißbrauch der Monopolstellung, durch ein mit den guten Sitten des geschäftlichen Verkehrs in Widerspruch stehendes Bestreben, den Beziehern von Monopolspirit unbillige oder unverhältnismäßige Bedingungen aufzuerlegen, eine die Monopolverwaltung nach § 826 BGB. zum Schadensersatz verpflichtende Handlung darstellen kann. Die Kl. scheint selbst der Monopolverwaltung die Berechtigung nicht mehr abzusprechen, den von den Beziehern des Monopolspirits verarbeiteten Maisbranntwein von der Berechnung der Bezugszahlen für den Primasprit auszuschließen. Sie verwahrt sich dagegen, weil sie die Maisspiritproduktion in der Folge aus wirtschaftlichen Gründen aufgegeben habe. Damit verlangt sie von der Monopolverwaltung, daß diese bei

¹⁾ ZB. 1927, 788.

²⁾ ZB. 1927, 788.

Erlaß ihrer Bezugsbedingungen für den Monopolsprit hätte in Rechnung ziehen sollen, daß die Verarbeiter von Maisbranntwein das Brennen von Mais möglicherweise aufgeben und deshalb die Berücksichtigung ihres Maisverbrauchs für den Bezug von Primasprit wünschen würden. Es ist unmöglich, einen Verstoß der Monopolverwaltung gegen die guten Sitten i. S. des § 826 BGB. darin zu suchen, daß sie solche Erwägungen nicht angestellt hat. Da sie nach § 87 BranntwMonG. zu bestimmen hatte, in welcher Menge, zu welchen Zwecken und an wen sie den zur Verfügung stehenden Branntwein absetzen wollte, brauchte sie eine solche Erwägung überhaupt nicht anzustellen. Wenn der Kl. die Bezugsbedingungen für Monopolsprit deshalb unbillig erschienen, weil sie den Verbrauch von Maisbranntwein aufgegeben hatte, so mochte sie sich an die Monopolverwaltung wenden. Die Klage aus § 826 BGB. war dazu nicht geeignet.

(U. v. 18. Febr. 1931; 415/30 IX. — Berlin.) [G.]

II. Stempelrecht.

*3. TarSt. 13, 14, 15 PrStempStG.; § 2 FinAusglG. i. d. Fass. d. Bef. v. 27. April 1926.

1. Der Antrag auf Eintragung einer Grundschuld unterliegt nicht der Stempelsteuerverpflichtung, wenn über die zugrunde liegende persönliche Forderung Teilschuldverschreibungen auf den Inhaber ausgegeben und mit der Wertpapiersteuer des Reichs belegt worden sind, auch wenn die dinglich und persönlich Berechtigten verschiedene Personen sind.

2. Soll aber die Grundschuld als Gesamtgrundschuld auf mehreren Grundstücken verschiedener Eigentümer eingetragen werden, so ist nur derjenige Eigentümer von der Stempelsteuerverpflichtung befreit, der die Wertpapiersteuer bezahlt hat. Die Befreiung dieses Eigentümers kommt — anders als bei der Zahlung — dem anderen Eigentümer nicht zugute.

3. Voraussetzungen der Haftung des befreiten Eigentümers für die Stempelsteuerschuld des nicht befreiten Eigentümers.

Die Kl. hat eine Anleihe aufgenommen und dafür mit behördlicher Genehmigung auf den Inhaber lautende Teilschuldverschreibungen ausgegeben. Die Kapitalverkehrsteuer ist dafür entrichtet worden. In einem mit der Treuhänderin der Schuldverschreibungsinhaber abgeschlossenen Treuhandvertrage hat sich die Kl. verpflichtet, zur Sicherung von Kapital und Zinsen im Grundbuch ihrer Grundstücke eine Gesamtgrundschuld von 51702000 Feingoldmark für die Treuhänderin eintragen zu lassen. Sie hat in diesem Vertrage auch zugesichert, daß ihre Tochtergesellschaft im Grundbuch ihrer Grundstücke dieselbe Grundschuld eintragen lassen werde. Die Eintragung einer mit 10% jährlich zu verzinsenden Gesamtgrundschuld ist von der Kl. und der Tochtergesellschaft beantragt worden. Die Grundschuld ist auch eingetragen worden. Das LG. hat für den Eintragungsantrag einen Stempel nach TarSt. 14 III Abs. 1 PrStempStG. in Höhe von 1/6% des Kapitalbetrags erfordert. Die Kl. hat ihre Stempelsteuer bezahlt und fordert diese mit der Klage zurück. Das LG. hat verurteilt, RG. hat auf Sprungrevision aufgehoben.

1. Die Verurteilung des Befl. beruht auf der Annahme des LG., daß für die Anträge auf Eintragung der Grundschuld ein Stempel nach TarSt. 14 III Abs. 1 PrStempStG. nicht in Frage kommt, weder soweit die Kl. selbst, noch soweit ihre Tochtergesellschaft einen Antrag gestellt hat. Die Rev. führt zunächst aus, daß die Befreiungsvorschrift in TarSt. 14 III Abs. 2 PrStempStG. i. Verb. m. TarSt. 1 Abs. 6 das schon deshalb nicht anwendbar sei, weil die persönlich und dinglich Berechtigten nicht dieselben Personen seien; persönlich berechtigt seien die Inhaber der Schuldverschreibungen, dinglich berechtigt sei die Treuhänderin. Es ist für diesen Angriff unwesentlich, daß nicht die von der Rev. angeführte Befreiungsvorschrift eingegriffen hat, daß

vielmehr, wie vom LG. im Anschluß an RG. 131, 289 ff. 1) und 296 ff. 2) zutreffend dargelegt ist, § 2 Abs. 1 FinAusglG. i. d. Fass. der Bef. v. 27. April 1926 das Erheben des Landesstempels ausgeschlossen hat. Wenn der Rev. nämlich grundsätzlich zugestimmt werden müßte, würde man bei der Verschiedenheit der berechtigten Personen auch davon nicht sprechen können, daß derselbe schon vom Reich besteuerte Rechtsvorgang vom Befl. mit einer gleichartigen Landessteuer belegt werden solle. Es ist indessen bereits RG. 131, 299 3) unter Nr. 4 ausgeführt worden, daß es genügt, wenn der dinglich Berechtigte der Treuhänder der persönlichen Gläubiger ist und ihm nur in dieser Eigenschaft das dingliche Recht zusteht. Auch die Möglichkeit, daß der Anleihevertrag später geändert werden könnte, rechtfertigt keine abweichende Beurteilung. Zugrunde zu legen bleibt immer die gegenwärtige Sach- und Rechtslage. Ebenso verfehlt ist der Versuch, die Fälle, in welchen für die persönliche Schuldverbindlichkeit eine Grundschuld eingetragen wird, anders zu behandeln als diejenigen, in welchen eine Hypothek eingetragen wird. Das StempStG. macht diesen Unterschied gerade nicht (vgl. RG. 131, 298 ff. 4)).

2. Begründet sind aber die Angriffe, welche gegen den Auspruch des LG. erhoben werden, daß auch der Eintragungsantrag der Tochtergesellschaft nicht stempelpflichtig sei. Diese Annahme beruht nicht darauf, daß bei der Tochtergesellschaft selbst die Voraussetzungen einer Befreiung gegeben wären. Sie hat zwar auch den Eintragungsantrag gestellt, sie kann aber auf keinerlei Urkunde verweisen, in der sie die persönliche Schuldverbindlichkeit übernommen und für welche sie den Schuldverschreibungsstempel Preußens oder die Wertpapiersteuer des Reichs bezahlt hätte. Das LG. hat sogar ausdrücklich festgestellt, daß die Tochtergesellschaft weder auf Grund der Teilschuldverschreibungen noch auf Grund des Treuhandvertrages haftet, daß sie an diesen Verträgen überhaupt nicht beteiligt gewesen ist. M. R. hat auch das LG. keinen Wert darauf gelegt, daß enge wirtschaftliche Beziehungen zwischen der Tochtergesellschaft und der Kl. bestehen. Die Tochtergesellschaft bleibt trotzdem eine eigene Rechtspersönlichkeit, ihre Handlungen sind nicht Handlungen der Kl. und ebensowenig ist das Umgekehrte der Fall.

3. Richtig mag sein, daß der Stempel nur einmal zu erheben ist, wenn mehrere Personen zum Grundbuch verschiedener Grundstücke das Eintragen einer Gesamtgrundschuld beantragen. Bezahlt in derartigen Fällen ein Verpflichteter den Stempel, so befreit er die übrigen. Über diesen Satz geht das LG. aber hinaus, wenn es annimmt, der Zahlung des Stempels durch einen Verpflichteten stehe es gleich, wenn ein Verpflichteter von der Zahlung des Stempels befreit sei. Eine solche Erweiterung des an sich richtigen Satzes wird von dem ihm zugrunde liegenden Gedanken nicht getragen. Die er geht dahin, daß der Staat von mehreren Personen die volle Steuer verlangen kann, im ganzen aber nur den einmaligen Betrag, und daß deshalb die übrigen Verpflichteten befreit sind, wenn ein Verpflichteter das Ganze bezahlt hat. Der Gedanke versagt, wenn ein Verpflichteter auf Grund besonderer, nur gerade bei ihm gegebener Umstände befreit ist, denn dann hat der Staat die Steuer eben noch nicht bekommen, und er kann sich an die übrigen Verpflichteten halten. So liegt die Sache hier. Die Kl. und ihre Tochtergesellschaft haben je einen Eintragungsantrag gestellt. Die Kl. hat in besonderen Urkunden, den Teilschuldverschreibungen, die persönliche Verpflichtung übernommen, zu deren Sicherheit die Eintragung beantragt ist, und sie hat für diese Urkunden die Wertpapiersteuer des Reichs bezahlt. Deshalb braucht sie den Schuldverschreibungsstempel Preußens in keiner Form mehr zu bezahlen, auch nicht in Form der nach TarSt. 14 III PrStempStG. auf den Eintragungsantrag gelegten Steuer. Alles das berührt die Tochtergesellschaft nicht. Auch von einer Doppelbesteuerung ist keine Rede. Besteuert wird mit der Wertpapiersteuer des Reichs die Kl., mit dem Schuldverschreibungsstempel Preußens ihre Tochtergesellschaft, besteuert ist einmal die Übernahme der persön-

1) RW. 1931, 2287. 2) RW. 1931, 2287. 3) RW. 1931, 2287.

4) RW. 1931, 2287.

lichen Schuldverbindlichkeit, im anderen Falle der Eintragungsantrag. Nach der persönlichen wie nach der sachlichen Seite sind es andere Rechtsvorgänge, welche von den beiden Steuern betroffen werden.

4. Das LG. hat sich auch noch auf TarSt. 14 III Abs. 2 i. Verb. m. TarSt. 1 Abs. 7 PrStempStG. berufen. An der zuletztgenannten Stelle heißt es: „Betrifft der Antrag eine Hypothek oder Grundschuld, für welche mehrere Grundstücke haften, so wird die Abgabe nur einmal erhoben.“ Der hier gemeinte Antrag ist der auf Eintragen einer Abtretung, der Satz soll aber nach TarSt. 14 III Abs. 2 a. a. O. auch für den Antrag auf Eintragung der Hypothek oder der Grundschuld selbst gelten. Das LG. bemerkt dazu, das Gesetz mache keinen Unterschied, ob die mit der Gesamthypothek oder der Gesamtgrundschuld belasteten Grundstücke im Eigentum einer oder mehrerer Personen stehen. Dabei ist übersehen, daß auch die oben wiedergegebene Vorschr. die Abgabe als einmal erhoben, d. h. einmal bezahlt, voraussetzt und daß das vorliegend nicht zutrifft. Außerdem handelt es sich, wenn zwei Personen selbständig denselben Antrag stellen, schon wegen der Verschiedenheit der Personen nicht um einen, sondern um zwei Anträge.

5. Die Gründe, aus denen das LG. eine Freiheit auch der Tochtergewerkschaft von der auf ihren Eintragungsantrag gelegten Stempelsteuer annimmt, versagen also sämtlich. Geprüft muß aber noch werden, ob die Kl. für die an sich von der Tochtergewerkschaft geschuldete Steuer haftet. Das LG. rechnet insoweit mit einer Anwendbarkeit des § 13 Abs. 1 c PrStempStG. Es steht aber noch nicht fest, ob die Kl. und die Tochtergewerkschaft ihre Eintragungsanträge in derselben Urkunde gestellt haben, und ob die Kl. Inhaberin oder Vorgesigerin dieser Urkunde oder auch derjenigen Urkunde ist, in welcher etwa die Tochtergewerkschaft ihren Eintragungsantrag gesondert gestellt hat. Sollten der oder die Anträge zu notariellem Protokoll aufgenommen worden sein, so läme auch noch das Bedenken in Betracht, welches sich aus RG. 85, 262 ergibt und welches in der Entsch. des Sen. v. 6. Mai 1934, VII 446/31 wiederum durchgegriffen hat.

(U. v. 6. Mai 1932; 468/31 VII. — LG. Dortmund.)
(= RG. 136, 202.) [Ru.]

4. TarSt. 7 Ziff. 1 b PrStempStG.; § 21 UmsStG. Der Vertrag über die Einräumung einer Lizenz und Gewährung einer Lizenzgebühr ist stempelpflichtig, obwohl die Erhebung der Lizenzgebühr umsatzsteuerpflichtig ist, weil die beiden Steuern einen verschiedenen Gegenstand betreffen. †)

Die Kl. hat durch Vertrag v. 27. Febr. 1928 der Firma Gebrüder G. für eine Anzahl östlicher Randstaaten das ausschließliche Recht zur Herstellung von Biomalz ohne und mit Zutat, Biomalzschokolade und Biomalzbonbons, gegen eine vom Umsatz zu berechnende Lizenzgebühr eingeräumt. Das FinA. hat auf den Vertrag einen Überwachungsvermerk gesetzt, wonach ihm jährlich anzuzeigen ist, welche Beträge an Lizenzgebühren insgesamt und welche seit der letzten Anzeige auf

Zu 4. Der Ansicht des RG. ist zu folgen. Die klägerische Firma hatte einer anderen Firma vertraglich das ausschließliche Recht zur Herstellung von Biomalz gegen eine nach dem Umsatz zu berechnende Lizenzgebühr eingeräumt.

I. Über die Entstehung des Veräußerungsstempels an sich bestand zwischen den Parteien kein Streit. Bei derartigen Verträgen sind stempelrechtlich folgende Möglichkeiten denkbar:

a) Wird durch einen entgeltlichen Lizenzvertrag nur ein persönliches Schuldverhältnis begründet, durch das sich der Inhaber des Schutzrechts verpflichtet, dem Lizenznehmer die Verwertung des Schutzrechts nicht zu unterlagen, so liegt Rechtsnachtrag vor, und es kommt der Pachtstempel der TarSt. 10 StempStG. zur Anwendung (zuletzt RG. 116, 78 ff. = JW. 1927, 1592 ff. und RG. 115, 17 ff. = JW. 1927, 97). Da der Inhaber des Schutzrechts hier nur obligatorisch gebunden ist, besteht für den Lizenznehmer hierbei die Gefahr, daß ein neuer Erwerber des Schutzrechts die weitere Ausübung unterjagt.

b) Dieser Gefahr kann man begegnen, wenn das absolute Recht zur ausschließlichen Ausbeutung übertragen wird. Selbst wenn dies zeitlich oder, wie im vorliegenden Falle, örtlich beschränkt

Grund des § 6 des Vertrags an die Kl. gezahlt sind, und wonach an Stempel $\frac{2}{3}\%$ von der gezahlten Summe zu entrichten sind.

Der Vekl. beansprucht diesen Stempel auf Grund der TarSt. 7 Ziff. 1 b PrStempStG. Die Kl. macht dagegen geltend, daß die Anwendung dieser TarSt. nach § 2 FinAusglG. ausgeschlossen sei, da sie von den Lizenzgebühren schon Umsatzsteuer zu entrichten habe. Sie hat insulgebessert beantragt, festzustellen, daß sie entgegen dem Überwachungsvermerk die ihr nach § 6 des Vertrags zustehenden Lizenzgebühren nicht nach TarSt. 7 Ziff. 1 b StempStG. zu verstemeln habe.

LG. und RW. (Sprungrevision) haben die Klage abgewiesen.

Daß der Vertrag der Kl. mit G. als Vertrag über die entgeltliche Einräumung einer Lizenz zur ausschließlichen Herstellung von Biomalz in bestimmten Gebieten, und damit als ein „ein lästiges Veräußerungsgeschäft enthaltender Vertrag über andere Gegenstände aller Art“ an sich gem. der TarSt. 7 Ziff. 1 b StempStG. stempelpflichtig ist, ist zwischen den Parteien unstrittig und auch rechtlich zutreffend. Ebenso war auch das FinA. als Vertreterin des Vekl., da der Wert des Gegenstandes des Vertrags betreffs der Lizenz einräumung zunächst so unbestimmt ist, daß er von vornherein nicht festgestellt oder geschätzt werden kann, nach § 8 StempStG. an sich berechtigt, den Stempel für diese Vereinbarung nach den tatsächlichen der Kl. zustehenden Lizenzgebühren zu bemessen und hierzu die Überwachung des Eingangs der Lizenzgebühren anzuordnen.

Die Kl. beruft sich nur darauf, daß die Verstemplung des Vertrags mit G. in dieser Art nach § 2 FinAusglG. nicht zulässig sei, weil sie von den Lizenzgebühren schon Umsatzsteuer zu entrichten habe. Daß letzteres der Fall ist, hat wiederum der Vekl. nicht bestritten, und es ist auch rechtlich zutreffend. Denn wenn die Kl., die ihren Sitz im Inlande hat, G. die Herstellung von Biomalz in bestimmten Auslandsstaaten gegen Lizenzgebühr einräumt, so handelt es sich dabei um eine unter § 1 Nr. 1 UmsStG. fallende Leistung — im weiten Sinne des § 241 BGB. —, die die Kl. innerhalb der von ihr selbständig ausgeübten gewerblichen Tätigkeit im Inlande gegen Entgelt ausführt, während andererseits die Veräußerungsvorschrift des § 2 Nr. 1 c schon deshalb nicht anwendbar ist, weil sie sich nur auf Lieferungen im engeren Sinne, nicht aber auf sonstige Leistungen bezieht (RfH. 2, 241).

Entscheidend ist also, ob die Erhebung von Stempelsteuer in Höhe von $\frac{2}{3}\%$ von den der Kl. zustehenden Lizenzgebühren zulässig ist, obgleich von diesen Lizenzgebühren auch Umsatzsteuer nach dem UmsStG. erhoben wird. Hierfür könnte außer dem von der Kl. herangezogenen § 2 FinAusglG. auch § 21 UmsStG. i. d. Fassung v. 8. Mai 1926 (der an Stelle des im angefochtenen Urte. angezogenen § 44 des Ges. i. d. Fassung v. 24. Dez. 1919 S. 2183 / 10. Aug. 1925 S. 243 getreten war) in Frage kommen.

Hinsichtlich der früheren Bestimmung kommt es darauf an, ob die Inanspruchnahme der Umsatzsteuer betreffs der Lizenzgebühren für das Reich und die Erhebung der Stempelsteuer

geschieht, handelt es sich um eine Veräußerung i. S. der TarSt. 7, 1 b, die dem Kaufstempel unterliegt (RG. 76, 235 = JW. 1911, 668). Ist in der Urkunde gleichzeitig die Abtretung mitenthalten, so entsteht daneben nicht der Abtretungsstempel der TarSt. 1, weil sich diese „auf Forderungsrechte von nur vorübergehendem Bestand“ bezieht, während der Veräußerungsstempel auf die Rechte anzuwenden ist, „welche die Gewähr der Dauer in sich tragen“ (so, wenn auch nicht E. nicht unbedenklich, RG. 106, 229; Loek-Eiffert, 10. Aufl., S. 160; Seligsohn, PatG. § 6 Num. 3). Nur wenn allein die einseitige Abtretung des Schutzrechts in der Urkunde enthalten ist, entsteht der Abtretungsstempel (RG. 83, 23; Becker S. 65; Messerschmidt-Kollat, 5. Aufl., S. 256).

II. Den Kern des Urteils bildet die Entsch. der Frage, ob eine Konkurrenz zwischen der unstrittig in Betracht kommenden TarSt. 7 und dem § 2 FinAusglG. vorliegt, d. h. ob der Stempel deshalb entfällt, weil die aus dem Lizenzvertrag resultierende Lizenzgebühr der Umsatzsteuer unterliegt. § 2 FinAusglG. (RGBl. 1926, I, 203 mit Abd. RGBl. 1930, I, 313, 528, 586) bestimmt: „Die Inanspruchnahme von Steuern für das Reich schließt die Erhebung gleichartiger Steuern durch die Länder ... aus, wenn nicht reichsgesetzlich ein anderes vorgegeschrieben ist.“

in der gedachten Art durch den Bess. „gleichartige Steuern“ betreffen. Das ist aber zu verneinen.

Das BG. hat ausgeführt, daß der Gegenstand der Stempelsteuer aus TarSt. 7 Ziff. 1b ein anderer sei als der der Umsatzsteuer, nämlich Gegenstand der ersteren der das lästige Veräußerungsgeschäft enthaltende schuldrechtliche Vertrag, Gegenstand der letzteren aber die dingliche Ausführung des Veräußerungsgeschäfts; für die Entstehung der Stempelpflicht sei es ohne Bedeutung, ob hinterher die Veräußerung dinglich vollzogen werde, der Stempel werde hiernach für die Besonderheit der schriftlichen Form des zugrunde liegenden Kaufgeschäfts erforderlich, die eine besondere Rechtsförmlichkeit gewähre und deswegen ihre besondere steuerliche Belastung gegenüber der Steuerfreiheit eines nur mündlichen Vertrags rechtfertige. Diese Ausführungen decken sich in erheblichem Umfange mit denen des Ur. des erf. Sen. in RG. 103, 206 ff.¹⁾ Auch hier wird insbes. ausgesprochen, daß der Gegenstand der Stempelabgabe der TarSt. 32c (jetzt TarSt. 7 Ziff. 1b) der schuldrechtliche Vertrag über die durch seinen Abschluß erzwingbare Veräußerung, der der Umsatzsteuer aber die dingliche Ausführung der Veräußerung oder richtiger das dafür vereinnahmte Entgelt sei; dem Umfange allein sei allerdings keine ausschlaggebende Bedeutung beizumessen, daß die Stempelabgabe im Gegensatz zur Umsatzsteuer sich als eine „reine Urkundensteuer“ darstelle, da eigentlicher Gegenstand des Urkundenstempels doch die hinter der Urkunde liegenden Rechtsgeschäfte seien; eine wesentliche sachliche Verschiedenheit beider Steuern sei aber darin zu finden, daß der Stempel den beurkundeten Veräußerungsvertrag ohne Rücksicht darauf erfasse, ob er zur Erfüllung gelangen werde oder nicht, während die Umsatzsteuer ein mindestens teilweise schon erfülltes Geschäft erfordere und das gezahlte Entgelt ohne Rücksicht auf das vereinbarte Entgelt besteuere. Die letzteren Ausführungen treffen nun allerdings mehr für den Regelfall zu, wo die Stempelsteuer ohne weiteres von dem beurkundeten Vertrag erhoben werden kann (z. B. wenn eine feste jährliche Lizenzgebühr vereinbart wäre), während hier in Anwendung des § 8 StempStG. der Umsatz auf Grund des Vertrages abgewartet und gerade der tatsächlich erfolgte Umsatz und das tatsächlich dafür gewährte Entgelt zum Maßstab für die Stempelsteuer genommen wird. Selbst für einen solchen Fall muß aber bei dem in der erwähnten Entsch. des 103. Bundes ausgesprochenen Grundsatz stehen geblieben werden, daß der verschiedene Gegenstand der Besteuerung das Maßgebende ist, indem die Stempelsteuer für den beurkundeten schuldrechtlichen Vertrag als solchen, die Umsatzsteuer aber für das infolge der Ausführung des Vertrags vereinnahmte Entgelt erhoben wird. Dem Maßstabe, nach dem die Steuer erhoben wird, kann dagegen keine ausschlaggebende Bedeutung beigemessen werden. Dem steht auch die Entsch. des 5. ZivSen.: RG. 109, 317 und das von ihr angezogene Ur. des RFV.

¹⁾ ZB. 1922, 206.

Diese Vorschrift ist in einzelnen Reichsgesetzen wiederholt, z. B. in § 33 GrEwStG., § 84 KapVerkStG. (neu abgedr. RGVl. 1931, I, 249 ff.), § 24 Abs. 1 WechsStG. (RGVl. 1930, I, 219). Auf Grund der letzteren Vorschrift entfällt z. B. der Abtretungsstempel der TarSt. 1 für Wechsel- und Scheckindossamente, die an sich dieser TarSt. unterliegen würden. Es kam deshalb im vorliegenden Falle ausschließlich darauf an, zu prüfen, ob die Umsatzsteuer und der Veräußerungsstempel der TarSt. 7 als gleichartige Steuern i. S. des § 2 FinAusglG. anzusehen sind. Wird die Frage bejaht, so ist die Erhebung des Veräußerungsstempels auf Grund dieses § 2 ausgeschlossen; wird sie verneint, so entfällt der Stempel neben der Umsatzsteuer des § 21 UmfStG., durch die die Lizenzgebühren bei ihrem Eingang betroffen werden. Das RG. kommt unter Aufrechterhaltung von RG. 103, 206 = ZB. 1922, 709 zu dem überzeugenden Ergebnisse, daß Veräußerungsstempel und Umsatzsteuer nicht „gleichartige“ Steuern sind, da der Gegenstand der Besteuerung in beiden Fällen verschieden ist. Verschieden im wesentlichen deshalb, weil die Urkundensteuer der TarSt. 7 den beurkundeten schuldrechtlichen Vertrag als solchen besteuert ohne Rücksicht darauf, ob er zur Ausführung gelangt, während die Umsatzsteuer die Ausführung des Vertrages voraussetzt und nicht das vertraglich vereinbarte, sondern ausschließlich das tatsächlich vereinnahmte Entgelt betrifft, das infolge der Ausführung des Vertrages erzielt wird.

RA. Dr. Curt Callmann, Berlin.

7, 269 nicht entgegen, da dort nur ausgesprochen wird, daß nach § 44 UmfStG. als Merkmal des Umfangs des Gewerbebetriebs von Landessteuern nicht als Steuermaßstab benutzt werden darf.

Die Erhebung der Stempelsteuer in der hier vorliegenden Art wird aber auch nicht durch den § 21 UmfStG. ausgeschlossen. Dies ist schon deshalb zu verneinen, weil „Warenumsätze“ nicht allgemein als Umsätze im weitesten Sinne zu verstehen, sondern auf Lieferungen von Waren zu beschränkt ist, da von sonstigen Leistungen nur die Gewährung eingerichteter Schlaf- und Wohnräume in Gasthöfen, Pensionen und Privathäusern erwähnt wird. Überdies trifft aber auch hier der oben erörterte Gesichtspunkt zu, daß die Stempelsteuer nicht von dem Entgelte erhoben wird, sondern Gegenstand der Stempelsteuer eben der beurkundete Vertrag ist, das von der Kl. vereinnahmte Entgelt aber nur den Maßstab für die Bemessung der Höhe der Stempelsteuer bildet.

(U. v. 21. April 1931; VII 386/30.)

[Ru.]

(= RG. 132, 318.)

III. Verfahren.

**5. § 13 GVG.

1. Hat sich jemand der Steuerbehörde gegenüber zur Zahlung der Steuerschuld eines Dritten verpflichtet, so ist der hieraus erwachsene Anspruch ein privatrechtlicher.

2. Über das Bestehen oder Nichtbestehen eines privatrechtlichen Anspruchs zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechtes ist von den ordentlichen Gerichten auch dann zu entscheiden, wenn er mit einer Eingemeindung zusammenhängt.

(U. v. 29. Febr. 1932; 489/31 VI. — Kiel.)

[S.]

Abgedr. ZB. 1932, 1469^a.

Zu 5. Zu der Frage, ob die Haftbarkeit für fremde Steuerschulden zum Gegenstand eines Verfahrens vor den ordentlichen Gerichten gemacht werden kann, liegt eine umfangreiche, durchwegs den Rechtsweg für zulässig erklärende Rpr. vor. Das RG. behandelt dabei dem Fall, daß jemand die Steuerschuld eines anderen durch privatrechtlichen Vertrag mit dem Schuldner übernommen hat, völlig gleich jenen, in welchem der Schuldtilgungsvertrag zwischen dem Dritten und dem Steuergläubiger, also in Form eines Schuldversprechens oder Schuldanerkenntnisses, geschlossen wurde. Daß im letzteren Fall eine Zuständigkeit der ordentlichen Gerichte gegeben ist, wird man ohne weiteres zugeben können. Im ersteren ist es mir aber nicht ganz zweifelsfrei. Denn mag auch bei der Schuldübernahme der Rechtsgrund ein privatrechtlicher sein, so ist doch andererseits zu bedenken, daß die Übernahme einer Schuld deren Übergang in der gleichen Form und in der gleichen rechtlichen Qualifikation bewirkt, wie sie bisher gegeben waren. Es ist daher nicht von vornherein von der Hand zu weisen, daß eine öffentlich-rechtliche Schuld durch die Übernahme ihren öffentlich-rechtlichen Charakter nicht verliert. Es gibt zu denken, daß auch in dem Falle RG.: ZB. 1930, 2300^b die Vorinstanz die Zulässigkeit des Rechtsweges verneint hatte.

Der Entsch. kann im übrigen nur zugestimmt werden. Wieso durch den Prozeß in ein schwebendes oder bevorstehendes Auseinanderetzungsverfahren zwischen den prozeßbeteiligten Kommunalorganisationen eingegriffen werden sollte, ist nicht recht ersichtlich. Die Zwecke des Auseinanderetzungsverfahrens sind eingehend dargelegt worden; soweit sie kommunalpolitische oder öffentlich-rechtliche Gegenstände betreffen, scheiden sie hier überhaupt aus. Soweit es sich um den „Interessenausgleich“ handelt, kann es für das Auseinanderetzungsverfahren nur zweckmäßig sein, wenn die privatrechtlichen Ansprüche der Beteiligten gegeneinander bereits durch gerichtliche oder außergerichtliche Feststellung zu fest bestimmten Größen geworden sind. Aber auch wenn diese Ansprüche bereits vor der Einleitung des Auseinanderetzungsverfahrens befriedigt würden, stünde das einer zivilrechtlichen Entsch. nicht im Wege. Denn das Auseinanderetzungsverfahren hat nicht den Zweck, gewissermaßen im Billigkeitswege bestehende Ansprüche zu erlassen, vielmehr den, einen allgemeinen Interessenausgleich zu schaffen, der lediglich die Beziehungen ergreift, die die Beteiligten zur Zeit der Auseinanderetzung miteinander verbinden. Die mit der Eingemeindung zusammenhängende Auseinanderetzung kann als reine Verwaltungstätigkeit das ordentliche Verfahren nicht überflüssig machen.

RA. Prof. Dr. Heiustrom, München.

b) Strafladen.

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

I. Steuerrecht.

6. § 396 RAbgD. Ein rein negatives, untätiges Verhalten reicht zur Steuerhinterziehung von Veranlagungssteuern nicht aus. Hierzu bedarf es vielmehr einer positiven Einwirkung auf die Steuerbehörde. Eine solche liegt in der entgegen der Wahrheitspflicht des § 170 Satz 2 RAbgD. erfolgten wahrheitswidrigen Nichtangabe von Nebenverdiensten.

Das „Bewirken“ einer Verkürzung von Steuereinnahmen wird bei Veranlagungssteuern durch ein rein negatives, untätiges Verhalten des Steuerpflichtigen ohne Zutritt besonderer Umstände noch nicht erfüllt. Es ist dazu vielmehr regelmäßig ein Einwirken auf die Steuerbehörde, ein frauduloser Eingriff in den normalen Verlauf der Dinge erforderlich, der es verursacht, daß der Fiskus die ihm zustehenden Steuereinnahmen nicht oder nicht vollständig erhält (RWRt. v. 1. März 1926, II 426/25 = Recht 1926 Nr. 994).

Ein derartiges steuerunehrliches Einwirken hat die Strk. im gegenwärtigen Fall ohne Rechtsirrtum in der Erklärung gefunden, die der Angekl. am 20. Juni 1930 vor dem FinV. abgegeben hat; der Angekl. hat dabei zu Protokoll des FinV. — der in § 170 Satz 2 (§ 172 Satz 2 a. F.) RAbgD. geregelten rechtlichen Verpflichtung entgegen — wahrheitswidrig angegeben, daß er in der in Betracht kommenden Zeit — d. h. i. d. J. 1927—1929 — weitere Nebeneinnahmen nicht gehabt habe, während er in Wirklichkeit, über das von ihm angegebene Einkommen hinaus, i. J. 1928 noch eine weitere Nebeneinnahme — in Gestalt einer Vergütung von 800 RM für eine von ihm geführte Nachlassverwaltung — bezogen hatte. Daß der Angekl. diese Einnahme mit Wissen und Willen — also vorsätzlich — verschwiegen hat, ist in dem angefochtenen Urteil (Ul. Bl. 3) ausdrücklich festgestellt.

(3. Sen. v. 17. März 1932; 3 D 197/32.)

[U.]

**7. §§ 391, 468 (355, 433 a. F.) RAbgD.; § 69 StGB.; § 340 StPD.

1. Die Vorschriften über die Strafverjährung gehören als sog. gemischte Rechtsnormen nicht ausschließlich dem Verfahrensrecht an, sie sind vielmehr zugleich auch sachlich-rechtlicher Natur.

2. § 468 (433 a. F.) RAbgD. bezieht sich nur auf das gerichtliche Verfahren, für das er eine Urteilsvoraussetzung schafft und das Ruhen der Verjährung begründet, gilt dagegen nicht, auch nicht entsprechend, für das Verwaltungsstrafverfahren.

3. Deshalb ruht nicht etwa die Verjährung der Verfolgung einer Steuerzuwiderhandlung auch im Verwaltungsstrafverfahren bis zur rechtskräftigen Erledigung des Strafverfahrens.

1. Der Nebenkl. stützt seine Rev. gegen das Ur. des SchöffG. darauf, daß dieses zu Unrecht die Strafverfolgung als während des Verwaltungsstrafverfahrens verjährt angesehen habe. Hiergegen sind keine Bedenken aus § 340 StPD. herzuheben, weil die Verjährung zu den Prozeßhindernissen gehört, die auch ohne Verfahrensrüge von Amts wegen zu berücksichtigen sind, und weil sie überdies zugleich auch sachlich-rechtlicher Natur ist (RWRt. 41, 167; 59, 197 [199]). Die somit zulässige Rev. ist aber unbegründet.

2. Der Nebenkl. vertritt unter Hinweis auf § 69 StGB., § 433 (jetzt 468) RAbgD. die Ansicht: da das Verwaltungsstrafverfahren wegen Steuerhinterziehung nicht durchgeführt werden könne, ehe in einem anderen Verfahren, dem Steuerfestsetzungsverfahren, darüber entschieden ist, ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch besteht, ruhe die Verjährung der Verfolgung der Hinterziehung auch im Verwaltungsstrafverfahren bis zur rechtskräftigen Erledigung des Steuerfestsetzungsverfahrens. Diese Ansicht ist unzutreffend.

Allerdings gilt nach § 355 (jetzt 391) RAbgD. auch für das Verwaltungsstrafverfahren der § 69 Abs. 1 StGB. Aus ihm ist aber hier ein Ruhen der Verjährung nicht herzuleiten. Ein Fall des ersten Satzes des § 69 Abs. 1 kann z. B. unter den Voraussetzungen des § 388 (jetzt 423) RAbgD. vorliegen, kommt hier aber nicht in Betracht. Der Nebenkl. stützt sich denn auch nur auf Satz 2; allein zu Unrecht. Denn dieser trifft nur zu, wenn nach gesetzlicher Vorschrift über die Vorfrage in einem anderen Verfahren vor Beginn oder Fortsetzung des Strafverfahrens vorab entschieden werden „muß“, wie dies z. B. in den §§ 170, 172, 164, 199, 288 StGB. vorgeschrieben ist. Der Beginn und die Fortsetzung des Verwaltungsstrafverfahrens wegen Steuerhinterziehung sind aber von der rechtskräftigen Beendigung des Besteuerungsverfahrens nicht gesetzlich abhängig gemacht und nicht abhängig. § 433 RAbgD. a. F., der nur für das gerichtliche Verfahren eine Urteilsvoraussetzung schafft und u. U. das Ruhen der Verjährung begründet (Abs. 2), gilt nicht, auch nicht entsprechend, für das Verwaltungsstrafverfahren (RWRt. 65, 287 [291]). Aus ihm ist im Gegenteil zu entnehmen, daß es dem Gesetze nicht zuwiderläuft, wenn der Steuerstrafbescheid wegen Hinterziehung vor rechtskräftiger Steuerveranlagung erlassen wird. (So übrigens auch Beder, RAbgD., Anm. 2 zu § 412 a. F.) Denn § 433 betrifft auch das gerichtliche Verfahren wegen Hinterziehung, das durch Antrag auf gerichtliche Entsch. gegen einen Strafbescheid eingeleitet ist, und setzt in Abs. 1 Satz 2 auch für ein solches Verfahren voraus, daß bis zur Hauptverhandlung über den Steueranspruch noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist. Auch aus sonstigen Vorschr. geht nicht hervor, daß das Verwaltungsstrafverfahren grundsätzlich nicht fortgesetzt und zu Ende geführt, geschweige denn nicht eingeleitet werden dürfte, ehe die Steuerentscheidung rechtskräftig ist. Auch ohne sie kann sich das FinV. als Strafverfolgungsbehörde auf Grund seiner weitreichenden Befugnisse im Verwaltungsstrafverfahren hinreichend davon überzeugen, ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch besteht und verkürzt ist. Erscheint es im einzelnen Falle bedenklich oder unzweckmäßig, das Verwaltungsstrafverfahren bis zum Abschluß durch Einstellung, Unterbrechungsverhandlung oder Erlass des Strafbescheides fortzuführen, so steht dem FinV. „jederzeit“ frei, die Sache an die StA. abzugeben, gleichviel, ob die Steuer bereits rechtskräftig festgesetzt ist oder nicht (§ 390 [jetzt 425] RAbgD.). Das FinV. kann damit auch den Weg zur Unterbrechung der Verjährung eröffnen.

Ob es zweckmäßig ist und einem Verwaltungsbrauche entspricht, im Verwaltungsstrafverfahren wegen Hinterziehung die rechtskräftige Erledigung des Besteuerungsverfahrens abzuwarten, ist, wie dargelegt, für die Frage des Ruhens der Verjährung nach § 69 StGB. ohne Bedeutung und darum hier nicht zu erörtern. Gegenüber dem Hinweis der Rev. auf den Verwaltungsbrauch mag aber erwähnt werden, daß auch jetzt noch nicht selten die FinBeh. die Festsetzung der Steuer bis nach Abschluß des Strafverfahrens aussetzen.

(2. Sen. v. 13. Okt. 1932; 2 D 1056/31.)

[U.]

**8. § 405 (369a) RAbgD.

1. Für den Begriff der Steuerzeichenfälschung kommt es darauf an, ob die Fälschung, wenn die Ware von steuerunehrlichen Leuten mit den gefälschten Zeichen in den Verkehr gebracht wird, von dem Arglosen übersehen werden kann.

2. Wird das Vergehen der Steuerzeichenfälschung gem. § 405 Abs. 1 (369a) RAbgD. begangen, so findet daneben § 405 (369a) Abs. 3 RAbgD. keine Anwendung.

1. Die StrA. stellt fest, daß der Beschwerf. anderes Papier als das bei echten Handrofen übliche verwendet habe, daß die Wasserzeichen gefehlt hätten, daß die Steuerzeichenbogen nicht mit Handvermerken versehen und auch „manche der einzelnen Zeichen“ schlecht gelungen gewesen seien. Mit den „Handvermerken“ sind ersichtlich die im § 19 Abs. 1 TabStAnsfVest. vorgesehenen Kennzeichnungen der Steuerzeichenbogen gemeint. Das Ur. kommt zu dem Ergebnis, daß zwar diese Bogen „im ganzen Stück“ Fachleuten,

wie Zigarrenhändlern und Zollbeamten, als Fälschungen erkennbar gewesen seien, daß dagegen ein großer Teil der einzelnen Zeichen, auf Zigarrenkisten geklebt, für den Laien nur schwer als Fälschung zu erkennen gewesen sei. Die Strk. will also sagen, die Fälschung sei dem Angekl. bis zu einem Grade gelungen, daß die einzelnen Zeichen, in der vorgeschriebenen Weise im Verkehr verwendet, arglosen und sie nur oberflächlich und ohne besondere Sachkunde betrachtenden Personen zum großen Teil als echt hätten erscheinen können. Der Beschw. hat die Zeichen nach der ersichtlichen Annahme der Strk. gerade zu dem Zweck hergestellt, daß sie in dieser Weise im Verkehr verwendet werden sollten.

Soweit es sich hierbei um tatsächliche Feststellungen handelt, verbietet sich eine Nachprüfung in diesem Rechtszuge. Wenn die Strk. auf Grund ihrer ein — vollendetes — Vergehen gegen § 405 (369 a) Abs. 1 RAbgD. annimmt, tritt ein Rechtsirrtum nicht zutage. Freig ist die Ansicht des Verteidigers bei der Beurteilung der Frage, ob die Fälschung in dem erforderlichen Grade gelungen sei, komme es nur auf den „Verkehr zwischen der Zollbehörde und Fachleuten“ an. Entscheidend ist vielmehr, wie die Strk. zutreffend annimmt, ob die Fälschung, wenn die Ware von steuerunehrlichen Elementen mit den gefälschten Zeichen in den Verkehr gebracht wird, von dem Arglosen übersehen werden kann (im übrigen *RG.*: *GoldbArch.* 62, 124).

2. Das SchöffG. hatte den Angekl. „wegen Vandalen-fälschung“ — i. S. des § 405 (369 a) Abs. 1 RAbgD. — verurteilt. Die Strk. hat die Berufung des Angekl. vorbehaltlos verworfen. In den Urteilsgründen bemerkt sie allerdings, der Angekl. habe auch gegen Abs. 3 dieses Strafgesetzes verstoßen, weil er zum Zwecke der Fälschung von Steuerzeichen, Formen usw. angefertigt habe. Das im Abs. 3 unter Strafe gestellte Verhalten ist im Verhältnis zu Abs. 1 nur eine Vorbereitungshandlung, die als selbständiges Delikt mit Strafe bedroht ist. Wird das Vergehen nach Abs. 1 begangen, so kommt der Abs. 3 daneben nicht weiter in Betracht. Es handelt sich hier um dasselbe Verhältnis wie zwischen den §§ 151, 146 StGB. Ob sich die Strk. in dieser Richtung geirrt hat, kann auf sich beruhen; auf die Strafzumessung war der etwaige Irrtum ersichtlich ohne Einfluß.

(3. Sen. v. 18. April 1932; 3 D 321/32.)

[M.]

9. § 410 RAbgD. Die Straffreiheit des § 410 RAbgD. genießt auch derjenige, der erst auf eine von der Steuerbehörde an ihn gerichtete Frage oder Mahnung die unterlassenen Voranmeldungen nachholt, bevor eine Anzeige gegen ihn erstattet oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist. †)

Die Nichtanwendung des § 410 RAbgD. beruht auf Rechtsirrtum. Die Voraussetzungen dieser Vergünstigung waren insofern erfüllt, als der Angekl. die unterlassenen Voranmeldungen entsprechend einer Aufforderung der Steuerbehörde nachholte, bevor eine Anzeige gegen ihn erstattet oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet war, und als er die ihm geschuldeten Steuern nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Fristen entrichtete. Allerdings hätte die Vergünstigung dem Angekl. trotzdem versagt werden müssen, wenn aus der Verhandlung hervorgegangen wäre, daß die

Zu 9. In dem vorstehenden Art. geht das RG. bei Anwendung des § 410 RAbgD. noch einen Schritt weiter, als dieses in den früheren in dem Art. angezogenen Entsch. geschehen ist. Wenn man den § 410 nur auf Fälle „tätiger Neue“ beschränkt, so fällt allerdings die Entsch. aus dem gesetzlichen Rahmen heraus. Allein der Ausdruck Neue, der dem Gesetze fremd ist, erscheint irreführend. Wollte man den § 410 nur für anwendbar halten, wenn ein StPfl. ohne Anstoß von außen lediglich durch Regungen des eigenen Gewissens sich zur Selbstanzeige verpflichtet fühlt, so würde die Vorschr. kaum praktische Bedeutung haben. In fast allen Fällen, in denen die Vergünstigung des § 410 in Anspruch genommen wird, ist der StPfl. durch Anfragen oder Ermittlungen des FinA. dazu veranlaßt. Die Gefahr einer Entdeckung wird also fast immer vorliegen. Das Gesetz verlangt aber, um die Straffreiheit auszuschließen, nicht nur eine Gefahr, sondern eine „unmittelbare“ Gefahr der Entdeckung. Von einer solchen unmittelbaren Gefahr wird man nur sprechen können, wenn der StPfl. mit Sicherheit voraussieht, daß die Ermittlungen

Nachholung durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt worden sei. Hieran aber gebricht es. Das LG. glaubte, dieses Hindernis der Straffreiheit schon daraus herleiten zu können, daß der Angekl. die versäumten Voranmeldungen zufolge einer besonderen Aufforderung der Steuerbehörde eingereicht habe. Hierin liegt eine Verkenntung des rechtlichen Erfordernisses. Zum Vorteil der Steuerkasse sichert § 410 RAbgD., dem Steuerschuldner, der eine Steuerzumißhandlung begangen hat, Straffreiheit, sofern die sonstigen Voraussetzungen der Vorschr. gegeben sind, weitergehend als das allgemeine Strafrecht zu, falls er sich nur noch rechtzeitig ohne äußere Nötigung dazu aufzuraffen vermag, das begangene Unrecht wieder gut zu machen (RGSt 57, 315; 61, 118). Eine solche der Straffreiheit hinderliche äußere Nötigung kann aber darin allein nicht erblickt werden, daß der Steuerschuldner das Versäumte nicht aus eigenem Antrieb nachholt, sondern sich durch eine von der Steuerbehörde an ihn gerichtete Frage oder Mahnung hierzu bestimmen läßt (RGSt. 56, 385; 63, 305). Diese Grundsätze müssen im Hinblick auf die dem § 410 zugrunde liegende Absicht, zur Hebung der Steuerunehrlichkeit die Nachholung richtiger Angaben möglichst zu begünstigen (RGSt. 62, 304), aufrecht erhalten werden. Sie stehen in der vorl. Sache der Bestrafung des Angekl. entgegen.

(2. Sen. v. 9. Juni 1932; 2 D 531/32.)

[M.]

**10. §§ 410 (374) RAbgD.; § 73 StGB.

1. Als „Anzeige“ i. S. § 410 RAbgD. (tätige Neue) ist nur eine Strafanzeige, nicht schon eine bloße interne, den Verdacht einer strafbaren Handlung aussprechenden Mitteilung innerhalb des steuerlichen Ermittlungsverfahrens, anzusehen.

2. Bei Hinterziehung von Umsatz- und Einkommensteuer ist wegen der Verschiedenartigkeit dieser Steuern ein Fortsetzungszusammenhang nicht möglich.

1. Der ausreichenden Begr. entbehrt bisher die Annahme der Strk., daß der Angekl. bezüglich der durch unterlassene Voranmeldungen und Vorauszahlungen bewirkten Umsatzsteuerhinterziehungen der Vergünstigung des § 410 RAbgD. (374 a. F.) nicht teilhaftig werden könne. Die Strk. hat die Einwendung des Angekl., er müsse insofern straffrei bleiben, weil er, bevor er angezeigt worden oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet und ihm bekannt geworden sei, seine unterlassenen Angaben nachgeholt habe, wie folgt beschieden:

„Es komme nach § 410 (374) RAbgD. nicht auf eine Kenntnis des Angekl., sondern darauf an, ob tatsächlich Anzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet worden sei. Das sei hier der Fall; denn aus den Steuerstrafakten des FinA. gehe hervor, daß bereits am 15. Dez. 1927 der Präsident des FinA. einen bei den Akten befindlichen Bericht einer Steuerfahndungsperson v. 30. Nov. 1927, der die Steuerhinterziehung des Angekl. betreffe, dem FinA. zur weiteren Veranlassung eingereicht habe. Wenn auch die offizielle Untersuchung gegen den Angekl. erst am 17. Aug. 1928 eingeleitet worden sei, so gehe aus diesem Schreiben doch hervor, daß bereits ein Bericht des Steueraufsendienstes vorgelegen habe, der als ‚Anzeige‘ anzusehen sei.“

des FinA. zur Aufdeckung des Sachverhalts führen müssen. Ist die Sache soweit gediehen, daß die Bestrafung überhaupt nicht mehr zu vermeiden ist, dann kann allerdings die Selbstanzeige keinen Einfluß auf die Bestrafung mehr ausüben. Anders liegen die Fälle, in denen der StPfl. sich vor die Wahl gestellt sieht, entweder dem FinA. wahrheitsgemäße Angaben zu machen oder auf dem bislang von ihm beschrittenen Wege weiterzugehen und durch neue Unwahrheiten seine Schuld nur zu vergrößern. Wendet man mit dem RG. den § 410 auf Fälle dieser Art an, dann wird das häufig zur Folge haben, daß der StPfl. den eingetretenen Konflikt dadurch beendet, daß er seine Verfehlung offen eingesteht. Wird ihm dieser Entschluß vom Gesetze durch Zusicherung der Straffreiheit erleichtert, so liegt das nicht nur im Interesse des StPfl., sondern vielfach auch im Interesse der Reichskasse. Es ist deshalb zu begrüßen, daß das RG. in der Auslegung des § 410 soweit geht, wie es in dem vorl. Fall geschehen ist.

Prof. Dr. Schaefer, Hamburg.

Diese Erwägungen lassen nicht zweifelsfrei erkennen, ob die Strk. sich darüber klar gewesen ist, daß als „Anzeige“ i. S. des § 410 (374) RAbgD. nur eine Strafanzeige anzusehen ist, d. h. eine Behauptung, die gerade die Herbeiführung einer strafrechtlichen Untersuchung und damit die Herstellung der durch eine Straftat verletzten Rechtsordnung bezweckt (RSt. 57, 132). Es bedarf deshalb der Aufklärung, ob jener Bericht im Verwaltungsstrafverfahren (§§ 421 ff. [früher 386 ff.] RAbgD.) als Mitteilung des Verdachts einer Steuerzuwiderhandlung oder lediglich im Ermittlungsverfahren (§§ 204 ff. RAbgD.) zwecks Erforschung eines steuerlichen Falles erstattet worden ist.

Sollte sich in der weiteren Verhandlung ergeben, daß eine Strafanzeige i. S. des § 410 (374) RAbgD. nicht vorlag, so wird die Strk. weiter zu prüfen haben, ob eine Straffreiheit des Angekl. nicht dadurch ausgeschlossen wird, weil der Angekl. zur Offenbarung seiner Steuerpflicht „durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung“ veranlaßt worden ist. Das würde insbes. dann anzunehmen sein, wenn der Angekl. von den schwebenden Steuerermittlungen Kenntnis erlangt hatte und er insolgedessen keinen Zweifel darüber haben konnte, daß sein Steuerfall der Steuerbehörde bekannt geworden war und damit auch seine steuerlichen Verfehlungen alsbald entdeckt werden mußten.

2. Die Rev. des Nebenkl. vertritt den Standpunkt, daß der Angekl. die Einkommensteuereinnahmen des Reiches für die Jahre 1925, 1926 und 1927 durch die unterlassenen Voranmeldungen zur Umsatzsteuer verkürzt habe, insofern als eine Veranlagung des Angekl. zur Umsatzsteuer zugleich auch seine Heranziehung zur Einkommensteuer durch das FinA. zur Folge gehabt haben würde. Diese Erwägungen gehen rechtlich fehl; sie beruhen auf einer Verkennung feststehender strafrechtlicher Rechtsgrundsätze. Nicht eine jede für den Eintritt eines nach den Strafgesetzen verbotenen Erfolges ursächliche Unterlassung begründet die Strafbarkeit. Solche ist vielmehr nur dann gegeben, wenn für den Unterlassenden im Einzelfalle eine besondere Rechtspflicht bestand, den Eintritt des betreffenden Erfolges durch ein Handeln zu verhindern. Dieser Grundsatz ist in Wissenschaft und Rspr. anerkannt (RSt. 45, 210, 213; 46, 337, 342, 343; v. Hippel, Deutsches Strafrecht, Bd. 2 S. 161 ff.; Mezger, Strafrecht, S. 140, 141; v. Liszt-Schmidt, Strafrecht, 25. Aufl., § 32 C S. 179 ff.). Für den Angekl. bestand eine Rechtspflicht dahin, durch Abgabe von Voranmeldungen hinsichtlich der Umsatzsteuer den Eintritt einer Verkürzung der Umsatzsteuereinnahmen zu verhindern, und er hat sich deshalb durch die unterlassene Abgabe der Voranmeldungen, weil sie vorsätzlich geschah, einer Hinterziehung der Umsatzsteuer schuldig gemacht. Es bestand aber keine rechtliche Verpflichtung für den Angekl., durch Anmeldung der Umsatzsteuer den Eintritt einer Verkürzung der Einkommensteuer zu verhindern. Nach letzterer Richtung bestanden für den Angekl. besondere Rechtspflichten, deren Nichterfüllung jedoch nach den Feststellungen der Strk. eine Strafbarkeit des Angekl. im Hinblick auf § 395 (358) RAbgD. nicht begründen konnte.

Die Strk. hat auf eine einheitliche Strafe von 1000 RM, ersatzweise 20 Tagen Gefängnis, erkannt; sie hat also anscheinend nur eine einzige strafbare Handlung für vorliegend erachtet. Das ist rechtsirrig. Eine natürliche Handlungseinheit kam nicht in Frage; ein Fortsetzungszusammenhang zwischen der Hinterziehung von Umsatz- und Einkommensteuern ist aber bei der Verschiedenartigkeit dieser Steuern rechtsgrundsätzlich ausgeschlossen (RSt. 59, 258, 261, 266). Es lagen daher zwei selbständige strafbare Handlungen — einerseits Umsatzsteuerhinterziehung, andererseits Einkommensteuerhinterziehung — vor, für deren jede auf eine besondere Strafe zu erkennen war.

(2. Sen. v. 25. Febr. 1932; 2 D 1272/31.) [A.]

11. § 12 Abs. 2 GrErmStG. Bei Übernahme der Grunderwerbsteuer durch eine der Parteien muß die mitübernommene Vermittlungsgebühr bei der Feststellung des für die Berechnung der

Grunderwerbsteuer maßgebenden Gesamtbetrags der Gegenleistung berücksichtigt werden.

Eine Verletzung des § 12 Abs. 2 GrErmStG. ist nicht darin zu finden, daß das SchöffG. die Vermittlungsgebühr, die die Käufer des von dem Angekl. veräußerten Grundstücks übernommen haben, bei Feststellung des Gesamtbetrags ihrer Gegenleistung berücksichtigt hat, nach dem sich der für die Berechnung der Grunderwerbsteuer maßgebende Veräußerungspreis bestimmt. Von der Rev. wird geltend gemacht, daß die Käufer des Grundstücks, die Eheleute H., ebenfalls die Dienste der Maklerfirma B. S. Nachf. Umbh. in Anspruch genommen und deshalb die von ihnen an diese bezahlte Vermittlungsgebühr von Anfang an selbst geschuldet hätten. Wäre diese Behauptung richtig, so würde allerdings von einer „vom Erwerber übernommenen Leistung“ i. S. des § 12 Abs. 2 GrErmStG. nicht gesprochen werden können. Aber sie findet in dem angeführten Urteil keine Stütze. Das SchöffG. geht vielmehr bei seiner Entsch. erkennbar von der tatsächlichen, für das RevG. bindenden Annahme aus, daß nur der Angekl., der Veräußerer des Grundstücks, die Dienste der Firma S. in Anspruch genommen und deshalb die Vermittlungsgebühr zu zahlen hatte, und daß die Eheleute H. durch Vereinbarung mit dem Angekl. die an sich von diesen zu bewirkende Befriedigung des Vermittlers übernommen haben. In einer solchen Vereinbarung konnte das SchöffG. ohne Rechtsirrtum die Übernahme einer dem Veräußerer obliegenden Leistung durch den Erwerber i. S. des § 12 Abs. 2 GrErmStG. erblicken. Ein Rechtsatz vom Inhalt, daß ganz allgemein eine neben dem Kaufpreis vom Erwerber übernommene Vermittlungsgebühr nicht auf Grund der angeführten Gesetzesbest. dem Veräußerungspreise hinzuzugerechnet werden dürfte, ist in der Rspr. nicht aufgestellt. Die einzige Entsch., mit der die Rev. ihre gegenteilige Behauptung begründen will, wie in OVG. v. 21. Sept. 1915: Mitt. über die Zuwachssteuer usw. 1916, 2, betrifft gar nicht das GrErmStG., sondern das ZwStG., für dessen Anwendung ganz andere Gesichtspunkte maßgebend sind.

(1. Sen. v. 8. Juli 1932; 1 D 394/32.) [A.]

Freiwillige Gerichtsbarkeit.

1. §§ 1—5, 7 Abs. 1 Nr. 1, 8 Abs. 1 Nr. 1, 10, 11, 56 PrGG.; § 342 RAbgD.; Teil 7 Kap. III § 7 W. d. b. RPr. v. 8. Dez. 1931 (RSt. I, 699, 731). Ist auf Grund eines von einem FinA. gemäß Teil 7 Kap. III § 7 W. d. b. RPr. v. 8. Dez. 1931 erlassenen Sicherheitsbescheides eine Sicherheitshypothek auf das Grundstück des Schuldners eingetragen worden, so haftet dieser unmittelbar für die Kosten der Eintragung gegenüber der preuß. Staatskasse. Durch die Aufhebung des Sicherheitsbescheides nach der Eintragung wird an dieser Rechtslage nichts geändert. Wegen Erstattung bereits gezahlter Kosten kann der Schuldner sich lediglich an den Reichsfiskus halten. †)

Anzutreffend ist zunächst die Ansicht des Beschw., daß für die Eintragung der Sicherheitshypothek wegen öffentlichen Interesses sachliche Gebührenfreiheit begründet sei. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 PrGG. sind gebührenfrei die auf Ersuchen der Verwaltungsbehörden vorzunehmenden Geschäfte, die ein öffentliches Interesse betreffen. Wie der Senat wiederholt ausgesprochen hat, ist als im öffentlichen Interesse liegend nur das anzuerkennen, was dem Wohle der Gesamtheit förderlich ist. Das trifft zwar für die Erhebung von Steuern und sonstigen öffentlichen Abgaben und Lasten zu, die der Staat kraft seines Hoheitsrechts erfordern, nicht aber für die Maßregeln, die zur Sicherstellung und Befriedigung der Staatskasse wegen solcher Ansprüche dienen. Hierbei handelt es sich um die Sicherstellung der fiskalischen Vermögensrechte, bei der der Staat wie jeder andere Gläubiger auftritt (vgl. RSt. 50, 246 und 1 a X 911/28, ferner Bartscher-Drinnen-

Zu 1. Der Entsch. ist im wesentlichen zuzustimmen. Der Reichsfiskus kommt als Schuldner für die Kosten der Eintragung einer Sicherheitshypothek überhaupt nicht in Frage, da er nach § 8 PrGG. v. 22. Okt. 1922 subjektive Gebührenfreiheit genießt. Damit ist aber noch nicht gesagt, daß auch der Schuldner von einer Gebührenzahlung befreit ist. § 1 PrGG. bestimmt zwar, daß derjenige, welcher die Tätigkeit des Gerichts veranlaßt hat, zur Zahlung der Kosten verpflichtet ist; das schließt aber nicht aus, daß unter Umständen jemand anders die Kosten tragen muß, der keinen Antrag gestellt hat, ja gegen den sich wider seinen Willen oder ohne sein Wissen die Tätig-

berg-Wenz, 7. Aufl., Anm. 2, 1 Abs. 3 zu § 7 PrGG.) Diese Grundsätze gelten auch bei dem besonderen, durch § 7 Teil 7 Kap. III NotVd. v. 8. Dez. 1931 geregelten Sicherungsverfahren. Im öffentlichen Interesse liegt zwar die Anordnung dieses Sicherungsverfahrens, nicht aber mehr die Zwangsmäßigkeit, die zu seiner Durchführung getroffen wird. Da es sich bei ihr um die Sicherstellung fiskalischer Vermögensrechte gegen den einzelnen handelt, kann ein öffentliches Interesse nicht anerkannt werden.

Der als Kostenschuldner in Anspruch genommene Beschw. für die Eintragung des Beschw. hat den Eintragungsantrag nicht gestellt. Er kann also auch nicht gem. § 1 PrGG. als Antragsteller für die durch die Eintragung entstandene Gebühr in Anspruch genommen werden. Gleichwohl hat das VG. mit Recht eine unmittelbare Haftung des Beschw. für die Kosten der Eintragung angenommen.

Der Senat hat wiederholt ausgesprochen, daß sich die Staatskasse hinsichtlich der Kosten einer im Wege der Zwangsvollstreckung erfolgten Eintragung aus Zweckmäßigkeitsgründen unmittelbar an den Schuldner halten könne und sich nicht auf den umständlichen Weg einer Pfändung des Erstattungsanspruchs, den der Gläubiger gegen den Vollstreckungsschuldner habe, verweisen zu lassen brauche (vgl. RGZ. 50, 246 = JWB. 1918, 140 und JFG. ErgBd. 1, 62 = JWB. 1922, 568). Es kann jedoch dahingestellt bleiben, ob diese Grundsätze auch im vorl. Fall Anwendung zu finden haben, zumal dem Vollstreckungsgläubiger, dem Reichsfiskus, gem. § 8 Abs. 1 Ziff. 1 PrGG. persönliche Gebührenfreiheit zusteht und insfolgedessen Kosten, die er vom Steuerschuldner erstattet verlangen könnte, überhaupt nicht entstanden sind (vgl. 1 a X 1022/29 in BurBl. 1930, 92). Eine unmittelbare Haftung des Beschw. für die Eintragungskosten besteht nämlich schon auf Grund des § 7 Abs. 1 Nr. 1 PrGG. In dieser Vorschr. ist die sachliche Gebührenfreiheit bestimmt für alle auf Ersuchen von Verwaltungsbehörden vorzunehmenden Geschäfte, welche ein öffentliches Interesse betreffen. Geschäfte, die auf Ersuchen von Verwaltungsbehörden, aber nicht im öffentlichen Interesse erfolgen, sollen also gebührenpflichtig sein. Da der durch die Verwaltungsbehörde vertretene Fiskus als Antragsteller aber nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 PrGG. stets persönliche Gebührenfreiheit genießt, muß das Gesetz bei dieser Best. einen anderen Kostenschuldner als den Fiskus im Auge gehabt haben. Als solcher kommt nur derjenige in Frage, auf dessen Kosten das Verfahren stattfindet (ebenso RGZ. 50, 246). Im vorl. Falle ist dies der Beschw., da gegen ihn auf Grund des Sicherheitsbescheides die Zwangsvollstreckung vorgenommen worden ist. Der Einwand des Beschw., daß es sich bei der in RGZ. 50, 246 abgedruckten Entsch. um ein Sicherungsverfahrensverfahren auf Grund der PrVd. v. 15. Nov. 1899 (GS. 545) gehandelt habe, während im vorl. Falle die Vorschr. der AbgD v. 22. Mai 1931 (RGBl. I, 161) und der zu ihrer

keit des Staates richtet. Weber § 8 noch § 1 PrGG. sprechen also gegen eine Kostenpflicht des Steuerschuldners. Bedenklicher ist schon der Einwand des § 7 Abs. 1 Ziff. 1. Hier wird objektive Gebührenfreiheit normiert für alle Geschäfte, die auf Ersuchen einer Verwaltungsbehörde im öffentlichen Interesse vorgenommen werden. Läge dies hier vor, so könnte auch der Steuerschuldner nicht zu den Kosten herangezogen werden; denn zum Unterschied von § 8 ist hier nicht nur eine einzelne Person — der Reichsfiskus —, sondern das im öffentlichen Interesse vorgenommene Geschäft selbst von den Gebühren befreit. Das RG. lehnt aber die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Ziff. 1 hier ab, da die betreffende Maßregel nicht im öffentlichen Interesse getroffen sei. M. E. ist die gegebene Begründung nicht sichhaltig; dagegen wird man mit anderer Begründung zum selben Ergebnis kommen. Das RG. hält sich wörtlich an eine frühere Entsch. (RGZ. 50, 246 ff.). Das öffentliche Interesse sei nur bei den Geschäften anzuerkennen, die dem Wohle der Gesamtheit förderlich seien, also bei Erhebung von Steuern und Abgaben, nicht aber bei Maßregeln, die zur Sicherstellung und Befriedigung der Staatskasse wegen solcher Ansprüche dienen. Eine solche Unterscheidung hat m. E. keine Berechtigung, denn die Sicherstellung und Befriedigung von solchen Ansprüchen liegt genau so im öffentlichen Interesse wie die Erhebung von Steuern selbst. In weissen Interesse sollte die Sicherstellung von Steueransprüchen sonst erfolgen? Die Wahrnehmung fiskalischer Vermögensrechte ist stets eine im öffentlichen Interesse gelegene Angelegenheit. Mit der Ablehnung des öffentlichen Interesses wird man hier also nicht durch-

§ 7 Abs. 1 Ziff. 1 hindert aber m. E. nicht, daß aus anderen Gründen trotz Befreiung des öffentlichen Interesses objektiv Gebühren entstehen, nämlich auf Grund der allgemeinen Regel, daß bei jedem Zwangsverfahren, auch wenn es wie hier im öffentlichen Interesse liegt, der Schuldner die Kosten trägt (vgl. § 788 Abs. 1 ZPO. — für das Verwaltungsverfahren vgl. § 16 PrVd. betr. das Zwangsverfahren v. 15. Nov. 1899; § 342 AbgD. —). Tritt also der Staat in Wahrnehmung seiner fiskalischen Vermögensrechte auf, so erfolgt zwar diese Tätigkeit im öffentlichen Interesse, aber trotzdem gehen hier die speziellen Regeln über die Kosten des Zwangsverfahrens vor. Das

Ausführung erlassenen Beitreibungsd. zur Anwendung kämen, trifft an sich zu. Die in der oben erwähnten Entsch. entwickelten Grundsätze müssen aber auch für die reichsrechtliche Regelung des Zwangsverfahrens gelten. Denn die dieses Verfahren betr. Vorschr. sind denen der PrVd. v. 15. Nov. 1899 nachgebildet. Insbes. deut. sich der § 342 AbgD. inhaltlich mit § 16 der Vd. Danach fallen die Kosten der Zwangsvollstreckung dem Schuldner zur Last (s. auch JFG. ErgBd. 1, 62).

Der Beschw. haftet mithin für die durch die Eintragung der Sicherheitshypothek entstandene Gebühr der Preuß. Staatskasse unmittelbar. Es ist kostenrechtlich unerheblich, daß die Eintragung gegen seinen Willen erfolgt ist. Für den Anspruch der Staatskasse ist einzig und allein die Tatsache entscheidend, daß die Eintragung geschehen ist.

Die Behauptung des Beschw., daß der Sicherheitsbescheid, auf Grund dessen die Zwangsvollstreckung erfolgt ist, nachträglich vom Fiskus aufgehoben worden sei, ist unerheblich. Denn Kosten, die auf Grund kostenrechtlicher Best. fällig geworden sind (§ 11 PrGG.), können mangels anderer Kostenvorschr. nur unter den Voraussetzungen des § 10 PrGG. niederge schlagen werden. Liegen dessen Voraussetzungen nicht vor, so bleibt der Vollstreckungsschuldner auch bei Aufhebung des Vollstreckungstitels, aus dem die Vollstreckung erfolgt ist, für die Gebühren verhaftet. Er kann sich wegen Erstattung bereits gezahlter Eintragungsgebühren nur an den Gläubiger, also hier an den Reichsfiskus, halten (vgl. 1 a X 122/29).

(RG., ZwSen. 1a, Beschl. v. 27. Mai 1932, 1a X 550/32.)
Mitgeteilt von RGR. Schmidt mann, Berlin.

2. §§ 1 ff. 4. NotVd. v. 8. Dez. 1931 (RGBl. I, 699) über „Zinsenkung“ (1. Teil Kap. III Abschn. 1); 1. u. 2. Durchf. u. ErgVd. über Zinsenkung auf dem Kapitalmarkt v. 23. Dez. 1931 (RGBl. I, 793) und v. 26. März 1932 (RGBl. I, 171). Die Zinsenkungsvorschriften sind nicht anwendbar a) auf Forderungen (Hypotheken) und Grundschulden, welche am 31. Dez. 1931 ohne Kündigung fällig geworden sind, b) auf die am 1. Jan. 1932 vorhanden gewesenem Eigentümergrundschulden.

Unter Nr. 12 der Abt. III war für B. eine mit 12% jährlich verzinsliche Grundschuld von 20 000 RM eingetragen. B. hatte am 26. Nov. 1930 bekannt, wegen eines Teilbetrages der Grundschuld in Höhe von 17 000 RM durch den Eigentümer besriedigt worden zu sein. Letzterer hatte in einer notariellen Verhandlung am gleichen Tage bekannt, von dem Beschw. „unter dem heutigen Datum“ ein bares Darlehn von 17 000 RM empfangen zu haben, das mit 9 1/4% jährlich verzinslich und ohne

öffentliche Interesse in der vom VG. angegebenen Formulierung leugnen zu wollen, ist m. E. verfehlt. Handelt also der Staat zwecks Sicherstellung fiskalischer Vermögensrechte, so ist bezüglich der Kosten trotz des hier nicht abzustreitenden öffentlichen Interesses der Fall genau so zu behandeln, wie wenn ein anderer Gläubiger zwecks Wahrnehmung seiner Rechte auftritt. In diesem Fall gilt dann nicht § 7 Abs. 1 Ziff. 1 PrGG., sondern die erwähnten speziellen Normen der Zwangsvollstreckung. Daß das Sicherungsverfahren gem. Teil 7 Kap. III § 7 Vd. v. 8. Dez. 1931 auch darunter zu rechnen ist, steht wohl außer Zweifel.

Eine andere Frage ist, ob der Beschw. unmittelbar für die Kosten der Eintragung haftet. Auch das ist zu bejahen, allerdings nicht nach § 1 PrGG., da ein Antrag des Beschw. nicht vorliegt. Trotzdem sind die Gebühren unmittelbar von dem Steuerschuldner an die preuß. Staatskasse geschuldet, obwohl nach den allgemeinen Regeln der Gläubiger nur einen Kostenersatzanspruch an den Schuldner hat. Da aber hier der Antragsteller nach § 8 PrGG. persönlich Gebührenfreiheit hat, so bleibt gar nichts anderes übrig, als daß die preuß. Staatskasse die Kosten unmittelbar von dem Steuerschuldner eintreibt. Auch eine Pfändung des Erstattungsanspruchs kann nicht in Frage kommen, da eben dem Reichsfiskus kraft seiner persönlichen Gebührenfreiheit keine Kosten entstanden sind.

Somit kann angenommen werden, daß zwar die Sicherstellung der fiskalischen Vermögensrechte im öffentlichen Interesse liegt, daß aber trotzdem Kosten der preuß. Staatskasse unmittelbar von dem Steuerschuldner geschuldet werden. —

Auch dem letzten Punkte der Entsch. ist zuzustimmen. Wird der Sicherheitsbescheid, auf Grund dessen die Zwangsvollstreckung erfolgte, nachträglich aufgehoben, so berührt dies keineswegs die Kostenpflicht des Steuerschuldners. Allerdings kann er sich wegen Erstattung bereits gezahlter Eintragungsgebühren an den Reichsfiskus halten, und zwar aus denselben Gründen, aus denen ein Vollstreckungsgläubiger wegen nachträglich aufgehobener vorläufiger Vollstreckung, wegen aufgehobener Arrestes oder aufgehobener EinzwBerf. dem Vollstreckungsschuldner seinen Schaden ersetzen muß (ohne Verschulden!); vgl. §§ 717 Abs. 2, 945 ZPO.

Prof. Dr. Theodor Süß, Breslau.

jede weitere Kündigung am 31. Dez. 1931 fällig sein sollte, und hatte zur Sicherung dieser Darlehnsforderung nebst Zinsen die Eigentümergrundschuld Nr. 12 von 17 000 RM unter gleichzeitiger Abtretung dieser Post an die Beschw. in eine Darlehns-hypothek umgewandelt. Für letztere sollten die in der Schulduktunde vereinbarten Bedingungen gelten. Insbes. sollte es bei der Fälligkeit des Darlehns am 31. Dez. 1931 sein Bewenden haben, falls der Eigentümer von einem ihm eingeräumten Recht zu vorzeitiger Kündigung des Darlehns und der Hypothek keinen Gebrauch machen sollte. Der Antrag auf Eintragung der Abtretung, der Umwandlung und der neuen Bedingungen hatte mangels Behebung von Anständen zu einer Eintragung nicht geführt. Eigentümer und Beschw. haben sodann in notarieller Verhandlung v. 29. Juni 1932 unter Bezugnahme auf die frühere Verhandlung v. 26. Nov. 1930 u. a. vereinbart, das Darlehn sollte am 31. Dez. 1932 fällig und zahlbar sein; sie haben ferner den in Höhe von 9 1/4 % jährlich vereinbarten Zinsfuß auf 12 % jährlich, und zwar rückwirkend v. 1. Jan. 1932 ab, erhöht, indem sie gleichzeitig anerkannt haben, daß das Darlehn am 31. Dez. 1931 ohne Kündigung fällig und zahlbar war, und ferner die Aufhebung der danach eingetretenen Fälligkeit des Darlehns vereinbart haben. In einer weiteren notariellen Verhandlung vom gleichen Tage hat S. mit seinem in Abt. II unter Nr. 2 seit 1930 eingetragenen Nießbrauchsrecht der Post Abt. III Nr. 12 den Vorrang eingeräumt und die Eintragung dieses Vorranges bewilligt; ebenda hat ferner der Eigentümer unter Bezugnahme auf die bisher getroffenen Vereinbarungen die Eintragung der Hypothek für die Beschw. nebst 12 % Jahreszinsen und mit den vereinbarten Bedingungen beantragt. Das GVL hat am 29. Juli 1932 die Verwandlung eines Teilbetrages der Post Abt. III Nr. 12 von 17 000 RM in eine Eigentümergrundschuld, die Umwandlung dieses Teilbetrages in eine Hypothek für ein Darlehn gleicher Höhe und deren Abtretung an die Beschw. sowie die neuen Bedingungen einetochren. Die 12 % Jahreszinsen sind dabei in Anwendung der Vorschr. der 4. NotW. v. 8. Dez. 1931 (RGBl. I, 699) über „Zinsenkung“ (Teil 1 Kap. III Abschn. 1) mit der Maßgabe gebucht worden, daß die 9 % übersteigenden Zinsen den Rang nach den Posten Abt. II Nr. 2 und Abt. III Nr. 13 bis 17 haben. Die Beschw. haben für die vollen 12 % Zinsen die Rangstelle der Post Abt. III Nr. 12 beansprucht. Ihre mit dem Antrage auf entsprechende Änderung der Eintragung eingeleitete Beschw. hatte keinen Erfolg. Diese Entsch. ist auf die weitere Beschw. ausgehoben.

Das G. hat die Beschw. als gegen eine Eintragung, und zwar gegen diejenige des Nachranges der 9 % übersteigenden Zinsen der Teilpost Abt. III Nr. 12 von 17 000 RM nach den Posten Abt. II Nr. 2 und Abt. III Nr. 13 bis 17 gerichtet aufgefaßt. Es ma zunächst dahingestellt bleiben, ob diese Auffassung nicht zu eng ist. Richtig ist an ihr soviel, daß mit der Beschw. auch in erster Linie die Änderung der angefochtenen Rang-eintragung gemäß dem Beschwerdeantrage im Wege der Vertretung des Grundbuchs erstrebt wird. Dafür spricht, daß in den Beschwerdefristen von einer bezüglich des Zinsranges „unrichtigen“ Eintragung bzw. von der Notwendigkeit einer „Vertretung“ dieser Eintragung die Rede ist. Für diesen Fall ist die Beschw. ferner nur mit dem Ziele der Buchung eines Amtswider-spruchs zulässig (§ 71 Abs. 2 Satz 2 GVD.) und nach der stän-digen Rechtsübung des Senats zuzulassen. Rechtsirrig, wenn auch den Beschw. insoweit nicht nachteilig, ist dagegen der Stand-punkt der Vorentschr., das Grundbuch wäre im Falle der Nicht-anwendbarkeit der Zinsenkungsbest. (Teil 1 Kap. III Abschn. 1) der 4. NotW. v. 8. Dez. 1931 (RGBl. I, 699) durch den angefochtenen Rangvermerk unrichtig geworden. Die letztgenannte Ein-tragung hat vielmehr das Grundbuch nicht unrichtig gemacht, gleichviel ob die genannten Post. vorliegendenfalls anwendbar sind oder nicht.

Im erstgenannten Falle würden die Zinsen der Grundschuld Nr. 12, welche ursprünglich 12 % jährlich betragen hatten und bis zum Inkrafttreten des 1. Abschn. Kap. III über „Zinsenkung“, d. h. bis zum 1. Jan. 1932 (Kap. III, § 12), mangels Eintragung der vereinbarungsgemäß auf 9 1/4 % jähr-lich ermäßigten Zinsen in das Grundbuch eine Änderung in der Zinshöhe nicht erfahren hatten (§§ 875, 1183 BGB.; 1 X 112/32: HöchstRspr. 1932 Nr. 1657), mit dem Inkrafttreten des bezeich-neten Abschnitts der 4. NotW. kraft Gesetzes (Schlegelber-ger, Die Zinsenkung, Anm. 12 zu § 2; Bernard: DNotW. 1932, 288) eine Senkung auf 9 % jährlich erfahren haben (Kap. III § 1 Abs. 1, § 2 Abs. 1). Infolge gleichzeitigen Erlöschens der Grundschuld für die herabgesetzten Zinsen (Kap. III § 5) wür-den die Nachgläubiger in entsprechendem Umfange aufgerichtet sein, sodaß die am 29. Juni 1932 vereinbarten Zinsen von 12 % jähr-lich in Höhe ihres 9 % jährlich übersteigenden Teiles eine Er-weiterung der Grundschuld darstellen würden, welche gem. § 1119 BGB. nur mit dem Range nach den nachgehenden Rechten ein-getragen werden konnte, soweit nicht die Gläubiger der nach-

gehenden Rechte den erhöhten Zinsen den Vorrang bewilligt hatten (RGZ. 26, A 142; 33, A 250; 37, A 295; 52, 200). Das Grundbuch würde daher in dem erstgenannten Falle in Anlehnung des angefochtenen Rangvermerks nicht unrichtig sein, soweit den 9 % jährlich übersteigenden Zinsen der Teilpost Abt. III Nr. 12 von 17 000 RM der Rang nach den Posten Abt. III Nr. 13 bis Nr. 17 gegeben worden ist, die den erhöhten Zinsen den Vorrang nicht eingeräumt haben. Eine Unrichtigkeit des Grundbuchs würde aber aus den Gründen des SenBeschl. 1 X 520/30 (HöchstRspr. 1931 Nr. 221), auf die verwiesen wird, auch insoweit nicht ein-getreten sein, als die Post Abt. II Nr. 2 den erhöhten Zinsen den Vorrang eingeräumt hat. Im letztgenannten Falle würde zwar der Zinsfuß der Grundschuld Nr. 12 bis zu dem am 29. Juni 1932 getroffenen Vereinbarung unändert 12 % jähr-lich betragen haben, da die zufolge Befriedigung des Grundschuldgläubigers seitens des Grundstückeigentümers von letzterem er-worbene Grundschuld (RGZ. 35, A 327) auf den Eigentümer gem. § 1177 Abs. 1 Satz 2 BGB. mit dem bisherigen Zinsfuß über-gegangen ist (RWRKom. § 1177 Anm. 3, 4) und mit diesem Zinsfuß mangels Eintragung der am 26. Nov. 1930 vereinbarten ermäßigten Zinsen von 9 1/4 % jährlich in das Grundbuch bis zu dem am 29. Juni 1932 getroffenen Vereinbarung materiellrechtlich bestanden geblieben ist (vgl. oben). Den am 29. Juni 1932 neu vereinbarten Zinsen von 12 % jährlich würde somit in diesem Falle eine Rangstelle von gleichem Umfange an der bisherigen Rangstelle der in eine Darlehnshypothek umgewandelten Teileigen-tümergrundschuld Nr. 12 offenstanden haben (RGZ. 52, 197, besonders 200, 201), so daß die neu vereinbarten Zinsen in vollem Umfange ohne Zustimmung der im Range nachgehenden Berech-tigten mit dem Range des Stammrechts eingetragen werden konnten. Diese Rangstellung konnten die Zinsen, weil die Verein-barung neuer Nebenleistungen zu der Hypothek (Grundschuld) sich als Änderung des Inhalts der Hypothek (Grundschuld) i. S. des § 877 (1192) BGB. kennzeichnet (RGZ. 33, A 250; 52, 200; RGZ. 72, 366¹⁾), aber nur dadurch erlangen, daß zu der Einigung über den Rang der Zinsen an der Rangstelle des Stammrechts (§§ 873, 877 BGB.) die entsprechende Rangeintragung hinzutrat. Letztere wäre vorliegendenfalls dadurch zu bewirken gewesen, daß jeder Rangvermerk anlässlich der Eintragung der neu vereinbarten Zinsen unterblieb, da die Zinsen dadurch buchmäßig und damit (vgl. oben) auch materiellrechtlich den Rang des Hauptrechts er-langt hätten (RGZ. 26, A 140; 33, A 250; 43, 234; 1 X 520/30 a. a. D.). Die Zinsen sind aber nicht in dieser Weise, sondern im Gegenteil bezüglich ihres 9 % jährlich übersteigenden Teiles aus-drücklich mit dem Range nach den Posten Abt. II Nr. 2 und Abt. III Nr. 13 bis Nr. 17 im Grundbuche vermerkt worden. Es fehlt mithin an derjenigen Eintragung, welche geeignet gewesen wäre, i. Verb. m. der zuvor gekennzeichneten Einigung den 12 % Zinsen im vollen Umfange materiellrechtlich den Rang des Stammrechts zu verschaffen. Die 9 % übersteigenden Zinsen wür-den somit auch in dem letztgenannten Falle materiellrechtlich nicht den Rang des Stammrechts einnehmen, so daß ein Zwiespalt zwischen der materiellen Rechtslage und dem Inhalt des Grundbuchs insoweit gleichfalls nicht besteht. Auch eine Unrichtigkeit des Grundbuchs dahin, daß die Eintragung des Nachranges selbst un-richtig ist, würde in diesem Falle nicht anzunehmen sein. Es kann in dieser Beziehung ebenfalls auf die Ausführungen des bereits erwähnten SenBeschl. 1 X 520/30 (a. a. D.) verwiesen werden. Aus Vorstehendem ergibt sich zusammenschend, daß das Grundbuch, wie eingangs festgestellt, durch den beanstandeten Rang-vermerk in keinem Falle unrichtig geworden ist. Die Beschw. ist daher mit dem Ziele der Buchung eines Amtswiderstands wegen Fehlens einer wesentlichen Voraussetzung (§ 54 Abs. 1 Satz 1 GVD.) nicht begründet.

Der Beschwerdeantrag läßt sich aber auch dahin verstehen, daß die 9 % jährlich übersteigenden Zinsen der Teilpost Nr. 12 von 17 000 RM im Wege einer rechtlichen Änderung den Ein-tragung an der nach dem zuvor Ausgeführten bei Nichtanwendbarkeit der „Zinsenkungsbest.“ in gleicher Höhe an dem bisherigen Rang-platz des Stammrechts offenstehenden Rangstelle einetragen werden sollen. Der Umstand, daß in den Beschwerdefristen von einer „unrichtigen“ Eintragung die Rede ist (vgl. oben), steht einer Auslegung des Beschwerdeantrages im vorstehenden Sinne nicht entgegen, da diese Ausdrücke nicht notwendig im technischen Sinne des § 894 BGB., § 22 GVD. verwendet zu sein brauchen, sondern auch besagen können, daß der angefochtene Rangvermerk nicht dem gestellten und begründeten Antrage auf Eintragung der 12 % Zinsen an der Rangstelle des Hauptrechts entspreche und deshalb fehlerhaft sei. Der Beschwerdeantrag stellt ferner, so verstanden, keinen unzulässigen neuen Antrag in der Beschw. dar, son-dern wiederholt den bei dem GVL. gestellten und durch die Ein-tragung der 9 % übersteigenden Zinsen mit dem gebuchten Nach-

¹⁾ JZ. 1910, 188.

ränge insoweit abgelehnten ursprünglichen Antrag. Die Beschw. richtet sich ferner zugleich gegen die in dieser Eintragung enthaltene Ablehnung des letzteren Antrages in seinem zuvor gekennzeichneten Teile. Es kann auch unbedenklich angenommen werden, daß die Beschw. das Ziel der Beschw. in diesem Sinne bedeutet wissen wollen, falls die Eintragung der 9% übersteigenden Zinsen an der Rangstelle des Hauptrechts im Berichtigungswege nicht möglich ist. Da der Vorderrichter die vorstehend entwickelte Verfahrenslage verkannt hat, ist die Aufhebung der Vorentsch. und die eigene Prüfung des Senats gerechtfertigt. Danach ist die Beschw. mit dem zuletzt gekennzeichneten Ziele, soweit die Post Abt. II Nr. 2 der Post Abt. III Nr. 12 den Vorrang eingeräumt hat, schon auf Grund dieser Vorrangseinräumung (§ 880 BGB.; § 19 UGB.) begründet, welche im Hinblick auf den schon bisher vorhandenen Vorrang der Post Abt. III Nr. 12 vor der Post Abt. II Nr. 2 sich auf die am 29. Juni 1932 neu vereinbarten Zinsen des ersteren Rechts bezieht. Im übrigen hängt die Entsch. davon ab, ob die Post Abt. III Nr. 12 von der „Zinsenkung“ betroffen ist oder nicht (vgl. oben). Entgegen der Auffassung der Vorinst. ist im letzteren Sinne zu entscheiden.

Ausweislich der löschungsfähigen Quittung vom 26. Nov. 1930 ist die Grundschuld Nr. 12 damals in Höhe von 17 000 RM zur Eigentümergrundschuld geworden. Die Teilpost Nr. 12 von 17 000 RM ist ferner auch noch beim Inkrafttreten der „Zinsenkung“, also am 1. Jan. 1932, Eigentümergrundschuld gewesen. Denn sie sollte nach dem Inhalt der Verhandlung vom 26. Nov. 1930 von dem Beschw. als Hypothek erworben werden. Dann konnten die Beschw. aber das genannte Teilrecht nach der ständigen Rspr. des Sen. (RGZ. 39, A 240; 41, 239; 45, 284; 49, 219; 1 X 687/28) frühestens mit der Eintragung der Umwandlung der Teilgrundschuld in eine Teilhypothek erwerben (§§ 873, 877, 1198 BGB.) welche erst am 29. Juli 1932 stattgefunden hat; erst in diesem Zeitpunkte verwandelte sich ferner die Teileigentümergrundschuld in eine Teilhypothek (RGZ. 39, A 240). Beim Inkrafttreten der „Zinsenkung“ lag somit eine Eigentümergrundschuld vor, so daß die grundsätzliche Frage sich erhebt, ob die Best. des Abschnitts „Zinsenkung“ (Teil 1 Kap. III Abschn. 1) der 4. NotW. auf Eigentümergrundschulden anwendbar sind. Diese Frage ist zu verneinen. Auf ihre Beantwortung läßt es allerdings nicht an, wenn vorliegendenfalls der Art. 6 der 1. Durchf. und ErgW. über Zinsenkung auf dem Kapitalmarkt (1. Durchf. v. 23. Dez. 1931 (RGBl. I, 793) mindestens entsprechend anwendbar wäre, demzufolge der Zinsherabsetzung auch eine Forderung (Hypothek) oder Grundschuld unterliegt, die erst nach dem 31. Dez. 1931 entsteht, zu deren Begr. sich der Gläubiger aber vor dem 1. Jan. 1932 verpflichtet hat. Auch im vorliegenden Falle ist eine Hypothek vorhanden, die, wenn auch im Wege der Umwandlung einer vor dem 1. Jan. 1932 entstandenen Eigentümergrundschuld, erst nach diesem Zeitpunkt entstanden ist (vgl. oben), aber ihre Entstehungslage in einer vor diesem Zeitpunkt zwischen den Beschw. und dem Eigentümer getroffenen Vereinbarung hat. Die auch nur entsprechende Anwendung der genannten Vorschr. auf den vorl. Fall scheidet jedoch, selbst wenn diese Vorschr., was dahingestellt bleiben kann, auf einen Fall der vorl. Art grundsätzlich anwendbar sein sollte, daran, daß nach dem Inhalt der Schuldturnde v. 26. Nov. 1930 die Darlehnsforderung und die zu ihrer Sicherung bestimmte Hypothek am 31. Dez. 1931 ohne Kündigung fällig sein sollten. In einem solchen Falle ist, wie Herzog: RW. 1932, 1543 an Hand verschiedener Zinsenkungsvorschr. (Kap. III §§ 1 Abs. 4, 2 Abs. 1 4. NotW.; Art. 7 Abs. 2 1. Durchf. v. 23. Dez. 1931) zutreffend nachgewiesen hat, für die Anwendung der Best. über die Zinsenkung kein Raum (vgl. auch Schlegelberger, Die Zinsenkung, Anm. 2 zu § 4). Von der Zinsherabsetzung sollen, wie die gedachten Vorschr. deutlich erkennen lassen, nur Forderungen (Hypotheken) und Grundschulden betroffen werden, welche am 1. Jan. 1932 noch „laufend“ waren. Da von der Zinsherabsetzung die kurzfristigen Anlagen ausdrücklich ausgenommen sind, so muß das gleiche erst recht von solchen Ansprüchen gelten, die bereits am 1. Jan. 1932 fällig waren. Derartige abgelaufene Rechtsverhältnisse nötigen die Beteiligten im Falle der Verlängerung (Prolongation) des Schuldverhältnisses zu neuen Vereinbarungen. Seit dem 9. Dez. 1931 (Art. 5 Abs. 1 Satz 2 1. Durchf. v. 23. Dez. 1931) können aber die Beteiligten, unbeschadet gewisser zwingender Sondervorschr. (vgl. z. B. Kap. III § 8), wieder beliebige Zinsvereinbarungen treffen, auch solche, welche die durch die 4. NotW. geschaffenen Änderungen aufheben und die früheren Vereinbarungen über die Höhe des Zinsfußes wieder in Kraft setzen (1 X 290/32: HöchstRspr. 1932 Nr. 1472). Es lag deshalb für den Gesetzgeber auch keine Veranlassung vor, die Zinsherabsetzung auf Ansprüche zu erstrecken, die beim Inkrafttreten der „Zinsenkung“ bereits fällig waren. Die nachträgliche Verlängerung von Forderung und Hypothek über den 1. Jan. 1932 hinaus rechtfertigt eine abweichende rechtliche Beurteilung nicht, da es auf den Rechtszustand ankommt, wie er am 1. Jan.

1932 bestanden hat. In diesem Zeitpunkt war die Darlehnsforderung bereits fällig und wäre auch die zu ihrer Sicherung bestimmte Hypothek, wenn sie damals bereits als solche bestanden hätte, bereits fällig gewesen. An dieser, übrigens auch von den Beteiligten selbst in der Verhandlung v. 29. Juni 1932 anerkannten Rechtsstatsache konnte durch die später getroffene Vereinbarung nichts geändert werden.

Gegen die Erstreckung der Zinsherabsetzung auf Eigentümergrundschulden lassen sich der Inhalt und ferner der Zweck des Gesetzes anführen. Die zusammenfassende Betrachtung verschiedener Best. der 4. NotW. über die Zinsenkung sowie der dazu erlassenen beiden Durchf. und ErgW. v. 23. Dez. 1931 (RGBl. I, 793) und v. 26. März 1932 (RGBl. I, 171) ergibt, daß unter den Grundschulden i. S. des § 2 Abs. 1 4. NotW. nur solche Rechte zu verstehen sind, bei denen der Gläubiger ein anderer ist als der Eigentümer, m. a. W. nur Fremgrundschulden. Denn diese Best., welche sich ihrem Inhalte nach ersichtlich auf alle in den §§ 1, 2 4. NotW. geregelten Rechtsverhältnisse beziehen, setzen ein Auseinanderfallen von Gläubiger und Schuldner (Eigentümer) voraus. Es ist in dieser Beziehung in erster Linie zu verweisen auf § 4 Abs. 1 4. NotW., wonach der Gläubiger Forderungen und Grundschulden der in §§ 1, 2 bezeichneten Art, deren Zinsen nach diesem Abschnitt herabgesetzt sind, nicht vor dem 31. Dez. 1932 kündigen kann, ferner auf Abs. 2 daselbst, wonach bereits ausgesprochene Kündigungen wirksam bleiben, sowie auf Abs. 6 daselbst, wonach das Kündigungsrecht des Schuldners und des Eigentümers des belasteten Grundstücks durch die Vorschr. des ersten Abschnitts des Kap. III über Zinsenkung nicht beschränkt wird. Die hier vertretene Ansicht kann sich ferner auf den Art. 5 Abs. 1 1. Durchf. v. 23. Dez. 1931 berufen, demzufolge der Herabsetzung auch der Zinsfuß einer Forderung (Hypothek) oder Grundschuld unterliegt, der in der Zeit vom 9. bis zum 31. Dez. 1931 vereinbart worden ist, es sei denn, daß die Beteiligten die durch die NotW. (Art. 1) vorgesehene Zinsherabsetzung ausschließen wollten (vgl. auch Art. 6 daselbst, besonders Satz 3); das gleiche gilt bezüglich des Art. 7 Abs. 2 1. Durchf. v. 23. Dez. 1931, der von Forderungen (Hypotheken) und Grundschulden handelt, deren Fälligkeit durch Stundung hinausgeschoben worden ist. Schließlich kann auch der Art. 2 2. Durchf. v. 26. März 1932 herangezogen werden, der von der Vorschr. des § 4 der „NotW.“ die zur Sicherung eines bankmäßigen Personalkredits (Art. 8 a 1. Durchf. v. 23. Dez. 1931) dem Kreditgeber von dem Kreditnehmer bestellten Grundschulden ausnimmt und diesem Fall denjenigen gleichstellt, daß der Kreditnehmer dem Kreditgeber eine ihm zustehende Eigentümergrundschuld zur Sicherung des bankmäßigen Personalkredits abgetreten und damit rechtlich eine Fremgrundschuld hergestellt hat. Aus Vorstehendem ist ersichtlich, daß die „Zinsenkungsbest.“ auf Eigentümergrundschulden, bei denen der Gläubiger und der Eigentümer dieselbe Person sind, nicht passen, zumal wenn weiterhin erdogen wird, daß im Falle der Abtretung der Eigentümergrundschuld an einen Dritten nach dem 1. Jan. 1932 die Fälligkeitsbest. des § 4 4. NotW. durch Vereinbarung zwischen dem Dritten und dem Eigentümer geändert werden könnten. Diese Auffassung wird durch die Überschrift „Kapitalmarkt“ verstärkt, unter der die hier erörterten Vorschr. stehen. Denn für den Kapitalmarkt, also für den Markt der langfristigen Anlagen, gewinnt die Eigentümergrundschuld erst Bedeutung, wenn sie in irgendeiner Weise verwertet ist. Vorher stellt sie keine Kapitalanlage dar, sondern, gleichviel welches ihr Entstehungsgrund ist (vgl. z. B. §§ 1163 Abs. 1 Satz 2, 1177 Abs. 1, 1196 BGB.), einen auf dem Eigentum am belasteten Grundstück beruhenden Vermögenswert, der zwecks leichter wirtschaftlicher Verwertbarkeit des Grundeigentums in der Zukunft eine andere rechtliche Gestalt erfahren hat. Für die verzinssliche Eigentümergrundschuld gilt in dieser Beziehung nichts anderes, da dem Eigentümer die Zinsen nur im Falle einer von anderer Seite herbeigeführten Zwangsverwaltung und nur während der Dauer derselben gebühren (§ 1197 Abs. 2 BGB.). Daß Eigentümergrundschulden von der Zinsenkung nicht betroffen sind, ist aber vor allem aus dem Zweck der Zinsenkung zu entnehmen. Die Zinsenkung der 4. NotW. ist eine im Rahmen eines umfassenden Wirtschaftsgesetzes erlassene und von den Zwecken dieses Gesetzes untrennbare Maßnahme, welche ihre Entstehung gleich diesem Gesetz allgemeinen wirtschaftspolitischen Erwägungen verdankt (Schlegelberger a. a. D., Einf. S. 9). Die 4. NotW. hat sich zum Schutze der deutschen Volkswirtschaft gegen die nachteiligen Folgen, welche sich für diese aus der allgemeinen Wirtschaftskrise, der im großen Maßstabe erfolgten Abberufung kurzfristiger Auslandskredite und aus der Entwertung des englischen Pfundes ergeben hatten, das Ziel gesetzt, die Gestehungskosten der deutschen Wirtschaft und die Preise „durch organisch verbundene Maßnahmen“ so zu senken, daß die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft auf den Auslandsmärkten gestärkt wurde (Schlegelberger a. a. D. S. 4). Diesem Ziele dient u. a. die Herabsetzung der Löhne und Gehälter als einer der wesentlichsten

Kostenfaktoren, welche ihrerseits zwecks Stärkung der Kaufkraft der davon betroffenen Bevölkerungsschichten die Senkung des Preisniveaus und der Mieten und infolgedessen zum Ausgleich der den Hauseigentümern daraus erwachsenden Minderung ihrer Einnahmen die Senkung der Hypothekenzinsen bedingte. Die Zinsenkung ist also nicht mit Rücksicht auf die privatwirtschaftlichen Interessen bestimmter Personenkreise erfolgt. Das BG. führt deshalb zur Rechtfertigung seines abweichenden Standpunktes zu Unrecht aus, die 4. RotW. sei nicht nur zugunsten der Schuldner, sondern auch zugunsten der nachstehenden, durch die Zinsenkung aufrückenden Gläubiger erlassen. Die Interessen der nachstehenden Berechtigten spielen bei der Zinsenkung, weil außerhalb des gedachten Zieles der 4. RotW. im allgemeinen und der Zinsenkung im besonderen liegend, keine Rolle, so daß mit ihnen die Erstredung der Zinsenkung auf Eigentümergrundschulden nicht gerechtfertigt werden kann. Die Zinsenkung als notwendiger Bestandteil der von der 4. RotW. erstrebten grundlegenden Senkung der Gestehungskosten vermag vielmehr ihrem zuvor dargelegten Zwecke gemäß dort nicht Platz zu greifen, wo sich die Zinsen wirtschaftlich nicht als Lasten des Grundeigentums darstellen, deren Minderung durch die Senkung der Mieten erfordert wird, sondern als ein zu künftiger wirtschaftlicher Bewertung geeigneter Vermögensvorteil in der Hand des Grundeigentümers. Letzteres ist aber hinsichtlich der Zinsen der Eigentümergrundschuld der Fall. Das Ziel der Zinsenkung auf dem Kapitalmarkte ist allgemein die Herabminderung der für die Schuldner langfristiger Anlagen mit den hohen Zinssätzen der Kapitalanlagen verbundenen wirtschaftlichen Lasten. Dieses Ziel nötigte nicht zu einem Eingriff in den Zinssatz von Eigentümergrundschulden, welcher dem Grundeigentümer nicht — zum Ausgleich für die Senkung der Mieten — eine wirtschaftliche Erleichterung seiner Lasten gewähren, sondern ihn im Gegenteil der Möglichkeit berauben würde, die von der Eigentümergrundschuld ausgefüllte Rangstelle zum bisherigen Zinssatz zu Kreditzwecken auszunutzen. Die Beurteilung mühte allerdings wohl dann eine andere sein, wenn die 4. RotW. u. a. bezweckte, die Rückkehr zu den früheren höheren Zinssätzen nach dem 1. Jan. 1932 zu verhindern. Das trifft jedoch nach dem an anderer Stelle Ausführten nicht zu. Insofern ist vielmehr durch die Wiederinkraftsetzung des § 247 BGB. Vorsorge getroffen worden (§ 8 4. RotW.). Eigentümergrundschulden werden somit nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes von der Zinsenkung nicht betroffen. Dem vom Vorderrichter hervor gehobenen Umstande, daß sie nach dem Wortlaut des Gesetzes (§ 2 Abs. 1) darunter fallen, kann demgegenüber eine ausschlaggebende Bedeutung nicht beigemessen werden. Ob für Eigentümergrundschulden, die am 1. Jan. 1932 mit einem Nießbrauch oder Pfandrecht belastet waren, etwas anderes zu gelten hat, kann dahingestellt bleiben, da dieser Fall hier nicht vorliegt.

Die Teileigentümergrundschuld Nr. 12 von 17 000 RM ist somit von der Zinsherabsetzung nicht betroffen worden. Dann können aber nach dem an anderer Stelle Ausführten die vollen 12% Zinsen die Rangstelle des Stammrechts erhalten, sofern dem nicht ein nach Eintragung des beanstandeten Rangverkehrs eingetretener autgläubiger Rechtserwerb entgegensteht. Letzteres wird das GVL. noch zu prüfen haben.

(RG., 1. ZivSen., Beschl. v. 10. Nov. 1932, 1 X 656/32.)

Mitgeteilt von WGR. Dr. Firschwald, Berlin.

Bayerisches Oberstes Landesgericht.

Strafsachen.

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

I. §§ 401 Abs. 2, 398 RAbgD.; §§ 149, 135, 155 BZollG. Werterfah und Einziehung bei Beihilfe.

Bedenkenfrei ist die Annahme der Strk., daß der Angekl. nach § 365 — jetzt § 401 — Abs. 2 RAbgD. für den Werterfah in vollem Umfang hafte, obwohl er die Beihilfe nicht „seines Vorteils wegen“ begangen hat (§ 331 — jetzt § 398 — RAbgD.) und deshalb nur nach §§ 49 Abs. 2, 44 StGB. bestraft worden ist. Der erk. Sen. schließt sich in dieser Hinsicht der Rpr. des RSt. (RGSt. 65, 283) an. Bei der Zollhinterziehung (ebenso wie beim Wambbruch) war schon vor der Anpassung der sachlich-rechtlichen Strafvorschr. des BZollG. über Zollhinterziehung an die RAbgD. nach § 149 BZollG. und §§ 49, 44 StGB. gegen den Gehilfen, auch wenn er nicht seines Vorteils wegen gehandelt hatte, auf Einziehung (Konfiskation) der zollpflichtigen Waren, hinsichtlich derer die Zollhinterziehung verübt war, und an Stelle der unausführbaren Einziehung auf Erlegung des Wertes jener Waren zu erkennen, weil die Einziehung und der Werterfah durch §§ 135, 155 BZollG. gegen den Haupttäter als Strafe, und zwar als Hauptstrafe, angedroht waren (vgl. RGSt. 8, 279; RWMpr. 6, 650, 9, 33; RGSt. 50, 336). Daran hat sich durch die Anpassung der bezeichneten Vorschr. des BZollG. an die RAbgD. nichts wesentliches geändert. Für die Beihilfe, die jemand

nicht seines Vorteils wegen begeht, gilt wie bisher die mildere Bestrafung nach § 49 StGB. (RGSt. 57, 162). Für die Haupttat sind wie bisher Einziehung und Werterfah als Strafe angedroht, wenn auch nur (vgl. RGSt. 62, 49; 63, 278; 65, 283) als Nebenstrafe (§ 365 — jetzt § 401 — Abs. 1 und 2 RAbgD.). Unerheblich ist aber für die Bestrafung des Gehilfen nach §§ 49, 44 StGB., ob die Strafe gegen den Haupttäter als Neben- oder als Hauptstrafe angedroht ist (OpzKomm., 4. Aufl., § 49 Bem. 12). Wenn Becker, RAbgD., 7. Aufl., § 365 Bem. 1 Abs. 3 dahin zu verstehen sein sollte, daß nur bei Beihilfe, die des eigenen Vorteils wegen geleistet ist, auf Einziehung zu erkennen sei, so könnte dieser Meinung nicht beigetreten werden.

Dagegen ist der Einwand der Verteidigung gerechtfertigt, daß mehrere Verurteilte (Täter und Teilnehmer) für die Strafe des Wertes nur als Gesamtschuldner haften (RGSt. 50, 336; 62, 49, 246; 65, 283). Insofern kann das angef. Urk., das den Angekl. ohne Einschränkung zur Werterfahstrafe verurteilt hat und insofern den Angekl. benachteiligt, nicht aufrechterhalten werden. In ähnlicher gemäßer Anwendung des § 354 Abs. 1 StPD. kann der Sen. selbst dahin erkennen, daß der Angekl. nur gesamtverbindlich mit den bereits als haftbar erklärten Haupttätern für den Werterfah hafte.

Die Umwandlung der Werterfahstrafe gegen den Angekl. in eine dem vollen Werterfah entsprechende Erjahreitsstrafe ist nicht zu beanstanden (vgl. RGSt. 60, 244; 65, 81). Ob und inwieweit der Werterfah von den gesamtverbindlich haftenden schon beigetrieben oder noch beigetrieben werden kann und demgemäß die Erjahreitsstrafe gegen den Angekl. vollstreckt werden soll, ist erst im Strafverfahren zu prüfen; dabei ist zu berücksichtigen, daß die Zahlung des Wertes oder die Verbüßung der Erjahreitsstrafe, soweit sie durch einen Teilnehmer erfolgt, die anderen gesamtverbindlich haftenden befreit (Urk. bez. erk. Sen.: ZB. 1932, 2320).

(BayObLG., StrSen., Urk. v. 3. Okt. 1932, RevReg. II Nr. 534/32.)

2. § 465 Abs. 2 RAbgD.; § 411 Abs. 2 StPD. Für das gerichtliche Verfahren in Steuerzuwiderhandlungssachen sowie im Verfahren nach amtsrichterlichen Strafbefehlen kann sich der Angekl. auch in zweiter Instanz durch einen Verteidiger vertreten lassen.

Aus § 465 (früher 430) Abs. 2 RAbgD. ergibt sich, daß sich der einer Steuerzuwiderhandlung Beschuldigte, der gegen einen Strafbescheid des FinA. auf gerichtliche Entsch. angetragen hat (§§ 447, 450 RAbgD.), in der „Hauptverhandlung“ durch einen Verteidiger vertreten lassen kann. Unter der „Hauptverhandlung“ ist hier zunächst allerdings die Hauptverhandlung im ersten Rechtszuge zu verstehen. Die Vertretung durch einen Verteidiger wird jedoch in einem solchen Verfahren auch für die Verberhandlung als zulässig anzusehen sein, wie dies RGSt. 66, 68 befehlt für das einem Einspruch gegen einen amtsrichterlichen Strafbescheid folgende Verfahren (§§ 411 ff. StPD.) ausgesprochen hat. Dieses Urk. geht von der Erwägung aus, daß für das ordentliche Verfahren die Frage der Vertretbarkeit durch einen Verteidiger grundsätzlich für die Hauptverhandlungen im ersten wie im zweiten Rechtszuge in gleicher Weise zu beantworten und daß kein durchschlagender Grund ersichtlich sei, weshalb dieser allgemeine Grundsatz nicht auch für das Verfahren nach amtsrichterlichen Strafbefehlen gelten solle. Dieser — nunmehr auch vom 1. StrSen. des ObLG. (RR I 293/32) vertretenen — Meinung schließt sich der erk. Sen. — unter Aufgabe seiner früheren Rechtsauffassung (BayObLGSt. 25, 1) — an. Die gleiche Erwägung führt dann aber dazu, auch für das gerichtliche Verfahren in Steuerzuwiderhandlungssachen dem nämlichen Grundsatz maßgebende Bedeutung zuzuerkennen. Aus der Best. des § 465 Abs. 2 RAbgD. ergibt sich für das gerichtliche Verfahren, das dem Strafbescheid des FinA. auf Antrag des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten folgt, im wesentlichen die gleiche Regelung, wie sie in den §§ 411 und 412 StPD. für das Verfahren bei amtsrichterlichen Strafbefehlen getroffen worden ist, wenn auch der Wortlaut des § 465 Abs. 2 RAbgD. von den angeführten Best. der StPD. abweicht. Die durch § 465 Abs. 2 RAbgD. zugelassene Vertretung des Beschuldigten durch einen Verteidiger bedeutet also, ebenso wie diese Zulassung im Falle des § 411 Abs. 2 StPD., zwar eine Ausnahmebest. für eine vom ordentlichen Verfahren abweichende besondere Verfahrensart, gilt aber auch für die Verberhandlung. Der Sen. hält daher auch an der im Urk. v. 11. Okt. 1928 (RR II 345/28) zu § 430 Abs. 2 der früheren RAbgD. vertretenen gegen teiligen Rechtsauffassung nicht fest.

(BayObLG., StrSen., Urk. v. 10. Okt. 1932, RevReg. II Nr. 595/32.)

Oberlandesgerichte.

Stettin.

a) Zivilsachen.

1. § 759 Ziff. 3 StGB. Die Steuerbehörde kann bei der Zwangsversteigerung eines Schiffes die vom Vollstreckungsschuldner nicht abgeführten Lohnsteuerbeträge

für die Schiffsbesatzung nicht als Schiffsgläubiger geltend machen.

Die vereinfachte Besteuerung des Arbeitslohnes ist im EinkStG. v. 10. Aug. 1925 in den §§ 69 ff. geregelt. Nach § 69, 78 EinkStG. hat der Kl. gegen den Arbeitgeber einen Anspruch darauf, daß dieser bei der Lohnzahlung den im Gesetz näher bestimmten Teil des Arbeitslohnes für Rechnung des Arbeitnehmers einbehält und an die Steuerbehörde entrichtet und hierfür hat der Kl. der Arbeitgeber neben dem Arbeitnehmer. Die Haftung des letzteren ist indes nur auf Ausnahmefälle beschränkt (§ 78 EinkStG.), die hier nicht in Betracht kommen. Der dem Kl. nach dem Gesetz regelmäßig gewährte Anspruch auf Steuerabzug vom Arbeitslohn ist ein öffentlich-rechtlicher Anspruch gegenüber dem Arbeitgeber auf Entrichtung und gegenüber dem Arbeitnehmer auf Duldung der Entrichtung der Lohnsteuer (Pissel-Koppe, EinkStG., 4. Aufl. 1931, S. 650 zu § 69 EinkStG.; Strutz 1929, Begr. zu § 69 EinkStG., Bd. 2, S. 1057; RZS. 15, 239). In Höhe der Lohnsteuer entfällt das Recht des Arbeitnehmers gegen den Arbeitgeber auf Zahlung seines verdienten Arbeitslohnes. Wenn das Gesetz der Schiffsbesatzung für ihre Dienstlohn- und Feuerforderungen das Vorzugsrecht als Schiffsgläubiger gewährt, so ist damit vom Gesetzgeber ebenso wie im § 10 Ziff. 2 ZwVerfG. und im § 61 Ziff. 1 Nr. 2 der Schutz des Arbeitnehmers beabsichtigt worden, dessen Arbeit dem Betriebe des Schiffes und von Gläubigern zugute kommt und den Wert des versteigerten Grundstückes oder des in Konkurs gegangenen Betriebes erhöht (Reinhard-Müller 1931, § 10 III ZwVerfG.; Fädel-Güthe 1929, Anm. 8 zu § 10 ZwVerfG.; Jäger, Anm. 13 zu § 71 Nr. 2). Daher ist das Vorzugsrecht nur für solche Forderungen begründet, die dem Arbeitnehmer gegen den Arbeitgeber zugehen. Der dem Kl. geschuldete Lohnsteuerbetrag kann aber jedenfalls i. S. des § 754 Ziff. 3 HGB., § 10 Nr. 2 ZwVerfG., § 61 Nr. 1 Nr. 2 nicht mehr als Forderung des Arbeitnehmers angesehen werden, wenn er auch vom Arbeitgeber aus dem Arbeitslohn des Arbeitnehmers entnommen und für ihn als Lohnsteuer an die Steuerbehörde ein bestimmter Teil des Lohnes abgeführt werden muß. Für diesen Lohnteil besteht für den Arbeitnehmer kein schutzwürdiges Interesse. Dem Kl. kann auch nicht zugegeben werden, daß es sich hier um eine gesetzliche Forderung der Lohnforderungen der Arbeitnehmer in Höhe der Lohnsteuer handelt. Für eine solche Annahme bietet das Gesetz im Hinblick auf den öffentlich-rechtlichen Charakter der Steuerforderungen keinerlei Anhalt. Mit seiner Auffassung befindet sich der Senat in Übereinstimmung mit dem OLG. Rostock (Urt. v. 31. Jan. 1927; Neumanns Jahrb. 1928, 965), Pissel-Koppe S. 703, Reinhard-Müller 1931, § 10 III, 2 ZwVerfG. und Fädel-Güthe 1929, Anm. 12 zu § 10 ZwVerfG., die dem Reich für die Lohnsteuer das Vorrecht aus § 10 Ziff. 2 ZwVerfG. verjagen.

(OLG. Stettin, 1. ZtSen., Urt. v. 12. April 1932, 1 U 21/32.)

Mitgeteilt von RA. Dr. Hoffert, Stettin.

Berlin.

b) Strafsachen.

2. § 3 Nr. 3 WanderlagerStG. Kohlen sind Gegenstände des Wochenmarktverkehrs. Das Feilbieten solcher Gegenstände vom Schiff aus, ist der Wanderlagersteuer nicht unterworfen.

Kohlen sind Gegenstände des Wochenmarktverkehrs. Das folgt einmal daraus, daß sie „rohe Naturerzeugnisse“ i. S. des § 66 Nr. 1 GewD. darstellen (v. Landmann, RWend. Anm. 2 zu § 66), ferner daraus, daß sie in den auf § 78 PrGewD. v. 17. Jan. 1845 (GS. 41) beruhenden, für die Zulassung zum Wochenmarktverkehr in Preußen noch heute maßgebenden MinErl. v. 26. Dez. 1847 (WZS. 1848, 25; abgedr. bei v. Landmann a. a. D. Anm. 1) aufgenommen sind (ZFG. ErgBd. 4, 273; GoldArch. 71, 217; RG. v. 2. Nov. 1911, 1 S 888/11).

(RG., StrSen., Urt. v. 14. Okt. 1932, 3 S 397/32.)

Mitgeteilt von GerHf. Dr. Koenig, Frankfurt a. M.

Dresden.

3. §§ 6 Ziff. 4, 36, 69, 74, 78 EinkStG. 1925; §§ 211, 212, 391, 402, 419, 468 ABG.D.; §§ 1 ff. DurchfBest. über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 5. Sept. 1925 (RMBl. 1186); §§ 59, 78 StGB. Die Anwendung des § 468 ABG.D. ist von Amts wegen zu berücksichtigen. Hat jemand als Geschäftsführer einer Gesellschaft an sich selbst und außerdem an die Angestellten Lohn zu zahlen, so entsteht hinsichtlich der Lohnsteuer gegen ihn ein Steueranspruch, nicht aber bezüglich der übrigen Lohnbeträge. Ist neben dem Arbeitnehmer die Gesellschaft steuerpflichtig und ist von dieser die vom Finanzamt geforderte Steuer bezahlt worden, so kann gegen den Arbeitnehmer als Steuerschuldner kein Steuerfestsetzungsverfahren durchgeführt werden. Wagnigt sich im Falle eines Konkurses die Finanzbehörde mit einer

konkursmäßigen Festsetzung ihrer Forderung, so daß sie einen eigenen Festsetzungsbescheid nicht erläßt, so entfällt die Anwendung von § 468 ABG.D. — § 78 StGB. fordert nicht nur für die Geldstrafen, sondern auch für ihre Ersatzstrafen, daß auf sie besonders erkannt wird. — Ehe wegen Verneinung einer Defraude auf eine Steuerordnungswidrigkeit erkannt wird, ist zu prüfen, ob nicht § 402 ABG.D. einschlägt. — Wird gegen die Pflicht zur Führung von Lohnkonten verstoßen, so beginnt die Verjährung mit dem Tage, an dem die Konten in Ordnung gebracht werden. — Zum inneren Tatbestand des § 396 ABG.D. — Der Irrtum über Vorschriften, durch die eine Steuerpflicht begründet wird, ist nach § 59 StGB. zu beurteilen.

Dem Beschw. ist in dem gegen ihn erlassenen Steuerstrafbescheid des FinV. zur Last gelegt, als Geschäftsführer der Pinag GmbH:

I. J. J. 1927 die Lohnsteuer von den an ihn selbst und an die Angestellten der Pinag gezahlten Löhnen im Gesamtbetrage von 568 RM durch Nichtentrichtung hinterzogen, die Lohnarten nicht ordentlich geführt und die monatlichen Bescheinigungen über die Höhe der einbehaltenen Steuerbeträge an das FinV. nicht eingefendet zu haben.

II. durch Nichtabführung der im Juli 1929 von den Löhnen der Arbeitnehmer der Pinag einbehaltenen Steuerabzugsbeträge in Höhe von 147,20 RM sich einer LohnstDwidrigkeit i. S. des § 413 (§ 377) ABG.D. schuldig gemacht;

III. von den an Aushilfskräfte der Pinag 1928 und 1929 gezahlten Löhnen die Lohnsteuer, und zwar

1. 1928 in Höhe von 54,40 RM und

2. 1929 in Höhe von 21,30 RM

durch Nichteinbehaltung und Nichtentrichtung hinterzogen und

IV. die 1928 und 1929 von ihm selbst bezogenen Sondervergütungen an Krankheitsbeihilfen, Feriengeldern, Weihnachtsgratifikationen, Umsatzprovisionen und für geleistete Überarbeit der Lohnsteuer nicht unterworfen und durch Unterlassung der vorgeschriebenen Kürzung dieser Bezüge die Lohnsteuer von ihnen

1. 1928 in Höhe von 490 RM und

2. 1929 in Höhe von 32,50 RM

hinterzogen zu haben.

Das erstinstanzliche Urteil ist in der Beurteilung der dem Beschw. zur Last gelegten Steuerzumißhandlungen und auch in der Bemessung der Geldstrafen zu demselben Ergebnis gelangt, wie der Steuerstrafbescheid.

Die Str. hat auf die vom Beschw. eingelegte Berufung das erste Urteil in den Fällen II und III 1. und 2. im Schuldanspruch bestätigt. Dagegen hat sie abweichend von dem Strafbescheid und von dem erstinstanzlichen Urteil im Falle I keine vorsätzliche Steuerverkürzung für gegeben erachtet, sondern unter Verhängung einer Ordnungsstrafe nur eine LohnstDwidrigkeit i. S. des § 413 (§ 377) ABG.D. angenommen und in den Fällen IV 1. und 2. statt vorsätzlicher je nur eine fahrlässige Steuerverkürzung i. S. des § 402 (§ 367) ABG.D. als erwiesen angesehen.

Frage war zunächst, ob nicht, soweit dem Beschw. in dem Strafbescheid und in dem erstinstanzlichen Urteil Lohnsteuerhinterziehung zur Last gelegt ist, dem Erlaß schon des strafgerichtlichen Urteils erster Instanz § 468 (§ 433) ABG.D. entgegenstand.

Die Vorinstanzen haben die Prüfung dieser Frage unterlassen, obwohl die Beachtung dieser Vorschr. in deren Anwendungsbereich von Amts wegen geboten gewesen wäre.

Voraussetzung für die Anwendung ist einmal, daß eine Beurteilung wegen Steuerhinterziehung oder -gefährdung in Frage steht, und zum anderen, daß gegen den, gegen den das Strafverfahren sich richtet, ein Steueranspruch besteht. Im vorl. Falle kommen für die Lohnsteuer, um die es sich hier handelt, in Betracht auf der einen Seite die eigenen Bezüge des Beschw., der nach den Urteilsfeststellungen als Geschäftsführer der Gesellschaft — annehmbar, ohne selbst Geschäftsführer zu sein — Gehalt und unter verschiedenen Bezeichnungen Sondervergütungen erhielt, also zwar gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft, aber i. S. der Steuergesetze nach dem insofern maßgebenden Innenverhältnis zur Gesellschaft ihr Arbeitnehmer war (RGSt. 63, 96; RZS. 8, 55; 14, 16), auf der anderen Seite die Löhne der anderen Arbeitnehmer der Gesellschaft. Nur hinsichtlich der eigenen Dienstbezüge des Beschw. entstand nun aber gegen ihn ein Steueranspruch (vgl. §§ 6 Ziff. 4, 36, 78 Abs. 1 und 2 EinkStG. 1925; §§ 1 ff. DurchfBest. über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (StWB.) nicht auch hinsichtlich der Löhne der anderen Arbeitnehmer der Gesellschaft. In Ansehung der letzteren Löhne wird ein solcher Steueranspruch gegen ihn auch nicht begründet durch § 109 (90) ABG.D., der nur eine Verschuldungshaftung des gesetzlichen Vertreters bestimmt, oder durch § 78 Abs. 1 EinkStG. 1925, der nur eine steuerliche Haftung des Arbeitgebers, also der Gesellschaft aufstellt. Diese Löhne der anderen Arbeitneh-

mer und die darauf zu entrichtende Steuer scheiden also für die Frage der Anwendung des § 468 (433) RAbgD. aus.

Im Falle I entfällt die Anwendung des § 468 (§ 433) RAbgD., auch soweit es sich um die Steuer für die eigenen Bezüge des Beschw. handelt, aus einem anderen Grunde. Wie der Inhalt der Akten des FinA. ergibt, ist insoweit zwar nicht gegen den Beschw., aber gegen die Binag auf Grund der Ergebnisse einer in ihrem Betriebe vorgenommenen Lohnsteuerkontrolle am 16. Jan. 1928 zunächst ein vorläufiger und sodann am 23. Febr. 1928 ein endgültiger Steuerbescheid erlassen worden, in welsch letzterem der Betrag der für 1927 einbehaltenen, aber nicht entrichteten Lohnsteuern auf 568 *R.M.* festgesetzt worden ist (vgl. §§ 211, 212 [§§ 211, 220] RAbgD.). Diese Steuerbescheide sind rechtskräftig geworden. Der geforderte Betrag ist von der Binag auch sofort bezahlt worden. Ein Steuerfestsetzungsverfahren gegen den Beschw. als Steuerschuldner kommt daher nicht mehr in Frage und der Erlass eines Steuerbescheids gegen ihn ist insoweit nicht mehr zulässig, nachdem die Steuer von der neben dem Arbeitnehmer steuerpflichtigen GmbH. in der vollen, vom FinA. geforderten Höhe entrichtet worden ist (vgl. RSt. 56, 397; 58, 40). In diesem Falle bestand hiernach kein Anlaß zur Aussetzung des Strafverfahrens. Für die Strk. kam überdies die Anwendung des § 468 (§ 433) RAbgD. in diesem Falle auch um deswillen nicht in Frage, weil sie hier auf die Verurteilung des Beschw. nur wegen LohnstWidrigkeit, und nicht wegen LohnstHinterziehung oder LohnstGefährdung zugekommen ist.

Anders verhält es sich dagegen, soweit der Beschw. in den Fällen IV 1. und 2. wegen LohnstGefährdung verurteilt worden ist. Insoweit liegt ein Steuerbescheid der Finanzbehörden überhaupt noch nicht vor und der Erlass eines solchen gegen den Beschw. als insoweit gesamtschuldnerisch haftenden Arbeitnehmer, gegen den sich das Strafverfahren richtet, ist in diesen Fällen wenigstens zur Zeit noch nicht ausgeschlossen.

Aus den Sachakten und den Akten des FinA. geht nun hervor, daß über das Vermögen der Binag am 4. Dez. 1929 das Konkursverfahren eröffnet worden ist, und daß das FinA. die hier in Betracht kommenden Steuerforderungen des Reichs an in den Jahren 1928 und 1929 nicht gekürzten und nicht entrichteten Lohnsteuern im Gesamtbetrag von 745,40 *R.M.* (vgl. oben unter II, III 1. und 2. und IV 1. und 2. 147,20 + 54,40 + 21,30 + 490 + 32,50 *R.M.* = 745,40 *R.M.*) zur Aufnahme in die Konkursstabelle im Konkursverfahren über das Vermögen der Binag angemeldet hat. Ob diese Steuerforderungen im Konkursprüfungsstermin uneingeschränkt und widerspruchsfrei festgestellt worden sind, ist allerdings aus den Akten nicht ersichtlich. Wenn nun auch die Anmeldung dieser Steuerforderungen im Konkurs der Binag nicht die Wirkung eines gegen sie erlassenen Steuerbescheids hat, ein solcher Steuerbescheid außerdem, um für das Strafverfahren Wirkung zu haben, gegen den Beschw. selbst ergehen müßte, so kann doch die Anmeldung und die annehmbar uneingeschränkt und widerspruchsfrei erfolgte Feststellung dieser Steuerforderungen im Konkurs der Binag auch steuerrechtlich — insbes. für die Anwendung des § 468 (433) RAbgD. — Bedeutung gewinnen. Denn es hängt immer noch von der Entsch. des FinA. ab, ob es sich mit der konkursmäßigen Festsetzung seiner Forderungen begnügen und einen eigenen Festsetzungsbescheid gegen die etwa von der Haftung für die Lohnsteuer noch nicht befreiten Arbeitnehmer, insbes. hier gegen den Beschw. nicht erlassen will, oder aber, ob es ihm aus irgendwelchen Gründen geboten erscheint, die Eintragung in die Konkursstabelle nicht als ausreichenden Ersatz für einen Steuerbescheid anzusehen, außerdem vielmehr den Erlass eines solchen, insbes. gegen den Beschw. persönlich zu betreiben. Die Anwendung des § 468 (433) RAbgD. würde daher, da der Strafrichter weder Veranlassung noch überhaupt die Befugnis hat, auf dem Erlass eines Steuerbescheids zu bestehen, in den Fällen IV 1. und 2. sowie gegebenenfalls in dem Falle II des Strafbescheids, wenn nämlich die Strk. in ihm auf Grund der Ergebnisse der erneuten Hauptverhandlung zu einer Verurteilung des Beschw. nicht nur wegen LohnstWidrigkeit, sondern wegen LohnstHinterziehung oder LohnstGefährdung zukommen sollte und dies Vergehen auch hinsichtlich eigener Bezüge des Angekl. begangen wäre und insoweit ein Steueranspruch gegen ihn bestünde, dann entfallen, wenn die Finanzbehörde eine Erklärung dahin abgeben würde, daß sie sich mit der konkursmäßigen Festsetzung ihrer Forderung begnügen und einen eigenen Festsetzungsbescheid persönlich gegen den Beschw. nicht erlassen will (vgl. RSt. 62, 101).

Die Strk. würde daher in dem weiteren Verfahren zunächst eine Stellungnahme des FinA. hierüber herbeiführen müssen.

1. Fehlt geht die Rüge, daß § 78 Abs. 1 StGB. insofern verlegt sei, als die Strk. entgegen dieser Vorschr. auf die mehreren vom Beschw. verwirkten Geldstrafen gesondert und nicht ihrem Gesamtbetrag nach erkannt habe. Sowohl die Strk., die sich insoweit selbst in den Urteilsgründen — allerdings zu Unrecht — eines Verstoßes gegen § 78 Abs. 1 StGB. bezichtigt, als auch die

Revision übersehen hierbei, daß § 78 Abs. 1 StGB. durch Art. 1 B.D. über Vermögensstrafen v. 6. Febr. 1924 (RGBl. 44) seit dem Tage des Inkrafttretens dieser B.D., also bereits seit dem 17. Febr. 1924 (vgl. Art. XIV Abs. 1 B.D.), durch eine neue Vorschr. ersetzt worden ist, nach der in den Fällen, in denen, wie hier, mehrere Geldstrafen verwirkt sind, auf jede von ihnen gesondert zu erkennen ist. Hiernach ist darin, daß die Strk. auf die mehreren verwirkten Geldstrafen gesondert erkannt hat, keine Gesetzesverletzung zu erblicken. Rechtlich zu beanstanden ist aber, daß die Strk. entgegen § 78 Abs. 2 StGB. in der genannten Fassung nicht auch auf die an Stelle der verwirkten mehreren Geldstrafen im Falle ihrer Uneinbringlichkeit tretenden Freiheitsstrafen gesondert, sondern für je 11 *R.M.* dieser sämtlichen Geldstrafen auf einen Tag Gefängnis als Ersatzfreiheitsstrafe erkannt hat.

2. In dem unter I Urteilsgründe erörterten Falle hat die Strk. abweichend vom Strafbescheid und dem erstinstanzlichen Urteil, die beide insoweit LohnstHinterziehung angenommen haben, den Beschw. nur wegen LohnstWidrigkeit verurteilt, ohne überhaupt, wie es zunächst erforderlich gewesen wäre, die Frage der Anwendbarkeit des § 402 (§ 367) RAbgD. zu prüfen. Die in diesem Falle getroffenen Feststellungen legten die Prüfung dieser Frage nahe. Die Strk. hat überdies nicht beachtet, daß die Verurteilung des Beschw. in diesem Falle wegen LohnstWidrigkeit wegen Verjährung der Strafverfolgung ausgeschlossen war. Nach §§ 419 (§ 384) Abs. 1, 391 (§ 355) RAbgD. verbunden mit § 66 StGB. verjährt die Strafverfolgung von Steuerzuwiderhandlungen, die mit Ordnungsstrafe bedroht sind, in einem Jahre seit der Begehung der Tat. Nach § 419 Abs. 2 (§ 384) RAbgD. unterbrechen die Einleitung der Untersuchung und der Erlass eines Strafbescheids die Verjährung gegen den, gegen den sie gerichtet sind. Der Lauf der Verjährung der Strafverfolgung wegen der von der Strk. als LohnstWidrigkeit beurteilten Steuerzuwiderhandlung hatte in diesem Falle, da es sich um die Nichtentrichtung einbehaltenen Lohnsteuerbeträge sowie um ein Zuwiderhandeln gegen die Pflicht zur Führung von Lohnkonten und zur Übersendung der LohnstBescheinigungen an das FinA., also um reine Unterlassungen handelte, an dem Tage begonnen, an dem die Lohnkonten in Ordnung gebracht und die nicht entrichteten LohnstBeträge abgeführt waren, spätestens also am 23. Febr. 1928, dem Tage, an dem das FinA. auf Grund der vom Bücherrevisor in Ordnung gebrachten Bücher und Lohnkonten der Binag den Betrag der für 1927 nicht entrichteten Lohnsteuern auf rund 568 *R.M.* festgesetzt und diesen Betrag von den 900 *R.M.* einbehalten hat, die vom FinA. mit Bescheid v. 16. Jan. 1928 vorläufig als für 1927 nicht entrichtete Lohnsteuern festgesetzt worden waren und die die Binag alsbald nach der Anforderung bezahlt hatte. Diese Verjährung wurde unterbrochen durch die am 10. April 1928 vom FinA. verfügte, gem. § 441 (§ 406) Abs. 2 RAbgD. an diesem Tage auch offenkundig gemachte Einleitung der Untersuchung gegen den Beschw. Nach dieser Unterbrechung der Verjährung, d. h. „mit“ dem Tage, an dem die Untersuchung im VerwStrafverfahren eröffnet wurde, also mit dem Beginn des 10. April 1928 begann eine neue Verjährung von einem Jahre zu laufen (§ 68 Abs. 3 i. Verb. m. § 67 Abs. 4 StGB.). Ihr Ende erreichte sie daher mit dem Beginn des ihrem Anfang entsprechenden Kalendertages, also mit dem Anbruch des 10. April 1929, es sei denn, daß inzwischen auch diese neue Verjährung unterbrochen worden war. In dieser Zeit ist aber keine zur Unterbrechung der Verjährung geeignete Handlung vorgenommen worden. Der Steuerstrafbescheid gegen den Beschw., der hier allein als nächste zur Unterbrechung geeignete Handlung nach § 419 (§ 384) Abs. 2 RAbgD. in Frage kommt, ist erst am 23. Okt. 1930 erlassen worden. Zu dieser Zeit war aber die Strafverfolgung wegen der in diesem Falle angenommenen LohnstWidrigkeit bereits verjährt. Auf die Einstellung des Verfahrens gegen den Beschw. in diesem Falle gem. § 354 Abs. 1 StGB. konnte indessen das RevG. nicht zukommen, weil, wie erwähnt, die Strk. die Anwendbarkeit des § 402 (§ 367) RAbgD. rechtsirrig zu prüfen unterlassen hat, und es angesichts der bisher getroffenen Feststellungen nicht ausgeschlossen ist, daß die Strk. auf Grund der erneuten Verhandlung zu einer Verurteilung des Beschw. wegen LohnstGefährdung gelangt. Hieran wäre sie durch § 358 Abs. 2 StGB. nicht gehindert; sie würde nur keine härtere Strafe verhängen dürfen.

3. Mit Recht rügt die Revision weiter, daß das angefochtene Urteil in den unter III dargelegten beiden Fällen, in denen der Beschw. wegen LohnstHinterziehung verurteilt geblieben ist, jede Feststellung zum inneren Tatbestand vermissen läßt. Der innere Tatbestand i. S. des § 396 (§ 359) RAbgD. erfordert, daß der Täter vorsätzlich zu seinem eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen eine Steuerverfügung bewirkt hat. Der Täter muß also das Bewußtsein haben, Steuereinnahmen zu verkürzen, und es muß weiter noch bei ihm ein unehrliches steuerwidriges Verhalten hinzukommen, durch das ihm bewußt eine Steuerverfü-

zung als Folge seines Handelns oder Unterlassens herbeigeführt worden ist (vgl. RGSt. 60, 182; 61, 81, 186 ff.; 63, 95). Zur genauen Feststellung des inneren Tatbestandes zwang schon der vom Beschw. gebrachte Einwand, daß die an Aushilfskräfte 1928 und 1929 gezahlten Löhne um deswillen von ihm nicht der Lohnsteuer unterworfen worden seien, weil die Arbeitslöhne von Aushilfskräften nach den gesetzlichen Vorschriften dem Steuerabzug vom Arbeitslohn überhaupt nicht unterlägen, daß aber, wenn dies doch der Fall sein sollte, die von der Finanz in den genannten Jahren an die einzelnen Aushilfskräfte gezahlten Löhne so niedrig gewesen seien, daß sie dann aus diesem Grunde dem Steuerabzug nicht unterlegen hätten. Diesem Einwand ist die Strk. mit der bloßen Erwägung, daß nach § 11 EStDB.; § 74 Gef. v. 23. Juli 1928 — gemeint sein kann nur § 74 EStStG. 1925 — auch Afford- und Heimarbeiter dem Lohnsteuerabzug unterliegen, und daß nach der Auskunft des Zeugen die Löhne der Aushilfskräfte so gering gewesen seien, daß sie der Lohnsteuer nicht unterlägen, keinesfalls gerecht geworden ist. Richtig ist allerdings, daß darauf, ob die Arbeitnehmer ständig oder nichtständig, insbes. nur aushilfsweise beschäftigt werden, für die Frage der Steuerpflicht der an sie gezahlten Löhne nach §§ 69, 74 EStStG. 1925; § 11 EStDB. 1925 nichts ankommt. Wie keinem Zweifel unterliegen kann, hat aber der Beschw. mit seinem Einwand behaupten wollen, daß er über das Bestehen einer Steuerpflicht hinsichtlich der an die einzelnen Aushilfskräfte 1928 und 1929 gezahlten Löhne geirrt habe. Es hätte deshalb, wenn ein solcher Irrtum wirklich vorgelegen, geprüft werden müssen, ob dieser Irrtum verschuldet war. Denn der Irrtum über Vorschr., durch die eine Steuerpflicht begründet wird, ist als ein den Vorsatz und, wenn unverschuldet, auch Fahrlässigkeit ausschließender Irrtum i. S. des § 59 StGB. zu beurteilen (vgl. RGSt. 61, 259; 64, 25).

In der erneuten Verhandlung wird die Strk. folgendes zu beachten haben:

Der Umstand, daß jemand geschuldete Steuerbeträge dem Reiche nicht endgültig entziehen will, steht der Annahme einer Steuerhinterziehung nicht entgegen. Denn auch eine nur verspätete Entrichtung der Steuer kann bereits eine Verkürzung enthalten (vgl. RGSt. 61, 186). Der Irrtum über das Bestehen einer Steuerpflicht, der als Irrtum über Tatumstände nicht unter § 395 (358) RAbgD., sondern unter § 59 StGB. fällt, ist nicht schon dann als verschuldet anzusehen, wenn sich der Täter über die Steuerfreiheit oder Steuerpflicht nicht bei der Steuerbehörde erkundigt, sich vielmehr auf die Auskunft einer Person verläßt, die er zur Auskunftserteilung in Steuersachen für zuverlässig halten konnte (vgl. RGSt. 57, 329; 61, 262). Andererseits kann sich der Täter auf einen Irrtum über die Steuerpflicht und auf die Auskunft einer Person wenn auch in Steuersachen von ihm für zuverlässig gehaltenen Person überhaupt nicht berufen, wenn er in dieser Richtung von der Steuerbehörde bereits vorher Belehrung erhalten hatte und die von dieser Person ihm erteilte Auskunft mit der Belehrung durch die Steuerbehörde nicht vereinbar ist. Für den Fall, daß die Strk. in einem der zur Aburteilung stehenden Fälle wiederum die Anwendung des § 413 (§ 377) RAbgD. für gegeben erachten sollte, wird darauf hingewiesen, daß die Vorschriften ausdrücklichen Nachweis eines Verschuldens nicht voraussetzt, weil das Verschulden zunächst vermutet wird, daß aber andererseits der Nachweis, insbes. auch eines jeglichen Verschuldens über Fahrlässigkeit — ausschließlich und u n v e r s c h u l d e t e n Irrtums über Tatumstände i. S. des § 59 StGB. eine Verurteilung unmöglich macht (vgl. RGSt. 61, 81). Bei den dem Beschw. unter IV zur Last gelegten Steuerzuwiderhandlungen wird, wenn sie etwa als Steuerhinterziehungen zu beurteilen sein sollten, zu prüfen sein, ob nicht zwischen ihnen ein Fortsetzungszusammenhang anzunehmen ist. Sollten sie dagegen wiederum nur als Steuerhinterziehungen beurteilt werden können, so würde die Annahme eines Dauervergehens nicht ausgeschlossen sein (vgl. RGSt. 59, 53, 267). Zu beachten wird endlich sein, daß die vom RR. an Stelle der von ihm erkannten Ordnungsstrafe in Höhe von 30 RM ausgeworfene dreitägige Gefängnisstrafe vom BG. nicht durch eine Gefängnisstrafe ersetzt werden darf, wie dies im angefochtenen Urteil geschehen ist (vgl. § 331 StPD.).

(OLG. Dresden, Ur. v. 14. Juni 1932, 2 Ost 161/32.)

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

*

Karlsruhe.

4. Wer ist nach der ZuckersteuerDurchschW. v. 6. Juni 1931 Steuerschuldner? Steuerpflicht des alleinigen Geschäftsführers einer GmbH.

Der Angekl., alleiniger Geschäftsführer einer GmbH., hat im Sommer 1931 in Abwesenheit des Geschäftsführers eine größere Menge Zucker bestellt, die nicht nachversteuert wurde. Er wurde wegen Steuergefährdung gem. § 402 RAbgD. verurteilt. Seine Rev. hatte Erfolg.

Nach § 14 Ziff. 4 ZuckStG. v. 4. Juni 1930 tritt Bestrafung

wegen Steuerhinterziehung (bei mangelndem Vorsatz wegen Steuergefährdung) ein, „wenn innerhalb der vorgeschriebenen Frist die Menge des Zuckers, für den eine Steuerschuld entstanden ist, nicht oder nicht richtig angemeldet wird“. Nach Art. 1 § 3 ZuckStDurchschW. ist als Steuerschuldner für die Nachsteuer derjenige anzusehen, der den steuerpflichtigen Zucker am Stichtag (16. Juni 1931) im Besitz oder Gewahrsam hatte. Hierüber hat das OLG. ungenügende Feststellungen getroffen. (Wird näher ausgeführt.) Das Ur. war deshalb aufzuheben und die Sache zurückzuverweisen.

Ergibt sich bei der Prüfung der Besitzverhältnisse, daß der Angekl. selbst Besitz oder Gewahrsam an dem Zucker hatte, so wäre er unmittelbar zur Anmeldung verpflichtet gewesen und es käme auf die Frage, ob er als Vertreter oder in Wahrnehmung von Angelegenheiten des Steuerschuldners gehandelt hat (§ 402 RAbgD.), nicht mehr an. Dabei ist nicht der bürgerlich-rechtliche Begriff des Besitzes maßgebend, sondern es entscheidet allein die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit (vgl. Ebermayer, Ann. I, 1 zu § 242 StGB., § 4 RAbgD.); es wird daher in der Regel Mitbesitz oder Mitgewahrsam genügen.

Nur für den Fall, daß der Besitz oder Gewahrsam des Angekl. nicht festgestellt werden sollte, wäre die Frage zu prüfen, ob er als Vertreter oder in Wahrnehmung der Angelegenheiten des Steuerschuldners i. S. des § 402 RAbgD. gehandelt hat. Auch hier wäre nach § 4 RAbgD. die wirtschaftliche Stellung des Angekl. zur GmbH. entscheidend. Dabei wäre zu beachten, daß er als einziger Geschäftsführer sich jederzeit durch stillschweigenden Geschäftsabschluß zum Vertreter der GmbH. bestellen konnte (§ 46 GmbHG.). Er hätte dann nicht als Vertreter des Geschäftsführers, sondern der GmbH. selbst gehandelt. Hinsichtlich der Wahrnehmung der Angelegenheiten des Steuerschuldners ist gegenüber den Ausführungen der Rev. zu sagen, daß Voraussetzung des § 402 RAbgD. nicht eine dauernde oder auf besondere Rechtsbeziehung beruhende Wahrnehmung aller Steuerangelegenheiten des Steuerschuldners ist, sondern daß schon ein einmaliges Handeln ausreichen kann. Wenn in der Literatur hier besonders die Stellung des Steuerberaters behandelt wird (Becker, RAbgD., 7. Aufl., Anm. 2 zu § 367 a. F.; Cattien, Reichssteuerstrafrecht, 2. Aufl., S. 219), so ergibt sich doch aus der weiten Fassung des § 402 RAbgD., daß nicht nur diese Fälle Berücksichtigung finden sollen, sondern alle Fälle, in denen jemand für einen anderen in einer Steuerangelegenheit tätig wird. Es würde daher unter die Best. des § 402 RAbgD. selbst eine einmalige Geschäftsführung ohne Auftrag i. S. der §§ 677 ff. BGB. fallen.

(OLG. Karlsruhe, FerStEn., Ur. v. 10. Aug. 1932, SM 138/32.)

Mitgeteilt von OLR. Dr. Lederte, Karlsruhe.

*

Stettin.

5. §§ 103, 108, 402 RAbgD. Begriff des Bevollmächtigten. Umfang der Sorgfaltspflicht des Steuerberaters. f)

Gegen den Landwirt R. und den Eigentümer M. sind zufolge genehmigter Unterwerfungsverhandlungen wegen Steuerhinterziehung Geldstrafen festgesetzt worden, weil sie anerkannt haben, bei der Veranlagung für die Umsatzsteuer ihren Umsatz zu niedrig angegeben zu haben, was eine zu geringe Veranlagung zur Folge hatte. Die den ursprünglichen Veranlagungen zugrunde liegenden Voranmeldungen und Jahresumsatzsteuererklärungen sind vom Angekl. niedergeschrieben und dann von R. und M., in einigen Fällen auch vom Angekl. (in der Form „f. M.“ oder ähnlich) unterzeichnet worden. Dabei hat er nach den ihm von R. und M. über ihren Umsatz gemachten Angaben die nach den Voranmeldungen und Steuererklärungen zu beantwortenden Fragen beantwortet, wobei er sie gelegentlich befragte, ob ihre Angaben nicht zu niedrig seien. Mit schriftlichen Vollmachten hat der Angekl. im Sept. 1929 auch auf dem FinU. für R. und M. in ihrer Steuerangelegenheit Rücksprache genommen; dabei hat er erklärt, bei M. halte er einen Umsatz von 3000 RM für angemessen, einen solchen von 5000 RM aber für zu hoch. Diese Tätigkeit entwickelte der Angekl. für die Genannten auf ihre Bitten aus Gefälligkeit, weil sie Kunden der von ihm geleiteten Sparkassen-Nebenstelle waren.

In der RevVerhandlung hat die Verteidigung in erster Linie geltend gemacht, der Angekl. habe weder als Vertreter noch bei Wahrnehmung der Angelegenheiten der StPfl. i. S. des § 402 (früher § 367) RAbgD. mitgewirkt. Seine mündliche Erklärung auf dem FinU. habe er gewissermaßen als Sachverständiger abgegeben; als Vertreter i. S. des § 402 seien nur gesetzliche Ver-

Zu 5. Das vorl. Erkenntnis führt in das große Rätselraten um die Pflichten eines — allgemein gesagt — Steuerberaters. Schon die sedes materiae ist nicht mehr eindeutig zu bestimmen. Die Entsch. bezieht sich außer auf den selbstverständlichen § 402 RAbgD., auf §§ 108, 103 RAbgD. Das entspricht aber wohl kaum mehr der Abspr. nach RStJ.: StR. 1928 Nr. 402 soll die Best., „daß, wer als Bevollmächtigter auftritt, die Pflichten eines gesetzlichen Vertreters habe“, sich nur auf Bevollmächtigte be-

treter anzusehen. Dem vermag der Senat nicht zu folgen. Jene Vorschr. erwähnt neben dem StPfl. Vertreter allgemein sowie ferner diejenigen, die Angelegenheiten eines StPfl. wahrnehmen. Zu letzteren gehören im Gegensatz zu den nach außen hervortretenden Personen insbes. die Steuerberater (B e d e r § 367 Anm. 2). Andererseits hat sich die Mitwirkung des Angekl. nicht lediglich auf jene mündliche Erklärung, auch nicht auf eine bloße Weitergabe der Erklärungen der StPfl. beschränkt. Danach ist der Angekl. nach der Art seiner Stellung zu den StPfl. und seiner Betätigung unbedenklich zu den Personen zu rechnen, die nach § 402 als Täter in Betracht kommen.

Demgegenüber ist der Auffassung des Nebenkl., die Strk. habe das Maß der vom Angekl. zu fordernden Sorgfaltspflicht verkannt, ebenfalls nicht beizutreten. § 402 erfordert, daß der Täter Pflichten verletzt hat, die ihm gegenüber dem FinA. oblagen, dabei ist nach den allgemeinen Grundätzen, die für die Fahrlässigkeit im Strafrecht gelten, nur das Maß von Sorgfalt zu verlangen, zu welchem der Täter gerade nach den besonderen Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet und imstande war (B e d e r § 367 Anm. 2); außerdem muß die Steuerbefürzung für ihn voraussehbar gewesen sein.

Mit Recht geht demnach die Strk. im Anschluß an das Ur. des RG.: JW. 1924, 1879 davon aus, daß dem Steuerberater nicht dieselben Verpflichtungen obliegen wie dem StPfl. selbst, daß vielmehr das Maß seiner Pflichten gegenüber der Steuerbehörde vor allem davon abhängt, welche Verpflichtungen er dem StPfl. gegenüber übernommen hatte. Insofern erhebt die Rev. auch keine Angriffe. In dieser Richtung hat die Strk. festgestellt, daß der Angekl. weitere Verpflichtungen gegenüber R. und M. als die formell richtige Verwertung der ihm gemachten Angaben nicht habe übernehmen wollen; insbes. habe er eine Nachprüfung ihrer Angaben auf ihre Richtigkeit nicht auf sich nehmen wollen. Die Rev. meint, von dem Angekl. habe ein höheres Maß von Sorgfalt um deswillen verlangt werden müssen, weil er auch aus geschäftlichen Rücksichten gehandelt habe. Dieser Gesichtspunkt kann aber gegenüber dem Grundsatz, daß in erster Linie die Abreden zwischen dem Angekl. und den StPfl. maßgebend sind, nicht wesentlich ins Gewicht fallen; aus geschäftlichen Rücksichten werden Steuerberater überwiegend tätig.

Darüber hinaus vertritt jedoch die Rev. den Standpunkt, der Angekl. habe, da er auch als Bevollmächtigter für M. und R. aufgetreten sei, nach §§ 103, 108 (früher 84, 89) RAbgD. dieselben Verpflichtungen gehabt wie die StPfl. selbst, insbes. eine Nachprüfungspflicht. Die Verteidigung wendet dagegen ein, die §§ 84, 89 bezögen sich lediglich auf die Verpflichtungen, die dem Vertretenen im Besteuerungsverfahren auferlegt worden sind, und könnten nur eine Haftpflicht in Ansehung der Steuerzahlung begründen. Das kann nicht als richtig anerkannt werden. Vielmehr

ziehen, „die besetzt sind, Mittel des Auftraggebers zu verwalten oder über solche Mittel zu verfügen“. Das ist aber weder bei dem gewöhnlichen Streitbevollmächtigten noch bei dem gewöhnlichen Steuerberater der Fall. Es wird also kaum etwas anderes übrig bleiben, als für diese eine Verantwortlichkeit nach Maßgabe des § 402 RAbgD. selbst anzunehmen. Das ist umso eher berechtigt, als lediglich an dieser Stelle von den Personen die Rede ist, die Angelegenheiten eines StPfl. wahrnehmen, worunter nicht nur eine Tätigkeit nach außen zu verstehen ist (vgl. u. a. A l s b e r g: JW. 1924, 517). Diese Personen hätten dem FinA. gegenüber überhaupt keine Verpflichtung, wenn sie sich nicht aus § 402 RAbgD. ergäbe.

Bei der Bemessung des Umfangs der Pflichten eines Steuerberaters muß berücksichtigt werden, daß der Berater stets im fremden Interesse tätig wird. Je weitergehend ihm fremde Interessen anvertraut sind, desto größer wird seine Verantwortlichkeit gegenüber dem FinA. Daher haben gesetzliche Vertreter die weitestgehenden Verpflichtungen. Behält sich dagegen der Auftraggeber des Steuerberaters die letzte Entsch. selbst vor, indem er etwa dem Berater nur Ziffernmaterial oder allgemeine Informationen übermittelt, so entspricht dem geringeren Umfang des anvertrauten Interesses auch eine geminderte Verantwortlichkeit. Hat der StPfl. dem Berater zu erkennen gegeben, daß er in einem bestimmten Umfang die Vertretung seiner Interessen durch den Berater wünscht, so bleibt dieser Umfang auch für die Abgrenzung des Pflichtenkomplexes maßgebend; das Gegenteil hätte die unannehmbare Folge, daß dem Berater u. U. Pflichten auferlegt werden könnten, die er nur unter Überschreitung seines Auftrags zu erfüllen in der Lage wäre (vgl. OLG. Königsberg: JW. 1930, 735). Aus dieser Sachlage gibt es nur den Ausweg, daß die Pflichten des Beraters gegenüber dem FinA. dem Auftrag an den Berater angepaßt werden.

Das bemerkenswerte Ergebnis ist, daß eine öffentlich-rechtliche Pflicht sich hinsichtlich ihrer Begrenzung an einer privatrechtlichen orientiert.

RA. Frhr. Riederer von Paar, München.

hat das Maß der Pflichten im Besteuerungsverfahren unzweifelhaft auch für den Umfang der für § 402 (367) in Betracht kommenden Sorgfaltspflicht Bedeutung (vgl. B e d e r § 84 Anm. 2, 3). Beim Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 103, 108 (84, 89) kann daher der Bevollmächtigte sich im Hinblick auf § 402 RAbgD. nicht schlechthin auf seine Abreden mit dem Vertretenen berufen, wenngleich das Verhältnis zwischen ihm und diesem von der Steuerbehörde nicht gänzlich außer Betracht gelassen werden darf (B e d e r § 89 Anm. 4). Andererseits kann auch von dem Bevollmächtigten nur das verlangt werden, was er nach seinen persönlichen Verhältnissen leisten kann.

Der Senat ist jedoch der Auffassung, daß der Angekl. nicht als Bevollmächtigter i. S. jener Vorschr. angesehen werden kann. Im allgemeinen ist hier an Personen gedacht, die Mittel für den StPfl. verwalten (B e d e r § 89 Anm. 1, 3). Eine gewisse Verfügungsbefugnis des Bevollmächtigten wird immer als Voraussetzung erforderlich werden müssen. Eine solche aber hat der Angekl. nach den Feststellungen der Strk. trotz der ihm für die Rücksprachen erteilten Vollmachten auch für die dabei abzugebenden Erklärungen nicht gehabt, jedenfalls nicht von seiner Seite übernehmen wollen. Das gleiche gilt von der Unterzeichnung der Erklärungen durch ihn, die auf Grund stillschweigender Ermächtigung geschehen sind. Immer handelte es sich nur um die Abfassung von Angaben der StPfl. für das FinA., die unter maßgebender Mitwirkung der Vertretenen zustande gekommen waren, hinsichtlich deren der Angekl. aber keine Verfügungsbefugnis hatte. Der Angekl. hatte auch dem FinA. gegenüber nicht zum Ausdruck gebracht, daß er die Verantwortung für die Richtigkeit der Angaben übernehmen wolle.

Deckt sich der hier von dem Angekl. zu erfordernde Pflichtenkreis nicht mit den Pflichten der StPfl. selbst, so kann nicht als rechtsirrtümlich angesehen werden, wenn die Strk. auch in der Bevollmächtigung des Angekl. zu gewissen Akten und in seiner insoweit vorliegenden Vertretereigenschaft keinen Anlaß erblickt hat, ihm weitergehende Pflichten aufzuerlegen. In der Tat muß auch gegenüber dieser Bevollmächtigung vor allem entscheidend bleiben, welche Verpflichtungen der Angekl. gegenüber den StPfl. übernommen hat. Hierzu gehörte die Nachprüfung ihrer Angaben nicht. Trotz der Bevollmächtigung entsprach die Stellung des Angekl. im wesentlichen nur der eines mitwirkenden Steuerberaters. Diesem kann aber eine Erkundigungspflicht nicht unabhängig von seinem Vertragsverhältnis auferlegt werden (A l s b e r g: JW. 1930, 735). Das Ur. des OLG. Kiel v. 16. Mai 1928 kann demgegenüber nicht ins Gewicht fallen. Es bezieht sich auf die Unterlassung der Angabe, daß die ergebebenen Entgelte auf Schätzung beruhen (B e d e r § 367 Anm. 2 a. E.), betrifft also einen anderen Sachverhalt.

Scheidet aber eine Nachprüfungspflicht des Angekl. im vorl. Falle aus, so unterliegt die Verneinung der Fahrlässigkeit keinen durchgreifenden Bedenken. Die Strk. hat verneint, daß der Angekl. die Unrichtigkeit der Angaben über den Umsatz aus der Kontenbewegung der beiden StPfl. erkennen konnte, oder daß ihm die Unrichtigkeit sonst erkennbar werden mußte.

(LG. Stettin, StrSen., Ur. v. 1. Okt. 1932, S 186/32.)

Mitgeteilt von OLG. Dr. F a s t e n a u, Stettin.

Landgerichte.

Berlin.

a) Zivilsachen.

I. Teil 7 Kap. I § 5 der 4. NotWd. ist nicht nur bei solchen Geschäften anwendbar, bei denen der Unternehmer die Höhe des geforderten Entgelts im voraus berechnen und dabei die von ihm zu zahlende Umsatzsteuer berücksichtigen kann, sondern auch bei einer prozentualen Beteiligung.

Nach Teil 7 Kap. I § 5 der 4. NotWd. ist der Empfänger einer Leistung, die aus einem vor dem Tage der Verkündung der 4. NotWd. abgeschlossenen Vertrage geschuldet wird, mangels abweichender Vereinbarung verpflichtet, dem Unternehmer einen Zuschlag zu dem Entgelt zu gewähren, der durch die Wd. erfolgten Erhöhung der auf die Leistung entfallenden Umsatzsteuer entspricht. Diese Voraussetzungen sind gegeben.

Die Parteien haben vor dem Tage des Inkrafttretens der NotWd., nämlich dem 8. Dez. 1931, einen Vertrag geschlossen. Die Kl. ist verpflichtet, für die Leistungen der Bekl. aus diesem Vertrage, die sie nach dem 1. Jan. 1932 — an diesem Tage ist die Erhöhung der Umsatzsteuer auf 2% in Kraft getreten — erhält, die Erhöhung von 1,15% zu zahlen. Dabei ist die Umsatzsteuer von dem endgültig auf die Kl. entfallenden Anteil an den Einnahmen zu entrichten, also mindestens von der Garantiesumme oder, wenn die Einnahmen die Garantiesumme übersteigen, von den gesamten Einnahmen, die der prozentualen Beteiligung der Kl. entsprechen. Auch ist aus der allgemeinen Fassung der Wd., die „von Leistungen

aus einem Vertrage" und „dem Empfänger der Leistung" spricht, zu schließen, daß der Begriff „Leistung" der gleiche ist, wie er sonst im Umsatzsteuerrecht insbes. in § 1 UmStG. verwandt wird (vgl. dazu Popitz, Komm. z. UmStG., 3. Aufl., § 1 Anm. C II S. 356). Da die Entgelte aus den Lizenzverträgen, die der Filmverleiher erhält, umsatzsteuerpflichtige Leistungen sind, muß auch für diese Leistungen § 5 NotW.D. angewendet werden, wie man auch die Lizenzverträge rechtlich würdigen mag. Unrichtig ist dabei allerdings die Auffassung der Bekl., daß der gewöhnliche Lizenzvertrag zwischen Filmverleiher und Theaterbesitzer ein Gesellschaftsvertrag des bürgerlichen Rechts ist; er ist vielmehr ein schuldrechtlicher Vertrag eigener Art.

Bei den Lizenzverträgen ist an sich eine offene Abwälzung der Umsatzsteuer nicht zulässig, da der Filmverleiher nicht zu den in § 11 UmStG. genannten StPfl. gehört, deren Entgelt für eine Leistung sich nach gesetzlich bemessenen Gebühren richtet. Die NotW.D. erklärt aber ausnahmsweise die offene Abwälzung allgemein für zulässig, wenn Leistung und Empfang des Entgelts nach dem 1. Jan. 1932 erfolgen (vgl. Elster u. a., Komm. z. 4. NotW.D. S. 272). Der Zweck dieser Vorschr. ist es, den Unternehmern die Möglichkeit zu geben, die erhöhte Umsatzsteuer in vollem Umfange dem Empfänger der Leistung in den Fällen aufzuerlegen, in denen die Erhöhung noch nicht bei Vertragsabschluss berücksichtigt werden konnte.

Die Überwälzung ist gerade bei der Umsatzsteuer eine Voraussetzung der Steuer und charakterisiert sie als Verbrauchssteuer (vgl. Popitz a. a. O. § 11 Anm. III S. 800). So legt auch die Kl., ohne daß die Bekl. die Grundlagen dieser Berechnung bestreitet, überzeugend dar, daß sie die Umsatzsteuer sowohl bei der Höhe der geforderten Garantiesumme als auch bei der Berechnung des prozentualen Anteils an den Einnahmen aus den Lizenzverträgen berücksichtigt. Eine unterschiedliche Behandlung dieser einzelnen Teile ihres Entgelts ist also nicht gerechtfertigt, da das Entgelt in beiden Fällen die „Leistung aus dem Vertrage" enthält, die der Umsatzsteuerpflicht unterliegt. Soweit also für die Leistung die erhöhte Umsatzsteuer zu zahlen ist, ist auch die Abwälzung zulässig. (RG. I Berlin, 21. Jk., Urk. v. 20. Dez. 1932, 221 S 6337/32.)
Mitget. v. Amts- u. Landrichter Dr. Pöehne, Charlottenburg.

Kassel.

2. §§ 2, 17, 18, 6 NotW.D. v. 4. Sept. 1932 (RGBl. I, 425); § 2 StGEchDurchfVest. v. 26. Sept. 1932 (RGBl. I, 459). Der Anspruch auf Ausgabe von Steuergutscheinen ist pfändbar; der Anspruch des Schuldners an die Stadtsteuerkasse auf Mitteilung der durch Zahlung von Gewerbesteuern und Grundsteuern entstehenden gutschneinfähigen Beträge an das Finanzamt ist nicht pfändbar. †)

Bei der Beantwortung der Frage, ob der Anspruch auf Steuergutscheine, die das Reich auf Grund Kap. I Abschn. 1 u. 2 des Teil 1 der RPräf. W.D. zur Belebung der Wirtschaft v. 4. Sept. 1932 (RGBl. I, 425) ausgibt, pfändbar ist, ist zu unterscheiden, ob es sich um einen durch Zahlung von Umsatz-, Grund-, Gewerbe- oder Beförderungssteuern — bereits entstandenen oder ob es sich um einen — durch zukünftige Zahlung dieser Steuern — erst entstehenden Anspruch handelt. Im ersten Falle kann kein Zweifel über die Pfändbarkeit bestehen. Nach § 17 der genannten W.D. lauten die Steuergutscheine auf den Inhaber, nach § 18 a. a. O. sind sie zum Börsenhandel zugelassen. Die Steuergutscheine selbst sind also übertragbar. Das gleiche ist aber

Zu 2. Der Entsch. ist in allen Punkten zuzustimmen. Daß der Antrag auf Erteilung von Steuergutscheinen frei abtretbar ist, ergeben die in der Entsch. angeführten Best. und außerdem § 9 DurchfW.D. In dieser letztgenannten Vorschr. ist auch die Frage geregelt, wer im Falle der Abtretung des Anspruchs den nach § 6 W.D. bis zum 31. März 1934 zu stellenden Antrag stellen darf: außer dem ursprünglich Gutscheinberechtigten auch derjenige, an den der Anspruch abgetreten ist. Entsprechend ist für den Fall der Pfändung des Gutscheinanspruchs zu entscheiden; auch der Pfandgläubiger ist zur Stellung des Antrags berechtigt, da andernfalls der Vollstreckungsschuldner durch Unterlassung des Antrages den Anspruch vereiteln könnte. — Zu unterscheiden von diesem „Antrag" ist die „Anzeige" nach § 8 Abs. 3 DurchfW.D. Danach hat der Gutscheinberechtigte bei der Gewerbesteuer oder Grundsteuer, wenn die Abgabe an eine Landes- oder Gemeindekasse entrichtet wird, dieser Kasse mitzuteilen, welches Finanzamt für die Ausgabe der Gutscheine zuständig ist. Im Falle der Abtretung wird man schon nach Vertragsrecht dem neuen Gläubiger, über §§ 402, 403 BGB. hinaus, das Recht zusprechen müssen, vom bisherigen Gläubiger eine entsprechende Anzeige zu verlangen. Ob dies auch für die Pfändung gilt, bei der § 836 Abs. 3 ZPO. eine dem § 402 BGB. entsprechende Best. enthält, könnte zweifelhaft sein. Praktisch ist die Frage wohl ohne Bedeutung. Denn die „Anzeige" ist nicht als gesetzliche Voraussetzung für die Entstehung des Gutscheinanspruchs anzusehen. Sie bedeutet eine reine Verfahrensvorschrift, und man wird dahin zu entscheiden haben, daß der Fessionar und der Pfändungsgläubiger,

auch für den Anspruch auf Ausgabe von Steuergutscheinen durch § 2 Abs. 1 DurchfVest. zur SteuergutscheinW.D. v. 26. Sept. 1932 (RGBl. I, 459) ausdrücklich bestimmt. Soweit eine Forderung übertragbar ist, ist sie — in Ermangelung anderer Vorschr. — auch pfändbar (§ 851 ZPO.). Für den Anspruch auf Ausgabe von Steuergutscheinen ist nicht nur nichts anderes bestimmt, sondern die Pfändbarkeit folgt sogar ohne weiteres aus einem — hier ganz bedenkenfreien — Umkehrschluß aus § 2 Abs. 3 DurchfVest., der in gewissen, besonders aufgezählten Ausnahmefällen die Pfändbarkeit ausschließt. Zweifellos kann also der — entstandene — Anspruch gepfändet werden (vgl. auch Münzert: JW. 1932, 3145, 3146 unter g).

Aber auch die Pfändbarkeit eines zukünftigen, durch Zahlung von Steuern der fraglichen Art erst entstehenden Anspruchs ist zu bejahen. Nach richtiger Ansicht sind künftige Ansprüche eines Schuldners gem. §§ 829, 846, 847 ZPO. dann pfändbar, wenn sie bestimmt genug bezeichnet oder hinreichend bestimmbar sind (RG. 82, 228¹); Baumbach § 829 Anm. 1). Dies ist nicht der Fall, wenn die Entstehung des Rechts völlig in die Zukunft gestellt ist, wie z. B. bei Rechten aus einem erst zukünftig zu schließenden Vertrag. Besteht dagegen schon jetzt ein Verhältnis, „auf Grund dessen ein konkret zu erfassendes Recht bei Zutritt einer äußeren Veränderung erwachsen wird", so ist die Pfändbarkeit zu bejahen (RG.: JW. 1932, 3191¹⁰). Ein solches Verhältnis besteht aber im vorl. Falle; es ergibt sich ohne weiteres aus den Vorschr. der genannten NotW.D. Sobald und sofern der Schuldner Steuern der fraglichen Art entrichtet, erwirbt er einen Anspruch auf Ausgabe von Steuergutscheinen. Auch dieser Fall liegt — wie der vom RG. (a. a. O.) entschiedene — einem aufsteigend bedingten Recht (das unstreitig gepfändet werden kann) ähnlich, und der Unterschied besteht nur darin, daß es sich nicht um eine rechtsgeheftliche Bedingung, sondern um ein gesetzliches Tatbestandsmerkmal handelt, bei dessen Eintritt das Recht zur Entstehung gelangt. Das RG. führt aber mit Recht (a. a. O.) aus, daß ein innerer Grund, diese Fälle hinsichtlich der Pfändbarkeit des entstehenden Rechts verschieden zu behandeln, nicht ersichtlich ist. Vielmehr ist auch in Fällen der letzteren Art die Pfändbarkeit zu bejahen, wofür namentlich auch im vorl. Falle ein wirtschaftliches Bedürfnis spricht.

Zurückzuweisen war dagegen der weitergehende Antrag der Gläubigerin, da ein „Anspruch" des Schuldners an die Stadtsteuerkasse auf Mitteilung der durch Zahlung von Gewerbe- und Grundsteuern entstehenden gutschneinfähigen Beträge an das Finanzamt nicht besteht. Die Pflicht der Stadtsteuerkasse zu einer etwaigen solchen Mitteilung beruht auf § 6 Abs. 2 SteuergutscheinW.D. Diese Best. gibt dem Schuldner aber keinen Anspruch, sondern sie ist eine ausschließlich im Interesse einer platten verwaltungsmäßigen Abwicklung und Abwicklungsmöglichkeit erlassene Vorschr. für die betreffenden Kassen. Ein Anspruch i. e. S. entsteht daraus für den Schuldner ebensowenig, wie z. B. aus der Vorschr. des § 627 Abs. 3 ZPO. ein „Anspruch" hergeleitet werden könnte.

(RG. Kassel, 3k. Ia, Beschl. v. 30. Nov. 1932, 1a T 1173/32.)
Mitgeteilt von LGDr. Dr. Becker, Kassel.

Magdeburg.

3. § 42 W.D.; § 3 Teil 2 Kap. I W.D. des RPräf. v. 8. Dez. 1931. Die Vorlegung der Briefe der zurücktretenenden Hypotheken ist zur Eintragung einer Hauszinssteuerablösungshypothek nicht erforderlich. †)

Eigentümer hatte die Eintragung einer Hauszinssteuerhypothek und zwar gem. § 3 Teil 2 Kap. I W.D. des RPräf. v. 8. Dez. 1931 (RGBl. I, 699) mit dem Range vor allen anderen eingetragenen

1) JW. 1913, 884.

nachdem er doch das weitergehende Antragsrecht hat, auch die Befugnis zur Erstattung dieser „Anzeige" besitzt. Zur Mitteilung des zuständigen Finanzamts sowie der Landes- und Gemeindekasse an den Gläubiger ist der Schuldner nach § 402 BGB., § 836 Abs. 3 ZPO. verpflichtet. Dem entsprechend ist dem Fessionar und Pfandgläubiger auch das weitergehende Recht nach § 8 Abs. 3 Satz 3 DurchfW.D. zuzusprechen, wonach der Gutscheinberechtigte beantragen kann, daß die Landes- und Gemeindekassen die gutschneinfähigen Beträge schon vor den allgemeinen Terminen (Anfang des jeweiligen letzten Quartalsmonats) mitteilen. — Daß der oben abgedruckte Beschluß ein pfändbares Recht des Schuldners auf Mitteilung der Landes- und Gemeindekasse an das Finanzamt nach § 6 Abs. 2 W.D. nicht annimmt, wird nicht zu beanstanden sein. Eines solchen Rechtes, das ja auch mit Rechtsmitteln verfolgbar sein mußte, bedarf es nicht, da das Finanzamt von Amts wegen die gutschneinfähigen Beträge zu berechnen hat (§ 10 Abs. 1 DurchfW.D.); es muß daher auch von Amts wegen die notwendigen Auskünfte einziehen.

RA. Dr. Max Lion, Berlin.

Zu 3. Der Entsch. ist im Ergebnis beizutreten, jedoch nicht der Begründung.

I. Zugrunde zu legen sind a) die W.D. des RPräf. v. 8. Dez. 1931, Teil 2 Kap. I (RGBl. 706) i. d. Fass. der W.D. v. 6. Febr. und

Hypotheken beantragt. Das GBA. beanstandete und verlangte Vorlegung der Briefe der zurücktretenden Hypotheken.

Die Beschwerde hatte Erfolg.

Die Vorlegung der Briefe der zurücktretenden Hypotheken ist nicht erforderlich, da § 42 GBD. hier nicht anwendbar ist. Der Vorrang der Ablösungshypothek entsteht kraft Gesetzes, wie § 13 NotBD. ergibt. Während zur vertraglichen Einräumung eines Vorranges gem. §§ 879 Abs. 3, 880 BGB. die Eintragung des Rangvermerkes bei den zurücktretenden Posten erforderlich ist, bedarf es dieser Eintragung für die Entstehung des gesetzlichen Vorranges der Ablösungshypothek nicht. Diese ist „mit dem Range vor allen anderen Rechten an dem Grundstück“ ins Grundbuch eingetragen, ohne daß gleichzeitig die Rangänderung bei den zurücktretenden Posten in den über sie gebildeten Briefen vermerkt zu werden braucht. Die Rechtslage bei Eintragung einer Ablösungshypothek ist die gleiche, wie bei Eintragung der Reichsnotopferhypothek, die nach § 36 NotopfG. v. 31. Dez. 1919 (RGW. 2189 ff.) auch mit dem Range vor allen anderen Rechten einzutragen war. Für die NotopfHyp. ist durch die BD. zur Durchführung des § 36 NotopfG. (NotopfHypBD.) v. 15. Nov. 1921 (RGW. 1359) bestimmt worden — dies ergibt sich aus §§ 16, 17 a. a. D., daß die Vorlegung der über die zurücktretenden Posten gebildeten Briefe nicht erforderlich ist, daß vielmehr

19. März 1932 (RGW. 60, 140) nebst DurchfBD. v. 11. Febr. 1932 (RGW. 67); b) die einschlägigen Bestimmungen der BD.

Zunächst handelt es sich um die Bedeutung des § 42 GBD. im System des Grundbuchrechts überhaupt. Wenn § 42 bestimmt, daß bei einer Briefhypothek eine Eintragung nur erfolgen soll, wenn der Brief vorgelegt wird, so ist dies eine Sollvorschrift. Ihre Bedeutung liegt in der Hauptsache darin, daß durch die Vorlegung des Briefes der formelle Nachweis der Verfügungsberechtigung erbracht wird, ebenso wie durch § 42 i. Verb. m. § 62 GBD. die Übereinstimmung zwischen Brief und Buch erzielt werden soll (Gütke-Triebebel, GBD. zu § 42 A. 2).

Wenn nun die Vorlegung des Briefes gem. § 42 GBD. als Regel anzusehen ist, so gibt es doch gewisse Ausnahmen von dieser Regel. Einige Ausnahmen enthält die GBD. selbst (§ 42 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2). Andere Ausnahmen finden sich in den verschiedenen Gesetzesmaterien verstreut, sei es, daß die Vorlegung des Briefes gem. § 42 Abs. 1 Satz 1 ausdrücklich ausgeschlossen ist (§§ 131, 158 ZwVerfG.; Art. 20 Abs. 2 und 26 PrAGBD.; ferner § 36 NotopfG. v. 31. Dez. 1919 i. Verb. m. §§ 16, 17 BD. v. 15. Nov. 1921 [NotopfHypBD.]; vgl. auch Zusammenstellung der Ausnahmen bei Gütke-Triebebel, GBD. zu § 42 A. 18), oder daß, wie z. B. durch § 113 RD., die Anwendbarkeit von § 42 Abs. 1 Satz 1 GBD. sinngemäß ausgeschlossen wird (vgl. Jaeger, RD. zu § 113 A. 5; ebenso § 36 NotopfG. vor Erlass der DurchfBD. v. 15. Nov. 1921; vgl. RGW. v. 5. Sept. 1921, 1 X 222/21, RGZ. 53, 208).

Mit anderen Worten: Der Grundsatz, daß die Eintragung bei der Briefhypothek nur bei Vorlegung des Briefes erfolgen soll, hat keine unbedingte Geltung. Er ist durch den Gesetzgeber in vieler Hinsicht durchbrochen, nämlich überall da, wo die Ordnungsvorschrift des § 42 Abs. 1 Satz 1 GBD. einem stärkeren Rechtsgrund weichen muß.

II. Soweit nun das BG. in dem vorl. Beschluß das Vorhandensein eines gegenüber § 42 Abs. 1 Satz 1 sich durchsetzenden Prinzips aus dem Zweck der Vorschrift des § 3 Teil 2 Kap. I BD. des RPräf. v. 8. Dez. 1931 herzuleiten sucht, nämlich eine schnelle, auch im öffentlichen Interesse liegende Ablösung der Gebäude-entstehungsteuer durchzuführen, kann man dieser Begründung beitreten. Dagegen dürfte die Heranziehung des § 36 NotopfG. (§§ 16, 17 DurchfBD.) unter dem Hinweis, daß die Rechtslage ganz die gleiche sei, nicht befriedigen. Die etwas zu weit ausholende Entsch. des LG. hätte mehr aus der zit. NotBD. schöpfen sollen.

§ 3 BD. besagt, daß die Ablösungshypothek „auf Antrag des Eigentümers mit dem Range vor allen anderen Rechten an dem Grundstück im Grundbuch eingetragen werden kann“. Daß die Hypothek auf Antrag des Eigentümers eingetragen werden kann, bedeutet aber: Der Eigentümer kann den Antrag stellen und die Hypothek muß dann eingetragen werden (so mit Recht Elster, Vierte NotBD., Berlin 1932, zu § 3 Teil 2 Kap. I A. 2). Weiter ist in der Fassung der BD. v. 6. Febr. und 19. März 1932 in § 3 Abs. 6 ausdrücklich bestimmt, daß „bei der Eintragung der Ablösungshypothek die Zustimmung der im Range gleich oder nachstehenden Berechtigten . . . nicht erforderlich ist“, was aus der ersten Fassung v. 8. Dez. 1931 nicht ganz eindeutig hervorgeht.

Daraus folgt, daß der gesetzliche Vorrang der Ablösungshypothek unter Ausschluß der §§ 879 ff. BGB. lediglich auf den einseitigen Antrag des Eigentümers einzutragen ist, daß also auch die nach § 880 Abs. 2 BGB. erforderliche Einigung mit dem zurücktretenden Gläubiger nicht erforderlich ist, ja daß die Eintragung sogar entgegen dem Willen des betreffenden Gläubigers erfolgen kann und muß (vgl. § 3 a [früher § 3 Abs. 3 NotBD.], wonach

die Briefe nachträglich von Amts wegen mit dem Rangvermerk versehen werden sollen (vgl. dazu auch Gütke-Triebebel, 5. Aufl., 1929, Note 18 zu Ziff. I 10 zu § 42 GBD. und RGZ. 53, 208). Nun ist zwar eine entsprechende Bestimmung in der BD. v. 8. Dez. 1931 nicht enthalten. Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, daß hier vom Gesetzgeber eine andere Regelung gewollt ist, als in dem genau gleichliegenden Falle der NotopfHyp. Der Zweck der Vorschrift ist, dem Hauseigentümer zu ermöglichen, die sich für die Zeit v. 1. April 1932 bis zum Ablaufe des Rechnungsjahres 1939 ergebende Gebäudeentstehungsteuer in der Zeit bis zum 31. März 1934 durch Zahlung eines einmaligen Betrages abzulösen. Eine schnelle auch im öffentlichen Interesse liegende Ablösung der Gebäudeentstehungsteuer (mit dem 1. April 1940 kommt sie überhaupt in Wegfall) würde aber vereitelt oder ins Ungewisse verzögert werden, wollte man die Eintragung der Ablösungshypothek davon abhängig machen, daß der Grundstückseigentümer die über die zurücktretenden Posten gebildeten Briefe vorlegt.

(LG. Magdeburg, Beschl. v. 25. Juni 1932, 7 T 100/32.)

Mitgeteilt v. UGR. u. UGR. Dr. v. Rozzycki, Magdeburg.

sogar die Klausel, daß die betroffene Hypothek für den Fall einer Rangänderung fällig sein soll, im Falle der Eintragung der Ablösungshypothek keine Anwendung findet).

Im übrigen trifft auch hier zu, was das BG. in der Entsch. v. 5. Sept. 1921: RGZ. 53, 208, in bezug auf § 36 NotopfG. ausführt: „Nach §§ 879 ff. BGB. treten Grundstücksbelastungen in ein Rangverhältnis zueinander, das sich nach der Reihenfolge ihrer Eintragungen in das Grundbuch bestimmt, das aber einer eintragungsbefähigten Abänderung fähig ist. Diese Regelung beruht darauf, daß die einzelne Belastung zwar Rangeigenheit hat, aber ihren bestimmten Rang und Platz erst durch die bereits vorhandener Belastungen oder durch eintragungspflichtige Abänderung erhält, daß sie also nicht an sich kraft ihres Bestehens einen gesetzlichen Rang hat. Von dieser Regelung weicht das NotopfG. in § 36 ausdrücklich ab; es weist der gemäß dieser Bestimmung bestellten Hypothek einen bestimmten, sich gegenüber allen übrigen Belastungen durchsetzenden Rang zu, es schaltet also die §§ 879 ff. BGB. aus und berichtigt deshalb auch die Anwendung des § 880 Abs. 2, die auch nur eine äußerliche wäre; denn der Vorrang wird nicht, wie § 880 voraussetzt, von den Inhabern der betroffenen übrigen Belastungen freiwillig gewährt.“ Soweit das BG. in der Entsch. v. 5. Sept. 1921 in bezug auf § 36 NotopfG. feststellt, daß der gesetzliche Vorrang der Notopferhypothek überhaupt nicht eingetragen zu werden braucht, da die Hypothek auch ohnehin Vorrang habe, ist seine Entsch. überholt durch die erwähnte BD. v. 15. Nov. 1921, nach welcher (als Ordnungsvorschrift) der Vorrang sowohl bei der Notopferhypothek, als auch bei den zurücktretenden Belastungen eingetragen werden soll (§ 17 dieser BD.; vgl. auch Gütke-Triebebel zu § 46 A. 33 a).

III. Im Gegensatz zu § 36 NotopfG. (es heißt hier: „. . . so geht die dafür zu bestellende Hypothek . . . allen anderen Lasten im Range vor“), wonach die Notopferhypothek ohne weiteres mit der Eintragung (also auch ohne Rangvermerk; vgl. Gütke-Triebebel a. a. D.) ihren gesetzlichen Vorrang erhält, bedarf es, wie bereits gesagt, bei § 3 Teil 2 Kap. I BD. des RPräf. v. 8. Dez. 1931 eine Antrags- und Vorrangseinräumung von seiten des Eigentümers. Antrags- und Vorrangseinräumung von seiten des Eigentümers. Ferner bedeutet „die Hypothek . . . kann eingetragen werden“, daß erst durch Eintragung des Rangvermerkes der Vorrang zur Entstehung gelangt.

Nach § 3 Abs. 3 BD. ist der Antrag nur zulässig, wenn die dort genannten Nachweise beigebracht werden, d. h. nach dem oben ausgeführten, daß der Grundbuchrichter den Vermerk wegen des gesetzlichen Ranges eintragen muß, sobald der Antrag des Eigentümers mit den nach Abs. 3 erforderlichen Nachweisen vorliegt. Diese Vorschrift ist zwingend. Der Grundbuchrichter kann deshalb auch nicht die Eintragung der Hypothek von der Vorlegung der Briefe der zurücktretenden Posten abhängig machen, weil es zur Eintragung der Hypothek nach dem klaren Sinn des § 3 der Mitwirkung der betroffenen Gläubiger überhaupt nicht bedarf.

Wollte man aber annehmen, daß § 42 GBD. neben § 3 BD. in Geltung bliebe, so würde es doch wieder der Mitwirkung des Gläubigers bedürfen, dessen Zustimmung nach § 3 Abs. 6 zwar nicht erforderlich ist, der aber doch zur Vorlage des Briefes bereit sein müßte. Diese Abhängigkeit vom Willen des Gläubigers würde aber dem Wortlaut und Sinn der positiven Gesetzesvorschriften der §§ 3 Abs. 1 und 6, 3 a widersprechen. Deshalb erübrigt sich die Vorlegung der Briefe und § 42 GBD. bleibt unanwendbar.

Es kann demnach nicht vermieden werden, daß auf Grund der Eintragung der Ablösungshypothek nach § 3 Teil 2 Kap. I BD. des RPräf. v. 8. Dez. 1931 der Inhalt des Briefes mit dem Inhalt des Buches wenigstens zeitweise nicht übereinstimmt. Es ist Sache der Parteien, die Übereinstimmung herbeizuführen.

RA. Dr. Schlofer, Berlin.

Berlin.

b) Strafsachen.

4. §§ 18, 20 W.D. v. 1. Aug. 1931; §§ 416, 417 RABgD. Die Beschlagnahme eines dem Vertretenen gehörigen Grundstücks zur Sicherung der dem Vertreter als Verschuldigten drohenden Geldstrafe ist statthaft.

Der Angeschuldigte S. wird eines Verbrechens gem. § 18 W.D. v. 1. Aug. 1931 (RABl. I, 421 f.) beschuldigt. Er soll dieses Verbrechen als Vertreter der H.-Handelsgesellschaft in A. begangen haben, deren Bevollmächtigter und Hauptanteilseigner er ist.

Die StA. hat beantragt, das für die H.-Handelsgesellschaft im Grundbuch von A. eingetragene Grundstück zu beschlagnahmen. Dieser Antrag ist begründet.

Nach § 18 Abs. 5 W.D. v. 1. Aug. 1931 kann zur Sicherung der Geldstrafe oder der Einziehung das Vermögen des Angeschuldigten ganz oder teilweise beschlagnahmt werden. Angeschuldigter i. S. dieser Vorschr. ist jeder Verschuldigte, nicht nur der, gegen den Anklage erhoben ist; denn die W.D. sieht ausdrücklich vor, daß die Verfahren auf Grund dieser W.D. regelmäßig im sog. Schnellverfahren, also ohne schriftliche Anklage und ohne Eröffnungsbeschluß durchgeführt werden sollen.

Nach § 20 der W.D. finden in den Fällen der §§ 18 und 19 die §§ 416 und 417 RABgD. entsprechende Anwendung. Der § 416 RABgD. spricht grundsätzlich aus, daß der Vertretene für die Geldstrafen und Strafprozeßkosten seines Vertreters, wenn dieser sich als solcher eines Steuervergehens schuldig gemacht hat, haftet. Gem. § 417 RABgD. kann allerdings der Vertretene nur in Anspruch genommen werden, wenn die Geldstrafe und die Kosten aus dem beweglichen Vermögen des Vertreters nicht beigetrieben werden können.

Aus dieser letzten Vorschr. leitet das SchöffG. den Satz her, daß eine Beschlagnahme des Vermögens des Vertretenen überhaupt nicht zulässig sei, da der Vertretene eben nur hilfsweise (subsidiär), nämlich für den Ausfall der gegen den Vertreter gerichteten Forderung hafte. Diese Ansicht findet im Gesetz keine Stütze. Allerdings ist eine hilfsweise Haftung nur möglich für eine Forderung, die schon besteht, nicht aber für eine, die erst begründet werden soll. Es handelt sich bei der Beschlagnahme auf Grund des § 20 W.D. v. 1. Aug. 1931 aber überhaupt nicht um eine Haftung, sondern um eine Sicherungsmaßnahme. Da nun § 417 RABgD. nur die Beitreibung der Strafe regelt und für die Beitreibung allein Sinn hat, kommt eine „entsprechende“ Anwendung dieser Vorschr. für die Sicherungsmaßnahme des § 18 Abs. 5 W.D. gar nicht in Betracht. Für die Sicherungsmaßnahme bleibt es vielmehr bei der Regel des § 416 RABgD., nämlich in dem Sinne, daß auch der Vertretene für die Strafe mit einzustehen hat und auf Grund des § 18 Abs. 5 W.D. auch die Erfüllung dieser Verpflichtung bedingungslos durch eine Beschlagnahme gesichert werden kann. Eine andere Auslegung würde dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht gerecht. Das Gesetz will gerade mit den Vertretenen treffen, der strafrechtlich meist nur deshalb nicht zur Verantwortung gezogen werden kann, weil er eine juristische Person ist, — aber der wirtschaftlich eben der Nutznießer der Straftat und gewöhnlich auch der weit Vermögendere ist. Ihm die Möglichkeit offenzulassen, noch bis zur Vollstreckung der Strafe seinen Besitz in Sicherheit zu bringen, kann keinesfalls dem Willen des Gesetzes entsprechen, erst recht nicht dann, wenn, wie hier, Vertreter und Vertretener wirtschaftlich eins sind. Im übrigen wären hier auch die Erfordernisse des § 417 RABgD. gegeben.

(RG. III Berlin, Beschl. v. 21. April 1932, G 1 L 19/32.)

Mitgeteilt von R. Dr. Arndt, Berlin.

B. Arbeitsgerichte.

Reichsarbeitsgericht.

Berichtet von Rechtsanwalt Abel, Essen, Rechtsanwalt Dr. Georg Baum (†), Berlin, und Rechtsanwalt Dr. W. Doppermann, Dresden.

1. § 123 Abs. 1 GewD. ist zwingenden Rechts; doch kann im Einzelfall vereinbart werden, daß ein bereits eingetretener Tatbestand nicht zum Grund fristloser Entlassung gemacht werden soll.

Der Direktor der Bekl. war mit der sechswöchigen Beurlaubung des Kl., welche ihm von der Betriebskrankenkasse auf Grund seiner Erkrankung als Erholungsurlaub gewährt wurde, einverstanden. Dann war es aber ausgeschlossen, daß die Bekl. die Erkrankung des Kl., solange der Urlaub lief, zur Grundlage einer Kündigung gem. § 123 Abs. 1 Nr. 8 GewD. machte. Wenn auch nicht von vornherein angehts der zwingenden Natur

der genannten Best. auf das Recht zur Kündigung bei dem Vorliegen ihres Tatbestandes verzichtet werden kann (vgl. auch RAG 34/31 v. 10. Juli 1931: ArbRpr. 1931, 287¹), so kann doch im Einzelfall vereinbart werden, daß ein bestimmter bereits eingetretener Tatbestand nicht zum Grunde einer fristlosen Entlassung gemacht werden soll. Denn in einer solchen Vereinbarung liegt das Zugeständnis des Dienstherrn, das bestimmte Vorkommnis nicht als Grund i. S. des § 123 Abs. 1 Nr. 8 GewD. erachten zu wollen. Hatte aber die bei der Bekl. gebildete Betriebskrankenkasse den Urlaub gewährt und Direktor K. seine Zustimmung zur sechswöchigen Beurlaubung des Kl. gegeben, so war darin die Zusage zu erblicken, daß bis zum Ablaufe des Urlaubs eine Entlassung wegen der Krankheit nicht erfolgen werde. An diese Zusage ist die Bekl. gebunden und damit die Kündigung vor Ablauf desurlaubes unzulässig und wirkungslos.

(RABl., Urt. v. 20. April 1932, RAG 636/31. — Freiburg i. B.) [D.]

*

2. § 73 Abs. 2 ArbGG.; §§ 512a, 549 Abs. 2 ZPO. Die Entscheidung über die örtliche Zuständigkeit umfaßt die Entscheidung über deutsche oder ausländische Gerichtsbarkeit.†)

Das BG. erachtet sich für nicht befugt, auf Grund des § 512a ZPO. die Frage der örtlichen Zuständigkeit nachzuprüfen, und rechnet hierzu auch die Erörterung der Frage, ob überhaupt eine deutsche Zuständigkeit gegeben sei oder nicht vielmehr eine ausschließlich russische. Diese Ausführungen lassen einen Rechtsirrtum nicht erkennen. Das angef. Urt. hat bereits ausgeführt, daß nach der Rpr. des RG. die Frage, ob eine deutsche oder eine ausländische Gerichtsbarkeit für den zu entscheidenden Streitfall gegeben ist, mitumfaßt wird von der Frage über die Entsch. der örtlichen Zuständigkeit. Insofern kann dem BL. allenthalben beigetreten werden.

Dem RevG. selbst ist eine Nachprüfung der Frage der örtlichen Zuständigkeit durch § 73 Abs. 2 ArbGG. entzogen, der in demselben Sinne wie der § 512a ZPO. und der § 549 Abs. 2 ZPO. für das ordentliche Verfahren auszuliegen ist.

(RABl., Urt. v. 1. Okt. 1932, RAG 129/32. — Berlin.) [D.]

C. Verwaltungsbehörden und Verwaltungsgerichte.

I. Reich.

Reichsfinanzhof.

Berichtet von Reichsfinanzrat Dr. Boethke, Reichsfinanzrat Artl und Reichsfinanzrat Dr. Georg Schmauser, München.

[< Wird in der amtlichen Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs abgedruckt.]

A. Gutachten.

Großer Senat.

< 1. §§ 380, 440, 439 Abs. 2 RABgD. a. F.; § 405 n. F.; § 101 a. F.; § 121 n. F.; Teil 3 Kap. IV Art. I Nr. 77 W.D. des RPräj. v. 1. Dez. 1930 (RABl. I, 517).

a) Die Länder haben Geldstrafen, eingezogene Vermögenswerte und Erlagsummen, die im gerichtlichen Strafverfahren wegen Zuwiderhandlungen gegen Zoll- und Reichssteuergesetze und gegen das Branntweinmonopolgesetz nach dem 31. Dez. 1930 eingehen, auch dann nicht mehr an das Reich abzuführen, wenn die gerichtliche Entscheidung vor dem 1. Jan. 1931 rechtskräftig geworden ist.

b) Gegenstände, deren Einziehung durch Urteil des Strafgerichts angeordnet ist, fallen in Zukunft den Ländern zu.

c) Unter die „Rechte dritter Personen“ i. S. § 380 Abs. 1 Satz 2 RABgD. a. F. (§ 415 Abs. 1 Satz 2 RABgD. n. F.), die durch den auf Einziehung im Strafverfahren beruhenden Eigentumsverlust der Länder an den eingezogenen Gegenständen erlöschen, fällt nicht das Recht des Reichs, steuerpflichtige Erzeugnisse und zollpflichtige Waren für den Betrag der darauf ruhenden Steuern in Anspruch zu nehmen (§ 101 Abs. 1 Satz 1 RABgD. a. F. — § 121 Abs. 1 RABgD. n. F.).

Der RZM. hat den RZG. gem. § 63 RABgD. um ein Gutachten über folgende Fragen ersucht:

1. „Haben die Länder Geldstrafen, eingezogene Vermögenswerte und

1) ZB. 1932, 72⁴.

Zu 5. Vgl. ZB. 1925, 761 = RG. 110, 57; ZB. 1926, 1337 mit Anm. von Alfred Werner; Rosenberg, Lehrb. § 38 III (3. Aufl. 1931, S. 106). D. S.

Erfasssummen, die im gerichtlichen Strafverfahren wegen Zuwiderhandlungen gegen Zoll- und Reichssteuergesetze und gegen das BranntweinG. nach dem 31. Dez. 1930 eingehen, dem Reiche zuzuführen, wenn die gerichtliche Entscheidung vor dem 1. Jan. 1931 rechtskräftig geworden ist?"

2. „Fallen Gegenstände, deren Einziehung durch Urteil des Strafgerichts angeordnet ist, auch in Zukunft dem Reiche zu?"

Anlaß zur Einholung des Gutachtens über die Frage 1 bildet eine Meinungsverschiedenheit zwischen dem RM. und dem preuß. FinMin. Die Frage 2 ist in einem Berichte eines FinMin. an den Reichsfinanzminister aufgeworfen worden.

Zu Frage 1.

Nach dem dem Erfuchen des RM. beigefügten Schriftwechsel über die mit dem preuß. FinMin. bestehende Meinungsverschiedenheit vertritt dieser folgende Ansicht. Die W. des RPräs. zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1. Dez. 1930 (RWB. I, 517) bestimme im Teil 3 Kap. IV Art. I unter Nr. 77, daß § 440 RAbgD. a. F. gestrichen werde. Danach fielen künftig Geldstrafen und Gegenstände, deren Einziehung ausgesprochen sei, bei gerichtlich erkannten Strafen wegen Zuwiderhandlungen gegen Zoll- und sonstige Reichssteuergesetze nicht mehr dem Reiche, sondern den Ländern zu. Diese Best. sei nach Kap. I § 6 Nr. 2 Teil 3 a. a. D. mit dem 1. Jan. 1931 in Kraft getreten. Sie sei zur Vermeidung langwieriger Abrechnungsarbeiten dahin auszulegen, daß alle Beträge, die nach dem 31. Dez. 1930 auf derartige Strafen eingingen, der Staatskasse zufließen, und zwar auch dann, wenn das der Bestrafung zugrunde liegende Urteil vor dem 1. Jan. 1931 Rechtskraft erlangt habe.

Der RM. ist demgegenüber der Auffassung, daß die im gerichtlichen Verfahren wegen Zuwiderhandlungen gegen Zoll- und Reichssteuergesetze und gegen das BranntweinG. festgesetzten Geldstrafen, eingezogenen Vermögenswerte und Erfasssummen dem Reiche noch insoweit gebühren, als das Urteil des Strafgerichts vor dem 1. Jan. 1931 ergangen ist. Auf den Zeitpunkt der Rechtskraft des Urteils komme es somit nicht an. . . .

Der Große Senat kommt zur Verneinung der unter 1 gestellten Frage, und zwar aus folgenden Erwägungen:

Durch die W. des RPräs. zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1. Dez. 1930 (RWB. I, 517 ff.) Teil 3 Kap. IV Art. I Nr. 77 sind die §§ 439 Abs. 2 und 440 RAbgD. a. F. gestrichen worden. Die Streichung ist nach Kap. I § 6 Nr. 2 a. a. D. mit dem 1. Jan. 1931 in Kraft getreten. Der gestrichene § 440 RAbgD. bestimmte, daß § 425 auch bei gerichtlich erkannten Strafen gelte. § 425 lautete: „Geldstrafen und Gegenstände, deren Einziehung ausgesprochen ist, fallen dem Reiche zu.“ Um die Wirkung der Streichung des § 440 beurteilen zu können, bedarf es der Prüfung, welche rechtliche Bedeutung und Wirkung ihm während seines Bestehens beizumessen war. Hierzu ist auf die Gründe einzugehen, die zu seiner Einföhrung in das Gesetz Anlaß gegeben haben. Vor der Einföhrung der reichseigenen Finanzverwaltung (Ges. v. 9. Okt. 1919, § 8 RAbgD. a. F.) wurden die Steuern, auch diejenigen, die ganz oder zum Teil zugunsten des Reichs erhoben wurden (vgl. § 1 Abs. 2 RAbgD. a. F.), von den Bundesstaaten verwaltet. Diese handelten dabei als Träger der Verwaltungshoheit im eigenen Namen, ihre Behörden führten die Verwaltung als Organe des Landes, nicht als Organe des Reichs. Träger des Steueranspruchs war daher auch bei Reichsteuern nicht das Reich, sondern das Land (RG. 87, 314¹), die eingezogenen Steuerbeträge wurden Eigentum des Landes und nicht des Reichs (L a b a n d, Staatsrecht, Vb. IV S. 509), und Ansprüche der Abgabepflichtigen waren im Klagewege nicht gegen das Reich, sondern gegen das Land zu richten (RG. 76, 15 ff.). Auch die Durchführung der Strafverfahren in Reichsteuersachen war Sache der Länder. Geldstrafen und eingezogene Güter fielen den einzelnen Staaten zu, deren Gerichte in erster Instanz erkannt hatten (vgl. L a b a n d, 5. Aufl., § 114 II 5, § 118 IV 4 S. 333, 419). Während mit der Einrichtung der Reichsfinanzverwaltung die Verwaltung der Reichsteuern dieser übertragen wurde (§§ 1 Abs. 2, 8 RAbgD. a. F.), blieb die Durchführung der Strafverfahren in Reichsteuersachen den ordentlichen Gerichten — Landesgerichten — vorbehalten, abgesehen von der Einleitung und Durchführung des Verwaltungsstrafverfahrens (vgl. §§ 385 ff., insbes. §§ 415, 426 ff. RAbgD. a. F., §§ 420 ff., 450, 461 ff. RAbgD. n. F. und Erl. Buch zur RAbgD. von E n n o B e c k e r, 7. Aufl., Vorbem. zum 3. Teil der RAbgD. S. 908 ff.). Soweit die Gerichte der Länder die Strafverfahren durchführten, handelten sie nicht als Organe des Reichs, sondern als solche des Landes. Die Strafhoheit war in Reichsteuersachen, soweit die Gerichte zur Aburteilung von Zuwiderhandlungen gegen solche Steuergesetze in Tätigkeit treten, grundsätzlich nicht auf das Reich übergegangen, sondern beim Lande verblieben. Diese Rechtslage hatte zur Folge, daß die von den Landesgerichten für Zuwiderhandlungen gegen die Zoll- und Reichsteuergesetze erkannten Geldstrafen und die Gegenstände, deren Einziehung durch die Gerichte ausgesprochen wurde, auch nach

Erschaffung der reichseigenen Finanzverwaltung an sich den Ländern als Träger der Strafhoheit hätten zufallen müssen; vgl. hierzu auch die Begr. zu Art. I Nr. 65 des Entw. eines Ges. über die Vereinheitlichung des Verfahrens in Steuersachen und über die Anpassung der Reichsteuergesetze (SteueranpassungsG.), der dem RM. am 28. Nov. 1928 vorgelegt worden ist (RD. Drucks. 1928 Nr. 568 S. 243 und RD. Drucks. 1930 zu Nr. 181 S. 69 zu Art. I Nr. 75). Dies sollte der § 440 RAbgD. a. F. im Ergebnis ändern. Bei § 440 handelte es sich somit um eine Sonderregelung, die eine von dem regelmäßigen Rechtszustand abweichende Rechtslage schuf. Die Tragweite dieser Sonderregelung ist für die zum Gutachten gestellte Frage von entscheidender Bedeutung. Es fragt sich in erster Linie, ob damit ein Teil der Strafhoheit selbst an das Reich gezogen worden ist. Das muß verneint werden. Es ergibt sich dies daraus, daß § 440 den Wortlaut des § 425 aufnahm, nach dem Geldstrafen und Gegenstände, die der Einziehung unterliegen, dem Reiche zufallen. Was unter „zufallen“ zu verstehen war, wurde für die eingezogenen Gegenstände in § 439 Abs. 2 RAbgD. ausdrücklich angeordnet. Die Regelung war bei der vorgesehenen Gleichbehandlung von Strafen und eingezogenen Gegenständen nach altem Rechte auch für die Geldstrafen bedeutungsvoll.

Der § 380 ließ die eingezogenen Sachen mit der Rechtskraft des Erkenntnisses auf das Reich übergehen. Der Rechtsübergang trat also erst ein, nachdem das Strafverfahren durch Rechtskraft des Strafurteils abgeschlossen war. Soweit noch die Durchführung der Strafvollstreckung wegen der eingezogenen Gegenstände erforderlich wurde, lag auch sie bei den Ländern. Erst nach ihrem Abschluß wurden die Gegenstände an das Reich abgegeben (§ 439 Abs. 2).

Auch für die Geldstrafen war die Vollstreckung in der Hand der Landesbehörde verblieben. Erst die eingegangene Geldstrafe war an das Reich abzuführen. Geht man davon aus, so begründete der § 440 lediglich eine Rechtspflicht des Landes, die eingezogenen Strafbeträge an das Reich abzuliefern. Durch die am 1. Jan. 1931 in Kraft getretene Streichung der §§ 440, 439 Abs. 2 ist diese Pflicht zur Ablieferung der nach dem 31. Dez. 1930 eingezogenen Strafbeträge und zur Ausshändigung der nach diesem Zeitpunkt in die Verfügungsgewalt des Landes gebrachten Gegenstände an das FinM. weggefallen. Für die Geldstrafen ergibt sich ohne weiteres daraus, daß diese Ablieferungspflicht weggefallen ist, die Bedeutungslosigkeit des Umstandes, ob die gerichtliche Entscheidung vor oder nach dem 1. Jan. 1931 rechtskräftig geworden ist, da die Rechte des Reichs auf Ablieferung nicht von der Rechtskraft, sondern von der tatsächlich erfolgten Einziehung der Strafbeträge abhängig waren. Daß der Zeitpunkt der Rechtskraft der gerichtlichen Entscheidung aber auch hinsichtlich der eingezogenen Gegenstände nicht von entscheidender Bedeutung ist, ergibt sich aus den bei der Frage zu 2 angestellten Erwägungen über die Auslegung des § 380 RAbgD. und das Verhältnis dieses Paragraphen zu § 440 RAbgD. Dort wird im Ergebnis dargelegt, daß der § 380 RAbgD. nur den Zeitpunkt des Überganges des Eigentums hat regeln, nicht aber über das Verhältnis des Reichs und der Länder an den eingezogenen Gegenständen eine Entsch. hat treffen wollen. Dieses Verhältnis wurde erst durch die §§ 425, 439 Abs. 2, 440 RAbgD. geregelt. Nach dem Fortfall dieser Regelung mit dem 1. Jan. 1931 stellt es dem neuen Rechte an einer Best., die die Länder auch solche Gegenstände an das Reich auszuhändigen verpflichtet, deren Einziehung durch eine vor dem 1. Jan. 1931 rechtskräftig gewordene Entsch. ausgesprochen worden ist und die durch die Rechtskraft in das Eigentum des Reichs übergegangen sind.

Zu Frage 2.

Der Große Senat geht bei der Beurteilung der Rechtslage von folgenden Erwägungen aus:

§ 380 RAbgD. a. F. (§ 415 RAbgD. n. F.) bestimmt, daß im Falle der Einziehung das Eigentum an den eingezogenen Sachen mit der Rechtskraft des Erkenntnisses auf das Reich übergeht. Diese Vorschrift ist durch die W. des RPräs. v. 1. Dez. 1930 trotz der Streichung des § 440 nicht geändert worden. Nunmehr sind zwei Auslegungen möglich:

1. Der § 380 RAbgD. bezieht sich nur noch auf das Verwaltungsstrafverfahren. Bei dieser Annahme hat der Wortlaut einen einfachen und klaren Sinn. Er enthält keine Regelung für das gerichtliche Strafverfahren mehr. Ist dies der Fall, so fehlt es nunmehr an jeder Norm, die das Eigentum des Reichs an den eingezogenen Gegenständen begründen könnte.

2. Mit Rücksicht darauf aber, daß der § 380 in dem das materielle Strafrecht behandelnden 1. Abschn. des 3. Teils der RAbgD. steht und dieser auch für das gerichtliche Strafverfahren gilt, ist auch die zweite Auslegung in Betracht zu ziehen, daß der § 380 RAbgD. wie nach altem so nach neuem Rechte auf das gerichtliche Strafverfahren angewendet werden muß. Dann fragt sich, welcher Inhalt ihm nach neuem Rechte zu geben ist. Aus der Nichtänderung des § 380 RAbgD. könnte die Folgerung gezogen werden, daß trotz Wegfalls des § 440 die durch gerichtliches Erkenntnis eingezogenen Gegenstände nach wie vor dem Reiche zufallen sollen. Dies entspricht jedoch nach Auffassung des Großen Senats weder dem Inhalt der vorgenommenen Gesetzes-

1) JW. 1916, 432.

änderung noch ihrer Begründung noch auch dem nach der Vorgeschichte erkennbaren Zweck der Neuordnung. Der Entw. eines Ges. über die Bereinlichung des Verfahrens in Steuerfällen und über die Anpassung der Reichssteuergesetze (SteueranpassungsG.), den der RZM. dem RZ. im Nov. 1928 vorgelegt hat, sah bereits in Art. I Nr. 65 die Streichung der §§ 439 Abs. 2 und 440 ABGD. vor. Daß nach § 440 der § 425 nicht nur für gerichtlich erkannte Geldstrafen, sondern auch für die durch gerichtliche Urteile eingezogenen Gegenstände anwendbar sein sollte, ist bei dem klaren Wortlaut nicht zweifelhaft und ist auch offenbar von der Reichsregierung wie den Landesregierungen nie bestritten worden. Demgemäß wurden auch die gerichtlich erkannten Geldstrafen und die Gegenstände, deren Einziehung durch gerichtliches Urteil ausgesprochen worden ist, in der gleichen Weise verrechnet (vgl. Entf. des RZM. v. 6. Jan. 1923, III R 10928, II P 217). Der Wille zur Gleichbehandlung von Geldstrafen und eingezogenen Gegenständen auch für die Zeit nach der Streichung der §§ 440, 439 Abs. 2 muß schon hiernach angenommen werden. Diese Annahme wird durch die Begr. für die in den Entw. für ein SteueranpassungsG. vorgesehene Streichung des § 440 zur Rechtsüberzeugung verstärkt. In ihr ist folgendes ausgeführt: „Für das Strafverfahren, soweit es sich vor den Behörden des Reichs (also den FinA. und RFinA.) abspielt, scheidet der § 425 ABGD. vor, daß Geldstrafen und Gegenstände, deren Einziehung ausgesprochen ist, dem Reiche zufallen. In Ergänzung dieser Vorschr. ist für das Strafverfahren, soweit es sich vor den Gerichten abspielt, in § 440 ABGD. die Vorschr. getroffen, daß der § 425 ABGD. auch bei gerichtlich erkannten Strafen gilt. Die Länder vertreten seit langem den Standpunkt, es sei nicht gerechtfertigt, den § 425 ABGD. auch auf das gerichtliche Strafverfahren anzuwenden; sie haben daher wiederholt den Wunsch ausgedrückt, den § 440 ABGD. und den damit zusammenhängenden § 439 Abs. 2 zu streichen. Diesem Wunsche der Länder entspricht Art. I Nr. 65 des Entw.“ (vgl. Nr. 568 der RZDruckf. 1928 S. 243 zu Art. 1 Nr. 65 und RZDruckf. 1930 zu 181 S. 69). Diese Begr. läßt den Willen der Reichsregierung erkennen, ebenso wie die Geldstrafen die durch gerichtliche Erkenntnisse eingezogenen Gegenstände wieder den Ländern zukommen zu lassen. Dies muß auch um deswillen angenommen werden, weil unstreitig in den dem Streichungsvorschlag der Reichsregierung vorangegangenen Verhandlungen die Forderung der Länder auf die Rückgängigmachung der zugunsten des Reichs bestehenden Sonderregelung gleichmäßig für Geldstrafen und eingezogene Gegenstände gegangen ist und nach dem Inhalt der Begr. dem Wunsche der Länder entsprochen werden sollte. Die in der WD. v. 1. Dez. 1930 vollzogene Streichung der §§ 440, 439 Abs. 2 läßt eine Änderung dieses Willens der Reichsregierung nicht erkennen. Dies ergibt sich daraus, daß der Wortlaut, der im SteueranpassungsG. gewählt worden war, unverändert in diese WD. übernommen worden ist und der Reichsregierung die endgültige Entscheidung über die Formung der WD. allein zugestanden hat. Dieser Wille der Regierung muß für die Auslegung des neugeschaffenen Rechts beachtet werden. Demgegenüber kommt der Unstimmigkeit des Gesetzeswortlauts, die durch die unveränderte Beibehaltung des § 380 herbeigeführt ist, keine entscheidende Bedeutung zu. Denn um eine Unstimmigkeit des Wortlauts handelt es sich in der Tat nur. Das wird klar, wenn man den § 380 nach seinem Zweck unter Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte würdigt. Dem Gesetzgeber kam es bei der Best. des § 380 darauf an, den Zeitpunkt und die Wirkung des Eigentumsüberganges gegenüber dem bisherigen Eigentümer und gegenüber den an den eingezogenen Gegenständen Berechtigten festzulegen. Eine solche Regelung lag bei der Entstehung der ABGD. nahe, und zwar deshalb, weil bei dem StGB. streitig war, zu welchem Zeitpunkt das Eigentum an den eingezogenen Gegenständen dem Fiskus zufiel. Für das Finanzstrafrecht sollte durch diese Vorschr. der Zweifel gehoben und klar angeordnet werden, daß die Rechtskraft der Entsch. das Eigentum übergehen läßt (vgl. hierzu auch Rozek, Anm. 1 zu § 380 ABGD., wo ausgeführt ist, daß durch diese Vorschr. der im Strafrecht bestehende Streit, zu welchem Zeitpunkt das Eigentum an den eingezogenen Gegenständen auf den Fiskus übergehe, für das Finanzstrafrecht dahin entschieden werde, daß die Rechtskraft der Entsch. maßgebend sei). Damit wich das Gesetz insbes. auch von dem im § 156 B.ZollG. enthaltenen Rechtslage ab, wonach das Eigentum der Gegenstände, die der Konfiskation unterliegen, in dem Augenblick der Beschlagnahme auf den Staat (das Reich) überging. Dafür, daß der § 380 nur den Zeitpunkt des Eigentumsüberganges regeln wollte, spricht schon die Begr. zu dem dem § 380 ABGD. a. F. entsprechenden § 378 des Entw. der ABGD., der im August 1919 mit Zustimmung des Staatenauschusses der versammlunggebenden Deutschen Reichsversammlung vorgelegt worden ist (Nr. 759 der Druckf. der versammlunggebenden Deutschen Reichsversammlung). Auch der § 378 bestimmte, daß das Eigentum auf das Reich übergehen solle. Zur Begr. dieser Vorschr. war aber lediglich ausgeführt: Nach dieser Vorschr. soll das Eigentum an den eingezogenen Gegenständen mit der Rechtskraft des Erkenntnisses auf den Fiskus übergehen (vgl. Begr. zu § 377 a. a. D. S. 132). Hätte der Gesetzgeber es als Aufgabe dieser Vorschr. angesehen, dem Reiche das Eigentum an den eingezogenen Gegenständen zu verschaffen, so hätte die Begr. sich nicht wohl darauf beschränken

können, den Zeitpunkt des Eigentumsüberganges hervorzuheben und als neuen Eigentümer den Fiskus zu bezeichnen, ohne auch nur das Reich zu nennen. Wenn trotzdem im Gesetz an Stelle des farblosen Ausdrucks „Fiskus“ das Reich als Erwerber aufgeführt worden ist, so kann das sehr wohl seinen Grund darin haben, daß damals nach der durch die ABGD. im übrigen geschaffenen zweifelsfreien Rechtslage ein anderer Fiskus, dem die Gegenstände hätten zufallen können, nicht in Frage kam, oder jedenfalls die Übertragung des Eigentums auf den anderen Fiskus unzuweckmäßig gewesen wäre, weil nach den Vorschr. von §§ 439 und 440 eine Übertragung auf das Reich dann noch besonders notwendig geworden wäre. So verstanden, bedeutet der § 380 nur eine Folgerung aus den Vorschr. der §§ 425 und 440 ABGD., deren Vorhandensein gerade dafür spricht, daß der § 380 nur den Zeitpunkt des Eigentumsüberganges auf den klarlegen sollte, dem nach den übrigen Best. das Eigentum ohne endgültig zufiel. Hätte in der Tat die Best. die weitergehende Bedeutung gehabt, zu entscheiden, ob Reich oder Land Eigentümer der eingezogenen Gegenstände werden sollte, dann wäre jedenfalls die Vorschr. des § 425 nicht notwendig gewesen, die auch für das Verwaltungsstrafverfahren besonders hervorhebt, daß ... Gegenstände, deren Einziehung ausgesprochen ist, dem Reiche zufallen. Mit dieser Auslegung stimmt es überein, daß auch die Best. des § 439 Abs. 2 aufgehoben worden ist. Sie ordnet an, daß die eingezogenen Gegenstände dem FinA. zuzuhändigen seien. Es kann nicht wohl angenommen werden, daß die Absicht des Gesetzgebers bei der Streichung dieser Best. dahin gegangen ist, den Eigentumsübergang auf das Reich aufrechtzuerhalten, aber die Übergabe an das FinA. zu beseitigen. Vielmehr kann die Streichung auch dieser Best. im Zusammenhang mit der des § 440 nur dahin verstanden werden, daß auf die eingezogenen Gegenstände als solche endgültig verzichtet wird. Muß aber die über den Eigentumsübergang für das gerichtliche Strafverfahren entscheidende Best. nicht im § 380, sondern in dem § 440 mit § 439 Abs. 2 gefunden werden, so ist die Aufhebung dieser beiden letzten Best. maßgebend, und die Auslegung des § 380 muß sich der neuen Rechtslage anpassen. Wenn man der oben unter 2 angegebenen Auslegung folgt, wonach § 380 auch auf das gerichtliche Strafverfahren Anwendung findet, so hat man ihm nach dem Dargelegten für das gerichtliche Verfahren den Inhalt gegeben, daß mit der Rechtskraft des Urteils das Eigentum auf das Land übergeht.

Um die Tragweite des Gutachtens klarzustellen, bedarf es noch der abschließenden Erörterung einer weiteren Frage, der Frage nämlich, in welchem Verhältnis der § 101 Abs. 1 ABGD. a. F. (§ 121 Abs. 1 ABGD. n. F.) zu § 380 ABGD. a. F. (§ 415 ABGD. n. F.) steht.

§ 380 Abs. 1 Satz 2 ABGD. a. F. (§ 415 ABGD. n. F.) bestimmt, daß mit dem auf der Einziehung im gerichtlichen Strafverfahren beruhenden Eigentumszerwerb „Rechte dritter Personen“ an den eingezogenen Gegenständen erlöschen. Der Große Senat geht davon aus, daß unter „Dritten“ i. S. der Vorschr. des § 380 Abs. 1 nicht die Steuerberechtigten als solche zu verstehen sind, da das Strafverfahren und die Einziehung nicht Selbstzwecke sind, sondern in erster Linie der Sicherstellung der Steueransprüche dienen sollen. Wie Becker in 7. Aufl. seines Komm. z. ABGD., Anm. 3 zu § 101 a. F. ausführt, würde man dem Rechtsgedanken dieser Vorschr. nicht gerecht werden, wenn man die dort ausgesprochene Haftung nur als ein bürgerlich-rechtliches Sicherungsmittel nach Art des Pfandrechts auffassen würde. Es handelt sich, wie der 4. Sen. in dem Urte. v. 23. Febr. 1927, IV A 3/27 (RZS. 20, 255) ausgesprochen hat, um ein öffentlich-rechtliches Rechtsverhältnis, das dem Reiche das Recht gibt, a) sich ohne Rücksicht auf Privatrechte irgendwelcher Art wegen der Steuer und Steuerschulden an die Waren und Erzeugnisse zu halten und die Befahrung durch deren Zurückhaltung zu erzwingen oder sich durch Versteigerung der Waren und Erzeugnisse gem. § 354 ABGD. a. F. zu befriedigen, b) zur Sicherung dieses Rechtes die tatsächliche Verfügung Dritter über die Waren und Erzeugnisse durch die Beschlagnahme zu verhüten.

Dieses Recht des Reichs kann durch die von den Landesgerichten rechtskräftig ausgesprochene Einziehung und den sich im Anschluß daran vollziehenden Übergang des Eigentums an den eingezogenen Gegenständen auf die Länder nicht verlorengehen. Dabei begründet es keinen Unterschied, ob der Eigentumsübergang sich auf Grund des § 380 ABGD. oder auf Grund des gemeinen Strafrechts vollzieht. Die Folgerung aus dieser Rechtsauffassung ist, daß die im gerichtlichen Strafverfahren eingezogenen Gegenstände bis zum Eigentum der Länder übergehen, daß aber in Fällen, in denen der Tatbestand des § 101 ABGD. a. F. (§ 121 ABGD. n. F.) gegeben ist, durch den Übergang des Eigentums der dort genannten Gegenstände auf das Land das Recht des Reichs, sich für den Betrag der Steuern, die auf den Gegenständen ruhen, an diese Gegenstände zu halten, nicht berührt wird.

Zu dem gleichen Ergebnis führt auch die Auslegung des § 101 aus seinem eigenen Wortlaut und Zweck heraus. Die Rechte, die dort dem Reiche zugesprochen werden, können von diesem ohne Rücksicht auf die Rechte Dritter ausgeübt werden. Als Dritter i. S. dieser Vorschr. ist auch das Land anzusehen, da das Eigentum ihm nicht kraft der Ausübung der Steuerhoheit, sondern auf Grund seiner Straf-

hoheit zugewachsen ist. Unter diesen Umständen ist bei einer Auslegung unter einheitlichen Gesichtspunkten für § 380 wie für § 101 festzustellen, daß sie die Rechte des steuerberechtigten Reichs gegenüber dem eigentumsberechtigten Lande aufrechterhalten.

(RfV, Gr. Sen., Gutachten v. 9. Juli 1932, Gr S D 1/31 S.)

B. Entscheidungen.

Reichsadgabenordnung.

2. §§ 11, 162 Abs. 9, 195 RAbgD. Bei der Buch- und Betriebsprüfung eines Spar-, Kredit- und Bezugsvereins, e. G. m. b. H., dessen Gewerbebetrieb sich nicht auf den Kreis der Mitglieder beschränkt, verstößt das Verlangen auf Vorlage der Spareinlagenbücher auch dann nicht gegen Recht und Billigkeit (§ 11 RAbgD.), wenn der Verein befürchtet, daß Kunden Sparguthaben, die der Steuerbehörde verborgen werden sollen, zurückziehen. †)

Der beschwerdef. Spar-, Kredit- und Bezugsverein ist eine e. G. m. b. H. Bei der Durchführung einer bei dem Beschw. begonnenen Buch- und Betriebsprüfung verlangte das FinA. unter Zwangsandrohung die Vorlage der Unterlagen zur Prüfung der unter den Passiven der Bilanz aufgeführten Spareinlagen an den Buch- und Betriebsprüfer, einen Obersteuerinspektor des FinA. Das UFinA. hat die Beschwerde zurückgewiesen. Auch die Rechtsbeschwerde kann keinen Erfolg haben.

Die BeschwEntsch. geht davon aus, daß die Buch- und Betriebsprüfung im Steueraufsichtsverfahren auf Grund des § 162 Abs. 10 RAbgD. erfolgt sei. Dieser Ausgangspunkt der BeschwEntsch. ist unrichtig. Als Großbetriebe i. S. des § 162 Abs. 10 RAbgD. sind nach der WD. zur Durchführung von Buch- und Betriebsprüfungen v. 9. Nov. 1925 (RMinBl. 1337) § 2 Abs. 1 Satz 2 nach den Unterscheidungsmerkmalen der amtlichen Betriebsstatistik alle Gewerbebetriebe anzusehen, die mehr als 50 Personen einschließlich des Inhabers beschäftigen, und nach § 2 Abs. 1 Satz 3 gelten ohne Rücksicht auf die Zahl der beschäftigten Personen als Großbetriebe alle sonstigen Betriebe, die nach Umfang und nach wirtschaftlicher Bedeutung als wichtig anzusehen sind. Daß der beschwerdef. Verein ein Großbetrieb in diesem Sinne ist, dafür ergab sich aus dem Inhalt der Akten kein Anhalt. Im Rechtsbeschwerdeverfahren behauptet der Beschw., daß er in der Regel nur zwei Angestellte beschäftige, und auch das FinA. erkennt an, daß der beschwerdef. Verein zu den gewerblichen

Mittelbetrieben gehöre. Auf der erörterten Unrichtigkeit beruht aber die BeschwEntsch. nicht. Denn die Anordnung der Buch- und Betriebsprüfung ist als außerordentliche Buch- und Betriebsprüfung auf Grund der §§ 160 Abs. 1, 162 Abs. 9 RAbgD. gerechtfertigt, die sich nach ihrer Tragweite nicht wesentlich von der ordentlichen Buch- und Betriebsprüfung unterscheidet. Auch die Prüfung nach § 162 Abs. 9 RAbgD. erstreckt sich nicht nur auf die formelle Seite der Buchführung, vielmehr sind die Bücher auch daraufhin zu prüfen, ob sie sachlich richtig geführt sind (vgl. Gutachten des Großen Senats des RfV, GrS D 2/32 v. 9. Juli 1932 [RStBl. 700]). Der erörterte Mangel der BeschwEntsch. ist daher bedeutungslos. Wenn der Beschw. weiter überhaupt die Notwendigkeit zur Vornahme einer Buch- und Betriebsprüfung bestritt, so handelt es sich hier um eine Frage des Ermessens der Finanzbehörde, die nicht Gegenstand des vorl. Rechtsbeschwerdeverfahrens ist.

Die Rechtsbeschwerde ist unbegründet.

Bei der Buch- und Betriebsprüfung sind die Bücher auch daraufhin zu prüfen, ob sie sachlich richtig geführt sind. Das bezieht sich insbes. auch darauf, ob die in den Büchern oder in der Bilanz aufgeführten Passiven richtig angegeben sind. Dabei haben die StPfl. und ihre Angestellten den Prüfungsbeamten jede Auskunft und Nachweisung zu erteilen, deren sie für die Prüfung bedürfen, und ihnen alle für die Prüfung in Betracht kommenden Schriftstücke zur Einsicht vorzulegen (§ 195 Satz 2 RAbgD.). Im vorl. Falle sind in der Bilanz unter den Passiven die „Spareinlagen“ aufgeführt. Da nach der unumwiderprochenen Behauptung des FinA. der Beschw. seinen Gewerbebetrieb nicht auf den Kreis der Mitglieder beschränkt und deshalb die Buch- und Betriebsprüfung auch auf die Nachprüfung des Einkommens aus dem Gewerbebetrieb abzielt, kommt es auf die Nachprüfung an, ob der als Schuldposten eingestellte Betrag der Spareinlagen tatsächlich am Bilanzstichtage bestanden hat. Für diese Feststellung ist auch erforderlich die Nachprüfung, ob es sich in der Tat um richtige Spareinlagen, also um Forderungen Dritter handelt, oder ob nicht etwa unter den „Spareinlagen“ auch Beträge enthalten sind, die sich als „Spareinlagen“ des Beschw. darstellen. Diese können selbstverständlich nicht als Schuld des Beschw. in der Bilanz aufgeführt werden. Eine Prüfung nach dieser Richtung hin ist im vorl. Falle deshalb geboten, weil der Beschw. nach der gegenüber dem Prüfer erfolgten Erklärung seines Geschäftsführers bei seiner Sparkasse ein Sparguthaben gehabt hat, das zur Ausbuchung von Verlusten verwendet worden ist, und deshalb eine Nachprüfung nach der Richtung naheliegt, ob ähnliche „Guthaben“ unterhalten worden sind

Zu 2. Das Ur. behandelt die Frage, ob ein StPfl., insbes. ein Bankunternehmen, den Prüfungsbeamten des FinA. die Vorlage von Unterlagen, aus denen die Namen der Kunden und die Höhe ihrer Guthaben ersichtlich sind, verweigern darf, weil zu besorgen ist, daß das Prüfungsergebnis gegen die vom FinA. festgestellten Kunden verwendet und dadurch die Kundenschaft beunruhigt werde. Diese Frage nach den Grenzen der Nachprüfung seitens der Finanzbehörden und der Auskunftspflicht der StPfl. hinsichtlich fremder Steuerverhältnisse ist nicht mehr zur Ruhe gekommen, seitdem das Gutachten des RfV, v. 10. März 1932, VI D 1/32 (RfV, 30, 233 = ZW. 1932, 2829; vgl. dort auch die Umw. von Popitz) der neuen, durch die WD. v. 1. Dez. 1930 eingeführten Vorschr. des § 201 a RAbgD. (§ 201 RAbgD. n. F.) eine außerordentliche Tragweite hinsichtlich der Ausübung der Steueraufsicht zuerkannt hat (vgl. hierzu Becker: StW. 1931, 632 ff., 1057 ff., neuerdings 1637 ff.; Kopp: DStZ. 1932, 134 ff.; Herrmann: DStZ. 1932, 179 ff.; Liebisch: DStBl. 1932, 399 ff.; vor allem den Aufsatz von Hensel „Die Auskunftspflicht Dritter [insbes. der Bankinstitute] im Rahmen des § 201 RAbgD. [n. F.]“: StW. 1932, 1349 ff.).

Es sind zwei Gruppen von Maßnahmen nach Möglichkeit auszuwählen, wenn gleich sie leicht ineinander übergehen mögen. Handelt es sich darum, daß die steuerlichen Verhältnisse eines StPfl. geprüft werden, daß zu diesem Zweck eine Prüfung der Bücher und des Betriebes stattfindet — sei es durch die für Großbetriebe vorgesehene ordentliche Buch- und Betriebsprüfung des § 162 Abs. 10 RAbgD., sei es durch eine außerordentliche Prüfung gem. § 162 Abs. 9 RAbgD. — und daß hierbei Feststellungen über die steuerlichen Verhältnisse dritter Personen getroffen werden, so sind die gesetzlichen Vorschr., die zu beachten sind, andere, als wenn von dem Inhaber eines Unternehmens, ohne daß eine Prüfung seiner eigenen Steuerverhältnisse stattfindet, Auskunft zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle im Rahmen der allgemeinen Steueraufsicht des § 201 RAbgD. verlangt wird.

Für die letzteren Maßnahmen, hinsichtlich der Frage also, welche Grenzen dem Auskunftsersuchen der Steuerbehörden gesetzt sind, bedeutet in der Tat das oben erwähnte Gutachten des RfV, v. 10. März 1932 im Zusammenhang mit der neuen Best. des § 201 Abs. 1 RAbgD. eine Erweiterung der Befugnisse der FinA.: Die Ersuchen der Steuerbehörden setzen nicht mehr voraus, daß die Auskünfte für ein bestimmtes Steuerermittlungsverfahren oder ein bestimmtes Steueraufsichtsverfahren von Bedeu-

tung sind; auch die Aufdeckung unbekannter Steuerfälle „liegt im Rahmen der neuen durch § 201 Abs. 1 RAbgD. eingeführten Steueraufsicht“, so daß z. B. den FinA. auf Verlangen auch die Empfänger von Schmiergeltern namhaft zu machen sind. Freilich ist bereits in dem erwähnten Gutachten des RfV, auf die Schranken hingewiesen, die im Einzelfall durch die Billigkeitsnorm des § 11 RAbgD. dem Verlangen der FinA. gesetzt sind. In diesem Sinne hat inzwischen der RfV, in dem Runderlaß v. 9. Juli 1932 C. 1183 — 44 III R — (RStBl. 657) angeordnet, daß „es in jedem Falle, in dem eine Auskunft im Steuerermittlungsverfahren oder im Steueraufsichtsverfahren eingeholt werden soll, einer sorgfältigen Abwägung der Gründe bedarf, die für und gegen das Auskunftsersuchen sprechen“; der Erlaß enthält unter diesem Gesichtspunkt Anweisungen insbes. für die Auskunftsersuchen an Geldvermittlungsinstitutionen (Banken usw.) und betont zum Schluß, daß eine ausreichende Gewähr dafür, daß bei der Abwägung der beiderseitigen Interessen mit Sorgfalt und wirtschaftlichem Verständnis verfahren wird, darin zu erblicken sei, daß die Entscheidung über Auskunftsersuchen auf Grund der bereits durch den Runderlaß v. 1. Juli 1930, III 16 051 (RStBl. 377) getroffenen Anordnung grundsätzlich dem Vorsteher des FinA. (im Falle seiner Behinderung seinem Stellvertreter) vorbehalten ist und nur ausnahmsweise (kraft besonderer Best. des Präsl. des UFinA.) auch anderen Beamten der FinA. zusteht.

Handelt es sich freilich, wie im vorl. Falle, um eine Buchprüfung in dem Verfahren gegen ein bestimmtes Unternehmen und um die Abgrenzung der dem Prüfungsbeamten zustehenden Befugnisse, so ist festzustellen, daß hier die Steuerbehörde nicht erst die neue Vorschr. des § 201 Abs. 1 RAbgD. i. Verb. m. dem oben erwähnten Gutachten des RfV, v. 10. März 1932 für sich in Anspruch zu nehmen braucht, sondern daß insoweit die Maßnahme mittel der FinA. schon immer nach der RAbgD. und nach der bisherigen Rspr. sehr weit gingen. Auf Grund der Best. der §§ 162 Abs. 9 und 10, 171 Abs. 2, 195 Satz 2, 207 RAbgD. können die FinA. von den StPfl. jede Auskunft und Nachweisung, deren sie für die Prüfung bedürfen, und die Vorlegung aller für die Prüfung in Betracht kommenden Schriftstücke zur Einsicht verlangen. Die FinA. sind nicht gehindert, die Feststellungen, die sie hierbei treffen, gegen Dritte zu verwerten. Freilich greift auch hier wiederum, wie dies in der Rspr. immer anerkannt worden ist, die Vorschr. des § 11 RAbgD. Platz, indem der Grundpaß aufgestellt ist, daß die Prüfung nicht als Vorwand benutzt werden darf, um Feststellungen gegen andere Personen

oder werden. Für diese Nachprüfung kommen die Sparkasseneinlagenbücher (Kontenblätter) in Betracht (§ 195 Satz 2 RAbgD.). Aus diesen kann die erweiterte Prüfung vorgenommen werden.

Grundsätzlich ist daher das Verlangen des FinA. auf Vorlage der Sparkasseneinlagenbücher gerechtfertigt. Zu prüfen ist aber noch, ob dieses Verlangen eine Verletzung des § 11 RAbgD. enthält. Das ist nicht der Fall. In der Rechtsbeschwerdebegründung behauptet der Beschwerz., es bestünden über die Zusammenstellung der Salden besondere Auffstellungen, die keinen Namen enthielten, das Vergleichen dieser Auffstellungen mit den Beträgen, die in die Bilanzen aufgenommen seien, müsse genügen, um die rechnerische Richtigkeit der Bilanzen festzustellen. Diese Ausführungen treffen deshalb nicht zu, weil die Vorlage derartiger Auffstellungen die Nachprüfung insbes. nach der Richtung der „Guthaben“ des Beschwerz. bei seiner Sparkasse nicht ermöglichen. Eine Verletzung des § 11 RAbgD. liegt auch nicht darin, daß die Vorinstanz die anderen von dem Beschwerz. angebotenen Nachprüfungsmöglichkeiten für ungeeignet erklärt hat, die Vorlage der Spareinlagenbücher an den Prüfer des FinA. zu erfolgen. Auch die außerordentliche Buch- und Betriebsprüfung nach § 162 Abs. 9 soll ebenso wie die ordentliche Buch- und Betriebsprüfung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 B.D. zur Durchführung von Buch- und Betriebsprüfung v. 9. Nov. 1925 (MinBl. 1337) ein vollständiges Bild von der gesamten Betriebsführung ergeben. Dieser Gesichtspunkt spricht entscheidend dagegen, die Buchprüfung zu teilen und einzelne Teile einem anderen Buchprüfer zu übertragen, die ganze Buchprüfung muß vielmehr in der Hand dessen bleiben, der mit der Buch- und Betriebsprüfung beauftragt ist. Diese Erwägung spricht nicht nur gegen den Vorschlag des Beschwerz., einen Buchprüfer des FinA. mit der Durchsicht der Spareinlagenbücher zu beauftragen, sondern auch gegen den anderen Vorschlag des Beschwerz., die Prüfung durch den den Beschwerz. vertretenden Verband vornehmen zu lassen. Auch eine eidesstattliche Versicherung des Organs des Beschwerz. kann nicht in Betracht kommen, da die tatsächliche und rechtliche Beurteilung der Konten dem Buchprüfer und dann dem FinA. zusteht und nicht dem Organ des Beschwerz. überlassen bleiben darf.

Wenn schließlich der Beschwerz. auf die angeblichen Schädigungen hinweist, die einer Genossenschaft dadurch entstünden, daß der Buchprüfer des FinA. durch Einsicht der Spareinlagenbücher Kenntnis von den Guthaben der Kunden erhalte, und diese Kenntnis für die Be-

zu ermöglichen. Dieser Grundsatz entspricht also bereits der früheren Rpr., so z. B. dem Gutachten des RfG. (1. Sen.) v. 9. Mai 1928, ID 2/28 (RfG. 24, 3), dem Urte. des RfG. (5. Sen.) v. 19. April 1929, V A 794/28 (RfG. 25, 119) und des RfG. (2. Sen.) v. 2. Juli 1929, II A 124/29 (RfG. 25, 239). In diesem Zusammenhang wird wiederholt betont, daß in der RAbgD. ein sog. Bankgeheimnis nicht anerkannt wird, andererseits wird aber den nachfolgenden besonders beachtlichen Gedanken Ausdruck gegeben (vgl. RfG. 25, 240 f.), auf die hinzuweisen immer wieder Veranlassung sein dürfte: „Das Leben, es handle sich um wirtschaftliches, staatliches oder rein geistiges Leben, kann eine beliebige und dauernde Offenlegung seiner inneren Tatsachen und Vorgänge ohne Schädigung oder Verkümmern nicht vertragen. Keine Verletzung wird ohne Schädigung des Gemeinschaftslebens und seiner Einzelgebilde der Erforschungspflicht im öffentlichen Leben, insbes. im Prozesse, das Recht, Veruß-, Dienstgeheimnis beliebig preisgeben können. Wenn die RAbgD. aus dem Notstand der Zeit heraus hier Durchbrechungen vorgenommen hat, so kann dies ohne Gefährdung lebenswichtiger Interessen des Gemeinschaftslebens als erträglich überhaupt nur unter der Voraussetzung angesehen werden, daß die Finanzbehörden von den ihnen durch jene Durchbrechungen eingeräumten Befugnissen nur insoweit Gebrauch machen, als die vollständige Erforschung der steuerrechtlichen Tatbestände und die Überwachung steuerrechtlicher Hilfspflichten auf eine andere Weise nicht möglich ist. Wenn irgendwo, ist daher auf dem Gebiete des Steuerprüfungswezens die Vorschrift des § 6 (jetzt § 11) RAbgD. durchzuführen, daß, wo i. S. des Gesetzes die Behörden die Entsch. nach ihrem Ermeßen zu treffen haben, sie nach Recht und Billigkeit zu erfolgen hat.“

Das oben mitgeteilte Urte. schließt sich an diese Rpr. an. Unter Hinweis auf das wegen ihrer ausführlichen grundsätzlichen Erörterungen bedeutungsvolle Gutachten des Großen Senats v. 9. Juli 1932, GrS D 2/31 (RfG. 31, 329 ff. = JWB. 1932, 3220 ff.) wird zunächst gefolgert, daß nicht erst eine ordentliche Buch- und Betriebsprüfung gem. § 162 Abs. 10 RAbgD. Voraussetzung sei, sondern daß auch die außerordentliche Prüfung nach § 162 Abs. 9 RAbgD., die sich in der praktischen Durchführung von der ordentlichen Buch- und Betriebsprüfung nicht so sehr unterscheidet, sich nicht nur auf die formelle Seite der Buchführung zu erstrecken habe, daß vielmehr die Bücher auch daraufhin zu prüfen sind, ob sie sachlich richtig geführt sind, und daß deshalb grundsätzlich das Verlangen des FinA. auf Vorlage der Sparkasseneinlagenbücher gerechtfertigt ist. Der Schwerpunkt der Entsch. liegt dann in der Prüfung, ob dieses Ver-

steuerung der Kunden verwerten könne und daß insfolgedessen bei den Spareinlegern die größte Verunruhigung hervorgerufen werde und die Abhebung größerer Geldbeträge zur Folge habe, so ist hierzu folgendes zu bemerken: Nach der einwandfreien Feststellung der Beschw. Entsch. ist das Verlangen auf Vorlage der Spareinlagenbücher nur aus den Verhältnissen des geprüften Unternehmens entstanden, die Prüfung soll nicht als Vorwand dafür dienen, um Feststellungen gegen andere Personen zu ermöglichen. Die Prüfung hat sich daher auf den Zweck zu beschränken, die steuerlichen Verhältnisse des Beschwerz. nachzuprüfen. Dies schließt allerdings nicht aus, daß der Prüfer aus Anlaß der Durchführung der Buchprüfung gelegentliche Wahrnehmungen macht, die für die Besteuerung Dritter von Bedeutung sind. Geht aber der Buchprüfer hierüber hinaus und führt er die Buchprüfung auch zu dem Zwecke durch, Material für die Nachprüfung der steuerlichen Verhältnisse Dritter zu gewinnen, so widerspricht dies dem Recht, und gegen eine solche Durchführung der Buchprüfung ist der Beschwerdebeweg und die Rechtsbeschwerde gegeben (RfG. IV A 144/32 v. 6. Juli 1932: RStBl. 685 = Kartei W.D. 1931 § 162 Nr. 3, 4). Dafür, daß ein Fall letzterer Art hier zu erwarten ist, fehlt es nach der Feststellung der Vorinstanz an jedem Anhalt. Daß der Prüfer trotzdem gelegentliche Wahrnehmungen der angegebenen Art machen kann, ist nach der Rechtslage zulässig. Wenn nun auch diese Rechtslage dazu führen sollte, daß von dem Beschwerz. Sparkassenguthaben, die der Steuerbehörde verborgen werden sollen, zurückgezogen werden und der Beschwerz. dadurch geschädigt werden sollte, so kann diese Erwägung doch nicht rechtliche Anerkennung dahin erhalten, daß eine für die Nachprüfung der steuerlichen Verhältnisse des Beschwerz. gerechtfertigte Bucheinsicht gegen Recht und Billigkeit verstoße (§ 11 RAbgD.).

(RfG., 4. Sen., Urte. v. 12. Okt. 1932, IV A 242/32.)

*

3. §§ 97 Abs. 1, 115 Abs. 2, 119, 303, 327 RAbgD. n. F.; § 79 Abs. 1, 95 Abs. 2, 99, 281, 300 RAbgD. a. F.; § 10 Abs. 3 BeitrD.; § 22 EinkStG.; § 10 VermStG.; § 48 ABewG. Im Verunjugungsverfahren ist nicht zu prüfen, ob die Zulässigkeit und Durchführung der Beitreibung regelnden Vorschriften vom FinA. beachtet sind. Steuerbescheide, die nur an den Ehemann ergangen sind, können grund-

langen eine Verletzung des § 11 RAbgD. enthält. Nach den hierzu aufgestellten Grundsätzen muß einerseits das Verlangen auf Vorlage der in Frage stehenden Bücher „nur aus den Verhältnissen des geprüften Unternehmens entstanden“ sein, andererseits hat sich die Prüfung „auf den Zweck zu beschränken, die steuerlichen Verhältnisse des Beschwerz. nachzuprüfen“. Hierbei wird unterschieden, ob der Prüfer „aus Anlaß der Durchführung der Buchprüfung gelegentliche Wahrnehmungen macht, die für die Besteuerung Dritter von Bedeutung sind“ — dies wird gebilligt — oder ob „der Buchprüfer hierüber hinausgeht und die Buchprüfung auch zu dem Zwecke durchführt, Material für die Nachprüfung der steuerlichen Verhältnisse Dritter zu gewinnen“, dies ist nicht zulässig.

Überprüfen wir freilich die Entsch. auf ihre praktische Bedeutung, so wird das Ergebnis nicht beriebigeln können. Die Begrenzung der Befugnisse der Steuerbehörden dürfte nur platonischen Wert haben. Im Regelfall wird der StPfl., da ihm die Beweislast dafür obliegt, daß die Prüfungsbeamten ihre Befugnisse überschreiten, gar nicht in der Lage sein, festzustellen und nachzuweisen, daß die Buchprüfung auch zu dem Zwecke der Materialsammlung gegen Dritte durchgeführt werde. Deshalb nützen ihm auch die verstärkten Rechtsbehelfe wenig, die durch Eröffnung des Beschwerdeverfahrens gem. §§ 303 ff. RAbgD., insbes. der Rechtsbeschwerde an den RfG. nach § 305 RAbgD., gegeben sind. Er wird überdies mit seinem Rechtsmittel, durch welches die Durchführung der Maßnahmen der Steuerbehörden nicht gehemmt wird (§ 251 RAbgD., vgl. RfG. 15, 180), meist zu spät kommen; das FinA. ist nicht gehindert, selbst wenn dann später entschieden wird, daß sein Vorgehen rechtswidrig war, das auf unzulässige Weise erlangte Material auszuwerten (vgl. das oben erwähnte Gutachten RfG. v. 9. Juli 1932, GrS D 2/31: RfG. 31, 333, 338, vorher u. a. RfG. v. 14. April 1931, VI A 211/31: StWB. 1931 Nr. 624). Alles in allem ist deshalb festzustellen, daß bei der bisherigen Lösung der hier erörterten Fragen die „lebenswichtigen Interessen des Gemeinschaftslebens“ i. S. der oben mitgeteilten Entsch. v. 2. Juli 1929 nicht hinreichend gewahrt sind. Zudem mit Becker in der jetzigen Regelung nur durch die Notzeiten bedingte, ungewöhnliche Maßnahmen zu erblicken sind, ist zu wünschen, daß möglichst bald klare und die Interessen der StPfl. hinreichend berücksichtigende Rechtschranken für das Prüfungsrecht der Steuerbehörden gesetzt werden.

RA. Dr. Krombach, Esen.

sächlich nicht als auch der (gesamtschuldnerisch haftenden) Ehefrau zugegangen gelten. †)

Die Beschwerdenerin ist durch ein als Leistungsgebot bezeichnetes Schreiben des FinA. unter dem 19. Okt. 1928 zur Zahlung rückständiger Steuerschulden aufgefordert worden. Es handelt sich dabei insbes. um die Einkommensteuer 1926 und die Vermögenssteuer 1925/26. Die Steuern waren gegen den Ehemann der Beschwerdegegnerin festgesetzt worden. Zwischen den Eheleuten war Gütertrennung vereinbart. Da die Voraussetzungen für eine Mithaftung der Beschwerdegegnerin als Ehefrau gem. § 22 EinkStG. und für eine Gesamtschuldnerhaft der Beschwerdegegnerin und ihres Ehemannes gem. § 10 VermStG. i. Verb. m. § 95 Abs. 2 RAbgD. a. F. für die genannten Steuerabschnitte gegeben erschienen und eine Zahlung der Steuer vom Ehemann nicht zu erlangen war, verlangte das FinA. die Begleichung von der Beschwerdegegnerin unter Hinweis auf die Rechts- und Sachlage sowie unter Angabe der einzelnen in Frage kommenden Steuerbeträge und Nebenleistungen.

Das FinGer. hat das Leistungsgebot und die den Einspruch im wesentlichen abweisende Einspruchsentsch. des FinA. aus folgenden Gründen aufgehoben: Das als Leistungsgebot bezeichnete Schreiben des FinA. sei eine bloße Zahlungsaufforderung. Dieses Verfahren widerspreche den Vorschr. der BeitrD. (§ 10 Abs. 1, 3). Es könne nach Lage der Dinge (Getrenntleben bei Zustellung des Bescheides über den Einspruch, den der Ehemann gegen die Veranlagung zur Einkommensteuer 1926 erhoben hatte; verwickelte Sachlage bei der Vermögenssteuer infolge Erbschaft der Ehefrau) nicht angenommen werden, daß die an den Ehemann zugestellten Steuerbescheide auch der Beschwerdegegnerin bekanntgeworden seien und sie in der Lage gewesen sei, daraufhin die ihr nach § 99 RAbgD. a. F. zustehenden Rechtsmittel gegen die Steuerfestsetzungen geltend zu machen. Es hätten ihr deshalb zunächst die Steuerbescheide, auf Grund deren sie leisten sollte, zugestellt werden müssen. Die Nichterfüllung dieser in der BeitrD. enthaltenen Vorschr. sei ein der Vollstreckung entgegenstehendes Hindernis. Eine Vollstreckung in das der Verwaltung des Ehemannes nicht unterliegende Vermögen, was gerade beabsichtigt sei, dürfe nicht vorgenommen werden. Da die Voraussetzungen für die Vollstreckbarkeit des Leistungsgebots nicht erfüllt seien, der Mangel im Berufungsverfahren auch nicht mehr nachgeholt werden könne, unterliege es der Aufhebung.

Die RBeschw. des FinA. ist begründet.

I.

Die Frage, ob Beitreibungsmaßnahmen des FinA. den Vorschr. über die Zulässigkeit und Durchführung der Beitreibung entsprechen, ist im ordentlichen Rechtsmittelverfahren nicht nachzuprüfen. Wegen Einwendungen gegen die Art und Weise der Beitreibung ist die Beschw. nach § 303 (§ 281) RAbgD. gegeben. Einwendungen, die mit dem Anspruch zusammenhängen, der beigetrieben werden soll, sind andererseits aus dem Beitreibungsverfahren verwiesen. Soweit sie darauf gegründet sind, daß der

Zu 3. Der strengen Unterscheidung von Veranlagungs- und Beitreibungsverfahren, die der RFS. auch mit vorl. Urteil zutage treten läßt, wird man zustimmen können. Freilich zeigt gerade der hier behandelte Fall, daß u. U. ein und dasselbe Schriftstück sowohl für die Veranlagung wie auch für die Beitreibung von Bedeutung sein kann. Das strittige „Leistungsgebot“ wird einmal als Beitreibungsmaßnahme gewertet, zum anderen aber auch als Steuerbescheid im formellen Sinn der RAbgD. ausgedeutet. Für den Laien wird es oft nicht leicht sein, sich hier durchzufinden.

Über die Frage der Gesamtveranlagung und ihrer formellen Auswirkung liegt reiche Judikatur vor. Das hier zu besprechende Urteil ist deswegen bedeutsam, weil es stärker, als es bisher der Fall war, die Rechte der Ehefrau hervortreten läßt. Diese kann zwar gegen den ihrem Ehemann zugestellten Bescheid aus eigenem Rechte (sei es als Pflichtige, sei es als Haftende) Rechtsmittel einlegen, die nicht etwa als unzulässig zu verwerfen sind, weil ihr mangels Zustellung an sie persönlich die Aktivlegitimation fehle; die Ehefrau ist aber nicht darauf angewiesen, einen nur dem Ehemann zugestellten Steuerbescheid, aus dem sie verpflichtet wird oder haftet, ohne weiteres gegen sich gelten lassen zu müssen; solange ihr nicht zugestellt ist (was u. U. gemeinsam mit dem Ehemann geschehen kann), hat sie zwar das Recht zur Rechtsmittelinlegung, nicht aber läuft die Rechtsmittelfrist gegen sie. Dies klargestellt zu haben, ist verdienstlich, da in der Praxis sich häufig vermeidbare Unebenheiten gerade aus solchen Tatbeständen ergeben. Die Auslegung, welche das Urteil den einschlägigen Vorschr. gibt (insbes. § 119 Abs. 2 RAbgD.), stellt ein ziemlich weites Entgegenkommen gegenüber der in ihren selbständigen Rechten bedrohten Ehefrau dar. Insofern ist das Urteil auch vom Standpunkte des Steuerpflichtigen aus zu begrüßen.

Prof. Dr. Albert Henkel, Königsberg i. Pr.

Anspruch nicht oder nicht in dieser Höhe entstanden sei, sind sie grundsätzlich durch die Rechtsmittel geltend zu machen, die gegen die Feststellung des Anspruchs zugelassen sind (vgl. § 327 (§ 300) RAbgD.; Becker, Bem. 1 zu § 300 RAbgD., 7. Aufl.).

Hiernach war es für den vorl. Fall auch nicht Aufgabe des FinGer., zu überprüfen, ob das vom FinA. als Leistungsgebot bezeichnete, vom FinGer. als bloße Zahlungsaufforderung ausgesprochene Schreiben des FinA. v. 19. Okt. 1928 die für die Vollstreckung der geltend gemachten Ansprüche vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllte. Und es kam die Aufhebung der Anordnung des FinA. mit der Begründung, daß aus der Anordnung nicht vollstreckt werden dürfe und sie deshalb unwirksam sei, nicht in Frage. Schon aus diesem die Voraussetzungen des Berufungsverfahrens betr. Rechtsirrtum der Vorbehörde ergibt sich die Notwendigkeit, die Vorentsch. aufzuheben.

II.

Für das Berufungsverfahren war folgendes zu ermögen:

1. Nach der ständigen Rpr. des Senats (vgl. insbes. Ur. v. 7. Dez. 1927 VI A 672/27 = StW. 1928 Nr. 57) ist bei der „Zusammenveranlagung“ nach § 22 Abs. 1, 2 EinkStG. lediglich der Ehemann Steuerpflichtiger (§ 79 Abs. 1 RAbgD. a. F. = § 97 Abs. 1 n. F.); die Ehefrau kommt nur als für die Steuerschulden des Ehemannes Haftende i. S. von § 97 (79) RAbgD. in Frage. Es stehen der Ehefrau nach § 119 (99) RAbgD. grundsätzlich die gleichen Rechtsmittel gegen einen etwaigen Haftungsbescheid zu wie dem Ehemann gegen dessen Veranlagung; das ist bei der Einkommensteuerveranlagung also Einspruch, Berufung, Rechtsbeschwerde. Ordnungsmäßige Zustellung ist nicht Voraussetzung für die Zulässigkeit der Rechtsmittelinlegung. Es genügt vielmehr, daß der betr. Bescheid überhaupt „vorliegt“ (vgl. dazu des näheren Becker, Bem. 2 zu § 281 RAbgD., 7. Aufl.). Ordnungsmäßige Zustellung bzw. sonstige Bekanntgabe ist nur von Bedeutung für den Lauf der Rechtsmittelfrist.

2. Bei der Vermögenssteuer handelt es sich um echte Zusammenveranlagung. Nach § 10 VermStG. und der ihm durch die Rpr. zuteil gewordenen Auslegung (Entsch. des RFS. 24, 237) ist hier jeder der Ehegatten, deren Vermögen nach dem RVerStG. (§ 48 Abs. 1) zusammenzurechnen ist, Steuerpflichtiger i. S. des § 97 Abs. 1 RAbgD. (§ 79 Abs. 1); beide sind Gesamtschuldner, § 115 Abs. 2 (§ 95 Abs. 2). Die nur auf Haftende § 97 (79) Abs. 2 RAbgD. bezügliche Sondervorschr. des § 119 (99) RAbgD. scheidet also insoweit — formell — aus. Sachlich gelten aber für das Verfahrensrecht, soweit es hier bedeutsam ist, die gleichen Erwägungen wie zu a.

3. Hieraus ergibt sich im einzelnen folgendes für den vorl. Fall:
a) Enthielt der dem Ehemann zugestellte Einkommen- bzw. Vermögenssteuerbescheid bereits den Anspruch der Haftung bzw. Mitschuldnerschaft der Ehefrau, so „lag“ an sich ein von der Beschwerdegegnerin angreifbarer Haftungs- bzw. Steuerbescheid „vor“.

Eine andere Frage ist, ob die Bekanntgabe (Zustellung) derartigen Bescheide an den Ehemann zugleich eine solche an die Ehefrau bedeutete, so daß auch die Beschwerdegegnerin schon innerhalb der für den Ehemann jeweiligen laufenden Rechtsmittelfrist ihre sachlichen Einwendungen durch Rechtsmittel hätte erheben müssen, § 246 (231) Abs. 1 RAbgD. Sie ist zu verneinen.

Es kann in dieser Beziehung dem FinGer. nicht darin gefolgt werden, daß aus § 119 RAbgD. Schlüsse dahin gezogen werden könnten, daß Zustellungen an den Ehemann zugleich als solche an die Ehefrau gelten könnten. Wenn § 119 Abs. 2 RAbgD. sagt, es müsse die dem Steuerpflichtigen gegenüber bestehende Unanfechtbarkeit einer Steuerschuld auch derjenige in Anspruch genommene Mithaftende gegen sich gelten lassen, der in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechtes anzusehen, so ist dabei an Fälle gedacht, in denen der selbe Rechtsperson, aber in verschiedener Eigenschaft und deshalb mehrmals Bescheide gleichen Inhalts zugehen. In solchen Fällen müssen sachliche Einwendungen schon gegen den ersten Bescheid vorgebracht werden; im Rechtsmittelverfahren gegen den zweiten Bescheid kann der Betreffende mit solchen Einwendungen nicht mehr gehört werden. Hieraus kann aber nicht gefolgert werden, daß je nach den Umständen eine Vermutung gälte, die Bekanntgabe eines Bescheides an eine Person würde zugleich als eine Bekanntgabe an eine andere Person. Etwas Derartiges ist auch den Ur. des Sen. v. 18. Nov. 1927 VI A 408/27 und 674/27 = StW. 1928 Nr. 25 und 56 und v. 7. Sept. 1928 VI A 681/29 = StW. 1928 Nr. 812 nicht zu entnehmen. Die Ehefrau kann zwar, sobald die Steuerfestsetzung bzw. -haftung für sie durch die Steuerbehörde ausgesprochen ist, dagegen vorgehen, wenn sie vom Bescheide erfährt. Daraus folgt aber nicht, daß sie zur Vermeidung des Verlustes ihrer Rechte dagegen vorgehen mußte, sobald sie tatsächlich Kenntnis erlangt hat. Sie kann vielmehr den ordnungsmäßigen Gang des Verfahrens abwarten, d. h. die erforderliche Zu-

stellung oder die sonst vorgeschriebene Art der Bekanntgabe des Bescheides an sie selbst.

Eine andere Auslegung, etwa i. S. der Finanzgerichtsaußführungen, würde in jedem Einzelfall die Feststellung erfordern, ob nach dem tatsächlichen Verhalten der Ehegatten zueinander, dem Aufenthalt der Ehefrau zur Zeit der Zustellung an den Mann und den sonstigen Umständen des Falles auf eine tatsächliche Kenntnisnahme vom Inhalt des Bescheids durch die Ehefrau geschlossen werden könnte. Das würde aber einmal zu für die Steuerpflichtigen lästigen Eindrängen in deren Privatverhältnisse führen, zum anderen auch die Rechtsstellung der Ehefrau von mehr oder weniger großen Zufälligkeiten abhängig machen, was nicht vom Gesetz gewollt sein kann.

Das gegen die Sachwürdigung des FinGer. in diesem Punkte vom FinA. Vorgebrachte ist nach alledem ohne entscheidende Bedeutung; es bedarf deshalb keines Eingehens darauf.

Ob die Verfahrensrechtslage anders zu beurteilen wäre, wenn die Steuerbescheide etwa an „Herrn und Frau ...“ adressiert gewesen wären, braucht nicht weiter untersucht zu werden, da nach dem Aktieninhalt hier ein solcher Fall nicht gegeben ist (vgl. zu dieser Frage im übrigen Becker, Bem. 3 a zu § 73 RAbgD., 7. Aufl.).

b) Abgesehen von den unter a. erörterten Bescheiden kam auch das als Leistungsgebot bezeichnete Schreiben des FinA. v. 19. Okt. 1928 an die Beschwerdebegginerin als ausreichender Haftungs- bzw. Steuerbescheid in Betracht. Es enthält alle in § 211 Abs. 1 RAbgD. für die fraglichen Steuerbescheide (denen auch Haftungsbescheide gleichstehen; vgl. Becker, Bem. 1 Abs. 2 zu § 211 RAbgD.) vorgeschriebenen notwendigen Merkmale.

(RStB., 6. Sen., Ur. v. 10. Febr. 1932, VI A 1608/30.)

4. § 167 RAbgD. Die bloße Möglichkeit, daß zugunsten eines StPfl. die Steueramnestie Platz greift, steht seiner Auskunftsspflicht in Ansehung des Steuertatbestandes nicht entgegen.

Der BeschwF. irrt, wenn er meint, daß die Bedeutung der Steueramnestie es notwendig mache, ihre Voraussetzung vor Einforderung einer Steuererklärung in einem besonderen Verfahren zu prüfen. Das würde darauf hinauslaufen, über die Voraussetzungen der Amnestie vor der Veranlagung in einem besonderen Verfahren zu entscheiden; das ist in der StAmnestiVO. nicht vorgesehen. Da im vorl. Falle die Anwendung der Vergünstigungen der Steueramnestie zweifelhaft sein konnte, verlißt es nicht gegen das billige Ermessen (§ 11 RAbgD.), wenn das FinA. den BeschwF. zur Abgabe der Steuererklärung aufgefordert und die Klärung der Frage, ob die Vergünstigungen der Steueramnestie eintreten, dem Veranlagungsverfahren und gegebenenfalls Rechtsmittelverfahren überlassen hat, zumal die Abgabe der Steuererklärung für den BeschwF. nur mit geringer Mühe verbunden ist.

(RStB., 5. Sen., Ur. v. 9. Dez. 1932, VA 915/32.)

5. § 212 RAbgD. a. F. Ergeben sich bei einer Buchprüfung gegenüber den veranlagten Umsätzen höhere Umsätze, die nur zu einer ganz geringfügigen Erhöhung der UmsSt. führen würden, so darf diese Tatsache nicht zum Anlaß einer Berichtigungsveranlagung zuzunehmen des Steuerpflichtigen genommen werden. Insbesondere ist das der Fall, wenn auf diesem Wege Versehen wettgemacht werden sollen, die auf Unachtsamkeit oder irriger Rechtsauffassung der veranlagenden Behörde beruhen.

Die BeschwF. war für die Jahre 1925 und 1926 ihren Erklärungen entsprechend zur UmsSt. veranlagt worden, wobei ein Teil ihrer Umsätze auf Grund ihrer Angaben gem. § 7 UmsStG. Umsatzsteuerfrei belassen worden war. Bei der Steuererklärung für 1927 hatte die BeschwF. ebenfalls für einen Teil ihrer Umsätze Steuerfreiheit nach § 7 gefordert; sie hatte ferner noch geltend gemacht, daß in dem als steuerpflichtig gemeldeten Umsatzbetrag ein weiterer Betrag für Ausfuhrleistungen enthalten sei, die sie im Auftrage der GmbH. B. in B. bewirkt habe. Das FinA. hatte für diesen Betrag Steuerfreiheit verlag, weil es irrtümlich davon ausgegangen war, daß dieser Posten in dem Betrage enthalten sei, für den Steuerfreiheit nach § 7 UmsStG. von der BeschwF. beantragt wurde. Die Veranlagungen waren rechtskräftig geworden.

Im Febr. 1928 hatte bei der BeschwF. eine Buch- und Betriebsprüfung stattgefunden. Hierbei hat der Buchprüfer festgestellt:

1. Die Umsätze, wegen deren der BeschwF. für die Jahre 1925 bis 1927 Umsatzsteuerfreiheit nach § 7 UmsStG. zugebilligt worden sei, betrafen die gesamten Entgelte, welche die BeschwF. in diesen drei Jahren von der Einkaufsgesellschaft S. vereinnahmt habe. Insoweit lägen aber weder die Voraussetzungen des § 7 UmsStG. noch sonstige Gründe für eine Umsatzsteuerfreiheit vor.

2. Weiter habe sich ergeben, daß die BeschwF. von der Firma B. in B. Trikotagen bezogen und an ihre Leute weiterveräußert habe. Eine UmsSt. sei auf diese vereinnahmten Entgelte

nicht abgeführt worden, obwohl die BeschwF. die Waren für eigene Rechnung bezogen und Verluste für Preisrückgang usw. von ihrem Geschäftsgewinn nicht gekürzt habe. Diese Umsätze seien noch zu versteuern.

3. Schließlich seien i. F. 1927 von der GmbH. B. in B. 8246 RM als Einlaß zur Deckung der Unkosten dieser Gesellschaft von den Entgelten zurückbehalten worden. Dieser Betrag sei als Teil des vereinnahmten Entgelts anzusehen und noch zu versteuern.

Das FinA. hat daraufhin die BeschwF. für die Jahre 1925, 1926, 1927 neu veranlagt. Diese hat gegen die Neuberanlagungsbescheide Einspruch erhoben, worauf das FinA. bei der Neuberanlagung für 1927 den zu 3. der Feststellungen des Buchprüfers ermittelten Betrag von 8246 RM als steuerfrei anerkannt, im übrigen aber den Einspruch der BeschwF. als unbegründet zurückgewiesen. Die Berufung war erfolglos.

Das Urteil des FinGer. ist aufzuheben, da auf Grund der bisher getroffenen Feststellungen nicht hinreichend geklärt ist, ob überhaupt die Voraussetzungen für eine Neuberanlagung nach § 212 a. F. RAbgD. gegeben waren. Die Neuberanlagung kann nicht allein darauf gestützt werden, daß für die zu 2. erwähnten Umsätze eine Steuer nicht abgeführt worden sei. Es handelt sich gegenüber dem Gesamtumsatz um ganz geringfügige Beträge, die eine Erhöhung der UmsSt. um weniger Reichsmark bewirken würden. Bei dieser Rechtslage würde eine Neuberanlagung dem Grundsatze des § 6 a. F. (§ 11 n. F.) RAbgD. widersprechen (vgl. Becker: StW. 1930 Sp. 322, 323). Das würde insbes. der Fall sein, wenn die Neuberanlagung etwa dazu dienen sollte, um durch die Neuberanlagung Versehen wettzumachen, die auf Unachtsamkeit oder irriger Rechtsauffassung der veranlagenden Behörde beruhen und sonst nicht wieder ausgeglichen werden könnten (vgl. StW. 1930 Nr. 585). Mit dieser Möglichkeit ist hier zu rechnen. Die Berechtigung zur Neuberanlagung wird vom FinA. weiter daraus hergeleitet, daß die BeschwF. zu Unrecht Steuerfreiheit nach § 7 UmsStG. in Anspruch genommen habe und dieser Fehler erst bei der Buchprüfung aufgedeckt worden sei. Demgegenüber hat aber die BeschwF. geltend gemacht, daß die gesamten tatsächlichen Verhältnisse in ihrem Geschäftsbetriebe dem FinA. bereits i. F. 1925, also schon vor der ersten hier streitigen Veranlagung für 1925, bekannt gewesen seien. Über dieses Vorbringen kann das FinGer. nicht damit hinweggehen, daß die BeschwF. in ihren Steuererklärungen ihr Verlangen nach Steuerbefreiung auf § 7 UmsStG. gestützt habe und die Neuberanlagung schon wegen der unzutreffenden Angabe in den Steuererklärungen gerechtfertigt sei. Waren die tatsächlichen Verhältnisse dem FinA. bekannt, so hatte es seinerseits bei der Festsetzung der Steuer die erforderlichen rechtlichen Schlüsse zu ziehen und konnte sich nicht auf die möglicherweise unrichtige Heranziehung einer Gesetzesvorschr. durch den StPfl. stützen. Gewährte das FinA. demnach der BeschwF. Steuerfreiheit auf Grund des § 7 UmsStG., so lag — falls die Behauptungen der BeschwF. über die durch sie erfolgte Klärung des Sachverhalts zutreffen — ein Rechtsirrtum des FinA. vor. Ein solcher Rechtsirrtum berechtigt aber nicht zur Neuberanlagung nach § 212 a. F. RAbgD.

(RStB., 5. Sen., Ur. v. 2. Okt. 1931, VA 1110/30.)

6. § 217 RAbgD. 1931; § 210 Abs. 3 RAbgD. 1929; Teil 3 Kap. IV Art. 1 Nr. 43 und Kap. I Nr. 3 der RotVO. v. 1. Dez. 1930. Nach dem Außerkräfttreten des § 210 Abs. 3 RAbgD. 1919 mit Ablauf des 31. März 1932 ist in den Sachen, die bis dahin gemäß dieser Vorschrift nur durch eine Entscheidung über die Zulässigkeit einer vom Steuerpflichtigen verschuldeten Schätzung erledigt worden sind, die Entscheidung über die Höhe der Schätzung im Berufungsverfahren nachzuholen. †)

Das FinA. hat den Umsatz des BeschwF. i. F. 1930 nach § 210 Abs. 3 RAbgD. 1919 auf 50 000 RM geschätzt, weil der BeschwF. den durch das Gesetz vorgeschriebenen Verpflichtungen insoweit schuldhaft nicht genügt habe, als er der wiederholten Aufforderung, seinen Umsatz nachzuweisen, nicht nachgekommen sei. Im Einspruch hat der BeschwF. geltend gemacht, daß er Aufzeichnungen und Belege, aus denen sich sein Umsatz ergebe, nicht bestimme.

Zu 6. Der Satz, daß geänderte Verfahrensvorschriften auf noch schwebende Sachen sofort anzuwenden sind, der hier bestätigt wird, war in der Nr. des RStB. schon immer anerkannt. Der Hervorhebung an der Entsch. scheint mir daher nur wert zu sein, daß sie die wohlthuende Vereinfachung erkennen läßt, die im Wegfall des früheren § 210 Abs. 3 RAbgD. 1919 (wenn Schätzung wegen schuldhaften Verhaltens nötig geworden, dann wegen ihrer Höhe nur Beschwerde) eingetreten ist. Man müßte eigentlich einmal systematisch unsere gesamten Steuerrechtsvorschriften daraufhin prüfen, ob nicht noch mehr solcher Feinheiten und Überfeinheiten im Interesse der wahrlich dringend nötigen Vereinfachung der Durchführung der Steuergesetze ausgemerzt werden könnten!

Prof. Dr. Bühler, Münster i. W.

Nach einer Auskunft des Bauamts, die er vorlege, habe sein Umsatz i. J. 1930 22 400 RM betragen. Auf diesen Betrag sei der Umsatz festzusetzen. Einspruch und Berufung waren ohne Erfolg. In der R-Beschw. rügt der Beschwz., daß die Vorbehörde, ohne eine Aufstellung über seine Umsätze vom Bauamt einzuziehen, die willkürliche Schätzung seines Umsatzes auf 50 000 RM aufrechterhalten.

Nach § 210 Abs. 3 RAbgD. 1919, der mit dem 31. März 1932 außer Kraft getreten ist (vgl. 3. Teil Kap. IV Art. 1 Nr. 43 und Kap. I § 7 Nr. 3 NotWd. v. 1. Dez. 1930 [RWBf. I, 556 und 531]), war, wenn eine Schätzung infolge schuldhafter Verletzung steuerrechtlicher Vorschr. durch den StPfl. notwendig geworden und dies im Steuerbescheid festgestellt worden war, ein zweipoliges Rechtsmittelverfahren gegeben. Die Zulässigkeit der Schätzung blieb im Berufungsverfahren anfechtbar, dagegen war gegen die Höhe der Schätzung nur die Beschw. an das Finanzl. zulässig. Da im vorl. Falle der Beschwz. sich gegen die Zulässigkeit und gegen die Höhe der Schätzung wendet, hat das Finanzl., dessen Urteil vor dem 1. April 1932 erlassen ist, mit Recht lediglich über die Zulässigkeit der Schätzung entschieden. Soweit die R-Beschw. des Beschwz. sich hiergegen richtet, ist sie unbegründet. Wie unstreitig ist, hat der Beschwz. bei einer Betriebsnachschau Aufzeichnungen nicht vorlegen können, weil sie sich angeblich in seiner zweiten Wohnung befänden. Den weiteren Aufforderungen des Finanzl., die Aufzeichnungen zwecks Prüfung herbeizuschaffen, ist er ohne Entschuldigung nicht nachgekommen. Im Einspruch hat er dann angegeben, er habe keine Aufzeichnungen; er hat lediglich eine Bescheinigung des Bauamts über seinen Umsatz vorgelegt. Unter diesen Umständen das Finanzl. nach § 210 Abs. 1 und 2 RAbgD. 1919 (§ 217 Abs. 1 Nr. 2 RAbgD. 1931) zur Schätzung berechtigt, da auch die vorgelegte Bescheinigung die nach § 13 UmfStG. vorgeschriebenen Aufzeichnungen über den Umsatz nicht ersetzen kann. Die Schätzung des Finanzl. ist daher dem Grund nach gerechtfertigt; auf ihre Notwendigkeit auf ein Verschulden des StPfl. zurückzuführen ist, kann aus nachstehenden Erwägungen dahingestellt bleiben.

Über die Höhe der Schätzung ist nach Außerkräfttreten des § 210 Abs. 3 RAbgD. 1919 am 31. März 1932 ebenfalls im Berufungsverfahren zu entscheiden. Als verfahrensrechtliche Vorschr. findet diese Änderung, da keine besondere, etwas anderes anordnende Übergangsbestimmung erlassen ist, auch auf die am 1. April 1932 schwebenden Verfahren Anwendung. Soweit daher nach § 210 Abs. 3 RAbgD. 1919 am 1. April 1932 die Entsch. über die Zulässigkeit der Schätzung im Berufungsverfahren noch aussteht, ist sie auch auf die Höhe der Schätzung auszudehnen, falls der Beschwz. Einwendungen auch gegen die Höhe der Schätzung erhoben hat. Ist über die Zulässigkeit der Schätzung bereits entschieden, so ist diese Teilentsch. nunmehr als Teilurteil über einen selbständig behandelten Entscheidungsgrund zu behandeln und durch ein Urteil über die Höhe der Schätzung im Berufungsverfahren zu ergänzen. Dies trifft im vorl. Falle zu; die Ergänzung könnte an sich auch der RfSt. nach §§ 298 Abs. 1, 278 RAbgD. 1931 bormehmen. Die Sache ist jedoch zur Entsch. durch den Senat nicht spruchreif. Im besonderen ist die von dem Beschwz. angeblich vorgelegte Bescheinigung des Bauamts über die Höhe seines Umsatzes nicht bei den Akten; auch ergibt sich aus den Akten nicht, ob der Beschwz. nicht noch für weitere Auftragegeber tätig gewesen ist, und welchen Umfang diese weitere Geschäftstätigkeit etwa eingenommen hat.

(RfSt., 5. Sen., Urz. v. 30. Mai 1932, V A 384/32 S.)

*

Zu 7. Das Urteil verneint einen Rechtsanspruch des Pflichtigen auf Aufdeckung von Fehlern. Wenn also das Finanzl. sich weigert, einen solchen zuzugehen, ist der Pflichtige schutzlos. Dagegen wendet sich Trapp, der ihm ein subjektives und daher mit den gewöhnlichen Rechtsmitteln verfolgbares Recht zugestieht. Er beruft sich (StW. 1932, 1338) auf Lion und mich. Ich hatte mich auf den Grundsatz von Treu und Glauben gestützt. Für den Grundsatz unferes Urteils tritt (StW. 1932, 1397 ff.) ein geringerer ein als Becker. Wenn man die beiderseitigen Ausführungen aufmerksam liest, gewinnt man den Eindruck, daß es sich — wie so oft bei zweifelhaften Rechtsfragen — keineswegs um die Frage der logischen Auslegung handelt. Vielmehr um die davon ganz verschiedene: Was ist zweckmäßig? Trapp Sp. 1342 spricht von einem Wert- und Willensurteil, um Interessenabwägung. Wenn man Schlagworte liebt, kann man sagen: das Herz diktiert die Stellungnahme. Trapp empfindet gleich Lion und mir unwillkürlich für den geschädigten Steuerzahler. Mit ihm sympathisiert auch Becker. Er sagt Sp. 1399: „Ich möchte meiner Neigung und meinem Gefühle nach Trapp gern zustimmen.“ Aber er hält doch die Verwaltung's Interessen für durchschlagender.

2. Zuzugeben ist meiner Ansicht nach, daß eigentlich der Wortlaut mehr für den RfSt. und Becker spricht (a. M. Trapp Sp. 1342). Aber darauf legt gerade Becker, seiner ganzen wirtschaftlichen und praktischen Einstellung nach, selbst kein allzu großes Gewicht. Sein Hauptbedenken wurzelt vielmehr darin, daß

7. § 222 Abs. 1 Nr. 2, 4 RAbgD. Berichtigungsveranlagung.)

Streitig ist die Berichtigung der rechtskräftigen Vermögenssteuerveranlagungen der Beschwz. für das Kalenderjahr 1927. Nach einer i. J. 1928 vorgenommenen Buch- und Betriebsprüfung bei der Firma A. & Co. bleibt das Vermögen der Beschwz. am 1. Jan. 1927 hinter ihrem bei der Veranlagung zugrunde gelegten Gesamtvermögen erheblich zurück. Die Beschwz. erstreben daher nach § 222 Abs. 1 Nr. 2 u. n. J. die Vornahme von Berichtigungsveranlagungen unter Zugrundelegung der vom Buchprüfer ermittelten niedrigeren Vermögenswerte. Gleichzeitig beantragen sie, die ursprünglichen Veranlagungen auch insoweit zu berichtigen, als ihre Anteile an der Firma A. & Co. in F. (Aussland) ihrem sonstigen Vermögen und nicht, wie bisher geschehen, ihrem Betriebsvermögen zuzurechnen seien.

Nach § 222 Abs. 1 Nr. 4 a. a. D. findet eine Berichtigungsveranlagung statt, wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine niedrigere Veranlagung rechtfertigt. Der RfSt.: StW. 1930 Nr. 1466; Mrozek, RVerf., RVerwG., § 26 Abs. 2 Nr. 3, Nr. 41 hat allerdings ausgeprochen, daß die Anteile von Inländern an ausländischen DGB. nicht zu deren Betriebsvermögen, sondern zu ihrem sonstigen Vermögen gehören. Hiermit stehen die ursprünglichen Veranlagungen der Beschwz., insoweit die Auslandsbeteiligungen als Betriebsvermögen behandelt worden sind, nicht im Einklang. Dieser Mangel könnte aber erst dann eine Berichtigungsveranlagung rechtfertigen, wenn auch die weitere Voraussetzung des § 222 Abs. 1 Nr. 4 a. a. D., Aufdeckung eines Fehlers durch die Aufsichtsbehörde, gegeben wäre. Dies ist im Streitfalle nicht geschehen. Nach Verfügung des Finanzl. v. 6. Juli 1931 hat die Nachprüfung der Vermögenssteuerveranlagungen der Beschwz. zu keiner Feststellung eines Fehlers durch die Aufsichtsbehörde geführt. Die Aufsichtsbehörde kann nicht im gegenwärtigen Verfahren von den Beschwz. zur Aufdeckung und Feststellung eines Fehlers gezwungen werden (RfSt.: StW. 1931 Nr. 273; 1931 Sp. 464 und Bd. 29 S. 273; StW. 1931 Nr. 1014). Die Abhandlung von Trapp (StW. 1932 S. 55 ff.) gibt dem Senat keine Veranlassung, von dieser Rspr. abzuweichen. Er ist der — nicht näher begründeten — Ansicht, daß ein subjektives Recht des einzelnen StPfl. auf Aufdeckung von Fehlern gegenüber der Aufsichtsbehörde bestehe. Wenn aber ein subjektives Recht dieser Art den StPfl. zugestehen sei, so müsse auch der Verwaltungsrechtsweg für die Durchsetzung dieses Anspruchs offenstehen. Hierfür beruft sich der Verf. auf § 235 Nr. 4 u. n. J. Dem ist entgegenzubalten, daß zwar § 222 Abs. 1 Nr. 4 a. a. D. dem StPfl. einen Anspruch auf die Berichtigungsveranlagung einräumt, sofern die Voraussetzungen hierfür (Vorliegen eines Fehlers und dessen Aufdeckung durch die Aufsichtsbehörde) gegeben sind. Indessen fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage dafür, daß dem StPfl. auch ein Rechtsanspruch gegen die Behörde auf Aufdeckung von Fehlern gegeben sein soll; auch Trapp hat nicht näher ausgeführt, wie ein solcher Grundsatz aus dem geltenden Recht entnommen werden könnte. Danach ist der Verwaltungsrechtsweg nach § 235 Nr. 4 a. a. D. gegen die Ablehnung der Aufdeckung von Veranlagungsfehlern durch die Aufsichtsbehörde nicht gegeben, sondern nur der Verwaltungsweg. Mit dieser Auffassung steht das von Trapp dem Urteil Bd. 29 S. 273

infolge der Ausschaltung der Rechtskraft der Pflichtige die Behörde jederzeit mit vermeintlichen Beeinträchtigungen belästigen könne. Dieser Einwand aus dem Munde eines gewiegten Praktikers wiegt schwer.

3. Es entsteht in der Tat die Gefahr einer Steigerung der Arbeitslast, auch ohne an den von Becker ins Feld geführten Querulanten zu denken. Selbst ein ganz normaler Pflichtiger wird geneigt sein, eine ihm ungünstige Gestalt als direkt fehlerhaft zu empfinden und die Sorgfaltspflicht des Finanzl. zu überschreiten. Schließlich hat doch das Gesetz durch den Instanzenzug dem Pflichtigen in Normalfällen ausreichende Gelegenheit zur Interessenwahrung gegeben. Man kann es nachfühlen, daß Becker als Richter und Beamter vor der möglichen Multiplikation der Rechtsfreite zurückschreckt und unwillkürlich die Belange gerade der Verwaltung hoch bewertet. Auch mich macht es stuhig, daß der Fiskus nach § 222 Abs. 1 Nr. 3 bei der Einkommensteuer ihm unterlaufene Fehler nicht geltend machen darf. Unzweifelhaft hat Becker insoweit recht, als

a) auch der Befürworter eines ausreichenden Rechtsschutzes darauf dringen muß, die Aufrollung auf besonders trasse und unbillige Fehler zu beschränken;

b) auch dann ist der von Trapp geforderte Rechtsschutz ungenügend, wenn anderweitig ausreichende Garantie dafür besteht, daß gesollt wird.

4. Um den letzten Punkt vorweg zu nehmen, so verweist Becker auf § 131 u. D. (Härteparagraf), den er ernstlich nimmt

gegenübergestellte Urteil des RFG.: StB. 1931 Nr. 875 nicht im Widerspruch. Das Urteil ist zu § 14 GrEwStG. ergangen; es bestand ein Recht auf Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung. Nach dem Urteil Bd. 29 S. 273 besteht dagegen kein Anspruch des StPfl. auf Fehleraufdeckung. Daher war zwar im Falle des Urts.: StB. 1931 Nr. 875, nicht aber in dem vom erf. Sen. im Bd. 29 S. 273 entschiedenen Falle der Verwaltungsweg nach § 235 Nr. 4 a. a. D. gegeben (vgl. Boethke: DStBl. 1932 Sp. 75 ff.). (RFG., Urts. v. 16. Juni 1932, III A 932/31.)

8. § 229 RAbgD. Hat das LFinA. nach dem 31. März 1932 noch nach § 210 Abs. 3 RAbgD. a. F. bereits entschieden, so ist auch dann noch die RBeschm. zuzulassen und die Sache in das Berufungsverfahren zur Entsch. auch über die Höhe der Schätzung überzuleiten, wenn der Wert des Streitgegenstandes 200 RM übersteigt. †)

Der BeschwF. war unter Schätzung seines Umsatzes durch Steuerbescheid v. 4. März 1931 zur UmsSt. herangezogen und dabei der Rechtsmittelweg wegen schuldhafter Verletzung der Aufzeichnungspflicht nach § 210 Abs. 3 RAbgD. a. F. beschränkt worden. Die Einspruchs- und Berufungsstelle sind dementsprechend verfahren. Das FinGer. hat durch Urts. v. 11. März 1932 nur über die Zulässigkeit der Schätzung entschieden, da es den Feststellungs-

als T r a p p. Persönlich bin ich eher der Meinung des letzteren. Insbes. deshalb, weil Mehrarbeit dadurch nicht vermieden wird. Die Eingaben werden sich statt beim LFinA. beim FinMin. anhäufen. Gewichtiger scheint mir, wenn man annehmen dürfte, schon die jetzige Regelung, also die Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde, schütze den Pflichtigen ausreichend. Hier bin ich aber etwas skeptisch. Aus dem Gesichtspunkte einer gewissen Solidarität heraus ist es menschlich mehr wie verständlich, wenn eine Behörde zögert, einen behördlichen Mißgriff offen zuzugehen. Clericus clericum non decimat. In StB. 1932, Nr. 975 war bei der OStG. U. u. B. der A. im Laufe 1929 verstorben; an seine Stelle trat seine Witwe. Ohne zu beachten, daß sie erst vom Tode des A. ab steuerpflichtig war, wurde sie wegen des ganzen Jahresertragnisses herangezogen. Trotzdem lebte das LFinA. ab. Seine Gründe sind im Urteil nicht mitgeteilt. Dennoch scheint ein direkter Fehler vorzuliegen. Ähnlich sieht der Tatbestand unseres Urteils aus.

5. Aber selbst wenn sich in den konkreten Fällen meine Vermutungen nicht bestätigen sollten, bleibt außer der Mißlichkeit, daß eine Behörde gewissermaßen in eigener Sache einen Fehler zugeben soll, doch noch ein weiterer Uebelstand bestehen. Anstatt daß eine unbeteiligte Zentralinstanz feststellt, was eigentlich ein „Fehler“ ist und so Rechts einheit und Rechts sicherung verbürgt, wird nunmehr alles zersplittert. Je nach der Einstellung des LFinA. wird das eine ein Vorkommnis als genügenden Verstoß angesehen, das andere nicht. Es entsteht Rechts unsicherheit.

6. Z. 3. tappt man nämlich so ziemlich im Dunkeln, was eigentlich ein „Fehler“ ist. Z. B. scheint Becker Sp. 1400 Anm. 2a mehr an direkte Rechtsfehler zu denken und nicht an Verfahrensverstöße, z. B. völlig ungenügende Aufklärung. Auch in seinem Kommentar § 212 a. F. Anm. 10 legt er den Nachdruck auf das materielle Recht. Aber er erklärt doch auch als Fehler, wenn aus den Akten nicht hervorgeht, was die Entsch. trägt. Also doch eine verfahrensrechtliche Lücke. Bedeutet ferner Fehler einen Verstoß im subjektiven Sinn, also eine Außerachtlassung der Sorgfalt, oder genügt es, daß rein objektiv materielles Recht verletzt ist? Wie steht es bei ungenügender oder irriger Behandlung abseiten des Pflichtigen selbst? Ihm ist ein Versehen, ein Rechenfehler zu seinen Ungunsten unterlaufen. Nach Becker und Trapp wäre das wohl unbeachtlich. Die Verletzung des Rechtsschutzes könnte auch die unangenehme Wirkung haben, den Pflichtigen auf eine Klage aus § 839 BGB. zu drängen (F.W. 1932, 3243).

7. Nach alledem möchte ich doch mit Trapp es vorziehen, wenn Fälle dieser Art nicht von einem Verwaltungsorgan entschieden werden, sondern vom RFG. als Hüter der Rechtseinheit. Man darf auch nicht die hohe Bewertung unterschätzen, die gerade die von ihm ausgesprochenen Grundsätze im Kreise der Steuerrechtler und Steuerzahler genießen. Bleibt es bei der Verweisung an das LFinA., so muß der Steuerberater achselzuckend erklären, er könne infolge der vielgestaltigen Handhabung von einem Antrage weder zu- noch abraten. Infolgedessen wird der Steuerzahler erst einmal den Versuch machen. Dadurch vermindert sich die Arbeitslast also nicht. Oder das LFinA. überschüttet mit Eingaben, lehnt formulärmäßig einfach ab. Der Weizen leidet unter der Spreu.

8. Dagegen würde den Bedenken von Becker dadurch Rechnung getragen werden können, daß der RFG. als Fehler grundsätzlich nur ganz offenebare ansieht und dabei auch die Sorg-

bermerk im Steuerbescheid nach § 210 Abs. 3 RAbgD. als zutreffend anzuerkennen hatte, und hat wegen der Höhe der Schätzung auf das Beschwerdeverfahren verwiesen. Der Wert des Streitgegenstandes überstieg nicht 200 RM und die RBeschm. ist nicht besonders zugelassen worden.

Eine gegen die Schätzung sowohl dem Grund als der Höhe nach an den Vorsitzenden des FinGer. gerichtete Eingabe des BeschwF. v. 19. März 1932 ist unter entsprechender Verständigung des BeschwF. an das LFinA. abgegeben worden. Dieses hat durch Bescheid v. 25. April 1932 über die Beschw. gegen die Höhe der Schätzung entschieden, die es zu einem kleinen Teile ermäßigt hat.

Der Bescheid des LFinA. war unzulässig, nachdem § 210 Abs. 3 RAbgD. a. F. mit Ablauf des 31. März 1932 außer Kraft getreten und die Änderung, die darin besteht, daß jetzt in jedem Falle auch über die Höhe einer Schätzung im Ver. Verfahren zu entscheiden ist, als Änderung einer Verfahrensvorschrift beim Fehlen einer entgegenstehenden Überleitungsvorschrift auch auf das schwebende Verfahren anzuwenden war. Das LFinA. hätte die Sache nach dem 31. März 1932 an das FinGer. zur Ergänzung seines nunmehr eine Teilentsch. darstellenden Urts. zurückgeben sollen. Der Sen. wäre an sich in der Lage, durch ersatzlose Aufhebung der BeschwEntsch. (vgl. RFG. 4, 350 und 8, 92) den Weg dafür zu eröffnen, dies jedoch nur dann, wenn dem RFG. auch im ordnungsmäßigen Verfahren die sachliche Entsch. zugestanden hätte. Dies

faltspflicht des Steuerzahlers berücksichtigt. Der Instanzenzug zu seinen Gunsten ist doch schließlich nicht umsonst geschaffen. Diese Beschränkung kann man auch aus dem Gesetz herauslesen. Es geht — nach dem Urteil und nach Becker ausschließlich, nach Trapp doch immerhin in Regelfälle — davon aus, daß die Nachprüfung der Aufsichtsbehörde den Fehler aufgedeckt habe. Die Kontrollinstanz soll aber darüber wachen, daß die Reichseinnahmen nicht verliert werden. Auf Fehler im umgekehrten Sinne, also zugunsten des StPfl. richtet sich ihre Tätigkeit eigentlich nicht. Es müßten also Fehler sein, die ohne weiteres in die Augen springen. Ihre Entdeckung ist gewissermaßen zwangsläufig; ein gar nicht beabsichtigtes Nebenprodukt.

9. Wenn man mit mir der Ansicht ist, daß es vor allem erst einmal darauf ankommt, den Begriff „Fehler“ unter Ausgleichung der widerstreitenden Interessen abzugrenzen, wird man verstehen, daß man diese nicht ganz leichte Aufgabe lieber in den Händen des RFG. sieht als in denen einer bloß lokalen Kontrollinstanz. In Wahrheit handelt es sich hierbei um die Findung neuen Rechts, um eine Rechts schöpfung. Für mich sind also nicht konstruktive Ideen oder solche der juristischen Technik maßgebend, sondern allein rein praktische Erwägungen und vor allem das Vertrauen zum RFG. Dr. Ernst Fleck, Hannover.

Zu 8. Nach dem hier zur Anwendung kommenden Grundsatz, daß die Änderung einer das Verfahren betreffenden Vorschr. beim Fehlen einer entgegenstehenden gesetzlichen Best. auch auf das schwebende Verfahren anzuwenden ist, dürfte das LFinA. — nach dem 31. März 1932 — nicht mehr über die Höhe der Schätzung entscheiden. Daß ebenfalls der RFG. aus den in der Entsch. angeführten Gründen nicht entscheiden konnte, ist richtig.

Einer Erörterung bedarf lediglich die Frage, was das LFinA. und das FinGer. in der Sache hätte tun müssen. War das Urts. des FinGer. eine Voll- oder eine Teilentsch.? Das FinGer. mußte nach den bis zum 31. März 1932 bestehenden gesetzlichen Vorschr. über den Grund des Anspruchs — die Frage der Zulässigkeit der Schätzung — erkennen, die Verurteilung im übrigen — wegen der Höhe der Schätzung — als unzulässig verwerfen (vgl. Becker, Anm. 3 zu § 264 RAbgD.). In diesem Falle hätte ein abgeschlossenes und — da eine Entsch. des RFG. nicht möglich (s. o.) — unanfechtbares Urts. des FinGer. vorgelegen, das auf eine Anregung des LFinA. hin nicht mehr ergänzt werden konnte. In dem vorl. Falle hat das FinGer. wegen der Höhe der Schätzung auf das Beschwerdeverfahren verwiesen. In dieser Entsch. kann nicht die Verwerfung der Ver. im übrigen gesehen werden. Selbst wenn dieses aber auch zweifelhaft wäre, müßte nach der Tendenz der RAbgD., die auf einen hohen Grad von Formlosigkeit abgestellt ist und jede Härte für den StPfl. zu vermeiden sucht, das Urteil des FinGer. nur als einen den Grund des Anspruchs betreffende Teilentsch. aufgefaßt werden. Das LFinA. hätte also — wie der RFG. mit Recht ausführt — die Sache an das FinGer. zur Ergänzung seiner Teilentsch. verweisen müssen. Eine Ergänzung des Teilmurts. des FinGer. kommt heute mit Rücksicht auf die vorl. unanfechtbare Entsch. des LFinA. nicht mehr in Frage, da sonst neben dieser Entsch. ein unanfechtbares — da wegen des Streitwertes keine Rechtsbeschwerde möglich — Urteil des FinGer. vorliegen würde (vgl. RFG. 8, 93 und § 76 III 3 RAbgD.).

Es käme äußerstenfalls nur eine Ermäßigung der Steuer in Frage.

trifft aber im vorl. Falle nicht zu. Ganz abgesehen davon, daß das FinGer. nach der Rechtslage zur Zeit seiner Entsch. ordnungsmäßig verfahren ist, wenn es sich eines Erkenntnisses über die Höhe der Schätzung enthielt, würde, auch wenn es selbst darüber erkannt hätte, die RBeschw. nach § 286 Abs. 1 RAbgD. 1931 wegen eines Streitgegenstandes unter 200 *R.M.* nicht zulässig gewesen sein, und es wäre für das FinGer. auch in der Sache selbst nach dem Sinn der Vorschr. kein Anlaß gewesen, wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache die RBeschw. zuzulassen.

(RZS., 5. Sen., Urt. v. 17. Juni 1932, V A 473/32 S.)

9. §§ 286 Abs. 2, 252 Abs. 2 RAbgD. Die Zulassung der RBeschw. vom FinGer. kann nicht nachträglich erklärt werden, abgesehen von dem in § 286 Abs. 2 RAbgD. vorgeesehenen Fall.

Der Streitwert in der Sache beträgt unter 200 *R.M.* Das FinGer. hat nach Einlegung der RBeschw. durch den StPfl. in einem Beschl. ausgesprochen, daß gegen sein Urt. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache die RBeschw. zugelassen werde. Der Sen. vermag eine derartige nachträgliche Erklärung des FinGer. nicht für wirksam anzuerkennen. Eine gegenteilige Auffassung würde dazu führen, daß alle Bl. über Streitgegenstände im Werte bis zu 200 *R.M.*, bei denen keine Zulassung der RBeschw. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache ausgesprochen ist, niemals rechtskräftig würden, da jederzeit zu ihnen nachträglich ein solcher Ausspruch erklärt werden könnte. Das kann nicht Sinn und Zweck des Gesetzes sein. Man kann auch nicht annehmen, daß das Gesetz diese Frage einfach übersehen habe. Denn in § 286 Abs. 2 RAbgD. beschäftigt sich die RAbgD. mit einer nachträglichen Entsch. dahin, daß die RBeschw. zugelassen werde, aber nur gegenüber vorläufigen Bescheiden i. S. des § 271 Abs. 2 RAbgD. Ob eine andere Stellungnahme dann geboten ist, wenn das FinGer. sein Urt. in dem Sinne berichtigt, daß es etwas nachholt, was bereits Gegenstand der Beschl. fassung zur Zeit der Erlassung des Urt. war, aber versehentlich nicht in den entscheidenden Teil des Urt. oder in seine Gründe aufgenommen worden ist, kann dahingestellt bleiben; denn so liegt der jetzt zu entscheidende Fall nicht. Vielmehr beruht der ergänzende Beschl. des FinGer. auf nachträglichen Erwägungen dieses Gerichts. Die RBeschw. mußte daher als unzulässig verworfen werden.

(RZS., 5. Sen., Urt. v. 18. Nov. 1932, VA 829/32 S.)

10. § 286 Abs. 2 RAbgD. Erklärt das FinGer. bei einem Werte der Streitsache von nicht mehr als 200 *R.M.* die RBeschw. für zulässig ohne Bezugnahme auf die grundsätzliche Bedeutung der Streitsache und ergibt die Begründung des Urteils, daß weder Gründe, z. B. Billigkeitserwägungen, dafür maßgebend gewesen sind, so ist die RBeschw. unzulässig.

In der angefochtenen Entsch. ist der Wert des Streitgegenstandes auf 180,80 *R.M.* festgesetzt worden. Mit der RBeschw. begehrt der StPfl. Steuerfreiheit aus einem Gesamtentgelt von 24101 *R.M.*, also wiederum im Betrage von 180,80 *R.M.* Gegen das Urt. wäre nach § 286 RAbgD. u. F. die RBeschw. nur zulässig, wenn sie das FinGer. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitsache zugelassen hätte. In der Formel des angefochtenen Urt. lautet es wörtlich: „Gegen dieses Urt. wird die RBeschw. an dem RZS. in München zugelassen.“ Diese Fassung läßt offen, ob das FinGer. die RBeschw. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache habe zulassen wollen oder aus anderen Gründen. Nur im ersteren Falle wäre die RBeschw. nach der angeführten Gesetzesstelle zulässig. Es ist allerdings richtig, daß, wenn das FinGer. ausdrücklich erklärt hat, es lasse die RBeschw. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitsache zu, eine Nachprüfung dieser Frage dem RZS. nicht zusteht, der RZS. vielmehr die RBeschw. als zulässig zu behandeln hat. Es mag auch zutreffen, daß, wenn die Zulassung der RBeschw. vom FinGer. ausgesprochen, die grundsätzliche Bedeutung der Sache als Beweggrund dafür aber nicht hervorgehoben worden ist, eine gewisse Vermutung dafür spricht, die Zulassung beruhe auf diesem Grunde und sei nicht nur unbeabsichtigt, z. B. durch Verwendung eines alten Formulars, in die Urteilsformel hineingekommen. Immerhin ist eine derartige Vermutung widerlegbar, und sie wird widerlegt, wenn sich aus den Urteilsgründen selbst, die solchenfalls zur Auslegung der zweifelhaften Urteilsformel herangezogen werden müssen, ergibt, daß für das FinGer. wegen der Zulassung der RBeschw. gar keine Gründe oder andere Gründe als die grundsätzliche Bedeutung der Sache maßgebend waren. Das trifft nun im vorl. Falle zu. Das FinGer. sagt am Schluß seiner Entsch. wörtlich: „Die Kammer glaubte, im vorl. Falle die RBeschw. zu lassen zu sollen, weil in dem ebenfalls heute entschiedenen gleichliegenden Falle des Metzgermeisters W. die streitige Steuer den Betrag von 200 *R.M.* übersteigt.“ Damit gibt das FinGer. zu erkennen, daß es ihm unbillig erschienen sei, wenn ein Berufsgenosse des StPfl. wegen eines 200 *R.M.* übersteigenden Streitbetrages den RZS. angehen könne, während das dem StPfl. wegen des bei ihm

geringeren streitigen Steuerbetrags verjagt sein solle. Keine Billigkeitsgründe und nicht die Beurteilung der Streitsache als einer solchen von grundsätzlicher Bedeutung haben sonach das FinGer. veranlaßt, die Zulassung der RBeschw. auszusprechen. Auch der sonstige Inhalt der Urteilsgründe ergibt keinen Anhalt für eine andere Auslegung. Dem Ausspruch des FinGer., daß die RBeschw. zulässig sei, muß also seine Wirksamkeit verjagt werden; das FinGer. hat bei eben diesem Ausspruch den § 286 Abs. 2 RAbgD. verlegt.

(RZS., 5. Sen., Urt. v. 9. Okt. 1931, V A 836/31, RZS. 29, 248.)

Einkommensteuergesetz.

11. §§ 6 Abs. 3, 8, 15 EinkStG. Gewinne auf Lagerlose.)

Der Beschw. ist sächsischer staatlicher Lottereeinnehmer. Streitig ist, ob die Gewinne aus unverkauft gebliebenen Losen (Lagerlose) der EinkSt. unterliegen. Die Vorinstanz hat angenommen, daß der Beschw. als Lottereeinnehmer Gewerbetreibender sei und daß die Lose im Gewerbebetrieb gespielt seien, und deshalb die Steuerpflicht bejaht. Der Beschw. ist dagegen der Ansicht, daß er als staatlicher Lottereeinnehmer Angestellter sei und demnach nicht Gewerbetreibender sein könne und daß auch bei Annahme eines Gewerbebetriebs die Gewinne aus den Lotterielosen steuerfrei bleiben müßten, weil sie erstens nicht unter den Einkommensbegriff des Ges. fielen und zweitens nach § 6 Abs. 3 ausdrücklich befreit seien.

Die Rechtsbeschwerde ist unbegründet.

Die Vorinstanz hat sich mit Recht auf ein Urt. des Sen. in einer gleichliegenden Sache berufen. Der Sen. hält den Standpunkt dieses Urt. auch nach nochmaliger Erwägung unter Berücksichtigung der Ausführungen des Beschw. für zutreffend. Es handelt sich im vorl. Falle um eine Lottereeinnahme größeren Umfangs, bei der sich der Lottereeinnehmer verpflichtet hatte, die unverkauft gebliebenen Lose selbst zu spielen. Es mag zugegeben werden, daß die staatlichen Lottereeinnehmer dann als Beamte anzusehen sind, wenn sie lediglich verpflichtet sind, die staatlichen Lose abzugeben und berechtigt, die unverkauft gebliebenen der Lotteriedirektion zurückzugeben. Sie sind dann lediglich für die Direktion tätig und beziehen dafür ein nach irgendwelchen Grundsätzen bemessenes Gehalt. Weder der Umstand, daß sie Hilfspersonal beschäftigen, noch daß sie die Miete für ihr Geschäftslokal selbst zu bezahlen haben, noch daß sie Reklameausgaben zu tragen haben, kann daran etwas ändern, daß sie als Angestellte anzusehen sind. Ganz anders ist es jedoch, wenn sie die unverkauft gebliebenen Lose für eigene Rechnung zu spielen haben oder wenn dies wenigstens von ihnen erwartet wird. Schon vor dem Kriege unterschied man in Preußen zwischen Offizierskollekten und kaufmännischen Kollekten. Die ersteren dienten der Versorgung von Offizieren a. D., die Einnehmer waren wirtschaftlich Beamte, sie bezogen aus ihrer Tätigkeit ein Einkommen, das in keiner Weise dadurch gefährdet war, daß ihnen nicht der Absatz sämtlicher überwiesener Lose gelang, während die Inhaber der kaufmännischen Kollekten regelmäßig ein sonstiges Geschäft betrieben und die Geschäfte der Lottereeinnahme durch ihre Angestellten mit erlebigen Liegen; bei letzteren würde mindestens erwartet, daß sie etwa unverkauft gebliebene Lose für eigene Rechnung spielen. Wie nun auch das Verhältnis zwischen Lotteriedirektion und Einnehmer im einzelnen gestaltet sein mag, jedenfalls ist es, wenn der Einnehmer zur Übernahme der Lose verpflichtet ist oder die Übernahme von ihm zu erwarten ist, wirtschaftlich doch genau so, wie wenn er die Lose fest gekauft hätte und sie nach Belieben verwerten könnte. Daß er beim Verkauf an einen festen Preis gebunden ist, macht nichts aus, da dies im kaufmännischen Leben nicht selten ist, insbes. bei Markenartikeln sowie im Gewerbe des Buchhändlers.

Zu 11. Der Entsch. ist beizutreten. Von dem Ausnahmefall abgesehen, daß ein Lottereeinnehmer trotz seiner Berechtigung, nicht-verkaufte Lose zurückzugeben, freiwillig ein oder mehrere nicht-abgesetzte Lose als Privatperson spielt, dürfte für den regelmäßigen, sicherlich aber für den hier zur Entsch. stehenden Fall die Annahme eines Gewerbebetriebes und in dem Spielen die Ausübung eines solchen zu bejahen sein. Zwar ist der Lottereeinnehmer in der Hpr. des PrDVG. i. StStG. 4, 432) und des RZS. (VI A 258/22 v. 12. Jan. 1923, RStWl. 48) als Hilfsperson der Lotterieverwaltung und insoweit nicht als selbständiger Gewerbetreibender angesehen worden. Dem Sen. ist aber beizutreten, wenn er nimmere stärker unterscheidet und die bisherige Auffassung nur für die sog. Offiziers- und reinen Beamtenkollekten aufrechterhält, die heute immer mehr die Ausnahme bilden.

Das Risiko, nichtabgesetzte Lose selbst spielen zu müssen, ohne Ersatz dafür zu erhalten, unterscheidet sich kaum von dem des Warenhändlers, der auch den Verlust für Ware zu tragen hat, die infolge des Nichtabsetzes wertlos wird.

Zutreffend ist auch der Hinweis des RZS. auf den regelmäßigen Buchungsvorgang. Zweifellos werden durchweg die fest übernommenen Lose auf Unkostenkonto verbucht, und es verbleibt bei dieser Buchung

Nun ist aber gerade der Kauf zum Wiederverkauf ein Grundhandels-
geschäft, ja das wichtigste Grundhandelsgeschäft, und deshalb erscheint
es gerechtfertigt, falls der Lotterieteilnehmer wirtschaftlich als fester
Abnehmer der Lotterielose gegenüber der Lotteriedirektion erscheint,
i. S. des Einkommensteuerrechts einen Gewerbebetrieb anzunehmen,
auch wenn die Beziehungen zwischen Direktion und Einnehmer im
übrigen so geregelt sind, daß letzterer als Angestellter der Direktion
erscheint. Das wirtschaftlich Wesentliche dieser Beziehungen ist trotzdem,
daß der Einnehmer der Direktion einen Posten Lose abnimmt und
mit ihnen Handel treibt. Alles andere ist nur eine besondere Regelung
der Sicherstellung der Direktion für ihre Ansprüche gegen den Ein-
nehmer sowie der Kündigungsbedingungen und Vertragsstrafen. Ist
nun der Beschw. als Gewerbetreibender anzusehen, so ist zu unter-
suchen, ob das „Spielen“ der Lagerlose zu seinem Gewerbebetriebe
gehört. Es ist unzweifelhaft richtig, daß ein Gewerbebetrieb nicht
allein im Spielen von Losen liegen kann. Denn es ist im all-
gemeinen nicht damit zu rechnen, daß jemand durch Spielen vieler
Lose einen Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben erzielen wird,
und je mehr Lose er spielt, desto geringer wird die Wahrscheinlichkeit
der Erzielung eines Überschusses. Das liegt daran, daß die Summe
der Gewinne einer Lotterie — und zwar beträchtlich — hinter der
Summe der Einsätze zurückbleibt; würden sämtliche Lose einer Lotterie
von Kaufleuten innerhalb ihres Gewerbebetriebs gespielt, so würde sich
bei Zurechnung des Spielens zum Gewerbebetrieb zwar vielleicht bei
einigen von ihnen das Einkommen erhöhen, aber bei den anderen im-
mer um so viel mehr erniedrigen, als der Unterschied der Summe
der Gewinne und der Summe der Einsätze beträgt. Da kurz gesagt
die Gewinnaussicht eines Loses stets geringer ist als der dafür ge-
zahlte Preis, kann man allerdings zweifeln, ob das freiwillige, durch
andere Erwägungen als die Möglichkeit eines Gewinns nicht veran-
laßte Spielen eines Loses als zum Gewerbebetrieb gehörig an-
zuerkennen ist. Im vorl. Falle handelt es sich jedoch nicht um ein
freiwilliges Spielen. Die Lose sind erworben, nicht um sie zu spielen,
sondern um sie zu verkaufen, das Spielen erfolgt nur, soweit der
beim Ankauf verfolgte Zweck, an der Veräußerung zu verdienen, miß-
lungen ist. Das Spielen der unverkauft gebliebenen Lose bedeutet nur
die allein übrigbleibende, an sich als ungünstiger zu beurteilende Ver-
wertung der Lose, nachdem der eigentlich beabsichtigte Verkauf miß-
lungen ist. Bei dieser Verwertung ist zwar möglich, daß mehr Gewinn
erzielt wird, als durch Verkauf erzielt wäre, wahrscheinlicher ist jedoch
nicht nur, daß ein geringerer Gewinn erzielt wird, sondern sogar, daß
diese Verwertung zu einem mehr oder minder großen Verlust führt.
Wenn man die Gewinne auf Lagerlose mit den Verlusten an solchen
bei allen Einnehmern vergleicht, werden regelmäßig die Verluste weit-
aus überwiegen, im Durchschnitt wird das Verhältnis zwischen Ge-
winnen und Einsätzen nicht anders sein als das zwischen der Summe
der Gewinne der ganzen Lotterie und den sämtlichen Einsätzen. Die
Beschw. der Einnehmer wird sich mit Recht beklagen, wenn die Ver-
luste an den Lagerlosen als ihren Gewinn mindernd nicht anerkannt
werden. Sie werden mit Recht geltend machen, daß sie die Lose nicht
wegen der Gewinnaussichten gespielt hätten, sondern weil ihnen in-
folge der Übernahme der Lotteriereinnahme nichts anderes übrig ge-
blieben wäre. Wer Lotterielose fest übernimmt, setzt sich der Gefahr
aus, daß ein Teil der Lose unverkauflich bleibt und er an ihnen einen
Verlust erleidet. Es widerspräche durchaus dem Wesen des Einkom-
mens, wenn er diesen Verlust nicht abziehen dürfte. Dann muß er
aber auch, wenn sich ausnahmsweise ein Gewinn ergibt, diesen als
Einkommen versteuern. Dies könnte sogar in Frage kommen, wenn
man in der Tätigkeit eines Lotterieteilnehmers keinen Gewerbebetrieb
erlicken würde. Nun hat die Steuerverwaltung allerdings kein Inter-
esse daran, daß der Lotterieteilnehmer die unverkauft gebliebenen Lose
als von Geschäft wegen gespielt behandelt. Es könnte ihr nur recht
sein, wenn alle Lotterieteilnehmer oder auch einzelne von vornherein
erklärten, sie wollten die Lagerlose als Privatperson spielen. Sie ver-
zichten dann auf den Vorteil des Abzugs von Verlusten vom gewerb-
lichen Einkommen, um damit zu erreichen, daß etwaige Gewinne nicht
steuerpflichtig wären. Indessen ist eine derartige, dem Interesse des
Steuerpfl. zuwiderlaufende Handlungsweise nicht zu unterstellen. Es
könnte eine derartige Absicht nur als genügend kundgegeben ange-
nommen werden, wenn eine ganz einwandfreie Buchung vor der
Ziehung vorliegt oder der Steuerpfl. bisher die Geltendmachung von

auch für die Lagerlose, deren Einkaufspreis somit die Einnahmen min-
dert. Dann muß aber natürlich auch der auf sie entfallende Gewinn
auf der Einnahmeseite erscheinen. Nur eben da, wo aus der Art der
Buchung oder Rückbuchung vor der Ziehung der Wille des Steuerpfl.,
als Privatperson zu spielen, klar erkennbar wird, will der RGH.
mit Recht das Vorliegen eines Betriebsgewinnes verneinen.

Eineleuchtend sind auch im Hinblick auf einen etwaigen gesetz-
lichen Einkommensbegriff die Darlegungen, mit denen der Sen. das
Vorliegen eines reinen Zufallsverwerbes bei einem Lotterieteilnehmer
verneint, der regel- und planmäßig Lagerlose spielt und damit be-
wußt das Eingreifen des Zufalles ermöglicht.

Im Rahmen der bisherigen Rpr. und übrigens auch im Rah-
men der Begründung des Gesetzesentwurfs bleibt der RGH. zur Frage

Verlusten an Lagerlosen stets unterlassen hat. So liegt es im vorl.
Falle nicht. Der Beschw. ist nun der Ansicht, daß die Berücksichti-
gung der Gewinne dem allgemeinen Einkommensbegriff des geltenden
EinkStG. widerspreche. Das geltende EinkStG. hat es jedoch gerade
vermieden, einen einheitlichen Einkommensbegriff aufzustellen und es
für richtig gehalten, einerseits in § 6 die zum steuerpflichtigen Ein-
kommen gehörigen Einkünfte, d. h. Vermögensvermehrungen, an-
dererseits in § 15 die abzugsfähigen Ausgaben, d. h. Vermögensmin-
derungen, zu bestimmen. Man kann vielleicht annehmen, daß das
Gesetz bei seiner Best. von einem einheitlichen Einkommensbegriff
ausgegangen sei und nur mangels der Möglichkeit einer einwand-
freien Formulierung unterlassen habe, diesen Einkommensbegriff ge-
setzlich festzulegen. Und es mag zu den Aufgaben der Rpr. gehören,
zu versuchen, diesen Einkommensbegriff aus den gesetzlichen Best. ab-
zuleiten und dann bei Auslegungsfragen zu verwenden. Es ist aber
nicht die Aufgabe des Richters, bei Gelegenheit der Entsch. eines
Einzelfalls Fragen zu erörtern, deren Beantwortung für die Entsch.
nicht erforderlich ist. Infolgedessen ist es nicht ohne weiteres Aufgabe
des erk. Sen., jetzt zu untersuchen, ob ein einheitlicher Einkommens-
begriff des geltenden EinkStG. festzustellen und wie er im einzelnen
zu formulieren ist, sondern nur, ob ein zu diesem Begriff gehöriger
Grundsatz anzuerkennen ist, der zu einer anderen Entsch. führt, als
bei einfacher Auslegung der einzelnen gesetzlichen Best. anzunehmen
wäre. Die Ausführungen des Beschw. laufen nun im wesentlichen
darauf hinaus, daß ein reiner Zufallsverwerb nicht zum Einkommen
gehöre und daß es sich beim Lotterieverwerb immer um reinen Zu-
fallserwerb handle. Es mag nun einerseits unterstellt werden, daß
der Grundsatz von der Nichtzugehörigkeit des reinen Zufallsverwerbs
in gewissem Sinne richtig sei, und andererseits zugegeben werden, daß
man den Lotterieverwerb als reinen Zufallsverwerb bezeichnen könnte,
weil der Erwerber eines Lotterieloses weder auf Grund irgendeiner
Erwägung annehmen kann, daß gerade das gekaufte Los ein Gewinn-
los sei, noch auch irgendwelchen Einfluß darauf hat, daß es mit
Gewinn gezogen wird. Man kann aber auch sagen, zum Begriff des
Zufallsverwerbs i. S. des angeführten Grundsatzes des EinkStG. ge-
höre, daß der Erwerber keine Handlung begangen habe, mit der er
bewußt das Eintreten des Zufalles ermöglicht habe. Und höchstens in
diesem Sinne könnte ein Grundsatz der Nichtzurechenbarkeit von Zu-
fallserwerb zum Einkommen anerkannt werden. Denn es ist nicht zu
bezweifeln, daß bei Versicherungsverträgen der Versicherer gewerb-
liches Einkommen erzielt. Auch er kann aber bei Abschluß eines ein-
zelnen Versicherungsvertrags weder auf Grund irgendeiner Erwägung
damit rechnen, daß ihm der Abschluß einen Gewinn verschaffe, noch
hat er irgendwelchen Einfluß auf den Erfolg. Er weiß vielmehr
bestimmt, daß es reiner Zufall ist, ob er bei dem einzelnen Vertrag
gut oder schlecht abschließt. Bei einem Spekulanten kann man viel-
leicht im Falle des Mißlingens einer Spekulation annehmen, daß
er sich geirrt habe, bei einem Versicherer, der bei einem einzelnen
Versicherungsvertrag mit Verlust abschließt, ist das bestimmt nicht der
Fall. Er schließt den einzelnen Versicherungsvertrag auf Grund einer
Wahrscheinlichkeitsrechnung ab, wonach seine Gewinnaussichten etwas
günstiger sind als die Verlustaussichten, und rechnet damit, daß er
infolge der großen Zahl der nach diesem Gesichtspunkt abgeschlossener
Verträge im ganzen mehr gewinnen als verlieren wird. Daß er mit
dem Überschus steuerpflichtig ist, hat seinen Grund auch nicht etwa
darin, daß er Aufwendungen machen muß, um zum Abschluß von
Verträgen zu gelangen. Der unterstellte Grundsatz der Nichtzugehörig-
keit von Zufallsverwerben zum Einkommen hat danach jedenfalls nicht
eine Bedeutung, die Steuerpflicht von Lotterievermögen ausschließt.

Es bleibt noch zu erörtern, ob die ausdrückliche Best. des § 6
Abs. 3 EinkStG. der Steuerpflicht entgegensteht. Der Sen. kann in
dieser Beziehung nur auf seine früheren Ausführungen verweisen, daß
Abs. 3 im wesentlichen nur eine Klarstellung enthalten soll, daß Lot-
terievermögen nicht schon deshalb, weil es eben Gewinne sind, zum
steuerpflichtigen Einkommen zu rechnen seien. Wenn eine wirkliche
Befreiungsbest., die gegenüber anderen Best. des Gesetzes den Vorrang
hätte, beabsichtigt gewesen wäre, so wäre sie in § 8 EinkStG. auf-
geführt worden.

(RGH., 6. Sen., Ur. v. 13. Jan. 1932, VI A 2076/31.)

*

der Auslegung des § 6 Abs. 3. Hiernach bezieht sich die Vorschr. des
§ 3 lediglich auf einmalige Einkünfte, die außerhalb einer der
im § 6 Abs. 1 Nr. 1—4 genannten Tätigkeiten anfallen; vollzieht
sich dies innerhalb eines Gewerbebetriebes — wie im vorl. Fall —,
so besteht selbstverständlich Steuerpflicht. Das ist, und zwar gerade
hinsichtlich der Behandlung der Lotterievermögen, auch die herrschende
Lehre im Schrifttum (vgl. Struz, EinkStG. 1925, S. 518/19;
Beder, EinkStG. S. 110, 114; Blümich-Schachian, Eink-
StG. 1927, S. 5; Kennerknecht, RörpStG. S. 109). Folgerich-
tig hat denn auch der RGH. (vgl. VI A 425/26 v. 23. Febr. 1927)
die Frage bejaht, ob der Gewinn eines zum Betriebsvermögen eines
Kaufmanns gehörigen Loses dessen Geschäftsgewinn erhöhe.

RA. Dr. Lucas, Düsseldorf.

12. §§ 12 Abs. 1, 30 Abs. 1 u. 2 EinkStG.

1. Die Grundfläche von R.F. 28, 253 über Zurechnung eigenengüter Grundstücke zum Betriebsvermögen gelten auch für unter § 12 fallende Gewerbetreibende; jedoch ist der auf Grund und Boden entfallende Anteil gemäß § 12 Abs. 1 Satz 2 außer Betracht zu lassen.

2. Entsprechendes gilt auch dann, wenn der Gewerbebetrieb verpachtet war und während der Pachtzeit vom Verpächter veräußert wird.

3. Ist der Betrieb vor Inkrafttreten des EinkStG 1925 erworben, so gehen die Bewertungsvorschriften der §§ 106 bis 108 vor. †)

Streitig ist die Berechnung des dem Beschw. aus dem Verkauf seiner beiden Häuser und der darin betriebenen Gastwirtschaft

Zu 12. Der Tatbestand ist ein einfacher. Der Pflichtige betrieb vor 1925 im Eigenhause Gastwirtschaft. Bereits 1925 hat er sie durch einen Kastellan führen lassen und ab 1926 auch offiziell verpachtet. Demgemäß hat er 1926 und 1927 lediglich Pachtentnahmen angegeben, ist also vom FinA. als Privatmann (§ 6 Nr. 6), nicht als Gewerbetreibender (§ 6 Nr. 2) behandelt. 1927 ist das Eigenhaus mit Gewinn verkauft. Bei Privatleuten gilt aber der Satz, daß Vorgänge, die sich lediglich im Vermögenbereich abspielen, kein steuerpflichtiges Einkommen erzeugen, wie umgekehrt Vermögensverluste nicht abziehbar sind. Diesen wichtigen Grundsatz enthält § 41, allerdings versteckt und in negativer Form.

2. Der Haupteinwand des Pflichtigen, der im Urte. selbst nicht angeführt ist, wird daher gewesen sein, es handle sich um eine bloße Vermögensgewinn-Realisierung. Ihn beseitigt das Urte. durch den Hinweis, der Hausverkauf schaffe gewerbliche Einkünfte. Der R.F. hält es also für möglich, daß ein Pflichtiger, der im übrigen reiner Privatmann ist, hinsichtlich bestimmter Werte, hier des Hauses, steuerlich dennoch Gewerbetreibender bleibt, und zwar nur einkommen, nicht etwa gewerbesteuerrechtlich (siehe unten am Ende), obgleich er tatsächlich gar kein Gewerbetreibender mehr ist. Seine Gewerbequalität ist gewissermaßen real beschränkt. Sein Vermögen ist demnach steuerlich ein zunächst etwas sonderbar anmutendes mixtum compositum, ein Gemisch von Privat- bzw. Miets- und Geschäftsobjekten.

3. Diese Beibehaltung des ursprünglichen Gewerbecharakters wirkt besonders dann befremdend, wenn zwischen der Verpachtung und dem Verkauf sich eine lange Reihe von Jahren eingeschoben hat. Da der Steuerfall aus § 30 erst beim Verkauf eintritt, also vorher nicht verjährt (§ 145 Abs. 2), kann es vorkommen, daß jemand, der 30 Jahre hindurch als bloßer Rentier gelebt hat, zu seiner Überraschung plötzlich vom FinA. darüber belehrt wird, daß er partiell immer noch Gewerbetreibender ist. Diese Anschauung wird ihm besonders dann nicht einleuchten, wenn die Wertsteigerung des Hauses erst durch die spätere, längst nach der Aufgabe der Eigenbewirtschaftung eingetretene Entwicklung der Stadt hervorgerufen ist, also mit dem früheren Gewerbebetrieb und mit der Ansammlung stiller Reserven nichts zu tun hat.

4. Dazu tritt nach 30 Jahren die Schwierigkeit der Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 2. Speziell bei kleineren Verhältnissen wird gewöhnlich gar kein Wert da sein, der am Schluß des dem Verkauf vorangegangenen Steuerabschnittes der Veranlagung — nämlich der der EinkSt. zugrunde gelegen hat. Nach StW. 31 Nr. 955; 32 Nr. 617 ist Abs. 2 sowieso etwas verunglückt. Nach der Begr. und Stru. § 30 Anm. 21 a unten ist der Anschaffungspreis zu ermitteln. Nach R.F. 24, 262; StW. 30 Nr. 973 ist § 108 Abs. 2 zu berücksichtigen. Bei einem kleinen Gastwirt ist ferner der Arealwert auszufordern (so schon StW. 28 Nr. 748; 32 Nr. 617). Wenn der Gastwirt — ein seltenes Vorkommnis — überhaupt Aufzeichnungen gemacht und sie sogar 30 Jahre pedantisch weitergeführt hat, was wohl nie vorkommt, so hat er sicherlich nur ein einheitliches Hauskonto beissen und nicht zwei, ein Grundstücks- und ein Gebäudkonto. Wo man hinsieht, stößt man auf Schwierigkeiten.

5. Der Grund, weshalb der R.F. dem Satze: semper caupo, semper caupo hubigt, ist ein rein praktischer. Realisierte stille Reserven sollen erfährt werden. Dagegen ist nichts zu erinnern. Das folgt gegen Stru. § 30 Anm. 3 S. 374 schon aus dem allgemeinen Gewinnbegriff. Insofern ist § 30 eigentlich überflüssig. Der Reservensteuer soll sich ein Gewerbetreibender durch Umwandlung in einen Privatmann nicht entziehen. Der oben geschilderte Mißstand, daß unter Umständen ein Vermögenszuwachs, der gar keine stille Reserve des Gewerbebetriebes ist, infolge der starren Berechnungsvorschr. des § 30 doch als Reserve angesehen wird, läßt sich bei sinngemäßer, allerdings stark wohlwollender Auslegung vermeiden. Man kann recht wohl davon ausgehen, daß das Gesetz solche Fälle nicht treffen wollte, weil sie dem allgemeinen Gewinnbegriffe widerstreiten. Schlimmstenfalls kann man etwa so helfen. Aus der Länge der inzwischen verfloßenen

in 1927 erwachsenen Veräußerungsgewinnes. Der Beschw. hat bereits 1925 die Wirtschaft durch einen Kastellan führen lassen und sie seit 1926 verpachtet. Er hat für 1926 und 1927 nur Einkommen aus Vermietung angegeben und ist nur mit solchem veranlagt. Obwohl er demnach für 1926 und 1927 nicht als Gewerbetreibender behandelt worden ist, erscheint trotzdem die Anwendung des § 30, soweit gewerbliche Werte in Frage stehen, unbedenklich, ohnehin es hierbei einer Stellungnahme zu der zweifelhaften und vom Senate noch nicht abschließend entschiedenen Frage bedarf, ob und unter welchen Umständen etwa die Einkünfte aus der Verpachtung eines Gewerbebetriebs im ganzen trotz § 45 Satz 2 zu den gewerblichen gerechnet werden können (StW. 32 Nr. 450). Denn in jedem Falle stellt die bei der Veräußerung eines gewerblichen Unternehmens statt tretende Realisierung stiller Reserven steuerpflichtige Einkünfte nach § 30 dar, da die Verpachtung als solche

Zeit schließt man rückwärts, daß der Pflichtige schon bei der Verpachtung den Gewerbebetrieb definitiv aufgegeben hat. Dann tritt an die Stelle des jetzigen Verkaufspreises der damalige, keine stille Reserve enthaltende Wert des Hauses, also ohne die spätere Wertsteigerung. Aber dann beginnt die fünfjährige Verjährung bereits mit dem Abschluß des Pachtvertrages, und der Fiskus hat das Nachsehen!

6. Ferner widerspricht diese Hilfskonstruktion in gewisser Weise der nach dem Vorgange von Becker: StW. 31, 446 vom R.F. in ständiger Praxis ausgesprochenen Rechtsregel, daß eine bloße, selbst langfristige Verpachtung keine Betriebsaufgabe ist. Diese Anschauung liegt auch unserm Urte. zugrunde. Denn der zweite mögliche Einwand des Pflichtigen war der, daß der Steuerfall bereits bei der Verpachtung 1926 eingetreten sei. Dann wäre aber eine ganz andere Berechnungsmethode anzuwenden. Nicht der Verkaufspreis, sondern der gemeine Wert 1926 war heranzuziehen (Entnahme aus dem Betriebs- ins Privatvermögen). Bei der Vorschr. von § 108 Abs. 2 (StW. 32 Nr. 734) hätte sich das b. R. n. übrigens zum Nachteil des Pflichtigen ausgenutzt. Die Grundanschauung des R.F.: „Verpachtung ist keine Aufgabe, erst recht keine Gewinnverwirklichung“ (StW. 30 Nr. 597; 32 Nr. 630 [Unterpacht]; 32 Nr. 638; 30 Nr. 983 [Stillegung]; 31 Nr. 15; JW. 32, 1684 [Aufnahme eines Teilhabers]) wird man gewiß beizutreten haben. Aber dieses in allgemeinen richtige Prinzip besagt keineswegs, daß es ausnahmslos gilt. Eine Verpachtung kann auch eine definitive Betriebsaufgabe enthalten. Das hat auch bereits der R.F. anerkannt. In StW. 32 Nr. 634 sagt er, als eine D.S. ihr Geschäft, aber ohne die Grundstücke, in eine andere D.S. infertiert und die Grundstücke ihr verpachtet hatte: „Soweit kein Anhalt dafür vorhanden ist, daß die Grundstücke in das Privatvermögen übernommen wurden usw.“ Der R.F. gibt also die Möglichkeit einer Ausnahme zu. Ebenso in StW. 32 Nr. 638 Sp. 1228 Mitte bei einem Makler. Ähnlich StW. 32 Nr. 635: „Es entspricht regelmäßig der Sachlage usw.“ Wie schwierig die Unterscheidung sein kann, lehrt beim Pächter ein Vergleich von StW. 31 Nr. 94 (Aufgabe verneint) mit StW. 31 Nr. 887 (Aufgabe bejaht). Gerade darauf gründet sich die oben bes. Pflichten und die Möglichkeit eines Rückschlusses zu seinen Gunsten.

7. Das Urte. läßt es dahingestellt, ob nicht trotz § 45 Abs. 2 die Pacht als gewerbliches Einkommen anzusprechen sei. Nach Becker: StW. 32, 819, 822, 930 scheidet der Verpächter nicht ganz aus dem Betriebe aus. In StW. 32 Nr. 11, 131 wird bereits auch reine Pacht durch Einführung eines prinzipmäßig eigentlich unstatthafter Bestandsvergleichs dem Gewerbeeinkommen nach § 13 stark angenähert. Wenn also z. B. ein Verpächter, um sich einen Mieter zu halten, ihm ein Darlehn gibt und dabei eine Einbuße erleidet, wird wohl der R.F. schon jetzt Mietsverh. u. g. l. o. f. t. n. annehmen; bei Anwendung des § 30 wohl sicher (StW. 32 Nr. 262). Wenn man aber die engere Verbindung lockert, wird eine solche Behandlung doch schon zweifelhafter. Um eine GmbH. als Mieter zu bekommen, beteiligt sich der Pflichtige bei ihr. Keine Werbungskosten im strengen Sinne sind das kaum, wohl aber ein gewerblicher und dann auch zu berücksichtigender Verlust. Ganz klar wird der Unterschied, wenn die GmbH-Anteile nicht etwa ganz verloren gehen, sondern nur im Werte sinken. Ist der Verpächter als Gewerbetreibender anzusehen, kann er das bilanzmäßig berücksichtigen. Der reine Verpächter nicht. Auf diese Weise kann für ihn sogar ein negatives Kapitalkonto herauskommen (StW. 31 Nr. 853; JW. 1932, 1684). Beim reinen Verpächter ist das ausgeschlossen. Gewerbesteuerrechtlich gilt die Verpachtung nicht als Gewerbe (Hog. Arens, § 1 Anm. 8 S. 76). Auch kennt die Gewerbesteuer keinen Gewinn aus § 30 (Abraham: DStZ. 32, 320). Das geht aber die EinkSt. nichts an. Bei ihr findet eventuell auch die Vorschr. zum Ausgleich besonderer Härten des Einkommens aus Landwirtschaft v. 16. Nov. 1930 (RStBl. 30, 753) Anwendung.

noch nicht die Aufgabe des Gewerbebetriebes und die Realisierung von stillen Reserven bedeutet.

(R. 5, Ur. v. 25. Mai 1932, VI A 1434/31.)

13. §§ 13, 19, 20 EinkStG. Ist ein Außenstand in die Eröffnungsaufstellung verzeichnet nicht aufgenommen, so steht der Berichtigung nichts entgegen, wenn der Pflichtige bisher nicht nach § 12 Abs. 1 Satz 3 behandelt, sondern sein Gewinn geschätzt ist. *)

Der Beschw. hatte bis einschließlich 1926 keine ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung. Seinen Gewinn für 1926 hatte er nach den Einnahmen abzüglich der Ausgaben und Abschreibungen berechnet. Das FinA. hat damals aber seine Buchführung verworfen und den Gewinn nach einem Hundertsatz des Umsatzes geschätzt. Ab 1. Jan. 1927 richtete der Beschw. eine ordnungsmäßige Buchführung ein und stellte auf 1. Jan. 1927

Zu 13. Wenn man schrittweise unter Vereinfachung des Tatbestandes vorgeht, um die wichtigen Grundzüge besser hervortreten zu lassen, so liegt die Sache wie folgt.

1. Am 1. Jan. 1927 hat der Pflichtige in seiner Eröffnungsbilanz eine ihm zustehende Forderung von 10 000 *R.M.* nicht unter die Debitoren gesetzt. Offenbar nicht absichtlich. Es handelte sich darum, ob der Anspruch zum Betriebsvermögen gehörte. Für 1927 lag darüber noch keine feste Rspr. vor. Insbesondere maß man damals — besonders in Laienkreisen — dem Willen des Pflichtigen, also einem subjektiven Momente, ausschlaggebende Bedeutung bei. Die stärkere Wirkung des objektiven Verhältnisses ist vom RFG. erst nach und nach betont (StW. 32 Nr. 1004). Nichtsdestoweniger war die Eröffnungsbilanz objektiv falsch. Es handelte sich — das ist wichtig — nicht um eine bloße Bilanzänderung, sondern um die Notwendigkeit einer direkten Berichtigung. Die Bilanz verstieß infolge der Nichtaufnahme eines erheblichen Aktivums (Debitoren, aufgenommen mit bloß 7500 *R.M.*, ansatz richtig mit 17 500) gegen die Bilanzwahrheit (StW. 31 Nr. 517; JW. 1932, 2656).

2. Für 1927 ist trotzdem rechtskräftig veranlagt. In der Anfangs- und Endbilanz 1927 fehlten gleichmäßig die 10 000 *R.M.* Infolgedessen erschienen sie auch nicht in der Eröffnungsbilanz 1. Jan. 1928. Im Laufe 1928 gingen aber auf die Forderung 3000 *R.M.* ein. Das FinA. sprach sie als Gewinn an. Buchtechnisch mit Recht. Denn da die 10 000 *R.M.* als Debitor nicht figurieren, konnte die Buchung nicht zugunsten des Debitorenkontos „Kasse an Debitorenkonto“ erfolgen. Dann wäre nämlich kein Gewinn entstanden; vielmehr wäre auf der Aktivseite lediglich das Kassakonto an die Stelle des Debitorenkontos getreten. Also eine einfache, den Gewinn nicht berührende bloße Auswechslung. Infolge der unvollständigen Eröffnungsbilanz konnte nunmehr nur zugunsten des Gewinnkontos direkt gebucht werden. Also wurde ein Überschuß formal ausgewiesen, der materiell gar nicht da war.

3. Daß sich der Pflichtige da nicht gefallen lassen wollte, ist mehr als verständlich. Er wollte nachträglich die 10 000 *R.M.* bereits in die Eröffnungsbilanz 1. Jan. 1927 einsetzen. Dem trat aber das FinA. mit dem Hinweis entgegen: Durch die Rechtskraft der Festsetzung per 31. Dez. 1927 sei auch die Eröffnungsbilanz 1. Jan. 1928 festgelegt; ihre Korrektur scheidet also an dem Grundzüge der Bilanzkontinuität (§ 20 EinkSt.).

4. Die zu lösende Frage war also in abstrakter Fassung die: Was ist stärker, Rechtskraft oder Berichtigung? Anders ausgedrückt: Scheitert der Grundsatz, daß fehlerhafte Bilanzansätze bis zur Quelle zu berichtigen sind, an der Rechtskraft? Darüber habe ich bereits JW. 1932, 2658⁴ gesprochen. Persönlich neige ich mich dem Satze zu: „Die Berichtigung bricht die Rechtskraft“, machte aber schon damals darauf aufmerksam, daß der RFG. dem nicht ganz beipflichtet. Auch unser Ur. scheint eine einschrankendere Meinung zu vertreten. Es legt entscheidenden Wert auf die Feststellung: Da auf die Forderung in 1927 nichts eingegangen sei, habe sich während 1927 in ihrem Bestand nichts verändert und nur deshalb sei die Korrektur der Vorbilanzen zulässig (ebenso StW. 31 Nr. 882). Also Berichtigung nur bei Bestandsgleichheit in den Zwischenbilanzen.

5. Dabei scheint mir gerade der Tatbestand unseres Ur. den Beweis dafür zu liefern, daß diese Beschränkung zu unbilligen Resultaten führen kann. Angenommen z. B. bereits 1927 sei eine kleine Abzahlung von 500 *R.M.* erfolgt, und der Buchhalter hätte, ohne sich viel Gedanken zu machen, vielleicht aus Unkenntnis der Sachlage, zunächst einfach gebucht: Kassa an Debitorenkonto. Am Ende des Jahres hätte er dann entdeckt oder auch nicht, daß das Debitorenkonto um 500 *R.M.* kleiner war, als es eigentlich sein sollte. Um sich Arbeit zu sparen, schloß er es einfach über Gewinnkonto ab. Das Jahr 1927 wies also einen Gewinn von 500 *R.M.* aus, welcher — nach der tatsächlichen Sachlage zu Unrecht — versteuert wurde. Gewiß soll alles das nicht sein. Aber solche Unbequemlichkeiten kommen vor, besonders dann, wenn jemand von der ge-

eine Eröffnungsbilanz auf, in der die Debitoren mit 7497,31 *R.M.* eingesetzt waren. In der Debitorensomme ist dabei eine Forderung von 10 000 *R.M.* gegen die katholische Kirchengemeinde nicht berücksichtigt, die nach der vom Beschw. nicht mehr bestrittenen Auffassung der Vorbehörden zum Betriebsvermögen gehört hätte. Für 1927 veranlagte das FinA. den Beschw. rechtskräftig nach seinem Buchgewinn. Für 1928 nahm das FinA. eine Buch- und Betriebsprüfung vor und stellte dabei fest, daß auf die Forderung 3032,40 *R.M.* eingegangen waren, die das FinA. dem Buchgewinn zurechnen will.

Aus der Tatsache, daß das FinA. für 1926 die Buchführung überhaupt verworfen hat, ergibt sich, daß es die Frage nicht lösen konnte, ob der von ihm angenommene Mehrgewinn auf einer zu hohen Anfangsbilanz oder auf einer zu niedrigen Endbilanz beruhte. Es mußte also auch das FinA. ebenso vorgehen wie der Beschw., d. h. für 1. Jan. 1927 völlig neu anfangen und eine

wöhnlichen Buchführung zur doppelten übergeht. Grade beim Kontokorrentkonto (also Debitoren und Kreditoren) ist dann die Eröffnungsbilanz oft nicht mustergültig. Selbst wenn die Abzahlung eine größere war, brauchte das beim Abschluß nicht aufzufallen, sobald bei den Kreditoren der umgekehrte Fehler passiert war. Dann glied sich die Sache so ziemlich aus. Bei der vorausgesetzten Sachlage wäre durch die 500 *R.M.* bereits 1927 der Bestand der 10 000 *R.M.* geändert. Dann aber versagt unter Ur. die Berichtigung. Weil also der Pflichtige guten Glaubens für 1927 500 *R.M.* zu viel besteuert hat, wird er im Folgejahr noch weiter dadurch bestraft, daß er nunmehr auch noch für weitere 3000 *R.M.* herangezogen wird (siehe allerdings unten Nr. 8). Und damit noch nicht genug. Das FinA. wird mit Recht darauf bestehen, daß nunmehr die Endbilanz 1928 richtiggestellt wird. Der Pflichtige muß also auch noch die fehlenden rund 7000 *R.M.* aufbuchen, also ein weiterer „Gewinn“. Das Ergebnis ist: Dem Pflichtigen wird zugemutet, 10 000 *R.M.* zu versteuern, die wirtschaftlich lediglich Kapitalrückzahlung, aber niemals Gewinn sind. Das erscheint recht unbillig, ja als direkter Verstoß gegen die Steuermoral. Eine Theorie, die solche Früchte trägt, muß doch wohl wurmfestig sein.

6. Damit ist die Sache nicht einmal ausgeschöpft. Der Pflichtige hat in unserm Falle ja noch insofern Glück gehabt, als ihm die Berichtigung wegen Sonderumstände (Schätzung) schließlich doch nicht verwehrt wurde. Aber streng genommen zu Unrecht. Denn z. B. bei der KapGewSt. und eventuell bei der Aufbringungslast hat sich die unrichtige Bilanz, und zwar diesmal sogar zugunsten des Pflichtigen, steuerlich ausgewirkt. In diesen Beziehungen hat er für 1927 zu wenig gezahlt. Wie ist es ferner, wenn während 1927 lediglich Zinsen bezahlt und der Buchhalter schematisch einfach „Kassa an Zinsenkonto“ gebucht hat? Ist das etwa keine „Verminderung des Bestandes der Forderung“?

7. Anscheinend war verfahrensrechtlich altes Recht, also § 212 RAbgD. anzuwenden, das das Recht des Pflichtigen auf Berichtigungsveranlagung (jetzt § 222 RAbgD.) nach einer Betriebsprüfung noch nicht kannte. Aber es bestand schon damals eine Verfügung des RFG., die den Inhalt der neuen Best. vorewegnahm. Rat hat sie offensichtlich deshalb nicht angewendet, weil ja für 1927 der Fehler sich gar nicht ausgewirkt hat. Die Steuer ist, der tatsächlichen Sachlage entsprechend, per Saldo weder zu niedrig, noch zu hoch festgesetzt. Die Rechtskraft berücksichtigt nur das Ergebnis, nicht die Gründe, speziell nicht die Rechnungsunterlagen. Wie aber unser Fall zeigt, führt auch dieser Grundsatz u. U. zu unbilligen Ergebnissen, und zwar manchmal auch zu ungunsten des Fiskus. Ein Pflichtiger hat für 1927 einen Eingang von 30 000 *R.M.* einfach weggelassen. Aber andererseits, wie in StW. 29 Nr. 631; JW. 1930, 3804; StW. 32 Nr. 567 einen gewinnbringenden Auftrag ebenso hoch aktiviert, was steuerlich als Vorwegnahme eines unrealisierten Gewinnes unzulässig ist. Für 1927 haben sich also beide Posten kompensiert. In 1928 wird richtigerweise das fiktive Auftragskonto gelöscht. Der Gewinn also 1928 gemindert. Das FinA. will bereits in der Eröffnungsbilanz 1. Jan. 1928 den fiktiven Auftragsposten streichen, so daß sein Wegfall den Jahresgewinn nicht mindert. Die Rollen sind nun vertauscht. Diesmal ist es der Pflichtige, der sich auf die Rechtskraft beruft; im Ergebnis sei das Jahr 1927 ganz richtig veranlagt, weder zu hoch (§ 222 Abs. 1 Nr. 1), noch zu niedrig (Nr. 2). Der Grundsatz: „Die Gründe werden nicht rechtskräftig“ kann sich also als zu stark erweisen.

8. Aus Vorstehendem ergibt sich übrigens, daß wenigstens nach neuem Recht bei einer Abzahlung von 500 *R.M.* (oben Nr. 5) dem Pflichtigen doch geholfen werden kann. Aus der Buchprüfung ergab sich, daß er bereits 1927 zu viel versteuert hatte. In einer ganzen Reihe von Fällen können so unliebsame Ergebnisse abgebogen werden. Vielleicht zieht der RFG. auch das in den Kreis seiner Erwägungen und mildert so die Wirkungen der Rechtskraft.

Dr. Ernst Jied, Hannover.

neue Anfangsbilanz unter Ermittlung sämtlicher Einzelteil des Betriebsvermögens aufstellen. Ergab diese neue Vermögensaufstellung ein höheres Vermögen, als etwa bei der Schätzung für 1926 als Endvermögen 1926 angenommen worden war, dann war die Möglichkeit erwiesen, daß insoweit der Gewinn für 1926 vielleicht unrichtig geschätzt war. Der Zusatzgewinn mußte bei Vornahme eines Bestandsvergleichs für 1926 in dem Posten Debitoren der Bilanz zutage treten. Auf der anderen Seite würde aber diese anderweitige Schätzung des Gewinns für 1926 nicht zu einer höheren Veranlagung führen können, da für den Gewinn 1926 nur das Endvermögen anders festgestellt war, aber die Frage nach wir vor offensteht, welche Höhe das Anfangsvermögen am 1. Jan. 1926 hatte. Die Aufdeckung der Nichtbuchung der Forderung konnte daher nur die Wirkung haben, daß die Eröffnungsbilanz auf 1. Jan. 1927 entsprechend berichtigt wurde, indem die Debitoren auf 17 497,33 *R.M.* zu erhöhen waren. Einkommensteuerrechtliche Hindernisse stehen dieser Berichtigung nicht im Wege, denn auf die Forderung ist im Jahre 1927 nichts eingegangen, ihr Bestand hat sich also bis 31. Dez. 1927 nicht vermindert. Anders wäre die Sache für 1927 nur dann, wenn der Beschw. bisher auf Grund einfacher Buchführung nach § 12 Abs. 1 Satz 3 unter Außerachtlassung der Bestände veranlagt worden wäre. Bei einem solchen Übergang von der Besteuerung nach Ist-einnahmen zu der nach Soll-einnahmen wäre es nicht angängig, daß die Entstehung der Forderung steuerlich nie erfaßt wird (vgl. R.F.F. 28, 49). So liegt aber hier der Fall eben nicht, da 1926 frei geschätzt wurde. Der für die Veranlagung 1927 rechtskräftig festgesetzte Gewinn wird hier dadurch nicht berührt, daß die Forderung in die beiden Bilanzen auf 1. Jan. und 31. Dez. 1927 gleichmäßig mit 10 000 *R.M.* eingesezt wird. Das von dem Beschw. ausgewiesene Geschäftsergebnis 1928 wird durch die nachträgliche Aktivierung der Buchforderung in keiner Weise berührt, nur das Betriebsvermögen (Posten Debitoren) wird gleichmäßig geändert.

(R.F.F., Ur. v. 21. Juni 1932, VI A 651/32.)

*

Zu 14. Ich kann erhebliche Bedenken nicht unterdrücken.

1. Feststehender Grundsatz des Steuerrechts ist, daß nur realisierte Gewinne steuerpflichtig sind (so schon die Motive und Struz 3 19 Bd. II, 4). Ganz stimmt das zwar auch nicht (s. StW. 1932 Nr. 7, insbes. das Spitzengutachten). Becker, Komm. Bd. 2, 1197 sagt bezeichnenderweise: „Ob aus § 19 das Recht abgeleitet werden dürfte, im laufenden Jahre hergestellte Güter mit dem höheren Teilwert anzusetzen, ist keine unmittelbar steuerrechtliche Frage, hängt vielmehr von dem Ur. der beteiligten Kreise über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ab.“ In der überwiegenden Mehrzahl der Fälle trifft aber die Realisationsregel zu. Daraus, daß der Steuerpflichtige unrealisierte Gewinne nicht auszuweisen braucht, folgt aber noch nicht, daß er sie nicht ausweisen darf. Wie das Ur. selbst hervorhebt, steht § 40 HGB. auf dem entgegengesetzten Standpunkte. Die Praxis ist jedoch den umgekehrten Weg gegangen; der Kaufmann weiß d. R. n. unrealisierte Gewinne nicht aus. In Normalfällen hat der Fiskus eigentlich kein Interesse, den StPfl. an der Deklaration unrealisierter Gewinne zu hindern. Wenn der Kaufmann sich reich rechnet, kann er auch Steuern zahlen. Das geschah z. B. in Hamburg im Kreditinteresse sehr häufig. Der Fiskus hat davon schmunzelnd profitiert. Unser Ur. ist deshalb von grundsätzlicher Bedeutung, weil es das Prinzip aufstellt: „der StPfl. darf nicht ausweisen“; die Regel also zweifelschneidig macht. Sie gilt auch zugunsten des StPfl. Daraus folgert es, das selbe gelte umgekehrt für die Niedrigbewertung von Schulden. An und für sich ist das ganz logisch, wenn man die Prämissen zugibt. Ob ich einen Gewinn dadurch herausrechne, daß ich die Aktiva übersehe oder die Passiva mindere, ist gleich.

2. Das Ur. sagt ganz unzweideutig, eine Herabsetzung ist unzulässig, wenn sie sich bloß dem Werte nach ohne Geschäftsvorfall (Aufwendungen) gemindert hat. Man könnte einwenden: Und beim Akkorde? Aufwendungen liegen nicht vor. Aber wohl ein vom Ur. berücksichtigter „Geschäftsvorfall“. Dieser Angriff geht jedoch auch deshalb fehl, weil der Akkorde unter Sonderregeln steht. Wie steht es aber im folgenden Falle, der absichtlich gewählt ist als Beispiel einer reinen Konjunkturabwertung? A. hat eine L-Schuld ordnungsgemäß mit 20,42 *R.M.* am 1. Jan. 1930 eingesezt. Sie ist am 15. Jan. 1931 zurückzuzahlen. Nach unserem Ur. beträgt sie nach wie vor 20,42 *R.M.* anstatt den niedrigeren Kurswert des L. Der Kaufmann denkt umgekehrt. Nach Weg: Mitt. 1931, 105 übrigens auch der R.F.F. Richtlinien RStW. 1932, 264 (gegen ihn Hefner: StW. 1932, 615). Der R.F.F. schreibt einfach den Kurswert des Stichtages vor. Der Kaufmann wird statt des Kurses von 15 vorichtig vielleicht 16 nehmen, aber schwerlich 20,42 *R.M.* Das FinU. würde das nicht dulden. Mit 20,42 *R.M.* verlegt er das Grundprinzip einer Bilanz, die richtige Darstellung, und liefert ein Zerbild. Gerade der R.F.F. hat speziell bei § 19 die ausschlaggebende Bedeutung der ordnungsmäßigen Buchführung rücksichtslos anerkannt und dem-

14. §§ 13, 20 Abs. 1 EinfStG. Die aus § 20 zu entnehmende Vorschrift, daß unrealisierte Gewinne nicht berücksichtigt werden dürfen, gilt auch für die Bewertung der Schulden; eine bloße Wertverminderung gegenüber dem Bilanzwert des Vorjahres wird ohne Rücksicht auf die kaufmännische Auffassung (§ 40 Abs. 2 HGB.) nicht berücksichtigt. 1)

Der Beschw. schuldet am 1. Jan. 1925 dem Zollamt rund 20 000 *R.M.* Verzögerungszinsen, die er in seiner Bilanz auf 1. Jan. 1925 eingesezt hat. Im April 1927 reichte er eine berichtigte Bilanz ohne die 20 000 *R.M.* ein. Schon 1925 habe er wegen Erlaß verhandelt, den das FinU. als wahrscheinlich bezeichnet habe. Er habe schon am 1. Jan. 1925 mit dem Betrage nicht mehr zu rechnen brauchen.

Es kann keinem Zweifel unterliegen, daß 1924 oder 1925 die Schuld in voller Höhe entstanden war und passiviert werden mußte. Dann aber durfte der Beschw. insoweit, als sich nicht durch einen anderweitigen Geschäftsvorfall (Zahlung oder Erlaß) die Schuld änderte, später den Wert der Schuld nicht geringer einsezen, auch dann nicht, wenn er selbst der Ansicht war, daß er wahrscheinlich die Schuld nicht bezahlen müsse. Dieser von den Regeln der ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung abweichende Grundfatz wurzelt in der steuerlichen Schranke des § 20. Jede Höherbewertung am Ende des Steuerabschnittes wäre nach § 13 an sich Gewinn-erhöhung; befreit werden soll aber nach § 20 nur der realisierte Gewinn, der seinen Grund in besonderen neuen Geschäftsvorfällen hat. Das Ergebnis wird also steuerlich nicht dadurch berührt, daß Gegenstände im Werte gegenüber dem Einstandswerte gestiegen sind, ohne daß Aufwendungen des Betriebes hierzu beigetragen hätten. Diese Regel gilt zugunsten wie zuungunsten des Beschw. Sie muß aber umgekehrt auch für Schulden gelten. Denn der allgemeine Grundfatz, daß unrealisierte Gewinne steuerlich nicht zu beachten sind, gilt gleichmäßig, mag der nicht in die Wirklichkeit umgesetzte Gewinn sich in Vermehrung der Aktiven oder in Verminderung der Passiven ausdrücken. Auch bloße Wertminderungen auf der Passivseite können das steuerliche Gewinnergebnis

gemäß rechtschöpferisch seinen Inhalt in Wahrheit direkt umgepalten. Man hätte also bei unserer Frage genau die entgegengesetzte Entsch., eventuell nach Einholung eines Spitzengutachtens erwarten dürfen. Ein weiteres Beispiel. Ein Kaufmann wird mit einem Schadensprozeß von 100 000 *R.M.* bedroht. Obgleich er ihn bestreitet, sezt er in seine Bilanz 1930 ganz richtig die 100 000 *R.M.* ein. Durch die Beweisaufnahme 1931 gelangt der StPfl. zu der Ansicht, daß er schlimmstenfalls 50 000 *R.M.* zu zahlen hat oder gar nichts und bilanziert demgemäß. Becker: StW. 1932, folgert aus unserem Ur. ganz richtig, daß der StPfl. nicht einmal nach Erlaß eines die Klage abweisenden Ur. erster Instanz dazu berechtigt sei! Der StPfl. muß also die Rechtskraft abwarten. Und wenn nun der Gegner gar nicht klagt, aber seinen Anspruch aufrechterhält? Darf der Kaufmann die materiell längst gegenstandslose Buchung erst etwa nach Ablauf der 30-jährigen Verjährung tilgen oder muß er negative Feststellungsklage zwecks Buchberichtigung anstellen? Bei Passiv-antizipationen (Beispiele bei Becker II S. 903 b) erklärt der R.F.F. ausdrücklich, für die Bewertung der Verpflichtungen seien die (wechselnden) Verhältnisse des Stichtages entscheidend. Im Ur. Falle würde ein Dritterwerber die sog. Schuld gar nicht oder nur gering bewerten (Teilwert) und im Falle des § 30 der Fiskus die Steuer eingezogen haben, welche sich aus der kaufmännisch richtigen Minderbewertung der Schuld ergibt.

3. Das Ur. läßt es in dem nicht abgedruckten Teil dahingestellt, wie zu entscheiden wäre, wenn der StPfl. die Schuld als ihn nicht mehr verpflichtend angesehen hätte. Hätte er also von Anfang an nichts gebucht, so wäre die Sache wahrscheinlich in Ordnung gewesen. Da das aber nicht geschehen ist, muß der Posten durchgeschleppt werden, obwohl sich tatsächlich die Erlaßaussichten verbessert haben. Entscheidend ist vielmehr nur der formelle Erlaß. So kristallisiert sich zum Schluß der das Ur. tragende Gedankengang heraus: der R.F.F. läßt sich ausschließlich von einem reinen zivilrechtlichen Begriffe leiten. Eine einmal entstandene Schuld existiert auch steuerrechtlich, bis sie durch *contrarius consensus* aufgehoben ist. Im Gegenfaze zu dieser starren Regalhaltung hat gerade der 6. Sen. bei § 11 den im Gesetze verankerten Ausdruck „Fälligkeit“ einfach weggewischt und durch den rein wirtschaftlichen des Zustehens ersetzt. Dieser „Grenzfahst“ hat ihn nicht im mindesten gehindert. Was Schulden speziell anlangt, so hat sich der R.F.F. um ihre uristische Erfassung wenig gekümmert, sondern es ausschließlich auf die wirtschaftliche Bedeutung abgestellt und dafür sogar den typischen Ausdruck Last geprägt (StW. 1931 Nr. 443). Semeloh: StW. 1932, 412 sagt, allerdings zum RVerfG.: „Schuld ist nicht immer gleichbedeutend mit Schuld im rechtlichen Sinne; vielmehr kommt es darauf an, ob und inwieweit wirtschaftlich eine Last vorliegt.“ In StW. 1931 Nr. 781 wird Passivierung zugelassen, auch wenn der Anspruch rein rechtlich noch nicht entstanden ist. Der Teilwertgedanke ist auch bei Passiven

nicht berühren. Der Einstandswert („Anschaffungswert“) einer Geldschuld ist immer der Nennwert im Zeitpunkt der Entstehung bzw. erstmaligen Bilanzierung. Solange die Schuld besteht, ist sie mit diesem Werte fortzuführen. Auch hier würde ja durch eine Minderbewertung ein Gewinn berechnet werden, der noch nicht verwirklicht ist, obwohl ein Geschäftsvorfall, z. B. Aufwendungen, keinen Anlaß gegeben hätte (RfSt. 22, 211—214). Es steht somit hier dem Grundsatz des Niederwertes bei den Aktiven der Grundsatz der Höchstbewertung bei den Passiven gegenüber. Demgegenüber kann § 40 Abs. 2 HGB. nicht zu Raum kommen. Eine schätzungsweise Minderbewertung von Schulden gegenüber dem Einstandswerte am Anfang des Bilanzzeitraumes ist daher für die EinkSt. nicht zulässig, solange die Schuld als noch bestehend anzuziehen ist. (RfSt., Urt. v. 16. Juni 1932, VIa 902³².)

anwendbar (StW. 1929 Nr. 159 und 1931 Nr. 289). Es entscheidet also die Sch...ung des Ganzenerbers. Besonders interessant ist StW. 1931 Nr. 786: „Es besteht keine Vorschrift, daß der Wert einer Schuld nicht höher eingestuft werden darf, als im Vorjahre oder als der Anschaffungspreis.“ Allerdings bemerkt Becker: StW. 1931, 842 ganz i. S. unseres Urt. dazu: die Herabsetzung der Schuld sei unzulässig, weil nicht realisierter Gewinn.

4. Das Urt. stützt sich sodann auf den Grundsatz der sog. speziellen Bilanzkontinuität (§ 20). Was war der praktische Zweck dieses Prinzips? Ein StPfl. hat am 31. Dez. 1925 eine Sache mit dem Teilwert von 100 eingest. am 1. Jan. 1926 aber mit dem höheren Anschaffungswert von 120, am 31. Dez. 1926 wieder mit dem Teilwert von 100 und drückt so den Gewinn 1931. Diese Manipulation zum Schaden des Fiskus soll unterbunden werden. Im Urtsfalle geschieht aber normalerweise das entgegengesetzte. Durch Verminderung der Schuld ist der Gewinn 1926 erhöht. Es fehlt ferner an der Richtigkeit, die bekanntlich nicht streng juristisch, sondern rein wirtschaftlich aufzufassen ist. Das Kalb und die spätere Kuh sind nicht identisch. Ende 1925 hat der StPfl. bereits sehr ernsthaft mit einem Erlaß gerechnet, war aber nicht ganz sicher und hat sich deshalb die Veränderung der Bilanz vorbehalten. Im Laufe 1926 ist er aber zu der durch den späteren Verlauf gerechtfertigten Überzeugung gelangt, daß Erlaß nicht mehr notwendig ist. Der Charakter der „Schuld“ und damit ihre Richtigkeit hatte sich geändert. Ebenso wie in meinem Beispiel oben der Schadensanspruch nach Beweisaufnahme. Ferner: der StPfl. hat am 31. Dez. wegen der trüben Verhältnisse des Schuldners ein Dekretverekonto von 80% gestellt. Da im Folgejahre saniert ist, setzt er es auf 40% herab. Täte er das nicht, so würde sich das Fina. das schwerlich gefallen lassen. Es würde die Benutzung auf die Bilanzkontinuität, die mit 20% eingesezte Forderung müsse so stehen bleiben, glatt ablehnen. Die Richtigkeit fehlt aber — wenigstens nach der zur Zeit noch herrschenden Meinung — nicht, wenn Aktien zu 150% gekauft sind, später auf 75% fallen, demgemäß bilanziert werden und dann wieder auf 150% steigen. Hier hat aber der StPfl. bei der Reduzierung auf 75% auch einen Steuervorteil genossen.

5. Das Urt. schließt sich eng an Becker, Bd. 2 S. 1183, an. Aber man lese seine Bemerkungen StW. 1932, 1064 ff. Man hat den Eindruck, daß er vorsichtig sich doch etwas distanziert. Am einfachsten ist die Schwierigkeit so zu lösen: der StPfl. ist berechtigt, eine Schuld niedriger zu bewerten, wenn sich das, um die Worte von StW. 1930 Nr. 472 zu gebrauchen, in den Grenzen der Erwägungen eines sorgfältigen Kaufmanns hält, wobei Rückschlüsse auf den weiteren Verlauf zulässig sind; seinem subjektiven Ermessen ist weiter Spielraum zu gewähren. Wenn also der StPfl. eine ungewisse Verpflichtung, z. B. eine Regreforderung, passiviert hat, gelangt aber im Laufe des nächsten Jahres zu einer optimistischeren Ansicht, so ist er m. A. n. herabminderungs berechtigt; aber nicht dazu verpflichtet, weil sonst die Gefahr besteht, daß wider seinen Willen unrealisierter Gewinn erfaßt wird.

Dr. Ernst Fleck, Hannover.

Zu 15. Durch das Urt. JW. 1932, 1685, hat der RfSt. wegen der einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Liquidationsgewinnes durch Heranziehung des § 30 Abs. 3 grundsätzlich Klarheit geschaffen und mit der Mehrzahl der überreichlichen Streitfragen aufgeräumt (s. darüber auch Rosen dorff = Hermann in R. H.), KörperStG. § 18 Nr. 8 S. 766).

1. a) In der Fußnote JW. 1932, 1685⁵ schrieb ich: „Geht der Liquidationsanteil zu einem Betriebsvermögen, so ist § 30 Abs. 3 nicht anwendbar.“ Ich folgerte also aus § 13, ein Liquidationsgewinn sei dann nicht nach § 58 steuerbegünstigt, unterläge vielmehr dem gewöhnlichen höheren Satze. In unserem Urt. wird aber gerade bei einer Liquidation die Vergünstigung eventuell zugebilligt. Ist das nicht ein Widerspruch? Keineswegs. JW. 1932, 1685 behandelt den Fall einer wesentlichen Beteiligung des StPfl. an einem fremden Betriebe, also den Fall aus § 30 Abs. 3. Hier hatte bereits StW. 32 Nr. 854 darauf hingewiesen, daß Abs. 3 eine besondere, aus dem Rahmen des EinkStG. heraus-

15. § 30 Abs. 4 EinkStG. „Geschäftsaufgabe“ im Sinne des § 30 Abs. 4 EinkStG. f)

Veräußerung des Betriebs bedeutet für den, der völlig aus ihm ausscheidet, gleichzeitig eine „Aufgabe“ des Betriebs. Hieraus, und weil in Abs. 4 ausdrücklich gesagt ist, die Aufgabe solle der Veräußerung gleichstehen, muß auch für die Aufgabe, wenn sie i. S. des § 30 Abs. 4 EinkStG. eine solche mit den Vergünstigungen der §§ 32, 58 EinkStG. bedeuten soll, verlangt werden, daß es sich um einen als einheitlichen, faßbaren Vorgang handelt, bei dem die bisherigen Anlagewerte ganz oder wenigstens im wesentlichen unmittelbar im Zusammenhang mit der Aufgabe realisiert werden. Insofern besteht hier auch eine unmittelbare Zweckbeziehung zu den allgemeinen Regeln in § 58 EinkStG., die einmalige größere Einkünfte in besonderen Fällen einkommensteuerrechtlich begünstigen wollen. Wird ein Betrieb nach und nach, etwa in Jah-

fallende Sondervorschrift sei und daraus folgerichtig abgeleitet, daß sie als Ausnahme nur anwendbar sei, wenn keine andere Einkommenart — hier demnach speziell § 13 — in Frage käme. Mit andern Worten: Abs. 3 ist subsidiär. (StW. 31 Nr. 98, 854.) Auch R. S. Seite 766a sagen: „Bei einem Betriebsvermögen sind die Liquidationsausföhrungen regelmäßig steuerpflichtig.“

b) Genau umgekehrt handelt es sich aber bei unserm Urt. um das eigene, nicht um ein fremdes Geschäft. Demgemäß ist auch Abs. 4 (Aufgabe des eigenen Betriebes), nicht Abs. 3 anwendbar. Abs. 4 ist aber nicht etwa subsidiär, vielmehr weiter nichts, als eine eigentlich überflüssige Folgerung aus dem allgemeinen Gewinnbegriff des § 13. Er geht deshalb auch dem § 44 Nr. 1 vor (RfSt. 24, 267; RStW. 29, 220). Seine Bedeutung liegt auch nicht etwa darin, daß der Gewinnbegriff prinzipiell erweitert wird, vielmehr gewährt er lediglich eine Vergünstigung. Streng genommen gehört er zu den Tarifvorschriften der §§ 50 ff.

2. a) In der bereits erwähnten Fußnote Nr. 7 wies ich darauf hin, daß z. B. die Liquidation einer GrundstücksverkaufsstG. keine richtige Liquidation sei; die Verkehrsauffassung erblicke in den Raten eine teilweise Gewinnausschüttung (s. jetzt auch R. S. § 18 S. 758). In gewisser Weise wird dies durch das Urt. bestätigt, wenn es — allerdings bei einer Aufgabe, also bei Abs. 4 — sagt: „Wird ein Betrieb nach und nach im Wege der Liquidation aufgelöst, so bedeutet das keine Aufgabe des Betriebes.“

b) Im Falle des Abs. 4 (Liquidation bei Aufgabe) könnte allerdings dieser Satz, wenn man ihn aus dem Zusammenhange herausreißt, leicht mißverständlich wirken. Wenn eine Firma offiziell und tatsächlich in Liquidation tritt, so ist m. A. n. die Vergünstigung auch dann anzuwenden, wenn die Liquidation jahrelang dauert. Pissel-Koppe, EinkStG. S. 383 sagen zwar ganz allgemein, mit der Auflösung einer OHG. und ihrem Eintritt in die Liquidation sei weder rechtlich noch tatsächlich die sofortige Einstellung des Betriebes verbunden. Das können aber doch nur Ausnahmefälle sein, z. B. das Warenlager wird durch Zukauf ergänzt oder, wie in StW. 32 Nr. 638, wo ein Makler langsam liquidiert. Eine unmittelbare Gewinnrealisierung, von der im folgenden Satze unseres Urt. die Rede ist, braucht m. A. n. nicht vorzuliegen. Ein Warengeschäft veranlaßt einen Totalausverkauf wegen Geschäftsaufgabe, aber der Verkauf des Grundstücks, in dem die stillen Reserven stecken, zieht sich bei der heutigen Lage jahrelang hin. Das Haus muß sogar inzwischen vermietet werden: Die Aufgabe, also der Willensentschluß ist, wie das Urt. es verlangt, in einem Akte erfolgt. Aber die Ausführung hapert. Soll der Pfl. diesen von ihm unabhängigen, ihm unerwünschten Zustand dadurch büßen, daß er auch noch der Tarifbegünstigung verlustig geht? In StW. 31 Nr. 98 heißt es, allerdings zu Abs. 3: „Vor völliger Abwicklung des Veräußerungsgeschäftes, die sich über mehrere Steuerabschnitte hinziehen kann, kann die Besteuerung nicht vorgenommen werden.“ Soll der Erbe, der notgedrungen liquidieren muß, in solchen Fällen auch die Anrechnung der Erbschaftsteuer nach § 31 nicht vornehmen dürfen?

3. a) Zuzugeben ist, daß sich der Gesetzgeber Aufgabe und Realisierung als im kurzen Zeitraum sich abspielend gedacht hat. Man könnte daher sagen: Er hat die Staffelung vermeiden wollen, die durch das zeitliche Freinanderfallen entsteht. Wenn aber der Warenerlös 1930 eingeht, der aus dem Hausverkauf aber erst 1932, dann mildere sich die Progression sowieso. Dieser Gedanke schimmert in unserm Urt. durch. Ich halte ihn aber nicht für durchschlagend. Der Gesetzgeber hat an Fälle dieser Art nicht gedacht. Die Ünde muß ausgefüllt werden, und zwar nach der Verkehrsauffassung, die beide Verkaufsarten über ein einheitliches Liquidationskonto führt. Damit stimmt dann auch überein StW. 32 Nr. 634, 635. Grundstücke waren erst nach Jahren veräußert. Der RfSt. nimmt nachträglich die gewerbliche Einnahmen nach §§ 30 und 58 an (zweifelnd allerdings Becker: StW. 32, 819, 823, 824).

b) Unberechtigt wäre auch der Hinweis, daß § 30 als Begün-

ren, im Wege der Liquidation ausgelöst, so bedeutet das keine Aufgabe des Betriebs mit Gewinnrealisierung i. S. der §§ 30 ff. EinkStG. Daß nur eine Betriebsaufgabe mit unmittelbarer, im wesentlichen einheitlicher Gewinnrealisierung begünstigt sein soll, ergibt sich auch aus den weiteren Sätzen des § 30 Abs. 4 EinkStG., die offenbar davon ausgehen, daß eine Aufgabe in einem Akt erfolgt, die nach der Meinung des Gesetzgebers sogar dazu führen soll, daß zurückbehaltenen Werte in bestimmter Bewertung in den „Veräußerungsgewinn“ einbezogen werden. Das wird allerdings im einzelnen Falle nicht ausschließen, daß eine Betriebsaufgabe mit Realisierung auch dann und gegebenenfalls nur insoweit anzunehmen ist, als wenn und soweit in Aufgabe des Betriebs die wesentlichen Anlagewerte zu Geld gemacht werden, jedoch einzelnes zurückbehalten wird, ohne daß dies bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns in Ansatz gebracht werden muß. Im vorl. Falle scheint zwar 1927 verkauft und aufgelassen worden zu sein, die Übergabe der verkauften Grundstücke aber erst am Frühjahr 1928 erfolgt zu sein und scheint die Grundstücksveräußerung in unmittelbarem Zusammenhang mit der Betriebsauflösung zu stehen. Alsdann kann eine Aufgabe des Betriebs i. S. des § 30 Abs. 4 EinkStG. anzunehmen sein, und es kann (auch) für die Realisierung des betrieblich verwerteten Grundbesitzes die Zubilligung der Vergünstigungen aus §§ 32, 58 EinkStG. in Betracht kommen.

(RfH., Urt. v. 26. Nov. 1931, VI A 1978/31.)

stiftung eng, also zuungunsten des StPfl. auszulegen sei. Eine solche Auslegungsregel existiert nicht (Böcker, RAbgD S. 67 Nr. 14; für den umgetriebenen Fall StW. 32 Nr. 781). Der Fiskus kann auch schwerlich nach Abs. 4 Satz 2 die Einziehung des gemeinen Wertes der Grundstücke im Zeitpunkt der Aufgabe verlangen. Diese Vorschr. bezieht sich auf die endgültige Übernahme ins Privatvermögen; sie ist dem § 21 nachgebildet.

4. a) Mit der Besteuerung des Liquidationserlöses im engen Zusammenhange steht das Urt. RfH. 30, 187. Eine AktG. A. wird von der AktG. B. aufgenommen. A. besitzt bei A. eine wesentliche Beteiligung nach Abs. 3, die aber durch die Fusion unter ein Viertel von B. herabsinkt. Der 6. Sen. sagt: „Daß der eingetauschte Aktienbesitz (die B.-Aktien des A.) keine wesentliche Beteiligung an der übernehmenden AktG. B. darstellt, befreit innerhalb der nächsten 10 Jahre nicht von der StPfl.“ R. S. 781 halten das für rechtlich unrichtig und unwirtschaftlich. Ich möchte ihnen beipflichten; wenn auch 3. A. aus anderen Gründen.

b) Daß der Wortlaut von Abs. 3 eine wesentliche Beteiligung bei der aufnehmenden B. voraussetzt, ist bei der von mir stets befürworteten freien Auslegung von StGes. nicht entscheidend. Für den RfH. spricht, daß der „Liquidationserlös“ aus Abs. 3 infolge der Fusion nicht erfasst ist und ferner, daß auch sonst zugegen von A. die alten und neuen Aktien als identisch betrachtet werden. Man kann also davon ausgehen, daß die neuen B.-Aktien immer noch die alten A.-Aktien darstellen. Der Meinung des RfH. ist denn auch Desterling: DStZ. 32, 110, weil die Versteuerung beim Verkauf bloß eine Nachholung der seinerzeit unterbliebenen Versteuerung bedeute. In Wahrheit ist sie aber „unterblieben“, weil der Steuerfall mangels Realisation noch gar nicht eingetreten war.

c) Entscheidend ist die Frage, ob trotz des entgegenstehenden Wortlautes starke wirtschaftliche Gründe für den RfH. sprechen. Das glaube ich nicht. Abs. 3 geht davon aus, daß ein wesentlicher Beteiligter nicht wie ein gewöhnlicher Aktionär ein Interesse an restloser Ausschüttung des Gewinnes hat, vielmehr oder doch mindestens vielmehr auch an der Bildung stiller, der Steuer zunächst entgebenden stillen Reserven. Er wird gewissermaßen als Mitunternehmer nach § 30 Abs. 1 Nr. 2 betrachtet und für ihn ein Gewinnbetrieb fingiert (StW. 31 Nr. 953). Aber gerade diesen ihn aus der Schar der andern Aktionäre heraushebenden Charakter verliert er durch die Fusion.

d) Der Regel nach wird die aufgenommene A. die schwächere sein. B. hat sie etwa nur übernommen, um ihr Arbeitsquantum im eigenen Werk zu vergrößern und A. ganz oder teilweise stillgelegt. Der beim Verkauf der B.-Aktien erzielte hohe „Liquidationserlös“ des A. ist also überwiegend auf die durch B. repräsentierten Werte und Gewinne zurückzuführen, bei der A. nicht mehr „Mitunternehmer“ ist. Trotzdem soll er so behandelt werden, als ob sich diese Umstände bei A. und nicht bei B. ereignet hätten. Das sind zwei Diktionen, nicht bloß die logische Folge aus einer. Zuerst wird fingiert: A., obwohl Privatmann, ist Gewerbetreibender, nämlich „Mitunternehmer“ bei A. Sodann: Er gilt deshalb (?) auch als Mitunternehmer bei B., obgleich er es wirtschaftlich nicht mehr ist; eine Art character indelibilis.

2. Gerade Fiktionen soll man aber nicht über Gebühr ausdehnen. Auch der RfH. tut das sonst gerade bei Abs. 3 nicht. Er versagt RStBl. 29, 85; StW. 29 Nr. 170; StW. 32 Nr. 262 den Ver-

Körperschaftsteuergesetz.

16. §§ 3 Abs. 1 Nr. 2, 16 Satz 2 KörperStG.; § 3 Abs. 2 Nr. 7 EinkStG. Im Falle der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 KörperStG. ist der Abzug irgendwelcher Werbungskosten, Schuldzinsen oder sonstigen Ausgaben von den Hoheinkünften unzulässig.†)

Der Beschw. (preuß. Landkreis) ist mit den Gewinnen, die in den Steuerabschn. 1925/26 bis 1929/30 auf seine Anteile an einer GmbH. entfallen sind, auf Grund der Vorschr. des § 3 Abs. 1 Nr. 2 KörperStG. zur KörperSt. herangezogen worden. Streit besteht darüber, ob der Beschw. berechtigt ist, die Zinsen, die er für eine angelehnt zum Zwecke der Beteiligung an der GmbH. aufgenommene Anleihe entrichtet muß, von den Dividenden in Abzug zu bringen. Der StPfl. hält sie für abzugsfähig und stützt sich dabei auf die Vorschr. der §§ 13, 15 KörperStG. und § 7 Abs. 2 Nr. 2 sowie § 15 EinkStG. Das FinL. hat die Abzugsfähigkeit verneint. Das FinGer. hat die Rechtsauffassung des FinL. gutgeheißen.

Die RBeschw. wendet ein, die Auslegung der Vorschr. des § 3 Abs. 1 Nr. 2 KörperStG. sei rechtsirrig. Der Beschw. habe ausdrücklich betont, daß es sich nicht um einen Ausgleich von Gewinnen und Verlusten bei verschiedenen Einkommensarten handle, vielmehr die Ausgaben für die Zinsen des aufgenommenen Darlehns und die Einkünfte aus der Gesellschaftsbeteiligung gerade in ausgesprochenem etatsmäßigem Zusammenhange stünden. Es handle sich somit gar nicht um einen unerlaubten Ausgleich von Gewinnen und Verlusten bei verschiedenen Einkommensarten, sondern um die reiflose Aufsehung der Dividenden durch den Zinsendienst für den Betrag, der gerade geliehen worden sei, um die Gesellschaftsbeteiligung und deren Erträge überhaupt möglich zu machen. Die Dividendeneinkünfte und der Zinsendienst des Darlehns korrespondierten einander geschäftlich und etatsmäßig. Sie seien als korrespondierende Soll- und Habenbeträge innerhalb desselben Besteuerungsvorganges ausgleichend zu berücksichtigen.

Die RBeschw. hat keinen Erfolg. Im Ergebnis ist der Auffassung des FinGer. beizutreten. Daß es sich um Einkünfte i. S. des § 3 Abs. 2 Nr. 7 EinkStG. handelt, für die der Beschw. nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 KörperStG. beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, hat das FinGer. zutreffend angenommen und wird auch von dem Beschw. selbst nicht angezweifelt. Es greift daher die Vorschr. des § 16 Satz 2 KörperStG. Maß. Diese bestimmt, daß im Falle der beschränkten Steuerpflicht nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 der Abzug der im § 15 Abs. 1 EinkStG. bezeichneten Ausgaben und der in den §§ 14, 15 mit Ausnahme des § 15 Nr. 2 KörperStG. bezeichneten Leistungen und Aufwendungen nicht statthaft ist. Nach dieser ausdrücklichen Vorschr. hatte bei der hier

Luftabzug, der doch eigentlich dem A. als Gewerbetreibenden zuzurechnen sollte. Hier wird plötzlich die Privatmannsqualität in den Vordergrund gestellt. Quod contra rationem utilitatis causa introductum est, non est tradendum ad ultimas consequentias. Das zeigt sich besonders deutlich bei der Berechnung der 10-Jahresfrist. A. erwirbt 26, die Fusion erfolgt 35, i. F. 45 — also 19 Jahre nach Erwerb — verkauft er. Der RfH. läßt, von seinem Standpunkte aus ganz folgerichtig, die 10 Jahre erst von 35 ab laufen (R. S., S. 782 oben).

f) R. S. operieren umgekehrt wie ich S. 782 mit einer Verleugung bei B. Aber dann wird praktisch wegen der Kurserniedrigung d. R. n. für den Fiskus sowieso nichts zu holen sein. Grundsätzlich wenden R. S. ein, es läge eine Entäußerung, keine Veräußerung vor. Dieser auf den ersten Blick etwas spitzig erscheinender Einwand soll wohl heißen: A. hat zwar formaljuristisch seine A.-Aktien weggegeben, aber steuerlich nicht realisiert. Der RfH. wird entgegen: Da nach feststehender, von R. S. S. 780 gebilligter Rechtsprechung (StW. 29 Nr. 178) die A.- und B.-Aktien steuerlich identisch sind, hat nicht einmal eine Entäußerung stattgefunden.

Dr. Ernst Fleck, Hannover.

Zu 16. Gegen die Entsch. kann vom Standpunkt des geltenden Rechts aus nichts eingewendet werden. Wenn sie dem unbefangenen Rechtsempfinden nicht entspricht, so kann dafür nur der Gesetzgeber verantwortlich gemacht werden. Da die KörperSt. nun einmal eine Personal- und nicht eine Objektsteuer ist, müßten m. E. legislatorisch die letzten Folgerungen daraus auch gezogen werden. Daß ein beschränkt StPfl. von seinem der Steuerpflicht unterliegenden Einkommen nicht beliebige Werbungskosten abziehen darf, weil das darauf hinaus liefe, daß zwar Ausgaben, nicht aber Einnahmen steuerlich berücksichtigt würden, ist verständlich. Daß er aber nicht einmal Ausgaben abziehen darf, die in enger Verbindung und in engstem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einnahmen stehen, will nicht so recht zu der sonstigen Systematik des Gesetzes passen; diese Bestimmung ist ein Fremdkörper im Gesetz.

RA. Prof. Dr. Rheinert Rom, München.

gegebenen beschränkten Körperschaftsteuerpflicht aus § 3 Abs. 1 Nr. 2 die Besteuerung der Roheträge des inländischen Kapitalertrags ohne jeden Abzug zu erfolgen (vgl. auch Ur. v. 7. Febr. 1929, I A 377/28 RStBl. 193, sowie Evers, Erläuterungsb. z. KörperStG. 1925, 2. Aufl., Anm. 15 ff. zu § 16 S. 714).

(RStB., 1. Sen., Ur. v. 24. Mai 1932, I A 176/32.)

*

17. §§ 4 Abs. 2b, 11 Nr. 4 KörperStG. Eine Konsumgenossenschaft darf an eine ihr als Mitglied angehörende Gemeinde lediglich Bedarfsgegenstände für die allerengste Verwaltung abgeben. Gibt sie an eine Gemeinde auch andere Waren ab, so versteht sie gegen die Zweckbestimmung der Konsumgenossenschaften und verliert die Steuerbegünstigung des § 11 Nr. 4 KörperStG. †)

Streit besteht darüber, ob die Konsumgenossenschaft ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränkt und darum nach § 4 Abs. 2b KörperStG. als Erwerbsgesellschaft nicht zu gelten hat. Die Warenverkäufe, die als bestrittene Mitglieder-geschäfte am meisten ins Gewicht fallen, sind solche an die Stadt B., die der Genossenschaft als Mitglied angehört. Das FinGer. hat die Genossenschaft nicht als Erwerbsgesellschaft angesehen und zunächst grundsätzlich ausgeführt, daß die Stellung von Vereinigungen als Mitglieder von Genossenschaften noch wenig geklärt sei. Es könne sein, daß die Mitgliedschaft von Vereinigungen, wie Gemeinden u. dgl., nur zur Stärkung des Credits und Ansehens gedacht gewesen sei, daß man aber nicht damit gerechnet habe, diese Vereinigungen würden ernstlich die Einrichtungen der Genossenschaft in Anspruch nehmen. Bis auf weiteres seien aber die Gemeinden u. dgl. vollberechtigte Genossen und dürften daher für ihre eigene Wirtschaft, gewissermaßen für ihren Haushalt, bei ihrer Genossenschaft kaufen, ohne daß Nichtmitlidergeschäfte

Zu 17. Die in dieser Entsch. zum Ausdruck gekommenen Grundsätze des RStB. sind zu begrüßen, dürften jedoch noch weiter fortzuentwickeln sein. Die FinGer. können hier durch eine fortschrittliche Rspr. den für die Wirtschaft erforderlichen rechtlichen Ausgleich schaffen, indem sie — auch unter Berücksichtigung des § 4 Abs. 2b — gegenüber einem starren Gesetz die Fortentwicklung des Rechts zu fördern in der Lage sind.

Die die Genossenschaften begünstigenden Vorschr. des KörperStG. sollen nach ihrem Sinn den Genossenschaften nur insoweit Erleichterungen verschaffen, als diese sich innerhalb der Grenze ihres eigentlichen Aufgabentreffes betätigen. Zweck der Konsumgenossenschaften ist es, die Bestreitung der Hauswirtschaft — also des Einzelnen — zu erleichtern. Es handelt sich dort eben um Absatz in kleinen Mengen. Die Steuerbegünstigung fällt fort, wenn die Genossenschaft an Nichtmitglieder liefert und insbes. auch dann, wenn sie an Mitglieder liefert, von denen sie weiß, daß diese an Nichtmitglieder weiterliefern.

Die vorl. Entsch. hatte die Frage zu klären, wie die Lieferungen an eine Gemeinde als Mitglied der Genossenschaft zu beurteilen sind. Mitglieder einer Genossenschaft können auch Gemeinden und andere juristische Personen werden. Es ist auch verständlich, wenn die Genossenschaften von dieser durch das Gesetz gegebenen Möglichkeit Gebrauch machen, um ihren Kredit zu stärken. Auch andere Gründe (z. B. Genossenschaften als Mitglieder von Genossenschaften!) können hierfür maßgeblich sein. Eine andere Frage jedoch, die von dieser durch das GenG. gegebenen rechtlichen Möglichkeit unabhängig ist, ist, inwieweit eine Genossenschaft eine juristische Person beliefern darf, ohne der durch das KörperStG. gegebenen Begünstigungen verlustig zu gehen.

Soweit es sich um eine Gemeinde handelt, sind, so sagt schon die vorl. Entsch. mit Recht, die Vorschr. über die Steuerbegünstigung eng auszulegen. Die Konsumgenossenschaften sollen ja auch nur den Konsum des Einzelnen fördern, mehr nicht. Wenn also eine Gemeinde, wie hier, Warengutscheine verteilt, die die Wohlfahrtsunterstützten in die Lage versetzt, bei der Genossenschaft zu beziehen, oder Ware für eine Volksschule oder Bücher und Geste für die Schule von der Genossenschaft bezieht, so sieht die vorl. Entsch. mit Recht derartige Lieferungs-geschäfte der Genossenschaft als Nichtmitlidergeschäfte an, also als Lieferung an die Gemeinde, von der bekannt ist, daß sie an Nichtmitglieder liefert. Daß diese Frage sofort eine andere Beurteilung verlangt, wenn die Stadt mit den von der Genossenschaft gelieferten Waren nur Mitglieder der Genossenschaft bedenkt (und hierauf kommt es an, weniger auf die rechtliche Natur der ausgegebenen Gutscheine!), ist selbstverständlich, da dann ja Mitglieder Empfänger der von der Genossenschaft gelieferten Ware sind. Insbesondere den für der Teil der Entsch. von Bedeutung, in dem sie sich mit der für die Volksschule der Stadt gelieferten Waren beschäftigt. Hier besteht an sich eine Ähnlichkeit mit dem im § 153 Abs. 2 Nr. 1 GenG. vorgeesehenen Ausnahmefall (Lieferungen für die Speisung eines Genossen). Die Entsch. sagt mit Recht, daß die Begünstigungsvorschr. für die Genossenschaften eng auszulegen

entständen. Nur dürften die Gemeinden nicht als Vermittler zu Nichtmitgliedern auftreten.

Die Rebesch. des FinL. ist begründet.

Von den Zwecken einer Genossenschaft hängt es ab, ob sich die einzelnen Geschäfte als erlaubte oder als steuerlich schädliche darstellen. Die Genossenschaft, deren Behandlung als Erwerbsgesellschaft streitig ist, gehört zu der Gruppe der Konsumgenossenschaften. Konsumgenossenschaften haben die Aufgabe, durch Spargung von Ausgaben für Lebensmittel und Gegenstände des täglichen Bedarfs die Bestreitung der häuslichen Wirtschaft zu erleichtern. § 1 Abs. 1 Nr. 5 GenG. kennzeichnet die Konsumvereine als Vereine zum gemeinschaftlichen Einkauf von Lebensmitteln und Wirtschaftsbedürfnissen im großen und Absatz im kleinen. Bereits in dem Ur. I A 278/29: RStBl. 1930, 67 ist der Gedanke vertreten, daß die Konsumgenossenschaft die ihr bekannten Anschlußgeschäfte zu vertreten hat, d. h. daß sie die Genossen nicht beliefern darf, von denen sie weiß, daß sie die Ware in bestimmungswidriger Weise verwenden; die Best. ergibt sich aus den Zwecken und Zielen der betr. Genossenschaftsart.

Die Vorentsch. hat schon darauf hingewiesen, daß die Stellung von Vereinigungen als Mitglieder von Genossenschaften noch wenig geklärt sei. Wenn das FinGer. dann weiter davon ausgeht, daß heute die Gemeinden als vollberechtigte Genossen angesehen werden müssen, so wird dem beizutreten sein (vgl. auch Parisius-Cruger, 10. Aufl., § 9 Anm. 4). Wie aber eine Einzelperson die bei der Konsumgenossenschaft gekaufte Ware nicht zu beliebigen Zwecken verwenden darf, so ist das auch einer Gemeinde nicht gestattet. Wenn die Konsumgenossenschaft die häusliche Wirtschaft ihrer Mitglieder erleichtern soll, so ist die Frage, was bei Gemeinden als häusliche Wirtschaft angesehen werden kann. Ein Gedanke der Art, daß die Mitglieder einer Gemeinde

sind, daß also die Anwendung des § 153 Abs. 2 Nr. 1 GenG. auf einen ähnlichen Fall nicht zulässig ist.

In einem der hier behandelten Fälle (Lieferung von Seifen, Bürsten, Farben usw. im Betrage von 2500 RM) sieht die Entsch. ein Mitglieds-geschäft für vorliegend an, weil es sich bei diesen Lieferungen nach den Feststellungen des FinGer. um die Lieferung für den „häuslichen Bedarf“ der Gemeinde handle. Es entspricht diese Stellungnahme dem in dieser Entsch. herausgearbeiteten Grundatz des RStB., daß äußerstenfalls solche Lieferungen dann als Mitglieds-geschäfte anzusehen seien, bei denen es sich „um Bedarfsgegenstände der allerengsten Verwaltung, z. B. Kohlen für Büroräume, Reinigungsmittel für die Büros, Papier, Tinte u. dgl. handle. M. E. ist dieser Grundatz in dieser allgemeinen Fassung auch noch zu weit und entspricht dem Sinn der Steuerbegünstigungsvorschr. nicht, die im Interesse eines gerechten wirtschaftlichen Ausgleichs zwischen den Konsumvereinen und dem freien Einzelhandel eine möglichst enge Auslegung verlangen

Mit Rücksicht darauf, daß Gemeinden und andere juristischen Personen Mitglieder der Genossenschaft sein können, wird von Fall zu Fall zu prüfen sein, ob bei Lieferungen an die Gemeinde oder eine juristische Person es sich um Mitglieds-geschäfte oder Nichtmitlidergeschäfte in dem oben behandelten Sinn handelt. Eine allgemeine Regel wird hier schwerlich aufzustellen sein. Es ist im Gegenteil sehr zu begrüßen, daß hier die Rspr. für die Fortentwicklung der rechtlichen Behandlung solcher Fälle Sorge tragen kann. Ich habe jedoch Bedenken, allgemein auch dort noch Mitglieds-geschäfte als vorliegend anzusehen, wo es sich um Lieferungen für die „allerengste Verwaltung“ handelt. Bei einer Gemeinde, die einen größeren Umfang hat, wie z. B. bei einer größeren Stadtgemeinde, dürfte die Richtigkeit des von der vorl. Entsch. festgelegten Grundsatzes doch sehr zu bezweifeln sein. Es geht über den eigentlichen Zweck einer Konsumgenossenschaft hinaus, eine größere Stadtgemeinde mit den auch nur für die allerengste Verwaltung erforderlichen Materialien oder z. B. eine größere Kapitalgesellschaft mit den für die Weiterverarbeitung bestimmten Rohstoffen zu beliefern. Deshalb sollen Konsumgenossenschaften mit einer solchen Geschäftspraxis auch nicht die Steuerbegünstigung des KörperStG. (seinem Sinn entsprechend) erhalten. Die Steuerbegünstigungsvorschr. des KörperStG. sind eben nur anzuwenden, wenn nach der Größe und der Art der zu beliefernden Körperschaft und aus dem Umfange und der Art der Lieferungen festzustellen ist, daß es sich hier um Absatz im kleinen, für den Konsum im kleinen, handelt. Dieses dürfte bei kleinen Landgemeinden zutreffen, wo die einzelnen Gemeindeglieder mit dem finanziellen Schicksal der Gemeinde stärker verbunden sind und deshalb bestrebt sind, durch den Bezug von der Genossenschaft die Kosten ihrer sehr kleinen Verwaltung zu verbilligen.

Ob die hier zu prüfende Belieferung der Gemeinde mit Seifen, Bürsten, Farben usw. zum Betrage von 2500 RM die oben gezeichnete Grenze überschreitet, ist Lafrage und auf die besonderen Umstände des Falles abzustellen. Im Zweifel dürfte dieses zu bejahen sein.

den Mitgliedern eines Einzelhaushalts gleichzustellen seien, wird, soweit zu sehen, von niemanden vertreten und ist aus nachliegenden Gründen von der Hand zu weisen. Es geht auch nicht an, die häusliche Wirtschaft der Einzelperson der gesamten Wirtschaft einer Gemeinde gleichzustellen. Das Wort Gemeindehaushalt darf da nicht verfahren. Jellinek hat in einem Gutachten v. 30. Juli 1930, das er dem Zentralverband deutscher Konsumvereine erstattet hat und das von der Genossenschaft dem FinGer. eingereicht ist, ausgeführt, daß bei Konsumvereinen der Warenumsatz beim Genossen sein Ende finden sollte. Denn Konsum bedeutet Verbrauch ohne Veräußerung. Daß dies auch die Willensmeinung des Gesetztes sei, ergebe sich aus der Strafbest. des § 153 Abs. 1 GenG. und den Ausnahmest. des § 153 Abs. 2. Wendet man diesen Gedanken auf Gemeinden als Mitglieder von Genossenschaften an, dann ist die Folgerung gerechtfertigt, daß z. B. Genussmittel an Gemeinden von Konsumgenossenschaften nicht geliefert werden dürfen. Die juristische Person bedarf keiner Genussmittel, und die Gemeindeglieder, auch soweit sie der Fürsorge bedürfen, können nicht als Mitglieder einer häuslichen Genossenschaft gelten. Will man aus dem Umstand, daß heute nach der wohl herrschenden Ansicht auch Gemeinden Mitglieder einer Konsumgenossenschaft werden können, die Folgerung ziehen, daß Gemeinden doch auch irgend etwas von der Konsumgenossenschaft erwerben dürfen, ohne gegen den Genossenschaftszweck zu verstoßen, so wird man die Grenze des für die häusliche Wirtschaft der Gemeinde Bestimmten sehr eng ziehen müssen. Es wird sich dann nur handeln dürfen um Bedarfsgegenstände der allerengsten Verwaltung, z. B. Kohlen für Büroräume, Reinigungsmittel für die Büros, Tinte, Papier u. dgl. für die engste Verwaltung. Diese Anschaffung wird auch am ehesten der Begriffsbest. des GenG. gerecht, die als Aufgabe der Konsumgenossenschaften den Abfluß der Waren im Kleinen bezeichnet. Wollte man die Belieferung aller Gemeindeverwaltungen, z. B. der Krankenhäuser, Schulen u. dgl., als eine der Genossenschaft gestattete Aufgabe ansehen, dann würden die Genossenschaften nicht Absatz im Kleinen, sondern im großen betreiben dürfen. Gegen diese Ansicht kann nicht der Einwand erhoben werden, daß es unsozial sei, den Gemeinden die Fürsorgeeinrichtungen zu verteuern und zu erschweren, indem man sie von der billigen Einkaufsquelle der Konsumgenossenschaften fernhalte. Wäre ein solcher Einwand stichhaltig, dann müßte es den Konsumgenossenschaften auch gestattet sein, ihre Waren mit Rabatt an jeden Bedürftigen zu verkaufen.

(RZS., I. Sen., Ur. v. 28. Jan. 1932, IA 434/31.)

*

Zu 18. I. Nach § 4 Abs. 2b KörperStG. gehören nicht zu den unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften i. S. des § 2 Nr. 1 die einem Revisionsverbande angeschlossenen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, deren Geschäftsbetrieb sich auf den Kreis der Mitglieder beschränkt. Dieser letzteren Voraussetzung wäre nach dem Wortlaute des Gesetzes Genüge getan, wenn die Genossenschaft lediglich Geschäfte mit Mitgliedern betreibt. Es würde also im gegebenen Falle gegen die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung durch die beschwerdeführende Konsumgenossenschaft nicht die Belieferung der W-eGmbH. mit Waren geltend gemacht werden können, da diese ja Mitglied der Konsumgenossenschaft ist, also auch insoweit lediglich Geschäfte mit einem Mitglied in Frage stehen. Die Praxis hat jedoch diese rein wörtliche Auslegung der Gesetzesbestimmung abgelehnt. Der RZS. hat — insoweit in Übereinstimmung mit der bereits vorliegenden Rspr. des PrDVG. — stets anerkannt, daß nicht jeder Abschluß von Geschäften mit Nichtmitgliedern zum Verlust der Begünstigung führt, daß vielmehr von den eigentlichen Mitgliedsgegeschäften, die der Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder unmittelbar dienen und deren Beteiligung an dem gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb und seinen Vorteilen vermitteln, die sog. Gegengeschäfte — und neuerdings (RZS. 23, 106) Nebengeschäfte — zu trennen sind, die die eG. zur Durchführung des Unternehmens mit Dritten notwendig abschließen muß. Eine unzulässige Ausdehnung des Geschäftsbetriebs liegt nur dann vor, wenn die eG. Geschäfte der ersteren Art, die nach dem Gegenstande des Unternehmens mit den Mitgliedern zur Förderung ihrer Wirtschaft und ihres Erwerbs abgeschlossen werden sollen, auch mit anderen Personen abschließt (vgl. RZS. v. 19. Okt. 1927: RStW. 1927, 262 Nr. 516; RZS. 24, 214). Auf der anderen Seite hat der RZS. aber auch den Grundsatz aufgestellt, daß nicht alle Geschäfte — mögen sie sein wie sie wollen — einer Genossenschaft nach § 4 Abs. 2b KörperStG. erlaubt sein sollen, falls sie nur mit Mitgliedern abgeschlossen werden (vgl. RZS. v. 12. Dez. 1929: RStW. 1930, 68 Nr. 102 und v. 4. Sept. 1930: RStW. 1930, 712 Nr. 910). Der Umstand allein, daß Geschäfte mit Mitgliedern getätigt werden, macht sie noch nicht zu zulässigen Geschäften. Es muß sich immer um Geschäfte handeln, die im Rahmen des Genossenschaftsgedankens liegen und dem Wesen der Genossenschaft entsprechen. Die Ausnahmbest. des § 4 Abs. 2b KörperStG. sollen nicht Gebilden dienen, die sich lediglich Genossenschaften nennen, sondern nur Genossenschaften, die auch

× 18. § 4 Abs. 2b KörperStG. Die im § 153 Abs. 2 GenG. strafrei gestellten Geschäfte können nicht als steuerlich ungeschäftliche Anschlußgeschäfte angesehen werden. 7)

Streitig ist zunächst, ob die beschwerdeführende Konsumgenossenschaft mit ihrem Geschäftsbetrieb über den Kreis der Mitglieder hinausgegangen und darum den Erwerbsgesellschaften zuzurechnen ist (vgl. § 4 Abs. 2b KörperStG.). Die Beschw. hat im Geschäftsjahr 1929/30 für 14 640,35 RM Waren an W-eGmbH. geliefert. Die W. betreibt eine jedermann zugängliche Gastwirtschaft. Die von der Beschw. gelieferten Waren sind nach der Darstellung der Beschw. von der W. lediglich für die Beköstigung der etwa 20 Angestellten der W. verwendet, während FinA. und FinGer. annehmen, daß die Waren auch zur Herstellung der an die Gäste abgegebenen Speisen dienten. Die Beschw. vertritt die Ansicht, daß eine Überschreitung des Mitgliederkreises schon um deswillen nicht angenommen werden könne, weil nach § 153 Abs. 2 GenG. ausdrücklich Straffreiheit solchen Mitgliedern eines Konsumvereins zugesichert sei, die in ihrer Speiseanstalt vom Konsumverein bezogene Waren zum halbigen persönlichen Genuß abgeben. Da zudem die Waren lediglich für die Beköstigung der Angestellten verwendet seien, liege ein Verbrauch in der häuslichen Wirtschaft der W. vor. Das FinA. ist dieser Auffassung nicht beigetreten, sondern hat die Beschw. als Erwerbsgesellschaft zur Steuer herangezogen. Dabei sind die Kaufpreiserückvergütungen als verdeckte Gewinnausschüttungen angesehen. Einspruch und Berufung hatten keinen Erfolg. Auch der Rechtsbeschwerde war der Erfolg zu versagen.

Konsumgenossenschaften haben die Aufgabe, durch Spargung von Ausgaben für Lebensmittel und Gegenstände des täglichen Bedarfs die Befreiung der häuslichen Wirtschaft zu erleichtern. § 1 Abs. 1 Nr. 5 GenG. kennzeichnet die Konsumvereine als Vereine zum gemeinschaftlichen Einkauf von Lebensmitteln und Wirtschaftsbedürfnissen im großen und Absatz im kleinen. Bereits im Ur. I A 278/29 ist der Grundsatz dargelegt, daß die Konsumgenossenschaft die ihr bekannten Anschlußgeschäfte zu vertreten hat, d. h. daß sie solche Genossen nicht beliefern darf, von denen sie weiß, daß sie die Waren in bestimmungswidriger Weise verwenden. Die Bestimmung der Ware ergibt sich aus den Zwecken und Zielen der Genossenschaft.

Die Beschw. stützt sich auf § 153 Abs. 2 GenG. Nach § 153 Abs. 1 wird bestraft, wer Ware, die er aus dem Konsumverein auf Grund seiner Mitgliedschaft bezogen hat, gewohnheitsmäßig oder gewerbsmäßig gegen Entgelt an Nichtmitglieder veräußert. Nach Abs. 2 findet die Strafbestimmung keine Anwendung, wenn ein Mitglied eines Konsumvereins die von ihm bezogenen Waren in seiner Speise-

in der Art ihrer Betätigung dem Genossenschaftsgedanken nachleben. Da der Genossenschaftsgedanke dem besonderen Zweckbestimmung der verschiedenen Arten von Genossenschaften entsprechend in diesen jeweils in besonderer Art verkörpert und ausgestaltet ist, sind auch jede Art der Genossenschaft die gestatteten Gegengeschäfte andere. Deshalb ist die Prüfung, ob ein Geschäftsbetrieb mit Nichtmitgliedern vorliegt, jeweils unter einem anderen Gesichtswinkel vorzunehmen (RZS. a. a. O.). Diese Verschiedenheit des besonderen Genossenschaftszwecks wirkt sich naturgemäß auch bei der Abgrenzung der eigentlichen Mitgliedsgegeschäfte von den Gegengeschäften im erörterten Sinne aus. Dieser Hervorhebung des Genossenschaftsgedankens und des Wesens der Genossenschaft bei der Auslegung der fraglichen Gesetzesvorschrift entspricht es, daß der RZS. die Anwendbarkeit derselben auch davon abhängig macht, daß die Genossenschaft überhaupt einen auf den Kreis der Mitglieder beschränkten Geschäftsbetrieb in dem Sinne unterhält, daß ein gemeinschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. des § 1 GenG. besteht, an dem sich die Genossen beteiligen, und daß die Begünstigung deshalb versagt wird, wenn die eG. überhaupt keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält oder doch nur einen Geschäftsbetrieb, der an sich mit dem Erwerb und der Wirtschaft der Mitglieder nichts zu tun hat (RZS. 24, 212 = JW. 1929, 2461 [mit abtönender Anm. von Rosenborff]; v. 20. März 1930 [StW. 1930 Nr. 858] und RZS. 28, 157).

II. Die vorstehenden, bei Auslegung des § 4 Abs. 2b KörperStG. entwickelten Grundzüge haben zu einer ausgeprochenenmaßen bewussten Einschränkung der in dieser Best. vorgesehenen Steuerbegünstigung insbes. auch für die Konsumgenossenschaften geführt. Die gegenwärtige Entsch. stellt einen weiteren Schritt des RZS. in dieser bereits festliegenden Richtung dar. In den Ur. v. 12. Dez. 1929 (RStW. 1930 Nr. 102) und v. 4. Sept. 1930 (RStW. 1930 Nr. 910) hat der RZS. aus der in der vorliegenden Entsch. wiederholten gesetzlichen Begriffsbestimmung und dem Wesen der Konsumgenossenschaft die Folgerung gezogen, daß es für sie einen Verstoß gegen den Genossenschaftsgedanken bedeute, wenn sie neben der Erleichterung der Belieferung der häuslichen Wirtschaft die gewerblichen Betriebe ihrer Mitglieder fördere. Der Gedanke, daß die Konsumgenossenschaft lediglich die häusliche Wirtschaft ihrer Mitglieder erleichtern soll, müsse rein erhalten bleiben. Deshalb erfüllte sie die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2b KörperStG. nicht, wenn sie Waren an Mitglieder absetzt, obwohl sie weiß, daß das Mitglied die Waren gewerbsmäßig an Nichtmitglieder weiter veräußert. Demgemäß führe auch die Aufgabe von Waren an

anfast oder an seine Kostgänger zum alsbaldigen persönlichen Gebrauch abgibt. Zellinek beschäftigt sich in einem von der BeschwF. vorgelegten Gutachten mit der Frage, ob durch die Ausnahmbestimmung des § 153 Abs. 2 die dort bezeichneten Geschäfte lediglich straffrei gestellt seien oder sogar zu zulässigen Anschlußgeschäften erklärt würden. Nach Zellinek stellt die letztere Annahme die ungezwungenste Deutung des Gesetzes dar. Zellinek begründet das lediglich damit, daß das Verbot der Weiterveräußerung sonst nirgends im GenG. stehe. Auf der anderen Seite verkennt Zellinek nicht, daß bei Anerkennung seiner Auslegung des § 153 Abs. 2 der Name und die gezielte Begriffsbestimmung der Konsumgenossenschaft nicht mehr für alle Fälle passen. Die Auffassung Zellineks muß ernstlichen Bedenken begegnen. Das Nächstliegende ist, vom Wesen der Genossenschaft auszugehen, wenn man die genossenschaftseigenen Geschäfte gegen die unzulässigen Geschäfte abgrenzen will. Über das Wesen einer Konsumgenossenschaft herrscht im Schrifttum kein ernsthafter Streit, und das GenG. enthält im § 1 Abs. 1 Nr. 5 eine Begriffsbestimmung des Konsumvereins. Diese Begriffsbestimmung betont, daß der Absatz der Ware nur im kleinen erfolgt. Wenn nun im § 153 Abs. 2 bestimmte Gruppen von Absatzgeschäften, die regelmäßig einen Absatz im großen darstellen werden, als straffrei gekennzeichnet sind, so liegt es näher, aus dem § 153 Abs. 2 nicht mehr herauszulesen, als in ihm steht, nämlich nur die Straffreiheit dieser Geschäfte. Der Senat vertritt diese Anschauung um so mehr, als er bisher bei seiner Rpr. in Zweifelsfragen stets auf das Wesen der Konsumgenossenschaft zurückgegangen ist. Parisius-Grüger, GenG., 12. Aufl., § 153 Anm. 5 Abs. 2 bietet dieser Auffassung eine gewisse Stütze. Der Komm. vertritt dort die Ansicht, daß ein Bäcker, der als Mitglied eines Konsumvereins

die Einzelmitglieder einer als Genosse angeschlossenen Körperschaft (eines Vereins), obwohl diese Einzelmitglieder nicht unmittelbar der Genossenschaft als Genossen angehören, zum Verlust der Vergünstigung, und zwar auch dann, wenn die Mitgliedskörperschaft in beachtlicher Weise bei den Warenlieferungen an ihre Einzelmitglieder mitwirkt. (In letzterer Hinsicht anders RfD. v. 8. Mai 1928: RStBl. 1928, 268 Nr. 467 für eine Milchlieferungs-genossenschaft.) Die Konsumgenossenschaft hat die ihr bekannten Anschlußgeschäfte zu vertreten. Wie eine Einzelperson, darf auch eine der Konsumgenossenschaft als Mitglied angehörige Gemeinde die bei der Konsumgenossenschaft gekaufte Ware nicht zu beliebigen Zwecken verwenden (RfD. vom 28. Jan. 1932: RStBl. 1932, 248 Nr. 230¹). Deshalb sollen an eine solche Mitgliedsgemeinde lediglich Bedarfsgegenstände für die allerengste Verwaltung abgegeben werden dürfen. Bei Untersuchung der einzelnen Gruppen von Geschäften, die Anlaß zu dem Steuerstreit gegeben hatten, erörtert der RfD. dabei für den Tatbestand des Verbrauchs vom Konsumverein bezogener Waren in der Städtischen Volksküche die Frage, ob etwa wegen der Ähnlichkeit dieses Falles mit der in der Ausnahmevorschrift in § 153 Abs. 2 Nr. 1 GenG. strafrei erklärten Weiterveräußerung von Konsumvereinen bezogener Waren ein erlaubtes Anschlußgeschäft anzunehmen sei. Die Frage bleibt aber offen, weil eine Ausdehnung der in § 153 Abs. 2 GenG. bezeichneten Geschäfte auf rechtssähnliche Fälle jedenfalls nicht in Frage kommen könne. In der vorliegenden Entsch. hat nun der RfD. ausdrücklich die Berufung der beschwerdeführenden Konsumgenossenschaft auf § 153 Abs. 2 GenG. zurückgewiesen und ausgesprochen, daß auch die in § 153 Abs. 2 GenG. strafrei gestellten Geschäfte als steuerlich unschädliche Anschlußgeschäfte nicht angesehen werden können.

III. Der RfD. geht für die Begründung seines ablehnenden Standpunktes wiederum auf das Wesen der Konsumgenossenschaft zurück und erörtert die Frage, ob durch die Ausnahmbestimmung des § 153 Abs. 2 die dort bezeichneten Geschäfte lediglich straffrei gestellt oder sogar zu zulässigen Anschlußgeschäften erklärt würden. Die Stellungnahme des RfD. erscheint im Ergebnis zutreffend. Die Gen. bezwecken zwar nach § 1 GenG. an sich nur die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder. Durch das Gef. v. 19. Mai 1871 betr. die Deklaration des § 1 Gef. v. 4. Juli 1898 ist aber die Freiheit der eG. anerkannt worden, durch das Statut ihren Geschäftsbetrieb auf Nichtmitglieder auszuweihen. Dieser Grundsatz gilt heute noch und ist in § 8 Abs. 1 Nr. 5 GenG. festgestellt. Er ist jedoch durch die Ausnahmen in § 8 Abs. 2 u. 4 durchbrochen, die Beschränkungen für die Vorfuß- und Konsumvereine vorsehen. Lediglich für die Konsumvereine ist durch das Gef. v. 12. Aug. 1896 auf das Drängen der interessierten Kreise die Übertretung des in § 8 Abs. 4 GenG. enthaltenen Verbots durch den § 145 a, den jetzigen § 152 GenG. unter Strafe gestellt, da „die Ausdehnung des Geschäftsbetriebs vieler solcher Vereine vom sozialpolitischen Standpunkt aus bedenklich sei, auch gegen das Gesetz verstoße“. Darüber hinaus hat das Gef. von 1896 aber auch in § 145 b (jetzt § 153) den Genossen unter Strafe gestellt, der die vom Konsumverein bezogenen Waren an Nichtmitglieder weiter veräußert; und von dieser Strafbarkeit, die das in § 8 Abs. 4 GenG. enthaltene Verbot nur mittelbar sichert, sind die Fälle ausgenommen, die in Abs. 2 des § 153 unschrieben sind. Man wird also jedenfalls für die Vorschrift des § 153 mit Rücksicht auf

¹) Siehe auch oben Nr. 17.

Mehl bezogen und es verbacken hat, die Backwaren straflos an Nichtmitglieder vertreiben darf, selbst dann, wenn das Mehl zu Unrecht im großen bezogen ist. Der anerkannte Komm. geht also davon aus, daß ein Warenbezug zu Unrecht bestehen aber straflos sein kann. Das zeigt, daß die Begriffsbestimmung des § 1 Abs. 1 Nr. 5, nicht die Strafbestimmung des § 153 über die Zulässigkeit der Geschäfte nach der Ansicht von Parisius-Grüger entscheidet.

Da die BeschwF. der W. verkauft hat, obwohl sie wusste, daß die Waren im gewerblichen Betriebe Verwendung finden, hat sie unzulässige Geschäfte gemacht. Infolgedessen muß sie steuerrechtlich als Erwerbsgesellschaft behandelt werden. Das FinG. hat bereits zutreffend darauf hingewiesen, daß sich die BeschwF. im Rechtsmittelverfahren nicht auf die verhältnismäßig geringe Menge der an die W. abgesetzten Ware berufen könne.

(RfD., 1. Sen., Ur. v. 16. Sept. 1932, I A 552/31.)

*

19. § 10 Abs. 2a KörperStG.; § 11 RAbgD. Die Heranziehung verdeckt verteilten Gewinns im Wege der Erfaßbesteuerung nach § 10 Abs. 2a KörperStG. kann auch bei einer Unterbilanz der Willigkeit entsprechen. †)

Wenn das FinGer. zu der Feststellung gelangt, daß das Gehalt des Geschäftsführers unangemessen hoch gewesen ist, und daß darum eine verdeckte Gewinnverteilung angenommen werden muß, so wird der verdeckt verteilte Gewinn ebenso wie ein offener Gewinn in erster Linie nach § 10 Abs. 1 KörperStG. zu erfassen sein. Dabei sind die Vorschr. über das Unterbilanzprivileg (§ 15 Nr. 3 a. F.) und über den Verlustvortrag (Gef. v. 29. Juni 1929

ihre Entstehungsgeschichte und ihre nur mittelbare Beziehung zum Verbot in § 8, davon auszugehen haben, daß sie lediglich als Strafvorschrift für sich betrachtet werden muß und irgendwelche Modifikation der in § 1 Abs. 1 Nr. 5 GenG. umschriebenen Begriffsbestimmung der Konsumgenossenschaft durch sie weder beabsichtigt war noch auch herbeigeführt wurde. Für diese Auffassung spricht auch die gesetzliche Regelung des für die Vorfußvereine in § 8 Abs. 2 GenG. enthaltenen Verbots der Darlehensgewährung an Nichtmitglieder. Hier fehlt überhaupt eine Straffanktion; lediglich Ordnungstrafe gegen den Vorstand ist in § 160 GenG. vorgesehen. Gleichwohl kann über die genossenschaftsrechtliche Unzulässigkeit der unterjagten Geschäfte mit Nichtmitgliedern kein Zweifel bestehen, wenn auch deren zivilrechtliche Gültigkeit nicht berührt wird. Der Komm. von Parisius-Grüger scheint allerdings — im Gegensatz zu der auf eine Bemerkung zu § 153 gestützten Annahme des RfD. — in Anm. 37 zu § 8 die Auffassung zu vertreten, daß die in § 153 Abs. 2 enthaltene Strafbefreiung auch auf die Zulässigkeit des Warenbezugs von der Konsumgenossenschaft zurückwirkt.

Die ganze Untersuchung über die Bedeutung der Vorschrift in § 153 Abs. 2 GenG. wäre aber entbehrlich gewesen, wenn der RfD. auf den bereits in der Entsch. v. 1. Dez. 1931 (RStBl. 1932, 248 Nr. 229) festgestellten Grundsatz zurückgegriffen hätte, daß die Best. des GenG. über den Geschäftsverkehr mit Nichtmitgliedern zur Auslegung des § 4 Abs. 2 b KörperStG. überhaupt nicht herangezogen werden können. In dieser Entsch. ist ausgesprochen, daß das GenG. entgegen dem Grundgedanken der Genossenschaftsbewegung grundsätzlich den Geschäftsbetrieb mit Nichtmitgliedern gestattet, während das KörperStG. in § 4 Abs. 2 b ausdrücklich die Genossenschaften nennt, deren Geschäftsbetrieb nicht über den Kreis der Mitglieder hinausgreift. Es liege also ein Auseinandergehen der beiden Gesetze vor, so daß nicht unter Berufung auf das GenG. verlangt werden könne, daß die in diesem gestattete Ausdehnung des Geschäftsbetriebs auch steuerlich als unschädlich gilt.

IV. Über die Frage, ob die ganze einschränkende Rpr. des RfD. zu § 4 Abs. 2 b KörperStG., für die er sich auch ausdrücklich (vgl. z. B. Ur. v. 12. Dez. 1929: RStBl. 1930, 68) auf die wirtschaftliche Denkweise beruft, im Wortlaute des Gesetzes eine ausreichende Grundlage findet und den wirklichen Absichten des Gesetzgebers entspricht, wird ebenso gestritten werden können wie über die Berechtigung und den Umfang der zugrunde liegenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise überhaupt (vgl. Steuerrechtl. Beiträge des DVB. Heft 3). Mir scheint, daß gerade auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten und bei der für die Steuerbehörden gebotenen Berücksichtigung der Entwicklung der Verhältnisse insbes. auch der Tatsache wird Rechnung getragen werden müssen, daß sich gegenüber den in § 1 GenG. beispielsweise aufgeführten Typen von Genossenschaften abweichende Arten von Genossenschaften und Mischformen entwickelt haben und weiter herauszubilden scheinen.

RA. Dr. Frakenberger, Nürnberg.

Zu 19. Die Entsch. ist strenger, als dem Wortlaut des Gesetzes entspricht. Nach dem Gesetz ist derjenige Betrag abzugsfähig, der zur Befreiung eines Verlustvortrages verwendet wird, also seiner Höhe nach durch den Verlustvortrag bestimmt wird. Ist daher in dem vom RfD. gewählten Beispiel die Unterbilanz 80 000 RM, so sind vom

[RStBl. I, 123]) zu beachten. Möglich ist auch die Erfahbesteu-
 rung des verdeckt verteilten Gewinns nach § 10 Abs. 2 a Körp-
 StG. (vgl. I A 214/31: StW. 1932 Nr. 60 [RStBl. 1932, 84]).
 Die Beschw. hat sich in diesem Zusammenhang auf die Entsch.
 I A 407/30 v. 29. Okt. 1931 (RStBl. 1932, 17; StW. 1932 Nr. 299)
 berufen. Wenn Entnahmen eines Gesellschafters-Geschäftsführers
 das Stammkapital einer GmbH mindern, so entspricht nach dieser
 Entsch. die Besteuerung solcher Entnahmen nicht der Billigkeit.
 Die Beschw. scheint den Gedanken dieser Entsch. so auszulegen,
 als ob bei einer Unterbilanz jede Mindestbesteuerung als unbillig
 zu bezeichnen sei. Daß diese Auffassung unrichtig wäre, ergibt sich
 bereits aus der Entsch. I A 214/31. Wenn eine GmbH mit
 500 000 RM Stammkapital ihr Geschäftsjahr mit einer Unter-
 bilanz von 80 000 RM beginnt, dann 60 000 RM verdient, wovon
 sie 30 000 RM verdeckt ihren Gesellschaftern zuwendet, so mindert
 die Zuwendung nicht das Stammkapital, sondern den ausgewie-
 senen Gewinn des Geschäftsjahrs. Mit den Grundätzen der Bil-
 ligkeit kann es sehr wohl vereinbar sein, die 30 000 RM Zuwen-
 dung an die Gesellschafter durch die Mindestbesteuerung zu erfassen.
 Wenn dagegen dieselbe Gesellschaft nichts, also auch die verdeckte
 Zuwendung nicht verdient, gleichwohl aber 30 000 RM ihren
 Gesellschaftern verdeckt zuwendet, dann würde diese Zuwendung
 zu Lasten des Stammkapitals erfolgt und ihre Erfassung durch
 die Mindestbesteuerung nach I A 407/30 unbillig sein.

(RStB., 1. Sen., Ur. v. 15. Nov. 1932, I A 288/32.)

*

20. §§ 10 Abs. 2a, 13 KörpStG. V. Aktiengesell-
 schaften unterliegen Rückzahlungen aus dem Grundkapital
 nicht der Mindestbesteuerung. †)

Die beschwerdeführende AktG. hat in ihrer Handelsbilanz den
 Wert ihres Grundstücks von 40 000 RM auf den Einheitswert von

80 000 RM abzugsfähig, und wenn nur 60 000 RM verdient sind,
 diese 60 000 RM. Weshalb es einen Unterschied machen soll, daß
 von diesen 60 000 RM ein Teil von 30 000 RM verdeckter Gewinn
 war, ist nicht einzusehen. Auch verdeckter Gewinn ist Gewinn und ist,
 wie jeder andere Gewinn, zur Befreiung der Unterbilanz in Rech-
 nung zu stellen. — Die Erwägung des RStB., diese 30 000 RM ver-
 deckten Gewinnes minderten nicht das Stammkapital, sondern den
 ausgewiesenen Gewinn, ist nicht zu billigen. Denn nach dem Gesetz
 sind abzugsfähig nicht solche Beträge, die „zu Lasten des Stam-
 mkapitals erfolgt sind“, sondern solche, die „zur Befreiung von Ver-
 lusten des Stammkapitals verwendet werden“. Man hätte also höch-
 stens sagen können, die an die Geschäftsführer-Geschäftsführer aus-
 gezahlten Gehälter seien nicht „zur Befreiung eines Verlustes verwen-
 det“, sondern ausgeschüttet worden. Aber diese Erwägung lehnt der
 RStB. bereits in der Entsch. I A 214/31 ab, in der er erklärt, daß
 ein Belassen des Gewinnes im Geschäft nicht Voraussetzung für die
 Absetzung des Verlustvortrages vom Gewinn ist.

N. Dr. Martin Fuchs, Berlin.

Zu 20. Mirre: StW. 1932, 937 Nr. 7 erhebt gegen das Ur-
 Einwendungen.

1. Es sei nicht ganz klar, weshalb die Erhöhung nicht zu-
 gelassen sei. Der Einheitswert rechtfertige das allerdings nicht. Wohl
 aber sei sie vielleicht handelsrechtlich zulässig. Z. B. erlaube es § 261
 HGB. zu 20 000 RM erworbene Aktien wieder ebensohoch einzu-
 setzen, auch wenn man sie in der Zwischenzeit wegen des gesunkenen
 Kurses nur mit 12 000 RM habe inventarisieren müssen. Aber

a) Es kann schon zweifelhaft sein, ob rein handelsrechtlich die
 Erhöhung zulässig ist, trotzdem im HGB. der steuerrechtlich in § 20
 EinkStG. verankerte Grundsatz der Bilanzkontinuität nicht gilt
 (Brodmann, GmbHG., 2. Aufl., S. 122 und § 42 Anm. 1b;
 Staub § 261 Anm. 7). Steuerrechtlich ist die Heraussetzung unter
 keinen Umständen zulässig (siehe Becker: StW. 1932, 1066).
 De lege ferenda zeigt er sich allerdings einer Abänderung dieser
 rigorosen Best. keineswegs abgeneigt.

b) Vor allen Dingen ist das Grundstück ein Anlagegegen-
 stand und gehört nicht wie die Aktien zum Betriebsvermögen (Aus-
 nahme: ein dauerndes Aktienpaket). Bei Anlageposten, speziell beim
 Immobilienkonto widerspricht es aber der kaufmännischen Übung,
 den einmal festgesetzten Bilanzwert wieder heranzusetzen. Rein recht-
 lich ist das allerdings strittig. Staub § 261 Anm. 7 ist gegen den
 auf der kaufmännischen Übung fußenden Simon der Ansicht von
 Mirre. Jedenfalls darf man die beim Effektenkonto geltenden
 Grundsätze nicht ohne weiteres auf das Grundstückskonto übertragen.

c) Grundätzlich wichtig ist, daß Mirre offenbar gerade auf
 die Handels-, nicht die Steuerbilanz entscheidendes Gewicht
 legt. Denn daß in letzterer die Erhöhung nicht stattfindet, war
 ihm selbstverständlich bekannt.

2. Das führt aber sofort auf die prinzipielle weitere Frage:
 Welche von beiden Bilanzen ist für die Beurteilung,
 ob Grundkapital zurückgezahlt ist, maßgebend, die
 Handels- oder die Steuerbilanz? Unser Ur. brachte sich

92 000 RM erhöht. Der Unterschiedsbetrag ist dem Vorstande M.
 zugewendet. Die Feststellung des Einheitswerts berechtigte die Beschw.
 nicht, den Grundstückswert entsprechend zu erhöhen. Das vertritt
 gegen die Grundätze des HGB. Sie kann daher auch nicht in die
 Steuerbilanz übernommen werden. Ob die Zuwendung des Betrages
 der Erhöhung an M. von der Gültigkeit der handelsrechtlichen Höher-
 bewertung abhängt, kann dahingestellt bleiben. Auch wenn M. ein
 Guthaben schlechthin, unabhängig von der Gültigkeit der Bilanz er-
 halten sollte, kann der zugewendete Betrag nicht der Mindestbesteue-
 rung unterworfen werden. Das gilt zunächst insoweit, als nach Be-
 seitigung der Höherbewertung durch die Zuwendung das Stamm-
 kapital angegriffen wird. Nach der ständigen Rspr. des Senats (vgl.
 insbes. RStB. 26, 219) unterliegen Zuwendungen einer GmbH aus
 ihrem Stammkapital an Gesellschafter nicht der Mindestbesteuerung.

damit nicht zu beschäftigen. Nach beiden Bilanzen war die Aus-
 schüttung gleich unzulässig. Sie können aber erheblich voneinander
 abweichen. Man muß unterscheiden: a) die Handelsbilanz, b) um-
 gekehrt die Steuerbilanz weist die höheren Werte aus.

Zu a. Die höheren Werte der Handelsbilanz rühren z. B. daher,
 daß das FinV. in der Steuerbilanz höhere Abschreibungen bewilligt
 hat. Einen solchen, gerade bei AktG. wegen des Grundsatzes: „Wä-
 abänderungen bedürfen eines Generalversammlungsbeschlusses“ immer-
 hin seltenen Fall bespricht Heine: DStZ. 1931, 172 und Frei
 ebenda S. 903. Die Handelsbilanz weist einen Gewinn aus, der der
 Steuerbilanz unbekannt ist. Eine Nichtübereinstimmung liegt auch
 dann vor, wenn handelsrechtlich eine stille Reserve, z. B. ein 1-RM-
 Konto aufgelöst wird. In StW. 1932 Nr. 528 ist der Überschuß aus
 der Aufwertung einer Forderung erzielt, wovon steuerrechtlich nach
 § 108 Abs. 1 EinkStG. keine Notiz genommen wird. Gerade dieser
 Fall ist für die Beantwortung der von mir aufgeworfenen Frage
 wichtig. Es wäre nicht recht zu verstehen, wenn man ein handels-
 rechtlich zu Recht ausgeschüttete Dividende deshalb nicht besteuern
 wollte, weil sie rein steuerrechtlich und noch dazu insolge der Sonder-
 ausnahme von § 108 Abs. 1 formell sich vielleicht als Anpassung des
 Grundkapitals darstellt (so wohl auch Mirre Sp. 939 unten). Das
 gilt um so mehr, weil die allerdings wieder einen Sondercharakter
 tragende Mindestbesteuerung von § 10 Abs. 2 KörpStG. gerade auf
 der Möglichkeit beruht, daß die Handelsbilanz einen der Steuerbilanz
 fremden Gewinn ausweist. Im Falle a ist also die Handels-
 bilanz die stärkere.

Zu b. Die Steuerbilanz hat die höheren Werte. Der einfachste,
 häufig vorkommende Fall ist der, daß das FinV. die Abschreibungen
 rebuziert hat. Infolgedessen steht ein Aktium handelsrechtlich mit
 bloß 40 000 RM, steuerrechtlich aber noch mit 92 000 RM zu Buche.
 Wird an M. der Unterschied von 52 000 RM ausgeschüttet, so wäre
 das handelsrechtlich eine Schmälerung des Grundkapitals, steuerrecht-
 lich aber nicht. Ebenso StW. 1932 Nr. 529, wo die Handelsbilanz
 den Grundbesitz mit 1 RM ausweist, die Steuerbilanz mit 5 Mill.
 Oder StW. 1932 Nr. 540: Das FinV. hatte Maschinen höher be-
 wertet. Man ist nun insolge der Einseitigkeit des Juristen und
 Logikers leicht geneigt, aus der Priorität der Handelsbilanz im
 Falle a zu folgern: „Also ist sie auch im Falle b entscheidend.“
 Das würde aber bedeuten, daß die Ausschüttung, die nach der Steuer-
 bilanz z. B. als Auflösung einer Reserve durchaus gestattet ist, steuer-
 frei bleiben müßte, weil sie, wenn auch nur handelsrechtlich, das
 Grundkapital berührt. Das geht doch wohl schon deshalb nicht, weil
 nach § 13 KörpStG. das Einkommen nach der Steuerbilanz er-
 mittelt wird. Auch wäre das Ergebnis zu Lasten des Fiskus unbillig.

3. Es bleibt also wohl nichts anderes übrig als die Unter-
 scheidung. a) „Weist die Handelsbilanz einen verfügbaren
 Überschuß aus, ist sie die stärkere. b) Umgekehrt die Steuer-
 bilanz, falls bei ihr ein Plus zutage tritt.“ Das entspricht wohl
 auch der Tendenz von § 10 KörpStG. Nach Analogie einer Ver-
 brauchssteuer (gegen diese Parallele allerdings Ewers § 10 Anm. 24
 und Rosendorff-Hermann Anm. 11 S. 337) will § 10 die
 Möglichkeit einer Erfassung der tatsächlich ausgeschütteten Divi-
 dende geben. Man könnte vielleicht so weit gehen, zu sagen: Ob die
 Dividende rechtlich zulässig war, sollte eigentlich ebensowenig in-
 teressieren wie bei der Verbrauchssteuer § 49 EinkStG., wofür das
 Geld ausgegeben ist, also auch für amoralische Zwecke. Offenbar ist
 aber in diesem Punkte unser Ur. anderer Ansicht. Es verlangt die
 Prüfung, ob nicht die Zuwendung an Gesellschafter in Wahrheit eine
 Kapitalrückzahlung ist und verneint dann den Gewinncharakter.
 Das ist eine wichtige Einschränkung des § 10. Sie stellt das FinV.
 allerdings wegen des schon handelsrechtlich nicht ganz einfa-
 ch zu handhabenden § 30 GmbHG. unter Umständen vor eine schwierige
 Untersuchung. In StW. 1930 Nr. 555 lag die Sache einfacher; die
 Zahlung war unstreitig aus den Einlagen erfolgt.

4. Gewiß befremdet es, daß — und zwar immer zugunsten des
 Fiskus — einmal die Handelsbilanz und eventuell die Steuerbilanz
 in den Vordergrund geschoben wird. Also beide kumulativ,
 nicht elektiv. Aber das kommt auch sonst vor. Z. B. StW. 1932,
 1483, wo der Satz „Sanierungsgewinne sind steuerfrei“ beim Ver-
 lustvortrag nicht lückenlos durchgeführt wird. In StW. 1931 Nr. 54

Das muß entsprechend für AktG. gelten. Das FinGer. hat, wenn M. Aktionär war, nunmehr unter Beachtung des Umstandes, daß die Höherbewertung unzulässig ist, den ordentlichen Gewinn der Beschw. i. S. von § 10 Abs. 1 festzustellen. Bei dessen Ermittlung ist die Zuwendung an M. als verdeckter Gewinn zu berücksichtigen, wenn sie entgeltlich erfolgt ist und einen Vorteil darstellt, den die Beschw. ihm wegen seiner Eigenschaft als Aktionär oder den Aktionären nahe-
stehende Person zugewendet hat.

(RFG., Art. v. 29. Jan. 1932; I A 180/31.)

21. § 10 Abs. 2a RörpStG. Eine AktG., die das Unternehmen einer DGH. mit allen Rechten und Pflichten übernommen hat, kann nicht nachträglich Verpflichtungen der DGH. zur Zahlung von Pensionen mit der Wirkung begründen, daß die Pensionszahlungen abzugsfähige Werbungskosten darstellen. †)

Einige Jahre, nachdem der Inhaber der DGH. D. und L. gestorben war, verkauften seine Erben im Jahre 1927 das Betriebsvermögen der DGH. mit allen Rechten und Pflichten an die beschwerdeführende AktG., die eine reine Familiengesellschaft der Erben ist. Die Witwe des Verstorbenen ist daran mit nicht ganz 20% beteiligt. F. J. 1928 teilte die AktG. der Witwe mit, daß sie ihr auf Lebenszeit eine Pension von 1500 RM monatlich gewähre. Das FinV. behandelte die Pensionszahlungen als verdeckten Gewinn. Dagegen wandte sich die Beschw. Die AktG. sei lediglich die Fortsetzung der DGH. Sie habe sich zur Gewährung der Pension auf Veranlassung der übrigen Familienmitglieder entschlossen, weil Vorjorge getroffen werden sollte, daß die Witwe die für ihren Lebensunterhalt notwendige Einnahme auch dann habe, wenn die AktG. keine Dividende verteilen könne. Ebenso wie nach § 116 RAbgD. 1931 die AktG. für Schulden der DGH. haften müsse,

wird das Prinzip durchbrochen, daß ohne Generalversammlungsbeschuß die Steuer- und Handelsbilanz nicht angepaßt werden können. Die Steuerbilanz enthielt ein der Handelsbilanz unbekanntes Kapitalverwertungskonto. Der Sanierungsgewinn wird — diesmal zugunsten des StPfl. — an erster Stelle auf dies handelsrechtlich gar nicht existierende Konto verrechnet. Becker: StW. 1931, 1108 beschließt sich mit dem Falle, daß ein in eine AktG. eingebrachter Betrag 1/2 Mill. wert ist, dem aber ein Stammkapital von nur 1 Mill. gegenübersteht. Vielleicht gegen StW. 1931 Nr. 521 hält er den Ansatz von 1/2 für zulässig; also der Fall 2b. Bei der Unterbilanz des alten § 15 Nr. 3 RörpStG. spielt die Frage, ob Steuer- oder Handelsbilanz, ebenfalls eine bedeutende Rolle. Hier ist der Regel nach die Steuerbilanz die stärkere (RFG. 20, 325; StW. 1929 Nr. 572; 1930 Nr. 1111; 1931 Nr. 54). Umgekehrt aber in einem Spezialfalle: StW. 1930 Nr. 322.

5. Ich bin weit von der Annahme entfernt, daß die hier vertretene Ansicht „a) Berücksichtigung sowohl der Handels- wie auch der Steuerbilanz, also beider, und nicht b) entweder nur die Steuerbilanz oder nur die Handelsbilanz“ in allen Fällen zu richtigen Resultaten führt: Die Materie gehört zu denjenigen, wo man taufend und von Fall zu Fall vorgehen muß. Es können leicht Fälle vorkommen, in denen das hier empfohlene Schema nicht paßt. Auch muß man vielleicht berücksichtigen, ob eine bloße Bilanzänderung oder eine direkte Verichtigung vorliegt. Und endlich auch die Schwere des Verstoßes sei es gegen das Handels- oder das Steuerrecht.
Dr. Ernst Fleck, Hannover.

Zu 21. Dem Urte. ist für den vorl. Fall zuzustimmen, insbes. ist der Hinweis des StPfl. auf eine unmittelbare Analogie nach § 116 RAbgD. n. F. verfehlt. Daß die nachfolgende AktG. ohne weiteres eine Verpflichtung der vorgehenden DGH. „übernimmt“, die diese gar nicht selbst eingegangen war, kann nicht zugelassen werden.

Wohl aber wäre es denkbar, daß die AktG. in ihrem eigenen Interesse derartige Verpflichtungen übernehmen könnte, sei es auch nur aus wirtschaftlich beachtlichen Prestige Gründen. Im vorl. Falle scheinen derartige Erwägungen auszuscheiden, besonders wegen der bestehenden Familienbeziehungen. Im übrigen können aber die wirtschaftlichen Verhältnisse derart übereinander greifen, daß Interessen, die zunächst als solche der alten Gesellschaft erscheinen, auch zu eigenen Interessen der neuen werden:

Wenn z. B. die beiden Gesellschaften mehr oder weniger den gleichen Namen tragen, so wird es im direkten wirtschaftlichen Interesse der neuen Gesellschaft liegen, mit Rücksicht auf ihren eigenen geschäftlichen Ruf moralische Verbindlichkeiten der alten Gesellschaft zu berücksichtigen, ohne selbst direkt dazu verpflichtet zu sein. Ebenso wäre es denkbar, daß die neue Gesellschaft aus Prestigerücksichten — und nicht etwa aus Familieninteresse der Aktionäre — die alten Gesellschafter bitten würde, der Witwe von wegen der alten Gesellschaft eine Rente zu zahlen, an der sich die neue Gesellschaft dadurch beteiligt, daß sie den betr. alten Gesellschaftern hierfür Entschädigungen gewährt. Das könnte z. B. dann vorkom-

men, wenn die neue Gesellschaft den Familiennamen der Witwe trägt, so daß der geschäftliche Ruf der neuen AktG. dadurch leiden könnte, daß ein wirtschaftlicher Notstand dieser Witwe in maßgebenden Kreisen bekannt wird.

Auch sonst wäre ein Übergreifen von wirtschaftlichen Beziehungen denkbar: Ein früherer Gesellschafter hat bei der Auseinandersetzung eine noch nicht fällige Forderung der alten DGH. seinem Privatvermögen zugeteilt erhalten, die sich gegen einen Kunden richtet, der auch weiterhin eine wichtige Geschäftsverbindung für die neue AktG. bedeutet. Wenn nun die neue Gesellschaft an den alten Gesellschafter herantritt, mit Rücksicht auf zukünftige Geschäftsverbindungen mit diesem großen Kunden demselben wegen seiner alten Forderung irgendwelche Zugeständnisse zu machen, und wenn darauf die neue Gesellschaft den alten Gesellschafter für diese Zugeständnisse entschädigt, dann wären solche Entschädigungen zweifellos bei der neuen Gesellschaft Kosten für Werbung des betr. Kunden, obwohl sich die Transaktionen zunächst auf Verhältnisse bei der alten Gesellschaft beziehen.

Derartige Fälle werden aber wohl eine Ausnahme bilden und für die hier entschiedene Sache kaum in Betracht kommen.
RA. Dr. Albr. D. Dieckhoff, Hamburg.

22. § 11 Nr. 2 RörpStG. Zur Anerkennung der Spar-
einrichtung einer Genossenschaft als „Sparkasse einer Genossenschaft“ ist es nicht erforderlich, daß die Verwendung der Spargelder zu auschl. sparsasseneigenen Anlagen
sagungsmäßig vorgesehen ist; auch kann nicht verlangt werden, daß eine besondere Sicherung für die Spargelder
geschaffen wird oder daß die Überschüsse zugunsten der
Sparer verwendet werden. †)

Die Beschw. ist eine Kreditgenossenschaft mBH., deren Ge-

men, wenn die neue Gesellschaft den Familiennamen der Witwe trägt, so daß der geschäftliche Ruf der neuen AktG. dadurch leiden könnte, daß ein wirtschaftlicher Notstand dieser Witwe in maßgebenden Kreisen bekannt wird.

Auch sonst wäre ein Übergreifen von wirtschaftlichen Beziehungen denkbar: Ein früherer Gesellschafter hat bei der Auseinandersetzung eine noch nicht fällige Forderung der alten DGH. seinem Privatvermögen zugeteilt erhalten, die sich gegen einen Kunden richtet, der auch weiterhin eine wichtige Geschäftsverbindung für die neue AktG. bedeutet. Wenn nun die neue Gesellschaft an den alten Gesellschafter herantritt, mit Rücksicht auf zukünftige Geschäftsverbindungen mit diesem großen Kunden demselben wegen seiner alten Forderung irgendwelche Zugeständnisse zu machen, und wenn darauf die neue Gesellschaft den alten Gesellschafter für diese Zugeständnisse entschädigt, dann wären solche Entschädigungen zweifellos bei der neuen Gesellschaft Kosten für Werbung des betr. Kunden, obwohl sich die Transaktionen zunächst auf Verhältnisse bei der alten Gesellschaft beziehen.

Derartige Fälle werden aber wohl eine Ausnahme bilden und für die hier entschiedene Sache kaum in Betracht kommen.

RA. Dr. Albr. D. Dieckhoff, Hamburg.

Zu 22. Das Urteil betrifft eine Kreditgenossenschaft mBH.,

schäftsbetrieb sich nicht auf den Kreis der Mitglieder beschränkt. Sie hat mit Wirkung v. 1. Jan. 1930 eine Sparabteilung eingerichtet, für die sie auch eine besondere Satzung erlassen hat. Nach § 4 dieser Satzung werden die Geschäfte der Sparabteilung getrennt von den übrigen Geschäften der Bank geführt; nach § 5 haften für die Spareinlagen die Genossenschaft und ihre Mitglieder nach dem Genossenschaftsgesetz. Die Beschw. hat mit der Steuererklärung 1930 eine Bilanz der Sparabteilung für den 31. Dez. 1930 und eine Gewinn- und Verlustrechnung vorgelegt. Sie hat beantragt, den mit rund 30 000 RM ausgewiesenen Gewinn der Sparabteilung bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens 1930 außer Ansatz zu lassen. Das FinL. hat dem Antrag nicht entsprochen.

Die Beschw. ist begründet.

Nach RzUrt. 26, 43 muß die Sparkasse einer unbeschränkt steuerpflichtigen Genossenschaft, die von der Befreiungsvorschr. des § 11 Nr. 2 Gebrauch machen will, sich als eine besondere Einrichtung aus dem Gesamtbetriebe der Genossenschaft herausheben, und zwar so herausheben, daß festgestellt werden kann, welche bestimmten Einkünfte zum Sparkassenbetriebe gehören. Das bedeutet, daß eine verwaltungsmäßige Trennung der Sparkassengelder und Sparkassengeschäfte vorgenommen wird. Die Beschw. hat eine besondere Bilanz und eine besondere Gewinn- und Verlustrechnung vorgelegt, außerdem die verwaltungsmäßige Trennung, insbes. die getrennte Buchführung der Sparkassenabteilung behauptet. Sie hatte auf Anfrage des FinL. weiter dargelegt, daß die Sparabtei-

deren Geschäftsbetrieb sich nicht auf den Kreis der Mitglieder beschränkt. Sie hatte also nach § 4 Abs. 1 KörperStG. als Erwerbsgesellschaft zu gelten, die auf die Begünstigungen nach §§ 4 Abs. 2 u. c mit 11 Nr. 4 KörperStG. kein Anrecht hat, vielmehr mit ihrem Einkommen nach § 2 Nr. 1 KörperStG. grundsätzlich der unbeschränkten Körperschaftsteuer unterliegt. Für solche Genossenschaften enthält § 11 Abs. 1 Nr. 2 KörperStG. eine objektive Steuerbefreiung. Bei von ihnen eingerichteten Sparkassen bleibt der Teil der Einkünfte, der auf den eigentlichen Sparkassenverkehr entfällt, bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens außer Betracht. Ausgenommen von dieser Befreiung sind nur die im § 83 EinkStG. bezeichneten Kapitalerträge, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen und deren Besteuerung durch den Steuerabzug als abgegolten gilt (RzF. 26, 156). Eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer für aus den Sparkasseneigenen Geschäften herrührende Kapitalerträge auf geschuldeten Körperschaftsteuer für Sparkassenfremde Geschäfte ist aber dadurch nach der neuen Auffassung des RzF. (Urt. v. 3. Nov. 1931: RStB. 1932 S. 83 Nr. 82) nicht ausgeschlossen.

Während die subjektive Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 KörperStG. und nach § 4 Abs. 1 Nr. 4 VermStG. nur für die öffentlichen oder dem öffentlichen Verkehr dienenden Sparkassen gilt, „die sich auf die Pflege des eigentlichen Sparkassenverkehrs beschränken“, besteht die Begünstigung nach § 11 Abs. 1 Nr. 2 KörperStG. für solche Sparkassen und die Sparkassen der Genossenschaften und Genossenschaftszentralen schlechthin, allerdings nur für die „Einkünfte aus dem eigentlichen Sparkassenverkehr“. Deshalb nimmt die auf Grund der Ermächtigung in § 9 Abs. 1 Nr. 4 KörperStG. und in § 4 Abs. 1 Nr. 4 VermStG. ergangene V.D. über die Abgrenzung des eigentlichen Sparkassenverkehrs im Sinne der Reichsteuergesetze v. 22. März 1928 (RzBl. I, 109) samt der auf ihr beruhenden V.D. über die Sicherung der von Sparkassen im eigentlichen Sparkassenverkehr gewährten Personalkredite v. 4. Mai 1928 (RzBl. I, 155) auch auf die Best. in § 11 Abs. 1 Nr. 2 KörperStG. Bezug und umgrenzt in ihrem § 1 den Begriff des eigentlichen Sparkassenverkehrs auch im Sinne dieser Vorschr. Was als eigentlicher Sparkassenverkehr zu gelten hat, ist aus diesen V.D. zu entnehmen (RzF. 26, 46), die allerdings keine lückenlose Aufzählung der Sparkassenfremden und -eigenen Geschäfte, sondern nur Beispiele geben, so daß bei der Auslegung des Begriffes „eigentlicher Sparkassenverkehr“ auch auf allgemeine Anschauungen zurückzugreifen ist (RzF. 26, 40; 19, 342).

Dagegen fehlt eine gesetzliche Best. des Begriffes der „Sparkasse“ im Sinne der genannten Vorschr. und insbes. auch der „Sparkassen der Genossenschaft“ i. S. des § 11 Abs. 1 Nr. 2 KörperStG. Der RzF. versteht im Anschluß an die Verkehrsanschauung grundsätzlich unter Sparkassen „Kreditanstalten, die den Zweck haben — insbes. den minderbemittelten Volksschichten —, Gelegenheit zur Ansammlung und Verzinsung kleiner gesparter Beträge zu geben“ (RzF. 8, 110; 31, 184). Schwieriger gestaltet sich die Feststellung der Voraussetzungen und Merkmale der „Sparkasse der Genossenschaft“ im fraglichen Sinn. RzF. 26, 45 hat die Auffassung, daß alle Kreditgenossenschaften als solche sich als Sparkassen der Genossenschaften im gesetzlichen Sinne schlechthin darstellen, abgelehnt und den grundsätzlichen Unterschied zwischen einer solchen Genossenschaft und einer Sparkasse dahin festgestellt, daß die Sparkasse dem Sparer dienen soll, die Kreditgenossenschaft jedoch dem kreditberechtigten Genossen. Es können also nicht die Kreditgenossenschaften als

lung sämtliche Kleinkredite und die mit blauer Farbe gekennzeichneten Kontokorrentkredite vergeben habe. Die Krediturkunden der Sparkassenabteilung trügen alle diesen blauen Ausdruck. Mit diesen Angaben stimmt die Ausführung in der Einspruchsentsch. nicht überein, daß die Genossenschaft Ende 1930 lediglich aus ihrer Bilanz Vermögensteile nach freier Wahl in die Sparkassenabteilung aufgenommen habe. Nachdem sich die Berufung gegen diese Ausführung gewendet hatte, durfte das FinGer., ohne den Sachverhalt zu klären, nicht den Mangel einer verwaltungsmäßigen Trennung der Sparkassengelder feststellen. Die Vorentsch. unterlag wegen ungenügender Feststellung des Tatbestandes der Aufhebung. Bei freier Beurteilung ist die Sache nicht spruchreif. Das FinL., an das die Sache zu weiteren Aufklärung und anderweitigen Entsch. zurückverwiesen ist, wird zunächst feststellen müssen, wie sich der Geschäftsverkehr in der Sparkassenabteilung abgeleitet hat, ob in der Tat die Sparkassengelder getrennt verwaltet worden sind oder ob, wie das FinL. annimmt, lediglich am Jahresabschluss eine der Genossenschaft genehme Zuweisung von Geldeinlagen, insbes. von gewährten Krediten an die Sparkassenabteilung erfolgt ist.

Im Hinblick auf die Ausführungen in den Vorentsch. sei noch auf folgendes hingewiesen: An sich wäre es erwünscht, wenn eine Genossenschaft in die Satzungen ihrer Sparabteilung einen Hinweis aufnehme, daß die Sparkassenabteilung sich auf tunlichst sichere, also insbes. Sparkasseneigene Geschäfte beschränken soll. Denn eine Kreditanstalt, die wahllos alle, auch die wagehaftigsten Ge-

schäfte, sondern nur die von ihnen eingerichteten Sparkassen nach § 11 Nr. 2 KörperStG. befreit werden, und es ergibt sich die Notwendigkeit, im Einzelfalle zu unteruchen, ob die von einer Genossenschaft — in Frage kommen insbes. die Kreditgenossenschaften — im Rahmen ihres gesamten Geschäftsbetriebes eingerichtete Sparabteilung als „Sparkasse“ angesehen werden kann. Der RzF. hat Grundsätze für die Abgrenzung aufgestellt. Die Sparkasse der Kreditgenossenschaften muß sich als eine besondere Einrichtung aus dem Gesamtbetriebe der Genossenschaft so herausheben, daß festgestellt werden kann, welche bestimmten Einkünfte zum Sparkassenbetrieb gehören; denn die Einkünfte müßten ja daraufhin nachgeprüft werden, ob sie auf den eigentlichen Sparkassenverkehr entfallen. Voraussetzung der Anerkennung einer Sparkasse ist deshalb regelmäßig eine gewisse Selbstständigkeit, eine getrennte Verwaltung und verwaltungsmäßige Trennung ihrer Gelder von dem übrigen Vermögen der Genossenschaft, die regelmäßig auch eine getrennte Buchführung erfordert wird (RzF. 26, 40, 46). Auf diese Trennung will der RzF. nur dann verzichten, wenn ausnahmsweise eine Genossenschaft satzungsmäßig und tatsächlich mit ihren ganzen Mitteln lediglich Sparkasseneigene Geschäfte machen würde; vgl. RzF. 24, 251 mit 26, 41, 47, in der der Ausweg gesucht ist, in solchen Fällen den steuerfreien Teil der Einkünfte durch Teilung des Gesamtertrages der Genossenschaft im Verhältnis der Spargelder zu den übrigen Kapitalien der Genossenschaft zu ermitteln. Von diesen Grundätzen geht auch die vorl. Entsch. aus, wenn sie für die weitere Behandlung Aufklärung darüber fordert, ob in der Tat die Sparkassengelder getrennt verwaltet worden sind. Die Trennung der Buchführung, die von der Genossenschaft behauptet wird, scheint allerdings — zumindest formell — nicht vollkommen durchgeführt gewesen zu sein, da eine besondere Kennzeichnung der von der Sparkassenabteilung gegebenen Kontokorrentkredite mit blauer Farbe erforderlich war. Nach dem Inhalte der Entsch. darf geschlossen werden, daß der RzF. in dieser Tatsache einen zwingenden Grund gegen die Annahme einer getrennten Verwaltung — jedenfalls nicht ohne weiteres — nicht sieht.

Die Praxis der Finanzbehörden neigt im allgemeinen zu einer engen Begriffs der „Sparkassen der Genossenschaften“ einschneidenden Auslegung. In dieser Richtung liegt auch der im vorl. Falle vom FinL. und FinGer. eingenommene Standpunkt, gegen den sich die Gründe der Entsch. wenden.

Die beiden Vorentsch. hatten offenbar drei weitere Erfordernisse aufgestellt; einmal daß die Satzung der Sparkassenabteilung die Verwendung der Spargelder zu ausschließlich Sparkasseneigenen Anlagen vorsehe; weiter die Schaffung einer besonderen Sicherung der Spargelder; und endlich, daß die Überschüsse der Sparkassenabteilung zugunsten der Sparer verwendet würden. Sämtliche Forderungen weist der RzF. trotz seiner grundsätzlichen Einstellung gegen eine weitherzige Auslegung der Begriffe „Sparkassen der Genossenschaften“ und „Sparkasseneigener Geschäftsverkehr“ (RzF. 26, 47) mit Recht als unbegründet zurück. Die Entsch. bezeichnet es zwar als erwünscht, wenn eine Genossenschaft in die Satzung ihrer Sparabteilung einen Hinweis aufnehme, daß die Sparkassenabteilung sich auf tunlichst sichere, also insbes. Sparkasseneigene Geschäfte beschränken soll. Und sie stellt weiter fest, daß eine Kreditanstalt, die wahllos alle, auch die wagehaftigsten Geschäfte macht, keinen Anspruch darauf habe, sich als Sparkasse zu bezeichnen. Damit wird zugleich ein weiteres Merkmal für die Abgrenzung des Begriffes der Sparkasse gegeben. Gerade aber deshalb, weil es sich um ein Merkmal dieses Begriffes handelt, über den grundsätzlich Einigkeit

Schäfte macht, kann sich nicht mit gutem Recht als Sparkasse bezeichnen. Auf der anderen Seite ist man sich in den Grundzügen darüber einig, was eine Sparkasse ist, so daß eine besondere satzungsmäßige Bindung auf sichere Geldanlagen nicht als unbedingtes Erfordernis anzusehen ist. Weiter kann auch eine, über die verwaltungsmäßige Trennung hinausgehende besondere Sicherung der Spargelder nicht gefordert werden. Das Urteil Bd. 26 S. 38, insbes. der Rechtsatz, hat sich auf die Forderung einer verwaltungsmäßigen Trennung beschränkt. Über eine besondere Sicherung der Spareinlage ist dort S. 42 unten nur im Zusammenhang mit dem unwahrscheinlichen Fall gesprochen, daß eine Genossenschaft eine Sparkasse im Interesse der Spareinleger ins Leben gerufen habe. Wenn der Gesetzgeber, der in § 11 Nr. 2 die öffentlichen Sparkassen und die Sparkassen der Genossenschaften nebeneinander nennt, als Ersatz für die Haftung der Gewährträger öffentlicher Sparkassen etwa bei Genossenschaften eine besondere Sicherung der Spargelder gewollt hätte, so hätte er das zum Ausdruck bringen müssen.

Aus dem RfS. 26 S. 38 geht weiter hervor, daß Sparabteilungen bei Genossenschaften nicht im Interesse der Sparer, sondern im Interesse der Genossen eingerichtet zu werden pflegen. Darum kann, wenn nicht die Vorschr. des § 11 Nr. 2 für Sparkassen der Genossenschaften so gut wie unanwendbar gemacht werden sollte, keine Best. der Art verlangt werden, daß Überschüssen der Sparabteilung den Sparern zugute kommen sollten. Infolgedessen ist auch die Forderung unangebracht, daß die Satzung einer Sparkassenabteilung Vorschr. über die Verwendung der Überschüsse oder über die Verwendung des Vermögens bei einer Auflösung der Sparkassenabteilung enthalten müsse.

RfS., 1. Sen., Urf. v. 4. Juli 1932, I A 37/32.)

*

23. § 13 KorpStG. Ist vereinbart, daß der Betrieb eines Unternehmens, das von einer neugegründeten GmbH fortgeführt wird, bereits von einem vor der Gründung liegenden Zeitpunkte als für Rechnung der GmbH geführt gelten soll, dann sind die der GmbH. daraus erwachsenden Rechte und Pflichten in der Eröffnungsbilanz zu berücksichtigen. †)

RfS., Urf. n. 8. Okt. 1931, Ia 149/31.)

Abgedr. JW. 1932, 1029.

*

besteht, bedürfte es der ausdrücklichen Aufnahme einer entsprechenden Bindung in der Satzung nicht unbedingt. Die weitere Frage, ob die Sparabteilung auch ohne solche satzungsmäßige Begrenzung etwa auf sparkasseneigene Geschäfte beschränkt ist oder auch sparkassenfremde, d. h. nicht unter den eigentlichen Sparkassenverkehr fallende Geschäfte grundsätzlich zulässig bleiben, wird nicht ausdrücklich entschieden. Nach der Fassung der einschlägigen Sätze darf angenommen werden, daß eine völlige Gleichsetzung der „tunlichst sicheren“ mit den „sparkasseneigenen“ Geschäften nicht vertreten wird. Das ergibt schon der Zusatz des Wortes „insbesondere“ vor dem Worte „sparkasseneigene Geschäfte“. Sparkassenfremde Geschäfte würden also danach — wie es von genossenschaftlicher Seite verlangt wird — grundsätzlich der Annahme einer Sparkasse nicht entgegenstehen, sofern sie noch als tunlichst sichere Geschäfte gelten können, die eine sparkassensmäßige sichere Anlage der Spargelder enthalten (vgl. RfS. 26, 42). Diese Auffassung deckt sich auch mit der Fassung der einschlägigen Vorschr. in § 11 Abs. 1 Nr. 2 KorpStG., die von den den Sparkassen der Genossenschaften hier gleichgestellten öffentlichen oder dem öffentlichen Verkehr dienenden Sparkassen ausdrücklich auch die nicht unter § 9 Abs. 1 Nr. 4 fallenden, d. h. solche Sparkassen einbezieht, die auch nicht zum eigentlichen Sparkassenverkehr gehörige Geschäfte betreiben, und die ja auch offenbar davon ausgeht, daß die Sparkassen auch Einkünfte erzielen, die nicht auf den eigentlichen Sparkassenverkehr entfallen.

Daß eine besondere Sicherung der Spargelder, z. B. durch Bürgschaften, bei Sparkassen notwendig geschaffen werden müsse, schreibt das Gesetz auch für die Sparkassen der Genossenschaften nicht vor. Eine dahingehende Praxis besteht auch bei anderen Sparkassen nicht, so daß auch nicht gesagt werden kann, daß die Verkehrsanschauung sie bei den Sparkassen voraussetzt. Der RfS. verneint deshalb auch dieses Erfordernis und erblickt eine ausreichende Sicherung der Spargelder in der geforderten verwaltungsmäßigen Trennung.

Daß die Überschüsse zugunsten der Sparer Verwendung finden, liegt gleichfalls nicht im Wesen der Sparkasse begründet. In aller Regel wird auch nicht in dieser Weise verfahren. Auch die Genossenschaften pflegen sich Sparabteilungen regelmäßig nicht um der Sparer willen, sondern im eigenen Interesse zur Erlangung billiger Betriebsmittel und Erleichterung ihrer sonstigen Geschäfte einzurichten. Deshalb geht die Entsch. mit Recht davon aus, daß die Anerkennung als Sparkasse auch nicht von der Voraussetzung abhängig gemacht

24. § 15 Abs. 1 Nr. 7 KorpStG. ist wörtlich auszulegen. Aus an sich steuerpflichtigen Einkünften stammende Beträge, die den satzungsgemäß zur Deckung der Verpflichtungen des Unternehmens gegen seine Mitglieder bestimmten Rücklagen zugeführt werden, dürfen daher ohne Rücksicht darauf, ob steuerfreie Einkünfte zur Verfügung stehen oder nicht, bei Ermittlung des Einkommens abgezogen werden. †)

Der beschwerdeführende Verein ist ein Versicherungsverein a. G. Er hat die Aufgabe, seine Mitglieder gegen den Schaden zu versichern, der an Glasscheiben, Glasschildern sowie anderen Gläsern durch Zerbrechen entsteht. Er versichert nur Mitglieder. Nach § 10 seiner Satzungen hat er zur Deckung eines aus dem Geschäftsbetrieb sich ergebenden außergewöhnlichen Verlustes eine Rücklage zu bilden, der zunächst alle Eintrittsgelder zuzufleßen. Ergibt der Rechnungsabluß einen Überschuß, so ist auch dieser der Rücklage zuzuführen, bis sie die Mindesthöhe von 10 000 R.M. erreicht hat. Ist diese Höhe erreicht, so fließen der Rücklage außer den Eintrittsgeldern und den eigenen Zinsen nur noch 25 % des Jahresüberschusses zu, bis sie den Betrag von 20 000 R.M. erreicht hat. Über den Rest des Überschusses verfügt die Mitgliederversammlung.

Bei Beginn des Steuerabschnitts betrug die Rücklage 9255,46 R.M. Im Steuerabschnitt 1930 hatte der Verein aus eigenen Zinsen 1194,47 R.M. Einnahmen, die er nach § 10 seiner Satzung in vollem Umfange der Rücklage zugeführt hat. Er hat begehrt, daß diese Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 7 bei Ermittlung des Einkommens abgezogen würden. Das Finanz. hat dem Antrag nicht entsprochen, sondern die Zinseinnahmen nach § 11 Nr. 4 und § 21 Nr. 3 a mit 10 % zur KorpSt. herangezogen. Einspruch, Ver. und Rechtsbeschw. waren ohne Erfolg.

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 7 dürfen bei Versicherungsvereinen a. G., die nur Mitglieder versichern, bei Ermittlung des Einkommens u. a. abgezogen werden die aus den Einkünften aus Kapitalvermögen stammenden Beträge, wenn sie Rücklagen zugeführt werden, die satzungsgemäß zur Deckung der Verpflichtungen des Unternehmens gegen seine Mitglieder bestimmt sind. Unbestritten ist, daß die von dem beschwerdeführenden Verein gebildete Rücklage satzungsgemäß den in § 15 Abs. 1 Nr. 7 bezeichneten Zwecken dient. Auch besteht kein Streit darüber, daß die aus Kapitalvermögen vereinnahmten Zinsen nach der Satzung der Rücklage zuzuführen waren und auch tatsächlich zugeführt worden sind. Das Finanz. hält die Vorschr. des § 15 Abs. 1 Nr. 7 deshalb nicht für anwendbar, weil sie nach ihrem Sinn und Zweck nur so ausgelegt werden könne, daß zunächst die zur Verfügung stehenden steuerfreien Einkünfte der Rücklage zugeführt werden müßten, bevor die steuerpflichtigen Einkünfte zu den begünstigten Zwecken verwendet werden dürften.

Der beschwerdeführende Verein bekämpft mit der Rechtsbeschw.

werden darf, daß die Überschüsse den Sparern zugute kommen. Auch eine entsprechende Satzungsbestimmung, insbes. auch für den Fall der Auflösung der Sparkassenabteilung, darf nicht verlangt werden. R.M. Dr. Krakenberger, Nürnberg.

Zu 23. In der Fußnote hatte ich als Folge meiner Auffassung angenommen, daß der Gewinn vom 1. Jan. bis zum späteren Gründungstage nicht körperschaftsteuerpflichtig, vielmehr als Sacheinlage lediglich kapitalverkehrssteuerpflichtig sei, und hinzugefügt, es sei mir allerdings unbekannt, ob ein solcher Versuch von Finanz. gemacht sei. Wie mir dankenswerterweise Herr Obersteuereinspektor Matthes, Stuttgart, mitteilt, ist das in Württemberg der Fall. Im dortigen amtlichen Formulare heißt es unter 5: „Zuschlag zum Ausgleich des Zeitunterschiedes zwischen Bilanz und Stichlag.“ S. auch Matthes: Würtz. 1923, 80—89.

Dr. Ernst Fleck, Hannover.

Zu 24. Das Urteil ist sehr ansehnlich. Es setzt sich in Gegensatz zu der Auffassung der Kommentatoren, die bisher sämtlich die Bestimmung des § 15 Ziff. 7 KorpStG. dem Sinne und nicht dem Buchstaben nach ausgelegt haben.

Der Sinn dieser Vorschr. ist offenbar der, daß das Deckungskapital auf planmäßiger Höhe gehalten werden, und daß daher Beträge, die hierzu bestimmt und erforderlich sind, steuerfrei sein sollten. Da nun aber die Versicherungsvereine steuerfreie Einkünfte besitzen, so ergab es sich eigentlich als eine Selbstverständlichkeit, daß zunächst diese ohnehin steuerfreien Einkünfte zur Auffüllung zu verwenden sind und daß eine weitere Befreiung für Einkünfte nur in Frage kam, wenn die ohnehin steuerfreien Einkünfte zur Deckung nicht ausreichten. Die Auffassung des RfS., die allerdings den Wortlaut für sich hat, gibt den Versicherungsvereinen die Möglichkeit, durch eine klug ausgearbeitete Satzung sich Steuervorteile zu erwerben, die in wirtschaftlichen Notwendigkeiten keine Stütze haben und zweifellos vom Gesetz nicht beabsichtigt waren.

R.M. Dr. Martin Fuchs, Berlin.

diese Auffassung des FinVer. § 15 Abs. 1 Nr. 7 verlange nur, daß eine Rücklage vorhanden sei, die satzungsgemäß den dort bezeichneten Zwecken diene und erkläre alle Zuweisungen für steuerfrei, die tatsächlich an diese Rücklage erfolgten. In seinem Falle sei außerdem zu berücksichtigen, daß es sich nicht etwa um eine willkürliche, sondern um eine durch die von der Aufsichtsbehörde genehmigte Satzung zwingend vorgeschriebene Zuwendung handle. Er habe deshalb nicht die Wahl gehabt, ob er steuerpflichtige oder steuerfreie Einkünfte der Rücklage habe überweisen wollen, sei vielmehr auf Grund der Satzungen gehalten gewesen, gerade die eigenen Zinseinkünfte der Rücklage zuzuführen.

Der Auffassung des Pflichtigen ist im Ergebnis beizutreten. Für sie spricht der Wortlaut des Gesetzes, der ganz allgemein sagt, daß bei Versicherungsvereinen a. G., die nur Mitglieder versichern, die aus den Einkünften aus Kapitalvermögen stammenden Beträge bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen sind, wenn sie Rücklagen zugeführt werden, die satzungsgemäß zur Deckung der Verpflichtungen des Unternehmens gegen seine Mitglieder bestimmt sind. Es erscheint nicht angängig, eine klare und eindeutige Gesetzesbestimmung gegen ihren Wortlaut auszulegen, wenn keine zwingenden Gründe dafür erkennbar sind, daß eine wörtliche Auslegung mit ihrem Zwecke und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung nicht vereinbar wäre. Solche Gründe sind hier nicht zu erkennen. Wenn § 11 Nr. 4 bestimmt, daß bei den im § 4 Abs. 2 unter a bis c bezeichneten StPfl. im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht Einkünfte der im § 6 Abs. 1 Nr. 2—4, 7—8 EinkStG bei Ermittlung des Einkommens außer Ansatz zu bleiben haben, während sie mit ihren anderen Einkünften steuerpflichtig sind, so kann man die Dinge so ansehen, als ob die Betriebe der genannten Körperschaften steuerlich in zwei Betriebe, und zwar einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teilbetrieb zerlegt wären. Das könnte an sich nahelegen, die Auffassung zu vertreten, daß zunächst die Ergebnisse der einzelnen Teilbetriebe gegeneinander abgeglichen werden müßten, bevor auf Mittel aus dem anderen Teilbetrieb zurückgegriffen werden dürfe. Diese Erwägungen sind indes nicht durchschlagend. Ihnen steht schon die Tatsache entgegen, daß die Rücklage, der die Beträge zugeführt werden, dem ganzen Betriebe, also sowohl dem steuerfreien als auch dem steuerpflichtigen Teilbetriebe, dient.

Hiernach ist der Senat der Auffassung, daß klar erkennbare Gründe, die für eine Auslegung der Vorschr. des § 15 Abs. 1 Nr. 7 gegen ihren einseitigen Wortlaut sprechen, nicht ersichtlich sind. Es konnte daher dem Pflichtigen nicht verwehrt werden, seine eigenen, an sich steuerpflichtigen Zinseinnahmen ohne Rücksicht darauf, ob steuerfreie Einkünfte zur Verfügung standen oder nicht, zur steuerfreien Auffüllung der Rücklage zu verwenden.

Der beschwerdeführende Verein hat unbestritten seine steuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen der Rücklage zugeführt. Da die Rücklage satzungsgemäß den im § 15 Abs. 1 Nr. 7 bezeichneten Zwecken dient und die von der Aufsichtsbehörde genehmigte höchste Summe noch nicht erreicht hat, ist die Zuweisung steuerfrei.

(RFG., 1. Sen., Ur. v. 29. Jan. 1932, I A 13/32.)

*

25. § 24 KorpStG.; § 83 Abs. 1 Nr. 1 EinkStG. Ausbeuten unterliegen dem Steuerabzug grundsätzlich in voller Höhe, insbes. auch insoweit, als sie zurückgezahltes Kapital enthalten. Eine Ausnahme gilt für den Fall, daß eine Gewerkschaft keinen Abbau mehr treibt und sich allmählich auflöst. †)

Die Ausbeuten umfassen alles, was eine Gewerkschaft verteilt. Mit den Ausbeuten kann insbes. Kapital, das die Gewerkschaft zur Vfg. gestellt haben, zurückgezahlt werden. Es kann dahingestellt

Zu 25. 1. Weit interessanter als die im Ur. behandelte, bloß eine Spezialfrage des mehr formellen StWB. berührende Frage ist die grundsätzliche: Ist bei einer Ausbeute auch das in ihr enthaltene zurückgezahlte Kapital beim Gewerkschaften Einkommen? Das kann leicht vorkommen. Die Ausbeute ist nicht identisch mit dem Gewinn in der §§ 12, 13 EinkStG., ist vielmehr nach § 102 PrAWB. der Teil des Überschusses der Einnahmen der Gewerkschaft über die Ausgaben (Strug § 37 Num. 13), also rein kameralistisch gedacht. Zu den Einnahmen zählen auch die Zubeußen. a) Eine Gewerkschaft beschließt einen Schachtbau; Zubeuß 1 Million RM, nimmt aber später davon Abstand und zahlt sie als „Ausbeute“ zurück. b) Zweites Beispiel: Eine Gewerkschaft verkauft einen Teil ihrer Felder ohne jeden Gewinn, sogar mit Verlust. Den Erlös verteilt sie als „Ausbeute“. Beides zeigt klar die Unmöglichkeit, hier KapEink. anzunehmen. Ebenjowenig wie umgekehrt die Zubeuß immer eine das Einkommen mindernde Ausgabe ist. Der buchführende Kaufmann muß sie eventuell aktivieren. Der Privatmann kann sie nicht etwa einfach als Werbungskosten abziehen, selbst, wenn sie einen Verlust der Gewerkschaft deckt (StW. 1930 Nr. 1205; JW. 1931, 754 = RFG. 27, 300). Das

bleiben, inwiefern bei der Veranlagung einer Gewerkschaft als Gewinn nur der Teil der Ausbeute zu behandeln ist, der kein zurückgezahltes Kapital darstellt. Die Feststellung, was als Gewinn und was als zurückgezahltes Kapital anzusehen ist, ist nach der Natur der Dinge mit sehr großen Schwierigkeiten verbunden. Mit derartigen Schwierigkeiten das Steuerabzugsverfahren zu belasten, ist mit dessen Wesen vgl. insbes. RStB. 29, 447 und 30, 148) unvereinbar. Bei den laufenden Ausbeuten, die im Betriebe befindliche Gewerkschaften verteilen, wird zudem regelmäßig in der Hauptache oder doch überwiegend Gewinn verteilt und kein Kapital zurückgezahlt werden. Davon geht auch § 83 aus, der die Ausbeute in einem Zuge mit sonstigen Gewinnen auführt. Danach scheint es geboten, den § 83 dahin auszulegen, daß grundsätzlich Ausbeuten

Ur. sagt übrigens ausdrücklich: wirtschaftlich sei die Gleichstellung der Gewerkschaft mit den übrigen Kapitalgesellschaften bedenklich.

2. Ich habe das lange Zeit eigentlich für selbstverständlich gehalten, also Kapitalrückzahlungen nicht für steuerpflichtig erachtet, wurde aber aus diesem Schlummer unjast durch das Ur. JW. 1931, 754 geweckt. Naphthaprozente wurden ganz als KapEink. betrachtet, auch wenn nach Wegfall der Rücklagen infolge Erschöpfung des Vorkommens nichts mehr übrig blieb. Mirre: StW. 32, 324 fügt hinzu, es sei anerkanntes Recht, daß der Gewerkschaft nicht geltend machen kann, trotz der Ausschüttungen erschöpfte sich das Stammvermögen allmählich. Vorderrhand vermag ich das nicht recht einzusehen. In der Anwendung auf meine, allerdings tendenziös ausgewählten Beispiele gewiß nicht. Ich glaube auch nicht, daß der RFG. oder Mirre bei ihnen im Ernstfalle eine StPfl. als gegeben annehmen würde. Aber die Schachtzubeuß oder die Felder sind doch nun einmal Gewerkschaftsvermögen geworden.

3. Der Unterschied müßte also schon darin gefunden werden, daß man mit JW. 1931, 754 sagt: Der Verlust der Gewerkschaft ist nicht gleichbedeutend mit einem Verlust des Gewerks. Das wäre aber doch keine zutreffende Formulierung. Es handelt sich nicht darum, ob der Gewerkschaft ein Verlust erleidet, den er, falls Privatmann, übrigens mangels eines Bestandsvergleiches *sonjelo* d. R. n. nicht abziehen kann. Vielmehr darum: Hat der Gewerkschaft Einkünfte erzielt? Die Aktiv-, nicht die Passivseite ist entscheidend. Will man in beiden Beispielen zu dem schon gewöhnlich richtigen Resultat gelangen, so bleibt nichts übrig, als von dem starren Prinzip von JW. 1931, 754 abzurücken und zu untersuchen, ob sich nicht unter dem irreführenden Ausdruck Ausbeute dennoch eine Kapitalrückzahlung versteckt. In Wahrheit tut das schon unser Ur., wenn es für den Fall der auch nur allmählichen Auflösung eine Ausnahme statuiert. Die umgekehrte Entsch., also StPfl. wäre angesichts der Entwicklung, die die StPfl. bei Liquidationsraten genommen hat, dann auch mehr wie sonderbar gewesen (s. darüber *Pissel-Koppe* S. 478). Sie hat bekanntlich zu der *Pissel-Koppe* noch nicht zur Vfg. stehender Entsch. JW. 1932, 1683 geführt, daß Liquidationsraten mit Ausnahme einer wesentlichen Beteiligung steuerfrei sind. Nach *Zimmermann*: DStZ. 31, 14 beim Privatmann immer. Bei einer Liquidation oder allmählichen Auflösung (s. aber StW. 32 Nr. 635) tritt allerdings die Ungerechtigkeit einer EinkSt. besonders sinnsfällig in die Erscheinung.

4. Was hier als Grundsatz anerkannt wird, muß aber auch in andern Fällen gelten. Eine produktive Ölbohrung muß u. U. in 1 oder 2 Jahren abgeschrieben werden, weil sie sich erschöpft. Durch Zubeuß sind die Bohrkosten mit 300 000 RM eingezogen. Im ersten Jahre liefert sie 100 000 RM, im zweiten 50 000 RM und verziegt dann. Will man wirklich die bei günstiger Finanzlage im Wege der Ausbeute verteilten 150 000 RM zur Steuer heranziehen? Wenn man davor aber zurückschreckt, dann muß man das Prinzip auch dann anerkennen, wenn und insoweit eine im Betriebe befindliche Gewerkschaft die Abschreibungen auf das Mineralvorkommen ausschüttet.

5. Daß Abschreibungen sich in dieser Weise auswirken können, ist bereits StW. 32 Nr. 11 anerkannt. Ein Privatmann hat durch einmalige Zahlung einen Pachtanteil erworben. Nach dem RFG. ist von den Einnahmen ein entsprechender Teil der Erwerbssumme abzuziehen, weil Abschreibungen auf das Pachtrecht zulässig sind. Auf unsern Fall bezogen: In der Ausbeute stecken die Abschreibungen als Kapitalrückzahlung. Die Aussonderung einer Kapitalrückzahlung aus einem äußerlich einheitlichen Bezüge kommt auch sonst vor, z. B. StW. 30 Nr. 9, 7, 31 Nr. 735, 1019 (Kapitalkonto); StW. 30 Nr. 993 (Scheidung von Kaufraten in Amortisation und Zins). Ähnlich StW. 30 Nr. 1070, 1075. Ferner StW. 28 Nr. 748 (Aussonderung des Erlöses aus Grund und Boden). Derselben Zwecke können auch Korrektivposten dienen (JW. 1931, 1150). § 30 Abs. 2 schreibt gesetzlich die Scheidung des laufenden Gewinnes aus dem einheitlichen Verkaufspreise vor (StW. 31 Nr. 965; 32 Nr. 16; JW. 1932, 1684). Gerade eine solche Zerlegung ist oft schwieriger als die bei einer Ausbeute vorzunehmende.

6. Dem Grundsatz der Handlichkeit mag es vielleicht entspre-

ten schließlich dem Steuerabzug unterliegen, ohne daß zwischen Gewinn und Kapitalrückzahlung unterschieden wird. Eine Ausnahme kann allenfalls dann am Platze sein, wenn eine Gewerkschaft keinen Abbau mehr treibt und sich allmählich auflöst. In solchen Fällen werden die Ausbeuteverträge in der Hauptsache keinen Gewinn, sondern zurückgezahltes Kapital darstellen. Weiter werden auch die Schwierigkeiten der Trennung von Gewinn und Kapital nicht so erheblich sein.

(RFG., Ur. v. 9. Febr. 1932, I A 280/31.)

Umsatzsteuergesetz.

26. §§ 1 Nr. 1, 2 Nr. 2 UmsStG. Wird ein Unternehmen veräußert und befinden sich unter den Vermögensgegenständen Geldforderungen, so ist der Teil des Veräußerungsentgelts, der auf die Geldforderungen entfällt, nach § 2 Nr. 2 UmsStG. als steuerfrei abzugeben. †)

Die KommGes. G. hat i. J. 1929 ihren Betrieb auf die neu gegründete AktG. gleichen Namens (die BeschwF.) übertragen. Die BeschwF. hatte dafür den früheren Kommanditisten ihre gesamten Aktien im Nennbetrage von 800 000 RM zu übertragen und außerdem 700 000 RM bar auszuzahlen. Streitig ist, ob diese 700 000 RM der UmsSt. unterliegen; im übrigen ist die Steuerfreiheit nach § 2 Nr. 7 UmsStG. anerkannt worden. Die Vorinst. haben die Streitfrage bejaht. Die RBeschw. der AktG. mußte zur Aufhebung der Vorentscheid. führen.

Mit dem streitigen Teil des Veräußerungsentgelts ist vom FinA. nicht die veräußernde KommGes., sondern sogleich die erwerbende AktG. herangezogen worden, obwohl diese nur gem. § 96

den, daß der Pfl. den Nachweis einer KapRückzahlung liefern muß, daß das FinA. also durch Berufung auf die Ausbeute einen prima-facie-Beweis für steuerpflichtige Einkünfte geführt hat. Diese verfahrensrechtliche Erleichterung hat aber mit der materiellen Beurteilung nichts zu tun. Es wäre vielleicht praktisch, einmal einen Fall an den RFG. zu bringen, in dem eine Gewerkschaft nicht die rohe kameralistische Aufstellung macht, vielmehr eine genaue Bilanz mit Sachfonten, wie eine AktG., so daß man auf den ersten Blick erkennen kann, ob KapRückzahlung vorliegt oder nicht. Man kann bei einem so gelagerten klaren Tatbestande eine Umkehr des RFG. erhoffen. Gerade unser Ur. bestärkt mich darin. Auch M i r r e: StW. 32, 838 bezeichnet es jetzt als zweifelhaft, ob der Sen. nicht bei der Veranlagung des Gewerkschaften so entscheiden würde. Er macht auch darauf aufmerksam, daß das Ur. wohl irrtümlich von der Veranlagung der Gewerkschaft statt des Gewerkschaften spricht.

Dr. Ernst Fied, Hannover.

Zu 26. 1. Die Entsch. führt das UmsStG. noch in der Aff. an. An Stelle des § 2 Nr. 2, 4, 4 a und 7 ist i. d. Fass. v. 30. Jan. 1932 § 2 Nr. 5, 7, 8 und 11 getreten.

2. Die neu gegründete AktG. haftet für die im Betrieb der KommGes. begründeten laufenden und für die festgesetzten, aber noch nicht entrichteten Steuern, weil sie deren Unternehmen im ganzen erworben hat (§ 116 RAbgD.). Infolgedessen gelten für die AktG. die gleichen Vorschr. wie für die KommGes. (§ 97 II RAbgD.). Das FinA. ist nicht verpflichtet, sich zunächst an diese zu wenden, es kann den Steueranspruch sofort gegen die AktG. auf Grund der Haftung geltend machen, wenn dies nicht gegen Recht und Billigkeit verstößt (§ 11 RAbgD.; vgl. Becker, Bem. 5 zu § 79 RAbgD. a. F.). Das Verfahren des FinA. ist also formell einwandfrei.

3. Die KommGes. hat an die AktG. Forderungen im Betrag von 700 000 RM abgetreten und dafür 700 000 RM, angeblich in bar, erhalten. Hierin liegt der Umsatz von Geldforderungen, der nach § 2 Nr. 5 UmsStG. n. F. steuerfrei ist. Die Bestimmung sollte allerdings in erster Linie für Bank- und Börsengeschäfte gelten (vgl. Popitz (3), II zu § 2 Nr. 2 UmsStG. a. F.), an Fälle wie den vorliegenden hat man kaum gedacht. Es ist tatsächlich auch nicht recht einzusehen, weshalb hier die UmsSt. nicht erhoben wird, während sie unzweifelhaft anfallen würde, wenn anstatt der Forderungen Waren im gleichen Werte auf die AktG. übertragen worden wären. Diese Erwägung dürfte auch wohl für den die Steuerpflicht behandelnden Standpunkt der Vorinst. maßgebend gewesen sein. Nach der Fassung des Gesetzes wird man aber dem RFG. beitreten müssen. Jemandem auf Umgehung des Gesetzes gerichtete Handlungsweise der Beteiligten kommt nicht in Frage; es müßte aber das Vertrauen zur Rechtsordnung erschüttern und macht jede halbwegs sichere Vorausberechnung der mit einer geschäftlichen Maßnahme verbundenen Steuerlasten unmöglich, wenn gegenüber dem klaren Wortlaut des Gesetzes die Steuerpflicht angenommen würde. Daß das freilich vom RFG. schon wiederholt gesehen ist, ist hier nicht weiter zu erörtern.

RA. Dr. Wassertrüding, Nürnberg.

RAbgD. a. F. (§ 116 n. F.) zur Haftung für den von der KommGes. rückständig geliebten Steuerbetrag hätte herangezogen werden können, wofür das Bestehen des Steueranspruchs gegen die KommGes. Voraussetzung ist. Ein Steueranspruch ist nicht gegeben.

Richtig ist, daß nach der Rspr. des erf. Sen. die Veräußerung eines Gesamtunternehmens ebenso als ein gewerblicher Betriebsvorgang anzusehen ist wie die Veräußerung einzelner Betriebsgegenstände, und daß der Veräußerungserlös daher gem. § 1 Nr. 1 UmsStG. unterliegt. Das gilt nach der Rspr. des Senats nicht nur für die Betriebsveräußerung seitens einer Kapitalgesellschaft und seitens einer sonstigen Erwerbsgesellschaft, wie die Vorinst. annimmt, sondern für die Betriebsveräußerung auch jedes anderen Unternehmens (vgl. RFG. Bd. 29 S. 22).

Damit ist aber nicht gesagt, daß in allen Fällen der Veräußerung eines ganzen Unternehmens der gesamte Veräußerungserlös umsatzsteuerpflichtig wäre. Wenn in dem übertragenen Betriebsvermögen Gegenstände enthalten sind, deren Veräußerung nach besonderen Vorschr. — z. B. § 2 Nr. 2, Nr. 4 a, Nr. 7 UmsStG. — steuerfrei ist, so haben diese Befreiungsvorschr. nach ihrem Sinn und Zweck auch dann Anwendung zu finden, wenn solche Gegenstände nicht für sich allein, sondern als Teile eines Unternehmens veräußert worden sind. Im gleichen Sinne hat der Senat in ständiger Rspr. sich auf den Standpunkt gestellt, daß bei der Verpachtung eines Unternehmens aus dem Pachtzins derjenige Teil gem. § 2 Nr. 4 UmsStG. als steuerfrei auszuscheiden sei, der anteilmäßig auf die Grundstücke und grundstücksgleichen Berechtigungen entfällt (vgl. RFG. Bd. 13 S. 298). In dem Betriebsvermögen der KommGes. waren Forderungen im Betrage von 700 000 RM enthalten, die auf die BeschwF. mitübertragen worden sind. Die streitigen, von der BeschwF. an die KommGes. gezahlten 700 000 RM stellten nach den glaubwürdigen Darlegungen der BeschwF. den Ausgleich für jene Forderungen dar. Hiernach sind gem. § 2 Nr. 2 UmsStG., wonach Umsätze von Geldforderungen von der Besteuerung ausgenommen sind, die 700 000 RM steuerfrei. (RFG., 5. Sen., Ur. v. 23. Okt. 1931, VA 526/31; RFG. 29, 268.)

27. § 1 Nr. 1 UmsStG. Die entgeltliche Übertragung der Beteiligungsziffer am Kalisyndikat (Kaliquote) ist umsatzsteuerpflichtig †)

Nach geltendem Rechte ist der Kalibafab geschlechlich kontingentiert. Jeder Kaliverkäufer ist an der Gesamtabsatzmenge des Kalisyndikats mit einem bestimmten (in Tausendsteln ausgedrückten) Bruchteil beteiligt. Dieser Anteil am Gesamtabsatz ist die Beteiligungsziffer (Kaliquote). Da auch das Stimmrecht im Kalisyndikat und damit der gesamte Einfluß auf die Kaliwirtschaft nach der Beteiligungsziffer abgestuft ist, so ist die Beteiligungsziffer zugleich der Ausdruck des wirtschaftlichen Wertes der gesellschaftlichen Stellung im Kalisyndikat. Die Übertragung der Beteiligungsziffer auf andere Kaliverke ist in § 85 DurchVorschr. z. Kaliwirtschaft i. d. Fass. der VO. v. 22. Okt. 1921 (RGBl. 1315) ausdrücklich vorgeesehen. Die StPfl. hat von diesem Übertragungsrechte Gebrauch gemacht. Die Anschauung, daß die Übertragung (Veräußerung) der Beteiligungsziffer nur bei gleichzeitiger Ver-

Zu 27. Der Entsch. ist zuzustimmen. § 10 RAbgD. ist zwar nicht erwähnt, traf aber offenbar zu. Denn es war eine ungewöhnliche Vertragsart gewählt, um Steuer zu ersparen. Daß jemand das Pachtojekt laut Pachtvertrag stillzuliegen verpflichtet ist, wie RFG. mit Recht hervorhebt, widerspruchsvoll. Bei ungekünstelter Vertragsgestaltung mußte Steuerfreiheit eintreten. Der Pachtvertrag behielt seine Rechtswirkung: Verpachtung des Bergwerkseigentums, also eines grundstücksgleichen Rechts, wenn Verpächter sich nicht zur Stilllegung des Kaliverks verpflichtete. Dann war der Pachtvertrag ernstgemeint und Steuerbefreiung nach § 2 Nr. 7 UmsStG. wegen Übertragung eines grundstücksgleichen Rechts gegeben. Die Kaliquote folgte diesfalls dem Besitzübergang an den Pächter automatisch, ohne daß besondere Steuerpflichten ausgelöst wurden. — (Die seinerzeitige Ansicht der Verteilungsstelle, welche dem Verpächter neben dem Pachtzins auch die Quote zusprach, dem Pächter jedoch nichts, war offenbar rechtsirrig. Vgl. m. ges. Aufsätze zum Kaligesetz, S. 18.) — Der Pächter war nicht gehindert, das gepachtete Bergwerk stillzuliegen und die Quote zuschlägig zu seiner für ein anderes Bergwerk innehabende Quote zu verlangen. Das folgt aus der Rechtsnatur der Quote. Sie ist nichts anderes, als eine Realgewerbeberechtigung, verliehen für ein bestimmtes Bergwerk, ohne Rücksicht auf den Eigentümer. Hat jemand zwei Bergwerke mit je einer Quote, so ist er berechtigt, die eine oder die andere Quote auf einen anderen Kaliverksbesitzer zu übertragen. Nichts hindert ihn, statt der Übertragung an eine fremde Person die eine Quote der anderen zuzuschlagen und beide Quoten aus einem seiner Bergwerke (unter Stilllegung des zweiten) in Produktion und Absatz zu erfüllen.

RA. Dr. Görres, Berlin.

äußerung des Bergwerkes — im Wege des Verkaufs oder der Verpachtung — möglich sei, findet im Gesetz keine Stütze. Da die Vertragschließenden in dieser Anschauung besangenen waren, haben sie ihre die Abtretung der Beteiligungsziffer bezweckenden Vereinbarungen in die Form eines Pachtvertrages gekleidet. Inhaltlich haben aber diese Vereinbarungen nicht die Verpachtung des Bergwerkseigentums zum Gegenstande. Daß kein wirklicher Pachtvertrag vorliegt, erhellt schon aus der Tatsache, daß die Pflichtige sich zur Stilllegung ihrer Kalimerte verpflichtet hat; Pachtung aber bedeutet die Überlassung des Pachtgegenstandes zum Zwecke der Benutzung. Liegt aber nicht Verpachtung des Bergwerkseigentums, also eines grundstückgleichen Rechtes vor, so fehlt die Voraussetzung für eine Steuerbefreiung nach § 2 Nr. 7 UmfStG.

Der Senat ist aber weiter der Anschauung, daß hier überhaupt kein Pachtvertrag vorliegt, sondern daß die Pflichtige die Kalimerte verkauft hat. Wie aus den Vereinbarungen hervorgeht, ist es den Vertragschließenden sachlich gar nicht darum zu tun gewesen, einen Pachtvertrag abzuschließen, sondern es handelte sich für sie nur darum, eine rechtsbeständige Formulierung für die Abtretung der Beteiligungsziffer zu finden. Sachlich kommt nur ein Quotenkauf in Betracht, wie die Verkehrsanschauung sich ausdrückt. Durch den Vertrag hat sich die Pflichtige wirtschaftlich des — auf der gegenwärtigen Kaligesetzgebung beruhenden — Rechtes auf Anteilnahme am Kaliabzatz unwiderruflich begeben. Wie eine künftige Gesetzgebung die Verhältnisse im Kalibergbau regeln wird, steht dahin. Es kann daher der Betrachtungsweise nicht zugestimmt werden, als sei die Beteiligungsziffer rechtlich bei der Pflichtigen geblieben, und nur die Ausnutzung der Beteiligungsziffer sei bis zum Ablauf des Jahres 1953 an die Vertragsgegnerin überlassen worden. Das, was an diese übergegangen ist, ist die Beteiligungsziffer selbst, d. h. das vom Gesetzgeber bis zum 31. Dez. 1953 gewährleistete Recht auf Anteil am Kaliabzatz.

Der hier in Rede stehende Leistungsaustausch ist seitens des Pflichtigen mit der Stilllegung der Kalimerte und seitens der Vertragsgegnerin mit der Zahlung der 12 Millionen *RM* vollendet. Er fällt zeitlich in die Steuerabschnitte 1925 und 1926. Der Umstand, daß durch den Leistungsaustausch von 1925 und 1926 ein Dauerzustand geschaffen worden ist, der seine Wirkung auch in den folgenden Jahren derart äußert, daß die Pflichtige unter dem zeitlichen Geltungsbereich der gegenwärtigen Kaligesetzgebung die stillgelegten Kalimerte nicht wieder betreiben darf, gestattet nicht die Annahme, daß Leistung und Gegenleistung sich auf die 28 Jahre von 1925 bis 1953 verteilen. Die Umsatzsteuer knüpft vielmehr an den Verkehrsakt an, der die Rechtsänderung bewirkt. Das ist aber der Vertrag vom ... 1925 i. Verb. m. der Stilllegung der Kalimerte. Nach dem Steuerabschnitte 1926 hat die Pflichtige keine Leistungen mehr bewirkt. Eine Verteilung der Umsatzsteuer auf die 28 Jahre der Lebensdauer des abgetretenen Rechtes unter dem Gesichtspunkt, daß die Pflichtige gem. § 9 UmfStG. 1926 die Entgelte für bewirkte Leistungen versteuert, kann hiernach nicht in Frage kommen.

(*RFG.*, *Urt.* v. 9. Mai 1932, V A 352/31.)

*

28. §§ 1 Nr. 1, 3 Nr. 3 UmfStG. Privatwirtschaftlich betriebene Abdeckereien sind umsatzsteuerpflichtig, auch mit Vergütungen, die sie durch öffentlich-rechtliche Körperschaften für Fortschaffung und Beseitigung von Kadavern erhalten. †)

Der StPfl. betreibt eine Abdeckerei; er ist für 1928 zur Umsatzsteuer veranlagt worden. Er verlangt Steuerfreiheit, weil sein Unternehmen gemeinnützig sei. Einspruch und Ver. waren ohne

Zu 28. 1. Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Nr. 1 UmfStG. die Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die jemand innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausübt. Ob ein gewerblicher Betrieb vorliegt, ist in zahlreichen Fällen streitig. Es steht fest, daß der Begriff im Umsatzsteuerrecht teilweise etwas anderes bedeutet wie im Handelsrecht und Gewerberecht. Die Absicht der Gewinnerzielung ist nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 1 Nr. 1 Satz 2 UmfStG. nicht erforderlich. Daher ist es überflüssig, wenn der *RFG.* in der oben abgedruckten Entsch. betont, der StPfl. wolle durch seine Abdeckerei „möglichst Verdienst erzielen“. Da der Betrieb des Unternehmers in der Vornahme entgeltlicher Leistungen gegenüber Dritten besteht, ist auch die Voraussetzung für die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit gegeben, daß über den Kreis des Privatlebens hinausgegangen wird (vgl. *P o p i t z*, B III 2 zu § 1 UmfStG. S. 325).

Im übrigen handelt es sich um die schwierige Abgrenzung des steuerpflichtigen Gewerbebetriebes gegenüber der steuerfreien Betätigung öffentlicher Gewalt. Letztere liegt nicht schon dann vor, wenn die Leistung auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird; denn § 1 Nr. 1 Satz 2 UmfStG. bestimmt ausdrücklich, daß in diesem Fall die Steuerpflicht nicht ausge-

erfolgt. Auch mit der *ABeschw.* kann StPfl. nicht durchdringen. Die Steuerfreiheit würde nur in Frage kommen, wenn es sich nicht um ein gewerbliches Unternehmen i. S. des § 1 Nr. 1 UmfStG. handelte oder wenn § 3 Nr. 3 dieses Gesetzes auf Abdeckereibetriebe angewendet werden könnte; beides muß verneint werden. Der StPfl. will durch seine Abdeckerei regelmäßig fließende Einnahmen und möglichst Verdienst erzielen. Daß innerhalb des von ihm bedienten Bezirkes die Besitzer von Tieren seine Dienstleistungen in Anspruch nehmen müssen, schließt die Gewerblichkeit ebenfalls aus wie dies z. B. bei den preuß. Bezirkschornsteinfegermeistern der Fall ist (*RFG.* 2, 339), die ebenfalls im Gesundheits-

schlossen ist. Darum handelt es sich aber hier auch gar nicht. Viel mehr hat sich der *Beschw.* darauf berufen, daß die Besitzer von Tieren seine Tätigkeit in Anspruch nehmen müßten.

In § 24 UmfStG. Durchsch. heißt es nun: „Der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen die Hoheitsverwaltungen des Reiches und der Länder sowie die Verwaltungen der Gemeinden (Gemeindeverbände), die öffentlich-rechtliche Aufgaben erfüllen. Sie sind insoweit von der Umsatzsteuer, unbeschadet der Bestimmungen der §§ 25 bis 28, ausgenommen. Eine Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben ist insbes. anzunehmen, wenn die Aufgaben eines Betriebs oder einer Verwaltung auf Leistungen gerichtet sind, zu deren Annahme der Leistungsempfänger an Grundgesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Diese auf Grund des § 22 UmfStG. erlassene und nach dessen Streichung durch die *NotVd.* v. 1. Dez. 1930 (*RSBl.* I, 579), auf § 12 *ABGd.* beruhende Bestimmung ist rechtsgültig (vgl. *P o p i t z*, zu II zu § 22 UmfStG., S. 965; *K l o p f*, *Bem.* 18 zu § 1 UmfStG., S. 12). Nimmt man aber weiter mit *P o p i t z*, B V 7 a d zu § 1 UmfStG. S. 348 an, daß die Ausübung öffentlicher Gewalt auch Privatpersonen übertragen werden kann, so besteht kein Anlaß, die Ausübung öffentlicher Gewalt durch den *Beschw.* zu verneinen, vorausgesetzt, daß seine Angabe über den Annahmewang der Tierbesitzer richtig ist. Diese Schlußfolgerung wird auch noch bekräftigt durch § 26 UmfStG. Durchsch. Best., der zu den Betrieben und Verwaltungen, welche der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, ausdrücklich Kadaververnichtungsanstalten zählt. Die Rechtsgültigkeit dieser Bestimmung braucht nicht auf § 108 II (jetzt 13) *ABGd.* gestützt zu werden, wie dies *P o p i t z* CIV 2 a zu § 3 UmfStG. S. 602 geschieht, sie ergibt sich aus der Steuerfreiheit von Entgelten, die bei der Ausübung öffentlicher Gewalt eingehen.

Damit gerät man freilich in Widerspruch mit der ständigen *Rspr.* des *RFG.*, nach der das Entgelt trotz öffentlicher Bestellung und trotz Annahmewangs der Bezahler umsatzsteuerpflichtig ist, wenn seine Tätigkeit nicht ihren privatwirtschaftlichen Charakter verliert (vgl. z. B. die Nachweise bei *W e h l o w*, *Bem.* 11 zu § 1 UmfStG. S. 14 für die Tätigkeit des Zwangsverwalters, Konkursverwalters, Lotterien, Schornsteinfegers in Preußen und Bayern, Fleischbeschauers, öffentlich angestellten und beedigten Probenehmers der Kalindustrie). Ich bin schon bei der Besprechung des einen Fleischbeschauer betreffenden Urteils des *RFG.* 23, 189 = *FW.* 1928, 530 der die Steuerpflicht behandelnden Auffassung des *RFG.* entgegengetreten (dazu *P o p i t z*, *Ergänzungsband* S. 65 f.; der *RFG.* ist bei seiner Auffassung geblieben: *RStBl.* 1932, 809) und kann ihr auch jetzt nicht folgen.

K l o p f, der selbst (*Bem.* 18 zu § 1 S. 12) übereinstimmend mit *P o p i t z*, B V 7 a zu § 1 S. 345 die *Rspr.* des *RFG.* als widerspruchsvoll bezeichnet, nimmt an, daß der *RFG.* noch nicht befriedigend geklärt hat, ob Wahrnehmung öffentlicher Gewalt vorliegt, lehnt aber die Steuerbefreiung der erwähnten Privatpersonen ab; sie stehe im Gegensatz zu dem Grundsatz des *RFG.*, daß Umsatzsteuerpflicht überall eintrete, wo öffentlich-rechtliche Gebilde eine Tätigkeit entfalten, die Gegenstand der privaten Betätigung sein kann oder es doch wäre, wenn das öffentliche Gebilde nicht ein Monopol besäße. Mit diesem Grundsatz, der allerdings die frühere *Rspr.* beherrscht hat (z. B. *RFG.* 13, 223; 18, 190), wurde aber neuerdings gebrochen (*RFG.* 30, 37 [38]); offensichtlich auch *RFG.* 36, 16; dagegen scheint *RFG.*: *RStBl.* 1932, 809 Nr. 815 wieder auf dem alten Standpunkt zu stehen). Die Frage wird jetzt dahin gestellt, ob die öffentliche Körperschaft die Tätigkeit durch ihre eigenen Organe ausübt oder ob sie sich der Hilfe selbständiger Personen bedient (*RFG.*: *RStBl.* 1932, 368 Nr. 340). Das kommt also darauf hinaus, daß die Ausübung öffentlicher Gewalt von den öffentlichen Körperschaften überhaupt nicht an selbständige Personen übertragen werden kann, angenommen wohl den Fall, daß diese Beamte sind wie die Notare und Gerichtsvollzieher. Aber dann dürfte man die Lotteriennehmer der preuß.-süddeutschen Klassenlotterie nicht mehr wie bisher steuerfrei lassen (*RFG.*: *RStBl.* 1923, 48), ebenso müßte die teilweise Steuerfreiheit der aus dem freiwilligen Zusammenschluß der Mittelglieder hervorgegangenen, nicht vom Staat geschaffenen Dampfseilüberwachungsvereine (*RFG.* 12, 58) wefallen. Man gerät also hier in Widersprüche, zu deren Beseitigung steuerliche

polizeilichen Interesse in einem räumlich abgegrenzten Gebiet ohne Konkurrenz monopolartig tätig werden und deren Umsatzsteuerpflicht der Senat in gleichmäßiger Rspr. bestätigt hat, weil sie aus eigenwirtschaftlichen Gründen und damit wie jeder andere Gewerbetreibende am allgemeinen Erwerbsleben teilnehmen. Für Abbedereibetriebe ist die Rechtslage die gleiche; übernehmen sie, wie hier, für öffentlich-rechtliche Körperschaften gegen eine Kaufschale Pflichten, die diesen gesetzlich obliegen — § 26 PrAbschG. v. 25. Juli 1911 (GS. 149) zum Viehsteuerg. v. 26. Juni 1909 (RSt. 519) —, so sind sie für diesen Leistungsaustausch nach § 1 Nr. 3 UmfStG. umsatzsteuerpflichtig. Die Steuerfreiheit aber aus § 3 Nr. 3 muß schon deshalb verjagt werden, weil die Voraussetzung einer ausschließlichen Gemeinnützigkeit entfällt; denn der Zweck der Abbederei nicht lediglich zur Förderung der allgemeinen Gesundheit, sondern hauptsächlich, um seinen und seiner Familie Lebensunterhalt zu bestreiten. (RSt., 5. Sen., Ur. v. 11. Febr. 1932, V A 493/31, RSt. 30, 209.)

Gründerwerbsteuergesetz.

× 29. § 3 GrErmStG. Hat jemand einen Teil der Geschäftsanteile in seiner Hand, während die anderen Geschäftsanteile ihm zum Kauf angeboten sind, so sind im Sinne des § 3 alle Geschäftsanteile in seiner Person vereinigt, wenn er seine Rechte aus dem Angebot an einen anderen abtritt.

Die F.-AktG. ist mit einem Grundkapital von 720 000 RM ausgestattet. Die Aktien gehörten zur Hälfte der beschwerdeführenden AktG. und zur Hälfte der G.-AktG., deren sämtliche Aktien in den Händen der Beschw. waren. Am 17. Febr. 1926 bot die G.-Gesellschaft ihre Aktien der Beschw. zum Kauf für 120 000 RM an. Die Beschw. trat die Rechte aus diesem Angebot am 20. Febr. 1926 an die E.-Bank ab. Am 20. Febr. 1926 richtete die Beschw. ein Schreiben an R. in London, wonach sie sämtliche Aktien an R. für 35 000 £ verkaufte. Die E.-Bank verkaufte am 20. Febr. 1926 die Aktien der G.-Gesellschaft ebenfalls an R. Eine Schlussnote über 360 000 RM wurde von der Beschw., die zweite von der E.-Bank ausgestellt. Die E.-Bank handelte als Kommissionärin der Beschw., also in eigenem Namen, aber für Rechnung der Beschw. Am 9. März 1926 nahm die Bank das Angebot der G.-Gesellschaft an. Der Überpreis über 120 000 RM hinaus floß der Beschw. zu.

Die Steuerstelle nahm an, daß die Beschw. alle Aktien der F.-AktG. in ihrer Hand vereinigt habe. Da diese Gesellschaft Eigentümerin eines Grundstücks war, zog die Steuerstelle die Beschw. nach § 3 zur Steuer heran.

Es ist davon auszugehen, daß der Herangezogenen das Eigentum an den G.-Aktien nicht zugestanden hat. Das ist aber auch nicht Voraussetzung der Steuerpflicht, wenn ein Kettengeschäft i. S. des § 5 Abs. 3 vorgelegen hat.

Der RSt. hat schon dahin entschieden, daß auch in den Fällen des § 3 die Vorschr. des § 5 Abs. 1 anwendbar ist, d. h. daß schon das schuldrechtliche Geschäft, dessen Ausführung die Vereinigung aller Geschäftsanteile in einer Person zur Folge hat, nach Ablauf eines Jahres steuerpflichtig wird (Ur. II A 616/28 vom 15. Febr. 1929, RSt. 25, 10). Er hat die Steuerpflicht auch in einem Falle bejaht, in dem jemand, der schon Geschäftsanteile besaß, ermächtigt war, die übrigen Geschäftsanteile für eigene Rechnung zu veräußern. In diesem Falle ist nicht nur Abs. 1, sondern auch Abs. 3 des § 5 für anwendbar erklärt worden (Ur. II A 585/29 v. 7. Jan. 1930: Kartei Mrozek § 3 R. 45). Diese Rspr. ist bestätigt worden durch das Ur. II A 683/29 v. 28. Jan. 1930: RSt. 26, 204. Hier ist nur eine Beschränkung festgelegt, die indessen im jetzigen Falle nicht in Betracht kommt.

Die Beschw. besaß die Hälfte der Aktien zu Eigentum. Die andere Hälfte war ihr zum Kauf angeboten. (Daß ihre Tochtergesellschaft dieses Angebot gemacht hat, ist rechtlich bedeutungslos.) Die Rechte aus dem Angebot hat sie an die E.-Bank abgetreten.

Verhältnisse geändert werden müßten, die längst als geklärt gegolten haben.

Es wird daher doch zweckmäßiger sein, von dem objektiven Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt auszugehen und ihn ohne Rücksicht auf das Subjekt, das die Tätigkeit ausübt, anzuwenden. Damit wird auch für die Abbedereien, denen § 7 I Nr. 3 GewD. ohnedies eine gewerbliche Sonderstellung durch die Aufrechterhaltung der mit der ausschließlichen Gewerbeberechtigung verbundenen Zwangs- und Bannrechte eingeräumt hat, eine zutreffendere Entsch. gewonnen sein.

2. Ob der Betrieb der Abbederei an sich gemeinnützig ist oder nicht, kann dahingestellt bleiben. Denn § 3 Nr. 3 befreit nur Unternehmer oder einzelne Zweige von Unternehmen, deren Zwecke ausschließlich gemeinnützig sind; das trifft hier zweifellos nicht zu, da der Betrieb zu Erwerbszwecken ausgeübt wird.

RM. Dr. Wassertrüding er, Nürnberg.

Es steht nichts im Wege, den § 5 Abs. 4 Nr. 2 entsprechend anzuwenden. Danach ist es so anzusehen, als hätte die Beschw. im Zeitpunkt der Abtretung alle Aktien in ihrer Hand vereinigt. Zwar gilt das Angebot selbst nicht als Veräußerungsgeschäft (RSt. 9, 19), wohl aber die Abtretung der Rechte aus dem Angebot. Mit dieser Abtretung hat die Beschw. wirtschaftlich über die Aktien verfügt, also wie ein Eigentümer gehandelt. Da sie an den anderen Aktien schon das Eigentum hatte, waren alle Aktien in ihrer Person vereinigt. Daraus folgt Steuerpflicht aus § 3. Wäre später das Angebot nicht angenommen worden, so hätte § 23 Abs. 1 zu b Nr. 4 Abhilfe geschaffen. (RSt., 2. Sen., Ur. v. 5. April 1932, II A 63/32.)

× 30. §§ 3, 5 Abs. 1 GrErmStG. Erwirbt eine Personenvereinigung durch ein Rechtsgeschäft i. S. des § 5 den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks, und werden vor der Übereignung alle ihre Geschäftsanteile in einer Hand vereinigt oder die schon vereinigten Anteile auf einen anderen übertragen, so wird der Anteilserwerb steuerpflichtig, sobald die in § 5 Abs. 1 gesetzte Jahresfrist verstrichen oder vorher das Eigentum auf die Personenvereinigung übergegangen ist. f)

Die Baugesellschaft S. GmbH. wurde mit einem Stammkapital von 20 000 M errichtet, wovon G. und die Beschw. je die Hälfte übernahmen. Am 10. Jan. 1929 kaufte die Gesellschaft von T. ein Grundstück, auch fand an diesem Tage die Auflassung statt. Nach dem Vertrage sollte das Grundstück sofort übergeben werden. Am 11. Juli 1929 wurde die Gesellschaft als Eigentümerin im Grundbuch eingetragen.

Vorher, am 2. März 1929, trat G. seinen Stammanteil an die Beschw. ab. Aus diesem Anlaß setzte die Steuerstelle gegen die Beschw. nach § 3 eine GrErmSt. fest.

Die Rspr. über die Frage, wann i. S. des § 3 ein Grundstück zum Vermögen einer Personengemeinschaft gehört, kann durch die bisherigen Entsch. des RSt. noch nicht als abgeschlossen gelten. Der RSt. ist mehr und mehr davon abgegangen, daß § 98 Abs. 1 ABGd. 1931 schlechthin anwendbar sei (RSt. 6, 334). Er ist aber auch nicht zu einer rein bürgerlich-rechtlichen Auffassung übergegangen, sondern hat die Frage aus dem GrErmStG. selbst zu lösen versucht. Die erste Entsch., die sich in dieser Richtung bewegt, ist die v. 8. Okt. 1929, II A 334/29 (Kartei Mrozek, § 3 R. 42). Dieses Ur. enthält den grundlegenden Satz, daß zum Vermögen einer Gesellschaft ein Grundstück dann gehört, wenn es nach dem GrErmStG. in das Vermögen übergegangen ist. Mit anderen Worten gesagt, bedeutet das, daß ein Grundstück zum Vermögen einer Gesellschaft gehört, wenn der Übergang in der Person der Gesellschaft gründerwerbsteuerpflichtig geworden ist. Das trifft zu, wenn, wie im Falle des bezeichneten Ur., zwischen dem Eigentümer und der Gesellschaft ein Übergang der wirtschaftlichen Macht i. S. des § 6 vereinbart ist (vgl. ferner Ur. II A 570/29 v. 4. Febr. 1930: Kartei Mrozek, § 3 Abs. III R. 1). Der Senat hat diese Rspr. weiter auf § 3 ausgedehnt (RSt. 29, 59), und es besteht kein grundsätzliches Bedenken, ein Grundstück auch dann als zum Vermögen der Gesellschaft gehörig anzusehen, wenn § 5 Abs. 1 einschlägt. Hiernach würde die Steuerpflicht insbes. dann gegeben sein, wenn zur Zeit der Anteilsvereinigung die Jahresfrist des § 5 Abs. 1 schon verstrichen ist. Auf der anderen Seite scheint es so, als müßte die Steuerpflicht verneint werden, wenn zur Zeit der Anteilsvereinigung das Jahr noch nicht abgelaufen ist.

Hier greift aber folgende Erwägung Platz. Der innere Grund für die Einführung der Steuerpflicht aus § 3 ist der, daß man unterstellt, der Anteilserwerber habe gleich der Personenvereinigung selbst

Zu 30—32. Obigen am gleichen Tage ergangenen Entsch. ist eine erhebliche rechtsgrundsätzliche Tragweite beizumessen. Sie bauen auf der gleichen rechtlichen Grundfrage auf. Die erste 541/31 gibt ihre Lösung und deren Begründung. Die beiden anderen zeigen ihre Anwendung in Einzelfällen. Ihre besondere Bedeutung liegt in der abschließenden Durchführung eines bisher nur teilweise zur Geltung gekommenen Auslegungsprinzips. Damit verbindet sich eine nicht unerhebliche Auswirkung auf die praktische Gestaltung der Rspr.

Die Steuerpflicht des § 3 GrErmStG. setzt die Zugehörigkeit von Grundstücken zum Vermögen einer Personengemeinschaft voraus. Sie muß im Zeitpunkt der Vereinigung der Anteile in einer Hand oder der Übertragung der vereinigten auf einen andern gegeben sein. Mit den Anforderungen, die an dieses Tatbestandsmoment zu stellen sind, hat sich der RSt. in dauernder Rspr. beschäftigt. Wie die Zusammenstellung RSt. 29, 59 darlegt und das erste Urteil näher ausführt, ist sie in einer ganz bestimmten Richtung fortgeschritten. Unverändert geblieben ist nur der stets zum Ausdruck gebrachte Grundsatz, daß die Zugehörigkeit zur Gemeinschaft sich nicht mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentum an dem Grundstück erschöpfe. Man hat die Grenze zunächst nach der Seite des wirtschaftlichen Eigentums i. S. des § 80 ABGd., jetzt § 98 erweitert. Daran wurde längere Zeit festgehalten (RSt. II 609/26: StB. 1927, 240). Mit II

das Grundstück erworben. In § 5 Abs. 1 stellt das Gesetz unter gewissen Voraussetzungen den Abschluß des Veräußerungsgeschäfts dem Eigentumsübergange gleich. Anknüpft sich aber die Steuerpflicht in der Person der Gesellschaft selbst an das Veräußerungsgeschäft, so muß sich i. S. des § 3 der Erwerber sämtlicher Geschäftsanteile die Besteuerung in derselben Weise gefallen lassen. Auch in seiner Person knüpft sich also die Steuerpflicht an das Veräußerungsgeschäft. Aber die Steuerpflicht tritt, wie bei der Gesellschaft selbst, erst nach Ablauf eines Jahres ein. Besteht das Eigentum vor Ablauf des Jahres auf die Gesellschaft über, so wird schon mit dem Eigentumsübergange nicht nur die Gesellschaft, sondern auch der Gesellschaftler steuerpflichtig. Bis zum Ablauf des Jahres oder dem früheren Eigentumsübergange ist in solchen Fällen die Zugehörigkeit des Grundstücks zum Gesellschaftsvermögen und damit die Steuerpflicht des Erwerbers aller Geschäftsanteile dadurch aufschiebend bedingt, daß der schuldrechtliche Anspruch der Gesellschaft auf Übereignung des Grundstücks nicht vor Ablauf der Jahresfrist des § 5 Abs. 1 wieder aufgehoben wird. Dementsprechend tritt aber auch umgekehrt eine auflösend bedingte Steuerpflicht aus § 3 ein, wenn die Anteilsvereinigung oder die Übertragung der vereinigten Anteile zu einer Zeit erfolgt, wo die Gesellschaft das ihr noch als Eigentümerin gehörige Grundstück bereits schuldrechtlich veräußert hatte (vgl. Urtr. II A 112/32 v. 18. März 1932 [s. unten]).

Im vorliegenden Falle ist das schuldrechtliche Veräußerungsgeschäft geschlossen, ehe alle Geschäftsanteile in der Hand der Beschw. vereinigt waren. Das Eigentum an dem Grundstück ist innerhalb eines Jahres nach Abschluß des Veräußerungsgeschäfts, wenn auch nach Vereinigung aller Geschäftsanteile auf die AktG., übergegangen. Danach ist die Steuerpflicht dem Grunde nach gerechtfertigt, jedoch mit der Beschränkung, daß die Schuld nicht schon am 2. März, sondern erst am 11. Juli 1929, dem Tage des Eigentumsüberganges auf die AktG., entstanden ist.

Soweit in dem Urtr. v. 21. April 1931 nebenher über die Frage der Steuerpflicht in den Fällen des § 5 etwas Abweichendes gesagt ist, kann daran nicht festgehalten werden.

(RZP., 2. Sen., Urtr. v. 18. März 1932, II A 541/31.)

*

31. § 3 GrErmStG. Ein Grundstück, das einer Personenvereinigung lediglich zum Kaufe angeboten worden ist, gehört i. S. des § 3 noch nicht zum Vermögen der Personenvereinigung. — Ein der Personenvereinigung als Eigentümerin gehöriges Grundstück, das sie einem anderen lediglich zum Kaufe angeboten hat, ist damit noch nicht i. S. des § 3 aus dem Vermögen der Personenvereinigung ausgeschieden. †)

Zu der streitigen Frage, unter welchen Voraussetzungen i. S. des § 3 ein Grundstück als zum Vermögen einer Personenvereinigung gehörig anzusehen ist, hat der erk. Sen. in II A 541/31 und II A 112/32 (vgl. Nr. 30 u. 32) nochmals, und zwar unter teilweiser Aufgabe seiner früheren Rechtsauffassung grundsätzlich Stellung genommen. Im vorliegenden Falle hatte die F. GmbH. ihr Grundstück zunächst nur der Baugesellschaft mbH. zum Kaufe angeboten. Ein solcher Vertragsantrag ist kein zur Übereignung verpflichtendes Veräußerungsgeschäft, wenngleich der Antragende zunächst an den Antrag gebunden ist (RZP. 9, 19). Infolgedessen wird eine Vermögenszugehörigkeit i. S. des § 3 einerseits nicht schon dadurch begründet, daß der Gesellschaft vor der Anteilsvereinigung oder -übertragung ein Grundstück zum Kaufe angeboten war, andererseits aber auch

nicht schon dadurch aufgehoben, daß die Gesellschaft ein in ihrem Eigentum stehendes Grundstück einem anderen zum Kaufe anbietet. Den gegenteiligen Ausführungen der Rechtsbeschwerde kann nicht beigetreten werden. Rechtsirrig ist namentlich die Ansicht der Beschw., daß der Angebotsempfänger ohne weiteres berechtigt sei, die Rechte aus dem Angebot an einen anderen abzutreten und diesen das angebotene Grundstück erwerben zu lassen.

(RZP., 1. Sen., Urtr. v. 18. März 1932, II A 64/32.)

*

32. §§ 2, 5 GrErmStG. Verpflichtet sich eine Personenvereinigung durch ein Rechtsgeschäft i. S. des § 5 zur Übereignung eines in ihrem Eigentum stehenden Grundstücks und werden vor der Übereignung alle Geschäftsanteile in einer Person vereinigt oder die schon vereinigten Anteile auf einen anderen übertragen, so entfällt die zunächst nach § 3 begründete Steuerpflicht, sobald die in § 5 Abs. 1 gesetzte Jahresfrist verstrichen oder vorher das Grundstückseigentum von der Personenvereinigung auf den Erwerber übertragen worden ist †)

Der Direktor L. hat am 19. Jan. 1927 die sämtlichen Aktien der R.-AktG., deren Alleininhaber er war, auf den Beschw. übertrugen, nachdem die schuldrechtliche Verpflichtung zu dieser Übertragung bereits durch notariische Verhandlungen v. 7. Dez. 1926 und 14. Jan. 1927 begründet worden war. Streitig ist, ob hierdurch auf Grund des § 3 Steuerpflicht begründet worden ist hinsichtlich zweier Grundstücke, die damals noch im Eigentum der AktG. standen, zu deren Übereignung an L. sich die Gesellschaft aber schon in einer notariischen Verhandlung v. 7. Dez. 1926 dem L. gegenüber verpflichtet hatte. Diese Verpflichtung ist von der Gesellschaft durch die Auflassung v. 12. Febr. 1927 erfüllt worden. Die Umschreibung der Grundstücke auf L. hat erst am 17. Sept. 1929 bzw. 28. Febr. 1930 stattgefunden.

Die Steuerstelle hat angenommen, daß die Grundstücke am 19. Jan. 1927 noch zum Vermögen der Gesellschaft gehört hätten und deshalb Steuerpflicht nach § 3 GrErmStG. entstanden sei. Das Finanz. hat die Vermögenszugehörigkeit für den 19. Jan. 1927 verneint und den Beschw. von der GrErmSt. freigestellt.

Die Rechtsbeschwerde der Steuerstelle kann keinen Erfolg haben. Zur Frage der Steuerpflicht aus § 3, soweit sie von der Zugehörigkeit von Grundstücken zum Vermögen der Personenvereinigung abhängig ist, hat der erk. Sen. im Urtr. II A 541/31 v. 18. März 1932 (oben Nr. 30) nochmals, und zwar unter teilweiser Aufgabe seiner früheren Rechtsauffassung grundsätzlich Stellung genommen.

Nach den Ausführungen dieses Urtr. ist die Frage, ob ein Grundstück i. S. des § 3 zum Vermögen der Gesellschaft gehört, aus dem GrErmStG. selbst zu entscheiden. Die Vermögenszugehörigkeit ist danach für den Zeitpunkt der Anteilsvereinigung oder der Übertragung der vereinigten Anteile zu bejahen, wenn spätestens in diesem Zeitpunkt ein Rechtsvorgang sich vollzogen hat, der für die Gesellschaft einen an sich steuerpflichtigen Grundstückszerwerb darstellt, mag diese Steuerpflicht auch erst in Zukunft durch Ablauf der Jahresfrist des § 5 Abs. 1 entstehen. Das trifft nicht nur zu, wenn die Gesellschaft das bürgerlich-rechtliche Eigentum an einem Grundstück erwirbt, sondern auch wenn in ihrer Person hinsichtlich eines Grundstücks die Voraussetzungen der Steuerpflicht nach § 3 oder nach § 6 erfüllt sind. Dasselbe gilt nach II A 541/31 auch für den Fall, daß bis zur Anteilsvereinigung bzw. Anteilsübertragung die Gesellschaft durch Rechtsgeschäft einen schuldrechtlichen Anspruch auf Übereignung

334/29: StW. 1929, 1002 wird dann als Grundlage für die Annahme des wirtschaftlichen Eigentums die allgemeine Best. der AbgD. ersetzt durch den dem GrErmStG. selbst entnommenen Tatbestand des § 6. Das Schwergewicht liegt dabei aber immer noch darauf, daß § 6 ein dem rechtlichen Eigentum gleichgestelltes tatsächliches Verhältnis voraussetzt. Dieser Gedanke liegt auch noch II 5/31: StW. 1929, 59 zugrunde. Nur soweit ein Tatbestand des GrErmStG. vorliegt, der dem Eigentum gleichgeachtet wird, soll die Vermögenszugehörigkeit bejaht werden. Wesentlich bleibt nach wie vor, daß eine Verfügungsmacht über das Grundstück, wie sie ein Eigentümer hätte, angenommen werden kann. Andere Tatbestände, die nach dem GrErmStG. für die Steuerpflicht ausreichen, diese Voraussetzung aber nicht erfüllen, insbes. die Fälle des § 5 GrErmStG., werden daher ausdrücklich als nicht genügend für die Annahme der Vermögenszugehörigkeit erklärt. An Stelle der eigentumsgleichen Befugnisse des Grundstücks tritt jetzt als maßgebendes Kriterium der eine Grunderwerbsteuerpflicht auslösende Rechtsvorgang. Alle Tatbestände des GrErmStG., die die Steuerpflicht begründen, nicht bloß wie bisher solche, die zugleich eine Gleichstellung mit dem Eigentum in der Verfügungsmacht enthalten, erfüllen auch die Voraussetzungen für die Annahme der Vermögenszugehörigkeit. Man wird dieser Parallellität in der Rechtsbehandlung die innerliche Berechtigung nicht versagen können. Kommt bei der Besteuerung des Grundstücksverkehrs nicht nur die bürgerlich-rechtliche Eigentumsveränderung in Betracht, stellt vielmehr das Gesetz zur Verhütung von Umgehung und Beeinträchti-

gung dieser andere auf die Grundstücke bezügliche Rechtsvorgänge gleich, so ist es nur folgerichtig, daß man diese Gleichstellung auch da Platz greifen läßt, wo die Besteuerung nicht an den die Grundstücke unmittelbar erfassenden Rechtsverkehr sich anschließt, sondern wie in § 3 an bestimmte Vorgänge innerhalb einer diese Grundstücke besitzenden Personengemeinschaft. Es ist selbstverständlich, daß dann weiterhin, wie die Entsch. näher ausführen, die Bedingungen und Befristungen der Besteuerung eintreten, wie sie das GrErmStG. mit der Steuerpflicht bei bloßen Veräußerungsgeschäften verbindet. Nicht zu verkennen ist allerdings, daß mit dieser Auslegung der RZP. unter dem Schutz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sich wieder sehr weit von der festen Grundlage des Gesetzeswortlautes entfernt. Wir sind bereits in der Entwicklung dieser Rpr. so weit fortgeschritten, daß die Hintanfegung der zivilrechtlichen Grundlage, auf der doch auch in seinen einzelnen Best. das GrErmStG. aufgebaut ist, kaum mehr als bedenklich empfunden wird. Es ist hier nicht der Ort, zur grundlegenden Frage der Berechtigung dieser Rpr. Stellung zu nehmen. In seiner Vorprechung zu RZP. 6, 334 = StW. 1921, 1621 hat Lion die Befürchtung ausgesprochen, daß mit der Einführung des wirtschaftlichen Eigentums und damit der Lösung vom Zivilrecht einer unüberschaubaren Entwicklung des Gesetzes geöffnet würde. Es ist von Interesse, in diesem Einzelfall des Abstandes von dem ersten Verlassen der bürgerlich-rechtlichen Grundlage bis zur jetzigen Rpr. sich bewußt zu werden.

RA. Prof. Dr. S. Strauß, Mannheim.

eines Grundstücks erworben hat. Die Steuerpflicht aus § 3 entsteht in solchem Falle jedoch nicht vor dem Zeitpunkt, in welchem auch die Gesellschaft durch Ablauf der Jahresfrist des § 5 Abs. 1 nach dieser Vorschr. oder durch einen früheren Erwerb des Grundstückseigentums nach §§ 1, 4 steuerpflichtig wird. Bis dahin ist die Zugehörigkeit des Grundstücks zum Gesellschaftsvermögen und damit die Steuerpflicht aus § 3 ausschließlich bedingt.

Das Ur. II A 541/31 bezieht sich nun allerdings nur auf einen Fall, in dem die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Gesellschaftsvermögen von dem Erwerb dieses Grundstücks durch die Gesellschaft abhängig war. Entsprechende Grundsätze müssen aber folgerichtig auch dann zur Anwendung kommen, wenn es sich wie im vorliegenden Falle darum handelt, ob ein bisher zum Vermögen der Gesellschaft gehöriges Grundstück für den Zeitpunkt der Anteilsvereinbarung bzw. Übertragung der vereinigten Anteile seine Zugehörigkeit zum Gesellschaftsvermögen durch Veräußerung verloren hat. Diese Zugehörigkeit ist also für den vorbezeichneten Zeitpunkt, wenn die Gesellschaft ihr Grundstück vorher lediglich schuldrechtlich veräußert hatte, erst dann zu verneinen, wenn inzwischen der Veräußerungsvertrag durch Ablauf der Jahresfrist des § 5 Abs. 1 steuerpflichtig geworden oder vor Ablauf dieser Frist durch Erfüllung des Vertrags, also durch Übereignung des Grundstücks Steuerpflicht nach §§ 1, 4 entstanden ist. Bis dahin ist die Zugehörigkeit des Grundstücks zum Gesellschaftsvermögen und damit die Steuerpflicht aus § 3 durch die vorbezeichneten Ereignisse auflösend bedingt, so daß, wenn die Bedingung erst nach der Veranlagung aus § 3 eintritt, die festgesetzte Steuer zu erlassen oder zu erlassen ist. Soweit der Senat in II A 415/27 (RZS. 22, 115) für Grundstücke der Gesellschaft, die von ihr nur schuldrechtlich veräußert worden sind, die Zugehörigkeit zum Gesellschaftsvermögen i. S. des § 3 auch ohne die vorbezeichneten Einschränkungen verneint hat, kann daran nicht festgehalten werden.

Bei Anwendung der vorstehenden Grundsätze auf den vorliegenden Fall war die vom FinVer. ausgesprochene Freistellung im steuerlichen Ergebnisse gerechtfertigt, da die schuldrechtliche Veräußerung der beiden Gesellschaftsgrundstücke nach der Anteilsübertragung zur Veräußerung und Umschreibung geführt hat. Ob die schuldrechtliche Verpflichtung der Gesellschaft zur Übereignung der beiden Grundstücke, die zur Zeit der Anteilsübertragung bereits bestand, auf einem zweiseitigen Vertrage beruhte oder ob es sich, wie die Rechtsbeschwerde geltend macht, um eine einseitige Verpflichtung der Gesellschaft handelt, ist für die Frage der Vermögenszugehörigkeit und für die Steuerpflicht aus § 3 ohne Bedeutung. Auf jeden Fall hat die Gesellschaft rechtswirksam angenommen. Die Auffassung der Rechtsbeschwerde, es sei zur Abnahme der Grundstücke nicht verpflichtet gewesen, ist übrigens gleichfalls rechtsirrig.

(RZS., 2. Sen., Ur. v. 18. März 1932, II A 112/32.)

*

§ 5 Abs. 1 u. 3 GrEwStG.

a) Wird eine AktG. mit einer anderen verschmolzen, so kann § 5 Abs. 1 nicht angewendet werden, weil der Verschmelzungsvertrag kein zur „Übertragung des Eigentums an einem Grundstück“ verpflichtendes Geschäft ist, vielmehr die Gesamtrechtsnachfolge an einer die Grundstücke einschließenden Sachgesamtheit zum Gegenstand und im Falle wirksamer Verschmelzung ohne weitere Rechtsabhandlung kraft Gesetzes zur Folge hat.

b) Deshalb liegt, auch wenn eine Verschmelzung A—B und eine Verschmelzung B—C stattfindet und das Eigentum im Grundbuch mittelbar von A auf C eingetragen wird, kein sog. Rettengeschäft vor.

In notariischer Verhandlung v. 3. Juli 1929 erklärte die A.-Verf.-AktG., daß sie ihr Vermögen als Ganzes auf die B.-Verf.-AktG. unter Ausschluß der Liquidation übertrage. Die B. verpflichtete sich, als Gegenwert den Aktionären der A. „Aktien bzw. Barzahlung“ nach Maßgabe gewisser weiterer Vereinbarungen zu gewähren. Diese Verschmelzung war schon vorher, am 5. Febr. 1929, privatschriftlich beurkundet und von der GenVers. der A. genehmigt worden.

In notariischer Verhandlung v. 17. Okt. 1929 übertrug die B. ihr gesamtes Vermögen unter Ausschluß der Liquidation auf die A.-Verf.-AktG. Diese sollte dagegen den Aktionären der B. Aktien der C. in näher angegebener Weise gewähren. Die C. erhöhte ihr Grundkapital aus Anlaß der Verschmelzung mit der B. um 3 400 000 RM.

Die beiden Verschmelzungsvertr. v. 3. Juli und v. 17. Okt. 1929 bedurften nach § 14 VerwStG. der Genehmigung durch das Ministerium für Privatsachen. Diese Genehmigung wurde für beide Verschmelzungen am 7. Nov. 1929 erteilt.

Über die Behandlung der Verschmelzungen im Handelsregister ergibt sich folgendes. Der Antrag der A. auf Eintragung des GenVers. der B. über die Verschmelzung mit der B. ging beim AG. am 14. Nov. 1929 ein. Der Beschl. wurde am 19. Nov. 1929 in das Handelsregister eingetragen. Der entsprechende Antrag der B. hinsichtlich der Verschmelzung B.—C. ging beim AG. am 16. Nov. 1929

ein und wurde am 18. Nov. 1929 durch Eintragung erledigt. Die Kapitalerhöhung der C. wurde am 28. Nov. 1929 in das Handelsregister eingetragen.

Zum Vermögen der A. gehörten die drei Grundstücke, die infolge der beiden Verschmelzungen in das Eigentum der C. übergingen. Das Eigentum wurde im Grundbuch am 16. April 1930 unmittelbar von A. auf C. umgeschrieben, und zwar auf Grund der Verschmelzungsvertr. A.—B. und B.—C.

Die Steuerstelle nahm an, daß das Eigentum der drei Grundstücke der A. am 3. Juli 1929 auf die B. übergegangen sei, und zog deshalb durch Beschl. v. 12. Febr. 1931 die C. als Rechtsnachfolgerin der B. zur Steuer heran. Schon vorher war die C. mit Rücksicht auf den Eigentumsübergang auf sie zur Steuer herangezogen worden.

Die C. legte gegen den Beschl. v. 12. Febr. 1931 Einspruch ein. Die Steuerstelle hielt im Einspruchsbescheid die Steuerforderung aufrecht. Die Berufung blieb erfolglos. Auch der Nachschw. konnte nicht stattgegeben werden.

Was zunächst den Grund des Steueranspruchs betrifft, so hat das FinVer. den § 5 GrEwStG. mit Unrecht angewendet. Veräußerungsgeschäft i. S. des § 5 Abs. 1 ist nur ein zur „Übertragung des Eigentums an einem Grundstück“ verpflichtendes Geschäft. Verschmelzungsvertr. verpflichten nicht zur Übertragung des Eigentums an Grundstücken als solchen, sondern führen, sobald sie rechtswirksam werden, unmittelbar kraft Gesetzes zur Gesamtrechtsnachfolge in eine Sachgesamtheit, und zwar entweder sofort oder zu dem späteren im Vertr. vorgesehenen Zeitpunkt. Würde es sich lediglich um Verwertung des Gesellschaftsvermögens durch Veräußerung des Vermögens im ganzen handeln (§ 303 HGB.), so bedürfte es einer Übertragung der einzelnen Vermögensstücke (§ 419 BGB.). Das gilt auch in den Fällen des § 305 HGB., also bei einer Verschmelzung mit einer anderen AktG. oder KommanditG. a. A., jedoch ohne Ausschluß der Liquidation. Ist aber, wie hier im Falle A.—B., die Liquidation abgeschlossen, so greift § 306 BGB. und mit ihm § 304 Abs. 5, wonach mit Eintragung des Beschl. der GenVers. der A. über die Verschmelzung mit der B. in das Handelsregister der Übergang des Vermögens der A. einschließend der Schulden auf die B. als erfolgt gilt. Wird, wie im Falle der Verschmelzung B.—C., Erhöhung des Grundkapitals der aufnehmenden Gesellschaft beschlossen, so tritt nach der herrschenden Meinung der Übergang des Vermögens erst ein, wenn die Durchführung der Erhöhung eingetragen ist (vgl. RZS. 13, 206). Hiernach kommt es auf das, was das FinVer. ausgeführt und was die C. dagegen eingewendet hat, nicht an.

Gleichwohl ist die Steuerpflicht als entstanden anzusehen.

Das Eigentum der drei Grundstücke ist von der A. auf die B. übergegangen in dem Augenblick, als der Beschl. der GenVers. der A. in das Handelsregister eingetragen wurde. Das war am 19. Nov. 1929. Die Grundstücke gingen sodann am 28. Nov. 1929 von der B. auf die C. über, weil an diesem Tage die Durchführung der Kapitalerhöhung der C. in das Handelsregister eingetragen wurde. Die Eintragung der beiden Eigentumsübergänge war an sich nicht erforderlich, weil es sich hierbei nur um eine Grundbuchberichtigung handelte. Deshalb ist es auch bedeutungslos, daß das GbV. von der Eintragung der B. abgesehen und unmittelbar die C. eingetragen hat. Sollte dem die Vorschr. des § 40 Abs. 1 GbV. entgegengestanden haben, so würde die Eintragung der C. doch nicht unwirksam sein, weil § 40 Abs. 1 eine Sollvorschr. ist, deren Übertretung keine Nichtigkeit der Eintragung zur Folge hat. Darauf, wie und wann die Verschmelzungsvertr., die schuldrechtliche Bedeutung hatten, zustande gekommen sind, kommt es nicht an.

(RZS., 2. Sen., Ur. v. 15. Nov. 1932, II A 609/31.)

*

** 34. § 14 GrEwStG. Der persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft, der zur Rettung einer für die Gesellschaft eingetragenen Hypothek das belastete Grundstück in eigenem Namen, wenn auch für Rechnung der Gesellschaft ansteigert, hat auf die Steuerbegünstigung des § 14 keinen Anspruch. †)

Die Anwendung des § 14 kommt nicht in Frage, wenn, wie im vorl. Falle, eine Person, der weder bürgerlich-rechtlich noch wirtschaftlich eine Hypothek zusteht, das belastete Grundstück im

Zu 34. 1. Die Entsch. steht im Einklang mit der bisherigen Rspr. des RZS. zu § 14 GrEwStG. (vgl. insbes. RZS. 31, 99) und auch mit der Rspr. des PrOStG. zu der entsprechenden, früher in Preußen gültigen Best. (vgl. DVB. 74, 109). Stets wird es für erforderlich gehalten, daß derjenige, der die Vergünstigung des § 14 GrEwStG. oder die entsprechende Vergünstigung bei der früheren preuß. Umsatzsteuer in Anspruch nehmen will, zur Zeit der Erteilung des Zuschlags an ihn Hypothekengläubiger gewesen ist (vgl. DVB. 60, 139; 68, 66; vgl. auch dieselben Grundsätze bei der preuß. Zuwachssteuer in DVB. 64, 8). Aus diesem Grunde greift § 14 auch dann nicht Platz, wenn der Meistbietende Hypothekengläubiger war und die Rechte aus dem Meistgebot an einen Dritten abgetreten hatte

eigenen Namen, wengleich für Rechnung eines eingetragenen Hypothekengläubigers, ersteigert und danach höchstens schuldrechtlich verpflichtet ist, das Grundstück dem bisherigen Hypothekengläubiger zu übereignen. Ob im vorl. Falle eine solche Übertragung an die KommGes. überhaupt beabsichtigt ist, erscheint überdies mit Rücksicht darauf fraglich, daß der BeschwF. von der Möglichkeit, die Rechte aus seinem Meistgebot an die Gesellschaft abzutreten, keinen Gebrauch gemacht hat. Jedenfalls ist es auch wirtschaftlich keineswegs ohne Bedeutung, ob die Hypothek oder das zu ihrer Rettung angefeuerte Grundstück zum Gesellschaftsvermögen der KommGes. oder zum Privatvermögen des BeschwF. gehört, mag dieser auch für die Gesellschaftsschulden persönlich und gesamtschuldnerisch haftbar sein. Hätte der BeschwF. sein Gebot rechtswirksam im Namen der Gesellschaft abgegeben und wäre danach der Zuschlag der Gesellschaft erteilt worden, so hätte zwar diese als Ersteherin und Hypothekengläubigerin auf die Steuervergünstigung des § 14 Anspruch machen können, andererseits wäre aber die spätere Übereignung des Grundstücks an den BeschwF. in den Grenzen des § 15 Abs. 1 GrErbStG. steuer-

(vgl. RFG.: DVerfStR. 1921, 188; DVB.: PrVerwBl. 30, 498 Z. 174). Auch die Rspr. zur Frage der Treuhänderschaft interessiert hier: Wenn der Ersteher nicht Hypothekengläubiger war, sondern nur als Treuhänder für den Hypothekengläubiger das Grundstück erworben hatte, so ist die Berufung auf § 14 ebenfalls unzulässig (vgl. DVB.: JW. 1920, 71⁴). Es greifen hier ähnliche Gesichtspunkte Platz, wie in der bekannten, so oft schon vom PrDVB. entschiedenen Frage der Wertzuwachssteuerpflicht im Falle der Übertragung von Treuhändereigentum von seitens des Treuhänders auf den Treugeber. Auch dort wird ausgesprochen, daß die Steuerpflicht an alle den Übergang von Grundeigentum betreffenden Rechtsvorgänge geknüpft ist, ohne Rücksicht auf eine besondere, aus dem schuldrechtlichen Vorgange zu entnehmende rechtsqualitative Eigentumsübertragung (vgl. DVB. 80, 80 ff. und DVB. v. 1. Mai 1931 in Sachen VII C 178/30). Der Gedanke also, daß ein schuldrechtlicher Anspruch allein nicht auf Grund wirtschaftlicher Erwägungen zur Befreiung von einer Steuerpflicht benutzt werden kann, die auf Grund formalen Rechts zur Entstehung gelangt ist, findet sich in der Steuerjuridikatur auf einer Reihe von Steuergebieten und muß deshalb als maßgebend angesehen werden. Praktisch kann deshalb derjenige, der, sei es als Treuhänder oder auf Grund sonstiger schuldrechtlicher Beziehungen, ein Grundstück im eigenen Namen für den Hypothekengläubiger, bei dessen Erwerb die Voraussetzungen des § 14 GrErbStG. vorliegen würden, erwirbt, niemals mit einer Steuerbefreiung aus § 14 rechnen, gleichviel, ob er selbst als Gesellschafter einer DGB. oder einer KommGes. an der Hypothekengläubigerin beteiligt ist oder nicht. Ebensovienig kann auch die erstehende DGB. den § 14 GrErbStG. für sich in Anspruch nehmen, wenn die Hypothek nicht für sie, sondern für einen Gesellschafter persönlich eingetragen war, auch dann nicht, wenn die Deckung der Hypothek mit Mitteln der DGB. bewirkt oder die Hypothekforderung tatsächlich und insbes. auch in den Büchern der Gesellschaft als deren Vermögensstück behandelt worden ist (DVB.: PrVerwBl. 39, 20).

2. Nach der obigen Entsch. scheint es, als ob der RFG. dann die Wohlthat des § 14 GrErbStG. zubilligen will, wenn der Meistbietende die Aussetzung der Erteilung des Zuschlags gem. § 87 ZwVerfStG. beantragt und vor der Erteilung die Rechte aus dem Meistgebot an den Hypothekengläubiger abtritt, der dann den Zuschlag erhält. Dies wird freilich in der Entsch. nicht positiv ausgesprochen. Aber diese Auffassung des RFG. kann daraus geschlossen werden, daß er am Ende des ersten Abzuges der Gründe erwähnt, daß der BeschwF. die Aussetzung des Zuschlags nicht beantragt habe, und dann im dritten Absatz weiterhin hervorhebt, daß er von der Möglichkeit der Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot keinen Gebrauch gemacht habe. PrDVB.: PrVerwBl. 34, 77 Z. 58 vertritt gleichfalls den Standpunkt, daß es nicht erforderlich sei, daß der Hypothekengläubiger auch das Meistgebot abgegeben habe, sondern daß es zur Anwendung des § 14 GrErbStG. genüge, wenn er durch den Zuschlag Eigentümer geworden ist (s. auch DVB.: PrVerwBl. 28, 685 Z. 172; anders RG.: RG. 83, 192 Z. Abs. 9 TarSt. 2 PrStempStG., wo diese Frage anders geregelt ist als im § 14 GrErbStG.). Nach diesseitiger Auffassung wird die Frage der Anwendbarkeit des § 14 GrErbStG. für diesen Fall zu bejahen sein, denn er knüpft die Steuervergünstigung in seiner Einleitung daran, daß „das Grundstück in der Zwangsversteigerung von einem Hypothekengläubiger erworben worden“ ist. Der Erwerb erfolgt aber durch den Zuschlag und nicht durch die Abgabe des Meistgebotes, so daß, wenn derjenige, der den Zuschlag allein erteilt erhalten hat, Hypothekengläubiger war, auch die Voraussetzungen des § 14 als gegeben angesehen werden müssen.

3. Nicht überzeugend ist freilich die Argumentation des RFG., insoweit sie sich auf die Möglichkeit von Umgehungen stützt. Die Tatsache allein, daß ein Mittel zu Umgehungen benutzt werden kann, kann noch nicht dazu führen, daß die Anwendbarkeit einer Vorschr. verneint wird. Schutz gegen Steuerverluste durch Umgehungen gibt

pflichtig geworden. Diese letzte Steuer würde also umgangen werden können, wenn dem BeschwF. für den vorliegenden unmittelbaren eigenen Erwerb des Grundstücks in der Zwangsversteigerung die Vergünstigung des § 14 gewährt werden müßte. Ein solches steuerliches Ergebnis entbehrt jedes inneren Grundes. (RFG., 2. Sen., Ur. v. 20. Sept. 1932, II A 372/32.)

*
× 35. § 14 GrErbStG. Die Voraussetzung des § 14 Nr. 2 ist nicht erfüllt, wenn zwar die zur Bestellung einer Hypothek nach § 873 Abs. 1 BGB. erforderliche dingliche Einigung früher als ein Jahr vor der ersten Beschlagnahme des Grundstücks beurkundet worden, die weiter erforderliche Eintragung der Hypothek in das Grundbuch aber erst innerhalb dieser Jahresfrist erfolgt ist. *)

Die beschwerdeführende AktG., die in der Zwangsversteigerung durch Zuschlagsbeschl. v. 23. Dez. 1931 ein Grundstück erworben hat und dieserhalb zur Grunderwerbsteuer herangezogen ist, verlangt Steuerfreiheit aus § 14, weil sie das Meistgebot zur Rettung einer für sie seit dem 27. Okt. 1930 auf dem Grundstück eingetragenen

ja der § 10 AbgD. Von dieser Best. müssen die Steuerbehörden Gebrauch machen, wenn ihre Voraussetzungen vorliegen. Werden sie festgestellt, dann entfällt die Steuervergünstigung. Aber es dürfte bedenklich sein, sie deshalb zu verlagen, weil die Möglichkeit solcher Umgehungen gegeben sein könnte.

4. Im vorl. Falle, wo die Abtretung der Rechte aus dem Meistgebot die Möglichkeit der Erhaltung der Vergünstigung des § 14 GrErbStG. liefert, dürften gegen die Ablehnung der Verwendung wirtschaftlicher Gesichtspunkte keine Bedenken bestehen. In zahlreichen anderen Fällen aber, ganz besonders auch in dem oben herangezogenen Falle der Übertragung des Treuhändereigentums auf den Treugeber, die zur Erhebung der Wertzuwachssteuer führt, bestehen gegen die völlige Ausschaltung der Berücksichtigung wirtschaftlicher Gesichtspunkte erhebliche Bedenken. In den wirtschaftlichen Eigentumsverhältnissen ändert sich ja in diesem und in zahlreichen anderen Fällen nichts, und es widerspricht dem allgemeinen Rechtsempfinden, daß dem in der Rspr. nicht Rechnung getragen wird. Ansätze zur steuerrechtlichen Erheblichkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise finden sich bereits in der Rspr. Als Beispiel sei die für das Umsatzsteuergezet ergangene Entsch. RFG. 9, 146 angeführt. Dort hat der RFG. angenommen, daß eine GmbH., die unter ihrem eigenen Firma Rechtsgehalte getätigt hatte, zwar rechtlich im eigenen Namen gehandelt habe; wirtschaftlich aber liege ein Handeln im fremden Namen vor, und zwar aus den besonderen in der Entsch. näher erörterten Gründen. Der RFG. gelangt auf Grund dieser Erwägungen zu dem Ergebnis, daß die GmbH. als der wirtschaftliche Vertreter anzusehen sei und befaßt die steuerrechtliche Erheblichkeit dieser Tatsache. In der Entsch. des RFG. (RFG. 31, 101) weist er sogar in seinem den § 14 GrErbStG. betreffenden Ur. darauf hin, daß der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung dieses Paragraphen dahin gehe, den Realgläubiger, der aus wirtschaftlichen Gründen genötigt sei, das Grundstück vielleicht mit Verlust zu erwerben, nicht noch mit einer Grundwertsteuer zu belasten, und hebt hervor, es sei nicht richtig, daß für die Grunderwerbsteuer die wirtschaftliche Betrachtungsweise überhaupt keinen Raum habe; auch bei der Handhabung des bürgerlichen Rechts, auf dem das Grunderwerbsteuerrecht beruhe, sei wirtschaftlicher Sinn durchaus geboten. Es finden sich also auch in der Rspr. des RFG. schon eine Reihe von Gedankenankängen, die der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Raum geben. Der weitere Ausbau dieser Gedankenankänge und ihre Anwendung auf steuerrechtliche Vorgänge wäre wünschenswert, um in all denjenigen Fällen, in denen die Ausschaltung der Berücksichtigung wirtschaftlicher Momente zu unbefriedigenden Ergebnissen führt, steuerrechtliche Resultate herbeizuführen, die dem allgemeinen Rechtsempfinden entsprechen und mit den Belangen der Wirtschaft in Einklang stehen.

RM. Dr. Rudolf Byk, Berlin.

Zu 35. Ist während eines Jahres die Beschlagnahme nicht erfolgt, so soll im Zweifel geschlossen werden, daß beim Erwerb der Hypothek die Absicht nicht bestand, die Zwangsversteigerung zur Umgehung der Steuer zu mißbrauchen (vgl. hierunter zu Nr. 36). Folgerichtig hätte der Gesetzgeber den Beginn der Frist auf die der Hypothekenbestellung zugrunde liegende Parteivereinbarung abstellen müssen, spätestens also auf den Zeitpunkt, in welchem gem. § 873 Abs. 2 BGB. die dingliche Bindung der Parteien eintrat. Dem würde auch nicht das im Ur. geäußerte Bedenken entgegenstehen, daß die Steuervergünstigung des § 14 unter Umständen einer Person als Ersteherin zuzubilligen wäre, für die ein Recht auf Befriedigung aus dem Grundstück überhaupt nicht entstanden war. Denn die Vergünstigung wäre nur demjenigen zu gewähren, der bei Erteilung des Zuschlags ein dingliches Recht bereits erworben hat; in diesem Falle wäre der Fristbeginn entsprechend vorzuverlegen. Indessen das Gesetz hat eine solche Regelung tatsächlich nicht aufgenommen, vielmehr vorgeschrieben, daß während der ganzen Jahresfrist die Hypothek dem Erwerber „zugestanden“ haben muß. Daher beginnt die Frist aus

Hypothek abgegeben habe. In beiden Vorentscheidungen ist ihr die Steuerfreiheit verweigert worden mit der Begründung, daß die erste Beschlagnahme des Grundstücks bereits am 12. Okt. 1931, also vor Ablauf eines Jahres seit dem Erwerb der Hypothek wirksam geworden sei, so daß es für die Steuerfreiheit an der Voraussetzung des § 14 Nr. 2 des Gesetzes fehle.

Wenn im § 14 Nr. 2 die Steuerbegünstigung davon abhängig gemacht ist, daß die Hypothek dem Erwerber des Grundstücks bereits seit einem Jahre vor der ersten Beschlagnahme des Grundstücks „zugestanden“ hat, so ist damit nichts anderes verlangt, als daß der Erwerber zur Zeit der ersten Beschlagnahme mindestens schon ein Jahr lang Hypothekengläubiger i. S. des § 14 Einl. gewesen sein muß. Unter Hypothekengläubiger in diesem Sinne ist aber, wie der RFG. bereits in seinem Ur. v. 12. April 1932 (RFG. 31, 39) dargelegt hat, der Hypothekengläubiger i. S. des bürgerlichen Rechts zu verstehen. Nicht also ein solcher Ersteher, der nur einen schuldrechtlichen Anspruch auf Einräumung oder Abtretung einer Hypothek erworben hatte, es sei denn, daß dieser Anspruch schon ein Jahr vor der ersten Beschlagnahme des Grundstücks durch Eintragung einer Vormerkung gesichert war, da die vorgemerkte Hypothek nach § 48 ZwVerfStG. bei Feststellung des geringsten Gebotes und demnach auch bei der Befriedigung aus dem Grundstück wie eine schon durch Eintragung entstandene Hypothek zu berücksichtigen ist (RFG. 31, 43). Demgemäß ist auch der bloße Abschluß des nach § 373 Abs. 1 BGB. zur Begründung der Hypothek erforderlichen dinglichen Rechtsgeschäfts, mögen auch die Beteiligten unter den Voraussetzungen des § 873 Abs. 2 an diese Einigung gebunden sein, für sich allein nicht geeignet, den späteren Ersteher zum Hypothekengläubiger i. S. des § 14 Einl. und in dem gleichen Sinne des § 14 Abs. 1 Nr. 2 zu machen. Auch das hat der Senat bereits ausdrücklich entschieden. Der Senat findet auch im vorl. Falle keinen Anlaß, von den in den vorbezeichneten Entsch. aufgestellten Rechtsgrundlagen abzugehen. Der Standpunkt des BeschwF., nach formgerechtem Abschluß des auf die Hypothekenbestellung gerichteten dinglichen Rechtsgeschäfts müsse der Erwerber schlechthin bereits als Hypothekengläubiger i. S. des § 14 behandelt werden, würde für den Fall, daß die länger als ein Jahr vor der ersten Beschlagnahme erfolgte dingliche Einigung auch bis zur Versteigerung noch nicht zur Eintragung der Hypothek geführt hat, das unhaltbare Ergebnis haben, daß die Steuerbegünstigung des § 14 unter Umständen einer Person als Ersteherin zu bewilligen wäre, für die ein Recht auf Befriedigung aus dem Grundstück überhaupt nicht entstanden war; denn durch die dingliche Einigung über die Hypothekenbestellung wird ein solches Recht nur dann begründet, wenn wenigstens die Eintragung einer Vormerkung hinzugekommen ist.

Der BeschwF. hat noch geltend gemacht, daß im vorl. Falle die Jahresfrist des § 14 Nr. 2 gewahrt worden wäre, wenn der Notar und das GVM. unmittelbar nach der am 9. Okt. 1930 erfolgten Verkündung der Eintragungsbewilligung und des Eintragungsantrages für die Eintragung gefordert hätten (beim GVM. ist der Antrag erst am 23. Okt. 1930 eingegangen). Der BeschwF. meint, die Abstellung der Fristberechnung auf den Zeitpunkt der Hypothekeneintragung bedeute, daß für die Steuerbegünstigung des Erstehers einem für ihn ganz zufälligen, je nach der Arbeitsweise und der Arbeitsbelastung des beurkundenden Notars und der Grundbuchbehörde ganz verschiedenen ausfallenden Zeitpunkt entscheidende Bedeutung beigelegt werde. Auch diese Erwägungen sind nicht geeignet, die Rechtsbeschwerde zu begründen. Sie könnten nur rechtlich erheblich sein, wenn es die Absicht des Gesetzgebers gewesen wäre, die Gewährung der Steuerbegünstigung von einer rechtzeitig auf ihre Erlangung gerichteten Tätigkeit des späteren Erstehers abhängig zu machen. Gerade das Gegenteil trifft aber zu. Der Gesetzgeber hat durch die Best. der Jahresfrist des § 14 Abs. 2 gerade verhindern wollen, daß jemand sich eine Hypothek zu dem Zwecke bestellen oder abtreten läßt, um

§ 14 erst mit der Eintragung des Hypothekengläubigers im Grundbuch (§ 873 Abs. 1 BGB.) und bei Briefhypotheken mit der Übergabe des Briefes (§ 1117 BGB.). Denn für das GrErvStG. sind im Zweifel die Begriffsbestimmungen des bürgerlichen Rechts anzuwenden. Geschieht dies gleichmäßig zungunsten wie zugunsten des Steuerpflichtigen, so wird dieser im Interesse der Rechtssicherheit sich auch mit gelegentlichen Härten abfinden können. Den Gründen des Ur. ist daher beizutreten, zu den Schlusshausführungen jedoch zu bemerken, daß der Steuerpflichtige sehr wohl einen Grund zur Beschwerde gegen Notar und GVM. entnehmen kann, wenn durch Verzögerung der Eintragung in einem Versteigerungsfall die Jahresfrist nicht gewahrt ist. Denn auch ein Gläubiger, der bei Hingabe der Hypothek durchaus nicht den Wunsch hat, das Grundstück in der Zwangsversteigerung zu erstehen, muß stets damit rechnen, daß er, vor allem durch Beitreibungsmahnahmen Dritter, hierzu gezwungen falls die Voraussetzung für die wirtschaftliche Erträglichkeit. Notar und GVM. werden also auch aus diesem Grunde besonderen Anlaß haben, die Eintragungen nach Möglichkeit zu beschleunigen.

RA. Dr. Bergschmidt, Berlin.

bei einer späteren Zwangsversteigerung des Grundstücks, die er selbst herbeiführen will oder deren Herbeiführung von anderer Seite erwartet, das Grundstück unter der steuerlichen Vergünstigung des § 14 erstehen zu können. Zur Verhinderung eines solchen Vorgehens hat das Gesetz die Jahresfrist des § 14 Nr. 2 für ausreichend gehalten. Ebenso wie das Ende dieser Frist (erste Beschlagnahme des Grundstücks) ist daher auch ihr Anfang (Erwerb der Hypothek i. S. des bürgerlichen Rechts) rein objektiv ohne Rücksicht auf die ihren Erwerb bezweckenden Rechtshandlungen des Gläubigers zu bestimmen.

(RFG., 2. Sen., Ur. v. 6. Sept. 1932, II A 368/32.)

36. § 14 Abs. 1 Nr. 2 GrErvStG. Für die Bestimmung der im § 14 Abs. 1 Nr. 2 bezeichneten Jahresfrist bleibt der Tag der ersten Beschlagnahme auch dann maßgebend, wenn der erste betreibende Gläubiger seinen Versteigerungsantrag zurückgenommen hat, das Verfahren aber fortgesetzt worden ist, weil inzwischen der Beitritt eines anderen Gläubigers nach § 27 ZwVerfStG. zugelassen war. †)

Was die nach § 14 Abs. 1 Nr. 2 für die Berechnung der Jahresfrist maßgebende Beschlagnahme angeht, so ist es unerheblich, ob die Forderung des ersten betreibenden Gläubigers, zu dessen Gunsten das Grundstück zuerst in Beschlag genommen war, im Laufe des Verfahrens nach dem Beitritt weiterer Gläubiger sei es vom Schuldner, sei es von anderen Personen ausbezahlt worden ist. Dies würde selbst dann gelten, wenn der erste betreibende Gläubiger nach Bezahlung der Forderung, wegen deren er die Zwangsversteigerung hatte einleiten lassen, seinen Versteigerungsantrag zurückgenommen haben sollte und damit für ihn die bürgerlich-rechtlichen Wirkungen der Beschlagnahme (§§ 21 ff. ZwVerfStG.) erloschen wären. Für die steuerliche Vorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 2 GrErvStG. haben die bürgerlich-rechtlichen Wirkungen der Grundstücksbeschlagnahme keinerlei Bedeutung. Die Bedeutung der Vorschr. besteht vielmehr darin, daß sie unter der in ihr bezeichneten zeitlichen Voraussetzung eine gesetzliche unwiderlegbare Vermutung für das Vorliegen einer auf Erwerb des Grundstücks gerichteten Absicht begründet, von deren Nichtbestehen gerade im § 14 Abs. 1 Nr. 1 die Gewährung der Steuerbegünstigung abhängig gemacht ist (vgl. Ur. v. 6. Sept. 1932, II A 368/32; RFG. 31, 342). Demgemäß wird der Zeitpunkt, vor dem der Ersteher, um in dem beschriebenen Versteigerungsverfahren auf die Vergünstigung des § 14 Anspruch erheben zu können, sein Realrecht erworben haben muß, durch die erste Beschlagnahme endgültig für dieses Versteigerungsverfahren festgelegt. Durch spätere Rechtshandlungen der am Verfahren beteiligten Personen, die nicht zu einer Aufhebung des Versteigerungsverfahrens führen, kann er nicht hinausgeschoben werden. Auch im vorl. Falle ist daher der 18. Febr. 1928 der für die Berechnung der Jahresfrist maßgebende Tag geblieben. Denn das Verfahren ist nach der Befriedigung des ersten betreibenden Gläubigers mit Recht nicht eingestellt worden, weil inzwischen der Beitritt anderer Gläubiger nach § 27 ZwVerfStG. zugelassen war.

(RFG., 2. Sen., Ur. v. 15. Nov. 1932, II A 501/32.)

37. § 14 Abs. 1 Nr. 2 GrErvStG. Die Vergünstigung des § 14 Abs. 1 Nr. 2 tritt nicht ein, wenn der Meistbieter nur während des letzten Teiles der Jahresfrist Hypothekengläubiger war, im übrigen jedoch die Hypothek für ihn einem Treuhänder zustand. †)

Im Grundbuch war für die A.-Bank eine Sicherungshypothek von 20 000 G.M. an erster Stelle eingetragen. Um die Bank zu befriedigen, nahm der Eigentümer beim BeschwF. laut Schuldschein v. 30. Okt. 1928 ein Darlehen von 11 000 dan. Kronen auf. Nunmehr diente die Hypothek nach der Vereinbarung aller Be-

Zu 36. Bei der Schwierigkeit, die dem Erwerb einer Hypothek zugrunde liegenden Beweggründe zu erforschen, war es gesetzgeberisch richtig, eine Mindestfrist zu bestimmen. Gerade weil aber aus dem Verhalten des Gläubigers innerhalb dieser Frist ein Schluß auf das Motiv seines Erwerbs gezogen werden soll, erscheint es nicht folgerichtig, ihn unter dem Vorgehen eines anderen Gläubigers leiden zu lassen, auf welches er keinen Einfluß hat. Da inbessien die gesetzliche Regelung schlechthin die erste Beschlagnahme des Grundstücks entscheiden läßt, so muß nach geltendem Recht diese Regelung hingenommen und die besprochene Entsch. im Ergebnis als zutreffend anerkannt werden.

RA. Dr. Bergschmidt, Berlin.

Zu 37. Die obige Entsch. steht mit der bisherigen Rspr. im Einklang, welche sich mit § 14 GrErvStG. und ähnlichen Mißbrauchsvorschriften des ZwVerfStG. und der StG. befaßt hat. Der RFG. hat insbes. in der oben angezogenen Entsch. (RFG. 31, 39) die Entstehungsgeschichte des § 14 GrErvStG. eingehend behandelt. Die historische Entwicklung gibt inbessien keinen sicheren Anhalt für den Willen des Gesetzgebers und darf im Hinblick auf die moderne

teiligten als Sicherheit für das Darlehen von 11 000 Kronen und einen weiteren Kredit. Die Hypothek wurde nicht an den Beschw. abgetreten; vielmehr blieb die Bank Gläubigerin, und zwar seit dem 31. Okt. 1928 als Treuhänderin für den Beschw. Als bei Fälligkeit die Hypothek nicht getilgt wurde und auch keine Zinsen mehr bezahlt wurden, sah sich der Beschw. gezwungen, die Grundstücke zur Zwangsversteigerung zu bringen. Er mußte nun auch förmlicher Gläubiger sein und ließ sich die Hypothek am 26. Nov. 1930 ohne Gegenwert abtreten.

Die erste Beschlagnahme der Grundstücke fand am 18. April 1931 statt. Durch Beschl. v. 18. Juli 1931 wurden die Grundstücke gegen ein Borgebot von 7 500 RM dem Beschw. zugeschlagen. Der Beschw. wurde zur GrErmSt. herangezogen.

Einspruch und Berufung blieben erfolglos mit dem Ziele, ihn nach § 14 freizustellen. Insbes. führte er aus, daß er länger als ein Jahr vor der ersten Beschlagnahme Hypothekengläubiger gewesen sei, weil ihm in Wirklichkeit das Gläubigerrecht schon seit dem 31. Okt. 1928 zugestanden habe.

Mit Recht haben die Vorbehörden angenommen, daß dem Beschw. i. S. des § 14 die Hypothek nicht ein volles Jahr vor der ersten Beschlagnahme der Grundstücke zugestanden hat. Es mag sein, daß schon vorher die Bank die Hypothek für ihn als Treuhänderin innegehabt hat. Dann war aber nicht er der Gläubiger, sondern die Bank. Der RFH. hat schon wiederholt ausgeführt, daß § 14 im allgemeinen im bürgerlich-rechtlichen Sinne und nicht über seinen Wortlaut hinaus auszulegen sei (vgl. z. B. Ur. II A 102/32 v. 12. April 1932 (RFH. 31, 39)). Besonders hat er darauf hingewiesen, daß das auf der klar erkennbaren Absicht des Gesetzgebers beruhe, zumal da dieser dem Gläubiger nur den Bürgen gleichgestellt hat, nicht aber andere Personen, denen, ohne daß sie eigentliche Gläubiger sind, an der Rettung des Realrechtes gelegen ist. Die Vergünstigungsvorschr. versagt vor allem (von der Bürgschaft abgesehen), wenn nach bürgerlich-rechtlichen Vorschr. Meistbieter und Realgläubiger nicht dieselbe Person sind. Deshalb ist die Vergünstigung auch abzulehnen, wenn der Meistbieter nicht

wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht (§ 4 ABgd.) nicht als ausschlaggebend angesehen werden. Der Wille des Gesetzgebers ist aus dem Gesetz selbst zu erkennen. Danach ist für die Gewährung der gesetzlichen Wohltat der Umstand maßgebend, ob der Ersterher das Grundstück erworben hat, um eine Hypothek, Grundschuld, Rentenschuld oder Realkauf zu retten. Allerdings muß die Person des Ersterheres und des dinglich Berechtigten identisch sein, das Gesetz will aber denjenigen Ersterher bevorzugen, der zu dem dinglichen Recht in einem so nahen Verhältnis steht, daß er, um es zu retten, gezwungen ist, das Grundstück zu erstehen. Damit soll nicht etwa behauptet werden, daß § 14, wie RFH. 31, 39 ausführt, eine allgemeine Vergünstigung zugunsten aller Personen hat gewähren wollen, die bei der Versteigerung durch den Ausfall eines dinglichen Rechts Schaden erleiden und zur Abwendung eines solchen Schadens das Grundstück ansteigern. Daß die Milderungsvorschrift nicht zu eng ausgelegt werden darf, erkennt man aus § 14 Abs. 2: „Entsprechendes gilt beim Erwerb durch einen Bürgen für eines der im Abs. 1 genannten Schuldverhältnisse.“

Es wäre unverständlich, wenn man die Begünstigung dem Bürgen, nicht aber dem persönlichen Schuldner, einer gefährdeten Hypothek zugestehen wollte. Man findet in der Nrpr. und im Schrifttum die Ansicht, es handele sich um eine Ausnahmebestimmung, die nicht ausdehnend ausgelegt werden dürfe. Für die Auslegung ist lediglich die ratio legis maßgebend, und diese erkennt man aus dem 2. Absatz des § 14. Auch die Erwägung, daß Steuerumgehungen vorgebeugt werden müsse, darf der freien wirtschaftlichen Auslegung nicht im Wege stehen. Die Behörde darf bei der Prüfung einen strengen Maßstab anlegen, zumal § 14 Ziff. 1 vorschreibt, es dürfe kein Anhalt bestehen, daß sich der Erwerber das dingliche Recht zur Erparung von Abgaben habe abtreten lassen. Aberdies trifft den StPfl. die Beweislast. Wenn aber feststeht, daß der Ersterher das dingliche Recht länger als ein Jahr vor der Beschlagnahme des Grundstücks im wirtschaftlichen Sinne befallen hat oder für den Ausfall des dinglichen Rechts haftet, so sollte man ihm die Vergünstigung nicht vorenthalten. Man wird allerdings nicht so weit gehen dürfen, auch denjenigen Ersterher zu schützen, dem das dingliche Recht verpfändet ist, denn das ihm verpfändete Recht gehört auch im wirtschaftlichen Sinn nicht zu seinem Vermögen, wohl aber wird derjenige den Vorteil des § 14 genießen müssen, der die dem dinglichen Recht zugrunde liegende Schuld des Grundstückseigentümers beglichen oder die Mittel zur Tilgung der Schuld zur Verfügung gestellt hat, um das dingliche Recht zu erwerben. Es handelt sich bei der Rechtswohlthat des § 14 um eine Willkürvorschritt, die es der Behörde gestattet, Härten zu vermeiden, die bei wörtlicher Anwendung der Gesetzesbestimmung entstehen würden (ebenso Lion, 3. Aufl., § 14 Anm. 4 im Gegensatz zu den übrigen Erläuterungsbüchern zum GrErmStG.).

RM. Dr. A. Herzfeld, Dresden.

während der ganzen einjährigen Frist auch bürgerlich-rechtlicher Realgläubiger gewesen ist (vgl. auch Ott, 3. Aufl., § 14 Anm. 8). (RFH., 2. Sen., Ur. v. 8. Juli 1932, II A 228/32.)

*

× 38. § 23 Abs. 2 GrErmStG. Ist der Käufer eines Grundstücks, weil der Verkäufer die Auflassung ablehnt, vom Vertrage (rechtswirksam) zurückgetreten, so beginnt die Frist des § 23 Abs. 2 nicht schon mit der Abgabe der Rücktrittserklärung, sondern — namentlich wenn das Rücktrittsrecht bestritten wird — erst dann, wenn das Recht zum Rücktritt objektiv und subjektiv als sicher feststehend gelten kann. Auf die persönliche Überzeugung des Rücktretenden allein kommt es nicht an. †)

Die Beteiligten schlossen am 4. Dez. 1930 zur Beendigung des Rechtsstreits über den Rücktritt vom Grundstückskaufvertrage einen privatschriftlichen Vergleich, durch den zunächst der Kaufvertrag v. 8. Juni 1925 aufgehoben wurde.

Am 21. Jan. 1931 beantragte der Beschw. Gegner Erstattung der GrErmSt., indem er auf den Vergleich und auf § 23 Abs. 1 b Nr. 2 GrErmStG. Bezug nahm. Die Steuerstelle wies den Antrag ab, da er nicht innerhalb der einjährigen Frist des § 23 Abs. 2 gestellt worden sei. Sie nahm an, daß die Frist v. 14. März 1929, d. h. dem Tage, an dem der Beschw. Gegner den Rücktritt vom Vertrage erklärt habe, zu laufen begonnen habe. Der Vergleich v. 4. Dez. 1930 stelle nur eine Vereinbarung über die Rückgewähr des Kaufpreises dar.

Der Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen. Die Ver. hatte den Erfolg, daß die Rückzahlung der GrErmSt. angeordnet wurde.

Hiergegen richtet sich die RBeschw. der Steuerstelle. Dem FinGer. ist dahin beizustimmen, daß die einjährige Frist des § 23 Abs. 2 gewahrt ist. Allerdings muß davon ausgegangen werden, daß im § 23 Abs. 1 b Nr. 3 die Wendung: „wenn die Veräußerung infolge Nichterfüllung der Vertragsbedingungen rückgängig gemacht wird“ in bürgerlich-rechtlichem Sinne zu verstehen ist, und rückgängig gemacht ist eine Veräußerung (ein Vertrag), wenn ein gesetzliches Rücktrittsrecht wirksam ausgeübt

Zu 38. Die Nrpr. in der Frage, wann die Frist zur Geltendmachung eines Erstattungsantrags aus § 23 GrErmStG. zu laufen beginnt, ist — man ist versucht, so sagen: bedauerlicherweise — noch stark von begrifflichen Erwägungen beeinflusst. Auch im vorl. Fall folgert der RFH. seinen Urteilsatz aus dem Begriff der Tatsache (§ 23 Abs. 2 der RFH. seinen Urteilsatz aus dem Begriff der Tatsache (§ 23 Abs. 2 GrErmStG.)), zu dem gehöre, daß ein Vorgang als objektiv und subjektiv gewiß gelten kann. Das kommt aber ganz auf die ber. Tatsache an. Wenn etwa § 23 Abs. 1 b Ziff. 3 GrErmStG. die Erhebung des Erstattungsantrags an die Rückgängigmachung knüpft, so ist eben diese Rückgängigmachung jene Tatsache, und da der einseitig erklärte Rücktritt zur Rückgängigmachung ausreicht, der Rücktritt selbst.

M. E. muß man folgendermaßen argumentieren: Daß für die Erhebung des Erstattungsantrags eine Frist gesetzt ist, entspringt dem fiskalischen Interesse an der baldigen Erledigung schwebender Steuerfälle. Eine einseitige Bevorzugung dieses Interesses würde aber zu unannehmbaren Folgen führen. So würde z. B. im Fall der Nichtigkeit die Antragsfrist bereits mit der Entscheidung der Steuer beginnen, ohne daß den Beteiligten schon die Nichtigkeit bekannt sein müßte. Da hier ein nicht unbeträchtliches Interesse auch des Erstattungsberechtigten im Spiele ist, muß auch diesem wenigstens in der Weise Rechnung getragen werden, daß man gewisse, in der Person des StPfl. liegende Tatumsstände an dem Fristenlauf beteiligt. Das überragende Interesse des Erstattungsberechtigten, das hier berücksichtigt werden muß, ist das, den Erstattungsanspruch zur Vermeidung von Kosten und Verlusten nicht ehe erfüllen zu müssen, als bis die objektive Rechtslage einen solchen Anspruch als begründet erscheinen läßt. Darum kommt es im Rahmen des § 23 Abs. 2 GrErmStG. entscheidend auf die Kenntnis des Antragstellers von gewissen Tatumsständen an. Die Antragsfrist soll eben nicht ohne sein Zutun ablaufen. Da er sich aber über sein Verhalten erst schlüssig machen kann, wenn er nicht nur den subjektiven, sondern auch den objektiven Tatbestand kennt, ist es gerechtfertigt, im Falle der Rückgängigmachung die Antragsfrist erst dann beginnen zu lassen, „wenn das Recht zum Rücktritt objektiv und subjektiv als sicher feststehend gelten kann“.

Hiernach wäre es rechtspolitisch richtiger gewesen, die „Kenntnis“ des § 23 Abs. 2 GrErmStG. im Sinne einer „Gewißheit“ zu verstehen, womit schon in der Wahl des Ausdrucks ein Hinweis auf den objektiven Tatbestand enthalten wäre. So sind auch die rechtspolitisch ähnlich gelagerten Fälle aus dem bürgerlichen Recht, etwa der Veräußerung des Ansetzungsrechts (§ 121 BGB.; vgl. hierzu Staudinger Anm. 2) oder die Verjährung des Schadenersatzanspruchs aus un-

RM. Frhr. Riederer v. Paar, München.

ist. Es kommt nicht darauf an, wie der Beschw. Gegner meint, daß die Rückgängigmachung auch wirtschaftlich durchgeführt ist, so daß vor dieser Durchführung kein Erlaß- oder Erstattungsanspruch gegeben wäre; entscheidend ist, ob der Übereignungsanspruch besteht. Die vom Beschw. Gegner angeführte Rpr. bezieht sich auf Fälle, in denen trotz erklärter Rückgängigmachung das Geschäft im Einverständnis beider Teile gleichwohl durchgeführt wurde. Davon kann hier übrigens nicht die Rede sein, weil die Partei B. dem Rücktritt bis zum Vergleichsschluß widersprochen hat und das Geschäft auch in keiner Weise wirtschaftlich durchgeführt worden ist.

Es schlägt aber der vom FinGer. geltend gemachte Gesichtspunkt durch. Die „Tatsache“, auf die der Erstattungsanspruch gestützt ist, ist der Rücktritt des Beschw. Gegners. Diese Tatsache ist aber i. S. des § 23 Abs. 2 nicht rechtserheblich, ehe sie sachlich zur Gewißheit geworden ist. Wer auf Grund des Gesetzes von einem Vertrage zurücktritt, wird in der Regel von seinem Rücktrittsrecht überzeugt sein, aber doch nicht in dem Sinne, daß er seiner Sache völlig gewiß ist. Wenn der Gegner das Rücktrittsrecht nicht anerkennt oder wenn er es gar bestreitet, besteht in der Regel, selbst für den Rücktretenden, eine Ungewißheit über die Berechtigung zum Rücktritt, und das gilt in noch erhöhtem Maße, wenn der Rücktrittsgegner es zum Rechtsstreit kommen läßt. Solange eine derartige Ungewißheit nicht hinreichend behoben ist, liegt keine „Tatsache“ i. S. des § 23 Abs. 2 vor. Denn zum Begriff der Tatsache gehört, daß der Vorgang als objektiv und subjektiv gewiß gelten kann. Nicht der Umstand, daß der Beschw. Gegner den Rücktritt erklärt hat, ist die Tatsache, auf den der Antrag gestützt werden kann, sondern der Umstand, daß der Rücktritt (sachlich) berechtigt ist. Die sachliche Berechtigung des Rücktritts unterliegt aber nicht der alleinigen Beurteilung des Rücktretenden, sondern muß unabhängig von dessen Auffassung mit einiger Sicherheit feststehen. Ehe das nicht zutrifft, kann auch auf der Seite des Rücktretenden von einer hinreichenden Gewißheit nicht die Rede sein. Es bedarf an dieser Stelle keiner Entsch. über die Berechtigung des Rücktritts. Denn von einer Gewißheit über das Rücktrittsrecht konnte frühestens bei Verkündung des landgerichtlichen Urts. v. 12. März 1930 die Rede sein. Schon etwa zehn Monate später, am 21. Jan. 1931, wurde aber der Erstattungsanspruch erhoben (vgl. auch Urts. II A 634/26 v. 7. Jan. 1927: RFS. 20, 156).

(RFS., 2. Sen., Urts. v. 4. Okt. 1932, II A 354/32.)

*

39. §§ 24, 14 Abs. 1 Nr. 2 GrEwStG.

a) Ist ein Grundstück von zwei Personen je zur Hälfte erworben worden, so darf bei Erlaß des Bescheides aus § 24 für jeden Erwerber die Steuer nur von der Hälfte des Wertes oder Preises des Grundstücks berechnet werden.

b) Wird eine Hypothek gelöscht und gleichzeitig durch eine neue für denselben Gläubiger ersetzt, so ist die Jahresfrist der Nr. 2 nach der neuen Hypothek zu bestimmen. Grundbuchmäßige Betrachtungsweise ist geboten. f) Durch Beschluß v. 11. Jan. 1932 wurde ein Grundstück dem

Zu 39. Die Entsch. kann in ihrem materiellen Teil, soweit sie nämlich die Anwendbarkeit des § 14 GrEwStG. verneint, nicht befriedigen.

1. Bei den heutigen wirtschaftlichen Verhältnissen, wo die Eintragung von Grundstücken durch den Hypothekengläubiger zur Rettung seiner Hypothek sehr häufig ist, spielt der § 14 GrEwStG., der für diese Fälle unter gewissen näheren Voraussetzungen den Gläubiger begünstigt, eine große Rolle. Insofern ist es auch zu begrüßen, daß seit der RAbgD. 1925 im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage, wonach die Verwaltungsbehörden zur Entsch. darüber berufen waren, ob die Voraussetzungen des § 14 GrEwStG. im Einzelfall gegeben waren oder nicht, nunmehr die FinGer. und in letzter Instanz der RFS. zur Entsch. über diese Frage zuständig sind. In zahlreichem Entsch. hat sich auch bereits der RFS. mit dem § 14 GrEwStG. zu befassen gehabt. In diesen Entsch. hat, worauf auch im gegenwärtigen Urts. hingewiesen ist, der RFS. zum Teil im Gegensatz zur Praxis der Verwaltungsbehörden eine freiere, für den Steuerpflichtigen günstigere Stellung eingenommen; in anderen Entsch. allerdings hat er sich auf einen mehr formalistischen Standpunkt gestellt. Diesen Widerspruch in seiner Haltung glaubt der RFS. im vorl. Urts. damit begründen zu können, daß dies i. S. des Gesetzes gelegen sei. Ich glaube aber kaum, daß der „Sinn des Gesetzes“ eine genügende Grundlage für die immerhin widerspruchsvolle Auslegung bei dem Widerstreit von wirtschaftlichen und rechtlichen Gesichtspunkten wesentlich Sache des Gefühls, inwieweit im einzelnen Fall rechtlichen Gesichtspunkten und inwieweit wirtschaftlichen Gesichtspunkten das Übergewicht einzuräumen ist.

Das vorl. Urts. gehört leider zu den Entsch., in denen der RFS. einen stark formalistischen Standpunkt eingenommen hat. § 14 Gr-

Beschw. und der DStG. August B. je zur Hälfte zugeschlagen. Das Meistgebot betrug 11300 RM. Gemäß § 24 setzte die Steuerstelle einen Steuerbetrag von 568,50 RM fest.

Der Beschw. legte Einspruch ein, indem er sich auf § 14 berief. Er machte folgendes geltend: Vom 18. März 1929 bis zum 20. Jan. 1931 sei für ihn in Abt. III Nr. 14 eine Darlehenshypothek von 2000 RM. eingetragen gewesen. Am 20. Jan. 1931 sei gleichzeitig mit Löschung dieser Hypothek unter Nr. 15 für ihn eine Sicherungshypothek von 2500 RM. und unter Nr. 16 mit gleichem Range für den Kaufmann G. eine Sicherungshypothek von ebenfalls 2500 RM. eingetragen worden. Das habe folgenden Grund gehabt: Der Eigentümer H. sei in Zahlungsschwierigkeiten gewesen. Um ihm zu helfen, seien er (der Beschw.) und G. übereingekommen, dem Eigentümer einen Kredit von 3000 RM. zu verschaffen. An dem Gesamtkredit von 2000 + 3000 = 5000 RM. sei G. zur Hälfte, also mit 2500 RM., beteiligt gewesen. Er, der Beschw., habe seine alte Hypothek von 2000 RM. löschen und für sich eine einseitige Sicherungshypothek von 2500 RM. eintragen lassen. Hieraus leitet der Beschw. her, daß er seit dem 18. März 1929 ununterbrochen Hypothekengläubiger (in Höhe von 2000 RM.) gewesen sei.

Alle Rechtsmittel blieben erfolglos.

Borneg war im Hinblick auf § 286 Abs. 1 RAbgD. n. F. die Zulässigkeit des Rechtsmittels zu prüfen. Das FinGer. hat angenommen, daß der Beschw. mit Schreiben v. 9. Febr. 1932 „hin-sichtlich der auf ihn entfallenden Hälfte der zu zahlenden GrEwSt. Befreiung gem. § 14 in Höhe von 284,25 RM.“ beantragt habe. Der Beschw. hat aber nur Erlaß der Steuer schlechthin beantragt, ohne eine Zahl zu nennen. Wenn gegen ihn ein Steuerbescheid aus § 29 ergangen wäre, so mußte allerdings angenommen werden, daß der Steuerbescheid nur auf die Hälfte der Gesamtsteuer gelaute und demgemäß der Antrag sich nur auf diese Hälfte bezogen hätte. In diesem Falle hätte der Streitwert auf den Betrag der Hauptsteuer, also auf 171,05 RM. festgesetzt werden müssen, weil nur die Hauptsteuer als angefochten gelten kann. Dann mußte auch der Rechtsbeschwerdegegenstand auf nur 171,05 RM. bemessen werden, und daraus würde die Unzulässigkeit des Rechtsmittels folgen.

Es ist jedoch zu bedenken, daß die Steuerstelle nur einen Bescheid aus § 24 erlassen und die Erteilung des Unbedenklichkeits-scheines ausdrücklich von der Zahlung der vollen Steuer abhängig gemacht hat. Das war gegenüber einem einzelnen der beiden Erwerber unzulässig, weil jeder durch Zahlung der Hälfte der Steuer für seinen Eigentumsanteil die Umschreibung im Grundbuch erlangen konnte. Hiernach muß angenommen werden, daß mit dem Rechtsmittel die Eintragung der Eigentumsänderung ohne jede vorausgehende Zahlung erstrebt, und daß daher auf Grund des Rechtsmittels jedenfalls, also auch wenn Steuerpflicht angenommen wird, die Herabsetzung der Zahlung auf die Hälfte geordert wird. Es kann dem StPfl. nicht wohl zugemutet werden, den Bescheid nach § 24 entgegen dessen klarem Wortlaut als nur auf den halben Steuerbetrag gerichtet zu verstehen mit der Wirkung, daß von diesem Ausgangspunkt aus der Streitgegenstand als auf diesen halben Betrag beschränkt und demgemäß das Rechtsmittel als unzulässig anzusehen wäre. Vielmehr ist der Streitgegenstand gleich dem vollen Betrage der Hauptsteuer, das sind $\frac{3}{100}$ von 11370 = 341,10 RM., die nebst

GrEwStG. verlangt nämlich für die Grunderwerbsteuerliche Vergünstigung des notleidenden Hypothekengläubigers, daß die auf dem eingestiegenen Grundstück befindliche Hypothek ihm bereits seit einem Jahr vor der ersten Beschlagnahme des Grundstücks zugestanden haben. Nun hat eine derartige Fristbest. schon immer etwas Schematisches und Unbilliges an sich, um so mehr erscheint es mir hier am Platz, auch wirtschaftlichen Gesichtspunkten wenigstens in einem gewissen Maße Rechnung zu tragen. Hierzu wäre m. E. im vorl. Fall aller Anlaß gewesen. Die Sachlage war die, daß der Beschw.-Miterstehler des Grundstücks auf dem eingestiegenen Grundstück ursprünglich eine Darlehenshypothek von 2000 RM. hatte. Infolge eines weiteren Kredits an den Grundstückseigentümer erhöhte sich die Forderung des Miterstehlers an den Eigentümer auf 2500 RM. Der Miterstehler hat nun die Darlehenshypothek zu 2000 RM. löschen und eine neue Sicherungshypothek zu 2500 RM. für sich eintragen lassen. Wirtschaftlich kann es einem Zweifel nicht unterliegen, daß die ursprüngliche 2000-RM.-Hypothek in der neuen Hypothek von 2500 RM. aufgegangen ist, und daß daher die Hypothek von 2000 RM. bereits seit der Eintragung der Darlehenshypothek von 2000 RM. dem Beschw. zugestanden hat; alsbald wäre die vom Gesetz verlangte Jahresfrist gewahrt gewesen. Der RFS. legt jedoch seiner Entsch. die streng grundbuchmäßige Betrachtungsweise zugrunde und kommt daher zu dem Ergebnis, daß die Hypothek von 2000 RM. dem Beschw. erst seit der Eintragung der Sicherungshypothek von 2500 RM. zugestanden habe, mit der Wirkung, daß die einjährige Frist nicht mehr gewahrt ist. Dieses Ergebnis ist, wie der RFS. selbst anerkennt, zweifellos unbillig, besonders mit Rücksicht darauf, daß es sehr wohl möglich gewesen wäre, auch grundbuchmäßig die Sache so zu erledigen, daß die einjährige Frist gewahrt gewesen wäre, wenn nämlich die ursprüngliche Darlehenshypothek nicht gelöscht wor-

Zuschlägen nach dem Schreiben der Steuerstelle v. 9. März 1932 vor Erteilung der Bescheinigung gezahlt werden sollten.

Mit Recht legt das FinVer. seiner Entsch. die Grundbuchmäßige Betrachtungsweise zugrunde. Bei weiterer Auslegung des § 14 könnte man allerdings zu dem Ergebnis kommen, daß die neu eingetragene Hypothek Nr. 15 in Höhe von 2000 RM sachlich dasselbe Realrecht ist wie die gelöschte Hypothek Nr. 14 und daß deshalb die einjährige Frist als gewahrt anzusehen wäre. Die Steuervergünstigung würde auch in Betracht kommen, wenn die Hypothek Nr. 14 nicht gelöscht, sondern umgewandelt und wenn eine weitere Hypothek von 500 RM für den Beschw. eingetragen worden wäre. So sehr daher auch die angef. Entsch. eine Härte in sich schließen mag, so bewegt sie sich doch im Rahmen dessen, was der Gesetzgeber gewollt und was deshalb der RStJ. in seiner bisherigen Rspr. als geltendes Recht erkannt hat.

Über die Entstehungsgeschichte des § 14, seinen Zweck und über die Absichten des Gesetzgebers hat der RStJ. in dem Ur. II A 102/32 v. 12. April 1932 (RStJ. 31, 39) nähere Ausführungen gemacht. Danach liegt es keinesfalls i. S. des Gesetzes, eine allgemeine Vergünstigung zugunsten aller Personen zu gewähren, die durch den Ausfall eines dinglichen Rechtes Schaden erleiden und zur Anwendung eines solchen Schadens das Grundstück aneignern. Vielmehr hat das Gesetz, in Anlehnung an die frühere Rspr., die Vergünstigung ausdrücklich auf bestimmte einzelne Arten von Beteiligten beschränkt. Die Vorschr. war ursprünglich als Billigkeitsvorschrift gedacht, deren Anwendung dem pflichtmäßigen Ermessen der Verwaltungsbehörden überlassen werden sollte. In der RatVerf. hat man aus ihr aber eine Rechtsvorschrift gemacht, während man es im übrigen beim Entwurf des Gesetzes beließ. Man erkannte in dessen, daß die Beschränkung auf einzelne Arten von Fällen leicht unbillig wirken könnte, und gerade aus solchen Erwägungen ist der jetzige § 31 Abs. 1 Satz 2 entstanden.

Wenn gleichwohl der RStJ. in einzelnen Fällen den § 14 weit ausgelegt hat, so war das nur deshalb möglich, weil angenommen werden konnte, daß das i. S. des Gesetzes liege. Zu anderen Fällen hat sich der RStJ. für § 14 an die bürgerlich-rechtliche, insbes. Grundbuchmäßige Gestaltung der rechtlichen Beziehungen zu dem Grundstück gehalten. So hat er es abgelehnt, den Pfandgläubiger und den Pfändungspfandgläubiger dem Realgläubiger gleichzustellen (RStJ. 31, 39). Auch das Erfordernis, daß die Hypothek rechtzeitig eingetragen worden sein müsse, hat er streng ausgelegt und demgemäß die dingliche Eintragung dem bürgerlich-rechtlichen Entstehen der Hypothek nicht gleichgestellt (RStJ. 31, 341). Zugunsten der Beteiligten hat der RStJ. die Frage, was unter „gleichartigen Forderungen“ i. S. des § 14 Abs. 1 Einl. und Nr. 3 zu verstehen ist, ganz i. S. des Zwangsversteigerungsrechts entschieden. Gerade hier zeigt es sich, wie sehr es der richtigen Handhabung des § 14 dient, wenn die Rspr. sich an das Grundbuch und an das Zwangsvollstreckungsrecht anschließt. Denn die letztgenannte Entsch. ermöglicht

den wäre, vielmehr für den Betrag von 500 RM einfach eine weitere Hypothek begründet worden wäre. Dieser Fall zeigt auch eklatant, wie bei den einfachsten Rechtsgeschäften die steuerlichen Wirkungen mit zu berücksichtigen sind.

Das, was der RStJ. gegen die wirtschaftliche Betrachtungsweise hier ins Feld führt, scheint mir nicht durchschlagend zu sein; ich kann nicht finden, daß hierdurch besondere Schwierigkeiten entstehen. Wenn z. B. die Zins- und Zahlungsbest. einer Hypothek geändert werden, so ist es m. E. zweifellos, daß es sich um die gleiche Hypothek handelt, abgesehen davon, daß in solchen Fällen die ursprüngliche Hypothek im allgemeinen überhaupt nicht gelöscht werden wird.

II. Was die formelle Seite der Sache betrifft, so hat der RStJ. wohl mit Recht die RBeschw. für zulässig erachtet; denn in der Bescheinigung gem. § 24 GrErvStG. war die Eintragung im Grundbuch von der Zahlung der vollen Steuer abhängig gemacht. Die volle Steuer, ohne Berücksichtigung der Zuschläge, betrug 341,10 RM, überstieg somit die RBeschwSumme. Im übrigen ergibt sich aus der Entsch. des RStJ. zweierlei, nämlich zunächst, daß bei Bruchteilseigentum auch die Bescheinigung gem. § 24 GrErvStG. für jeden Miteigentümer gefordert und beschränkt auf die seinem Anteil entsprechende Steuer ausgestellt werden muß. Wenn allerdings im vorl. Fall das FinV. bei Ausstellung der Bescheinigung richtig verfahren wäre, so wäre die RBeschw. unzulässig gewesen, da die auf den Beschw. entfallende Steuer lediglich 171,05 RM betragen hätte, mithin die RBeschwSumme nicht erreicht worden wäre. Daß bei Festsetzung des Streitwertes nur die reine Steuer in Höhe von 3% berücksichtigt wird, wenn die Zuschläge nicht mit besonderen Gründen angefochten werden, entspricht der ständigen Rspr. des RStJ. Sodann ist der Entsch. zu entnehmen, daß im Fall des Erwerbs in der ZwVerf. sofort ein Steuerbescheid aus § 29 GrErvStG. zulässig ist (ohne vorheriges Verfahren gem. § 24 GrErvStG.), da nach § 90 ZwVerfG. Eigentum bereits durch den Zuschlagsbeschl. übergeht.

RM. Dr. Hans Berolzheimer, München.

es, alles Erforderliche in einfachster Weise aus dem gerichtlichen Verteilungsplan zu entnehmen, und eine solche Handhabung der Vorschr. liegt im Geiste des Gesetzes, da eine abweichende Behandlung in weitem Umfange zur Rechtsunsicherheit Anlaß geben würde.

Im vorl. Falle spricht nichts dafür, daß das Gesetz die grundbuchmäßige Betrachtung ausschließen wollte. Wollte man sie ausschließen, so würde das zu großen Schwierigkeiten führen. So käme z. B. in Frage, wie die Rechtslage i. S. des § 14 ist, wenn die neue Hypothek der alten nicht unmittelbar folgt, wenn die Zinsen, sei es mit, sei es ohne Zustimmung der nacheingetragenen Gläubiger, erhöht oder wenn sonstige Best. geändert sind. Es kann nicht wohl i. S. des Gesetzes gelegen haben, die weitgehende Vergünstigung des § 14 derart weitreichenden Zweifeln auszuweihen. Ihr Ziel vor vielmehr klare Abgrenzung bestimmter Befreiungszustände, mochten in dieser Schärfe der Grenzziehung auch, wie etwa bei Eintragung der Jahresfrist, offenkundige Härten belegen sein. Er hat die Rechtslage möglichst einfach gestalten wollen und im übrigen auf die Möglichkeit verwiesen, Erlaß aus Billigkeitsgründen zu erlangen. Zu einem solchen Erlaß sind aber nur die Verwaltungsbehörden berufen.

(RStJ., 2. Sen., Ur. v. 14. Dez. 1932, II A 430/32.)

Tabaksteuergesetz.

40. §§ 10, 10a Abs. 5 TabStG.; § 65 TabStAusfVest. Der Kleinhändler kann die Zuschlagsteuer nicht dadurch entrichten, daß er sich von dem Hersteller oder Lagerinhaber Zuschlagsteuerzeichen geben läßt und diese an den Packungen anbringt.

Der Beschw., ein Kleinhändler, hat von seinem Lieferanten Zuschlagsteuerzeichen bezogen und sie an Packungen angebracht. Hinsichtlich dieser Packungen ist die Zuschlagsteuer deshalb nicht entrichtet worden, weil der Beschw. die Zuschlagsteuerzeichen nicht von der zuständigen Zollstelle bezogen hat. Für die Zeit vor dem 1. Jan. 1930 hat der Senat in der Entsch. des RStJ. Bd. 26 S. 268 ausgesprochen, daß Steuerzeichen, die ein Hersteller von anderer Seite als der zuständigen Hebestelle sich verschafft, keine Steuerzeichen i. S. des § 11 Abs. 1 des TabStG. 1919 sind, durch die der Hersteller seine Steuer entrichten kann. Durch die Anbringung solcher Steuerzeichen kann der Hersteller seine Steuer auch nicht nach § 10 Satz 1 des TabStG. 1929 entrichten. Der Senat hat ferner in dem zum Abdruck in der Amtlichen Sammlung bestimmten Ur. v. 6. Mai 1932 IV A 226/31 erkannt, daß, wenn ein Hersteller, der zugleich Tabaksteuerlagerinhaber ist, ihm für sein Herstellungslager überwiesene Steuerzeichen an Umschließungen von Zigarren seines Tabaksteuerlagers anbringt, damit die Steuer für die Tabaksteuerlagerzigarren nicht entrichtet ist. Schließlich hat der Senat auch in dem Ur. IV A 254/31 v. 11. Mai 1932 angenommen, daß, wenn in dem Betrieb eines Herstellers von Pfeifentabak und steuerbegünstigtem Feinschnitt an Feinschnittpackungen für Pfeifentabak bestimmte Steuerzeichen angebracht werden, die Steuer dadurch nicht entrichtet ist.

Die Gedankengänge, die in diesen Fällen dazu geführt haben, die Steuer als nicht entrichtet anzusehen, haben auch für den vorl. Fall zu gelten, wo der Kleinhändler Zuschlagsteuerzeichen anbringen hat, diese aber nicht von der zuständigen Hebestelle bezogen hat. Auch für Zuschlagsteuerzeichen muß die in der Rspr. des Senats erkannte Bedeutung der Steuerzeichen, insbes. ihre Bedeutung für die steuerliche Überwachung, zu der Forderung führen, daß nur die von der zuständigen Hebestelle bezogenen Zuschlagsteuerzeichen die Zuschlagsteuerschuld des Kleinhändlers tilgen. Dabei kann auch eine Ausnahme für den Fall nicht gemacht werden, daß der Beschw. die Zuschlagsteuerzeichen nicht von der zuständigen Hebestelle, sondern von dem Hersteller bezogen hat.

(RStJ., 4. Sen., Ur. v. 24. Mai 1932, IV A 22/32.)

41. § 88 Abs. 3 TabStG. 1929; § 74 Abs. 2 TabStAusfVest.; §§ 13, 21, 92 ZollG.; § 6 Nr. 7 ZollTarG. Werden Tabakerzeugnisse, die die in § 74 Abs. 2 TabStAusfVest. festgesetzten Höchstmengen überschreiten, durch Verlegung der Verstellungspflicht in den freien Inlandsverkehr gesetzt, so ist für eine Zollbefreiung des Reisebedarfs (§ 6 Nr. 7 ZollTarG.) kein Raum. †

Der Angekl. hat am 6. Juni 1931 aus der Tschechoslowakei 55 Zigaretten, und zwar im Gewicht von rund 0,07 kg in fünf Packungen zu je 10 Stück und in einer Packung zu 5 Stück ins deutsche

Zu 41. Der Entsch. ist zuzustimmen. Die nach § 6 Nr. 7 ZollTarG. für den „Reisebedarf“ gewährte Zollbefreiung hat die Bedeutung, daß die dem Bedarf auf der Reise dienenden Verzehrungsgegenstände auch im Zollverfahren wie zollfreie Gegen-

Zollgebiet eingeführt, ohne sie dem Zollamt zur Abfertigung zu stellen und die Abgaben zu entrichten.

Rechtsirrtümlich ist die Ansicht des Strafgerichts, daß dem Angekl. ein Teil der Zigaretten als Reisebedarf abgabefrei hätte belassen werden müssen. Nach § 6 Nr. 7 ZollZarG. sind vom Zoll befreit die von Reisenden zu eigenem Verbrauch mitgeführten Verzehrungsgegenstände. Nach der auf Grund des § 88 Abs. 3 (4) TabStG. erlassenen Vorschrift des § 74 Abs. 2 TabStAusfVest. ist die Zollfreiheit für Reisebedarf bei Zigaretten auf eine Menge von 25 Stück begrenzt worden. Diese Menge von 25 Zigaretten ist eine Höchstmenge. Der Angekl. hat aber 55 Zigaretten, also eine die Höchstmenge überschreitende Menge eingeführt. Er hat sie nicht zur Abfertigung gestellt, sondern ohne amtliche Mitwirkung in den freien Inlandsverkehr gesetzt, indem er über die Zigaretten so verfügte, als stünden sie im freien Verkehr. Durch die Verletzung der Stellungspflicht ist die Zollschuld des Angekl. nach § 13 VerzollG. entstanden (vgl. Entsch. des RfSt. 4, 269), und zwar hinsichtlich der ganzen Menge. Denn da der Angekl. eine die Höchstmenge überschreitende Zigarettenmenge, also jedenfalls auch zweifellos zollpflichtige Waren einführt, so bestand für ihn die Stellungspflicht aus den §§ 21, 92 VerzollG. bei dem Grenzamt. Wenn in einem solchen Falle der Reisende die Anmeldung unterläßt und dadurch die ganze Menge in den freien Inlandsverkehr setzt, so kann die Zollbefreiung der zum eigenen Verbrauch auf der Reise mitgeführten Zigaretten aus § 6 Nr. 7 ZollZarG. i. Verb. m. § 74 Abs. 2 TabStAusfVest. a. F. nicht Platz greifen. Denn sie setzt eine Sonderung der nach § 6 Nr. 7 ZollZarG. zollfreien Zigaretten von den zollpflichtigen Zigaretten voraus. Eine solche Sonderung kann aber nur bei Anmeldung der eingeführten Ware vorgenommen werden. Verfügt also der Einführende durch Verletzung der Stellungspflicht einheitlich über die ganze Menge, so, als stünde die ganze Menge im freien Inlandsverkehr, so ist die Sonderung nicht vorgenommen, und deshalb ist auch für eine Zollbefreiung aus § 6 Nr. 7 ZollZarG. kein Raum.

(RfSt., 4. Sen., Beschl. v. 11. Mai 1932, IV F 5/32.)

Vermögenssteuergesetz.

42. § 16 VermStG. 1925. Nur solche Steuerbeträge können „erstattet“ werden, die zuvor der Reichskasse zu geflossen waren. Nach § 108 RAbgD. a. F. (§ 131 n. F.) erlassene Steuern sind nicht „entrichtet“.

Das FinGer. ließ bei der Berechnung des zu erstattenden Betrags die nach § 108 RAbgD. erlassenen Beträge außer Be-

stände behandelt werden. Sie müssen daher nicht zur Verzollung gestellt und nicht angemeldet werden. Die Zollfreiheit tritt aber nur ein, wenn die Ware bei Übertritt in den freien Inlandsverkehr nach Beschaffenheit und Menge den Voraussetzungen entspricht, unter denen die Zollfreiheit gewährt wird. Bei Überschreitung der für den Reisebedarf bestimmten Freimenge wird die Zollfreiheit überhaupt ver sagt. Die Gegenstände müssen dann wie jede andere zollpflichtige Ware zur Verzollung gestellt und angemeldet werden. So wurde auch bisher in Rspr. und Praxis verfahren.

Die im vorl. Fall ohne zollamtliche Abfertigung eingeführten 55 Zigaretten sind daher mit Recht zur Verzollung und Verzollung herangezogen worden. Der RfSt. begründet nun die Verfassung der Zollbefreiung für eine Teilmenge von 25 Zigaretten damit, daß eine Sonderung der als Reisebedarf zollfreien (25) Zigaretten von den zoll- und steuerpflichtigen Zigaretten ohne zollamtliche Anmeldung nicht möglich sei. Dies kann mißverstanden werden. Man könnte aus der Begr. entnehmen, daß der Reisende, wenn er die 55 Zigaretten ordnungsmäßig zur Abfertigung angemeldet hätte, 25 Stück als zoll- und steuerfreien Reisebedarf hätte aussondern und den Rest nach Verzollung ebenfalls hätte mitnehmen können. Dies wäre m. E. unrichtig. Werden die 55 Zigaretten zur Abfertigung gestellt, in der Absicht, sie in den freien Inlandsverkehr zu überführen, so muß die ganze Warenmenge nach zollrechtlichen Grundsätzen als Einheit behandelt und verzollt werden. Dies müßte auch gelten, wenn der Reisende die Sonderung schon vor der Stellung vorgenommen und etwa 25 Zigaretten in seiner Zigaretten tasche und die übrigen 35 Stück in seinem Handgepäck untergebracht hätte.

Dagegen ist es zulässig und in der Praxis auch üblich, daß von der zur Abfertigung gestellten Gesamtmenge der Reisebedarf aussondert und auf die Einfuhr der überschüssigen Menge überhaupt verzichtet wird. Dann wird der ins Inland zu bringende Reisebedarf nach § 6 Nr. 7 ZollZarG. zollfrei gelassen.

RegR. Dr. Reijser, Stuttgart.

Zu 42. Der Entsch. ist beizutreten, da die vom FinGer. gebundene Berechnungsmethode aus den einleuchtenden Gründen des RfSt. schlechterdings unannehmbar ist. Die Lösung wäre übrigens keine

tracht, weil auch diese als „entrichtet“ im weiteren Sinne gelten müßten. Der Erstattungs berechtigte und die Beschw. des FinA. begehren nur die Erstattung des anteilmäßigen Betrags der von der Gesellschaft tatsächlich gezahlten Summe.

Die Beschw. ist begründet.

Das FinGer. hat den Begriff der Erstattung verkannt. Erstattung ist nach dem Sprachgebrauch der RAbgD. (§§ 127 ff. a. F., §§ 150 ff. n. F.) die Rückzahlung zu Unrecht gezahlter oder beigetriebener Beträge. Ein Betrag, der zuvor nicht in die Reichskasse geflossen war, kann nicht „erstattet“ werden. Verzichtet das Reich nach § 108 RAbgD. a. F. auf einen Betrag, so kann dessen „Erstattung“ nicht in Frage kommen, weil insoweit eine Vermögensverschiebung nicht vorausgegangen war. Ausgleich ungerechtfertigter Vermögensverschiebungen ist aber das Wesen der Erstattung. Wäre im vorl. Falle der Gesellschaft die ganze VermSt. erlassen worden, so müßte nach der Auffassung des FinGer. gleichwohl dem überhörsuldeten Gesellschafter sein Anteil an der ursprünglichen Steuer herausgezahlt werden. Das Reich bekäme dann nicht nur nichts, sondern müßte noch einen Betrag daraufzahlen. Es ist nicht anzunehmen, daß das FinGer. diese Folgerung zu ziehen gewillt sei. Das Beispiel zeigt aber die Unrichtigkeit der von der Vorentscheidung vertretenen Auffassung. Wegen dieser Rechtsverletzung war das Ur. des FinGer. aufzuheben.

(RfSt., 3. Sen., Ur. v. 1. Sept. 1932, III A 161/32, RfSt. 31, 311.)

Sonstiges Steuerrecht.

43. § 31 Abs. 3 Satz 3 RBewG. 1925 (vgl. § 54 Abs. 1 Satz 1 RBewG. 1931). Gewerblich ausgenutzte Heilquellen sind bei der Einheitsbewertung nicht als Teil des Grundstücks zu behandeln, sondern zusammen mit den zu ihrer Ausnutzung verwendeten Vorrichtungen (Betriebsanlage — jedoch ohne die Betriebsgebäude —) als ein besonderer Gegenstand des Betriebsvermögens gesondert zu bewerten. †

Streitig ist der Einheitswert des Grundstücks der Beschwerdegegnerin, auf dem die „Quelle“ entspringt, eine mineralische Heilquelle, deren Wasser teils zu Trinkkuren der Ler Badegäste verwandt und teils verschickt wird. Auf dem Grundstück befinden sich eine Trinkhalle, die zur Ausnutzung der Heilquelle erforderlichen Büro- und Betriebs- (Züll-, Spül-, Pack-, Leergut-, und Lager-) Räume und ein Wohngebäude. Die Quelle selbst ist gefaßt

andere, falls etwa die Gesellschaft die VermSt. zunächst in vollem Umfange entrichtet, später aber zu ihren eigenen Gunsten eine Erstattung oder Umrechnung aus Billigkeitsgründen erwirkt hätte. Dadurch wäre dann eben im Endergebnis eine Vermögensverschiebung nicht eingetreten, so daß insoweit der Erstattungsanspruch des Gesellschafters aus § 16 VermStG. vermindert oder, soweit schon erfüllt, sich in einen Anspruch der Steuerbehörde auf teilweise Rückzahlung des zu Unrecht erstatteten Betrags verwandeln würde.

Eine andere, grundsätzliche Frage ist dagegen, ob es sich nach der Begriffs technik der RAbgD. bei dem Erstattungsanspruch des Gesellschafters nicht in Wahrheit um einen Vergütungsanspruch i. S. des § 135 a. F., 158 n. F. handelt. Denn nach feststehender Auffassung in Schrifttum und Rspr. und auch im Wortsinne hat einen Erstattungsanspruch nur, wer die Steuer selbst gezahlt hat oder dessen Rechtsnachfolger (vgl. StW. 1922 Nr. 565; 1924 Nr. 637; 1930 Nr. 671). Im Fall des § 16 VermStG. hat aber die Gesellschaft, und nur diese, die Steuer entrichtet. Tatsächlich dürfte es sich also hier trotz abweichender Wortwahl des Gesetzgebers um einen Vergütungsanspruch handeln, der ja nicht auf die Verion dessen, der die Steuer entrichtet hat, beschränkt ist (StW. 1922 Nr. 566).

Praktische Bedeutung hat diese Unterscheidung im hier gegebenen Rahmen allerdings nur wegen der Verzinsung, die bei Vergütungsansprüchen im Gegensatz zu den Erstattungsansprüchen ausgeschlossen ist. Die nach der RAbgD. sonst noch unterschiedliche Behandlung hinsichtlich der Fristberechnung scheidet hier aus, da § 53 der DurchfVest. (RWB. I, 252) hierzu besondere Anordnungen getroffen hat.

RA. Dr. Lucas, Düsseldorf.

Zu 43. Auch wenn man weiß, daß das Steuerrecht bei Umgrenzung des Grundvermögens sich sehr oft von der Vorstellung des bürgerlichen Rechts über die Zusammengehörigkeit von Grundflächen und darauf errichteten Gebäuden ab der Art frei macht, ist man überrascht, hier zu vernehmen, daß eine Heilquelle nicht als Teil des Grundstücks gilt, sondern einer künstlichen Vorrichtung oder Betriebsanlage gleich behandelt wird. Im Ergebnis bedeutet das im allgemeinen höhere Bewertung, zumal, wenn die Entsch. am Schluß angibt, außerdem noch eine werterhöhende Wirkung der Quelle bei der Bewertung der Grundfläche zur Geltung kommt. Die Entsch. ist daher nicht ganz unbedenklich; allerdings ist zugegeben,

und mit den zu ihrer gewerblichen Ausnutzung erforderlichen Vorrichtungen versehen. Nach § 23 Durchf. Best. der ABewBermSt. ist für das Grundstück der Wehrbeitragswert nachträglich zu ermitteln. Streitig ist, ob hierbei das Vorhandensein der Heilquelle als ein den Wert des Grundstücks erhöhender Umstand anzusehen ist. Der Oberbewertungsausschuß hat dies in Übereinstimmung mit der Eigentümerin, jedoch im Gegensatz zu dem Grundwertauschuß, verneint. Die hiergegen gerichtete Rebeschw. des FinV. mußte zur Aufhebung der Vorentscheidung führen.

Die Abgrenzung der zu bewertenden Grundstückseinheit regelt sich nach dem ABewG. und nicht etwa nach dem WehrbeitragsG. Zu der Frage, wie eine Heilquelle steuerlich zu behandeln ist, hat der RFG. für die BermSt. 1924 in zwei Urten. (I A 109/29 vom 23. April 1929 und III A 31/28 v. 26. März 1931) Stellung genommen. In dem erstgenannten Urte. hat er es für nebensächlich erklärt, ob die Heilquelle als wirtschaftliches Gut für sich besonders bewertet oder ob mit Rücksicht auf sie ein Zuschlag zu dem Grundstückswerte gemacht werde. In der zweiten Urte. hat er den Rechtsatz ausgesprochen, daß gegen die Berücksichtigung eines durch eine Bohranlage erschlossenen Kohlendioxidvorkommens, als eines den Wert des Grund und Bodens erhöhenden Umstandes, für die BermSt. 1924 rechtlich keine Bedenken bestehen.

Diese Urte. können auf das Rechtsgebiet des ABewG. nicht ohne weiteres übertragen werden. Bei der BermSt. 1924 kam es nur darauf an, den Wert des Gesamtvermögens richtig zu ermitteln. Infolgedessen war es damals praktisch gleichgültig, ob eine Heilquelle als Gegenstand für sich oder zusammen mit dem Grundstück bewertet wurde. Das ABewG. dagegen bildet die Bewertungsgrundlage nicht nur für die Besteuerung des Gesamtvermögens durch die ABermSt., sondern insbes. auch für die Gewerbesteuer und die Steuern vom Grundvermögen der Länder und Gemeinden. Es zerlegt daher das Vermögen in verschiedene wirtschaftliche Einheiten, deren jede für sich bewertet werden muß. Die Frage, ob ein Gegenstand zum Grundvermögen oder zum Betriebsvermögen zu zählen ist, hat daher bei Bewertungen auf Grund des ABewG. eine besondere Bedeutung. Bei ihrer Urte. kann in Zweifelsfällen nicht außer acht bleiben, ob sich der Gegenstand seinem Wesen nach mehr für die eine oder die andere Art der Besteuerung eignet. Auch im ABewG. selbst ist dieser Gedanke zum Ausdruck gekommen. Nach § 31 Abs. 3 Satz 3 ABewG. 1925 sind Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage des Grundstücks verwendet sind, nicht in den Einheitswert des Betriebsgrundstücks einzubeziehen; das gilt nach der Rspr. des RFG. (III A 418/29 v. 23. Okt. 1930; StW. 1931 Nr. 233, besonders S. 369 = Wrozek's Kartei, ABewG. § 35 Abs. 1, Rechtspr. 1 u. 2) auch für wesentliche Bestandteile des Grundstücks (vgl. jetzt § 54 Abs. 1 Satz 1 ABewG. 1931). Hiernach sind bei gewerblich ausgenutzten

daß sie in der Richtung der Grundtendenz des ABewG. und der Rspr. des RFG. liegt. Übrigens erfahren wir hier nur, daß die Heilquelle bei Bewertung des Grundstücks auszuondern ist und leider nicht das, was wir besonders gern erfahren würden, nämlich wie sie nun eigentlich selbst bewertet wird; das wäre ja bei Bewertung des Betriebsvermögens festzustellen, um das es sich hier noch nicht handelt.
Prof. Dr. Bühler, Münster i. W.

Zu 44. Die Frage der Schenkungssteuerpflicht von Ausstattungen hat — man kann wohl sagen aus kleinen Anfängen — allmählich durch Gesetz und Rspr. einen festen Rahmen erhalten. Dennoch bedeutet obige Urte. die höchstgerichtliche und damit bis auf weiteres wohl definitive Beantwortung einer immerhin zweifelhaften Frage, die vielleicht auch anders hätte beantwortet werden können. Die Urte. entspricht indessen dem Sinn und Zweck des deutschen Schenkungssteuerrechts und erscheint durchaus gerecht. Bis zum Ges. v. 10. Sept. 1919 (RGBl. 1543) bedurfte es keiner besonderen Regelung der an Kinder gewährten Ausstattung, da nach den geltenden gesetzlichen Bestimmungen jeder Erwerb durch Kinder einer Schenkungssteuer nicht unterlag. Dies änderte sich mit dem Ges. vom 1919. Neben der steuerpflichtigen Schenkung des BGB. (zweiseitiger Vertr.) brachte dieses den Begriff der steuerpflichtigen einseitigen freigebigen Zuwendungen (§ 40 Ges. v. 1919) und ferner eine besondere Best. über die Besteuerung der Ausstattung von Abkömmlingen. Danach waren Ausstattungen nur steuerfrei, wenn sie zur Einrichtung eines angemessenen Haushalts gewährt wurden. Nachdem zu dieser Best. eine große Reihe höchstgerichtlicher Urte. ergangen war und sich so eine feste Basis gebildet hatte, präzisierter das Ges. v. 22. Aug. 1925 (RGBl. I, 320) im Anschluß an diese Rspr. die Best. über die Steuerpflicht bzw. Steuerfreiheit von Ausstattung eingehender. Jetzt sind Ausstattungen von Abkömmlingen unter drei Voraussetzungen steuerfrei: sie müssen zur Einrichtung eines den Vermögensverhältnissen und der Lebensstellung der Beteiligten angemessenen Haushalts gewährt werden, es muß ferner zur Zeit der Zuwendung ein Anlaß zur Ausstattung gegeben sein, und schließlich muß der Zweck der Zuwendung innerhalb von zwei Jahren erfüllt werden (§ 3 Abs. 5

Quellengrundstücken jedenfalls die Bohranlage und die Brunnenfassung sowie die zu ihrem Schutze dienenden sonstigen Vorrichtungen, z. B. Schutzbach, als „zu einer Betriebsanlage verwendete Vorrichtungen“ gesondert zu bewerten. Es wäre nun nicht gerechtfertigt, die Quelle als den Gegenstand, zu dessen gewerblicher Ausbeutung jene gesondert zu bewertenden Vorrichtungen geschaffen sind, anders als diese zu behandeln. Wenn auch die Quelle vielleicht nicht unter den Begriff „Vorrichtungen“ fallen mag, so trifft doch der Grund, aus dem heraus das Gesetz die gesonderte Bewertung jener Vorrichtungen anordnet, bei der Quelle in erhöhtem Maße zu (vgl. Semeloh: StW. 1932, Teil I, Sp. 141 ff.). Es ist daher im Ergebnis richtig, wenn die Vorbehörde die Quelle nicht als eine werterhöhende Eigenschaft des Grundstücks angesehen hat. Unrichtig ist die Vorentscheidung jedoch insofern, als der Wert der Bohranlage und Brunnenfassung bei der Feststellung des Wehrbeitragswerts des Grundstücks berücksichtigt worden ist. Daher war die Vorentscheidung aufzuheben und die nicht spruchreife Sache an die Vorbehörde zurückzuverweisen.

Bei der Feststellung des Wehrbeitragswerts des Grundstücks (ohne die Quelle und die zur Ausbeutung der Quelle verwendeten Vorrichtungen) hat die Vorbehörde noch zu beachten, daß zu dem Grundstück nach § 34 Abs. 1 Satz 1 alle Gebäude gehören, auch soweit sie zur gewerblichen Ausnutzung der Quelle dienen, insbes. auch die Trinkhalle. Die Sonderbewertung der Quelle mit Bohranlage und Fassung schließt es übrigens nicht aus, daß durch das Vorhandensein der erschlossenen und ausgebauten Quelle auch das Grundstück als solches in seinem Werte beeinflusst wird. Diese Beeinflussung des Grundstückswerts braucht sich nicht notwendig in der durch die Heilquellenvorkommen in Bad V. herbeigeführten allgemeinen Werterhöhung aller dortigen Grundstücke zu erschöpfen.
(RFG., 3. Sen., Urte. v. 17. März 1932, III A 647/31 S.)

*

44. § 3 Abs. 5 ErbschStG. 1925. Die Besteuerung der Ausstattungen ist ausschließlich im § 3 Abs. 5 ErbschStG. geregelt. § 3 Abs. 5 tritt als selbständige Bestimmungsvorschrift neben § 3 Abs. 1 Nr. 1, 2 ErbschStG. Ausstattungen sind daher keine Unterart der Schenkung oder der freigebigen Zuwendung und erfordern nicht deren objektiven und subjektiven Merkmale. Unter Ausstattungen im Sinne des deutschen bürgerlichen Rechtes (§ 1624 BGB.) zu verstehen, und zwar auch dann, wenn die Ausstattung als Verpflichtung auf ausländischem Recht beruht. (f)

(RFG., 5. Sen., Urte. v. 29. Juli 1932, V e A 1242/30, RFG. 31, 281.)
Abgedr. StW. 1932, 3734.

*

ErbschStG.). Die allgemeinen Vorschr. über die Schenkung nach bürgerlichem Recht und die einseitigen freigebigen Zuwendungen blieben in § 3 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 aufrechterhalten. Somit war eine klare Situation geschaffen, soweit es sich um die Aussteuer der Tochter handelte. Diese als besondere Art der Ausstattung anzusehende Zuwendung war in gleicher Weise Erfüllung einer Rechtspflicht und schon deshalb nicht schenkungssteuerpflichtig, wie sie nach § 3 Abs. 5 eine steuerfreie Ausstattung war. Die begriffliche Übereinstimmung der Aussteuer des BGB. und der steuerfreien Ausstattung des ErbschStG. ist auch ständig vom RFG. festgehalten (RFG. 5, 198; 9, 222; 26, 297). Auch inwiefern bei der Ausstattung eines Sohnes Schenkungssteuerfreiheit bestand, war im Rahmen dessen, was bei der Tochter Aussteuer genannt wird, nach dem Gesetz begrifflich klar.

Nun erhob sich aber die Frage:

Wenn, wie z. B. auf Grund besonderer Best. des Ekt. Rechtes, eine Ausstattung in Erfüllung einer Rechtspflicht gegeben wurde, aber nicht in den engen Grenzen der nach § 3 Abs. 5 steuerfrei gelassenen Ausstattung blieb, war sie dennoch steuerfrei zu lassen oder nicht? Sah man in der Best. des Abs. 5 eine erschöpfende Regelung der Steuerpflicht von Ausstattungen, so war die Frage zu verneinen. Sah man in Abs. 5 nur einen bestimmten, besonderen Regeln unterworfenen Anwendungsfall einer an sich nach Abs. 1 Ziff. 1 und 2 steuerpflichtigen Zuwendung, so war sie zu bejahen. Denn in letzterem Falle bestand, da eine Rechtspflicht erfüllt wurde, also keine Schenkung im Sinne von Abs. 1 Ziff. 1 oder 2 vorlag, keine steuerpflichtige Zuwendung, eine Befreiung von Schenkungssteuer kam nicht in Frage. Der RFG. hat sich für erstere Ansicht entschieden und eine klare, dem Sinn und Zweck des deutschen Gesetzes entsprechende Auslegung gegeben. Die Best. des Abs. 5 über Ausstattungen sind nicht eine besondere Befreiungsvorschr. für diese Art einer an sich schenkungssteuerpflichtigen Zuwendung, vielmehr bedeuten sie eine erschöpfende neben die Vorschr. des Abs. 1 Ziff. 1 und 2 tretende besondere Regelung der Ausstattung. Auch wenn etwa auf Grund ausländischen Gesetzes eine Rechtspflicht zur Ausstattung vorliegen mag, so ist dennoch jede Gewährung einer dem deutschen Schenkungssteuerrecht nach § 3 Erbsch-

× 45. § 17 d KapVerlStG.

a) Eine Vereinbarung, durch die die beiden Gesellschafter einer OHG. bei bestehender Gesellschaft das Verhältnis ihrer Anteile am Gesellschaftsvermögen ändern, unterliegt der Besteuerung nach § 17 d KapVerlStG.

b) Der Besteuerung der Kapitalumschichtung im Falle a) ist der Unterschied zugrunde zu legen, der sich ergibt, wenn der gemeine Wert des Geschäftsanteils des Gesellschafters, zu dessen Gunsten die Kapitalumschichtung eingetreten ist, auf den Zeitpunkt der Anteilsänderung unter Berücksichtigung einmal der Rechtsstellung dieses Gesellschafters nach dem alten und zum andern nach dem neuen Verträge berechnet wird. f)

Der Beschw. Ernst N. ist mit notariellem Vertrag v. 31. Jan. 1923 als Gesellschafter in die OHG. Paul N. mit einer Einlage eingetreten, die auf $\frac{1}{3}$ des auf der Bilanz auf den 31. Jan. 1923 sich ergebenden Gesellschaftsreinvermögens festgesetzt wurde. Am Jahresreingewinn sollte der Beschw. außer mit einer Vorausvergütung mit $\frac{1}{3}$ beteiligt sein. Der Vertrag über den Eintritt des Beschw. in die OHG. ist seinerzeit rechtskräftig mit 20 G.M. besteuert worden. Mit privatschriftlichem Vertrag v. 13. Juli 1926 haben der Beschw. und sein Onkel Karl N., der andere Gesellschafter, wie es darin heißt, „unter Aufhebung des Vertrags v. 14. März 1923“ einen neuen Gesellschaftsvertrag geschlossen, nach dem der Beschw. an dem auf den 1. Jan. 1926 festgestellten Gesellschaftsreinvermögen zu $\frac{1}{3}$, Karl N. zu $\frac{2}{3}$ beteiligt sein sollte, so daß das auf den 31. Dez. 1925 festgestellte Gesellschaftsreinvermögen ihnen als Kapitalguthaben in diesem Verhältnis gutgeschrieben werde. Am Reingewinn sollte der Beschw. außer mit einer in Höhe des Reichsbankdiskontsatzes nach dem Kapitalguthaben zu berechnenden Vorausvergütung zu $\frac{1}{3}$, vom 1. Jan. 1932 an zu $\frac{1}{2}$ beteiligt sein.

Im Einspruchsbescheid hat das FinA. unter der Annahme, daß der Vertrag von 1923 infolge Anfechtung als von Anfang an nichtig anzusehen sei, einen gültigen Eintritt des Ernst N. in die OHG. erst in dem Vertrag von 1926 gesehen und hat danach die Gesellschaftsteuer, anscheinend aus § 17 unter d, § 21 Abs. 1 b, nach $\frac{1}{3}$ von dem gemeinen Wert des Gesellschaftsreinvermögens, mit 2562 RM festgesetzt. Auf die Berufung des StPfl. hat das FinGer. beschlossen, über den Grund des Anspruchs vorab zu entscheiden, und dahin erkannt, daß Gesellschaftsrechte in Höhe von $\frac{5}{24}$ von dem Gesellschafter Karl N. auf den Beschw. übergegangen seien und dieser Übergang nach § 17 steuerpflichtig sei. Das FinGer. erachtet den Vertrag von 1923 für gültig, da die Berechtigung der Anfechtung von der Gegenseite bestritten und der Streit durch den im Vertrag von 1926 enthaltenen Vergleich aus der Welt geschafft worden sei. Durch den neuen Vertrag habe Karl N., der bisher am Gesellschaftsvermögen zu $\frac{1}{3}$ beteiligt gewesen sei, Gesellschaftsrechte zu einem Bruchteil von $\frac{5}{24}$ an den bisher nur zu $\frac{1}{3}$ beteiligten Beschw. überlassen. Es werde nicht in Abrede gestellt, daß der Rechtsgrund für die Vertragsänderung lediglich eine Korrektur der ursprünglichen Gesellschafterbeziehung

StG. unterliegende Ausstattung an sich schenkungssteuerpflichtig und nur unter den in Abs. 5 angegebenen Voraussetzungen steuerfrei.

Die deutsch-österreich. Vereinbarungen v. 28. Mai 1922 und 14. Febr. 1923 (RGBl. II, 98, 69, 292), die dem Wortlaut nach sich nur auf Nachlassvermögen beziehen, und die Vorschr. des § 8 ErbSchStG. betr. Anrechnung und Berechnung von Erbschaftsteuer zwischen den beiden Staaten, dürften auch auf die Schenkungssteuer Anwendung zu finden haben, soweit eine Überschreitung der Steuerfreiheit der Ausstattungen nach § 3 Abs. 5 ErbSchStG. im einzelnen Fall stattfindet.

Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, daß nach der neueren Rspr. des RFH. Aussteuer und Ausstattung auch in Gestalt einer Geldsumme, eines Grundstücks oder sonstiger Werte gegeben werden kann, wenn der Wertgegenstand bestimmungsgemäß zur Beschaffung des Haushalts verwendet werden soll und diesem Zweck innerhalb von zwei Jahren zugeführt wird (vgl. RFH.: RStBl. 1930, 382).

Nicht behandelt ist in der Entsch. die (zu bejahende) Frage, ob die Freigrenzen des § 18 auch bei der Ausstattung des § 3 Abs. 5 Geltung haben (Hausrat unbegrenzt frei, sonst bis 5000 RM).

RM. Dr. Franz Hirschwald, Berlin.

Zu 45. Bei Abschluß eines Gesellschaftsvertr. einer aus zwei Teilhabern bestehenden, schon längere Zeit vorher gegründeten OHG. wurde die Einlage des einen auf $\frac{1}{3}$, die des anderen auf $\frac{1}{6}$ des sich aus der Bilanz ergebenden Gesellschaftsreinvermögens festgesetzt. Am Jahresgewinn war der erstere mit $\frac{1}{3}$, der letztere mit $\frac{2}{3}$ beteiligt. Später wurde dieser Vertr. geändert. Es wurde bestimmt, daß der frühere mit $\frac{1}{3}$ am Gesellschaftsreinvermögen Beteiligte nunmehr $\frac{1}{2}$ und der andere $\frac{2}{3}$ an demselben haben sollte. Die Gewinnbeteiligung blieb vorerst gleich. Die untere Instanz hat auf Grund der

gen gebildet habe. Doch komme es hierauf wie überhaupt auf die Frage, ob die Überlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt sei, nicht an, da Voraussetzung der Steuer lediglich sei, daß eine Umschichtung des Kapitals stattgefunden habe. Verjährung komme nicht in Frage, da die Steuerpflicht 1926 entstanden und Steuerfestsetzung schon 1929 erfolgt sei.

Zum Verständnis der Sachlage ist folgendes nachzutragen. Die OHG. bestand ursprünglich aus dem Vater des Beschw. Paul N. und dessen Bruder Karl. Paul ist im Juli 1912 aus der Gesellschaft ausgeschieden und für seine bisherige Beteiligung abgefunden worden. Die Abfindungssumme ist im Geschäft stehen geblieben. Beim Ausscheiden Pauls ist unter den Beteiligten vereinbart worden, daß der Beschw. nach Vollendung seines 24. Lebensjahres in das Geschäft eintreten, bis dahin aber der Schwager der Brüder namens T. als Gesellschafter der Gesellschaft angehören sollte. Im Zusammenhang mit dem Eintritt des Beschw. ist T. denn auch aus der Gesellschaft gegen Abfindung wieder ausgetreten. Paul N. ist 1915 gestorben und sein Guthaben bei der Gesellschaft bei der Erbauseinandersetzung im wesentlichen seinen beiden Kindern, dem Beschw. und dessen Schwester, überschrieben worden. Beim Eintritt des Beschw. in das Geschäft bestanden über den Umfang der dem Beschw. zuzubilligenden Beteiligung Zweifel. Daher bezeichnet sich bereits der Vertrag von 1923 als Vertrag gleich, der dahin ging, daß der Beschw. unter Einrechnung des Abfindungsbetrags, der auf seine Person entfiel und der auf 200 000 M beziffert wurde, mit $\frac{1}{3}$ am Gesellschaftsvermögen beteiligt sein sollte. Wie sich aus dem zu den Akten des FinGer. überreichten umfangreichen Material ergibt, haben sich aber alsbald über die Richtigkeit der Rechnungsunterlagen für die Beteiligung des Beschw. Zweifel ergeben und zu eingehenden Auseinandersetzungen geführt, in deren Verlauf der Beschw. in einem Brief v. 15. Okt. 1925 seinem Onkel Karl N. erklärt, daß er den Vertrag v. 31. Jan. 1923 wegen Rechtsirrtums anfechte. Zugleich ergibt der Brief aber, da der Beschw. sich danach gleichwohl als Gesellschafter auf Grund des OHG. betrachtet und seinen Onkel um Prüfung der Angelegenheit und Bescheid bittet, daß die Anfechtung nur für den Fall des Mißlingens einer gültigen Einigung ausgesprochen ist. Da diese im Vertrag von 1926 erfolgt ist, unterliegt die Annahme des FinGer. keinen Bedenken, daß der Vertrag von 1923 bei Bestand geblieben und nur im Vergleichswege geändert oder richtiggestellt worden ist.

Zunächst bedarf es einer Untersuchung, was rechtlich unter einer solchen Überlassung bei einer OHG. zu verstehen ist.

Dem Wesen der OHG. als Personengemeinschaft entspricht es, daß nicht nur die Beiträge der Gesellschafter und die Geschäftserträge Eigentum der Gesellschafter zur gesamten Hand werden, sondern daß auch kein Gesellschafter über seinen Anteil an diesem Gesamthandsvermögen verfügen und Teilung verlangen kann, sowie daß die Ansprüche, die den Gesellschaftern gegeneinander zustehen, nicht übertragbar sind (§§ 718 Abs. 1, 719 Abs. 1, 717 S. 1 BGB., § 105 Abs. 2 HGB.). Ausgenommen von der Unübertragbarkeit sind nach § 717 S. 2 BGB. lediglich die einem Gesellschafter aus seiner Geschäftsführung zustehenden An-

zweiten Abänderung des Gesellschaftsvertr. nach § 17 d KapVerlStG. (Überlassung von Gesellschaftsrechten an andere Gesellschafter) eine Steuer festsetzen wollen, deren summenmäßige Grundlage die Quotendifferenz zwischen $\frac{1}{3}$ und $\frac{1}{6}$ an dem Gesellschaftsreinvermögen sein sollte.

Dagegen wendet sich der RFH. und gibt dabei eine gedrängte Darstellung der die OHG. beherrschenden Rechtsgrundsätze. An Hand dieser kommt er zu dem Ergebnis, daß nicht die Quotendifferenz Steuerungsgrundlage sein kann, sondern der gemeine Wert des Zuwachses, den der begünstigte Gesellschafter durch die neue Vertragsregelung erfahren hat. Er erinnert dabei, daß die Kapitalkonten keineswegs dem Beteiligungsverhältnis entsprechen müssen. Deshalb kann grundsätzlich die der Beteiligung entsprechende Quote nicht Maßstab für die Besteuerungsgrundlage sein. Aber auch der durch die Änderung des Vertr. hervorgerufene tatsächliche Zuwachs auf dem Kapitalkonto des Begünstigten ist nicht allein entscheidend. Hinzu kommt die Bewertung seiner gesamten Positionsveränderung innerhalb der Gesellschaft, seiner Macht und seines Einflusses unter Berücksichtigung der sonstigen im Vertr. enthaltenen, die Bedeutung und Stellung der einzelnen Gesellschafter innerhalb der Gesellschaft betreffenden Best. Es läßt sich daher der Wert der Umschichtung durch den neuen Vertr. für den Begünstigten nur unter Berücksichtigung aller dieser Faktoren schätzen, nicht mathematisch nach dem Prozentverhältnis der Kapitalquoten erreichen.

Diese Feststellung dürfte das wesentliche Ergebnis der Entsch. sein. Daneben wird erneut festgestellt, daß die Änderung von Beteiligungsverhältnissen innerhalb einer bestehenden Gesellschaft die steuerpflichtige Überlassung von Gesellschaftsrechten i. S. des § 17 d KapVerlStG. darstellt. Schließlich verdanken wir der Entsch. eine kurze, aber eindringliche Lektion über die Prinzipien des Gesellschaftsrechts.

RM. Prof. Dr. Wimpfheimer, Berlin.

sprüche, soweit deren Befriedigung vor der Auseinanderlegung verlangt werden kann, sowie die Ansprüche auf einen Gewinnanteil oder auf das, was dem Gesellschafter bei der Auseinanderlegung zukommt.

Anteil am Gesellschaftsvermögen ist hiernach zwar immer nur Anteil am ungeteilten Gesellschaftsvermögen. Das RG. hat in dessen zweierlei ausgesprochen: einmal, daß die Vorschr. des § 719 Abs. 1 BGB. nur ein gesetzliches Veräußerungsverbot i. S. des § 135 Satz 1 ist, also nur den Personen gegenüber unwirksam ist, deren Schutz es bezweckt. Daher ist die Veräußerung des Anteils am ungeteilten Gesellschaftsvermögen an einen Dritten, d. h. an einen Nichtgesellschaftler, diesem Dritten gegenüber bindend (RG. 92, 389). Indessen kommt dies hier nicht in Betracht, da es sich hier um Anteilsverschiebungen dem anderen Gesellschafter und also mit gesellschaftsmäßiger Wirkung und damit der Gesellschaft gegenüber handelt, und hier gilt die Unwirksamkeit auch nach der Rfpr. des RG. Das RG. hat aber weiter ausgesprochen, daß die Unzulässigkeit der Anteilsübertragung nicht zwingendes, sondern nachgiebiges Recht enthält, und daß also mit Zustimmung aller Gesellschafter auch etwas anderes vereinbart werden kann. Ob man hier von einer Übertragung von Anteilen am Gesellschaftsvermögen sprechen kann, oder ob nicht vielmehr eine Änderung des Gesellschaftsvertrags auf den einzelnen Fall vorliegt, mag zweifelhaft erscheinen. Indessen spricht das KapVerkStG. auch nicht von Übertragung, sondern von Überlassung von Gesellschaftsrechten, und der Senat hat auch sonst schon ausgesprochen, daß das Gesellschaftssteuerrecht nicht nur die Kapitalzusammenballung, sondern auch die Kapitalumschichtung innerhalb der Gesellschaft treffen will.

Der Vorentscheidung ist hiernach insoweit beizutreten, als sie feststellt, daß in dem Vertrage v. 13. Juli 1926 eine nach § 17 d steuerpflichtige Überlassung von Gesellschaftsrechten seitens eines Gesellschafters an einen anderen Gesellschafter insoweit vorliegt, als die zwischen beiden Gesellschaftern getroffenen Vereinbarungen die rechtliche Grundlage für die Berechnung des Wertes der Anteile beider Gesellschafter am ungeteilten Gesellschaftsvermögen zugunsten des einen von ihnen verschoben haben.

Das FinGer. hat aber rechtlich darin geirrt, daß es in dem Vertrage v. 13. Juli 1926 eine quotale Überlassung des Gesellschaftsanteils zu dem bezeichneten Hundertsatz findet.

Das FinGer. hat seine Annahme einer quotalen Verschiebung des Anteilsverhältnisses zugunsten des Beschw. darauf gestützt, daß in dem ursprünglichen Vertrage von 1923 der Kapitalanteil des Beschw. auf $\frac{1}{3}$ des sich aus der auf den 31. Jan. 1923 aufgestellten Bilanz ergebenden Reinvermögens festgestellt worden und im Vertrage von 1926 auf $\frac{1}{3}$ des sich aus der auf den 31. Dez. 1925 aufgestellten Bilanz ergebenden Reinvermögens erhöht worden sei. Da, so führt das FinGer. aus, das Beteiligungsverhältnis der beiden Gesellschafter von $\frac{1}{3}$ zu $\frac{7}{8}$ bis zum Abschluß des neuen Vertrages unverändert geblieben sei, dieser aber das Beteiligungsverhältnis auf $\frac{1}{3}$ zu $\frac{2}{3}$ festgesetzt habe, sei eine Anteilsverschiebung um $\frac{5}{24}$ eingetreten. Das ist offenbar unrichtig.

Daß dem Beschw. bei seinem Eintritt in die DGB. auf Kapitalkonto ein Betrag gutgeschrieben worden ist, der zu $\frac{1}{3}$ des bilanzmäßigen Reinvermögens auf den 31. Jan. 1923 berechnet wurde, bedeutet nicht, daß sein Anteil am ungeteilten Gesellschaftsvermögen unabänderlich $\frac{1}{3}$ betrage. Denn das Kapitalkonto bedeutet „keinen Anspruch an die Gesellschaft, auch keinen bedingten oder betagten Anspruch. Er bedeutet auch keine Ziffer, die für die Größe eines Miteigentumsrechts des Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen maßgebend wäre; denn ein solches Miteigentumsrecht besteht nicht. Das Kapitalkonto ist für die Dauer der Gesellschaft nur eine fiktive Ziffer, die zur Berechnung des Gewinnanteils nach § 121 BGB. dient“. Das Verhältnis der Kapitalkonten der Gesellschafter verändert sich im Verlauf des Geschäftsbetriebs der Gesellschaft unaußergesetzt. Im vorl. Falle betrug das Reinvermögen der Gesellschaft nach der Bilanz auf den 31. Jan. 1923 474 453 333 M., das im Verhältnis $\frac{1}{3} : \frac{7}{8}$ auf Kapitalkonto eingetragen wurde. Die Bilanz auf den 31. Dez. 1925 wies dagegen ein Reinvermögen von 1 223 043 RM aus, das mit 1 144 795 RM oder 93% auf Kapitalkonto Karls und nur zu 78 248 RM oder 7% auf Kapitalkonto des Beschw. zu Buche stand. Wäre es ohne den neuen Vertrag zu einer Liquidation der Gesellschaft auf der Grundlage der Bilanz auf den 31. Dez. 1925 gekommen, so wäre nach dem alten Vertrage § 9 mit den sich aus dem Vertrag ergebenden Modalitäten die Auseinanderlegung nach dem Verhältnis der Kapitalkonten nach dem Stande der letzt vorausgegangenen Bilanz vorzunehmen gewesen, unter keinen Umständen also nach dem Verhältnis von $\frac{1}{3} : \frac{7}{8}$, nach der ausdrücklichen Best. des Vertrages aber auch nicht nach dem für die Gewinnverteilung bei bestehender Gesellschaft nach Abzug der Vorausvergütung vorgesehenen Verhältnis von $\frac{1}{3} : \frac{2}{3}$.

Bei der AktG. und der GmbH., bei denen beiden das Verhältnis des Gesellschafters zu seiner Gesellschaft seiner individualistischen Natur entkleidet ist, ist der bruchteilsmäßige Charakter

des Geschäftsanteils dadurch herausgearbeitet, daß der Geschäftsanteil auf ein ziffernmäßig feststehendes Grund- oder Stammkapital bezogen ist, von dem er einen verhältnismäßigen Teil bildet, der zugleich den Umfang der Haftung des Gesellschafters für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft bezeichnet. Der Anteil des Gesellschafters bei der DGB., die ihrem Wesen nach Arbeitsgemeinschaft ist und für deren Schulden die Gesellschafter unbeschränkt haften, hat seinen individualistischen Charakter bewahrt. Der Anteil des Gesellschafters am Vermögen der DGB. ist der Begriff der rechtlichen Macht, die dem Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag eingeräumt ist und die sich insbes. auf den Anteil des Gesellschafters an der Geschäftsführung, an dem jährlich zu verteilenden Gewinn und an dem Liquidationsvermögen bei Auflösung der Gesellschaft bezieht. Dieser Geschäftsanteil läßt sich ziffernmäßig nur ausdrücken durch seinen schätzungsweise zu ermittelnden gemeinen Wert, wobei die geschäftliche Lage der Gesellschaft und die Möglichkeit ihrer künftigen Entwicklung mit in Anschlag zu bringen ist. Da die Verhältnisse des einzelnen Gesellschafters anders geregelt sein können und im vorl. Fall nicht nur an sich verschieden, sondern, soviel die Liquidationsquote angeht, auch nach dem Zeitpunkt, zu dem die Liquidation stattfindet, skalenmäßig verschieden geordnet sind, läßt sich das Verhältnis der Geschäftsanteile der Gesellschafter zueinander auf einen gemeinschaftlichen Nenner nicht bringen. Die Kapitalumschichtung zwischen den Gesellschaftern bei fortbestehender Gesellschaft, deren Besteuerung hier das Ziel des § 17 d ist, läßt sich für die Besteuerung vielmehr nur in der Weise erfassen, daß der gemeine Wert des Geschäftsanteils des Gesellschafters, zu dessen Gunsten die Kapitalumschichtung eingetreten ist, auf den Zeitpunkt der Anteilsänderung ermittelt wird, wie er sich einerseits bei Zugrundelegung der Rechtsstellung dieses Gesellschafters nach dem alten und andererseits nach dem neuen Vertrage darstellt.

(Rfpr., 2. Sen., Urt. v. 19. Okt. 1932, II A 510/31.)

46. § 18 Nr. 3 I. AmnestieW.D. vom 23. Aug. 1931. Unter Eröffnung ist jede für einen Steuerpflichtigen bestimmte und ihm zugegangene Mitteilung zu verstehen, durch die das FinA. ihn unterrichten will, daß es Kenntnis von bisher nicht angegebenen steuerpflichtigen Werten hat. †

(Rfpr., 1. Sen., Urt. v. 15. Sept. 1932, I A 214/32.)

Abgedr. JW. 1932, 3668.

47. § 16 BierStG. i. d. Fass. der Bef. v. 28. März 1931; § 77 ff. DurchfBest.

a) Bei den nach dem erleichterten Verfahren abgeführten Hausbrauereien entsteht die Steuerschuld mit der Steuerfestsetzung.

b) Ein nach dem vereinfachten Verfahren abgeführter Hausbrauer, gegen den in einem Rechnungsjahr die Steuer festgesetzt ist, bleibt in diesem Jahre auch dann Steuerschuldner, wenn er infolge Mißernte kein Bier herstellt. †

Der Beschw., der erstmalig für das Rechnungsjahr 1930 und

Zu 46. Die Begründung des Urt. ist nicht bedenkenfrei. Es steht als ein die Steueramnestie ausschließendes „Eröffnen“ offenbar jede Mitteilung des FinA. gegenüber einer — allgemein gesprochen — „Hilfsperson“ des StPfl. an, wenn nur das FinA. bewirken will, daß die Mitteilung an den Pflichtigen weitergegeben wird. Bei einer solchen Auslegung sind aber zwei große Gefahrenkreise gegeben, die man im Interesse des StPfl. nicht übersehen darf: das FinA. kann einmal irtümlich annehmen, der Zustellungsempfänger sei eine Hilfsperson des Pflichtigen und werde diesen sofort unterrichten, während er in Wahrheit mangels einer entsprechenden Verabredung ein beratendes Schreiben unberücksichtigt läßt; und weiter besteht die Gefahr, daß der in beschränktem Umfang bevollmächtigte Zustellungsempfänger die Mitteilung nicht weitergibt. Das kann natürlich auch bei dem unbeschränkt bevollmächtigten Vertreter vorkommen; hier schadet es aber nichts, da der Vertreter nach allgemeinen Grundbänden die Gefahr der Vertretung zu tragen hat. Wenn der sog. Vertreter aber keine oder nur eine beschränkte Vollmacht hat, so liegt keine Veranlassung vor, den Vertretenen die volle Gefahr tragen zu lassen, besonders wenn es sich um so wichtige Dinge handelt, wie sie die Eröffnung der finanzamtlichen Kenntnis von nicht angegebenen Werten darstellt. Hier sollte man von dem FinA. verlangen dürfen, daß es einen bevollmächtigten Vertreter für die Eröffnung ermittelt, ebenso wie es ja auch sonst grundsätzlich den Nachweis der Vollmacht verlangt, wenn es Zustellungen an andere Personen als die Pflichtigen selbst vorzunehmen soll.

RA. Fehr. Riederer v. Paar, München.

Zu 47. Die Entstehung der Steuerschuld beruht auf der positiven Fassung des § 16 (früher § 18) BierStG. Auch die Bindung

nach dessen Ablauf für die folgenden Jahre die vereinfachte Abfindung als Hausbrauer beantragt hatte, hat als abgefundenen Hausbrauer im Rechnungsjahr 1930 75 kg Gerstenmalz zur Herstellung von 9 hl Einfachbier verwendet. Auf Grund vorchriftsmäßiger Anmeldung für das Rechnungsjahr 1931 hat das HZollA. den Beschw. auch für dieses Jahr als abgefundenen Hausbrauer nach §§ 77 ff. der Durchf. Best. zum BierStG. behandelt und die Steuer auf 9 R.M. festgesetzt.

Diese als Steuerbescheid geltende Steuerfestsetzung (siehe Muster 20 der Bierf. Durchf. Best. Anl. 1 Nr. 6) hat der Beschw. angefochten. Die Anfechtung wurde als unbegründet zurückgewiesen. Auch die R. Beschw. kann keinen Erfolg haben.

Nach § 16 Bierf. G. können Inhaber von Brauereien, in denen in einem Rechnungsjahre nicht mehr als 500 hl Bier hergestellt werden und die vor dem 1. April 1918 betriebsfähig hergerichtet worden sind, abgefunden werden; auf sie finden alsdann u. a. die Vorschriften über die Entstehung der Steuerschuld (§ 2 Abs. 1 des Ges.) und über die steuerpflichtige Biermenge (§ 5) keine Anwendung. Die Biersteuer ist im Falle der Abfindung nach näherer Best. des R.F.M. von der Biermenge, die aus den zur Bierbereitung angemeldeten Stoffmengen hergestellt werden kann, im Voraus durch die Finanzbehörde bindend festzusetzen.

Auf Grund des § 16 des Ges. ist für die vor dem 1. April 1918 betriebsfähig hergerichteten Hausbraubetriebe, die nicht Bierverfälscher sind und in einem Rechnungsjahr nicht mehr als 20 hl Einfachbier herstellen, in den §§ 77 bis 82 die Abfindung nach einem erleichterten Verfahren zugelassen. Nach § 78 Abs. 1 der Durchf. Best. hat die Zollstelle die von den Hausbauern einzureichenden Anmeldungen zu prüfen und den für das laufende Rechnungsjahr zu zahlenden Steuerbetrag unverändert festzusetzen. Der festgesetzte Steuerbetrag ist unveränderlich und schließt eine Nach- oder Rückzahlung für den Fall aus, daß im laufenden Rechnungsjahr mehr oder weniger Malz und Zucker verwendet wird, als angemeldet oder im Vorjahr verwendet worden ist.

Hieraus erhellt, daß die Steuerschuld für abgedundene Brauer nicht mit der Entfernung des Bieres aus der Brauerei entsteht (§ 2 Abs. 1 des Ges.), sondern schon mit der Festsetzung der Steuer durch die Zollstelle. Nach den nicht bestrittenen Feststellungen der Vorinstanz ist dem Beschw., der die Voraussetzungen für die Zulassung zu vereinfachter Abfindung erfüllte, auf seinen Antrag auch im Rechnungsjahr 1931 die Vergünstigung der vereinfachten Abfindung erteilt worden. Demnach hat das HZollA. den für das Rechnungsjahr 1931 zu zahlenden Steuerbetrag gemäß § 78 Abs. 2 der Durchf. Best. auf Grund der vom Beschw. über die tatsächliche Verwendung von Malz im Vorjahr gemachten Angaben auf 9 R.M. festgesetzt. Die Festsetzung des Steuerbetrags, die sich im Rahmen der durch § 16 Bierf. G. erteilten Ermächtigung hält, ist am 30. Sept. 1931 erfolgt. An diesem Tage ist also die Steuerschuld des Beschw. entstanden. Die einmal entstandene Steuerschuld wird durch später eintretende Tatsachen, insbes. durch einen nach Entstehung der Steuerschuld erklärten Verzicht auf die Herstellung von Bier für den Hausbedarf nicht aufgehoben. Wenn daher der Beschw. behauptet, er habe im Dez. 1931 seinen Brauantrag, worunter wohl der Antrag auf Zulassung der vereinfachten Abfindung gemeint ist, zurückgenommen, da er krank und nicht in der Lage sei, seine Wirtschaft selbst zu betreiben, so kann dieser Einwand die im Sept. 1931 begründete Biersteuerschuld nicht befeitigen.

Fehl geht auch die Annahme des Beschw., es sei, da ihm die ganze Gerstenernte infolge der schlechten Witterung verdorben sei

an den einmal abgefundenen Steuerbetrag beruht auf der Fassung des § 16 und entspricht der ständigen Rspr. des R.F.G. zum alten § 18 (vgl. Art. v. 19. Nov. 1924: R.F.G. 15, 33 u. 3 ra u v e t t e r, Verbr. StG. 2. Aufl., Bierf. G. § 18 S. 187 Anm. 3). Demgegenüber muß die Tatsache, daß der Steuerschuldner in einem Rechnungsjahre infolge Miskernte kein Bier herstellen konnte, rechtlich unbeachtet bleiben. Wohl aber wird ein Erlaß nach Billigkeit zu gewähren sein, wenn, wie im vorl. Falle, ein kleiner Selbstbrauer für das laufende Rechnungsjahr gar nicht brauen kann, weil ihm eben seine ganze Gerstenernte infolge der schlechten Witterung verdorben ist. Aus dem Ur. selbst geht nicht hervor, weshalb das VFinA. ein Interesse daran hatte, diesen Fall (Streitgegenstand neun Mark!) vor den R.F.G. zu bringen. Auch ist im vorl. Falle der Herangezogene sicher nicht in der Lage gewesen, etwaige juristische Streitfragen durch Zuziehung sachverständigen Beistandes durchzusehen, falls ein grundsätzliches Interesse vorgelegen hat. Hier zeigt sich eine Mücke in unserem Steuerprozeß: Gewiß gibt es Bagatellfällen, die von grundsätzlicher Wichtigkeit sind und die vor den R.F.G. kommen müssen; dann müßte aber die Möglichkeit geschaffen werden, dem betroffenen StPfl. einen Armenanwalt beizurufen, damit nicht die Durchsetzung der Angelegenheit und damit die Fortentwicklung des Steuerrechtes unter einer mangelhaften Vertretung des StPfl. leidet.

R.A. Dr. Albr. D. Dieckhoff, Hamburg.

und er deshalb nicht mehr als Selbsterzeuger von Gerste in Betracht komme, schon hierdurch allein der Antrag auf Zurücknahme der Vergünstigung begründet. Der Beschw. will mit diesem Vorbringen offensichtlich geltend machen, daß die Voraussetzung der vereinfachten Abfindung bei ihm im Rechnungsjahr 1931 nicht vorliegen habe und daß deshalb die Vergünstigung vereinfachter Abfindung rückwirkend weggefallen sei. Daß die Gerste, aus der das Bier erzeugt wird, vom Brauer selbst gewonnen ist, ist Voraussetzung der Steuervergünstigung nach § 3 Abs. 1 Satz 2 Bierf. G. für die sogenannten Zwerghbrauereien, nicht aber Voraussetzung für die vereinfachte Abfindung nach §§ 77 ff. der Durchf. Best. Damit erweist sich auch diese Annahme als unzutreffend.

(R.F.G., 4. Sen., Ur. v. 16. März 1932, IV A 60/32.)

*

48. Braunsch. Gew. St. G. (Warenhauszuschlag); §§ 2, 8 FinAusgl. G. Der Warenhauszuschlag des Braunsch. Gew. St. G. ist mit dem Reichsrecht vereinbar. †)

Auf die R. Beschw. ist zu entscheiden über die Gültigkeit der durch das dritte Ges. z. Abänd. des Gew. St. G. (v. 29. Dez. 1930, Braunsch. Ges.- u. WDSamm. 235) neu eingeführten Vorschr. über den „Warenhauszuschlag“.

Durch das Ges. v. 29. Dez. 1930 zur Abänderung des Gew. St. G. (Braunsch. Ges.- u. WDSamm. 235) wurden mit Wirkung v. 1. April 1930 ab dem Gew. St. G. unter der Überschrift „Warenhauszuschlag“ die §§ 12 b—d neu eingefügt, die gewisse Einzelhandelsunternehmen, die herkömmlich als „Warenhäuser“ bezeichnet werden, einem Zuschlag zur Gewerbesteuer unterwerfen. Der Preis der zuschlagpflichtigen Unternehmen wurde in folgender Weise bestimmt: Die wichtigsten für den Einzelhandel (unmittelbaren Verkauf an die Verbraucher) in Betracht kommenden Waren wurden in vier Warengruppen zusammengefaßt; Betriebe, die mit Waren aus mehr als einer dieser Warengruppen Einzelhandel betreiben, sollten zuschlagpflichtig sein, wenn sie in dem für die Veranlagung maßgebenden Zeitraum mindestens 400 000 R.M. Umsatz hatten und deshalb als „Großbetriebe“ anzusehen seien.

Auf Grund dieser Gesetzesbestimmungen wurde die Beschw. für das Rechnungsjahr 1930 zum Warenhauszuschlag, und zwar hinsichtlich der Gewerbeertrag- und der Gewerkekapitalsteuer veranlagt.

Die Einwendungen, die die Beschw. gegen die Vereinbarkeit des Warenhauszuschlags mit dem Reichsrecht geltend macht, sind nicht begründet.

Die Umsatzsteuer ist auf den Umsatz (Lieferungen und sonstige Leistungen) gelegt, sie wird nach den Entgelten erhoben. Der braunschweigische Warenhauszuschlag liegt auf dem gewerblichen Ertrag und dem gewerblichen Vermögen, er wird nach der Höhe des Ertrags und dem Wert des Gewerkekapitals erhoben (§§ 1, 6, 12 b Abs. 1 Gew. St. G.). Die beiden Steuern sind somit hinsichtlich des Gegenstandes und des Maßstabs der Besteuerung verschieden. Der Warenhauszuschlag ist keine der Umsatzsteuer „gleichartige“ Steuer, seine Erhebung widerspricht insoweit weder dem in § 2 Abs. 1 FinAusgl. G. ausgesprochenen allgemeinen Verbot der Erhebung von einer Reichssteuer gleichartigen Steuern durch Länder und Gemeinden noch dem bis zum 1. April 1931 in Kraft gewesenem besonderen Verbot landesrechtlicher oder gemeinblischer Umsatzsteuern (§ 21 UmfSt. G.). Die Beschw. ist zu einer diesem Ergebnis entgegengesetzten Auffassung hauptsächlich deshalb gekommen, weil sie davon ausgeht, der Warenhauszuschlag sei, nachdem das Gesetz eine bestimmte Mindestgrenze des Umsatzes als Besteuerungsmerkmal in dem Steueratbestand auf-

Zu 48. I. Der Leitsatz, unter dem das Ur. mitgeteilt wird, könnte den Glauben erwecken, es handle sich um eine Entsch. des R.F.G. nach Art. 13 Abs. 2 WVerf. (§ 6 FinAusgl. G.). Das ist nicht der Fall. Die Frage der Vereinbarkeit des braunsch. Warenhauszuschlags mit dem Reichsrecht wird vom R.F.G. nur als Inzidentpunkt eines einzelnen Steuerfalles geprüft und verneint. Prozedurmäßig gesehen ist also das Ur. ein praktischer Beweis dafür, daß auch der einzelne StPfl. eine höchstgerichtliche Entsch. über die Frage herbeizuführen vermag, ob eine Landesabgabe mit dem Reichsrecht vereinbar sei. Nach § 6 FinAusgl. G. hätte freilich nicht ein einzelner Sen. über die Frage entscheiden dürfen; vielmehr wäre der große Sen. zuständig gewesen. Ob dieser den Gedankengängen des Ur. in allen Punkten gefolgt wäre, erscheint zweifelhaft.

II. Unbestreitbar richtig sind m. E. die Ausführungen des Ur., in denen die Vereinbarkeit des braunsch. Warenhauszuschlags mit dem Reichsrecht vor Einführung der erhöhten Umsatzsteuer durch das Ges. v. 15. April 1930 dargetan wird. Es ist eine alte Erfahrung, daß dem von einer besonderen Abgabe betroffenen StPfl. die Bedeutung einzelner juristischer Unterscheidungen nicht einleuchtet, soweit diese Differenzierung dazu dient, die Aufhebung einer Sonderabgabe zu rechtfertigen. Daß der Warenhauszuschlag wohl bei der Abgrenzung der steuerpflichtigen Betriebe von den diesem Zuschlag nicht unterliegenden StPfl. das Merkmal eines bestimmten Mindestumsatzes verwendet, macht den Zuschlag noch nicht zur Umsatzsteuer. Die Frage,

genommen habe, „mindestens mittelbar“ eine auf den Warenumsatz gelegte und nach ihm als Steuermaßstab erhobene Steuer. Das ist indes, wie oben bereits dargelegt ist und im folgenden in anderem Zusammenhang nochmals zu erörtern sein wird, irrtümlich. Unbegründet ist auch die Auffassung der Beschw. z., das in § 21 UmsStG. enthaltene (bis 1. April 1931 bestehende) besondere Verbot der Erhebung von Umsatzsteuern durch Länder und Gemeinden beziehe sich nicht nur auf die unmittelbare Besteuerung der Umsätze nach dem Entgelt, sondern auch auf „jede mittelbare Benutzung des Warenumsatzes zur Umgrenzung des Steuertatbestandes“. Ein Verbot dieses Inhalts ist dem Wortlaut des § 21 UmsStG. nicht zu entnehmen; ein solches Verbot hätte auch vom Standpunkt des Gesetzgebers des FinAusglG. aus keinen verständlichen Zweck gehabt. § 21 UmsStG. sollte allerdings die Warenhaussteuern der Länder und Gemeinden beseitigen, jedoch nur soweit sie vom Warenumsatz erhoben wurden (vgl. hierzu insbes. Popitz, Komm. z. UmsStG., 3. Aufl., zu § 21 des Gesetzes).

Der Warenhauszuschlag des braunschw. GewStG. ist nach seiner positiv-rechtlichen Ausgestaltung eine Gewerbesteuer; er ist die Anwendung eines erhöhten Steuersatzes bei der Gewerbesteuer gewisser Betriebe, eben der Warenhäuser, und wird wie der regelmäßige Steuersatz auf den Ertrag und auf das Gewerbekapital angewendet; Ertrag und Gewerbekapital sind für den Warenhauszuschlag ebenso wie für die Gewerbesteuer überhaupt der „Steuermaßstab“. Die Beschw. meint, dadurch, daß das Gesetz eine Mindesthöhe des Umsatzes und die Ausdehnung des Geschäftes auf bestimmte Warengruppen als Voraussetzung für die Erhebung des Warenhauszuschlags aufstelle, seien Merkmale der Besteuerung eingeführt, die in § 8 Abs. 2 FinAusglG. für die Gewerbesteuern der Länder und Gemeinden nicht als zulässig aufgeführt seien. Unter den „Merkmalen“, nach denen gem. § 8 Abs. 2 FinAusglG. die Realsteuern der Länder und Gemeinden „bemessen“ werden können, sind die Maßstäbe der Besteuerung zu verstehen. Die Vorschr. ist in Anlehnung an den früheren § 29 Abs. 2 PrKommAbgG. in das LStG. (und

welche Auslegung das Verbot, Steuern vom Warenumsatz nach Landesrecht zu erheben, zu finden hat, ist daher in diesem Rechtsstreit nicht wesentlich; der Streit hierüber kann als abgeschlossen gelten, nachdem sich eine sog. herrschende Meinung in dieser Richtung gebildet hat.

Auch gegen die Normativbest., welche das Reich in § 8 FinAusglG. über die Ausgestaltung der Realsteuern erlassen hat, verstoßt, wie der RfH. richtig feststellt, der Warenhauszuschlag nicht. Für die Würdigung der Worte „unter Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit der Betriebe“ sei auf die Parallele in Art. 8 Satz 2 WVerf. verwiesen: das Reich hat bei der Inanspruchnahme von Abgaben, die bisher den Ländern zustanden, „auf die Erhaltung der Lebensfähigkeit der Länder“ Rücksicht zu nehmen. Beiden Best. lege ich rechtliche Bedeutung bei, bin allerdings ähnlich wie der RfH. der Meinung, daß die rechtliche Tragweite derartiger Klauseln in der Regel von dem betreffenden Gesetzgeber selbst entschieden wird und jedenfalls nicht in einem Streit des einzelnen StPfl. mit dem Fiskus über die Zulässigkeit seiner Heranziehung eine Rolle spielen kann.

Somit ist gegen den ersten Teil des Art. kaum ein Bedenken zu erheben. Der braunschw. Warenhauszuschlag ist im Rahmen der braunschw. Gewerbesteuer zu würdigen und überschreitet die Grenzen nicht, welche das Reich für diese Art der Landessteuern gezogen hat.

III. Dagegen habe ich gegen den vorletzten Absatz des Art. starke Bedenken: die Beschw. hat geltend gemacht, daß nach dem Einbau einer Art von Warenhaussteuer in die allgemeine Umsatzsteuer durch das Ges. v. 15. April 1930 nunmehr der landesrechtliche Warenhauszuschlag Braunschweigs unzulässig sei. Der RfH. bezeichnet „diesen Gedankengang als verfehlt“, das Gesetz „gibt ihm keinerlei Stütze“, „die Entstehungsgeschichte“ soll „gegen die Auffassung der Beschw.“ sprechen. Was den letzten Punkt angeht, so habe ich an Hand der zitierten Stelle bei Popitz (ErgBd. zum UmsStG.) vergeblich versucht, aus der Entstehungsgeschichte (die an sich schon wenig aufschlußreich ist) ein Für oder Wider gegen die Ausführungen der Beschw. zu finden. Augenscheinlich hat man sich bei der zudem überhasteten Einführung der erhöhten Umsatzsteuer über deren Auswirkung auf etwaige Warenhaussteuern der Länder keinerlei Gedanken gemacht.

Auf den Kernpunkt der von der Beschw. aufgeworfenen Frage: ist nach Einführung der erhöhten Umsatzsteuer der braunschw. Warenhauszuschlag als „gleichartig“ mit dieser Reichsabgabe anzusehen, unterfällt er daher dem Verbot des § 2 FinAusglG. — ist der RfH. überhaupt nicht eingegangen.

Anlaß hierzu wäre vorhanden gewesen. Augenscheinlich wird die Beschw. sowohl von der erhöhten Reichsteuer als auch von dem bisherigen Zuschlag zur Gewerbesteuer betroffen. Augenscheinlich ist in beiden Fällen die Abgrenzung des Steuerobjekts nach ähnlichen oder gleichen Gesichtspunkten vorgenommen. Der Betrieb unterfällt beiden Steuern, weil er die Tatbestände beider erfüllt und beide Tatbestände darauf abzielen, gerade jenes Merkmal erhöhter Lei-

später in das FinAusglG.) ausgenommen worden. Das preuß. Vorbild der Gesetzesvorschrift hatte ebenfalls nur die zulässigen Besteuerungsmaßstäbe geregelt und dabei auch den Ausdruck „Maßstab“ verwendet. Daß das RfH. statt dessen von „Merkmalen“ der Besteuerung spricht, begründet sachlich keinen Unterschied (vgl. PrDVB. 77, 212, insbes. 220 und 78, 203, insbes. 213). Das braunschw. Gesetz hat aber bei der Regelung des Warenhauszuschlags einen bestimmten Mindestumfang des Umsatzes und das Handeltreiben mit Waren aus mehreren Warengruppen nicht als „Maßstab“ der Besteuerung, sondern als Kennzeichen für das Vorhandensein eines dem Zuschlag unterliegenden „Warenhauses“, also zur Best. des steuerpflichtigen Unternehmens verwendet. Das ist weder durch § 8 FinAusglG. noch durch eine andere gesetzliche Vorschr. unterjagt. Das Art. des Großen Senats des RfH. v. 19. Dez. 1921 (RfH. 7, 266), auf das sich die Beschw. beruft, bezeichnet allerdings die frühere braunschw. Vergewerksabgabe „auch als Gewerbesteuer“ als mit dem Reichsrecht unvereinbar, und zwar wegen des Verbots des § 44 UmsStG. (des späteren § 21 UmsStG.), jedoch mit der ausdrücklichen Begründung, „daß der Umsatz als Merkmal des Umfangs des Gewerbebetriebs von Landessteuern nicht als Steuermaßstab benutzt werden“ dürfe.

Kann schon aus der Berücksichtigung einer Mindestumfanggrenze und einer bestimmten Art des Handelsbetriebs, nämlich des Handeltreibens mit mehreren Warengruppen, als Element des Steuertatbestandes kein Widerspruch mit § 8 Abs. 2 FinAusglG. gefolgert werden, so bedarf doch noch das Vorbringen der Beschw. einer Erläuterung, wonach der braunschw. Warenhauszuschlag die in § 8 Abs. 2 FinAusglG. vorgeschriebene „Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit der Betriebe“ außer acht lasse. Diese Vorschr. hat aber nicht den Sinn, den ihr die Beschw. anscheinend unterstellt; sie ist nur eine — übrigens wohl selbstverständliche — Norm für die Landesgesetzgebung, bei ihrer Steuerpolitik nicht durch ein Übermaß an Steuern die Wirtschaft zum Erliegen zu bringen. Sie besagt aber nicht, daß die Steuererhebung im Einzelfall die wirtschaftliche Betriebsführung des steuerpflichtigen Unternehmens nicht beeinträchtigen dürfe. Ob

flungsfähigkeit zu erfassen, das „dem Warenhaus“ zugeschrieben wird. Es wäre zu prüfen gewesen, ob es für diese Gleichartigkeitsfrage darauf ankommen kann, daß angesichts dieser Doppelbesteuerung im einen Fall der Umsatz, im anderen Fall Gewerbeertrag und -kapital als Steuermaßstäbe dienen. Ich neige dazu, diese Frage zu verneinen und den braunschw. Warenhauszuschlag als gleichartig mit der erhöhten Umsatzsteuer anzusehen. Dies im einzelnen nachzuweisen, bedürfte näherer Ausführungen, die sich vor allem mit der zusammenfassenden Darstellung von Markull über das Problem der „gleichartigen Steuern“ (Vierteljahrsschr. für Steuer- und Finanzrecht 1930, 536 ff.) auseinandersetzen hätten. Markull lehnt es scheinbar zunächst mit Entschiedenheit ab, der gleichartigen wirtschaftlichen Auswirkung der Steuererhebung entscheidende Bedeutung für die Frage der Vereinbarkeit nach § 2 FinAusglG. beizulegen. Später (vgl. insbes. S. 598, 602) spricht er allerdings der wirtschaftlichen Auswirkung doch eine gewisse Bedeutung zu. Gegen Markull wenden sich neuerdings die Ausführungen von Gehler (Steuerliche Mehrfachbelastungen und ihre normative Abwehr I S. 90 ff. und insbes. S. 123 f.). Auch ich bin von jeher geneigt gewesen, der wirtschaftlich gleichartigen Auswirkung von zwei tatbestandsmäßig verschiedenartig aufgebauten Abgaben zum mindesten mit entscheidende Bedeutung zuzuerkennen und glaube mich dabei in Übereinstimmung mit mehreren Entsch. des großen Sen. des RfH. (insbes. RfH. 9, 124) zu befinden. Zur Stütze dieser Auffassung darf ich schließlich noch auf meinen Aufsatz „Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuererlassers“ (Vierteljahrsschr. für Steuer- und Finanzrecht 1930, 441 ff.) verweisen. M. E. verdient der Gesichtspunkt tieferdringende Würdigung, daß durch die erhöhte Umsatzsteuer die Leistungsfähigkeit der Warenhäuser im Wege einer reichsrechtlichen Abgabe voll erfasst werden sollte und hiernach für eine die gleiche Leistungsfähigkeit treffenden vollende Landesabgabe kein Raum mehr ist. Diese bundesstaatliche Bedeutung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist bisher viel zu wenig gewürdigt worden (vgl. über die Frage der Sonderbesteuerung ferner meine Ausführungen a. a. D. S. 461).

Man mag zur finanzpolitischen Frage der Besteuerung der Warenhäuser stehen wie man will (Popitz a. a. D. übt eine geradezu vernichtende Kritik an diesem jüngsten Kind der „Steuerumfasse“). Mir scheint selbstzusehen, daß die reichsrechtliche Inanspruchnahme dieses Steuerobjekts gleichzeitig Sperrwirkung für künftige, Auswirkung für bisherige Warenhaussteuern der Länder zeitigt. Reinesfalls ist zu unterstellen, daß der Reichsgesetzgeber den Ländern weiterhin unbeschränktes Jagdrecht auf diesem von ihm nunmehr mit Beschlag belegten Gebiet verstaten wollte. Der RfH. hat sich mit einigen nichtsagenden Wendungen der Verantwortung der Kernfrage entzogen. Das ist bedauerlich, doppelt bedauerlich in einer Zeit, in der der StPfl. mehr denn je darauf angewiesen ist, daß das von ihm angerufene oberste Gericht die streitige Rechtsfrage in ihrer ganzen Ausdehnung würdigt.

aus einer Verletzung der reichsrechtlichen Vorschr. der „Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit der Betriebe“ überhaupt die Ungültigkeit des erlassenen Steuergesetzes zu folgern wäre, bedarf hier keiner Erörterung, da kein Anhaltspunkt dafür vorliegt, daß der braunschw. Warenhauszuschlag allgemein die Wirtschaftlichkeit der besteuerten Betriebe in Frage stellen könnte.

Die Beschw. hält den Warenhauszuschlag schließlich deshalb für unvereinbar mit dem Reichsrecht, weil durch Art. VII des Ges. zur Änderung des BierStG. v. 15. April 1930 (RGBl. I, 136) die Großbetriebe des Handels, wozu auch die Warenhäuser zählten, einer erhöhten Umsatzsteuer unterworfen worden seien und deshalb eine Sonderbelastung der Warenhäuser darüber hinaus durch Landesrecht nicht mehr erfolgen dürfe. Dieser Gedankengang ist verfehlt. Das Gesetz (§ 12 Abs. 2 UmfStG. i. d. Fass. des Ges. v. 15. April 1930 zur Änderung des BierStG., jetzt § 13 Abs. 3 UmfStG. v. 30. Jan. 1932) gibt ihm keinerlei Stütze. Die (bei Popitz, ErgBd. zur 3. Aufl. des Komm. S. 217 ff. eingehend dargelegte) Entstehungsgeschichte der erhöhten Umsatzsteuer spricht gegen die Auffassung der Beschw.

Die Vorinstanz hat somit mit Recht die Gültigkeit der gesetzlichen Regelung des braunschw. Warenhauszuschlags angenommen. Daß sie dabei ihre Beweisführung auf das GewStG. v. 1. April 1931 (Braunschw. Ges.- u. VSamm. 53) stütze, war unrichtig, da dieses Gesetz nach seinem § 41 hinsichtlich der materiell-rechtlichen Vorschr. erst für die Zeit v. 1. April 1931 ab Anwendung findet, im vorl. Falle aber die Besteuerung für das Rechnungsjahr 1930 in Frage steht, die sich noch nach dem GewStG. v. 10. Juli 1928 (Ges.- u. VSamm. 111) i. d. Fass. des dritten Gesetzes zur Abänderung des GewStG. v. 29. Dez. 1930 (Ges.- u. VSamm. 235) bemißt. Der Irrtum ist jedoch für die Entsch. bedeutungslos, da die Vorschr. beider Gesetzesfassungen inhaltlich, soweit sie hier in Betracht kommen, übereinstimmen.

(RGBl., 4. Sen., Urt. v. 7. Dez. 1932, IV A 126/32 S.)

Finanzgerichte.

Finanzgericht beim Landesfinanzamt Breslau.

1. § 3 ErbSchStG. Die Befreiungsvorschrift findet auch auf an Kindesstatt angenommene Personen Anwendung.

(FinG. Breslau, 5. R., Urt. v. 23. Mai 1932, 140/31.)

Mitget. von M. Franz Roschinsky-Strencioch, Fehrbellin.

Finanzgericht beim Landesfinanzamt Unterweser.

2. § 5 Abs. 3 Nr. 1 der Bürg. SteuerVO. v. 26. Juli 1930 (RGBl. I, 311) i. d. F. der RotVO. v. 1. Dez. 1930 (RGBl. I, 519) und der RotVO. v. 6. Okt. 1931 (RGBl. I, 541). Bei Ermittlung der Steuerermäßigungsgrenze für einkommensteuerfreie Personen, deren landwirtschaftl., forstwirtschaftl. u. gärtnerisches Vermögen, Grundvermögen und Betriebsvermögen unter Zugrundelegung der Einheitswerte zusammen 10000 RM übersteigt, sind die auf dem Grundvermögen lastenden Schulden nicht abzugsfähig.

Der Berufungsführer ist vom FinA. zur brem. Bürgersteuer 1931 mit 27 RM herangezogen. Die Steuer ist nach dem untersten Satz (18 RM plus 9 RM für die Ehefrau) berechnet worden. Er beantragt die Steuer auf die Hälfte zu ermäßigen, da er 1930 einkommensteuerfrei gewesen sei und sein und seiner Ehefrau Grund- und Betriebsvermögen nicht 10000 RM übersteige. Das FinA. habe ein höheres Vermögen angenommen, aber zu Unrecht die auf dem Grundstück lastenden Schulden nicht abgesetzt. Der Einspruch ist zurückgewiesen.

Die Ver. ist nicht begründet.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 der brem. BürgerStVO. v. 15. Okt. 1931, der insofern gleichlautet mit § 5 Abs. 3 Nr. 1 der vom Reich erlassenen BürgerStVO. i. d. Fass. v. 6. Okt. 1931 (Teil I Kap. V Art. 4 § 2 Nr. 2 RotVO. v. 6. Okt. 1931), gilt die Ermäßigung nicht für einkommensteuerfreie Personen, deren landwirtschaftliches, forstwirtschaftliches und gärtnerisches Vermögen, Grundvermögen und Betriebsvermögen unter Zugrundelegung der Einheitswerte zusammen 10000 RM übersteigt. Entsprechend § 6 W. zur Durchführung der Bürgersteuer 1931 v. 1. Okt. 1931 (betr. Befreiung der Personen mit Jahreseinkünften bis 500 RM) sind für die Berechnung der Vermögensgrenze die Einheitswerte vom 1. Jan. 1928 (oder bei Neu- oder Nachfeststellung des letzten vor dem 1. Jan. 1931 liegenden Einheitswerts) zugrunde zu legen; als Stichtag für den Vermögensstand (d. h. die Zurechenbarkeit der Werte zum Vermögen des Steuerpflichtigen) hingegen kommt es nach § 3 Satz 2 der brem. BürgerStVO. (§ 4 Abs. 1 der reichsrechtlichen BürgerStVO. und § 5 DurchfBest. z. Bürgersteuer 1931)

auf die Verhältnisse am 10. Okt. 1931 an. In diesem Tage war der Berufungsführer Eigentümer des Bäckereibetriebes und der Grundstücke B und E. Die Einheitswerte für diese drei Einheiten auf den 1. Jan. 1928 betragen unstreitig zus. 27754 RM.

Die Ausführungen des FinA., wonach die auf den Grundstücken lastenden Schulden, soweit sie nicht im Betriebsvermögen berücksichtigt sind, bei der Vermögenssteuergrenze von 10000 RM außer Betracht zu bleiben haben, sind nicht zu beanstanden. Dies ergibt sich aus dem Gebrauch der Worte „Grundvermögen unter Zugrundelegung der Einheitswerte“. Nach dem RBVerfG. sind die Einheitswerte für den Grundbesitz Bruttowerte, für das Betriebsvermögen Nettowerte. Daß der Gesetzgeber bei der ausdrücklichen Aufzählung der für die Bürgersteuerermäßigung maßgebenden Vermögensseinheiten unter „Grundvermögen“ im Gegensatz zu den allgemein geltenden steuerrechtlichen Best. hier einen Nettowert verstanden haben soll, ist nicht anzunehmen, zumal er sich ausdrücklich auf die Einheitswerte bezieht. Es ist vielmehr davon auszugehen, daß der Gesetzgeber die Regelung mit Vorbedacht getroffen hat, da er auf der anderen Seite die Bürgersteuerermäßigung ohne Rücksicht auf die Höhe des Kapitalvermögens gewährt. Die Absicht war, nur das „Realvermögen“ zugrunde zu legen, wie auch der Erlaß des RMV. v. 13. Okt. 1931 betr. die DurchfBest. unter II zu der insoweit gleichlautenden Best. in § 6 Abs. 1 Nr. 1 DurchfBest. z. Bürgersteuer 1931 ausdrücklich hervorhebt. Dies steht im Einklang damit, daß die Bürgersteuer eine Gemeindesteuer ist und daß die Landes- und Gemeindesteuern auch sonst, wie z. B. die Grundsteuer, lediglich an das Realvermögen anknüpfen, ohne einen Abzug der Schulden zuzulassen.

(FG. beim LZM. Unterweser, II. K., Urt. v. 9. Juni 1932, II 28/32.)

Reichsversicherungsamt.

Berichtet von Senatspräsident Dr. Ziehe und Landgerichtsdirektor Kersting, Berlin.

[** Wird in den Amtl. Nachrichten für Reichsversicherung (Neue Folge der Amtl. Nachrichten des RBVerfA.) abgedruckt.]

○ Wird in den „Entscheidungen und Mitteilungen“, herausgegeben von Mitgliedern des RBVerfA. (EuM.), abgedruckt.]

1. Zur Auslegung der RotVO. v. 14. Juni 1932. Die Vorschrift des Teil I Kap. II Art. 4 § 2 ArbStGB. v. 14. Juni 1932, wonach die Kürzungsvorschrift des § 1 a. a. D. keine Anwendung findet, „soweit“ wegen der Gewährung der Rente aus der Unfallversicherung Bezüge des Berechtigten aus der Invalidenversicherung ruhen, ist dahin auszuulegen, daß die Unfallrente nur insoweit zu kürzen ist, als der nach § 1 a. a. D. errechnete Minderungsbetrag den nach der Vierten RotVO. v. 8. Dez. 1931 ruhenden Betrag der Invalidenrente übersteigt.

Nach Art. 4 § 2 Teil I Kap. II ArbStGB. v. 14. Juni 1932 (RGBl. I, 273, 275) findet der § 1 a. a. D. über die Minderung der Unfallrente keine Anwendung, „soweit“ wegen der Gewährung der Rente aus der Unfallversicherung Bezüge des Berechtigten aus der Invalidenversicherung ruhen. Diese Vorschr. ist dahin auszulegen, daß die Unfallrente nur insoweit zu kürzen ist, als der nach dem vorerwähnten § 1 errechnete Minderungsbetrag den nach der 4. RotVO. v. 8. Dez. 1931 ruhenden Betrag der Invalidenrente übersteigt.

In dem vorl. Falle beträgt der nach dem genannten § 1 zu errechnende Minderungsbetrag $7\frac{1}{2}\%$ von 88,05 RM = 6,60 RM. Der bereits ruhende Betrag der Invalidenrente beträgt aber 19,75 RM. Da also der Minderungsbetrag niedriger ist als der wegen der Unfallrente bereits ruhende Betrag der Invalidenrente, kann die Unfallrente nicht mehr gekürzt werden und ist auch weiterhin mit 88,05 RM dem Beschw. ausbezahlen.

(RBVerfA., Besch. v. 10. Okt. 1932, I H 2315/32, EuM. 33, 37.) [3.]

*

2. § 38 EG. z. KnappschaftG. findet nur Anwendung auf Leistungen aus einer landesgesetzlich vorgeschriebenen knappschaftlichen Pensionsversicherung, nicht aber auf eine von dem früheren Knappschaftsverein freiwillig durchgeführte, nach Umfang der Leistungen — mit Ausnahme des Reichszuschusses — der reichsgesetzlichen Invalidenversicherung gleichgestellten Sonderversicherung. Deren Aufwertung erfolgt nach den für die reichsgesetzliche Invalidenversicherung zu § 1288 (Grundbetrag) und § 1289 (Steigerungsbeträge) RBV. ergangenen reichsgesetzlichen Vorschriften.

(RBVerfA., 2. RevSen. [KnappschaftSen.], Urt. v. 29. Sept. 1932, IIIa Kn 1264/31²) [R.]

Reichswirtschaftsgericht.

I. Begriff der Anleihe i. S. der Zinsentzungsvorschriften; der offene Kapitalmarkt muß in Anspruch genommen sein; es genügt jedoch, wenn die Geldbeschaffung durch eine Finanzierung (bei einem Investmenttrust) zustande gekommen ist, aus der sich die Zinsanspruchnahme des offenen Kapitalmarktes ergibt.†)

Die Antragstellerin, die unter staatlicher Mitwirkung auf gemeinnütziger Grundlage errichtet ist, um dem Neubaumarkt in S. Hypothekengeld aus dem Auslande zuzuführen, hatte mit der — zum Verfahren als Beteiligten zugelassenen — englischen Gesellschaft, einem Investment-Trust, am 13. Aug. 1928 einen Darlehensvertrag über 400 000 £ auf zehn Jahre abgeschlossen. Aus diesen Mitteln hat die Antragstellerin dem Antragsgegner das in der Entsch. Formel bezeichnete hypothekarische Darlehn am 27. Nov. 1928 gewährt und die Hypothek der englischen Gesellschaft am 17. Dez. 1928 verpfändet.

Nach Art. 19 der 1. Durchf. u. Erg. VO. über Zinsentzung auf dem Kapitalmarkt v. 23. Dez. 1931 (DVO.) ist das RWiG. zu der Entsch. berufen, ob eine Hypothekenforderung zur Deckung einer im Auslande aufgenommenen Anleihe oder einer im Auslande durchgeführten anleiheähnlichen Finanzierung dient. Die Bedenken, welche gegen die Rechtswirksamkeit dieser Verfahrensvorschr. und der sie veranlassenden Best. des Art. 17 Abs. 2 a. a. O. erhoben sind, sind in der Entsch. des Senats v. 6. April 1932 — 3 S XXXVIII 11/32 — als nicht gerechtfertigt bezeichnet worden. ... Auch bei nochmaliger Prüfung hat der Senat diese Rechtsaufführungen gebilligt und somit die Rechtsgültigkeit der Art. 17 und 19 DVO. bejaht.

Demnach war zu untersuchen, ob die von der Antragstellerin bei der Beteiligten aufgenommenen Beträge eine im Auslande aufgenommene Anleihe oder im Auslande durchgeführte anleiheähnliche Finanzierung darstellen und die Hypothek auf dem Grundstücke des Antragsgegers zur Deckung einer solchen Kreditaufnahme dient.

Bei der Entsch. der ersten Frage ist von folgenden Erwägungen auszugehen:

Der bisher in anderen Gesetzen noch nicht verwendete Begriff „Anleihe oder anleiheähnliche Finanzierung“ muß unter Berücksichtigung von Sprachgebrauch und Verkehrsübung aus Sinn und Zweck der NotVO. nebst Durchf. VO. selbst abgeleitet werden. Auch da, wo in sonstigen gesetzlichen Vorschr. schlechthin von „Anleihe“ gesprochen wird, ist selbst dieser Ausdruck nicht so sicher umgrenzt, daß sich eine ausreichende Grundlage für die hier zu treffende Entsch. gewinnen ließe. Der Antragsgegner will keinen Unterschied zwischen Anleihe und Darlehn gelten lassen und beruft sich zur Begründung auf § 30 Abs. 3 des Gesetzes über die Ablösung öffentlicher Anleihen v. 16. Juli 1925 (RGBl. I, 137):

Anleihen i. S. des Abs. 1 — nämlich der Markenanleihen der Länder — sind die Schuldverpflichtungen aus Schuldverschrei-

bungen, Buchschulden und verzinslichen Schatzanteilsungen sowie aus Darlehn, über die Schuldscheine ausgestellt sind.

Weber aus dem sonstigen Inhalt noch aus der Entstehungsgeschichte dieses Gesetzes ergibt sich, daß die Schuldscheindarlehn gerade wegen ihrer Übereinstimmung oder Ähnlichkeit mit Anleihen diesen gleichgestellt werden sollten (vgl. auch RG. 116, 167¹⁾). Ähnlich verhält es sich mit dem Hinweis des Antragsgegers auf § 115 EinkStG. v. 10. Aug. 1925:

Der RfW. wird bis zum 31. Dez. 1930 ermächtigt, mit Zustimmung des Reichsrats und eines Ausschusses des R. EinkStG. aus Anleihen, die im Auslande zahlbar und zum Handel an den deutschen Börsen nicht zugelassen sind, von der beschränkten Steuerpflicht zu befreien.

Diese Best. bezieht sich also wie Art. 17 Abs. 1 DVO. nur auf negotiable Werte und nicht auf bloße Darlehn. Für die Auslegung des Begriffs „Anleihe“ ergibt sich auch nichts weiter aus der mit der angezogenen Gesetzesstelle zusammengehörigen früheren Vorschr. über die beschränkte Steuerpflicht in § 3 EinkStG. in der vor 1930 geltenden Fassung, wo unter Nr. 9 als allein der Besteuerung unterliegend aufgeführt waren:

Zinsen als Anleihen, die in inländischen öffentlichen Schuldbüchern eingetragen oder über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, wenn der Sitz oder der Ort der Leitung des Schuldners im Inland liegt.

Das betrifft dieselben Werte, die in Art. 17 Abs. 1 DVO. wie in § 1 NotVO. behandelt werden, nicht aber die unter § 2 NotVO. fallenden Darlehn. Da somit der Hinweis des Antragsgegers auf § 115 EinkStG. ohne Belang ist, bedarf es auch nicht der von ihm verlangten Erklärung darüber, ob die Antragstellerin die Bewährung von Steuerbegünstigungen nachgesucht hat.

Unverkennbar ist der Begriff der Anleihe in Abs. 2 des Art. 17 DVO. weiter zu fassen als der in Abs. 1 (bzw. § 1 NotVO.), da in Abs. 2 einschränkende Zusätze fehlen und mangels näherer Anordnung auch nicht aus dem vorherigen herübergenommen werden dürfen. Gleichwohl bleibt für die Auslegung des Begriffs „Anleihe oder anleiheähnliche Finanzierung“ die Schwierigkeit bestehen, daß das Wesen der „Anleihe“ im Sprachgebrauch und in der Finanzwissenschaft nicht unbestritten ist.

Mit der fortschreitenden Ausgestaltung des Geldverkehrs entwickelte sich aus dem Darlehn der Sonderbegriff der Anleihe. Von jeher wurde mit dem Ausdruck Anleihe die Vorstellung der kreditweisen Aufnahme eines großen Geldbetrages auf längere Zeit verbunden; denn nur eine solche besonders qualifizierte Gelddaufnahme wurde ernsthaft aus dem Sammelbegriff des Darlehens ausgeschieden. Da sich die Anleihen zuerst in der staatlichen und kommunalen Wirtschaft herausbildeten und dort öffentliche Anleihen, d. h. Gelddaufnahmen öffentlicher Körperschaften, genannt wurden, so wurde das Wort Anleihe zum Hinweis darauf, daß die Gelddaufnahme für Zwecke der Volkswirtschaft im Allgemeinen und nicht zur Befriedigung bloß privater persönlicher Bedürfnisse statifunde. Diese Eigenschaften der Anleihe brachten es weiter mit sich,

1) JW. 1927, 1844.

aufnahme ein volkswirtschaftlicher sein muß, damit sie als Anleihe gelten kann. Bei Anleihen, die AktG. oder andere Unternehmungen aufnehmen, wird es sich durchweg um privatwirtschaftliche Zwecke handeln, die dadurch, daß sie auch volkswirtschaftliche Auswirkungen haben, nicht zu volkswirtschaftlichen werden, und doch sprechen Verkehr und Praxis hier mit Recht von Anleihen.

Im vorl. Fall läßt das RWiG. offen, ob hier eine Anleihe vorliegt, da jedenfalls eine anleiheähnliche Finanzierung gegeben sei. Es verweist dabei darauf, daß in dem Betrage zwischen dem Geldgeber und Gelbnehmer die Zinsanspruchnahme des offenen Kapitalmarktes nicht besonders in Aussicht genommen wurde. Den Unterschied zwischen der Anleihe und der anleiheähnlichen Finanzierung scheint es hiernach darin zu sehen, daß in ersterem Fall der offene Kapitalmarkt in Anspruch genommen sein muß, während dieses Erfordernis für die Annahme einer anleiheähnlichen Finanzierung nicht gilt. Nicht recht verständlich ist, was das RWiG. unter dem „Hinzutreten der besonderen Umstände des vorl. Falles“ versteht, auf die es seine Auffassung, daß es sich um eine anleiheähnliche Finanzierung handele, gleichfalls stützt, und nicht beigegeben werden kann dem Argument, daß der Anleihegelder gleichzeitig noch sonstige Kredite zur Durchführung seines Bauförderungsplanes aufgenommen hat. Der Umstand, daß ein Schuldner an mehreren Stellen Geld aufnimmt, macht seine Schuld nicht zur Anleihe oder anleiheähnlichen Schuld.

Zu erwähnen ist noch, daß das Urteil offenbar keine allgemeine Begriffsbestimmung der anleiheähnlichen Finanzierung beabsichtigt. Es können auch ganz andere Finanzierungsweisen unter den Begriff fallen, die sich weit mehr als die hier in Frage stehende Gelddaufnahme von der typischen Anleihe unterscheiden.

Zu 1. Die Zinsentzungsvorschr. der 4. NotVO. finden nach § 7 auf Schuldverschreibungen, die im Ausland begeben sind, und die zu ihrer Deckung bestimmten inländischen Forderungen keine Anwendung. Durch Art. 17 1. Durchf. VO. sind solchen Schuldverschreibungen die im Ausland aufgenommenen Anleihen und die dort durchgeführten anleiheähnlichen Finanzierungen gleichgestellt. Die Ausnahmen von der Zinsentzung erstrecken sich dagegen nicht auf gewöhnliche Darlehen. Da eine gesetzliche Grenzziehung zwischen Darlehen und Anleihen fehlt, kann die Einordnung bestimmter Kreditoperationen in die eine oder andere Gruppe sehr zweifelhaft sein. Um einen Streit dieser Art handelt es sich hier.

Der Begriff der Anleihe ist gesetzlich nicht festgelegt, und es ist dem RWiG. darin zuzustimmen, daß sich auch aus den verschiedenen Gesetzen, in denen sich das Wort Anleihe findet, ein einheitlicher Begriff nicht herleiten läßt. Mit Recht tritt das RWiG. andererseits der Ansicht entgegen, die einen Unterschied zwischen Anleihe und Darlehn überhaupt nicht gelten lassen will. Diese Behauptung läßt sich insbes. nicht mit dem Hinweis auf § 30 Abs. 3 EinkStG. belegen. Zwar scheint mir im Gegensatz zu den Darlegungen des RWiG. aus der Entstehungsgeschichte dieser Best. (s. B. Begr. z. Entw., S. 12) hervorzugehen, daß die Schuldscheindarlehn den Anleihen deshalb gleichgestellt sind, weil sie die typische Form der Gelddaufnahme für die kleineren Gemeinwesen waren, denen der Anleihemarkt nicht offenstand. Daraus folgt aber nicht, daß Darlehn und Anleihen dasselbe sind. Auch das EinkStG. behandelt nur die Darlehn, über die Schuldscheine ausgestellt sind, als Anleihen. Diese Gleichstellung hat Bedeutung nur für das Anwendungsgebiet dieses Gesetzes.

Das RWiG. entwickelt die Begriffsmerkmale der Anleihe, die es in der Aufnahme eines großen Geldbetrages auf lange Zeit und für volkswirtschaftliche Zwecke, sowie in der Zinsanspruchnahme des offenen Kapitalmarktes sieht. Dem ist im Allgemeinen zuzustimmen; doch ist nicht einzusehen, weshalb der Zweck der Geld-

daß das Auffuchen einer solchen zur Inanspruchnahme des offenen Kapitalmarktes wurde, mochte dies auch durch die Vermittlung eines einzelnen Geldgebers oder Geldinstituts geschehen. Treffen bei einer Geldaufnahme alle diese Umstände zusammen, so ist eine Anleihe i. S. der Zinsentzungsvorschr. gegeben. Diese Vorschr. beziehen sich ja nur auf langfristige Geldaufnahmen und bezwecken, soweit sie Ausnahmen von der Zinsentzung anordnen, im wesentlichen eine Rücksichtnahme auf die Belange der deutschen Wirtschaft im allgemeinen sowie auf den offenen Kapitalmarkt des Auslandes.

Im Einzelfalle können die angegebenen Merkmale einer Anleihe noch durch die Aufstellung eines Planes für die Tilgung der Anleihe verstärkt sein (vgl. RG. 122, 176²); doch ist derartige Vorkehrungen für den Begriff der Anleihe notwendig, noch für sich allein entscheidend, da es auch Amortisationsdarlehen gibt und nicht für jede Anleihe eine Amortisation vorgesehen sein muß. Wenn mehrfach für das Vorliegen einer Anleihe gefordert wird, daß sich der Geldgeber an eine bestimmte Vielzahl von Personen in der Weise gewendet habe, daß die aufzunehmende Summe von vielen unter gleichen Bedingungen anteilsweise geleistet werde (Freund, Die Rechtsverhältnisse der öffentlichen Anleihen, S. 6; vgl. auch Schulzstein, Anleiherecht, S. IX), so wird damit nur ein Nachweis für erforderlich erklärt, daß im Einzelfalle tatsächlich der offene Kapitalmarkt angegangen worden ist. Auf diesen Punkt braucht jedoch dann ein besonderer Wert nicht gelegt zu werden, wenn die Geldbeschaffung durch eine Finanzierung zustande gekommen ist, aus der sich schon die Inanspruchnahme des offenen Kapitalmarktes ergibt.

Im übrigen bildet jedenfalls die Ausgabe von Teilschuldverschreibungen (Obligationen) nicht ein Begriffsmerkmal der Anleihe i. S. der Zinsentzungsvorschriften. § 1 NotB.D. behandelt „Anleihen“, die in öffentlichen Schulbüchern eingetragen oder über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind“; darin liegt eine Spezialfiktio, die erkennen läßt, daß unter Anleihen schlechthin nicht bloß diese Formen zu verstehen sind. Für die Frage, ob eine Anleihe oder anleiheähnliche Finanzierung vorliegt, kommt es ferner nicht unbedingt darauf an, was sich die Beteiligten bei Abschluß des Kreditgeschäfts gedacht oder in der Vertragsurkunde wörtlich niedergelegt haben. Es muß vielmehr unter Berücksichtigung aller Umstände, namentlich vom wirtschaftlichen Inhalt und Zweck des Rechtsgeschäfts ausgehend, festgestellt werden, ob sich eine Anleihe oder anleiheähnliche Finanzierung vorliegt.

Im Verträge v. 13. Aug. 1928 ist zwar die englische Gesellschaft allein als Geldgeberin aufgeführt und es ist nicht zum Ausdruck gebracht, daß sie die Geldsumme nicht nur aus eigenem Vermögen hergab, sondern als ein Investment-Trust die Mittel im wesentlichen dem offenen Kapitalmarkt entnahm. Doch ergibt neben der Höhe des Kredits von 400 000 £ schon die Eigenschaft der englischen Gesellschaft als eines Investment-Trustes mit hinreichender Deutlichkeit, daß sich weitere Kreise des freien englischen Geldmarktes an der Finanzierung des Geschäfts beteiligten. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob genügend Unterlagen dafür vorliegen, das Kreditgeschäft als Anleihe im eigentlichen Sinne zu bezeichnen. Jedenfalls diene der Kredit zur Deckung eines Bedarfs, der außerhalb des Rahmens einer rein privaten Rechtshandlung lag. Ferner handelte es sich um die Hingabe einer großen Summe auf lange Zeit. Das Geschäft erfüllt also so viele Begriffsmerkmale einer Anleihe, daß es beim Zutreten der besonderen Umstände des vorliegenden Falles unbedenklich als anleiheähnliche Finanzierung i. S. von Art. 17 D.V.D. zu bezeichnen ist. Die Annahme, daß die Geldaufnahme der Antragstellerin vorliegend über den Begriff des einfachen Darlehns hinausgeht, wird auch dadurch bestätigt, daß sie gleichzeitig noch sonstige Kredite zur Durchführung ihres Bauförderungsplanes aufgenommen hat. Die Konfession der englischen Gesellschaft sind Ausländer; die von ihnen aufgebrauchten Mittel entstammen dem englischen Kapitalmarkt; die Finanzierung ist daher im Auslande durchgeführt worden.

Daß die Hypothek auf dem Grundstück des Antragsgegners zur Deckung des Kredits dient, geht aus dem Vertrag v. 13. Aug. 1928 sowie daraus hervor, daß die Hypothek der englischen Gesellschaft unverzüglich zur Sicherung der Schuldsomme verpfändet worden ist. Der Tatbestand des Art. 17 Abs. 2 Satz 2 D.V.D., nämlich die Finanzierung vorher aufgekaufter Hypotheken, der eine Zinsentzung bedingen würde, ist nicht gegeben, da die Finanzierung zeitlich vor der Bestellung der Hypothek erfolgt ist. Die Frage, ob der Antragsgegner die vertraglichen Zinsen ohne die erstrebte Zinsentzung aus eigenen Mitteln aufbringen kann oder nicht, darf innerhalb der durch Art. 19 D.V.D. gegebenen Zuständigkeit des RWStG. nicht geprüft werden.

(RWStG., Art. v. 26. Mai 1932, 3 S XXXVIII 17/32.)

Mitgeteilt von N. E. G u d e n h e i m e r, Frankfurt a. M.

II. Länder.

1. Oberverwaltungsgerichte.

Preußen.

Preussisches Oberverwaltungsgericht.

Berichtet von SenPräs. Geh. RegR. v. Kries u. RA. Dr. Görres, Berlin.

1. Bürgersteuer. WD. v. 26. Juli 1930 (RGBl. I, 315). Die Vorschriften in § 5 Abs. 3 Abschn. II WD. v. 26. Juli 1930 i. F. v. Art. I Kap. I Teil I WD. v. 1. Dez. 1930 (RGBl. I, 517) sind auf die Heranziehung zusammen lebender Eheleute auch dann anzuwenden, wenn sie gegenüber einer selbständigen Heranziehung beider tatsächlich keine Ermäßigung bewirken.

Die Erhebung der Bürgersteuer für 1931 ist durch Teil 1 Kap. V Art. 4 § 1 WD. v. 6. Okt. 1931 (RGBl. I, 541) angeordnet. Inhaltlich maßgebend sind die Vorschr. in Abschn. II WD. v. 26. Juli 1930 (RGBl. I, 315), welche durch Teil 1 Kap. I Art. 1 WD. v. 1. Dez. 1930 (RGBl. I, 517) sowie durch Teil 1 Kap. III WD. v. 5. Juni 1931 u. Teil 1 Kap. V Art. 4 WD. v. 6. Okt. 1931 (RGBl. I, 281, 541) abgeändert sind.

Diese Vorschr. enthalten, soweit sie die hier fragliche Besteuerung von Eheleuten betreffen, gewisse Unklarheiten und Widersprüche. Nach § 4 Abs. 1 WD. v. 26. Juli 1930 i. d. Fassung der WD. v. 1. Dez. 1930 wird die Bürgersteuer von allen im Gemeindebezirk wohnenden natürlichen Personen erhoben, die über 20 Jahre alt sind und selbständig auf eigene Rechnung leben. Als solche selbständig auf eigene Rechnung lebende Personen sind nach § 6 Abs. 2 Satz 2 WD. z. Durchf. d. Bürgersteuer 1931 v. 1. Okt. 1931 (RGBl. I, 525), die auf Grund der Ermächtigung in § 8 WD. v. 26. Juli 1930 vom RM. mit Zustimmung des Rats erlassen ist und daher Gesetzeskraft besitzt, auch die nicht dauernd voneinander getrennt lebenden Ehegatten anzusehen, sofern nicht die Beitragspflicht, was hier nicht in Betracht kommt, wegen der geringen Höhe des Gesamteinkommens überhaupt ausgeschlossen ist. § 5 WD. v. 26. Juli 1930 i. d. Fassung der WD. v. 1. Dez. 1930, 5. Juni u. 6. Okt. 1931 setzt für die verschiedenen Einkommensstufen die Mindesthöhe der von den Landesregierungen zu bestimmenden, für 1931 maßgebenden Landesätze fest und schreibt in Abs. 3 vor:

„Der Landesatz ermäßigt sich ...

2. für die Ehefrau, sofern die Ehegatten nicht dauernd voneinander getrennt leben, auf die Hälfte des Landesatzes, der für den Ehemann gilt. Hierbei bestimmt sich der für den Ehemann geltende Landesatz nach dem Jahreseinkommen, das die Ehegatten zusammen haben; die Ehegatten haften als Gesamtschuldner für das Eineinhalbsache des auf den Ehemann entfallenden Steuerbetrages.“

Es unterliegt hiernach keinem Zweifel, daß die Ehefrau entspr. der Natur der Bürgersteuer als einer Kopfsteuer, wie sie noch deutlicher bei der ursprünglichen WD. betr. die Bürgersteuer im 2. Abschn. der später aufgehobenen WD. v. 16. Juli 1930 (RGBl. I, 207) zum Ausdruck gekommen war, die einen einheitlichen Landesatz für alle Stufen vorgesehen hatte, selbständig steuerpflichtig ist. Von diesem Gesichtspunkt der grundsätzlich selbständigen Steuerpflicht jedes Eheleits aus ist die Vorschr. im Anfang des § 5 Abs. 3 WD. v. 26. Juli 1930: „Der Landesatz der Ehefrau ermäßigt sich“ zu verstehen. Eine ausschlaggebende Bedeutung in dem Sinne, daß die Vorschr. in Abs. 3 nur dann anzuwenden sind, wenn tatsächlich eine Ermäßigung eintritt, kann diesen Vorschr. nicht beigelegt werden. Der RevBl., welcher diese Auffassung vertritt, verkennt dabei, daß, nachdem einmal an Stelle des in der WD. v. 16. Juli 1930 vorgesehenen gleichen Kopfsteueratzes ein nach dem Jahreseinkommen gestaffelter Steueratz getreten war, der Gesetzgeber Bestimmungen über Ermittlung dieses Jahreseinkommens treffen mußte. Hierbei ist er dem EinkStG. insofern gefolgt, als er entspr. § 22 desl. angeordnet hat, daß das Jahreseinkommen der zusammen lebenden Ehegatten zusammengerechnet wird und beide Teile für die Steuer als Gesamtschuldner haften. Es mag sein, daß hierbei die Natur der Bürgersteuer als einer Kopfsteuer nicht genügend gewahrt ist. Eine Zuwiderhandlung gegen eine sonstige Vorschr. liegt aber nicht vor. Wenn nun bei der Regelung der Bürgersteuerveranlagung zusammen lebender Eheleute bestimmt worden ist, daß ihrer Besteuerung im ganzen das Eineinhalbsache des dem zusammengerechneten Einkommens entspr. Landessteueratzes zugrunde zu legen ist, so sollte damit nur ausgeschlossen werden, daß sich der Landessteueratz für jeden Eheleut nach der vollen Höhe des Gesamteinkommens richtet. Es ist zutreffend, daß in Fällen, in welchen das Gesamteinkommen 4500 RM nicht übersteigt, die Best. des § 5 Abs. 3 Nr. 2 sich tatsächlich als eine Ermäßigung gegenüber getrennt lebenden Eheleuten auswirken. Eine Ansicht des Gesetzgebers, daß eine solche Ermäßigung in allen Fällen eintreten sollte, ist aber nicht erkennbar. Mit einer derartigen Ansicht würde es nicht vereinbar sein, daß beim Ehemann der Steueratz nach dem vollen Einkommen und daneben noch für die Ehefrau ein Zuschlag von 50% berechnet wird, also in

²) JW. 1929, 1132.

jedem Falle eine stärkere Belastung der Verheirateten gegenüber den unverheirateten StPfl. stattfindet. Ob das mit den in der sonstigen Gesetzgebung geltenden allg. Grundfätzen übereinstimmt, ist eine Frage, welche die Rechtsgültigkeit der Vorschr. an sich nicht berührt. Maßgebend ist allein, daß eine Verlegung des Grundfahes der Steuer-gleichheit, der nach ständ. Rspr. nur eine gleiche Besteuerung bei gleichartigen Verhältnissen verlangt, nicht vorliegt. Für die vom RevBl. vertretene Auffassung, daß in Fällen, in welchen eine Ermäßigung nicht eintritt, der auf jeden Ehegatten entfallende Steueranteil in Höhe der Hälfte des vom Gesamteinkommen berechneten Landessteuersahes der Heranziehung zugrunde zu legen ist, fehlt es vollends an jedem Anhalt im Gesetz. Daß die für 1931 geltenden Vorschr. an gewisser Beziehung Unbilligkeiten enthalten, ist unbestreitbar und hat offenbar auch dazu Veranlassung gegeben, die Vorschr. für die Bürgersteuer-erhebung 1932/33 entspr. abzuändern. Die Unbilligkeiten einer gesetz-lichen Vorschr. berechtigen aber den Verwaltungsrichter nicht, ihre eine Auslegung zu geben, welche mit dem tatsächlichen Wortlaut in Wider-spruch steht.

(Pr.DVG., 2. Sen., Urt. v. 25. Okt. 1932, II C. 129/32.)

2. Gewerbeertrag. Die Schankerlaubnissteuer ist eine Verkehrssteuer, nicht eine Personalsteuer i. S. § 18 Abs. 1 Ziff. 3 EinkStG. Sie gehört zu den Werbungskosten und kann daher vom steuerpflichtigen Gewerbeertrag abgezogen werden. f)

Im Streit ist nur, ob eine Schankerlaubnisst., die der StPfl. gezahlt hat, vom steuerpfl. GewErtrag abgezogen werden kann.

Der GewStAusSch. hat den Abzug verweigert. Den Einspruch des StPfl. hat er mit der Begründung abgewiesen, daß die Steuer nicht zur Erhaltung des GewBetriebs, sondern zur Erschließung einer Einnahmequelle oder zur Erweiterung des übrigen, nicht erlaub-nispl. Kantinenbetriebs aufgewendet sei.

Der VerAusSch. hat den Abzug zugelassen. Er hält die Auf-fassung des GewStAusSch., daß die Schankerlaubnisst. als Teil des gewerblichen Anlage- oder Betriebskapitals anzusehen sei, für un-richtig und stellt die Entsch. darauf ab, ob die Steuer eine Per-sonal- oder eine Realst. ist, erklärt sie für eine Realst. und gewährt den Abzug.

Die vom Vorsitzenden des GewStAusSch. eingelegte RBeschw. wies das DVG. zurück.

Mit Zug weist die RBeschw. darauf hin, daß es hier nicht darauf ankommt, ob die Schankerlaubnisst. als Teil des gewerb-lichen Anlage- und Betriebskapitals anzusehen ist; nicht ob sie zum Kapital gehört, ist hier streitig. Vielmehr kommt es für die Entsch. darauf an, ob die Erlaubnisst. zu den Werbungskosten i. S. § 16 EinkStG. v. 10. Aug. 1925 (RGBl. I, 189) gehört. Dies aber würde dann zu verneinen sein, wenn die umstrittene Steuer zu den Personalst. des § 18 Abs. 1 Ziff. 3 a. a. D. gehört.

Die Schankerlaubnisst. ist keine Personalst. i. S. jener Vorschr. des EinkStG. Als solche sind nur diejenigen direkten Steuern an-zusehen, bei denen bestimmend für Eintritt und Umfang der Steuerpfl. die persönlichen Verhältnisse des Steuerzahlers sind (vgl. Pfeil-Koppe S. 246 Anm. E 10 zu § 18; R.- u. PrVerwBl. 49, 594). Die Schankerlaubnisst. will aber nicht die persönliche Leistungsfähigkeit des Pflichtigen treffen, sondern knüpft an einen Rechtsvorgang, die Erteilung der Schankerlaubnis, an und gehört damit zu den indirekten, und zwar zu den Verkehrsst. In dem Urt. des DVG. v. 9. April 1908 (DVG. 52, 7 ff.) ist zwar auf die Schankerlaubnisst. der Ausdruck persönliche Steuer angewendet; aber sie ist zugleich als indirekte Steuer anerkannt. Es handelte sich in jenem Urt. um eine andere Frage, nämlich darüber, ob die Schank-

erlaubnisst. zu den durch § 7 Ziff. 6 GewD. aufgehobenen Ab-gaben gehört, welche „für den Betrieb“ eines Gewerbes zu ent-richtet sind. Dies ist verneint, und in der Begründung ist ausge-sührt worden, daß Erlangung oder Ausübung des Betriebs von der Leistung der Abgabe nicht abhängig ist. Nur in diesem Zusammen-hang, nur in diesem Gegenfaz, nicht aber in dem vorher erwähnten Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 3 des jetzigen EinkStG., ist damals der Ausdruck „persönliche Steuer“ gebraucht worden.

Kommt sonach eine Anwendung des § 18 Abs. 1 Ziff. 3 EinkStG. nicht in Frage, so unterliegt es auch im übrigen keinen Bedenken, die Schankerlaubnisst. zu den Werbungskosten i. S. des § 16 a. a. D. zu rechnen. Solche Werbungskosten sind nicht nur die, die für den Ertrag, sondern auch die, die für die Erwerbquelle selbst aufgewendet sind (R.- u. PrVerwBl. 50, 274/75; 51, 692/93). Sie umfassen nach den vorgenannten Entsch. alle die Betriebsaus-gaben, deren Abzug nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist. Darunter fällt auch die Aufwendung, welche der StPfl. durch Zahlung der Schankerlaubnisst. machen mußte. Diese Steuer steht in diesem Zu-sammenhang der Grunderwerbst. gleich, für die der RStP. die Zu-gehörigkeit zu den Werbungskosten (vgl. Pfeil-Koppe, Komm. z. EinkStG., 4. Aufl., S. 224, 241, 264) oder der Gesellschaftst.- für die das DVG. in der letztgenannten Entsch. in Ab. 51 C. 692/93 die Abzugsfähigkeit anerkannt hat.

Die Entsch. des VerAusSch. war somit zutreffend.

(Pr.DVG., 8. Sen., Entsch. v. 12. Jan. 1932, VII GST 68/31.)

3. § 43 Abs. 1 PrGewStWD. Die Zweigstellensteuer (§ 43 Abs. 1 GewStWD.) kann — vorbehaltlich abweichender staatsvertraglicher Regelung — auch von der einzigen in Preußen vorhandenen Niederlassung eines aus-ländischen Unternehmens erhoben werden. Der deutsch-italien. Doppelbesteuerungsvertrag v. 31. Okt. 1925 ent-hält keine abweichende Regelung im vorstehenden Sinne. f)

Nach § 43 Abs. 1 GewStWD. i. F. v. 15. März 1927 (GS. 21) und 8. Mai 1929 (GS. 47) ist den Gemeinden eine verschiedene Abstufung der Zuschläge gestattet, u. a. für Versicherungsunter-nehmen, die im Gemeindebezirk, ohne in ihm ihren Hauptzitz zu haben, Betriebsstätten unterhalten (Zweigstellensteuer). Die Gew-StPfl. im vorl. Falle bestimmt sich in erster Linie, worauf die angefochtene Entsch. nicht eingegangen ist, nach dem Abkommen zwischen dem Deutschen Reiche und Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung usw. v. 31. Okt. 1925 (RGBl. II, 1145), das ratifiziert (RGBl. II, 1159) und am 1. Jan. 1926 in Kraft ge-treten ist. Danach kann die Vorschr. des § 43 Abs. 1 a. a. D. hier nur Anwendung finden, wenn sie mit dem erwähnten Staatsver-trage im Einklang steht.

Nach Art. 1 Abs. 2 dieses Vertrags gelten als direkte Steuern solche Steuern, die auf der Grundlage der Gesetzgebung jedes der beiden Staaten unmittelbar von den Einkünften (Reineinkünften oder Roheinkünften) oder von dem Vermögen erhoben werden, sei es für Rechnung der vertragschließenden Staaten oder der deut-schen Länder, sei es für Rechnung der Provinzen oder Provin-zialverbände, der Gemeinden oder Gemeindeverbände, auch soweit die Erhebung der Steuern in Form von Zuschlägen erfolgt. Gemäß Art. 3 Abs. 1 soll Sachsteuern, welche die Einkünfte aus dem Betriebe von Handel, Industrie oder sonstigem Gewerbe jeder Art treffen, nur derjenige Staat erheben, in dessen Gebiet das Unternehmen seine Betriebsstätte hat. Nach Nr. 3 des zu dem Staatsvertrag ergangenen Schlussprotokolls (RGBl. II, 1153) gilt u. a. als Betrieb von Handel, Industrie und sonstigem Gewerbe i. S. des Art. 3 des Abkommens auch der Betrieb von Vertriebs-

gebend sind (vgl. Struß, Grundbegriffe des Steuerwesens, S. 12, und R.- u. PrVerwBl. 49, 594). Für die Schankerlaubnisst. sind aber nicht die Personalverhältnisse des StPfl. maßgebend, sondern der Eintritt eines bestimmten Ereignisses ohne Rücksicht auf die Personalverhältnisse des Steuersubjekts. Sie ist ebensowenig eine Personalsteuer wie z. B. die Grunderwerbsteuer. Die Entsch. ver-dient daher volle Zustimmung.

RA. Dr. Wolff Salomon, Berlin.

Zu 3. Die ausführlich begründete Entsch. kann reiflos ge-billigt werden. Der deutsch-italienische Staatsvertrag vom Jahre 1925, der der Entsch. zugrunde gelegt ist und dessen Best. nur selten der Auslegung der Gerichte unterliegen, ist sowohl in bezug auf das zwischenstaatliche als auch auf das innerstaatliche Steuerrecht zutreffend erörtert und gewürdigt. Die Entsch. gipfelt m. E. zutreffend in dem Satz, daß die Gleichstellung der inländischen und ausländischen Steuer-pflichtigen für gewisse Steuerarten nicht zuungunsten der deutsch-Steuerpflichtigen zu einer Ungleichheit führen darf, die die Tatsache des Hauptbetriebes im Ausland außer acht läßt. Der Begründung des Gerichts kann man eigentlich nichts mehr hinzufügen.

RA. S. Straub, Freiburg i. Br.

Zu 2. Werbungskosten sind die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemachten Aufwendungen (§ 16 EinkStG.). Unter der Herrschaft des preuß. EinkStG. v. 24. Juni 1891 wurden von der Rspr. des Pr.DVG. Aufwendungen, die un-mittelbar die Einkommensquelle und nur mittelbar das Einkommen betreffen, nicht unter die Werbungskosten gerechnet. Diese Auffas-sung ist aber für den Bereich des EinkStG. v. 10. Aug. 1925 schon in der Entsch. v. 13. Dez. 1928 aufgegeben worden. Nach § 16 EinkStG. sollen, wie aus der Begründung des Gesetzes zu entnehmen ist, die Werbungskosten alle Betriebsausgaben umfassen, deren Abzug nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist (R.- u. PrVerwBl. 51, 274 und 51, 692/93). Da die Schankerlaubnisst. zu den Be-triebsausgaben gehört, fällt sie mithin unter die Werbungskosten, sofern ihr Abzug nicht besonders ausgeschlossen ist.

Einen solchen Ausschluß sieht § 18 EinkStG. in Abs. 1 Ziff. 3 für die Personalsteuern vor. Personalsteuern sind Steuern, bei denen die Personalverhältnisse des Steuerpflichtigen als Grund-lage der Besteuerung dienen (so Einkommensteuer, Bürgersteuer, Krifensteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer), im Gegensatz zu den sog. Realsteuern, bei denen Vorhandensein und Eigenschaft einzelner Gegenstände, Eintritt eines bestimmten Ereignisses grundsätzlich ohne Rücksicht auf die individuellen Verhältnisse des Steuerzahlers maß-

rungsunternehmen. Art. 1 Abs. 5 Ziff. 1 e des Staatsvertrags bestimmt, daß für die deutsche Gesetzgebung die Gewerbesteuern als Sachsteuern anzusehen seien. Nach Art. 3 Abs. 2 daselbst ist Betriebsstätte eine ständige Geschäftseinrichtung des Unternehmens, in welcher die Tätigkeit dieses Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Gemäß Nr. 5 Schlußprotokolls gelten als Betriebsstätten außer dem Sitz und dem Ort der Leitung des Unternehmens die Zweigniederlassungen und Filialen usw. Nach Art. 3 Abs. 3 Staatsvertrag wird für den Fall, daß das Unternehmen in beiden vertragsschließenden Staaten Betriebsstätten hat, jeder der beiden Staaten die Sachsteuer von dem Teile der Einkünfte erheben, der durch die Tätigkeit der in seinem Gebiete befindlichen Betriebsstätten erzielt wird. Nr. 7 Schlußprotokoll bestimmt: „Wenn in einem der beiden Staaten ein Unternehmen besteht oder eingerichtet wird, das zwar nach den bürgerlichen Gesetzen selbständige Rechtspersönlichkeit hat, aber in derartigen Verbindungen und in derartigen Beteiligungs- oder Abhängigkeitsverhältnissen zu einem Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit auf dem Gebiete des anderen Staates steht, daß es eine wirtschaftliche Einheit mit ihm bildet und deshalb nach den Steuergesetzen des Staates, in dem es sich befindet, als eine Betriebsstätte des Unternehmens im anderen Staate anzusehen ist, werden die Best. des Art. 3 Abs. 5 und 4 des Abkommens (Staatsvertrags) angewendet werden.“

Diese Best. beziehen sich nur auf das Verhältnis zwischen Deutschland und Italien und rechtfertigen unzweifelhaft, daß eine italienische Versicherungsgesellschaft, d. h. eine solche mit Hauptsitz in Italien, die in Deutschland eine Niederlassung unterhält, hinsichtlich des von der deutschen Niederlassung erzielten Ertrags in Deutschland der Gewerbesteuer unterworfen werden kann. Hinsichtlich der Höhe der Gewerbesteuer, d. h. in Preußen ihrer Zuschläge, und der Frage, unter welchen Voraussetzungen erhöhte Zuschläge erhoben werden können, entscheidet allein die in der deutsche Gesetzgebung. Hiernach ist die Anwendung des § 43 PrGewStB., auf den sich die Vorentscheid, keineswegs ausgeschlossen. Der Kl. gibt selbst zu, daß sein Unternehmen als Zweigniederlassung des Hauptunternehmens der R. A. in L. im HbReg. in Berlin eingetragen ist. Der Begriff der Betriebsstätte i. S. des erwähnten Staatsvertrags deckt sich mit dem in § 1 Abs. 4 PrGewStB. umschriebenen Begriff der Betriebsstätte. In dieser Best. werden ausdrücklich Zweigniederlassungen als Betriebsstätten aufgeführt. An sich stellt der Kl. auch nicht in Rede, daß sein Unternehmen eine Zweigniederlassung des Hauptunternehmens ist. Er meint nur, daß es keine Zweigniederlassung (Zweigstelle) i. S. des § 43 a. a. D. sei. Die Gründe, die er hierfür anführt, geben fehl. Wenn er unter Berufung auf Art. 4 der PrGewStB. die Ansicht vertritt, daß sein Unternehmen für die Stadtgemeinde Berlin als Hauptunternehmen zu gelten habe, so ist das nicht richtig. Der Art. 4 der Anweisung gibt nur eine Anweisung für die Verteilung (Zerlegung) des Gewerbeertrags (Gewerkekapitals, Lohnsumme) für den Fall, daß ein Unternehmen sowohl in Preußen wie außerhalb Preußens Betriebsstätten unterhält. Dagegen ist hier keineswegs gesagt oder angedeutet, daß die in Preußen vorhandene Zweigniederlassung eines ausländischen Unternehmens in Preußen als Hauptunternehmen anzusehen sei. Hiermit stimmt der oben mitgeteilte Art. 3 Abs. 3 Staatsvertrag durchaus überein. Selbst wenn man diese Regelung dahin auslegen wollte, daß in Fällen der vorl. Art der in Preußen erzielte Ertrag des Unternehmens, da er nicht unter Zugrundelegung des Gesamtertrags des Hauptunternehmens zu ermitteln ist, als Ertrag eines selbstständigen Unternehmens anzusehen sei, so könnte daraus keineswegs gefolgert werden, daß der in Preußen gelegene Teil des Unternehmens als Hauptunternehmen zu gelten habe. Denn der Art. 3 Abs. 3 will, wie aus seinem Wortlaut und Sinn i. Verb. m. dem nachfolgenden Abs. 4 hervorgeht, nur die Verteilung der Einkünfte nach Maßgabe ihres inländischen oder ausländischen Aufkommens regeln, wobei, wie durch Art. 5 Schlußprotokoll klargestellt ist, Haupt- und Zweigniederlassungen gleichmäßig als Betriebsstätten gelten. Da der Staatsvertrag, wie oben bemerkt, die Normierung der Höhe der Steuer jedem der beteiligten Staaten überläßt, so ist damit auch eine Grundbeträger, jedem Staat überlassen. Daraus ergibt sich die Zulässigkeit der Anwendung des § 43 GewStB. auch gegenüber italienischen Gesellschaften. Zwar geht der Staatsvertrag vom Grundsatz der Gleichbehandlung der Ausländer mit den Inländern aus. Aber hiergegen wird durch Anwendung des § 43 a. a. D. nicht verstoßen. Denn wie der Gerichtshof: OBG. 80, 104 ff. ausgeführt hat, ist für die Zweigstellenbesteuerung nach § 43 GewStB. der maßgebende Gesichtspunkt der Schutz der einheimischen Konkurrenz (vgl. auch OBG. 84, 203). Wenn also allerdings im Rahmen des § 43 geprüft werden muß, ob der Hauptsitz eines

Unternehmens außerhalb des Bezirks der zur Steuer heranzuziehenden Gemeinde sich befindet, so ist doch hier kein Unterschied zu machen danach, ob der Hauptsitz in einer anderen preuß. Gemeinde oder im nichtpreuß. Reichsgebiet oder im Reichsausland vorhanden ist. Die Anwendung des § 43 bedeutet also hier gerade Gleichstellung der italienischen Gesellschaft mit einer deutschen. Die vom Kl. vertretene Auffassung, es müsse die einzige preuß. Niederlassung in Preußen als „Hauptsitz“ behandelt werden, widerspricht dem klaren Sinn des § 43 und würde im vorl. Falle zu einer Bevorzugung der ausländischen Gesellschaft führen, was weder durch den Staatsvertrag beabsichtigt noch mit dem in § 43 enthaltenen Konkurrenzabwehrgedanken vereinbar ist.

(PrOBG. 8. Sen., Entsch. v. 31. Mai 1932, VIII C 20/30.)

*

4. § 16 Abs. 2 Satz 1 GewStB. Verlängerung des am 31. Dez. endenden Geschäftsjahres um einen Monat und dauernde Einföhrung eines vom 1. Febr. bis 31. Jan. laufenden Geschäftsjahres ist gewerbesteuerlich als Einföhrung eines vom 1. Jan. bis 31. Jan. laufenden Rumpfgeschäftsjahres anzusehen. Der Veranlagung für das mit dem 1. Febr. nach Beendigung des Rumpfgeschäftsjahres beginnende Rechnungsjahr ist daher der Ertrag des am 31. Dez. abgelaufenen Geschäftsjahres zugrunde zu legen. †

Die Firma A. hatte bis zum 31. Dez. 1926 ein mit dem Kalenderjahre übereinstimmendes Geschäftsjahr. Das Geschäftsjahr 1927, das eigentlich am 31. Dez. 1927 geendet hätte, wurde von der Firma bis zum 31. Jan. 1928 verlängert und gleichzeitig damit das Geschäftsjahr der Firma allgemein auf die Zeit v. 1. Febr. bis 31. Jan. verlegt. Für das Kalenderjahr 1927 hatte die Firma nach anfänglich anderer Steuererklärung einen Verlust deklariert, der dadurch entstanden war, daß ein i. J. 1927 abgebrochenes Gebäude in diesem Jahre in voller Höhe abgeschrieben wurde. Streitig ist, welcher Zeitraum der Veranlagung für das Rechnungsjahr 1928 zugrunde gelegt werden muß. Der VerAussch. legte das Geschäftsjahr vom 1. Jan. bis 31. Dez. 1927 zugrunde und entschied dahin, daß er die Veranlagung der Firma für das Rechnungsjahr 1928 „auf 0“ ermäßigte, d. h. die Veranlagung auf Freistellung berichtigte. Hiergegen hat der Vorf. des GewStAussch. RBeschw. erhoben mit dem Antrage, das Geschäftsjahr 1926 der Veranlagung zugrunde zu legen, da dieses allein bis zum Ablaufe des dem Rechnungsjahre 1928 vorhergehenden Kalenderjahrs abgeschlossen gewesen sei.

Das OBG. versagte der RBeschw. den Erfolg.

Die wirtschaftliche Bedeutung des Beschl. der StBfl., ihr Geschäftsjahr 1927 um einen Monat (bis zum 31. Jan. 1928) zu verlängern und von diesem Zeitpunkt an das Geschäftsjahr allgemein auf den Zeitraum Februar—Januar umzustellen, besteht darin, daß dem abgeschlossenen Geschäftsjahr 1927 ein Rumpfgeschäftsjahr 1928 (1. Jan. 1928—31. Jan. 1928) angegeschlossen wurde. Das Geschäftsjahr 1927 hatte am 31. Dez. 1927, also i. J. 1927 geendet. Es war daher zutreffenderweise von dem VerAussch. gem. § 16 Abs. 2 Satz 1, erster Halbs. d. GewStB. der Veranlagung zugrunde gelegt worden. Die RBeschw. des Vorf. ist somit unbegründet.

Im übrigen hat sich der VerAussch. gutachtlich bereits zu der Frage geäußert, wie bei der in den Verhandlungen zwischen den Beteiligten eine wesentliche Rolle spielenden Veranlagung für

Zu 4. Dem Urteil ist beizupflichten. § 16 Abs. 2 PrGewStB. läßt aus Gründen der Zweckmäßigkeit wie wohl alle an die Ergebnisse von Geschäftsjahren anknüpfenden Steuergesetze an die Stelle des Kalenderjahres als Steuerabschnitt das Wirtschaftsjahr treten, für das regelmäßige Abschlüsse gemacht werden. Der Steueraussschuß wollte für das Rechnungsjahr 1928 das mit dem Geschäftsjahre übereinstimmende Kalenderjahr 1926 zugrunde legen, weil das Geschäftsjahr 1927 um einen Monat bis zum 31. Jan. 1928 verlängert worden und somit am Schluß des Kalenderjahres 1927 noch nicht abgeschlossen gewesen sei. Er hatte damit praktisch angenommen, daß das Wirtschaftsjahr v. 1. Jan. 1927 bis zum 31. Jan. 1928 gedauert habe. Es ist nicht überzeugend, wenn das OBG. dies mit der Bemerkung ablehnt, daß wirtschaftlich betrachtet dem normalen Geschäftsjahr ein Rumpfgeschäftsjahr von einem Monat angegliedert worden sei. Hierzu bedarf es keiner wirtschaftlichen Betrachtung, da die Unhaltbarkeit einer derartigen Auffassung sich schon aus dem Gesetz ergibt. Auch die GewStB. bezieht sich auf das „Wirtschaftsjahr“, und es ist kein Grund ersichtlich, weshalb diese Bezeichnung etwas anderes darstellen soll, als was gemeinhin darunter in Wirtschaftskreisen nach Maßgabe handelsrechtlicher Vorschriften verstanden wird. Das OBG. (§ 39 Abs. 2) verbietet, daß ein Geschäftsjahr länger als zwölf Monate dauert, insofern lassen kann auch das Wirtschaftsjahr und der Steuerabschnitt i. S. des § 16 Abs. 2 GewStB. niemals mehr als zwölf Monate umfassen. Wenn im

das Rechnungsjahr 1929 zu verfahren sei. Zur Vermeidung von Weiterungen sei hierfür auf folgendes hingewiesen. Die Ansicht des VerAusSch., daß der Veranlagung für 1929 das Rumpfgeschäftsjahr 1. Jan. 1928—31. Jan. 1928 zugrunde zu legen sei, ist nicht zutreffend. Wie der Gerichtshof bereits in dem Erkenntnis v. 29. April 1930 (R.- u. PrVerwBl. 52, 93/94) entschieden hat, kommt nur dann eine Berücksichtigung eines von dem Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs in Betracht, wenn dafür regelmäßig Geschäftsabschlüsse gemacht werden. Das ist aber bei dem Rumpfgeschäftsjahr 1. Jan.—31. Jan. 1928 nicht der Fall. Maßgebend ist vielmehr für das Rechnungsjahr 1929, da das neu eingeführte Geschäftsjahr (1. Febr. 1928—31. Jan. 1929) nicht im Kalenderjahr 1928 endete, gem. § 16 Abs. 2 GewStW.D. der Ertrag im vorangegangenen Kalenderjahre (1928), zu vgl. Entsch. v. 7. Okt. 1930 (R.- u. PrVerwBl. 52, 231). Für dieses Kalenderjahr wird die StPfl. eine Zwischenbilanz aufzustellen und dabei entsprechend den zutreffenden Ausführungen des VerAusSch. zu beachten haben, daß die in der Endbilanz von 1927 abgeschrieben Gebäude in der Aufstellung des Anfangsvermögens der Zwischenbilanz nicht mehr aufgeführt werden und den Ertrag dieses Kalenderjahres also nicht mehr verringern dürfen.

(PrWB., 8. Sen., Entsch. v. 22. März 1932, VIII GST 728/30.)

*

5. § 139 BGB. Schankerlaubnissteuer. Die in einer Steuerordnung für den Steuergläubiger vorgesehenen umfangreichen Ermächtigungen zu teilweisem und ganzlichem Steuererlaß sind mit dem Grundsatz der Bestimmtheit der Steuerordnung und der steuerlichen Gleichheit der Jenigen nicht vereinbar und daher rechtsunwirksam. †)

Die angefochtenen Vorschr. der StD. lauten wie folgt:

„§ 3. Der KrAusSch. kann Steuerermäßigung bis zu 50% gewähren, wenn

1. die Erlaubnis nur für die räumliche Erweiterung der Gast- oder Schänkräume eines bestehenden Betriebes erteilt wird; räumliche Erweiterung bis zu einem Zehntel der Grundfläche der bisherigen Gast- und Schänkräume bleiben steuerfrei, ebenso räumliche Erweiterungen der sonstigen Betriebsräume, wie Küchen, Keller, Toiletteanlagen;
2. eine beschränkte Schankerlaubnis erweitert wird;
3. der Inhaber einer Erlaubnis unter endgültigem Verzicht auf diese und unter Einstellung seines bisherigen Betriebes eine neue Erlaubnis zu einem Betriebe derselben Art und desselben Umfangs für ein anderes Grundstück im Kreisbezirk erhält (Betriebsverlegung);
4. die Erlaubnis sich nur auf den alkoholfreien Betrieb einer Kaffee- oder Teestube bezieht;
5. die Erlaubnis sich auf den nebensächlichen Kleinhandel mit Brantwein und Likören in versiegelten oder verkapselten Flaschen und Krügen beschränkt; ist eine solche Erlaubnis einem Gewerbetreibenden für mehrere Verkaufsstellen erteilt worden, so ist die Steuer für jede Verkaufsstelle zu entrichten, selbst dann, wenn nur ein einziger Erlaubnischein ausgestellt worden ist. Die Steuer beträgt dann für jede Verkaufsstelle in einem Zweiggeschäfte aber nur ein Viertel der im § 2 festgesetzten Sätze.

vorl. Fall die StPfl. ihrem Geschäftsjahr noch einen Monat angeschlossen hat, so ist dieser Monat als neues, als Rumpfgeschäftsjahr anzusehen. Solange die Abschlüsse per 31. Jan. noch nicht „regelmäßig“ gemacht werden, ist für die Veranlagung das Kalenderjahr maßgebend. Sind sie aber erst einmal regelmäßige geworden, so wird die Frage praktisch, wie sich der eingeschobene Monat steuerlich auswirkt. Hier greift dann § 16 Abs. 2 S. 3 GewStW.D. ein, nach welchem, da jener Monat als Rumpfgeschäftsjahr gilt, sein Ergebnis auf ein volles Jahresergebnis umzurechnen ist. Erst wenn diese Berechnung stattgefunden hat, kann auch hinsichtlich der Gewerbesteuerveranlagung auf das geänderte Geschäftsjahr übergangen werden.

Rechtsvergleichend ist zu bemerken, daß die preuß. Regelung der des bad. Rechts entspricht (§ 50 b BadGrund- u. GewStG.), während in Bayern (Art. 13 Abs. 2 GewStG.) die Gewerbesteuerveranlagung der Einkommen- und Körperschaftsteuerveranlagung angepaßt ist.

RA. Prof. Dr. Rheinstrom, München.

Zu 5. Zu den von Adam Smith aufgestellten und seitdem in der Theorie immer wiederkehrenden „obersten Grundsätzen der Besteuerung“ gehören an erster Stelle die Regeln der Gleichheit und Bestimmtheit. Die erstere erfordert, daß die „Untertanen zum Unterhalte des Staates möglichst genau in Verhältnis ihrer Leistungsfähigkeit (abilities) beitragen, d. i. im Verhältnis zu dem Einkommen (revenue), das sie unter dem Schutze des Staates genießen“ (vgl. Struß, Grundlehren des

§ 5. Der KrAusSch. kann Steuerermäßigung bzw. Steuerfreiheit gewähren:

1. wenn der Betrieb von dem bisherigen Inhaber auf einen Abkömmling oder den Ehegatten eines Abkömmlings übertragen wird;
2. wenn die Erlaubnis zum Betriebe der Witwe des bisherigen Inhabers oder nach deren Wiederverheiratung ihrem Ehemanne erteilt oder die Erlaubnis von einem Ehegatten auf den anderen übertragen wird;
3. wenn die Erlaubnis auf den Ausschank alkoholfreier Getränke in Trinkhallen, Milchsaustrankstellen u. dgl. (ausgenommen Kaffee- oder Teestuben — § 3 Ziff. 4 —) beschränkt ist;
4. bei Erteilung der Erlaubnis für einen Betrieb, der wohlthätigen und gemeinnützigen Zwecken dient, wenn ein Brantweinausschank nicht damit verbunden ist;
5. bei Erteilung der Erlaubnis, falls die ursprüngliche Erlaubnis nachweislich wegen unverschuldeter Nichtausübung erloschen ist;
6. für die Rückübertragung der Erlaubnis an den Veräußerer des Betriebes aus Gründen, die in der Person des Erwerbers liegen, falls die Rückübertragung innerhalb eines Jahres erfolgt.

Wird dem Inhaber eines Betriebes, welchem gem. Ziff. 3 Steuerermäßigung bzw. Steuerfreiheit gewährt worden ist, die Erlaubnis zum Ausschanke von geistigen Getränken erteilt, so ist diese ebenso wie die Erlaubnis zur Errichtung eines neuen Betriebes zu versteuern.“

Der Gerichtshof ist der Auffassung des Kl. beigetreten, daß Ermächtigungen an den Steuergläubiger zum teilweisen oder ganzlichen Steuererlaß in dem hier vorgesehenen Umfang mit dem Grundsatz der Bestimmtheit der StD. und der steuerlichen Gleichheit der Jenigen nicht vereinbar und daher rechtsunwirksam sind. Die Herauslösung dieser Vorschr. aus dem Gefüge der StD. würde aber dazu führen, daß die die Höhe der Steuer regelnden Best. des § 2 mit voller Schärfe in allen Fällen der Konzessionserlangung gem. § 1 zur Anwendung gelangen müßten, was offenbar nicht die Absicht des örtlichen Gesetzgebers war. Diese Ermäßigung führte dazu, die Rechtswirksamkeit der StD. im ganzen zu verneinen.

(PrWB., 2. Sen., Urte. v. 15. März 1932, II C 166/31.)

*

6. Naturaldienste; § 68 PrKommAbgG. Durch den Übergang der Einkommensteuer auf das Reich ist die Verpflichtung der Einkommensteuerpflichtigen zur Leistung von Naturaldiensten in der Gemeinde nicht beseitigt worden; sie sind „Steuerpflichtige“ i. S. des § 68 Abs. 1 KommAbgG. geblieben. †)

Der Streit der Parteien betrifft die Leistung von Handdiensten. Die Ordnung „betr. Heranziehung der GemeindeStPfl. zu Naturaldiensten (Hand- und Spanndiensten) in der Gemeinde H.“ v. 17. Okt. 1910, genehmigt vom Kreisaußschuß am 29. Nov. 1910 schreibt in § 2 wegen der Handdienste vor: „Handdienste sind von sämtlichen GemeindeStPfl. (physische Personen, Forensen und juristische Personen) gleichheitlich zu leisten.“

Die Kl. beansprucht Freistellung wegen Ungültigkeit der Naturaldienstordnung. Infolge der Änderung der Gesetzgebung über die Besteuerung des Einkommens lasse das Ortsrecht, so führt die

Steuer., S. 23). Die letztere formuliert Smith dahin: „Die Steuer, die jeder einzelne Bürger zu zahlen verbunden ist, muß genau bestimmt und nicht willkürlich sein. Die Zeit der Zahlung, die Art und Weise derselben, die Summe, welche gezahlt werden soll: Alles das muß dem Steuerpflichtigen sowie jeder anderen Person klar und deutlich sein.“ In Wirklichkeit handelt es sich hier weniger um einen steuerpolitischen als um einen allgemeinen Grundsatz des Rechtsstaates, nämlich die Forderung der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Das gesamte Steuerwesen soll „auf gesetzlicher Grundlage“ beruhen, so daß die Steuerforderungen „in einer die Willkür ausschließenden Weise“ zur Feststellung gelangen (Zuistung, Grundz. der Steuerlehre, S. 15). Die in der vorstehenden Entsch. angeführten §§ 3 und 5 der StD. bilden ein Schulbeispiel des Verstoßes gegen diese Grundsätze, der zur Feststellung der Rechtswirksamkeit der StD. im ganzen (analog § 139 BGB.) geführt hat. Der Entsch. kann nur zugestimmt werden.

RA. Dünkelshühler, München.

Zu 6. Die Entsch. ist durchaus zutreffend, der Angriff des Kl. gegen die Naturaldienstordnung hergehoht. Diese will offenbar alle steuerpflichtigen Gemeindeangehörigen gleichmäßig heranziehen und hat diese kurz „Gemeindesteuerpflichtige“ genannt. Dieser Ausdruck ist unabhängig davon, ob jeweils Reich, Staat oder Gemeinde die Einkommensteuern erheben, auf alle diejenigen zu beziehen, die in der Gemeinde steuerpflichtig sind.

RA. Dr. Alfred Glücksmann, Berlin.

Kl. aus, alle nur einkommensteuerpflichtigen Gemeindeeingesessenen von Handdiensten frei; das widerspreche der Vorschr. gleichmäÙiger Heranziehung sämtlicher StPfl.; eine solche Abweichung hätte genehmigt werden müssen; das sei nicht erfolgt und daher die ganze Ordnung ungültig.

Dem vermochte der Gerichtshof nicht zu folgen. Die Spann- und Handdienstordnung ist erlassen und genehmigt i. J. 1910. Zu jener Zeit waren der Naturaldienstpflicht alle diejenigen Personen unterworfen, welche in H. der direkten Gemeindebesteuerung unterworfen waren, also nach den Vorschr. des KommAbgG., die Gemeindeeinkommensteuer und Realsteuern zu entrichten hatten (vgl. K ö l l - F r e u n d - S u r e n , KommAbgG., 9. Aufl., S. 325). Damit war eine gleichmäÙige Heranziehung aller StPfl. (§ 68 Abs. 2 KommAbgG.) gewährleistet, der § 2 der Ordnung, welcher die Heranziehung sämtlicher Gemeinde StPfl. zu Handdiensten fordert, also jedenfalls insoweit gültig. Mit dem Übergang der Einkommensteuer auf das Reich sind gem. § 7 PrAusfG v. 26. Aug. 1921 (GS. 495) die Vorschr. über die Gemeindeeinkommensteuer aufgehoben worden. Das bedeutet aber nur, daß hinsichtlich der Einkommensteuer ein Wechsel des Steuergläubigers eingetreten ist; dadurch, daß das Reich die Einkommensteuer für sich in Anspruch genommen hat, ist die landesgesetzlich geordnete Pflicht, Naturaldienste zu leisten, in keiner Weise beschränkt oder abgeändert worden. Handdienstpflichtig sind also nach wie vor diejenigen Personen, welche in Folge des Erlasses der Ordnung i. J. 1910 als „StPfl.“ zu gelten haben.

(PrWBG., 2. Sen., Ur. v. 14. Juni 1932, II C 223/31.)

Thüringen.

Thüringisches Oberverwaltungsgericht.

1. § 32a ThürGewStG.; § 7 ThürFreiberufsStG. Die Heranziehung zur Zweiggeschäftssteuer durch eine Gemeinde ist durch die den Gemeinden erteilte Ermächtigung, Zuschläge zur Gewerbesteuer zu erheben, nicht gedeckt.

Der Beschw., Kl. und Notar Dr. P. in S., unterhielt i. J. 1931 in N.-S. ein Zweigbüro und ist für diese Zeit vom dortigen Gemeindevorstand auf Grund des OrtsG. v. 23. Sept. 1930 über Erhebung einer Zweiggeschäftssteuer mit 103,80 RM zur Freiberufssteuer (= Zuschlag von 200% des für das Zweigbüro festgesetzten Steuergrundbetrages von 51,90 RM) herangezogen worden.

Der KrAusfch. hat die Steuerpflicht bejaht.

Die dagegen erhobene Rechtsbeschwerde ist begründet.

Wenn § 7 Abs. 1 FreiberufsStG. sagt, daß auf die Berufssteuer die für die „Gewerbesteuer“ geltenden Vorschr. sinngemäß Anwendung finden, so fällt darunter, wie der KrAusfch. richtig ausführt, nicht ein Ortsgesetz über die Erhebung einer kommunalen Zweiggeschäftssteuer. Denn einmal bezieht sich Abs. 1 nur auf die staatliche Gewerbesteuer, was sich deutlich aus dem Vergleich mit Abs. 2 ergibt, der seinerseits nur von den kommunalen Zuschlägen zur Gewerbesteuer spricht. Ferner aber gehört die Zweiggeschäftssteuer nicht mit zu „der Gewerbesteuer“ i. S. von § 7 Abs. 1; denn damit ist nur die allgemeine Gewerbesteuer gemeint, während die Filialsteuer, wie der Beschw. mit Recht geltend macht, eine besondere Gewerbesteuer (§ 18 Abs. 1 (Gem.-u. KrAbgG.) darstellt, die als selbständige Steuerart neben der Gewerbesteuer erhoben werden kann (vgl. WBZJahrb. 10, 20 ff.). Daß es sich bei der Filialsteuer um eine Sondersteuer handelt, ergibt sich insbes. daraus, daß — im Gegensatz zur Gewerbesteuer — über die Einzelgestaltung der Filialsteuer (Art der Bemessung usw.) gesetzlich nichts Bindendes bestimmt ist, sondern die Gemeinden darin grundsätzlich freie Hand haben (WBZJahrb. 10, 23).

Aus den vorstehenden Ausführungen folgt zugleich, daß die Auffassung der Vorinstanz unrichtig ist, das OrtsG. über die Zweiggeschäftssteuer sei i. S. von § 7 Abs. 2 FreiberufsStG. ein „Beschl. des Gemeinderats über die Erhebung von Zuschlägen zur Gewerbesteuer“.

Allerdings kann, wie es auch in N.-S. geschieht, die Filialsteuer „als Zuschlag zur staatlichen Gewerbesteuer“ erhoben werden. Das geschieht in vielen Gemeinden, und von dieser Möglichkeit spricht auch § 32a GewStG. i. d. Fass. v. 8. Mai 1930 (GS. 55).

Wenn eine Gemeinde die Filialsteuer in dieser Weise erhebt, so wird sie damit ihrem Wesen nach aber nicht selbst zum „Zuschlag zur staatlichen Gewerbesteuer“, sondern sie bleibt neben der allgemeinen Gewerbesteuer eine besondere Steuerart; denn sie als Zuschlag zu erheben, bedeutet nur eine von verschiedenen steuertechnischen Möglichkeiten.

Dieser Auffassung entspricht es, wenn das OBG. a. a. O. (WBZJahrb. 10, 22) den Tatbestand, daß in einer Gemeinde neben der als Zuschlag zur Gewerbesteuer erhobenen Filialsteuer die kommunalen Zuschläge zur Gewerbesteuer erhoben werden, als „Doppelbesteuerung“, also als die Erhebung zweier selbständiger Steuerarten, bezeichnet.

Daß § 7 Abs. 2 FreiberufsStG. mit den „Zuschlägen zur Gewerbesteuer“ nur solche im technischen Sinne von § 32 GewStG., dagegen nicht kommunale Zweiggeschäftssteuern meint, folgt auch noch ausdrücklich aus der Fassung des § 7 Abs. 2.

Denn wenn er von Beschlüssen der Gemeinderäte über die Erhebung von Zuschlägen von Gewerbesteuer spricht, so trägt er damit die Regelung in § 32 Abs. 4 GewStG. Rechnung, wonach es für die Zuschläge keines Ortsgesetzes bedarf, sondern der Beschluß des Gemeinderats genügt, während umgekehrt bei der Filialsteuer auf Grund von §§ 18, 3 Abs. 1 Gem.-u. KrAbgG. ein bloßer Gemeinderatsbeschluß nicht ausreicht, sondern ein Ortsgesetz erforderlich ist.

(ThürWBG., Beschl. v. 20. Okt. 1932, C 167/32.)

Mitgeteilt von Kl. Dr. Paul Marcuse, Berlin.

*

2. Thür. Berufssteuer der freien Berufe (Ges. v. 8. Mai 1930). Vereinbarkeit mit dem Reichsrecht. Steuerrecht der Notare.

Die Ausführungen der Beschw. geben keine Veranlassung, den in der Sache C 59/31 (vgl. WBZ. 1932, I 139 D. B.) vertretenen Standpunkt aufzugeben.

Hinsichtlich der reichsrechtlichen Zulässigkeit der Freiberufssteuer hat das OBG. schon in der Sache C 59/31 mit ausführlicher Begründung nachgewiesen, daß die Freiberufssteuer in dem besonderen Sinne von § 8 FinAusglG., der seinerseits den Begriff „Gewerbebetrieb“ nicht näher umschreibt, sondern das der Landesgesetzgebung überläßt (Markull, FinAusglG. S. 196), eine „Gewerbesteuer“ ist. Ebenso wie es der Gerichtshof in diesem Ur. abgelehnt hat, demgegenüber nachzuprüfen, ob sich der freie Beruf mit dem allgemeinen, geschichtlich gewordenen Begriff „Gewerbe“ deckt, so erübrigt sich ein Eingehen auf das letzte Vorbringen, die Freiberufssteuer sei in Wirklichkeit eine — reichsrechtlich unzulässige — „Einkommensteuer“. Entscheidend ist, daß das FinAusglG., wie herrschende Ansicht ist, in § 8 den Ausdruck „Gewerbesteuer“ in dem weiten Sinne gebraucht, daß er Freiberufssteuern mitumfaßt. Damit ist aber deren Erhebung den Ländern ausdrücklich gestattet.

Daß der Reichsgesetzgeber den Ländern die Möglichkeit geben will, die Gewerbesteuern auch auf freie Berufe auszudehnen, folgt, wie schon im Ur. C 59/31 hervorgehoben, insbes. auch aus § 4 Abs. 2 Ziff. 7 RWewG. v. 10. Aug. 1925, wo von der Landesgewerbesteuer die Rede ist, „soweit sie sich auf Angehörige eines freien Berufs ... bezieht“ (ebenso: RWZ. Ur. IV A 101/31 v. 15. Juli 1931: RWZ. 1931, 1182 ff.). Daß diese Best., wie der Beschw. einwendet, den weiteren speziellen Inhalt hat, die steuerliche Freigrenze abweichend von einer anderen Best. des Gesetzes (§ 26 Abs. 1 Satz 3) zu fassen, ist eine ganz andere Frage, die mit der vorstehenden Feststellung nichts zu tun hat und daher auf sie keinen Einfluß hat. Ebenso steht es der Auffassung des Reichsgesetzgebers von dem die freien Berufe mitumfassenden Rahmen der Landesgewerbesteuern nicht entgegen, daß in § 26 Abs. 1 RWewG. von 1925 bei der reichsrechtlichen Umschreibung des „Betriebsvermögens“ neben dem Betrieb eines Gewerbes noch besonders die Ausübung eines freien Berufs genannt wird. —

Ferner ist der Einwand unzutreffend, das Thür. Ges. v. 8. Mai 1930 betr. Freiberufssteuer sei eine unzulässige Ausdehnung der Gewerbesteuer auf eine Personenkategorie, die zweifellos kein Gewerbe ausübe.

Der Einwand läuft einmal darauf hinaus, daß FreiberufsStG. bestimme hier etwas Unlogisches. Zu diesem Ergebnis könnte man kommen, wenn das Gesetz etwa den Inhalt hätte: „Wenn ein bestimmter freier Beruf sich als Gewerbe darstellt, dann unterliegt er der Freiberufssteuer.“ Bei solcher den Umstand, daß sich beide Begriffe gegenseitig ausschließen, nicht berücksichtigender Fassung könnte man allerdings sagen, das Gesetz enthalte einen Widerspruch in sich selbst. So ist es aber nicht. Denn das FreiberufsStG. v. 8. Mai 1930 bringt nicht, wie ihm das der Beschw. unterstellt, die beiden Begriffe „freier Beruf“ und „Gewerbe“ in einen — sich widersprechenden — Zusammenhang, sondern stellt ganz selbständig die Steuerpflicht der freien Berufe auf und regelt dann im Anschluß daran nur steuertechnisch, daß auf die Erhebung der Freiberufssteuer die für die Gewerbesteuer geltenden Vorschr. sinngemäß Anwendung finden. Das ist aber keine unlogische und damit ungültige Best.

Sie hat allerdings, wie dem Beschw. zuzugeben ist, im Ergebnis die Wirkung, daß eine steuertechnisch mit der Landesgewerbesteuer übereinstimmende Steuer auch von den freien Berufen erhoben und so auf diese die Gewerbesteuer tatsächlich ausgedehnt wird. Das

ist aber nicht, wie mit dem Einwand ferner gerügt wird, reichsrechtlich unzulässig; denn § 8 FinAusglG. bietet, wie dargelegt, eine ausreichende reichsrechtliche Ermächtigung dafür, die freien Verufe zu besteuern. —

Auch die Auffassung, daß das ThürFreiberufsStG., wenn es gültig sei, die Notare nicht treffe, da sie sich, weil sie Beamte seien, in abhängiger Stellung befänden, hat das OVG. schon in der Sache C 59/31 mit der Begr. abgelehnt, daß der thür. Notar kein aus der Staatskasse fließendes oder vom Staate gewährleistetes Einkommen habe (§ 1 StaatsbeamteG.). Wenn demgegenüber jetzt geltend gemacht wird, der vom OVG. anerkannte materielle Beamtenbegriff (Begr. des Beamtenverhältnisses durch Übertragung hoheitlicher Funktionen) zeige, daß es auch noch andere Beamte als solche i. S. des StaatsbeamteG. gebe, und § 1 dieses Gesetzes stehe daher der Beamten-eigenschaft des Notars nicht entgegen, so ist das unzutreffend (vgl. das Urt. zu C 125/32 v. 28. Sept. 1932).

Aus dieser Ablehnung und aus der Kodifikations-eigenschaft des StaatsbeamteG. — an der auch die dem äußeren Wortlaut nach als Einschränkung erscheinende Fassung des § 1: „Staatsbeamte i. S. dieses Gesetzes“ nichts ändert — ergibt sich für das thür. Recht, daß vorbehaltlich etwaiger in dem StaatsbeamteG. selbst enthaltener Ausnahmen „Staatsbeamter“ nur derjenige ist, der dem gesetzlichen Begriff des Staatsbeamten entspricht, der also vom Staatsministerium oder mit dessen Ermächtigung von einer anderen staatlichen Behörde gegen ein aus der Staatskasse fließendes oder vom Staat gewährleistetes Einkommen in öffentlich-rechtlichem Verhältnis für den unmittelbaren Staatsdienst angestellt ist (§ 1 StaatsbeamteG.). Es ist also unzulässig, aus verschiedenen Einzelumständen und aus der Art und Weise, wie ein bestimmtes Dienstverhältnis im einzelnen ausgestaltet ist (Vereidigung, Amtsitz, Art der Tätigkeit, Beamtenbüchlein, Urlaub, im vorl. Falle auch Verpflichtung, die Notariatsabgabe an den Staat abzuführen usw.) zu schließen, daß die betreffende Person Beamten-eigenschaft haben müsse.

Damit wird zugleich die Behauptung widerlegt, da der Notar nach § 72 ThürAusglG. zum FGG. die Eigenschaft einer öffentlichen Behörde habe und eine solche ohne Beamten undenkbar sei, müsse der Notar Beamter sein. Abgesehen davon ist die Auffassung abzulehnen, daß eine öffentliche Behörde nur von Beamten verkörpert werden könne (vgl. Laband, Staatsrecht des Deutschen Reiches, 5. Aufl., I. Bd. S. 430). Bereits in dem Urt. C 59/31 hat das OVG. darauf hingewiesen, daß auch Privatpersonen oder z. B. auch Angestellte kraft besonderen Auftrags hoheitliche Funktionen ausüben können.

Ist der thür. Notar nach alledem nicht Beamter, so ist auch die Art seiner Tätigkeit in anderer Beziehung nicht etwa gebunden und unselbständig.

Das OVG. hat in dem Urt. C 59/31 besonders darauf hingewiesen, daß sich die Frage der Gebundenheit oder Ungebundenheit des Notars nicht nach der formalen Ausgestaltung seines Berufs (Bestallung, Dienstzeit, Amtsitz, Urlaub, Verschwiegenheit, Aufsichtsratsrecht des OVGPräs., Beitreibung der Gebühren, wie öffentliche Aufgaben usw.) bestimmt, sondern — bei der in Steuerfällen gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 9 ABG.D.) — nach der wirtschaftlichen Bedeutung seiner Berufsstellung. Für diese ist das zwischen den einzelnen Notaren bestehende freie Spiel der Kräfte kennzeichnend und zugleich entscheidend: es steht dem Publikum frei, an welchen Notar es sich wenden und ob es überhaupt einen Notar und nicht das OVG. angehen will. Daher kann das Einkommen des — auf Gebühren angewiesenen — Notars, wie das eines RA. oder Arztes, erheblichen Schwankungen unterworfen sein.

Wirtschaftlich betrachtet ist es demgegenüber unzutreffend, wenn der Beschw. für das thür. Anwaltsnotariat im Einzelfalle einen Trennungsstrich zwischen Anwalts- und Notartätigkeit ziehen will. Beide gehören bei denselben rechtswissenschaftlichen Anforderungen, die an Anwalts- und Notartätigkeit gestellt werden, und bei der engen Verflechtung von Rechtsberatung und speziell notarieller Tätigkeit aufs engste zusammen und stellen sich — jedenfalls wirtschaftlich betrachtet — als eine einheitliche, geschlossene Berufstätigkeit des Anwaltsnotars dar. In ähnlicher Weise hat neuerdings der RFG. (Urt. VI A 1262/31 S. v. 19. Mai 1932: JW. 1932, 2926 ff.) in Ablehnung an ein Gutachten des Vorstandes des Deutschen Anwaltsvereins sogar die Tätigkeit eines RA. als Aufsichtsratsmitglied im allgemeinen als Ausfluß der Berufstätigkeit als RA. angesehen. Und aus Anwaltskreisen (Bemerkung in JW. a. a. O. von RA. Prof. Dr. Schaefer, Hamburg) ist diesem Urt. u. a. mit der Äußerung zugestimmt worden: „Man wird ... zu dem allgemeinen Satz kommen müssen, daß jede Tätigkeit eines Anwaltes, welche eine Verwertung seiner juristischen Fähigkeiten und Erfahrungen bedeutet, einen Teil seiner Berufstätigkeit bildet, und daß das daraus fließende Einkommen Berufseinkommen ist.“

Wenn der Beschw. zu dem zwischen den einzelnen Notaren bestehenden freien Spiel der Kräfte bemerkt, die Freiheit des Publi-

kums in der Auswahl des Notars spreche nicht für dessen Ungebundenheit, denn auch die Zuständigkeit der Zivilgerichte könne durch „prorogatio fori“ zwischen den Parteien frei vereinbart werden, so ist das nicht stichhaltig. Denn, ob ein bestimmter Notar beschäftigt wird, hängt im wesentlichen von seiner persönlichen Tüchtigkeit ab, und es ist damit, ebenso wie bei Geschäftsleuten, die Möglichkeit der beruflichen Konkurrenz gegeben. Bei den Gerichten dagegen besteht ein solches freies Spiel der Kräfte nicht. Denn die Zuständigkeit eines OVG. wird in der Regel nicht deshalb vereinbart, weil es bessere Urte. als ein anderes OVG. macht, sondern, weil es räumlich für eine der beiden Parteien oder für beide besser erreichbar ist. Im allgemeinen werden also für eine prorogatio fori rein äußere Gründe maßgebend sein, während für die Auswahl eines bestimmten Notars — angeht es das Umstandes, daß seine Tätigkeit nicht nur rein formell beurkundend ist, sondern besondere juristische Fähigkeiten und Kenntnisse voraussetzt, vielfach auch rechtsberatend ist (vgl. z. B. § 17 GebD. für Notare: Ausarbeitung von Gutachten mit juristischer Begr.) — dessen persönliche Berufstüchtigkeit bestimmend sein wird. Abgesehen davon ist der Vergleich mit der prorogatio fori auch deshalb nicht überzeugend, weil nicht sie das Prinzip der zivilgerichtlichen Zuständigkeit bildet, sondern vielmehr der zwingende öffentlich-rechtliche Rechtsatz (vgl. Stein-Jonas, JPD., 12. Aufl., I. Bd. S. 118, Anm. I zu § 38; S. 38, Anm. VIII zu § 1). Im Gegenzug dazu kennt das Anwaltsnotariat überhaupt keine „Zuständigkeit“ in diesem Sinne, sondern nur die Freiheit in der Auswahl des Notars. Endlich und vor allem aber ist es doch selbst bei vereinbartem Gerichtsstand immer der Staat, der die Gebühreneinnahme gewährt. Die freie Auswahl des Notars dagegen hat zur Folge, daß ein bestimmter Notar und nicht ein anderer den dem Notar zustehenden Gebührenanteil erhält.

Es liegt auf der Hand, daß die so für den einzelnen Notar bestehende Möglichkeit, mehr zu verdienen als andere Notare, im Vergleich zu einer festbesoldeten Stellung, wie sie typischerweise der Beamte innehat — die vom Beschw. erwähnten Ausnahmebeispiele von ausschließlich auf Sporteln angewiesenen Beamten bestritten die Regel —, eine außerordentliche berufliche Unabhängigkeit bedeutet.

Diesen Umstand hat der Gerichtshof als durchschlagend dafür angesehen, daß das thür. Anwaltsnotariat als freier Beruf i. S. des thür. Gef. v. 8. Mai 1930 anzusehen ist. Demgegenüber hatte das Urt. C 59/31 einige andere Punkte (z. B. das Nichtgebundensein an Weisungen) nur unterstützend herangezogen, so daß darauf und auf dagegen erhobene Einzeleinwendungen hier nicht eingegangen zu werden braucht.

(ThürOVG., Urt. v. 19. Okt. 1932, C 105/32.)

Mitgeteilt von OVR. Dr. Knauth, Jena.

Hessen.

Hessischer Verwaltungsgerichtshof.

Berichtet von Rechtsanwalt Horch, Mainz.

I. §§ 144, 145 RVO.; Art. 4 HessGemeindeumlG. v. 28. März 1924. Die Verjährung von Steuerforderungen beginnt mit der Verwirklichung des Tatbestandes, an dem das Gesetz die Steuer knüpft; somit bei der Grundsteuer, falls ein seit langer Zeit fortbestehendes Eigentum in Frage steht, mit dem Beginn jedes Steuerjahres. Sind nach einem GemeindeumlG. bei Grundstücken, die als Bauland bewertet worden sind, die aber landwirtschaftlich, forstwirtschaftlich oder gärtnerisch genutzt werden, die Vermögenswerte auf Antrag des Verpflichtigen auf den Wert herabzusetzen, der 1914 festzusetzen gewesen wäre, wenn damals die Grundstücke lediglich zu diesem Zwecke gedient hätten, so hat der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf diese Herabsetzung, und zwar selbst dann, wenn zur Zeit der Steuerfestsetzung die Möglichkeit einer Benutzung als Bauland weiter fortbesteht. *)

(HessOVG., Urt. v. 27. Febr. 1932, VGH Nr. 67/31.)

*

Zu 1. Das HessGemeinlG. v. 1920/24 kennt gegenüber Nachforderungen von Gemeindesteuern nicht eine so weitgehende Schutzbestimmung, wie sie § 84 PrKommlG. darstellt: daß die Nachforderung nur wegen gänzlicher Übergehung oder ausdrücklicher Freilassung, nicht dagegen zum Zweck der Erhöhung der festgesetzten Steuer und weiter, daß sie nur drei Jahre zurück möglich ist (eine Vorschrift, die allerdings im Falle der Verjährungsveranlagung wo-

2. § 288 Ziff. 2 ABGG v. 22. Mai 1931; Art. 13 Abs. 1 HessGewStG. für 1928 v. 10. Mai 1928; Art. 46 HessGewStG. v. 7. Aug. 1920. Gewerbesteuer. Wird ein Gewerbe in mehreren Gemeinden betrieben und besteht Streit zwischen ihnen über die Verteilung des Gewerbelapitals, so hat das Finanzgericht das Verfahren bis zur Entscheidung im Verwaltungsstreitverfahren auszusetzen. — Entsteht ein solcher Streit erst in der Rechtsbeschwerdeinstanz, so ist er unbeachtlich. — Hat aber das Finanzamt von dem Entstehen eines solchen Streites während der Berufungsinstanz Kenntnis erhalten, dann verstößt die Nichtbeachtung dieser Tatsache seitens des Finanzgerichts gegen den klaren Inhalt der Akten, auch wenn dieses in erster Instanz von dem Streit keine Kenntnis hatte.

(HessVGH., Beschl. v. 4. Juni 1932, Nr. VGH 105/31.)

*

3. Art. 109, 134 RVerf.; Art. II § 9 der Reichsratsbestimmungen über die Vergnügungssteuer. Die Vorschrift einer Ortsatzung, wonach bei einer Kartensteuer die Steuer für die einzelne Karte auf den nächsten durch 5 teilbaren Reichspfennigbetrag nach oben abgerundet wird, ist rechtmäßig.

Die K. betreiben in W. zwei Lichtspieltheater. Die Veranstaltungen dieser Theater unterliegen der Vergnügungssteuer, die auf Grund einer Ortsatzung der Stadt W. erhoben wird. Die Steuer wird als Kartensteuer nach Preis und Zahl der ausgegebenen Eintrittskarten berechnet und für die einzelne Karte auf den nächsten durch fünf teilbaren Reichspfennigbetrag nach oben abgerundet. Diese Abrundung („Abrundung nach oben“) wird in der Lage von der K. als wirtschaftlich unsinnig, unbillig und rechtlich unzulässig bekämpft. Durch die Abrundung erfahre die Steuer eine Erhöhung, die in einzelnen Fällen nahezu eine Verdoppelung des ohne die Abrundung zu erhebenden Betrages bedeute. Rechtlich steht die K. auf dem Standpunkt, daß die aus Art. II § 9 Abs. 5 Reichsratsbest. über die Vergnügungssteuer (RGBl. 1926, I, 262) wörtlich übernommene Abrundungsbestimmung der Ortsatzung rechtmäßig sei. Die Abrundung sei vom Gesetzgeber als eine Maßnahme zur Vereinfachung der Steuerverwaltung gedacht; sie müsse deshalb so erfolgen, daß sie dem Zweck der Vereinfachung diene, ohne den Steuerpflichtigen ungebührlich zu belasten. Insbes. dürfe die Abrundung nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Steuerhöhe führen. Auch wird Verletzung der Art. 109 und 134 RVerf. gerügt.

ProbVorsch. und VGH. haben abgewiesen.

Die Abrundungsbestimmung ist nicht verfassungswidrig.

Art. 134 RVerf. stellt (neben dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung) den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auf. Diese Besteuerung im Verhältnis der Steuerbelasteten ist als ein Postulat anzusehen, dessen Verwirklichung in erster Linie dem Gesamtsteuersystem zukommt (s. Hensel, Verfassungsrechtliche Bindung der Steuererzeugung, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 4. Jahrg., S. 453). Unter den einzelnen Steuern kann nur ein kleiner Teil der individuellen Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers überhaupt Rechnung tragen, so in erster Linie die Einkommens- und Vermögenssteuer, da bei ihnen die wirtschaftliche Gesamtpersonlichkeit im Mittelpunkt des Steuerstatbestandes steht (s. Hensel a. a. O. S. 464/65). Willig verjagt der

gen neuer Tatsachen und Beweismittel auch nicht durchschlägt — vgl. PrOVGH.: NuVrVerwBl. 1931, 539). Es greift daher in der Tat im vorliegenden Falle die nach der ABGG. in Betracht kommende fünfjährige Verjährungsfrist ein. Der Satz, daß bei der Grundsteuer der Anspruch mit Beginn jedes Steuerjahres neu entsteht, ist in der Rpr., soviel ich weiß, bis jetzt nicht festgelegt gewesen; beim Einkommen nimmt man im allgemeinen Entstehung mit Ablauf des Jahres an, aber die Gründe für die gegenteilige Annahme bei Realsteuern sind beachtlich.

In der sachlichen Hauptfrage, ob nämlich Grundstücke von der hier in Frage stehenden Art als Bauland mit dem gemeinen Wert oder als landwirtschaftliche Fläche mit dem Ertragswert zu bewerten sind, stellt das erwähnte hessische Ges. den Pflichtigen wesentlich besser, als er nach dem RVerf. und auch in Ermangelung einer ähnlichen Sonderbestimmung nach dem preussischen GrStW. gestellt ist. Es gibt ihm in den vielen zweifelhaften Fällen, in denen er am Stadtrand gelegenes Grundstück tatsächlich seit 1914 nicht bebaut wurde, einen Anspruch auf Behandlung als landwirtschaftliches Grundstück und

Maßstab der individuellen Leistungsfähigkeit bei den indirekten Steuern (so auch Anschütz, Komm. z. RVerf., 10. Aufl., Anm. 2 zu Art. 134), zumal wenn bei ihnen der Gedanke der Abwälzung der Steuer eine so wesentliche Rolle spielt wie bei der Vergnügungssteuer. Im vorl. Falle bestimmt sogar die Steuerordnung, daß steuerpflichtig zwar der Unternehmer der Veranstaltung (§ 23), Steuerträger aber der Besucher ist (§ 5 Abs. 1 Satz 2).

Auch der Gleichheitsgrundsatz des Art. 109 Abs. 1 RVerf. ist nicht verletzt; denn die Steuer wird — von dem Gesetzgeber gewollt — nicht von dem an sich steuerpflichtigen Unternehmer, sondern von den Besuchern getragen, die bei gleichem Kartenpreis auch stets in gleicher Weise zur Steuer herangezogen werden.

Ebenso wenig durchschlagend ist der Einwand des K., daß eine Sinn und Zweck des Gesetzes berücksichtigende Auslegung, die sich nach der Rpr. des RGH. selbst gegen den klaren Wortlaut einer Gesetzesvorschrift durchsetzen müsse, die Abrundungsbestimmung als unzulässig erscheinen lasse. Sinn und Zweck der Abrundungsvorschrift — und auf ihre Auslegung kommt es hier an — ist in erster Linie, die technische Durchführung der Besteuerung zu vereinfachen und zu erleichtern; daneben kann aus der Tatsache, daß die Steuerordnung die „Abrundung nach oben“, nicht nach unten, vorschreibt, entnommen werden, daß mit der Abrundung auch eine Erhöhung des Steuerergebnisses bewußt erstrebt wird. Sie ist daher nach ihrem Sinn und Zweck auch dann anzuwenden, wenn hierdurch im Einzelfall durch andere Best. vorgesehene Steuerermäßigungen nicht oder nicht voll zur Auswirkung kommen.

(HessVGH., Ur. v. 28. Mai 1932, Nr. VGH 99/31.)

*

4. Art. 4, 5, 15 HessGewStG. für 1928 v. 10. Mai 1928; HessVermStG. v. 12. Aug. 1899; HessGewStG. v. 7. Aug. 1920. Gewerbesteuer. Nach dem HessGewStG. hat der rechtskräftig festgestellte Einheitswert des Betriebsvermögens nicht die alleinige Grundlage für die Steuerberechnung zu bilden; es ist vielmehr trotz Rechtskraft des Einheitswertbescheides zulässig, im Rechtsmittelverfahren die Berechnungsgrundlagen der Steuerveranlagung sowohl hinsichtlich der Ermittlung des Bruttovermögens, als auch hinsichtlich des Schuldenabzugs nachzuprüfen. — Im Falle des Objiegens des Steuerpflichtigen ist das Reich auch in Landessteuersachen kostenpflichtig.

(HessVGH., Ur. v. 13. Febr. 1931, Nr. VGH 73/31.)

*

5. Art. 4 HessGewStG. v. 7. Aug. 1920. Auf Grund des Art. 4 HessGewStG. wird die Grundsteuer in Hessen nach dem Wert erhoben, wie er für 1914 festgesetzt war. Wenn das Gesetz dabei die Schätzung nach dem 25fachen Jahresbetrag zuläßt, so können auch hierfür nur die Jahreserträge von 1914 in Betracht kommen. Das Gesetz hält also an dem Vorkriegswert fest und läßt einen Ausgleich nur durch die Festsetzung der Höhe des Steuerausfalls zu.

(HessVGH., Ur. v. 22. Aug. 1932, Nr. VGH 6/31.)

nicht als Bauland. Nach § 56 RVerf. 1931 kann ein solcher Anspruch nicht konstruiert werden; diese bei ihrer Beratung sehr unstrittene Bestimmung (vgl. Materialien bei Dzigalowski-Thämen, 3. Aufl., S. 429 ff.) gibt vielmehr der Sache nach so ziemlich alles in die Hand der Steuerbehörde, und wenn diese auch durch einen Minderlaß des RFinM. v. 22. Mai 1929 (vgl. a. a. O. S. 435) vor übereilter Anwendung der Vorschrift über den gemeinen Wert gewarnt sind, so ist die Rechtslage in der jetzigen Zeit, da so viele Bauprojekte entfallen sind, nach dieser rechtsrechtlichen Best. doch sehr zweifelhaft und für den Pflichtigen ungünstig. Es wäre sehr gut, wenn der Grundgedanke der heftigen Regelung als Richtlinie für die Auslegung dieser rechtsrechtlichen Bestimmung betrachtet würde. Denn es entspricht der wirklichen Lage der Dinge, wenn Grundstücke, die schon 1914 der Lage nach Bauland waren, aber auch in den Jahren des relativen Aufschwunges nach 1925 nicht bebaut wurden, so angesehen werden, als ob sie bis auf weiteres voraussichtlich nicht bebaut würden.

Die Staats- und Notenbank-Abkommen über Warenzahlungen.

Von Regierungsrat Dr. Hartenstein, Berlin.

Während die Entwicklung des allgemeinen Devisenrechts nach den vielfachen Änderungen durch die Ergänzungs- und Ausführungsverordnungen seit der Neufassung der DevW. v. 23. Mai 1932 und der Richtlinien (Ri.) v. 23. Juni 1932 zu einem gewissen Abschluß gekommen ist, hat in den letzten Monaten der Zahlungsverkehr mit einer Reihe von Ländern durch Abkommen von Staat zu Staat oder von Notenbank zu Notenbank eine besondere Regelung erfahren; die systematische Erweiterung und Verfeinerung der Devisenbewirtschaftung ist abgelöst worden durch eine regionale Differenzierung. Eine Übersicht über diese für den Wirtschaftsverkehr bedeutsamen Vorschriften wird nicht nur durch ihre verwirrende Vielheit, sondern auch dadurch erschwert, daß sowohl die Notenbankabkommen als auch die Staatsverträge nicht amtlich veröffentlicht sind und ihre Wirkungen auf das Devisenrecht bisher weder in einer DurchW. noch in den Ri. Ausdruck gefunden haben. Nachdem neuerdings auch diese Phase in der Entwicklung der Devisenbewirtschaftung zu einem gewissen Abschluß gekommen zu sein scheint, rechtfertigt sich eine Darstellung der wesentlichen Grundsätze der geschlossenen Abkommen und ihrer devisenrechtlichen Wirkungen.

I. Die Abkommen zerfallen in zwei Hauptgruppen, die nicht nur nach Vertragspartner und Gegenstand, sondern auch nach ihren handelspolitischen Voraussetzungen und Zwecken verschieden sind. Bei der einen Gruppe handelt es sich um Abkommen der Reichsbank mit der Notenbank des anderen Landes; sie betreffen nur die Technik des Zahlungsverkehrs, und zwar für alle laufenden Zahlungen aus dem Warenverkehr, lassen aber die materiellen Grundsätze der Devisenbewirtschaftung über die Erteilung von Genehmigungen für Warenzahlungen unberührt. Bei der anderen Gruppe handelt es sich um echte Staatsverträge; sie erfassen die Zahlungen aus dem Warenverkehr nur insoweit, als diese nach den materiellen Grundsätzen der Devisenbewirtschaftung nicht geleistet werden dürfen; im übrigen bleibt die Technik des Zahlungsverkehrs unberührt.

Der Zweck der Notenbankabkommen ist vorwiegend ein währungstechnischer. Sie stellen eine beweglichere Abwicklung des staatlichen Clearings dar, wie es im Verkehr zwischen Deutschland und Ungarn durch Staatsvertrag eingeführt ist (vgl. W. über die vorläufige Anwendung des Abl. zwischen dem Deutschen Reich und dem Königreich Ungarn über die Zahlungen aus dem deutsch-ungarischen Warenverkehr vom 18. April 1932 [RWB. II, 129]; W. über Zahlungen aus dem deutsch-ungarischen Warenverkehr v. 18. April 1932 [RWB. I, 178]; dazu Flad: JW. 1932, 1628). Sie sind durchweg mit Ländern geschlossen, die einschneidende, auch die Zahlungen im Warenverkehr ergreifende Devisenvorschriften haben, und sollen im Verkehr zwischen Deutschland und dem betreffenden Land dritte Währungen ausschalten, indem der gesamte Warenzahlungsverkehr zwischen den beiden Ländern jeweils auf den Verrechnungsweg über die Notenbanken verwiesen wird. Dabei verfolgt die Reichsbank einerseits die Absicht, selbst Devisen zu sparen für Zahlungen nach Ländern, die ihrerseits für Warenschulden Devisen nicht oder nur in seltenen Ausnahmefällen zuteilen. Andererseits will sie — und das greift über die währungstechnischen Gesichtspunkte hinaus — Hemmungen für die Einfuhr deutscher Waren in den betreffenden Ländern ausschalten und einem Einfrieren der deutschen Exportforderungen durch ihre Überführung auf das eigene Konto entgegenwirken, also eine Belebung des Handelsverkehrs mit diesen Ländern erzielen, indem sie sich ihrerseits für die deutschen Forderungen mit Reichsmark oder der betreffenden Landeswährung begnügt. Erleichtert wird dieses Bestreben dadurch, daß die deutsche Handelsbilanz diesen Ländern gegenüber meist passiv oder doch ziemlich ausgeglichen ist.

Der Zweck der Staatsverträge ist ein handelspolitischer: sie sind ein Akt der Verteidigung gegenüber Ländern ohne Devisenbewirtschaftung oder mit wenig einschneidender Devisenbewirtschaftung, die ihrerseits die deutsche Devisenbewirtschaftung angreifen, weil sie die Einfuhr aus diesen

Ländern hemme. Die Staatsverträge suchen diesem Einwand zu begegnen, indem sie über die sonstigen Grundsätze der Devisenzuteilung für die Einfuhr hinaus zusätzliche Zahlungen auf besondere inländische Konten zulassen, über die das andere Land in Deutschland zu Warenzahlungen, vereinzelt auch für sonstige vereinbarte Zwecke verfügen kann. Die notwendige Sicherung gegen eine ungünstige Beeinflussung der deutschen Devisenbilanz besteht entweder (so bei Dänemark und der Schweiz) in entsprechenden Zugeständnissen hinsichtlich der in diesen Ländern geübten Einfuhrbeschränkungen oder in der Festlegung des Grundsatzes, daß durch die zusätzlichen deutschen Zahlungen die Handelsbilanz gegenüber der Zeit vor Beginn der deutschen Devisenbewirtschaftung nicht zuungunsten Deutschlands beeinflusst werden soll (sog. Schwedenklausel). Diese Sicherung ist deshalb von besonderer Bedeutung, weil es sich hier fast durchweg um Länder handelt, denen gegenüber die deutsche Handelsbilanz in besonders starkem Maße aktiv ist.

II. Staatsabkommen über erweiterte Zahlungen für den Warenverkehr bestehen mit Dänemark (Mitte Juni 1932), Schweiz (Anfang August 1932), Schweden (Mitte September 1932), Italien (Anfang November 1932; ein früheres Abkommen war im September 1932 wieder außer Kraft getreten), Frankreich (Anfang Januar 1933), Belgien-Luxemburg, Niederlande und Norwegen (Mitte Januar 1933), Finnland (Ende Januar 1933). Die auf Grund der Abkommen erlassenen Devisenvorschriften sind mit Ausnahme einer unwesentlichen Besonderheit für die Schweiz (vgl. unten 2) die gleichen. Sie bieten devisenrechtlich keine besonderen Schwierigkeiten.

1. Einem Importeur, der eine allgemeine Genehmigung nach III, 3 Ri. besitzt und im Rahmen seines bisherigen Geschäftsbetriebes Waren aus einem der genannten Länder bezogen hat, kann die DevStelle die Genehmigung erteilen, diejenigen Beträge, die er wegen Erschöpfung der Höchstbeträge seiner allgemeinen Genehmigung nicht zahlen kann, zugunsten seines dänischen, schweizerischen, schwedischen usw. Gläubigers in Reichsmark auf ein für die betreffende Rationalbank (für Italien das Istituto Nazionale per i Cambi con l'Estero; für Frankreich das Office Franco-Allemand) geführtes Sonderkonto einzuzahlen. Dies gilt sowohl für die bei Inkasstretten des Abkommens bereits fälligen, wie für laufend fällige Zahlungen. Entsprechende Anträge kann für den inländischen Importeur auch der inländische Agent des ausländischen Lieferanten stellen, der eine Weiterleitungsgenehmigung nach III, 11 Ri. besitzt; dieser kann sowohl die Genehmigung zur unmittelbaren Zahlung des Importeurs auf das Sonderkonto, als auch zur Zahlung des Importeurs an den Agenten und zur Weiterleitung auf das Sonderkonto durch ihn selbst erhalten. Zuständig ist auch für die Anträge des Agenten die DevStelle, in deren Bezirk der Exporteur ansässig ist. Schließlich kann ein ausländischer Exporteur, der ein Inkasokonto nach III, 5—8 Ri. besitzt, oder für ihn das kontoführende Kreditinstitut die Genehmigung erhalten, die wegen Erschöpfung des Höchstbetrages auf dem gesperrten Zwischenkonto (III, 5 Abs. 2 Ri.) verbuchten Beträge auf das Sonderkonto zu überweisen. Dagegen ist für den deutschen Importeur, der keine allgemeine Genehmigung nach III, 3 Ri. besitzt und dessen Lieferant auch keine allgemeine Genehmigung nach III, 5—8 Ri. besitzt, der also keine Zahlungen auf Grund von Einzelgenehmigungen nach III, 4 Ri. leistet, die Erteilung von Zusatzgenehmigungen nicht vorgesehen.

In dem Antrag muß der geschuldete Betrag, die gelieferte Ware und die genaue Anschrift des ausländischen Gläubigers angegeben sein. Die Einzahlung erfolgt bei einer Reichsbankanstalt unter Vorlage des Genehmigungsbefehdes. Die allgemeinen Grundsätze für die Erteilung von Einzelgenehmigungen (z. B. III, 4 Abs. 2 Ri.: Kontrolle der tatsächlichen Einfuhr bei noch nicht im Inland befindlichen Waren) gelten auch für diese Zahlungen.

2. Eine Besonderheit besteht gegenüber der Schweiz in-

sofern, als auch schweizerische Firmen, die bisher keine Genehmigung nach III, 5—8 besaßen, aber innerhalb der letzten zwei Jahre vor Eintritt der deutschen Devisenbewirtschaftung nachweisbar Waren nach Deutschland eingeführt haben, ein Ausländerkonten bei einer deutschen Devisenbank errichten können, auf das die inländischen Abnehmer ohne Genehmigung Zahlungen leisten können. Die eingegangenen Beträge können mit Genehmigung der DevStelle auf das Sonderkonto der Schweizerischen Nationalbank bei der Reichsbank überwiesen werden.

3. Die Höhe der zusätzlichen Genehmigungen, die einem einzelnen Importeur erteilt werden dürfen, ist summenmäßig nicht beschränkt. Wohl aber sind besondere Vorkehrungen getroffen, daß die Zahlungen sich im Rahmen des bisherigen Geschäftsbetriebes des Importeurs halten und er erst sein Devisenkontingent nach III, 3 Ri. anteilig für Zahlungen nach dem betreffenden Land in Anspruch nimmt, ehe er Zusatzgenehmigungen beantragt. Hierzu muß der Importeur an Hand einer Importaufstellung für die Zeit v. 1. Aug. 1930 bis 31. Juli 1931 nachweisen, wie sich seine Einfuhr aus dem betreffenden Land zu seiner Gesamteinfuhr verhält. Die DevStellen haben ins einzelne gehende Anweisungen erhalten, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang sie Zusatzgenehmigungen erteilen sollen, wenn in der Vergleichszeit die Gesamteinfuhr, ein Teil der Einfuhr oder nichts von der Einfuhr eines bestimmten Importeurs auf das betreffende Land entfällt, oder wenn an seiner Einfuhr mehrere Länder beteiligt waren, mit denen gleichartige Abkommen geschlossen sind.

4. Die praktische Bedeutung der Abkommen für den kaufmännischen Verkehr liegt darin, daß der ausländische Lieferant, soweit die Bestimmungen der Abkommen reichen, stets mit einer Zahlungsgenehmigung rechnen kann, wenn auch nach Erschöpfung des gekürzten Höchstbetrages nicht zur Transferierung oder sonst zu unmittelbarer Befriedigung des Gläubigers, sondern nur zur Zahlung auf das Sonderkonto. Auch außerhalb der Abkommen geht neuerdings die Praxis der DevStellen dahin, die Genehmigung zur Zahlung nicht schlechweg zu verweigern, wenn eine unmittelbare oder mittelbare Transferierung wegen Erschöpfung des gekürzten Höchstbetrages oder nach den Grundsätzen von III, 4 Ri. („nach Art und Umfang im Rahmen der bisherigen Einfuhr“) nicht möglich ist. Hat der ausländische Lieferant eine Inlassogenehmigung, so ist schon nach III, 5 Abs. 2 Ri. die Zahlung auf ein gesperres Zwischenkonto zulässig, das im Rahmen der monatlichen Höchstbeträge auf das freie Konto überführt werden kann. In anderen Fällen, in denen nach den Grundsätzen von III, 3 oder III, 4 Ri. Zahlungen zur freien Verfügung des Gläubigers nicht möglich sind, wird nach einer Anweisung des Reichswirtschaftsministers vom Aug. 1932 die Zahlung in Reichsmark auf ein gesperres Zwischenkonto gestattet, wenn der Gläubiger ausdrücklich bereit ist, diese Zahlung an Erfüllungsbenehmen anzunehmen. Eine Transferierung der so gutgeschriebenen Beträge bzw. ihre Umbuchung auf freies Konto ist nur unter Anrechnung auf den Höchstbetrag des Einzahlers oder auf eine sonst nach III, 4 dem Einzahler zu erteilende Genehmigung in einem der folgenden Monate zulässig. Ist eine solche Verwertung der Guthrift nicht möglich, weil etwa der Schuldner bisher überhaupt kein Einfuhrgeschäft betrieben hat, so kann die Zahlung nur nach den sonst geltenden Grundsätzen für Sperkonten verwertet werden, insbes. zur langfristigen Anlage im Inland. Der früher gegen die deutsche Devisenbewirtschaftung da und dort erhobene Vorwurf, sie schlage den faulen Warenschuldner, trifft danach jedenfalls jetzt nicht mehr zu.

III. Notenbankabkommen über den Verrechnungsverkehr bestehen mit Dänemark (Mitte Juni 1932); Estland (Mitte Juli 1932); Lettland (Anfang August 1932); Bulgarien, Griechenland (Ende August 1932); Jugoslawien (Anfang Oktober 1932). Mit Rumänien schweben seit längerer Zeit Verhandlungen wegen eines solchen Abkommens. Die Reichsbank hatte sich zunächst darauf beschränkt, im Rahmen der Abkommen den Importeuren einen Verzicht auf Fakturierung in dritter Währung und die Einzahlung von Reichs-

markbeträgen auf die bei ihr geführten Girokonten der betreffenden Nationalbanken zu empfehlen. Erst seit Mitte Okt. 1932 ist für den Warenzahlungsverkehr mit den genannten Ländern die Innehaltung des Verrechnungsweges allgemein vorgeschrieben. Dabei gelten als Warenzahlungen nur die in III, 3, 4, 5—8, 11 Ri. vorgesehenen Leistungen für die eigentliche Wareneinfuhr, nicht dagegen Nebenleistungen der in III, 23 Abs. 2, 24 u. 28 Ri. behandelten Art und wohl auch nicht die in III, 9, 10 Ri. behandelten Transitzahlungen.

1. Einzelgenehmigungen zur Bezahlung von Waren aus den genannten Ländern (III, 4 Ri.) werden den deutschen Importeuren nur noch in der Weise erteilt, daß entweder die Zahlung in Reichsmark auf das bei der Reichsbank, Berlin, geführte Girokonto der betreffenden Nationalbank geleistet wird, oder daß der Reichsbank unmittelbar oder durch Vermittlung einer Devisenbank ein Auftrag zur Auszahlung in der betreffenden Landeswährung (nicht in dritter Währung) erteilt wird, den die Reichsbank aus ihrem Girokonto bei der betreffenden Nationalbank ausführt.

Die allgemeine Genehmigung nach III, 3 Ri. ist im Zahlungsverkehr mit den genannten Ländern dahin beschränkt worden, daß für Transferierungen nur noch eine der beiden dargelegten Zahlungsweisen gestattet ist. Zahlungen an Inländer auf Grund der allgemeinen Genehmigung sind auch weiterhin zulässig; ebenso die Einlösung von Nachnahmen gegenüber Reichspost und Reichsbahn, da auch hier letzten Endes eine Verrechnung stattfindet. Diese Beschränkung der allgemeinen Genehmigung kommt in den Ri. nicht zum Ausdruck; sie ist aber den betroffenen Firmen gegenüber durch besondere Mitteilung wirksam gemacht worden. — Eine ähnliche Beschränkung gilt für die Inlassokonten estnischer, lettischer, bulgarischer usw. Exporteure; auch diese Konteninhaber berechtigt die allgemeine Genehmigung nach III, 5 bis 8 Ri. nicht mehr zur unmittelbaren Überweisung nach dem betreffenden Land oder auf freie Ausländerkonten im Inland, sondern nur noch zur Überweisung der Beträge auf das Girokonto ihrer Nationalbank bei der Reichsbank. Dagegen sind Zahlungen an Inländer aus dem Inlassokonto nach wie vor zulässig. — Ebenso dürfen inländische Agenten mit einer Weiterleitungsgenehmigung nach III, 11 Ri. für Warenlieferungen aus den betreffenden Ländern empfangene Beträge nur noch auf das Girokonto der betreffenden Nationalbank überweisen.

Der Inhaber einer allgemeinen Genehmigung nach III, 3 Ri. kann für Lieferungen aus einem der Abkommensländer nicht mehr auf ein freies Inlandskonto des Lieferanten (II, 35 Ri.) zahlen. Dagegen können Zahlungen, die nicht aus dem Warenverkehr stammen, auch weiterhin auf freies Ausländerkonto geleistet werden. Soweit Ausländer aus einem der Abkommensländer bei Eintritt der Beschränkungen freie Reichsmarkkonten besaßen, kann über diese ohne Rücksicht darauf, ob sie aus Warenlieferungen entstanden sind oder nicht, nach II, 35 Ri. uneingeschränkt verfügt werden, z. B. auch durch Überweisung auf andere freie Ausländerkonten.

Auch die Bezahlung von Warenlieferungen aus den genannten Ländern durch Scheck oder Wechselakzept ist durch die Abkommen nicht ausgeschlossen worden. Für die Genehmigung zur Verwendung des Akzepts oder des Schecks nach dem Ausland (§ 12 DevW.) gelten die allgemeinen Grundsätze (vgl. II, 42, 43 Ri.). Kommt der Wechsel oder Scheck bei Fälligkeit aus dem Ausland zum Inlasso, so darf jedoch die Einlösung nur so erfolgen, daß der Erlös auf das Girokonto der betreffenden Nationalbank eingezahlt wird. Guthrift auf freiem Ausländerkonto des Wechselberechtigten ist unzulässig. Wird der Wechsel von einer deutschen Bank diskontiert (genehmigungsbedürftig nach § 13 Abs. 1 DevW.), so gilt für die Auszahlung des Diskontbetrages zugunsten des Ausstellers das gleiche. Die Einlösung des Wechsels zugunsten der aus ihm berechtigten deutschen Bank unterliegt keinen Beschränkungen.

2. Die deutschen Exporteure erhalten Zahlung aus den Abkommensländern entweder dadurch, daß ihre Abnehmer der heimischen Nationalbank den Auftrag zur Auszahlung von Reichsmark aus ihrem Girokonto bei der Reichsbank in Berlin erteilen, oder indem die Abnehmer Einzah-

lungen in ihrer heimischen Währung auf das Girokonto der Deutschen Reichsbank bei der betreffenden Nationalbank leisten. Im letzteren Fall hängt es von der Verwertbarkeit des Giroguthabens der Reichsbank ab (die in erster Linie durch den Umfang der Zahlungsaufträge deutscher Importeure in der betreffenden Landeswährung bestimmt wird), wann der deutsche Exporteur für seine Forderung befriedigt wird. In gewissem Umfang zahlt die Reichsbank Vorschüsse an die deutschen Exporteure auf die ihrem Girokonto gutgebrachten Beträge.

3. War Zahlung in einer dritten Währung vereinhart, so müssen sich die Parteien zunächst über eine Umrechnung auf Reichsmark oder die Währung des anderen Landes (Lats, Dinare, Lewas usw.) einigen. Das wird angeichts der künstlich uberhohnten Zwangskurse der heimischen Währungen in den meisten der Abkommensländer häufig zu unangenehmen Auseinandersetzungen führen. Soweit sich dabei der deutsche Importeur oder Exporteur auf einen ungünstigeren als den amtlichen Mittelkurs einlassen muß, steht die Hochstkursvorschrift der §§ 27, 28 DevW. nicht im Wege (vgl. dazu IV, 3).

4. Unmittelbare Verrechnungsgeschafte zwischen Exporteuren und Importeuren (sog. privates Clearing) sind durch die Abkommen nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Doch werden die erforderlichen Genehmigungen nur erteilt, wenn ein besonders volkswirtschaftliches Interesse besteht, für bestimmte Warenlieferungen eine Verrechnung außerhalb des Verfahrens über die Notenbanken zuzulassen.

5. In den Abkommen mit Lettland, Bulgarien und Griechenland sind besondere Grundsätze über die Einbeziehung alter eingefrorener Warenforderungen deutscher Exporteure enthalten.

6. Ein besonderes Abkommen ist zwischen der Reichsbank und der tschechoslowakischen Nationalbank geschlossen. Es bezieht sich im Gegensatz zu den anderen Notenbankabkommen nicht auf die laufenden Forderungen, sondern bezweckt eine Kompensation der beiderseitigen gesperrten Forderungen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Erlaß des Reichswirtschaftsministers v. 13. Juni 1932, abgedruckt bei Lion-Hartenstein, S. 905, verwiesen. Der ursprünglich auf den 1. Juni 1932 festgelegte Stichtag ist neuerdings auf den 1. Dez. 1932 verlegt worden. In letzter Zeit sind auch vereinzelt gesperrte Guthaben aus dem Kapitalverkehr auf dieselbe Weise gegenseitig freigegeben worden.

IV. Schließlich bedürfen noch einige Fragen allgemeiner Natur, die in letzter Zeit im Zusammenhang mit dem Verrechnungsverkehr zu Zweifeln Anlaß gegeben haben, einer kurzen Behandlung.

1. Bei unmittelbaren Verrechnungsgeschaften (privates Clearing) bedarf sowohl der Exporteur wie der Importeur der Genehmigung der DevStelle, ohne Rücksicht darauf, ob es sich beiderseits um Reichsmark- oder Fremdwährungsforderungen handelt; der Exporteur zur Verfügung über die Forderung gegen seinen ausländischen Abnehmer nach §§ 4 oder 13 Abs. 2 DevW., der Importeur zur Zahlung an einen Inländer zugunsten seines Lieferanten nach § 14 Abs. 1 bzw. § 13 Abs. 2 (vgl. im einzelnen Lion-Hartenstein, Bem. 20 zu § 13 DevW.). Erfolgt die Zahlung des Importeurs unter Anrechnung auf den Höchstbetrag seiner allgemeinen Genehmigung nach III, 3, so wird sie durch diese gedeckt.

2. Die Frage, ob die Entgegennahme einer Reichsmarkzahlung für eine Fremdwahrungsforderung eine genehmigungsbedürftige Verfügung über die Forderung nach § 4 DevW. darstellt, war bisher zweifelhaft. Daß die Umwandlung einer Fremdwahrungsforderung oder die ausdrückliche Anweisung an den ausländischen Schuldner, er solle in Reichsmark zahlen, einer Genehmigung nach § 4 bedarf, dürfte feststehen. Auch die bloße Entgegennahme der Reichsmarkzahlung an Erfüllungs Statt für die Fremdwahrungsforderung ist wohl bei streng juristischer Betrachtung eine Ver-

fügung (so Lion-Hartenstein, Bem. 4 zu § 4 DevW.). Gegen diese Auffassung spricht aber schon die Erwägung, daß man mit dem gleichen Recht die Entgegennahme ausländischer Zahlungsmittel für eine Fremdwahrungsforderung als genehmigungsbedürftig bezeichnen könnte, da die Erfüllung einer Forderung durch Erbringung der geschuldeten Leistung offenbar eine Verfügung i. S. des bürgerlichen Rechts ist. Für das Devisenrecht hat allerdings noch niemand diese Folgerung gezogen. Wahrungswirtschaftlich ist es unerheblich, ob der Ausländer in Devisen zahlt oder im Auslande freie Reichsmark anschafft. Dasselbe gilt, wenn die Zahlung — wie im Verrechnungsverkehr — durch einen Inländer geleistet wird, der die für seine Zahlung erforderliche Genehmigung erhalten hat. Neuerdings hat sich auch der Reichswirtschaftsminister in einem Erlaß an die DevStellen für die Genehmigungsfreiheit der Entgegennahme von Reichsmark ausgesprochen.

3. Auch die Kursvorschrift der §§ 27, 28 DevW. hat im Zusammenhang mit dem Verrechnungsverkehr zu Zweifeln geführt. Die uberhohnten Zwangskurse in zahlreichen Ländern mit erschutterter Währung nötigen den deutschen Beteiligten häufig zur Anerkennung eines ungünstigeren als des amtlichen deutschen Kurses. §§ 27, 28 stehen dem in der Regel nicht entgegen. Sie beziehen sich nur auf Erwerb und Veräußerung von ausländischen Zahlungsmitteln und Forderungen in ausländischer Währung gegen inländische Zahlungsmittel. Die Fuzahlungnahme von Reichsmark durch den deutschen Gläubiger auf eine Fremdwahrungsforderung fällt hierunter nicht, da die Forderung hier nicht gegen inländische Zahlungsmittel „veräußert“, sondern durch die Zahlung getilgt wird. Das gleiche gilt für die Einzahlung von Reichsmark auf eine Fremdwährungsschuld, wie sie bei den Verrechnungsabkommen der Notenbanken in Frage kommt (vgl. oben III, 3). Auch hier tilgt der inländische Schuldner eine Fremdwahrungsforderung durch die Zahlung. Der Tatbestand der §§ 27, 28 wird also nur in den verhältnismäßig seltenen Fällen erfüllt, wo etwa der inländische Schuldner vom inländischen Gläubiger dessen Fremdwahrungsforderung gegen Reichsmark kauft, um sie durch Aufrechnung gegen seine Zahlungsverpflichtung zur Tilgung zu bringen.

Doch ist die Frage des Umrechnungskurses devisenrechtlich insofern von Bedeutung, als ein teilweiser Erlaß der Forderung nach § 4 DevW. genehmigungsbedürftig wäre. Der Reichswirtschaftsminister hat aber in einem Erlaß an die DevStellen sich kürzlich dahin ausgesprochen, daß ein genehmigungsbedürftiger Teilerla in den Fällen nicht vorliege, in denen der Schuldner in einem Lande ansaig ist, in dem Zwangskurse für ausländische Währungen bestehen, die von der internationalen Bewertung im freien Zahlungsverkehr abweichen, sofern der Umrechnungskurs zwischen dem nach §§ 27, 28 maßgeblichen amtlichen deutschen Kurs und dem amtlichen Kurs des Landes liegt, aus dem die Zahlung geleistet wird.

4. Die Zustandigkeitsvorschrift für Verrechnungsgeschafte in I, 12 Abs. 3 Ri. ist durch Erlaß des Reichswirtschaftsministers dahin erweitert worden, daß sämtliche erforderlichen Genehmigungen auch von der DevStelle erteilt werden können, in deren Bezirk der an der Verrechnung beteiligte inländische Gläubiger (Exporteur) ansaig ist.

5. Für die Länder mit zwangswirtschaftlichen Beschränkungen im Zahlungsverkehr, mit denen besondere Abkommen nicht geschlossen sind, besonders also Osterreich, Portugal, Spanien, Türkei und die südamerikanischen Staaten gilt der in III, 4 Abs. 4, III, 3 Abs. 4 aufgestellte Grundsatz fort, daß nur Zahlung in der betreffenden heimischen Währung genehmigt werden soll, wenn nicht bestehende Handelsgebrauche oder sonstige beachtliche Gründe eine Ausnahme rechtfertigen. Außerhalb des Warenverkehrs, also insbes. für die in III, 23, 24, 28 Ri. genannten Leistungen ist dieser Grundsatz nicht ausdrücklich ausgesprochen. Er wird aber praktisch von den DevStellen und der Reichsbank in gewissem Maße auch in diesen Fällen angewendet.