

Juristische Wochenschrift

Herausgegeben vom Deutschen Anwaltverein.

Schriftleiter:

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

Verlag: W. Moeser Buchhandlung, Inh.: Oscar Brandstetter, Leipzig C 1, Dresdner Straße 11/13.
Fernsprecher Sammel-Nr. 72566 / Drahtanschrift: Imprimatur / Postfachkonto Leipzig Nr. 63673.

Die JW. erscheint wöchentlich. Bezugspreis monatlich M. 4.50; Einzelhefte kosten den halben Monatsbetrag. Für Studenten, Referendare und Assessoren im Vorbereitungsdienst ist ein Vorzugspreis von monatlich M. 3.— festgesetzt; Auskunft hierüber erteilt der Verlag. — Der Bezug erfolgt am zweckmäßigsten durch die Post, doch nehmen auch die Buchhandlungen und der Verlag Bestellungen an. Beschwerden über mangelhafte Zustellung sind bei Postbezug ausschließlich bei der Post anzubringen.

Anzeigen die 6 gespaltene Millimeterhöhe 21 Pf., für den Stellenmarkt 15 Pf., $\frac{1}{2}$ Seite M. 300.—, $\frac{1}{4}$ Seite M. 155.—, $\frac{1}{8}$ Seite M. 80.—. Der Anzeigenraum wird in der Höhe von Trennungstrich zu Trennungstrich gerechnet. Bei Ziffernanzeigen kommen noch 60 Pf. Gebühren hinzu. Zahlungen ausnahmslos auf Postfachkonto W. Moeser Buchhandlung, Leipzig 63673, erbeten.

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

Die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des Reichsgerichts.¹⁾

Von Rechtsanwalt Dr. Wilhelm Kraemer, Leipzig.

I. Die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ ist, soweit ich sehe, in die Rechtsprechung zum ersten Male durch die Entsch. des I. Sen. des RG. v. 11. Febr. 1922 (RG. 9, 90) eingeführt worden. Der Ausdruck ist dann in zahlreiche spätere Entsch. des RG. übergegangen und hat schließlich zu einer literarischen Auseinandersetzung zwischen Lion und Becker geführt (vgl. Lion, „Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen“ und ein denselben Titel tragender Aufsatz in StW. 1931, 609 ff.; Becker: StW. 1931, 446 ff., 945 ff.; auch Hausmann: StW. 1931, 737 ff.²⁾). Hier hat Hausmann (Sp. 758) darauf hingewiesen, daß das, was man im Steuerrecht wirtschaftliche Betrachtungsweise nenne, auch im Handelsrecht, z. B. im Aktienrecht, in weitem Umfange zur Anwendung komme, und dabei die Entsch. des RG. 132, 150 ff. angeführt. Der einzige Unterschied derartiger Entsch. des RG. von solchen des RFH. sei der, daß man dort noch nicht den Ausdruck „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ geprägt und angewendet habe. Dieser Unterschied ist mit der Entsch. RG. 133, 292 gefallen, wo es wörtlich heißt: „das Entscheidende ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise“. Damit ist also auch formell dem Verlangen Beckers: StW. 1931, 950, Rechnung getragen worden: „Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, deren Aufgabe wesentlich darin besteht, unvoreingenommen zu erkennen, was wirklich vorliegt, d. h. den Tatbestand in seiner wirtschaftlichen Bedeutung zu erkennen, ist m. E. erstes Gebot jeder Rechtsanwendung.“

Was hier mit der Übernahme des Ausdrucks „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ in die Zivilrechtsprechung vollzogen worden ist, berührt sich eng mit der Entwicklung, die die RPr. des RG. zu den §§ 138, 242, 826 BGB. und zum § 1 UNWG. genommen hat. Ihr ist Hermann Isay in GewRsch. 1928, 71 ff., bekämpft von Alfred Rosenthal in derselben Zeitschrift S. 167 ff. entgegengetreten. Isay hat dann in seiner tiefgründigen Studie „Rechtsnorm und Entscheidung“, die er nach seinem Vorwort zur 5. Aufl. des

Komm. z. PatG. als den die rechtsphilosophische Grundlage dieses Kommentars bildenden Teil angesehen wissen will, dem Richter für das Gebiet des von Isay sog. Verkehrsrechts die Befugnis zugesprochen, das staatliche Gesetz auf seine Übereinstimmung mit dem Rechtsgefühl zu prüfen, aber sich doch gegen die Folgerung verwahrt, daß der Richter in jedem Falle der Nichtübereinstimmung des Gesetzes mit seinem Rechtsgefühl von dem Gesetz abweichen dürfte (a. a. O. S. 224 u. öfter). Dagegen hält er an die zur Regelung der Grundlagen der Gemeinschaft gegebenen Gesetze (a. a. O. S. 154) den Richter unbedingt gebunden. Gegen Isays Unterscheidung wendet sich Wieruszowski: JW. 1930, 44 ff.

Die in der Diskussion zwischen Becker und Lion sowie ein Teil der in Isays Forschungen erörterten Probleme haben unter anderer Kennzeichnung schon früher die Gemüter bewegt. Die jetzigen Erörterungen stehen in unverkennbarem Zusammenhang mit den vor etwa einem Vierteljahrhundert ausgefochtenen Kämpfen um die damals sog. Freirechtsbewegung. Auf diese Verbindungslinie wird noch zurückzukommen sein. An dieser Stelle will ich nur auf eine kennzeichnende Parallele der Ausdrucksweise aufmerksam machen. Der Vorkämpfer der Freirechtsbewegung, Ernst Fuchs, bezeichnete Entsch. des RG., die ihm verfehlt schienen, trotzdem sie den Versuch machten, die Begründung unter soziologische Gesichtspunkte zu bringen, als krypto-soziologisch. Hausmann, der bis zu einem gewissen Grade Lions Bedenken gegen die Entwicklung der RPr. des RFH. teilt, bezeichnet Sp. 766 die von ihm für irrig gehaltenen, auf wirtschaftliche Betrachtungsweise gestützten Entscheidungen als auf pseudowirtschaftlicher Betrachtungsweise beruhend.

II. Um dem Problem näherzukommen, scheint es mir geboten, in Kürze wenigstens auf den Gegensatz zwischen Becker und Lion einzugehen, wie er sich in den vorbezeichneten literarischen Erörterungen zugespitzt hat. Der oben wiedergegebene Satz Beckers über das erste Gebot jeder Rechtsanwendung läßt seinen Standpunkt prägnant erkennen. Er lehnt als unmaßgeblich für die Rechtsfindung die rechtlichen Formen ab, in die ein Tatbestand gekleidet ist und will als maßgebend nur den Tatbestand in seiner wirtschaftlichen Bedeutung gelten lassen. Lion will keineswegs die wirtschaftliche Bedeutung des Tatbestandes beiseitesetzen, will aber grundsätzlich auch die rechtlichen Beziehungen, auf Grund

¹⁾ Am 22. Mai 1932 wird die Steuerrechtsgruppe des DAB. auf einer Tagung in München die in diesem Aufsatz behandelte Materie erörtern (Referenten: RA. Dr. M. Lion, Berlin, und RA. Dr. F. Hausmann, Berlin).

²⁾ Die Aufsätze von Blau und Desterling in JheringsJ. 82, 164 kamen erst nach Drucklegung dieses Aufsatzes zu meiner Kenntnis.

deren die Steuerpflicht erwachsen ist, berücksichtigt sehen. Er bekämpft ferner den von Becker besonders betonten Vorrang des § 4 RAbgD.: „Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen“ vor dem § 5 RAbgD., der die Umgehung der Steuerpflicht durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts verbietet, den Begriff „Mißbrauch“ definiert und für den Fall, daß ein Mißbrauch vorliegt, den getroffenen Maßnahmen die Bedeutung für die Besteuerung abspricht. Lion meint, die letztere Bestimmung habe dadurch jede Bedeutung verloren, daß die Rspr. des RStB., ohne die Begriffsmerkmale des Mißbrauchs festzustellen, über die bürgerlich-rechtliche Gestaltung der Rechtsgeschäfte unter dem Gesichtspunkte zur Tagesordnung übergeht, daß Zweck und wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze sowie die Entwicklung der Verhältnisse die Nichtberücksichtigung der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung verlangten. Die Parallele finden wir auf dem Gebiete des gewerblichen Rechtsschutzes, wo sich gegen die Ausschaltung der Sondervorschriften des Patent-, Warenzeichen- und Gebrauchsmusterschutzgesetzes durch ausdehnende Anwendung des § 1 UmlWG. wendet.

III. Ich möchte auf die nicht immer glückliche Formulierung der Verteidigung der Rechtsprechung, insbes. des 6. Sen. des RStB. durch Becker nicht näher eingehen. Sie ist von anderer Seite (vgl. Lehmann: Frankf. Jtg. vom 9. Aug. 1931 und Jur. Absh. der DJZ. 1932, 405) lebhaft beanstandet worden. Auch soweit Becker den Versuch macht, die Berechtigung der beanstandeten Rechtsprechung daraus herzuleiten, daß dem RStB. seitens der Reichsfinanzverwaltung zum Vorwurf gemacht werde, die Rspr. des RStB. und auch die des Einkommensteuerensatzs beeinträchtigte die Besteuerung stark, bereitete sie an wichtigsten Stellen (StW. 1931, 439), erscheint mir seine Beweisführung nicht schlüssig. Eine rechtsirrtümliche Gesetzesauslegung und Gesetzesanwendung gewinnt nicht dadurch ihren Rechtsboden, daß sie heute der einen und morgen der anderen Partei zu nahe tritt. Vor allen Dingen übersieht Becker bei dieser Begründung, daß vor dem RStB. eine Partei, nämlich die Reichsfinanzverwaltung, immer dieselbe ist, während ihr auf der anderen Seite tausende verschiedene Parteien gegenüberstehen, eine Kompensation von Vorteilen und Nachteilen der Rechtsprechung also nicht in Frage kommen kann.

Um Mißverständnissen vorzubeugen, möchte ich betonen, daß ich eine dem Gesetze zumiderlaufende „wirtschaftliche Betrachtungsweise“, die zu Verkürzungen des Steueraufkommens führt, dem Richter auch dann nicht zubilligen könnte, wenn wirklich eine dem Gesetze entsprechende Rechtsprechung „die Wirtschaften einfach totknüppeln“ sollte. Die Beseitigung solcher Folgen des Gesetzes ist Sache der Gesetzgebung oder der Verwaltung, nicht der Rechtsprechung!

Wichtiger erscheint es mir, an einigen praktischen Beispielen die bedenklichen Folgen der Rspr. des RStB. zu zeigen: Die Entsch. RStB. 1931, 912 Nr. 900, vgl. auch StW. 1932, 634 Nr. 320, hält an der Rspr. des 6. Sen., nach der in landwirtschaftlichen Betrieben bei Mitarbeit von Familienangehörigen grundsätzlich Abzüge für gewährten Arbeitslohn nicht zugelassen werden, fest, und beruft sich auf die familienrechtliche Grundlage der Mitarbeit der Angehörigen. Diese Rechtsprechung wird dazu führen, ja sie hat dem Vernehmen nach schon dazu geführt, jene familienrechtliche Grundlage zu zerstören, indem die Nachbarn ihre Familienangehörigen für die Arbeit austauschen. Sie kann weiter dazu führen, daß ein verwitweter Bauer davon absieht, seine tüchtige Magd zu heiraten, um die steuerrechtlichen Vorteile des Arbeitsverhältnisses zwischen sich und der Magd nicht durch die Eheschließung preiszugeben. Oder soll es im Wege der wirtschaftlichen Betrachtungsweise schließlich auch als gleichgültig angesehen werden, daß Bauer und Magd, die wie Eheleute miteinander leben, gar nicht verheiratet sind? Auf der gleichen Linie liegt die Entsch. StW. 1931, 920 Nr. 909. Aus der Tatsache, daß zivilrechtliche Arbeitsverhältnisse vorge-täuscht werden, um Steuern zu vermeiden, darf nicht der Schluß gezogen werden, daß derartige Arbeitsverhältnisse vor dem Steuerrechte überhaupt keinen Anspruch auf rechtliche

Anerkennung haben. Das ist nicht mehr Auslegung des Gesetzes i. S. des § 4 RAbgD., sondern Schaffung eines neuen Gesetzes durch die Rechtsprechung. Insbes. der von anderen höchsten Gerichten (RABG.: DJZ. 1931, 305; PrWBG.: JW. 1931, 1052) eingenommene gegenteilige Standpunkt sollte doch auch dem RStB. zu Bedenken Anlaß geben.

Auf der anderen Seite erwecken Äußerungen Beckers gelegentlich das Gefühl, als ob er doch Bedenken habe, die letzten Folgerungen aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu ziehen. So wenn er StW. 1932, 382 die zweifellos richtige Entsch. des 1. Sen. StW. 1931, 869 verteidigt, nach der nichts entgegensteht, daß eine Ehefrau Angestellte einer GmbH. ist, deren sämtliche Anteile ihr Mann besitzt. Der Mann braucht also nur die Gründungskosten einer GmbH. aufzuwenden, und alles ist in schönster Ordnung. Wäre es nicht einfacher, ihm diese zu erlassen und den Dienstvertrag mit der Ehefrau anzuerkennen?

Die Entsch. des RStB. 29, 225 über die Frage, ob Reportaktien beim Hereingeber oder beim Hereinnehmer zur Vermögenssteuer heranzuziehen sind, zeigt meiner Meinung nach die Bewegungsfreiheit, aber auch die Grenzen, die dem RStB. bei der Auslegung der Steuergesetze gezogen sind, in hellstem Lichte. Die Entscheidung kommt zu dem Schluß, daß im gegebenen Falle wirtschaftliches und juristisches Eigentum zusammenfallen und setzt sich mit entgegengesetzten Auffassungen ausführlich auseinander. Aber gerade die hier in Rede stehende Bestimmung des § 80 Abs. 1 Satz 1 RAbgD. (Abs. 1, § 98 RStB.) zeigt deutlich, daß die RAbgD. keineswegs die FinVer. von jeder Berücksichtigung zivilrechtlicher Begriffe hat freistellen wollen. Wenn das Gesetz es für nötig hält, den Begriff des Eigentümers im Sinne der Steuergesetze zu definieren, so folgt doch daraus, daß zivilrechtliche Begriffe, die in den Steuergesetzen verwendet werden, ohne eine Sonderbegriffsbestimmung zu finden, im Sinne des Zivilrechts auszuliegen sind. Diese Auffassung liegt auch der Entsch. des 1. Sen. (DJZ. 1932, 299) zugrunde, wo zu lesen ist, „auch die Begriffe des Mißbrauchs und der Vorerbschaft, die im Erbschaftsteuerrecht eine verschiedene steuerliche Behandlung erfahren, sind dem bürgerlichen Rechte entnommen und können nur vom Standpunkt des BGB. beurteilt werden“. Diesem Satz schickt der 1. Senat den ausdrücklichen Hinweis darauf voraus, daß auch im Erbschaftsteuerrechte § 4 RAbgD. Platz greife.

Die erwähnte Entsch. des RStB. 29, 225 schließt mit dem Ausspruch, „daß fiskalische Rücksichten allein nicht dazu führen können, eine an sich gebotene Auslegung abzulehnen“. Ob diese Auffassung auch den Urhebern der Entsch.: JW. 1932, 264⁷ gegenwärtig gewesen ist, erscheint mir zweifelhaft. Sie betrifft die Frage der Verzugszinsen für verspätet entrichtete Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer, wenn später der endgültige Einkommensteuerbescheid die Steuer auf einen niedrigeren Betrag als die Summe der einjährigen Vorauszahlung festsetzt und daher der Unterschiedsbetrag dem Steuerpflichtigen zu erstatten ist. Der 6. Sen. bejaht die Verpflichtung zur Zahlung solcher Verzugszinsen mit dem an sich zutreffenden Hinweis, daß es unbillig wäre, wenn der Steuerschuldner, der seine Vorauszahlungen rechtzeitig entrichtet, die Verzinsung des dafür aufgewendeten Kapitals von der Zahlung ab entbehren müßte, während der die Vorauszahlungen nicht leistende Steuerpflichtige den Zinsgenuß während der ganzen Verzögerungszeit noch gehabt hätte. Ich will auch zugeben, daß die Entscheidung bis zu einem gewissen Grade bedingt ist durch die vorangegangenen Entscheidungen, wonach der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Verzinsung der Erstattungsansprüche von der Vorauszahlung ab nicht hat (RStB. 19, 315) und auch Stundungszinsen, die der Steuerschuldner für die Stundung der Vorauszahlungen zu entrichten hatte, nicht zu erstatten sind (RStB. 25, 4). Wo aber bleibt hier die wirtschaftliche Betrachtungsweise? Vorauszahlungen auf eine Schuld hören auf, solche zu sein, wenn die Schuld nicht zur Entstehung gelangt. Ihre Berechtigung bleibt wirtschaftlich also abhängig von der tatsächlichen Entstehung der Steuerschuld. Kommt diese nicht zur Entstehung, weil der Steuerpflichtige in dem Steuerabschnitt, für den die Vorauszahlung zu leisten ist, ein der Summe der zu leistenden

Vorauszahlungen entsprechendes Einkommen nicht zu versteuern hat, so entfällt die Vorauszahlungspflicht und damit eine Schuld, von der Verzugszinsen geschuldet werden können. Und wirtschaftlich betrachtet sind diese Verzugszinsen doch nichts anderes als ein Zuschlag zur Steuer. Der Lauf der Verzugszinsen für nichtgeschuldete, aber rückständige Vorauszahlungen endet frühestens mit der Festsetzung des endgültigen Einkommensteuerbetrags. Je nachdem von zwei Steuerpflichtigen mit gleichem Einkommen der eine am 1. April, der andere am 1. Juli veranlagt worden ist, muß er für die am 10. April fällige Einkommensteuervorauszahlung, die seine tatsächliche Einkommensteuerschuld übersteigt, Zinsen zahlen oder nicht. Zwei Staatsbürger tragen also nicht im Verhältnis ihrer Mittel, sondern nach dem Zufall des Datums der Steuerveranlagung zu den öffentlichen Lasten bei. Der aus Art. 134 Nr. 1 Verf. folgende Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird durch die erörterte Entscheidung offensichtlich beiseitegesetzt.

Ähnliche Bedenken sind gegenüber der Entsch. RStBl. 1932, 168 Nr. 165 über die Rückwirkung der Reichshilfe der Aufsichtsratsmitglieder, wenn der Steuerpflichtige gestorben ist, zu erheben.

In meinem Vortrage „Rechtssicherheit als staatspolitisches Problem“ (vgl. DRZ. 1931, 304) habe ich erklärt, keine Kritik an der Rechtsprechung üben zu wollen und in den Vordergrund der Betrachtung die Unzulänglichkeit der Gesetze gerückt. Damit wollte ich aber natürlich keineswegs die Berechtigung des Richters anerkennen, an Stelle von ihm als unzulänglich erkannter Gesetzesvorschriften eigene Normen aufzustellen, und sich damit über das bestehende Gesetz hinwegzusetzen. Das Problem, das den RStBl. zu seiner Rechtsprechung geführt hat, ist von Geiler: StW. 1927, 497 ff., insbes. S. 519/20, sehr glücklich formuliert und abgegrenzt worden. Daraus, daß Geiler an derselben Stelle mit voller Berechtigung die Befruchtung anerkennt, die das Privatrecht aus der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht erfährt, darf unter keinen Umständen geschlossen werden, daß er die hier in Rede stehende Überspannung jener Betrachtungsweise billigt. Es genügt dafür, auf die Schlussworte seines Vortrages (a. a. O. Sp. 523/24) zu verweisen: „Die Verselbständigung des Steuerrechts soll fortgeschritten, aber sie soll sich in allmählicher organisatorischer Entwicklung und unter Wahrung der Rechtssicherheit und der rechtsstaatlichen Grundlagen vollziehen, und es darf dabei der innere Zusammenhang, in dem das Steuerrecht nun einmal zu den privaten Rechtsverhältnissen als seiner Anknüpfungsgrundlage und damit zum Privatrecht selbst steht, nicht außer acht gelassen werden.“

Im Rahmen der von Geiler bezeichneten Schranken soll der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ihre Berechtigung nicht abgetritten werden. Darüber hinaus ist sie geeignet, im Einzelfalle ungerechte Entscheidungen zu zeitigen, und vor allem den Glauben an die Stetigkeit des Rechts und der Rechtsprechung zu untergraben. Diese Folge ist schlimmer als ein dem Staate aus einem unzulänglichen Steuergesetz erwachsender Steuerausfall.

IV. Das Übergreifen der Neigung zu einer so extensiven Auslegung von Gesetzen, wie sie die wirtschaftliche Betrachtungsweise mit sich bringt, auf die Zivilrechtsprechung, führt natürlich vor dieselben Gefahren. Ich will mich hier damit begnügen, an die schon erwähnte Entsch. des RG. 133, 290 = JW. 1932, 169 einige Betrachtungen zu knüpfen. Trotz dem eingangs rückhaltlosen, im letzten Absätze dann etwas eingeschränkten Weisung, den S. 133, 290 dieser Entscheidung zollt, kann ich sie für zutreffend nicht halten. Sie hebt den § 7 AnFG. restlos aus den Angeln. Der Anfechtungsanspruch des Gläubigers richtet sich gegen den, der etwas aus dem Vermögen des Schuldners empfangen hat. Nur was er empfangen hat, soll er zurückgewähren. Selbstverständlich wird sich rechtspolitisch darüber streiten lassen, ob eine Ausdehnung der Anfechtungsansprüche im Sinne der reichsgerichtlichen Entsch. angezeigt ist. Vielleicht erübrigt sie sich im Hinblick auf § 826 BGB., mit dem im gegebenen Falle zwar nicht der geltend gemachte Anfechtungsanspruch, wohl aber ein Schadensersatzanspruch des Gläubigers begründbar gewesen wäre. Jedenfalls aber muß es der Entschließung des Gesetzgebers vorbehalten bleiben, ob er Anfechtungsansprüche schaffen will oder nicht. Solange er keinen Grund zur Abänderung des AnFG. gesehen hat, muß der Richter sich bescheiden, sonst gehen die Grenzen der Gesetzesanwendung vollständig verloren.

V. Nur streifen möchte ich ein Gebiet, auf dem sich die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ der ordentlichen Gerichte m. M. n. in falscher Richtung bewegt: Die Festsetzung der Streitwerte. Hier scheint die Rücksicht auf Verbilligung der Rechtspflege im Vordergrund zu stehen. Es bedarf keines Wortes darüber, daß die gesetzlichen Bestimmungen dafür keinen Anhalt geben. Das wirtschaftliche Interesse des Kl. an der begehrten Entscheidung übersteigt den von den Gerichten festgesetzten Streitwert oft um ein Vielfaches. Ganz zu schweigen von den Fällen, in denen ein Teilbetrag gefordert wird, und die Parteien übereingekommen sind, daß die Entscheidung für den Gesamtbetrag der Forderung maßgebend sein soll.

VI. Als die oben bereits erwähnte Freirechtswegung die reichsgerichtliche Rechtsprechung aus entgegengesetzten Erwägungen angriff, hat keiner ihrer Gegner für die Gerichte die Pflicht aufgestellt, ohne Rücksicht auf Rechtsgefühl und praktische Vernunft (vgl. Jfah, Rechtsnorm und Entscheidung S. 56 ff. u. öfter) zu entscheiden. Niemand mutet dem Gerichte zu, nur den streng logischen Weg zu gehen, aus Rechtsatz als Obersatz und Tatbestand als Untersatz die Entscheidung zu finden (vgl. hierzu Jfah, Rechtsnorm und Entscheidung S. 60 ff.). Oft man aber die gesetzlichen Tatbestände, die einen Anspruch begründen sollen, in der dargestellten Weise auf, so ist der Zeitpunkt nicht mehr fern, in dem die von Baumbach im Vorwort zur 1. Aufl. seines Romm. zum Wettbewerbsrecht gekennzeichnete Entwicklung sich vollendet: „Wenn sittliche Entrüstung eine Rechtsnorm wäre, dann ließe sich das gesamte bürgerliche Recht durch den Satz ersetzen: Wer gegen die guten Sitten verstößt, ist zur Unterlassung und zu Schadensersatz verpflichtet.“

Die Sicherung der Altersversorgung als Vermögen und Einkommen des Versicherten.

(Ein Beitrag zur neuesten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.)

Von Rechtsanwalt Dr. Guido Graf Lutzburg, München.

Einleitung.

Sind der Gehaltsanspruch der Pensionsansprüche des öffentlichen Beamten oder des Privatangestellten, soweit sie alle künftigen Leistungen kapitalisiert umfassen, gegenwärtiges Vermögen? Von der Vermögensteuer werden diese Werte niemals erfasst, weil diese Steuer ihrer geschichtlichen Entstehung nach nur Werte trifft, die als Quellen besonderen Einkommens realisierbar sind, und

die persönliche Arbeitskraft bei den genannten Ansprüchen die Einkommensquelle ist. Deshalb erklärt auch das neue deutsche VermStG. v. 10. Aug. 1925 alle Rentenansprüche aus Dienst- und Arbeitsverhältnissen, obwohl sie beispielsweise nach Eintritt der Dienstunfähigkeit auch als Ganzes einen berechenbaren Kapitalwert darstellen, ausdrücklich für steuerfrei. Wie steht es aber mit besonderen Auswendungen, die vom Dienstherrn, kurz

„Arbeitgeber“ genannt, in der Gegenwart zur Sicherung der künftigen Altersversorgung von öffentlichen Beamten, von Privatangestellten usw., kraft Vertrags, freiwillig oder kraft Gesetzes (Sozialversicherung) gemacht werden? Große private Vermögensverwaltungen wie auch öffentliche Körperschaften haben vielfach zur Abwälzung der nach Betrag und Fälligkeit in ihrem Etat einen Unsicherheitsfaktor darstellenden Pensionslast besondere Kassen gegründet, die ihrerseits die gesamte Altersversorgungslast gegen regelmäßige Beiträge des „Arbeitgebers“ übernehmen, wobei die Arbeitnehmer häufig gleichfalls Beiträge leisten. In neuerer Zeit werden auch von Arbeitgebern zu dem gleichen Zweck rentenkauflähnliche Kollektivversicherungsverträge mit privaten Versicherungsunternehmungen abgeschlossen.

Sind nun solche Aufwendungen, vor allem wenn sie die Gestalt regelmäßiger Zahlungen annehmen, vielleicht doch „Einkommen“ des „Arbeitnehmers“, weil sie seiner Altersversorgung dienen, und diese einen wirtschaftlichen, wenn auch nicht steuerpflichtigen Wert darstellt? Die neue deutsche Reichssteuergesetzgebung hat ebensowenig wie die ältere der deutschen Einzelstaaten und anderer Länder den Begriff des „Einkommens“ und „Vermögens“ gesetzlich festgelegt. Deshalb führt die Erörterung der aufgeworfener Fragen schon de lege lata in ein schwieriges Gebiet der Finanz- und Rechtswissenschaft, weil diese Begriffe, wie in jeder Wissenschaft die Erscheinungen des Alltags, gerade die fragwürdigsten sind.

Der RFG. ist, entsprechend seiner richterlichen Mission, in Abhängigkeit von der Regellosgkeit, mit welcher der Zufall diese Probleme in den Bereich seiner Rechtsprechung brachte, nur schrittweise zu umfassenden und grundsätzlichen Anschauungen über den erwähnten Fragenkomplex gelangt, und man kann wohl sagen, daß erst gegen Ende des vorigen Jahres, namentlich durch die Entsch. VI A 772/30¹⁾, eine grundsätzliche Klärung in der Rechtsauffassung dieses Gerichtshofs eingetreten ist.

Die Kritik dieser Rechtsprechung ist vorher schon lebhaft gewesen²⁾, allerdings mehr intern in Gestalt immer neuer Rechtsbeschwerden und Eingaben von Spitzenverbänden. Sie war aber bisher mehr negativ, sie hat auf innere Widersprüche in der Rechtsprechung hingewiesen, auf sozialpolitische Gesichtspunkte, die gegen die Anschauungen des RFG. sprechen. Im folgenden wird versucht, nach einem kurzen Überblick über die gegenwärtige Rechtslage, von einem anderen Gesichtspunkt aus eine möglichst exakte und grundsätzliche positive Lösung zu finden.

I. Nach der neuesten Rechtsprechung³⁾ des RFG. ist grundsätzlich zwischen folgenden Arten der Altersversorgung zu unterscheiden:

1. Altersversorgung einzelner Privatangestellter in leitender Stellung durch besondere Verträge⁴⁾.
2. Altersversorgung öffentlicher Beamter, Angestellter und Arbeiter durch besondere Pensionsklassen⁵⁾.
3. Kollektivversicherung von Privatangestellten und Arbeitern bei privaten Pensionsklassen⁶⁾.

¹⁾ RStBl. 1931, 644 Nr. 686; RFG. 29, 179 ff. In diesem Verfahren wurde der RFG. zugezogen. Verf. hatte als Sachbearbeiter der Rechtsbeschwerde, die der angeführten Entsch. VI A 772/30 zugrunde liegt, Gelegenheit, sich eingehend mit der Materie zu beschäftigen.

²⁾ Vgl. hierzu Fürnrohr: StB. 1931, 214 ff. und meinen Aufsatz: DStZ. 1931, 423 ff. Dort auch weitere Literaturangaben.

³⁾ Über die frühere Rechtsprechung vgl. Fürnrohr a. a. O. Sie kann hier nicht dargestellt werden.

⁴⁾ Hierzu Entsch. VI A 2010/30, RStBl. 1931, 649 Nr. 687, v. 8. Juli 1931; VI A 525/31, RStBl. 1931, 907 Nr. 896, v. 8. Juli 1931; VI A 1456/30, RStBl. 1931, 892 Nr. 874, v. 19. Aug. 1931; VI A 76/31, RStBl. 1931, 844 Nr. 829, v. 9. Juli 1931.

⁵⁾ Hierzu Entsch. VI A 2132/30, RStBl. 1931, 670 Nr. 705, v. 8. Juli 1931; VI A 2131/30, RStBl. 1931, 883 Nr. 864, gl. Dat.; VI A 1917/30, RStBl. 1931, 842 Nr. 827, gl. Dat.; VI A 288/31, RStBl. 1931, 844 Nr. 828, gl. Dat.; VI A 362/31, RStBl. 1931, 845 Nr. 830, v. 9. Juli 1931; VI A 1415/31, RStBl. 1932, 9 Nr. 8, v. 22. Juli 1931.

⁶⁾ Hierzu Entsch. VI A 1619/30, RStBl. 1931, 669 Nr. 704, v. 8. Juli 1931; VI A 2083/29, RStBl. 1931, 948 Nr. 944, v. 22. Okt. 1931; VI A 2226/31, RStBl. 1931, 954 Nr. 947, v. 22. Okt. 1931.

Zu Gruppe 1. Hier handelt es sich um Angestellte in leitender Stellung, für die vertragsmäßig zur Abfindung ihrer Versorgungsansprüche vom Arbeitgeber Kapitalien auf Sperrkonten bei Banken und Treuhandgesellschaften eingezahlt werden und, unter der Bedingung des Verbleibens im Dienst, zu einem gewissen Zeitpunkt (Ableben, Dienstunfähigkeit usw.) dem Angestellten zufallen, ferner um Lebensversicherungen, die vom Arbeitgeber auf den Namen des Angestellten genommen werden, wobei die Prämien vom Arbeitgeber bezahlt werden, unter Verzicht des Angestellten auf den Versicherungsanspruch bei vorzeitigem Dienstaustritt, bisweilen auch nur bei verschuldeter Entlassung, zuweilen mit, zuweilen ohne Verzicht des Angestellten auf den bis dahin erwachsenen Rückkaufswert (Beitragswert) des Versicherungsanspruchs⁷⁾.

Der RFG. vertritt jetzt folgende Auffassung:

Die erwähnten Sperrkapitalien sind in der Regel Einkommen des Arbeitnehmers, auch die Prämienzahlungen des Arbeitgebers sind ebenso zu betrachten, als hätte sie der Arbeitnehmer ausbezahlt erhalten und damit seinerseits Beiträge zu einer von ihm selbst genommenen Versicherung entrichtet, mindestens dann, wenn der Arbeitnehmer einen Anspruch darauf hat, daß die Prämienzahlung während des Dienstverhältnisses andauert. Es ist gleichgültig, ob er bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses auf den bis dahin erwachsenen Rückkaufswert einen Anspruch hat⁸⁾.

Zu Gruppe 2. Hier hat nach den Kassensatzungen in der Regel der Arbeitnehmer einen unmittelbaren Anspruch gegen die Verbandskasse. Die vom Arbeitgeber gezahlten Beiträge verbleiben bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses im Vermögen der Kasse. Mitglieder derselben sind nur die Arbeitgeber. Die Versicherung wird mit Abschluß des Dienstvertrags durch die Körperschaft auf den Namen des Arbeitnehmers abgeschlossen, bzw. entsteht satzungsgemäß mit der Anstellung.

In allen Fällen der Gruppe 2 verneint der RFG. eine Lohnsteuerpflicht des Arbeitnehmers aus den Beiträgen des Arbeitgebers mit folgender Begründung:

1. Für die mit öffentlicher Beamteneigenschaft ausgestatteten Arbeitnehmer: ihre Altersversorgung sei keine Gegenleistung für ihre Dienste, sondern eine Versorgung aus dem Treuverhältnis. Der Ruhegehaltsanspruch gehöre zur Natur des Beamten und werde deshalb nicht erst durch eine Pensionseinrichtung begründet, er bestehe unabhängig davon gegenüber der betreffenden öffentlichen Körperschaft. Die Pensionskasse sei deshalb stets Surrogat, eine Art Rückversicherung des Arbeitgebers.

Auch die Arbeitgeberbeiträge zur staatlichen Sozialversicherung betrachtet der RFG. von jeher nicht als Einkommen des Arbeitnehmers, mit einer Begründung, die zweifellos in einem gewissen Zusammenhang mit der für die öffentlichen Beamten gegebenen steht: bei der Sozialversicherung soll die Lohnsteuerfreiheit der Arbeitgeberbeiträge darauf beruhen, daß sie nicht als Entgelt für geleistete Dienste, sondern kraft Gesetzes geleistet würden, somit nicht Einkommen des Arbeitnehmers sein könnten.

2. Für die Angestellten und Arbeiter öffentlicher Körperschaften⁹⁾: Entscheidend soll hier sein, daß den Angestellten und Arbeitern, wie übrigens auch den öffent-

⁷⁾ Diese Gruppe war der Ausgangspunkt für die Rsp. des RFG. auf dem Gebiet der Altersversorgung und scheint jugendlich, wie schon Fürnrohr a. a. O. bemerkt, auf die Rsp. zu den anderen Gruppen eingewirkt zu haben.

⁸⁾ Damit ist die Auffassung der Entsch. VI A 825/27 v. 6. Juni 1928 verfallen, welche den Anspruch des Versicherten aus dem Rückkaufswert für entscheidend erklärt hatte.

⁹⁾ In den oben angeführten Entsch. RStBl. 1931 Nr. 827, 828, 830 handelt es sich um Angestellte von Krankenkassen. In den in Note 5 erwähnten Entsch. RStBl. 1931 Nr. 827 u. 828 wird die frühere Entsch. v. 12. März 1930, VI A 1866/29; RStBl. 1930, 310 Nr. 436 ausdrücklich aufgegeben und jetzt die Einkommensteuerfreiheit von Arbeitgeberbeiträgen auch für den Fall ausgesprochen, daß dem öffentlichen Angestellten bei vorzeitiger Lösung des Dienstverhältnisses die freiwillige Weiterversicherung bei der bisherigen Kasse vertraglich eingeräumt ist. Die Entsch. RStBl. 1931 Nr. 827 (Zusnote 5) nennt die Bezeichnung der Arbeitnehmer

sichen Beamten, bei der Anstellung kein Anspruch auf eine bestimmte Art von Altersversorgung eingeräumt werde; deshalb sei die von der Körperschaft gewählte Art nur eine Rückversicherung des Arbeitgebers, selbst wenn nach der Kassensatzung die Angestellten ausdrücklich als die Versicherten bezeichnet werden und einen unmittelbaren Anspruch gegen die Pensionskasse erwerben.

Zu Gruppe 3: Genau entgegengesetzt stellt sich der *RFS*. zur letzten Gruppe, der Sammelversicherung von privaten Angestellten und Arbeitern. Bei einer Reihe solcher Kassen¹⁰⁾, wohl der überwiegenden Zahl, sind die Arbeitnehmer Mitglieder der Kasse, daneben meist auch die Arbeitgeber. Bei einzelnen Kassen, namentlich von Unternehmerverbänden, sind bisweilen nur die angeschlossenen Arbeitgeber Mitglieder. In diesem Fall ist aber regelmäßig für die Belange der Arbeitnehmer ein Beirat der Versicherten mit Sitz und Stimme in der Mitgliederversammlung vorgesehen. Satzungsmäßig leisten die Versicherten Beiträge an die Pensionskasse, die der Arbeitgeber vom Gehalt kürzt und mit seinem eigenen Beitrag unmittelbar an die Kasse abführt^{10a)}. Die Beiträge sind nicht versicherungstechnisch nach Art der Lebensversicherung, sondern nur nach Alter und Gehaltshöhe gestaffelt. Soweit die Arbeitgeber selbst Mitglieder der Kasse sind, sind sie zur Kündigung der Mitgliedschaft berechtigt. In diesem Fall haben ihre Angestellten die Wahl zwischen freiwilliger Weiterversicherung und gleichzeitigem Austritt. Letzterer, verbunden mit Erlöschen der Versicherung, steht den Angestellten auch frei, wenn sie selbst Mitglieder der Kassen sind. Bei vorzeitiger Beendigung des Angestelltenverhältnisses endigt zugleich die Mitgliedschaft, es bleibt das Recht zur Weiterversicherung. Mangels Weiterversicherung erhält der Arbeitnehmer in allen Fällen der Beendigung der Versicherung die von ihm geleisteten Beiträge zurück, dagegen verbleiben die von dem Arbeitgeber gezahlten Beiträge der Kasse. Die Versicherung bzw. Anmeldung der Mitgliedschaft aller Arbeitnehmer bei der Anstellung ist satzungsgemäß Pflicht des Arbeitgebers.

In seiner bereits erwähnten grundsätzlichen Entsch. VIA 772/30 entwickelt nun der *RFS*. folgende Auffassung: Auf Grund der eben geschilderten Satzungsbestimmungen bzw. Versicherungsbedingungen soll, im Gegensatz zu Gruppe 2, durch den Anstellungsvertrag eine Verpflichtung des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer zu dieser bestimmten Art von Altersversorgung und zur fortdauernden Leistung der Arbeitgeberbeiträge bestehen. Das soll sich daraus ergeben, daß die Versicherung bei der betreffenden Kasse Bestandteil des Anstellungsvertrages sei. Nicht die allgemeine Zusage einer Versorgung oder die allgemeine Verpflichtung zu einer solchen, wie in Gruppe 2, sondern die bestimmte Art der Versicherung durch Zahlung von Beiträgen stehe hier im Vordergrund. Der durch die Arbeitgeberbeiträge entstehende Vermögensvorteil sei auch nicht aufschiebend bedingt¹¹⁾, er liege in der

schon für die Gegenwart wirksamen Sicherung der Zukunft. Diese werde durch die Prämienzahlung auch während der Wartezeit geschaffen. Der Arbeitgeberbeitrag sei deshalb in dieser ganzen Gruppe, analog der Gruppe 1, so zu betrachten, wie wenn er dem Arbeitnehmer ausgezahlt und von diesem dann als eigener Beitrag an die Kasse abgeführt würde. Daß die Arbeitgeberbeiträge bei vorzeitiger Auflösung der Versicherung nicht erstattet würden, sei ebenso aufzufassen wie der Verkauf eines Hauses oder der Verlust des Gegenstandes bei der Feuerversicherung¹²⁾. Besonders verschärft wird der Gegensatz zu den für die zweite Gruppe entwickelten Anschauungen durch die Entsch. VIA 2226/31 (s. Fußnote 6). Danach soll bei Gruppe 3 ein vertragsmäßiger Anspruch des Arbeitnehmers auf eine bestimmte Altersversorgung zur Begründung der Lohnsteuerpflicht gar nicht erforderlich sein; es soll genügen, daß der Arbeitnehmer auf Grund tatsächlicher Zahlung der Arbeitgeberbeiträge das „Bewußtsein der Sicherung“ seiner Zukunft habe. Was also bei Gruppe 2 gerade die Lohnsteuerfreiheit begründen soll, soll hier für die Lohnsteuerpflicht unschädlich sein¹³⁾. Die Entscheidung geht sogar so weit, wenn Beiträge im Umlageverfahren von Seiten der Kasse von den angeschlossenen Arbeitgebern jährlich nachträglich auf Grund des tatsächlichen Aufwands der Pensionskasse für die Altersversorgung der zur Zeit im Rentengenuß stehenden Versicherten in der Weise erhoben werden, daß vom gleichjährigen Gesamtgehaltsaufwand jedes angeschlossenen Arbeitgebers für die zur gleichen Zeit im Anstellungsverhältnis stehenden Arbeitnehmer ein gleichmäßiger Hundertsatz erhoben wird, diesen Hundertsatz für einen Beitrag des betreffenden Arbeitgebers zugunsten dieser letzteren Arbeitnehmer und für deren Einkommen zu erklären.

Eine zur Lohnsteuerfreiheit der Arbeitgeberbeiträge führende Beurteilung soll nach jetziger Auffassung des *RFS*. (sie ist schon in früheren Entscheidungen angedeutet, besonders betont aber erst in der erwähnten Entsch. VIA 772/30) dann Platz greifen, wenn die Arbeitgeberbeiträge den Charakter von Individualbeiträgen verlieren und zu Pauschalbeiträgen für die Gesamtheit der Versicherten werden. Das sei nicht der Fall, solange die Beiträge in einem festen Verhältnis zum Gehalt des einzelnen Versicherten stünden. Der Mangel der üblichen versicherungstechnischen Abstufung sei noch kein ausreichendes Merkmal der Pauschalierung¹⁴⁾.

die verschiedenen Wertanteile des Versicherungsanspruchs vorliegt, glaube ich an anderer Stelle unter III zeigen zu können. In diesem Punkt stimme ich also mit dem *RFS*. überein.

¹²⁾ Entsch. VIA 772/30 (s. Fußnote 1). Damit hat der *RFS*. die von ihm früher gewählte Konstruktion der auflösenden Bedingung für die Lohnsteuerpflicht endgültig preisgegeben. Näheres über diese Konstruktion und die Entsch. hierzu s. Fußnote 2.

¹³⁾ Hier kann man sich des Eindrucks nicht erwehren, als wenn die Arbeitgeberbeiträge jeder Privatunternehmung als *petitio principii* in ein Schema der Lohnsteuerpflicht gepreßt würden, während umgekehrt die Entsch. VIA 2131/30 und VIA 1415/31 (s. Fußnote 5) ebenso veruchten, eine Lohnsteuerfreiheit für öffentliche Beamte bzw. Angestellte zu konstruieren.

¹⁴⁾ In zwei weiteren Entsch. (VIA 1619/30: *RSStBl.* 1931, 669 Nr. 704 und VIA 1415/31: *RSStBl.* 1932, 9 Nr. 8) ist der letztere Grundsatz wie folgt angewendet worden: Wenn die Höhe der Arbeitgeberbeiträge in einer einheitlichen Jahressumme vom Aufsichtsrat der Kasse für das Unternehmen festgesetzt wird, ihr Mindestsatz durch die Gesamtsumme der Arbeitnehmerbeiträge (der gleichzeitig angestellten Versicherten) zur staatlichen Sozialversicherung begrenzt ist und weiter nach der Satzung die Gesamtsumme der Arbeitgeberbeiträge jährlich nicht mehr als 15% der Jahresgehaltssumme der gleichzeitig angestellten Versicherten ausmachen darf, so soll Pauschalierung vorliegen, und die Arbeitgeberbeiträge sind Lohnsteuerfrei. Dagegen soll bei dem eben erwähnten Umlageverfahren Pauschalierung nicht vorliegen. Dagegen handelt es sich — dies sei zur Vermeidung von Mißverständnissen nochmals hervorzuheben — bei dem eben erwähnten Fall (der prozentualen Festsetzung der Jahressumme durch den Aufsichtsrat) nicht um ein Umlageverfahren! Hier ist das Motiv für diese Satzungsbestimmung die Anpassung der jeweiligen Beitragsleistung für die gleichzeitig Versicherten (gleichzeitigen Arbeitnehmer) des Unternehmens an dessen Etat.

als „Versicherte“ eine „ungenauere Fassung der Satzung“. Gewollt sei nur eine Rückversicherung der Körperschaft.

¹⁰⁾ Der Liebenswürdigkeit des Vorstandes des Verbands Deutscher Privat-Pensionskassen verdankt Verf. folgendes Material: Satzungen und Versicherungsbedingungen des Gebr. Arnhold'schen Pensionsvereins, des Beamtenfürsorgevereins der Deutschen Bank, des Beamtenversicherungsvereins für das Deutsche Bank- und Bankiergewerbe, der Versorgungskasse Vereinigter Meedereien in Hamburg, der Pensionskasse der Angestellten der J. G. Farbenmüller, der Pensionskasse der Angestellten der Interessengemeinschaft Siemens-Glas. Das gleiche Material hat dem *RFS*. in der Rechtsbeschwerde VIA 772/30 (s. oben) vorgelegen.

^{10a)} Die Kassen sind meist „Erfasskassen“ im Sinne der staatlichen Sozialversicherung, ihre Versicherungsleistungen und satzungsmäßigen Beiträge gehen erheblich über dieses gesetzlich vorgeschriebene Maß hinaus. Im folgenden ist nur an diese überschießenden Leistungen zu denken.

¹¹⁾ Diese Ansicht vertritt FÜRROHR a. a. O. und leitet daraus für alle Ansprüche von Arbeitnehmern gegen Pensionskassen im Gegensatz zu solchen aus Lebensversicherungen die Lohnsteuerfreiheit der Arbeitgeberbeiträge zu Pensionskassen ab. Daß hier ein Mißverständnis über

II. Wie sind nun diese neuesten Grundsätze des R.F.S. zu beurteilen? Die Begründung, die der R.F.S. für die Unterscheidung zwischen öffentlichen Beamten und privaten Angestellten, staatlicher Sozialversicherung und privaten Kassen gibt, scheint mir völlig unhaltbar. Wenn nicht der Gesetzgeber selbst ausdrückliche Unterschiede macht, kann ein Vermögenswert nicht einfach aufhören, „Einkommen“ zu sein, weil er kraft Gesetzes zufließt! Sonst müßten auch gesetzliche Unterhaltsleistungen zwischen Eltern und Kindern die Eigenschaft von „Einkommen“ verlieren. Beim öffentlichen Beamten ferner beruht der Anspruch auf Gehalt erst recht auf dem „Treueverhältnis“; trotzdem ist er überall als Einkommen steuerpflichtig! Wenn schließlich ein Arbeitnehmer der Gruppe 3, ohne vertragmäßigen Anspruch auf Zahlung des Arbeitgeberbeitrags, dennoch das „Bewußtsein der Sicherung“ haben soll, wie sollte dieses „Bewußtsein“ dann bei einem Angestellten der Gruppe 2 ausbleiben, weil der Arbeitgeber hier freiwillig zahlt, der Arbeitnehmer aber der Kasse gegenüber einen Anspruch auf die Versicherungsleistung hat?

Welche Verwandtnis hat es übrigens mit diesem Vertragszwang und dieser Vertragsfreiheit? Es kann nicht die Rede davon sein, daß der Arbeitnehmer der Gruppe 3 im Gegensatz zu Gruppe 2 einen vertragmäßigen Anspruch gegen den Arbeitgeber darauf hätte, daß dieser fortgesetzt Beiträge an die Kasse entrichtet! Wie erwähnt, sehen die Satzungen, wo Arbeitgeber Mitglieder der Kasse sind, ausdrücklich vor, daß die Arbeitgeber nach Belieben ihre Mitgliedschaft kündigen können, mit der bereits erörterten Wirkung. Soweit die Arbeitgeber nicht Mitglieder der Kasse sind, wird es erst recht schwer fallen, eine vertragmäßige Verpflichtung des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer auf Zahlung von Beiträgen zu konstruieren, wenn sie nicht im Anstellungsvertrag ausdrücklich vereinbart ist! Das ist aber gerade in der Regel nicht der Fall!¹⁵⁾

Es ist also genau umgekehrt, wie es der R.F.S. in seinen Entscheidungen darstellt: Alle erheblichen rechtlichen und wirtschaftlichen Tatbestände gleichen sich bei den Gruppen 2 und 3 wie ein Ei dem andern!¹⁶⁾

Wie steht es endlich mit der Unterscheidung von Individualfällen und Pauschfällen? Die versicherungstechnische Seite der Frage erklärt der R.F.S. meines Erachtens mit Recht für gleichgültig. Die Prämie, die der Arbeitgeber zahlt, wird in der Tat nicht mehr und nicht

¹⁵⁾ In einer der in Fußnote 10 erwähnten Satzungen ist sogar ausdrücklich vorgesehen, daß die Beiträge der Arbeitgeber als Mitglieder der Kasse beschlußmäßig eingestellt werden, wenn ein zur Deckung des Versicherungsaufwands der Kasse ausreichender Fonds angeammelt ist.

¹⁶⁾ Höchst sonderbar mutet es an, wenn der R.F.S., wie erwähnt, angesichts des klaren Wortlauts einer Kassensatzung der Gruppe 2, die vom Angestellten als „Versicherten“ spricht, dies für einen „ungenauen Ausdruck“ erklärt. Was sind diese Angestellten denn anders als „versichert“, wenn sie gegen die Kasse einen Anspruch auf die Versicherungsleistung haben, wie es der R.F.S. im gleichen Atemzug feststellt? Sie sind danach sogar Mitglieder der Kasse (Landeskasse eines Krankenkassenverbands). Hier werden allerdings nach der gleichen Entsch. die Arbeitgeberbeiträge im Umlageverfahren erhoben. Auf diesen Umstand stützt sich aber die Begründung des R.F.S. nicht.

Der R.F.S. vergleicht ferner, wie oben erwähnt (vgl. Fußnoten 12 u. 1), die Richterstattungsfähigkeit der Arbeitgeberbeiträge mit dem Verlust der bisherigen Beiträge bei einer Versicherungsgesellschaft. Dieses Argument wurde zuerst im Verfahren über die Rechtsbeschwerde VI A 772/30 (s. Fußnote 1) von dem zum Verfahren zugezogenen R.F.M. gebracht und dort sogar der Vergleich mit dem Konkurs eines Versicherungsunternehmens gebraucht! Ersichtlich da etwa nicht die Versicherung oder ist sie nicht etwa kündbar, und wird dann der Beitragswert (Rückkaufswert) etwa nicht erstattet? Mit welchem Recht will man überdies bei der Pensionskasse den selbst gewollten Beendigungsgrund einem zufälligen Ereignis bei einem anderen Versicherungszweig gleichstellen? Zu den Arbeitgeberbeiträgen der Pensionskassen gibt es eben kein Gegenstück bei den Versicherungsgesellschaften, weil es bei diesen keine Beiträge gibt, die keinen erstattungsfähigen Beitragswert haben!

weniger zu einem gegenwärtigen Vermögenswert, ob sie nach Geschlecht u. a. abgestuft ist oder nicht, wenn sie den gleichen wirtschaftlichen bzw. versicherungsrechtlichen Effekt hat, als wäre sie vom Angestellten selbst bezahlt; sie ist dann in ihrem Nennwert „Einkommen“, ohne Rücksicht auf ihren versicherungstechnischen Wert im Vermögen der Versicherungsanstalt.

Wann aber wird sie Pauschfall, wann hört sie auf, in einem feststellbaren Verhältnis zum Gehalt des einzelnen Arbeitnehmers zu stehen? Eine solche Unterscheidung ist meines Erachtens a priori verfehlt, weil es sie nicht geben kann! Wenn überhaupt eine bestimmte Versicherungsleistung im Verhältnis zu einem bestimmten Gehalt des Arbeitnehmers vorliegt — andernfalls handelt es sich um eine Wohlfahrtseinsparung —, so muß der Beitrag, soll er der Versicherung eines bestimmten Arbeitnehmers dienen, in einem feststellbaren Verhältnis zu seinem Gehalt stehen; andernfalls wäre auch dieser „Beitrag“ des Arbeitgebers Wohltätigkeit und nicht Prämie!¹⁷⁾

III. Die bisher an der Auffassung des R.F.S., hauptsächlich zu Gruppe 2 und 3, geübte Kritik, soweit sie sich nicht auf Darlegung von Widersprüchen innerhalb der Rechtsprechung zu den verschiedenen Gruppen beschränkt, sondern positiv zum Problem der Arbeitgeberbeiträge Stellung genommen hat, scheint mir über indirekte Methoden nicht hinausgekommen zu sein. Sie hat die Konsequenzen hervorgehoben, die sich juristisch und steuerrechtlich ergeben, wenn die Arbeitgeberbeiträge in Gruppe 3 als Einkommen der Arbeitnehmer behandelt werden, ferner die sozialpolitische Ähnlichkeit der Pensionskassen in Aufbau und Funktion mit der reichsgesetzlichen Sozialversicherung betont, und daraus das Postulat gleicher steuerrechtlicher Behandlung abgeleitet^{17a)}. Die vom R.F.S. für die unterschied-

¹⁷⁾ Wenn also in dem in Fußnote 14 bereits geschilderten Tatbestand (Entsch. VI A 1619/30) der Jahresbeitrag des Arbeitgebers in einer Gesamtsumme, aber nicht im Umlageverfahren, wie dargestellt, festgesetzt ist, so ist klar, daß hier nach der Satzung ein bestimmtes Verhältnis zwischen Gehalt und Arbeitgeberbeitrag gewollt ist. Jeder Textianer kann hier nach der Gleichung „Pauschalbeitrag zu Gesamtgehaltsumme = X zu 100“ die Beziehung zum Einzelgehalt feststellen! Wenn eine solche Formalität entscheiden soll, dann ist es für alle deutschen Pensionskassen eine Kleinigkeit, durch eine geringfügige Satzungsänderung ihre Arbeitgeberbeiträge lohnsteuerfrei zu machen! Hätte also hier die Einkommensteuerpflicht der Arbeitgeberbeiträge bejaht werden müssen, so war sie in dem erwähnten Fall des Umlageverfahrens (VI A 2226/31) grundsätzlich zu verneinen. Beim Umlageverfahren kann die Festsetzung eines Arbeitgeberbeitrags nach einem Hundertsatz des Arbeitslohns der zur Zeit Angestellten logisch nichts anderes sein als ein Mittel zur Deckung des gleichzeitigen Rentenbedarfs für eine genau bestimmte ganz andere Gruppe von Angestellten, nämlich die zur gleichen Zeit vorhandenen, aus dem Anstellungsverhältnis bereits ausgeschiedenen Renteneempfänger! Dieser sog. „Arbeitgeberbeitrag“ wird also auf dem Weg über die Kasse sofort Einkommen dieser Renteneempfänger und hat mit dem Einkommen der gleichzeitig im Anstellungsverhältnis befindlichen Arbeitnehmer nicht das geringste zu tun!

^{17a)} Der früher von mir ausführlich vorgetragene zivilrechtliche Gesichtspunkt (s. Fußnote 2) darf auch bei der steuerrechtlichen Würdigung nicht außer acht gelassen werden: Nach dem Vertragswillen der Parteien, der in den Satzungen und Versicherungsbedingungen der Pensionskassen zum Ausdruck kommt, sind die Arbeitgeberbeiträge nicht erstattungsfähig und würden deshalb bei vorzeitigem, unverschuldetem Dienstaustritt, wenn sie Einkommen des Arbeitnehmers wären, den Charakter einer Konventionalstrafe annehmen, die von den Parteien sicher nicht gewollt ist und auch sozial höchst ungerade wäre. Wäre sie gewollt, so wären nicht zwei Arten von Beiträgen geschaffen worden. Dieses häufig vorgebrachte Argument, daß nach seiner Rechtsauffassung die Zerteilung der Beiträge überflüssig wäre, hat der R.F.S. bis heute nicht zu widerlegen vermocht! Er entledigt sich dieser Aufgabe (Entsch. VI A 772/30 a. a. O.) mit der Bemerkung, der Grund für die Zerteilung liege „auf anderem Gebiete“!

Das Argument der Doppelbesteuerung ist m. E. kein selbständiges, sondern fällt mit dem sozialpolitischen zusammen. Der deutsche Gesetzgeber hat die Frage, wessen Einkommen steuerrechtlich die Arbeitgeberbeiträge zur

liche Behandlung der Arbeitgeberbeiträge in den Gruppen 2 und 3 gegebene Begründung ist aber, wie schon erwähnt, unhaltbar. Es ist also bis jetzt das Problem nicht gelöst, wessen Einkommen die Arbeitgeberbeiträge bei den verschiedenen Arten von Pensionskassen und bei der staatlichen Sozialversicherung in Wahrheit sind? Sind sie wirklich bei den verschiedenen Gruppen Einkommen verschiedener Beteiligter? Laßt sich, nachdem sich die Einteilungsgründe des *N.F.D.* als unhaltbar erwiesen haben, kein anderer einheitlicher Gesichtspunkt auf demjenigen wissenschaftlichen Boden gewinnen, auf dem die ganze Frage liegt, dem finanzwissenschaftlichen? Gibt es keine direkte Methode, die zur Lösung führt?

Sie ergibt sich, wie mir scheint, wenn man die verschiedenen „Wertbestandteile“ untersucht, die im jeweiligen Versorgungsanspruch enthalten sind.

Die Frage, ob irgendein Wert als „Einkommen“ anzusehen ist oder nicht, hängt nicht nur von dem Einkommensbegriff ab, der bekanntlich zu den fragwürdigsten der Finanzwissenschaft gehört; vielmehr ist dieser selbst abgeleitet aus dem Vermögensbegriff, muß jedenfalls, wie der Schanzsche Einkommensbegriff¹⁸⁾, auf ihn zurückgehen, um irgendeinen wissenschaftlichen Halt zu besitzen.

staatlichen Sozialversicherung sind, nicht entschieden! Er hat nur „Einkommen“ des Arbeitnehmers, das er nicht näher definiert, innerhalb eines gewissen Rahmens für abzugsfähig erklärt (§ 17 EinkStG.). Dieser Rahmen bezeichnet einen gewissen Mindestaufwand für die Zukunftssicherung des Steuerpflichtigen und seiner Familie, und der Gesetzgeber will durch die Steuerfreiheit einen Anreiz geben, diesen Aufwand vor anderem, weniger nutzbringendem, zu bevorzugen. Wenn nun die Arbeitgeberbeiträge der staatlichen Sozialversicherung als Einkommen des Arbeitnehmers aufzufassen wären, evtl. auch nur die an private Pensionskassen fließenden, und diese dann im einen oder anderen Fall den in § 17 EinkStG. gezogenen Rahmen überschreiten, so könnte man dies nicht aus dem Gesichtspunkt der Doppelbesteuerung als ungerecht bezeichnen! Auch hohe Lebensversicherungsprämien überschreiten diesen Rahmen! Jeder Einkommensteil, von einer gewissen Höhe, der als Vermögen angelegt wird und seinerseits wieder Einkommen bringt, unterliegt, ohne die Möglichkeit einer Befreiung, einer dreifachen Steuer, erst der Einkommensteuer, dann der Vermögensteuer und schließlich mit dem Ertrag wiederum der Einkommensteuer! Dagegen ist steuerrechtlich nichts einzunutzen! Es kann sich also hier nur darum handeln, ob es aus sozialpolitischen Gesichtspunkten dem Geist des deutschen Einkommensteuerrechts entspricht, Arbeitgeberbeiträge für Einkommen des Arbeitnehmers zu erklären, wenn grundsätzlich dadurch die Möglichkeit gegeben ist, daß auch nur ein Teil dieser Beiträge bei dieser Auffassung außerhalb des Schutzes des § 17 EinkStG. fällt? Auf diese Grundfähigkeit kommt es an, nicht darauf, ob in zahlreichen Fällen der Rahmen des § 17 weit genug ist, um auch noch die Arbeitgeberbeiträge aufzunehmen! Daß bei der staatlichen Sozialversicherung die Leistung kraft Gesetzes geschieht, bei den anderen Gruppen kraft Vertrages, kann unmöglich den Einkommenscharakter der Beiträge bestimmen, höchstens ihre Abzugsfähigkeit! Diese letztere aber hat, darüber kann wohl kein Zweifel bestehen, der Gesetzgeber in keiner Weise von einer bestimmten Art der Altersversorgung abhängig gemacht. Der Rahmen des § 17 EinkStG. ist auch nicht etwa so gezogen, daß nur die Arbeitgeberbeiträge der staatlichen Sozialversicherung darin Platz finden würden. Er umfaßt noch andere Gebiete als die Altersversorgung!

Es ergibt sich also folgendes: de lege lata läßt sich auch aus sozialpolitischen Gesichtspunkten die Frage nicht entscheiden, wessen Einkommen die Arbeitgeberbeiträge sind. Für die Arbeitgeberbeiträge zu privaten Pensionskassen könnten sich, aus sozialpolitischen Gesichtspunkten, aus der Eigenschaft der Arbeitgeberbeiträge zur staatlichen Sozialversicherung wichtige Schlüsse ergeben. Nachdem aber die Begründung, die der *N.F.D.* (im Anschluß an den bekannten Sammelersatz des *N.F.M.*) für seine Auffassung gegeben hat, sich als unhaltbar erwiesen hat, hängt auch die Eigenschaft dieser letztgenannten Beiträge in der Luft, da der Gesetzgeber sich, wie gesagt, darüber ausschweigt.

¹⁸⁾ Schanz: *FinArch.* 1896, I ff. definiert Einkommen als den „Vermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnitts“ (S. 23 a. a. O.). Er bezieht (a. a. O. S. 24) alle einmaligen Vermögensmehrungen, wie Schenkungen, Erbschaften, Lotteriegewinne, Legate, Versicherungskapitalien und -renten, vor allem auch alle Wertsteigerungen (Konjunkturgewinne), ein. Er will damit in erster Linie die

Was aber unbestrittenermaßen, volkswirtschaftlich gesehen, „Vermögenszuwachs“ ist, braucht noch nicht steuerrechtlich „Einkommen“ zu sein; das hängt von der mehr oder weniger starken Einschränkung des Schanzschen Einkommensbegriffs ab¹⁹⁾.

Ganz unabhängig vom Streit um diesen steuerrechtlichen Einkommensbegriff ist aber folgende Feststellung: Niemand kann etwas Einkommen sein, was nicht, für sich betrachtet, Vermögenszuwachs ist. Wir fragen deshalb: Wessen Vermögen wird in den verschiedenen Formen der Altersversorgung ein vom Arbeitgeber gezahlter Versicherungsbeitrag? Wessen Vermögen erfährt m. a. W. durch die jeweilige Aufwendung des „Arbeitgebers“ einen Zuwachs? Genauer: Welcher Vermögenswert ist es, der durch eine Aufwendung des Arbeitgebers jeweils einen Zuwachs erfährt, und zu wessen Vermögen gehört im Zeitpunkt der Zahlung dieser Wert^{19a)}?

Der Versicherungsanspruch auf Kapital oder Rente gegen irgendeine Versicherungsanstalt läßt sich, als Vermögen gesehen, wohl in drei verschiedene Wertbestandteile zerlegen:

1. Den inneren Wert, der mit dem Abschluß der Versicherung entsteht. Ihm entspricht, wenn kein Versicherungsverhältnis vorliegt, der reine Ruhegehaltsanspruch, der in einem Anstellungsvertrag oder kraft Beamtenverhältnisses einen „Arbeitnehmer“ gegen den „Arbeitgeber“ zusteht. Juristisch ist er nur eine Anwartschaft, aber zweifellos ein wirtschaftlicher Wert und als solcher volkswirtschaftlich Vermögen. Dieser innere Wert ist unabhängig von der Zahl der geleisteten Beiträge. Beispiel: Ein dreißigjähriger Versicherter, mit abgelaufener Karenzzeit und zwei Beitragsjahren, erkrankt lebensgefährlich, Lebenswahrscheinlichkeit ein Jahr. Lebensversicherungssumme 50 000 M. Ein vierzigjähriger Versicherter, kerngesund, durchschnittliche Lebenswahrscheinlichkeit nach der Absterbeordnung rund 15 Jahre, individuelle viel höher, gleiche Versicherungssumme, aber zehn Beitragsjahre: Der Beitragswert der zweiten Versicherung ist viel höher als bei der ersten! Der innere Wert, infolge der Nähe seiner Fälligkeit, viel höher bei dem Dreißigjährigen! Dieser innere Wert wechselt mit der Solvenz des Arbeitgebers bzw.

volkswirtschaftliche Erscheinung des Einkommens kennzeichnen und nennt seine Definition selbst nur einen geeigneten Ausgangspunkt auch für die steuerrechtliche Betrachtung (S. 31 u. 72 a. a. O.). Näheres über die Theorien des Einkommens neuerdings bei *MoII*, Probleme der Finanzwissenschaft, Leipzig 1924.

¹⁹⁾ Da „Einkommen“ logisch immer nur „Vermögenszuwachs“ bedeuten kann, ist die Schanzsche Definition in Wirklichkeit rein volkswirtschaftlich, sie ist, finanzwissenschaftlich gesehen, eine formal-logische wie der Rechts- und Eigentumsbegriff in der Rechtswissenschaft, und erhält (finanzwissenschaftlichen) positiven Inhalt erst durch die Einschränkungen, die sie durch finanzwissenschaftliche Gesichtspunkte wie „Leistungsfähigkeit“, „Ertragsquellen“ usw. erfährt. Der finanzwissenschaftliche Streit geht also in Wirklichkeit nicht um den Schanzschen Einkommensbegriff, sondern um die steuerrechtlich zweckmäßigste Einschränkung desselben. Abgesehen von den Wirtschaftstheorien sind Art und Maß dieser Einschränkung vor allem bedingt durch die Struktur und Technik der jeweiligen Steuer Gesetzgebung, den Parallelismus von Einkommensteuern mit Spezialsteuern aller Art, z. B. auf Schenkungen, Wertzuwachs, besondere Einkommensquellen u. dgl. Das geltende deutsche EinkStG. v. 10. Aug. 1925 hat nach Ansicht von Struy (Rom. z. EinkStG., Berlin 1927, S. 176 ff., 491 ff.), Loß (Finanzwissenschaft, Tübingen 1931, S. 492) und *MoII* (Lehrb. d. FinWiss., Berlin 1930) angeblich den Schanzschen Einkommensbegriff verlassen und sich der sog. „Quellentheorie“ zugewandt. Diese ist aber selbst, logisch gesehen, nichts anderes als eine gewisse Einschränkung des Einkommensbegriffs im volkswirtschaftlichen Schanzschen Sinn. Die sehr bedeutsamen Abweichungen des EinkStG. v. 10. Aug. 1925 in §§ 30 ff., 12 u. 13 mit § 7 Abs. 2 von der Quellentheorie sind nur verständlich und erklärbar, wenn man vom Schanzschen Einkommensbegriff ausgeht.

^{19a)} Die bei Gruppe 1 erwähnten Aufwendungen für Altersversorgung von Arbeitnehmern durch Sperrkapitalien u. dgl. werden nicht weiter besprochen. Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die Sicherung der Altersversorgung durch individuelle Lebensversicherungen, staatliche Sozialversicherung und Pensionskassen aller Art.

der Versicherungsanstalt, mit der Zahl der Dienstjahre und dem Gesundheitszustand des Versicherten. Er ist deshalb steuerrechtlich nicht faßbar und wird auch nicht erfaßt. Er ist nicht berechenbar. Aus dem gleichen Grund ist der reine Pensionsanspruch vor seiner Fälligkeit zwar Vermögen, aber niemals Gegenstand der Besteuerung.

2. Ein zweiter Wertanteil ist der Fälligkeitswert, der Wert des Renten- oder Kapitalanspruchs des Versicherten nach Fälligkeit, analog dem Wert des Pensionsanspruchs nach Eintritt der Dienstunfähigkeit usw. Dieser Wert ist berechenbar, deshalb steuerrechtlich faßbar (vgl. § 5 Abs. 1 VermStG. mit § 38 Ziff. 2 u. 5 RBewG. a. F., § 58 n. F.). Soweit es sich um Pensionsrenten handelt, die auf einem früheren Dienstverhältnis beruhen, ist aus dem schon in der Einleitung angeführten Gründen Steuerfreiheit angeordnet (§ 39 Ziff. 1—4 RBewG. a. F., § 59 a. a. O. n. F.).

3. Ein dritter Wertanteil tritt hinzu bei Versicherungsansprüchen gegen Versicherungsanstalten: Der durch laufende Beitragszahlungen allmählich anwachsende sogenannte Beitragswert (Rückkaufwert) des Versicherungsanspruchs. Er ist berechenbar, deshalb steuerrechtlich faßbar und wird auch erfaßt (vgl. § 143 Abs. 4 RAbgD. mit § 38 Ziff. 6 RBewG.). Von Interesse für unsere Betrachtung sind nur der erste und dritte Wertanteil:

1. Der innere Wert fällt als Vermögen erstmals an mit Entstehung des Gehaltsanspruchs, Pensionsanspruchs oder Versicherungsanspruchs, d. h. mit dem Abschluß des Anstellungsvertrags des öffentlichen Beamten oder Privatangestellten, des Versicherungsvertrags oder des Anstellungsvertrags, der den Anspruch gegen die Pensionskasse begründet. Wesen Vermögen der innere Wert ist, wenn Versicherungsnehmer und Versicherter verschiedene Personen sind, wenn die Bezeichnung des Begünstigten widerruflich ist usw., kann hier nicht näher erörtert werden. In der Regel ist er natürlich Vermögen des Versicherten, aber nur, wenn dieser nach dem wirklichen Willen der Parteien der Verfügungsberechtigte ist. Steuerrechtlich kommen nur der Beitragswert und Fälligkeitswert in Betracht. Der innere Wert ist in der Regel bis zur Entrichtung des ersten Beitrags bzw. bis zum Ablauf der Karenzzeit gleich Null. Bei Fälligkeit des Versicherungsanspruchs verwandelt er sich automatisch in den Fälligkeitswert. Er erlischt mit der vorzeitigen Beendigung des Versicherungsverhältnisses. Einkommen wird er, falls man einen ihn umfassenden Begriff anwendet, unter allen Umständen nur einmal, im Jahr seiner Entstehung²⁰⁾. Die fortlaufenden Beiträge bewirken, wie schon erläutert, keinen Zuwachs des inneren Werts.

2. Der Beitragswert steht unabhängig neben dem inneren Wert und wird gerade dann realisiert, wenn der innere Wert erlischt²¹⁾. Bei Fälligkeit des Versicherungsanspruchs erlischt der Beitragswert. An seine Stelle tritt der Fälligkeitswert.

Wessen Vermögen ist nun der Beitragswert? Keineswegs immer des Versicherten bzw. des Inhabers des inneren Werts, vielmehr des Versicherungsnehmers, wenn dieser vom Versicherten unterschieden ist. Er kann nur Vermögen desjenigen sein, der über den Beitragswert Verfügungsberechtigt ist, in der Regel also desjenigen, in dessen Vermögen der Beitragswert im fraglichen Zeitpunkt fallen würde, wenn er in diesem Zeitpunkt fällig würde, d. h. wenn in diesem Zeitpunkt das Versicherungsverhältnis vor Eintritt des Versicherungsfalles erlöschen würde.

Damit beantwortet sich die Frage, unter welchen Um-

²⁰⁾ Die Ausführungen in der Entsch. VI A 772/30 (s. oben) zu dieser Frage sind unverständlich, weil dort „Vermögen“ und „Einkommen“ verwechselt werden. Ebenso scheint mir Fährnrohr (s. Fußnote 11) den inneren Wert und den Fälligkeitswert zu verwechseln, wenn er den Versicherungsanspruch gegen eine Pensionskasse für „ausschießend bedingt“ erklärt, weil er nicht in einem Verkehrswert verkörpert sei. Auch bei den Pensionskassen gibt es Versicherungsscheine, und der innere Wert des Versicherungsanspruchs ist von der Existenz oder Übertragbarkeit eines Versicherungsscheins nicht abhängig.

²¹⁾ Deshalb verwandelt sich auch nicht der innere Wert bei seinem Erlöschen in den dadurch fällig werdenden Beitragswert, denn dieser hat schon vorher bestanden.

ständen ein Versicherungsbeitrag Einkommen werden kann? Da Einkommen Vermögenszuwachs ist und die Prämie nur den Beitragswert erhöht, kann der einzelne Beitrag nur Einkommen desjenigen werden, zu dessen Vermögen der Beitragswert gehört, der durch den betreffenden Beitrag erhöht wird. Als Vermögenszuwachs ist der einzelne Beitrag auch steuerbares Einkommen und kann es nur bei demjenigen sein, zu dessen Vermögen der bisherige Beitragswert gehört.

Danach ergibt sich für die drei Gruppen der Altersversorgung folgende Lösung:

Gruppe 1. Hier interessieren nur Versicherungen, die zugunsten von Angestellten vom Arbeitgeber abgeschlossen werden. Gehört der Beitragswert zum Vermögen des Arbeitgebers nach den soeben aufgestellten Richtlinien, so sind die einzelnen von ihm gezahlten Prämien sein Einkommen, nicht Einkommen des Versicherten.

Es kann sich höchstens fragen, ob aus dem Gesichtspunkt der Steuerhinterziehung eine andere Auffassung Platz greifen muß²²⁾?

Kann nun aber, das ist die grundsätzliche Frage, irgendein solcher Gesichtspunkt dazu führen, den Arbeitnehmer mit einer Einkommensteuer aus Beiträgen des Arbeitgebers zu belasten, wenn diese nicht Vermögen des Arbeitnehmers werden? Auf dem hier besprochenen Gebiet ist es zweifellos Sache der Parteien, ob sie einen persönlichen Ruhegehaltsanspruch gegen den Arbeitgeber, eine Lebensversicherung zugunsten des Arbeitnehmers oder eine Rentenversicherung vereinbaren wollen. Es kann unmöglich eine andere Steuer auferlegt werden als diejenige, die aus der Natur der betreffenden Rechtsform von dem eben besprochenen Gesichtspunkt des Vermögenswertes aus erwächst²³⁾.

Damit ist auch für die übrigen zwei Gruppen der Altersversorgung und auch für das Gebiet der staatlichen Sozialversicherung die grundsätzliche Entscheidung gegeben.

²²⁾ Vgl. § 5 Abs. 1 u. 2 RAbgD. Hier ist allerdings zu beachten, wie schon erwähnt, daß nach geltendem deutschem Steuerrecht ein aus einer Lebensversicherung bezogenes Kapital einkommensteuerfrei ist, daß ferner der Beitragswert einer Versicherung unter 5000 M und jeder Beitragswert einer Rentenversicherung, die mit Rücksicht auf ein Dienst- oder Arbeitsverhältnis abgeschlossen ist, vermögenssteuerfrei sind. Da hier kein Unterschied hinsichtlich der Versicherungsanstalt gemacht ist, muß auch eine zugunsten eines Arbeitnehmers vom Arbeitgeber mit einer privaten Versicherungsunternehmung abgeschlossene Rentenversicherung vermögenssteuerfrei sein, aber nur dann, wenn der Beitragswert Vermögen des Arbeitnehmers ist!

²³⁾ Deshalb halte ich die Entsch. VI A 1456/30 (s. Fußnote 4) und die zu der ganzen Gruppe 1 entwickelten Anschauungen des RFG. für zu einseitig, abgesehen davon, daß sie in der Beurteilung des Beitragswerts fehlerhaft sind. So richtig es ist, gerade in der Gegenwart gegenüber den Trägern großer Einkommen von Fall zu Fall die fiskalischen Interessen zu wahren, so einseitig und unrichtig ist es, hier grundsätzlich (wie auf dem ganzen Gebiet der Altersversorgung) die geradezu stereotyp gewordene Wendung zu gebrauchen: „Wirtschaftlich ist es das gleiche, wie wenn der Arbeitgeber dem Angestellten die Prämie auszahlt und der Angestellte sie dann an eine Versicherungsanstalt einzahlt.“ Es ist ganz und gar nicht das selbe, ob ein Versicherter Anteil am Beitragswert hat oder nicht! Wenn z. B. ein leitender Angestellter in jungen Jahren auf den Beitragswert der für ihn abgeschlossenen Lebensversicherung verzichtet, im Vertrauen auf seine gute Stellung zum Aufsichtsrat, wenn aber, wie es alltäglich ist, der Aufsichtsrat wechselt und er durch die Umstände zur Kündigung genötigt wird, so hat er nach dem Standpunkt des RFG. jahrelang für einen Vermögenswert Einkommensteuer zahlen müssen, der niemals sein Vermögen gewesen ist und es auch niemals mehr werden kann! Die Wahl einer bestimmten Altersversorgung ist keineswegs immer nur der Wunsch des Arbeitnehmers und ein Verzicht der Steuerersparnis! Der Ersatz eines persönlichen Versorgungsanspruchs gegen den Arbeitgeber durch eine Lebensversicherung oder die Abdeckung einer gegenwärtigen oder künftigen Rentenlast durch einen Kollektivrentenkauf bei einer privaten Versicherungsunternehmung, wie er jetzt vielfach angestrebt wird, entspringt lediglich dem Wunsch des Arbeitgebers, die unregelmäßige und deshalb in der Gegenwart häufig sehr gefährliche Pensionslast in eine sichere und regelmäßige Ausgabe zu verwandeln!

Bei den öffentlichen und privaten Pensionskassen, wie auch bei der staatlichen Sozialversicherung, haben die Arbeitnehmer grundsätzlich keinen Anteil an dem Beitragswert der Arbeitgeberbeiträge. Dieser Beitragswert fällt in das Vermögen der Arbeitnehmer nur im Fall freiwilliger Weiterversicherung, also bei völliger Veränderung des ganzen Versicherungsverhältnisses. Während des Anstellungsverhältnisses und nach Erlöschen des Versicherungsverhältnisses bleibt der Arbeitgeberbeitrag Vermögen der Kasse, also ist er auch Einkommen der Kasse.

Wo der Arbeitnehmer einen eigenen Beitrag leistet, gibt es zwei Beitragswerte. Der Wert der eigenen Beiträge ist Vermögen und Einkommen des Arbeitnehmers und steuerrechtlich faßbar, aber kraft ausdrücklicher Gesetzesbestimmung vermögens- und einkommensteuerfrei (§ 5 VermStG., § 38 Ziff. 6b RWerG., § 17 EinkStG.). Es ist also auch hier nicht so, wie der RFG. immer wieder feststellt, als wenn der Arbeitgeber die Beiträge an den Arbeitnehmer zahlte und dieser sie dann an die Pensionskassen abführen würde. Dann wären eben die Arbeitgeberbeiträge Arbeitnehmerbeiträge, und der ganze Aufbau der staatlichen Sozialversicherung und der privaten Pensionskassen mit ihrer Zweiteilung der Beiträge hätte jeden Sinn verloren!

Kann nun etwa in den Gruppen der Altersversorgung durch öffentliche und private Pensionskassen dieses Ergebnis durch einen fiskalischen Gesichtspunkt beeinflusst werden? Nirgends liegt es wohl so klar wie hier, daß die Zweiteilung der Beiträge niemals aus steuerrechtlichen Gründen erfolgt sein kann! Sie geht auf die staatliche Sozialgesetzgebung zurück, welche viel älter ist als die Reichssteuergesetzgebung. Die Zweiteilung der Beiträge zu den Pensionskassen, die ihrerseits auf das Ende des vorigen Jahrhunderts zurückgehen, sind aus der staatlichen Sozialgesetzgebung übernommen.

Ein Blick lohnt noch auf die Frage, wie bei dieser Lösung die Arbeitgeberbeiträge zur Altersversorgung in denjenigen Fällen steuerrechtlich zu würdigen sind, wo sie nicht Vermögen und Einkommen des Arbeitnehmers werden?

In den Fällen der Gruppe 1 ist der Beitragswert eines vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer genommenen Lebensversicherung, wenn der Rückkaufswert dem Arbeitgeber zufällt, keine Kapital- oder Rentenversicherung auf Grund eines Dienst- oder Arbeitsverhältnisses. Vermögensteuerpflichtig für den Beitragswert eines solchen Versicherungsanspruchs ist also der Arbeitgeber, er ist auch einkommensteuerpflichtig für den einzelnen von ihm gezahlten Beitrag. Jede Zahlung des Beitrags ist aber, da sie dem Erwerb des Beitragswerts dient, über Werbungskosten abzugsfähig.

Im steuerpflichtigen Vermögen des Arbeitgebers ist der Beitragswert als Ganzes nicht abzugsfähig, wie etwa nach Ansicht des RFG. der kapitalisierte Pensionsanspruch des Privatangestellten (§ 38 Ziff. 5a mit § 47 Ziff. 2 RWerG. a. F., RFG. 16, 350 ff.), denn er ist als Ganzes keine Schuld an den Arbeitnehmer. Er bleibt ja Vermögen des Arbeitgebers und verwandelt sich bei Fälligkeit des Versicherungsanspruchs in den Fälligkeitwert und geht mit diesem aus dem Vermögen des Arbeitgebers in das Vermögen des Arbeitnehmers bzw. des Bezugsberechtigten über. Der in diesem Zeitpunkt eintretende Verlust des Beitragswerts (Fälligkeitwerts) ist beim Arbeitgeber in dessen steuerpflichtigem Einkommen über Werbungskosten abzugsfähig, weil dieser Verlust vertragsmäßige Gegenleistung für Dienste des früheren Angestellten ist. Der dem Arbeitnehmer zustellende Fälligkeitwert ist bei diesem nicht steuerpflichtiges Einkommen, weil er Kapital ist.

In den Fällen der Gruppen 2 und 3 sind die Arbeitgeberbeiträge Vermögen und Einkommen der Kasse. Wie ist nun die einzelne Zahlung in diesen Fällen im Vermögen des Arbeitgebers zu behandeln? Sie ist nicht Ausgabe für den Arbeitnehmer, ist aber dauernde Zuwendung an die Kasse. Demgemäß ist sie als Sonderleistung nach § 14 Ziff. 2 KorpStG. bzw. § 17 Ziff. 7 EinkStG. vom steuerpflichtigen Einkommen des Arbeitgebers abzugsfähig. Sie wäre es meines Erachtens ohnedies als werbende Ausgabe, denn die Gründung einer Pensionskasse dient der Erhaltung der Einkünfte des Betriebs durch Erhaltung eines hochqualifizierten Stands von Angestellten.

Steuerfragen (Grunderwerb- und Erbschaftsteuer) aus Anlaß der Auflösung des gebundenen Grundbesitzes.

Von Reichsfinanzrat Ott, München.

Der gebundene Grundbesitz ist in verschiedenen Beziehungen für das GrErmStG. von Bedeutung.

Neben der eigentlichen Grunderwerbsteuer ist die Erhebung einer Besitzabgabe in gewissen regelmäßigen Zeitabschnitten vorgesehen (§ 10 und § 28 Abs. 2 GrErmStG. 1919/27). Ihr unterliegen der gebundene Grundbesitz und die Grundstücke im Eigentum von Personenvereinigungen, Anstalten und Stiftungen. Die Besitzabgabe soll ein Ausgleich dafür sein, daß diese Grundstücke kaum oder selten den Eigentümern wechseln und so der eigentlichen Grunderwerbsteuer entgehen. Es ist die sehr umstrittene Ersatzsteuerpflicht der „toten Hand“¹⁾. Zur Zeit steht dahin, ob diese Abgabe jemals erhoben werden wird. Sie wäre zum ersten Male am 1. Jan. 1929 fällig gewesen. Durch das Gef. v. 22. Dez. 1928 (RGBl. I, 412) ist ihre Veranlagung und Erhebung zunächst bis zum 1. Jan. 1931 ausgesetzt worden. Durch § 28 Abs. 3 GrErmStG. n. F. (vgl. dazu RotWD. v. 1. Dez. 1930 Teil 4 Kap. II Art. 2 Nr. 8 [RGBl. I, 586]) ist die Aussetzung auf drei weitere Jahre hinaus, also bis zum 1. Jan. 1934, verlängert worden.

Art. 155 Abs. 2 S. 2 WVerf. v. 11. Aug. 1919 bestimmt, daß der gebundene Besitz aufzulösen ist. Die Auflösung ist

Sache der Länder, wie ja überhaupt das BGB. in die Zuständigkeit der Länder auf diesem Gebiete nicht eingegriffen hat (Art. 57—59 GGWB.). Die Auflösung des gebundenen Grundbesitzes kann Grundstücksübergänge zur Folge haben, für die der Ansatz von Grunderwerbsteuer in Frage kommt. In Rücksicht darauf habe ich in der Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht (VZJ.) 1928, 504 ff. die in Betracht kommenden Vorschriften der Auflösungsgesetze der Länder dargestellt und im Anschluß daran die Grunderwerbsteuerfragen erörtert. Seitdem hat sich nicht nur die Auflösungsgesetzgebung weiterentwickelt, es sind auch eine Reihe grundsätzlicher Urteile des RFG. auf diesem Gebiete ergangen. Es erscheint danach angebracht, meine früheren Ausführungen nach diesen beiden Richtungen hin zu ergänzen.

I. Zur Weiterentwicklung der Auflösungsgesetzgebung.

1. Die Länder haben ihre Aufgabe, den gebundenen Besitz aufzulösen, in verschiedener Weise gelöst. Man kann drei Gruppen unterscheiden. Bayern²⁾ und Baden³⁾ haben schon

²⁾ AufhG. v. 28. März 1919 u. 14. Juni 1919 und WD. v. 26. Sept. 1919 (GGBl. 114, 291, 647); vgl. VZJ. 1928, 510.

³⁾ Art. 66 der Verf. v. 21. März 1919 (GGBl. 279); § 1 StammWAufhG. v. 18. Juli 1923 (GGBl. 233); vgl. VZJ. 1928, 513.

¹⁾ Vgl. im einzelnen Ott, Komm. z. GrErmStG., 3. Aufl., Anm. 4 ff. zu § 10.

i. J. 1919 mit sofortiger Wirkung aufgelöst. Die übrigen Länder sehen zunächst die freiwillige Auflösung vor und erleichtern sie. Ist bis zu einem bestimmten Zeitpunkt nicht aufgelöst, dann setzt Zwangsauflösung ein. Dabei gehen die Wege wiederum auseinander. Sachsen⁴⁾ löst dann z. B. mit sofortiger Wirkung auf. Dagegen lösen Preußen⁵⁾, Hessen⁶⁾, Thüringen⁷⁾, Mecklenburg⁸⁾ auch im Zwangswege nur allmählich auf. Sie lassen noch einen oder gar zwei fideikommissarische Nachfolgefälle zu, und erst dann gilt das Fideikommiss als aufgelöst. Im einzelnen muß ich auf meine Darstellung der Auflösungsgesetze der einzelnen Länder in WZJ. 1928, 507/20 sowie auf Schulz, „Die Gesetzgebung der deutschen Länder betr. die Auflösung der Fideikommiss“: JW. 1929, 1929/35 verweisen.

2. Seitdem hat Preußen das „Gesetz über Änderungen der zur Auflösung der Familiengüter und Hausvermögen erlassenen Gesetze und Verordnungen“ v. 24. April 1930 mit Wirkung v. 1. Okt. 1930 erlassen⁹⁾. Durch die Änderungen soll vor allem die Auflösung beschleunigt werden. Nach Schulz¹⁰⁾ waren am 1. Febr. 1930 von den i. J. 1919 vorhandenen 1347 preußischen Grundfideikommissen mit einem Gesamtumfang von rund 2,4 Mill. Hektar teils freiwillig, teils im Wege der Zwangsauflösung 672 mit etwas mehr als 1 Mill. Hektar, also noch nicht einmal ganz die Hälfte aufgelöst. Nunmehr wird ein Stichtag eingeführt. Gebundene Güter, die bis zum 1. Juli 1938 noch nicht freies Vermögen geworden sind, erlöschen mit dem Beginn dieses Tages; sie werden freies Vermögen in der Hand des Fideikommissbesitzers¹¹⁾.

Das gilt nicht nur für die gebundenen Güter, für die schon die Zwangsauflösung begonnen hatte, sondern auch für die Familiengüter und Hausvermögen, bei denen durch Familienschluß die freiwillige allmähliche Auflösung beschlossen worden ist¹²⁾. Bisher war es so, daß Familiengüter, die bis zum 1. April 1921, und Hausgüter, die bis zum 1. April 1923 nicht freiwillig durch Familienschluß aufgelöst waren, zwangsweise aufgelöst werden. Die Zwangsauflösung war so vorgesehen, daß das Gut beim Wegfall des am 1. April 1921 oder (bei Hausgütern) am 1. April 1923 vorhandenen Besitzers noch auf den zunächst folgeberechtigten Abkömmling übergeht und in dessen Hand frei wird. Ist der nächste Folgeberechtigte ein Seitenverwandter, so wird es in seiner Hand nur frei, wenn er seinerseits einen Abkömmling hat oder noch erhält. Sonst geht das Gut auch noch auf den nächsten folgeberechtigten Anwärter über und wird erst in dessen Hand frei¹³⁾. Eine solche allmähliche erst beim nächsten oder übernächsten Folgefall eintretende Auflösung konnte

bis zum Beginn der Zwangsauflösung auch durch Familienschluß vereinbart werden¹⁴⁾. An der grundsätzlichen allmählichen Auflösung hat sich nichts geändert. Es können also auch jetzt noch in der Zeit vom 1. April 1921 oder 1923 bis zum 1. Juli 1938 gegebenenfalls zwei Folgefälle eintreten¹⁵⁾. Dann fällt aber die Bindung unter allen Umständen weg. Vom 1. Juli 1938 an gibt es in Preußen keinen gebundenen Grundbesitz mehr.

Wie schon früher nach Beginn der Zwangsauflösung¹⁶⁾, kann auch jetzt nur noch die sofortige Zwangsauflösung durch Familienschluß vereinbart werden¹⁷⁾. Um sie möglichst zu beschleunigen, ist folgendes bestimmt: Anträge auf Aufnahme eines Familienschlusses sind zurückzuweisen, wenn die Durchführung des Familienschlußverfahrens nicht bis zum 1. Juli 1938 zu erwarten ist. Nach dem 1. Juli 1938 eingehende Anträge auf Aufnahme von Familienschlüssen sollen regelmäßig zurückgewiesen werden. Familienschlüsse, die bis Beginn des 1. Juli 1938 noch nicht rechtskräftig und, soweit erforderlich, genehmigt sind, gelten als nicht aufgenommen¹⁸⁾. Die freiwillige Auflösung durch Familienschluß ist weiter erleichtert worden. Früher waren neben dem Besitzer grundsätzlich alle in Deutschland sich aufhaltenden oder durch einen in Deutschland wohnhaften Bevollmächtigten vertretenen Anwärter zuzuziehen¹⁹⁾. Jetzt sind außer dem Besitzer nur noch die drei am nächsten zur Folge berechtigten Anwärter teilnahmeberechtigt²⁰⁾. Früher genügte die Zustimmung der Hälfte der Zuzuziehenden und der zwar nicht zuzuziehenden, aber stimmenden Anwärter, wenn die zwei nächsten Anwärter zustimmten und die Zustimmung der sie verweigernden Anwärter durch die Zustimmung der Familienvertretung ersetzt wurde; sonst bedurfte es einer Mehrheit von drei Vierteln der Familienmitglieder²¹⁾. Jetzt kommt der Familienschluß zustande, wenn der Besitzer und die teilnahmeberechtigten Anwärter zustimmen. Stimmen nur zwei Anwärter zu, so kann die ohne berechtigten Grund verweigernde Zustimmung des dritten durch die Aufsichtsbehörde ersetzt werden²²⁾.

Grundfideikommiss, deren Wert ohne Abzug der Schulden und Lasten am 1. Okt. 1930 den Betrag von 100 000 M nicht übersteigt (Zwergefideikommiss), hat die Aufsichtsbehörde alsbald aufzuheben, wenn nicht bis zum 1. Okt. 1931 die Aufnahme eines die sofortige Auflösung aussprechenden Familienschlusses beantragt wird²³⁾.

Die Rechte der durch die Auflösung des Guts am Stichtag geschädigten nächsten Anwärter hat das Abänderungsgesetz nach dem Vorbilde Bayerns²⁴⁾ folgendermaßen geregelt. Solange der Fideikommisschein noch nicht erteilt ist, kann der letzte Fideikommissinhaber im Wege des Vertrages mit den beiden im Falle des Fortbestandes des Fideikommisses nächstberechtigten Anwärtern vereinbaren, ob und wie sie entschädigt werden sollen²⁵⁾. Mangels einer solchen Vereinbarung hat vom Eintritt der Rechtskraft des Auflösungscheins an (Erbfall) der Fideikommissinhaber, in dessen Person das Fideikommiss frei geworden ist, die Stellung eines Vorerben. Endgültiger Nacherbe wird der Anwärter, der beim Wegfall des Vorerben nach der bisherigen Folgeordnung Folger geworden wäre. Eine weitere Nacherbsfolge tritt ein, wenn das Vermögen nach den bisherigen Bestimmungen erst in der Hand des zweiten Folgers frei geworden wäre²⁶⁾.

Sehr eingehend sind die neuen Vorschriften zur Erhaltung der Wälder im öffentlichen Interesse. Wie schon bisher,

⁴⁾ §§ 5, 6, 18, 19, 34 ff., 47 ff. Ges. über die Auflösung der Familienanwartsch. v. 9. Juli 1928 (WBl. 109); vgl. WZJ. 1928, 512.

⁵⁾ §§ 9 und 9c FamGBD. v. 10. März 1919 (GS. 39), v. 22. Sept. 1920 (GS. 431), v. 30. Dez. 1920 (GS. 1921, 77) und v. 3. März 1922 (GS. 49); §§ 1, 3 u. 38 Abs. 1 Satz 3 ZwAufsGD. v. 19. Nov. 1920 (GS. 463); vgl. WZJ. 1928, 507—510.

⁶⁾ Art. 2 u. 4 Ges. v. 11. Nov. 1923 (RegBl. 481); vgl. WZJ. 1928, 514.

⁷⁾ AufG. v. 5. Mai 1922 (GS. 135) i. d. Fass. des Ges. v. 14. März 1923 (GS. 247) u. 16. Juli 1924 (GS. 309); §§ 1, 6 ff., 12 ff. W. v. 24. April 1923 (GS. 249) u. 8. Juli 1924 (GS. 309); vgl. WZJ. 1928, 515.

⁸⁾ Mecklenburg-Schwerin §§ 1 ff., 22 ff. AufG. v. 16. Mai 1922 (RegBl. 391); §§ 1 ff. W. v. 14. Juni 1922 (RegBl. 509) u. Bek. v. 17. Aug. 1922 über Auflösungsbehörde (RegBl. 608) u. Mecklenburg-Strelitz §§ 5, 12—26, 27 ff. AufG. v. 29. Nov. 1920 (Amtl. Anz. Nr. 136) i. d. Fass. des Ges. v. 24. März 1923 (Amtl. Anz. Nr. 31), 9. Juni 1925 (Amtl. Anz. Nr. 32) u. 11. Nov. 1926 (Amtl. Anz. Nr. 58); vgl. WZJ. 1928, 516/17.

⁹⁾ (GS. 1930, 51.) Durch die Bek. v. 27. Juni 1930 (GS. 125 ff.) ist die FamGBD. v. 30. Dez. 1920 unter der Bezeichnung „Familiengütergesetz v. 22. April 1930“ und die ZwAufsGD. v. 19. Nov. 1920 als „Zwangsauflösungsgesetz v. 22. April 1930“ neu gefaßt und veröffentlicht worden; vgl. dazu auch noch W. zur Ausführung des Familiengüter- und des Zwangsauflösungsgesetzes v. 30. Dez. 1930 (GS. 323 ff.).

¹⁰⁾ Schulz, Das neue preuß. Fideikommissgesetz: JW. 1930, 2349.

¹¹⁾ § 8 ZwAufsGD.

¹²⁾ §§ 259—262 ZwAufsGD.

¹³⁾ § 3 u. § 1 Abs. 1 u. 2 ZwAufsGD.

¹⁴⁾ § 1 Abs. 3 u. § 9c Abs. 3 FamGBD. u. § 38 Abs. 1 Satz 3 ZwAufsGD.

¹⁵⁾ §§ 1 u. 2 ff. sowie §§ 259—262 ZwAufsGD.

¹⁶⁾ § 1 Abs. 5 FamGBD.

¹⁷⁾ § 1 Abs. 3 FamGBD.

¹⁸⁾ § 4 Abs. 3 FamGBD.

¹⁹⁾ § 3 FamGBD.

²⁰⁾ § 3 FamGBD.

²¹⁾ § 6 FamGBD. u. §§ 5 ff. WblsG.

²²⁾ § 6 FamGBD.

²³⁾ § 29 ZwAufsGD.

²⁴⁾ §§ 1, 2 u. 8 W. v. 26. Sept. 1919 (WBl. 647); vgl. Dtt: WZJ. 1928, 511 u. 516 (letzteres f. Thür.).

²⁵⁾ §§ 10 ff. ZwAufsGD.

²⁶⁾ §§ 15 u. 16, 260 u. 262 ZwAufsGD.; vgl. Eichhoff: WZJ. 1930, 463 und Schulz: JW. 1930, 2350.

sind bei Waldungen, die sich in Beschaffenheit und Umfang zu nachhaltiger forstgewerblicher Bewirtschaftung eignen, Waldgüter oder Schutzforsten zu bilden²⁷⁾. Für die Waldgüter gilt wie bisher Anerbenrecht²⁸⁾. Wald- oder Waldgüterstiftungen werden nicht mehr errichtet²⁹⁾. Ebenso werden keine Landgüterstiftungen, Deich- oder Weingüterstiftungen mehr gebildet³⁰⁾. Deich- oder Weingüter sind noch bei Bestehen eines öffentlichen Interesses zu bilden³¹⁾. Dagegen ist die Bildung von Landgütern künftig ausgeschlossen³²⁾. Auch kommt als Zweck zur Schaffung eines Waldgutes nicht mehr die Erhaltung der Gesamtwirtschaft, sondern nur noch die Erhaltung der Waldwirtschaft als Wirtschaftseinheit im öffentlichen Interesse in Frage³³⁾.

3. Württemberg hat bisher nur eine vorläufige Regelung in dem Sinne getroffen, daß Familienfideikomnisse, Stammgüter oder Lehen durch Vereinbarung des Eigentümers mit sämtlichen Anwärtern aufgehoben werden könnten³⁴⁾. Das Gef. v. 14. Febr. 1930³⁵⁾ bringt die Zwangsauflösung. Das Gesetz versteht unter Fideikommiß auch Lehen oder Stammgut. Das gebundene Gut geht regelmäßig mit dem Wegfall des gegenwärtigen (1. April 1930) Inhabers auf den nächsten folgeberechtigten Anwärter über und wird in dessen Hand freies Vermögen. Sind beim Wegfall keine lebenden oder erzeugten Anwärter vorhanden, so fällt das Gut an die Rechtsnachfolger des gegenwärtigen Inhabers und wird dann frei. Am 1. April 1930 wird das Gut unter allen Umständen frei. Württemberg läßt also im Gegensatz zu Preußen bis zum Stichtag nur eine Nachfolge zu³⁶⁾.

Bei einem Antrag des Fideikommißbesitzers innerhalb sechs Monaten nach dem Inkrafttreten des Gesetzes kann das Fideikommiß durch Familienschluß freiwillig aufgelöst werden. Erforderlich ist eine Vereinbarung sämtlicher Anwärter mit dem Inhaber und Bestätigung des Fideikommißgerichts (OV. Stuttgart) und bei Waldbesitz die Genehmigung des Finanzministeriums³⁷⁾.

Im Gegensatz zu Preußen ist in erster Linie die Bildung von Waldstiftungen und dann erst die von Waldgütern vorgesehen³⁸⁾. Waldstiftungen sind zu errichten, wenn die geschlossene Erhaltung des Waldes im öffentlichen Interesse liegt. In Rücksicht auf eine ordnungsgemäße Bewirtschaftung oder Abrundung können der Waldstiftung auch andere Grundstücke als Waldgrundstücke oder bewegliche Gegenstände einverleibt werden³⁹⁾. Die Bildung von Waldgütern ist bei Samtfideikomnissen ausgeschlossen⁴⁰⁾.

4. Auch Anhalt hat durch WD. zur Abänderung der ZwAufsWD. v. 16. Juli 1931⁴¹⁾ den 1. Juli 1938 als Auflösungsstichtag bestimmt. Auch im übrigen entsprechen seine Neuerungen im wesentlichen dem PrAufGes., wie auch seit ursprüngliches Aufsl. sich eng an das preussische Vorbild angeschlossen hat⁴²⁾.

II. Grundstücksübergänge an Mitglieder der Familie.

1. Bei der Auflösung von Familienfideikomnissen fragt es sich zunächst, ob das Freiwerden der Fideikommißgrundstücke in der Hand des letzten Inhabers einen steuerpflichtigen Eigentumswechsel bedeutet. Das konnte

zweifelhaft sein für das Gebiet des Preuß. Allg. Landrechts und für das bayerische Recht. Sie kannten sog. geteiltes Eigentum, Untereigentum oder Nuzeigentum des Fideikommißinhabers und Obereigentum der Familie (Gesamtheit der nachfolgeberechtigten Anwärter)⁴³⁾. Vielsach wurde angenommen, daß das Obereigentum der Familie als einer juristischen Person zustehe⁴⁴⁾. Andere verneinen die Unterscheidung zwischen Ober- und Untereigentum. Sie betrachten den Fideikommißbesitzer als wirklichen, wenn auch durch das Recht der Familie (= der Gesamtheit der Anwärter) dinglich beschränkten Eigentümer⁴⁵⁾.

Die letztere Ansicht hat sich durchgesetzt⁴⁶⁾. Von ihr geht auch RFSt. v. 26. Febr. 1927, II A 631/26⁴⁷⁾ aus und verneint für Preußen die Grunderwerbsteuerpflicht beim Freiwerden des Fideikommißgrundstücks in der Hand des letzten Besitzers.

Ebenso ist für Bayern entschieden in RFSt. v. 19. Okt. 1928, II A 344/28⁴⁸⁾.

In Baden war der jeweilige Inhaber des Stammguts vorbehaltlich der gesetzlichen Verfügungsbeschränkungen schon immer wahrer Eigentümer der Stammgutsgrundstücke⁴⁹⁾. Ebenso RFSt. v. 8. Juli 1927, II A 215/27⁵⁰⁾.

Daselbe gilt für das Gebiet des gemeinen Rechts, das für die meisten übrigen Länder, aber auch für Teile Preußens in Betracht kommt⁵¹⁾. Der Übergang der Fideikommißgrundstücke in das freie Vermögen des Inhabers ist auch in diesen Fällen nicht steuerpflichtig (so RFSt. v. 7. Mai 1927, II A 655/26 [für Sachjen-Altenburg]⁵²⁾ und RFSt. v. 19. Okt. 1928, II A 344/28 [für Württemberg]⁵³⁾).

In diesem Zusammenhang ist auch noch das Art. vom 19. Jan. 1932, II A 600/31 (RStBl. 1932, 392 = Kart. § 8 Nr. 1 R. I 32) zu erwähnen. Nach dem Tode des Besitzers eines preussischen Fideikommisses hatte der nächste Anwärter der Auflösungsbehörde gegenüber auf die Nachfolge verzichtet (§ 1 Abs. 4 PrZwAufsWD. v. 19. Nov. 1920 [GS. 463] = § 4 Abs. 2 PrZwAufsG. v. 22. April 1930 [GS. 136]; § 1945 BGB.). Der Anfall gilt an den Ausschlagenden als nicht geschehen (§ 1953 Abs. 1 BGB.). Der Nachstberufene tritt also an die Stelle des verzichtenden Anwärters, und zwar rückwirkend auf den Zeitpunkt des Anfalls (§ 1953 Abs. 2 BGB.).

Der Übergang des Fideikommisses auf den Anwärter ist erbschaftsteuerpflichtig und daher Grunderwerbsteuerfrei (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbschStG.; § 8 Nr. 1 GrErbStG.). Das Frei-

⁴³⁾ PrAMN. II, 4 §§ 72—74, vgl. I, 18 §§ 1—12; § 42 Bay. FamFideikG. 1818.

⁴⁴⁾ Wolff, Sachenrecht S. 313 und Dertmann in Dernburg ErgBd. I § 72 S. 314 und § 103 II, 4 S. 448; vgl. auch v. Roth, Bay. ZivR. II § 253 S. 64/65 (für Miteigentum zwischen Fideikommißbesitzer und Anwärter); zweifelnd auch Ramdohr S. 323 ff.; vgl. im einzelnen Ott: WZB. 1928, 522.

⁴⁵⁾ So Förster-Eccius, Preuß. PrivR. (7. Aufl. 1897) IV § 242 S. 269 u. 273 unter Ber. auf Lewis, Das Recht der Familienfideikomnisse, 1868, S. 188 ff. u. 315; Dernburg, Preuß. PrivR. (5. Aufl. 1894) I § 377 S. 958; Dernburg, BürgerR. IV S. 414; Tierke: Jherings Dogm. Jahrb. 35, 275.

⁴⁶⁾ RG. 28, 225 (230); 61, 28 (34) und 110, 301 (300) gegen RGZ. 36, A 210/11 u. 48, A 224/25; PrOVG. v. 25. März 1907, IV 582; DZB. 1907, 1326 für Jagdrecht; RE. Nr. 57 des Preuß. VZamG. v. 16. Juni 1926 bei Kübler-Deutner S. 189; allg. und bef. Begründung zum Fideikommißgesetzentw. 1913, Herrenhausdruckf. StB. 1914/15 Nr. 5 A u. B; Begr. z. ZwAufsWD. (Kübler-Deutner S. 34).

⁴⁷⁾ RFSt. 20, 267 = StB. 1927 Nr. 370 = Kart. R. 38 zu § 1 GrErbStG. = JWB. 1928, 535 (Vergleich mit) = DZB. 1927, 59.

⁴⁸⁾ StB. 1929 Nr. 85 = Kart. § 1 R. 64 = JWB. 1929, 807.

⁴⁹⁾ Art. 26 § 1 Abs. 2 BadWBGB., früher MSaß 577 cc, vgl. Ott: WZB. 1928, 524.

⁵⁰⁾ StB. 1927 Nr. 656 = Kart. § 8 Nr. 3 R. 21.

⁵¹⁾ RFSt. 6, 292 (299); Wolff S. 313; Seelmann-Kießel S. 57; Dernburg 3. ErgBd. S. 278 und Kloß-Müller, Säch. PrivR. S. 267 (Sachsen); Mayer: Hofschersz. 1918, 102 u. WürttWBGB. II S. 16 (Württemberg); Dernburg 5. ErgBd. S. 174 (Mecklenburg); 7. ErgBd. S. 344 (Hessen); 9. ErgBd. S. 634 (Thüringen) u. Ott: WZB. 1928, 524 ff.

⁵²⁾ StB. 1927 Nr. 371 = Kart. § 1 R. 42.

⁵³⁾ StB. 1929 Nr. 85 = Kart. § 1 R. 63/64 = JWB. 1929, 807.

²⁷⁾ §§ 151 ff. ZwAufsG.

²⁸⁾ §§ 165 ff. ZwAufsG.

²⁹⁾ § 173 u. § 274 Abs. 2 ZwAufsG.

³⁰⁾ § 274 Abs. 2 ZwAufsG.

³¹⁾ § 174 ZwAufsG.

³²⁾ § 274 Abs. 2 u. § 175 ZwAufsG.

³³⁾ § 152 Abs. 1 ZwAufsG. gegenüber § 12 Abs. 1 ZwAufsWD.

³⁴⁾ Gef. n. 27. Mai 1920 (RegBl. 379).

³⁵⁾ RegBl. 1930, 21 ff.

³⁶⁾ Art. 3 WürttAufsG.

³⁷⁾ Art. 40 u. 41, 44 WürttAufsG.

³⁸⁾ Art. 21 ff., 28 ff. WürttAufsG.; §§ 13 ff. WBD. v. 7. Febr. 1930 (RegBl. 34).

³⁹⁾ Art. 21 Abs. 1—3 WürttAufsG.

⁴⁰⁾ Art. 28 WürttAufsG.

⁴¹⁾ GS. 1931, 55.

⁴²⁾ AnhAufsG. v. 17. Febr. 1920 u. 3. April 1928 (GS. 1920, 28 u. 1928, 30), AnhZwAufsWD. v. 15. Mai 1928 (GS. 79).

werden des Fideikommißvermögens in seiner Hand nach § 1 Abs. 2 S. 1 PrZwAufsWD. unterliegt ebenfalls nicht der Grunderwerbsteuer. Für die Geschäfte aus Anlaß des Verzichts auf die Nachfolge kommt eine Grunderwerbsteuer schon deshalb nicht in Frage, weil die gewährte Entschädigung in Geld bestand. Auch wenn der verzichtende Anwärter durch ein Grundstück entschädigt worden wäre, so käme allenfalls Erbschaftsteuer, aber keinesfalls Grunderwerbsteuer in Betracht (§ 2 Abs. 2 Nr. 4 ErbschStG.^{53a)}). Im entschiedenen Falle war für die Geldentschädigung auch keine Erbschaftsteuer angesetzt worden.

2. Es ist also ohne Unterschied des anzuwendenden Rechts der jeweilige Fideikommißbesitzer schon als Eigentümer des Fideikommißgrundstücks anzusehen. Ist das aber der Fall, dann bedeutet die Übertragung eines Fideikommißgrundstücks an einen folgeberechtigten Anwärter oder an ein sonstiges Mitglied der Familie einen Eigentumswechsel. Dieser Eigentumswechsel ist Grunderwerbsteuerpflichtig, soweit nicht die besonderen Befreiungsgründe des GrErbStG. eingreifen.

Nach § 8 Nr. 1 GrErbStG. wird keine Grunderwerbsteuer erhoben beim Erwerb von Todes wegen oder auf Grund einer Schenkung unter Lebenden i. S. des ErbschStG. Als Erwerb von Todes wegen gilt auch der Erwerb auf Grund einer Nachfolge in ein Hausgut, Lehen, Fideikommiß oder Stammgut oder in ein sonstiges gebundenes Vermögen (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbschStG.). Wird dem folgeberechtigten Anwärter bei der Auflösung des Fideikommißes ein Grundstück zugeteilt, so ist das eine Einzelübertragung aus der aufzulösenden Fideikommißmasse, aber keine Nachfolge in das Fideikommiß auf Grund der Folgeordnung. Der Grundstücksempfänger wird nicht aus § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbschStG. erbschaftsteuerpflichtig.

Als Schenkung wird die Grundstückszuweisung nur steuerpflichtig, wenn und soweit sie eine Freigebigkeit enthält. Nur unter dieser Voraussetzung werden in § 3 Nr. 8 ErbschStG. Zuwendungen bei Auflösung eines Fideikommißes oder anderweiter Aufhebung der Bindung von Vermögen als Schenkungen betrachtet. Ursprünglich lautete § 3 Nr. 8 ErbschStG. allerdings anders. Es sollte als Schenkung gelten, „was bei Auflösung eines Fideikommißes, anderweiter Aufhebung der Bindung von Vermögen und bei Aufhebung einer Stiftung erworben wird“⁵⁴⁾. Die endgültige Fassung bezweckte, wie es im Ausschußbericht heißt, nur eine Klarstellung im Hinblick auf ein Gutachten des RfH. Dieses Gutachten⁵⁵⁾ geht im wesentlichen dahin: Erhält ein nachfolgeberechtigter Anwärter bei der Auflösung des Fideikommißes Grundbesitz, so wird er damit regelmäßig nur entschädigt für die Aufgabe seiner Nachfolgerechte. Der Fideikommißinhaber und auch die übrigen Anwärter wollen ihm nichts schenken. Dies wird nur ganz ausnahmsweise der Fall sein. Der Wert der aufgegebenen Rechte wird überhaupt schwer zu schätzen sein. Selbst wenn sich aber ein objektives Mißverhältnis feststellen ließe zwischen dem Grundstückswert und den aufgegebenen Vermögenswerten, so müßte immer noch erst die Absicht einer Freigebigkeit nachgewiesen werden. Die Rechtsprechung hat an diesen Grundsätzen festgehalten⁵⁶⁾. Danach wird eine Schenkung und damit Befreiung von der Grunderwerbsteuer nur ganz ausnahmsweise anzunehmen sein.

So befaßt mangels einer Freigebigkeit Grunderwerbsteuerpflicht RfH. v. 19. Okt. 1928, II A 344/28⁵⁷⁾ in einem Falle, in dem bei Auflösung eines Fideikommißes den Anwärtern zur Abgeltung ihrer Nachfolgerechte und der von

ihnen bisher bezogenen Apanagen in Bayern und Württemberg gelegene Grundstücke zugewiesen wurden. Ebenso RfH. v. 18. Jan. 1929, II A 335/28⁵⁸⁾ für einen Fall, in dem bei der Auflösung eines preussischen Fideikommißes einem Anwärter zur Ausgleichung seines Nachfolgeanspruchs ein Allodgrundstück des Fideikommißinhabers überwiesen wurde.

Auch § 8 Nr. 3 GrErbStG. schlägt nicht ein. Allerdings spricht die Reichsverfassung und auch die Ländergesetzgebung von „Auflösung“ der Fideikommiße. Damit ist aber nicht gesagt, daß das Fideikommiß im Eigentum einer Personengesamtheit gestanden hätte, die nunmehr aufgelöst werden müßte. Das Wort Auflösung steht vielmehr im Gegensatz zur Gebundenheit. Der Eigentümer war gebunden, beschränkt durch die Rechte der Familie. Diese Bindung wird gelöst. Die Befreiung für die Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften kommt also nicht in Betracht; jedenfalls dann nicht, solange es sich nur um einen Fideikommißinhaber handelt (so RfH. v. 19. Okt. 1928, II A 344/28 in Anm. 57).

Zu einem anderen Ergebnis würde man kommen, wenn man Kübler⁵⁹⁾ folgen könnte. Er legt den Schwerpunkt auf das Bestehen einer Fideikommiß-Familiengemeinschaft, die durch die Auflösung beseitigt werde. Allein diese Betrachtungsweise würde der Rechtsentwicklung widersprechen, die nun einmal für die Eigentumsverhältnisse am Fideikommiß anerkannt worden ist. Sie geht gerade dahin, daß nicht die Familie, sondern der Fideikommißbesitzer als wahrer Eigentümer, allerdings beschränkt durch die Rechte der Gesamtfamilie zu gelten hat (vgl. dazu oben II 1 und Begr. z. ZwAufsWD.^{60, 61)}).

Die Nichtanwendung von § 8 Nr. 3 GrErbStG. erscheint mir aber auch aus einem anderen Grunde nicht unbefriedigend. Der Anwärter zahlt für seinen Empfang bei Auflösung des Fideikommißes regelmäßig keine Erbschaftsteuer. Würde man ihn auch von der Grunderwerbsteuer freilassen, so hätte er für die Grundstückszuweisung regelmäßig überhaupt keine Steuer zu entrichten.

Es liegt also immer ein Übergang vom Fideikommißinhaber auf den Grundstücksempfänger vor. Darum tritt Steuerfreiheit ein, wenn Empfänger Abkömmlinge oder auch die Eltern des Fideikommißinhabers sind⁶²⁾.

3. Auch bei der Zuweisung von Fideikommißgrundstücken an andere Mitglieder der Familie als Anwärter ist zunächst zu prüfen, ob der Empfang erbschaftsteuerpflichtig ist. Nach § 4 Abs. 1 PrZwAufsWD. (= § 65 Abs. 1 ZwAufsG.)⁶³⁾ haben die ehelichen Abkömmlinge, die nicht zur Nachfolge gelangen, und die Witwe des letztvorangegangenen Fideikommißinhabers Abfindungsansprüche an den im Fideikommiß noch nachfolgenden Anwärter. Sie sollen die Witwe und die nicht zur Nachfolge gelangenden ehelichen Abkömmlinge des letzten Fideikommißinhabers, also insbes. seine Töchter, dafür entschädigen, daß sie — infolge der aus volkswirtschaftlichen Gründen und mit Rücksicht auf die wohlervorbenen Rechte der Anwärter notwendigen vorläufigen Aufrechterhaltung des bisherigen Nachfolgerechtes am Fideikommißvermögen — nicht erb- und pflichtteilsberechtigt werden⁶⁴⁾. Unter Umständen haben die Witwe und die ehelichen Abkömmlinge sowie die Eltern des letzten Fideikommißinhabers auch Anspruch auf eine angemessene Versorgung aus dem Fideikommiß⁶⁵⁾.

⁵³⁾ StW. 1929 Nr. 545 = Kart. § 8 Nr. 1 R. 23.

⁵⁴⁾ Kübler, Darf bei der Auflösung preussischer Fideikommiße für die Umwandlung bisherigen Fideikommißvermögens in durch die Auflösungs-gesetzgebung vorgesehene Stiftungen Grunderwerbsteuer erhoben werden? JW. 1930, 2279.

^{60, 61)} Vgl. Anm. 46.

⁶²⁾ RfH. v. 7. Mai 1927, II A 655/26; StW. 1927 Nr. 371 = Kart. § 1 R. 42.

⁶³⁾ Vgl. auch § 65 Abs. 2 ZwAufsG. über den gleichen Abfindungsanspruch der nicht zu Nacherben berufenen ehelichen Abkömmlinge und des Ehegatten des letzten vorangegangenen Besitzers gegenüber dem jeweiligen Nacherben beim Erlöschen des Fideikommißes am 1. Juli 1938.

⁶⁴⁾ Begr. z. ZwAufsWD. bei Kübler-Beutner S. 138.

^{53a)} Bgl. Dtt S. 198 Anm. 20 zu § 8 GrErbStG.

⁵⁴⁾ § 20a Nr. 8 im Antrag Perold u. Gen., RT-Druckf. Nr. 400 I. Wahlper. 1920/22 11. Aussch. Der Antrag wurde aber bei der 2. Lesung i. S. der nunmehrigen Fassung geändert und so auch vom RT. angenommen; AusschVer. (Druckf. Nr. 4856) S. 11.

⁵⁵⁾ RfH. 6, 303 = JW. 1921, 1558 (Stahl); vgl. dazu Dtt, GrErbStG., 3. Aufl., Anm. 29 zu § 8.

⁵⁶⁾ Ur. v. 20. Mai 1927, VeA 94/27; RfH. 21, 194 = StW. 1927 Nr. 600 = JW. 1927, 2590 (Schachian) zu § 3 Abs. 1 Nr. 8 ErbschStG. u. vgl. dazu auch Geiler: BStZr. 1922, 6 u. Ripp, Anm. 188 zu § 3 ErbschStG.

⁵⁷⁾ StW. 1929 Nr. 85 = Kart. § 1 R. 65 = JW. 1929, 807.

vermögen⁶⁵). Der Wert einer solchen Versorgung ist auf den Abfindungsanspruch anzurechnen⁶⁶).

Der Abfindungsanspruch geht auf Zahlung von insgesamt einem Fünftel des Werts des Fideikommißvermögens⁶⁷). Die Verteilung dieses Fünftels auf die einzelnen Beteiligten richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Erbrechts⁶⁸). Im übrigen sind die Vorschriften des BGB. über den Pflichtteilsanspruch jüngemäß anzuwenden⁶⁹). Die Auflösungsbehörde kann auf Antrag der Beteiligten nähere Bestimmungen über die Regelung der Abfindung treffen. Sie kann insbes. anordnen, daß die Abfindung in Form einer Rente oder eines anderweitigen Vermögensvorteils entrichtet wird⁷⁰).

Einen solchen Fall hat RFG. v. 17. Nov. 1931, II A 547/31 entschieden. Das Urteil betrachtet den Abfindungsanspruch, den die nicht zur Nachfolge gelangenden Abkömmlinge und die Witwe des letztvorangegangenen Fideikommißinhabers nach § 4 ZwAustW. haben, als Pflichtteilsanspruch i. S. von § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbSchStG. Die Auflösungsbehörde hatte angeordnet, daß anstatt Geld ein Fideikommißgrundstück zu gewähren sei. Die Grundstücksübertragung ist erbschaftsteuerpflichtig und daher nach § 8 Nr. 1 GrErbStG. grunderwerbsteuerfrei.

Nach dem bayerischen Auflösungsrecht wurde das Fideikommißvermögen am 1. Okt. 1919 freies Vermögen des damaligen Fideikommißbesizers. Er gilt als Vorerbe, der nächste ohne Auflösung des Fideikommißes nachfolgeberechtigte Anwärter gilt als Nacherbe⁷¹). Beim Eintritt der Nachfolge können die ehelichen Abkömmlinge des Fideikommißbesizers aus dem Fideikommißvermögen die Zahlung des Betrages verlangen, der ihnen von dem Nachlaß des Fideikommißbesizers als Pflichtteil gebühren würde, wenn das Fideikommißvermögen zum Nachlaß des Fideikommißbesizers gehören würde. Auf diesen Betrag wird jedem Abkömmling angerechnet, was er aus dem Allodialnachlaß des Fideikommißbesizers erhält. Auch in diesem Falle ist der Erwerb eines Grundstücks auf Grund dieses Pflichtteilsanspruchs erbschaftsteuerpflichtig und grunderwerbsteuerfrei.

Dagegen wird regelmäßig Grunderwerbsteuerpflicht anzunehmen sein, wenn Mitglieder für ihre nicht nach Art von Pflichtteilsansprüchen geregelten sonstigen Versorgungsansprüche Apanagen, Renten u. dgl.⁷²) mit Grundstücken abgefunden werden. Eine erbschaftsteuerpflichtige Freigebigkeit nach § 3 Nr. 8 ErbSchStG. wird hier nach den Grundsätzen von RFG. 6, 292 nur ganz ausnahmsweise vorliegen.

4. Bei Samtfideikommissen oder Kondominaten ist es regelmäßig so, daß die einzelnen Anteile der verschiedenen Fideikommißinhaber zu verschiedenen Zeiten von der Bindung frei werden. Beispiel: A., B. und C. sind Inhaber des Fideikommisses. A. stirbt am 1. Dez. 1931 mit Hinterlassung eines Sohnes. Dann wird nach preussischem Recht sein Anteil frei. Die Bindung für das Samtfideikommiß fällt aber erst weg, wenn auch die Anteile von B. und C. frei geworden sind⁷³). Das ist spätestens am 1. Juli 1938 der Fall.

Nach preussischem, bayerischem, württembergischem und heussischem Recht werden frei gewordene Anteile wie Erbteile behandelt⁷⁴). Im Beispiel kann also der Sohn des A.

seinen Anteil am Fideikommiß veräußern, wie er auch einen Erbteil übertragen könnte. Die Veräußerung von Erbteilen ist nicht steuerpflichtig, auch nicht, soweit Grundstücke zum Nachlaß gehören. Man wird daraus folgern müssen, daß auch die Übertragung solcher frei gewordenen Fideikommißanteile nicht grunderwerbsteuerpflichtig ist. Entschieden ist die Frage vom RFG. bis jetzt noch nicht. Wird die Gemeinschaft der Mitbesitzer nach Wegfall der Bindung aufgehoben und werden die Grundstücke unter die bisherigen Mitbesitzer oder ihre Rechtsnachfolger verteilt, so ist die Befreiung in § 8 Nr. 3 entsprechend anwendbar⁷⁵). Die Gemeinschaft entspricht einem Miterbenverhältnis. Der Rechtfertigungsgrund für die Steuerfreiheit der Erbauseinanderetzung (Weseitigung der durch das Befestehenbleiben der Erbengemeinschaft gegebenen Bindung und Überführung der Nachlaßgrundstücke in den freien wirtschaftlichen Verkehr) trifft auch auf die Auseinanderetzung des Fideikommißvermögens unter den Samtfideikommißinhabern zu. Daß für das Freiwerden der Anteile keine Erbschaftsteuer erhoben wird, steht nicht entgegen. Auch das Einzelfideikommiß wird ja freies Vermögen, ohne daß Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer erhoben würde.

Der RFG. hat auch diese Frage noch nicht entschieden. Seine Ausführungen zu meinem Standpunkt in den Urteilen v. 24. Febr. 1931, II A 371/30^{75a}) und v. 28. Juli 1931, II A 75/31^{75b}) können aber vielleicht dahin gedeutet werden, daß auch er gegebenenfalls die Befreiung nicht versagen würde.

Dagegen hat der RFG.⁷⁶) die Befreiung in § 8 Nr. 3 GrErbStG. für unanwendbar erklärt, wenn die mehreren Mitbesitzer nicht als Miterben, sondern als Miteigentümer nach Bruchteilen aufzufassen sind, wie die Mitinhaber eines badischen Stammguts⁷⁷). Dann bedeutet die Aufhebung der Gemeinschaft oder die Änderung des Miteigentums die steuerpflichtige Übertragung von Miteigentumsbruchteilen.

5. Eigentümer des Hausguts ist das hochadelige Haus. Es stellt eine korporative Genossenschaft mit juristischer Persönlichkeit dar⁷⁸). Die Hausverfassung kann aber bestimmen, daß das Haupt des Hauses Eigentümer des Hausvermögens sein soll⁷⁹). Nur im letzteren Falle entspricht die Stellung dieses Hauptes der eines Fideikommißbesizers. Das Freiwerden des Hausvermögens in seiner Hand bedeutet in diesem Falle keinen steuerpflichtigen Eigentumsübergang. Im übrigen liegen grunderwerbsteuerpflichtige Übergänge vor, wenn bei der Auflösung des Hausvermögens von der juristischen Person des hochadeligen Hauses Grundstücke auf Mitglieder der Familie übertragen werden. In diesem Sinne hat nunmehr RFG. v. 28. Juli 1931, II A 75/31 (f. Anm. 75 b) unter Berufung auf die Begründung zum Entwurf eines (preuß.) Gesetzes über Familienfideikommissen und Familienstiftungen⁸⁰) entschieden.

Anders wie bei der Auflösung eines Fideikommisses ist in diesen Fällen auch der Grunderwerb des im Besitz und Genuß befindlichen Oberhauptes des Hauses grunderwerbsteuerpflichtig. Das gilt auch für den Erwerb aus einem sog. Hausfideikommiß. Dieses gehört zum Hausvermögen und steht daher im Eigentum der Familie. Dagegen wird das sog. Privatfamilienfideikommiß eines Mitglieds des Hauses auch steuerlich wie sonstiges Fideikommiß behandelt.

Art. 18 u. 19 HeffAustW. v. 11. Nov. 1923; vgl. Dtt: WZ. 1928, 509, 511 u. 515.

⁷⁵) Vgl. Dtt, 3. Aufl., S. 203, Anm. 31 zu § 8 u. WZ. 1928, 525 u. StZ. 1929, 219.

^{75a}) RFG. 28, 84 = StW. 1931 Nr. 802 = Kart. § 1 GrErbStG. Nr. V 3 = JW. 1931, 3482.

^{75b}) StW. 1932 Nr. 32 (Dtt Sp. 425 ff.) = Kart. § 1 R. I 94 = JW. 1931, 3477 (Rübler).

⁷⁶) RFG. v. 8. Juli 1927, II A 215/27; StW. 1927 Nr. 656 = Kart. § 8 Nr. 3 R. 21.

⁷⁷) § 1 Abs. 3 BadStammGustW.; vgl. Dtt: WZ. 1928, 513 u. 528.

⁷⁸) Rehm, Modernes Fürstenrecht S. 108; Jeseler, Über die Stellung des BGB. Deutschlands zu dem Familienrecht des hohen Adels S. 16 ff.; RG. 22, 46; PA. v. 23. Nov. 1925: JW. 1926, 2325.

⁷⁹) Seelmann-Klässel, Das Recht der Familienfideikommissen S. 95; Seelmann, FamG. Anm. 18 zu § 43 S. 253.

⁸⁰) Herrenhaus Sess. 1913 Nr. 5 C S. 187.

⁶⁵) § 19 Abs. 3 ZwAustW. = § 80 Abs. 1 ZwAustW.

⁶⁶) § 4 Abs. 2 Satz 2 ZwAustW. = § 67 Abs. 2 ZwAustW.

⁶⁷) § 4 Abs. 1 ZwAustW. = § 65 Abs. 1 ZwAustW.; wegen der Berechnung des Wertes des Vermögens vgl. § 69 ZwAustW. (Einheitswert nach jeweiligem ABewG.).

⁶⁸) § 4 Abs. 2 Satz 1 ZwAustW. = § 67 Abs. 1 ZwAustW.

⁶⁹) § 4 Abs. 4 Satz 1 ZwAustW. Diese Vorschrift ist in das ZwAustW. nicht übernommen; vgl. §§ 68—77 ZwAustW.

⁷⁰) § 4 Abs. 4 Satz 2 ZwAustW. = § 72 Abs. 1 ZwAustW.

⁷¹) §§ 1, 2 u. 48 AB. v. 26. Sept. 1919 (GBI. 647); vgl. Dtt: WZ. 1928, 511.

⁷²) Vgl. § 19 PrZwAustW. = §§ 78 ff. ZwAustW.; § 14 Bay. AB. n. 26. Sept. 1919.

⁷³) § 10 ZwAustW.; §§ 30 ff. i. Verb. m. §§ 1—8 PrZwAustW.

⁷⁴) § 10 Abs. 2, 4 u. 5 PrZwAustW.; §§ 31 u. 41 PrZwAustW.; § 40 Abs. 2 BayAB. v. 26. Sept. 1919; Art. 15 u. 16 WürttAustW.;

Der Inhaber wird also für das Freiwerden in seiner Hand nicht steuerpflichtig⁸¹⁾.

6. Die preußischen Lehen werden spätestens am 1. April 1935 freies Eigentum in der Hand des Lehensbesizers; die Anteilehen erloschen schon am 1. Okt. 1930⁸²⁾. Die Stellung des Lehensinhabers entspricht im allgemeinen der des Fideikommißbesizers⁸³⁾. Für den Lehensbesizer entsteht aus Anlaß des Freiwerdens regelmäßig weder Erbschafts- noch Grunderwerbsteuerpflicht. Die Grundstückszuweisungen an Lehensanwärter aus Anlaß der Auflösung sind Grunderwerbsteuerpflichtig, soweit nicht ausnahmsweise eine erb-schaftsteuerpflichtige Freigebigkeit vorliegt.

Wie bei den am 1. Juli 1938 sich auflösenden Fideikommissen, so gilt auch der Lehensbesizer, in dessen Hand das Lehen am 1. April 1935 frei wird, als Vorerbe, der nächstfolgeberechtigte Anwärter als Nacherbe⁸⁴⁾. Die nicht als Nacherben berufenen ehelichen Abkömmlinge und der Ehegatte des letzten vorangegangenen Lehensbesizers haben auch hier gegenüber dem Nacherben einen nach Art eines Pflichtteils geregelten Abfindungsanspruch. Eine Grundstückszuweisung zur Abgeltung dieser Abfindung ist erbschaftsteuerpflichtig und daher Grunderwerbsteuerfrei⁸⁵⁾.

Mit Lehensrecht hatte sich RZB. v. 19. Juli 1927, II A 191/27⁸⁶⁾ zu befassen. Es handelte sich um ein sog. unechtes Mannlehen in Sachsen. Der eine der beiden Lehensinhaber (A.) übertrag seine Hälfte auf den anderen (B.) und behielt sich dabei seine Rechte als Mitbelehnter (lehnfolgeberechtigter Anwärter) vor. Das Urteil nimmt einen Eigentumsübergang an, zieht ihn aber deshalb nicht nach §§ 1 und 4 zur Steuer heran, weil der Lehensverband unverändert bestehen geblieben sei und das ganze Lehensgut nach Ablauf einer gewissen Zeit der Besitzabgabe nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 und § 28 Abs. 2 unterliege. Ich habe meine Bedenken schon an anderer Stelle geäußert⁸⁷⁾. Hier möchte ich zusammenfassend nur sagen: Die Grunderwerbsteuer ist die Hauptsteuer, die Besitzabgabe nur eine Erbschaftsteuer. Diesem Verhältnis der beiden Steuern würde es mehr entsprechen haben, wenn die Grunderwerbsteuer unter allen Umständen angelegt worden wäre. Ob und wie einer Doppelbesteuerung infolge der künftigen Besitzabgabe zu begegnen war, blieb eine spätere Sorge⁸⁸⁾. Bei dem sehr wahrscheinlichen Wegfall der Besitzabgabe wird es nun vorausichtlich so kommen, daß der Vorgang überhaupt ganz steuerfrei bleibt.

Auch Stillschweig: JW. 1927, 2593 hat ähnliche Bedenken; er stimmt aber dann dem Urteil doch zu, weil nach dem Grundgedanken des Gesetzes in der Tat der Wechsel der Fideikommißbesizer niemals eine Grunderwerbsteuerpflicht, sondern nur (gegebenenfalls) Erbschaftsteuerpflicht rechtfertigt. Indes kommt eine Erbschaftsteuer für den Vorgang nicht in Betracht. Insbes. handelt es sich nicht um eine Nachfolge in das Lehen i. S. von § 2 Abs. 1 Nr. 2 ErbschStG.⁸⁹⁾, sondern um die Übertragung des Anteils eines Mitinhabers des Lehens, um ein Kondominat, wie bei einem Samtfideikommiß. In der Beziehung habe ich auch Zweifel, ob man die Anteile der mehreren Mitbesizer des Lehensguts überhaupt als Miteigentumsbruchteile an den einzelnen Grundstücken nach §§ 1008 ff. BGB. auffassen kann. Ich würde eine Mitberechtigung zur gesamten Hand annehmen⁹⁰⁾. Ich würde z. B. Steuerpflicht aus §§ 1 und 4

verneinen, wenn von den drei zu gleichen Anteilen berechtigten Mitbesizern eines derartigen Lehens der eine seinen Anteil an die beiden anderen in zulässiger Weise übertrüge. Da B. Alleininhaber des Lehenshofs geworden ist, macht es allerdings im entschiedenen Falle für die Steuerpflicht aus §§ 1 und 4 nichts aus, ob man Miteigentum nach Bruchteilen oder eine Mitberechtigung zur gesamten Hand annimmt.

III. Zur Frage der Steuerpflicht bei Bildung von geschlossenen Gütern und Errichtung von Stiftungen.

1. Art. 155 Abs. 2 S. 2 RVerf. gebietet die Auflösung des gebundenen Grundbesizes. Andererseits lassen aber die Auflösungsgeetze selbst die Aufrechterhaltung der Bindung in anderen Rechtsformen zu, ja sie wirken geradezu darauf hin, indem sie davon ausgehen, daß solche Zusammenhaltungen im öffentlichen Interesse liegen können. Ich habe das schon an anderer Stelle dahin gedeutet, daß nicht so sehr der große Besitz überhaupt und unter allen Umständen zerschlagen werden soll, daß vielmehr insbes. die rechtliche Sonderstellung des gebundenen Besitzes in Rücksicht auf das Gebot der Gleichheit aller vor dem Gesetz hat beseitigt werden sollen⁹¹⁾. Als Beispiele sei an die schon erörterte Bildung von Waldgütern oder Waldstiftungen in Preußen und Württemberg noch erinnert⁹²⁾. Die Waldgüter und ebenso Deich- und Weingüter sowie (soweit noch zulässig) Landgüter sind selbständige Güter, die gewissen Beschränkungen unterworfen sind (Bewirtschaftungsaufsicht, Genehmigungserfordernis für Veräußerungen und Teilungen, Anerbenrecht⁹³⁾). Im übrigen stehen sie in der Hand ihres jeweiligen Eigentümers wie dessen sonstiges Vermögen. Die Bildung solcher Güter berührt an sich die Steuerpflicht nicht. Werden sie beim Freiwerden des Fideikommisses in der Hand des letzten Inhabers gebildet, so kommt der Anfaß von Grunderwerbsteuer mangels eines Eigentumswechsels überhaupt nicht in Frage. Werden sie etwa in der Hand eines erwerbenden Anwärters gebildet, so ist der Übergang der Grundstücke auf den Anwärter, nicht aber die Schaffung eines selbständigen Waldguts steuerpflichtig.

2. Anders ist es, wenn für Teile des gebundenen Grundbesizes oder unter Umständen auch für diesen ganz Stiftungen errichtet werden. Die Auflösungsgegesetzgebung sieht dies vielfach im öffentlichen Interesse vor⁹⁴⁾. So kann z. B. in Sachsen die Auflösungsbehörde das gesamte Anwartschaftsvermögen oder einen Teil davon auf Grund eines entsprechenden Familienschlusses in eine Stiftung umwandeln oder auf einen rechtsfähigen Familienverein übertragen, soweit das nicht dem Sinn und Zweck der Auflösung zuwiderläuft⁹⁵⁾. Ähnlich kann in Thüringen das Fideikommiß ganz oder zum Teil in eine Familienstiftung umgewandelt werden⁹⁶⁾. In Preußen kann die Lösungsbehörde das Samtfideikommiß unter gewissen Voraussetzungen in eine Stiftung umwandeln⁹⁷⁾. Auf die Errichtung von Waldstiftungen in Württemberg und früher in Preußen habe ich schon hingewiesen⁹⁸⁾. Weiter enthalten die Lösungsgeetze regelmäßig die Bestimmung, daß die Lösungsbehörde gegebenenfalls Kranken-, Waisen- und Armenhäuser sowie andere gemeinnützige Anstalten, dann Kunstwerke und Sammlungen,

Lehensbesizers zu den Mitbelehnten (lehnfolgeberechtigte Anwärter), sondern auch im Verhältnis der mehreren Besizer untereinander.

⁹¹⁾ Vgl. RStZ. 1930, 219 u. StW. 1932, 434; vgl. dazu auch Rübler: JW. 1931, 3429.

⁹²⁾ RZB. §§ 12—14 PrZwAufsWD.; § 9b PrZamGD.; §§ 151 ff. PrZwAufsG.; Art. 21 ff., 28 ff. WürttAufsG. u. oben I, 2 u. 3 a. E.

⁹³⁾ § 12 Abs. 3—8 PrZwAufsWD. u. §§ 157 ff., 160 ff. u. 165 ff. PrZwAufsG.; Art. 32, 33 u. 36 WürttAufsG.

⁹⁴⁾ Vgl. Rübler: JW. 1931, 3479.

⁹⁵⁾ § 22 Abs. 4 SächsAufsG.

⁹⁶⁾ § 72 Abs. 2 ThürWD. v. 24. März 1923 (GS. 248); vgl. auch § 9 Abs. 2 i. d. Fass. der WD. v. 8. Juli 1924 (GS. 309): Wahrung der volkswirtschaftlichen Interessen der Allgemeinheit, keine unwirtschaftliche Versplitterung oder unwirtschaftliche Bewirtschaftung des Familienguts.

⁹⁷⁾ § 10 Nr. 8 u. 9 PrZwAufsWD. u. §§ 44 u. 45 PrZwAufsG.

⁹⁸⁾ Vgl. Art. 24 ff. WürttAufsG. u. § 14 PrZwAufsWD. u. oben I, 2 u. 3 a. E.

⁸¹⁾ Vgl. RZB. v. 28. Juli 1931, II A 75/31 (f. Num. 75 b) und Dtt: StW. 1932, 425 ff.

⁸²⁾ §§ 248 ff., insbes. 250 u. 255 ZwAufsG.

⁸³⁾ Vgl. Seelmann-Eggebert S. 68/69, Anm. 37 zu § 1 FamOG. u. RZ. über Lehensauflösungsrecht insbes. im vorm. Königr. Hannover; Rübler-Beutner S. 275 ff.

⁸⁴⁾ § 250 Satz 2, §§ 9—26 ZwAufsG.

⁸⁵⁾ § 250 Satz 2 u. § 65 Abs. 2 ZwAufsG.; vgl. II 3 u. Num. 63.

⁸⁶⁾ StW. 1927 Nr. 477 = JW. 1927, 2593 (Stillschweig).

⁸⁷⁾ Vgl. Dtt: RZ. 1928, 526/27 u. RStZ. 1928, 219.

⁸⁸⁾ Vgl. dazu meine Beisp. in RZ. 1928, 526 Anm. 45 sowie Anm. 7 zu § 10 GrErwStG.

⁸⁹⁾ Vgl. II 2 Abs. 2.

⁹⁰⁾ Vgl. Otto, Das Recht der Lehngüter in den Erblanden des Königr. Sachsen, Leipzig 1888, S. 24 Anm. 2 u. S. 34 ff.: Die gesamte Hand, wie sie sich auf der Grundlage des Sachsenpiegels gerade für Sachsen ausgebildet hat, gilt nicht nur im Verhältnis des

soweit deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt, ferner Versorgungsmassen in Stiftungen umwandeln kann⁹⁹⁾.

3. In Preußen entsteht die Stiftung regelmäßig mit der rechtskräftigen Feststellung der Satzung durch die Auflösungsbehörde. In diesem Zeitpunkt gehen die Grundstücke auf die Stiftung über. Die Auflösungsbehörde ersucht das Grundbuchamt um Eintragung¹⁰⁰⁾.

In Bayern entsteht die Stiftung mit der Genehmigung der Stiftung durch das Fideikommißgericht, und zwar rückwirkend auf den 1. Okt. 1919. Die Grundstücke gehen von selbst auf die Stiftung über¹⁰¹⁾.

In Sachsen ordnet die Auflösungsbehörde die Umwandlung in die Stiftung an und ersucht nach Rechtskraft des Bestätigungsbeschlusses um die Eintragung im Grundbuch¹⁰²⁾.

In Württemberg wird die Waldstiftung vom Fideikommißgericht errichtet. Sie bedarf der Genehmigung des Justizministers. Mit der Genehmigung gehen die Grundstücke auf die Stiftung über. Das Fideikommißgericht ersucht um Grundbuchberichtigung. Die Waldstiftung kann auf Antrag des Fideikommißinhabers auch schon vor der Auflösung errichtet werden¹⁰³⁾.

In Baden erklärt die Stammgutsbehörde (DV. Karlsruhe) den Stammgutsheeren oder seine Erben für verpflichtet, eine Familienstiftung zur Entschädigung des Stammgutsanwärters, daneben auch zur Fürsorge für bedürftige Familienangehörige und zur Sicherstellung der Stammgutsbeamten zu errichten. Mit der Fassung dieses Beschlusses durch den Stammherrn oder seine Erben gehen die Grundstücke auf die Stiftung über. Die Stammgutsbehörde ersucht das Grundbuchamt um Eintragung¹⁰⁴⁾.

In Hessen geht das Eigentum über in dem Zeitpunkt, den die die Stiftung errichtende WD. oder der entsprechende Beschluß des Gesamtministeriums bestimmt, sonst mit dem Inkrafttreten der WD. oder der Zustimmung des Beschlusses an den Eigentümer¹⁰⁵⁾.

In Thüringen entsteht die Stiftung mit der Feststellung der Satzung durch das Justizministerium. In diesem Zeitpunkt gehen die Grundstücke auf die Stiftung über. Das Auflösungsamt für Familiengüter spricht die Umwandlung in eine Stiftung aus und ersucht um Grundbucheintragung¹⁰⁶⁾.

4. Die Stiftung ist eine Rechtspersönlichkeit (juristische Person). Der Übergang von Grundstücken auf sie von dem oder den Fideikommißbesitzern oder von der hochadeligen Familie enthält einen Eigentumsübergang. Es fragt sich zunächst auch hier wieder, ob dieser Übergang erbschaftsteuerpflichtig ist und deshalb nach § 8 Nr. 1 Grunderwerbsteuerfrei zu bleiben hat. Nach der Rechtsprechung lassen sich insbes. keine Schenkungen nach § 3 Nr. 7 oder Nr. 8 annehmen¹⁰⁷⁾. Es liegen weder Vermögensübergänge auf Grund eines Stiftungsgeschäfts¹⁰⁸⁾ unter Lebenden noch freigebige Zuwendungen vor.

Auch eine entsprechende Anwendung von § 8 Nr. 3 und Nr. 6 GrEwStG. lehnt RFS. v. 28. Juli 1931, II A 75/31 (f. Anm. 75 b) entgegen den Anregungen Kübbers: JW. 1930, 2278 ab; letztere Befreiungsvorschrift muß schon deshalb ausscheiden, weil der RFS. auch die Grundstücksübertragung auf eine von der Erbgemeinschaft errichtete Stiftung nicht steuerfrei lassen würde¹⁰⁹⁾.

Auch die Befreiungen in § 8 Nr. 9 (Grundstücksübertragungen zu Siedlungszwecken oder in Wohnungsfürsorge, an denen Körperschaften des öffentlichen Rechts oder mit solchen Zwecken befaßte Personenvereinigungen, rechtsfähige Stiftungen und Zweckvermögen beteiligt sind), § 8 Nr. 10 (Erwerb für Zwecke öffentlicher Anlagen, Plätze und Straßen) und die Vergünstigung in § 22 GrEwStG. (Bewilligung des Steuererlasses durch das VFinA. beim Erwerb durch milde Stiftungen) werden nur ausnahmsweise in Betracht kommen.

Danach bin ich schon bisher von der grundsätzlichen Steuerpflichtigkeit des Eigentumsübergangs auf die Auflösungsstiftung ausgegangen¹¹⁰⁾. Auf denselben Standpunkt hat sich der RFS. in den Ur. v. 18. Jan. 1929, II A 585/28 und v. 28. Juli 1931, II A 75/31¹¹¹⁾ gestellt. Nach dem Sachverhalt des ersteren Urteils war ein Einzelfideikommiß Thüringens in eine Familienstiftung auf Grund von § 72 ThürWD. v. 24. April 1923 umgewandelt worden. Im letzteren Falle war ein über Preußen und Hessen sich erstreckendes Hausgut zunächst in sechs Teile zerlegt und dann der eine Teil in eine Stiftung umgewandelt worden¹¹²⁾. Dagegen hat RFS. v. 24. Febr. 1931, II A 371/30¹¹³⁾ für die Umwandlung eines preussischen Samtfideikommisses in eine Stiftung nach § 10 Abs. 8 und 9 PrZwAufsWD. Steuerfreiheit angenommen. Die Begründung betrachtet die Samtfideikommiss als landesrechtliche Gesamthandsgemeinschaften von wesentlich derselben Art wie die Stiftungen. Sie verneint aber das Vorliegen eines steuerpflichtigen Eigentumsanfalls i. S. des GrEwStG. auch deshalb, weil die Grundstücke „lediglich statt in dem abgeschafften Eigentumsbegriff in einem anderen Eigentumsbegriff verknüpft würden, der den Beteiligten, soweit möglich, die gleiche Eigentumsmacht gebe, nur daß unter dem neuen Eigentumsbegriff die Bindungen ausgeschaltet seien, die der Gesetzgeber für immer habe beseitigen wollen“.

Auch nach Würdigung dieses Urteils und der Ausführungen Kübbers: JW. 1930, 2278 und 1931, 3478 möchte ich an der grundsätzlichen Bejahung der Steuerpflicht festhalten. In der Steuerrenschau StB. 1932, 425 ff. habe ich die Rechtsprechung eingehend besprochen. Ich kann das Ergebnis etwa dahin zusammenfassen: Eine entsprechende Anwendung von § 21 Abs. 2 GrEwStG. (Übernahme von Eigentum gelegentlich der Übernahme einer Körperschaft des öffentlichen Rechts durch eine andere) kommt nicht in Betracht. Wie schon in RFS. v. 18. Jan. 1929, II A 585/28 (f. Anm. 106) ausgeführt ist, werden nicht öffentliche Interessen fortgeführt, diese setzen vielmehr gegebenenfalls erst dann ein, wenn die Stiftung aus volkswirtschaftlichen Gründen geschaffen wird. Man kann aber auch keine steuerfreie Fortsetzung des gebundenen Besitzes durch die Auflösungsstiftung etwa deshalb annehmen, weil das Auflösungsgefes einerseits zur Auflösung zwingt und andererseits dann doch wieder in Bejahung eines dahingehenden öffentlichen Interesses die Aufrechterhaltung der Bindung in der Rechtsform der Stif-

der Beschluß der Stiftungsbehörde das Stiftungsgeschäft des Stammherrn oder seiner Erben“.

⁹⁹⁾ §§ 14 ff., 18 u. 21 PrZwAufsWD.; §§ 99 Abs. 1 u. 2, 176 u. 181 PrZwAufsG.; § 9 b Abs. 1 PrFamGD. u. § 11 PrFamGG.; § 15 BayAB. v. 26. Sept. 1929 (GBl. 647); Art. 21 ff. WürttAufsG.; § 17 Abs. 1, 22 Abs. 4, 34 Abs. 1 u. 56 Abs. 2 SächsAufsG. v. 9. Juli 1928 (GBl. 109); Art. 14 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 u. 5 HessAufsG. (RegBl. 1923, 481).

¹⁰⁰⁾ § 9 b Abs. 1 Satz 3 u. Abs. 4 PrFamGD.; §§ 11 Abs. 1 Satz 2 u. 12 Abs. 2 PrFamGG.; §§ 30 Abs. 1 Nr. 8, 32 Abs. 2, § 37 PrZwAufsWD.; §§ 246, 247, 258 PrZwAufsG.

¹⁰¹⁾ §§ 15, 17 AB. v. 26. Sept. 1919 (GBl. 647); vgl. u. n. zner: BayB. 1920, 434.

¹⁰²⁾ §§ 34 ff., 38 SächsZwAufsG.

¹⁰³⁾ Art. 22 WürttAufsG.

¹⁰⁴⁾ §§ 8 u. 9 ff. BadStammG AufhG. v. 18. Juli 1923 (GBl. 233); vgl. Dtt: WZ. 1928, 514.

¹⁰⁵⁾ Art. 14 Abs. 1 Nr. 1 u. Abs. 5 u. 6 HessAufsG. v. 11. Nov. 1923 (RegBl. 481).

¹⁰⁶⁾ § 72 Abs. 2 ThürWD. v. 24. April 1923 (GBl. 249); vgl. RFS. v. 18. Jan. 1929, II A 585/28; StB. 1929 Nr. 253 = Kart. § 1 R. 75.

¹⁰⁷⁾ Vgl. RFS. 6, 315 = JW. 1921, 1558 (Stahl) u. RFS. in Anm. 106; vgl. auch Kipp, Anm. 18 zu § 3 ErbSchStG.

¹⁰⁸⁾ Zweifelhaft kann das insbes. für eine nach § 8 BadStammG AufhG. errichtete Familienstiftung sein, vgl. unter 3, denn da „erstet

¹⁰⁹⁾ RFS. v. 28. Juli 1931, II A 75/31 (f. Anm. 75 b).

¹¹⁰⁾ Vgl. Dtt, 3. Aufl., S. 203, Anm. 32 zu § 8 = WZ. 1928, 528.

¹¹¹⁾ Siehe Anm. 106 u. 75 b.

¹¹²⁾ Vgl. § 16 PrFamGD.; § 8 ff. PrAbelsG. v. 23. Juni 1920 (GBl. 367); §§ 33, 37, 40 Abs. 2 PrZwAufsWD.; Art. III § 2 Stadtvertr. zwischen Preußen und Hessen v. 23. März 1923 u. WD. des PrStaatsmin. v. 9. April 1923 (PrStG. 92 u. 93 ff.) sowie Kübbers: JW. 1931, 3479.

¹¹³⁾ RFS. 28, 84 = JW. 1931, 3482 = StB. 1931 Nr. 802 = Kart. § 1 R. V. 3; ebenso unter Berufung auf dieses Ur. RFS. v. 12. Mai 1931, II A 227/31; StB. 1931 Nr. 966 für die Umwandlung eines thüringischen Samtfideikommisses in eine Stiftung.

tung zuläßt. Das GrErbStG. besteuert nicht nur freiwillige Veräußerungen (vgl. § 20 Abs. 1 S. 2), und es läßt öffentliche Zwecke des Erwerbs nur ausnahmsweise, wie z. B. in § 8 Nr. 7, 8, 9 und 10, als Befreiungsgrund gelten. Umwandlungen von Gesamthandsgemeinschaften in andere, von Körperschaften oder sonstigen Gebilden mit Rechtspersönlichkeit in andere Rechtspersönlichkeiten, von Gesamthandsgemeinschaften in Körperschaften und umgekehrt sind grundsätzlich steuerpflichtig. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn nach ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift der neue Rechtsträger nur als Fortsetzung des ursprünglichen zu betrachten ist, wie z. B. bei der Umwandlung einer OHG. in eine KommGes. oder

Gesellschaft des BGB.¹¹⁴⁾ oder bei der Umwandlung einer KommGes. a. N. in eine AktG.¹¹⁵⁾

Steuerpflichtig ist auch der Übergang von Grundstücken auf einen rechtsfähigen Familienverein in Sachsen oder auf eine Feld- und Waldgenossenschaft i. S. von § 1 Abs. 2 ThürAufwG. v. 14. März 1923, §§ 15, 20 ff. NB. v. 24. April 1923 (GS. 247 und 249) und §§ 9 und 14 Abs. 2 NB. v. 8. Juli 1924 (GS. 309).

¹¹⁴⁾ Vgl. §§ 162 Abs. 3, 173, 176 Abs. 2 HGB.

¹¹⁵⁾ Vgl. §§ 332 Abs. 1 und 333 Abs. 3 HGB.; vgl. Ditt, 3. Aufl., Anm. 53 u. 55 zu § 1.

Die inhaltliche Besonderheit der Leistung bei den sog. freien geistigen Berufen, eine steuerliche Betrachtung.

I.

Von Rechtsanwalt Kaspar Anrath's, Düsseldorf.

Für die Erörterung der Besteuerung der Angehörigen der sog. freien geistigen Berufe, nämlich der sog. freien wissenschaftlichen und der sog. freien künstlerischen Berufe, bedarf es unter anderem auch rechtsphilosophischer Vorarbeiten. Zu den hierfür erforderlichen rechtsphilosophischen Vorarbeiten gehört die Erkenntnis des rechtlichen und des wirtschaftlichen Wesens der sog. freien geistigen Berufe¹⁾ und darunter auch z. B. die Erkenntnis der inhaltlichen Besonderheit der Leistungen, welche die Angehörigen dieser Berufe erbringen. Diese inhaltliche Besonderheit der Leistung bei den sog. freien wissenschaftlichen und künstlerischen Berufen sei im folgenden betrachtet.

Die Berufe, welche zu den sog. freien geistigen Berufen gerechnet werden, kann man zusammenstellen und einteilen, wie folgt²⁾:

- I. die sog. freien wissenschaftlichen Dienstberufe, welche öffentlich-rechtlich teils schon privilegiert sind und teils noch zu privilegieren sind, nämlich:
 1. die sog. freien geistes-wissenschaftlichen bzw. rechts-wissenschaftlichen Dienstberufe, nämlich: die Rechtsanwälte und die preußischen Verwaltungsrechtsräte;
 2. die sog. freien natur-wissenschaftlichen Dienstberufe, nämlich: die Ärzte, die Zahnärzte und die Tierärzte;
 3. die sog. freien technisch-wissenschaftlichen Dienstberufe, nämlich: die Patentanwälte, die Architekten, die Bauingenieure, die beratenden Ingenieure, die beratenden Chemiker, die beeideten Landmesser und Marktscheider;
 4. die sog. freien wirtschafts-wissenschaftlichen Dienstberufe, nämlich: die wissenschaftlichen Wirtschaftsberater und Steuerberater;

¹⁾ Der Verfasser hat in seinem Buche: „Das Wesen der sog. freien wissenschaftlichen Berufe“, Düsseldorf 1930, versucht, einen Beitrag zur Erkenntnis des Wesens dieser Berufe und im besonderen zur Erkenntnis des Wesens der Rechtsanwaltschaft zu geben, und zwar in ganz allgemeiner Art, also nicht etwa nur in steuerlicher Richtung. Auf dieses Buch wird verwiesen. In demselben ist nebenher auf S. 26 bis 29, S. 43 u. bei Anm. 4, S. 56—57 die formale Besonderheit der Leistung der sog. freien wissenschaftlichen Dienstberufe in Richtung der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer erörtert. Es ist dort nachgewiesen, daß die Angehörigen der sog. freien wissenschaftlichen Dienstberufe auf Grund einzelner Dienstverträge ohne dauernde Anstellung, nämlich in Einzelfällen gegen Gebühren, tätig sind, daß sie — in gleicher Art wie diejenigen höheren geistigen Dienstverpflichteten, welche sich in dauernder, öffentlicher oder privater Anstellung befinden, — dem Leitungsrecht des Dienstbestellers in inhaltlicher Richtung — wenn auch nicht in formaler Richtung — unterstehen, daß sie daher rechtlich als Dienstleister in unselbständiger Art tätig sind, daß ihr Einkommen aus summiertem Dienstlohn besteht und daß daher von letzterem auch keine Gewerbesteuer und keine Umsatzsteuer erhoben werden dürften.

²⁾ Siehe hierüber des näheren Kaspar Anrath's a. a. O. S. 63 m. bis 77 m.

II. die übrigen sog. freien wissenschaftlichen und künstlerischen Berufe, nämlich:

1. die wissenschaftlichen und dichterischen Schriftsteller;
2. die bildenden Künstler;
3. die tonsetzenden Künstler;
4. die vortragenden Künstler.

Die sog. freien geistigen Berufe erbringen ihre Leistungen in Anwendung der Wissenschaft oder der Kunst. — In der Wissenschaft kann man nun unterscheiden: zwischen den theoretischen Wissenschaften, auch „reine Wissenschaften“ genannt, welche nur und allein der Erkenntnis, nämlich durch Beschreibung, Analyse sowie kausale und genetische Erklärung von Tatsachen dienen, und den praktischen Wissenschaften, auch „angewandte Wissenschaften“ genannt, welche Regeln für die Verwirklichung bestimmter menschlicher Ziele — sei es des Gemeinschaftslebens sei es des Einzellebens — aufstellen. Zu den theoretischen Wissenschaften rechnet man dabei z. B. die Naturwissenschaften insoweit, als sie nicht der Anwendung, sondern der Erkenntnis dienen. Zu den praktischen Wissenschaften im weiteren Sinne rechnet man dabei u. a. einerseits die normativen Wissenschaften, z. B. die Ethik und die Rechtswissenschaft, und andererseits die praktischen Wissenschaften im engeren Sinne, z. B. die Heilkunde und die technischen Wissenschaften³⁾. Diese Unterscheidung zwischen „reinen“ und „angewandten Wissenschaften“ hat aber auch nur eine relative Berechtigung. In dieser Richtung hat Friedrich Paulsen⁴⁾ bereits ausgeführt:

„Die Wissenschaften, so wird man ohne große Fehler sagen dürfen, sind erfunden worden zur Lösung von Aufgaben; Erkenntnisse sind, wenigstens in ihrem ersten Ursprung, Mittel zu praktischen Zwecken: so die Anatomie und Physiologie zur Heilkunst, die Geometrie, wie der Name sagt, zur Landmessung. Und so ist auch die Philosophie oder die theoretische Erkenntnis ursprünglich durch die Frage nach der Bedeutung und Aufgabe des Lebens hervorgebracht worden. Ja, man wird weiter sagen können: der letzte Grund, der die Menschen antreibt, über die Natur dieses Weltalls nachzudenken, bleibt zu allen Zeiten das Bedürfnis, über Sinn, Herkunft und Ziel des eigenen Lebens sich Rechenschaft zu geben.“

Insofern ist daher letzten Endes auch die reine Wissenschaft zur Anwendung bestimmt, und zwar eben zur mittelbaren Anwendung. Es handelt sich mithin bei der Unterscheidung zwischen „reiner“ und „angewandter Wissenschaft“ nicht um qualitative, sondern um quantitative Unterschiede. Zwischen „reiner“ und „angewandter Wissenschaft“ bestehen eben zahlreiche Übergänge, wie schon die oben angeführten Beispiele zeigen.

³⁾ Außer dieser Einteilung der Wissenschaften gibt es übrigens noch zahlreiche andere Einteilungen. Die Bestimmung des Zwecks und des Begriffs der Wissenschaft und die Einteilung der Wissenschaften sind überhaupt Gegenstand einer besonderen Wissenschaft, nämlich der Wissenschaftskunde oder Enzyklopädie.

⁴⁾ Siehe Friedrich Paulsen: „System der Ethik“, 11. u. 12. Aufl., 1921, Bd. 1 S. 3.

In ähnlicher Art kann man in der Kunst zwischen „reiner“ und „angewandter Kunst“ unterscheiden.

Auf alle diese Einteilungen kann es aber nicht ankommen, wenn wir hier die inhaltliche Besonderheit der wissenschaftlichen und der künstlerischen Tätigkeit, welche die sog. freien geistigen Berufe ausüben, zu dem Zwecke untersuchen, um in rechtsphilosophischer Art deren Bedeutung für die steuerliche Behandlung dieser Berufe zu erkennen.

In steuerlicher Richtung kann es vielmehr nur auf Unterscheidungen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nach wirtschaftlichen Besonderheiten ankommen. Dabei ist zunächst zu untersuchen, ob die wissenschaftliche oder künstlerische Tätigkeit, um welche es sich handelt, im Rahmen eines Berufes zum Zwecke der Gewinnung des Lebensunterhalts und zum Zwecke des Erwerbes von Geld überhaupt ausgeübt wird oder nicht. Wenn durch die wissenschaftliche oder künstlerische Tätigkeit überhaupt keinerlei Lebensunterhalt überhaupt keinerlei Geld erworben werden, so kommt natürlich die Auferlegung irgendeiner Steuer nicht in Frage. Eine derartige Tätigkeit könnte man in dem besonderen Sinne des Steuerrechts als „reine Wissenschaft“ bzw. „reine Kunst“ bezeichnen⁵⁾. Wenn aber mit der wissenschaftlichen oder künstlerischen Tätigkeit im Rahmen eines Berufes der Lebensunterhalt und überhaupt Geld verdient werden, so könnte man sie in diesem besonderen Sinne des Steuerrechts als „angewandte Wissenschaft“ bzw. als „angewandte Kunst“ bezeichnen. Als dann muß es für die Heranziehung des Einkommens aus dieser erwerbsberuflichen Tätigkeit zur Besteuerung gänzlich gleichgültig sein, welcher Art z. B. die wissenschaftliche Tätigkeit als solche im einzelnen ist und ob es sich handelt: z. B. um theoretische oder um praktische Wissenschaft oder, wie das PrOSt. es ausdrückt: „um unmittelbare wissenschaftliche oder um mittelbare wissenschaftliche Tätigkeit, welche nur die Ergebnisse wissenschaftlicher Forschung⁶⁾ praktisch verwertet“. Insofern nun, als die sog. freien geistigen Berufe in wirtschaftlicher Richtung dem Erwerb des Lebensunterhalts dienen, unterscheiden sie sich in dieser allgemeinen wirtschaftlichen Richtung nicht von allen übrigen Berufen. Denn alle Berufe sind Erwerbsberufe zum Erwerb des Lebensunterhalts, wie denn ja auch der Staat von dem Einkommen aus der Ausübung aller dieser Berufe Einkommensteuer erhebt.

Eine Besonderheit der Leistungen dieser Berufe in wirtschaftlicher Richtung besteht nun aber unzweifelhaft darin, daß ihre Angehörigen jeweils einzelne geistige Leistungen hervorbringen und sie als solche, also als einzelne geistige Leistungen, zum Zwecke des Erwerbes ihres Lebensunterhalts wirtschaftlich verwerten. Die Angehörigen dieser Berufe bringen also nicht geistige Leistungen als Massenartikel, nicht: als Waren, hervor, und sie selbst verwerten ihre geistigen Leistungen wirtschaftlich auch nicht als Massenartikel, nicht: als Waren,

⁵⁾ Eine derartige, ganz unentgeltliche und völlig uneigennütige wissenschaftliche Tätigkeit kann z. B. ein jeder Rechtsanwalt neben seinem Berufe als Rechtsanwalt, in welchem er seinen Lebensunterhalt verdient, nebenher noch ausüben. Es gilt, ein Blütingerlein neben dem Berufsacker zu halten. Eine solche wissenschaftliche Arbeit nur um der Erkenntnis willen gewinnt ihren Lohn in dem wunderbaren Geleben des geistigen Werdens und Schaffens, in der Vergrößerung des eigenen Erkennens und schließlich in dem Bewußtsein des Lebens in der Gemeinschaft des Geistes. Die unvergleichliche Schönheit dieser rein wissenschaftlichen Tätigkeit kann nicht eindringlich genug geschildert werden; siehe hierüber Kaspar Anraths a. a. D. S. 241 u. bis 244 m. Gerade der, welcher in dieser Art mit Schiller „die hohe, die himmlische Göttin“ wirklich verehrt, wird allerdings diese absolute Uneigennützigkeit und Absichtslosigkeit nicht denjenigen Berufen zusprechen können, deren Angehörige durch Anwendung der Wissenschaft den Erwerb des Lebensunterhalts und den Erwerb von Geld überhaupt betreiben. Zu diesen Berufen gehören aber u. a. sowohl die Angehörigen der — in dauernder Anstellung tätigen — wissenschaftlichen Dienstberufe, z. B. die Universitätsprofessoren und überhaupt die höheren Beamten sowie die in wissenschaftlicher Art tätigen Privatangestellten, als auch die Angehörigen der — ohne dauernde Anstellung tätigen — wissenschaftlichen Dienstberufe, z. B. die Rechtsanwälte, die Ärzte, die Patentanwälte, die Architekten, die wissenschaftlichen Wirtschaftsberater usw. Siehe hierüber Kaspar Anraths a. a. D. S. 19—24, S. 65 Anm. 1, S. 234—247 und zustimmend Gustav Radbruch: „Die Justiz“ 7, 1931/32, S. 53 unten.

⁶⁾ Gemeint: der reinen Wissenschaft.

und weiter auch nicht zur Herstellung von Waren, welche sie dann für eigene Rechnung entweder selbst vertreiben oder durch andere vertreiben lassen.

Dies wird durch folgende Beispiele bestätigt: Der Rechtsanwalt, der Arzt, der Patentanwalt, der Architekt, der wissenschaftliche Wirtschaftsberater usw. sind im Wege eines Dienstvertrages ohne dauernde Anstellung, also im einzelnen Falle gegen Gebühren, für andere tätig und erbringen für sie individuelle geistige Leistungen. Wenn z. B. ein Rechtsanwalt diese individuellen geistigen Dienstleistungen für einen selbständigen Gewerbetreibenden erbringt, so ist es der Gewerbetreibende, welcher diese Dienstleistungen des Rechtsanwalts etwa beim Verkauf seiner Waren, z. B. zur nachträglichen rechtlichen Feststellung des Inhalts des von ihm abgeschlossenen Geschäfts und zur Verwirklichung seines Anspruchs auf Zahlung des Kaufpreises in Prozeß, verwertet. Dementsprechend ist es auch dieser Gewerbetreibende und nicht der Rechtsanwalt, welcher „selbständig am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sich beteiligt“⁷⁾. Dieser Gewerbetreibende benutzt bei seiner Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr eben im einzelnen Falle — teils in unmittelbarer und teils in mittelbarer Weise — die individuellen geistigen Dienstleistungen von Angehörigen der sog. freien wissenschaftlichen Berufe.

Der Schriftsteller verkauft seine Urheberrechte an einem bestimmten Schriftwerk zum Zwecke des Erwerbs seines Lebensunterhalts gegen Bezahlung eines gewissen Preises an einen Verleger und überläßt es diesem Verleger, das Schriftwerk zur Herstellung von Büchern, also zur Herstellung von Waren für den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, zu verwerten. Wenn aber ein Schriftsteller seine Urheberrechte an einem Schriftwerk selbst behält und diese Rechte zum Erwerb seines Lebensunterhalts wirtschaftlich dadurch verwertet, daß er das Buch zum Zwecke der Gewinnerzielung für eigene Rechnung drucken und vertreiben läßt, so verwertet er seine geistige Leistung nicht als solche, sondern er verwertet sie durch die Benutzung zur Herstellung von Waren und durch den Verkauf dieser Waren.

Wenn der Kunstmaler ein Landschaftsbild malt und mit dem Urheberrecht verkauft oder wenn der Kunstbildhauer eine Phantasiegestalt schafft und mit dem Urheberrecht verkauft, so verkauft ein jeder von ihnen das Kunstwerk als seine individuelle geistige Leistung und nicht als eine Ware des allgemeinen wirtschaftlichen Verkehrs. Diesen Charakter nimmt das Kunstwerk erst nach Erwerb durch einen Kunsthändler an, welcher es zusammen mit anderen Kunstwerken als Ware zum Verkauf stellt. Wenn ein Künstler aber das Urheberrecht an seinem Werk behält, sein Werk mechanisch vervielfältigen läßt und alsdann diese Vervielfältigungen verkauft, so wird das Kunstwerk dadurch schon in seiner Hand zu einer Ware des allgemeinen wirtschaftlichen Verkehrs.

Wenn aber der Fabrikant — sei es persönlich sei es durch seine Angestellten oder Arbeiter — mittels praktischer Anwendung der Wissenschaft, z. B. der Technik oder der Medizin, eine neuartige Maschine erbaut bzw. ein Medikament herstellt, so bringt er dadurch zwar auch eine höhere geistige Leistung, eine wissenschaftliche Leistung, hervor. Und zwar bringt er sie zunächst auch als einzelne Leistung hervor. Er verwertet alsdann aber diese höhere geistige Leistung in wirtschaftlicher Richtung nicht als eine einzelne höhere geistige Leistung, sondern er verwertet sie in wirtschaftlicher Richtung zur Herstellung von Waren für den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Es kommt allerdings auch vor, daß ein Fabrikant für einen bestimmten Besteller ausnahmsweise geradezu eine individuelle Maschine zu einem individuellen Zweck erdenkt und herstellt. Eine solche Maschine ist dann aber in der Regel doch nur eine Spielart einer größeren, allgemeineren Art von Maschinen, welche als solche Waren für den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind, und zwar gegebenenfalls wenigstens der Anlage nach. Vielleicht wird diese Anlage der Maschine, ein Muster für die Herstellung gleichartiger Maschinen zu sein, alsbald auch verwirklicht, indem ein anderer Interessent diese Maschine sieht und dem Fabrikanten eine zweite Ausführung derselben bestellt, weil er in seinem Betriebe diese Maschine eben doch zu gleich-

⁷⁾ So der Wortlaut der preuß. GewStNotW. in § 1.

artigem Zweck verwenden kann. Auch eine solche Maschine hat daher für den wirtschaftlichen Verkehr noch den Charakter einer Ware und nicht den Charakter einer wissenschaftlichen Leistung als solcher. Im übrigen könnten Ausnahmen auch nicht für die Findung und Feststellung der Regel entscheidend sein.

Zusammenfassend kommen wir daher zum Ergebnis: Eine inhaltliche Besonderheit der Leistung, welche die Angehörigen einerseits der Gewerbe und andererseits der sog. freien geistigen Berufe erbringen, kann in steuerlicher Richtung nicht etwa darin gesucht werden, ob eine solche geistige Leistung, welche dem Erwerb des Lebensunterhalts und dem Erwerb von Geld überhaupt dient, zu der „reinen“ oder zu der „angewandten Wissenschaft“ bzw. zu der „reinen“ oder zu der „angewandten Kunst“ zu rechnen ist oder nicht. Vielmehr kann ein Unterschied in steuerlicher Richtung nur darin gefunden werden, ob derjenige, welcher die einzelne geistige Leistung erbringt und verwertet, entweder sie als einzelne geistige Leistung wirtschaftlich verwertet oder sie zur Herstellung von Waren oder sonstigen Leistungen für den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr wirtschaftlich verwertet.

Nur in letzterem Falle wandelt sich die geistige Leistung in eine gewerbliche Leistung um und bekommt durch diese Umwandlung den Charakter der Ware. Solange aber die Angehörigen der sog. freien geistigen Berufe einzelne geistige Leistungen hervorbringen und sie als solche, also jeweils als einzelne geistige Leistungen, zum Erwerbe ihres Lebensunterhalts oder auch zum Erwerbe von Geld überhaupt wirtschaftlich verwerten, behalten diese Leistungen den Charakter einer geistigen Leistung.

Die Hervorbringung und Verwertung derartiger individueller geistiger Leistungen zum Erwerb des Lebensunterhalts ist zwar eine erwerbsberufliche, aber keine gewerbliche Tätigkeit. Denn die Gewerbe bringen Waren und gewerbliche Leistungen, welche im Verkehr in der Regel nach Maß, Zahl, Gewicht oder ähnlichen Merkmalen bestimmt werden, hervor. Ferner steht das Einkommen aus dieser geistigen Tätigkeit auch nicht in irgendwelchem inneren⁹⁾ Zusammenhang mit dem Besitz eines sog. gewerblichen Fundus. Deshalb sind die Angehörigen derjenigen Berufe, welche individuelle geistige Leistungen erbringen, zwar zur Einkommensteuer heranzuziehen; sie dürfen aber nicht zur Gewerbesteuer herangezogen werden.

Ebenso wenig kann man bei der Erbringung solcher individueller geistiger Leistungen von einem Umsatz sprechen, wie dieser innerhalb des gewerblichen Verkehrs in Waren und in gewerblichen Leistungen gemacht wird. Deshalb dürfen die Angehörigen derjenigen Berufe, welche jene individuellen geistigen Leistungen erbringen, auch nicht zur Umsatzsteuer herangezogen werden. —

Wenn irgendein Gesetzgeber entsprechend den Tendenzen, welche in der Majorität der Masse obwalten, derartige grundlegende Unterschiede bewußt und absichtlich übergeht und wenn seine Richter bei Auslegung der Gesetze ihm auf diesem Wege folgen, so kann man nur feststellen, daß durch den Einfluß der Masse in diesem Falle eine gewisse Mißachtung geistiger Arbeit und ihrer Träger in Gesetzgebung und Rechtsprechung amtlichen Ausdruck gefunden hat. Wenn aber die geistige Arbeit und die Berufsangehörigen, welche sich ihr widmen, in ihrer Besonderheit und Individualität einmal allgemein nicht mehr anerkannt und gewürdigt werden, so wird in kurzer Zeit mit Notwendigkeit die geistige Arbeit herabsinken und verfallen. Und darunter werden dann auch die Wirtschaft und vor allem die Masse, welche solche Gesetze macht, zu leiden haben. Solchen Gesetzgebern und Richtern kann man alsdann mit Mephistopheles nur — resigniert — zurufen: „Verachtet nur Verstand und Wissen-

schaft...!“ Auf solche und ähnliche Art wird man allerdings aus dem „Volk der Denker und Dichter“ in wenigen Jahrzehnten „eine Masse“ machen. Dazu kann dann der Wissenschaftler mit Hamlet nur sagen: „Der Rest ist Schweigen“!

II.

Von Rechtsanwalt Dr. Sigbert Feuchtwanger, München.

In dem Kampf gegen die kulturwidrige Belegung der freien Berufe (= f. B.) mit der Gewerbesteuer ist jeder Mitstreiter herzlich willkommen zu heißen. Besonders zu begrüßen ist es, daß auch Anrath's seine in tief schürfender Forschung herausgearbeiteten Gedanken über „Das Wesen der sog. freien wissenschaftlichen Berufe“ in den Dienst dieses Kampfes stellt. Eine kritische Auseinandersetzung mit seinen steuerrechtlichen und wirtschaftlichen Ideen wäre reizvoll, kann aber hier nicht unternommen werden. Denn dies würde eine Auseinandersetzung mit seinem gesamten Gedankensystem überhaupt, dessen Darstellung er sein umfangreiches Werk gewidmet hat, erfordern. Nur einige Bemerkungen methodologischen Charakters seien gestattet, die dem uns allen am Herzen liegenden Kampf um die Wahrung der Grenzen zwischen Gewerben und f. B. dienen sollen.

Es wäre zu wünschen, daß Anrath's sich selbst ausdrücklich in die Schlachtreihe der Kämpfer gegen die Gewerbesteuerung der f. B. eingegliedert hätte. Seine Darlegungen erwecken bei denen, die mit der einschlägigen Literatur nicht vertraut sind, den irreführenden Eindruck einer absoluten Neuheit, Vereinzelt, Isoliertheit — einen Eindruck, dem der literarische Tatbestand nicht entspricht; auch die politische Durchschlagskraft einer in scheinbarer Privatheit und Vereinzelt auftretenden Idee droht abgeschwächt zu werden. Alle die, die sich gegen die Gewerbesteuerung der f. B. gewendet haben, fußen selbstverständlich auf dem Gedanken des Gegensatzes zwischen Gewerben und f. B. Wir können hier aus der umfangreichen Literatur nur einiges besonders Bezeichnendes zitieren. Jastron¹⁾: „Die gewerbetreibende Bevölkerung geht vom Erwerbszweck ihrer Tätigkeit aus und gelangt durch den Erwerb zum Berufsempfinden. Der Sinn der f. B. ist es, vom Beruf auszugehen und von diesem aus zum Erwerb zu gelangen. . . . Je mehr heute der Erwerb zweck das Leben zu überflutet, desto mehr hat der Staat ein Interesse an Dämmen und Wehren, die sich aus alter Zeit her noch erhalten haben. . . . Ein Damm ist ein Damm, weil er die Wassermassen aufhalten soll. Er hört nicht auf auch dort ein Damm zu sein, wo in den Niederungen eine beginnende Überschwemmung sich über ihn erhoben hat. . . .“ (Erinnert sei ferner an Marcuse's²⁾ treffend geprägte Formel von dem für die f. B. charakteristischen „Berzucht auf die Ausnützung aller Erwerbsmöglichkeiten“; er und andere haben ferner darauf hingewiesen, daß es bei den f. B. fehle an dem für die Gewerbe steuerrechtlich entscheidenden Merkmal: „Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“. Meumann³⁾ und andere haben den Nachdruck darauf gelegt, daß Anwälte und Ärzte usw. keine für den wirtschaftlichen Verkehr geeigneten Güter produzieren. Anrath's faßt oben seine Gedanken so zusammen: „Ein Unterschied kann in steuerlicher Richtung nur darin gefunden werden, ob derjenige, welcher die einzelne geistige Leistung erbringt und verwertet, entweder sie als einzelne geistige Leistung wirtschaftlich verwertet, oder sie zur Herstellung von Waren oder sonstigen Leistungen für den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr wirtschaftlich verwertet.“ Inwieweit deckt sich dieser Anrath'sche Gedanke mit den hier zitierten Gedanken anderer Schriftsteller auf dem gleichen Gebiet? Inwieweit weicht er davon ab oder führt er darüber hinaus? Handelt es sich um einen neuen Gedanken oder nur um eine neue Beweisführung für einen alten Gedanken?

Für die Erkenntnis des wissenschaftlichen Standorts der

⁹⁾ Soweit ein äußerer Zusammenhang zwischen der geistigen Tätigkeit und einem sog. gewerblichen Fundus besteht, muß das Einkommen aus dem Fundus, z. B. aus dem Sanatorium als solchem, von dem Einkommen aus geistiger Tätigkeit, z. B. aus ärztlicher Tätigkeit, eben steuerlich getrennt werden. Es darf alsdann nur ein etwaiges Einkommen aus dem Fundus, soweit dieser etwa nebenher zu einem gewerblichen Betriebe verwandt wird, zur Gewerbesteuer bzw. Umsatzsteuer herangezogen werden.

¹⁾ Freie Berufe und Gewerbesteuer, ihr Verhältnis in Vergangenheit und Gegenwart, 1930 (vgl. dazu JW. 1931, 1770 ff.).

²⁾ Die freien Berufe und die Gewerbesteuer, 1930.

³⁾ Die freien Berufe, insbesondere die Steuerberater und Bücherrevisoren im preuß. Gewerbesteuerrecht, 1930 (vgl. dazu JW. 1931, 1784).

Anrath'schen Definition ist bemerkenswert, daß diese zwischen f. B. und Gewerben eine Grenze zieht, die anders verläuft, als die von den meisten anderen Forschern auf diesem Gebiet gezogene. In der Anrath'schen Gebiets-einteilung finden sich Ärzte, Anwälte usw. auf der einen Seite vereinigt mit gewissen Berufen, die des idealen Charakters entbehren, z. B. mit Handlungsagenten, Zahntechnikern und sogar mit Berufen, in deren Gesellschaft, geschweige Kampfgemeinschaft sich Ärzte und Anwälte nicht gerne sehen — nämlich mit Rechtsberatern⁴⁾, Kurpfuschern u. dgl.⁵⁾. Denn auch diese sind „unselbständige Erwerbsberufe, und zwar Dienstberufe mit verminderter Abhängigkeit“ im Sinne der Anrath'schen Definition (vgl. die bez. Ausf. in seinem Buch S. 56 f.).

Innerhalb des Anrath'schen Begriffssystems ist diese Vergesellschaftung von i. d. R. als unvereinbar geltenden Erscheinungen logisch richtig. Aber die Konstituierung eines Systems ist nicht eine logische, sondern eine teleologische Frage. Wissenschaftliche Systeme schweben nicht im luftleeren Raum. Sie dienen einem bestimmten menschlichen Zweck. Ein und dieselbe Erscheinung muß sich je nach dem verfolgten Erkenntniszweck innerhalb verschiedener Systeme eine ganz verschiedene Einordnung gefallen lassen. Die Biologie ordnet die Erscheinung „Mensch“ anders ein, als etwa die Kulturgeschichte oder die Rassenkunde oder die Psychologie. Die Grenzlinien verlaufen da gänzlich anders wie dort. Die Nationalökonomie, die die wirtschaftlichen Gesetze des Tauschs in einer arbeitsteiligen Verkehrswirtschaft aufsucht, teilt die Erwerbsberufe anders ein, als etwa die Rechtswissenschaft. Auch innerhalb dieser gibt es wieder verschiedene Einteilungen. Für die Nationalökonomie ist jeder Tausch „Verkauf von

Ware“; auch die Arbeit ist ökonomisch „Ware“; zwischen Anwälten, Lohnarbeitern und Fabrikanten ist da grundsätzlich kein Unterschied. Die Rechtswissenschaft unterscheidet zwischen Tauschverträgen, Kaufverträgen, Dienstverträgen usw. Die deutsche Privatrechtswissenschaft hat die Anwaltsarbeit zusammen mit der der Lohnarbeiter, der Rechtskonsulenten usw. unter den Begriff „Dienstvertrag“ eingeordnet; dies ist ihr für die Zwecke der Regelung der einschlägigen geschäftlichen Beziehungen zweckmäßig erschienen. Die Lebenserfordernisse der f. B. verlangen jedoch noch nach einer Einteilung und einer Abgrenzung anderer Art. Einer Abgrenzung, die dem Bedürfnis der f. B. nach einer zugleich gedanklichen und moralischen Distanzierung gegenüber anderen Berufen dient — unbeschadet der vielleicht unter anderem Gesichtswinkel festzustellenden Verwandtschaft. Die f. B. brauchen eine gedankliche Rüstung in ihrem schweren Daseinskampf innerhalb einer materialistischen Umwelt. Ist in diesem Kampfe eine Definition brauchbar, die die Grenzen so zieht, daß auf einer Seite Anwälte und Ärzte sich vereinigt finden mit Rechtskonsulenten und Heilmagnetisuren? Muß nicht jede Definition, die dem idealen Wesen der f. B. gerecht wird, bewußt vom dem bloß Seienden abstrahieren und auf das Sein-sollende abstellen, auf die kulturwirtschaftliche Verantwortung⁶⁾. Es gibt eine Freiheit, die ist, und eine Freiheit, die sein soll. Welche Freiheit meinen wir, müssen wir mären, wenn wir für uns den Titel „freier Beruf“ mit einem Inhalt, der noch etwas bedeutet, beanspruchen? Wird nicht der Titel inhaltslos, sobald unser Anderssein gegenüber Geschäftsleuten aufhört, als wesentlich betont zu werden? Sollte nicht mindestens auch die positiv-rechtliche Tatsache zu denken geben, daß von allen deutschen Ländern, die die Gewerbesteuerfreiheit der f. B. anerkannt und z. T. noch anerkennen, nur Mecklenburg-Schwerin auch Rechtskonsulenten in einer Reihe mit Rechtsanwälten auführt (GewStG. vom 27. Dez. 1924)? Und sollte wirklich der Daseinskampf der Anwaltschaft, wenn sie ihn zu bestehen sucht als „abhängiger Dienstberuf“ aussichtsreicher sein, als wenn sie weiter kämpft, wie bisher, als „freier Beruf“?

Es muß an dieser Stelle genügen, diese Fragen zu stellen. Sie beantworten, hieße sich in eine sachliche Auseinandersetzung begeben, für die hier der Raum nicht ist.

⁶⁾ Vgl. hierzu JW. 1928, 937 ff., 941.

⁴⁾ Auch Rohde: DStZ. 1929, 147 hält Winkeladvokaten u. dgl. nach dem damaligen Stand der preuß. Gesetzgebung für gewerbesteuerfrei.
⁵⁾ Vgl. WürtWStJ.: JW. 1928, 1009: „Ein Arzt bleibt dennoch im freien Beruf, auch wenn seine Leistungen nicht dem entsprechen, was die öffentliche Meinung von dem Beruf erwartet. Wer berufsmäßig Beratung und Vertretung in Rechtsangelegenheiten betreibt, ohne als Rechtsanwalt zugelassen zu sein, bleibt als Rechtsagent, Rechtskonsulent oder Gewerbetreibender, auch wenn er im Einzelfalle über dieselbe abgeschlossene Rechtsausbildung wie ein Rechtsanwalt verfügen und in seinen Leistungen manchem Rechtsanwalt überlegen sein sollte. Denn zur Ausübung des Rechtsagentenberufs gehören nach der Verkehrsauffassung solche Vorbildung und Leistungen nicht. Sie sind kein notwendiges Berufsmerkmal.“

Zur Umsatzsteuerpflicht bei Verwertung der Konkursmasse.

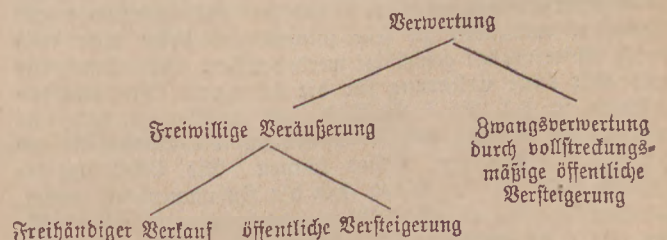
Von Professor Dr. A. Liebisch, Leipzig.

Gestützt auf die Anspr. des RfSt. wird die Verwertung einer Konkursmasse in ihren überwiegenden Bestandteilen zur Umsatzsteuer (UmsSt.) herangezogen. Diese Praxis wird künftig noch eine Ausdehnung erfahren; denn der RfSt. erklärt unter Preisgabe seiner früheren Ansicht (RfSt. 19, 216) neuerdings auch die Veräußerung eines Unternehmens im ganzen für umsatzsteuerpflichtig (RfSt. 29, 22), so daß der Konkursverwalter nunmehr auch dann zur UmsSt. herangezogen werden wird, wenn er den zur Masse gehörigen Gewerbebetrieb im ganzen veräußert. Gegen die UmsStPflicht der Konkursmasseverkäufe hat sich Rheinstrom: JW. 1927, 1962 und mit beachtlichen Gründen Heumann: KonfTrW. 1927, 34 erklärt. Neuestens äußert auch Jaeger, Lehrb. des dtsh. KonfR., 1932, S. 130 Anm. 10 Zweifel an der Richtigkeit der gegenwärtigen Praxis, bei der sich angesichts der bisherigen geringen Höhe der UmsSt. die Betroffenen offenbar beruhigt hatten. Nachdem nun aber vom 1. Jan. 1932 an die UmsSt. wieder auf 2% erhöht worden ist (4. NotWd. v. 8. Dez. 1931 7. Teil Kap. I § 1 Nr. 6, § 4), ist es an der Zeit, die Streitfrage wieder aufzunehmen.

Es handelt sich um die Auslegung des § 1 Nr. 3 UmsStG. i. d. Fassung v. 30. Jan. 1932. Diese Vorschrift enthält eine Sondersteuer für Lieferungen auf Grund einer Veräußerung mag die Versteigerung auch von einem Nicht-

gewerbetreibenden ausgehen, gewährt aber für verschiedene Fälle Steuerfreiheit, von denen in diesem Zusammenhang die Befreiung der Versteigerungen im Wege der Zwangsvollstreckung und alle Versteigerungen von Grundstücken und grundstücksgleichen Berechtigungen in Betracht kommen. Welche Bedeutung haben diese Befreiungsvorschriften für die Verwertung der Konkursmasse?

I. Die Verwertung von Konkursmassebestandteilen kann vom Konkursverwalter oder von Absonderungsgläubigern betrieben werden. Da es mehrfache Verwertungsmöglichkeiten gibt, empfiehlt es sich, zunächst eine Übersicht darüber zu geben:



Der Konkursverwalter kann Fahrnis und Liegen-schaften nach seinem pflichtmäßigen Ermessen freiwillig ver-

äußern (§ 117 R.D.), außerdem kann er Liegenschaften stets in der Form der Zwangsvollstreckung veräußern (§ 126 R.D.), während ihm bei Fahrnis dieser Weg nur unter den Voraussetzungen des § 127 R.D. offensteht, und zwar hier wahlweise mit der Verwertung nach den Vorschriften über den Pfandverkauf, welcher letztere Verwertungsart in die Gruppe der freiwilligen Veräußerungen gehört.

Nicht alle Absonderungsgläubiger sind zu einer eigenen Verwertung der ihnen verhafteten Massegegenstände berechtigt. Soweit sie es sind, hängt die Verwertungsart vom Gegenstand und der Art des Absonderungsrechtes ab. Die Form der Zwangsvollstreckung muß stets bei der Verwertung von Liegenschaften und bei Fahrnis von Pfändungspfandgläubigern und solchen Pfandgläubigern, die bei der Verwertung auf gerichtliche Mitwirkung angewiesen sind (z. B. § 1277 B.G.B., § 857 Z.P.D.) angewendet werden, während rechtsgeschäftliche und gesetzliche Pfandgläubiger an beweglichen Sachen und Zurückbehaltungsberechtigte zu außergerichtlicher Verwertung nach den Vorschriften über den Pfandverkauf befugt sind. Das Reich (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 R.D.) verwertet die von ihm nach § 121 R.Abg.D. beschlagnahmten Gegenstände durch öffentliche Versteigerung, freihändigen Verkauf oder auf sonstige Weise (§§ 381, 351 ff., 355, 358 R.Abg.D.).

Für jede Veräußerungsmöglichkeit muß die UmsStFrage geprüft werden.

II. Nach der jetzt herrschenden Praxis finden die einzelnen Fälle folgende Lösungen.

Fahrnisversteigerungen durch den Konkursverwalter würden umsatzsteuerfrei sein, wenn sie als „Versteigerungen im Wege der Zwangsvollstreckung“ anzusehen sind. Der R.F.S. lehnt das in zwei Urteilen v. 10. Jan. und 21. März 1923 (Mrozek, Kartei UmsStG. 1919 § 1 Nr. 3 R. 5 und § 23 Abs. 1 Nr. 3 R. 18) sowohl für die freiwilligen Versteigerungen nach § 117 R.D. als auch für die vollstreckungsmäßigen Versteigerungen auf Grund des § 127 R.D. ab und bejaht somit die Steuerpflicht nach § 1 Nr. 3.

Dagegen sind die vom Konkursverwalter betriebenen Grundstücksversteigerungen stets umsatzsteuerfrei, weil das Gesetz insoweit vom Erfordernis der Versteigerung im Wege der Zwangsvollstreckung absteht. Aber das gilt nur für eine solche Verwertung des Grundstückes selbst, nicht für das mitversteigerte Inventar, denn im Ur. v. 21. März 1923 hat der R.F.S. weiterhin auch einer Grundstücksversteigerung nach dem § 126 R.D. und dem § 172 ZwVerStG. ausdrücklich die Eigenschaft einer Versteigerung im Wege der Zwangsvollstreckung abgesprochen, so daß hinsichtlich des Inventars Steuerpflicht besteht. Aber selbst die Steuerbefreiung für die Grundstücksversteigerungen war bisher zum großen Teil illusorisch, weil der R.F.S. 18, 212 die Ansicht vertreten hat, daß sie nach § 1 Nr. 1 UmsStG. steuerpflichtig sind, wenn sie eine gewerbliche Betätigung des Konkursverwalters darstellen, was zwar nicht notwendig zutrifft, aber in den die Regel bildenden Konkursen gewerblicher Unternehmer der Fall ist. In R.F.S. 30, 35, die eine Grundstücksversteigerung durch einen Absonderungsgläubiger im Wege der Zwangsvollstreckung behandelt, verneint jetzt der R.F.S. auch die Steuerpflicht nach § 1 Nr. 1 UmsStG., indem er die spezielle Befreiungsvorschrift für Versteigerungen im Wege der Zwangsvollstreckung auf Steuerfälle nach § 1 Nr. 1 UmsStG. mit der Begründung ausdehnt, daß nach der ratio legis Zwangsvollstreckungen für Gläubiger und Schuldner mit Verlusten verbunden zu sein pflegen und beide nicht noch durch Steuerabzüge geschädigt werden sollen. Diese Erwägung gibt aber keine Erklärung für die übrigen Befreiungstatbestände in § 1 Nr. 3 UmsStG. und rechtfertigt noch viel weniger die Ansicht, daß sie nicht auf die Steuerfälle des § 1 Nr. 1 übertragen werden können. Die Befreiungstatbestände nach § 1 Nr. 3 sind, wie der Zusammenhang ergibt, gleichwertig, und es geht nicht an, den einen auf Steuerfälle der Nr. 1 anzuwenden, den anderen aber nicht. Da Versteigerungen von Massegrundstücken durch den Konkursverwalter von der Sondersteuer des § 1 Nr. 3 UmsStG. befreit sind,

sind sie, wenn hierin eine gewerbliche Betätigung des Konkursverwalters liegt, auch nicht der allgemeinen UmsSt. unterworfen. Übrigens hat diese Frage jetzt nur noch beschränkte, praktische Bedeutung, da seit dem 1. Jan. 1931 nach § 2 Nr. 8 UmsStG. i. d. Fass. v. 30. Jan. 1932 (eingefügt durch die NotW.D. v. 1. Dez. 1930 3. Teil Kap. V § 1 Ziff. 1) alle Grundstücksumsätze von der UmsSt. ausgenommen sind, mit Ausnahme der Umsätze von Grundstückshändlern oder -unternehmungen.

§ 1 Nr. 3 UmsStG. wird gegenwärtig ganz buchstäblich ausgelegt. Infolgedessen wird die Verwertung aller Konkursmassebestandteile durch freihändigen Verkauf von Seiten des Konkursverwalters nach § 1 Nr. 1 besteuert. Hiermit erklärt sich auch Heumann a. a. O. einverstanden.

Soweit Absonderungsgläubiger ihre Befriedigung aus Massegegenständen im Wege der Zwangsvollstreckung betreiben (vgl. oben I), greift die Befreiungsvorschrift nach § 1 Nr. 3 Platz. Dem Versuch, eine Grundstücksversteigerung durch einen Absonderungsgläubiger der UmsSt. nach § 1 Nr. 1 zu unterwerfen, ist der R.F.S. in der schon erwähnten Entsch. R.F.S. 30, 35 entgegengetreten. Die Verwertung von Fahrnis durch Absonderungsgläubiger nach den Regeln über den Pfandverkauf ist nach Nr. 3 steuerpflichtig, weil das keine Versteigerung im Wege der Zwangsvollstreckung ist, und freihändiger Verkauf unterliegt der allgemeinen UmsSt. nach Nr. 1 insoweit, als die Verwertung der Konkursmasse überhaupt eine gewerbliche Betätigung des Konkursverwalters darstellt; daselbe gilt für die entsprechenden Verwertungen des Reichs in den Sachhaftungsfällen des § 121 R.Abg.D.

III. Inwieweit halten diese Ergebnisse einer kritischen Betrachtung stand?

In den oben angeführten Entsch. v. J. 1923 hat der R.F.S. bei allen Arten der Versteigerungen des Konkursverwalters die Eigenschaft von Versteigerungen im Wege der Zwangsvollstreckung deshalb verneint, weil er vorweg die Behauptung aufgestellt hat: „Als eine Versteigerung im Wege der Zwangsvollstreckung ist eine Versteigerung nur dann anzusehen, wenn sie nach den Vorschriften der Z.P.D. über die Zwangsvollstreckung auf Grund eines vollstreckbaren Titels erfolgt.“ Das ist eine einschränkende Auslegung des § 1 Nr. 3 UmsStG., die nur die Einzelvollstreckung im Auge hat und die Möglichkeit einer Generalexécution durch das Konkursverfahren vergißt. Auch der Konkurs ist eine Art der Zwangsvollstreckung, und die verschiedenen Versteigerungsarten sind ebenso wie der freihändige Verkauf nur Formen ihrer Verwirklichung. Das hat schon Heumann a. a. O. betont, und bei Jaeger a. a. O. § 1, IV lesen wir über die rechtliche Natur des Konkursverfahrens: „Da es eine auch wider Willen des Schuldners durchführbare Verwirklichung von Forderungen mit Hilfe der Staatsgewalt bezweckt, gehört es schon begrifflich dem Zivilprozeß an. . . . Sein Endziel liegt in einer gerechten Befriedigung der persönlichen Geldansprüche mit Hilfe der Staatsgewalt. Dieser Zweck stempelt den Konkurs zum Vollstreckungsverfahren.“ Nach einer Erörterung über den Unterschied zwischen Konkurs und Einzelvollstreckung fährt Jaeger fort: „So gelangen wir zu einem höheren Rechtsbegriff der zivilprozessualen Vollstreckung (Exekution), der sich verzweigt in die Zwangsvollstreckung (Spezial- oder Singulärexekution) und in den Konkurs (General- oder Univerſalexekution)“ (vgl. auch noch Jaeger a. a. O. § 25, I). Das UmsStG. spricht von Versteigerungen im Wege der Zwangsvollstreckung. Es bedeutet, am Buchstaben kleben, wenn daraus geschlossen wird, es habe damit eine bewusste Beschränkung auf die Einzelvollstreckung zum Ausdruck gebracht werden sollen. Ist doch zu bedenken, daß in keinem einzigen Steuergesetz das Konkursrecht berücksichtigt wird und die engen und praktisch so außerordentlich wichtigen Beziehungen des Steuerrechtes zum Konkursrecht vom positiven Steuerrecht gänzlich ungeregt geblieben sind. Das ist längst als eine empfindliche Lücke unserer R.Abg.D. erkannt, die ihre begründete Erklärung in der Entstehungszeit dieses Gesetzes findet, aber vor der übereilten Neufassung der R.Abg.D. v. J. 1931 hätte beseitigt werden sollen. Deshalb muß überall, wo sich Steuerrecht und

Konkursrecht berühren, im Wege der Auslegung und Völlen-
ergänzung geholfen werden, und darum ist der Wortlaut des
§ 1 Nr. 3 UmfStG. i. S. jenes „höheren Rechtsbegriffes der
zivilprozessualen Vollstreckung“ zu verstehen.

Der RFG. stützt seine Ansicht auch darauf, daß der
Steuerpflichtige für die Umsätze aus Verwertung der Konkurs-
masse der Konkursverwalter in Person ist. Doch ist diese an-
sich richtige Tatsache (vgl. Liebig: Vierteljahrsschr. f. Steuer-
u. FinN. 1929, 255) ebenfalls nicht geeignet, seine ein-
schränkende Auslegung zu begründen, denn es ist abermals
ein Vorbeisehen an der Tatsache des Konkurses und außer-
dem eine Libertierung, wenn bei der Anwendung der Steuer-
befreiung nur die äußere Person des Konkursverwalters ohne
Zusammenhang mit der ihm zufallenden Aufgabe, seiner
Stellung und seinem Amte berücksichtigt wird. Wohl wer-
den die vom Konkursverwalter veranlaßten, nicht vollstref-
kungsmäßigen Versteigerungen im Gegensatz zu den voll-
streckungsmäßigen als „freiwillige“ bezeichnet (vgl. Jaeger
a. a. O. S. 80 ff., 118 ff.). Der RFG. geht im Urteil vom
21. März 1923 darüber noch hinaus und rechnet hierzu auch
die Grundstücksversteigerungen nach § 126 RD. und § 172
ZwVerfStG. Der Gegensatz zwischen freiwilliger und voll-
streckungsmäßiger Versteigerung beruht aber nur auf einer
formalen, die Befugnisse des Konkursverwalters klassifizieren-
den Unterscheidung, dem umsatzsteuerrechtlich keine ausschlag-
gebende Bedeutung zukommt. Der RFG. kann ihn schon für
die „nach Maßgabe der Vorschriften über die Zwangsvoll-
streckung“ betriebenen Verwertungen auf Grund des § 127
RD. nicht brauchen. Deshalb stützt er insoweit die Unanwend-
barkeit der Steuerbefreiungsvorschrift darauf, daß eine solche
Verwertung auch nach der ständigen Rspr. des RG. keines-
wegs schlechthin und in allen Beziehungen als eine Zwangs-
vollstreckung zu betrachten sei, wenn sie auch materiell einer
solchen gleichstehe und in Beziehung auf Dritte, denen das
Gesetz ein Widerspruchs- oder ein Vorzugsrecht für den Fall
einer Zwangsvollstreckung beigelegt habe, wie eine solche
wirke. Auch neuerdings hat das RG.: RWarn. 1932, 99
wieder zugegeben, daß jedenfalls die vom Konkursverwalter
in den Formen der Zwangsvollstreckung betriebene Ver-
wertung nach §§ 126, 127 RD. in ihren Wirkungen der
Vollstreckung gleichstehe. Es läge doch gerade nahe, diese
materiellen Vollstreckungswirkungen auch im UmfStG. an-
zuerkennen, aber das mag auf sich beruhen. Der RFG. wür-
digt in sämtlichen Fällen die Person des Konkursverwalters
als Steuerpflichtigen unter einem viel zu engen Gesichtswinkel.
Ob die Versteigerungen des Konkursverwalters Vollstreckungsmaßnahmen sind, muß im
Bereich der UmfSt. von einem höheren Stand-
punkt aus beurteilt werden, nämlich von der
Tatsache aus, daß sie im Rahmen eines Kon-
kursverfahrens stattfinden, eben des Konkurs-
verfahrens, das dem Konkursverwalter die
Masseverwertung als wichtigste Aufgabe zu-
gewiesen und ihn dadurch erst zum Steuerpflich-
tigen gemacht hat, und der Konkurs ist, wie oben fest-
gestellt wurde, Vollstreckung. Aus diesem Rahmen kann man
den Konkursverwalter umsatzsteuerrechtlich nicht herauslösen
und ihn bei Auslegung der Steuerbefreiungsvorschrift ge-
wissermaßen als ein Steuersubjekt an sich ohne sein Amt,
seine Stellung, seine Aufgabe betrachten. So verfährt der
RFG. und endet deshalb in einem offensichtlichen steuer-
rechtlichen Formalismus. Ihm wird die Unhaltbarkeit seines
Ergebnisses am leichtesten bei Anwendung der wirtschaftlichen
Betrachtungsweise offenbar werden. Unter diesem Gesichtswinkel
wird er heute die Frage in erster Linie zu prüfen
haben, wenn sie erneut vor ihn gebracht wird, und da liegt

die Eigenschaft der vom Konkursverwalter betriebenen Ver-
steigerungen als Maßnahmen einer Zwangsvollstreckung erst
recht klar zutage. Nötig ist diese hilfswise Betrachtung frei-
lich nicht, um zur richtigen Erkenntnis zu gelangen. Recht-
lich, nach dem richtig verstandenen Wortlaut des Gesetzes,
heißt die Tatsache Berücksichtigung, daß es ein Konkurs-
verfahren ist, das Anlaß und Grundlage für die Versteige-
rungen bildet, die somit „im Wege der Zwangsvollstreckung“
vor sich gehen, woraus sich die Steuerfreiheit dieser Verstei-
gerungen ergibt.

Die vorstehenden Erwägungen enthalten zugleich den
Schlüssel für die richtige umsatzsteuerrechtliche Beurteilung
der Masseverwertung im Wege des freihändigen Ver-
kaufes. Auch ihr kann man steuerrechtlich die vollstreckungs-
mäßige Eigenschaft nur bei einer isolierenden Betrachtung
der Person des Konkursverwalters absprechen. Daß im Hin-
blick auf privatrechtliche Einzelvorschriften der Unterschied
zwischen freihändigem Verkauf und Zwangsvollstreckung für
das Privatrecht gewahrt bleiben muß, wie in der schon er-
wähnten RGEntsch.: RWarn. 1932, 97 ausgeführt wird,
ist für das UmfStG. nicht entscheidend. Besteht man die
freihändigen Verkäufe des Konkursverwalters frei und un-
beengt durch die Bedürfnisse privatrechtlicher Einzelvorschrif-
ten, dann kann man unmöglich an dem Anlaß dieser Ver-
käufe, dem Konkursverfahren, vorbeisehen und ihre Eigen-
art als Vollstreckungsmaßnahmen leugnen. Ver-
steigerung oder freihändiger Verkauf, beides sind nur For-
men der Durchführung der Vollstreckung in Gestalt des Kon-
kurses und dem Konkursverwalter als Aufgabe zugewiesen.
Den hier bestehenden inneren Zusammenhang
zu zerreißern, bietet das UmfStG. keine Stütze.
Wenn, wie oben angegeben wurde, die Versteigerungen im
Wege der Zwangsvollstreckung deshalb von der UmfSt. be-
freit worden sind, weil die Verluste der Beteiligten durch
Steuerabzüge nicht noch weiter geschmälert werden sollten,
so rechtfertigt dieser Grund ganz gewiß auch die Freistellung
der freihändigen Masseverkäufe des Konkursverwalters. Die
hierbei erzielten Preise liegen zum großen Teil unter den
Marktpreisen, führen also zu Verlustgeschäften. Die An-
wendung der Befreiungsvorschrift des § 1 Nr. 3 UmfStG.
auf diese freihändigen Verkäufe ist daher wohl begründet. Eine
Einschränkung wird hier allerdings zu machen sein. Wenn
der Konkursverwalter das in Konkurs geratene gewerbliche
Unternehmen nicht sofort liquidiert, sondern in der Absicht
der Gewinnerzielung einstweilen noch fortsetzt, dann tritt für
die hierbei bewirkten Umsätze wirtschaftlich die Eigenschaft
als Vollstreckungsmaßnahme so stark zurück, daß für die An-
wendung der Befreiungsvorschrift in der Tat kein Raum
mehr ist. In diesem Falle ist die UmfStPflcht des Konkurs-
verwalters nach § 1 Nr. 1 auch objektiv anzuerkennen.

Bleibt noch die Stellungnahme zur UmfStPflcht der
Fahrnisverwertung durch Absonderungsgläubiger (vgl. oben
II a. C.). Ihr ist unbedenklich zuzustimmen, denn „die ab-
gesonderte Befriedigung soll grundsätzlich vom Konkurs-
verfahren unabhängig, d. h. so wie die Befriedigung außerhalb
des Konkurses vor sich gehen“ (Jaeger a. a. O. S. 120). Hier
ist also für den Gesichtspunkt des Zusammenhanges zwischen
Verwertung und Konkursverfahren kein Raum.

Soweit hiernach noch eine UmfStPflcht anzuerkennen
ist, ist nach § 11 UmfStG. i. d. Fass. v. 30. Jan. 1932 für
alle Steuerfälle nach § 1 Nr. 1 der Konkursverwalter in
Person als Veräußerer der Steuerschuldner und die Steuer-
forderung ein Massekostenanspruch nach § 58 Nr. 2 RD.,
während die Absonderungsgläubiger als Versteigerer Steuer-
schuldner der Sondersteuer nach § 1 Nr. 3 für die von ihnen
betriebenen Versteigerungen sind.

Länder.

Preußen.

Steuerschuld und Steuerhaftung im preussischen Stempelsteuerrecht.

Von Regierungsrat Dr. Kluckhohn, Landesfinanzamt Berlin.

I. Bedeutung von Steuerschuld und Steuerhaftung.

Das PrStempStG. unterscheidet bei den Personen, die für den Landesstempel in Anspruch genommen werden können, ebenso wie es die RAbgD. für die Reichssteuern tut, zwischen den eigentlichen Steuerschuldnern (§ 12 StempStG.) und den für die Steuer nur Haftenden (§ 13 StempStG.), wenn es auch die ersteren Personen als „zur Zahlung der Stempelsteuer verpflichtet“ bezeichnet. Ebenso wie im Reichsrecht¹⁾ steht es auch hier den Finanzbehörden frei, ob sie sich zunächst an die eigentlichen Schuldner oder an die Haftenden halten wollen; eine Subsidiarität der Haftung kennt das StempStG. nur, als Ausnahme, bei den Notaren (s. III d.).

Eine Abhängigkeit der Steuerhaftung von der Steuerschuld ist aber insoweit vorhanden, als die Haftung akzessorischer Natur ist. Das bedeutet, daß sie das Entstehen einer Stempelsteuerschuld in dem gleichen Umfange voraussetzt. Genießen die eigentlichen Stempelsteuerschuldner sämtlich persönliche Stempelsteuerfreiheit aus § 5 StempStG., so entfällt damit auch allgemein die Haftbarkeit für den Stempel. Wenn ferner die Stempelpflichtigkeit einer Urkunde — als Ausnahme von § 3 Abs. 2 StempStG. — von der Genehmigung oder dem Beitritt eines Dritten oder einer Behörde zu dem beurkundeten Rechtsgeschäft abhängt²⁾, so kann vor der Genehmigung oder dem Beitritt auch der Haftende nicht in Anspruch genommen werden, ebenso dann nicht, wenn die Versteuerung wegen Unbestimmtheit des Wertes des Gegenstandes des Geschäfts gem. § 8 StempStG. ausgelegt wird und zunächst nur eine Überwachung eintritt, oder wenn von einer im Ausland errichteten Urkunde, bei der Inländer nicht beteiligt sind, im Inlande noch nicht Gebrauch gemacht ist (§ 16 Abs. 1 zu c, § 2 Abs. 1 StempStG.; vgl. RG. 46, 274). Diese Abhängigkeit der Haftung von der Steuerschuld gilt im allgemeinen auch für das Fortbestehen der letzteren; mit dem Erlöschen der Steuerschuld durch Befriedigung des Steuergläubigers erlischt auch die Steuerhaftung. Indessen kann ein Erlaß der Steuer gem. § 36 Abs. 2 StempStG. aus allgemeinen Billigkeitsgründen — entsprechend § 131 (früher § 108) Abs. 1 RAbgD. — auch allein dem Steuerschuldner gegenüber erfolgen, die Haftung also bestehen lassen. Das gleiche gilt von einer Niederschlagung aus Billigkeitsgründen wegen Nichtausführung des Geschäfts gem. § 25 Abs. 2 StempStG. Hier sieht Abs. 3 ausdrücklich vor, daß sogar der erstattete Stempel von dem Vertragsschließenden wieder eingezogen werden kann, der die unterbliebene Ausführung des Geschäfts verschuldet hat; darin liegt auch die Möglichkeit beschlossen, eine Niederschlagung nicht gegenüber sämtlichen für die Entrichtung der Stempelsteuer in Betracht kommenden Personen vorzunehmen. Wird ein bereits erstatteter Stempel nach § 25 Abs. 3 wieder eingezogen, so können auch die Haftenden nunmehr von neuem in Anspruch genommen werden. Ebenso wie ein Erlaß ist auch eine Stundung der Steuer lediglich gegenüber den Steuerschuldnern — oder einem von ihnen — zulässig. Auf der anderen Seite besteht die Haftung nur für die Stempelsteuerschuld selbst, nicht für etwaige Stundungszinsen, die von dem Stempelsteuerschuldner gefordert werden können. (Verzugszinsen kennt das Landesstempelrecht überhaupt nicht.) Schließlich kann ein Auseinanderfallen von Schuld und Haftung auch dadurch

entstehen, daß derjenige, der an sich nach § 13 StempStG. haftet, persönliche Stempelsteuerbefreiung aus § 5 StempStG. genießt. Er darf alsdann für den Stempel nicht in Anspruch genommen werden.

§ 12 Abs. 2 StempStG. bestimmt ausdrücklich, daß von mehreren zur Zahlung der Stempelsteuer verpflichteten Personen, d. h. von mehreren Steuerschuldnern, jede einzelne als Gesamtschuldner haftet (das Wort „haftet“ hier nicht im steuerlichen, sondern im bürgerlich-rechtlichen Sinne genommen). Das gleiche muß aber auch in Verhältnis der nach § 13 haftenden Personen untereinander und — wie ausgeführt — regelmäßig im Verhältnis zwischen den Steuerschuldnern und den Steuerhaftenden gelten.

§ 13 StempStG. gibt den Haftenden, die die Stempelsteuer entrichtet haben, ein Rückgriffsrecht gegen die eigentlichen Steuerschuldner, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob ihnen ein solches etwa schon nach bürgerlichem Recht zusteht. Umgekehrt kann sogar nach dem BGB. oder kraft vertraglicher Vereinbarung dem Haftenden ein Rückgriff gegen den Stempelsteuerschuldner ausdrücklich verjagt sein, so etwa auf Grund des § 670 BGB. in dem Falle, daß der Vollmachtgeber nach § 13 Abs. 1 zu c StempStG. für die Versteuerung einer Urkunde in Anspruch genommen wird, die der Bevollmächtigte auf Grund des der Vollmacht zugrunde liegenden Auftrags ausgestellt hat. Solche bürgerlich-rechtliche Einzelbestimmungen gehen dem § 13 StempStG. vor, soweit er ein Rückgriffsrecht gewährt. Falls nach bürgerlichem Recht (z. B. § 449 BGB.) jemand im Innenverhältnis zur Tragung von „Kosten“ verpflichtet ist, gehört hierzu auch der Landesstempel. Auf der anderen Seite kann der Fiskus durch Vereinbarungen der Beteiligten über die Verpflichtung zur Tragung der Stempelsteuer im Innenverhältnis natürlich nicht in der Auswahl der von ihm in Anspruch zu nehmenden Personen beschränkt werden, wenn er auch wohl im allgemeinen, soweit nicht die für ihn allein maßgebende Rücksicht auf eine schnelle und möglichst reibungslose Einziehung der Steuer dem entgegensteht, sich zunächst an denjenigen Stempelschuldner halten wird, der im Endergebnis die Steuer zu tragen hat (so auch AusßBest. z. StempStG. Nr. 23 Abs. 1). — Im Verhältnis mehrerer Steuerschuldner zueinander besteht ein Ausgleichsanspruch nach § 426 BGB. auf Grund des Gesamtschuldverhältnisses, während dies aber im Verhältnis zwischen den verschiedenen Haftenden nicht gelten kann, da deren Anzahl von vornherein schon im Hinblick auf § 13 Abs. 1 zu c StempStG. unbefristet ist.

II. Wer ist Steuerschuldner?

Hier ist zwischen öffentlichen Urkunden und Privat-urkunden und bei den letzteren wieder zwischen einseitigen Erklärungen und Verträgen zu unterscheiden.

1. Bei den öffentlichen Urkunden, d. h. bei den von Behörden und Beamten — einschließlich der Notare — aufgenommenen Verhandlungen oder erteilten Ausfertigungen, Abschriften und Bescheinigungen sind nach § 12 Abs. 1 zu a StempStG. Stempelsteuerschuldner die Veranlasser, also die Personen, die durch ihr Ansuchen die Tätigkeit des Beamten in Bewegung setzen (RG. 76, 29 = JW. 1911, 496), mögen sie einen ausdrücklichen Auftrag zur Aufnahme der Urkunde usw. erteilen oder nicht. Nach dem RG. (Urt. v. 28. März 1916, VII 8/16 = JWBl. 295) kommt dem Worte „Veranlassung“ keine juristisch-technische Bedeutung zu, vielmehr ist absichtlich dieser dehnbare Ausdruck angewandt, um den Eingang der Abgabe möglichst sicherzustellen. In diesem Urteil hat das RG. demzufolge als Veranlasser einer Auflassungsbeurkundung einen Bevollmächtigten angesehen, der diese durch wiederholte Eingaben betrieben hat, obwohl die Auflassung durch den Vollmachtgeber selbst erfolgte. Wenn ein Bevoll-

¹⁾ Die Grundsätze, die der RStG. kürzlich für die Inanspruchnahme des Haftenden nach der RAbgD. aufgestellt hat (Urt. II A 345/31 v. 11. Nov. 1931), lassen sich im Ergebnis auch auf das Stempelsteuerrecht übertragen.

²⁾ Wenn auch § 16 Abs. 3 StempStG. unmittelbar nur von dem Beginn der Frist für die Stempelverwendung in solchen Fällen handelt, so wird doch durch diese Bestimmung zugleich die Entstehung der Stempelsteuerschuld selbst hinausgeschoben.

mächtiger im Namen des Vollmachtgebers eine gerichtlich oder notariell beurkundete Erklärung abgibt, so ist Veranlasser und damit Steuerschuldner der Bevollmächtigte (so auch RG. 76, 29 = JW. 1911, 496), daneben aber auch der Vollmachtgeber (so auch Voed-Eiffler, PrStempStG., 10. Aufl., Anm. 7 zu § 12), während Heiniz (PrStempStG., 3. Aufl., Anm. II A 2c zu § 12) allein den Vollmachtgeber und Heucke (PrStempStG., Anm. I 1) allein den Bevollmächtigten als Veranlasser ansieht⁸⁾. Ebenso ist Veranlasser der Geschäftsführer einer GmbH., der für diese eine Erklärung abgibt und daneben auch die GmbH. selbst. Dem steht auch nicht etwa § 13 Abs. 1 zu a StempStG. entgegen, wo nur eine Haftbarkeit der Gesellschaft vorgesehen ist; denn diese Bestimmung gilt lediglich für die Fälle, in denen nicht auf Grund einer anderen Vorschrift. (hier des § 12 Abs. 1 zu a) die Gesellschaft bereits Steuerschuldner ist (vgl. Voed-Eiffler a. a. O. Anm. 2 zu § 13 und die Ausführungen unten unter III a). Bei einem Handeln im Namen eines anderen ohne oder unter Überschreitung der Vertretungsbefugnis kommt als Veranlasser natürlich ebenfalls lediglich der Handelnde in Betracht.

2. Soweit es sich bei den privaten Urkunden um einseitige Verpflichtungen und Erklärungen handelt, sind nach § 12 Abs. 1 zu b StempStG. Steuerschuldner diejenigen, die die Schriftstücke ausgestellt haben. Unter diese Bestimmung fallen neben den streng einseitigen Rechtsgeschäften auch die Erklärungen aus einseitigen Verträgen (soweit sie nicht etwa in die Form eines Vertr. gekleidet und auch von dem Erklärungsempfänger unterzeichnet sind), während bei einseitigen Beurkundungen von Kaufverträgen nach TarSt. 7 Abs. 5 gem. § 12 Abs. 1 zu c StempStG. (vgl. unten unter 3) Stempelschuldner auch der Vertragsteilnehmer ist, der die Urkunde nicht mitunterzeichnet hat (vgl. Erl. des preuß. FinMin. v. 27. Mai 1917, III 3309). Wenn ein Bevollmächtigter oder gesetzlicher Vertreter eine Urkunde mit seinem eigenen Namen unterzeichnet — mag er einen Zusatz wie „als Bevollmächtigter“ oder „in Vertretung“ hinzufügen oder nicht —, so ist nur er der Aussteller; unterzeichnet er hingegen mit dem Namen des Vertretenen, so muß der letztere allein als Aussteller angesehen werden, und zwar auch dann, wenn der Vertreter dem Namen des Vertretenen seinen eigenen Namen unter Kennzeichnung des Vertretungsverhältnisses (z. B. Karl Müller i. V. Fritz Meyer) hinzufügt. Natürlich kommt der Vertretene — abgesehen von den Fällen der gesetzlichen Vertretung — als Aussteller nur insoweit in Betracht, als die Unterzeichnung mit seinem Namen auch in seinem Auftrag erfolgt ist (vgl. § 1 Abs. 2 Satz 2 StempStG.). Falls der Bevollmächtigte mit seinem eigenen Namen unterzeichnet, aus dem Inhalt der Urkunde sich aber ergibt, daß das beurkundete Geschäft nach dem Willen der Beteiligten für den Vollmachtgeber hat abgeschlossen werden sollen — etwa von dem Prokuristen für seine Firma —, so soll nach Hummel-Specht (StempStG., Anm. 11b zu § 1) der Vollmachtgeber und nicht der Bevollmächtigte Aussteller der Urkunde sein. Ich halte dies nicht für zutreffend.

Wenn jemand als Bevollmächtigter eines Darlehensnehmers die Verpflichtung zur Rückzahlung des Darlehens binnen Jahresfrist privatschriftlich übernommen hat, das Darlehen aber tatsächlich nicht innerhalb eines Jahres zurückgezahlt wird, so ist der Bevollmächtigte auch für den Schuldverschreibungsstempel, der nach TarSt. 14 I (2) zu b Abs. 3 und 4 StempStG. für die tatsächlich eintretende Verlängerung der Rückzahlungsfrist zu entrichten ist, Stempelschuldner, auch wenn die Bevollmächtigung sich nur auf die Ausstellung der ursprünglichen, kurzfristigen Schuldverschreibung bezogen hat und die Verspätung in der Rückzahlung der Einwirkung des Bevollmächtigten entzogen war. Denn die tatsächlich eintretende, nicht schriftlich erfolgte Verlängerung der Rückzahlungsfrist kann selbst einem Stempel nicht unterworfen werden, vielmehr ist der Ergänzungsstempel zu der ursprüng-

lichen Urkunde, die von dem Bevollmächtigten ausgestellt ist, nachzuverwenden (vgl. RG. 132, 292 = JW. 1931, 2025).

3. Soweit es sich bei den Privaturlunden hingegen um Verträge handelt, läßt § 12 Abs. 1 zu c StempStG. alle Teilnehmer Steuerschuldner sein. Dies gilt auch dann, wenn — wie bei der Abtretung nach TarSt. 1 — für die Stempelpflicht nur die eine Erklärung in Betracht kommt, das Rechtsgeschäft aber in der Form eines Vertr. beurkundet und von beiden Parteien unterzeichnet ist, während bei einer einseitigen, empfangsbedürftigen Willenserklärung, mag diese auch in einem Vertr. beurkundet sein, stets allein der Erklärende Stempelschuldner ist. Dies gilt etwa von einer Vollmacht zur Empfangnahme des Kaufpreises, die in einem Kaufvertrag erteilt wird. Überhaupt liegt dann, wenn in einer Urkunde an mehreren Geschäften mehrere Personen oder dieselben Personen in verschiedener Weise als Aussteller oder Teilnehmer beteiligt sind, stempelrechtlich nicht eine einzige Urkunde, sondern mehrere nur äußerlich in Verbindung miteinander gesetzte Urkunden vor, so daß jeder an der Urkunde Beteiligte nur insoweit Stempelschuldner ist, als er gerade an dem betreffenden stempelpflichtigen Geschäft beteiligt ist (vgl. Hummel-Specht a. a. O. Anm. 11 zu § 12).

Teilnehmer eines Vertr. ist jeder, der an dessen Abschluß und an der Errichtung der Urkunde dergestalt teilnimmt, daß er — sei es für sich oder andere — durch den Vertr. Rechte erwirbt oder Verbindlichkeiten begründet. Wenn also jemand, der nach dem in der Urkunde niedergelegten Vertragsinhalt in keinen rechtlichen Beziehungen zu den beurkundeten Vereinbarungen steht — z. B. die Ehefrau einer Vertragspartei — mitunterzeichnet, so ist dies stempelrechtlich bedeutungslos. Das gleiche muß auch gelten, wenn jemand durch seine Unterschrift nur eine Zustimmung erteilt, die nach dem Gesetz erforderlich ist — etwa als Ehemann nach § 1396 BGB.; der Zustimmung ist nicht Teilnehmer des Vertr. und mithin auch nicht Stempelschuldner. Hingegen gehören zu den Teilnehmern auch die gesetzlichen Vertreter und die Bevollmächtigten der Vertragsparteien (vgl. RG. 111, 49 = JW. 1925, 2004), z. B. der Konkursverwalter oder der Zwangsverwalter, die erst durch ihre Unterschrift das Schriftstück zur stempelpflichtigen Vertragsurkunde machen, auf der anderen Seite aber nicht die durch sie vertretenen Personen (vorausgesetzt, daß die Vertreter mit ihrem eigenen Namen unterzeichnet haben). Steht einem Vertragsteilnehmer persönliche Stempelsteuerbefreiung zu, so kann er zur Zahlung des Stempels auch dann nicht herangezogen werden, wenn er in der Urkunde den Stempel ausdrücklich übernommen hat, während auf der anderen Seite durch eine solche Abmachung die Finanzanspruchnahme des nicht befreiten Vertragsteilnehmers nicht verhindert werden kann (vgl. § 5 Abs. 5 StempStG.).

Nach § 12 Abs. 1 zu c StempStG. gilt diese Stempelschuldnerschaft aller Teilnehmer an Verträgen zwar nur vorbehaltlich abweichender Bestimmungen in dem Tarif. Solche Bestimmungen sind indessen in dem Tarif nirgends enthalten.

Auch wenn ein Stempel ausnahmsweise zu den Gerichtskosten einzuziehen ist, also bei den gerichtlichen und bei bestimmten außergerichtlichen Urkunden, falls diese unversteuert oder nicht genügend versteuert dem Gericht eingereicht werden (vgl. Gemeinschaftliche Verf. des preuß. JustMin. und des preuß. FinMin. v. 19. Jan. 1926 über gerichtliche Landestempelachen = LStB.), regelt sich die Stempelschuldnerschaft nach § 12 StempStG. (§ 4 LStB.).

III. Wer ist Steuerhaftender?

§ 13 StempStG. stellt vier einzelne Gruppen von Steuerhaftenden auf, die untereinander in keinem Zusammenhang stehen.

a) Nach Abs. 1 zu a von § 13 StempStG. haften die AktG., AktKommGes., eingetragenen Genossenschaften, Gewerkschaften und GmbH. für die Stempel, welchen die von ihren Vorständen oder Geschäftsführern in ihrem Auftrag oder Namen errichteten Urkunden unterliegen. Die Begriffe „Vorstand“ und „Geschäftsführer“ wird man nicht im strengen, bürgerlich-rechtlichen Sinne nehmen dürfen, zumal z. B. die AktKommGes. durch ihre persönlich haftenden Gesellschafter vertreten wird (§ 320 Abs. 2 HGB.). Vielmehr fallen

⁸⁾ Für die Schuldneigenschaft auch des Vollmachtgebers, die RG. 76, 29 = JW. 1911, 496 ausdrücklich bahingestellt sein läßt, spricht m. E. zwingend der Zweck dieser Bestimmung, die gerade den Kreis der Steuerschuldner weit ziehen will (siehe oben im Text).

unter diese Bestimmung auch die Geschäfte der Prokuristen und Handlungsbevollmächtigten (so auch Heiniz a. a. O. Ann. II 2 b zu § 13). Im übrigen tritt diese Haftung der Gesellschaften selbst natürlich insoweit nicht ein, als die Gesellschaften bereits nach den Ausführungen oben zu II Steuerschuldner sind. So liegt es z. B. dann, wenn der Geschäftsführer einer GmbH. eine Schuldverschreibung für diese mit der Firma unterzeichnet (vgl. oben zu II 2). Für die Haftbarkeit nach § 13 StempStG. bleibt also hauptsächlich der Fall, daß die Vorstände (Geschäftsführer) die Urkunde mit ihrem eigenen Namen, aber als mittelbare Vertreter der Gesellschaft unterzeichnet haben.

b) Bei Auktionen, d. h. bei Beurkundungen von Versteigerungen nicht zu den unbeweglichen Sachen gehöriger Gegenstände durch öffentliche Beamte oder durch gewerbmäßige Auktionatoren (TarSt. 3), sind nach § 13 Abs. 1 zu b Steuerhaftende einmal die Personen, für deren Rechnung oder auf deren Veranlassung die Versteigerung stattgefunden hat, und ferner die von diesen Personen zur Abhaltung der Auktionen Beauftragten. Allerdings ist bei einer Versteigerung durch einen öffentlichen Beamten der Veranlasser schon nach § 12 Abs. 1 zu a StempStG. Steuerschuldner, so daß insoweit sich § 12 und § 13 überschneiden. Hingegen ist bei einer Versteigerung durch gewerbmäßige Auktionatoren Steuerschuldner der Aussteller der Urkunde.

c) Vor allem haftet allgemein für die Stempelsteuer jeder Inhaber oder Vorzeiger einer mit dem gesetzlichen Stempel nicht oder nicht ausreichend versehenen Urkunde, welcher ein rechtliches Interesse an ihrem Gegenstande hat (§ 13 Abs. 1 c).

Inhaber einer Urkunde ist derjenige, der die tatsächliche Verfügungsmacht über die Urkunde besitzt, und zwar ohne Rücksicht auf seine Verfügungsberechtigung (vgl. RG. 85, 263). Wer nur eine Abschrift der Urkunde in Händen hat, ist nicht Inhaber der Urkunde selbst; hingegen kann auch der Inhaber oder Vorzeiger einer „Nebenausfertigung“ für den Stempel zu der Hauptausfertigung (nicht lediglich für den Duplikatstempel der TarSt. 4) haftbar gemacht werden, aber nur dann, wenn er nicht das Vorhandensein einer als Hauptausfertigung versteuerten Urkunde nachweist (vgl. § 9 Abs. 1 StempStG.). Bei Notariatsurkunden jedoch, für die die Vorschr. des § 9 Abs. 1 nicht gilt, haftet der Inhaber oder Vorzeiger einer weiteren Ausfertigung niemals für die zu der Urchrift erforderliche Stempelsteuer, da eine Verletzung der Vorschr. des Abs. 2 von § 9 nur die Erhebung des Duplikatstempels für die erste Ausfertigung zur Folge hat. Die Innehabung oder Vorzeigung muß im Inland erfolgen (vgl. § 2 StempStG.) und sich, falls ein Vertragsschluß erst durch den Austausch von Urkunden — sei es auf Grund einer förmlichen Vertragsbeurkundung gem. § 126 Abs. 2 Satz 2 BGB., sei es im Wege des Korrespondenzvertrages gem. § 1 Abs. 3 StempStG. — beurkundet ist, auf die sämtlichen für die Vertragsbeurkundung erforderlichen Schriftstücke erstrecken.

Haftbar ist jedoch nur derjenige Inhaber oder Vorzeiger, der an dem Gegenstande der Urkunde ein rechtliches Interesse hat, d. h. dessen Rechtssphäre von dem beurkundeten Geschäft irgendwie berührt wird. Die Haftung trifft also nicht den Boten, der eine Urkunde überbringt, oder den Verwahrer, der nur die Urkunde für einen anderen aufbewahrt, auch nicht den RA., der eine Urkunde lediglich im Interesse seines Machtgebers einreicht, wohl aber bezüglich der Vollmachtsurkunde selbst den Bevollmächtigten, insbes. auch den Prozeßbevollmächtigten und den Verteidiger (falls die Befreiungsvorschr. TarSt. 19 Abs. 7 zu a StempStG. nicht durchschlägt).

Im einzelnen ist über die Haftung des RA. für eine Prozeßvollmacht noch folgendes zu bemerken: Wird die Vollmacht von der Partei unmittelbar dem Gericht eingereicht, so besteht keine Haftung, ebenso dann nicht, wenn ein ausländischer Prozeßbevollmächtigter eine im Inland ausgestellte Urkunde im Ausland vorlegt, mag auch demnächst — ohne seinen Willen — die Vollmacht mit den Akten in das In-

land gelangen (vgl. Johow 19, 213). Da eine arme Partei auf Grund des Armenrechts Stempelsteuerfreiheit für die Prozeßvollmacht genießt (§ 115 PrO.; § 379 StPrO.), haftet auch der Armenanwalt nicht für den Stempel; diese Befreiung erstreckt sich jedoch nur auf die eigentliche Prozeßvollmacht, die bereits nach TarSt. 19 Abs. 7 zu a StempStG. von dem Vollmachtstempel befreit ist. Überschreitet aber die Vollmacht für den Armenanwalt den Rahmen der eigentlichen Prozeßvollmacht, so kann der Stempel nach § 13 Abs. 1 zu c von dem Armenanwalt eingefordert werden.

Der Umfang der Haftung bestimmt sich nach dem Inhalt der Urkunde, den diese zur Zeit der Innehabung oder der Vorzeigung hat. Wenn also die Urkunde in dem Zeitpunkt, als sie der Inhaber in Besitz nahm, durch eine Änderung des ursprünglichen Inhalts eine andere rechtliche Bedeutung gewonnen hat, wenn etwa ein geringerer Kaufpreis eingesetzt ist, so ist nur dieser neue Inhalt für die Haftung maßgebend (vgl. RGRt. v. 27. Juni 1915, VII 113/15 = Holbheims-M Schr. 1916, 7). Hier fallen also die Steuerhaftenden, die durch eine nachträgliche Änderung der Urkunde niemals berührt werden kann, und die Haftung ausnahmsweise auseinander. Wenn der Inhaber vor dem Ablauf der Stempelverwendungsfrist des § 16 Abs. 2 StempStG. die Verfügungsmacht über die Urkunde wieder verliert, so wird hierdurch seine Haftbarkeit nicht beseitigt. Nach dieser Bestimmung ist von jedem Inhaber oder Vorzeiger einer stempelpflichtigen Urkunde, der an ihrem Gegenstande ein rechtliches Interesse hat, die Versteuerung binnen zwei Wochen nach dem Tage des Empfanges zu bewirken, andernfalls er sich strafbar macht.

d) Durch Abs. 2 und 3 von § 13 StempStG. ist schließlich auch eine Haftbarkeit der Notare (und der sonstigen Beamten) festgesetzt, die die von ihnen aufgenommenen Urkunden vor ausreichend erfolgter Stempelverwendung auszuhändigen oder Ausfertigungen oder Abschriften erteilen oder wegen der Einziehung des Stempels die ihnen nach § 15 StempStG. obliegenden Pflichten versäumen. Bei Notaren gilt dies auch für Urkunden, deren Entwurf sie gefertigt und bei denen sie außerdem nach der Vollziehung durch die Beteiligten die Unterschriften (oder Handzeichen) beglaubigt haben. Diese Haftung besteht aber — im Gegensatz zu den Fällen zu a—c — nur subsidiär, nämlich nur dann, wenn die Stempelsteuer von den eigentlichen Steuerschuldnern und von denjenigen, die nach § 13 Abs. 1 haften, nicht zu erlangen ist, und setzt weiter ein Verschulden des Notars (oder des sonstigen Beamten) voraus. Die Schiedsmänner sind von dieser Haftung ausdrücklich ausgenommen, und auch auf Richter findet diese Vorschr. keine Anwendung, da hier der Stempel zu den Gerichtskosten einzuziehen ist und § 15 StempStG. ausscheidet. Für die Frage eines Verschuldens bei unrichtiger Stempelberechnung ist von Bedeutung, daß nach § 30 Abs. 2 StempStG. die FinA. verpflichtet sind, Auskunft über die Höhe des Stempels zu erteilen, allerdings nicht bei Anfragen allgemeiner Art, sondern nur bei Vorlage bereits vollzogener Urkunden; die Notare haben zugleich die Zweifel, welche die Anfrage veranlassen, zu erörtern (Nr. 33 Abs. 2 AusfBest. z. StempStG.). Über diesen Fall der Haftung s. meine Ausführungen in JW. 1930, 2285.

§ 13 StempStG. gilt — mit Ausnahme der Abs. 2 und 3 — auch bezüglich der Haftung für die zu den Gerichtskosten eingezogenen Stempel. Die abweichenden Vorschr. des § 2 PrGRG. bleiben nach § 29 Abs. 1 das. außer Anwendung. Dagegen greifen die Bestimmungen des § 3 PrGRG. über die Haftung der Erben für die Zahlung der Kosten bei Geschäften des Nachlassgerichts und über die Haftung bei der Teilung von Vermögensmassen (insbes. für den Stempel aus TarSt. 6 für Erbregresse), ferner des § 4 GRG. über die Haftung bei der freiwilligen Kostenübernahme und schließlich des § 5 GRG. über den Vorbehalt der bürgerlich-rechtlichen Verpflichtungen Dritter zur Zahlung von Gebühren und Auslagen auch bei den von den Gerichten zu erhebenden Stempelabgaben Platz (§ 4 VStB.).

Umgehungsgeschäfte im Wertzuwachssteuerrecht.

(Nach un veröffentlichten Entscheidungen.)

Von Rechtsanwalt Dr. Martin Domke, Berlin.

In stärkerem Maße als früher wird jedes Grundstückserwertungs- und Verwertungs- und dessen Durchführung von steuerlichen Erwägungen der Parteien beeinflusst. Eine reiche Rechtsprechung des RFG. zu Grunderwerbsteuerfragen und der Verwaltungsgerichtshöfe der einzelnen Länder zu Wertzuwachssteuerfragen erfasst immer mehr alle Umgehungsgeschäfte, wie sie namentlich der großstädtische Grundstückverkehr zur Vermeidung wirtschaftlich vielfach nicht gerechtfertigter Steuerfolgen des Grundstücksumsatzes ausgebildet hat. Nicht nur der Steuerpezialist, vielmehr jeder mit der Rechtsberatung betraute Sachwalter wird seine Aufmerksamkeit auf diese Rechtsprechung zu richten haben. Einige in der jüngsten Praxis aufgetretene typische Fälle sollen kurz erörtert werden, wobei bemerkt wird, daß die Entscheidungen auch über das Geltungsgebiet der Berliner Steuerordnung und des preuß. Zuwachssteuerrechts für gleiche und ähnliche Bestimmungen außerpreussischer Steuerordnungen Geltung beanspruchen dürfen.

I. Option als wirtschaftlicher Eigentumsübergang. Die Verwendung des Kaufangebots im Grundstückshandel entspricht einer weitverbreiteten Übung. Es genügt im allgemeinen nicht zur Annahme einer Steuerpflicht der (grundsätzlich weder Grunderwerb- noch Wertzuwachssteuerpflichtigen) Offerte, daß daneben noch die Eintragung einer Auflassungsvormerkung erfolgt, vielmehr wird es eher darauf ankommen, aus welchen Umständen die tatsächliche Verfügungsgewalt des Angebotsempfängers über das Grundstück gefolgt werden kann. Diese wird insbes. aus Übereben über Überlassung der Mieten, weitgehenden Vollmachten zur Weiterveräußerung usw. entnommen werden. Ziff. 5 Abs. 2 Ausf. Best. des Oberbürgermeisters v. 14. Dez. 1931 zur BerlStD. stellen die Prüfung darauf ab, ob der Wille der Vertragsteile dahin ging, wirtschaftliches Eigentum zu verschaffen (ein Tatbestand, der nach § 6 GrEwStG., § 3 BerlStD. in Übereinstimmung mit den meisten Steuerordnungen Steuerpflicht auslöst). Dies ist z. B. anzunehmen bei der Übertragung der Nutzung und Verwaltungsbefugnis zusammen mit der Möglichkeit, die Rechte aus dem Angebot an Dritte abzutreten, einer relativ hohen Anzahlung, die u. U. als Reuegeld verfällt, und einer Auflassungsvormerkung. Auch in der Übernahme der Nutzen und Lasten vom Tage des Angebots bei gleichzeitigem Beginn der für den Fall der Annahme des Angebots vorgesehenen Teilzahlungen auf den Kaufpreis soll nach der (noch unveröffentlichten) Entsch. des PrWBG. vom 1. Mai 1931, VII C 161/30 ein Vorgang erblickt werden, der den Erwerber wirtschaftlich wie einen Eigentümer stellt. Zu dieser Entsch. sind die Beweggründe für die Wahl gerade dieser Rechtsform (in den vorerwähnten Merkmalen) als unbedeutend angesehen, insonderheit aber auch der Umstand, daß die Dauer der Übertragung der wirtschaftlichen Befugnisse auf den Angebotsempfänger von vornherein zeitlich eine Begrenzung erfahren hatte. Unter Hinweis auf die Entsch. des RFG. v. 26. Febr. 1926, II A 59/26: StuW. 1926, 742 bemerkt DWG., daß die Dauer des Rechtszustandes grundsätzlich für die Steuerpflicht ohne Bedeutung ist, „vorausgesetzt, daß der geschaffene Zustand um seiner selbst willen von dem gemollt ist, der ihn geschaffen hat“.

Auch die Tatsache, daß die Option später rückgängig gemacht worden ist und durch einen Kaufvertrag ersetzt wurde, hat nicht den Erlaß der (durch den wirtschaftlichen Eigentumsübergang begründeten) Steuer zur Folge. DWG. weist in der vorerwähnten Entsch. einen solchen Antrag aus dem Grunde zurück, daß durch den Kaufvertrag das wirtschaftliche Eigentum nicht etwa zurückübertragen, sondern durch die Verschaffung rechtlichen Eigentums geradezu verstärkt und erweitert werden sollte. „Die Aufhebung der Offerte war danach nur bedingt durch den Abschluß des Veräußerungsvertrages, demzufolge das Angebot in seiner Auswirkung aufrechterhalten werden sollte, nachdem die Finanzierung des Erwerbs anderweit gesichert worden war.“

II. Wirtschaftlicher Eigentumsübergang selbst während des Zwangsversteigerungsverfahrens. Nach RFG. v. 2. Okt. 1931, II A 343/31: JW. 1932, 213 schließt selbst ein schwebendes Zwangsversteigerungsverfahren grundsätzlich die Begründung wirtschaftlichen Eigentums nicht aus, die insbes. darin gelegen ist, daß einem Dritten die Möglichkeit, das Grundstück für eigene Rechnung zu verwerten, gewährt wird. Diese Frage berührt die gerade in jüngster Zeit häufigen Vorkommnisse im Grundstückswesen, wonach mit der Abtretung (oft letztwilliger) dinglicher Pfosten offenbar der Zweck verfolgt wird, dem Zessionar durch Erteilung des Zuschlags den Grundstückserwerb zu ermöglichen. Bekanntlich haftet (z. B. nach § 24 Abs. 2 Satz 2 BerlStD.) der Erwerber für die Steuerschuld des Veräußerers (bis zum Höchstbetrag von 25% des Veräußerungspreises) auch beim Erwerb im Wege der Zwangsversteigerung, wenn die Zwangsversteigerung von den Beteiligten zum Zwecke der Steuerumgehung an Stelle einer freihändigen Veräußerung des Grundstücks herbeigeführt worden ist. So hat beispielsweise PrWBG. 87, 174 in der Bestellung einer Grundschuld und Übertragung der Mietnutzungen an den späteren Ersteher durch den Grundstückseigentümer eine solche Umgehungabsicht angenommen, zumal sich der Grundstückseigentümer nach Vornahme solcher Rechts-handlungen jeder sonstigen Maßnahme über das Grundstück enthielt, das Grundstück sonach dem Ersteher „in die Hand spielte“.

PrWBG.: R. u. PrBerOBl. 53, 315 hat — im Gegensatz zum Bezirksausschuß Berlin — sich auf den Standpunkt gestellt, bei einer solchen von Umgehungabsichten beeinflussten Zwangsversteigerung hafte für die Wertzuwachssteuer nicht etwa bloß der Subhastat, gegen den sich formell das Zwangsversteigerungsverfahren richtet, für die Steuer-schuld als Veräußerer. In dem hier entschiedenen Fall hatte nämlich der eingetragene Eigentümer vor Beschlagnahme des Grundstücks einem anderen eine weitgehende Veräußerungsvollmacht erteilt. Der Bevollmächtigte nahm eine später wieder rückgängig gemachte Veräußerung des Grundstücks an seine Ehefrau vor und belastete das Grundstück mit einem Wohnrecht und Hypotheken. Der Hypothekar betrieb die Zwangsversteigerung, die zur Zuschlagserteilung an einen (offenbar unbeteiligten) Dritten führte. Das DWG. hat die Heranziehung des für eigene Rechnung Bevollmächtigten zur Steuerpflicht als Grundstücksveräußerer gebilligt.

„Damit war ein Zwischengeschäft i. S. des § 2 Buchst. a Halbsatz 2 BerlStD., des § 5 Abs. 4 Nr. 5 GrEwStG. gegeben. Anlässlich dieses Zwischengeschäfts war die Zuwachssteuerpflicht zunächst durch die Erteilung der Vollmacht ausgelöst worden, und es hatte damals der Machtgeber als Veräußerer, der ermächtigte Kläger als Erwerber zu gelten. Den gegenwärtigen Steuerfall bildet nunmehr der im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Zuschlagsbeschuß bewirkte Eigentumsübergang. Obwohl das Vollstreckungsverfahren sich gegen den eingetragenen Eigentümer gerichtet hat und gesetzlich richten mußte, war dennoch nach dem Ergebnisse der vorstehenden Erörterungen nicht der Eigentümer, sondern zufolge der Zwischenschaltung des für eigene Rechnung bevollmächtigten Klägers dieser steuerrechtlich als Veräußerer zu behandeln.“

Einer wenige Tage vor dem Zuschlag erfolgten Kündigung der Veräußerungsvollmacht hat das DWG. mangels Ernstlichkeit dieser Abmachung die Anerkennung verjagt mit dem Hinweis, daß eine derartige Erklärung ähnlich auf ihre Ernstlichkeit zu prüfen ist, wie die bloß schuldrechtliche Kündigungsmachung einer bereits dinglich vollzogenen Grundstücksveräußerung (DWG. 86, 90/92).

„Eine Kündigung der Veräußerungsvollmacht, ohne daß die volle Rechtsposition des Machtgebers als Grundstückseigentümers tatsächlich wiederhergestellt oder wenigstens die Herstellung ernstlich beabsichtigt wird, ist steuerlich nicht zu beachten.“

III. „Unehchte“ Rückgängigmachung eines Grundstückskaufs. Bekanntlich ist in § 23 Abs. 2 GrEwStG. und den entsprechenden Bestimmungen des Wertzuwachssteuerrechts (z. B. § 26 Berlin, § 24 Dresden, § 16 Hamburg, § 24 Leipzig, § 32 München) vorgesehen, daß u. a. bei dem Rückkauf eines Grundstücks innerhalb bestimmter Fristen (zumeist zwei Jahre, Hamburg drei Monate) die Steuer erlassen bzw. die bereits gezahlte Steuer erstattet wird. Von dieser Möglichkeit wird in zunehmendem Maße Gebrauch gemacht, nachdem in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des RFG. (vgl. Lion, GrEwSt.² S. 362) es als rechtlich bedeutungslos angesehen worden ist, aus welchen Beweggründen das ursprüngliche Veräußerungsgeschäft wieder zur Aufhebung gelangt. So hat z. B. PrDVB.: R. u. PrVerwBl. 52, 494 es als steuerlich unbeachtlich angesehen, daß die Aufhebung getätigt worden ist, um dem Erwerber als Zweitschuldner die Heranziehung zur Wertzuwachssteuerverbindlichkeit des Veräußerers zu ersparen. Nach einer (noch unerböfflichten) Entsch. PrDVB.: v. 9. Jan. 1931, VII C 139/30 kommt aber eine Anwendung der Befreiungsvorschrift nur dann in Betracht, wenn der Aufhebungsvertrag sich auch in den Grenzen eines Aufhebungsgeschäfts hält, sonach namentlich hinsichtlich des Preises die neuen Vereinbarungen nicht über den früheren Verkaufspreis hinausgehen. Sind bei der Rückgängigmachung höhere Ausgleichleistungen festgesetzt worden, als sie durch die reine Aufhebung des ursprünglichen

Geschäfts rechtlich geboten waren, so handelt es sich um keinen Rückkauf, vielmehr um ein Aufhebungsgeschäft, das neue Steuerpflichten auslöst, sonach erst recht keine Ermäßigung herbeizuführen geeignet ist (DVB.: JahrbStR. X, 665).

Insofern stehen auch die Bemerkungen von Meugels: JW. 1932, 1131 nicht in Einklang mit der Rechtsprechung der Verwaltungsgerichtshöfe. Es kommt für die Auslösung der Steuerpflicht von Grundstücksgeäften nicht auf die zivilrechtliche Wirksamkeit (im Hinblick auf § 313 BGB.) an, sondern allein darauf, ob die Parteien den Vorgang in seinen wirtschaftlichen Auswirkungen voll beseitigt haben oder nicht (vgl. z. B. JW. 1932, 274; StB. 30 Nr. 838). Diesen Gesichtspunkt betont neuerlich PrDVB.: R. u. PrVerwBl. 53, 313, wonach der Mangel einer behördlichen Genehmigung eines Grundstücksgeäfts steuerrechtlich bedeutungslos bleibt, wenn die Beteiligten eine Beseitigung der wirtschaftlichen Vertragsfolgen unterlassen haben.

Mit den vorstehenden Hinweisen auf typische Umgehungsgeschäfte des Grundstücksverkehrs sollte dargelegt werden, daß die Rechtsprechung mehr denn je und gerade in jüngster Zeit solche Vorgänge steuerlich erfaßt. Es ist deshalb Pflicht jedes Sachwalters in Grundstücksfragen, die strengen Anforderungen der Rechtsprechung der Steuergerichtshöfe bei der Beratung der Parteien zu beobachten.

Internationale Verträge.

Ein neuer deutsch-österreichischer Zollrechtshilfevertrag.

Von Amtsgerichtsrat Dr. Karl Doerner, Hilfsreferent im Reichsjustizministerium, Berlin.

Vor dem Weltkriege war der Rechtshilfeverkehr in Strafsachen zwischen dem Deutschen Reich und Österreich durch die vom Deutschen Bund beschlossene Allgemeine Kartellkonvention über die Auslieferung Fahnenflüchtiger v. 10. Febr. 1831 und durch den Beschluß der Deutschen Bundesversammlung über die gegenseitige Auslieferung gemeiner Verbrecher v. 26. Jan. 1854 geregelt. Der sonstige Rechtshilfeverkehr in gemeinen Strafsachen vollzog sich ohne vertragliche Grundlage. Auf Grund der durch den Vertrag von Saint-Germain-en-Laye v. 10. Sept. 1919 in Österreich eingetretenen staatsrechtlichen Umwälzung betrachtet sich die heutige Republik Österreich nicht als Rechtsnachfolgerin des früheren Österreich und hält sich daher auch nicht an die vom früheren Österreich-Ungarn abgeschlossenen zwischenstaatlichen Vereinbarungen für gebunden. Daß sich der deutsch-österreichische Auslieferungsverkehr nicht mehr auf der Grundlage des Bundesbeschlusses von 1854 vollzieht, ist i. J. 1920 zwischen der Reichsregierung, den deutschen Ländern und der österreichischen Regierung festgestellt worden (vgl. PrJWBl. 1920, 606).

Vereinbarungen über die Rechtshilfe in Zollstrafsachen enthielt das in der Anlage D zum Handels- und Zollvertrag zwischen dem Deutschen Reich und Österreich-Ungarn v. 6. Dez. 1891 (RGBl. 1892, 3, 63) abgeschlossene Zollkartell, das durch Art. 11 des dtsch.-österreich. Wirtschaftl. v. 1. Sept. 1920 (RGBl. 1920, 2227, 2295; 1921, 194) aufrechterhalten wurde.

Nach dem Weltkriege sind zwischen dem Deutschen Reich und der Republik Österreich zwei neue Vereinbarungen über den Rechtshilfeverkehr in Strafsachen geschlossen worden. Um das Vorliegen der durch das AusliefG. v. 23. Dez. 1929 (RGBl. I, 239) aufgestellten Voraussetzungen für die Zulässigkeit der Rechtshilfe an das Ausland ein für allemal sicherzustellen und für den Einzelfall besondere Zusagen der erziehenden Regierung unnötig zu machen, sind mit der österreichischen Regierung die gesetzlich erforderlichen Zusicherungen durch einen Notenwechsel zwischen der deutschen Gesandtschaft in Wien und dem österreichischen Bundeskanzleramt (Auswärtige Angelegenheiten) v. 5. Juli 1930 bzw. 1. Aug. 1930 ausgetauscht worden (vgl.

Bef. der Reichsmin. des Auswärtigen und der Justiz über eine dtsch.-österreich. Vereinbarung zur vorläufigen Regelung des Rechtshilfeverkehrs in Strafsachen v. 4. Sept. 1930 [RGBl. II, 1211]). Ferner ist durch Schriftwechsel zwischen denselben Behörden v. 18. bzw. 30. Juni 1930 eine Vereinbarung mit der österreichischen Regierung über den Geschäftsverkehr in den vom AusliefG. geregelten Angelegenheiten getroffen worden, durch die für die Übermittlung der Rechtshilfeersuchen der diplomatische Weg grundsätzlich ausgeschlossen wurde.

Soweit auf Grund der genannten Vereinbarungen eine Verpflichtung zur Leistung von Rechtshilfe in Strafsachen nicht besteht, vollzieht sich dieser Verkehr auch heute noch ohne vertragliche Grundlage.

Inzwischen haben die deutsch-österreichischen Rechtshilfebeziehungen eine weitere Verankerung erfahren. Der Vertrag zwischen dem Deutschen Reich und der Republik Österreich über die Rechtshilfe in Zollstrafsachen v. 12. April 1930 (RGBl. II, 1116), zu dem deutscherseits das RGes. v. 29. Juli 1930 (RGBl. II, 1114), österreichischerseits das BundG. v. 27. Dez. 1930 (BGBl. 1931 Nr. 4) ergangen ist, ist, obwohl er für die deutsch-österreichische Rechtsentwicklung außerordentlich bedeutungsvoll ist, in der juristischen Öffentlichkeit bis jetzt wenig beachtet worden. Der Vertrag ist am 2. Febr. 1931 in Kraft getreten (RGBl. II, 12). Er regelt zwar nur die Rechtshilfe für einen kleinen Ausschnitt aus dem Gebiete der gesamten Strafsachen, nämlich die Rechtshilfe für Strafsachen wegen Zuwiderhandlungen gegen die Zollgesetze, sieht aber auf diesem Gebiete die Leistung gegenseitiger Rechtshilfe in weitestem Umfang vor und enthält daneben noch eine Reihe anderer wichtiger Maßnahmen, die sich nicht als zwischenstaatliche Rechtshilfe in Strafsachen darstellen, die aber auch, dem Zwecke des Vertrages entsprechend, dazu dienen sollen, Zuwiderhandlungen gegen die Zollgesetze des anderen Teiles in derselben Weise zu verhindern, zu verfolgen und zu bestrafen wie die Zuwiderhandlungen gegen die eigenen Zollgesetze. Eine besondere Bedeutung hat der Vertrag noch dadurch, daß seine Anwendung nicht auf die an der gemeinsamen Grenze begangenen Zollzuwiderhandlungen be-

beschränkt ist. Auch Zuwiderhandlungen gegen die an der Grenze des einen Vertragsteils und eines dritten Staates geltenden Zollgesetze werden von dem Vertrage erfasst, selbst wenn entsprechende Zollgesetze gegenüber dem anderen Vertragsteil nicht bestehen. Wegen sämtlicher Zuwiderhandlungen dieser Art werden die im Vertrage vorgesehenen Rechtshilfe- und anderen Maßnahmen gegenseitig ausgeführt.

Der Vertrag erstreckt sich — abgesehen von der Regelung des kleinen Grenzverkehrs, über den ein besonderes Abkommen mit Österreich geschlossen worden ist — auf alle diejenigen Gebiete, die bisher schon im dtisch-österreich. Wirtschaftv. v. 1. Sept. 1920 mitgeregelt worden waren. Der Vertrag behandelt im ersten und wichtigsten Abschnitt die Verhinderung, Verfolgung und Bekrafung von Zuwiderhandlungen gegen die Zollgesetze. Die Bestimmungen des zweiten Abschnittes sehen eine Rechtshilfe bei der Festsetzung und Beitreibung von Zöllen und Verbrauchsabgaben vor, während im dritten Abschnitt die Amtsausübung der Beamten auf den beiderseitigen vorgeschobenen Dienststellen geregelt ist. Im Rahmen dieser Zeitschrift sind nur die Bestimmungen des ersten Abschnittes von Interesse. Diese Vorschriften waren zum Teil schon im bisherigen Zolltarif mit Österreich enthalten; sie sind jedoch in dem neuen Vertrage wesentlich ausgebaut worden.

Die im ersten Abschnitt vorgesehenen Maßnahmen lassen sich, soweit sie strafrechtlicher Natur sind, in drei Gruppen teilen.

1. Der Vertrag bringt in erster Linie eine Erweiterung der schon bestehenden Rechtshilfeverpflichtungen (Art. 8—11), bei der die Vorschriften des Auslieferungs-Vorbild waren. Er enthält zunächst die Verpflichtung zur Übernahme des wichtigsten Rechtshilfeschäftes, der Auslieferung eines wegen einer Zuwiderhandlung gegen die Zollgesetze Verfolgten. Die Verpflichtung ist an die Bedingung geknüpft, daß die Voraussetzungen, unter denen die Auslieferung zulässig ist, vorliegen, und daß die Tat, wegen derer die Auslieferung begehrt wird, nicht als Ordnungswidrigkeit (deutscherseits: § 413 Abs. 1) anzusehen ist. Auf deutscher Seite sind die Voraussetzungen der Zulässigkeit einer Auslieferung im Auslieferungs-Gesetz geregelt; danach ist insbes. die Auslieferung eines reichsdeutschen Staatsangehörigen unzulässig. In Abweichung von den Bestimmungen des Auslieferungs-Gesetzes ist jedoch auf das Erfordernis der Verbürgung der Gegenseitigkeit, die sonst immer Voraussetzung der Rechtshilfe ist, verzichtet worden. Der Verzicht mußte mit Rücksicht auf die Besonderheit der zu regelnden Beziehungen erfolgen; ohne ihn wäre die Auslieferung häufig deshalb nicht zulässig, weil in vielen Fällen der eine Vertragsteil den zollrechtlichen Vorschriften des anderen Teiles entsprechende Verbürgung der Gegenseitigkeit ist für das gesamte Gebiet der Rechtshilfe fallen gelassen worden. Der Verzicht auf die Verbürgung der Gegenseitigkeit schließt in sich, daß im allgemeinen die Auslieferung nicht deshalb unzulässig sein wird, weil die Strafverfolgung oder Strafvollstreckung wegen der Tat nach deutschem Recht infolge Verjährung oder Gnaden-erlasses oder aus anderen Gründen unzulässig sein würde. Ausländer sollen in vorläufige Auslieferungshaft genommen werden, wenn die im ersuchten Staate geltenden Voraussetzungen der vorläufigen Auslieferungshaft gegeben sind. Rechtshilfe soll ferner dadurch geleistet werden, daß Sachen, deren Herausgabe nach dem Rechte des ersuchten Teiles zulässig ist, dem anderen Teile — sei es in Verbindung mit einer Auslieferung, sei es ohne eine solche — herausgegeben werden, und daß sonstige Rechtshilfeschäfte im Sinne des dritten Abschnittes des Auslieferungs-Gesetzes vorgenommen werden. Hierzu gehört die Bornahme von Untersuchungs- handlungen, insbes. die Vernehmung von Beschuldigten, Auskunftspersonen, Zeugen und Sachverständigen, die Bornahme von Beschlagnahmen und Durchsuchungen, Besichtigungen und Bucheinsichten. An weiteren Rechtshilfemaßnahmen sind vorgesehen die Erteilung behördlicher Auskunft, insbes. auch aus dem Strafregister, die Zustellung der das Strafverfahren betreffenden Schriftstücke, die Bewirkung von Ladungen und die im Auslieferungs-Gesetz nicht ausdrücklich genannte, aber Ladung

verwandte Gestellung von Beamten der Zollverwaltung zum Zwecke ihrer Vernehmung als Auskunftspersonen, Zeugen oder Sachverständige. Besonders zu erwähnen sind endlich die Verpflichtung, verhaftete Personen ohne Rücksicht auf ihre Staatsangehörigkeit den Behörden des anderen Teiles zuzuführen, damit sie als Auskunftspersonen oder Zeugen vernommen oder in dieser Eigenschaft anderen Personen gegenübergestellt werden, und die Verpflichtung, die von den Gerichten und anderen Behörden des einen vertragschließenden Teiles rechtskräftig festgesetzten Strafen ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit des Verurteilten durch den anderen vertragschließenden Teil auf Ersuchen zu vollstrecken, sofern es sich nicht um eine nur als Ordnungswidrigkeit anzusehende Zuwiderhandlung handelt. Rechtshilfe dieser letzteren Art hatte das Deutsche Reich bisher noch keinem ausländischen Staate zugesichert; lediglich mit Danzig war i. J. 1923 eine inwischen gegenstandslos gewordene Vereinbarung über die Vollstreckung Danziger Strafen durch preußische Behörden geschlossen worden.

Den Anforderungen, die das Auslieferungs-Gesetz für die Zulässigkeit der Rechtshilfe an die zwischenstaatlichen Rechtsbeziehungen stellt, ist — mit Ausnahme der Verbürgung der Gegenseitigkeit, auf die ausdrücklich verzichtet ist — Rechnung getragen. Der Durchführungserlaß des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen v. 26. Jan. 1931 (BWB. des Bundesmin. f. Finanzen 1931 Nr. 24) sichert die Beachtung der Spezialität i. S. des § 6 Auslieferungs-Gesetz; in gleicher Weise schreiben die vom Reichsminister durch Beschl. v. 24. Jan. 1931 (RZollBl. A, 45) die Einhaltung dieser Bedingung vor. Die gleiche Verpflichtung ist übrigens auch in dem deutsch-österreichischen Notenwechsel über die vorläufige Regelung des Rechtshilfeverkehrs in Strafsachen v. 5. Juli bzw. 1. Aug. 1930 übernommen worden. Das freie Geleit der zum Zwecke ihrer Vernehmung oder Gegenüberstellung als Auskunftspersonen, Zeugen oder Sachverständige den Behörden des anderen Teiles zugeführten verhafteten Personen und der zu demselben Zwecke geladenen und gestellten Personen ist der Vorschrift des § 43 Auslieferungs-Gesetz entsprechend durch Art. 8 Abs. 4 des Vertrages sichergestellt. Endlich haben sich für die Herausgabe von Sachen beide Teile verpflichtet, an solchen Sachen die Rechte dritter Personen unberührt zu lassen und die Sachen im Falle eines bei der Übergabe gemachten Vorbehaltes auf Verlangen unverzüglich zurückzugeben (vgl. § 35 Abs. 1 Auslieferungs-Gesetz).

In formeller Hinsicht ist vorgeschrieben, daß dem Rechtshilfeersuchen die erforderlichen Unterlagen beigelegt werden, so einem Ersuchen um Auslieferung ein Haftbefehl oder das vollstreckbare Strafurteil, die von einer zuständigen Behörde des ersuchenden Teiles wegen der Zuwiderhandlung gegen den Verfolgten erlassen sind, einem Ersuchen um Herausgabe eine entsprechende Beschlagnahmearordnung, einem Ersuchen um Gestellung von Beamten der Zollverwaltung die Mitteilung einer zuständigen Behörde des ersuchenden Teiles über den Gegenstand der Vernehmung, einem Strafvollstreckungsersuchen das Strafurteil einer zuständigen Behörde des ersuchenden Teiles mit der Bestätigung der Rechtskraft.

Was die Wege für die Übermittlung der Rechtshilfeersuchen betrifft, so ist aus Gründen der Vereinfachung des Geschäftsverkehrs vereinbart, daß sämtliche Rechtshilfeersuchen, also auch die Auslieferungsersuchen, auf Seiten des Deutschen Reiches von den Präsidenten der Landesfinanzämter zu stellen und an diese zu richten, auf Seiten der Republik Österreich von den Präsidenten der Finanzlandesbehörden zu stellen und an diese zu richten sind. Der in dem Notenwechsel v. 18. bzw. 30. Juni 1930 für die Übermittlung von Auslieferungsersuchen vereinbarte sog. abgekürzte Geschäftsweg zwischen den deutschen Landesjustizverwaltungen und dem österreichischen Bundesministerium für Justiz und der daselbst vereinbarte unmittelbare Geschäftsverkehr für Ersuchen um Herausgabe von Sachen und um sonstige Rechtshilfe findet sonach in Zollstrafsachen keine Anwendung. Nur bei Gefahr im Verzuge ist ein beschränkter unmittelbarer Geschäftsverkehr zugelassen. In diesem Falle können die zuständigen Dienststellen und Beamten des einen

Teiles Ersuchen um vorläufige Festnahme von Personen oder um vorläufige Sicherstellung von Sachen unmittelbar bei den zuständigen Dienststellen und Beamten des anderen Teiles stellen. Zuständig sind deutscherseits zur vorläufigen Festnahme von Personen und zur vorläufigen Sicherstellung von Sachen die Beamten des Zollfahndungsdienstes und alle sonstigen Beamten des Polizei- und Sicherheitsdienstes, die letzteren zur vorläufigen Sicherstellung jedoch nur, soweit ihnen die Befugnis hierzu auf Grund des § 44 AusliefG. i. Verb. m. W. z. Durchf. des § 44 AusliefG. v. 11. März 1930 (RMBl. 61) übertragen ist. Diese Beamten werden besonders zu beachten haben, daß ein Reichsdeutscher zum Zwecke einer Auslieferung nicht vorläufig festgenommen werden darf.

Die Bestimmung des Art. 10 Abs. 1 des Vertrages, daß für die Prüfung der Rechtshilfeersuchen und für das Verfahren bei Leistung der Rechtshilfe die Vorschriften des ersuchten Teiles maßgebend sind, haben für das Deutsche Reich die besondere Bedeutung, daß die Verfahrensbestimmungen des AusliefG. bei der Leistung von Rechtshilfe in Zollstrafsachen zur Anwendung kommen. Auch in Zollstrafsachen sind daher die OÖ. und die GStA. bei diesen Gerichten zur Mitwirkung berufen. Ebenso wie in allgemeinen Strafsachen darf auch in Zollstrafsachen die Auslieferung eines Verfolgten nur erfolgen, wenn das Gericht sie für zulässig erklärt oder der Verfolgte sich zu Protokoll eines Richters mit ihr einverstanden erklärt hat. Die Auslieferungshaft und die vorläufige Auslieferungshaft können vom OÖ. nur unter bestimmten Voraussetzungen angeordnet werden; sie sind wieder aufzuheben, wenn die vom Gesetz vorgesehenen Gründe vorliegen. Auch die übrigen vom AusliefG. zugunsten des Betroffenen aufgestellten Rechtsgarantien schützen den Verfolgten ebenso wie in Strafsachen anderer Art. So müssen Personen, die zum Zwecke der späteren Auslieferung vorläufig festgenommen sind, spätestens am Tage nach der Festnahme dem nächsten Am. vorgeführt und Sachen, die vorläufig sichergestellt sind, sobald ein Herausgabeersuchen gestellt wird, dem zuständigen GStA. übergeben werden. Die vorläufige Festhaltung von Personen und die vorläufige Sicherstellung von Gegenständen sind aufzuheben, wenn nicht innerhalb von zwei Wochen ein Ersuchen um Auslieferung oder Anordnung der vorläufigen Auslieferungshaft des Verfolgten, um Herausgabe der Gegenstände oder um Vornahme einer Untersuchungshandlung bei der Behörde eingegangen ist, die über die festgehaltene Person oder den sichergestellten Gegenstand zu verfügen hat. Der vom AusliefG. gegebene Rahmen für diese Maßnahmen ist also nicht ausgenutzt worden; nach seinen Bestimmungen wäre es zulässig gewesen, daß der in vorläufiger Auslieferungshaft befindliche Verfolgte einen Monat lang festgehalten und daß eine Frist für die Sicherstellung von Gegenständen nicht festgesetzt wird. Die Herausgabe einer Sache ist nur unter den Voraussetzungen des AusliefG. zulässig; über die Zulässigkeit der Herausgabe kann ebenso wie über die Zulässigkeit einer sonstigen von österreichischen Behörden erbetenen Rechtshilfemaßnahme die Entscheidung des OÖ. eingeholt werden. Zum Zwecke der Beschleunigung des Verfahrens ist in den deutschen Ausführungsbestimmungen vorgesehen, daß der Präsident des FzinA. unmittelbar mit dem zuständigen GStA. in Verbindung treten kann, wenn die Entscheidung des Gerichts geboten ist. Ein Strafvollstreckungsersuchen hat der Präsident des FzinA., falls nicht die Vollstreckung nach den Bestimmungen der AbgD. durch die Zollbehörden durchgeführt wird, an den OStA. weiterzuleiten. Der OStA. wird zu beachten haben, daß die Vollstreckung auch dann zulässig ist, wenn der Verurteilte bei Vorliegen eines Auslieferungsersuchens nicht ausgeliefert werden könnte, also auch dann, wenn der Verfolgte Reichsangehöriger ist oder wenn nach deutschem Recht die Tat nicht strafbar oder die Strafverfolgung oder Strafvollstreckung insolge Verjährung oder Gnadenerlasses oder aus anderen Gründen unzulässig ist; es ist nur erforderlich, daß die Verurteilung wegen einer Zuwiderhandlung erfolgt ist, wegen deren ein Ausländer ausgeliefert werden könnte. Bei der Vollstreckung ist nach Art. 2 § 5 des deutschen AusliefG. v. 29. Juli 1930

eine in Österreich, das die Gefängnisstrafe nicht kennt, verhängte Freiheitsstrafe der deutschen Gefängnisstrafe gleichzustellen; dabei ist es ohne Belang, ob die zu vollziehende Strafe ganz oder nur zum Teil vollstreckt werden soll.

Von den in Österreich geltenden Verfahrensbestimmungen ist besonders die Vorschrift zu erwähnen, daß die Auslieferung wegen einer Zollzuwiderhandlung nach § 14 des österreichischen AusliefG. v. 12. April 1930 nur durchgeführt werden darf, wenn das zuständige Gefällsbergericht die Auslieferung für zulässig erklärt oder der Verfolgte der zuständigen Finanzlandesbehörde, also nicht wie im deutschen Recht einem Gericht, in einer Niederschrift sein Einverständnis mit der Auslieferung erklärt hat. Die Entscheidung des Gefällsbergerichts ist nicht anfechtbar. Dagegen entscheidet über die Verhängung, Aufrechterhaltung und Aufhebung der Auslieferungshaft die Finanzlandesbehörde selbst als Verwaltungsbehörde; eine gerichtliche Haft ist nicht vorgesehen.

2. Die zweite Gruppe der im ersten Abschnitt des Vertrages vorgesehenen wechselseitigen Maßnahmen zur Bekämpfung der Zuwiderhandlungen gegen die Zollgesetze betrifft die Verpflichtung zur Durchführung der Strafverfolgung wegen Zuwiderhandlungen gegen die Zollgesetze des anderen Teiles (Art. 6 und 7). In einer solchen Strafverfolgung waren die vertragsschließenden Teile bisher nicht in allen Fällen verpflichtet; § 17 der Anlage D des dtsh.-östr. HdVertr. v. 6. Dez. 1891 enthielt Ausnahmen von dieser Verpflichtung. So war bisher zu prüfen, ob auf eine bestimmte Zuwiderhandlung der Vertrag Anwendung findet. Diese Prüfung entfällt nach dem neuen Recht. Die beiden Vertragssteile haben sich nunmehr verpflichtet, alle Zuwiderhandlungen gegen die Zollgesetze des anderen Teiles ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit des Beschuldigten und den Tatort — wenn der Beschuldigte im Gebiete des ersuchten Teiles ermittelt wird — in gleicher Weise zu verfolgen wie entsprechende Zuwiderhandlungen gegen die eigenen Zollgesetze. Zur Ausführung dieser Verpflichtung sind in Art. 2 des deutschen und in §§ 3—13 des AusliefG. die entsprechenden Strafbestimmungen geschaffen worden. Art. 2 § 1 des deutschen Gesetzes bestimmt ergänzend, daß die Bestimmungen der AbgD. im dritten Teil, erster Abschnitt: Strafrecht, sinngemäße Anwendung finden, wenn ein entsprechendes deutsches Gesetz oder in einem deutschen Gesetz eine entsprechende Abgabe nicht vorhanden ist. Im Gegensatz zum bisherigen Rechtszustand findet der Vertrag auch auf das objektive Strafverfahren (§ 414 AbgD.; §§ 40, 42 StGB.; §§ 430 ff. StPD.) Anwendung. Voraussetzung der Strafverfolgung ist, daß ein Ersuchen um Einleitung eines Strafverfahrens auf seiten des Deutschen Reiches von den Präsidenten der FzinA. oder von den HZollA., auf seiten Österreichs von den Präsidenten der Finanzlandesbehörden gestellt wird; die Ersuchen sind in der Regel auch an diese Dienststellen zu richten. Die Durchführung des Strafverfahrens erfolgt durch dieselben Behörden und in denselben Formen wie die Verfolgung und Bestrafung von Zuwiderhandlungen gegen die eigenen Zollgesetze; jedoch ist deutscherseits die Anwendung des Unterungsverfahrens (§ 445 AbgD.), österreichischerseits die Anwendung des entsprechenden „Ablassungsverfahrens“ vertraglich ausgeschlossen. Im Gegensatz zum allgemeinen Strafrecht, in dem die rechtskräftige Durchführung eines ausländischen Strafverfahrens die im Inland erwachsenen Strafansprüche nicht beeinträchtigt, hat in Zollstrafsachen ein wegen Zuwiderhandlungen gegen die Zollgesetze des anderen Teils erlassenes Urteil, Strafbefehl oder Strafbescheid die Wirkung des Erlöschens des Strafanspruchs des anderen Teiles. Dagegen hat während der Durchführung des Strafverfahrens der andere Teil noch einen gewissen Einfluß auf das Verfahren. Das Strafverfahren ist auf Ersuchen einer zuständigen Behörde des anderen Teiles einzustellen, solange ein Urteil, Strafbefehl oder Strafbescheid noch nicht ergangen ist. Nach rechtskräftiger Verurteilung ist vor dem Erlass oder der Herabsetzung der Strafe die zuständige Behörde des anderen Teiles zu hören, doch besteht eine Verpflichtung, ihren Anträgen stattzugeben, nicht. Wichtig ist endlich die Bestimmung, daß hinsichtlich der Unterbrechung der Verjährung den Amtshandlungen der Gerichte, Behörden

oder Beamten des anderen Teiles die gleiche Wirkung wie den Amtshandlungen der eigenen Gerichte, Behörden oder Beamten beigelegt wird.

Neben einem Ersuchen um Strafverfolgung kann möglicherweise auch ein Ersuchen um Auslieferung in Frage kommen. Welchem der beiden Ersuchen der Vorzug zu geben ist, ist letzten Endes Sache der Entscheidung der zuständigen Behörde. Da das für die Einleitung der Strafverfolgung geltende Verfahren einfacher ist als das für die Durchführung einer Auslieferung vorgesehene Verfahren, wird im allgemeinen ein Ersuchen um Strafverfolgung vorzuziehen sein.

3. Die Bestimmungen über die Racheile (Art. 11 und 12) sind den praktischen Bedürfnissen entsprechend ausgebaut worden. Schon bisher war vorgesehen, daß die Grenzaußichtsbeamten Schmuggler über die Zollgrenze hinaus in das Gebiet des anderen Teiles verfolgen durften, um bei den Behörden dieses Teiles die Festnahme der Person oder die Sicherstellung von Gegenständen anzuregen. Nunmehr ist bestimmt, daß die Beamten der Zollverwaltung sich in das Gebiet des anderen Teiles begeben dürfen und daselbst nicht nur bei den Dienststellen und Beamten der Zollverwaltung, sondern auch bei den Dienststellen und Beamten des Polizeis- und öffentlichen Sicherheitsdienstes solche Maßnahmen anregen dürfen, und daß die ersuchten Stellen diesen Anträgen in derselben Weise zu entsprechen haben, wie es für die Zuwiderhandlungen gegen die eigenen Zollgesetze vorgeschrieben ist. Das Recht und die Pflicht zur Racheile besteht nicht nur zum Zwecke der Verhinderung oder Verfolgung von Zuwiderhandlungen gegen die eigenen Zollgesetze, sondern auch hinsichtlich der Zuwiderhandlungen gegen die Zollgesetze des anderen Vertragssteiles. Eine recht praktische Erweiterung gegenüber dem bisherigen Recht bringt ferner die Bestimmung des Art. 11 Abs. 2 des Vertrages. Danach sind nunmehr bei Gefahr im Verzuge — die Beurteilung dieser Voraussetzung ist in das pflichtgemäß Ermessen des nachteilenden Beamten gestellt — die nachteilenden Beamten berechtigt, im Zollbezirk des anderen Teiles die einer Zuwiderhandlung gegen die Zollgesetze des eigenen und des anderen Staates verdächtigen Personen zu verfolgen und vorläufig festzunehmen sowie Gegenstände, die für die Durchführung eines Zollstrafverfahrens von Bedeutung sein können, vorläufig sicherzustellen. Weitere Amtshandlungen dürfen die nachteilenden Beamten nicht vornehmen, sie müssen vielmehr die festgenommenen Personen und die sichergestellten Gegenstände der nächstzuständigen Dienststelle des Teiles, auf dessen Gebiet sie sich befinden, übergeben.

Außer dem Kreise der bis jetzt behandelten Verpflichtungen enthält der Vertrag noch eine Reihe anderer nicht minder bedeutungsvoller Bestimmungen vorbeugender Art über die gegenseitige Zusammenarbeit zur Bekämpfung des Schmugglerwesens. So haben die Dienststellen und Beamten der Zollverwaltungen die zu ihrer Kenntnis gelangenden Zuwiderhandlungen gegen die Zollgesetze des anderen Teiles den Zolldienststellen dieses Teiles mitzuteilen und solchen Zuwiderhandlungen dadurch vorzubeugen, daß sie verdächtige Personen überwachen lassen und überhaupt die Zuwiderhandlungen mit allen Mitteln zu verhindern suchen, die ihnen zur Verhinderung von Zuwiderhandlungen gegen die

Zollgesetze des eigenen Staates zu Gebote stehen. Ihre wesentliche Grundlage hat die Zusammenarbeit in der Vorschrift, daß die beiderseitigen Zollverwaltungen und ihre Beamten einander zu unterstützen, ihre Wahrnehmungen unverzüglich mitzuteilen und einen freundschaftlichen Verkehr zu pflegen haben.

Der Vertrag v. 12. April 1930 stellt in gewissem Sinne ein Novum sowohl auf dem Gebiete des Zollrechts als auch im Bereiche des zwischenstaatlichen Rechts- und Rechtshilfeverkehrs dar. Die deutschen Behörden werden in Zukunft einen Niederländer, der an der österreichisch-italienischen Grenze eine Zuwiderhandlung gegen österreichische Zollgesetze, z. B. gegen ein Einfuhrverbot, begangen hat, ausliefern oder strafrechtlich verfolgen oder eine in Österreich gegen ihn verhängte rechtskräftige Strafe vollstrecken müssen, selbst wenn das Deutsche Reich ein gleiches Einfuhrverbot nicht erlassen hat. Die österreichischen Behörden werden auf Ersuchen Gegenstände, die an der deutsch-französischen Grenze unter Hinterziehung des Zolles in das deutsche Zollgebiet eingeführt wurden und später nach Österreich gelangten, herausgeben, die Personen, bei denen die Gegenstände ermittelt wurden, zum Erscheinen als Zeugen vor den deutschen Behörden laden und gegen sie die gesetzlichen Zwangsmittel anwenden müssen, wenn sie der Ladung nicht Folge leisten. Mit dem Zustandekommen der inzwischen geschickerten deutsch-österreichischen Zollangleichung hätte der Vertrag einen Teil seines Anwendungsgebietes verloren, weil nach Schaffung eines einheitlichen Zollgebietes an der gemeinsamen Grenze begangene Zuwiderhandlungen gegen die Zollgesetze des anderen Teiles nicht mehr in Frage kommen; doch hätte er hinsichtlich der an der Grenze des einen Staates mit einem dritten Staate begangenen Zollzuwiderhandlungen eine notwendige Ergänzung der Zollunion gebildet.

Das neue deutsch-österreichische Vertragswerk gehört zunächst dem Gebiete des Zollrechts an; es dürfte aber darüber hinaus eine besondere Bedeutung für den allgemeinen Rechts- und Rechtshilfeverkehr in Strafsachen zwischen dem Deutschen Reich und Österreich haben. In diesem Zusammenhange erhebt sich nämlich die Frage, ob die Vereinfachungen und Erleichterungen, die der Vertrag für den Rechtshilfeverkehr in Zollstrafsachen bringt, nicht auch für den Rechtshilfeverkehr in allgemeinen Strafsachen erwünscht und zweckmäßig sind. So könnte in Frage kommen, ob nicht auf die nach dem Auslieferungs- unerlässliche Voraussetzung der Verbürgung der Gegenseitigkeit auch für den Rechtshilfeverkehr in allgemeinen Strafsachen verzichtet werden und ob nicht die Leistung von Rechtshilfe durch Vollstreckung von Strafen und durch Bewirkung von Ladungen im eigentlichen Sinne auf allgemeine Strafsachen mit oder ohne Einschränkungen ausgedehnt werden könnte. Vielleicht wäre außer für Zollstrafsachen für allgemeine Strafsachen das praktische Bedürfnis zur Preisgabe des Grundgesetzes zu bejahen, Rechtshilfe nicht zu leisten, wenn sie in einem Strafverfahren begehrt wird, das sich gegen außerhalb des österreichischen Machtbereichs befindliche Reichsangehörige richtet. Man darf wünschen, daß der deutsch-österreichische Zollrechtshilfevertrag den Anstoß zur Prüfung dieser Frage geben und damit der deutsch-österreichischen Rechtsangleichung neue Wege ebnen wird.

Entgegnungen.

Die steuerrechtliche Behandlung der Anwaltsvorschüsse.

Breß: JW. 1932, 1099/1100 weist auf die Steuererleichterungen hin, die durch zutreffende Behandlung der dem Anwalt von Klienten gezahlten Vorschüsse erlangt werden können. Seine Ausführungen bedürfen einer gewissen Ergänzung.

Wil der Anwalt die Gebührenvorschüsse nicht alsbald bei deren Eingang als Einkünfte aus Anwaltspraxis versteuern, sondern sich die Besteuerung bis zur endgültigen Abrechnung der schwebenden Sachen vorbehalten, so muß er die Vorschüsse nicht nur getrennt aufzeichnen und sie auf ein Sonderkonto einzahlen, sondern sich auch jeder Verfügung über die auf dem gesonderten Konto sich sammelnden Beträge enthalten.

Grundlegend hierfür ist die für das Umsatzsteuerrecht ergangene, aber über dessen Grenzen hinaus maßgebende Entsch. des RStB. 27, 287 = RStBl. 1931, 167. Hiernach kommt es nicht sowohl auf die formale Buchung als vielmehr auf die praktische Behandlung der Vorschüsse an. Die Vorzugsbehandlung wird dem Gebührenvorschuß nur dann zuteil, wenn der Empfänger ihn „getrennt von seinen sonstigen Einnahmen hält und dadurch zum Ausdruck bringt, daß er ihn noch nicht als endgültige Einnahme betrachtet“.

In dem der vorerwähnten Entsch. zugrunde liegenden Fall hatten Anwaltskollegen am Monatschlusse nach einem bestimmten Schlüssel auch die Vorschüsse auf die einzelnen Sozian verteilt. Hierin wurde — und zwar nach den zwischen dem Sachbearbeiter des Deutschen Anwaltvereins und dem Reichsfinanzministerium seinerzeit geführten Verhandlungen mit Recht — eine das Steuervorrecht beseitigende Verfügung erblickt. Gleiches würde für den Fall zu gelten haben, daß

Beträge von dem Vorschußkonto während des Schwebens der einzelnen Prozeßsachen für den Bedarf des Anwalts abgehoben werden. Angesichts der im Verhältnis des Bankkunden zur Bank bestehenden Einheit sämtlicher Konten (mit Ausnahme der Unterkonten u. dgl.) würde das Vorrecht auch dann entfallen, wenn der Anwalt zwar das Vorschußkonto unberührt läßt, aber sein Stammkonto im Rahmen des Vorschußkontos überzieht, was ihm nach den Bankbedingungen in der Regel möglich ist, ohne daß er mit Debetzinsen oder Überziehungsprovisionen auf dem Stammkonto belastet wird.

Die hier erörterte Frage ist bei den im Hinblick auf die Umsatz-

steuer vorgenommenen Buchprüfungen in Anwaltsbetrieben schon häufig praktisch geworden.

RA. Dr. Richard Wrzeszinski, Berlin.

3. Deutscher Rechtshistorikertag.

Der 3. Deutsche Rechtshistorikertag, der im vorigen Jahre nach Graz einberufen worden war, aber abgefragt werden mußte, soll in diesem Jahre Ende Oktober in Jena stattfinden. Institut für Wirtschaftsrecht, Jena.

Schrifttum.

1. Notverordnungsrecht.

Kommentar zum neuen Aktienrecht auf Grund der Verordnung über Aktienrecht vom 19. September 1931, der Verordnung über erleichterte Kapitalherabsetzung vom 6. Oktober 1931 und der dazu ergangenen Durchführungsvorschriften von Hugo Horrwitz, Justizrat, Rechtsanwalt und Notar in Berlin, Dr. Walter Horrwitz, Rechtsanwalt in Berlin, und Dr. Fritz Ullmann, Gerichtsassessor in Berlin. Berlin 1932. Verlag von Otto Liebmann. 311 S. Preis 11 M, geb. 12 M.

Die bevorstehende umfassende Reform des Aktienrechts wirft ihre Schatten voraus. Unterm 19. Sept. 1931 ist die W. des RPPräf. über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie erschienen. Die Bestimmungen über die Steueramnestie haben heute nur noch geringe aktuelle Bedeutung, die über Bankenaufsicht sind vorwiegend polizeilicher Natur. Um so größeres Interesse bieten dem Juristen die den ersten Teil der W. bildenden „Vorschriften über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien“. Lebendiges Recht sind sie ja, soweit sie nicht nach Art. 2, 3 der 1. DurchW. v. 15. Dez. 1931 noch später erstmalig anzuwenden sind, erst mit dem 1. Okt. 1931 geworden. Welch große Bedeutung die aktienrechtlich interessierten Juristen der Novelle belegen, beweist die große Zahl der Erläuterungsbücher, die jetzt bereits erschienen sind. Man darf von einer Rekordziffer reden. Kein zweites Reichsgesetz hat eine gleich große Zahl von Kommentaren auf den Plan gerufen. Wer da hochhat sein wollte, könnte aus dieser Tatsache den Schluß auf einen besonders hohen Grad von Erläuterungsbedürftigkeit der W. ziehen.

Im übrigen ist nun aber nicht nur die Quantität, sondern auch die Qualität der Erläuterungsbücher hervorzuheben. Trotz der erstaunlichen Schnelligkeit, mit der die Autoren gearbeitet haben, hat jeder von ihnen wertvolles Material für die Auslegung und Handhabung des neuen Gesetzes beizuführen gewußt. Tragen doch auch alle bisher erschienenen Kommentare die Namen rühmlich bekannter Aktienrechtler. Jeder von ihnen sucht, schöpfend aus einer Fülle praktischer Erfahrungen, die zum Teile ja überaus komplizierten Normen des neuen Gesetzes zur lebendigen Erscheinung auszugestalten. Und jeder trägt zum mindesten seinen Teil hierzu bei. — Mit besonderer Freude ist es zu begrüßen, daß Hugo Horrwitz, einer der Senioren des Aktienrechtes, sich trotz seiner Jahre und seiner starken beruflichen Inanspruchnahme entschlossen hat, mit Unterstützung zweier jüngerer ausgezeichnete Kräfte, darunter seines Sohnes, das Gesetz zu kommentieren. Wie sein vor 20 Jahren erschienenenes grundlegendes Buch „über das Recht der Generalversammlungen“ zum wohl unentbehrlichen Nützling der Aktienrechtler geworden ist und wie dieses Werk auch heute noch zu den Standardwerken der aktienrechtlichen Literatur zählt, so darf auch dem neuen Horrwitz-Ullmann vorausgesagt werden — Horrwitz jun. wird es mir hoffentlich nicht übelnehmen, wenn ich das Buch nicht langatmig Horrwitz-Horrwitz-Ullmann zitiere —, daß es ein trefflicher Wegweiser auf dem schwer übersichtlichen Gelände des neuen Aktienrechts sein wird.

Es ist selbstverständlich, daß das Werk sich mit allen Fragen und insbes. Streitfragen auseinandersetzt, die in den bereits früher erschienenen Erläuterungsbüchern behandelt werden. Und die Streitfragen, die so ziemlich gleichzeitig mit dem neuen Gesetz selbst das Licht dieser Welt erblickt haben, weisen bereits eine recht erhebliche Zahl auf. Was hier noch in der Zeiten Schoße ruht und was uns beschert sein wird, wenn erst die Praxis Gelegenheit gehabt hat, sich intensiver mit dem Gesetz zu befassen, kann niemand voraussagen. Die Stellungnahme des Kommentars zu diesen Streitfragen zeigt überall das Bestreben, in erster Linie zu einem praktisch brauchbaren Resultate zu gelangen. Das ist auf dem hier in Betracht kommenden Gebiete an und für sich selbstverständlich, darf aber trotzdem hervor-

gehoben werden. Daß ich andererseits nicht in allen Punkten mit den Darlegungen des Kommentars übereinstimme, wird mir Hugo Horrwitz selbst nicht verübeln. Täte ich es, so wäre ich ein schlechter Rezensent. Aber es sind doch verhältnismäßig nur wenige Fragen, in denen mir die Ausführungen des Kommentars nicht billigungswert erscheinen.

Ich greife im folgenden — natürlich ziemlich willkürlich — einige Stellen des Kommentars heraus, die, auch soweit ich den Verfasser etwa nicht beitreten sollte, doch in jedem Falle zeigen, mit welcher Schärfe und Eindringlichkeit sie den auftauchenden Problemen nachgehen.

1. Der Art. I der W. ersetzt bekanntermaßen den § 226 HGB. durch eine wesentlich kompliziertere Vorschrift. Der Erwerb eigener Aktien wird von strengen Voraussetzungen abhängig gemacht. Mit Recht betont der Kommentar in Anm. 2, daß da Gläubigerinteressen in Frage kommen, die Vorstandsmitglieder auch nicht durch Beschluß der GenVers. verpflichtet werden können, entgegen den Bestimmungen des neuen § 226 eigene Aktien der Gesellschaft anzukaufen. Selbstverständlich ist der Beschluß auch dann anfechtbar, wenn die Majorität zu Unrecht Vorliegen eines schweren Schadens bejaht hat. Nicht einzulehnen vermag ich freilich, warum unverbriefte Aktienrechte nicht auch nach Abs. 1 Satz 2 zum Zwecke der Einziehung sollten erworben werden können. Der Kommentar Anm. 3 — ebenso übrigens auch Lehmann-Hirsch Anm. 5 — will dies aus der Unzulässigkeit des Erwerbs eigener Interimsscheine herleiten: unverbriefte Aktienrechte könnten nicht besser gestellt sein als provisorisch verbriefte Anteilsrechte, daher sei der Erwerb nur nach Abs. 1 Satz 1 zur Abwendung eines schweren Schadens zulässig. Aber dieser Schluß ist nicht zwingend. Ganz mit Recht betonen Horrwitz-Ullmann, daß es fraglich erscheine, ob die gesetzliche Differenzierung zwischen Aktie und Interimsschein gerechtfertigt sei. Es weiß eigentlich kein Mensch, warum das das Stichwort „Interimsschein“ tragende Stück Papier auch dann noch materiellrechtlich als ein „Interimsschein“ behandelt wird, wenn die Einzahlung voll geleistet ist. Jedenfalls wird der ursprüngliche Interimsschein, sobald er voll eingezahlt ist, durch den Stempelvermerk „Aktie“ nicht nur zu einer „Aktie“, sondern sogar zu einer voll eingezahlten Aktie umgewandelt (vgl. auch H. Weit Simon, Interimsscheine S. 230). Wegen den Erwerb eines solchen früheren Interimsscheins nach Abs. 1 Satz 2 zum Zwecke der Einziehung besteht sicherlich kein Bedenken. Wenn daher eine Verwaltung einen voll eingezahlten Interimsschein zum Zwecke der Einziehung erwerben will, und sich durch die Fassung des Gesetzes gehindert fühlen sollte, so braucht sie nur das Wort „Interimsschein“ auszureißen und an seine Stelle das Wort „Aktie“ zu setzen. Sofort erhält sie eine Aktie und nicht einen Interimsschein. Noch einfacher wäre es vielleicht, wenn sie dem Aktionär erklären würde, er möge den Interimsschein zerreißen und ihr nur das nunmehr nicht mehr verbriefte Aktienrecht übertragen. Alsdann erwirbt sie doch unzweifelhaft keinen Interimsschein, und nur der Erwerb eigener Interimsscheine ist ihr verwehrt, nicht auch der Erwerb von Aktien i. S. von Aktienrechten, die bis zum Erwerb durch Interimsschein verbrieft waren. Wenn nun der Vorstand einer Gesellschaft, deren Aktien überhaupt nicht verbrieft sind und solche unverbriefte Aktien zum Zwecke der Einziehung erwerben will, mir gegenüber gegen diese Absicht unter Berufung auf die maßgeblichen Ausführungen von Lehmann-Hirsch und Horrwitz-Ullmann Bedenken äußern würde, und wenn es meiner Überredungskunst nicht gelingen sollte, ihn davon zu überzeugen, daß eine nicht verbriefte Aktie kein Interimsschein sei und das Gesetz doch nur den Erwerb eigener Interimsscheine verbiete, so würde ich vermutlich zu dem radikalen Auswege greifen, einen alten Konzeptbogen herzunehmen, darauf zu schreiben „Aktie über... M der D. K. AktG.“, diese Urkunde vom Vorstand der Gesellschaft unterzeichnen zu lassen (vgl. § 181 HGB.) und ihm alsdann feierlich zu erklären, jetzt könne er ganz beruhigt das ja nunmehr durch eine Aktienurkunde verbriefte Aktienrecht zum Zwecke der Amortisation erwerben. Sollte man nicht annehmen, man könnte doch

vielleicht auch ohne Zuhilfenahme des Konzeptbogens zu diesem Ziele gelangen?

2. Nach § 226 Abs. 3 steht es dem Erwerb eigener Aktien und eigener Interimsscheine gleich, wenn eigene Aktien oder eigene Interimsscheine zum Pfand genommen werden. Wie Horowitz-Ullmann Ann. 5 richtig bemerken, gelten auch für Banken keine Ausnahmen. Dagegen vermag ich der — übrigens auch von Staub-Pinner Ann. 6 geteilten — Ansicht nicht beizutreten, daß insoweit Banken kein Pfandrecht auf Grund ihrer allgemeinen Geschäftsbedingungen an den lediglich in Verwahrung genommenen eigenen Aktien erwerben dürfen und daß daher die allgemeinen Geschäftsbedingungen entsprechend zu ändern sein werden. Diese Auffassung kehrt doch den mit der Bestimmung in § 226 bezweckten Schutz der Gesellschaft in ihr Gegenteil um! Selbstverständlich dürfen die Banken die in ihrem Depot liegenden eigenen Aktien ihrer Kunden nicht als Kreditunterlage verwenden. Das betonen Lehmann-Hirsch Ann. 10 mit Recht. Aber darin erschöpft sich die Auswirkung des § 226 auf die im Depot der Bank befindlichen eigenen Aktien freilich noch nicht. Zunächst besteht wohl kein Zweifel, daß zum mindesten an den voll bezahlten Depotaktien das generell vereinbarte Vertragspfandrecht der Bank überhaupt zur Entfaltung gelangt (§ 226 Abs. 2). Die Bank handelt auch weder gegenwärtig, wenn sie eigene Aktien ins Depot nimmt, noch wenn sie ihre Geschäftsbedingungen nicht ändert, noch endlich wenn sie bei der Lösung der Geschäftsverbindung ihr generelles Pfandrecht an den eigenen Aktien geltend macht. Gegenwärtig handelt sie vielmehr in diesem letzteren Falle nur dann, wenn sie die eigenen Aktien beim Pfandverkauf selbst erwirbt, wiewohl dies zur Abwendung eines schweren Schadens nicht geboten war. Es ist also niemals die Indepotnahme, sondern höchstens der Erwerb auf Grund des Pfandrechts zu beanstanden. Mithin kann ich die Banken nur dringend warnen, dem Räte von Staub-Pinner und Horowitz-Ullmann zu folgen und in ihren Geschäftsbedingungen zu bestimmen, daß eigene Aktien ihrer Kunden dem Pfandrecht nicht unterliegen. Was sie tun sollen, ist ihre Verwaltungen anzuweisen, einmal eigene Aktien nicht als Kreditunterlage zu benutzen und zweitens bei der Liquidierung des Kredits auf das Pfandrecht an den eigenen Aktien nur dann zuzukommen, wenn andere Mittel des Kunden nicht greifbar sind, m. a. W. andernfalls der Gesellschaft schwerer Schaden droht.

Damit ist übrigens gleichzeitig dargetan, daß die Ansicht von Staub-Pinner a. a. O., an nicht vollbezahlten deponierten eigenen Aktien und an Interimsscheinen entfalte überhaupt kein Pfandrecht der Bank, schwerlich richtig ist. Der Erwerb auch nicht voll eingezahlter eigener Aktien ist nach § 226 Abs. 2 dann gültig, wenn ein Noterwerb vorliegt. Mithin muß man m. E. die Frage der Entfaltung des generellen Bankpfandrechts, soweit es sich um nicht eingezahlte eigene Aktien der Bank handelt, dahin beantworten, daß das Pfandrecht von dem Zeitpunkte an entsteht, in dem seine Geltendmachung zur Abwendung eines schweren Schadens notwendig ist. Es wäre doch auch ganz absonderlich, wenn der Bank in einem solchen Falle verwehrt sein sollte, an den eigenen Aktien ein Pfandrecht geltend zu machen, während andere Gläubiger des Kunden sich an die Effekten halten könnten. Sollte man hier nicht Begründung eines durch Entstehung einer Not bedingten Pfandrechts annehmen dürfen?

3. Zu der Vorschrift in § 226 Abs. 1 Halbs. 2, wonach der Gesamtbetrag der zur Abwendung eines schweren Schadens zu erwerbenden Aktien 10% nicht übersteigen darf, ist die Streitfrage entstanden, ob die gesetzliche Maximalgrenze von 10% für den Gesamtserwerb oder nur für den Einzelerwerb bestehe. Der Kommentar (Ann. 19) lehnt die weitherzigere Auffassung von Flechtheim BankArch. XXXI. Jahrg. Nr. 1 S. 11 und Lehmann-Hirsch Ann. 52, ab. Meine Erachtens mit Recht. Es ist zwar bedingungslos zuzugeben, daß die Fassung des Gesetzes für die Flechtheim'sche Auffassung spricht. Und man mag sich wundern, daß die Verfasser der RD. nicht bei der endgültigen Redaktion auf den Zweifel über die Tragweite gestoßen sind, der sich schon bei oberflächlicher Lektüre aus der Fassung ergeben mußte. Ein Anwalt, der bei der Aufsetzung eines Vertrages eine derartig mißverständliche Formulierung wählte und damit den Anlaß zu einem Prozeß schaffen würde, müßte sich auf schwere Vorwürfe gefaßt machen. Gesetzesredaktoren sind infolge ihrer Anonymität dergleichen Vorwürfen nicht so leicht ausgesetzt. Soweit nun die Folgen einer mangelhaften Gesetzesformulierung sich lediglich darauf beschränken, literarische Kontroversen auszulösen, wird man sie ja hinnehmen können. Aber die mangelhafte Fassung kann auch die Wurzel vermeidbarer Prozesse sein. Mitglieder des Vorstandes, die „entgegen den Vorschriften der §§ 226, 227 eigene Aktien oder Interimsscheine erwerben“, sind ersatzpflichtig. Und zwar auch den Gesellschaftsgläubigern, ohne Rücksicht auf etwaige Entlastung (§ 227 a Abs. 2). Solange nun zu der mitgeteilten Kontroverse zu § 226 Abs. 1 das RG. nicht gesprochen hat, weiß heute ein Vorstand nicht, ob er zur Abwendung eines schweren Schadens eigene Aktien auch dann erwerben darf, wenn die Gesellschaft bereits

eigene Aktien im Gesamtbetrag von 10% ihres Grundkapitals im Portefeuille hat. Nun wird ja m. E. der Verwaltung kein Verschulden zur Last gelegt werden können, wenn sie sich zur Rechtfertigung ihrer Handlung auf die Meinung von Flechtheim oder Julius Lehmann zu berufen vermag. Aber ganz abgesehen davon, daß eine vorsichtige Verwaltung wohl Bedenken tragen muß, ein derartiges Risiko auf sich zu nehmen und daß insoweit die vielleicht noch mögliche Abwendung eines schweren Nachteils zum Schaden der Gesellschaft unterbleibt, hängt natürlich von der Auslegung der Bestimmung der Erfolg einer Anfechtungsklage ab! Ich möchte annehmen, daß hier die Ungeklärtheit der Formulierung selbst den Grad von mangelnder Klarheit überschreitet, den man bei den in der zwölften Stunde redigierten NotRD. vielleicht in Kauf nehmen muß.

4. Mangelhafte Gesetzesredaktion hat die weitere Streitfrage hervorgerufen, ob die Beschränkung des Erwerbs eigener Aktien zum Zwecke der Einziehung auch für den Fall gilt, daß die Ermäßigung des Grundkapitals nicht in der erleichterten Form nach § 227 Abs. 3, sondern im Wege der normalen Kapitalherabsetzung erfolgt und die Aktien erst auf Grund des Kapitalherabsetzungsbeschlusses erworben werden.

Der Kommentar schließt sich der auch von Schlegelberger-Duassowski-Schmölder § 226 Ann. 20 (§ 227 Ann. 5) vertretenen Ansicht an, daß die Beschränkungen nur bei Ermäßigung in vereinfachter Form gelten (§ 226 Ann. 24). Ich möchte dieser Meinung beitreten.

5. Daß für die Beurteilung der Frage, ob der Erwerb von Aktien der herrschenden Gesellschaft gemäß § 226 Abs. 1 ausnahmsweise gestattet ist, die Verhältnisse der herrschenden Gesellschaft und nicht die der abhängigen maßgebend sind, wird von dem Verfasser gegenüber Goldschmit und H. Pinner: JW. 1931, 29, 31 mit unzweifelhaftem Rechte betont. Für diese überflüssige Kontroverse tragen die Redaktoren der NotRD. nicht die Verantwortung.

6. In Ann. 3 zu § 226 wollen die Verfasser die Beschränkungen, die für den Erwerb eigener Aktien gelten, auch auf den Erwerb eigener Genussscheine ausdehnen. Ein Genussschein, der einen Anteil am Gewinn und am Liquidationserlös der Gesellschaft verbrieft, sei „im wesentlichen dasselbe, was eine eigene Aktie im Eigentum der Gesellschaft ist“, ein „Vermögensanteilsrecht an der Gesellschaft ohne herrschaftsrechtliche Mitgliedschaftsrechte wie das Stimmrecht“. Daraus schließt der Kommentar, daß „eine entsprechende Anwendung der für den Erwerb eigener Aktien gegebenen Vorschriften auf den Erwerb eigener Genussscheine geboten sei“.

Mit dieser Auffassung stehen Horowitz-Ullmann allein. Bisher war auch für das bisherige Recht noch niemals die Ansicht vertreten worden, daß der § 226 entsprechend auf den Erwerb eigener Genussscheine anzuwenden sei (vgl. z. B. Brodman Ann. 5 b). Auch von den Kommentatoren der Novelle wird entweder ausdrücklich (s. z. B. Staub-Pinner Ann. 5 b; Neufeld Ann. 2; Goldschmit Ann. 40) oder stillschweigend jede Beschränkung des Erwerbs geleugnet. Das Moment, auf das sich Horowitz-Ullmann berufen, daß nämlich der Genussschein im wesentlichen dasselbe sei wie die eigene Aktie im Eigentum der Aktiengesellschaft, hebt den grundlegenden Unterschied zwischen eigener Aktie und Genussschein nicht auf. Praktisch dürfte die Gefahr, daß eine Gesellschaft eigene Genussscheine zu anderen Zwecken als zum Zwecke der Amortisation der Scheine aufkauft, nicht sehr groß sein; jedenfalls scheinen sich bisher irgendwelche Mißstände auf diesem Gebiete nicht gezeigt zu haben. Mithin besteht ein Bedürfnis, dem pflichtgemäßen Ermessen der Verwaltung im Erwerb eigener Genussscheine bestimmte Schranken zu setzen, die ja doch stets auch etwas Mißliches haben, nicht. Im übrigen könnte eine entsprechende Anwendung des § 226 für den Erwerb eigener Genussscheine doch nur im Umfange des ersten Halbsatzes in Frage kommen. Denn der Gesamtenbetrag müßte für Genussscheine schon deshalb als rechtserhebliches Element auscheiden, weil Genussscheine keine Nennbetragssumme aufweisen müssen und weil, wenn sie eine solche Ziffer enthalten, dieser Ziffer ja doch eine ganz andere Funktion zukommt als bei Aktien. Im übrigen: Soll die Vorschrift in § 227 a Abs. 3 (direkter Gläubigeranspruch) auch auf den Erwerb eigener Genussscheine entsprechend anwendbar sein? Und sollen eigene Genussscheine — entsprechend den in § 261 a unter IV 5 für eigene Aktien gegebenen Bestimmungen — unter den Aktien der Bilanz gesondert aufgeführt werden müssen?

7. Über das Wesen des Genussscheins lassen sich Horowitz-Ullmann in Ann. 21 zu § 260 a näher aus. Hier findet sich die auffallende Bemerkung, daß Genussscheine Zubehör der Aktie sein können. Diese Auffassung geht aufstrebend auf eine längst erledigte Äußerung Staub's in einer früheren Auflage seines Kommentars zurück (6./7. Aufl., Erg. 2 § 179). In Wahrheit gibt es keinerlei Genussscheine, die Aktienzubehör sind (vgl. jetzt auch Staub-Pinner § 179 Ann. 23 und Hachenburg: LZ. 1917, 778), wobei ich ganz dahingestellt sein lasse, was man sich eigentlich unter Aktienzubehör zu denken hat. Gibt eine Aktiengesellschaft aus irgendwelchen Gründen Genussscheine aus, so werden immer die Empfänger

ein Interesse daran haben, die Genussscheine selbständig, also unabhängig von den Aktien, verwerten zu können. Die Gesellschaft hat kein Interesse, diesem vernünftigen Wunsch der Aktionäre entgegenzutreten. Und zwar gleichgültig, ob die Genussscheine als Gegenleistung für besondere Leistungen der Empfänger gegeben oder zum Zwecke der Dividendenspaltung (vgl. RG. 83, 295) ausgegeben sind.

8. Das Recht der Aktienamortisation ist in § 227 neu geregelt. Die Regelung ist nicht einfach, wenn auch einige Streitfragen des bisherigen Rechts ausgeglichen sind. Zweifelsfragen bleiben noch zur Genüge. Ich stimme Horrwitz-Ullmann darin bedingungslos zu, daß auch gesetzwidrig, d. h. in Nichtachtung des § 226, erworbene Aktien eingezogen werden können (§ 227 Ann. 16). Es ist andererseits wohl auch richtig, daß bei vereinfachter Einziehung noch § 227 Abs. 2 Ziff. 3 der Gesamtnennbetrag der einziehenden Aktien 10% des Grundkapitals nicht übersteigen darf, soweit nicht gleichzeitig zu Lasten des Jahresgewinnes oder der freien Reserve eingezogen wird. Darf aber die Gesellschaft, die auf irgendwelche Weise den Besitz von 20% des eigenen Kapitals erlangt hat, vereinfacht in zwei Etappen nacheinander, also mittels zweier Generalversammlungsbeschlüsse, das gesamte Paket einziehen?

9. Die Frage, ob Aktien auch ohne vorherigen Erwerb auf Grund der Zustimmung des betroffenen Aktionärs eingezogen werden können, verneinen Horrwitz-Ullmann (§ 227 Ann. 17). Sie stützen sich hierbei auf den Wortlaut des § 227; das Gesetz hätte, da seine Vorschriften zwingend sind, die freiwillige Einziehung ausdrücklich gestatten müssen. Das Argument überzeugt nicht. Das gleiche gilt von dem Hinweis auf den bekannten Grundsatz der bloß beschränkten Zulässigkeit der Ergänzung der Normen des Aktienrechts durch Willensakte der Gesellschaft. Es gibt auch im Aktienrecht Selbstverständlichkeiten. Und es liegt im Wesen solcher Selbstverständlichkeiten, daß sie nicht besonders im Gesetz ausgesprochen werden müssen. Daran wird auch durch den zwingenden Charakter der aktienrechtlichen Normen nichts geändert. Weshalb sollte bei unentgeltlicher Zurverfügungstellung zur Einziehung erst noch ein Erwerb der Aktien durch die Aktiengesellschaft vorausgehen müssen? Nicht einmal der Steuerriskus hat in diesem Falle Interesse an solch vorheriger Übereignung der Aktien (§§ 6b, 9b KapStG.). Aber auch wenn die Gesellschaft dem Aktionär für die Zustimmung eine Abfindung gewährt, hat dies mit dem Erwerb eigener Aktien und den Gefahren eines solchen Erwerbs nichts zu tun. Daß die vereinfachte Herabsetzung immer nur statthaft ist, wenn die Aktie unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird oder die Abfindung zu Lasten des Gewinns oder der freien Reserve erfolgt, ist eine Sache für sich.

10. Die neue Vorschrift in § 240a über die Beschränkung der Kreditgewährung an Mitglieder des Vorstandes der Gesellschaft selbst oder einer abhängigen Gesellschaft hat zu einer Streitfrage darüber geführt, welche Bedeutung einer Nichtbeachtung der Bestimmung zukommt. Die herrschende Meinung nimmt absolute Nichtigkeit an. Vgl. z. B. Staub-Pinner Ann. 24; Schlegelberger-Quasjowski-Schmölder Ann. 10; Goldschmit Ann. 9; Neufeld Ann. 4; f. a. Schmölder: JW. 1931, 2928; anders Lehmann-Hirsch Ann. 8 und Rheinstrom Ann. 8. Horrwitz-Ullmann haben sich der herrschenden Meinung angeschlossen. Ich gebe gern zu, daß der Wortlaut der Vorschrift — „darf nur“ — für Nichtigkeit sprechen mag. Aber das im Gesetzestexte gebrauchte Hilfszeitwort sollte heute bei der Auslegung nicht mehr als das in erster Linie entscheidende Moment angesehen werden. Maßgebend ist Auslegung, die dem Zwecke der Norm am meisten entspricht. Das ist hier nicht die Nichtigkeit. Die Nichtigkeit würde die Hinfalligkeit der für den gewährten Kredit geleisteten Sicherheiten zur notwendigen Folge haben. Ein solches Ergebnis würde dem Zwecke der Norm widersprechen. Immerhin möchte ich auch nicht so weit gehen wie Lehmann-Hirsch, die schlechtthin erklären: „der Vertrag ist gültig.“ Warum entweder — oder? Man wird zunächst der Gesellschaft keinesfalls die Befugnis absprechen können, den ganzen Vertrag als nichtig zu behandeln. Wenn man die Gesellschaft hierzu nicht zwingt, sondern ihr nur das Recht einräumt, die Nichtigkeit geltend zu machen, so entfallen damit alle Bedenken gegen eine Konsequenz, die sich jedenfalls aus dem Wortlaut der Vorschrift zunächst ergibt und auch im Einzelfalle durchaus dem Interesse der Gesellschaft entsprechen kann. Andererseits muß man aber der Gesellschaft auch das Recht zubilligen, das Geschäft im allgemeinen als gültig anzuerkennen und Schadensersatz lediglich wegen Verletzung des Kreditverbots zu fordern. Der Gesellschaft muß m. a. W. das Recht belassen werden, zu verlangen, daß sie im Verhältnis zu dem Vorstände so gestellt werde, als ob der Vertrag ohne Kreditgewährung abgeschlossen ist. Handelt es sich also z. B. um den Verkauf eines Grundstückes an den Vorstand gegen Stundung des Kaufpreises, so ist die Gesellschaft befugt, das Geschäft als Barkauf zu behandeln. Mit dem Einwand, er würde den Vertrag als Barkauf nicht abgeschlossen haben, ist der Vorstand nicht zu hören. Das mag exceptionell erscheinen. Es ist aber die richtige Lösung. Es ist ja in diesem Falle nicht der Verkauf des Grundstückes als solcher, der dem Gesetze widerspricht, sondern nur der für die Zah-

lung des Kaufpreises gewährte Kredit. Die Gesellschaft kann sich mithin darauf beschränken, die Nichtigkeit der Kreditklausel geltend zu machen. Die Bestimmung in § 139 BGB. greift gegenüber dem gesetzwidrigen Verhalten des Vorstandes nicht durch.

Auf ein weiteres Eingehen auf Einzelheiten muß ich einmal schon deshalb verzichten, weil ich den mir für meine Besprechung zur Verfügung gestellten Raum bereits wesentlich überschritten habe. Zweitens aber deshalb, weil ich mir sonst den Vorwurf zuziehen würde, daß ich die große Zahl der Kommentare der Aktiennovelle noch um einen weiteren zu vermehren suchte. Wenn ich in meiner Kritik einzelne Punkte besonders eingehend behandelt habe, in denen ich mich gegen die Auffassung des Kommentars wenden mußte, so wird damit selbstverständlich die Bedeutung des Buches in keiner Weise geschmälert. Ich habe vielmehr gerade deshalb diese Stellen hervorgehoben, um damit den Nachweis zu bringen, daß ich trotz meiner persönlichen Beziehungen zu Horrwitz die für den Kritiker erforderliche Unbefangenheit nicht ganz eingebüßt habe. Ich darf daher mein Gesamturteil in die Worte zusammenfassen, daß ich meinen Freund Hugo Horrwitz und seine Mitarbeiter und gleichzeitig die deutsche Anwaltschaft zu diesen Werken eines ihrer trefflichsten Vertreter von Herzen beglückwünsche.

RM. Prof. Dr. James Breit, Dresden.

Verordnung über Aktienrecht v. 19. Sept. 1931 nebst den Durchführungsbestimmungen. Herausgegeben von Staatssekretär Dr. Franz Schlegelberger, Ministerialrat Leo Quasjowski und Oberregierungsrat Dr. Karl Schmölber. Berlin 1932. Verlag von Franz Vahlen. 521 Seiten. Preis 17,50 M.

Der Komm. vereinigt eine Reihe von Vorzügen. Er ist erschöpfend. Der Inhalt der Aktiennovelle v. 19. Sept. 1931 wird eingehend, und zwar so ausführlich wie wohl in keinem anderen bisher erschienenen Erläuterungsbuche besprochen. Einbezogen in die Erläuterungen sind auch die Bestimmungen der DurchfV. v. 15. Dez. 1931. Ferner sind sämtliche sonstige aktienrechtlichen Inhaltsbelege gegeben, so daß man eine vollständige Übersicht über den derzeitigen Stand des Aktienrechts erhält. Der Komm. stellt eine hervorragende wissenschaftliche Leistung dar: er wird den Ratstuchenden selbst bei entfernter liegenden Fragen kaum im Stich lassen. Der Leser bekommt zugleich einen Einblick in die Werkstatt des Gesetzgebers. Das ist schon an sich wertvoll, im vorliegenden Falle um so mehr, als ja keine Motive zur Aktiennovelle veröffentlicht sind¹⁾.

Im Vorwort wird gesagt, die vorliegende Novelle behandle nur einen, nämlich den besonders der Abänderung bedürftigen Teil des Aktienrechts. Die Auswirkungen der neuen Bestimmungen in der Praxis werden sich daher bei der endgültigen Regelung der gesamten Materie durch Neubearbeitung berücksichtigen lassen.

Hervorzuheben ist die klare Sprechweise sowie die übersichtliche Anordnung und Gliederung des Stoffes. Jedem Paragraphen ist eine Inhaltsangabe vorausgeschickt. Einzelne Fälle, die ohne ziffernmäßige Beispiele nicht verständlich werden, werden an solchen erklärt, so die Einstellung der Einziehungszinsen des § 227 Abs. 2 Nr. 1 u. 2 sowie der die Gliederungsvorschriften der Gewinn- und Verlustrechnung behandelnde § 261c. Ein ausführliches Sachregister erleichtert den Gebrauch.

Geht man auf einzelne Punkte ein, so wird es sich zuweilen nicht vermeiden lassen, nicht nur die Arbeit der Kommentatoren, sondern auch die der Verfasser des Gesetzes zu besprechen.

Mit der Neuordnung der §§ 226 u. 227 haben die Verfasser ein heißes Eisen angefaßt. Wohl an keiner Bestimmung der Novelle ist soviel Kritik geübt worden wie an diesen Bestimmungen. Daß die bisherigen §§ 226, 227 reformbedürftig waren, haben die Ereignisse der Jahre 1930 und 1931 zur Genüge bewiesen. Zweifelsfrei jedoch ist einmal schon, inwiefern und noch mehr mit welchen Mitteln den vorhandenen Mängeln zu begegnen ist. — Durchaus zustimmen ist den Kommentatoren, wenn sie zu § 227 Note 27 gegenüber Flechtheim bemerken: Die Vorschrift in Abs. 5 Satz 2, daß die Einziehungszinsen später nur unter Einhaltung der Gläubigerbefreiungsbestimmungen des § 289 aufgelöst werden könnten, sich auf jede Verwendung der Reserve beziehe, also auch dann Platz greife, wenn ihre Verwendung der Deckung einer Unterbilanz diene. Allerdings muß man sich in diesem Zusammenhange fragen, ob sich diese Vorschrift so leicht, wie es die Gesetzesverfasser offenbar annehmen, verwirklichen lassen wird. Hierzu hätte es m. E. der weiteren Vorschrift bedurft, daß die Einziehungszinsen besonders zu führen und als solche zu bezeichnen sind. Denn in Ermangelung dieser Vorschrift kann sehr wohl der Fall eintreten, daß die Einziehungszinsen, sei es absichtlich, sei es unabsichtlich, zusammen mit anderen Reserven, oder daß sie zwar beson-

¹⁾ Die skizzenhaft gehaltenen Ausführungen, die dem Mitte 1930 vom RM. veröffentlichten Entwurf der Aktiennovelle angefügt sind, wollen und sollen wohl auch keine wirkliche Motivierung darstellen.

bers, aber ohne Beziehung geführt wird, und daß nach 10—15 Jahren die Entstehung der Einzahlungsreserve mehr oder minder in Veressenheit geraten ist. Infolgedessen ist mit der Möglichkeit zu rechnen, daß die Reserve später von der Verwaltung und der Generalversammlung, und zwar nicht bloß aus Vergeßlichkeit, nicht nur zur Deckung einer Unterbilanz, sondern auch zur Deckung von Einzelverlusten, ja, wohl gar zur Gewinnverteilung benutzt wird, ohne daß die Gläubigerschutzvorschriften beobachtet werden. Ist dem aber so — und die Geschichte der AktG. legt diese Vermutung recht nahe —, so muß man letzten Endes fragen: weshalb haben die Gesetzesverfasser die Abtrennung des Betrages der eingezogenen Aktien vom Grundkapitalkonto überhaupt vorgeschrieben? Dessen Entstehung hat man sich nämlich so zu denken, daß sie die oberste und wichtigste Gläubigerschutzvorschrift darstellt: der den Einlagen der Aktionäre gleichkommende Betrag soll, und zwar unabhängig davon, wie sich der Umfang des Gesamtvermögens der Gesellschaft später gestaltet, auf einem Konto für die Öffentlichkeit ersichtlich gehalten werden; vgl. meine Darstellung des Aktienrechts: Ehrenb. Hdb. des Handelsr. III 1. Abt. S. 55 ff.

Die neuen und zum Teil tief einschneidenden Bestimmungen in § 260a über den Bericht werden eingehend erklärt. Den Ausführungen dürfte durchweg zuzustimmen sein. Wichtig ist der Standpunkt des Komm. über die Folgen einer Verletzung der Berichtserstattungspflicht. In N. 41 wird auf Grund von RG. 115, 350 die Meinung vertreten, daß der Aktionär den Bilanzfeststellungs- und eventuell den Entlastungsbeschluß mit der Begründung anfechten kann, der Beschluß beruhe auf einem, bei seiner Vorbereitung vorgekommenen Verstoß, nämlich auf einer ungenügenden Berichtserstattung. Hier kann man anderer Ansicht sein. Jedenfalls geht es zu weit, wenn in N. 43 diese Anfechtungsklage auch dem erschienenen Aktionär zugebilligt wird, wenn der an sich ungenügende schriftliche Bericht von der Verwaltung in der Generalversammlung mündlich vervollständigt worden war! — Wollen Bestfall verdient der Standpunkt, den die Kommentatoren in betreff der Grundlage der Bewertung einnehmen. Stetig, zu vgl. zu § 260 b N. 5 zu § 361 Nr. 2, 15, 16, 18, 19 u. 24, wird als Gradmesser für die Richtigkeit der Bilanzwerte auf ihre Abrechnung mit der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung hingewiesen. Auf diese Weise wird den unzutreffenden Folgerungen, die eine an der Praxis nicht orientierte, sondern mehr oder minder theoretisch begründete Anschauungsweise aus dem objektiven und gemeinen Werte des § 40 HGB. herleitet, vorgebeugt. Anlangend die Bildung und Auflösung stiller Reserven ist zunächst zu sagen, daß der Streit darüber in beträchtlichem Umfang durch die Gliederungsvorschriften zukünftig gegenstandslos wird. Diese Vorgänge werden sich in einem bisher nicht gekannten Maße vor den Augen der Öffentlichkeit abspielen, und das ist ja auch der Zweck der Vorschriften. Man kann dies wohl bei Auflösung mancher stillen Reserven billigen, nicht hingegen bei der Bildung stiller Reserven. — Die Verfasser erkennen als üblich und zulässig das Unterbewerten in Note 15 ff. an, d. h. eben in dem Umfang, wie es allgemeine Gepflogenheit ist, hingegen nicht Unterbewertungen, die dem Umfang oder der Art nach außergewöhnlich sind.

Auf dem Gebiete der Bestimmungen über den Bilanzprüfer, §§ 262 a—g, dürften die Erläuterungen der Gesetzesverfasser, die hier einen, im wesentlichen nur einem begrenzten Kreise bekannten Stoff, und zwar erschöpfend behandeln, für die Verwaltungen der Gesellschaften und den Wirtschaftsprüfer als ein wohl schwer zu entbehrender Wegweiser zu bezeichnen sein.

Die Verlagsbuchhandlung hat sich durch eine vorzügliche Ausstattung verdient gemacht.

Dr. Dr. Fischer, Leipzig.

Dr. v. Lilienthal, Oberregierungsrat, Landesfinanzamt Berlin:
Die Steuervorschriften der Verordnungen. Berlin 1932.
Verlag von Georg Stilke. Preis in Leinen 30 M.

Verf. hat sich der äußerst mühsamen und undankbaren Aufgabe unterzogen, das gesamte Steuernotrecht, beginnend mit der VO. v. 26. Juli 1930 und endigend mit der Neufassung des UmStG. v. 30. Jan. 1932, nicht nur zusammenzustellen und überholt auszuscheiden, sondern auch gleichzeitig einen Komm. zu geben. Trotz dem mit solchen Arbeiten, so nötig sie auch sein mögen, nicht viel Ruhm zu erringen ist, wissen vor allem die Praktiker des Steuerrechts, die gezwungen sind, sich durch den Berg von VO. und Aussch. hindurchzuarbeiten, dem Verf. Dank für die Arbeit, die er hier bewältigt hat. Naturgemäß leidet auch dieses Werk, das vielleicht mehr als andere darauf angewiesen ist, den neuesten Stand der Gesetzgebung wiederzugeben, an der Unbeständigkeit des geltenden Steuerrechts. Damit es sich nicht bereits vor seinem Erscheinen veraltet war, erwies es sich als notwendig, dem Hauptwerk, das mit der VO. v. 6. Okt. 1931 abschloß, noch den Anhang I—XV beizugeben. Die Übersichtlichkeit des Gesamtwerkes wird dadurch zwar nicht gefördert, allein Aktualität und systematische Gliederung sind im gegenwärtigen Steuerrecht, insbes. im Steuernotrecht, wohl überhaupt unüberbrückbare Wegensätze.

Ein abschließendes Urteil über den Wert des Buches kann auf Grund einer allgemeinen Durchsicht noch nicht abgegeben werden; doch zweifle ich nicht, daß es schon nach kurzem Gebrauch seine Existenzberechtigung bewiesen haben wird. Denn abgesehen von einem ausführlichen Inhaltsverzeichnis zeichnet es sich durch klare und knappe Verweisungen, durch chronologische und systematische Inhaltsübersichten und durch das Wesentliche hervorhebende Anmerkungen zu den wichtigeren Bestimmungen aus. Verf. hat mit Recht davon Abstand genommen, jede einzelne Vorschrift zu kommentieren. Das lag nicht im Rahmen seiner Aufgabe. Trotzdem ist zu wichtigen Punkten die neueste Rpr. bereits berücksichtigt. Ein Hauptvorzug des Werkes ist in der Aufnahme aller für den Steuerpflichtigen bedeutsamen Durchf. und zahlreicher sonst schwer zugänglicher Ministerialerlasse zu sehen. Es wendet sich weder einseitig an den Laien noch an den Steuerjuristen, vielmehr an die Allgemeinheit, an alle in irgendeiner Weise durch das Steuernotrecht überhaupt betroffenen Rechtsgenossen. Jeder wird aus ihm, den Besonderheiten seines eigenen Falles entsprechend, Nutzen ziehen können. Die Arbeit ist als ein fast durchweg glücklicher Versuch, Licht in das Dunkel der Gesetzgebung zu tragen, anzusehen. Wenn er nicht vollständig gelungen ist, so liegt das, wie bereits betont, nicht am Verfasser.

Was die Ausstattung des Buches betrifft, so ist hier zu bemerken, daß vielleicht ein etwas größeres Format dem Wunsch nach schneller Orientierung besser entsprochen hätte. Alles in allem ein Werk, das Anerkennung und Dankbarkeit verdient.

Dr. Prof. Dr. Rheinström, München.

2. Allgemeines Steuerrecht.

Blümich-Hoffmann: Reichssteuergesetze. Nachtrag 1931/32.
Berlin. Verlag von Franz Vahlen. Preis 1 M.

Die sehr brauchbare Sammlung der Besitz- und Verkehrssteuergesetze von Blümich-Hoffmann ist bereits ein halbes Jahr nach ihrem Erscheinen durch die schnell arbeitende Gesetzgebung überholt (vgl. JW. 1932, 233). Die Verf. bringen einen Nachtrag, der insbes. die neuen Vorschriften über die Einkommensteuer der Landwirte, die Bilanzierungsvereinfachungen für Gesellschaften, die Bürgersteuer und die Änderungen des UmStG. enthält. Die unter den heutigen Umständen wichtigste Aufgabe eines Kommentators, der Praxis das Vorhandensein der immer neu hinzutretenden Normen und ihren Zusammenhang mit dem alten Bestande vor Augen zu führen, wird durch den Nachtrag in zweckmäßiger Weise gelöst.

Staatssek. i. R. Prof. Dr. Popitz, Berlin.

Merlin-Schaffhäuser: Die Steuergesetzgebung des Fürstentums Liechtensteins nach dem Stande v. 1. Febr. 1932.
Polygraphischer Verlag AktG. Zürich — Potsdam. Preis in Ganzleinen. geb. 5 Fr.

Das Büchlein bietet eine Zusammenstellung der verschiedenen liechtensteinischen Steuergesetze in der am 1. Febr. 1932 geltenden Fassung. Ähnlich wie in anderen Ländern werden auch die liechtensteinischen Steuergesetze von Zeit zu Zeit abgeändert, was das Steuerrecht unübersichtlich macht. Insofern ist die Zusammenstellung wertvoll, insbes. für den einheimischen Praktiker. Hier und da finden sich nützliche Verweisungen auf andere Gesetzesstellen: auf eine Kommentierung ist jedoch verzichtet worden, und zwar mit Recht, weil die liechtensteinische Steuerpraxis sich doch nicht auf diese Weise darstellen ließe.

Ähnlich wie das Aktienrecht ist auch das liechtensteinische Steuerrecht außerhalb Liechtensteins in erster Linie für rechtsvergleichende Zwecke von Bedeutung. Immerhin wird das Büchlein auch den nicht-liechtensteinischen Praktiker interessieren, weil Liechtenstein seit einigen Jahren die günstigsten Tarife für Holdinggesellschaften hat (vgl. „Holdinggesetzgebung in Europa“, bei Spaeth und Linde; Vergleichstabelle auf S. 78) und weil das liechtensteinische Holding-Privileg in der Praxis sehr viel weiter geht als in anderen Ländern: auch holdingfremde Handelsgeschäfte, ja selbst ständig im Fürstentum unterhaltene öffentlich zugängliche Bürobetriebe besitzenden so lange nicht das Holding-Privileg, als das Unternehmen nicht am eigentlichen Wirtschaftsleben des Fürstentums teilnimmt.

Dr. Dr. Albrecht D. Dieckhoff, Hamburg.

Die gesamten Reichssteuergesetze, einschließlich Verbrauchssteuer- und Rahmengesetze, sowie Steuerfluchtmaßnahmen.
Mit den wichtigsten Durchführungsbestimmungen und ergänzendem Anhang. Textausgabe mit Verweisungen, Anmerkungen und ausführlichem Sachverzeichnis von Dr. F. W. Koch, Reichsfinanzrat, Mitglied des Reichsfinanzhofs.
3. neubearbeitete Auflage. München 1932. C. S. Beckische

Verlagsbuch. XIX und 883 Seiten kl. 8°. Preis in Leinenband 8 M.

Die neue Auflage dieser beliebten Textausgabe berücksichtigt die Gesetzgebung bis zu den Steuerbestimmungen der RotW. v. 19. März 1932. Sämtliche Änderungen der Gesetzgebung sind in den laufenden Text eingearbeitet und ersparen so mühseliges Nachschlagen. Auf die Entstehungsgeschichte der einzelnen Bestimmungen wird stets in kurzen Anmerkungen hingewiesen; auch die Verordnungs- und Erlaßpraxis hat hier Berücksichtigung gefunden. Wie umfangreich diese sehr sorgfältigen Anmerkungen sind, mag man daraus ersehen, daß zu der Abg. nicht weniger als 403 derartiger Noten verzeichnet sind. Auch sonst enthält die systematisch geordnete Sammlung beachtenswerte Erleichterungen für den Benutzer, z. B. eine synoptische Tabelle zur Abg. nach der alten Fassung, nach der Fassung der RotW. v. 1. Dez. 1930 und nach der neuen Fassung v. 22. Mai 1931 und ein eingehendes Sachverzeichnis. Die getroffene Auswahl der veröffentlichten Rechtsquellen verdient fast durchweg Beifall, nur bedauern wir, daß im Interesse der Handlichkeit auch die praktisch wichtigen, aber nicht leicht zugängliche, Beitreibungsordnung fortgelassen ist. D. S.

Nachtrag zu: Reichsteuergesetze mit Anhang: Preussische Steuergesetze. Herausgegeben von Prof. Dr. Dittmar Bühler, Münster. 6. Auflage 1931.

1. Nachtrag: Enthaltend alle Änderungen und Neuerungen von August 1931 bis Februar 1932 einschließlicly des neuen Textes des Umsatzsteuergesetzes. Mannheim 1932. J. Benzheimer. Preis 1 M.

Der im April 1932 zu der bekannten Sammlung der Reichsteuergesetze von Prof. Bühler erschienene erste Nachtrag enthält die von August 1931 bis Februar 1932 in Kraft getretenen Änderungen und Neuerungen der Steuergesetze. Das durch seine Reichhaltigkeit und Übersichtlichkeit hervorragende Werk (vgl. JW. 1932, 233) ist durch den Nachtrag wieder bis auf die neueste Zeit ergänzt. D. S.

Handbuch des Steuerrechts. Die gesamten Reichsteuergesetze (ohne Bölle und Verbrauchssteuern) mit Erläuterungen in einem Karteibande unter Mitwirkung zahlreicher Steuerfachleute herausgegeben von den Reichsfinanzräten Dr. W. Bochte und H. Artt in München. 2. Aufl. Köln 1932. Verlag Dr. Otto Schmidt. 1450 S. Gr. 8° Ganzleinen. Preis 31,50 M.

Das JW. 1932, 233 bereits angezeigte Werk liegt nunmehr nach Erscheinen der letzten Teillieferung in Gestalt eines über 200 Seiten umfassenden Sachregisters vor.

Die Vorzüge des Werkes sind bereits früher hervorgehoben worden. Der besondere Vorteil gegenüber ähnlichen Büchern besteht in der technischen Gestaltung der Loseblattbuchform. Erfassung und Ergänzungslieferungen, die organisch in das Werk eingeordnet den inneren und äußeren Zusammenhang wahren, bringen alle Gesetzesänderungen und wichtigen Änderungen in der Auslegung der Gesetze. So sind die Dezembernotverordnungen bereits in einer zweiten Erfassung und Ergänzungslieferung berücksichtigt. Der Preis des Werkes ist inzwischen, obwohl der Umfang größer wurde, gesenkt worden. Die Anschaffung wird durch die Sicherheit fortlaufender Vervollständigung wesentlich erleichtert. D. S.

Steuer und Wirtschaft. Generalregister 1922 bis 1931.

Alphabetisches Wörterbuch der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs mit Verzeichnis der Entscheidungen nach Zeitfolge und Fundstellen herausgegeben von Gustav Hefner, Regierungsrat am Landesfinanzamt München, unter Mitwirkung von Oberregierungsrat Fritz Ubert am Landesfinanzamt München, Regierungsrat Dr. Karl Haußer am Finanzamt München-West, Oberregierungsrat Walter Klobbitt am Landesfinanzamt München, Regierungsrat Eduard Walter am Zentralfinanzamt München, Regierungsrat Dr. Herm. Erdt am Landesfinanzamt München, Amtmann Hans Böhme am Reichsfinanzhof München. Stuttgart 1932. Verlag J. Neff. 536 Seiten.

Dieser erste Band eines auf zwei Bände berechneten Generalregisters der bekannten Zeitschrift Steuer und Wirtschaft ist in seiner Art nicht nur auf steuerrechtlichem Gebiet ein bedeutungsvolles Ereignis, sondern auch ein hervorragendes Vorbild für wissenschaftliche Register überhaupt. Es ist von sieben Sachkernern bearbeitet, die sich nicht darauf beschränkt haben, die schon an sich außerordentlich sorgfältigen Beiträge der in Steuer und Wirtschaft abgedruckten Entscheidungen zu verzeichnen, sondern auch unter Berücksichtigung des in den

Beiträgen manchmal nicht zum Ausdruck gekommenen rechtlichen Gehalts der Gründe ein Werk geschaffen haben, das in fast erschöpfender Vollständigkeit die gesamte Judikatur des RfH. bis zum Ende des Jahres 1931 verzeichnet. Bei der Auswahl der Stichworte ist das an sich schon hervorragende System der einzelnen Jahresregister weiter vervollkommen. Selbstverständlich sind die einzelnen Schlagwörter zuweilen sehr umfangreich; durch systematische Anordnung, zum Teil auch durch vorangestellte Inhaltsübersichten, ist aber, wie Stichproben zeigten, die Gewähr dafür geschaffen, daß der Benutzer in kürzester Zeit das Gesuchte findet. Das Werk verdient den Namen eines Lexikons des Reichssteuerrechts. D. S.

Übersicht über die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes 1931 (Besitz- und Verkehrssteuern, Reichsabgabenordnung) nach alphabetischen Stichworten, Zeitfolge und nach Konten. (Zusammengestellt aus der Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft“ und der Zeitkartei der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.) Stuttgart 1932. Verlag von J. Neff.

Die in der Zeitschrift Steuer und Wirtschaft und der Zeitkartei der Rfpr. des RfH. abgedruckten Entscheidungen des RfH. sind in vier Rubriken: I. Schlagwortverzeichnis zur Rfpr., II. Verzeichnis der Gesetze, zu denen Entscheidungen mitgeteilt werden, III. Zusammenstellung der Entscheidungen nach der Zeitfolge, IV. Zusammenstellung der Entscheidungen nach Konten (Kontenregister) sehr übersichtlich zusammengefaßt. Die Zusammenstellung erleichtert nicht nur die Benutzung der vorerwähnten Zeitschrift und der Kartei, sondern ist jedem, der nach Stichworten, Gesetzesparagrafen oder Entscheidungsdaten, Material in der Rfpr. des RfH. sucht, ein ausgezeichnetes Hilfsmittel. D. S.

Schnellkartei der Reichsteuergesetze. Teil I: Die gesamten Reichsteuergesetze. 7. Ersatz- und Ergänzungslieferung. Ausgegeben März 1932. Köln. Verlag Dr. Otto Schmidt. Preis 2,72 M.

Zu der bekannten Schnellkartei, die JW. 1932, 233 besprochen ist, ist im April 1932 die 7. Ersatz- und Ergänzungslieferung erschienen, durch die das Werk wieder auf den neuesten Stand der Gesetzgebung gebracht wird. Die Lieferung enthält neben der Neufassung des UmStG. und den Durchf. dazu bereits alle Änderungen durch die RotW. v. 19. März 1932 und der W. vom 22. März 1932. Es ist hervorzuheben, daß der Verlag den erst kürzlich herabgesetzten Seitenpreis weiter ermäßigt hat. D. S.

Dr. W. Spohr, Volkswirt RfW., Wissenschaftl. Steuerberater: Das Rechtsmittelverfahren in Reichsteuersachen. Breslau 1932. M. u. H. Marcus. X u. 176 S. Preis in Leinen 6 M.

Der Verf. bemerkt in seinem Vorwort, daß sein Buch den Steuerpflichtigen, ihren Vertretern und den Beamten der Finanzverwaltung in gleicher Weise dienen solle, daß deshalb die „grundsächlichen Ausführungen möglichst gemeinverständlich gehalten und in normalem Druck gesetzt seien“, und die „mehr den Spezialisten interessierenden Fragen unter fast vollständiger Berücksichtigung der Rfpr. in die Anmerkungen verwiesen oder in kleinerem Druck eingefügt seien“. Ein Vorwort scheint uns diese Stoffteilung nicht zu sein; zudem gehen die „grundsächlichen Ausführungen“ vielfach nicht über eine Wiederholung des Gesetzestextes hinaus (z. B. S. 8 Rücknahme des Rechtsmittels, S. 9/10 Form der Rechtsmittel, S. 19 Zurückweisung des Rechtsmittels, S. 37 Überbringung des Einspruchs, S. 134 Vertretung), während das in den Kleindruck und die Anmerkungen verwiesene Material nur gesammelt, aber nicht durchgearbeitet ist. Allgemeine Erörterungen über die Natur des Steuerprozesses, die Stellung der Beteiligten usw. fehlen entweder gänzlich oder finden sich verstreut in den einzelnen Abschnitten. So wäre es z. B. von erheblichem Interesse gewesen, die Ermittlung und Verwertung des Tatbestandes in den einzelnen Stadien des Rechtsmittelverfahrens und im Gegensatz zum Veranlagungsverfahren zu verfolgen (im Veranlagungsverfahren: Bekanntgabe der Unterlagen der Besteuerung § 256, im Berufungsverfahren: Teilnahme an den Vereinerhebungen und der mündlichen Verhandlung § 279), und hierzu kritisch Stellung zu nehmen. — Der Verf. teilt die Verfahrensvoraussetzungen wie folgt ein (S. 1 ff.): 1. Sachliche Zuständigkeit, 2. Vorliegen einer Verfügung (Urteil, Beschluß, Bescheid), 3. Beschwerdepunkt, 4. Aktivlegitimation, 5. kein Verbrauch durch Ablauf, Verzicht und Rücknahme. Dies ist nicht nur allzu summarisch, sondern auch fehlerhaft und gibt dem Verf. keinerlei Gelegenheit, sich über das Grundsächliche zu äußern. Vom „Dffizialbetrieb“ wird auf etwa zwei Seiten gehandelt; wenn es dort (S. 13) heißt, daß die Rechtsmittelbehörde alles zur Erforschung der Wahrheit dienliche zu unternehmen habe, und daß daher die Stellung der Parteien günstiger sei als im Zivilprozeß, so wird diese Feststellung wohl allgemeinen Widerspruch finden; wir glauben, daß die berechtigten Forderungen des Steuerpflichtigen auf wirksamen Rechtschutz erst zum allergeringsten Teil verwirklicht sind.

Zu begreifen ist die ziemlich eingehende Erörterung über die Stellung des Vertreters im Rechtsmittelverfahren, ein bisher von der Literatur ziemlich vernachlässigtes Kapitel. Die Ausführungen auf S. 134 lassen jedoch nicht deutlich genug erkennen, daß die Bestimmungen des § 107 RVGG sich nur auf das Veranlagungsverfahren beziehen, während der Vertreter im Rechtsmittelverfahren verfahren die gleiche Stellung hat wie der Prozeßbevollmächtigte im Zivilprozeß. Eine eingehende Darlegung dieses Unterschiedes und weiter der Rechte des Vertreters im Steuertraßprozeß hätte wohl zu den Aufgaben des Buches gehört. Nicht ohne Erstaunen wird man auf S. 136 lesen, daß außer den Rechtsanwälten noch folgende Berufsgruppen als besonders qualifiziert zur Beratung und Vertretung in Steuerfällen zu gelten hätten: Verwaltungsrechtsräte, wissenschaftliche Steuerberater, beehrte Richterrevisoren im Verband deutscher Bücherrevisoren, Mitglieder des Bundes der Buchfachverständigen Deutschlands, Treuhandgesellschaften. Die Steuerberatung ist nichts Schwereriges und nichts „Höheres“ als die Beratung in Zivil- und Strafsachen; sie erfordert aber gleich ihr die auf Grund wissenschaftlichen Studiums erworbene Beherrschung des Stoffes und nicht nur eine gewisse Routine.

Recht nützlich ist die auf S. 105 ff. befindliche tabellarische Übersicht über die ansehnlichen Verfügungen und den Gang des Rechtsmittelverfahrens.

NH. Dr. Paul Marcuse, Berlin.

Leitfaherkartei der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes aus Steuer und Wirtschaft. Dargestellt von den Senatspräsidenten Dr. h. c. **Enno Becker** und **Everd** und den Reichsfinanzräten **Mirre** und **Dr. Wunsch** einschl. der Amtlichen Sammlung, herausgegeben von **RegR. Alfons Wetter**, Hilfsarbeiter am Reichsfinanzhof, München. Stuttgart. Verlag von J. Neß.

Die Kartei wird durch regelmäßige Lieferungen von Ergänzungsblättern ständig auf dem laufenden gehalten. Besonders zu begrüßen ist es, daß der Verlag jetzt eine Verjüngungsausgabe der Leitfaherkartei ankündigt, die alle bisher in der Leitfaherkartei mitgeteilten und noch nicht überholten grundlegenden Entsch. nach dem neuesten Stand der Gesetzgebung und unter Berücksichtigung der verschiedenen Neufassungen enthalten soll.

J. E.

Blau-Deftering: Abwandlungen des bürgerlichen Rechts im Steuerrecht. Sonderdruck aus Jher. Jahrb. 82, 164 ff.

Das Steuerrecht ist im Werden. Das zeichnet es allerdings nicht vor anderen Rechtsgebieten aus; jedes Recht muß fortgebildet werden, erlebt also ständige Wandlungen. Immerhin fallen die „Abwandlungen“ des Steuerrechts deshalb besonders ins Auge, weil es hier mehr um grundsätzliche Dinge geht. Die Verf. berühren ein schwerwiegendes Problem, das im vergangenen Jahr von zahlreichen Seiten anlässlich des Erscheinens von Lions „Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen“ aufgerollt wurde. Es ist nicht der erste Angriff gegen die Typisierungstheorie des RfSt., der hier erhoben wird. Es ist aber auch nicht das erstemal, daß er mit der Unmöglichkeit begründet wird, die häufigem Wechsel unterworfenen Lebenserscheinungen in bestimmte Typen zu kleiden und eine „Kartothek typischer Erscheinungsformen“ anzulegen. Ich kann mir nicht vorstellen, daß der RfSt. dies wirklich will. Ich muß es mir leider versagen, im Rahmen dieser kurzen Besprechung selbständig zu der Typenlehre Stellung zu nehmen. Das Steuerrecht ruht — was Blau m. E. doch nicht in vollem Umfang erkennt — nach der RVGG auf völlig anderer Grundlage als das Privatrecht. Demgemäß ist der Gesichtspunkt, unter dem die Erscheinungen des Privatrechts zu betrachten sind, auch ein völlig anderer. Man kann ihn nicht schlechthin fiskalisch nennen. Man muß, will man ihn richtig erkennen, gewissermaßen eine höhere Warte besteigen. Von hier aus sieht man, daß das Privatrecht grundsätzlich davon ausgeht, den Willen der im Rechtsverkehr tätigen Personen, wie er nach außen zum Ausdruck kommt, nicht aber ihre Interessen maßgebend sein zu lassen. Ob das rechtspolitisch richtig ist oder nicht, soll hier dahingestellt bleiben. Für das Steuerrecht ergibt sich — wenn es überhaupt eigene Wege beschreiten will — keine Notwendigkeit, den Willen der Parteien, der zivilrechtlich von ausschlaggebender Bedeutung ist, zur Richtschnur zu nehmen. Bei „wirtschaftlicher Betrachtung“ will das Steuerrecht und in seiner Anwendung der RfSt. die Interessen untersuchen, die einer privatrechtlichen Erscheinung zugrunde liegen. Deshalb ist nicht die Erscheinungsform, sondern ihr Interessengehalt allein maßgebend. Von diesem Zweckgedanken aus ist die Typenlehre zu verstehen. Eine privatrechtliche Rechtserscheinung will sie nur dann als bindend anerkennen, wenn die Interessenlage, die der gesetzgeberischen Institution abstrakt zugrunde liegt, auch im konkreten Fall wirklich gegeben ist. Deshalb kann sie einem zwischen Ehegatten geschlossenen Dienstvertrag die steuerliche Anerkennung aus der Erwägung versagen, daß zwar der Wille der Ehegatten auf Abschluß eines Dienstvertrags gerichtet ist, daß dies aber schon aus dem Grunde nicht ihren Interessen entspricht, weil weder die das Wesen

eines bürgerlich-rechtlichen Dienstvertrags bildende wirtschaftliche Abhängigkeit noch das Unterordnungsverhältnis gegenüber dem Dienstherrn gewollt sind. Das ist die Regel; ich bezweifle nicht, daß der RfSt. trotz der Typisierung in besonders gelagerten Fällen Ausnahmen machen würde. Er kann aber auch auf der anderen Seite (vgl. S. 246) das Bestehen eines Dienstvertrags zwischen Vater und Sohn anerkennen, wenn dieser der wirklichen Interessenlage entspricht. Das kann sehr wohl der Fall sein, wenn der Sohn im Geschäft seines Vaters als Prokurist tätig ist. Hier kommt der Gesichtspunkt der Abhängigkeit und der Unterordnung in Frage.

Es soll nicht verkannt werden, daß die Typisierung die Gefahr einer erheblichen Rechtsunsicherheit in sich birgt. Doch glaube ich, daß diese Rechtsunsicherheit für jeden, der die Zusammenhänge etwas überfliehet, in steigendem Maße abnehmen wird. Nur muß man sich davor hüten, lediglich die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ zum Ausschlaggebend der Rechtsfindung zu machen; es dürfte nicht unzweckmäßig sein, hier die Interessenlage und die von den Beteiligten verfolgten Zwecke in ein helleres Licht zu rücken. Sehr lehrreich ist in dieser Beziehung das auf S. 248 gegebene Beispiel. Der Kaufmann hat nach handelsrechtlichen Grundsätzen sein Privatvermögen in der Geschäftsbilanz auszuweisen. Das fordert das Interesse der Gläubiger. Für das Steuerrecht kommt dieses Interesse nicht in Betracht. Da auch andere Interessen eine derartige Vereinheitlichung nicht fordern, liegt kein Anlaß vor, das handelsrechtliche Postulat auch als ein steuerrechtliches zu betrachten.

Der zweite Teil der Abhandlung (Verf. Deftering) gibt in systematischer Form einen gut durchdachten Überblick über die Veränderungen des Privatrechts durch das Steuerrecht. Verf. ist aber hinsichtlich der privatrechtlichen Erscheinungsformen m. E. zu begrifflich-juristisch eingestellt. So haben wir es fast durchwegs mit „Abwandlungen“ zu tun, sondern hauptsächlich mit Rechtsbegriffen, deren Bedeutung, wie das nach der Lehre von der Relativität der Begriffe nicht anders sein kann, im Steuerrecht von vornherein eine ganz andere sein muß als im Privatrecht. Die Abwandlungen sind daher hauptsächlich Auslegungsbescheidenheiten. An manchen Stellen kann man sich auch des Eindrucks nicht erwehren, daß das Problem nicht ganz richtig erkannt worden ist, so z. B. bei der Geschäftsfähigkeit (S. 209), die offenbar nicht klar genug von der Rechtsfähigkeit unterschieden wurde, und bei der steuerlichen Behandlung des Hypothekendammens (S. 224), dessen „Zustießen“ nicht identisch ist mit der Entziehung des Anspruchs auf Rückersatzung der gegenüber der tatsächlichen Auszahlung erhöhten Hypothekenvoluta.

Bei der Rechtsstellung des indirekten Stellvertreters (S. 219) und der Nichtigkeit von Rechtsgeschäften (S. 220/21) muß ich allerdings Verf. dahin berichtigen, daß die „Einbrüche“ des RfSt. in das Zivilrecht bei weitem nicht so „elementar“ sind, wie das vielleicht einer streng dogmatisch eingestellten Rechtsanschauung scheinen mag. Denn wenn einerseits RG. in ständiger Rfpr. anerkannt hat, daß ein Kommissionsär, der bekanntlich „indirekter Stellvertreter“ ist, den Schaden seines Kommittenten gegenüber dem Dritten geltend machen kann, so ist das bereits eine entscheidende Abkehr von dem starren Grundsatz, daß die indirekte Stellvertretung keine Rechtswirkungen für oder gegen den Vertretenen zu äußern vermag. Und wenn RG. 117, 295 = JW. 1927, 2454 andererseits erklärt, daß sich eine Vertragspartei unter bestimmten Voraussetzungen auf die Nichtigkeit eines Kaufvertrags nicht berufen darf, so hat dies unbestreitbar die Folge, daß trotz einwandfrei feststehender Nichtigkeit der Vertrag zwischen den Parteien rechtlich voll wirksam ist. Die Rfpr. des RfSt. hat in diesen beiden Punkten in der des RG. so bedeutungsvolle Vorläufer, daß man eigentlich nicht einmal mehr von Abwandlungen des bürgerlichen Rechts sprechen kann.

Diese Bemerkungen zeigen, daß die Schrift zu intensiver gedanklicher Arbeit anregt. Und das ist heute, wo das Schrifttum einen unübersehbaren Umfang angenommen und an Bedeutung keineswegs allgemein gewonnen hat, ein bemerkenswerter Vorzug. Wenn der Leser mit den Verf. nicht immer gleicher Meinung ist, so werden diese das angesichts der Schwierigkeit und Problematik des von ihnen gewählten Gegenstandes zu würdigen wissen.

NH. Prof. Dr. Rheinstrom, München.

3. Einzelne Steuergesetze.

Dr. Friedrich Bendele, Oberregierungsrat beim Landesfinanzamt München, Zoll-Abt. Vorsteher der Hauptkassanstalt München: Das Steuerrecht der Reichsabgabenordnung für das Gebiet der Zölle und Verbrauchsteuern. 2. neu bearb. Auflage. Berlin 1932. Carl Heymanns Verlag. Preis 5 M.

Die zweite, neu bearbeitete Auflage des bereits in JW. 1928, 957 besprochenen Buches verdient die gleiche Anerkennung wie die erste Auflage. Es sind nicht nur die durch die Neufassung der RVGG v. 22. Mai 1931 bewirkten Änderungen, sondern auch die umfangreiche in der Zwischenzeit erfolgte Rfpr. des RfSt. be-

rücksichtigt worden, so daß fast sämtliche Teile des Werkes einer Neubearbeitung unterzogen worden sind. Daß der Verf., um die hierdurch drohende Vergrößerung des Buchumfangs zu vermeiden, die Ausführung der Rspr. des RFG. in den Fußnoten im allgemeinen unterlassen hat, mag zwar für den wichtigsten Leserkreis, nämlich die in der Ausbildung begriffenen mittleren Steuerbeamten, nicht von Nachteil sein; wohl aber wird dies der Anwalt, der sich mit der einschlägigen Materie gelegentlich zu befassen hat und hierbei das bei seiner ausgezeichneten Systematik rasch und gut aufschlußgebende Buch zu Rate zieht, vielleicht bedauern.

W. Dr. Lucas, Düsseldorf.

Die Aufgaben der Steuerauschnisse bei den Finanzämtern.

Teil II. Herausgegeben von der Industrie- und Handelskammer zu Düsseldorf. 1932. 63 Seiten. Preis 0,70 M.

Wie das erste der im Auftrage des Steuerauschnisses bergisch-rheinischer Industrie- und Handelskammern herausgegebene Heftchen dient auch dies dazu, die Mitglieder der Steuerauschnisse in die wesentlichsten Bestimmungen der Steuergeetze einzuführen, an deren Handhabung sie mitzuwirken haben. In diesem zweiten Teil werden die Einkommen-, Körperchafts-, Umsatz- und Gewerbesteuern in den jetzt gültigen durch die letzte RotW. beeinflussten Fassungen nebst den Durchführungserlassen des RFG. kurz dargestellt.

D. S.

Regierungsrat J. Kemmerer: **Wie spart man in Preußen Hauszinssteuer? Wie löst man sie ab? Erläuterungen und Musteranträge unter besonderer Berücksichtigung des gewerblichen und industriellen Hausbesitzes.** Anhang: Die einschlägigen Reichs- und Landesgeetze. Mannheim 1932. J. Bensheimer. 176 Seiten. Preis 3,60 M.

Dr. Johannes Popitz, Staatssekretär i. e. R., Honorarprofessor an der Universität Berlin: **Kommentar zum Umsatzsteuergeetz in der Fassung vom 8. Mai 1926.** 3. Auflage, völlig neu bearbeitet unter Mitwirkung von Dr. Richard Kloss, SenPräs. am Reichsfinanzhof, und Dr. Rolf Grabower, MinR. im Reichsfinanzministerium.

Bespr. von Pistorius: JW. 1931, 2283.

2. Nachtrag: Die Änderungen durch die Verordnungen vom 1. Dez. 1931 und 5. Juni 1931. Berlin 1931. Verlag Otto Liebmann. 54 Seiten.

Dziewalowski-Thümen: **Das Reichsbewertungsgeetz.** Kommentar. 3. neubearbeitete Auflage. (Taschengesetzsammlung Nr. 131.) Berlin. Carl Heymanns Verlag. XII und 700 Seiten. Preis gebunden 20 M.

Das umfangreiche Werk ist eine Fortsetzung und Erweiterung des i. J. 1928 erschienenen Kom. zum RWB. von Dziewalowski. Dort war in der Hauptsache die Einheitsbewertung des Grundbesitzes erläutert, während jetzt nicht nur die übrigen Vermögensarten der Einheitsbewertung in die Kommentierung einbezogen sind, sondern auch der aus der RWB. übernommene allgemeine Teil des RWB. mit Erläuterungen versehen werden mußte.

Die Aufgaben, welche sich die Verf. stellten (über die Stoffaufteilung unter beiden berichtet das Vorwort), sind im ganzen für die Praxis brauchbar gelöst worden. Im Mittelpunkt steht freilich auch jetzt noch die Grundbesitzbewertung; insbes. ist das Verfahren des Bewertungsbeirates bei Auswahl und Bearbeitung der sog. Vergleichsbetriebe im Anschluß an die §§ 33 u. 34 sehr anschaulich geschildert. Aber auch die kürzer behandelten Partien bringen noch immer genügend Einzelheiten, um in einer wichtigen praktischen Frage nicht im Stiche zu lassen. Störend wirkt zuweilen die mangelnde Angabe von Fundstellen bei wichtigen RFG-Entsch.; im Interesse der Übersichtlichkeit wären vielleicht Überschriften und Fettdruck mehr als bisher zu verwenden gewesen.

Sehr umfangreich ist der mehr als 200 Seiten umfassende Anhang, der neben einem Auszug aus der RWB. die zum RWB. ergangenen Erlasse des RFG. mit zahlreichen Formularen und Übersichten bringt.

Im ganzen ein für die Praxis brauchbares Rüstzeug, das vielleicht manchmal durch stärkere Konzentration gewinnen würde, dessen Anschaulichkeit und zahlreiche Beispiele aber jedem, der sich mit dem Bewertungsrecht zu beschäftigen hat, Anregungen geben werden.

Prof. Dr. Albert Hensel, Königsberg.

Dr. Martin Domle: **Die Wertzuwachssteuer in der Praxis.**

An Hand der Ausführungsbestimmungen und Erläuterungen vom 14. Dez. 1931 zur Berliner Wertzuwachssteuer dargestellt. (Stilles Rechtsbibliothek Nr. 128.) Berlin 1932. Verlag Georg Stille. 200 S. Preis Ganzleinen geb. 5 M.

Mit erfreulicher Schnelligkeit ist zu den erst unlängst von der Berliner Stadtverwaltung bekanntgegebenen Ausf. Best. zur WertZuwStD. dieses kleine Werk erschienen, dessen Verf. auch seinerzeit mit seinem Komm. zur neuen WertZuwStD. von 1928/29 der erste auf dem Büchermarkt gewesen ist. Enthalten bereits die amtlichen „Ausf. Best. und Erläuterungen“ einen für den Steuerpraktiker wichtigen Komm. — bilden diese doch gewissermaßen das Destillat aus einer mehr als zweijährigen Handhabung der SteuerD. in den Berliner Steuerämtern mit allen hierbei zutage getretenen Zweifelsfragen — so bringt das vorliegende Buch durch seine auf gute Beschaffenheit sich stützende Kommentierung, namentlich aber durch eine reichhaltige Ausführung der Rspr. der verschiedensten Spruchinstanzen (insbes. des RFG.) dem Praktiker weiteres wertvolles Material. Bei dem den amtlichen Ausf. Best. naturgemäß gezogenen Rahmen einerseits und der Vielgestaltigkeit des großstädtischen Grundstücksverkehrs andererseits blieben in der amtlichen Erläuterung genügend Fragen oder zu knapp behandelte Teile des recht kompliziert gewordenen Wertzuwachssteuerrechts übrig, um durch ein Werk wie das vorliegende in durchaus nicht überflüssiger Weise ergänzt zu werden. Zustatten kommt dem Buch die in eigener Praxis auf dem behandelten Spezialgebiet gewonnene Erfahrung des Verf., die es ihm auch ermöglichte, auch unveröffentlichte Entsch. der Verwaltungsgerichte für das vorliegende Werk zu verwerten. Der gestellten Aufgabe entsprechend, die Wertzuwachssteuer in der Praxis darzustellen, enthält sich das vorliegende Buch mit Recht, wie im Vorwort betont, jedes „schmückenden Beiwerks üblicher Kommentierung“, stellt dafür wirtschaftliche Gesichtspunkte des großstädtischen Grundstücksverkehrs in den Vordergrund und belegt die in knapper und verständlicher Form gehaltenen Anmerkungen durch die — gerade dem Praktiker so wichtige — Rspr., durch die auch die amtlichen Ausführungen ergänzend erläutert werden. Der Abdruck des Textes der WertZuwStD. v. 28. März 1928 i. d. Fassung des Nachtrags v. 10. Juni 1931 nebst den in ihr angezogenen Best. der RWB., die Anfügung der Umrechnungstabelle für Papiermarkbeträge in Goldmarkbeträge sowie eine Steuertarifstabelle, aus der die Staffeln der Steuersätze überichtlich erkennbar ist, und schließlich ein ausführliches Sachregister vervollständigen die Brauchbarkeit dieses handlichen Buches, das hiernach als ein ausgezeichnetes Handwerkszeug für jeden Steuerpraktiker, Steuerberater sowohl wie Steuerbeamten und namentlich Sachbearbeiter im Steueramt empfohlen werden kann, und zwar auch über den Bezirk von Berlin hinaus, da, wie im Vorwort richtig bemerkt, ein so großer Steuerbezirk wie Berlin die Vielfältigkeit der wirtschaftlichen Erscheinungsformen und Gestaltungsmöglichkeiten des Grundstücksverkehrs naturgemäß eher aufweist als Steuerbezirke kleineren Umfangs, und deshalb die Berliner Ausf. Best. nicht nur für Berlin, sondern als jedwede Erläuterung der preuß. MusterStD., der ihr nachgebildeten örtlichen Steuerordnungen, wie auch der außerpreussischen Ordnungen Beachtung und Geltung beanspruchen dürfen. Zu bedauern ist nur im Interesse einer schnellen Handhabung des Buches, daß nicht am Kopf der Seiten die auf ihnen behandelten Paragraphen der StD. angegeben sind. Benötigt man die Ausf. Best. zu einem bestimmten Paragraphen der StD., so ist deren Auffinden trotz des guten Sachregisters außerordentlich erschwert und man muß umständlich suchen, bis man das Gewünschte gefunden hat, zumal die bezifferten Abschnitte der Ausf. Best. eine andere Zahleneinteilung haben als die entsprechenden Teile der StD.

ObMagRat Brand, Charlottenburg.

Die bayerischen Landes- und Gemeindesteuergesetze. Textausgabe mit Einleitung, Verweisung und Sachverzeichnis von Dr. Richard Ringelmann, Oberregierungsrat im bayer. Staatsministerium der Finanzen. Zweites Bändchen. München 1932. C. H. Beck'sche Verlagsbuchh. 51 Seiten K. 8°. Preis kartoniert 1 M.

Diese Ergänzung der JW. 1930, 2295 angezeigten Textausgabe der bayerischen Steuergesetze enthält sämtliche bisher erschienenen Gemeinde- und Landessteuergesetze in der gleichen Art, wie sie im ersten Band referiert wurden. Bei den einzelnen Texten ist angegeben, welche Rechtsquellen des ersten Bandes sie ergänzen. Zum Teil sind die Ergänzungen einseitig gedruckt und eignen sich so zum Einheften bei der berechtigten Stelle. Die Ausgabe ist für Praxis und Studium zu begrüßen.

D. S.

Rechtssprechung.

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

A. Ordentliche Gerichte.

Reichsgericht.

a) Zivilsachen.

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

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

I. Materielles Recht.

1. Steuern und Zölle.

****1.** Zahlt der Bürge des Zollschuldners, so geht die Forderung des Zollamtes gemäß § 774 BGB. auf ihn über.

Gegenüber dem Hauptzollamt in S. hat die klagende Bank aus Anlaß von Zahlungsstundungen, die der Befl. gewährt wurden (vertragsgemäß), selbstschuldnerische Bürgschaft für deren Zollschulden übernommen. Die Kl. hat daraufhin an das Zollamt E. in S. 19875,95 M zahlen müssen. Das Zollamt hat ihr Forderungsübergang nach § 774 BGB. bescheinigt.

Die Kl. hat entsprechende Zahlung von der Befl. verlangt, die sich seit dem 31. Okt. 1930 im Vergleichsverfahren befand. In diesem Verfahren ist am 29. Nov. 1930 ein gerichtlich bestätigter Vergleich zustande gekommen, inhaltlich erwählte Treuhänder die Vermögensmasse der Befl. zur Verteilung an die Gläubiger der Befl. übernehmen. Aus diesem Vergleich hat die Befl. hergeleitet, ihre Inanspruchnahme sei zur Zeit unzulässig, hat aber auch geltend gemacht, die Zollforderung des Staates habe auf die Kl. nicht übergehen können. Demgegenüber hat die Kl. sich auf den Standpunkt gestellt, auf sie sei nicht nur die beglichene Forderung nach § 774 BGB. übergegangen, sondern auch das Vorrecht des § 61 Ziff. 2 RD. Deshalb stehe der im Vergleichsverfahren zustande gekommene Vergleich ihr nicht entgegen.

Alle Instanzen haben der Klage stattgegeben.

Der VerR. hat keine Stellung zu der von der Auslegung des Vergleichs abhängigen Frage genommen, ob der Kl., wäre sie ohne Vorrecht, der Inhalt des Vergleichs auch nach Eintritt des als Endtermin der Abwicklung in Aussicht genommenen September 1931 entgegenstehen würde. Er läßt ferner unentschieden, ob die Kl. neben ihrer Ver. auf die Nachfolge in den früheren Zollanspruch des Staates gemäß § 774 BGB. die Klage nicht auch auf das Vertragsverhältnis der Parteien und § 775 BGB. begründet hat und begründen kann. Ohne Stellungnahme zu der inhaltlichen Bedeutung des Vergleichs konnte der VerR. zu seiner Entsch. nur kommen, weil er die Kl. als mit dem Vorrecht des § 61 Ziff. 2 RD. ausgerüstete Gläubigerin ansieht, der nach den §§ 2 und 73 VerglD. der Vergleich überhaupt nicht entgegengehalten werden kann. Nicht allein der Übergang der Forderung an sich gemäß § 774 BGB., sondern der gleichzeitige des Vorrechts nach den §§ 401, 412 BGB. ist danach die notwendige auch zureichende Grundlage des Vll.

Die Rev. verkennt in ihren Angriffen auf diese grundlegende Stellungnahme des VerR. nicht, daß die seit der Geltung des BGB. erwachsene Rspr. des RG. in den Urteilen RG. 67, 214¹⁾ und 70, 405²⁾ sich auf den Standpunkt gestellt hat, den der VerR. vertritt. In jenen Fällen handelte es sich allerdings nicht um das Rückgriffsrecht des zahlenden Zolllürgers, sondern um den Ersatzanspruch nach den §§ 1249, 1257, 268 Abs. 3 BGB. eines gesetzlichen Pfandgläubigers, der die unter Zollzugriff stehende Ware durch Zahlung des

Zolls ausgelöst hatte. Die Fälle liegen aber insofern dem jetzt zu entscheidenden gleich, als dort wie hier zu entscheiden war, ob auf dem Wege des gesetzlichen Forderungsübergangs der (Zoll-) Anspruch des Staates in die Hand einer Privatperson übergehen kann, und zwar mit dem für den Staat geschaffenen Konkursvorrecht. In Übereinstimmung mit der älteren, für das preuß. Recht ergangenen Entsch. RG. 3, 45 wird diese Frage in den beiden Urteilen Bd. 67 und 70 bejaht, ohne Bedenken hinsichtlich des Umstands, daß ein aus der staatlichen Zollhoheit erwachsenes Recht Gegenstand einer „gesetzlichen Abtretung“ wird.

Hier setzen dagegen Beanstandungen der Rev. ein, die in Übereinstimmung mit einem Teil des neueren Schrifttums — und laut Mitteilung des Hauptzollamts E. zu diesen Akten entsprechend der gegenwärtigen Stellungnahme des RfM. — einen solchen Übergang des öffentlich-rechtlichen Anspruchs ausschließen. In einem älteren Urteil (RG.: JW. 1891, 416) hat das RG. auch die durch Rechtsgeschäft vorgenommene Abtretung einer Zollforderung mit dem Konkursvorrecht für zulässig gehalten. Die Lage solcher Fälle der freiwilligen Abtretung ist der Ausgangspunkt der Revisionsangriffe, der Stellungnahme des RfM. und einiger Schriftsteller (vgl. Ludwig: ZZölle 1931, 131; Dörner: BayRpfL. 1921, 121). Es mag zunächst dahinstehen, ob bei gesetzlichem Forderungsübergang auf Grund der §§ 774, 401, 412 BGB. für die hier zu entscheidende Frage notwendig das gleiche gilt, wie für die freiwillige Übertragung.

Nach Meinung der Rev. ist die frühere Rspr. des RG. zu der streitigen Frage nicht aufrechtzuerhalten, weil einmal nach der jetzt auch in der reichsgerichtlichen Rspr. herrschenden Auffassung der öffentlich-rechtliche und hoheitsrechtliche Anspruch des Staates durch Übergang in private Hand seinen Inhalt ändern würde, weil er als Steueranspruch der Pfändung nicht unterliegt, und weil insbes. die Ordnung der allgemeinen Grundsätze des Steuerrechts in der RAbgD. dem entgegenstehe.

Ob von diesem Standpunkt aus zu dem hoheitsrechtlichen Anspruch überhaupt eine dem Rechtsbegriff nach mit der Hauptschuld eng verknüpfte (akzessorische) Bürgschaft hinzutreten könnte, mag dahinstehen. Es liegt jedenfalls nicht i. S. der hier in Frage kommenden gesetzlichen Bestimmungen, daß dieser Standpunkt entscheidet. Denn § 45 des zunächst in Frage kommenden VZollG. sieht die Zuziehung eines Bürgen vor, der sich als Selbstschuldner verpflichtet und den bürgschaftlichen Rechtsbehelfen entjagt. Er verweist damit unmißverständlich auf eine Bürgschaft i. S. des bürgerlichen Rechts. Auch das Recht der RAbgD. ändert daran nichts. Dies Gesetz selbst spricht in § 136 (früher 113) von Bürgen und meint damit ersichtlich die Bürgschaft des BGB., da das Steuergesetz von einer besonderen Begriffsbestimmung absteht (vgl. RfM. 14, 14). Die StundD. v. 29. Jan. 1923, insbes. deren § 28, nimmt ausdrücklich auf die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts Bezug. — Diese Bezugnahme auf Vorsch. des allgemeinen Bürgschaftsrechts, insbes. auf § 777 BGB. und sogar auf § 61 RD. findet sich auch in den hier abgegebenen Bürgschaftserklärungen. Nach § 120 Abs. 2 (§ 100 Abs. 2) RAbgD. ist der Anspruch des Staates aus der Bürgschaft, als aus einem Vertrage, durch den der Bürge sich verpflichtet, für die Steuerschuld einzustehen, nicht nur sachlich den Vorsch. des bürgerlichen Rechts unterworfen (§ 120 Abs. 1 letzter Satz), sondern allgemein nach dessen Vorsch. zu verfolgen (§ 120 Abs. 2 — vgl. Becker, RAbgD. Ann. 2 und die dort angezogenen Entsch. des RfM.).

Danach liegt die Annahme fern, dem zugezogenen, auf diese besondere Ordnung vertrauenden Bürgen könne aus allgemeinen Gesichtspunkten des öffentlichen Rechts oder des Steuerrechts der dem Bürgschaftsrecht eigene Forderungsübergang versagt sein. Im Einzelfall könnte sich der Zweifel ergeben, ob der Bürge bei solcher aus dem Stand des öffent-

¹⁾ JW. 1908, 78.

²⁾ JW. 1909, 281.

lichen Rechts etwa folgenden Verkürzung seiner Rechte die Verpflichtung hätte übernehmen wollen.

In der Tat wird dieses Bedenken nicht bestehen, weil die Rev. mit ihrer Annahme, von der Hoheitsrechtlichen Steuerforderung führe kein Weg zu dem bürgerlich-rechtlichen Rückgriffsanspruch, die Anforderung an die Beachtung der Sondernatur des öffentlichen (Steuer-) Rechts für die Lage dieses Falles überspannt. Die neuere Rspr. des RG. trägt allerdings der Eigenart und den Zwecken des öffentlichen Rechts dadurch Rechnung, daß sie einer Ausdehnung der Gerichtszuständigkeit auf öffentlich-rechtliche Verhältnisse, sei es auch vermögensrechtlichen Inhalts, mangels eines rechtfertigenden Grundes entgegentritt (RG. 92, 310; 106, 406³⁾; 107, 403; 118, 325⁴⁾; 130, 319⁵⁾ und vielfach), und indem sie Vorschr., die für privatrechtliche Verhältnisse gegeben sind, im Gebiet ihrer öffentlich-rechtlichen Zuständigkeit, bei sonst gleichartiger Lage nicht anwendet, sondern die den Zwecken des öffentlichen Rechts gemäße Lösung sucht (RG. 97, 43; 111, 22; 113, 82⁶⁾; 114, 130⁷⁾; 124, 92 und oft⁸⁾). Aber gerade für das Verhältnis des Privatrechts zu dem Steuerrecht, das in der Erfüllung seiner Zwecke überall an privatrechtlich geordnete Verhältnisse anknüpfen muß, kann insbes. für Fälle nach der Art des vorliegenden, nicht von der Hand gemiesen werden, daß ein von dem öffentlichen Recht ausgehendes Rechtsverhältnis in seiner Fortwirkung Gegenstand bürgerlich-rechtlicher Beurteilung werden kann. Auch gerade das Recht der KAbgD. gibt keinen Anhalt für die Annahme, als sei die Steuerforderung des Staats überall und grundsätzlich als von einer bürgerlichen Forderung eben des Ziels als wesensverschieden und als ungleich im Inhalt anzusehen. Auf die Einrichtung der bürgerlich-rechtlichen Steuerbürgerschaft, die zu einer Steuerforderung hinzutritt, ist schon oben hingewiesen. Darüber hinaus erkennt der schon angeführte § 120 (100) KAbgD. an, daß die Steuerschuld aus Tatungsgründen des bürgerlichen Rechts, namentlich als bürgerlich-rechtliche Forderung erscheinend, auf andere als den ursprünglichen Steuerschuldner erstreckt werden kann (vgl. Becker, KAbgD. zu § 100 Anm. 4 und Bühler, Steuerrecht § 32 II S. 224 f.). Zutreffend verweist der VerSt. ferner auf die Bestimmung des § 103 KAbgD., nach dem gegen Steueransprüche des Reichs mit unstreitigen Gegenansprüchen aufgerechnet werden kann. Schließlich ist hier auf die spätere Erörterung zu verweisen, daß die Geltendmachung des Steueranspruchs im Konkursverfahren den gleichen Regeln wie bürgerlich-rechtliche Forderungen unterworfen ist. Danach ist die Ver. der Rev. auf die Andersartigkeit der steuerlichen und der bürgerlich-rechtlichen Forderung und damit auf die Anwendung von § 399 BGB. nicht anzuerkennen. Eine andere Frage ist es, ob ein Privater in die bisher von dem Staat als Hoheitsträger eingemommene sachliche Rechtsstellung einrücken kann. Wenn Lassar in seinem zu diesen Akten erstatteten Gutachten darauf verweist, daß die Erhebung von Schauffee-, Fuhr- und Brückengeldern nach preuß. Recht gegen Entgelt auf Private übertragen werden kann, obwohl es sich auch da um kraft Hoheitsrechts in Anspruch genommene Gefälle handelt (vgl. v. Germerhausen, Wegerecht, 4. Aufl., § 34 zu 1 S. 327), so ist allerdings nicht zu verkennen, daß diese auf Grundlage des Allgemeinen Landrechts noch bestehende Rechtserscheinung für eine Ausdehnung auf andere Abgaben- (Steuer-) Gebiete neuen Rechts schwer verwendbar ist. Der Rev. ist zuzugeben, daß etwa die Anerkennung einer allgemeinen Steuereintreibung durch private Inkassostellen oder private Steuerpacht mit der in der Gegenwart herrschenden Auffassung vom Staat unverträglich erscheinen könnte. Aber in dieser Betrachtung ist der gesetzliche Forderungsübergang im Falle des § 774 BGB. wie auch in anderen Fällen nicht wie die freiwillige Abtretung anzusehen. Der gesetzliche Übergang folgt der Befriedigung des Staats als Gläubigers. Sein Forderungsverhältnis zum Schuldner ist durch den auch vom Standpunkt der Rev. aus nicht zu beanstandenden Akt der Zahlung ausgelöscht und damit zugleich die hoheitsrechtliche Beziehung in diesem Belange beendet. Wenn das Gesetz, nicht der Staat als Gläubiger, dem zahlen-

den Bürgen ein Recht gleichen Inhalts wie das befriedigte war, in die Hand gibt, so sind dagegen Anstände jedenfalls nicht aus dem erörterten Gesichtspunkt der Unverträglichkeit einer Abgabe von Staatsrechten in private Hand zu erheben.

Unbegründet ist auch der von der Rev. aus § 400 BGB. erhobene Einwand. Zunächst beruht die Unpfändbarkeit des Steueranspruchs in der Hand des Staats weniger auf einer Eigenschaft der Forderung als auf der Eigenschaft des sie haltenden Hoheitsträgers. Sodann aber findet die Vorschr. des § 400 BGB. im Falle des gesetzlichen Forderungsübergangs nur entsprechende Anwendung. Es bleibt also die Stellungnahme offen, daß nach den Zwecken des den Forderungsübergang ordnenden oder des die Pfändung verbietenden Rechts die Anwendung des § 400 BGB. nicht am Platze sei (RG. VI 92/29 v. 11. Nov. 1929⁹⁾; Warn. 1930 Nr. 5).

Die dem Staat gegenüber bestehende Unpfändbarkeit der Steuerforderung kann den gesetzlichen Eintritt des Rückgriffs gläubigers deshalb nur dann und nur soweit berühren, als Hoheitsbelange des Staates schon durch die Rechtsnachfolge verletzt oder gefährdet werden könnten. Sofern eine solche Verletzung oder Gefährdung in Frage kommt, würde, von § 400 BGB. abgesehen, schon das öffentliche Recht der Anerkennung einer Rechtsnachfolge entgegenstehen. In den Kreis dieser Erwägungen gehört das Bedenken, angeht es der nach § 402 BGB. bestehenden Auskunftspflicht des bisherigen gegenüber dem erwerbenden Gläubiger werde das nach § 22 (früher § 10) KAbgD. unverletzliche Steuergeheimnis gefährdet.

Es kann dahinstehen, ob die in § 22 KAbgD. den Steuerbeamten auferlegte Geheimhaltungspflicht auch als eine öffentlich-rechtliche mit der Steuerhoheit verbundene Pflicht des Reichs in Betracht kommen kann, und ob die auf Grund des § 402 BGB. erteilte Auskunft unbesugte Offenbarung i. S. von § 22 KAbgD. ist (verneinend für den gleichartigen Fall der Mitteilung an Gesamtschuldner des Steuerschuldners Becker a. a. D. § 10 Anm. 3 Abs. 2 und Bühler a. a. D. S. 315 Anmerkung 3). Mühte die Geheimhaltungspflicht auch in solchen Fällen sich durchsetzen, so würde daraus ein Zurücktreten des § 402 BGB. gegenüber dem öffentlichen Recht, nicht aber die Unzulässigkeit des Rechtsübergangs folgen. Im übrigen sind in dem allein zu entscheidenden Fall der Zollbürgschaft solche Belange der Geheimhaltung weder geltend gemacht noch irgend ersichtlich. Auch im übrigen ist nicht, insbes. auch aus dem ZollG. nicht, zu erkennen und nicht dargelegt, daß die seit Jahrzehnten geübte Zahlung durch Zollbürgen und der als dessen Folge bislang ständig anerkannte Forderungsübergang irgendwelche hoheitliche oder überhaupt staatliche Interessen verletzen könnte.

Gegen die Annahme des Forderungsübergangs nach den §§ 774, 401, 412 BGB. bestehen deshalb keine durchgreifenden Bedenken. Dem stimmt auch Bühler a. a. D., auf dessen Stellungnahme die Rev. sich beruft, zu; nur soll dem Rückgriffsrecht des Bürgen das Vorrecht des § 61 RD. als nur dem Staat gebührend verfaßt sein. Die Bedeutung des Vorrechts nach § 67 Ziff. 2 RD. hat das RG. in dem Urf. v. 18. März 1927, RG. 116, 368¹⁰⁾ in Bestätigung früherer Rspr. (vgl. RG. 114, 372), eingehend mit dem Ergebnis erörtert, daß den Steuerforderungen gewährte Vorrecht finde seine Grundlage nicht im öffentlichen, sondern im privaten Konkursrecht. Für die Frage der Verfolgung des Vorrechts hat sich der RSt. in RSt. 19, 355; 20, 240 auf den gleichen Standpunkt gestellt. Auf die Begr. des RG. 116, 368¹¹⁾ wird Bezug genommen. Ihr ist hinzuzufügen, daß nicht nur die rechtliche Geschichte (vgl. Begr. des Entw. z. RD. S. 237 ff.) dieses Vorrecht in den Zusammenhang des Privatrechts weist, sondern daß auch die positivrechtliche Ordnung: die zeitliche Beschränkung der Ansprüche, die Ordnung erst an zweiter Stelle, die dem Staat ebenso wie anderen Gläubigern auferlegten Pflichten der Verfahrensteilnahme (Anmeldung, Prüfung usw.) die Annahme ausschließen, daß der Staat hier als Hoheitsträger berücksichtigt ist. Kommt danach dem Fiskusvorrecht des § 61 Ziff. 2 RD. keine Sonderstellung unter den Vorrechten, insbes. keine öffentlich-rechtliche Eigen-

³⁾ ZB. 1923, 686. ⁴⁾ ZB. 1928, 102. ⁵⁾ ZB. 1931, 298.
⁶⁾ ZB. 1927, 2193. ⁷⁾ ZB. 1926, 2292. ⁸⁾ ZB. 1929, 1984.

⁹⁾ ZB. 1930, 3638. ¹⁰⁾ ZB. 1927, 1751. ¹¹⁾ ZB. 1927, 1751.

schaft zu, so muß für dieses Vorrecht gelten, was für die Konkursvorrechte im allgemeinen ständig anerkannt worden ist, daß sie nicht der Person, zu deren Gunsten das Vorrecht geschaffen worden ist, anhaften, sondern der Forderung (vgl. v. Bölderndorff, *RD.* § 54 S. 620 Nr. 4; v. Wil-mowski-Kurlbaum, *RD.* § 61 Anm. 3 S. 293; Peter-sen-Kleinfeller, *RD.* zu § 61 I 5; Jäger, *RD.* § 61 Anm. 11; Menzel, § 61 Anm. 1). Es besteht nach alledem kein Grund, von der vorgenannten *Rspr.* des *RG.* abzugehen und dem die Forderung befriedigenden Bürgen den Übergang der Forderung mit dem Konkursvorrecht zu verjagen.

(U. v. 21. Dez. 1931; 349/31 VIII. — Hamburg.) [5.]

(= *RG.* 135, 125.)

2. Stempelrecht.

****2.** §§ 3 Abs. 1, 6 Abs. 9, 10, *TarSt.* 19 Abs. 1 *StempStG.* Die Unbestimmbarkeit der Dauer eines Vollmachtungsvertrages läßt ihn für die Stempelpflicht weder als lebenslänglich, noch nach dem zugrunde liegenden Vertragsverhältnis als zeitlich beschränkt dauernd behandelt werden, wenn nicht solche Umstände aus der Urkunde selbst hervorgehen.

Die Kl. sind Eigentümer von vier Hausgrundstücken. Durch eine am 1. Dez. 1926 ausgestellte und notariell beglaubigte Vollmachtserkunde erteilten sie dem Kaufmann St. Vollmacht, „uns in allen Angelegenheiten, welche sich auf die Verwaltung unserer Häuser in B. beziehen, zu vertreten, so Mieten einzufassen und darüber Quittung zu erteilen“. Nachdem der Bevollmächtigte von der Urkunde in B. Gebrauch gemacht hatte, verlangte das *FinV.* Büro mit Schreiben v. 17. Mai 1930 die Entrichtung eines Stempels, dessen Höhe auf Grund der *TarSt.* 19 Abs. 1 *PrStempStG.* vom 27. Okt. 1924 i. Verb. m. § 6 Abs. 10 das. in der Weise errechnet wurde, daß der jährliche Mietertrag der vier Häuser mit 12 vervielfacht wurde, weil der Bevollmächtigte zur Zeit der Ausstellung der Urkunde im Lebensalter zwischen 45 und 55 Jahren stand, und von dem Zwölffachen der Steuersatz von 1/10% berechnet wurde. Auf eine Vorstellung der Kl. erhielt das *FinV.* in einem Schreiben seine Anforderung aufrecht und lehnte insbes. die Anwendung der im Abs. 2 zu a der *TarSt.* 19 *StempStG.* vorgesehenen Ermäßigungsver-schrift ab. Die Kl. halten nur die Einforderung des Feststempels von 1,50 M., den Abs. 3 der *TarSt.* 19 für den Fall der Unschätzbarkeit des Gegenstandswertes der Vollmacht bestimmt, für gerechtfertigt. Sie verlangen die Feststellung, daß sie nicht verpflichtet seien, einen höheren Betrag zu entrichten. In der Klagebeantwortung erkannte der verlagte Staat an, daß die Urkunde nicht mehr als 211 M. Landesstempel erfordere, indem er die Berechtigung des Einwandes aus *TarSt.* 19 Abs. 2 zu a *StempStG.* einräumte und demgemäß den Steueranspruch auf ein Viertel ermäßigte; im übrigen beantragte der *Bekl.* Klageabweisung.

BG. verurteilte in vollem Umfang. Der *Bekl.* legte Verurteilung ein mit dem Antrage, festzustellen, daß die Kl. verpflichtet seien, einen Stempel von 211 M. zu entrichten, und mit dieser Maßgabe die Klage abzuweisen. *BG.* wies ab und verurteilte die Kl., die gesamten Kosten zu tragen.

Auf die *Rev.* des Kl. stellte *RG.* fest, daß die Kl. einen Stempel von 211 M. zu entrichten haben, und wies mit dieser Einschränkung ab. Die Kosten des ersten Rechtszuges wurden zu 1/4 den Kl., zu 3/4 dem *Bekl.*, die Kosten des zweiten Rechtszuges den Kl. auferlegt.

Der *Bekl.* verneint, daß Unschätzbarkeit im Sinne der *TarSt.* 19 Abs. 3 *StempStG.* vorliege. Gegenstand der Vollmacht seien nach ihrem Wortlaut alle Angelegenheiten, die sich auf die Verwaltung der Häuser beziehen, die Einziehung der Mieten und die Quittungserteilung über deren Zahlung, also die Ermächtigung zur Empfangnahme der Mieten und zur Quittungserteilung über deren Empfang. Für die Wertermittlung sei § 6 *StempStG.* maßgebend, und zwar die Abs. 8, 9, 10 das. Da die streitige Vollmacht zeitlich unbeschränkt sei, so sei anzunehmen, daß sie auf

Lebenszeit erteilt sei; ihre „Ründbarkeit“ habe darauf keinen Einfluß.

Die *Rev.* wendet sich zunächst gegen die Annahme, die Vollmacht sei als auf Lebenszeit des Bevollmächtigten erteilt anzusehen. Insofern ist ihr beizupflichten. Nuzungen oder Leistungen auf Lebenszeit, wie sie § 6 Abs. 10 *StempStG.* im Auge hat, können nur dann als bedungen gelten, wenn sich eine solche zeitliche Bemessung, die keinesfalls zu vermuten ist, aus der zu versteuernden Urkunde klar ergibt. Das ist schon aus dem allgemeinen Grundsatz des § 3 Abs. 1 *StempStG.* zu folgern. Der Umstand allein, daß Rechte oder Pflichten nicht befristet sind, vermag noch nicht den Schluß zu rechtfertigen, daß sie die Eigenschaft lebenslänglicher Dauer haben sollten.

Ist hiernach die Anwendbarkeit des Abs. 10 des § 6 *StempStG.* abzulehnen, so ist damit doch für die Klage nichts gewonnen. Denn offensichtlich handelt es sich hier um Nuzungen und Leistungen von unbestimmter Dauer, wie sie im Abs. 9 des § 6 vorgesehen sind. Eine zeitliche Bestimmung fehlt in der Urkunde, und das von der *Rev.* hervor-gehobene Merkmal der freien Widerruflichkeit der Vollmacht (§ 168 Satz 2 *BGB.*) verstärkt gerade den Charakter der zeitlichen Unbestimmtheit. Demnach ist gemäß § 6 Abs. 9 *StempStG.* in der Regel das Zwölffachfache des ein-jährigen Betrags als Wert anzusehen. Von den dort vor-gesehenen Ausnahmen schlägt hier keine ein. Abs. 10 a. a. O. kann, wie schon dargelegt, keine Anwendung finden und ebensowenig Abs. 11 das.; auch sind in der Vollmachtserkunde keine Umstände angegeben, welche die gesetzliche längste Dauer begrenzen würden.

Die *Rev.* führt mit Recht die neuere *Rspr.* des *erk. Sen.* an, wonach es für die Wertbemessung bei der Vollmacht darauf ankommt, welche Berechtigungen und welche Möglichkeiten des rechtlichen Handelns sie dem Bevollmächtigten verleiht (*RG.* 122, 145; 125, 90¹⁾; *ZW.* 1929, 368¹⁾). Fehlt jedoch der Schluß der *Rev.*, daß zufolge dieser Auf-fassung auf das der Vollmacht zugrunde liegende Rechts-verhältnis, hier also auf den zwischen den klagenden Ehe-leuten und dem Kaufmann St. geschlossenen Anstellungsvertrag, zurückzugehen und dessen Dauer festzustellen ge-wesen wäre. Aus der Vollmachtserkunde erhellt nichts über diesen Vertrag, und nach § 3 Abs. 1 *StempStG.* war er deshalb bei der Beurteilung der Stempelpflichtigkeit nicht zu berücksichtigen. Zu demselben Ergebnis führt auch die ange-führte *Vorschr.* des § 6 Abs. 9 das., wonach Umstände, welche die längste Dauer der Nuzungen oder Leistungen be-grenzen, in der Urkunde selbst angegeben sein müssen. Welche Berechtigungen und welche Möglichkeiten des Handelns die streitige Vollmacht dem St. gewährte, ist also nur nach dem Inhalt der Urkunde zu ermitteln, die — wie schon erörtert — keine zeitliche Bestimmung enthält. Dieser Grundsatz wird auch unbeachtet gelassen in den Ausführungen bei *Wenz*, *Komm.* z. *StempStG.*, Anm. 7 Abs. 2 zur *TarSt.* 19, S. 322, auf welche sich die *Rev.* beruft. Die von *Wenz* für geboten erachtete Heranziehung des Hausverwaltervertrags ohne Rück-sicht darauf, ob er in der Vollmachtserkunde erwähnt ist, widerspricht dem § 3 Abs. 1 sowie dem § 6 Abs. 9 *StempStG.*; den Erwägungen, mit denen *Wenz* auf diese Weise zu begründen versucht, daß bei unbestimmter Dauer des Hausverwaltervertrags die Vollmacht für den Verwalter zur Einziehung der Mieten einen unschätzbaren Wert habe, kann sonach nicht gefolgt werden.

Im übrigen hat der *Sen.* bereits im *Urt.* v. 27. Sept. 1927, (VII) VI 221/27; *ZW.* 1928, 504²⁾ durch stillschwei-gende Billigung zu erkennen gegeben, daß er das damals vom *RG.* eingeschlagene Verfahren billigte, wonach bei der Hausverwaltervollmacht als für die Stempelberechnung maß-gehend die Höhe der Mietzinnsbeträge zu gelten hat, deren Einkassierung durch den Bevollmächtigten in Frage kommt. An dieser Auffassung ist auch gegenüber den Angriffen der *Rev.* festzuhalten. Zwar zieht der Bevollmächtigte nicht selbst jene Nuzungen, aber er ist durch die Vollmacht in die recht-liche Lage versetzt, für den Vollmachtgeber über die Nuzungen zu verfügen. Das genügt zur Anwendbarkeit der Abs. 8 ff.

¹⁾ *ZW.* 1929, 2935.

des § 6 StempStG. Demnach ist kein Grund gegeben, die Stellungnahme des Verkl. zu beanstanden. Von seinem Ergebnis ist nur insoweit abzuweichen, als — wie gezeigt — nicht der Abs. 10, sondern der Abs. 9 des § 6 StempStG. anzuwenden ist. Die Kl. sind aber nicht dadurch beschwert, daß ihnen der Verkl. nicht das Zwölfeinhalbfache, sondern nur das Zwölfwache der jährlichen Mietzinsträge anrechnet.

Hiernach ist in der Hauptsache die Rev. unbegründet. W. R. beanstandet sie aber die Kostenentscheidung. Wenn der Vorderrichter den Kl. die gesamten Kosten des Rechtsstreits auferlegte, so muß er übersehen haben, daß das FinL. von den Kl. zunächst einen Vollmachtstempel in Höhe von 845 M gefordert hatte und daß sich ihre Feststellungsfrage dagegen wandte. Demnach kam im ersten Rechtszug ein Streitwert von 843,50 M in Betracht. Nach Klagerhebung hat aber der Verkl. anerkannt, daß er nur 211 M zu fordern habe, und dann im ersten und im zweiten Rechtszug dieser Stellungnahme entsprechende Anträge gestellt. Das BG. hat aber auch den VerAntrag des Verkl. unbeachtet gelassen; es hätte die Klage nur mit der Maßgabe abweisen dürfen, daß für die Vollmacht ein Stempel von 211 M zu entrichten sei. Die unbefristete Klageabweisung enthält also einen Verstoß gegen § 308 Abs. 1 ZPO. Was den Kostenpunkt angeht, so muß für den ersten Rechtszug der Verkl. als zu drei Vierteln unterliegend gelten. W. R. hatten die Kl. geltend gemacht, daß infolge des eine Ermäßigung des Steuerbetrags ablehnenden Schreibens des FinL. der Verkl. zur Klagerhebung wegen der Anforderung von 845 M Veranlassung gegeben habe und deshalb einen Teil der Prozesskosten tragen müsse. In der Tat kann von einer Anwendung des § 93 ZPO. zugunsten des Verkl. keine Rede sein. Er ist vielmehr gem. § 92 Abs. 1 das. mit drei Vierteln der Kosten des ersten Rechtszugs zu belasten. Dagegen muß die Kostenlast des zweiten Rechtszugs die Kl. ganz treffen, denn hier ist, da der Verkl. als Verkl. von vornherein nur den eingeschränkten Antrag stellte, als Streitwert nur der Betrag von 211 — 1,50 = 209,50 M anzunehmen. Dasselbe gilt für die Rev.Just.

(U. v. 18. Dez. 1931; 163/31 VII. — Berlin.) [Ru.]
<= RG. 134, 299.>

****3.** TarSt. 7, 10, 18, 22 PrStempStG. Ver-
stempelung von Filmverleihverträgen. f)

Kl. hat mit Filmproduktionsgesellschaften oder Filmvertriebsgesellschaften Verträge abgeschlossen, durch welche sie sich das ausschließliche Recht zur „Verleihung“ (Vermietung) von Filmen, die zur Zeit der Vertragschlüsse meist noch nicht fertiggestellt waren, für vier oder fünf Jahre einräumen ließ. Als Entgelt hatte die Kl. eine Beteiligung an dem Gewinn aus dem Filmverleihgeschäft zu gewähren, den sie zu einem Mindestbetrag garantierte und teils in bar berichtigte, teils durch Akzente sicherstellte; mehrfach war eine Leistung in

Zu 3. Die Entsch. ist klar und überzeugend; sie ist von grundlegender Bedeutung für die Filmbranche.

I. Die Kl. hat mit Filmproduktionsgesellschaften und auch mit Filmvertriebsgesellschaften eine Reihe von Verträgen abgeschlossen, durch welche sie sich das ausschließliche Recht zur „Verleihung“ (Vermietung) von Filmen, die bei Vertragschluss meist noch nicht fertig waren, für mehrere Jahre einräumen ließ. Als Entgelt hatte die Kl. gewisse Anteile ihres Gewinns aus dem Filmverleihgeschäft zu gewähren.

Das RG. hatte die Frage zu prüfen, ob für diese Verträge der Veräußerungsstempel der TarSt. 7 entstanden ist (in der Gewährung einer ausschließlichen Lizenz zum Filmvertrieb gegen Entgelt liegt ein „lästiges Veräußerungsgeschäft“; vgl. RG. 76, 235 = JW. 1911, 668 und Callmann, Werkbuch für den preuß. Notar, 3. Aufl., S. 138 oben) oder ob der Mietstempel oder der Werkverdingungsstempel (TarSt. 21) oder aber nur der einfache Vertragstempel (TarSt. 18 Abs. 2) zur Entziehung gelangt ist.

Es lag sehr nahe, an den ähnlich gelagerten, in RG. 49, 278 behandelten Tatbestand zu denken, der die Versteigerung eines Verlagsvertrages betrifft. Auch dort lag wie hier an sich ein „lästiges Veräußerungsgeschäft“ i. S. der TarSt. 7 vor; mit ihm erschöpft sich aber nicht der Inhalt des Verlagsvertrages; vielmehr ist der Verleger zur Vielfältigung und Verbreitung des Werkes verpflichtet. W. R. führt dort das RG. aus, daß es sich um einen Vertrag sui generis handelt, in dem die Veräußerung nur eines der Elemente des einheitlichen Verlagsvertrages i. S. des § 10 Abs. 3 StempStG. bilde. Da dieser einheitliche Vertrag keiner

Teilbeträgen je nach dem Stande der Filmherstellung be-
trüge.

Die Kl. hat den Standpunkt eingenommen, es handle sich um unbekannte Verträge von eigener Art, die nur dem allgemeinen Vertragsstempel nach TarSt. 18 Nr. 2 StempStG. unterlägen. Der Verkl. hat diese Ansicht gebilligt. Er nimmt zwar an, die Verträge enthielten eine „lästige Veräußerung“, indem durch sie die ausschließliche Lizenz zum Filmvertrieb gegen Entgelt übertragen werde. Es genüge aber zur Begr. der Stempelpflicht nach TarSt. 7 StempStG. nicht, daß ein Vertrag eine Veräußerung neben anderen wesentlichen Verpflichtungen aufweise, sondern es sei ein reines Veräußerungsgeschäft zu erfordern, das neben der Hauptverpflichtung höchstens Nebenpflichten mit besonderem Inhalt enthalte. Hier habe jedoch die Kl. neben der Zahlung der Vergütung noch die Pflicht zur Vermietung der Filme als Hauptverbindlichkeit übernommen; das sei in den Verträgen 1, 5 u. 7 ausdrücklich hervorgehoben; ob es in den übrigen Verträgen als stillschweigend vereinbart zu gelten habe, könne dahinstehen. Denn es handele sich um unfertige Filme, deren Herstellung ebenfalls Hauptpflicht — auf Seiten der jeweiligen Vertragsgegner der Kl. — sei. Durch die vereinbarte Verpflichtung zur Filmherstellung träten die Verträge in Gegensatz zum Kauf eines künftigen Gegenstandes und gleichen in gewisser Weise dem Werklieferungsvertrag über herzustellende, nicht vertretbare Sachen. Unter die TarSt. 21 StempStG. fielen sie aber deshalb nicht, weil sie sich nicht auf Sachen, sondern auf Urheberrechte bezögen, und weil das herzustellende Werk auf die Kl. nur als Teilrecht in Gestalt der Lizenz übergehe, während das Urheberrecht beim Vertragsgegner verbleibe. Außerdem sei Vertragsinhalt nicht die Herstellung einer Sache, sondern die Schaffung eines Kunstwerks, der durch die Filmherstellung erstrebte Erfolg, der dem Urheberrecht angehöre und von dieser Seite her den bedeutungsvollen persönlichen Charakter gewinne. Für die Gesamtbeurteilung der Verträge sei allerdings die Lizenzbestellung von größerer Bedeutung als die Herstellungspflicht, denn die letztere diene der Vorbereitung des Filmvertriebs, der den Gewinn abwerfen solle. Dieses überwiege der einen Hauptpflicht über die andere vermöge jedoch kein reines Veräußerungsgeschäft zu begründen; denn es bleibe die Tatsache bestehen, daß auch die Herstellung wesentliche Verbindlichkeit sei und keine Begr. in der bloßen Natur des Veräußerungsgeschäfts finde. Darüber hinaus sei gerade sie es, die durch die Art und Weise der künstlerischen Vollenbung über den Erfolg des Geschäfts zumindest mitentscheide. Zu jenen wesentlichen Best. kaufremder Natur träten ferner noch Vertragsbestandteile von untergeordneter Bedeutung: so die der Kl. eingeräumte Mit-

besonderen Tariffstelle unterliegt, hatte das RG. in R. die Entziehung des allgemeinen Vertragsstempels der TarSt. 18 Abs. 2 angenommen.

II. Unter Anwendung jener Grundsätze auf den vorliegenden Fall gelangt das RG. folgerichtig zu folgender Auffassung:

a) Es ist zu prüfen, welchen Inhalt die zu Eingang erwähnten Verträge nach dem Parteivillen haben sollten. Ein Teil dieser Verträge ergebe, daß die Verpflichtung der Klägerin zur Vermietung der Filme als die Hauptleistung anzusehen sei, nicht die teilweise Übertragung des Urheberrechts. Diese Verträge seien deshalb stempelrechtlich genau so zu behandeln wie ein Verlagsvertrag und unterlägen deshalb nur dem Vertragstempel von 3 M (TarSt. 18 Abs. 2 StempStG.).

b) Hinsichtlich der weiteren Verträge, deren Stempelpflicht zur Entsch. stand, war es ungeklärt, ob sich ihr Vertragsinhalt in der Veräußerung der an die Kl. übertragenen Berechtigungen erschöpft. Inwieweit hat das RG. zurückgewiesen, weil in diesem Falle der Veräußerungsstempel der TarSt. 7 Abs. 1 zu b StempStG. („andere Gegenstände aller Art“) in Frage kommt, denn dieser Stempel wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Herstellung des zu veräußernden Gegenstandes noch nicht beendet ist.

c) Der Stempel aus TarSt. 21 (Werkverdingungsverträge) scheidet aus, weil diese Tariffstelle sich nur auf Sachen, nicht auf Urheberrechte beziehe.

d) Der Miet- und Pachtstempel der TarSt. 10 komme bei dem Tatbestande nicht in Frage, weil sich der Vertrag nicht in der Vermietungspflicht erschöpfe, sondern diese nur Bestandteil des einheitlichen Vertrages i. S. des § 10 Abs. 3 StempStG. war, selbst wenn der Vertrag nur mit einer Filmvertriebsgesellschaft geschlossen ist.

RM. Dr. Curt Callmann, Berlin.

bestimmung bei der Annahme des Drehbuches und bei der Auswahl des Regisseurs und der Hauptdarsteller, ferner die zeitliche Begrenzung der Verträge, die Verteilung der Lizenzgebühren nach Zeitabschnitten, die pachtähnlichen Charakter hätten, endlich die partiarische Beteiligung, welche die Kl. gewähre, und ihre damit zusammenhängende Pflicht zur Rechnungslegung. Nach alledem handle es sich um Verträge eigener Art, für die der Besl. zu Unrecht den Kaufstempel erhoben habe.

Zunächst ist die Meinung des Vorderrichters zu billigen, daß die Anwendbarkeit der TarSt. 7 Abs. 1 StempStG. nicht schon deshalb zu bejahen ist, weil in den streitigen Verträgen auch „lästige Veräußerungen“ enthalten sind. M. R. schließt er sich hierbei an die Rspr. zur Frage der Stempelpflichtigkeit der Verlagsverträge an. In RG. 49, 278 hat der erf. Sen. deren Besteuerung als „lästige Veräußerungsgeschäfte“ abgelehnt; er hat dazu namentlich folgendes ausgeführt: „Auch wenn davon ausgegangen wird, daß der Verlagsvertrag ein Veräußerungsgeschäft enthält . . ., so ist die Stempelfrage doch dahin zu entscheiden, daß die TarSt. 32c StempStG. v. 31. Juli 1895 auf denselben nicht anwendbar ist, weil sich mit der Veräußerung das Wesen des Vertrages nicht erschöpft, vielmehr die Verbindlichkeit des Verlegers zur Vielfältigung und Verbreitung des den Gegenstand des Verlagsrechts bildenden Werkes hinzutritt. Diese Verbindlichkeit gibt dem Verlagsvertrage seinen besonderen rechtlichen Charakter, und es hat daher das UR. denselben als Vertrag über Handlungen angesehen. Die Veräußerung ist nicht ein in der Vertragsurkunde enthaltene besonderes Geschäft, welches, losgelöst von jener Verbindlichkeit, für sich allein in Betracht zu ziehen ist, sondern nur ein Element eines einheitlichen Rechtsgeschäfts; nur der Charakter des letzteren ist für die Beurteilung der Stempelpflichtigkeit der Vertragsurkunde maßgebend (vgl. § 10 StempStG.). Der Verlagsvertrag kam daher nur nach TarSt. 71 Nr. 2 versteuert werden, da eine andere TarSt., insbes. die der Nr. 32c, nicht zur Anwendung kommt.“ Diese Ausführungen behalten auch für die gegenwärtige Gesetzeslage ihre volle Geltung; denn der TarSt. 32c Ges. v. 31. Juli 1895 entspricht jetzt TarSt. 7 Abs. 1 StempStG. v. 27. Okt. 1924 und der vormaligen TarSt. 71 Nr. 2 jetzt TarSt. 18 Nr. 2; auch kennzeichnet § 1 VeriG. vom 19. Juni 1901, welches zur Zeit der Erlassung des angeführten Urk. noch nicht in Kraft getreten war, das Wesen des Verlagsvertrags ebenso, wie es jene Entsch. auf der Grundlage des früheren Rechtszustandes getan hat. Ihre mitgereichte Begr. enthält auch alle wesentlichen Erwägungen, die bei Prüfung der Stempelpflichtigkeit der hier vorl. Verträge anzustellen sind. Freilich ist das Rechtsverhältnis zwischen dem beim Vertrieb von Filmen Beteiligten nicht gesetzlich geregelt, und es kommt deshalb nur darauf an, welchen Inhalt die Vertragsschließenden den Verträgen haben geben wollen. Wenn sie die Verpflichtung der Kl. zur Vermietung der Filme mit als Hauptleistung von ihrer Seite bedungen haben, so besteht kein Bedenken, die Stempelpflichtigkeit dieser Verträge ebenso zu beurteilen wie diejenige der Verlagsverträge. Als „Hauptleistung“ kommt dabei eine solche Leistung in Betracht, auf die es ihrem Empfänger in hohem Grade ankam, die er unter allen Umständen erlangen wollte (RG. 101, 431; 115, 20, 21¹). Wenn der VerR. aber annimmt, daß in den Verträgen 1, 5 und 7 die Vertragsschließenden die Pflicht der Kl. zur Filmvermietung als Hauptverbindlichkeit haben aufstellen wollen, so bindet diese tatsächliche Feststellung den RevR., wie der erf. Sen. auch schon in RG. 115, 21²) bei Entsch. eines dem ähnlich liegenden Stempelsteuerfalles angenommen hat. Demnach ist für jene drei Verträge die Annahme zu billigen, daß sie nur unter den allgemeinen Vertragsstempel (TarSt. 18 Nr. 2) fallen.

Zurückzuweisen ist die Annahme der Rev., die Verpflichtungspflicht sei nach § 10 StempStG. besonders zu versteuern. Diese entbehrt überhaupt des Charakters als selbständiges Geschäft; wollte man ihr aber diesen beilegen, so schließe doch § 10 Abs. 3 ein, weil sich die einzelnen in den Vertragsurkunden etwa enthaltenen Geschäfte als Bestandteile eines einheitlichen, nach dem Tarife steuerpflichtigen

Rechtsgeschäfts darstellen würden. In diesem Sinne hat der Sen. auch schon in RG. 49, 280 Stellung genommen. Wenn schließlich die Rev. angewendet hat, mindestens diejenigen Verträge, welche die Kl. mit solchen Firmen abgeschlossen habe, die nicht selbst die Filme herstellten, erforderten eine abweichende Beurteilung, so kann auch dem nicht beigeplichtet werden. Die Vermietungspflicht als bedungene Hauptleistung behält auch dann ihre vorher erörterte Bedeutung, wenn als Veräußerer nicht der ursprüngliche Inhaber der urheberrechtlichen Befugnisse auftritt.

Für die Verträge 2, 3, 4 u. 6 läßt der VerR. die Frage offen, ob hier die Pflicht der Kl. zur Filmvermietung als stillschweigend vereinbart zu gelten hat. Er meint, es komme darauf nicht an, weil dort die Verpflichtung zur Herstellung der noch unfertigen Filme von den Vertragsgegnern als Hauptverbindlichkeit übernommen worden sei. Diese Ausführungen des BG. begegnen indes rechtlichen Bedenken. Der Umstand, daß die Herstellung des zu veräußernden Gegenstandes zur Zeit der Beurteilung des Vertrags noch nicht beendet war, schließt die Annahme eines „lästigen Veräußerungsgeschäfts“ i. S. der TarSt. 7 Abs. 1 StempStG. nicht grundsätzlich aus. Soweit es sich um die Herstellung beweglicher Sachen oder um Arbeiten an unbeweglichen Sachen handelt, greifen allerdings TarSt. 21 (Wertverdingungsverträge) ein, die aber mehrfach auf TarSt. 7 zurückverweisen. TarSt. 21 ist hier nicht anwendbar, wie der Vorderrichter mit zutreffender Begr. angenommen hat. Aber gerade weil vorliegend keine Veräußerung von Sachen in Frage steht, wäre die unmittelbare Anwendung der TarSt. 7 Abs. 1 zu b geboten, wenn sich das Wesen jener vier Verträge in der Veräußerung der der Kl. übertragenen Berechtigungen erschöpfen würde.

(U. v. 23. Febr. 1932; 306/31 VII. — Berlin.) [Ru.]
(= RG. 135, 237.)

4. TarSt. 7 Abs. 9 Nr. 3 V StempStG. An die Reichsbahn gelieferter, zur Beleuchtung von Aufenthalts- und Materiallagerräumen verwendeter elektrischer Strom dient nicht zum unmittelbaren Gebrauch in dem Gewerbe des Empfängers i. S. der zitierten Stempelsteuerbefreiungsvorschrift. †)

Das RStempStG. von 1881 befreite von der Stempelsteuer: Kaufverträge über Sachen, die „zum Gebrauche als gewerbliche Betriebsmaterialien“ dienen sollten; das PrStempStG. von 1895 und ihm folgend das jetzt geltende PrGes. v. 27. Okt. 1924 befreit Kauf- und Lieferungsverträge usw. über Waren, die „zum unmittelbaren Verbrauch in einem Gewerbe“ dienen sollen. Die Änderung sollte ausdrücken, daß nur Waren zum Verbrauch, nicht zum bloßen

Zu 4. Der Auffassung des RG. ist zu folgen. Sie behandelt die Frage, ob der Lieferungsvertrag über elektrischen Strom, den die Reichsbahnges. zur Beleuchtung von Lagerräumen und den den Rolltenarbeitern zum Aufenthalt dienenden Räumen verwendet, der Befreiungsvorschrift der TarSt. 7 Abs. 9 zu 3 unterliegt. Die Bestimmung lautet: „Befreit sind Kauf- und Lieferungsverträge über Mengen von Sachen oder Waren, sofern dieselben . . . zum unmittelbaren Verbrauch in einem Gewerbe . . . dienen sollen.“ Das RG. verneint mit Recht die Unmittelbarkeit, weil die betriebswesentliche Tätigkeit der Reichsbahn in der Beförderung von Menschen und Sachen besteht, die Befreiungsvorschrift aber voraussetzen würde, daß der Verbrauch gerade bei derjenigen Tätigkeit stattfinden soll, die das Wesen des betreffenden Gewerbebetriebes ausmacht. (Vgl. auch die Ann. von Callmann: JW. 1930, 2056.)

Daß ein Stromlieferungsvertrag überhaupt als Vertrag über „Mengen von Sachen“ anzusehen ist, ist nicht streitig (vgl. z. B. Messerschmidt-Kollat, 5. Aufl., S. 255 Note 20; Löck-Eiffeler, 10. Aufl., S. 177 zu d und RG. 86, 12). Der Entsch. ist jedenfalls zu entnehmen, daß, wenn der elektrische Strom z. B. dazu benutzt würde, Akkumulatoren für die Beleuchtung der Eisenbahnabteile zu füllen, die Voraussetzung des unmittelbaren Verbrauchs im Gewerbe des Befreierten vorhanden wäre. Wird der Strom aber auch für andere nicht zum unmittelbaren Verbrauch in dem Gewerbe der Eisenbahn dienende Zwecke verwendet, so kann, wie das RG. zutreffend ausführt, die Befreiungsvorschrift dann keine Anwendung finden, wenn in dem Lieferungsvertrag die Einzelwerte nicht getrennt sind.

RM. Dr. Curt Callmann, Berlin.

¹) JW. 1927, 97. ²) JW. 1927, 97.

Merkmale finden. Er legt dabei keineswegs, wie die Rev. meint, die — irrtümliche — Auffassung zugrunde, daß ein Kaufvertrag nur in besonders vorgeschriebener Form beurkundet werden könne. Ebensovienig war sich der VerN. darüber im klaren, daß gem. § 3 Abs. 3 StempStG. die bloße Erwähnung des Kaufgeschäfts zur Stempelpflichtigkeit genügen würde, wenn nämlich die auf dessen Beurkundung gerichtete Absicht der Erklärenden hinzutrate.

Ferner mag an sich die Behauptung der Rev. zutreffen, daß der Stempel aus der TarSt. 7 Abs. 1 StempStG. auch dann geschuldet würde, wenn eine Erklärung über die Übergabe der Kaufsache nicht mit beurkundet ist. Auch insoweit bewegt sich jedoch der VerN. keineswegs in rechtsirrigen Vorstellungen, sondern er verwertet die Unvollständigkeit der Angaben über das Kaufgeschäft nur in der Richtung, daß sie gegen die Absicht spreche, dieses Geschäft zu beurkunden. Eine solche Würdigung ist durchaus statthaft.

Wenn sodann die Rev. ausführt, daraus, daß man in die Urkunde von dem Kaufvertrage wesentlich mehr aufgenommen habe, als gem. § 1260 BGB. notwendig gewesen wäre, sei zu schließen, daß es den Beteiligten neben der Eintragung des Schiffspfandrechts darauf angekommen sei, eine Beweisurkunde über das Kaufgeschäft zu schaffen, so begibt sie sich damit auf das ihr verschlossene Gebiet der tatsächlichen Erörterung.

Schließlich versagt auch der von der Rev. noch betonte Gesichtspunkt, es sei anzunehmen, daß bei einem etwaigen Rechtsstreit die Unterzeichner der Urkunde ohne weiteres auf diese als Beweisdokument für den Kaufvertrag zurückgreifen könnten und würden. Ob Derartiges vielleicht später geschehen könnte, ist unerheblich. Für die Stempelpflichtigkeit nach § 3 Abs. 3 StempStG. ist nur die Frage von Bedeutung, ob die Beteiligten bei Errichtung der Urkunde ein solches Beweisdokument haben schaffen wollen. Diese tatsächliche Frage hat das BG. ohne Rechtsirrtum zugunsten der Klage entschieden.

2. Das BG. spricht ohne Begr. dem Kl. die von ihm geforderten 8% Zinsen seit dem Tage zu, an dem er den zurückverlangten Steuerbetrag entrichtet hat. Nach der ständigen Rspr. des erf. Sen. (RG. 117, 92¹⁾; 122, 283²⁾; 123, 159³⁾; 130, 240⁴⁾) schuldet aber in Stempelsteuer-sachen der zur Rückzahlung verurteilte Staat der Regel nach

tragung einer Hypothek, Grundschuld oder wiederkehrenden Geldleistung im Grundbuch mit dem Schuldverschreibungstempel, in gleicher Weise aber auch den Antrag auf Eintragung eines Schiffspfandrechts im Schiffsregister. Das FinU. vertrat jedoch die Auffassung, daß der Kaufstempel entstanden sei. Mit Recht legt das BG. dar, daß sich diese Frage nach § 3 Abs. 3 StempStG. entscheide. Die Vorschr. lautet: „Urkunden, in denen ein Geschäft nur in der Form der Beurkundung oder Begründung einer anderen Erklärung erwähnt wird, sind in Ansehung jenes Geschäfts stempelpflichtig, wenn die Absicht auf die Beurkundung desselben gerichtet gewesen ist.“ Das BG. ist auf die Beurkundung desselben gerichtet gewesen ist.“ Das BG. ist auf die Beurkundung des Vorderrichters darin gefolgt, daß die Beteiligten bei Errichtung der Urkunde ein Beweisdokument über den Kaufvertrag nicht haben schaffen wollen, sondern daß die Urkunde nur diejenigen Angaben enthält, die nach den oben angeführten Gesetzesvorschriften nötig waren. Demgemäß gelangte das BG. mit Recht zur Verneinung der Entstehung des Kaufstempels.

b) Hinsichtlich der geforderten Zinsen von 8% hat das BG. den Zinsanspruch über 4% hinaus unter Hinweis auf die ständige Rspr. des 7. ZivSen. verneint mit der Begründung, daß die Mehrzinsen nur unter dem Gesichtspunkte des Schadenserfolges gefordert werden könnten. Der gleiche Senat hat aber in einer neueren Entscheidung als die von ihm zitierten anscheinend den gegenteiligen Standpunkt vertreten (in VII 231/30: JW. 1931, 3280). Hier heißt es wörtlich: „Auch die Zinsenentscheidung ist nicht zu beanstanden. Da der VerN. schon vor Klagerhebung ... in Verzug gesetzt worden ist, schuldet er schon der Kl. Ersatz des ihr ... entstandenen Schadens, und diesen konnte das BG. in Anwendung des § 287 BGB. auch ohne besondere Unterlagen, wie geschehen, auf 7% der Schuldsumme schätzen.“ Da es gerichtlich kundig ist, daß ein Gläubiger — mindestens bis vor einiger Zeit — ohne den Zahlungsverzug des Schuldners sein Geld ohne weiteres mit 7% anlegen kann, ist es ein übertriebener Formalismus, wenn man in jedem Einzelfalle die Behauptung eines Schadens und den Nachweis der Schadenshöhe verlangen wollte.

N. Dr. Curt Callmann, Berlin.

nur die gesetzlichen Zinsen zu 4% seit dem Tage der Klageaufstellung; ein darüber hinausgehender Zinsanspruch bedarf besonderer Rechtfertigung unter dem Gesichtspunkte des Schadenserfolges.

(U. v. 8. März 1932; 347/31 VII. — Breslau.) [Ru.]
(= RG. 135, 283.)

**6. TarSt. 10 II Abs. 2 Satz 3 PrStempStG. (Berstempelung eines Mietvertrages für bestimmte Dauer mit Verlängerungsmöglichkeit.)

Der Kl. war in drei Mietverträgen das Recht eingeräumt, den ihr als Mieterin zustehenden Gebrauch der Räume nach Ablauf der zunächst fest vereinbarten Vertragszeit durch Abgabe einer schriftlichen Erklärung gegenüber den Vermietern um weitere fünf Jahre zu verlängern. Ihre Rev. hatte Erfolg.

Der erf. Sen. hat in RG. 131, 310 und ebenso in RG. VII 231/30¹⁾ ausgesprochen, daß bei Mietverträgen, die auf feste Zeit mit der im vorl. Falle getroffenen Verlängerungsabrede geschlossen sind, der Mietvertragsstempel gemäß TarSt. 10 II Abs. 2 S. 3 PrStempStG. v. 27. Okt. 1924 nur nach der zunächst bestimmten Vertragsdauer zu bemessen ist. Dabei wurde ausgeführt, unter der für die Hinzurechnung der Mietverlängerungszeit günstigeren Annahme, daß wegen dieser Mietzeit nicht bloß ein einseitiges befristetes Vertragsangebot des Vermieters, sondern ein bedingter Mietvertrag vorliege, sei jene Abrede i. S. der angeführten Tarifvorschrift als eine Best. anzusehen, wonach das Rechtsverhältnis „unter gewissen Voraussetzungen als verlängert gelten soll“, und demgemäß die Verlängerungszeit der zunächst bestimmten Mietdauer nicht hinzuzurechnen. Das BG. meint nun, die bei dieser Stellungnahme offengelassene Frage, ob in der Verlängerungsabrede ein einseitiges Vertragsangebot des Vermieters zu finden sei, bejahen und in der Ausübung des Erklärungsrechts seitens des Mieters die Annahme dieses Angebots und den Abschluß des Verlängerungsvertrages erblicken zu müssen, und hält es deshalb für gerechtfertigt, wenn die ursprünglichen Mietverträge i. Verb. m. der schriftlichen Geltendmachung des Erklärungsrechts zu dem der Verlängerungszeit entsprechenden Mietstempel herangezogen werden.

Der Rechtsauffassung des BG. kann nicht beigetreten werden. Die in einem Mietvertrag enthaltene Einräumung des Rechtes an den Mieter, den Mietgebrauch durch Abgabe einer schriftlichen Erklärung gegenüber dem Vermieter nach Ablauf der zunächst fest vereinbarten mehr als einjährigen Vertragszeit um weitere Jahre zu verlängern, rechtfertigt auch dann nicht den Ansatz eines höheren als des für die zunächst fest vereinbarte Vertragszeit geschuldeten Stempels, wenn sie nach

Zu 6. Das BG. wiederholt nur die Grundsätze, die in RG. 131, 310 und RG.: JW. 1931, 3279 (Anm. von Callmann) ausgesprochen sind und denen zu folgen ist. Daraus ergibt sich für den Zeitraum, der nach TarSt. 10 zu II (2) StempStG. dem Wertstempel für Mietverträge zugrunde zu legen ist, folgende Übersicht:

a) Bei fester Dauer richtet sich der Wertstempel nach dem zusammengerechneten Miet- oder Pachtzins für diese feste Vertragsdauer.
b) Bei unbestimmter Dauer des Miet- oder Pachtvertrages ist das Stempelobjekt nach dem einjährigen Miet- oder Pachtzins zu berechnen.

c) Ist eine vorzeitige Kündigung vereinbart, so ist dies auf die Wertberechnung ohne Einfluß, da im Tarif hierüber nichts gesagt ist.

d) Handelt es sich dagegen um eine sog. „Option“, so ist zu unterscheiden, ob dieses Verlängerungsrecht ausgeübt werden kann, wenn von der ursprünglichen Vertragszeit schon ein Jahr oder aber eine längere Zeit verstrichen ist. Ist nicht mehr als ein Jahr seit Vertragsbeginn verstrichen, so ist der Vertrag nur nach der einjährigen Dauer zu verstemeln. Kann jedoch nach dem Inhalte des Vertrages eine Verlängerung von einer Partei erst verlangt werden, nachdem mehr als ein Jahr der ursprünglichen Vertragsdauer verstrichen ist, so ist der Stempel nach dem mehr als ein Jahr umfassenden ursprünglichen Zeitraum zu berechnen. — Die Worte in TarSt. 10 II (2) „unter gewissen Voraussetzungen als verlängert gelten soll“ treffen nicht nur den Fall der stillschweigenden Vertragsverlängerung, sondern auch die ausdrücklichliche Vereinbarung einer Option; diese Vorschr. der TarSt. 10 II (2) geht auch als Sondervorschrift den Bestimmungen der §§ 3 Abs. 2 StempStG. (bedingte Geschäfte) und 6 Abs. 2 (Wahlrecht) vor.

N. Dr. Curt Callmann, Berlin.

¹⁾ JW. 1927, 2129. ²⁾ JW. 1929, 507. ³⁾ JW. 1929, 935.

⁴⁾ JW. 1931, 2123.

¹⁾ JW. 1931, 3279.

Lage des Falles als Angebot des Vermieters zum Abschluß eines Verlängerungsvertrags anzusehen ist, das durch den Mieter demnächst vermöge der ihm verstateten Erklärung angenommen wird. Die Abgabe dieser Annahmeerklärung durch den Mieter ist dann i. S. der TarSt. 10 II Abs. 2 S. 3 PrStempStG. die „Voraussetzung“, unter der nach der im ursprünglichen Mietvertrag enthaltenen Best. das Rechtsverhältnis nach Ablauf der zunächst fest bestimmten, auf länger als ein Jahr bemessenen Vertragszeit als verlängert gelten soll. Der Wortlaut der GesVorschr. bietet keinen Anhalt, sie auf solche Fälle weniger anzuwenden als auf diejenigen, in denen die Einräumung des Verlängerungsrechts etwa als Abschluß eines zweiten bedingten Mietvertrags oder als die bedingte Festsetzung einer längeren Vertragsdauer anzusehen ist. Ebensovienig läßt sich ein Grund zu einer Unterscheidung, die von Fall zu Fall schwierige Untersuchungen über die Willensrichtung der Parteien fordern würde, aus dem Zwecke des Ges. oder aus seinem Vergleiche mit der früheren Gesetzgebung oder den ihm zugrunde liegenden gesetzgeberischen Verh. entnehmen, wie letzteres bereits in den erwähnten Ur. des Sen. ausgeführt wurde.

(U. v. 26. Febr. 1932; 341/31 VII. — O. G. Berlin.)

[Ru.]

(= RG. 135, 253.)

7. TarSt. 16 Abs. 4 PrStempStG. Für die Frage, ob stempelrechtlich ein Testament als bloßer (dem ermäßigten Stempel unterliegender) Nachtrag zu einem früheren anzusehen ist oder als eine neue Verfügung von Todes wegen, kommt es nur auf seinen Inhalt an, nicht auf den Willen des Testators und auch nicht darauf, ob die neuen Bestimmungen mit früheren aufgehobenen z. T. gleichlautend sind.†)

Frau v. G. hatte am 9. Febr. 1923 ein Testament und im September 1923 ein Nachtragstestament errichtet. Am 3. Jan. 1929 errichtete sie ein weiteres Testament; dieses enthält zunächst den Widerruf aller ihrer bisherigen letztwilligen Verfügungen und es folgen sodann in sieben Punkten Bestimmungen über Erbeinsetzung, Ernennung von Testamentvollstreckern, Nachlaßerbbschaft u. a. Das O. G., das die Eröffnung dieses Testaments vornahm, erhob nach TarSt. 16 Abs. 1 PrStempStG. einen Stempel von 2000 M = $\frac{1}{10}$ % des Nachlaßwertes; die Kl. als Testamentvollstrecker bezahlten die 2000 M in vier Monatsraten von je 500 M.

Die Kl. fordern die Rückzahlung des im September 1930 gezahlten Teilbetrags von 500 M, da die letztwillige Verfügung v. 3. Jan. 1923 nur Erläuterungen, Nachträge und Ergänzungen zu den beiden Testamenten vom Jahre 1923

Zu 7. I. Der Auffassung des O. G. ist zu folgen. In TarSt. 16 Abs. 1 StempStG. werden Verfügungen von Todes wegen mit einem Wertstempel von $\frac{1}{10}$ % belegt. Nach Abs. 4 ist jedoch ein ermäßigter Feststempel von 3 M zu verwenden, „wenn die Verfügungen von Todes wegen lediglich Anordnungen nicht vermögensrechtlicher Art, Nachträge, Ergänzungen und Erläuterungen zu letztwilligen Verfügungen enthalten“. Betrifft also die Verfügung v. T. w. lediglich Anordnungen nicht vermögensrechtlicher Art, z. B. die Einsetzung eines Testamentvollstreckers, so kommt es mithin nicht darauf an, ob sich die Verfügung v. T. w. als Nachtrag darstellt oder als selbständige Verfügung v. T. w. (vgl. § 2197 BGB.). In beiden Fällen entsteht nur der ermäßigte Stempel. Bei den weiter aufgeführten Verfügungen v. T. w., bestehend in Nachträgen, Ergänzungen und Erläuterungen zu letztwilligen Verfügungen, ist es indes umgekehrt. Der Wortlaut der Vorschr. unterscheidet hier nicht, ob Best. vermögensrechtlicher Art oder nichtvermögensrechtlicher Art darin enthalten sind; entscheidend ist nur, ob die Verfügung v. T. w. als Nachtrag, Ergänzung, Erläuterung anzupredien ist. Deshalb ist es unrichtig oder jedenfalls mißverständlich, wenn Messerschmidt-Kollat, 5. Aufl., S. 364 ausführt: „Enthalten Nachträge Ergänzungen usw., aber Best. vermögensrechtlicher Natur, z. B. Erbeinsetzungen, Vermächtnisse, Auflagen, so unterliegen sie nicht dem Feststempel des Abs. 4, sondern ebenfalls dem Wertstempel des Abs. 1.“ Sie können diesem Stempel unterliegen, müssen es aber nicht. Das hängt ausschließlich davon ab, ob eine selbständige Erbeinsetzung vorliegt oder nur ein „Nachtrag“ usw. Doeck & Giffler, TarSt. 16 Note 12. bemerkt sehr zutreffend, dies könne nur von Fall zu Fall unter

enthalte und daher nach TarSt. 16 Abs. 4 nur ein Stempel von 3 M zu entrichten sei.

O. G. hat abgewiesen, RG. die Sprungrev. zurückgewiesen.

Das O. G. ist auf die Ausführungen der Kl. nicht eingegangen, mit denen diese darzutun versucht haben, daß der Inhalt des Testaments v. 3. Jan. 1929 mit dem der Testamente vom Jahre 1923 im wesentlichen übereinstimme. Es hält dies für bedeutungslos und erachtet für ausschlaggebend nur, daß das Testament v. 3. Jan. 1929 infolge der Aufhebung aller früheren letztwilligen Verfügungen eine neue selbständige Verfügung von Todes wegen darstelle, es aber an einer noch bestehenden Verfügung fehle, bezüglich deren allein ein Nachtrag, eine Ergänzung oder eine Erläuterung in Betracht kommen könne.

Die Rev. macht geltend, daß diese Auffassung zu formalistisch sei und dem Sinne der Bestimmung TarSt. 16 Abs. 4 nicht gerecht werde; denn wenn jemand eine letztwillige Verfügung ergänze oder erläutere, so würde er, wenn er richtig beraten sei, regelmäßig die ergänzten und erläuterten letztwilligen Bestimmungen im Zusammenhang damit wiederholen und die früheren letztwilligen Verfügungen aufheben, weil sonst erfahrungsgemäß Mißverständnisse und Streitigkeiten darüber, welche letztwilligen Verfügungen und in welchem Umfange sie schließlich gelten sollten, die Folge seien; diese, zur Verhinderung späterer Mißverständnisse an Stelle auch der Form nach bloßer Erläuterungen und Ergänzungen gewählte, Form könne aber für die Stempelberechnung keinen Unterschied machen.

Diese Ausführungen können nicht als gerechtfertigt anerkannt werden, vielmehr ist den Gründen des angefochtenen Urteils beizupflichten. Entscheidend für die Stempelpflicht ist der urkundlich niedergelegte rechtliche Inhalt einer Erklärung (§ 3 Abs. 1 StempStG.), nicht aber dahinterstehende mehr tatsächliche Erwägungen, namentlich Beweggründe. Es ist deshalb unerheblich, ob die Erblasserin in der Tat ihre Testamente von 1923 nur hat ergänzen und erläutern oder i. S. der TarSt. 16 Abs. 4 Nachträge dazu hat machen wollen und bloß aus dem in der Rev. angegebenen Grunde die Form eines selbständigen neuen Testaments gewählt hat, sowie ob es sich auch wirklich nur um Bestimmungen handelt, die sachlich unter die drei Begriffe gebracht werden könnten. Denn die Erblasserin hat eben in dem Testament v. 3. Jan. 1929 nach Widerruf aller früheren letztwilligen Verfügungen und deren damit eingetretener völliger Beseitigung einer ganz neuen selbständigen Verfügung von Todes wegen urkundlich Ausdruck gegeben, und diese neuen selbständigen Bestimmungen, die auch auf nichts anderes Bezug nehmen, können nicht als Nachträge, Ergänzungen und Erläuterungen zu letztwilligen Verfügungen angesehen werden, die tatsächlich nicht mehr vorhanden sind. Einer ausdehnenden Auslegung der Vorschrift in TarSt. 16 Abs. 4 i. S. der Rev. steht auch der schon vom O. G. berührte Gesichtspunkt entgegen, daß die Vorschrift als Ausnahmebestimmung eng ausgelegt werden mag.

(U. v. 12. Jan. 1932; 196/31 VII. — Berlin.) [Ru.]

Vergleichung mit der ursprünglichen Verfügung entschieden werden. Enthält der Nachtrag indes nur Anordnungen nichtvermögensrechtlicher Art, so kommt wiederum nach der Eingangswort der Vorschr. nur der ermäßigte Feststempel in Ansatz.

II. In dem vorl. Falle waren in einem Testament alle bisherigen Verfügungen v. T. w. widerrufen, insbes. ein Testament und ein späteres Nachtragstestament. In dem neuen Testament folgten dann eingehende Best. über Erbeinsetzung, Ernennung von Testamentvollstreckern usw. Maßgebend ist nach dem Grundsatze des § 3 Abs. 1 StempStG. der Inhalt der Urkunde. Mithin kommt es, wie das O. G. m. R. hervorhebt, nur darauf an, ob sich die Urkunde nach ihrem Inhalte als selbständige Verfügungen v. T. w. darstellt; dagegen ist es unerheblich, ob der Testator beabsichtigt hatte, nur einen Testamentenachtrag zu errichten und ob er nur aus Zweckmäßigkeitsgründen die beibehaltenen Teile des widerrufenen Testaments neu aufgeführt halte. Dazu kommt noch, führt das O. G. weiter aus, daß Abs. 4 als Ausnahmevorschrift eng auszulegen und das neue Testament schon deshalb begrifflich nicht als Nachtrag anzusehen sei, weil die alten Verfügungen v. T. w. in dem neuen Testament aufgehoben seien.

RM. Dr. Curt Callmann, Berlin.

II. Verfahren.

**8. § 13 BGB.

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.

J. J. 1924 erwarb die Landgemeinde B. den in ihrem GemBez. gelegenen Hirschkpark. Sie übernahm den Veräußerer gegenüber die Verpflichtung, die an den klagenden KreisKommVerb. P. zu entrichtende Wertzuwachssteuer zu zahlen. J. J. 1925 traf sie sodann mit dem Kl. das folgende schriftliche Abkommen: „Die Gemeinde B. erkennt an, dem KreisKommVerb. P. an Kommunalabgaben aus Anlaß des Erwerbs des Hirschkparks 237 791,95 M zu schulden. Der Kreis stundet der Gemeinde B. diesen Betrag zinslos mit der Maßgabe, daß eine Zahlung des gestundeten Betrages nur zu erfolgen hat, wenn der Hirschkpark aus dem Kreiskommunalverband P. ausscheidet.

Der Kl. verlangt Zahlung aus diesem Vertrage.

Mit Recht hat das BG. den Rechtsweg für zulässig erachtet. Die Wertzuwachssteuerschuld, die den Anlaß zu dem Auerkenntnis der Landgemeinde B. gab, war in der Person eines Dritten entstanden; die Gemeinde B. selbst hatte keine Steuerschuld gegenüber dem Kl. Sie hat sich ihm gegenüber vielmehr zur Bezahlung der Schuld eines Dritten verpflichtet. Der hieraus erwachsene Anspruch ist ein privatrechtlicher, der Rechtsstreit eine bürgerliche Rechtsstreitigkeit i. S. des § 13 BGB. (RG. 129, 97¹⁾; 123, 229).

Durch § 1 Gef. v. 8. Juli 1927 (PrGS. 129) — UnterelbeG. — ist neben anderen Gemeinden die Landgemeinde B. mit der befl. Stadtgemeinde A. vereinigt. Damit ist sie aus dem Kreise P. ausgeschieden. Rechtsnachfolger der aufgelösten Gemeinde sind nach § 6 a. a. D. diejenigen Gemeinden, mit denen sie vereinigt werden.

Die Befl. stimmt der Auffassung zu, daß mit der Eingemeindung der Gemeinde B. ihre Rechte und Pflichten grundsätzlich auf die befl. Stadtgemeinde übergegangen sind. Sie meint aber einmal, daß es der Gemeinde B. nicht gestattet gewesen sei, Verträge mit dem Kl. darüber zu schließen, welche Rechtsfolgen eintreten sollten, wenn die Gemeinde selbst eingemeindet würde. Solche Verträge könnten nur durch sog. Eingemeindungsverträge zwischen den Beteiligten geschlossen werden. Um einen Vertrag dieser Art, der die Auseinandersetzung zwischen den beiden Beteiligten zum Gegenstande hat, wie er Gegenstand der Beurteilung in RG. 133, 144²⁾ gewesen ist, handelt es sich im vorl. Falle allerdings nicht. Es liegt vielmehr ein Vertrag vor, der mit der Auseinandersetzung als Folge der Eingemeindung nichts zu tun hat, der vielmehr eine gestundete Leistung zum Gegenstand hat, deren Fälligkeitstermin durch das Ausschneiden des Hirschkparks aus dem KreisKommVerb. bestimmt wurde. Das Ausschneiden der ganzen Gemeinde aus dem KreisKommVerb. war also nicht als Zeitpunkt der Fälligkeit der Schuld Rede stehenden Verträge etwa ein Mißbrauch künftiger Eingemeindung vorliegt. Wollte man das Ausschneiden des Hirschkparks aus dem KreisKommVerb. nicht als Zeitpunkt der Fälligkeit, sondern entgegen dem Wortlaut des Vertrages als Bedingung der Verpflichtung auffassen, so würde die Rechtslage keine andere sein. Das Wesen des Anspruchs wird dadurch nicht geändert.

Die Befl. meint ferner, daß der Kl. die Absicht verfolgte, die eingeklagte Forderung dem Auseinandersetzungsverfahren zu entziehen. Es bestche für den Kl. die Gefahr, daß im VermStrVerf. die Unterstützung des wichtigen Par-

ankaufes durch den Kreis für eine Selbstverständlichkeit erklärt werde, für die er nicht nachträglich einen Vorteil erstreben könne. Deshalb suche der Kl. im Zivilprozeß ein Urteil des Inhalts zu erlangen, daß die Forderung außerhalb des Auseinandersetzungsverfahrens zu erfüllen sei und in diesem Verfahren nicht berücksichtigt werden dürfe. Das sei unzulässig. Das ordentliche Gericht habe nicht die Macht, den Umfang der Auseinandersetzung mit bindender Wirkung für das VermGer. zu begrenzen. Nicht einmal eine Feststellung der Forderung sei berechtigt; denn es fehle das Rechtsschutzinteresse an dieser Feststellung, da das VermGer. berufen sei, alle im Auseinandersetzungsverfahren auftauchenden Fragen selbst zu beurteilen. Außerdem sei es unzulässig, aus dem einheitlichen Auseinandersetzungsverfahren einen einzelnen Anspruch herauszugreifen und getrennt einzuklagen. Hierzu beruft sich die Befl. auf die Ausführungen des RGKomm. zu § 730 BGB.

Diese Ausführungen verkennen das Verhältnis einer Entsch. über einen privatrechtlichen Anspruch im ordentlichen Verfahren zu dem Auseinandersetzungsverfahren, das sich an eine Eingemeindung anschließt. Zunächst ist zu betonen, daß es sich bei dieser Frage im Kern um die Abgrenzung des ordentlichen Rechtswegs gegenüber einem begrifflich nicht auf das UnterelbeGef. beschränkten Auseinandersetzungsverfahren handelt, 549 ZfD. der Prüfung dieser Frage also nicht entgegensteht. Wie der Akt der Eingemeindung selbst, so sind auch seine Wirkungen öffentlich-rechtlicher Natur (RG. 68, 217; v. Brauchitsch, VermGes. f. Preußen, 19. Aufl., Bd. 7 S. 186). Auch die Auseinandersetzung gehört dem öffentlich-rechtlichen Gebiet an (RG. 133, 147³⁾). Sie steht nicht gleich der auf eine Vermögensaufteilung gerichteten privatrechtlichen Auseinandersetzung. In erster Linie wird sie die Rechte und Pflichten betreffen, welche durch die Eingemeindung mehrerer Kommunen gemeinsame Rechte und Pflichten dieser Kommunen geworden sind. Die Auseinandersetzung in diesem Sinne wird in der am 24. Jan. 1929 (WBlB. 995) erlassenen 3. Anweisung zur Ausf. des — im vorl. Fall noch nicht zur Anwendung kommenden — PrGes. über die Regelung verschiedener Punkte des GemVerfRechts v. 27. Dez. 1927 (GS. 211) (vgl. v. Brauchitsch a. a. D. S. 755, 4) als Auseinandersetzung im engeren Sinne verstanden. Als Beispiele solcher kommunalen Gemeinsamkeiten, die einer Auseinandersetzung bedürfen, führt die genannte Anweisung die Anteile aus dem Finanzausgleich bis zur Feststellung neuer Verteilungsschlüssel und einige andere An gelegenheiten an; sie weist aber zutreffend darauf hin, daß die Auseinandersetzung im engeren Sinne nicht den Zweck hat, die ex lege eingetretenen Rechtsfolgen der kommunalen Neugliederung festzustellen oder anders zu ordnen, als das Gefes. es vorsieht; sie nimmt auf RG. 68, 370 = PrVermBl. 30, 58 (vgl. auch RG. 68, 214⁴⁾) dafür Bezug, daß kommunale Rechte und Pflichten, die in einem bestimmten Gebiete wurzeln, kraft öffentlichen Rechts ohne weiteres auf diejenige Gemeinde übergehen, mit der das Gebiet vereinigt worden ist. Diese Wirkung würde auch ohne § 6 UnterelbeG. und ohne § 3 Abs. 2 Schlusßsatz LGemD. f. d. Prov. Schleswig-Holstein v. 4. Juli 1892 (GS. 155) eintreten, in welcher ausdrücklich gesagt ist: Im Falle der Vereinigung von Gemeinden geht das Vermögen derselben auf die neugebildete Gemeinde über (v. Bitter, Hdbw. d. pr. Verm. Bd. 1, 2 S. 639).

Sodann hat aber die Auseinandersetzung zwischen verschiedenen Gemeinwesen, wie die 3. Anweisung zur Ausf. v. 27. Dez. 1927 m. R. hervorhebt, die Aufgabe, erforderlichenfalls die Interessen der beteiligten Gemeinwesen in billiger Weise auszugleichen. Das entspricht der Regelung, wie sie in § 21 UnterelbeG. getroffen ist, wonach die Auseinandersetzung unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände einen billigen Ausgleich zwischen den Interessen der Beteiligten zu finden hat. Die dabei in Betracht kommenden Vermögensverhältnisse können auch privatrechtlicher Natur sein, weshalb sie bei v. Brauchitsch a. a. D. S. 26 zu § 5 PrD. als kommunal-fiskalisch bezeichnet werden. Jedenfalls können auch die privatrechtlichen Interessen der beteiligten Gemeinden nach § 21 UnterelbeG. von der Aus-

1) ZB. 1930, 2298.

2) ZB. 1932, 505.

3) ZB. 1932, 505.

4) ZB. 1908, 221.

einandersetzung berührt werden. Insofern ist es auch zu treffend, wenn § 5 RrD. f. d. Prov. Schleswig-Holstein vom 26. Mai 1888 (GS. 139), daß privatrechtliche Verhältnisse durch Veränderung der Kreisgrenzen nicht berührt werden, in jener Erläuterung i. S. von privatrechtlichen Verhältnissen Dritter verstanden wird. Der entsprechende § 3 RrD. f. d. Prov. Schleswig-Holstein v. 27. Mai 1888 (GS. 194) lautet denn auch: unbeschadet aller Privatrechte Dritter. Das ist der Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgebanten, der in der genannten gesetzlichen Vorschr. noch seinen besonderen Ausdruck gefunden hat. Die privatrechtlichen Interessen der Beteiligten selbst können insoweit berührt werden, als sie den Anlaß zu billigen Ausgleichsmaßnahmen i. S. des § 21 bieten können.

Mit beiden Arten der Auseinandersetzung, über die sowohl nach § 8 Abs. 2 PrZustG. v. 1. Aug. 1883 (GS. 237) als auch nach § 3 der angef. VGemD. und nach § 3 der angef. RrD. der Bezirksausschuß vorbehaltlich der Klage im VermStrVerf. zu entscheiden hat, hat die Geltendmachung des privatrechtlichen Anspruchs im vorl. Rechtsstreit nichts zu tun. Über das rechtliche Bestehen oder Nichtbestehen eines privatrechtlichen Anspruchs ist nach § 13 GG. von den ordentlichen Gerichten zu entscheiden; diese Entsch. ist für den Fall der Eingemeindung einer Gemeinde nicht etwa auf eine VermBeh. übertragen. Vielmehr bildet dann die Entsch. des ordentlichen Gerichts die Grundlage für die Auseinandersetzung, indem sie feststellt, was zu dem Vermögen gehört, über das eine Auseinandersetzung zu erfolgen hat. Ob das hier in Rede stehende Vermögensstück im VermStrVerf. im Rahmen des § 21 UnterabstG. Berücksichtigung finden kann oder muß, ist im ordentlichen Verfahren über das Bestehen des Privatrechts nicht zu entscheiden. Auch einer Verurteilung zur Leistung steht im vorl. Falle nichts entgegen. Würde der vorl. Anspruch im VermStrVerf. zum Anlaß eines Ausgleichs zwischen den Parteien genommen werden, so würde Voraussetzung hierfür sein, daß das Bestehen des Anspruchs festgestellt ist. Die Art der Berücksichtigung in jenem Verfahren würde sich verschieden gestalten, je nachdem der Anspruch erfüllt ist oder nicht. Im vorl. Falle ist eine rechtskräftige Entsch. im VermStrVerf. noch nicht erfolgt. Keinesfalls wird durch die in dem jetzigen Rechtsstreit erfolgende Entsch. der Stellungnahme des VermGer., wie sie ihm im Rahmen des Auseinandersetzungsverfahrens obliegt, vorgegriffen.

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

[H.]

b) Straffachen.

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

9. § 110 StGB.; § 1 W.D. des RPräs. zur Wiederherstellung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung v. 15. Sept. 1923. Die Aufforderung zur Nichterfüllung einer Gemeindesteuerplicht ist auch dann strafbar, wenn bislang allein die Rechtsgrundlage für die Erhebung der betreffenden Steuer durch den Staat geschaffen, die Steuer in der fraglichen Gemeinde aber noch nicht eingeführt ist.

Die Aufforderung, die der Angekl. in der Stadtverordnetenversammlung zu E. v. 20. Aug. 1930 hat ergehen lassen, ist als eine Aufforderung i. S. der W.D. v. 15. Sept. 1923 wie auch des § 110 StGB. zu erachten, obwohl damals in E. noch keine Gemeindehiersteuer, auch keine Bürgersteuer und keine Gemeindegetränksteuer auf Grund der W.D. v. 26. Juli 1930 eingeführt worden war. Das ergibt sich aus dem Zweck der W.D. v. 15. Sept. 1923 und des § 110 StGB.: Sicherung der öffentlichen Ordnung und der Staatsautorität. Er läßt eine Aufforderung zum Ungehorsam gegen eine rechtsgültige W.D. auch dann als strafbar erscheinen, wenn sich der Ungehorsam erst praktisch auswirken kann, falls auf Grund der W.D. weitere Vorschriften erlassen worden sind.

(1. Sen. v. 6. Okt. 1931; 1 D 761/31.)

[U.]

**10. §§ 356 ff., 376, 437 RAbgD.

1. Auch die Verletzung des Steuergeheimnisses ist als eine „Steuerzuwiderhandlung“ anzuerkennen.

2. Unter den geheimzuhaltenden Verhältnissen eines Steuerpflichtigen sind nicht nur die vom Steuerpflichtigen als für das Bestehen oder die Höhe seiner Steuerpflicht in Betracht kommend selber offenbarten Tatsachen zu verstehen, sondern auch diejenigen Dinge, die der Steuerbehörde oder dem Steuerbeamten über die Verhältnisse eines Steuerpflichtigen sonst wie amtlich bekanntgeworden sind, einerlei, ob sie sich als richtig erweisen oder nicht.

3. Von Amts wegen ist zu prüfen, ob das Finanzamt die Rechte des Nebenklägers hat und deshalb zur Einlegung der Berufung befugt ist.)

Die Verurteilung des Angekl. wegen Vergehens gegen § 376 RAbgD. erfordert aus einem doppelten Grunde ein Eingehen auf die Vorfrage, ob § 376 RAbgD. i. S. von § 356 RAbgD. eine „Steuerzuwiderhandlung“ betrifft. Denn nur bei Bejahung dieser Frage war das FinA. auf Grund von § 437 RAbgD. Nebenkläger in diesem Verfahren und zur Einlegung der Ber. wegen der im Urteil des SchöffG. abgelehnten Verurteilung des Angekl. nach § 376 RAbgD. befugt, und nur wenn § 376 RAbgD. eine Steuerzuwiderhandlung betrifft, dürfte gegen den Angekl. in Anwendung von § 383 Abs. 1 RAbgD. neben der wegen übler Nachrede erkannten Strafe noch eine Geldstrafe aus § 376 RAbgD. verhängt werden.

Der Aufbau der Vorschr. der RAbgD. über das „Strafrecht“ (§§ 355—384) läßt jedoch keinen Zweifel, daß die RAbgD. die durch § 376 betroffene Verletzung der Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses als „Steuerzuwiderhandlung“ i. S. von § 356 angesehen wissen will. Vorweg bestimmt § 355, daß das Steuerstrafrecht aus dem StGB. zu ergänzen sei. Zur Abgrenzung dessen, was i. S. der RAbgD. als Steuerstrafrecht gelten soll, gibt § 356 sodann eine Begriffsbestimmung der „Steuerzuwiderhandlungen“. Daß als solche — wenn von § 376 zunächst abgesehen wird — alle

Zu 10. Eine wichtige, inzwischen in RSt. 65, 44 veröffentlichte Entscheidung.

Das RG. schließt sich in der Frage, ob die Verletzung des Steuergeheimnisses eine Steuerzuwiderhandlung i. S. des § 356 a. F. darstellt, der Auffassung des Schöpfers der RAbgD. Becker an, der in Num. 2 zu § 356 diese Frage bejaht, weil die Amtsverschwiegenheit im Interesse der Besteuerung und zur Erzielung von wahrheitsgemäßen Steuererklärungen auferlegt sei. Obwohl man gemeinhin unter Steuerzuwiderhandlung einen Tatbestand versteht, der eine Verletzung der Steuerpflicht enthält, lassen sich Einwendungen gegen die ausdehnende Auslegung des Begriffs nicht herleiten; sie dürfte im Interesse des Steuerpflichtigen geboten erscheinen.

Auch darin ist der Entsch. zuzustimmen, daß die Geheimhaltungspflicht durch die Mitteilung von Erörterungen im Steuerauschuß verletzt wird, selbst wenn solche den Steuerpflichtigen betreffende Erörterungen den Tatsachen nicht entsprechen. Allerdings muß das RG., um diesen Tatbestand in § 376 RAbgD. a. F. einzuordnen, auch hier zu einer ausdehnenden Auslegung des Wortlauts schreiben, indem es eine unbefugte Mitteilung „der Verhältnisse eines Steuerpflichtigen“ schon dann als gegeben erachtet, wenn irgendwelche, seien es auch unrichtige, amtliche Besprechungen über die Angelegenheiten des Steuerpflichtigen preisgegeben werden. Um die in diesem Punkte etwa möglichen Zweifel zu beheben, hat § 22 der Neufassung der RAbgD. vom 30. Mai 1931 (RGBl. 1931, 161) i. Verb. m. § 412 den Tatbestand der strafbaren Verletzung des Steuergeheimnisses dahin erweitert, daß sich der Verletzung des Steuergeheimnisses schuldig macht, „wer Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, die ihm als Amtsträger oder als amtlich zugezogenem Sachverständigen im Besteuerungsverfahren oder im Steuerstrafverfahren bekanntgeworden sind, oder den Inhalt von Verhandlungen in Steuerfachen, in denen er als Amtsträger oder als amtlich zugezogener Sachverständiger beteiligt war, unbefugt offenbart.“

Die Pflicht des RevG. zur Nachprüfung der Legitimation des Nebenkl. ergibt sich aus § 349 StPrD., der dahin ausgelegt wird, daß auch das Recht zur Einlegung des Rechtsmittels festgestellt werden muß (siehe Böwe-Rosenberg § 396 Num. 2 u. 349 Num. 1; ferner RSt. 35, 25).

Dr. Theodor Rejisch, Bln.

übrigen mit Strafe bedrohten Tatbestände der §§ 359—377 zu gelten haben, steht außer Frage, da sie sich sämtlich mit der Verletzung von Vorschr. befassen, die unmittelbar der „Besteuerung“ — einschließlich ihrer „Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung“ (vgl. § 377 Abs. 1 n. F.) — dienen sollen; insbes. kennzeichnet sich § 377 Abs. 1 schon durch seinen dem § 356 angepaßten Wortlaut („im Interesse der Besteuerung“) als eine unter § 356 fallende Steuerzuwiderhandlung. Um für den zwischen § 375 und § 377 eingeschobenen § 376 etwas anderes annehmen zu müssen, hätte es daher eines ausdrücklichen gesetzlichen Vorbehalts bedurft. Ein solcher war freilich in der Vorlage des Entwurfs, wie er an den Staatenausschuß gelangte, vorgesehen; er ist aber nicht Gesetz geworden (vgl. Becker, Anm. 6 zu § 376). Überdies schließt der Abschnitt über das „Strafrecht“ der RAbgD. mit § 384 ab, der wieder an die „Steuerzuwiderhandlungen“ des § 356 anknüpft. Für ihre Strafverfolgung gibt er besondere Verjährungsvorschriften, die sich zwar auch auf die außerhalb der RAbgD. geregelten „Steuerzuwiderhandlungen“ (vgl. z. B. RWSt. 56, 409) erstrecken, aber innerhalb der RAbgD. offensichtlich für alle vorausgegangenen, durch sie in dem Abschnitt über das Strafrecht mit Strafe bedrohten Zuwiderhandlungen, einschließlich des § 376 gelten sollen und damit auch das Vergehen gegen § 376 als eine „Steuerzuwiderhandlung“ i. S. von § 356 RAbgD. anerkennen. Die RAbgD. gibt damit unzweideutig kund, daß sie auch die Wahrung des Steuergeheimnisses als der Besteuerung, insbes. der Erzielung wahrheitsgemäßer Steuerklärungen förderlich ansieht und seine Verletzung deshalb im Interesse der Besteuerung mit Strafe bedroht.

Das FinA. hatte somit die Rechte eines Nebenklägers (§ 437 RAbgD.) und war deshalb, was von Amts wegen zu prüfen ist (RWSt. 63, 343, 344 und die dort angeführten Entsch.), zur Einlegung der Berufung befugt.

In der Sache selbst handelt es sich hier lediglich darum, ob der Angekl. „Verhältnisse“ des Dr. W. und des Buchdruckers S. anderen unbefugt mitgeteilt hat, obwohl er diese Verhältnisse als ehrenamtliches Mitglied des Steuerausschusses und somit als Beamter (§§ 10, 25, 26 RAbgD.) dienstlich oder bei Wahrnehmung seiner Obliegenheiten erfahren hatte.

Unter den „Verhältnissen“ eines Steuerpflichtigen, deren unbefugte Mitteilung § 376 RAbgD. verbietet, sind aber nicht nur diejenigen Tatsachen zu verstehen, die ein Steuerpflichtiger als für das Bestehen oder die Höhe seiner Steuerpflicht in Betracht kommend selber über seine Angelegenheiten offenbart hat; § 376 bezweckt vielmehr nicht minder auch die Geheimhaltung derjenigen Dinge, die der Steuerbehörde oder den Steuerbeamten über die Verhältnisse eines Steuerpflichtigen sonstwie, namentlich bei der Ermittlung und Festsetzung der Steuer (§§ 162 ff. RAbgD.), amtlich bekanntgeworden sind. Alles, was aus solchem Anlaß ein Beamter in dieser Eigenschaft über die Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen erfährt, gehört — i. S. von § 376 — zu dessen „Verhältnissen“, die geheimzuhalten sind, einerlei, ob die auf diese Weise in Erfahrung gebrachten Tatsachen sich als richtig erweisen oder nicht. Anders würde es sich nur verhalten mit der Mitteilung von Tatsachen, die der Beamte zwar als ihm amtlich bekanntgeworden ausgibt, die er aber in Wirklichkeit weder dienstlich noch bei Wahrnehmung seiner Obliegenheiten erfahren hat, einerlei, ob es sich dabei um Tatsachen handelt, die wahr sind. Denn durch die bloße Behauptung, Verhältnisse eines Steuerpflichtigen dienstlich erfahren zu haben, wird eine unter § 376 RAbgD. fallende Geheimhaltungspflicht des Beamten nicht begründet.

Die Geheimhaltungspflicht des Angekl. erstreckte sich hiernach auch auf die — vom LG. für erwiesen erachtete — Tatsache, daß im Steueranschuß wirklich zur Sprache gebracht worden war, Dr. W. habe sich nur mit 6000 M und S. habe sich nur mit 4000 M Einkommen versteuert, sowie daß die Steuerklärungen dieser Steuerpflichtigen im Steueranschuß beanstandet worden waren. Denn wenn auch in Wirklichkeit diese beiden in ihren Steuerklärungen ihr Einkommen erheblich höher als auf 6000 und 4000 M angegeben hatten, so war es doch nach den Feststellungen des

LG. eine wahre und ihre Steuerangelegenheiten angehende Tatsache — demnach also eine Mitteilung über ihre „Verhältnisse“ —, daß im Steueranschuß ihre Steuerklärungen zu einer Beanstandung Anlaß gegeben hatten und daß hierbei — wenn auch nur versehentlich — ihnen vorgeworfen worden war, sie hätten nur 6000 und 4000 M als Einkommen angegeben. Da der Angekl. diese Tatsachen bei seiner Tätigkeit als Mitglied des Steueranschlusses erfahren hatte, so machte er sich durch ihre vom LG. für erwiesen erachtete unbefugte Mitteilung an andere nach § 376 Abs. 1 RAbgD. strafbar.

(2. Sen. v. 8. Dez. 1930; 2 D 899/30.) [A.]

****11.** §§ 359, 384, 391, 406, 419, 432, 451, 452, 453 RAbgD.; §§ 47, 58, 59 TabStG.; §§ 56, 70, 78 TabStG. a. F.; §§ 2, 66, 68 StGB.

1. Die Grundsätze über die Verjährung der durch ein andauerndes Unterlassen begangenen Zuwiderhandlungen finden dann keine Anwendung, wenn das Unterlassen nur auf dem Wege über eine widerlegbare gesetzliche Vermutung der Vornahme einer Handlung — wie in den Vermutungstatbeständen der Tabaksteuerhinterziehung — strafrechtliche Bedeutung erhält.

2. Unterbrechung der Verjährung bei Tabaksteuerhinterziehung auch vor Erlaß des TabStG. v. 22. Dez. 1929 durch aktenkundig gemachte Einleitung der Untersuchung durch die Steuerbehörde.†)

1. Der Angekl. W. hat als Tabakwarenhändler und -verkäufer am 25. Nov. und am 3. und 16. Dez. 1924 insgesamt 351 000 Zigaretten bezogen, die mit zu geringwertigen und nicht vorchriftsmäßig angebrachten Steuerzeichen versehen waren. Von diesen Zigaretten hat er bis zum 28. Dez. 1924 in seinem Gewerbebetrieb 251 000 Stück weiterveräußert, den Rest aber, der an diesem Tage bei ihm beschlagnahmt wurde, bis dahin in seinem Gewahrsam gehabt, ohne daß er den Mangel an zutreffenden Steuerzeichen behoben oder der Steuerbehörde die in § 47 TabStG. vorgeschriebene Anzeige erstattet hätte. Das LG. hat ihn deshalb unter Anwendung von § 59 Nr. 9 u. 11 TabStG. wegen Tabaksteuerhinterziehung verurteilt.

2. Für die Frage, ob diese strafbare Handlung nach § 78 TabStG. a. F. verjährt sei, müssen Art. VI Nr. 12

Zu 11. Das Ur. behandelt der Hauptsache nach vier Fragen: Die Verjährung der Steuerhinterziehung, im Zusammenhang damit das Wesen der Vermutungstatbestände der §§ 58, 59 TabStG., die Unterbrechung der Verjährung (§ 384 Abs. 2 RAbgD.) und den Beginn der neuen Verjährungsfrist (§§ 67 Abs. 4, 68 Abs. 3 StGB.) und schließlich noch die Einziehung tabaksteuerbarer Erzeugnisse.

Daß im vorliegenden Fall im Hinblick auf § 2 Abs. 2 StGB. nicht § 384 Abs. 1 RAbgD., sondern die für den Angekl. günstigere Vorschrift des § 78 TabStG. und damit die kürzere Verjährungsfrist anzuwenden war, kann nicht zweifelhaft sein; ebenso wenig, daß § 384 Abs. 2 RAbgD. wegen seiner verfahrensrechtlichen Bedeutung nicht unter die — jetzt allerdings aufgehobene — Sondervorschrift des § 453 RAbgD. fällt, sondern gleichzeitig mit den übrigen verfahrensrechtlichen Vorschr. der RAbgD. in Kraft getreten ist; auch die zum Schluß des Ur. behandelte und vom RG. ohne weitere Begründung, aber durchaus mit Recht verneinte Frage bereitet keine besondere Schwierigkeit, ob die Einstellung des Verfahrens wegen Verjährung Einfluß hat auf die Einziehung der Zigaretten gem. § 80 TabStG. a. F. (die Einziehung nach § 80 a. a. D. ist keine Nebenstrafe, sondern eine finanzpolizeiliche Maßnahme).

Das Kernproblem des vorliegenden Ur. in rechtlicher Beziehung aber bilden die Fragen, die sich um die Hinterziehungsvermutungen des § 59 Ziff. 9 und 11 TabStG. gruppieren. Wichtig betont das RG. im Anschluß an seine frühere ständige Mspr., daß es sich bei den Vermutungstatbeständen (z. B. der unterlassenen Anzeige nach § 59 Ziff. 11 i. Verb. m. § 47 TabStG.) um Beweistatsachen handle, „an welche das Gesetz die Vermutung des Vorfalses und des Erfolges der Hinterziehung“ geknüpft habe und daß bis zur Entkräftigung der Beweisvermutungen „ein Händler, der den Tatbestand des § 59 Ziff. 11 TabStG. verwirklicht habe, kraft Gesetzes so angesehen werden solle, als habe er durch den Empfang und die Erlangung des Gewahrsams der nicht zutreffend versteuerten Erzeugnisse vorsätzlich eine Steuerverkürzung bewirkt“. De lege

d. Ges. v. 22. Dez. 1929 und § 384 Abs. 1 RAbgD. hier nach § 2 Abs. 2 StGB. außer Betracht bleiben, so daß es bei der Verjährungsfrist von drei Jahren (§ 78 TabStG. a. F.) bewendet. „Begangener“ (§ 67 Abs. 4 StGB.) war aber die etwaige Hinterziehung bei den veräußerten Zigaretten spätestens mit ihrem Verbringen in den Gewahrsam der Käufer und bei den im Gewahrsam des Angekl. verbliebenen Zigaretten auf alle Fälle mit ihrer Beschlagnahme durch die Steuerbehörde v. 28. Dez. 1924.

Die vom O. vertretene Auffassung, daß bei Tabaksteuerhinterziehungen, die „in der unterlassenen Anbringung von zutreffenden Steuerzeichen oder einer Anmeldung bestehen“, die Verjährung erst beginne, wenn die Verpflichtung zur Vornahme jener Handlungen weggefallen sei, verkennt das Wesen der Tatbestände der §§ 58, 59 und insbes. von § 59 Nr. 9 und 11 TabStG. Auch im Falle des § 59 Nr. 11 wird die Hinterziehung nicht etwa durch das Unterlassen der in § 47 TabStG. vorgeschriebenen Anzeige begangen; diese Unterlassung ist vielmehr eine Beweistatsache, an welche das Gesetz die Vermutung des Vorsatzes und des Erfolgs der Hinterziehung knüpft. Bis zur Entkräftung dieser Vermutung (vgl. § 70 Abs. 1 Satz 2 TabStG. a. F., sowie RGSt. 65, 115, 119); soll ein Händler, der den Tatbestand des § 59 Nr. 11 verwirklicht, kraft Gesetzes so angesehen werden, als habe er durch den Empfang und die Erlangung des Gewahrsams der nicht zutreffend versteuerten Erzeugnisse vorsätzlich zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen eine Verklüfung der Tabaksteuer bewirkt (§ 359 RAbgD.); zu seinen Ungunsten wird vom Gesetz unterstellt, daß — nicht notwendig gegen ihn — irgendwie ein Steueranspruch begründet gewesen sei, und daß er bei dem Empfang und dem Aufbewahren der Tabakwaren mit dem Vorsatz und dem Erfolg gehandelt habe, diesen — irgendwie begründeten — Steueranspruch zu schmälern (vgl. RGSt. 57, 212, 215). In den §§ 58, 59 TabStG. werden nicht besondere, von § 56 TabStG. a. F. (jetzt § 359 RAbgD.) verschiedene Straftatbestände aufgestellt, sondern nur eine Reihe von Sachverhalten aufgeführt, bei deren Verwirklichung bis zur Entkräftung der durch sie begründeten Vermutung ohne weitere Beweise eine Tabaksteuerhinterziehung als begangen gilt (RGSt. 56, 406; 57, 376). Wer insbes. dem § 59 Nr. 11

lata wird die Richtigkeit dieser Formulierung nicht in Zweifel gezogen werden können; um so mehr aber bestehen gegen die Konstruktion des § 59 Ziff. 9 und 11 TabStG. de lege ferenda Bedenken. Vergegenwärtigt man sich, daß die Tabaksteuerschuld in dem Augenblick entsteht, in dem die Tabakerzeugnisse aus den Räumen des Herstellungsbetriebs, aus dem Ausland oder aus dem Steuerlager in den freien Verkehr des Inlandes übergehen, so kommt man zu der Erkenntnis, daß die durch die Hinterziehungsvermutung des § 59 Ziff. 9 und 11 TabStG. legalisierte Annahme ziemlich ferne liegt, der Kleinhändler habe eine Hinterziehung begangen und das Indiz für diese Hinterziehung sei darin zu finden, daß er die Tabakerzeugnisse im Gewahrsam hat (§ 59 Ziff. 9 TabStG.) oder daß er die nach § 47 TabStG. vorgeschriebene Anzeige über den Empfang unversteuerter oder nicht vorschriftsmäßig versteuerten Tabakerzeugnisse nicht rechtzeitig erstattet hat (§ 59 Ziff. 11 TabStG.).

Eine Erklärung für die Konstruktion der beiden Hinterziehungsvermutungen ergibt sich aus der geschichtlichen Entwicklung des Steuerstrafrechts, für die es charakteristisch ist, daß bis zur Steuererfassung des Jahres 1918 ein Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerhesherei vielfach gar nicht gemacht wurde. Typisch in dieser Beziehung ist beispielsweise § 45 ZuckStG. v. 31. Mai 1891 (RGBl. 295 ff., 311), wo es heißt: „Der Defraudation der Zuckersteuer wird es gleichachtet, wenn jemand Zucker, von dem er weiß oder den Umständen nach annehmen muß, daß hinsichtlich desselben eine Defraudation der Zuckersteuer verübt worden ist, erwirbt oder in Umsatz bringt.“ Eine ähnliche Gleichstellung von Steuerhinterziehung und Steuerhesherei enthalten auch andere Steuererlasse der früheren Zeit, so z. B. § 18 Abs. 2 LeuchtmittelStG., § 25 ZündwarenStG., § 113 Ziff. 5 BranntwStG. (sämtlich vom 15. Juli 1909). Erst eine spätere Epoche hat die Steuerhesherei von dem Hinterziehungsdelikt losgelöst und zu einem selbständigen Delikt gemacht (vgl. insbes. § 25 WeinStG. v. 26. Juli 1918: „Wer seines Vorteils wegen vorsätzlich Wein, hinsichtlich dessen eine Weinsteuerehinterziehung stattgefunden hat, ankauft, zum Pfande nimmt oder sonst an sich bringt, verheimlicht oder absetzt oder zu seinem Absatz mitwirkt, wird wegen Weinsteuerehesherei . . . bestraft“, ähnlich § 16 MineralwasserStG., § 46 BierStG., § 161 BranntwMonG. [sämtlich

zuwider die in § 47 TabStG. gebotene Anzeige nicht innerhalb der Frist von fünf Tagen erstattet hat, soll so beurteilt werden, als habe er durch das unangemeldete Befolgen der nicht zutreffend versteuerten Tabakerzeugnisse vorsätzlich das Vorhandensein steuerpflichtiger Waren der Kenntnis der Steuerbehörde entzogen und den Eingang der geschuldeten Steuer vereitelt. Die Grundsätze über die Verjährung der durch ein andauerndes Unterlassen begangenen Zwischenhandlungen (vgl. RGSt. 62, 212) können daher hier keine Anwendung finden.

Überdies hätte die Anzeigepflicht des § 47 TabStG. ausreichend und wirksam nur so lange erfüllt werden können, wie der Verpflichtete sich im Besitz oder Gewahrsam der steuerpflichtigen Erzeugnisse befand; sie wird begründet und begrenzt durch den Gewahrsam von Waren ohne zutreffende Steuerzeichen, und sie erlischt deshalb mit dessen Aufhören (RGSt. 55, 10, 11). Daher bestand hier nach der Weggabe der veräußerten sowie nach der Beschlagnahme der übrigen Zigaretten nicht einmal mehr eine Anzeigepflicht des Angekl., die nachzuholen gewesen wäre.

Hiernach hat der Lauf der Verjährung der dem Angekl. zur Last gelegten Hinterziehung der Tabaksteuer schon im Dez. 1924 begonnen.

3. Diese Verjährung wurde unterbrochen durch die am 10. Jan. 1925 vom HZollA. verfügte, gem. § 406 Abs. 2 RAbgD. aktenkundig gemachte Einleitung der Untersuchung gegen den Angekl. (Strafakten des HZollA., Bl. 64 R). Denn § 384 Abs. 2 RAbgD. hat auch eine verfahrenszurechtliche Tragweite (vgl. z. B. § 419 Abs. 3 StPD.) und wurde daher als auch zu den Verfahrensvorschriften gehörend von den strafrechtlichen Vorbehalten in §§ 451, 453 Satz 1—3 i. Verb. mit § 452 Abs. 2 RAbgD. nicht betroffen; § 384 Abs. 2 RAbgD. war vielmehr auch schon vor dem TabStG. vom 22. Dez. 1929 in Tabaksteuerstrafsachen anwendbar.

4. „Nach“ dieser Unterbrechung der Verjährung, d. h. „mit“ dem Tage, an welchem die Untersuchung im Verwaltungsstrafverfahren eröffnet wurde — also mit dem Beginn des 10. Jan. 1925 —, begann eine neue Verjährung von drei Jahren (§ 68 Abs. 3 i. Verb. m. § 67 Abs. 4 StGB., RGSt. 13, 57). Ihr Ende erreichte sie daher mit dem Beginn des ihrem Anfang entsprechenden Kalender-

v. 26. Juli 1918), § 60 TabStG. v. 12. Sept. 1919). Wenn uns heute auch die Regelung, welche das Hehlereidelikt in § 368 RAbgD. (§ 403 n. F.) gefunden hat, durchaus geklärt ist und fast selbstverständlich erscheint, so mögen die kurzen geschichtlichen Andeutungen ausreichen, um zu zeigen, daß auch im heutigen Steuerstrafrecht der frühere Gedanke der Gleichstellung von Steuerhinterziehung und Steuerhesherei noch nicht restlos verschwunden ist. Gerade die Tatsache aber, daß die Hinterziehungsvermutungen noch nicht von allen Schlächen der früheren Durcheinandermengung zweier verschiedener Deliktstypen gereinigt sind, bringt es aber mit sich, daß die Auslegung des § 59 Ziff. 9 und 11 TabStG. mit verschiedenen Schwierigkeiten verknüpft ist; insbes. ist die Frage im vorliegenden Falle nicht leicht zu beantworten, wann die Tabaksteuerhinterziehung begangen ist (§ 67 Abs. 4 StGB.). Man wird vielleicht annehmen dürfen, daß der Empfang und die Erlangung des Gewahrsams im Falle des § 59 Ziff. 9 nicht nur die Vermutung der Hinterziehung als solcher begründet, sondern auch eine Vermutung des Zeitpunkts, in welchem die Hinterziehung begangen wurde, wie das RG. unter Ziff. 2 Abs. 2 des vorstehenden Urts. offenbar annimmt. Eine durchaus befriedigende Lösung ist das aber nicht, eine solche kann auch wohl kaum gefunden werden. Im Widerspruch zu dieser Auslegung befindet sich allerdings die im Urts. ausgesprochene Ansicht, daß die Hinterziehung bei den veräußerten Zigaretten spätestens mit dem „Verbringen in den Gewahrsam der Käufer und bei den im Gewahrsam des Angekl. verbliebenen Zigaretten auf alle Fälle mit ihrer Beschlagnahme durch die Steuerbehörde am 28. Dez. 1924“ begangen sei (Ziff. 2 Abs. 1 des Urts.). Hierbei mag die Meinung maßgebend gewesen sein, daß es sich bei dem Verkauf der Tabakerzeugnisse um einen Akt gehandelt habe, durch welchen die Ware endgültig der Kenntnis der Steuerbehörden entzogen und der Steuerertrag erschwert wurde — ein Gedanke, der auch weiter unten in dem Urts. mit Beziehung auf § 59 Ziff. 11 anklingt und deutlich in die Richtung der Steuerhesherei weist.

Es wäre demnach zu begrüßen, wenn Ziff. 9 und 11 des § 59 TabStG. als Hinterziehungsvermutungen in der Neufassung des TabStG. nicht mehr wiederkehrten.

NegR. Dr. Richard Gocheler, Berlin.

tages, also mit dem Anbruch des 10. Jan. 1928 (RG. NPr. 8, 493; vgl. auch § 188 Abs. 2 i. Verb. m. § 187 Abs. 1 Satz 1 BGB. sowie RGSt. 35, 37).

Das Verfahren gegen W. wegen Tabaksteuerhinterziehung muß hiernach, ohne daß eine Sachprüfung stattzufinden hätte, als verjährt eingestuft werden. Von der Einstellung wird jedoch die ausgesprochene Einziehung der beschlagnahmten Zigaretten nicht betroffen, da sie von der Durchführbarkeit des Strafverf. gegen eine bestimmte Person nicht berührt wird. (2. Sen. v. 4. Mai 1931; 2 D 523/30.) [A.]

12. §§ 56, 60 TabStG.; §§ 47, 49, 257, 259 StGB. Gehört der Absatz der Ware zum Tatbestand der Haupttat, so kann die Mitwirkung an ihm nur Teilnahme an letzterer, niemals hehlerische Betätigung darstellen. Denn Hehleri ist begrifflich ein neues, für sich selbständiges Delikt gegenüber der schon bestehenden Vortat eines anderen, nicht ein akzessorisches Mitwirken bei dieser.†)

Das angef. Ur. fußt auf dem Satz, daß der Angekl. die — unterversteuerten — Zigarren erst nach vollendeter Steuerhinterziehung des R. erhalten habe. Diese Feststellung beruht auf Rechtsirrtum, denn das LG. nimmt weiterhin an, die Tabaksteuerhinterziehung des R. habe darin bestanden, daß er „durch Vermittlung des Angekl.“ als seines „Beauftragten und Boten“ unterbanderolierte Zigarren an seine Kunden lieferte; dabei habe der Angekl. bewirkt „mitgewirkt“. Danach war die Steuerhinterziehung, die R. sich jeweils vorgesetzt hatte, ein fortlaufender Hergang, der mit der Entfernung der Ware aus den Fabrikräumen begann und mit der Ablieferung an die Kunden endete. Allerdings konnte der Tatbestand der Hinterziehung, d. i. der Entziehung der — unterversteuerten — Ware aus der steuerlichen Überwachung und damit des Bringens in den freien Verkehr des Inlandes, bereits mit der Entfernung aus der Fabrik erfüllt, die Straftat rechtlich damit bereits vollendet sein. Beendet war das Verbringen in den Verkehr, die Straftat mithin abgeschlossen erst mit der Ablieferung an die Kunden. Es bedarf hier keiner Erörterung, ob zum Wesen der Hehleri

insbes. der Steuerhehleri rechtliche Vollendung oder darüber hinaus tatsächliche Beendigung der Vortat erforderlich ist. Jedenfalls ist sie begrifflich ein neues, für sich selbständiges Delikt gegenüber der schon bestehenden Vortat eines anderen, nicht ein akzessorisches Mitwirken bei dieser. Dies gilt, wie für jede Begehungsform der Hehleri oder Steuerhehleri auch für das „Mitwirken zum Absatz“. Gehört der Absatz der Ware zum Bestand der Haupttat, so kann die Beteiligung daran nur Teilnahme an letzterer, niemals hehlerische Betätigung darstellen. Was das LG. als Steuerhehleri des Beschw. ansieht, ist nach seinen obigen Feststellungen in Wirklichkeit nur ein Teil dieser Vortat selbst, welchen R. zwar nicht persönlich, aber durch die Verwendung des Beschw. Führers als seines Beauftragten und Boten verwirklicht hat. Nicht zu einem der Steuerhinterziehung nachfolgenden Absatz der Ware hat der Beschw. mitgewirkt, sondern zu dem Absatz, durch welchen R. das Verbringen der Ware in den freien Verkehr und damit die Steuerhinterziehung zum Abschluß brachte und beendete. Hiernach kann nur Teilnahme an dessen Tat — als Anstifter, Mittäter oder Gehilfe — in Frage kommen. Dem Urteilszusammenhange kann als Annahme des LG. schon jetzt entnommen werden, daß der Angekl. das steuerunehrliche Treiben des R. nicht als eigenes gewollt, sondern es nur als fremde Tat durch seine Boten- und Beauftragtentätigkeit hat unterstützen und fördern wollen.

Das Urteil weist somit bedenkenfrei nicht Steuerhehleri nach, sondern Beihilfe zur Steuerhinterziehung.

(3. Sen. v. 6. Juli 1931; 3 D 445/31.) [A.]

Bayerisches Oberstes Landesgericht.

Berichtet von Hr. Dr. Friedrich Goldschmidt II, München.

1. Zur NotW. v. 26. Juli 1930 i. Verb. m. der NotW. v. 1. Dez. 1930. Den Gemeinden steht es frei, bei der Aufstellung der Steuerrechnung für die Gemeindebegetränksteuer die Form der Berechnung und Erhebung der Steuer nach eigenem Ermessen zu regeln.†)

Der erk. Sen. hält in Übereinstimmung mit RGSt. 65, 364 und dem StGH. für das Deutsche Reich: DZ. 1932, 1 die NotW. v.

Zu 12. Die Entsch. betrifft das Verhältnis der Beihilfe zur Hehleri; und zwar allgemein, nicht beschränkt auf des Steuerstrafrecht. Meist wird gesagt: Beteiligung vor der Tat ist „Teilnahme“ nach der Tat Begünstigung oder Hehleri. In ihrem ersten Teil ist die Regel richtig; vor formeller Deliktvollendung gibt es nach geltendem Recht weder Begünstigung noch Hehleri. In ihrem zweiten Teil bedarf sie der Korrektur. Teilnahme, bes. Beihilfe, ist auch nach formeller Deliktvollendung solange noch möglich, als es sich um Aufrechterhaltung eines rechtswidrigen Erfolgs oder Zustandes handelt; also bei den Dauerdelikten (z. B. Freiheitsberaubung), den Zustandsdelikten (z. B. Doppelsehe). Anerkannt ist dies in RGSt. 38, 417 für Fahnenflucht. Anzunehmen ist es auch, wenn ein deliktischer Erfolg, nach formeller Deliktvollendung seitens des Täters, durch einen Dritten vergrößert oder erweitert wird. So könnte eine Vorspiegelung falscher Tatsachen mehrere schädliche Vermögensverfügungen zur Folge haben; obwohl schon nach der ersten der Täterscher wegen vollendeten Betruges strafbar wäre, wäre bei der zweiten noch strafbare Beihilfe denkbar. Ebenso wenn eine Körperverletzung durch einen Dritten vorsätzlich verschlimmert wird. In diesen und ähnlichen Fällen kann strafbare Beihilfe in einem Zeitpunkt begangen werden, in dem der Haupttäter bereits wegen Vollendung der Straftat sich strafbar gemacht hat. Für viele dieser Fälle trifft die Formulierung des vorl. Urteils zu, daß die Haupttat „rechtlich bereits vollendet“, aber noch nicht „beendet“ war. Allen diesen Fällen dürfte aber gemeinsam sein, daß der mit dem Gedanken der Beihilfe konkurrierende Gesichtspunkt der der Begünstigung (nie der Hehleri) ist. (Problematisch bleibt übrigens die strafrechtliche Behandlung solcher Konkurrenz. RGSt. 38, 417 nimmt, ohne Begründung, Konsumtion der Begünstigung durch die Beihilfe an. Bei der Verschiedenheit der verletzten Rechtsgüter halte ich Idealkonkurrenz (§ 73) für richtiger.)

Die Besonderheit des vorl. Urteils liegt darin, daß hier bei der Beihilfe konkurrierende Gesichtspunkt nicht (wie in den bisherigen Fällen) der der Begünstigung, sondern der der Hehleri ist. Hier nachträgliche Beihilfe annehmen ist m. E. eine gedankliche Unmöglichkeit. Jemandem erst helfen und ihn dann begünstigen sind freilich Tätigkeiten, die schon in ihrer dem Unterstützten zugewandten Interessiertheit verwandt sind und sehr wohl ineinander übergehen, ja in jenem Zwischenstadium zwischen formeller und ma-

terieller Vollendung der Haupttat sich decken können. Aber ihm helfen und andererseits des eigenen Vorteils wegen (!) die Sache hehlen (sie verheimlichen, an sich bringen, zu ihrem Absatz mitwirken), das sind Tätigkeiten, die objektiv wenig und subjektiv nichts miteinander zu tun haben. Ist eine gegen ein Vermögensrecht und auf „Erlangung einer Sache“ (§ 259 StGB.) gerichtete Tat formell noch nicht vollendet, so kann zwecks Erlangung der Sache „geholfen“ werden; ist sie aber formell vollendet, so ist es undenkbar, daß nachträgliche Beihilfe durch eine typische Fehlerhandlung erfolgen soll. Ebenso undenkbar ist dies, wenn die Vortat auf Steuerhinterziehung gerichtet war (§§ 56, 60 Gef. vom 12. Sept. 1919). Daraus folgt: Das vorl. Urteil ist, indem es Beihilfe und nicht Hehleri annimmt, im Ergebnis richtig. Aber seiner Begründung kann nicht beigetreten werden. Nicht deshalb liegt Beihilfe vor, weil die Steuerhinterziehung zwar „rechtlich vollendet“, aber noch nicht „beendet“ war, sondern deshalb, weil sie auch rechtlich noch nicht vollendet war. Der Tatbestand der Tabaksteuerhinterziehung besteht darin, daß die Erzeugnisse „in den freien Verkehr übergeben“ (§ 10 Gef. v. 12. Sept. 1919). Das Urteil nimmt an, daß dies hier erst „durch Vermittlung des Angekl.“ geschah. Dann aber war erst damit die Haupttat vollendet; und dann war dies der Grund, weshalb der Angekl. Gehilfe war. War dagegen die Ware bereits mit der Übergabe an den Angekl. in den freien Verkehr gelangt, so war die Steuer hiermit hinterzogen und der Angekl. Steuerhehler. Durchaus zutreffend ist der Satz: „Gehört der Absatz der Ware zum Bestand der Haupttat, so kann die Beteiligung daran nur Teilnahme an letzterer, niemals hehlerische Betätigung darstellen.“ Aber daraus folgt eben, daß die Haupttat erst durch diese Beteiligung „rechtlich vollendet“ wurde. Die Differenz dürfte belangreicher sein, als sie scheint. Denn erstens betrifft sie die für andere Fälle wichtige Frage: Wann ist eine Steuerhinterziehung vollendet? Zweitens ist zu betonen: Nach formeller Deliktvollendung ist Beihilfe wohl noch denkbar; aber nicht in Form eines Tuns, das, an sich betrachtet, objektiv und subjektiv eine Fehlerhandlung sein würde. Prof. Dr. Kohlrusch, Berlin.

Zu 1. Der Satz, daß der Stadtrat M. in seinem Gesetzgebungsrecht nur insoweit beschränkt sei, als er in die Satzung nicht Best. aufnehmen dürfte, die mit dem Reichs- oder Landesrecht in Wider-

26. Juli 1930 (RWB. I, 311) und 1. Dez. 1930 (RWB. I, 517) jedenfalls insoweit für rechtsgültig, als sie Best. über die Erhebung einer Gemeindegetränksteuer enthalten.

Auf Grund des § 3 des 2. Abschn. der WD. v. 26. Juli 1930 i. d. Fass. des 1. Teils Kap. I Art. 1 WD. v. 1. Dez. 1930 war der Stadtrat M. berechtigt, im Gemeindebezirk M. eine Gemeindegetränksteuer einzuführen und die Steuerfajung (Art. 26 GemD.) zu beschließen. Er handelte bei der Aufstellung der Sajung in Ausübung des gemeindlichen Selbstverwaltungsrechts und der den Gemeinden durch staatliche Ges. eingeräumten Gesetzgebungsgewalt (BayVGH. 52, 18, 19). Er war in seinem Gesetzgebungsrecht nur insofern beschränkt, als er in die Sajung nicht Best. aufnehmen durfte, die mit dem Reichs- oder Landesrecht im Widerspruch stehen. Ein solcher Widerspruch ist aber in § 2 Nr. 4 der Sajung, der das Verbot der offenen Abwälzung der Steuer darstellt, nicht zu finden. Insbes. enthalten die beiden angef. NotWd. und die dazu erlassenen Durchf. v. 4. Sept. 1930 (RWB. I, 450) keine Vorschr., aus der die Unzulässigkeit des Verbots der offenen Steuerabwälzung entnommen werden könnte.

Jeder Steuerschuldner, der ein Gewerbe betreibt, ist bestrebt, soweit als möglich die von ihm zu entrichtende Steuer auf andere abzuwälzen. Ob und wie weit dies gelingt, hängt vom freien Wirtschaftsverkehr ab. Das Verbot der offenen Abwälzung (der gesonderten Berechnung einer Steuer) beruht, ebenso wie ein etwaiges Gebot der gesonderten Berechnung, regelmäßig auf steuerpolitischen Erwägungen, berührt aber nicht die finanzwissenschaftliche und steuerrechtliche Natur der Abgabe. Das Wesen der vom Reichsgesetzgeber zugelassenen Gemeindegetränksteuer wird also durch das in der gemeindlichen Steuerfajung aufgestellte Verbot der offenen Auslegung nicht geändert. Demnach kann es dahingestellt bleiben, ob die Gemeindegetränksteuer so, wie sie in der Sajung des Stadtrats M. geregelt ist, eine Art Umsatzsteuer oder eine reine Verbrauchssteuer darstellt. Auch die Umsatzsteuer (in der Neufassung des UmsStG. v. 8. Mai 1926 (RWB. I, 218)), die der Form nach eine Verkehrsteuer ist, hat, wenn die Abwälzung auf den Verbraucher gelingt, den Charakter einer allg. Verbrauchssteuer, ganz unabhängig von § 11 UmsStG., der ebenfalls das Verbot der offenen Abwälzung enthält (Ropitz, UmsStG., 2. Aufl., I S. 37 ff., 391 ff.; Rloß, UmsStG. § 11 Anm. 2). Infolgedessen steht die M.er Gemeindegetränksteuerfajung keinesfalls im Widerspruch mit § 2 FinAuslG. i. d. Fass. v. 27. April 1926 (RWB. I,

203); sie beruht auf besonderer reichsgesetzlicher Ermächtigung, nämlich den ausgeführten, mit Gesetzeskraft ausgestatteten NotWd. des MPräs.

Unrichtig ist auch die Behauptung der Rev., aus § 3 Abs. 2 i. Verb. m. § 2 Abs. 2 des 2. Abschn. der WD. v. 26. Juli 1930 i. d. Fass. der WD. v. 2. Dez. 1930 ergebe sich unmittelbar, daß die StD. der Gemeinden zur Durchführung der Gemeindegetränksteuer lediglich die Vorschr. der RMVGD. für anwendbar erklären dürften. Die Ermächtigung in §§ 2 Abs. 2, 3 Abs. 2 a. a. D. schließt keineswegs aus, daß die StD. der Gemeinden noch andere Vorschr. von Steuergesetzen sich zu eigen machen, sofern dies zur Durchführung der Gemeindegetränksteuer für erforderlich erachtet und dadurch das Wesen der Gemeindegetränksteuer, wie es in den WD. v. 26. Juli 1930 und 2. Dez. 1930 festgelegt worden ist, nicht beeinträchtigt, auch sonst nicht gegen eine reichs- oder landesgesetzliche Vorschr. verstoßen wird. Die Form der Berechnung und Erhebung der Gemeindegetränksteuer ist überhaupt nicht reichs- oder landesrechtlich geregelt. Insbes. hat weder der RMV. in § 2 Durchf. v. 4. Sept. 1930 darüber erschöpfende Best. getroffen noch die bay. Landesregierung von der Befugnis des § 8 Abs. 1 Satz 3 des 2. Abschn. der WD. v. 26. Juli 1930 Gebrauch gemacht. Den Gemeinden steht es daher frei, bei der Aufstellung der Steuerfajung in Ausübung ihrer Gesetzgebungsgewalt die Form der Berechnung und Erhebung der Steuer nach ihrem Ermessen zu regeln, also auch — aus steuerpolitischen Gründen — die gesonderte Berechnung (die offene Abwälzung) der Steuer zu verbieten, wie es z. B. — außer § 11 UmsStG. — auch in § 3 Abs. 1 u. 2 bay. WD. über die Schlachtsteuer v. 17. Dez. 1931 (RWB. I, 386) geschehen ist, oder etwa, wie es in BergmStD. üblich ist (BayDblSt. 28, 79), die gesonderte Berechnung der Steuer ausdrücklich vorzuschreiben. Auch die neue bay. Musterfajung der Bek. v. 22. Dez. 1931 (RWB. I, 402) über die Erhebung der Gemeindegetränksteuer geht sichtlich von der Auffassung aus, daß die verdeckte Steuererhebung dem Wesen der zugelassenen Gemeindegetränksteuer keinesfalls widerspricht; denn § 3 Abs. 2 Satz 2 dieser Musterfajung regelt gerade den Fall, daß in das Entgelt die Steuer „bereits eingerechnet“ ist.

(BayDblSt., StrSen., Art. v. 14. Jan. 1932, RevReg. II Nr. 806/31.)

spruch stehen, geht zu weit und muß auf steuerrechtliche Vorschr. eingeschränkt oder genauer nur von solchen verstanden werden. Denn die Gemeinden haben nicht die allgemeine Befugnis zur Erlassung privatrechtlicher oder polizeilicher Vorschr., die mit dem Steuerrecht nichts zu tun haben (Art. 44 Abs. 2, 51 Abs. 2 BayGemD. v. 17. Okt. 1927).

Um nun meine Bedenken näher zu begründen, muß ich auf einige Begriffsbestimmungen eingehen, welche in dem Ur. teilweise nicht vollständig entwickelt sind, teilweise zu Unrecht als feststehend und bekannt vorausgesetzt sind.

1. Verbrauchsteuern und Umsatzsteuern. Mir scheint, das Wesentliche an der Umsatzsteuer ist, daß sie Umsätze verschiedener rechtlicher und wirtschaftlicher Art gleichmäßig und nach gleichen Sähen besteuert. Denn wenn es besondere Bier-, Wein- usw. Umsatzsteuern gäbe, so würden diese sich von Verbrauchsteuern nicht unterscheiden. Das Verbot kommunaler Umsatzsteuern hat zur Folge, daß auch diejenigen Verbrauchstoffe, welche von kommunaler Verbrauchssteuer befreit sind, auch nicht durch Umsatzsteuern belastet werden dürfen. In diesem Sinne ist die Biersteuer eine Verbrauchssteuer.

2. Indirekte Steuern. Der Sinn der indirekten Steuern in der ursprünglichen Bedeutung des Wortes ist der, daß die Steuern von einem anderen bezahlt (vorgehoffen) werden, als von dem, welcher sie endgültig tragen soll. Der Steuerzahler soll also nach dem Willen des Gesetzes Deckung suchen. Das ist übrigens nicht den Umsatzsteuern eigen, denn alle öffentlichen Lasten gehören zu den Betriebsunkosten, die neben einem angemessenen Gewinn aus dem Unterschied zwischen Ein- und Verkaufspreis herausgewirtschaftet werden müssen, damit ein Geschäft bestehen kann. Diese Deckung ist die Abwälzung. Sie ist Fortwälzung, wenn die vom Kunden zu zahlenden Verkaufspreise erhöht, sie ist Rückwälzung, wenn die an den Lieferanten zu zahlenden Einkaufspreise gedrückt werden. Die Abwälzung war ursprünglich stets eine verdeckte, namentlich wenn die Steuer auf Rohstoffen lag, die erst nach Verarbeitung in den Verkehr kamen (Tabakblätter, Wals, Hopfen). Nur Fabriksteuern können offen fortgewälzt werden, indem der Steuerbetrag neben dem eigentlichen Kaufpreis in Rechnung gestellt wird. Die offene Rückwälzung durch Abzug von den zu zahlenden Gelbbeträgen heißt Schöpfen an der Quelle. Wir haben sie bei der Einkommensteuer vom Arbeitslohn und Kapitalertrag und bei den Beiträgen zur Arbeitnehmerversicherung.

3. Gültigkeit des Verbots. Bei der Biersteuer, die kraft reichsgesetzlicher Vorschr. nach der Menge erhoben werden muß, besteht kein finanz- oder steuerpolitisches Interesse daran, daß die Gemeinde die offene Fortwälzung unter Strafe verbietet. Denn sobald das Geld im Kasten klingt — oder rauscht —, ist die Gemeinde befriedigt und

hat kein Interesse daran, in welcher Form der Steuerzahler die ihm erlaubte Fortwälzung auf den Abnehmer ausführt.

Anders ist es bei den Fertigsteuern, welche in Bruchteilen des Verkaufspreises erhoben werden, denn hier würde die offene Abwälzung den Steuerertrag kürzen. Die neben der Gemeindebesteuerung zu erhebende Gemeindegetränksteuer beträgt mindestens 5% des Kleinhandelspreises. Wenn nun z. B. der Steuerzahler eine gewisse Wareneinheit (abgesehen von der Steuer) für 1000 M verkaufen könnte, „reiner Kaufpreis“, und die Steuer 10% beträgt, so muß er unter dem Druck der Steuer 111,10 M verlangen, und davon 111,10 M als Steuer entrichten, so daß er 1000 M behalten kann. Wenn er statt dessen einen Preis von 1000 M zuzüglich 100 M Steuern in Rechnung stellt, so zahlt er 11,10 M an Steuern zuwenig. Er schädigt also die Gemeinde um $\frac{1}{10}$ der gezahlten Steuer oder um $\frac{1}{10}$ der zu zahlenden Steuer. Dieser Schädigung muß entgegengetreten werden, aber nicht durch polizeiliche oder strafrechtliche Verbote der Preisbemessung oder Rechnungsaufstellung, sondern nur durch richtige Fassung der StD., aus der hervorgeht, daß die Steuer vom Bruttopreis, einschließl. Steuern zu berechnen sei, und die vom Käufer ausdrücklich übernommene Steuer dem Kaufpreise zuzurechnen sei. Diese Rechnung ist für die Grunderwerbsteuer anerkannt, wenn der Verkäufer oder Erwerber mehr als die Hälfte der Steuer übernimmt (Boethke in Struß, Handb. des Steuerrechts 913 [1927]). An der Hand der dort aufgestellten Rechnung läßt sich für die Verbrauchssteuer die Rechnung aufstellen:

$$x = \frac{100 \cdot K}{100 - p}$$

wobei x = den zu versteuernden Wert, K = den reinen Kaufpreis, und p = den Prozentsatz der Steuer darstellt. Wenn die StD. eine solche Berechnung vorschreibt, und dann falsche Angaben gemacht werden, welche zu einer Verkürzung der Steuer führen, so sind diese strafbar. Bei der Gemeindebiersteuer kann es aber nicht dazu kommen, weil diese nicht nach dem Verkaufspreis, sondern nach der Menge zu bemessen ist, so daß die Form der Abwälzung keinen Einfluß auf den Steuerertrag hat.

Aus dem Beispiel der Reichsgesetze läßt sich nichts entnehmen, weil die Reichsgesetzgebung in Steuergesetzen auch Vorschriften nichtsteuerrechtlicher Art erlassen kann. Der § 11 UmsStG. hat übrigens Bedeutung nur wegen seiner Ausnahme zugunsten der Rechtsanwälte, Notare usw., denen die Abwälzung nicht unmöglich gemacht werden sollte.

Jh. Karl Friedrichs, Ilmenau.

Oberlandesgerichte.

Königsberg.

a) Zivilsachen.

1. Zur Sorgfaltspflicht des Rechtsanwalts. f)

Ein RA. und Notar hatte als Notar eine vollstreckbare Urkunde aufgenommen, in der sich der Schuldner gegenüber dem Gläubiger zu einer Schuld von 10 000 M bekannte und sich dieserhalb der sofortigen Zwangsvollstreckung unterwarf. Als der Gläubiger sieben Monate später vom Schuldner selbst erfuhr, dieser habe ein unbefastetes Grundstück, beauftragte er noch am selben Abend den RA., auf Grund der vollstreckbaren Urkunde eine Sicherungshypothek auf dem Grundstück für den Gläubiger eintragen zu lassen, denn er habe Kenntnis davon, daß der Schuldner für eine Bank eine Hypothek dort eintragen lassen wolle. Der RA., der bereits am Nachmittag den Schuldner selbst wegen seines Antrags für die Bank beraten hatte, sagte zu, den Antrag des Gläubigers pünktlich zu erledigen. Er fand am nächsten Morgen, als er kurz nach 8 Uhr sein Büro betrat, den Schuldner vor, der ihn aufforderte, seine Unterschrift unter einer Eintragungsbewilligung einer Grundschuld für die Bank auf dem fraglichen Grundstück zu beglaubigen, was der Bevl. unter Hinweis auf den Auftrag des Kl. ablehnte. Er unterzeichnete den inzwischen gefertigten Eintragungsantrag für den Kl. und schickte sofort seinen älteren Bürolehrling damit zum AG., nachdem er ihn darauf hingewiesen hatte, die Urkunde dort noch vor dem Schuldner abzugeben. Schuldner und Lehrling betraten gleichzeitig das Gerichtsgebäude: letzterer ging jedoch erst zum Justizwachmeister und dann zum GVA., wohin der Schuldner sogleich gegangen war, seine Unterschrift hatte beglaubigen und den Antrag mit dem Eingangsvermerk „8,30 Uhr“ hatte versehen lassen, während der Antrag des RA. den Eingangsvermerk „8,40 Uhr“ erhielt. Dem Eingang entsprechend wurde die Grundschuld der Bank vor der Sicherungshypothek von 10 000 M eingetragen und kam im Zwangsversteigerungsverfahren später mit 5000 M zur Hebung, während die Sicherungshypothek ganz ausfiel.

Der Gläubiger hat wegen seines Ausfalles von 5000 M den

Zu 1. A. I. Der Auffassung des OLG., daß es sich bei dem Antrage auf Eintragung einer Zwangshypothek auf Grund der vollstreckbaren Urkunde um ein Anwaltsgeschäft, nicht um ein Notariatsgeschäft, handelt, ist zuzustimmen. Es gelten mithin die Grundsätze über die vertragliche Haftung des Anwalts und nicht die Vorschriften des § 839 BGB. über die Amtshaftung, bei denen der Notar die Exkulpationsmöglichkeit hat.

II. Dagegen stellen die weiteren Ausführungen des OLG. eine außerordentliche Überspannung der Sorgfaltspflicht des Anwalts dar. Das Gericht macht dem Anwalt zum Vorwurf: a) Ihm sei die besondere Eilbedürftigkeit des Eintragungsantrages klar gewesen, zumal ihm die Absicht des Schuldners, für eine Bank eine Grundschuld eintragen zu lassen, bekannt gewesen sei. b) Es sei dem Anwalt, der den Auftrag nach Büroschluß entgegengenommen hat, durchaus zuzumuten gewesen, daß er den Antrag noch am Abend erledigt. c) Alsdann hätte der Anwalt die Angelegenheit auch weiter persönlich erledigen müssen oder wenigstens den mit der Einreichung des Antrages betrauten Lehrling darauf hinweisen müssen, daß es darauf ankomme, ob der Antrag bei dem GVA. früher abgeliefert wird, als ein etwaiger Antrag des Schuldners.

Unstreitig hatte der Anwalt nach dem Tatbestand den (älteren) Lehrling darauf hingewiesen, daß die Urkunde früher als die von dem Schuldner abgegeben werden müsse. Unstreitig hatten Lehrling und Schuldner gleichzeitig das Gerichtsgebäude betreten; dennoch ist der von dem Schuldner im Gericht erst noch beglaubigte Eintragungsantrag mit dem Eingangsvermerk von 8,30 Uhr versehen, der Antrag des Anwalts auf Eintragung der Zwangshypothek jedoch mit dem Eingangsvermerk 8,40 Uhr. Die Verzögerung soll dadurch entstanden sein, daß der Lehrling erst zum Justizwachmeister und dann erst zum GVA. gegangen ist. Das Gericht ist der Auffassung, daß es Pflicht des Anwalts gewesen sei, seinen Antrag sofort bei Offnung des GVA. abzugeben oder abgeben zu lassen. Dann hätte, da der Eintragungsantrag des Schuldners erst noch zu beglaubigen gewesen sei, der Eintragungsantrag des Anwalts einen früheren Eingangsvermerk erhalten müssen.

Man kann es nicht verstehen, daß die Anforderungen an die Sorgfaltspflicht des Anwalts derart überspannt werden. Auch wenn dem Anwalt ein dringlicher Auftrag nach Büroschluß übergeben wird, ist als stillschweigend vereinbart anzusehen, daß der Anwalt ihn so erledigt, wie dies in einem sorgfältig geleiteten Büro üblich ist. Der Auftraggeber durfte deshalb damit rechnen, daß der Anwalt bei Offnung seines Büros am nächsten Morgen diese Eilfälle als erste behandelt und schreiben läßt. Die eigenhändige Abfassung des Eintragungsantrages insbesondere noch am Abend war dem Anwalt ebenso wenig zuzumuten, wie die eigenhändige Ausfertigung eines dringlichen Urteiles durch einen Richter. Jeder Auftraggeber weiß, daß der Anwalt kein „Versiche-

RA. in Anspruch genommen. OLG. und OLG. haben der Klage stattgegeben. Das OLG. verneint zunächst die Frage, ob die Verletzung einer Amtspflicht des Bevl. als Notars in Betracht kommt. Die vollstreckbare Urkunde hatte er allerdings in seiner Eigenschaft als Notar aufgenommen. Ein Notar handelt auch dann als solcher, wenn er Erklärungen, die er beurkundet oder beglaubigt hat, auf Grund seines Antragsrechts aus § 15 GBD. dem GVA. einreicht. Jedoch erstreckt sich die Ermächtigung des § 15 nur auf solche Erklärungen, die sich unmittelbar auf die Eintragung beziehen. Ein Notar, der eine notarielle Urkunde über einen Geldanspruch aufzunehmen hat, ist demnach nicht beauftragt, auf Grund dieser Urkunde um die Eintragung einer Sicherungshypothek nach §§ 866, 867 ZPO. nachzusehen. Denn bei der Eintragung einer Zwangshypothek handelt es sich um einen Akt der Zwangsvollstreckung, der allerdings durch Eintragung in Grundbuch vollzogen wird, was mit der Beurkundungstätigkeit des Notars nur mittelbar zusammenhängt. Die Vollstreckungshandlungen nach Herstellung des Vollstreckungstitels und Erteilung seiner Ausfertigung sind nicht mehr Ausfluß der Amtstätigkeit des Notars.

Bei der Frage nach den Anforderungen an die Sorgfalt des Bevl. als RA. für die Erledigung seines Auftrages ist der Besonderheit des Falles Rechnung zu tragen. Er wurde mit dem besonders dringlichen Eintragungsantrag in später Abendstunde nach Büroschluß betraut und mußte auf Grund seiner Rücksprache mit dem Schuldner nachmittags mit der Möglichkeit, ja sogar mit der Wahrscheinlichkeit rechnen, daß der Schuldner am nächsten Morgen die Eintragung der Grundschuld für die Bank beantragen würde. Es lag demnach ganz außergewöhnliche Eilbedürftigkeit vor, die besondere Sorgfalt heischte. Der Bevl. hatte demnach dafür zu sorgen, daß am nächsten Morgen bei Dienstbeginn sein Eintragungsantrag beim AG. vorlag oder einging, was auch ohne besondere Schwierigkeiten durchführbar gewesen wäre, da dem Vollstreckungstitel nur ein kurzes Anschreiben mit dem Eintragungsantrag beizufügen war. Diese geringfügige Arbeit hätte der Bevl. noch am selben Abend leisten können, so daß der Antrag am nächsten Morgen dem AG. bei Dienstbeginn hätte überreicht werden können. Hierin liegt keine Überspannung der Anforderungen an die Sorgfaltspflicht: übernahm er überhaupt außerhalb seiner Dienst-

rungsinstanz“ ist und daß seine Sorgfaltspflicht nur in dem Umfange besteht, wie sie in Kreisen gewissenhafter Anwälte üblich ist. Geht man hier von aus, so muß man zu dem Ergebnisse kommen, daß, wenn der Lehrling des Anwalts schon vor 8,30 Uhr im Gericht war — denn er war ja beim Eintritt in das Gerichtsgebäude mit dem Schuldner zusammengetroffen und der Antrag des Schuldners war um 8,30 Uhr bereits beglaubigt und mit dem Eingangsvermerk versehen —, dies ein hinreichender Beweis für die Anwendung aller Sorgfalt eines Anwalts ist. Der Anwalt hatte den (älteren) Lehrling auch ausdrücklich darauf hingewiesen, daß seine Urkunde vor der des Schuldners abgegeben werden müsse. Es ist nicht verständlich, daß das OLG. dem Anwalt zum Vorwurf macht, er hätte den Lehrling auch noch über den Grund seiner Anordnung aufklären müssen. Die Anordnung des Anwalts hat vielmehr genau so ausgereicht wie eine sonstige Anordnung bei Behörden oder im Heeresdienst, die nicht erst noch begründet zu werden pflegt. Wenn es dem Schuldner gelungen war, seinen Eintragungsantrag mit einem früheren Eingangsvermerk zu versehen, so ist das ein unglücklicher Zufall, der sich durch die dem Anwalt obliegende Sorgfaltspflicht jedenfalls nicht hat abwenden lassen und die der Auftraggeber deshalb in Kauf nehmen muß.

III. Eine andere Frage ist es, ob der Anwaltsnotar vielleicht deshalb schuldhaft gehandelt hatte, weil er bei dem Besuch am nächsten Morgen das Beglaubigungsersuchen des Schuldners mit der Begründung abgelehnt hatte, er könne den Auftrag nicht annehmen, da er von dem Gläubiger den Auftrag auf Eintragung einer Zwangshypothek erhalten habe. Hierin könnte man vielleicht die Verletzung der Schweigepflicht erblicken, die den Anwalt nach § 823 Abs. 2 Schadensersatzpflichtig gemacht hat, denn die Bemerkung des Anwalts hatte dem Schuldner offenbar erst zum Bewußtsein gebracht, daß es jetzt auf Minuten ankommt. Das ist jedoch in dem Urteil nicht erörtert.

RA. Dr. Curt Callmann, Berlin.

B. Im Gegensatz zu der Ansicht des OLG. wird man in der bürotechnischen Behandlung der Angelegenheit bis zur Abfertigung des Lehrlings ein Verschulden des Anwalts nicht zu erblicken brauchen. An dem fraglichen Morgen hatte sich die Situation aber so zugespitzt, daß es, wie der Anwalt richtig erkannt hatte, auf Minuten ankam. Der Eintragungsantrag des Gläubigers mußte so schnell wie möglich und jedenfalls früher als der Eintragungsantrag des Schuldners von dem nach Art. 4 GGBD. allein zuständigen Grundbuchbeamten mit dem Eingangsvermerk versehen werden, damit der Rang nach § 17 GBD. für den Gläubiger gesichert war. Hätte der Anwalt persönlich den Eintragungsantrag zum AG. gebracht, so wäre er dort ebenso wie sein Lehrling mit dem Schuldner zusammengetroffen und hätte sich, wenn er, was nicht anzunehmen ist, die zuständige Grundbuchabteilung nicht gekannt hätte,

Stunden einen ganz besonders dringlichen Auftrag, so ist ihm mit Rücksicht auf dessen besondere Hilfsbedürftigkeit, die er kannte oder erkennen konnte, auch zuzumuten, die Tätigkeit zur weiteren Verarbeitung der Sache persönlich zu übernehmen. Neben dem Unterlassen der Fertigstellung des Eintragungsantrags noch am Abend gereicht dem Bekl. weiter zum Vorwurf, daß er seinen Lehrling nicht wenigstens ausreichend unterrichtete. Es genügte nicht die Belehrung, den Antrag unbedingt vor dem Schuldner dem AG. einzureichen, der Bekl. mußte hinzufügen, daß es auf die frühere Abgabe beim GBV. ankomme. Mit einer Kenntnis der Vorschrift des § 13 Abs. 1 Satz 2 GBD. durch den Lehrling konnte er nicht rechnen. Wäre der Antrag des Bekl. dem GBV. bei Dienstbeginn überreicht worden, oder hätte der ausreichend belehrte Lehrling wenigstens gleichzeitig mit dem Schuldner das GBV. betreten, wo dieser noch erst seine Unterschrift leisten und beglaubigen lassen mußte, ehe der Grundbuchbeamte den Antrag entgegennehmen konnte, so wäre der Schaden des Kl. nicht entstanden. Bei gleichzeitiger Übergabe beider Schriftstücke hätte der Grundbuchbeamte sie nicht mit dem gleichen Eingangsvermerk versehen dürfen, da der Antrag des Schuldners noch nicht unterzeichnet war und deshalb keine Bewilligung i. S. des § 19 GBD. darstellte.

(OLG. Königsberg, 4. ZivSen., Ur. v. 7. Dez. 1931, 5 U 360/31.)

Mitgeteilt von OLG. Ermel, Königsberg i. Pr.

Dresden.

b) Strafsachen.

2. Eine AusführungsBD. kann die Anwendung der gesetzlichen Vorschrift auf solche Fälle nicht ausschließen, auf die das Gesetz selbst Anwendung zu finden hat.

Fehl geht der Einwand des Beschwz., seiner Bestrafung aus §§ 1 Ziff. 4, 16 SächsGes. v. 1. Juli 1878 siehe § 2 W.D. des säch. FinMin. v. 6. Juli 1881 (SächsGWBl. 151), betr. die weitere Ausführung des Ges. über die Besteuerung des Gewerbebetriebs im Umherziehen v. 1. Juli 1878 (GWBl. 121), entgegen. Nach dieser Vorschrift sei er, da er die hier fraglichen, dem Mitangekl. W. gegen feste Vergütung verbundenen gewerblichen Leistungen, ohne an ihrem Ertrage teilzunehmen, für Rechnung W.s dargeboten habe, rücksichtlich der Darbietung dieser Leistungen in steuerlicher Beziehung nicht als selbständiger Gewerbetreibender anzusehen.

Die in dem angefochtenen Urteil getroffenen Feststellungen, nach denen der Beschwz. bei dem Angekl. W. gegen festes Gehalt als Kraftwagenführer angestellt ist, und nach denen er weiter die Mietkraftwagenfahrten annehmbar für Rechnung W.s feilgeboten und an ihrem Ertrage nicht teilgenommen hat, würden allerdings an sich die Anwendung des § 2 AusfBD. v. 6. Juli 1881 rechtfertigen, der lautet: „Personen, welche gewerbliche ... Leistungen ... außerhalb ihres Wohnortes für Rechnung eines anderen, welchem sie dieselben gegen feste Vergütung verbunden haben, darbieten und am Ertrage derselben nicht teilnehmen, sind rücksichtlich der Darbietung dieser Leistungen in steuerlicher Beziehung nicht als

an des Schuldners Person gehalten und nicht wie der Lehrling mehr als zehn Minuten der kostbaren Zeit ungenutzt verstreichen lassen. Nun brauchte der Anwalt selbstverständlich nicht persönlich den Botendienst zu leisten. Er konnte sich dazu der Hilfe seines Lehrlings bedienen. Dann kam es aber auf die richtige und genaue Abfertigung des Lehrlings entscheidend an. Der Tatbestand sagt in dieser Beziehung: „Der Bekl. schickte sofort den Älteren seiner Bürolehrlinge mit der Urkunde zum Amtsgericht, indem er ihn darauf hinwies, daß sie noch vor dem Schuldner abzugeben sei. Schuldner und Lehrling betraten zugleich das AG.; der Schuldner ging sogleich zum Grundbuchamt, der Lehrling zuerst zum Justizwachmeister, dann zum GBV., wo ihm der Schuldner zuvorgekommen war.“ Und zwar um mehr als zehn Minuten! Hat der Anwalt den Lehrling, wie es nach dem Tatbestand den Anschein hat, zum Amtsgericht schlechthin geschickt, ohne ihm zu sagen, daß die Urkunde in der Grundbuchabteilung abzugeben sei, so wäre hierin ein Verschulden zu erblicken. Hätte der Anwalt den Lehrling richtig zur Grundbuchabteilung geschickt, ohne sich zu vergewissern, ob der Lehrling über ihre Lage im Amtsgerichtsgebäude Bescheid wisse oder ohne ihm die ihm selbst bekannte Lage der Grundbuchabteilung mitzuteilen, so könnte auch hierin ein Verschulden erblickt werden. Sache des Lehrlings wäre es aber dann auf alle Fälle gewesen, die zuständige Grundbuchabteilung schleunigst zu ermitteln. Das konnte er an der Hand der Orientierungstafel, die im Eingangsraum jedes preuß. AG. hängt, in wenigen Augenblicken. Es war ihm deshalb möglich, gleichzeitig mit dem Schuldner oder kurz nach ihm die Grundbuchabteilung zu betreten und auf diese Weise dem Schuldner, der seine Unterschrift zunächst noch beglaubigen lassen mußte, zuzukommen. Wenn der Lehrling zu der Ermittlung der zuständigen Abteilung des keinesfalls besonders großen AG. mehr als zehn Minuten gebraucht hat, so ist das schwer zu verstehen und jedenfalls nicht geeignet, den Lehrling und damit den Anwalt zu entschuldigen.

OLDir. Behre, Berlin.

selbständige Gewerbetreibende zu betrachten ...“ Allein der erk. Sen. tritt der vom säch. FinMin. vertretenen Auffassung nicht bei, daß es sich bei dieser Vorschrift um eine allgemeiner verbindliche RechtsBD. handle, die ihre Rechtsgrundlage in § 11 Ges. v. 1. Juli 1878 finde, wonach „das FinMin. ausnahmsweise für gewisse Gewerbearten oder in einzelnen Fällen den Gewerbebetrieb im Umherziehen steuerfrei gestalten“ kann. Abgesehen davon, daß in § 2 AusfBD., abweichend von § 1, in dem ausdrücklich auf Grund von § 11 Ges. v. 1. Juli 1878 für die Ausübung des Musikergewerbes innerhalb des Umkreises von 15 km vom Wohnorte die Befreiung von der Wandergewerbesteuer bewilligt wird, auf § 11 Ges. nicht Bezug genommen ist, kann die Rechtsgrundlage für diese Vorschrift in § 11 Ges. schon deshalb nicht erblickt werden, weil nach dieser Vorschrift das FinMin. ausnahmsweise nur für gewisse Gewerbsarten oder in einzelnen Fällen den Gewerbebetrieb im Umherziehen steuerfrei gestalten kann, nicht aber befugt ist, über diesen Rahmen hinaus, wie es in § 2 W.D. geschehen ist, ganz allgemein Personen von der Wandergewerbesteuer freizustellen, die gewerbliche oder künstlerische Leistungen usw. jeder Art unter den daselbst bestimmten Voraussetzungen im Umherziehen darbieten. Die in § 2 bestimmten Voraussetzungen, unter denen gewerbliche oder künstlerische Leistungen im Umherziehen feilbietende Personen von der Wandergewerbesteuer freigestellt sind, vermögen keine Verschiedenheit der Gewerbsart zu begründen. Denn für den Begriff der Gewerbsart, der sich nur nach dem Gegenstande des Gewerbes bestimmt, ist es belanglos, ob der das Gewerbe Betreibende dieses selbst ausübt oder durch andere für seine Rechnung ausüben läßt. Mit der Vorschrift in § 2 hat hier nach das FinMin. die ihm in § 11 Ges. v. 1. Juli 1878 erteilte Befugnis überschritten. Hinzu kommt weiter noch, daß diese Vorschrift auch mit den Best. in §§ 16, 19 Ges. v. 1. Juli 1878 nicht in Einklang zu bringen ist. Nach § 16 ist Täter der daselbst mit Strafe bedrohten Handlung, wer ein nach § 1 der Steuer vom Gewerbebetriebe im Umherziehen unterworfenen Gewerbe, ohne einen Gewerbeschein eingelöst zu haben, betreibt, also derjenige, der in eigener Person, d. h. selbsttätig unter persönlicher Anwesenheit am Betriebsorte gewerbliche Leistungen im Umherziehen feilbietet. Für die Anwendung des § 16 ist es dabei, wie auch deutlich aus § 19 hervorgeht, ohne jede Bedeutung, ob das steuerpflichtige Gewerbe für eigene Rechnung oder ob es im Auftrage und für Rechnung eines anderen ausgeübt wird. Voraussetzung ist lediglich, daß ein Gewerbebetrieb i. S. des § 1 Ges. vorliegt, d. h. daß die nach § 1 steuerpflichtigen Handlungen gewerbsmäßig, sei es für eigene Rechnung, sei es im Auftrage und für Rechnung eines anderen vorgenommen werden. Gewerbsmäßig i. S. dieser Vorschrift handelt aber nach anerkannter Ayr. auch derjenige, der die steuerpflichtigen Handlungen im Auftrage und für Rechnung eines anderen gegen feste Vergütung vornimmt und, wenn es sich um das Feilbieten steuerpflichtiger gewerblicher Leistungen handelt, am Ertrage dieser Leistungen nicht teilnimmt. § 2 AusfBD. würde daher in allen Fällen, in denen steuerpflichtige gewerbliche Leistungen von einer gegen feste Vergütung angestellten und am Ertrage selbst nicht beteiligten Person feilgeboten werden, die Anwendung des § 16 Ges. gegen diese Person ausschließen, mit dieser gesetzlichen Vorschrift also in Widerspruch stehen. Eine AusfBD. kann aber die Anwendung der gesetzlichen Vorschriften auf Fälle nicht ausschließen, auf die das Ges. selbst Anwendung zu finden hat. Der Gesetzgeber hat daher in § 11 Ges. das FinMin. aus wohlverwogenen Gründen lediglich ermächtigt, ausnahmsweise für gewisse Gewerbsarten oder in einzelnen Fällen den Gewerbebetrieb im Umherziehen steuerfrei zu gestalten.

(OLG. Dresden, Ur. v. 19. Jan. 1932, 2 OSta 124/31.)

Mitgeteilt von OStA. Dr. Alfred Weber, Dresden.

*

3. §§ 134, 135, 136 BZollG.; §§ 359, 433 (468 n. F.) RAbgD.; Teil 3 Kap. IV Art. 4 § 10 Ziff. 1 NotW.D. v. 1. Dez. 1930 (RWB. 517, 579); Art. VII, IX Ziff. 7, 10 Ges. z. Abd. d. TabStG. v. 22. Dez. 1929 (RWB. 234). § 433 (468) RAbgD. entfällt, wenn das BZollA. erklärt hat, das Besteuerungsverfahren erst nach Erledigung des Strafverfahrens durchführen zu wollen. § 135 BZollG. ist nicht erst ab 1. Jan. 1931 durch Teil 3 Kap. IV Art. 4 § 10 Ziff. 1 NotW.D. vom 1. Dez. 1930, sondern schon ab 1. Jan. 1930 durch Art. VII Ziff. 10 Ges. z. Abd. d. TabStG. v. 22. Dez. 1929 außer Kraft gesetzt und durch § 359 (jetzt 396) RAbgD. ersetzt worden. Die Hinterziehungsvermutungen des § 136 BZollG. treten hinter § 359 RAbgD. zurück. § 77 TabStG. stellt eine sachlichrechtliche Strafvorschrift dar. Sie ist seit 1. Jan. 1930 außer Kraft getreten insolge Art. 6 Ziff. 12, Art. 9 Abs. 1 Ges. v. 22. Nov. 1929. Wird Zoll- und Tabaksteuerhinterziehung durch eine Handlung begangen, so ist nur ein Strafgesetz verletzt (§ 359, jetzt 396, RAbgD.).

Durch das Ur. des RR. ist der Beschwz. wegen Hinterziehung des Eingangszolls für die von ihm am 31. Okt. 1930 auf Nebenwegen aus der Tschechoslowakei über die deutsche Reichsgrenze ins Zollinland geschmuggelten 100 Packungen tschech. Pfeifentabaks

im Gewichte von je 25 g zu 560 M, ersatzweise drei Tagen Gefängnis, und wegen Hinterziehung der Tabaksteuer zu 514,80 M, ersatzweise ebenfalls drei Tagen Gefängnis, verurteilt und gem. § 365 NAbgD. a. F. die Einziehung der beschlagnahmten 100 Packungen verhängt worden. Im Urte. sind die Geldstrafen als Mindestgeldstrafen gem. § 359 Abs. 1 NAbgD. a. F. bezeichnet. In den Gründen dieses Urte. ist die Verurteilung wegen Hinterziehung des Eingangszolls auf §§ 134, 136 BZollG. und die Verurteilung wegen Hinterziehung der Tabaksteuer auf § 359 Abs. 1 NAbgD. a. F. gestützt. Die Strk. hat die vom Beschw. eingelegte Berufung durch die angefochtene Entsch. verworfen. In den Gründen des angefochtenen Urte. hat die Strk. dargelegt, daß die Verurteilung wegen Zollhinterziehung vom Standpunkte des N. aus nicht aus § 134, sondern aus § 135 BZollG. hätte erfolgen müssen, daß indessen auch § 135 BZollG. schon zur Tatzeit nicht mehr anwendbar gewesen sei, weil er seit dem 1. Jan. 1930 durch die Vorschrift in Teil 3 Kap. IV Art. 4 § 10 Ziff. 1 NotB.D. v. 1. Dez. 1930 (RGBl. I, 517/579) gestrichen und seitdem durch § 359 (jetzt § 396) NAbgD. ersetzt worden sei. Diesen Rechtsfehler im erkennenden Teil des Urte. zu berichtigen, lag für die Strk. kein Anlaß vor, weil er dort keinen Ausdruck gefunden hatte. Soweit der Beschw. wegen Hinterziehung der Tabaksteuer verurteilt ist, hat die Strk. den Hinterziehungsvorfall festgestellt und unter Annahme einer persönlichen Steuerschuld des Beschw. (vgl. § 9 Abs. 1 Ziff. 2 TabStG. v. 12. Sept. 1919 i. d. Fassung des Art. VI Ziff. 3 Gef. v. 22. Dez. 1929 [RGBl. I, 234]) die Verurteilung lediglich auf § 359 (jetzt § 396) Abs. 1 Satz 3 NAbgD., also nicht auf eine der Vermutungen der §§ 58, 59 TabStG. gegründet. Dagegen hat die Strk., soweit der Beschw. zugleich auch wegen Hinterziehung des Eingangszolls für den geschmuggelten Tabak verurteilt ist, obwohl sie auch hier den Hinterziehungsvorfall für erwiesen angesehen und eine persönliche Zollschuld des Beschw. gem. §§ 9, 13, 21 BZollG. angenommen hat, die Verurteilung nicht lediglich auf § 359 Abs. 1 Satz 3 NAbgD., sondern auch auf die Vermutung des § 136 Ziff. 5a BZollG. gestützt. Ohne jede Darlegung der Art der Berechnung des Betrags der vom Angekl. hinterzogenen Abgaben an Zoll und Tabaksteuer für die, wie zu seinen Gunsten angenommen worden ist, zum eigenen Verbrauch in das Zollinland geschmuggelten 10 Packungen Pfeifentabak im Gewichte von je 25 g hat die Strk. in Übereinstimmung mit dem N. als hinterzogenen Zoll gem. § 3 BZollG. mit Nr. 220 e des Zolltarifs den Betrag von 140 M und als hinterzogene Tabaksteuer den Betrag von 128,70 M angenommen und unter Beachtung von § 331 StPD. und § 359 NAbgD. die vom N. erkannten — dem vierfachen Betrage des hiernach in Höhe von 140 M hinterzogenen Zolls und der in Höhe von 128,70 M hinterzogenen Tabaksteuer gleichkommenden — Mindestgeldstrafen von 560 M und 514,80 M sowie die dafür ausgeworfenen Ersatzfreiheitsstrafen von je drei Tagen Gefängnis bestätigt. Im Urte. ist zum Strafausspruch folgendes ausgeführt: „Beide Strafen — von 560 M und 514,80 M — seien gem. § 77 Abs. 1 TabStG. nebeneinander zu verhängen gewesen, obwohl Tateinheit — gleichartige Idealkonkurrenz — vorliege. Die besonderen Strafatabestände des BZollG. und des TabStG. — § 56 TabStG. — außerhalb der Bestimmung des § 359 (jetzt § 396) NAbgD. seien allerdings aufgehoben. Die Vorschrift des § 453 NAbgD. a. F., auf Grund deren die erwähnten Strafandrohungen des BZollG. und des TabStG. trotz § 451 NAbgD. a. F. in Kraft geblieben seien, sei zwar durch Art. VII Ziff. 10 Gef. zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 seit dem 1. Jan. 1930 außer Kraft gesetzt worden. Davon unabhängig sei jedoch § 77 TabStG., der keine materielle Strafvorschrift enthalte, in Geltung geblieben. Infolgedessen sei es gerechtfertigt gewesen, beide Strafen nebeneinander zu verhängen.“

Frage war zunächst, ob nicht etwa im vorliegenden Falle dem Erlaß des Strafbefehls sowie des strafgerichtlichen Urte. erster wie zweiter Instanz § 473 (jetzt § 468) NAbgD. entgegenstand. Die Vorinstanzen haben anscheinend die Prüfung dieser Frage übersehen, obwohl die Befolgung der Vorschrift des § 433 (jetzt 468) NAbgD. in dessen Anwendungsbereiche von Amts wegen zu beachten gewesen wäre. Wie der Inhalt der Akten ergibt, ist bis jetzt überhaupt noch kein Steuerbescheid der Finanzbehörde gegen den Beschw. wegen Entrichtung der von ihm hinterzogenen Abgaben an Zoll und Tabaksteuer für die von ihm geschmuggelten 100 Packungen Pfeifentabak ergangen. Nach Erlaß des erstinstanzlichen Urte. v. 11. Mai 1931 hat zwar das HZollA. zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens unter dem 27. Juni 1931 einen Steuerbescheid entworfen, in dem der Beschw. zur Entrichtung der von ihm hinterzogenen Abgaben an Zoll in Höhe von 140 M und an Tabaksteuer in Höhe von 128,70 M für den von ihm geschmuggelten Pfeifentabak im zollpflichtigen Gesamtgewichte von 2,8 kg hat aufgefördert werden sollen. Dieser Steuerbescheid ist indessen bis jetzt noch nicht zugestellt worden. An sich, und da der Beschw. wegen Hinterziehung der Tabaksteuer für den geschmuggelten Tabak unter Annahme einer persönlichen Steuerschuld lediglich auf § 359 (jetzt § 396) NAbgD., also ohne Zuhilfenahme eines der Vermutungstatbestände der §§ 58, 59 TabStG. verurteilt worden ist, hätte hiernach das Urte. schon wegen Fehlens des Steuerbescheids aufgehoben werden

müssen (vgl. RSt. 56, 107). Allein die Anwendung des § 433 (§ 468) NAbgD. entfällt im vorliegenden Falle, und zwar um deswillen, weil das HZollA. in seinem Beschlusse v. 13. Nov. 1930, in dem die Abgabe der Akten an die Strk. gem. §§ 390, 411 (§§ 425, 446) NAbgD. angeordnet worden ist, ausdrücklich erklärt hat, das Besteuerungsverfahren gegen den Beschw. erst nach Erledigung des Strafverfahrens durchzuführen zu wollen. Mit dieser Erklärung hat das HZollA. abgelehnt, die in § 433 (§ 468) NAbgD. vorgezeichnete Vorentscheidung zu treffen. Dem Erlaß weder des Strafbefehls noch des strafgerichtlichen Urte. erster wie zweiter Instanz stand daher § 433 (§ 468) NAbgD. entgegen und auch das NeoG. war nicht an dem Erlaß der ihm obliegenden Entsch. durch diese Vorschrift gehindert (vgl. RSt. 60, 244).

Keinen rechtlichen Bedenken begegnet im Ergebnis die Annahme der Strk., daß der Beschw. vorsätzlich die Abgaben an Zoll und Steuer hinterzogen habe.

§ 135 BZollG. ist nicht, wie die Strk. annimmt, erst durch die Vorschrift in Teil 3 Kap. IV Art. 4 § 10 Ziff. 1 NotB.D. v. 1. Dez. 1930, sondern bereits infolge der Streichung des § 453 NAbgD. durch Art. VII Ziff. 10 des am 1. Jan. 1930 in Kraft getretenen Gef. zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 am 1. Jan. 1930 (vgl. Art. IX Abs. 1 Gef.) außer Kraft gesetzt und durch § 359 (§ 396) NAbgD. ersetzt worden. Richtig ist zwar, daß in der im angefochtenen Urte. angeführten Vorschrift der NotB.D. v. 1. Dez. 1930 der § 135 BZollG. nochmals ausdrücklich, nicht aber, wie die Strk. meint, bereits ab 1. Jan. 1930, sondern auffälligerweise gem. der Bestimmung in Teil 3 Kap. I § 6 Ziff. 2 letzter Absatz dieser NotB.D. erst mit Wirkung v. 1. Jan. 1931 gestrichen worden ist. Wie man bei Erlaß der NotB.D. dazu gekommen ist, in Widerspruch mit Art. VII Ziff. 10 und Art. IX Abs. 1 Gef. v. 22. Dez. 1929 als Tag des Inkrafttretens der Bestimmung in Teil 3 Kap. IV Art. 4 § 10 Ziff. 1, durch die u. a. § 135 BZollG. gestrichen worden ist, erst den 1. Jan. 1931 festzusetzen, ist nicht erkennbar. Jedenfalls kann dieser bloßen NotB.D. Vorschrift über das Inkrafttreten der Streichung des § 135 BZollG. gegenüber der bereits früher in Kraft getretenen Vorschrift in Art. IX Abs. 1 Gef. v. 22. Dez. 1929 keinerlei Bedeutung beigelegt werden. Als Zeitpunkt, von dem ab § 135 BZollG. außer Kraft getreten und durch § 359 (§ 396) NAbgD. ersetzt worden ist, hat hiernach der 1. Jan. 1930 zu gelten.

Da die Strk. auch hinsichtlich der für erwiesen angesehener Hinterziehung des Eingangszolls durch den Beschw. für den von ihm geschmuggelten Pfeifentabak rechtlich bedenkenfrei eine persönliche Zollschuld angenommen und auch den Hinterziehungsvorfall festgelegt hat, war das Zurückgreifen auf den Vermutungstatbestand des § 136 Ziff. 5a BZollG. nicht nur entbehrlich, sondern sogar unangebracht. Denn die Hinterziehungsvermutungen des § 136 BZollG. sind nur Rechtsbehelfe, um den Nachweis der Hinterziehung, insbes. des Hinterziehungsvorfalles, zu erleichtern. Sie stellen nur Beweisvermutungen auf und müssen hinter § 359 (§ 396) NAbgD. — früher § 135 BZollG. — zurücktreten, sobald eine Hinterziehung unmittelbar ohne jene Befehle festgestellt werden kann. Im Ergebnis ist jedoch die Zuhilfenahme des § 136 Ziff. 5a BZollG. für die Verurteilung wegen Zollhinterziehung und Tabaksteuerhinterziehung ohne Bedeutung (vgl. ZB. 1931, 307⁹).

Anlaß zu rechtlichen Bedenken gibt das Urte. im Schuldb. und im Strafausspruch hinsichtlich der Strafbemessung.

Rechtswirrig ist die Ansicht, daß § 77 TabStG. keine materielle rechtliche Strafvorschrift sei, daß er deshalb trotz der in Art. VII Ziff. 10 Gef. zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 seit dem 1. Jan. 1930 angeordneten Streichung des § 453 NAbgD. in Geltung geblieben sei und mithin gegen den Beschw. die beiden wegen Zoll- und wegen Tabaksteuerhinterziehung vom N. erkannten Mindestgeldstrafen nebeneinander zu verhängen gewesen seien.

Übersehen hat die Strk. hierbei, daß § 77 TabStG. ausdrücklich durch Art. VI Ziff. 12 Gef. v. 22. Dez. 1929 seit dem 1. Jan. 1930 (vgl. Art. IX Abs. 1 Gef.) gestrichen worden ist. Es kann aber weiter auch keinem Zweifel unterliegen, daß die Vorschrift in § 77 TabStG. über das Zusammentreffen mehrerer Gesetzesverletzungen eine rein sachlichrechtliche Strafvorschrift war. Dies erhellt schon daraus, daß sie dem Abschn. C TabStG. mit der Überschrift „Strafvorschriften“ eingereiht war und daß u. a. auch sie annehmbar zur Klarstellung der Bestimmung in Art. VII Ziff. 10 Gef. v. 22. Dez. 1929 über das Außerkrafttreten des § 453 NAbgD. a. F. vom Gesetzgeber als materielle rechtliche Strafvorschrift des TabStG. i. S. des § 453 NAbgD. ausdrücklich durch Art. VI Ziff. 12 Gef. v. 1. Jan. 1930 als gestrichen worden ist. Das Außerkrafttreten des § 77 TabStG. als einer materielle rechtlichen Strafvorschrift v. 1. Jan. 1930 ab ergibt sich daher außer aus Art. VI Ziff. 2 Gef. v. 22. Dez. 1929 vor allem auch aus Art. VII Ziff. 10 i. Verb. m. Art. IX Abs. 1 Gef. Ebenso wie Teil 3 Kap. IV Art. 4 § 10 Ziff. 1 NotB.D. v. 1. Dez. 1930 hinsichtlich der durch die Streichung des § 453 NAbgD. fortgefallenen materielle rechtlichen Vorschriften des BZollG. hat klare Maßstäbe schaffen wollen, hat dies hinsichtlich der durch die Streichung des § 453 NAbgD. fortgefallenen materielle rechtlichen Strafvorschriften

des TabStG. durch die Art. VI Ziff. 12 Ges. v. 21. Dez. 1929 gesehen sollen. Die Streichung des § 453 RAbgD. a. F. hat aber die Bedeutung, daß seit dem 1. Jan. 1930 die sachlichrechtlichen Strafvorschriften auch des TabStG. — ohne die in § 453 RAbgD. a. F. bisher enthalten gewesene Einschränkung — inwieweit außer Kraft getreten sind, als sie mit der RAbgD. nicht mehr in Einklang standen, daß also seitdem das sachliche Strafrecht auch des TabStG. mit Ausnahme der durch Art. VI Ziff. 12 Ges. v. 22. Dez. 1929 aufrechterhaltenen §§ 58, 59, 67 a, 69 und 100 Abs. 2 dieses Ges. durch die sachlichrechtlichen Strafvorschriften der RAbgD. ersetzt worden ist.

Das Außerkrafttreten des § 77 TabStG. seit dem 1. Jan. 1930 ist indessen nicht geeignet, im vorliegenden Falle, in dem nach den rechtlich bedenkenfreien Feststellungen die Zoll- und die Tabaksteuerhinterziehung durch eine Handlung begangen ist, auf die Höhe der nach § 359 (§ 396) Abs. 1 Satz 3 RAbgD. angedrohten Mindestgeldstrafe einen Einfluß auszuüben. Denn in einem solchen Falle, in dem also Tabakzoll und Tabaksteuer auf einem Schmuggelgange hinterzogen werden, wird dadurch nicht mehreren Strafgesetzen gegenüber gehandelt, sondern es wird nur ein Strafgesetz verletzt. Es liegt dann nur eine einzige Straftat, nur eine Hinterziehung von Steuern (im weiteren Sinne des § 1 RAbgD.) gem. § 359 (§ 396) RAbgD. vor, und der Umstand, daß diese eine Straftat die Borenthaltung mehrerer Steuern zum Gegenstande hat, zeitigt nur die Wirkung, daß diese mehreren Steuern zusammengerechnet sind, und daß bei Berechnung der Mindestgeldstrafe des § 359 (§ 396) diese Summe zu verdierfachen ist (vgl. RZSt. 1930, 269; 1931, 88 und 306 sowie RGSt. 65, 312; a. M. RZSt. 1930, 415). Aus diesen Ausführungen ergibt sich, daß in einem Falle, wie im vorliegenden, in dem Zoll- und Tabaksteuerhinterziehung durch eine Handlung begangen ist, also nur eine einzige Straftat vorliegt und nur ein Strafgesetz verletzt ist, für die Annahme von Tateinheit kein Raum ist und daher auch die Anwendbarkeit des § 383 (jetzt § 418) RAbgD. ausscheidet. Hieraus folgt aber weiter, daß der von der Strk. bestätigte Schuldausspruch sowie auch der Strafausspruch des erstinstanzlichen Ur. insofern falsch ist, als der Beschw. wegen Zollhinterziehung und wegen Tabaksteuerhinterziehung zu zwei getrennten Geld- und zwei getrennten Ersatzfreiheitsstrafen verurteilt worden ist. Wichtig hätte vielmehr die Strk. das erstinstanzliche Ur. im Schuldausspruch aufheben und den Beschw. lediglich wegen eines Vergehens nach § 359 RAbgD. — begangen durch Hinterziehung des Eingangszolls und der Tabaksteuer für die 100 Packungen Pfeifentabaks im Gewichte von je 25 g — zu dem vierfachen Betrag der Summe des als hinterzogen angenommenen Tabakzolls und der als hinterzogen angenommenen Tabaksteuer gleichkommenden Geldstrafe, d. h. also zu einer Geldstrafe von $140 + 128,70 = 268,70 \times 4 = 1074,80 \text{ M}$ verurteilen und für diese Geldstrafe nur eine Ersatzfreiheitsstrafe auswerfen müssen.

In sich würde hiernach das RevG. in der Lage gewesen sein, den Schuldausspruch und den Strafausspruch des erstinstanzlichen Ur. richtigzustellen. Hiervon mußte jedoch Abstand genommen werden, weil die im Ur. zum Ausspruch über die Mindestgeldstrafen getroffenen Feststellungen zum Teil nicht als richtig anerkannt werden können, zum Teil aber ihre Richtigkeit vom RevG. überhaupt nicht nachgeprüft werden kann. Es ist daher nicht ausgeschlossen, daß die Strk. auf eine niedrigere Geldstrafe, d. h. auf die Geldstrafe, die sich bei richtiger Berechnung als Mindestgeldstrafe ergibt, insbes. aber auch auf eine niedrigere, als auf die aus der Summe der beiden erkannten Ersatzfreiheitsstrafen gebildeten Ersatzfreiheitsstrafe erkannt hätte.

Festgestellt ist, daß die vom Beschw. geschmuggelten 100 Packungen ein Gesamtgewicht von 2,5 kg gehabt haben. Nach Nr. 220 Zolltar. (vgl. auch § 88 Abs. 1 Ziff. 2 Buchst. F TabStG. v. 12. Sept. 1919 (RGBl. 1667) i. d. Fassung des Art. II Ziff. I 12 a Ges. über Erhöhung der Bier- und Tabaksteuer v. 10. Aug. 1925 (RGBl. 244) beträgt der Eingangszoll für einen Doppelzentner anderen, als feingeschnittenen Tabaks — also Pfeifentabaks — 5000 M, für 100 Packungen Pfeifentabak im Gewichte von je 25 g, im Gesamtgewichte also von 2,5 kg, mithin nur 125 M und nicht, wie die Strk. angenommen hat, 140 M. 140 M würde der Zoll nur betragen, wenn jede Packung ein Gewicht von 28 g gehabt hätte. Schon hieraus ergibt sich, daß die in § 359 (§ 396) RAbgD. für die Straftat angedrohte Mindestgeldstrafe 1074,80 M weniger 60 M mithin nur 1014,80 M betragen würde. Hinzukommt aber, daß die Richtigkeit des von der Strk. mit 128,70 M angenommenen Betrags der hinterzogenen Steuer mangels jeder Angabe, wie dieser Betrag errechnet worden ist, vom RevG. überhaupt nicht nachgeprüft werden kann. Es ist daher nicht ausgeschlossen, daß auch der von der Strk. mit 128,70 M angenommene Betrag zu hoch berechnet und mithin die vom Beschw. verwirkte Mindestgeldstrafe auch mit 1014,80 M noch zu hoch festgesetzt sein würde.

(RG. Dresden, Ur. v. 15. März 1932, 2 Ost 45/32.)

Mitgeteilt von Dr. Alfred Weber, Dresden.

B. Verwaltungsbehörden und Verwaltungsgerichte.

I. Reich.

Reichsfinanzhof.

Bericht von Reichsfinanzrat Dr. Boethke, Reichsfinanzrat Art und Reichsfinanzrat Dr. Georg Schmauser, München.

[> Wird in der amtlichen Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs abgedruckt.]

A. Gutachten.

> I. § 1 ZündwStG. v. 9. Juli 1923; § 1 ZündwStG-AusfVest. Anstreichzigaretten und Zündbänder zu Anstreichzigaretten unterliegen nicht der Zündwarensteuer.

I. Eine im Deutschen Reich patentierte Erfindung ist in der Patentschrift im wesentlichen wie folgt beschrieben:

„Die Erfindung bezieht sich auf Anstreichzigaretten, bei denen die Zündmasse aus einer äußeren Zündschicht und einer inneren Luntenschicht aus einem zerkleinerten Kohle bildenden Brennstoff und einem Oxidiermittel besteht. Nach der Erfindung wird als Bindemittel für die Zündschicht und die Luntenschicht Nitrozellulose verwendet. Diese hat die besondere Eigenschaft der Fähigkeit zu innerer Verbrennung, d. h. sie brennt in sich, ohne äußere Sauerstoffzufuhr zu erfordern...“

Ein weiteres Ziel der Erfindung ist, die Zündschicht und die Luntenschicht in Bandform herzustellen. Dadurch wird ermöglicht, den Zünder sehr leicht an Zigaretten anzubringen und diese an jedem beliebigen Punkte ihres Umfanges durch Anstreichen zu entzünden...“

Man stellt die Zündmasse vorzugsweise in Bandform her undwickelt das Band auf Spulen, um sodann entsprechende Stücke abzuschneiden und auf den ... Zigarettenpapierstreifen aufzubringen...“

Der RM. hat den RF. gem. § 43 RAbgD. (a. F.) um ein Gutachten darüber ersucht, ob 1. Anstreichzigaretten der in der erwähnten Patentschrift beschriebenen Art und — für den Fall der Verneinung — 2. das zur Anbringung auf den Zigarettenhülsen bestimmte, in der Regel auf Spulen gewickelte Zündband als solches gem. § 1 ZündwStG. v. 9. Juli 1923 i. Verb. m. § 1 Abs. 1 Ziff. 1 bzw. Ziff. 3 ZündwStG-AusfVest. steuerbar sind.

II. Der 4. Ser. hat folgendes Gutachten erstattet:

1. § 1 ZündwStG. umschreibt in seinen beiden ersten Absätzen die der Abgabe unterliegenden Gegenstände (Zündwaren i. S. des Ges.) in allgemeinen Umrissen und ermächtigt im Anschluß hieran im 3. Abs. den RM., „den Kreis der steuerbaren Zündwaren näher zu bestimmen“.

Diese Ermächtigung umfaßt nicht nur die Befugnis des RM., den Begriff der steuerbaren Zündwaren in einer die Behörden der Abgabenverwaltung bindenden Weise zu erläutern; hierzu hätte es einer besonderen Ermächtigung im Gesetz nicht bedurft. Die Ermächtigung gibt vielmehr dem RM. die Befugnis, durch Schaffung materiellen Rechts, sofort allgemeinverbindlich, zu bestimmen, welche Zündwaren in einzelnen steuerbar sein sollen.

Der RM. hat von dieser Befugnis Gebrauch gemacht und in § 1 AusfVest. v. 24. Juli 1923 den Kreis der steuerbaren Zündwaren näher bestimmt. Diese Best. bleibt im Rahmen der gesetzlichen Ermächtigung, gegen ihre Gültigkeit bestehen keine Bedenken.

Bei Beantwortung der Fragen, die der RM. dem RF. vorgelegt hat, ist deshalb lediglich zu prüfen, ob die mit dem Zündband versehenen „Anstreichzigaretten“ und das Zündband für sich allein die Begriffsmerkmale einer der in § 1 ZündwStG-AusfVest. genannten Warenarten aufweisen.

2. Man könnte daran denken, die mit Zündband versehenen „Anstreichzigaretten“ als „Köllchen aus gepressten Pflanzenfasern, die mit einer durch Reibung entflammenden Zündmasse versehen sind“, zu den in § 1 Abs. 1 Nr. 1 AusfVest. aufgeführten Waren zu rechnen. Dagegen spricht aber, daß die erwähnte Best., wenn sie von „gepressten“ Pflanzenfasern spricht, offenbar nur ein Pressen im Auge hat, das den Pflanzenfasern eine ähnliche Festigkeit verleiht, wie sie Hölzer, Spänchen, Stäbchen usw. aufweisen. Ein Pressen in diesem Sinne ist aber das Zusammenbrücken der Tabakfasern in der umschließenden Papierhülle nicht. Entscheidend gegen die Behandlung der Anstreichzigaretten als steuerbare Zündwaren spricht aber, daß — wie mangels jedes Anhaltspunktes für das Gegenteil angenommen werden muß — das Gesetz und ihm folgend die AusfVest. unter „Zündwaren“ ebenso wie der Verkehr nur Gegenstände verstehen, die erst selbst zur Entflammung gebracht und dann an den Gegenstand herangeführt werden, der entzündet werden soll. Dieser Verkehrsauffassung einer „Zündware“ entspricht aber die Anstreichzigarette nicht. Aus diesem letzteren Grunde kann sie auch nicht etwa unter Nr. 3 von § 1 Abs. 1 AusfVest. gebracht werden; auch sind Tabakfasern offenbar kein „leicht entzündbarer Stoff“; sie geben keine Flamme, glimmen vielmehr nur.

3. Das „Zündband“ als solches ist zweifellos ein „Erzeugnis aus leicht entzündbaren Stoffen, die mit einer durch Reibung entflammenden Zündmasse versehen sind“. Inwiefern sind die Begriffsmerkmale von § 1 Abs. 1 Nr. 3 ZündwStG-AusfBest. gegeben. Das Zündband erfüllt auch die Voraussetzungen einer Zündware im oben (unter 2) erörterten Sinne, insofern es nach seiner Entflammung an den zu entzündenden Gegenstand herangeführt werden kann. Es ist aber keinesfalls eine fertige, d. h. ohne weitere Veränderung zum Gebrauch als Zündware verwendbare Zündware; um praktisch verwendbar zu sein, müßte es mindestens in Abschnitte zerlegt werden. Nun kann allerdings zweifelhaft sein, daß das Gesetz und die AusfBest. unter Zündwaren nur fertige, d. h. ohne weitere Veränderung gebrauchsfertige Gegenstände verstehen. Der Wortlaut der Best. entscheidet die Frage nicht ausdrücklich, aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes ist, wie der RM. auch selbst annimmt, Entscheidendes für die Auslegung nicht zu gewinnen. § 1 Abs. 1 Nr. 2 AusfBest. rechnet zu den steuerbaren Zündwaren Gegenstände, die zweifellos keine fertigen Zündwaren sind, weil sie noch keine Zündmasse aufweisen. Diese Gegenstände sind aber ausdrücklich nur unter der Voraussetzung als steuerbar erklärt, daß sie zusammen mit den Stoffen in Verkehr gebracht werden, die zu ihrer Verbollständigung zu fertigen Zündhölzern nötig sind. Die ausdrückliche Befugnis dieser Voraussetzung bei Nr. 2 läßt den Rückschluß zu, daß im übrigen unter Zündwaren nur gebrauchsfertige Waren verstanden werden sollen.

Hiernach sind die beiden Fragen des RM. zu verneinen. (RM., 4. Sen., Gutachten v. 11. Nov. 1931, IV D 2/31 S.)

B. Entscheidungen.

1. Reichsabgabenordnung.

× 2. § 94 Abs. 1 Nr. 2 ABGD. n. F. (§ 76 Abs. 1 Nr. 2 a. F.). Zur Bedeutung eines nach § 94 Abs. 1 Nr. 2 ABGD. ohne die erforderliche Zustimmung des Pflichtigen erlassenen Änderungsbescheides. †

Der Beschw. war auf Grund des Ergebnisses einer bei ihm vorgenommenen Buch- und Betriebsprüfung für die Kalenderjahre 1925 und 1926 veranlagt worden. Gegen diese Veranlagungen hat der Beschw. Einspruch eingelegt. Das FinV. hat in der Annahme, daß der Beschw. dem Buchprüfer gegenüber gelegentlich einer Verhandlung über die Einsprüche der Abänderung der ursprünglichen Steuerbescheide zugestimmt habe, dem Beschw. berichtigte Bescheide zugestellt. Diese Berichtigungsbescheide sind rechtskräftig geworden, da der Beschw. innerhalb der gegen diese Bescheide laufenden Einspruchsfrist kein Rechtsmittel eingelegt hat. Rund zwei Jahre nach Eintritt der Rechtskraft der Berichtigungsbescheide hat der Beschw. Erledigung der Einsprüche gegen die ursprünglichen Veranlagungen mit der Begründung beantragt, das FinV. habe die Berichtigung ohne seine Zustimmung vorgenommen, so daß die Berichtigungsbescheide ungültig seien. Das FinV. hat diesen Antrag als Einspruch gegen die Berichtigungsbescheide angesehen und das Rechtsmittel wegen Fristversäumnis als unzulässig verworfen. Die Berufung ist erfolglos geblieben.

Die WBeschw. ist nicht begründet.

Es mag richtig sein, daß eine bedingungslose Zustimmung des Beschw. zur Abänderung der ursprünglichen Bescheide selbst aus dem Bericht des Buchprüfers über die Verhandlungen hierwegen nicht zu entnehmen ist. Das Fehlen der Zustimmung des Beschw. bewirkt aber nicht, daß die Berichtigungsbescheide als schlechthin nichtige Verfügungen anzusehen wären. Allerdings sind diese Bescheide fehlerhaft zustande gekommen und verstoßen gegen die Vorschr. in § 94 Abs. 1 Nr. 2 n. F. = § 76 Abs. 1 Nr. 2 a. F. ABGD., nach der ohne Zustimmung des Pflichtigen ein Steuerbescheid i. S. dieser Best. überhaupt nicht geändert werden darf. Es handelt sich bei der Best. um eine Vorschr., die als unbedingt bindend gemeint ist, und nicht etwa nur um eine Sollvorschr., deren Übertretung nach dem Willen des Ges. eine Fehlerhaftigkeit des neuen Bescheides nicht zur Folge hätte. Trotzdem bedeutet die Verletzung dieser Vorschr. nicht, daß die Bescheide als überhaupt nicht vorhanden zu gelten hätten. Nach dem allgemein anerkannten Grundsatz des öffentlichen Rechtes sind dem einzelnen ungünstige Verwaltungsakte trotz Fehlerhaftigkeit im Zweifel

nur anfechtbar, und die unterlaufenen Fehler bilden, falls gegen den Verwaltungsakt ein Rechtsmittel gegeben ist, lediglich Anfechtungsgründe (vgl. Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. 1 S. 94 ff.; Jellinek, VerwR., 3. Aufl., S. 268 ff.; Fr. Fleiner, Inst. des VerwR., 8. Aufl., S. 204; Becker, RMbG., Anm. 1a zu § 75). Der Verwaltungsakt bleibt somit wirksam, solange er nicht angefochten und daraufhin von der zuständigen oder einer übergeordneten Stelle aufgehoben worden ist. Er ist nicht nichtig, sondern nur vernichtbar. Als schlechthin nichtig gelten nach der Rechtslehre fehlerhafte Verwaltungsakte nur ausnahmsweise, z. B. dann, wenn sie von einer sachlich durchaus unzuständigen Stelle erlassen sind. Im übrigen sind die Verfügungen, zu denen auch die Steuerbescheide gehören, als Ausdruck des obrigkeitlichen Willens trotz Anfechtbarkeit wegen anhaltender Mängel für den Betroffenen bis zu ihrer Aufhebung durch die zuständige Stelle grundsätzlich verbindlich und rechtswirksam. Ist, wie z. B. bei Abänderungsbescheiden nach § 94 Abs. 1 Nr. 2 n. F. = § 76 Abs. 1 Nr. 2 a. F. ABGD., ein fristbestimmtes Rechtsmittel gegeben, scheidet aber der Betroffene nicht innerhalb der Frist deshalb an, weil die Zustimmung fehle, dann verwirkt er die Möglichkeit zur Geltendmachung der Fehlerhaftigkeit. Auch das FinV., das den Abänderungsbescheid erlassen und bekanntgegeben hat, darf ihn nicht allein deswegen als nichtig behandeln, weil die Zustimmung gefehlt habe. Im vorl. Falle mußte der Beschw. die Abänderungsbescheide ohne weiteres als von der zuständigen Steuerbehörde erlassene Steuerbescheide erkennen und mußte sich innerhalb der ihm darin gesetzten Rechtsmittelfrist gegen sie wenden, falls er mit ihrem Inhalt nicht einverstanden war. Da er dies nicht getan hat und die Bescheide rechtskräftig geworden sind, kann der Beschw. jetzt nicht mehr geltend machen, daß den Bescheiden Mängel anhaften, die geeignet wären, ihre Aufhebung herbeizuführen. Auch Nachsicht wegen Versäumung der Rechtsmittelfrist kann, da die in § 87 Abs. 5 n. F. = § 69 Abs. 5 a. F. ABGD. bestimmte Frist abgelaufen ist, nicht mehr bewilligt werden. Hieraus ergibt sich, daß eine sachliche Entsch. über die gegen die ursprünglichen Steuerbescheide eingelegten Rechtsmittel, wie der Beschw. begehrt, ebenfalls nicht mehr möglich ist.

Die WBeschw. war daher als unbegründet zurückzuweisen.

(RM., 6. Sen., Ur. v. 4. Nov. 1931, VI A 1806/31 S.)

*

× 3. § 28 Abs. 1 ThürZustWZuwStG.; § 10 ABGD. 1931. 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 Steuer. Auch § 10 ABGD. schlägt regelmäßig nicht ein. †

Die Vorbehörden haben sich auf die Mspr. des RM. berufen, wonach die WZuwSt., wenn das Eigentum während des Konkursesverfahrens auf einen anderen durch Zuschlag in der ZwVerf. übergeht, zu den Kosten der Verwaltung gehört und deshalb Masseschuld ist (vgl. das schon erwähnte Ur. v. 27. Aug. 1929). Diese Mspr. hat im Schrifttum, soweit ersichtlich, keine Zustimmung gefunden. Aus ihr folgt aber nicht, wie von einer Seite ausgesprochen wird (Wassertrüdingen: JW. 1931, 287), daß die Masse für die Steuer auch dann haftet, wenn das Grundstück vom Verwalter freigegeben ist und dann zwangsweise versteigert wird. Die Unterschiede beider Fälle sind so erheblich, daß sich eine verschiedene Behandlung rechtfertigt. Ist das Grundstück nicht freigegeben, so gehört es zur Masse, auch wenn die Gläubiger aus ihm abgeforderte Befriedigung suchen. Das ändert sich vor allem darin, daß ein etwaiger Überschuß aus der ZwVerf. der Konkursmasse gebührt. Ist das Grundstück freigegeben, so fließt der Überschuß dem Gemeinschuldner zu. Dieser erlangt überhaupt durch die Freigabe kein volles Verwaltungs- und Verfügungsrecht zurück, während der Konkursverwalter es verliert. Steht dem Konkursverwalter aber die Verwaltung an dem Grundstück nicht mehr zu, so kann die ZwSt. auch nicht zu den Kosten der Verwaltung gehören. Steuerschuldner kann deshalb nicht der Konkursverwalter sein; vielmehr entsteht die Steuerschuld in der Person des Gemeinschuldners. Dieses Ergebnis ist vom Standpunkt dessen, der eine wirksame Durchführung der Zuwachsbesteuerung in allen gleichliegenden Fällen anstrebt, vielfach gewiß unbefriedigend. Denn der Gemeinschuldner wird fast nie instande sein, die Steuer innerhalb der Verjährungsfrist zu begleichen. Auf der

Zu 2. Der Große Senat hat schon in RM. 15, 180 für das Steuerrecht aus einer Reihe von Einzelbestimmungen der ABGD. den allgemeinen Grundsatz abgeleitet, daß Anordnungen der Steuerbehörden wirksam sind, solange sie bestehen. Der 6. Sen. hat in der vorl. Entsch. diese Lehre nach der Richtung hin erweitert, daß selbst fehlerhafte Verfügungen trotz Anfechtbarkeit wegen anhaltender Mängel für den Betroffenen bis zu ihrer Aufhebung durch die zuständige Stelle grundsätzlich verbindlich und rechtswirksam sind.

RM. Dr. Carl Becker, Berlin.

Zu 3. Massekosten sind die Ausgaben für die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Masse (§ 58 Nr. 2 K.O.). Hat der Konkursverwalter ein Grundstück freigegeben, so gehört die im Versteigerungsfalle entstehende WZuwSt. selbstverständlich nicht zu den Massekosten. Der Konkursmasse geht die Versteigerung überhaupt nichts an. Eine Haftung des Konkursverwalters besteht nicht. Dies wird in dem oben mitgeteilten Ur. des RM. ausdrücklich festgestellt. Diesem Urteil ist lediglich beizutreten.

Wiel zweifelhafter ist die Rechtslage dann, wenn des Grund-

anderen Seite ist der Wertzuwachs oft der Masse zugewachsen. Dem steht nicht entgegen, daß regelmäßig das Grundstück in Höhe des Wertzuwachses voll belastet sein wird. Denn wenn sich auch unmittelbar der Zuwachs am Grundstück vollzieht, so kommt er doch dem Vermögen des Grundeigentümers zugute, das man einschließlich des Grundstücks als eine Einheit ansehen muß. Der Gegenwert, den der Grundeigentümer für Bestellungen von Hypotheken usw. erhält, ist meist dem sonstigen Vermögen zugeführt, wenn auch nur in der Form, daß Schulden getilgt werden konnten. Wäre der Wertzuwachs am Grundstück nicht eingetreten, so wäre der Wert des Vermögens als einer Sachgesamtheit entsprechend geringer.

Andererseits wird es zum Konkurs in der Regel erst dann kommen, wenn der Grundstückszuwachs vom Eigentümer aufgezehrt und das Vermögen als Ganzes entspr. wieder vermindert ist. Die Konkursmasse wird deshalb durch eine hohe ZwSt. regelmäßig unverhältnismäßig stark belastet, und es kann sich leicht ergeben, daß die Konkursgläubiger leer ausgehen. Gerade das wird bei den Beteiligten als ungerecht empfunden und läßt es als billig erscheinen, die Masse von der Steuer zu entlasten. Ein durchschlagender Rechtsgrund ist das freilich nicht, und in den Fällen, wo nach übereinstimmender Auffassung der Rechtsverständigen die Masse mit der hohen Steuer belastet wird, ist die Unbilligkeit nicht minder groß.

Diese letztbezeichneten Fälle werden sich wohl stark vermindern, sobald den Beteiligten offenbar wird, daß durch Freigabe des Grundstücks die Steuer von der Masse abgewälzt werden kann. Dann wird das Grundstück, falls eine hohe ZwSt. zu erwarten ist, selbst dann freigegeben werden, wenn ein nicht zu hoher Überschuß in der ZwVerst. zu erwarten ist. Aber das kann nicht der Anlaß sein, die Steuer als Masseschuld zu behandeln, führt jedoch zu der Frage, ob nicht § 10 ABGd. die Steuerpflicht der Masse rechtfertigen kann. Es wird indessen regelmäßig kein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes sein, wenn der Konkursverwalter zur Erleichterung und Vereinfachung seiner Verwaltungstätigkeit einen überschuldeten Vermögensgegenstand (wie er gewöhnlich in Frage steht) freigibt. Wenn die Freigabe zur Folge hat, daß die Masse steuerliche Vorteile erlangt, so ist das kein Grund, einen Mißbrauch anzunehmen, selbst wenn der Konkursverwalter sich der Rechtslage voll bewußt ist. Denn sein wirtschaftliches Ziel kann er nur auf dem angegebenen Wege erreichen, und der Umstand, daß er sich das Ziel setzt, weil er der Masse steuerliche Vorteile verschaffen will, kann zu keiner anderen Beurteilung führen. In der Wahl des wirtschaftlichen Zieles ist jedermann frei; nur der Weg, auf dem das Ziel erreicht werden soll, ist durch § 10 beschränkt.

Die unleugbar vorhandenen Mißstände wurzeln in der Gegenwart des anzuwendenden Wertzuwachsteuerrechts, bei dessen Gestaltung auf die Rechtslage im Konkurs keine Rücksicht genommen ist. Die Steuer ist vor allem deshalb von besonderer Art, weil sie gewissermaßen allmählich entsteht und wächst, auch u. U. abnimmt. Aus Zweckmäßigkeitsgründen und um nicht unrealisierten später wieder wegfallenden Zuwachs zu erfassen, wird sie nicht in regelmäßigen Zeitabschnitten erhoben, sondern erst mit einem Veräußerungsvorgang zur förmlichen Entstehung gebracht. Von dem mehr oder weniger zufälligen Zeitpunkt, in dem dieser Vorgang eintritt, hängt es im Konkurs ab, wer als Schuldner in Betracht kommt, ob die Schuld Masseschuld ist oder nicht. Wird das Grundstück vor der Konkursöffnung veräußert, so handelt es sich um eine Konkursforde-

stück nicht freigegeben worden ist. Hier ist unterschieden worden, ob ein Gläubiger oder der Konkursverwalter die ZwVerst. betreibt. Während früher die Haftung für die ZwSt. nur dann bejaht worden ist, wenn auf Antrag des Konkursverwalters das Grundstück versteigert wurde, ist neuerdings die Haftung auch dann bejaht worden, wenn ein Gläubiger die ZwVerst. betrieben hat. Diese Ansicht wird z. B. vertreten vom SächsDVG. 32, 62 und RFG. 25, 328. Allerdings gehen beide Gerichte in der Begr. auseinander. Das SächsDVG. rechnet die ZwSt. zu den Ausgaben für die Verwertung der Masse, während der RFG., indem er dies ausdrücklich zurückweist, die ZwSt. als Ausgabe für die Verwertung der Masse ansieht. Von Verwaltungskosten kann indessen bei rein persönlichen Steuern nicht gesprochen werden (vgl. die Mot. zur RD. II, 243; ferner Jaeger, Komm., 3. u. 4. Aufl., § 58 Anm. 5). Die ZwSt. ist aber eine Personalsteuer. Sie ist nichts anderes als eine partielle VermZwSt. Auch der RFG. betrachtet die ZwSt. als persönliche Steuer (RFG. 25, 328). Dann kann die ZwSt. aber ebensowenig zu den Verwaltungskosten rechnen wie sonstige den Gemeinschuldner persönlich treffende Steuern. Es bleibt daher nur noch übrig, zu prüfen, ob es sich etwa um Ausgaben für die Verwertung der Masse handelt. Dies ist der Fall, soweit der Konkursverwalter die ZwVerst. betreibt; denn insoweit verwertet er das Grundstück. Anders liegt der Fall aber dann, wenn ein Hypothekengläubiger die ZwVerst. betreibt; dann kann man nicht — auch RFG. 25, 328 steht auf diesem Standpunkt — von Ausgaben für Verwertung der Masse sprechen. Die Konkursmasse haftet also nicht, wenn ein Gläubiger die Zwangsversteigerung betreibt.

M. Dr. Erler, Dresden.

zung (und zwar oft um eine bevorrechtigte); wird die Veräußerung bis nach Beendigung des Konkurses aufgeschoben, so ist die Konkursmasse in keiner Weise beteiligt.

Der Senat sieht nach Lage der Gesetzgebung keinen Weg, die Ungleichheit der Rechtslage durch Gesetzesauslegung zu beseitigen, und muß es dem Gesetzgeber überlassen, Abhilfe zu schaffen, besonders nach der Richtung, daß die Steuer immer nur in dem Verhältnis Masseschuld sein kann, in dem während des Konkursverfahrens ein Wertzuwachs entstanden ist.

(RFG., 2. Sen., Urt. v. 6. April 1932, II A 393/31.)

4. § 76 Abs. 2 Satz 1 ABGd. i. d. Fassung v. 1. Dez. 1930 (§ 94 Abs. 2 Satz 1 n. F.). Die Vorchrift in § 76 Abs. 2 Satz 1 ABGd. i. d. Fassung der RotW. v. 1. Dez. 1930 (§ 94 Abs. 2 Satz 1 ABGd. n. F.) über die Zurücknahme und Abänderung von Steuerbescheiden nach eingelegtem Rechtsmittel, die am 1. Jan. 1931 in Kraft getreten ist, ist auch auf schwebende Verfahren anzuwenden. *)

Gegen den Beschw. war vom HZollV. ein „vorläufiger“ Steuerbescheid v. 14. Nov. 1927 über 5824,30 M Tabaksteuer erlassen worden, den der Beschw. anfocht. Mit Bescheid v. 27. April 1928 setzte das HZollV. unter Zurücknahme des vorläufigen Bescheids die Steuer auf 4928,90 M fest, die durch die Aufsehtungsentsch. des FZinV. v. 17. März 1930 auf 4542,05 M ermäßigt wurde. Nachdem durch das Urt. des erk. Sen. v. 18. Sept. 1930 die Aufsehtungsentsch. und der Bescheid des HZollV. v. 27. April 1928 aufgehoben waren, hat das HZollV. unter Zurücknahme des vorläufigen Steuerbescheids v. 14. Nov. 1927 durch Steuerbescheid v. 3. März 1931 die Steuer auf 4542,05 M festgesetzt, das FZinV. hat die Aufsehtung durch Aufsehtungsentsch. v. 22. Sept. 1931 als unbegründet zurückgewiesen.

Die Beschw. rügt verfahrensrechtlich, daß die Vorinstanzen die Grundsätze des ersten Urt. des erk. Sen. v. 18. Sept. 1930 nicht beachtet hätten und daß deshalb auch der Steuerbescheid des HZollV. v. 3. März 1931 unwirksam sei. Die Klage ist unbegründet. Dem ersten Urt. des Sen. lag die auf das frühere Recht gestützte Rechtsansicht zugrunde, wonach die Abänderungsbefugnis des § 76 Abs. 1 ABGd. a. F., wenn Aufsehtung eingelegt ist, durch § 277 ABGd. a. F. eingeschränkt und auf die vollständige Abhilfe beschränkt sei und wonach die hiergegen verstößenden Abänderungsbescheide der Behörde, die den Steuerbescheid erlassen hat, rechtsunwirksam (nichtig) seien (vgl. RFG. 24, 27 = Kartei, ABGd. § 76 R. 11; Gutachten IV D 1/29 v. 15. Mai 1929: RFG. 25, 220 = Kartei, ABGd. § 76 R. 16). Der darauf fußenden Mpr. des Sen. ist aber durch die Änderung des § 76 ABGd. a. F., die in der RD. des RPräs. zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1. Dez. 1930 (RGBl. I, 507) dritter Teil Kap. IV Art. 1 Nr. 22 erfolgt ist, der Boden entzogen. Nach dem neuen Abs. 2 des § 76 sind nämlich die Vorschr. des Abs. 1, wonach bei Zollen und Verbrauchsteuern die Behörde, die den Steuerbescheid erlassen hat, ihn zurücknehmen oder ändern kann, auch dann anwendbar, wenn bereits Aufsehtung eingelegt worden ist. Diese Vorschr. ist nach Kap. I § 6 Nr. 2 RD. mit dem 1. Jan. 1931 in Kraft getreten. Sie ist eine Verfahrensvorschr. Bei Verfahrensvorschr. ist grundsätzlich davon auszugehen, daß sie mit ihrem Inkrafttreten anzuwenden sind und daß das neue Recht auch auf schwebende Verfahren Anwendung findet, wenn keine gesetzliche Regelung dahin getroffen ist, daß anhängige Verfahren nach früherem Rechte abgewickelt werden sollen (vgl. RFG. 26, 316 = HZollV. 1930, 364 [365] = Kartei, TabStG. § 12 R. 5 u. 6). Da letzteres für § 76 Abs. 2 Satz 1 i. d. Fassung der RD. v. 1. Dez. 1930 = § 94 Abs. 2 Satz 1 ABGd. n. F. nicht vorgeschrieben ist, so ist die neue Fassung auch auf schwebende Verfahren anzuwenden. Deshalb konnte das HZollV. im vorl. Falle den vorläufigen Steuerbescheid v. 14. Nov. 1927 durch seinen Bescheid v. 3. März 1931

Zu 4. Ein Tabaksteuerbescheid wird wegen Verfahrensverstößes vom RFG. aufgehoben und zurückverwiesen. Zwischenlich wird der Verfahrensverstöß durch Änderung der Gesetzgebung legalisiert. Ist die untere Instanz gleichwohl an die rechtliche Beurteilung des RFG. gebunden (§ 296 Ziff. 4 ABGd.)? Der RFG. verneint dies, weil die Gesetzesänderung das Verfahren betreffe und daher auch auf anhängige Prozesse anwendbar sei. Auch wenn man diese Schlussfolgerungen als berechtigt anerkennt, ist das Ergebnis alles andere als erfreulich. Die Wirkung ist die gleiche, wie wenn von hoher Hand in ein schwebendes Verfahren eingegriffen worden wäre.

Auch sachlich ist die neue Verfahrensvorschrift nicht gerade eine Verbesserung des Steuerprozesses. In Zoll- und Verbrauchsteuerfällen kann die erste Instanz ihren Bescheid auch dann noch abändern und aufheben, wenn die Sache bereits in 2. Inst. anhängig geworden ist, mit anderen Worten: das Verfahren kann jederzeit aus der Instanz genommen gewissermaßen und von vorn begonnen werden. Angehts der fehlenden Erstattungspflicht für die Kosten kann sich hierdurch auch eine starke Mehrbelastung des Steuerpflichtigen durch Kosten ergeben.

M. Dr. Paul Marcuse, Berlin.

zurücknehmen und die Steuer anderweit festsetzen, und es war das FinA. durch die Bemerkung unter Abs. 2 der Nr. II des RStV. v. 18. Sept. 1930 nicht verpflichtet, auf die Anfechtung über den vorläufigen Steuerbescheid zu entscheiden. Eine Bindung des FinA. an die rechtliche Beurteilung in dem ersten Urte. des erk. Sen. i. S. des § 275 Abs. 4 RAbgD. a. F. = § 296 Abs. 4 n. F. kam zudem nicht in Frage, da es sich nicht um eine Zurückverweisung der Sache handelte. Die verfahrensrechtliche Rüge der RBeschv. ist daher unbegründet.

(RStV., 4. Sen., Urte. v. 17. Febr. 1932, IV A 255/31.)

5. §§ 169, 170, 212, 205 RAbgD. a. F.; §§ 167, 171, 172, 190 ff. 201, 222 RAbgD. n. F.; § 201a Fass. d. NotVd. v. 1. Dez. 1930. Ermittlung neuer Tatsachen und weitere Ermittlungen im Berichtigungsverfahren; kein Vorverfahren über die Frage, ob neue Tatsachen ein neues Verfahren rechtfertigen. †)

Nach § 167 Satz 2 RAbgD. n. F. (§ 169 a. F.) ist zur Abgabe einer Steuererklärung jeder verpflichtet, bei dem Ermessen des FinA. eine Steuerpflicht gegeben ist; nach §§ 169, 170 RAbgD. n. F. (§§ 171, 172 a. F.) hat der Steuerpflichtige die zur Ermittlung der Werte dienlichen Tatsachen anzugeben und im Ermittlungsverfahren (§ 205 RAbgD.) Auskunft aus seinen Schriftstücken und Geschäftsbüchern zu geben. Schon hier kommt es für die Erklärungs- und Auskunftspflicht nicht darauf an, ob der Zuanpruchgenommene eine Steuerpflicht anerkennt oder nicht. Dieses Verfahren wird zunächst durch den rechtskräftigen Steuerbescheid abgeschlossen. Damit erlischt, soweit nicht die Ausnahme des § 201 RAbgD. (§ 201 a i. d. Fass. der NotVd. v. 1. Dez. 1930) eingreift, zunächst allerdings auch in der Regel die Auskunftspflicht; das FinA. wäre nicht berechtigt, zur Gewinnung von Grundlagen für die Zulässigkeit einer Berichtigungsberanlagung außerhalb der Steueraufsicht (§§ 190 ff. RAbgD.) Erklärungen von dem Steuerpflichtigen zu verlangen. Wenn aber das FinA. z. B. durch Ermittlungen im Wege der Steueraufsicht, durch Nachschau oder durch Buch- und Betriebsprüfung, Grund zu der Annahme hatte, es würden neue Tatsachen und Beweismittel i. S. von § 222 Abs. 1 Nr. 1 RAbgD. (§ 212 Abs. 2 RAbgD. n. F.) festzustellen sein, dann kommt das Ermittlungsverfahren i. S. des § 205 erneut in Gang und gelangt die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zu Auskunft und Erklärung erneut zu Raum.

Das FinA. konnte auf Grund des Nachschauerechts annehmen, daß der Umsatz des BeschwF. tatsächlich höher ist als der dem früheren Steuerbescheid zugrunde gelegte. Das FinA. durfte daher ein neues Ermittlungsverfahren in Gang setzen und von dem BeschwF. die ihm erforderliche erscheinenden Auskünfte verlangen.

Zu 5. Der Entsch. ist zuzustimmen.

Für die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen gibt das Gesetz Grundlage und Schranken. Grundsätzlich — von bestimmten Ausnahmen (Steueraufsicht, der neue § 201 RAbgD.) abgesehen — ist eine Auskunftspflicht nur im Ermittlungsverfahren gegeben. Diese Auskunftspflicht erlischt, wenn als Abschluß des Ermittlungsverfahrens der rechtskräftige Steuerbescheid vorliegt. Zur Wahrung der Rechte des einzelnen und zur Vermeidung einer überflüssigen Beunruhigung muß die Steuerbehörde diese Grenzen der Auskunftspflicht auf das genaueste einhalten. Mit dem Erlaß eines Steuerbescheides soll eben für den Bürger die Steuerangelegenheit beendet sein. Darüber hinaus kommt — abgesehen eben von besonderen Ausnahmefällen — eine weitere Ermittlungstätigkeit des FinA. nicht in Frage. Das weitere „Nachschließen“ soll vermieden werden.

Die RAbgD. läßt jedoch dann ein neues Ermittlungsverfahren zu, wenn gem. § 205 RAbgD. a. F. neue Tatsachen festgestellt sind. Dies ist hier der Fall. Es kommt also hier ein neues Ermittlungsverfahren in Gang. Damit ist wiederum von neuem eine Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen begründet. In diesem Ermittlungsverfahren kann der Steuerpflichtige, wie die Entsch. mit Recht sagt, nicht irgendwelche Vorabentscheidungen einzelner rechtlicher oder tatsächlicher Fragen verlangen, sondern er hat zunächst seiner Auskunftspflicht zu genügen und ist darauf beschränkt, mit den gegebenen Rechtsmitteln den Steuerbescheid und eventuell weitere Entsch. anzugreifen mit der Begründung, daß der gesetzliche Grund für das neue Ermittlungsverfahren nicht gegeben ist.

Ob hier vor Erlaß des neuen Steuerbescheides dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zur Äußerung gegeben ist, ist nicht ersichtlich. Dem Steuerpflichtigen mußte, wie das die Entsch. für das Einspruchsverfahren anerkennt, auch vor Erlaß des neuen Steuerbescheides das rechtliche Gehör gewährt werden, wie sich das aus dem Sinn des § 204 RAbgD. a. F. ergibt. Dies berührt die Beschwerde des Steuerpflichtigen jedoch nicht. Das FinA. ist im Ermittlungsverfahren frei in der Auswahl der zu treffenden Maßnahmen, wenigstens es zweckmäßiger ist, zunächst dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zur Äußerung zu geben, kann es auch zunächst eine bestimmte Auskunft von dem Steuerpflichtigen verlangen, wie es hier der Fall ist.

RA. Dr. Heinz Jacob, Dortmund.

Es kann dem BeschwF. dabei nicht zugegeben werden, daß er ein Recht hätte, zunächst in einem abgetrennten Verfahren mit dem FinA. darüber zu streiten, ob und welche neuen Tatsachen für eine Neuveranlagung nach § 222 Abs. 1 Nr. 2 RAbgD. n. F. (§ 212 Abs. 2 a. F.) dem FinA. bekanntgeworden sind, ehe die Neuveranlagung selbst durchgeführt werde. Das Neuveranlagungsverfahren ist grundsätzlich in einem einheitlichen Rechtszug durchzuführen, und der Steuerpflichtige hat kein Recht, eine Vorabentscheidung über verfahrensrechtliche Vorfragen, insbes. über die Richtigkeit vom FinA. angenommener tatsächlicher Grundlagen für den Fortgang der Veranlagung zu verlangen. Dies gilt auch für die Neuveranlagung nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 n. F. (§ 212 Abs. 2 a. F. RAbgD.). Das FinA. hatte dem BeschwF. mitgeteilt, daß es den Umsatz für 1928 höher ermittelt habe als bei der ursprünglichen Veranlagung, und dementsprechend neu veranlagt. Dagegen hatte der BeschwF. Einspruch eingelegt. Das FinA. hatte nun verschiedene Aufgaben. Zunächst hatte es gegenüber dem Einspruch des BeschwF. erneut zu prüfen, ob es neue Tatsachen i. S. von § 222 feststellen konnte; es war dabei veranlaßt, zu diesen Tatsachensfeststellungen dem BeschwF. die Möglichkeit ausreichenden rechtlichen Gehörs zu geben. Weiter aber hatte es nach §§ 212 Abs. 2, 228 RAbgD. a. F. (§§ 222, 243 RAbgD. n. F.) das Recht und die Pflicht, in dem gleichen Verfahren zu ermitteln, ob nicht weitere, bisher unbekannte Tatsachen eine noch höhere Veranlagung rechtfertigten. Diese Ermittlung konnte das FinA. mit der erstgenannten Ermittlung verbinden. Mit dem Entschluß des FinA., im Hinblick auf die nach dem Nachschauereicht anzunehmenden neuen Tatsachen in ein Neuveranlagungsverfahren einzutreten, war dieses Verfahren in vollem Umfang in Lauf gesetzt. Es war ausschließlich dem Ermessen des FinA. überlassen, welche im Gesetz vorgesehenen Maßnahmen das FinA. zur Durchführung des neuen Ermittlungsverfahrens, wozu auch das Rechtsmittelverfahren wegen des Einspruchs gehört, für zweckdienlich erachtete und in welcher Reihenfolge es seine Ermittlungen aufbauen wollte. Es war nur verpflichtet, vor endgültigem Abschluß dem BeschwF. die Möglichkeit zu geben, daß er sich zu allen in Betracht kommenden Fragen äußere. Es war aber nicht verpflichtet, zunächst dem BeschwF. gegenüber den Beweis für das Vorhandensein der Verfahrensvoraussetzung neuer Tatsachen zu führen, ehe es zu weiteren Ermittlungen schritt. Vielmehr konnte es alsbald auch die Frage einer abermaligen Höhererschätzung prüfen. Der BeschwF. hatte die Pflicht, auf diesbezügliche Fragen dem FinA. die erforderliche Auskunft zu geben, ebenso wie innerhalb des ursprünglichen Veranlagungsverfahrens.

Es kann unter diesen Umständen dahingestellt bleiben, ob nicht bei den in diesem Falle vorliegenden Umständen überhaupt schon § 201 RAbgD. (§ 201 a i. d. Fass. der NotVd. v. 1. Dez. 1930) dem FinA. das Recht gab, auch zum Zwecke der Beschaffung der Unterlagen für eine Neuveranlagung Auskünfte von dem BeschwF. zu verlangen, wenn es Grund zu der Annahme haben konnte, daß zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt werden.

(RStV., 6. Sen., Urte. v. 27. Jan. 1932, VI A 92/32.)

6. § 246 Abs. 3 RAbgD. 1931; § 29 Abs. 2 GrEwStG.

a) Die Mitteilung, daß sich die Steuer mit der nach § 24 GrEwStG. geleisteten Zahlung deckt, braucht nicht förmlich zugestellt zu werden.

b) Ist förmliche Zustellung eines Bescheides, gegen den Einspruch gegeben ist, nicht vorgeschrieben, so ist eine Belehrung dahin, daß der Einspruch binnen bestimmter Frist vom Tage der Zustellung an zulässig sei, unrichtig. Die Einspruchsfrist kommt daher in einem solchen Falle nicht in Lauf, wenn der Bescheid nicht förmlich zugestellt ist. †)

In der notar. Verhandlung v. 29. Juli 1927 wurde beurkundet, daß das Vermögen der Fabrik J. als Ganzes auf die beschwerbef. AktG. übertragen werde. Als Gegenleistung für die Übertragung wurden den Aktionären der übertragenden Gesellschaft neue Aktien der übernehmenden Gesellschaft gewährt.

Aus Anlaß des Eigentumsüberganges wurde zunächst gem. § 24 GrEwStG. Steuerzahlung festgesetzt. Eine Mitteilung der Berechnung gem. § 29 Abs. 2 ging der BeschwF. zu. Es steht aber nicht fest, in welcher Weise die Bekanntmachung stattgefunden hat.

Zu 6. Der Entsch. ist zuzustimmen. Sie untersucht mit Recht nicht, ob der Begriff der Mitteilung nach § 29 GrEwStG. eine förmliche Zustellung erfordert. Ob dies der Fall ist, kann sich nur entweder aus dem Zweck dieses Instituts oder aus der Absicht des Gesetzgebers bei seiner Einführung ergeben. Dabei darf man von der Annahme ausgehen, daß der Gesetzgeber in den Fällen, in denen sich die zu erhebende Steuer mit der nach § 24 GrEwStG. geleisteten Zahlung deckt, einen förmlichen Steuerbescheid nicht wollte, infolgedessen angesichts der einschlägigen Vorschriften der RAbgD. (§§ 211, 212, 91) auch billigte, daß die Bekanntgabe in anderer, einfacherer Form erfolgt als die von förmlichen Steuerbescheiden (§ 211 RAbgD.).

Sinsichtlich des zweiten Teiles der Entsch. ist nichts Besonderes

Die Beschw. gab zu, daß ihr eine Mitteilung der angegebenen Art zugegangen sei, daß diese Mitteilung aber im Hinblick auf ihre Form nur als eine vorläufige angesehen worden sei. Sie beantragte gleichzeitig Nachrichterteilung und holte den „versäumten Einspruch“ nach. Das FinA. verwirft den Einspruch als unzulässig.

Das FinGer. bestätigte den Einspruchsbescheid. Die Rechtsbeschwerde ist begründet.

Nimmt man an, daß die „Mitteilung“ v. 24. Mai 1928 der förmlichen Zustellung nicht bedurfte, daß also die bloße formlose Bekanntmachung genügt, so ist die Einspruchsfrist versäumt und Nachsichtgewährung ausgeschlossen. Das ergibt sich aus § 87 Abs. 5 KAbgD.

Die Beantwortung der Frage, ob die „Mitteilung“ i. S. des § 29 Abs. 2 GrEStG der förmlichen Zustellung bedarf, läßt sich nicht ohne weiteres aus dem Gesetz entnehmen, da dieses sich ebenso wie § 5 Durchf. v. 17. Febr. 1924 zu § 24, hierüber nicht auspricht. Der Umstand, daß die „Mitteilung“ sachlich einem Steuerbescheid gleichsteht und daß § 5 der bezeichneten Durchf. nur über den Inhalt, nicht über die Bekanntgabe der Mitteilung bestimmt, könnte vielleicht zunächst eine Bejahung der Frage nahelegen. Indessen überwiegen bei näherer Prüfung der Zusammenhänge die Gründe, die für die Verneinung sprechen.

§ 29 Abs. 2 ist durch die (zweite) StMotW. v. 19. Dez. 1923 in das Gesetz eingefügt worden; sie bezweckte eine Vereinfachung des Verfahrens in allen Fällen, in denen sich der endgültig angeforderte Steuerbetrag mit dem nach § 24 vorläufig festgesetzten deckt. Deshalb wurde nicht ein förmlicher „Steuerbescheid“, sondern nur eine „Mitteilung“ vorgesehen und deren Inhalt gegenüber den bei der Erteilung von Steuerbescheiden in § 211 KAbgD. gestellten Anforderungen auf ein Mindestmaß beschränkt. § 5 Abs. 2 Satz 2 Durchf. zu § 24 sieht lediglich vor: eine Angabe des endgültigen Steuerbetrags und eine Rechtsmittelbelehrung. Da dort, wo ein förmlicher Steuerbescheid nicht zu erteilen ist, nach den allgemeinen Grundsätzen der KAbgD. die Bekanntgabe ohne Zustellung genügt (§ 212 mit § 91 KAbgD. 1931), hätte eine Zustellung hier besonders angeordnet werden müssen. Dabei hätte nahegelegt, auch den Abs. 3 des § 211 mit aufzunehmen, wenn die Notwendigkeit förmlicher Zustellung dem Willen des Gesetzgebers entsprach. Dieser Wille war aber offenbar nicht vorhanden. Die Wahl des Ausdrucks „Mitteilung“ in § 29 Abs. 2 macht es i. Verb. n. dem offensichtlichen Vereinfachungsbestrebten des Gesetzgebers zur Gewißheit, daß jede nicht unbedingt nötige Förmlichkeit vermieden werden sollte. Da durch § 1 Durchf. zu § 24 auch gegen den Vorauszahlungsbescheid — anders als früher — das Berufungsverfahren, wenigstens in den wichtigsten Fällen, daß nämlich der Grund des Steueranspruchs bestritten wird, eingeführt wurde und da das wohl auch schon bei Erlass der II. StMotW. beabsichtigt war, befand man sich in der Lage, der „Mitteilung“ eine mindere Bedeutung beizulegen und deshalb auch die formlose Bekanntgabe zuzulassen.

Dies ist auch im wesentlichen die Auffassung des RM., der gem. § 287 KAbgD. 1931 dem Verfahren beigetreten ist.

Hiernach müßte die Rechtsbeschwerde als unbegründet zurückgewiesen werden, wenn die Rechtsmittelbelehrung, die der „Mitteilung“ beigegeben war, nicht fehlerhaft gewesen wäre. Wie das FinA. berichtet hat, ist ein Vordruck verwendet worden, in dem es heißt: „Gegen diese Festsetzung ist binnen einer Frist von einem Monat, beginnend mit Ablauf des Tages der Zustellung, Einspruch zulässig.“ Unter „Zustellung“ wird in der Gesetzes- und in der Amtssprache die förmliche Behändigung verstanden. Der allgemeine Ausdruck für sämtliche Arten der Mitteilung von Verfügungen ist „Bekanntgabe“. Als Unterarten der Bekanntgabe kennt die KAbgD. (§ 91) die öffentliche Bekanntmachung, die Auslegung von Akten, die mündliche Mitteilung und die Zustellung. Was unter „Zustellung“ zu verstehen ist, ergibt sich aus § 88. Ihr Begriff, der aus der ZPD. entnommen ist, hat sich in Rechtsleben schon derart eingebürgert, daß er selbst von minder Rechtskundigen nicht selten richtig erfaßt wird. Jedenfalls konnte die Beschw. annehmen, daß das FinA. unter „Zustellung“ die förmliche Zustellung verstanden wissen wollte. Das FinA. kann sich nicht darauf berufen, daß die Beschw. die Rechtsmittelbelehrung anders hätte auffassen müssen, als es dem Gesetz entsprach. Die Rechtsmittelbelehrung war gesetzlich vorgeschrieben; deshalb hatte ihre unrichtige Erteilung nach § 246

zu bemerken. Da die KAbgD. dem Fehlen einer ordnungsmäßigen und richtigen Beschwerdebelehrung in § 246 Abs. 3 eine den Fristenlauf hindernde Wirkung beigelegt hat, muß an sich jede in ihr enthaltene Unrichtigkeit diese Folge haben. Mit Recht wird im vorliegenden Urte. aber — zwischen den Zeilen — darauf abgestellt, ob der Fehler mit der Fristversäumung in ursächlichem Zusammenhang steht, ob er also ein wesentlicher ist. Auch im Steuerprozeß sind die Formalien des Verfahrens nicht um ihrer selbst willen, sondern zugunsten der Parteien da; wo das Interesse, dessen Schutz eine Formvorschrift dient, nicht verletzt ist, kann sich der Träger des Interesses auch nicht auf ihre Nichterhaltung berufen. Die tatsächlichen Feststellungen der Entsch. in diesem Punkte gehen nicht fehl.

RM. Prof. Dr. Rheinherom, München.

Abj. 3 KAbgD. 1931 zur Folge, daß die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt worden ist.

(RM., 2. Sen., Urte. v. 22. Dez. 1931, II A 361/31.)

*

7. § 286 Abs. 1 KAbgD. 1931. Hat das FinGer. verschiedene zunächst miteinander verbundene Steuerfälle getrennt behandelt, so daß die Streitwerte einzelner Sachen auf 200 M oder weniger herabstanken, so ist im allgemeinen in diesen einzelnen Sachen die Rechtsbeschwerde nur unter den Voraussetzungen des § 286 Abs. 1 zulässig. f)

Der Streitwert ist vom FinGer. zutreffend auf nicht mehr als 200 M festgesetzt. Nach § 286 Abs. 1 ist deshalb die Rechtsbeschwerde zulässig, da das FinGer. diese nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitfrage zugelassen hat.

Die Steuerstelle macht demgegenüber geltend, daß es sich bei allen Fällen, die sich auf die Abrechnungssache des Beschwerdegegners beziehen, um ein einheitliches Ganzes handle, so daß eine Abtrennung einzelner Fälle nicht möglich sei, zumal da sich die Zweckdienlichkeitsbegründung auf sämtliche Tauschverträge beziehe. Darin, daß das FinGer. über jeden Fall gesondert entschieden habe, sei ein Verfahrensmangel zu erblicken. Denn dadurch habe sich nach der persönlichen Seite hin ein falsches Bild ergeben, das die der Steuerstelle nachteilige Entsch. herbeiführt habe.

Es kann dahingestellt bleiben, ob diese Rüge überhaupt zulässig ist. Es wäre nämlich die Auffassung denkbar, daß, wenn der Rechtsbeschwerdebetrag nicht erreicht ist, alle weiteren Erörterungen ausgeschlossen sind.

Die Rüge ist jedenfalls unbegründet. Ihre sachliche Berechtigung könnte nur dann bejaht werden, wenn alle die Einzelverfahren, in die das FinGer. entsprechend den einzelnen Steuerbescheiden, aber entgegen dem Einspruchsbescheid, das Gesamtverfahren aufgelöst hat, in der Tat als eine Einheit betrachtet werden müßten. In diesem Falle wäre die Rechtsbeschwerde zulässig, da dann ihr Gesamtwert mehr als 200 M betragen würde. Es ist aber nicht möglich, eine Einheit anzunehmen, weil das FinGer. die Einheit dadurch verneint hat, daß es die von der Steuerstelle zunächst getrennt behandelten, dann aber im Einspruchsbescheid zusammengefaßten Steuerfälle wieder voneinander getrennt hat. Die Trennung mehrerer Fälle, die zunächst in einem einheitlichen Verfahren behandelt sind, ist dem pflichtmäßigen Ermessen der Behörde überlassen. Daß das FinGer. hier sein Ermessen mißbraucht hat, ist nicht zu erkennen. Die gemeinsame Behandlung so vieler Steuerfälle, die zu verschiedenen Zeiten eingetreten sind, und je ihre (wenn auch nicht sehr erheblichen) Besonderheiten haben (z. B. verschiedene Bemessung der Zugahlungen, auch im Verhältnis der Grundstückswerte zueinander, verschiedene Beteiligung am Gesamtverfahren und damit verbundene verschiedene Beteiligung an den Verfahrenskosten), kann sehr wohl eine getrennte Behandlung rechtfertigen.

Daß aber die Steuerfälle vom Standpunkt des GrEStG. untrennbar miteinander verbunden seien, wie die Steuerstelle annimmt, ist nicht anzuerkennen. Im Gegenteil, das GrEStG. und die KPr. des RM. unterscheiden scharf die einzelnen Steuerfälle, was besonders im Hinblick auf § 18, die Befreiungsvorschriften, z. B. § 8 Nr. 7 ufm., von größter Bedeutung sein kann. Ein besonderer Steuerfall ist jedesmal dann gegeben, wenn ein besonderes Grundstück (wirtschaftliche Einheit) veräußert wird, sei es, daß an der Veräußerung dieselben oder, wie hier, verschiedene Personen beteiligt sind.

(RM., 2. Sen., Bescheid v. 4. Nov. 1931, II A 488/31.)

Zu 7. Soweit der Streitfall nach seiner tatsächlichen Seite hin aus den Entscheidungsgründen konstruiert werden kann — vgl. namentlich den zweitletzten Satz der Begründung —, ist wohl anzunehmen, daß Steuerpflichtiger aus der Veräußerung mehrerer Grundstücke in Frage standen. Das Gericht stellt nun den Satz auf, es sei dann jedesmal ein besonderer Steuerfall gegeben, „wenn ein besonderes Grundstück (wirtschaftliche Einheit) veräußert wird“. Bei Grundstücken fällt die wirtschaftliche Einheit i. S. des Grunderwerbsteuerrechts zwar nicht ausnahmslos, aber doch regelmäßig mit der Grundstückeinheit i. S. des Grundbuchrechts zusammen.

Diesen Ausgangspunkt und das, was aus ihm gefolgert wird, kann man nur billigen. Wieweit eine Mehrheit solcher Fälle zu einer Steuerfahne verbunden und wie weit die Verbindung wieder gelöst werden soll, das sind typische Entscheidungen nach richterlichem Ermessen, Entscheidungen, die allerdings auf die Rechtsbeschwerdemöglichkeit von maßgebendem Einfluß sind. Übrigens ist die Partei, der diese Möglichkeit hier genommen war, wieder einmal eine Grunderwerbsteuerstelle, d. h. die zugleich am Aufkommen unmittelbar und ausschließlich interessierte Partei, die doch unter Verstoß gegen den Grundsatz der Waffengleichheit im Rechtsmittelverfahren dem Pflichten gegenüber bevorzugt, nämlich des Kostenrisikos enthoben ist — was auf ihre Rechtsmittelfreundlichkeit sichtlich manchmal von Einfluß ist.

Prof. Dr. Bühler, Münster.

2. Einkommensteuergesetz.

× 8. §§ 7 Abs. 3, 13, 15 Abs. 1 Nr. 4 EinkStG.

a) Bei Einzelkaufleuten und Personalgemeinschaften hat zwar der durch eine Sanierung herbeigeführte Gewinn einkommensteuerrechtlich außer Betracht zu bleiben, ein ohne Berücksichtigung der Vermögensvermehrung durch die Sanierung vorhandener Verlust wird jedoch, soweit die Sanierung reicht, beseitigt und kann daher gegenüber anderen positiven Einkünften nicht nach § 7 Abs. 3 EinkStG. ausgeglichen werden.

b) Ein an sich nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 EinkStG. vortragsfähiger Verlust kann insoweit in einem späteren Steuerabschnitt nicht zum Ausgleich gebracht werden, als eine in diesem späteren Steuerabschnitt durch Sanierung herbeigeführte Vermögensvermehrung reicht. †)

Der Beschw. erzielte i. J. 1929 aus seinem Gewerbebetrieb einen Gewinn von 9934 M., der der Einkommensteuerberechnung zugrunde gelegt wurde mit der Maßgabe, daß eine weitere Vermehrung des Betriebsvermögens auf Ende des Jahres 1929 im Betrage von 27 445 M., die aus einer im Frühjahr 1929 durchgeführten Sanierung (Nachlaß von Schulden) sich ergab, bei der Gewinnermittlung nach der ständigen Rspr. des Sen. außer Ansatz gelassen wurde. I. J. 1928 hatte der Beschw. einen Betriebsverlust von 9635 M. erlitten. Er begehrte die Anerkennung der Vortragsfähigkeit dieses Verlustes und den Ausgleich desselben mit seinem Einkommen i. J. 1929. Die Behörden haben den Verlust des Jahres 1928 bei der Ermittlung des Einkommens des Jahres 1929 nicht zum Ausgleich zugelassen, und dabei auf die Entsch. des erk. Sen. v. 15. Mai 1929, VI A 900/28 (StW. 1929 Nr. 629) hingewiesen. In diesem Urte. ist ausgesprochen, daß, soweit die Sanierung reicht, der Verlust einkommensteuerrechtlich beseitigt werde und daher auch ein Verlustvortrag nicht in Frage komme. Die RBeschw. ist nicht begründet.

Es handelt sich um einen Fall, in dem am Ende des Jahres 1928 ein an sich vortragsfähiger Verlust i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 4 EinkStG. vorhanden war. Die im Frühjahr 1929 vorgenommene Sanierung mußte entsprechend der ständigen Rspr. des Sen. bei der Ermittlung des i. J. 1929 erzielten gewerblichen Einkommens des Beschw., soweit sie den Gewinn erhöht hätte, außer Betracht bleiben. Es fragt sich also im vorl. Falle, ob dies zur Folge hatte, daß insoweit, als die Sanierung, d. h. die durch den Schuldnachlaß herbeigeführte Vermögensvermehrung des Beschw. reicht, einkommensteuerrechtlich die Möglichkeit des Ausgleichs früherer Verluste beseitigt wurde. Es erscheint zweckmäßig, bei der Entsch. dieser Frage zunächst den Fall ins Auge zu fassen, in dem die Sanierung in einem Steuerabschnitt durchgeführt wurde, in dem sich an und für sich für den Pflichtigen ein Betriebsverlust ergab, der jedoch durch die Wirkung der Sanierung als einer Vermehrung des Betriebsvermögens ausgeglichen wurde. Es

sei daher zunächst unterstellt, daß das Unternehmen des Beschw. bereits i. J. 1928, in dem sich ein Betriebsverlust von 9635 M. ergab, durch Nachlaß von Schulden im Betrage von 27 445 M. saniert worden wäre. Der Beschw. hätte dann i. J. 1928, wenn man die durch die Sanierung herbeigeführte Vermehrung des Betriebsvermögens zunächst mitberücksichtigt, einen Betriebsgewinn von 17 810 M. (27 445 M. — 9635 M.) gehabt. Dieser Gewinn wäre entsprechend der ständigen Rspr. des Sen., weil auf der durch die Sanierung herbeigeführten Vermögensvermehrung beruhend, überhaupt nicht zur Einkommensteuer herangezogen worden. Eine andere Frage ist dagegen, ob der Verlust in Höhe von 9635 M., wie er sich bei völliger Außerachtlassung des Sanierungsvorgangs bei der steuerlichen Gewinnermittlung ergeben hätte, als negatives Ergebnis des Gewerbebetriebs bereits i. J. 1928 bei etwa vorhandenen anderen positiven Einkünften des Beschw. nach § 7 Abs. 3 EinkStG. hätte zum Ausgleich gebracht werden dürfen.

Es kommt bei der Beantwortung dieser Frage darauf an, ob der Auffassung des Sen., daß sich aus einer Sanierung einkommensteuerrechtlich ein Gewinn nicht ergebe, auch die weitergehende Bedeutung zuzumessen ist, daß der Vorgang der Sanierung und die durch sie herbeigeführte Vermögensvermehrung einkommensteuerrechtlich überhaupt völlig außer Betracht zu bleiben hat, so daß also eine Sanierung nicht nur keinen steuerlichen Gewinn herbeiführen könnte, sondern darüber hinaus auch zur Folge hätte, daß ein Verlust, der ohne die Sanierung vorhanden wäre, durch diese nicht berührt würde und in vollem Umfang bestehen bliebe.

Die Gründe, die für die Freilassung eines Sanierungsgewinns von der Einkommensteuer sprechen, hat der Sen. in der Entsch. v. 12. Dez. 1928, VI A 1499/28 (StW. 1929 Nr. 186) unter teilweiser Abweichung von der früheren Begr. in RZf. 21, 263 dargelegt. Er führt in der Entsch. v. 12. Dez. 1928 aus, daß RZf. 21, 263 in der völligen Verneinung, daß der Gläubigernachlaß das Unternehmen angehe, zu weit gehe. Der Sen. gelangt in der Entsch. v. 12. Dez. 1928 zu einer Verneinung der Steuerpflicht eines Sanierungsgewinns auf Grund einer Auslegung des Gewinnbegriffs nach § 13 EinkStG. Danach müsse es sich um Einkünfte handeln, die mit der Eigenart der gewerblichen Tätigkeit als solcher, deren Erträge besteuert werden sollten, in organischer Verbindung ständen. Demgegenüber handle es sich bei einem in Zusammenhang mit einer Sanierung vorgenommenen Nachlaß der Schulden in dem Sinne um einen betriebsfremden Vorgang, als der Nachlaß nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der erwerbenden Tätigkeit des Unternehmers und den darauf gerichteten Vorgängen stehe, vielmehr lediglich eine wirtschaftliche Erleichterung der Lage zur Weiterführung der Tätigkeit bezwecke, die einkommensteuerpflichtige Einkünfte bringen solle. Hieraus hat der Sen. die Folgerung gezogen, daß die an sich durch die Sanierung herbeigeführte Vermögensvermehrung einen steuerpflichtigen Gewinn nicht herbeiführen könne. Dabei hat er den Nachlaß der Schulden für die Frage nach der Erzielung eines Gewinns als einen der Kapitalzufuhr durch den Unternehmer ähnlichen Fall be-

Zu 8. Der Entsch. ist zuzustimmen. Ich selber habe die gleiche Auffassung bereits in meiner Schrift über den Verlustvortrag (S. 60) vertreten. Die Best. besagt, daß zum Verlustvortrage zugelassen sind „die Beträge, die zur Beseitigung eines Verlustes verwendet werden, der in den beiden unmittelbar vorausgegangenen Steuerabschnitten entstanden ist“. Diese Fassung ist ein Musterbeispiel dafür, wie Gesetze nicht lauten dürfen. Sie verbirgt geradezu den Gedanken des Gesetzgebers, statt ihn auszusprechen. Die Frage des Verlustvortrages wird im wesentlichen praktisch in drei Fällen: 1. der Verlust ist im nächsten Jahre durch Gewinn wieder eingeholt; 2. die verlorengegangenen Mittel werden durch neu zugeführtes Kapital gedeckt; 3. der Verlustbetrieb wird durch Schuldenerlaß der Gläubiger saniert. Von einer „Beseitigung“ des Verlustes kann nur bei 1 und 3 gesprochen werden. Zuführung neuer Mittel beseitigt den Verlust nicht. Trotzdem hat der RZf. durchaus recht, wenn er bei Zuführung neuer Mittel den Verlustvortrag zuläßt gerade deshalb, weil hierdurch der Verlust nicht beseitigt wird, und andererseits bei der Sanierung den Verlustvortrag ablehnt, gerade weil durch sie der Verlust beseitigt wird. Angesichts des Wortlauts der Best. klingt dies paradox. Aber es ist richtig um deswillen, weil die Fassung des Paragraphen falsch ist. Bekanntlich denkt über die Behandlung des Sanierungsgewinns der 1. Sen. für die Körperschaftsteuer anders wie der 6. Sen. für die Einkommensteuer. Jener erklärt ihn für steuerpflichtig (RZf. 1929, 1421), dieser für steuerfrei (RZf. 21, 263 und mit zum Teil anderer Begründung: StW. 1929 Nr. 186; siehe auch StW. 1929 Nr. 617 und 629). Ohne mich zu dem einen oder anderen dieser Standpunkte zu bekennen, schrieb ich a. a. D.: „Wer die Steuerpflichtigkeit bejaht, muß den Verlustvortrag zulassen, wer sie verneint, muß ihn verjagen.“ Die Begründung hierfür entnahm ich, ehrlich gesagt, mehr meinem Gefühl als rechtlichen Erwägungen. Ähnlich ging es in diesen Fragen aber auch dem 6. Sen. Schon bei der Verneinung der Steuerpflicht des Sanierungsgewinns war ihm das Primäre offensichtlich das Gefühl, man könne unmöglich „die von den Gläubigern gebrachten Opfer als einkommensteuerpflichtigen Gewinn des Schuldners behandeln“ mit der

Wirkung, daß die Gläubiger „auch noch die Einkommensteuer des Schuldners aufbringen müßten, wenn aus der Sanierung etwas werden sollte“ (Wecker: StW. 1929, 453). Die rechtliche Begründung mußte man dazu erst konstruieren, wobei man sich am Anfang (RZf. 21, 263) sogar einigermaßen vergriff, so daß man bald nach anderen Gründen suchen mußte (StW. 1929 Nr. 186). Zudem der RZf. dabei den Schuldenerlaß als einen der Zuführung neuer Kapitals durch den Unternehmer ähnlichen Fall behandelte, wiewohl letzterer ja auch nicht steuerpflichtigen Gewinn schafft, hat er der oberflächlichen Betrachtung eine Handhabe gegeben, die wieder zu unerwünschten Ergebnissen zu führen drohte bei der Frage des Verlustvortrages. Sind diese beiden Fälle einander ähnlich, müßte dann nicht auch ein durch Sanierung beseitigter Verlust ebenso vorgetragen werden dürfen wie ein durch Kapitalzuführung ausgeglichener? Dagegen sträubt sich das Rechtsgefühl. Wie käme der Pflichtige dazu, einen Betriebsverlust vom Gewinne des nächsten Jahres abzusetzen, den ihm seine Gläubiger „abgenommen“ haben und den er darum „gar nicht mehr spürt“? — Die von den Gläubigern um ihrer selbst willen gebrachten Opfer“ — sagt der RZf. — „sollen beim Schuldner nicht zur Aufrechterhaltung steuerlicher Vorteile führen, die ihm wegen der von ihm erlittenen, aber nicht mehr vorhandenen Verluste eingeräumt waren.“ Konstruktiv begründet wird der Rechtspruch damit: es ist eben doch ein wesentlicher Unterschied zwischen der Sanierung durch Gläubigenerlaß und der Zuführung neuer Mittel durch den Unternehmer. Letztere beseitigt den Verlust gar nicht, aber jene schafft ihn aus der Welt, und zwar von außen her, er ist einkommensteuerrechtlich einfach nicht mehr vorhanden.

Aus diesem treffenden Sage wird noch eine weitere, ebenso richtige Folgerung gezogen: dieser geheilte Verlust ist nicht nur nicht vortragsfähig, d. h. nicht fähig, von dem Gewinne des nächsten oder übernächsten Jahres abgesetzt zu werden, er kann auch nicht nach § 7 Abs. 3 gegenüber anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden.

Die Ausführungen des Art. am Schlusse macht man sich am einfachsten an der Hand einiger Beispiele klar:

Die DfG. A., B. und C., bei der jeder Gesellschafter mit 1/3

handelt und außerdem den Zweck der Sanierung in den Vordergrund gestellt, die zur Weiterführung des Betriebs notwendigen Mittel dem Betrieb ohne Begsteuerung eines Teils derselben durch die Einkommensteuer zu belassen (vgl. dazu auch Becker: StW. 1929, 452). Nun unterscheidet sich aber die Vermehrung des Betriebsvermögens durch Nachlaß von Schulden seitens der Gläubiger doch von der Zuführung neuer Mittel aus dem Privatvermögen des Unternehmers. Im ersteren Falle wird, soweit die Sanierung reicht, ein Verlust dem Schuldner durch die Gläubiger abgenommen und damit von außen her beseitigt, während bei der Einlage eigener Mittel die Beseitigung eines im Betrieb entstandenen Verlustes nicht eintritt. Man wird daher auch nach der bisherigen Rspr. des Sen. zur Frage der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung einer Sanierung davon auszugehen haben, daß zwar ein einkommensteuerrechtlicher Gewinn, soweit ein solcher durch die Sanierung herbeigeführt werden sollte, der Steuer nicht zu unterwerfen ist, daß aber andererseits ein ohne die Sanierung in dem betreffenden Steuerabschnitt entstandener Verlust, soweit die Sanierung reicht, als beseitigt anzusehen ist. Daraus folgt aber, daß bei einer Vornahme der Sanierung i. J. 1928 zwar der unter Berücksichtigung der Sanierung erzielte Gewinn von 17 810 M nicht als Gewinn i. S. des EinkStG. hätte angesehen werden können, daß aber der ohne Berücksichtigung der Sanierung entstandene Verlust von 9635 M durch die Sanierung auch einkommensteuerrechtlich beseitigt worden wäre und bei anderen positiven Einkünften nicht hätte zum Ausgleich gebracht werden dürfen.

Wenn man aber grundsätzlich davon ausgeht, daß die Sanierung einkommensteuerrechtlich die Beseitigung eines Verlustes zur Folge hat, so ist es nur folgerichtig, auch einen in einem vorhergehenden Steuerabschnitt erzielten Verlust insoweit in dem Steuerabschnitt, in dem eine Sanierung stattfindet, nicht zum Ausgleich zuzulassen, als der an sich vortragfähige Verlust infolge der durch die Sanierung herbeigeführten Vermögensvermehrung ausgeglichen wird. Es würde auch dem Ausgleichsgedanken, der zur Einführung des Verlustvortrags geführt hat, widersprechen, wenn man den Ausgleich eines Verlustes insoweit zuließe, als der Schuldner, dem er von seinen Gläubigern abgenommen wurde, den Verlust gar nicht mehr spürt. Die von den Gläubigern um ihrer selbst willen gebrachten Opfer sollen beim Schuldner nicht zur Aufrechterhaltung steuerlicher Vorteile führen, die ihm wegen der von ihm erlittenen, aber nicht mehr vorhandenen Verluste eingeräumt worden waren. Für den vorl. Fall ergibt sich hieraus, daß durch den gesamten i. J. 1929 erfolgten Schuldnachlaß von 27 445 M zunächst der Verlust des Jahres 1928 in Höhe von 9635 M einkommensteuerrechtlich ausgeglichen wurde, während der restliche Schuldennachlaß, da sich bei dessen einkommensteuerrechtlicher Berücksichtigung ein Sanierungsgewinn ergeben würde, für die steuerliche Gewinnermittlung außer Betracht zu lassen ist.

Bemerkt sei noch, daß sich aus der hier dargelegten Auffassung gewisse Schwierigkeiten in den Fällen ergeben, in denen es sich um die Sanierung einer OHG. handelt, weil hier zunächst lediglich der Gewinn oder Verlust der OHG. bzw. der Gesamtheit der beteiligten Gesellschafter einheitlich festgestellt wird. Es ist in diesen Fällen so zu verfahren, daß, soweit sich ohne Berücksichtigung der Sanierung ein Verlust ergibt, dieser Verlust, soweit der Sanierungsgewinn reicht, bereits bei der Feststellung des einheitlichen Ergebnisses nicht berücksichtigt wird. Ergibt sich ohne Berücksichtigung der Sanierung ein Gewinn der Gesellschaft, so wird zweckmäßigerweise bei der Feststellung der Anteile der einzelnen Gesellschafter am Gewinn zugleich festgestellt, um welchen Betrag der Gewinn der einzelnen Gesellschafter infolge der Nichtberücksichtigung des Sanierungsgewinns niedriger festgestellt wurde, als er hätte festgestellt werden müssen, wenn auch der Sanierungsgewinn als steuerbarer Gewinn anzusehen gewesen wäre.

am Gewinn und Verlust beteiligt ist, schließt das Jahr 1929 mit 30 000 M Verlust, von dem auf jeden der Gesellschafter 10 000 M entfallen.

1. 1930 hat die Gesellschaft 27 000 M Gewinn. Außerdem erläßt man ihr 48 000 M Schulden. Ohne Berücksichtigung der Sanierung beträgt der Gewinn also 75 000 M oder für jeden Gesellschafter 25 000 M. Unter Ausschaltung des Sanierungsgewinns beträgt er für jeden Gesellschafter 9000 M. Unterschied 16 000 M. Da der anteilige Sanierungsgewinn an 16 000 M größer ist als der anteilige Verlust des Vorjahres an 10 000 M, ist hier ein Verlustvortrag unzulässig.

2. Wie zu 1. Doch es sind nur Schulden an insgesamt 18 000 M erlassen worden. Daher beträgt der anteilige Sanierungsgewinn bei jedem Gesellschafter nur 6000 M. Jeder Gesellschafter kann sonach von den 10 000 M Verlust des Vorjahres 4000 M auf den anteiligen Gewinn an 9000 M vortragen.

3. 1930 beträgt der Verlust der Gesellschaft 21 000 M. Sie wird durch Erlaß von 48 000 M Schulden saniert. Bei Feststellung des einheitlichen Ergebnisses wird der Verlust an 21 000 M nicht berücksichtigt; Ergebnis: 27 000 M einheitlicher steuerfreier Sanierungsgewinn = 9000 M steuerfreier Sanierungsgewinn für jeden Gesellschafter. Ein Verlustvortrag kommt hier nicht in Frage.

W. Dr. Glaser, Dresden.

Diese Feststellung ist erforderlich, damit bei der Einzelveranlagung der Gesellschafter, falls ein Gesellschafter dabei von dem Recht des Verlustvortrags Gebrauch machen will, geprüft werden kann, ob etwa zunächst ein Ausgleich des an sich vortragfähigen Verlustes mit dem auf den betreffenden Gesellschafter entfallenden Teil des Sanierungsgewinns vorzunehmen ist.

(RFG., 6. Sen., Urf. v. 21. Okt. 1931, VI A 968/31 S.)

*

9. §§ 7 Abs. 3, 16 EinkStG. Berücksichtigung negativen Einkommens aus einem Hause, das einem andern zur Nutzung überlassen ist. †)

Der Beschw., ein Händler, hat ein Wohnhaus seinem Vater zur Nutzung überlassen, sich aber notariell zur Tragung der Hauslasten verpflichtet. Streitig ist, ob er diese Unkosten an seinem sonstigen Einkommen abziehen darf, obwohl er im übrigen Einkommen aus Vermietung nicht hat. Das FinGer. hat die Frage verneint; die Ausgaben ständen nicht mit seinen Einkünften in Zusammenhang. Es ist davon auszugehen, daß das EinkStG. die aus dem Eigentum an einem Wohnhaus erwachsenden Einnahmen und Ausgaben in ihrer Zusammenfassung als einen besonderen, fortlaufenden, auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Betrieb, den Eigentümer dabei als eine Art Unternehmer ansieht; es ist dabei zunächst der Regelfall zugrunde zu legen, daß der Eigentümer selbst das Grundstück durch Selbstbewohnen oder Vermieten nutzt und selbst auch die Unkosten, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung dieses Nutzens notwendig sind, trägt. Steht es vorübergehend leer oder ist der Mieter zahlungsunfähig, so laufen doch die Unkosten weiter; der Fall liegt nicht anders, wie wenn eine Fabrik infolge Betriebsförderung oder schlechten Geschäftsganges keine Einnahmen abwirft, aber die Unkosten weiter bezahlt werden müssen. Es ist deshalb in beiden Fällen durchaus möglich, daß in einem Steuerabschnitte der Unternehmer (des Gewerbebetriebes, des Hauses) nur negatives Einkommen hat. Auch diese Ausgaben sind Werbungsgewinn.

Zu 9. Der RFG. genießt den verdienten Ruf, nicht einseitig fiskalisch eingestellt zu sein. Das zeigt unser Urteil. Wenn hier von mir vom Standpunkte der Steuerbehörde Bedenken geäußert werden, so geschieht das, weil der Fragenkomplex beim Nießbrauch noch nicht hinreichend geklärt ist (Becker Wb. 2 S. 846 ff.); nicht etwa als advocatus diaboli, vielmehr hoffentlich als iustus contradictor.

1. Der Pflichtige ist Händler; sein Gewerbeverdienst wird also nach § 13 festgesetzt. Vorliegend dürfte es sich aber beim Hauseinkommen um das Privatvermögen handeln, denn sonst wäre der Streit innerhalb des gewerblichen Einkommens zu behandeln gewesen. Daß dann die Lasten Werbungskosten sind, steht fest. Man muß also statt eines Kaufmanns eine beliebige Privatperson setzen.

2. Gegenüber dem Einwande des FinGer., die Ausgaben ständen nicht mit Mieteinnahmen in Zusammenhang, besand sich der RFG. in einer heiklen Lage. Gerade diesen Umstand betont er nämlich sonst mit aller Schärfe, z. B. beim Aktienkauf auf Kredit (StW. 1930 Nr. 1250), wobei er nunmehr allerdings zugestimmt, rein logisch möchten dagegen Bedenken bestehen. Noch unmittelbarer trifft unser Fall StW. 1930, Nr. 244 (Ziff. 1 ff.; StZ. 1930, 370): Auf Bauland laufende Steuern können nur in Höhe etwa erzielter Mieten abgezogen werden (f. ferner StW. 1928 Nr. 246; 1929 Nr. 637; 1930 Nr. 256; etwas milder StW. 1929, Nr. 634). Andererseits gestattet StW. 1930, 339, spez. 340) vgl. ferner StW. 1929, 3267), bei bloß vorübergehender Mietsfreiheit dem Eigentümer dennoch den Abzug. Hier handelt es sich aber um eine vielleicht lange Dauer bis zum Tode des Vaters. Demgegenüber operiert das Urteil mit der etwas kühnen Konstruktion von dem positiven (Vater) und dem negativen „Unternehmer“ (Sohn). Es handelt sich aber gar nicht um Einkommen aus Gewerbe. Der RFG. betont sonst aus schärfster gerade die reinliche Trennung der einzelnen Einkommensarten. Sobald man den Nießbraucher als eine Art Unternehmer auffaßt, verlieren durch diese Begriffslockerung Urteile wie StW. 1930 Nr. 18 (Weldkosten für den Erwerb eines Mietshauses; ähnlich StW. 1930 Nr. 93 u. Nr. 106) ihre grundsätzliche Basis. Außerdem kann man nach Anleitung unseres Urteils durch eine societates leonina erheblich an Steuern sparen, wozu die hohe Ansetzung des Mietwerts der eigenen Wohnung (MStW. 1930, 8) geradezu anreizt. Um die auch sonst anerkannte Befugnis wenigstens für Abnutzungsabschreibungen theoretisch zu rechtfertigen, spricht Becker a. a. O. von einer bloßen Unterbrechung der Selbstnutzung. Und wenn der Nießbrauch über ein lebenslängliches Wohnrecht (StW. 1929, 2905 u. 3332; StW. 1930 Nr. 36) 20 Jahre währt? Bei einem zum Verkauf bestimmten, nicht benutzten Hause — also möglicherweise kürzeren Unterbrechung — lehnt StW. 1930 Nr. 256 den Abzug sogar der bloßen Instandhaltungskosten ab. Aus alledem sieht man: vorläufig tappt man im Dunkeln.

3. Wirtschaftlich liegt die Sache doch wohl so:

a) Nießbrauch gegen Entgelt. Dann ist die gezahlte Summe Mieteinnahme (§ 38 Nr. 1, die Frage der Verteilung trotz § 11 bleibt offen). So hinsichtlich eines Baukostenzuschusses StW. 1929.

kosten, da der Betrieb durch das Unterbleiben laufender Einnahmen nicht aufgehört hat, sondern nur die auf Erzielung von Einkünften gerichtete Tätigkeit vorübergehend ausgeschaltet ist. So ist es auch hier: das Haus bleibt auch während des Nießbrauchs ein zur Nutzung durch Wohnen bestimmtes Haus und muß weiter verwaltet werden. An dieser Fortdauer des Unternehmens wird grundsätzlich dadurch nichts geändert, daß sich Sohn und Vater in die Nutzung und Verwaltung derart teilen, daß der Vater die Vorteile der Benutzung, der Sohn die Unkosten hat; die Einheit des wirtschaftlichen Verhältnisses wird dadurch nicht berührt, wenn daran sozusagen zwei Unternehmer beteiligt sind, die das Einkommen aus dem Hause so teilen, daß der eine nur das positive, der andere nur das negative Einkommen hat. Es besteht kein Grund, die fortlaufenden Werbungskosten des Hauses anders als bei Einzelbetrieben vom Abzug auszuschließen. Unter diesen Umständen kommt die Frage, ob die laufenden Unkosten nicht dauernde Lasten nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 sind, überhaupt nicht in Betracht. Vielmehr war gem. § 7 Abs. 3 zu prüfen, welchen Fehlbetrag der Beschw. bei der fortbestehenden Einkommensquelle „Einnahmen (abzüglich Ausgaben) aus eigenem vermieteten oder mit Nießbrauch belastetem Hausbesitz“ hatte.

(RfSt., Urt. v. 19. Nov. 1930, VIa 1798/30.)

*

2905 u. 3332; Becker: StW. 1929, 927. Die Lasten sind also schon deshalb abzugsfähig. Allerdings endet der Nießbrauch nicht kalendermäßig. Allein der RfSt. hat (Strug., § 38 Anm. 6, 683 u. 684) bei einer Lizenz bereits die indirekte Begrenzung durch die Patentdauer als genügend erachtet; StW. 1931 Nr. 74 sieht generell Lizenzen als Miete an.

b) Nießbrauch ohne Entgelt. Dann ist der Mietwert nach § 38 Abs. 3 Einkommen des Vaters (StW. 1930, 339). Der Sohn kann Werbungskosten geltend machen, weil die Lastenfreiheit beim Vater den Mietwert erhöht (Analogie StW. 1928 Nr. 152), so daß ein Ausgleich stattfindet. Weil der Vater den Lastenbetrag mehr zu versteuern hat, muß der Sohn nach einem gerade beim RfSt. beliebigen Umkehrschlusse (StW. 1930 Nr. 624; StW. 1930, 3022 und 2324; Mirre: DStZ. 1930, 407) abziehen dürfen. Im Ergebnis so auch StW. 1931, 107. Sonst käme man zu einer ungerechtfertigten Doppelsteuer, welche Becker a. a. D. S. 848 oben außerortsräumt (also auf jeden Fall) durch Annahme einer dauernden Last ausräumt. Übrigens erhöht sich um den Unterschied auch die Schenkungssteuer; die Bereicherung des lastenlosen Nießbrauchers ist höher als die des normalen. Der Fiskus kommt also nicht zu kurz. Bei unentgeltlicher Überlassung wird übrigens zumeist § 18 Nr. 2 vorliegen: Naturalunterhalt eines Familienangehörigen. Also Zurechnung des Mietwerts beim Sohne; daher erst recht Abzugsberechtigung. Speziell bei § 18 ist der RfSt. sehr scharf.

4. Das Hauptbedenken gründet sich auf eine Denkfigur, die man fingiertes Einkommen bezeichnen kann. Der Ausdruck Fiktion ist nicht tadelnd; er besagt nur, daß etwas steuerlich als Einnahme gilt, was bürgerlich-rechtlich einem andern gehört. Wenn A. dem B. künftige Einkünfte zediert, so wird das steuerlich so angesehen, als ob die Raten zunächst bei A. eingegangen und dann von ihm weiter verausgabt sind. Das zeigt schon StW. 1929 Nr. 228: Bei unentgeltlicher Abtretung laufender Einkünfte des A. an B. gelten sie im Zeitpunkt des Eingangs bei B. als dem A. zugeflossen; wenn A. die ihm obliegenden Verpflichtungen weiter zu erfüllen hat; A. habe erst durch die Erfüllung dem B. einen fälligen Anspruch verschafft, ihn also erst durch die Vertragserfüllung wirtschaftlich bereichert; so sei es wirtschaftlich, zivilrechtlich allerdings umgekehrt. Noch schärfer StW. 1930, 705; StW. 1930 Nr. 980: Bei einem Verträge des A. zugunsten des Dritten B., sei die Sache so anzusehen, als ob A. den Betrag selbst vereinnahmt und dann erst dem B. zugewandt hätte. Ähnlich StW. 1930 Nr. 282. Ferner StW. 1930 Nr. 595. Ähnliche Gedanken in StW. 1930 Nr. 645 u. Nr. 1001 sowie StW. 1929 Nr. 1025.

5. Wenn es sich also um eine Abtretung an den Vater, genauer gesprochen: um ein Gestatten der Benutzung der Wohnung handelte, wäre die Sache zugunsten des Sohnes ziemlich klar. Das handelte, wäre die Sache zugunsten des Sohnes ziemlich klar. Das ihm vom Vater etwa gewährte Entgelt wäre ihm als Mieterseinkommen zuzurechnen; andererseits kann er dann selbstverständlich Werbungskosten abziehen.

6. Die bisherige Darstellung geht von den oben zitierten Urteilen aus, die dafür zu sprechen scheinen, daß gerade bei einer unentgeltlichen Verfügung ein fiktives Zustießen anzunehmen ist. Aber man darf doch andererseits nicht vergessen, daß der Staat die Schenkungssteuer erhebt. Liegt hier nicht eine Doppelsteuer vor? Trotz auf der Hand liegender Bedenken möchte ich das verneinen. Wenn A. dem B. aus seinem Einkommen etwas schenkt, sind beide steuerfällig. Dem kann sich A. durch Zession eines Teiles seines Einkommens nicht entziehen.

7. Bis jetzt wurde nur von Abtretungen geredet, also von Rechtshandlungen im Gebiete des obligatorischen Rechtes. In unserem Falle handelt es sich aber um dingliches Recht. Juristisch ist das ein bedeutender Unterschied. Eine bloße Forderung ent-

× 10. §§ 15 Abs. 1 Nr. 3, 18, 40 Nr. 3 EinkStG. Die in Erfüllung einer privatrechtlich eingegangenen Rentenverpflichtung erfolgten Leistungen eines objektiv Unterhaltsverpflichteten gegenüber einem Unterhaltsberechtigten sind grundsätzlich als Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EinkStG. anzusehen. Auf das Vorliegen der subjektiven Voraussetzungen des Eintritts der Unterhaltspflicht (Angemessenheit, Bedürftigkeit) kommt es für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung nicht an.)

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 EinkStG. gehören Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzl. Unterhaltspflicht auch dann nicht zu den abzugsfähigen Renten und dauernden Lasten, wenn sie auf einer besonderen privatrechtl. Verpflichtung beruhen. Zwar hat der Beschw. die streitigen Beträge seinem Sohne, der bereits eine eigene Praxis als Facharzt ausübt, nicht in Erfüllung einer gesetzl. Unterhaltspflicht zu Ausbildungszwecken, sondern zur Verbesserung seiner Lebenslage ausgesetzt. Trotzdem sind diese als in privatrechtlich verpflichtende Form gekleidete Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzl. Unterhaltspflicht i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EinkStG. anzusehen. Der Sen. hat sich bereits in den Entsch. v. 3. Nov. 1927, VI A 257/27 = StW. 1927 Nr. 562, und v. 4. Juli 1928, VI A

steht zuerst in der Person des A. und geht erst dann auf B. über, also ein rein derivativer Erwerb. Beim Nießbrauch entsteht das Recht auf Hausnutzung sofort und nur bei B., ist also insofern originär. Der RfSt. scheint gerade darauf Gewicht zu legen. Er sagt nämlich StW. 1930 Nr. 282: Der wirtschaftliche Zweck der Abtretung der Forderung sollte dem B. das geldliche Ergebnis der Nutzung zuführen, nicht aber, dem B. die Möglichkeit selbständiger Nutzung zu gewähren. Man stutzt zunächst, weil gerade der 6. Senat rein juristischen Konstruktionen wenig Gewicht beimißt. Aber er hat trotzdem steuerlich recht. Der Nießbraucher kann die eigentlich ihm nach §§ 1041, 1047 BGB. obliegenden Erhaltungs- und sonstigen Kosten nicht abziehen, weil sie ihm vom Besitser vergütet werden. Nach dem bereits erwähnten Umkehrschlusse muß sie also letzterer abziehen dürfen (siehe Strug., § 16 Anm. 63). Das erfordert die gerechte Abwägung der Belange des Pfl. und des Fiskus; ein Argument, auf das der RfSt. in Zweifelsfällen großes Gewicht legt (StW. 1930 Nr. 1250). Rein logisch ist ja ein argumentum a contrario nicht immer überzeugend; es wirkt mehr als argumentum ad hominem.

8. Das Ergebnis wäre also folgendes:

- Bei Freigebigkeit. Abzugsberechtigung des Sohnes, aber erhöhter Mietwert beim Vater.
- Bei Freigebigkeit, aber Anwendung des § 18. Mietseinkommen des Sohnes mit Abzugsrecht.
- Bei Entgeltlichkeit. Ebenso.

Dr. Ernst Fleck, Hannover.

Zu 10. a) Die Unterhaltung der Familienangehörigen ist Privataufwand und kann dem Steuerpfl. Betrag des Einkommens nicht schmälern (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 EinkStG.). Ebenso zählen bei der Besteuerung nach dem Verbrauche die zum Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Beträge zum steuerpfl. Verbrauche (§ 19 Abs. 2). Dabei ist es unerheblich, ob die fraglichen Familienangehörigen auf den Unterhalt einen gesetzl. Anspruch haben.

b) Zum Ausgleich braucht der gesetzl. Unterhalt und freiwillig gewährter, wenn der Geber unbeschränkt steuerpfl. ist, vom Empfänger nicht versteuert zu werden (§ 40 Nr. 3 S. 2).

c) Anders bei Unterhaltsleistungen, die auf besonderem Verpflichtungsgrunde beruhen (Hauptfälle: formgültiger Vertr. oder Schuldtitel). Diese kann der Geber vom Einkommen kürzen (§ 15 Abs. 1 Nr. 3) und muß der Empfänger versteuern (§ 40 Nr. 3 S. 1).

d) Die Ausnahme zu c) gilt nicht für Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzl. Unterhaltspflicht: diese sind nie abzuziehen und vom Empfänger — unbeschränkte Steuerpfl. des Gebers vorausgesetzt — nie zu versteuern.

Obgleich Abzugsfähigkeit beim Geber Steuerpfl. beim Empfänger zur Folge hat und umgekehrt, ist der Steuerfiskus an der Behandlung dieser Frage interessiert. Denn regelmäßig ist der Geber wohlhabender als der Empfänger. Wenn ein Mann aus 30000 RM Einkommen seiner Mutter zu deren sonstigem steuerpfl. Einkommen an 12000 RM noch 6000 RM beisteuert, so hat er an EinkSt. bei Abzugsfähigkeit dieser 6000 RM nur 3700 RM, sonst 5300 RM zu zahlen, Unterschied also 1600 RM, während bei der Mutter der Unterschied zwischen Besteuerung von 12000 RM und 7200 RM nur 574 RM beträgt. Dieser Sachstand kann von den Parteien nicht durch eine bloße Vertragsurkunde willkürlich beeinflusst werden.

Entsteht aus Anlaß einer Urk., die eine in thesi unterhaltspflicht. gegenüber einer in thesi unterhaltsberechtigten Person zu Dauerleistungen verpflichtet, ein Streit darüber, inwieweit diese Leistungen „gesetzl. Unterhalt“ darstellen, so ist zu fragen, 1. was ist „gesetzl. Unterhalt“ i. S. d. angef. Best.? 2. Wie regelt sich die Beweislage? Früher antwortete der RfSt. zu 1: dasselbe, was das BGB.

707/27 = StW. 1928 Nr. 529, damit befaßt, wie weit die Steuerbeh. bei Zuwendungen zwischen Personen, die objektiv nach dem BGB. in einem die Unterhaltspflicht begründenden Verwandtschaftsverhältnis stehen, die subjektiven Voraussetzungen der Unterhaltspflicht im Einzelfall (Bedürftigkeit, Angemessenheit usw.) nachzuprüfen hat. Der Sen. vertritt die Auffassung, es sei grundsätzl. davon auszugehen, daß die in Erfüllung einer privatrechtl. eingegangenen Rentenverpflichtung erfolgten Leistungen eines Unterhaltspflichtigen gegenüber dem Unterhaltsberechtigten Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzl. Unterhaltspflicht i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EinkStG. darstellten. Das entspreche der wirtschaftl. Betrachtungsweise des Steuerrechts, bei der in erster Linie der Unterhaltspflichtete selbst zu bestimmen habe, was er als zum standesgemäßen Lebensunterhalt des Unterhaltsberechtigten erforderlich ansehe. Dafür spricht auch, daß das Verbot des Abzugs von Unterhaltsrenten sich aus dem Grundsatz des § 18 EinkStG. ergibt, die zur Bestreitung des Haushalts des Empf. und zum Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei der Ermittlung des steuerpf. Einkommens nicht zum Abzug zuzulassen. Hiernach wären die Zuwendungen des Beschw. an seinen Sohn nur dann abzugsfähig, wenn besondere

darunter versteht; zu 2, die Ermittlung obliegt voll der Beh. (§ 204 RAbgD.; RZP. 12, 214). Dort handelte es sich um die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen, zu der sich ein als allein schuldig geschiedener, wieder verheirateter Mann seiner Frau gegenüber vertraglich verpflichtet hatte. Der RZP. führt aus: Der Unterhaltsvertr. sei steuerlich bedeutungslos. Es komme darauf an, wie weit z. B. der Steueranlagung die vertragsmäßige Rente sich als eine solche darstelle, auf die die Frau nach §§ 1578, 1579 BGB. klagen könnte. Kömme der Frau Erwerb durch Arbeit zugemutet werden, so sei zu prüfen, ob der etwaige Verdienst zur Befriedigung ihrer Bedürfnisse ausgereicht hätte, oder wieviel der Mann unter Berücksichtigung seiner Wiederverheiratung und seiner Erwerbsverhältnisse hätte zuschießen müssen, um für beide Parteien billige wirtschaftl. Verhältnisse zu schaffen. Wenn dann das vertragsmäßig Gewährte den gesetzl. Anspruch der geschiedenen Frau übersteigt, sei ein entspr. Abzug von den Einkünften des Mannes vorzunehmen.

RZP.: StW. 1927, Nr. 562 (ebenfalls Unterhaltsvertrag zwischen geschiedenen Eheleuten) bahnt einer Umschreibung an. Zwar beruht auch hier die die Abzugsfähigkeit der Rente verneinende Entsch. allein auf § 1578 BGB. Aber der RZP. zweifelt schon, ob nach dem Zweck des § 15 Abs. 1 Nr. 3 die Steuerbeh. beim Vorliegen eines privatrechtl., zur Regelung einer gesetzl. Unterhaltspflicht abgeschlossenen Vertr. bei jeder Veranlagung Ermittlungen darüber anzustellen habe, ob in dem maßgebenden Zeitraum die ursprünglich nur den gesetzl. Unterhalt umfassenden Verpflichtungen auch ohne den Vertr. als gesetzl. Unterhaltspflicht bestehen würden. Er verweist auf die Unzweckmäßigkeit stets zu wiederholender steuerbehördlicher Untersuchungen über Bestehen und Umfang der gesetzl. Unterhaltspflicht trotz tatsächl. vertragl. Unterhaltsleistungen.

RZP.: StW. 1928 Nr. 529 bricht mit der bisher. Rspr. Wenn sich privatrechtl. der Sohn seiner Mutter gegenüber zu gewissen Unterhaltsleistungen verpflichtet, so sei für die Abzugsfähigkeit der Rentenleistung, d. h. dafür, ob es sich um Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzl. Unterhaltspflicht handle, nicht ohne weiteres maßgebend, was in einem bürgerl. Rechtsstreit über die Unterhaltspflicht das Gericht nach Grund und Höhe als Unterhaltsanspruch bezeichnen würde. Grundsätzlich sei davon auszugehen, daß, was ein Unterhaltspflichteter dem Unterhaltsberechtigten zusage, regelmäßig Aufwendung zur Erfüllung einer gesetzl. Unterhaltspflicht sei. Die Vermutung spreche dafür, daß in Erfüllung der gesetzl. Unterhaltspflicht geleistet sei. Abzugsfähigkeit sei danach nur gegeben, wenn die Leistungen auf besonderen Gründen beruhen, die jene Vermutung entkräften.

So auch die vorl. Entsch. (ergänzend vgl. RZP.: StW. 1930 Nr. 599 u. 1187 [Leistungen des Sohnes an die Mutter]): Wenn kraft Vereinbarung mehr bejaht werde, als gesetzlich beanprucht werden könnte, sei in der Regel auch das als Unterhalt gemeint. Die Finanzbeh. und FinGer. seien regelmäßig nicht in der Lage, im Einzelfalle genau nachzuprüfen, welche Unterhaltsbeträge nach den Verhältnissen dem bürgerlichen Recht entsprechen. Im letzteren Falle hat sich das Urk. nicht einmal daran gehalten, daß in der Verpflichtungsdurk. gesagt war, der fragliche Betrag werde über die außer dem noch gewährte gesetzl. Unterhaltsleistung hinaus geleistet „zur Ermöglichung eines behaglichen Lebensabends“ der Mutter“. Auch für diese Leistung bestünde kein anerkannter Wertverpflichtungsgrund als der der Unterhaltspflicht und der persönl. Beziehungen, die die Grundlage der Unterhaltspflicht bilden.

Daß die „Gewährung eines angenehmen Lebensabends“ nur besagen solle, daß auch die hierfür bestimmten Gelder dem Lebensverbrauch der Mutter und damit deren Unterhalte dienen sollten, steht in Widerspruch mit RZP.: StW. 1930 Nr. 1186 und 1931 Nr. 16. Dort heißt es: Vertragsmäßig geleistete Zuschüsse an den Sohn seien dann als Unterhaltsleistungen nicht zu betrachten, wenn „die Verhältnisse des Sohnes (der Tochter) so liegen, daß

Umstände vorlägen, die die regelmäßige Vermutung entkräften würden, die Zuwendungen seien in Erfüllung der gesetzl. Unterhaltspflicht erfolgt. Freigebige Zuwendungen des Vaters zur Verbesserung der Lebenshaltung seines Sohnes sind aber als Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzl. Unterhaltspflicht i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 3 EinkStG. anzusehen und beim Beschw. vom Abzug auszuwendenden Beträge bei der Ermittlung des steuerpf. Einkommens schließen. Umgekehrt sind die Zuwendungen nach § 40 Nr. 3 EinkStG. bei dem Sohne des Beschw. nicht als wiederkehrende Bezüge zu versteuern.

(RZP., 6. Sen., Urk. v. 25. Okt. 1930, VI A 779/80 S.)

*

II. §§ 29 Nr. 3, 65 EinkStG.; § 215 RAbgD. n. F. Wenn die Gesellschaft nach Auszahlung von Vergütungen an die geschäftsführenden Gesellschafter mit Verlust abschließt, ist der nach Auszahlung der Vergütung sich ergebende Gesamtverlust auf die sämtlichen Gesellschafter zu verteilen und dem anteiligen Verlust bei den geschäfts-

die Unterhaltszuschüsse des Vaters keine notwendigen Beiträge zur Ermöglichung einer angemessenen Lebensführung sind, sondern nur Annehmlichkeiten für den Sohn“. Damit öffnet der RZP. den Erörterungen die Tür aufs neue, die er doch gleichzeitig schließen will. Denn bei dem Streite über die Eigenschaft vertragsgemäß geleisteter Unterhaltszahlungen als gesetzl. kommt es ihm wesentl. doch nicht darauf an, ob die Gelder „den Lebensverbrauch“, sondern ob sie nur dem notwendigen Lebensbedarf oder darüber hinaus einer größeren Annehmlichkeit des Daseins dienen sollen.

Von diesem Widerspruch abgesehen, kommt hiernach der RZP. neuerdings auf unsere beiden Fragen zu folgender Antwort: 1. Alle Zahlungen zum Lebensverbrauche sind grundsätzlich Zahlungen zur Erfüllung der gesetzl. Unterhaltspflicht. 2. Eine gegenteilige Behauptung muß der Behörde vom Pflichtigen bewiesen werden.

Dieser Beweis — die Entkräftung der gegenteiligen Vermutung — besteht in dem Nachweise, daß für die fragl. Leistungen ein anderer anerkannter Wertverpflichtungsgrund besteht als der der Unterhaltspflicht, z. B. — damit befaßt sich die vorl. Entsch. —: rentenweise Abtragung einer Schuld oder (schenkungsteuerpf.) Vorwegzahlung eines Anteiles an dem Vermögen des Gebers (RZP.: StW. 1931 Nr. 16).

Diese Stellungnahme des RZP., wenigstens sie hauptsächlich von fiskalischen Rücksichten diktiert ist, hat manches für sich. Vor allem, daß es im Einzelfalle unangebracht ist, sich mit den Finanzbeh. — womöglich von Jahr zu Jahr aufs neue — über die Fragen herumzustritten, die mit der bürgerl.-rechtl. Frage der gesetzl. Unterhaltspflicht zusammenhängen (die wirtschaftl. und sonstigen Verhältnisse der beiden Parteien, Bedürftigkeit, Standesgemäßheit, Angemessenheit usw.). Unerfreutlicher Weise verhält sich der 1. Sen. des RZP. in ebenfalls fiskalischem Interesse entgegenge setzt zu der ähnlichen Frage über die schenkungsteuerrechtl. Behandlung der Aussteuer (hierzu in meinem Sinne Mirre, der dem EinkStSen. angehört: StW. 1930, 491). Eine Aussteuer gilt insoweit nicht als Schenkung, als sie dem Ansprüche der Tochter nach § 1620 BGB. entspricht. Eine Beurteilung nach den Grundsätzen des EinkStSen. für den gesetzl. Unterhalt mußte dazu führen, daß im Regelfalle jede Zahlung als schenkungsteuerfrei beurteilt wird, die ein Vater seiner Tochter bei ihrer Verheiratung zur Einrichtung des Haushaltes gewährt, soweit sich nicht die Angemessenheit der Zahlung als Aussteuerbetrag widerlegen läßt. „Kann man nicht annehmen, daß der Vater mehr hat bezahlen wollen, als er glaubte seiner Tochter zahlen zu müssen, so haben die Steuerbehörden nicht zu untersuchen, wieviel er nach ihrer Meinung schuldig war“ so (Mirre a. a. O.). RZP. 26, 297 verlangt jedoch bei solcher Zuwendung eine strenge behörl. Prüfung, wie weit die Zuwendung über den Betrag einer angemessenen Aussteuer etwa hinausgehe (§ 1620 BGB.) und schenkungsteuerpflichtig sei. Hierbei müsse Bedacht genommen werden 1. auf die Lebensstellung des Ehemannes der Tochter, 2. auf die Vermögensverhältnisse der Eltern der Tochter, 3. darauf, daß den Eltern noch zur Versorgung weiterer Kinder das erforderliche Vermögen bleibt, 4. auf die örtliche Sitte und Familienfeste, 5. darauf, was die Tochter bereits zu ihrem persönlichen Bedarfe an Kleidern und Wäsche erhalten hat. M. E. gibt es keinen Gesichtspunkt aus der Begründung des EinkStSen., der nicht gegen diesen Standpunkt des 1. Sen. anzuführen wäre. Wenn Vater und Tochter sich über einen Aussteuerbetrag einigen, anstatt zu prozessieren, so ist es unangebracht, wenn die Steuerbeh. ein peinliches Erörterungsverfahren nach § 1620 BGB. aufnimmt, um eines verhältnismäßig so geringfügigen Betrages willen, wie ihn die Schenkungsteuer auf den etwa durch § 1620 BGB. nicht gerechtfertigten Teil in der Steuerklasse I ausmacht. Ausnahmefälle — mißbräuchliche Abschließung von beträchtl. Vermögensteilen zur Ersparrung der Schenkungs- und künstlichen Erbschaftsteuer — sind denkbar, auf sie allein muß sich das Erörterungsverfahren beschränken.

M. Dr. Glaser, Dresden.

führenden Gesellschaftern die Vergütung gegenüberzustellen, um deren Gewinn zu ermitteln. f)

Das EinkStG. behandelt die DKG. und die einfache KomKG. nicht als Kapitalgesellschaft, sondern als sog. Personengesellschaft, bei der der einzelne Gesellschafter als anteiliger Unternehmer betrachtet wird. Der Hock der einheitlichen Gewinnfeststellung geht daher nicht dahin, allein den Bilanzgewinn der Gesellschaft festzustellen und diesen unter die Gesellschafter zu verteilen, sondern die Gewinnfeststellung soll die Summe der Gewinne der einzelnen Gesellschafter ermitteln, d. h. der von dem einzelnen Beteiligten auf Grund ihres Gesellschaftsverhältnisses erzielten Gewinnerträge (RStB. 27, 67). Es ist also auch im Verhältnis der verschiedenen Gesellschaften zueinander zu untersuchen, ob der eine Gesellschafter infolge besonderer Verhältnisse einen Gewinn aus seiner Beteiligung erzielt hat, der anderen Gesellschaftern in dieser Art nicht zugefallen ist, oder den die anderen Gesellschafter als besonderen Verlust auf sich nehmen. Daraus rechtfertigte sich die Best. in § 29 Nr. 3 EinkStG., daß etwaige besondere Vergütungen, die der Gesellschafter für Mithaltung im Interesse der Gesellschaft bezogen hat, seinem Anteil am Geschäftsgewinn zuzurechnen sind.

Es sei eine Gesellschaft von zwei Gesellschaftern A. und B. unterstellt, die gleichmäßig am Gewinn und Verlust wie an den Anlagewerten beteiligt sind. A. bekommt aber nach dem Gesellschaftsvertrag ohne Rücksicht auf Gewinn oder Verlust für die Geschäftsführung jährlich 10 000 M. bar ausbezahlt. Diese 10 000 M. werden vor Aufstellung der Bilanz als Betriebskosten verbucht, also seinem Kapitalkonto nicht belastet.

1. Beträgt der Gewinn nach der Bilanz 20 000 M., so ist dem Gewinn des A. die Entnahme zuzurechnen mit 10 000 M. Entfällt auf A. vom Gewinn die Hälfte, so hat er erhalten: Gewinnanteil 10 000 M., Vergütung 10 000 M., zusammen 20 000 M. Der nicht vergütungsberechtigte Gesellschafter B. hat erhalten: Gewinn 10 000 M. Seinen Anteil an der Vergütungskosten hat B. schon dadurch zugerechnet erhalten, daß die Vergütung über Unkosten gebucht ist.

Hätte der Gesellschafter B. im Gesellschaftsvertrag nicht in die Vergütungszahlung an den Geschäftsführergesellschafter gewilligt, so wären 30 000 M. zu verteilen gewesen; B. hat also 5000 M. weniger und A. hat 5000 M. mehr erhalten, als wenn die Vergütung nicht

zu zahlen gewesen wäre. Nachdem aber die Vergütung zu zahlen war, muß dem alsdann noch vorhandenen Gewinn zur Berechnung des Einkommens des A. dessen Vergütung zugerechnet werden. Der Gewinn des B. kann sich nicht erhöhen; man kann nicht etwa sagen: weil A. die Vergütung mit 10 000 M. schon erhalten hat, bekommt er nun nur noch 5000 M., und B. bekommt 15 000 M., denn A. soll ja nach dem Vertrag 10 000 M. voraus erhalten. Es wäre also auch nicht angängig, die 10 000 M. dem Gesamtgewinn zuzurechnen, dann zu teilen und auf die Hälfte von 15 000 M. dem A. die 10 000 M. als bereits erhalten anzurechnen. Noch weniger wäre es angängig, zu sagen, A. habe 15 000 M. oder gar nur 10 000 M. Gewinn gehabt.

2. Ist der Bilanzgewinn 0 M., so wirkt die Abrede, daß der Geschäftsführergesellschafter A. vorweg 10 000 M. soll entnehmen und behalten dürfen, sich dahin aus, daß A. 10 000 M. erhält, die er mit B. nicht zu verrechnen hat. Der Gesamtgewinn bleibt 0 M. B. hat also keinen Verlust und keinen Gewinn. Hätte er dem A. nicht vorweg eine Vergütung zugebilligt, so würde er 5000 M. Gewinn erhalten haben. A. darf seine 10 000 M. Vergütung als Gewinn behalten.

3. Beträgt der Bilanzverlust 10 000 M., so hat er B. 5000 M. Verlust, A. hat 10 000 M. vorweg erhalten, also hat A. auf Kosten des B. 5000 M. Reingewinn. Hätte B. in die Entnahme nicht zu willigen brauchen, oder müßte A. diese zur Gesellschaftskasse wieder erlegen, so wäre der Verlust ± 0 und B. würde keinen Verlust von 5000 M. erleiden.

4. Steigt der Bilanzverlust auf 20 000 M., so hat A. 10 000 M. Verlust, aber 10 000 M. aus der Kasse entnehmen dürfen. Also hat er im Ergebnis weder Gewinn noch Verlust; B. würde ohne die erlaubte Entnahme des A. nur 5000 M. Verlust haben, so hat er aber 10 000 M. Verlust. Er kann nicht verlangen, daß A. die 10 000 M. Vergütung wieder einwirft, und er kann an dem Verlustergebnis der Gesellschaft (20 000 M. Verlust) nichts ändern; sein Verlustanteil bleibt 10 000 M.; sein Vermögen hat sich um 10 000 M. vermindert, das des A. aber nicht.

Es handelt sich somit bei den Vorwegentnahmen der Geschäftsführergesellschafter um einen Gewinn, den ihnen die anderen Gesellschafter ohne Rücksicht auf das Gewinnergebnis der Gesellschaft, vielmehr auf Kosten ihres eigenen Gewinn- oder Verlustanteils, be-

Zu 11. 1. Der Beschw. hatte eingewandt, die Entschädigung sei, da die DKG. einen Gewinn nicht erzielt habe, als Kapitalrückzahlung, als Veränderung der Kapitalbeteiligungen anzusehen; die Gesellschafter könnten Einkommen aus Gewerbebetrieb nur haben, wenn die DKG. einen Gewinn erzielt habe. Mit Recht ist der RStB. darauf nicht eingegangen. Wenn eine DKG. geraume Zeit ohne nennenswerten Gewinn arbeitet und die Vergütung hoch ist, würde bei der vom Beschw. vorgeschlagenen Verrechnung das Kapitalkonto des Vergütungsempfängers nach und nach aufgezehrt. Was als Vergünstigung für ihn gedacht war, würde in das Gegenteil umschlagen. Schon rein handelsrechtlich tut diese Konstruktion dem klaren Willen der Parteien Zwang an. Übrigens wird die Zahlung sicherlich nicht über Kapitalkonto, sondern etwa über Gehaltskonto verbucht sein. Eine gegenteilige Handhabung wäre ganz anormal. Sie würde das sonderbare Ergebnis zeitigen, daß insoweit die DKG. gar keinen Verlust erlitten hätte. Im Beispiel 3 wären nämlich die 10 000 M. Vergütung durch die Reduktion des Kapitalkontos ausgeglichen. B. hätte also keinen Verlust. A. würde also noch in höherer Maße benachteiligt. Nach Ansicht des Beschw. hätte auch A. keinen Gewinn, denn die 10 000 M. wären Kapitalrückzahlung, würden sich also kompensieren. Alles das will nicht einleuchten. Die Ablehnung durch das Ur. entspricht der kaufmänn. Anschauungen und Becker: StW. 1931, 1292.

2. Der RStB. behandelt die 10 000 M. als Gewerbegewinn, nicht etwa als Arbeitslohn. Das entspricht seiner feinsten Übung (StW. 1929, 2447; RStB. 1929, 392; StW. 1929 Nr. 632, 638; StW. 1930 Nr. 766 u. sogar beim Nießbraucher StW. 1929 Nr. 709) und der Lebensauffassung. Wenigstens ist es mir bis jetzt noch nicht begegnet, daß man von solchen Zahlungen den Lohnabzug machte. Dagegen auch StW. 1929 Nr. 638. Allerdings war Warnerer: DStZ. 1922, 500 unter Berufung auf ein DWUr. in GewStSachen umgekehrter Ansicht. Der RStB. hat m. W. nur zweimal StW. 1928 Nr. 185 die Möglichkeit einer andern Behandlung angedeutet; wenn nämlich ein Zwergkommanditist in untergeordneter Stellung ein kleines Gehalt bezieht. Siehe RStB. 27, 332, wo der sog. Komplementär in Wahrheit Angestellter war. Sogar das vom Gesellschafter der DKG. abzulesende anderweitige Arbeitseinkommen ist gewerbliches Einkommen (RStB. 18, 279). Ebenso das Gehalt eines Prokuristen = Kommanditisten (RStB.: DStZ. 1928, 439); selbst bei geringer Beteiligung (StW. 1931 Nr. 951). Der Wortlaut des § 29 Nr. 3 weist schon darauf hin, daß die Grenze zugunsten des Gewerbestandards möglichst weit gezogen werden sollte. Wiederum in Übereinstimmung mit der Lebensauffassung. Dem Kaufmann ist die Spaltung der Persönlichkeit in Mitunternehmer einerseits und Angestellter andererseits fremd.

3. Daraus ergibt sich die praktisch wichtige Folge: Auch die Sondervergütung ist wie der sonstige Gewinn (RStB. 12, 242) a) bereits per Ende des Geschäftsjahres steuerpflichtiges Einkommen;

b) und zwar auch dann, wenn sie wegen der Finanzlage der DKG. nicht ausgezahlt wird. Wäre sie Arbeitslohn, so wäre nach § 11 EinkStG. umgekehrt zu entscheiden. Selbst eine feste Vereinbarung über spätere Festsetzung ist bedeutungslos (Dt.: StW. 1924, 1550; RStB. 16, 67). Die Auffassung, es sei Arbeitslohn gegeben, könnte schädigend wirken. J. B. wenn der Gesellschafter wegen Überschreitung seiner Befugnisse Schadensersatz zu leisten hat. Die Zahlung mindert automatisch den Gewerbegewinn (RStB. 1927, 96).

4. Häufig findet sich speziell bei Erben eines früheren Gesellschafters die Best., daß sie für ihre eigenen Kosten eine Arbeitskraft zu stellen haben; also der umgekehrte Fall des Urteils. Für die DKG. gleicht sich die Auszahlung und der Wiedereingang aus. Für die Erben mindert sie ihren Gewinnanteil, und zwar auch dann, wenn das Gehalt gar nicht durch die Bücher der DKG. geht. Die Frage ist gestreift StW. 1931 Nr. 25 Sp. 55.

5. Wichtig ist der Satz: die Summe der berechtigten Einzelgewinne braucht nicht gleich zu sein dem Bilanzgewinne der DKG. usw. Es stellt sich immer mehr heraus, daß die Einheitsfeststellung (s. § 215 Abs. 2 RAbgD.) gar keine Feststellung des Gewinns oder Verlustes der DKG. selbst ist, sondern ein Bündel von Einzelbilanzen der einzelnen Gesellschafter. Zuerst RStB. VI A 50/24 hieß es noch: das Geschäftseinkommen der Gesellschaften muß dem Einkommen der DKG. gleich sein. Aber bereits VI A 82/26 heißt es berichtigend: Für die Einkommensteuer ist entscheidend, wie der einzelne Gesellschafter abschneidet. Diese Lehre hat der RStB. systematisch ausgebaut.

6. Auch Gesellschaften bürgerlichen Rechts fallen unter § 29 EinkStG. Aber nicht Anwaltsgemeinschaften. Ihr Erträgnis gilt nach § 35 als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit: diese Unterscheidung ist aber in der Mehrzahl der Fälle nur theoretisch (Frieske: DStZ. 1931, 376 unter Berufung auf RStB. 1931, 258 und StW. 1932 Nr. 19, wo eine Arztesgemeinschaft, die eine Kuranstalt gepachtet hatte, als DKG. behandelt wird). Insbes. im Urteilsfalle ist auch bei der Anwaltsgemeinschaft genau so zu entscheiden. Erhält ein Sozjus ein Voraus, so liegt der Fall wie bei der DKG. Die Vorschr. des § 29 war nämlich als positives Recht eigentlich unnötig, wenn auch zur Klarstellung erwünscht; sie ergibt sich ohne weiteres aus allgemeinen Prinzipien. Besonders wichtig ist, daß nach § 215 Abs. 2 Nr. 3 RAbgD. die Einheitsfeststellung auch für die Anwaltsgemeinschaft gilt. Erfahrungsgemäß wird nämlich häufig übersehen, Sonderabmachungen, z. B. differentielle Behandlung der Autokosten oder von Aufsichtsratsstellen (Analogie StW. 1930 Nr. 26), schon bei der Einheitsfeststellung geltend zu machen. Ohne Nachsichtserteilung kann das bei dem späteren Einzelsteuerbescheide nicht mehr nachgeholt werden. Unser Urteil ist also auch für die Anwaltschaft beachtlich.

Dr. Ernst Fleck, Hannover.

willigt haben. Dieser Gewinn wird also nicht dadurch berührt, daß die Gesellschaft keinen Gewinn aufzuweisen hat, sondern mit Verlust abschloß. Die Vergütung verbleibt den Geschäftsführergesellschaftern auf alle Fälle, sie mindert ihren sonstigen Verlustanteil. Die Summe der berechtigten Einzelgewinne der Gesellschafter aus dem Geschäftsverhältnis braucht dabei nicht gleich zu sein dem Bilanzgewinn der Gesellschaft, ebensowenig die Summe der Einzelverluste dem Reinverlust der Gesellschaft. Es muß auch bei der Einkommensteuer zur Wirkung kommen, daß der vergütungsberechtigte Gesellschafter immer um die Vergütung mehr mit der Gesellschaft zu verrechnen hat als die anderen Gesellschafter. Würde z. B. die Gesellschaft sofort liquidiert und würden die Gesellschafter durchweg für die Verluste haften, so müßte im letztgenannten Beispiel jeder 10 000 M in die Kasse zurückzahlen. Im Ergebnis hätte dann A. 10 000 M erhalten, 10 000 M bezahlt, also würde er ohne Gewinn oder Verlust abschneiden, B. hätte 10 000 M aus eigener Tasche als Reinverlust daraufzahlen.

Es kommt unter diesen Umständen nicht darauf an, ob die Gesellschaft in der Lage war, die Vergütung aus dem Gewinn zu bezahlen, oder ob diese nur den Verlust der Gesellschaft erhöhte („aus dem Gewinn“ kann sie überhaupt nicht bezahlt werden, da sie stets vor Berechnung des Bilanzgewinns vorweg zu zahlen ist). Vielmehr gilt die Vergütung als positiver Teil des gewerblichen Einkommens des einzelnen berechtigten Gesellschafters aus seiner Beteiligung an dem Unternehmen auch dann, wenn das Unternehmen als Ganzes mit Verlust abschloß. Dieses positive Einkommen ist daher mit dem negativen Anteil, der in der Beteiligung an Verlust besteht, zu verrechnen. Es ist dabei gleichgültig, ob sich eben wegen der Vergütung das Gesamtvermögen der Gesellschaft noch mehr als um den eigentlichen Geschäftsverlust vermindert. Rückzahlungen von Kapital sind die Vergütungen nicht, da sie nach dem Gesellschaftsvertrag das Kapitalkonto des berechtigten Gesellschafters nicht belasten. Daß sie im Ergebnis (mittelbar) das Kapitalkonto der anderen Gesellschafter belasten, ändert nichts daran, daß sie für den berechtigten Gesellschafter ein Mehrertrag oder Minderverlust sind, ebenso wie es bei den Angestelltenlöhnen der Fall ist.

(RfZ., Urt. v. 9. Dez. 1931, VI A 2139/31.)

*

Zu 13. Es würde eine mit dem Prinzip der Gerechtigkeit der Steuern nicht zu vereinbarende einkommensteuerliche Sonderbelastung darstellen, wenn ein StPfl. bei außerordentlichen, nicht regelmäßig wiederkehrenden Einkünften sowie bei solchen Einkünften, welche die Entlohnung für eine sich über mehrere Jahre erstreckende Tätigkeit darstellen, in dem Jahre des Zustehens mit diesen Einkünften unter Anwendung des bis zu 40% des Einkommens gestaffelten Steuertarifes zur EinkSt. herangezogen würde, während doch häufig diese Leistungen die Tätigkeit mehrerer Jahre abgelenken und dementsprechend mit einem Steuersatze heranzuziehen wären, der sich ergäbe, wenn die Gesamtanzahlung auf die einzelnen Jahre der Tätigkeit umgelegt würde. Da dies in einzelnen Fällen oft un durchführbar wäre, im übrigen aber zu den schwierigsten Berechnungen führen müßte, hat § 58 EinkStG. vorgesehen, daß die EinkSt. zunächst unter Nichtberücksichtigung der Einkünfte berechnet und sodann der so berechneten Steuer als weitere Steuer ein besonders berechneter Prozentsatz dieser Einkünfte (bei außerordentlichen Einkünften bis 30 000 M erst 10 bis 15%, darüber hinaus höchstens 20%) zugerechnet werden soll.

Diese besondere Tarifbegünstigung hat es mit sich gebracht, daß seitens der StPfl. dieser aus § 58 EinkStG. resultierende Vorteil auch dort angestrebt wird, wo diese Vorschr. nach ihrem Sinn und Zweck offenbar nicht Platz greifen soll. Das Urteil schiebt solchen Versuchen wiederum einen Riegel vor und gibt einen erneuten Beitrag zu der Frage, wann Entschädigungen i. S. des § 44 Nr. 1 EinkStG. als außerordentliche, nicht regelmäßig wiederkehrende Einkünfte i. S. des § 58 gelten.

Nach dem Wortlaut des § 58 Abs. 3 Nr. 2 EinkStG. gehören an sich alle Entschädigungen, die als Ersatz für entgehende Einnahmen oder für die Aufgabe einer Tätigkeit, einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche gewährt werden, zu den außerordentlichen, nicht regelmäßig wiederkehrenden Einkünften des § 58 EinkStG., so daß danach alle Einkünfte des § 44 Nr. 1 EinkStG. tarifbegünstigt wären. Solche wörtliche Auslegung trägt die Gefahr einer mißbräuchlichen Anwendung des § 58 in sich und widerspricht dem wirklichen Zwecke dieser Vorschr., nur Vergütungen für außerordentliche Sonderfälle tariflich zu begünstigen.

Schon die Entsch. des 6. Sen. v. 12. Juni 1929, VI A 832/29: StW. 1929 Nr. 799, der ein fast gleicher Tatbestand wie dem vorstehenden Urteil zugrunde lag, enthielt den Satz, daß nicht alle Einkünfte, die unter § 44 Nr. 1 EinkStG. fallen, zu den „außerordentlichen, nicht regelmäßig wiederkehrenden Einkünften“ zu zählen sind, daß aber § 58 Abs. 3 gerade solche Einkünfte treffen will. In jener Entsch. hatte der 6. Sen. jedoch die Frage, wo die

13. §§ 44 Nr. 1, 58 Abs. 3 Nr. 2 EinkStG. Entschädigungen der in § 44 Nr. 1 EinkStG. bezeichneten Art sind nur dann nach § 58 Abs. 3 Nr. 2 a. a. D. zu besteuern, wenn sie den Charakter außerordentlicher Einnahmen tragen.)

Die Angaben des Beschw. und der von ihm benannten Auskunftspersonen haben keine genügende Klarheit über die Gründe gebracht, aus denen dem Beschw. nach seinem Ausscheiden aus dem Dienste der AktG. die bisherigen Monatsbezüge fortgewährt wurden. Aber auch wenn man annehmen wollte, daß die Fortzahlung der Bezüge dem Beschw. für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Dienste entschädigen sollte, kann nach Lage des Falles die Anwendung des § 58 EinkStG. nicht in Frage kommen. Der erk. Sen. hat schon in seiner Entsch. v. 12. Juni 1929, VI A 832/29: StW. 1929 Nr. 799, darauf hingewiesen, daß die wörtliche Anwendung des § 58 Abs. 3 Nr. 2, der Entschädigungen der in § 44 Nr. 1 EinkStG. bezeichneten Art steuerlich begünstigt, zu einem Ergebnis führen könnte, das dem Zwecke dieser Vorschr. zweifellos widersprechen würde; es müsse berücksichtigt werden, daß nicht alle Einkünfte, die unter § 44 Nr. 1 a. a. D. fallen, zu den außerordentlichen, nicht regelmäßigen Einkünften zu zählen seien, daß aber § 58 Abs. 3 gerade nur solche Einkünfte treffen wolle. Es ist daher eine Entschädigung der in § 44 Nr. 1 bezeichneten Art nur dann nach § 58 EinkStG. zu besteuern, wenn sie den Charakter einer außerordentlichen Einnahme trägt. Werden nun einem Gehaltsempfänger nach seinem Ausscheiden aus dem Dienste Bezüge fortgewährt und erhält er in einem Steuerabschnitt nicht wesentlich mehr, als er bei Verbleiben im Dienste erhalten haben würde, so können die fortgewährten Bezüge nicht ohne weiteres als außerordentliche Einkünfte angesehen werden. Eine außerordentliche Einnahme würde hier nur dann anzunehmen sein, wenn die Umstände des Falles ergeben, daß die Bezüge dem Empfänger zur Bestreitung seines Lebensunterhalts für einen über den Steuerabschnitt hinausreichenden Zeitraum dienen sollten oder dienen werden. Sonst liegt wirtschaftlich nicht anderes vor, als Fortzahlung von Gehalt für eine Zeit, in der der Empfänger zur Arbeitsleistung nicht mehr verpflichtet ist, und auch

Grenze für eine wörtliche Anwendung des § 58 Abs. 3 Nr. 2 EinkStG. im übrigen zu ziehen ist, unerörtert gelassen und sich dahin entschieden, daß die Weiterzahlung von Gehalt bis zum Jahresluß unter § 44 Nr. 2 EinkStG. falle, weshalb § 58 ausseide.

In seinem jetzigen Urteil hat der 6. Sen. dahingestellt sein lassen, ob die Gehaltsweiterzahlung unter Nr. 1 oder Nr. 2 des § 44 EinkStG. fällt, aber wiederum festgestellt, daß es angesichts des § 58 auch bei Annahme einer Entschädigung i. S. des § 44 Nr. 1 nur darauf ankommt, ob die Entschädigung den Charakter einer außerordentlichen Einnahme trägt.

Damit hat der 6. Sen. des RfZ. jetzt eine völlige Übereinstimmung mit seiner Rfpr. zu dem anderen im § 58 Abs. 1 EinkStG. enthaltenen Gedanken erreicht, auch solche Einkünfte tariflich zu begünstigen, welche die Entlohnung für eine sich über mehrere Jahre erstreckende Tätigkeit darstellen. Auch diese Einkünfte müssen stets den Charakter des Außergewöhnlichen in sich tragen, um sie des Privilegs aus § 58 teilhaftig werden zu lassen. So ist nach dem Urt. v. 13. Juni 1928, VI A 596: StW. 1928 Nr. 570 (vgl. die weiteren dort erwähnten Entsch.) für § 58 EinkStG. erforderlich, daß die Vergütung sich auf besondere außergewöhnliche Verhältnisse bezieht, und zwar, wie das Urteil wörtlich sagt, „auf eine aus dem Rahmen der gewöhnlichen Berufstätigkeit fallende, einen besonderen Gegenstand betreffende Tätigkeit, welche zur Erreichung des Zweckes mehrere Jahre in Anspruch nahm“. Die Abgrenzung einer Sondertätigkeit von der üblichen Berufstätigkeit hat der 6. Sen. besonders scharf noch in den Urt. v. 11. Jan. 1929, VI A 412/28: StW. 1929 Nr. 225, v. 25. Sept. 1929, VI A 8/29: StW. 1929 Nr. 991, v. 9. Okt. 1929, VI A 1042/29: StW. 1929 Nr. 992 und v. 19. Febr. 1930, VI A 198/30: StW. 1930 Nr. 366 vorgenommen. Eine klare Grenzziehung zwischen außergewöhnlicher Sondervergütung und Gehaltsfortzahlung wird schließlich auch im Urt. v. 18. Sept. 1929, VI A 943/29: StW. 1929 Nr. 990 durchgeführt.

In späteren Urt. zeigt sich dann auch immer deutlicher, daß der RfZ. bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise immer mehr dazu gelangt, in solchen Sonderentlohnungen, wie sie § 58 umfaßt, nichts anderes als Gehaltsfortzahlungen und demgemäß voll zu versteuerndes Arbeitseinkommen zu sehen, wenn diese Zahlungen nach dem entgehenden Gehalte berechnet werden oder die Abfindungen durch Verteilung in ordentliches, regelmäßig wiederkehrendes Einkommen umgewandelt werden (vgl. Urt. v. 5. Febr. 1930, VI A 1649/29: StW. 1930 Nr. 503 und Urt. v. 12. März 1930, VI A 76/30: StW. 1930 Nr. 515). Auch die oben wiedergegebene neue Entsch. des 6. Sen. v. 11. Nov. 1931 hält sich danach ganz in dem Rahmen der ständ. Rfpr. des RfZ. zu § 58, die verhindern will, daß regelmäßige Gehaltszahlungen in die Form von außergewöhnlichen Sondervergütungen gekleidet und als solche der normalen Besteuerung entzogen werden.

W. Dr. Pauly, Hamburg.

wenn die Fortzahlung als Entschädigung für vorzeitige Lösung des Dienstverhältnisses gedacht ist, an sich daher eine der in § 44 Nr. 1 aufgezählten Entschädigungen vorliegt, sind die fortgewährten Bezüge lediglich als Arbeitslohn zu besteuern und scheidet die Anwendung des § 58 EinkStG. aus.

(RFB., 6. Sen., Urt. v. 11. Nov. 1931, VI A 1369/31.)

*
 < 14. § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. Zur Auslegung des § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. (†)

Der Beschw. hatte nach der insoweit nicht beanstandeten Einspruchsentsch. des FinV. im Steuerabschnitt an Einkommen: aus selbständiger Arbeit 7478 M, aus Kapitalvermögen 3758 M und aus Vermietung 8493 M, zusammen ein Roheinkommen von 19729 M. Er beansprucht eine Steuerermäßigung aus § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. im Hinblick auf Verluste des Vorjahres. Im Jahre zuvor war der Beschw. bei ähnlichen Einkünften aus unselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen frei veranlagt worden, weil sich bei seinen Einkünften aus Vermietung ein Überschuß der Ausgaben über die Einnahmen in Höhe von rund 34000 M ergeben hatte. Der Beschw. ist der Auffassung, daß ihm unabhängig von den Verhältnissen des laufenden Steuerabschnitts aus § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. wegen der Verhältnisse des Vorjahres ein Anspruch auf Steuerermäßigung zustehe, und er beruft sich dafür u. a. auf den Erlaß des RM. vom 9. Juli 1929, S 2209—4 A II, wo zur Einführung des Verlustvortrags gesagt ist, daß bei den Beratungen zwecks Vorbereitung der diesbezüglichen Best. die Kommission mit dem RM. darin einig gewesen sei, daß bei Einführung eines Verlustvortrags „die gleichmäßige Behandlung aller Steuerpflichtigen“ sichergestellt werden müsse.

Das FinVer. hat ausgeführt, die Best. des § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. bedeute nicht nur ein weiteres Beispiel im Rahmen der Sätze 1 und 2 dieser Gesetzesvorschr., vielmehr müsse anerkannt werden, daß in weiterem Umfang im Hinblick auf den Verlustvortrag des § 15 und im Interesse einer gleichmäßigen Behandlung aller StPfl. eine Anwendung des § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. in Frage komme, so daß die Ablehnung einer Steuerermäßigung hier nicht unter allen Umständen allein mit der allgemein günstigen Lage des StPfl. begründet werden könne. Trotzdem könne aber hier eine Steuerermäßigung nicht bewilligt werden, weil die Verhältnisse des Beschw. besonders günstig seien. Er sei nicht nur ein Beamter in gesicherter Lebensstellung, habe vielmehr auch noch sehr erhebliches Vermögen.

Die Rechtsbeschwerde ist unbegründet.

Im Hinblick auf den angeführten Erl. des RM., auch angesichts der Stellungnahme im Schrifttum zu § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. (vgl. insbes. Glaser, „Verlustvortrag und Steuererlaß“, S. 84 ff.; auch Kennerknecht-Wissel, „Der Verlustvortrag“, S. 100) hat der Sen. gem. § 266 a. F., § 287 n. F. Nr. 2 RVO. den RM. um seine Beteiligung an dem Verfahren erucht. Dabei ist im besonderen, auch aus Bedürfnissen der Entsch. anderer einschlägiger Steuerfälle, zu folgenden Punkten eine Stellungnahme angeregt:

1. wie sich § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. zu Satz 1 u. 2 verhalte;
2. wie insbes. auch im Hinblick auf den Erl. v. 9. Juli 1929

Zu 14. Zum besseren Verständnis des Urt. sei der Wortlaut des § 56 Abs. 1 EinkStG. vorausgestellt. Diese Vorschr. lautet:

„Bei der Veranlagung können besondere wirtschaftliche Verhältnisse, die die Leistungsfähigkeit des StPfl. wesentlich beeinträchtigen, durch Ermäßigung oder Erlaß der Einkommensteuer berücksichtigt werden, wenn das Einkommen 30000 M nicht übersteigt. Als Verhältnisse dieser Art gelten insbes. außergewöhnliche Belastungen durch Unterhalt oder Erziehung einschließlich Berufsausbildung der Kinder, durch gesetzliche oder sittliche Verpflichtung zum Unterhalte mittelloser Angehöriger, auch wenn sie nicht zur Haushaltung des StPfl. zählen, durch Krankheit, Körperverletzung, Verschuldung, Unglücksfälle (darunter auch außerordentliche Erntehaushalt, die durch Erwerbstätigkeit einer Witwe mit minderjährigen Kindern veranlaßt worden sind). Eine Ermäßigung oder ein Erlaß der Einkommensteuer kann auch dann eintreten, wenn der StPfl. in dem vorangegangenen Steuerabschnitt kein Einkommen bezogen und den Lebensunterhalt im wesentlichen aus seinem Vermögen, insbes. aus Ersparnissen gedeckt hat.“

§ 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. ist erst durch die Nov. v. 29. Juni 1929 in das Gesetz eingefügt worden. Nach der Stellung, die der dritte Satz im Gesetze des § 56 Abs. 1 EinkStG. erhalten hat, wird man allerdings annehmen müssen, daß es sich hier nur um ein Beispiel zu § 56 Abs. 1 Satz 1 EinkStG., um ein AuszGes. zu dieser Vorschr. handelt. Deshalb ist es nicht zu beanstanden, wenn die Anwendung der Vorschr. vom RM. nur bei einem 30000 M nicht übersteigenden Einkommen zugelassen wird. Der RM. geht aber weiter. Er sagt: „Bei dieser Ausdrucksweise und bei der Art der Einfügung des Satzes 3 § 56 Abs. 1 ist deshalb für diese Vorschr. die Auslegung gerechtfertigt, daß auch bei Vorliegen der verlangten Voraussetzungen für das Vorjahr ihre Anwendung nach pflichtgemäßem Ermessen nur dann in Betracht kommt, wenn die Höchstgrenze eines Einkommens von 30000 M nicht überschritten wird und wenn die Verhältnisse

im übrigen das pflichtgemäße Ermessen i. S. des § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. anzuwenden sein werde;

3. ob und inwieweit sich die Auswirkung des Verlustvortrags i. S. des § 15 EinkStG. zu entsprechender Behandlung mit der Rechtslage bei den nicht buchführenden StPfl. vergleichen lasse, für welche Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung oder etwa ein erheblicher Spekulationsverlust des Vorjahres in Frage kommen;

4. welcher Maßstab für eine Anwendung des § 56 Abs. 1 Satz 3 gegebenenfalls richtig erscheine.

Der RM. ist dem Verfahren beigetreten und hat sich wie folgt geäußert:

Zu 1. In dem Umstand, daß ein StPfl. in dem vorangegangenen Steuerabschnitt kein Einkommen bezogen und den Lebensunterhalt im wesentlichen aus seinem Vermögen, insbes. aus Ersparnissen gedeckt habe, sehe das Gesetz eine Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit des StPfl. i. S. des § 56 Abs. 1 Satz 1 EinkStG. der durch das Ges. v. 29. Juni 1929 eingefügte Satz 3 des § 56 Abs. 1 EinkStG. enthalte also ein weiteres Beispiel zu Abs. 1 Satz 1. Im übrigen müßten die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 des § 56 EinkStG. gegeben sein. Voraussetzung sei also insbes., daß das Einkommen 30000 M nicht übersteige.

Zu 2. Der vom StPfl. konstruierte Gegensatz zwischen einer Anwendung der fraglichen Vorschr. nach pflichtgemäßem Ermessen und einer Anwendung nach den Ausführungen des Bundesl. v. 9. Juli 1929, S 2209—4 A II 1, könne nicht anerkannt werden. Auch beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. müsse stets noch geprüft werden, ob die Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit des StPfl. eine wesentliche sei. Eine Anweisung, diese Prüfung zu unterlassen, enthalte der Erlaß v. 9. Juli 1929 nicht. Insbes. könne eine solche Anweisung auch nicht etwa aus der Wendung, daß „die gleichmäßige Behandlung aller StPfl. sichergestellt werden müsse“ gefolgert werden, da die „Gleichmäßigkeit“ (vgl. auch die Stellungnahme zur Frage 3), wie der Zusammenhang ergebe, keine absolute Gleichheit bedeute; vielmehr solle eine Gleichmäßigkeit dadurch erreicht werden, daß bei allen StPfl. eine steuerliche Entlastung eintrete, wenn auch wegen der Verschiedenheit der zugrunde liegenden Tatbestände (Verlust eines Buchführenden und Verlust oder Vermögensminderung eines Nichtbuchführenden) die Wege nicht die gleichen seien.

Zu 3. Man hätte daran denken können, den Verlustvortrag für alle StPfl. ohne Rücksicht auf Buchführung oder Einkommensart zu gewähren. Das hätte bedeutet, daß jeder Verlustbetrag, der sich bei der Ermittlung des Einkommens nach § 7 Abs. 3 EinkStG. nachgewiesenermaßen ergebe, vom positiven Einkommen des folgenden oder des nächstfolgenden Jahres in Abzug gebracht würde. Eine solche Regelung besteshe z. B. in den Niederlanden (vgl. S. 156 der Denkschrift über die Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt und die Abzugsfähigkeit des Verlustvortrags, RT-Druckf. Nr. 940). Man sei diesen Weg aber nicht gegangen, und zwar aus folgenden Gründen:

a) Der Nachweis der genauen Höhe des eingetretenen Verlustes sei bei Nichtbuchführenden nur sehr schwer zu führen. Ein großer

des Steuerabschnitts eine Berücksichtigung des StPfl. erfordern. Es muß also auch hier eine ausreichende Auswirkung der ungünstigen Verhältnisse des Vorjahres auf die des laufenden Steuerabschnitts festzustellen sein.“ Ob man dem RM. folgen kann, indem er die Anwendung der Vorschr. nicht nur von der Höhe des Einkommens abhängig macht, sondern sie weiter in dem von ihm erörterten Sinne beschränkt, erscheint sehr zweifelhaft. Der RM. will das Privileg nicht ohne weiteres anwenden, wenn der StPfl. in dem vorangegangenen Steuerabschnitt kein Einkommen bezogen und den Lebensunterhalt im wesentlichen aus seinem Vermögen, insbes. aus seinen Ersparnissen gedeckt hat, sondern er will darüber hinaus prüfen, ob dieser Tatbestand eine wesentliche Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit im Steuerabschnitt hervorgerufen hat. Demgegenüber muß auf folgendes hingewiesen werden: Das Beispiel im § 56 Abs. 1 Satz 3 steht nicht auf einer Stufe mit dem im § 56 Abs. 1 Satz 2 hervorgehobenen Beispiele. Ob eine außerordentliche Belastung durch Unterhalt der Kinder, durch sittliche Verpflichtung zum Unterhalte mittelloser Angehöriger, ob ferner eine solche Belastung durch Krankheit oder durch besondere Aufwendungen im Haushalt gegeben ist, das ist Ermessensfrage. Der Steuerbeamte muß beispielsweise feststellen, ob der Unterhalt der Kinder eine außergewöhnliche Belastung darstellt. Dies kann je nach der Einkommenshöhe oder nach der Zahl der Kinder zu verschiedenen Ergebnissen führen. Der Begriff der „außergewöhnlichen Belastung“ und der „besonderen Aufwendungen“ ist relativ. Hier muß die Steuerbehörde abwägen. In dieser Richtung liegt der Tatbestand bei § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. ganz anders. Ob der StPfl. im vorausgegangenem Abschnitt ein Einkommen gehabt hat, wird sich unschwer feststellen lassen, ebenso, ob das Vermögen, insbes. die Ersparnisse, angegriffen worden sind. Die Worte „im wesentlichen“ werden vom Glaser, Verlustvortrag und Steuererlaß S. 93 Anm. 16, in dem Sinne „zu mehr als der Hälfte“ ausgelegt. Er folgt hierbei der Auslegung von Struß zu § 56 Abs. 2 (vgl. Struß, Komm. z. EinkStG., § 56 Anm. 22 am Ende) und derjenigen von Heffner: StB. 1929,

Teil der nichtbuchführenden Pflichtigen werde nach Durchschnittssätzen oder nach Richtsätzen veranlagt. Die Höhe eines Verlustes werde hierbei nicht festgestellt.

b) Hätte man bei Nichtbuchführenden lediglich den tatsächlich nachgewiesenen Verlust vom Einkommen der folgenden Jahre abziehen lassen, so wäre dadurch dem StPfl., der zwar keinen Verlust erlitten hat, aber zur Bestreitung seines Lebensunterhalts Vermögen, insbes. Ersparnisse angezogen, nicht geholfen gewesen. Dieser Gesichtspunkt sei in dem Ausschuß zur Prüfung der Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt und der Abzugsfähigkeit des Verlustvortrags, insbes. von Seiten der Arbeitnehmer hervorgehoben worden.

Aus diesen Gründen habe der R. sich dahin entschieden, die gleichmäßige Behandlung aller StPfl. dadurch sicherzustellen, daß allen Pflichtigen entgegengekommen werden sollte, aber daß der Weg des Entgegenkommens verschieden sei. Der Verlustvortrag werde demgemäß auf dreierlei Weise berücksichtigt:

1. Für buchführende Landwirte und buchführende Gewerbetreibende gelte § 15 Abs. 1 Nr. 4 EinkStG.

2. Für nichtbuchführende Landwirte und Gewerbetreibende würden entsprechend der Entschliebung des R. v. 20. Juni 1929 bei der Festsetzung der Durchschnittssätze für die Einkommensteuer auch Verlustbetriebe, und zwar auch Betriebe buchführender Landwirte und Gewerbetreibender, mitberücksichtigt.

3. Für die übrigen StPfl. gelte § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG.; diese Vorschr. komme in erster Linie für die Einkommen aus nicht selbständiger Arbeit, Vermietung, Verpachtung usw. in Betracht; sie könne aber auch auf Landwirte und Gewerbetreibende Anwendung finden.

Vergleiche man diese 3 Wege miteinander, so zeige sich, daß die Gleichmäßigkeit der Behandlung aller StPfl. das vom R. erstrebte Ziel sei, daß dieses Ziel aber im einzelnen in verschiedener Weise erreicht werde. Bei buchführenden Landwirten und Gewerbetreibenden werde ein buchmäßig genau zu errechnender Abzug zugelassen. Bei nichtbuchführenden Landwirten und Gewerbetreibenden würden die Durchschnittssätze gesenkt; die Berücksichtigung der Verluste werde hier also in die Schätzungsunterlagen hineingebracht. Bei allen übrigen StPfl. solle auf dem Wege des § 56 EinkStG. nach Lage des einzelnen Falles in angemessenem Umfange entgegengekommen werden.

Zu 4. Wenn man den zu 3 erwähnten Weg gegangen wäre, den nachgewiesenen Verlustbetrag vom Einkommen der folgenden zwei Jahre abziehen zu lassen, so könnte z. B. bei einem Hausbesitzer ein im Steuerabschnitt 1930 eingetretener Verlust von 10 000 M von einem Einkommen 1931 von 30 000 M abgezogen werden, so daß nur 20 000 M zu versteuern wären. Da dieser Weg aber nicht gewählt worden sei, so galten die allgemeinen Grundsätze des § 56 EinkStG. Ein allgemein gültiger Maßstab für den Umfang der Steuerermäßigung lasse sich hier nicht geben. Der StPfl. habe also nicht wie der Buchführende Anspruch auf Abzug eines bestimmten Betrages. Wie in allen Fällen des § 56 EinkStG. komme es vielmehr ganz auf die Verhältnisse des einzelnen Falles an.

751. Legt man die Worte „im wesentlichen“ in diesem Sinne aus, so wird damit der Vorschr. jede Relativität genommen. Dies vorausgesetzt, erscheint mir folgende Auslegung des § 56 Abs. 1 EinkStG. geboten:

Verstet sich beispielsweise der StPfl. auf eine für ihn gegebene außergewöhnliche Belastung durch Unterhalt der Kinder, so hat der Steuerbeamte nach pflichtmäßigem Ermessen zu prüfen, ob diese Voraussetzungen vorliegen. Ist dies zu bejahen, dann muß, wenn das Einkommen 30 000 M nicht übersteigt, § 56 EinkStG. angewendet werden; denn eine außergewöhnliche Belastung durch Unterhalt von Kindern gilt nach Satz 2 als wirtschaftliches Verhältnis, welches die Leistungsfähigkeit des StPfl. wesentlich beeinträchtigt. Es ist dann nicht nochmals zu prüfen, ob etwa eine wesentliche Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit anzunehmen ist. Dies wird, wie sich aus der Fass. des Gesetzes ergibt, unterstellt. Wenn es im Satz 1 heißt, solche Verhältnisse können berücksichtigt werden, so hat der StPfl. trotzdem, wie der R. v. 1929 wiederholt entschieden hat, auf die Ermäßigung oder den Erlass der Einkommensteuer ein Recht. Wird eine Ermäßigung oder ein Erlass der Einkommensteuer auf Grund des in Satz 3 vorausgesetzten Tatbestandes verlangt, so ist nur zu prüfen, ob der StPfl. im vorangegangenen Steuerabschnitt kein Einkommen bezogen und den Lebensunterhalt im wesentlichen aus seinem Vermögen, insbes. aus Ersparnissen gedeckt hat. Demgegenüber will der R. v. 1929 das Gesetz so auslegen, daß Satz 3 nur anzuwenden ist, wenn sich der in ihm vorausgesetzte Tatbestand gleichzeitig als eine außergewöhnliche Belastung für den gegenwärtigen Steuerabschnitt darstellt. So ist wohl die Stelle in dem Ur. zu verstehen, wo gesagt wird, eine Berücksichtigung soll nur dann möglich sein, „wenn die weiteren Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 des § 56 EinkStG. gegeben sind“. Da im Satz 2 von außergewöhnlichen Belastungen die Rede ist, wird also vom R. v. 1929 dieser Begriff in den Tatbestand des Satzes 3 hineinterpretiert. Zu dieser Auslegung gibt aber das Gesetz keine Stütze. Derjenige, der die drei Sätze des § 56 Abs. 1 unbefangen durchliest,

Die Bedeutung des § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. ist nicht ohne weiteres eindeutig. Allerdings ist sie ohne besonderen Absatz in § 56 den dortigen Sätzen 1 und 2 angefügt, so daß schon aus dieser Stellung zunächst die Auffassung nicht fern liegt, es handle sich um nicht mehr als um ein weiteres Beispiel für die Anwendung der Sätze 1 und 2 des § 56 EinkStG. Dem steht aber in der Tat bis zu einem gewissen Grade entgegen einmal die Entstehungsgeschichte der neuen Best. und dann die Fassung, wie das bezügliche Glaser, a. a. O., ausgeführt ist. Nach der Entstehungsgeschichte, auf die auch der angeführte Erl. des R. v. 1929 hinweist, war bei den Erörterungen über die Berücksichtigung eines dreijährigen Durchschnitts bei buchführenden StPfl. und dem folgen. Verlustvortrag das Bestreben, tunlichst eine gleichmäßige Behandlung aller StPfl. zu erreichen. Ist nun bei dem Verlustvortrag des § 15 EinkStG. ein Verlust zu berücksichtigen, unabhängig von den Ergebnissen des folgenden Jahres und von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen des StPfl., und auch unabhängig davon, ob das Gesamteinkommen des folgenden Jahres 30 000 M übersteigt, so könnte das zu dem Schluß führen, daß auch für die Berücksichtigung ungünstiger wirtschaftlicher Lage des Vorjahres im Rahmen des § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. das Vorliegen der weiteren Erfordernisse der Sätze 1 und 2 des § 56 nicht nötig sei. Und man könnte in dieser Richtung allerdings auch die Fass. des § 56 Abs. 1 Satz 3 zu berücksichtigen versucht sein, wo ganz allgemein gesagt ist, „eine Ermäßigung oder ein Erlass der Steuer kann auch dann eintreten, wenn . . .“. Es ist endlich dem FinGer. zuzugeben, daß bis zu gewissem Maße auf eine solche weitere Auslegung auch die Best. des § 56 Abs. 2 EinkStG. hinführen kann, die der Sen. seinerseits schon mehrfach dahin ausgelegt hat, daß sie unabhängig von besonderen weiteren Voraussetzungen regelmäßig dann Anwendung finden muß, wenn allein die besonders aufgeführten Voraussetzungen des § 56 Abs. 2 gegeben sind. Trotz alledem war in Beurteilung des Gesetzes, wie es nun einmal vorliegt, den nunmehrigen Ausführungen des R. v. 1929 beizutreten. Ist auch bei der Einführung des Verlustvortrags eine gleichmäßige Behandlung aller StPfl. erstrebt worden, so bedeutet das in der Tat nicht ohne weiteres eine Gleichstellung. Sie kann schon deshalb nicht erfolgen, weil die Verhältnisse und die Auswirkungen eines Verlustes des Vorjahres auf das folgende Jahr bei dem buchführenden Kaufmann und Landwirt aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung andere sind als bei Einkünften, bei denen nur Überschüsse von Einnahmen über Ausgaben einkommensteuerpflichtig sind, für die vorwiegend die Best. des § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. in Betracht kommt. Aber auch wenn bei den Beratungen über das neue Gesetz in weiterem Umfang eine Gleichstellung aller StPfl. gewollt gewesen wäre, müßte anerkannt werden, daß sie nicht Gesetz geworden ist. Mit Recht führt der R. v. 1929 aus, daß für die nicht buchführenden Kaufleute oder Landwirte nun einmal nicht ohne weiteres die Berücksichtigung eines Verlustes des Vorjahres für das folgende Jahr verfügt ist, daß vielmehr insoweit nur im Rahmen des § 56 EinkStG. angeordnet ist, daß eine Berücksichtigung erfolgen kann. Ist hierzu der Satz 3 des § 56 EinkStG., wie geschehen,

kann vielmehr nur zu dem Ergebnis kommen, daß der Satz 1 das RahmenGes. und die Sätze 2 und 3 AusGes. hierzu sind. Der R. v. 1929 faßt dagegen den Satz 3, soweit es sich um die Einkommensgrenze handelt, zwar auch als ein AusGes. zum Satz 1 auf, häuft aber künstlich die Voraussetzungen des Satzes 3, indem er einen Teil der Voraussetzungen von Satz 2 in den Satz 3 hineinschmuggelt. Demgegenüber liegt es aber viel näher, in dem Satz 3 eine authentische Auslegung ausschließlich des Satzes 1 zu erblicken, d. h. zu unterstellen, daß der Tatbestand des Satzes 3 stets das Vorliegen besonderer wirtschaftlicher Verhältnisse, die die Leistungsfähigkeit des StPfl. im gegenwärtigen Steuerabschnitt wesentlich beeinträchtigen, in sich schließt. Es kann dann nicht mehr geprüft werden, ob eine Rückwirkung der Verhältnisse des vorangegangenen Steuerabschnitts auf denjenigen Steuerabschnitt, um dessen Veranlagung es sich handelt, eingetreten ist. Eine solche Rückwirkung wird unterstellt. Gegen diese Auslegung spricht auch nicht, daß Satz 3 als Rahmenvorschr. gefaßt ist. Beispielsweise hat der R. v. 1929 im Wege der Auslegung aus der Vorschr. des § 56 Abs. 2 EinkStG. ebenfalls eine Maßvorschr. gemacht, obwohl auch hier die Ermäßigungen nur gewährt werden können.

Legt man § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. so aus, wie es hier geschieht, dann wird zwar auch nicht jede Ungleichheit gegenüber den buchführenden Gewerbetreibenden vermieden; denn die Anwendung des § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. ist von einem 30 000 M nicht übersteigenden Einkommen abhängig. Im übrigen führt diese Auslegung aber dazu, die Behandlung aller StPfl. einander auszugleichen. Es ist auch in der Tat schließlich nicht einzusehen, warum man einem Gewerbetreibenden, der im Vorjahr einen Verlust erlitten hat, ohne weiteres erlaubt, diesen Verlust vom Gewinn des folgenden Jahres abzuziehen, dagegen beispielsweise einem R., der in dem Vorjahre kein Einkommen bezogen hat, verweigert, sich auf § 56 Abs. 1 Satz 3 EinkStG. zu berufen, wenn er über Privatvermögen verfügt.

R. v. Dr. Erler, Dresden-N.

den bisherigen Best. dieser Vorschr. eingefügt, so muß in der Tat daraus auch weiterhin als zum Ausdruck gebracht anerkannt werden, daß eine Berücksichtigung nur dann ermöglicht sein soll, wenn die weiteren Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 des § 56 gegeben sind. Auch besteht insoweit ein Unterschied von § 56 Abs. 2 EinkStG., als dort unter im Abs. 2 ungetragenen Voraussetzungen Ermäßigungen in bestimmter Höhe erfolgen sollen, während hier nur ganz allgemein als Kennvorschr. die Möglichkeit einer Berücksichtigung der Verhältnisse des vorausgegangenen Jahres zugelassen ist. Bei dieser Ausdrucksweise und bei der Art der Einfügung des Satzes 3 des § 56 Abs. 1 ist deshalb für diese Vorschrift die Auslegung gerechtfertigt, daß auch bei Vorliegen der verlangten Voraussetzungen für das Vorjahr ihre Anwendung nach pflichtgemäßem Ermessen nur dann in Betracht kommt, wenn die Höchstgrenze eines Einkommens von 30 000 M nicht überschritten ist und wenn die Verhältnisse des Steuerabschnitts eine Berücksichtigung des StPfl. erfordern. Es muß also auch hier eine ausreichende Auswirkung der ungünstigen Verhältnisse des Vorjahres auf die des laufenden Steuerabschnitts festzustellen sein.

Zm Ergebnis war bei der hier gegebenen Auslegung des Gesetzes, wie nach seinen Ausführungen, für das FinGer. im vorliegenden Falle allein schließlich von Erheblichkeit, ob die Verhältnisse des Beschw. im Steuerabschnitt eine Berücksichtigung der Überschüsse der Ausgaben über die Einnahmen bei den Einkünften aus Vermietung des Vorjahres rechtfertigten. Abgesehen davon, daß es sich bei diesen Ausgabebüberschüssen zum Teil nur um Absetzungen für Abnutzung und zum Teil um Aufwendungen gehandelt hat, die auch bei Einkünften aus Vermietung auf eine Reihe von Jahren zu verteilen sein konnten, bedeutete es keine Verletzung pflichtgemäßen Ermessens, wenn das FinGer. unter Betonung der günstigen Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Beschw. für den Steuerabschnitt eine Anwendung des § 56 Abs. 1 Satz 3 zugunsten des Beschw. abgelehnt hat.

(RFG., 6. Sen., Urt. v. 18. Nov. 1931, VI A 1337/31 S.)

3. Körperschaftsteuergesetz.

× 15. § 4 Abs. 2b KörperStG. Als Revisionsverband i. S. des § 4 Abs. 2b wird grundsätzlich ein genossenschaftlicher Revisionsverband (§ 53 ff. GenG.) anzusehen sein. Nur in besonders begründeten Ausnahmefällen kann ein Revisionsverband anderer Art genügen; es muß dann aber eine ähnlich durchgreifende und regelmäßige Prüfung wie sie von den genossenschaftlichen Revisionsverbänden vorgenommen wird, gewährleistet sein.

Die Beschw. bezeichnet sich als eine Haftungskreditgenossenschaft. Sie hat mit der städtischen Sparkasse einen Vertrag abgeschlossen, durch den die Mittel der Sparkasse für die Kreditgewährung an die Mitglieder der Beschw. nutzbar gemacht werden. Das Genossenschaftskapital wird bei der Beschw. eingezahlt. Dafür stellt die Sparkasse das Fünffache des eingezahlten Genossenschaftskapitals zuzüglich der Hälfte des gesamten Haftungskapitals für Kreditgewährung zur Verfügung. Die Beschw. prüft die Kreditanträge ihrer Genossen und legt die Kredite fest. Ferner leistet sie, gestützt auf die Haftverpflichtungen ihrer Genossen, Bürgschaft bei der Sparkasse für die Darlehen an ihre Mitglieder. Sie erhält für ihre Leistungen 1/2% der Kredite. Daraus werden die Unkosten der Geschäftsführung bestritten, die eingezahlten Geschäftsanteile verzinst und die Reservefonds aufgefüllt.

Das FinU. hat die Beschw. mit 20% der Erübrigung für 1928 zur KörperSt. herangezogen. Die Beschw. fordert demgegenüber Anerkennung ihrer subjektiven Steuerfreiheit, weil sie ausschließlich gemeinnützigen Zwecken diene (§ 9 Abs. 1 Nr. 7). An zweiter Stelle bittet sie um Einreihung unter die in § 4 Abs. 2b gekennzeichneten Genossenschaften.

Einpruch und Berufung sind als unbegründet zurückgewiesen. Die Vorentscheidung hat die Einreihung der Beschw. unter die im § 4 Abs. 2b gekennzeichneten Genossenschaften abgelehnt, weil Revisionsverbände i. S. dieser Vorschrift nur die genossenschaftlichen Revisionsverbände sein könnten. Nach § 55 GenG. müsse der Revisionsverband die Rev. der ihm angeschlossenen Genossenschaften zum Zweck haben. Der Sparkassenverband verfolge aber die Förderung des Sparkassenwesens. Wenn er eine Rev. bei der Beschw. vornehme, so gehe das im Hinblick auf das finanzielle Abhängigkeitsverhältnis der Beschw. zur Sparkasse.

Die Beschw. mußte zur Aufhebung der Vorentscheidung führen. Den Vorentscheidungen kann nicht in der Auffassung beigetreten werden, daß ein Revisionsverband i. S. des § 4 Abs. 2b sämtlichen Erfordernissen genügen müsse, die in §§ 53 ff. GenG. über die Revisionsverbände aufgestellt sind. Das KörperStG. spricht im § 4 Abs. 2b lediglich von einem — nicht von einem genossenschaftlichen — Revisionsverbände, dem eine Genossenschaft angeschlossen sein müsse. Lediglich aus der Bedeutung und dem Zweck der steuerrechtlichen Vorschrift ist die Frage zu beantworten, welcher Art der Revisionsverband sein muß, dem eine Genossenschaft zur Erlangung

der steuerlichen Vorteile des § 11 Nr. 4 angeschlossen sein muß. Aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift (Evers, Komm. z. KörperStG., 2. Aufl., S. 295 ff.) geht hervor, daß der Anschluß an einen Revisionsverband eine Forderung ist, die der Gesetzgeber aus taktischen Gründen gestellt hat. Die Gründe liegen nicht auf steuerlichen Gebiete; man hat eine Mäßigung für die Genossenschaftlichen schaffen wollen, sich der, an sich sehr nützlichen Kontrolle eines Revisionsverbandes zu unterwerfen. Bei der Schaffung der Vorschrift wird an erster Stelle an die für Genossenschaften üblichen Revisionsverbände, also an die genossenschaftlichen Revisionsverbände gedacht sein. Die Vorschrift ist nicht geschaffen, um die Stellung der genossenschaftlichen Revisionsverbände zu stärken, sondern um die Prüfung der Geschäftstätigkeit in den Genossenschaften zu gewährleisten. Wenn darum in einem seltenen Ausnahmefalle, in dem es einen geeigneten genossenschaftlichen Revisionsverband, dem sich die Genossenschaft anschließen könnte, nicht gibt, die Genossenschaft aber alles ihr Mögliche tut, um ihren Betrieb einer ähnlich durchgreifenden und regelmäßigen Prüfung (§§ 53 ff. GenG.) durch einen anderen, nicht genossenschaftlichen Revisionsverband zu unterstellen, dann muß die Forderung des § 4 Abs. 2b auf Anschluß an einen Revisionsverband als erfüllt angesehen werden.

Bei freier Beurteilung ist die Sache nicht spruchreif, sondern an das FinU. zur erneuten Entsch. zurückzuverweisen. Das FinU. wird zunächst festzustellen haben, ob es in der Tat zutrifft, daß die Beschw. sich einem geeigneten genossenschaftlichen Revisionsverbande nicht anschließen kann. Ist das der Fall, dann wird der Anschluß an den Sparkassenverband als ausreichend anzusehen sein. Wenn der Sparkassenverband die Rev. für die Beschw. übernimmt, kann angenommen werden, daß er die Rev. durch einen Beamten vornehmen lassen wird, der sich in diese Aufgabe hineinfindet. Im übrigen läßt es sich wohl vermuten, daß bei einer Rev. der Beschw. das Augenmerk in erster Linie darauf gerichtet sein muß, die Sicherheit der Kreditunterlagen zu prüfen. Insoweit berührt sich diese Revisions-tätigkeit aufs engste mit der Rev. einer Sparkasse. Die Feststellung, ob die Kredite nur an Mitglieder gegeben sind, wird dem Revisionsbeamten kaum Schwierigkeiten bereiten.

Fällt die Beschw. nach dem Ergebnis der Prüfung unter die Vorschrift des § 4 Abs. 2b, dann hat sie nach § 11 Nr. 4 lediglich die Einkünfte der im § 6 Abs. 1 Nr. 1, 5 und 6 EinkStG. bezeichneten Art zu versteuern, und zwar nach § 21 Nr. 3a KörperStG. mit 10% des Einkommens. Fällt dagegen die Beschw. nicht unter die Vorschrift des § 4 Abs. 2b, dann unterliegt ihr gesamtes Einkommen mit 20% der Steuer.

(RFG., 1. Sen., Bescheid v. 29. Febr. 1932, I A 394/31.)

*

16. §§ 2 Nr. 3, 9 Abs. 1 Nr. 7 u. 8 KörperStG.; § 252 AbgD. 1931.

a) Die Dampfkesselüberwachungsvereine in Preußen sind keine Körperschaften öffentlichen Rechts. Sie können sich darum nicht auf die Befreiungsvorschriften des § 2 Nr. 3 KörperStG. berufen.

b) Die Dampfkesselüberwachungsvereine in Preußen sind nicht ausschließlich gemeinnützig. †)

Die Beschw. beruft sich für ihre Behauptung, daß sie ein Gebilde des öffentlichen Rechtes sei, auf das Urte. RFG. 23, 301. Dort handelte es sich um die Feststellung, ob ein evang. Frauenstift, das vor der Reformation ein Nonnenkloster war, heute noch als eine Körperschaft des öffentlichen Rechtes anzuerkennen sei. Im Landesrecht befand sich keine Gestalt, nach der die Frage ohne weiteres hätte entschieden werden können, und aus der Verwaltungsübung der Landesbehörden war gleichfalls keine Antwort auf die Frage zu gewinnen, ob das Stift als eine öffentlich-rechtliche oder als eine privatrechtliche Einrichtung anzusehen sei. Darum mußte der Senat an der Hand allgemeiner Rechtsgrundsätze selbst entscheiden. Er hat aus den Auffassungen zahlreicher Rechtslehrer mehrere Erfordernisse herausgeholt, ohne deren Erfüllung eine Anerkennung als öffent-

Zu 16. I. Für die Freistellung von der KörperSt. genügt beim Tatbestand des § 2 Ziff. 3 KörperStG. schon überwiegende Gemeinnützigkeit, im Gegensatz zu dem allgemeinen Tatbestand des § 9 Abs. 1 Ziff. 7 KörperStG., der ausschließliche Gemeinnützigkeit erfordert (RFG.: StW. Nr. 316). Daher war es für den Dampfkesselüberwachungsverein wesentlich, als Körperschaft öffentlichen Rechtes betrachtet zu werden. Mit Recht lehnt das Urteil es ab, die formale Entstehungsweise des Dampfkesselüberwachungsvereins als Grundlage der Entsch. zu betrachten.

Wenn aber die ständ. Rspr. des RFG. (RFG. 23, 95) sich auf den Standpunkt stellt, nur eine Körperschaft öffentlichen Rechtes könne einen öffentlichen Betrieb mit eigener Rechtspersönlichkeit haben, so führt sie damit § 2 Ziff. 3 ad absurdum. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sollte es einzig und allein auf die Aufgabe abgestellt werden, die eine Körperschaft im Rahmen der Wirtschaftsgesamtheit erfüllt, wenn sie ein körperschaftsteuerliches Privileg be-

Dampfkessel, Aufzüge, Tankstellen, Azetylanlagen u. dgl. untersucht, auch werden Kraftfahrzeugbesitzer und Führer geprüft. Die weiterhin stattfindende Elektroüberwachung stellt vor der Hand noch keine amtliche Tätigkeit dar. Die vom Gesetz und den Satzungen vorgeschriebenen amtlichen Untersuchungen der Dampfkessel wiederholen sich in einem regelmäßigen achtjährigen Zeitraum. Innerhalb dieser acht Jahre finden bei den Mitgliedern fünf, bei den Nichtmitgliedern drei Untersuchungen statt. Dementsprechend sind bei den Mitgliedern die Gebühren und Unkosten für häufigere Aufgebetriebsung und Reinigung der Kessel größer als bei den Nichtmitgliedern. Daß eine Beratung in wärmewirtschaftlichen Fragen lediglich den Mitgliedern zuteil wird, ergibt sich aus der im Eingang dieses Urteils wiedergegebenen Satzungsbestimmung.

Bei der Prüfung des Charakters der beschwerdeführenden Gesellschaft soll zunächst nicht von deren einzelnen Tätigkeitsgebieten, sondern von grundsätzlichen Erwägungen ausgegangen werden. Die Gesellschafter der Beschw. sind Dampfkesselbesitzer. Sie werden daher im allgemeinen Gewerbetreibende, in geringer Zahl vielleicht auch Landwirte sein; jedenfalls sind die Besitzer im Wirtschaftsleben tätig. Nach allgemeiner Erfahrung tut der im Wirtschaftsleben Stehende das, was er in seinem Berufe tut, um des Erfolges willen. Es würde etwas ganz Ungewöhnliches und daher Befremdliches zu Beweisen sein, wenn ein Geschäftsmann geschäftliche Maßnahmen ausschließlich aus Gründen des öffentlichen Wohles ergreift. Darum muß davon ausgegangen werden, daß die Dampfkesselbesitzer, als sie die beschwerdeführende Gesellschaft gegründet haben oder später der Gesellschaft beigetreten sind, dabei ihr geschäftliches Interesse im Auge gehabt haben. Eine Gesellschaft empfängt Ziel und Richtung ihres Wirkens durch den Willen ihrer Gesellschafter. Sie kann, wenn nicht ganz besondere Umstände vorliegen, keinen von dem Willen der Gesellschaftermehrheit abweichenden Willen besitzen.

Die aus allgemeinen Erwägungen abgeleitete Grundeinstellung der Beschw. genügt bereits, um die ausschließliche Gemeinnützigkeit zu verneinen. Es bedarf daher nicht der näheren Erörterung, daß die Beschw. Unterschiede in ihren Diensten zwischen Mitgliedern und Nichtmitgliedern macht, und es erübrigt sich eine Untersuchung, ob die ohne staatlichen Auftrag bei Nichtmitgliedern ausgeführten Überwachungsarbeiten als gemeinnützig gelten können.

Die Feststellung, daß die Beschw. die geschäftlichen Interessen ihrer Mitglieder fördern will, nötigt auch zur Anerkennung der Eigenschaft eines Berufsverbandes i. S. des § 9 Abs. 1 Nr. 8. In RStB. 25, 286 ist näher ausgeführt, daß zwischen geschäftlichen Interessen und Berufsinteressen zu unterscheiden ist. Berufsinteressen werden vorzugsweise Interessen idealer Art sein. Es wäre auch kein gesetzgeberischer Grund zu ersehen, einen Verband, der die Geschäfte seiner Mitglieder fördern will, zu Lasten anderer Steuerpflichtiger zu begünstigen.

Die verfahrensrechtlichen Rügen der Beschw. sind gleichfalls unbegründet. Ein Steuerpflichtiger, der an das FinVer. einen Antrag auf Anberaumung der mündl. Verh. stellt, muß wissen, daß sein Antrag nach § 252 Abs. 2 zurückgewiesen werden kann. Die Vorsicht muß es ihm gebieten, sein Rechtshilfsvorbringen dem FinVer. schriftlich vollständig zu übermitteln. Hat er das nicht getan und bleiben darum in dem Urteil Fragen unerörtert, so ist das kein Verfahrensmangel, der dem FinVer. zur Last fiele. Die Beschw. verkennt das nicht, sie ist aber der Ansicht, daß eine mündl. Verh. unterrichtet werden müßte, damit sie wisse, daß nunmehr der Parteivortrag endgültig ergänzt werden müsse. Dem FinVer. ist in der AbsG. eine solche vorhergehende Benachrichtigung nicht vorgeschrieben. Es läßt sich hier auch nicht, wie die Beschw. meint, eine Lücke annehmen, die vom RStB. ausgefüllt werden könnte. Die grundsätzliche Forderung, daß das FinVer. die Steuerpflichtigen vor der Ablehnung einer mündl. Verh. vorher zu benachrichtigen hätte, würde nicht unbedenklich sein. Nach § 252 Abs. 2 ist mündl. Verh. anzuordnen, wenn es ein Mitglied des Gerichts verlangt. Die 3 ehrenamtlichen Mitglieder des Gerichts wechseln ständig. Es kann also sehr wohl sein, daß das FinVer. in der einen Zusammensetzung einstimmig Ablehnung der mündl. Verh. beschließt, und, wenn dann die Beschw. von der Ablehnung benachrichtigt worden ist, muß das FinVer. trotzdem in einer späteren Sitzung, weil ein Mitglied anderer Ansicht ist, mündl. Verh. anberaumen. Es ist daher sehr wohl möglich, daß der Gesetzgeber absichtlich eine vorhergehende Benachrichtigung nicht vorgeschrieben hat. Im vorl. Fall hat übrigens die Steuerpflichtige sehr eingehende Schriftsätze eingereicht, und da sie wiederholt darauf hingewiesen hat, daß dies der Musterprozeß im Interesse aller Dampfkesselüberwachungsvereine sein soll, konnte das FinVer. annehmen, daß alles, was wesentlich ist, schriftlich niedergelagt war. Grundsätzlich kann es auch nicht als erwünscht bezeichnet werden, daß das Vorbringen neuer Tatsachen und Rechtsgedanken auf die mündl. Verh. verparat wird. Die Streitpunkte können gründlicher durchgedacht werden, wenn sie schriftlich mitgeteilt sind.

(RStB. 1. Sen., Ur. v. 7. Mai 1931, I A 92/31.)

17. § 13 KörperStG. Verdeckte Gewinnausschüttung durch zu hohen Gehalt des Geschäftsführers und Darlehensgewährung zu billigem Zinsfuß.)

Die Beschw. ist eine Grundstücksverwaltungs-Gesellschaft, deren Geschäftsanteile je zur Hälfte dem Viktor J. und Anton J. gehören. Alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft ist der Gesellschafter Viktor J. Mit der Verwaltung des der Beschw. gehörigen Hausgrundstücks in Berlin ist die R-Terrain-Gesellschaft betraut, die auch die Bücher der Beschw. führt und ihre Bilanzen und Steuererklärungen aufstellt. Für den Steuerabschnitt 1928 wurde die Beschw. nach einem steuerpflichtigen Einkommen von 7000 M zu 1400 M KörperSt. herangezogen. Nach einer bei der Beschw. i. J. 1930 vorgenommenen Nachschau nahm das FinV. eine Neuveranlagung vor, die wegen verdeckter Gewinnausschüttung im Betrag von 9396 M an den Geschäftsführer der Beschw. zu einer Erhöhung der Steuer auf 3278 M führte.

Nach erfolglosem Einspruch hat das VG. die Steuer auf den Betrag von 2770,80 M ermäßigt. Das VG. hat sich hierbei von folgenden Erwägungen leiten lassen.

1. Geschäftsführergehalt und Reisespesen.

Das dem Geschäftsführer über Handlungskosten ausgewiesene Gehalt von 3600 M sei zu hoch. Nach gutachtlichen Äußerungen betrügen die Verwaltungsgebühren bei Berliner Häusern, einschl. der nicht zu den reinen Verwaltungsarbeiten gehörenden Tätigkeiten, wie z. B. Buchführung, Bilanzaufstellung, Führung von Steuerprozessen, bei Wohnhäusern etwa 3—5% der Bruttomieten und bei größeren Geschäftshäusern bis zu 8%. Das FinV. sei bei der Neuveranlagung daher zutreffend von einem Satz von 6% ausgegangen, da besondere Verhältnisse, welche eine Erhöhung des Satzes auf den von der Beschw. verlangten Satz von 8% rechtfertigen, nicht vorlägen. Insbes. könne eine Erhöhung nicht um deswillen vorgenommen werden, weil der Geschäftsführer der Beschw. im Auslande wohne. Es müsse vielmehr von dem Gehalte ausgegangen werden, den eine in Berlin anässige Gesellschaft einem fremden Geschäftsführer zahlen würde. Der über das normale Maß von 2526 M an den Geschäftsführer gezahlte Betrag müsse daher als verdeckter Gewinn behandelt werden. Die Beschw. habe fernerhin nicht nachgewiesen, daß die dem Geschäftsführer für Reisen nach Berlin bezahlten Reisespesen von insgesamt 1200 M im Interesse der Gesellschaft aufgewandt worden seien. Da die Beschw. unstreitig insgesamt für Verwaltungskosten 6528 M in ihrer Bilanz eingesezt habe, aber insgesamt nur 2526 M zu berücksichtigen seien, müsse der Unterschiedsbetrag von 6528 — 2526 M = 4002 M dem steuerpflichtigen Gewinn hinzugesetzt werden.

2. Zinsverpflichtung des Geschäftsführers.

Die Beschw. habe Hypothekenschulden aufgenommen und die ihr hieraus zugeflossenen Beträge zu einem großen Teil an ihren Geschäftsführer zu einer günstigen Zinsverpflichtung wieder ausgeliehen. Eine Gesellschaft, die Geld aufnehme, um es an einen anderen weiter anzuliehen, werde üblicherweise sich mindestens von ihrem Darlehensnehmer dieselben Zinsen zahlen lassen, die sie selbst zahle. Nach

Zu 17. I. Das Urteil befaßt sich in seinem ersten Teil mit der Frage, unter welchen Umständen das Gehalt des Geschäftsführers einer GmbH., der zugleich Gesellschafter dieser Gesellschaft ist, nicht als Teil der abzugsfähigen Handlungskosten, sondern als eine verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist.

Festehender Grundsatz der Abspr. des RStB. ist es, daß eine übermäßig hohe Vergütung für Leistungen des Gesellschafter-Geschäftsführers gem. § 5 Abs. 2 als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden kann. Dagegen weicht die Entsch. insoweit von der bisherigen Abspr. ab, als sie allein aus der Tatsache, daß das Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers das übliche übersteigt, folgert, in der Vergütung der Leistungen des Geschäftsführers sei eine Gewinnausschüttung zu sehen. Bisher ging der RStB. davon aus, daß der Umstand allein, daß Dritte sich mit einer geringeren Vergütung begnügen haben würden, an sich noch nicht ausreicht, um die Übermäßigkeit des Gehalts des Gesellschafter-Geschäftsführers festzustellen (RStB. 2, 266; f. auch PrDVB. i. StaatsfSt. 17, 308). Vielmehr hat er verlangt, daß schon im Zeitpunkt der Vereinbarung ein unangemessenes Verhältnis zwischen Leistungen und Vergütung beabsichtigt gewesen sein müsse (StB. 1931 Nr. 120; RStB. 6, 266).

Nur wenn von Anfang an eine so hohe Vergütung beabsichtigt gewesen ist, daß sie den zu erwartenden Gewinn ganz oder teilweise aufzehren müßte, soll nach RStB. 6, 266 die Abzugsfähigkeit des Gehalts verlagert werden. Nach RStB. 21, 1 ff. hat erst aus mehreren Indizien die Übermäßigkeit der Vergütung folgern zu können geglaubt. Dort sollte ein Angestellter der Gesellschaft Lantime nur so lange beziehen, als er Gesellschafter wäre. Auch betrug hier die Lantime über 60% des Reingewinns.

Es ist nicht unbedenklich, wenn der RStB. im vorl. Fall, ohne näher auf die Art der Gehaltsvereinbarung einzugehen, die Übermäßigkeit des Gehalts für d. J. 1928 bejaht. Der RStB. hätte, wenn er nicht von seiner m. E. richtigeren älteren Abspr. abgewichen wäre, prüfen müssen, ob es sich um einen langfristigen Vertrag han-

diesem Grundsatz sei sie gegenüber ihrem Geschäftsführer nicht verfahren. Sie wende ihm aber damit laufend Vorteile auf Kosten ihres eigenen Vermögens zu, schütte also dieses in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen der eigenen Zinsverpflichtung und der des Gesellschafters an letzteren aus. Hieran ändere auch nichts, daß die Beschw. die Gelder für einen etwaigen Bedarfsfall ihrem Geschäftsführer kurzfristig zur Verfügung gestellt habe und bei kurzfristiger Anlegung auch von dritter Seite einen höheren Zinssatz nicht erhalten würde. Es sei von der Beschw. nicht geltend gemacht worden, daß die Hypothekenaufnahme von insgesamt 145 000 M, abgesehen von der Ablösung einer Ausloshypothek von 30 690 M zu dem Zwecke erfolgt sei, um Geld für die Zwecke der Gesellschaft sofort verfügbar zu haben. Unerheblich sei es auch, daß zwei Gesellschafter vorhanden seien, und daß der Geschäftsführer einen Teil des ihm von der Beschw. geliehenen Geldes kurzfristig an den anderen Gesellschafter weitergegeben habe. Gerade dieser Umstand spreche dafür, daß beide Gesellschafter Nutznießer der aufgenommenen Gelder sein sollten.

Die Beschw. der Beschw. ist nicht begründet.

Die Ausführungen der Beschw. bewegen sich im wesentlichen auf dem der Nachprüfung durch den RFG. verschlossenen Gebiete der Tatsachenfeststellung und der Beweiswürdigung. Auf Grund des von festgestellten Sachverhalts konnte das BU. die von ihm gezogenen Schlussfolgerungen ziehen, ohne hierbei gegen allgemeine Beweisregeln und Erfahrungsgrundsätze des wirtschaftlichen Lebens zu verstoßen. Daß im vorl. Falle besondere Verhältnisse gegeben seien, die eine Abweichung von der Regel für geboten erscheinen lassen, ist von der Beschw. nicht dargetan. Mit der Tatsache, daß die Gesellschafter der Beschw. Ausländer seien, und daß deshalb einer der Gesellschafter Geschäftsführer sein müsse, können solche besonderen Verhältnisse jedenfalls nicht begründet werden. Der Senat kann insbes. in einem solchen Falle die Notwendigkeit der Bestellung eines Gesellschafters zum Geschäftsführer nicht als gegeben erachten. Selbst wenn das aber der Fall wäre, wäre damit noch nicht bewiesen, daß der Gesellschafter ein höheres Geschäftsführergehalt als das einem fremden Geschäftsführer üblicherweise bezahlte erhalten müsse. Aus zutreffenden Gründen hat das BG. auch den Betrag von 1200 M für entstandene Reisepfesen nach Berlin dem steuerpflichtigen Gewinn hinzugelegt. Hier fehlt es insbes. an dem bestimmten Nachweis, daß die viermaligen Reisen nach Berlin im Interesse der Beschw. unternommen worden sind.

Schließlich läßt das BU. auch hinsichtlich des letzten Streitpunktes keinen Rechtsirrtum erkennen. Um die von den Vorbehörden hier zugezogene Schlussfolgerung zu entkräften, hätte die Beschw. in bestimmter Weise darlegen müssen, aus welchen Gründen die Aufnahme der Hypothekenschulden in Höhe von insgesamt 145 000 M für die Zwecke der Gesellschaft erfolgt ist. Mit der allgemeinen Einlassung, daß die Hypothekenaufnahme deshalb erfolgt sei, um jederzeit flüssige Mittel für einen etwaigen Bedarfsfall zu haben und gegebenenfalls noch etwaige andere Grundstücke zu erwerben, kann sie als Grundstücksverwaltungsgesellschaft die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit der Geldaufnahme in ihrem eigenen Interesse nicht schlüssig beweisen.

(RFG., 1. Sen., Urt. v. 8. März 1932, I A 284/31.)

*

belte und ob sich die besondere Höhe des Gehalts nicht auf die seit Abschluß des Vertrages veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse zurückführen läßt.

Darin allerdings ist dem Urteil beizutreten, daß die Tatsache allein, daß der Geschäftsführer Ausländer ist, ein Gehalt, das das übliche übersteigt, nicht rechtfertigt.

II. Ferner hat der RFG. in der zu geringen Verzinsung eines von der Gesellschaft dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Darlehens eine verdeckte Gewinnausschüttung gesehen. Ebenso wie in einer zu hohen Vergütung der Leistungen des Gesellschafter-Geschäftsführers u. d. eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt, kann auch in der zu geringen Vergütung für Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung gesehen werden. Es ist sonach dem RFG. beizutreten, wenn er in der zu niedrigen Verzinsung des von der Gesellschaft dem Gesellschafter gewährten Darlehens eine verdeckte Gewinnausschüttung sieht. Zweifelshaft kann lediglich die Frage sein, wann die Verzinsung unangemessen niedrig ist. Hierbei ist neben der Höhe des Zinssfußes auch der Zeitpunkt der Fälligkeit des Darlehens sowie etwa die Sicherheit des Darlehensschuldners zu berücksichtigen. Insbes. würde es gegebenenfalls ins Gewicht fallen, wenn es sich nicht um eine Kapitalanlage handelt, sondern wenn die Gesellschaft ihre Mittel dem Gesellschafter nur vorläufig überläßt, um sie später einem anderen Zwecke zuzuführen. Nimmt allerdings eine Gesellschaft, ohne selbst einen Kapitalbedarf zu haben, ein Darlehen auf, und gibt sie es zu einem niedrigerem Zinssfuß an einen Gesellschafter weiter, so wird regelmäßig darin eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen sein, die der Körperschaftsteuerpflicht unterliegt.

RA. Dr. Ketter, Berlin.

17a. § 13 KorpStG.; §§ 16, 19 EinkStG. 1925. Ist die Handelsbilanz wegen eines unzulässigen Bilanzansatzes nach rückwärts bis zur Fehlerquelle zu berichtigen, so ist für die Bemessung der Absetzungen für Abnutzung unter Berücksichtigung der gemein-gewöhnlichen Benutzungsdauer der entsprechende Hundertsatz von den für die Bestimmung maßgebenden Werten zugrunde zu legen. Unzulässig ist es, von den berichtigten Werten die in der Handelsbilanz abgesetzten absoluten Abschreibungsbeträge abzusehen.)

Die Beschw. ist auf Grund einer i. J. 1930 vorgenommenen Buch- und Betriebsprüfung im Wege der Neuveranlagung für den Steuerabschnitt 1927/28 von 6251 M auf 7384 M KorpSt. erhöht worden.

Streitig ist nur noch der Posten „Flaschen und Bierkästen“. Beschw. hatte ihrer früheren Steuererklärung die Handelsbilanz für den Steuerabschnitt 1927/28 zugrunde gelegt und den Posten „Flaschen und Kästen“ für das Ende des Steuerabschnitts mit 5200 M bewertet, wobei auf den Anfangsbestand von 6000 M unter Hinzurechnung der Zugänge von 4661,75 M = 10 661,75 M und Abzug der Abgänge mit 81,88 M, zusammen 10 579,87 M eine Abschreibung von 5379,87 M vorgenommen war. Der Buchprüfer hat festgestellt, daß die Beschw. in ihrer Eröffnungsbilanz auf den 1. Okt. 1924 einen großen Teil ihres Betriebsvermögens höher als für die VermSt. 1925 bewertet hat. Bei der Vermögenssteueranlegung 1925 hatte sie insbes. den Posten „Flaschen und Kästen“ unstreitig mit 1400 M angegeben. Ausgehend von diesem Werte stellte der Buchprüfer unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge und der nach den Handelsbilanzen vorgenommenen Abschreibungen für den Anfang des Steuerabschnitts 1927/28 einen Wert von 1400 M fest. Unter Berücksichtigung von Zu- und Abgängen im Steuerabschnitt stellte er für den Schluß des Steuerabschnitts einen Wert von 5979,87 M fest, auf den er, wie bei der ursprünglichen Veranlagung, eine Abschreibung von 3524,87 M = 33 1/3% aus 10 579,87 M Rohwert (Anfangsbestand + Zugänge - Abgänge) des Flaschen- und Kästenkontos zuließ. Es ergab sich ein Endwert des Kontos von 2455 M.

Die Vorbehörden haben diese Berechnung des Buchprüfers gebilligt.

Der Beschw. war der Erfolg nicht zu verlagern.

In § 108 Abs. 2 EinkStG. 1925 ist zwingend vorgegeschrieben, daß Gegenstände, die an dem für die VermSt. 1925 maßgebenden Stichtag zum Vermögen des StPfl. gehört haben, mit keinem höheren Werte angelegt werden dürfen als bei der VermSt. 1925. Ferner schreibt § 108 Abs. 3 EinkStG. 1925 vor, daß Gegenstände, die in der Handelsbilanz mit einem Werte angelegt worden sind, der hinter den in §§ 106, 107 vorgeschriebenen Höchstwerten zurückbleibt, auf Antrag mit diesen Höchstwerten, jedoch mit keinem höheren Werte als dem Vermögensteuerverte (Abs. 2) anzusetzen sind. Es entspricht insbes. dem Spr. des Sen., daß ein unzulässiger Bilanzansatz früherer Jahre für die Steuerbehörden nicht bindend ist. Der Grundsatz des § 108 Abs. 2, 3 EinkStG. 1925 ist selbst dann zu beachten, wenn er bei der ersten Veranlagung nach dem EinkStG. 1925 außer acht gelassen worden ist. Die Bilanzen sind in diesem Falle rückwärts bis zur Fehlerquelle zu berichtigen.

Zu 17a. Der Grundsatz, daß Bilanzansätze, die infolge der Verkoppelungsvorschr. in § 108 EinkStG. zu berichtigen sind, rückwärts bis zur Fehlerquelle in der Steuereröffnungsbilanz berichtet werden müssen, ist vom 1. Sen. des RFG. ständig ausgesprochen worden (vgl. RFG. v. 8. Jan. 1929: RStBl. 1929, 82; vom 17. Juni 1930: Rozek's Kartei N. 109 zu § 13 KorpStG.; vom 16. Febr. 1932: RStBl. 1932, 335 Nr. 298). Ursprünglich hatte der Sen. Neuveranlagung auf Grund § 212 ABGD. (a. F.) verlangt (vgl. RFG. v. 10. Juli 1928: Rozek's Kartei, N. 9 zu § 108 Abs. 1 EinkStG. 1925). In den oben erwähnten Entsch. ist der Sen. aber dazu übergegangen, eine Neuveranlagung für die früheren Jahre für überflüssig zu erklären und eine einfache Berichtigung der Bilanzen bis zur Fehlerquelle vorzunehmen (sogenannte konstruierte Bilanzen).

Aus dieser Berichtigung ergibt sich logisch, wirtschaftlich und rechtlich, daß auch die Abschreibungen wegen Abnutzung von den berichtigten Bilanzansätzen vorgenommen werden müssen. Im vorl. Falle hat zwar das FinA. zunächst den richtigen Anfangsbestand in die Steuereröffnungsbilanz eingesetzt, dann aber für die weiteren Jahre vor dem Steuerjahr die Zu- und Abgänge mit den Abschreibungen der Handelsbilanz berücksichtigt und entsprechend von dem rohen Endwert des Steuerjahres eine Abschreibung von 33 1/3% bewilligt, aber nicht einmal von dem vom FinA. konstruierten Endwert, sondern von dem Endwert der Handelsbilanz — ein durch die Zusammenwürfelung von Steuerbilanz und Handelsbilanz kaum verständliches Verfahren. Möglicherweise hat dem FinA. der Gehanke vorgeschwebt, daß nach der Spr. des RFG. Änderungen der Steuerbilanz ohne entspr. Änderungen der Handelsbilanz unzulässig sind

Entsprechend diesen Grundsätzen sind der Buchprüfer und die Vorinstanzen zunächst zutreffend von dem der Vermögenssteuerveranlagung für 1925 zugrunde liegenden unstreitigen Anfangswerte von 1400 Mk für Kästen und Flaschen ausgegangen. Streitig ist nur, ob für die auf dieser Grundlage für die folgenden Steuerabschnitte aufzumachenden Berechnungen des Flaschen- und Kästenkontos die in der Handelsbilanz gemachten Abschreibungen eingesetzt werden können. Diese Frage ist zu verneinen. Sind einmal besondere Steuerbilanzen aufzustellen, so sind sie unter Beachtung der für die Aufstellung von Bilanzen maßgebenden handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Grundsätze aufzustellen. Für die Bemessung der Abschreibungen für Abnutzungen ist unter Beachtung von §§ 16, 19 EinkStG. 1925 grundsätzlich nach der gemeinewöhnlichen Nutzungsdauer der entspr. Hundertsatz von den für die Besteuerung maßgebenden Werten zugrunde zu legen (RfSt. 21, 316). Wegen diesen Grundsatz haben die Vorbehörden verstoßen, wenn sie den nach einem ganz anderen Wert, nämlich dem höheren Handelsbilanzwert, berechneten Abschreibungsbetrag in die Steuerbilanz übernommen haben.

(RfSt., I. Sen., Urt. v. 17. Nov. 1931, I A 306/31)

4. Umsatzsteuergesetz.

18. § 1 Nr. 1 UmfStG. Wer, ohne dazu ermächtigt zu sein, in fremdem Namen Umsätze tätigt, ist selbst Unternehmer. †)

Die Sache ist im zweiten Rechtsgang. Die Entsch. des FinGer. war im ersten Rechtsgang aufgehoben und die Sache zurückverwiesen worden mit der Maßgabe, nachzuprüfen, ob nicht für das Vieh, dessen Herkunft von dem Viehhändler F. feststeht, der Beschw. als Agent des F. in Frage komme, so daß insoweit nicht der Gesamtbetrag des Umsatzes, sondern nur die Vermittlungsprovision beim Beschw. steuerpflichtig würde. Das FinGer. hat nach erneuter Prüfung diese Frage verneint, weil zwischen F. und dem Beschw. keine „Provisionsgeschäfte“ abgeschlossen wurden und somit der Beschw. nicht im Namen des F. hätte auftreten dürfen. Es hat die Berufung des StPfl. als unbegründet zurückgewiesen.

Die WBeschw. des StPfl. mußte zur Aufhebung der Vorentscheidung führen. Handlungsagent ist, wer ständig damit betraut ist, für den Geschäftsherrn Geschäfte zu vermitteln oder im Namen seines Geschäftsherrn Geschäfte abzuschließen (vgl. § 84 HGB.). In beiden Fällen kommt der Vertrag zwischen dem Geschäftsherrn des Agenten und dem Dritten zustande; der Agent ist lediglich Mittelsperson. Daher unterliegt der Handlungsagent der UmfSt. nur mit seiner Vermittlervergütung. Der erste Fall des § 84 HGB. (Vermittlung) liegt nicht vor. Denn hierbei wäre vorauszusetzen, daß die Kaufverträge von den Viehabnehmern mit dem angeblichen Geschäftsherrn des Beschw. (F.) selbst abgeschlossen wären, was nicht zutrifft. In Frage steht daher nur, ob der zweite Fall des § 84 (Geschäftsabluß im Namen des F. durch den Beschw.) gegeben ist. Voraussetzung dafür wäre, wie das FinGer. nicht verkannt hat, daß der Beschw. mit dem Geschäftsherrn im Namen des F. von diesem „betraut“, d. h. ihm Vertretungsmacht übertragen worden wäre. Ist das nicht gegeben, so konnte der Umstand, daß der Beschw. vielleicht wie ein Agent des F., also in dessen Namen, aufgetreten sein mag (falsus

procurator), abgesehen von einer — hier nicht behaupteten — Genehmigung des Auftraggebers (§ 177 BGB.), keine Rechtsbeziehungen zwischen den Viehabnehmern des Beschw. und dem F. herbeiführen, sondern es können dann nur Rechtsbeziehungen zwischen dem Beschw. und seinen Abnehmern entstanden sein, und zwar Aussage des Zeugen F., er habe mit dem Beschw. keine „Protragsgegner selbst zu erfüllen, d. h. zu liefern, oder Schadensersatz zu leisten hätte. Tatsächlich sind die Verträge vom Beschw. erfüllt worden. Er wäre daher als Lieferer anzusehen, wenn der Tatbestand in der angeedeuteten Richtung geklärt wäre. Das ist aber nicht der Fall. Das FinGer. ist im Irrtum, wenn es aus der Aussage des Zeugen F., er habe mit dem Beschw. keine „Provisionsgeschäfte“ getätigt, ohne weiteres die Folgerung zieht, der Beschw. habe keine Befugnis gehabt, als Agent des F. aufzutreten. Zwar ist es die Regel, daß ein Agent gegen seinen Geschäftsherrn einen Provisionsanspruch hat. Es ist aber auch denkbar, daß ein Agent, der zum Geschäftsabluß im Namen seines Geschäftsherrn befugt ist, vertragsmäßig oder in stillschweigender Übung den Preisunterschied zwischen dem ihm vom Geschäftsherrn in Anrechnung gebrachten Preis und dem von ihm ohne Preisbindung erzielten Verkaufspreis als Gewinn behält. Das FinGer. hätte daher anderweitig ermitteln müssen, ob der Beschw. dazu ermächtigt war, im Namen des F. das Vieh zu verkaufen.

Die Vorentscheidung war deshalb aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zur Vornahme der entsprechenden Feststellungen zurückzuverweisen. Sollte sich dabei ergeben, daß der Beschw. Befugnis hatte, im Namen des F. zu handeln, und das getan hat, so würde der Beschw. nur mit der Provision oder dem erwähnten Zwischengewinn steuerpflichtig sein.

(RfSt., 5. Sen., Urt. v. 21. Mai 1931, V A 209/31.)

*

19. § 2 Nr. 2 UmfStG. Die Vereinnahmung des Verwaltungskostenbeitrags nach § 48 Abs. 2 AufwG. ist umsatzsteuerfrei.

Das FinGer. hat den Verwaltungskostenbeitrag, den die Beschw. als Hypothekendarleiher von allen Eingängen in die Teilungsmasse zur Aufwertung der Ansprüche aus ihren Pfandbriefen nach §§ 47, 48 AufwG. i. S. von § 48 Abs. 2 a. a. O. und Art. 77 DurchfW. z. AufwG. v. 29. Nov. 1925 (RGBl. I, 392) zu beanspruchen hat, als Entgelt für die Leistungen im Interesse der Durchführung der Aufwertungsarbeiten für steuerpflichtig erklärt und Steuerbefreiung nach § 2 Nr. 2 UmfStG. abgelehnt, weil der Verwaltungskostenbeitrag mit Kreditgewährung unmittelbar nichts zu tun habe und die Vorschrift als Befreiungsvorschrift eng auszulegen sei. Die WBeschw. hat Erfolg. Die in der Entsch. des RfSt. (RfSt. 25, 71) getroffene, für das FinGer. grundlegende Begriffsbestimmung des Verwaltungskostenbeitrags als einer Pauschale, durch die sämtliche der Bank durch Grundbuchmäßige, prozess- und banktechnische Durchführung der Pfandbriefaufwertung entstehende Unkosten ohne Rücksicht auf deren tatsächliche Höhe abgegolten werden sollen, hat für die körpSt. Bedeutung. Für die UmfSt. kommt nur in Frage, ob sich dieser Verwaltungskostenbeitrag als Gegenleistung für eine Leistung der Beschw. an den Hypothekenschuldner und demnach als zur Kreditgewährung i. S. von § 2 Nr. 2 UmfStG. gehörig ansehen läßt. Diese Frage ist zu bejahen. Mit dem RfSt. ist der Verwaltungskostenbeitrag nur als ein Teil der Leistungen zu betrachten, die sich aus der bei der Aufwertung vorzunehmenden Abwicklung der alten Hypothekengeschäfte ergeben. Auf Grund der Hypothekenbeleihung von Grundstücken erfolgt nach dem HypW. die Ausgabe von Schuldberechtigungen (Pfandbriefen) der Gläubiger der Bank. Für sie ist die Hypothekenbeleihung gesetzliche Voraussetzung. Dabei war schon vor den Kriegen von den Hypothekenschuldnern vereinbarungsgemäß zur Deckung der Verwaltungskosten ein Betrag zu zahlen, der sich damals in einer Erhöhung des Zinsfußes ausdrückte. Der jetzt streitige Verwaltungskostenbeitrag ist hierfür ein auf gesetzlicher Grundlage beruhender Ersatz. Er bildet daher einen Teil der Leistungen, die sich aus der nach § 2 Nr. 2 UmfStG. steuerfreien Kreditgewährung ergeben. Die Auffassung des FinGer., daß enge Auslegung von Befreiungsvorschriften hier anzuwenden sei, ist abwegig, da solche Vorschriften wie alle Steuergesetze nach § 4 a. F., § 9 n. F. RAbwG. auszulegen sind (RfSt. 16, 101, 105).

(RfSt., 5. Sen., Urt. v. 29. Jan. 1932, V A 716/30.)

*

20. § 2 Nr. 6 UmfStG. Die Befreiung nach § 2 Nr. 6 UmfStG. ist auf Ablegervetten nicht anwendbar.

Im Falle eines außergewöhnlichen Risikos ist es üblich, daß der Buchmacher die Publikumsbetten, die er angenommen hat, zum Zweck der Beschränkung des Wagnisses teilweise auf einen anderen Buchmacher überträgt. Es liegen alsdann zwei Rechtsgeschäfte vor; jedes dieser Rechtsgeschäfte ist i. S. des bürgerl. Rechts eine Wette. Wie indessen der 2. Sen. in seinem Urt. v. 10. März 1925, II A 1202/24 (RfSt. 16, 73) mit eingehender Begründung dargelegt hat, unterliegt die zwischen den beiden Buchmachern abgeschlossene

(vgl. RfSt.: RStW. 1929, 660; 1930, 45, 153), ein Gedanken- gang, der jedoch hier überhaupt nicht in Betracht kommt. Das FinGer. hat einfach den konstruierten Endwert und den Abschreibungsbetrag miteinander verglichen, festgestellt, daß der Abschreibungsbetrag 60% des Endwerts ausmacht, und da dies ausreichend schien, sich hierbei beruhigt. Der Steuerpflichtige hat in der 3. Inst. eine Berechnung des Kontos aufgemacht, die vom Vermögenssteuerwert 1925 ausgehend, die Zugänge und Abgänge enthielt und jeweils den unstreitigen Abschreibungssatz von 50% anwandte. Der RfSt. hat dieses Verfahren, das allein denkbar ist, als richtig anerkannt, und da diese Berechnung von den Steuerbehörden im WBeschw. nicht bemängelt worden war, gemäß dieser Berechnung durchgeführt. So ist die vorl. Entsch. zugleich auch ein Beweis dafür, daß auch in der WBeschw. Inst. Tatsachen berücksichtigt werden können, wenn sie in geeigneter Form vorgebracht werden und der RfSt. weitere überprüfungsbedürftige Verfahren abschneiden will.

RA. Dr. Veit Simon, Berlin

Zu 18. Nach dem Aufbau der Umsatzsteuer ist es für den StPfl. von großer Bedeutung, ob er als Eigenhändler auftritt oder nur als Vermittler. Das vorl. Urt. spricht aus, daß der falsus procurator als Eigenhändler gilt. Liegt aber Vollmacht vor, dann schließt das Fehlen einer Provisionsabrede eine Vermittlungstätigkeit noch nicht aus, wenn in stillschweigender Übung der Verkaufspreis als Gewinn behalten werden darf.

RA. Dr. Carl Becker, Berlin.

Wette, die die Ablegewette, nicht der Rennwettsteuer, weil ihr der Spielcharakter abgeht. Dieser Entsch. und ihrer Begründung schließt sich der Senat gegenüber dem Vorbringen der R.Beschw. an. Streitig ist in vorl. Falle allein, ob die Rennwettsteuerfreie Ablegewette außerdem auch nach § 2 Nr. 6 UmfStG. umsatzsteuerfrei ist. Die Vorinstanzen haben die Frage verneint. Die R.Beschw. des Buchmachers ist unbegründet.

Nach der genannten Vorschr. sind von der Umsatzbesteuerung ausgenommen die Umsätze der im RennwG. genannten Gegenstände. Die Ausnahme gilt auch für solche Umsätze, die zwar grundsätzlich Gegenstand der Rennwettsteuer, aber durch besondere Best. des RennwG. von der Steuer befreit sind. Dieser Rechtsatz ist auf die Ablegewetten nicht anwendbar. Denn die Ablegewetten sind nicht durch irgendeine Sondervorschrift von der grundsätzlich verwirkten Rennwettsteuer ausnahmsweise befreit; der Fall liegt vielmehr so, daß sie von vornherein nicht unter die in jenem Gesetz genannten Gegenstände zu rechnen sind. Daraus ergibt sich, daß die Ablegewetten nicht zu den nach § 2 Nr. 6 UmfStG. befreiten Umsätzen gehören, also der Steuerpflicht aus § 1 Nr. 1 a. a. O. unterliegen. Dieser Schluß ist auch wirtschaftlich gerechtfertigt (§ 9 RAbgD.). Denn bei den Ablegewetten handelt es sich um Entnahmen des Buchmachers in seinem Gewerbebetrieb, und es ist nicht einzusehen, warum der Buchmacher seine gewerblichen Umsätze, soweit ihre Besteuerung nicht im RennwG. anderweitig geregelt ist, nicht in derselben Weise versteuern sollte wie jeder andere Unternehmer.

(RFG., 5. Sen., Urt. v. 22. Jan. 1932, V A 687/31 S.)

*

21. § 3 Nr. 6 UmfStG. Die Befreiung der Agenten und Makler gilt unter den sonstigen gesetzlichen Voraussetzungen auch für jur. Personen.

Der Befreiungsvorschrift in § 3 Nr. 6 UmfStG. ist das Bestreben der Beteiligten Kreise vorangegangen, völlige Umsatzsteuerbefreiung der Handelsvertreter zu erlangen. Was Gesetz wurde (Art. IV Nr. 2 des Ges. zur Änderung der Verkehrssteuern und des Verfahrens v. 10. Aug. 1925 [MGBL. I, 241]), war eine Befreiung der buchführenden Handlungsagenten und Makler, wenn ihr steuerpflichtiger Umsatz im Steuerabschnitt 6000 M nicht übersteigt. Somit bildete, während die wirtschaftliche und soziale Ähnlichkeit der Handelsvertreter mit Angestellten im allgemeinen betont wurde, die Höhe des steuerpflichtigen Umsatzes den alleinigen Befreiungsgrund. Es mag dabei eine Begünstigung wirtschaftlich Schwacher beabsichtigt worden sein. Ob eine derartige wirtschaftliche Lage bei Kapitalgesellschaften nicht vermutet wurde, kann dahingestellt bleiben. Aus dem Gesetz ist es jedenfalls nicht zu ersehen. Handelsrechtlich unterscheidet sich der Agent vom Angestellten (Handlungsgehilfen) darin, daß dieser zu persönlichen „Dienstleistungen“ verpflichtet ist, während das Agenturgewerbe ebenso von juristischen Personen ausgeübt werden kann (vgl. § 59 mit § 84 HGB.). Das UmfStG. erachtet die Rechtsperson auch wirtschaftlich und sozialpolitisch der natürlichen Person gleich, wie die Behandlung der Organgesellschaften zeigt. Der Gesichtspunkt des Schutzes wirtschaftlich Schwacher hat wesentlich an Bedeutung verloren, nachdem durch die Gesetzesänderung vom 15. April 1930 (MGBL. I, 136) die Befreiungsgrenze auf 18 000 M steuerpflichtigen Umsatz im Steuerabschnitt erhöht worden ist. Hier von abgesehen kann — besonders in der Zeit wirtschaftlichen Tiefstandes — auch eine juristische Person zu den wirtschaftlich Schwachen gehören, wie die Verhältnisse der Beschw. F. beweisen, die mit nur 500 M Stammkapital sich auf die Maklertätigkeit im Getreidehandel beschränkt und 1930 nur 5781 M Umsatz erzielt hat. Zuwiefern bei Personenvereinigungen wie offener Handelsgesellschaft und Gesellschaft des bürgerlichen Rechts die erwähnten sozialpolitischen Erwägungen mehr zutreffen sollen als bei einem derart kleinen Gebilde mit Rechtspersönlichkeit, ist nicht einleuchtend.

(RFG., 5. Sen., Urt. v. 5. Febr. 1932, V A 979/31 S.)

*

22. § 7 UmfStG. Einen Rechtsatz des Inhalts, daß neben dem Begriff eines Vorverkaufs im bürgerlich-rechtlichen Sinne noch ein weiterer nur durch das Bestehen einer Verkehrsfitte zu begründender Begriff eines Vorverkaufs mit der Wirkung einer Steuerbefreiung aus § 7 UmfStG. anzuerkennen sei, gibt es nicht. Ein solcher Rechtsatz kann insbesondere auch nicht aus dem Urt. v. 21. Okt. 1929, V A 611/29 (RFG. 26, 85) abgeleitet werden.

Die steuerpflichtige, einer Bäckereinnung angegliederte Besebezugsvereinigung hat i. F. 1928 die der Innung angehörenden Bäcker mit Bese beliefert und wurde deswegen zur UmfSt. herangezogen. Das FinL. hat die aus § 7 UmfStG. beanspruchte Steuerbefreiung verjagt, das FinVer. hat sie zugestanden. Dagegen wendet sich die R.Beschw. des FinL.; der RFG. ist dem Verfahren beigetreten. Der R.Beschw. ist der Erfolg nicht zu versagen. Aus dem Bestehen eines festen Kundenkreises und daraus allein, daß jeder Kunde fast immer den gleichen Bedarf an Bese hat, kann auf das

Vorliegen eines bindenden Vorverkaufs im bürgerlich-rechtlichen Sinne nicht geschlossen werden. Es geht auch nicht an, bei einem solchen Geschäftsverkehr deshalb eine Steuerbefreiung i. S. des § 7 UmfStG. als begründet anzusehen, weil, wie das FinVer. ausführt, „die Tatumstände nach der Verkehrsauffassung Verhältnisse geschaffen haben, die wirtschaftlich einem Vorverkauf gleichkommen“.

Hiernach scheint das FinVer. der Ansicht zu sein, daß der RFG. neben einen Vorverkauf im bürgerlich-rechtlichen Sinne, d. h. einen Vertrag über Lieferung einer bestimmten Menge Ware von bestimmter Beschaffenheit zu einem bestimmten Preise, Beziehungen zwischen den Beteiligten stelle, die zwar keinen bindenden Vorverkauf im dargelegten Sinne darstellen, für das Umsatzsteuerrecht aber ebenso zu behandeln seien. Dann würde es zwei Arten von Vorverkauf geben: Einmal einen solchen, der auch vom bürgerlich-rechtlichen Standpunkt aus bindend wäre, sodann einen solchen, der diese Eigenschaft entbehrt, aber für die UmfSt. so angesehen würde, als wenn er die Beteiligten bände. Wie anzunehmen ist, zieht diesen Schluß das FinVer. aus dem Urt. des erk. Sen. v. 21. Okt. 1929, V A 611/29: RFG. 26, 85. Die damit dem angeführten Urt. zuteil gewordene Auslegung ist unzutreffend. Der Sinn jenes Urt. und die seitdem dauernd vom Senat vertretene Auffassung gehen dahin, daß immer ein rechtsverbindlicher Kaufvertrag zwischen dem Zwischenhändler und seinem Abnehmer vorliegen muß, wenn die Anwendung des § 7 auf den Zwischenhändler, der die Ware nur zum Zwecke der Beförderung durch seine Hand gehen läßt, in Frage kommt. Ein solcher bindender Vertrag kann zwischen den Beteiligten schriftlich niedergelegt sein. Das wird in den seltensten Fällen zutreffen. Er wird mitunter ausdrücklich mündlich abgeschlossen sein. Auf ihn kann aber auch aus anderen Umständen geschlossen werden (stillschweigender Vertragschluß). Welche Umstände das im einzelnen Falle sind, ist im wesentlichen Gegenstand der tatsächlichen Feststellung. Eschöpfend lassen sich derartige Tatumstände (Anzeichen) nicht aufzählen. Zu ihnen gehört allerdings auch die Verkehrsauffassung der Beteiligten (Verkehrsfitte); eine derartige Verkehrsauffassung muß aber darauf abzielen, daß die Beteiligten sich an den stillschweigend abgeschlossenen Vorverkauf rechtlich gebunden fühlen wie an einen ausdrücklichen Vertragschluß. Den Begriff eines gewissermaßen abgeschwächten Vorverkaufs, der, ohne rechtliche Bindung, wirtschaftlich einem wirklichen Vorverkauf gleichzustellen sei, hat der Senat in dem oben erwähnten Urt. nicht aufstellen wollen; vielmehr ist auch dort die Entsch. auf tatsächliche Umstände abgestellt, aus denen der Senat auf die Auffassung der Beteiligten dahin geschlossen hat, daß sie sich gegenseitig auf Lieferung von Milch und Frühstücksbrötchen gebunden gefühlt hätten. Insbes. ist zu dem damals entschiedenen Falle ausgeführt, daß sich beide Teile stillschweigend darauf verlassen, der eine, daß ihm die gewünschte Menge geliefert, der andere, daß sie ihm abgenommen wird; weiterhin, daß beide sich gegenseitig zu erkennen geben, wenn eine Änderung oder ein Aufhören der regelmäßigen Belieferung eintreten soll. Endlich ist darauf gelegt, daß nach der Verkehrsauffassung beim Milchkleinhandel, wenn die Milch in das Haus gebracht wird, ein stillschweigendes Einverständnis der Beteiligten auch mit gelegentlichen Abweichungen von den regelmäßigen Belieferungen anzunehmen ist, ohne daß der Dauerbezug in Frage gestellt wird.

Der Senat hat es auch wiederholt abgelehnt, beispielsweise bei regelmäßiger Belieferung eines Gastwirts mit Flaschenbier oder eines Kunden mit Brot, einen Vorverkauf als vorliegend anzunehmen, es sei denn, daß zwischen den Beteiligten ein dahingehender ausdrücklich oder stillschweigend vereinbarter Vertrag abgeschlossen worden ist. Auch das Schrifttum hat sich auf diesen Standpunkt gestellt (vgl. z. B. den ErgBd. zum Komm. zum UmfStG. von Popitz, 3. Aufl., S. 139 ff.). Hese gehört aber auch nicht zu den lebensnotwendigen Waren des Massenbedarfs wie die im Urt. V A 611/29 in Betracht kommenden Waren; auch deswegen könnte eine Bezugnahme auf dieses Urt. die angefochtene Entsch. nicht rechtfertigen.

Die Anwendbarkeit des § 7 UmfStG. auf die in Frage stehenden Lieferungen muß daher verneint werden.

(RFG., 5. Sen., Urt. v. 8. Jan. 1932, V A 624/30 S.)

*

23. § 7 Abs. 1 UmfStG. Schält der Zwischenhändler im Auftrag der Forstverwaltung zur Verhütung der Vorkentferngesfahr das im Walde liegende Brennholz, so erlangt er weder den Besitz daran noch verändert er dessen Wesensart. f)

In den Verkaufsbedingungen ist gesagt, der Käufer sei nicht befugt, vor Ablieferung des Holzzettels an den Förster das Holz in Besitz zu nehmen. Das gilt auch für das Schälten. Der Käufer ist verpflichtet, das Holz zu schälten, falls es am 15. Mai noch nicht abgefahren ist, doch ist dabei bedungen, daß sich „die Staatsforst-

Zu 23. Zwischenhändler ist der Käufer größerer Mengen Brennholzes, das er im Kleinverkauf wieder abgibt.

Gegen Bezahlung erhält der Käufer von der Forstkasse einen

verwaltung dadurch ihres alleinigen unmittelbaren Besitzes an dem Holze nicht begibt“.

Aus diesem Sachverhalt ergibt sich, daß von Besitzübergang durch Einigung i. S. von § 854 Abs. 2 BGB. nicht die Rede sein kann. Es bliebe also die Einkümmung der tatsächl. Gewalt über das Holz durch Übergabe seitens der Forstverwaltung, so daß ein tatsächl. Herrschaftsverhältnis des StFfl. über das Holz hergestellt würde. Auch dieser Fall liegt hier nicht vor, da der Verkäufer den Besitz nicht aufgeben will. Ein Besitzwerb wäre demnach nur möglich gegen den Willen des Verkäufers durch verbundene Eigenmacht des Käufers. Auch diese Art des Erwerbes ist hier ausgeschlossen. Es liegt demnach einer der Fälle vor, wo der Zwischenhändler mit der Ware in Verührung kommt, ohne den Besitz daran zu erlangen.

Nicht erörtert ist von der Vorinstanz, ob durch das Schälen die Nämlichkeit des Holzes beeinträchtigt wird. Die Frage ist von Amts wegen zu prüfen, jedoch zu verneinen. Denn es handelt sich nicht um eine Maßnahme des Verkäufers, um die Verwendbarkeit oder den Wert der Ware zu erhöhen, sondern ausschließlich um die Ausführung einer forstpolizeilich zur Verhütung der Borkenkäfergefahr vorgeschriebene Handlung, durch die nicht sowohl das gekaufte, schon geschlagene Brennholz als der von dem Einschlag noch unberührte Bestand des Forstes geschützt werden soll. An der Marktängigkeit des Brennholzes wird durch das Schälen nichts geändert.

(RFS., 5. Sen., Urt. v. 7. Nov. 1930, V A 419/30.)

*

24. § 8 Nr. 5 UmfStG. gestattet nicht, von der Zurechnungstellung der wirklichen Beförderungskosten deshalb abzusehen, weil sie sich nach der besonderen Art des steuerpflichtigen Unternehmens praktisch nicht durchführen läßt.†)

Der beschwerdeführende Zeitungsverlag verlangt für die Jahre 1927—1929 Befreiung des Trägerlohnes von der UmfSt. Die Zeitung wird in rund 300 Orten den Beziehern durch selbständige Boten zugestellt. Der Lohn schwankt je nach der Bevölkerungsdichte zwischen 0,25 bis 1 M monatlich. Im Zeitungskopf und in den Bezugsquittungen war in den streitigen Jahren die Höhe des Trägerlohnes nicht ziffermäßig angeführt; die entsprechenden Bemerkte lauteten vielmehr überall gleichlautend: „Bezugspreis 2,20 M einschließlich Trägerlohn.“

Der beschwerdeführende Verlag macht geltend, die Boten behielten von den 2,20 M ihren Lohn zurück und führten nur den Rest an ihn ab, so daß ihm tatsächlich nur der Preis der Zeitung abzüglich des Trägerlohnes zuffleße. Dieser Auffassung sieht indessen entgegen, daß der Verlag dem Bezieger gegenüber zur Lieferung der Zeitung frei ins Haus verpflichtet ist, und daß der Bezieger als

Holzmittel, der dem Förster vor der Abfuhr des Holzes abgegeben werden muß.

Eine große Firma kann Teilzahlungsstundung erhalten. Nach Zahlung der Sicherheitsleistung von 20% in bar geht das Holz Zug um Zug je nach den Zahlungen auf entsprechend lautende Holzmittel in den Besitz des Käufers über. Das Holz wird Eigentum des Käufers durch die Zahlung. Deshalb kommt die Forstverwaltung nach der Zahlung für Diebstahl nicht auf.

In den „Allg. Verh. über den öffentl. Verkauf eingeschlagener Holzes nach dem Meistgebot“ sagt Ziff. 22: „Wird dem Käufer das Schälen des Holzes vor Ablieferung des Holzmittels an den zuständigen Förster gestattet, so bedeutet diese Erlaubnis nicht die Übertragung des Eigentums, noch begibt sich die Forstverwaltung dadurch ihres alleinigen und unmittelbaren Besitzes am Holz. Unter Zwischenhändler ist nach dem angezogenen § 7 der Unternehmer zu verstehen, der im Auftrag des Käufers das Holz geschält hat.“

Bekanntlich bleibt durch das Schälen das Brennholz in seiner Verwendbarkeit unverändert. Anders ist es bei Nugholz, das durch rechtzeitiges Schälen vor dem Befall durch Borkenkäfer geschützt wird und deshalb seine Nämlichkeit behält, die andernfalls gemindert werden kann.

Geh. RegR. Prof. Dr. Eckstein, Eberswalde.

Zu 24. Es ist ein Hauptgrundsatz der Umsatzbesteuerung, die vereinnahmten Entgelte in voller Höhe der Steuer zu unterwerfen und einen Abzug von Werbungskosten nicht zuzulassen. Wenn daher ausnahmsweise § 8 Abs. 5 UmfStG. bestimmt, daß Beträge, die vom Leistungsverpflichteten für Beförderung in Rechnung gestellt werden, nicht als Teile des Entgelts anzusehen sind, sofern sie nur einen Ertrag der Auslagen darstellen, so setzt die Anwendung dieser Ausnahmsvorschrift gerade voraus, daß eine gesonderte Errechnung möglich ist. Eine ausdehnende Anwendung ist nicht möglich. Mit Recht spricht daher der dem Urteil vorangestellte Leitsatz aus, daß Unternehmen, denen es nicht möglich ist, die Beförderungskosten ihren Kunden gesondert in Rechnung zu stellen, auf die Vergünstigung des § 8 Abs. 5 verzichten müssen.

RM. Dr. Carl Becker, Berlin.

Entgelt für diese Gesamtleistung des Lieferers 2,20 M aufwenden muß. Demnach hat der Verlag das Entgelt auch in voller Höhe vereinnahmt. Denn Vereinnahmung ist schon gegeben, wenn der Empfänger im Einverständnis mit dem Lieferer die Gegenleistung an einen Dritten bewirkt, wie etwa an die von dem Lieferer beauftragte Bank oder an einen seiner Erfüllungsgeschäften, zu denen im vorl. Falle die Austräger gehören. Ob der Träger den auf seinen Lohn entfallenden Teil des Entgelts an den Verlag abführt, um ihn alsdann wieder zurückzufordern, oder ob die Entlohnung, wie hier, alsbald durch stillschweigende Aufrechnung bewirkt wird, ist für die Frage der Vereinnahmung des Entgelts ohne Belang. Bei dieser Lage sind die Voraussetzungen der grundsätzlichen UmfStPflcht des ganzen Betrags nach § 1 Nr. 1 UmfStG. gegeben. Es liegt also nicht vor, wie die RiBeschw. ausführt, daß das FinM. der UmfSt. unterworfen habe Gelder, die der Verlag „nie gesehen, geschweige denn vereinnahmt“ habe; es handelt sich vielmehr um Entgelte, die der Bezieger an den Inkassobevollmächtigten des Verlags zahlt und die der Verlag, soweit sie der Bevollmächtigte für sich behält, dadurch vereinnahmt, daß er den den Beförderungskosten entsprechenden Teil des gesamten Bezugsgeldes gegen den Vergütungsanspruch des Bevollmächtigten aufrechnet.

Die grundsätzliche UmfStPflcht schließt indessen nicht aus, daß die Steuer auf Grund einer besonderen Ausnahmsvorschrift entfällt. Eine solche Befreiung verlangt der Verlag gemäß § 8 Nr. 5 UmfStG. Das Gesetz hat indessen die Befreiung von gewissen Merkmalen abhängig gemacht, um eine mißbräuchliche Inanspruchnahme der Vergünstigung zu verhüten. Zu diesen Merkmalen gehört die Zurechnungstellung der Beförderungskosten. Diesem Erfordernis ist nach der ständ. Mspr. des Senats nur genügt, wenn bei jeder Sendung die in dem einzelnen Falle erwachsenden wirklichen Beförderungskosten ersichtlich sind, indem zum mindesten der Gesamtpreis in einer dem Empfänger erkennbaren Weise in den Nettopreis und die konkreten Beförderungskosten zerlegt wird (RFS. 10, 90; 12, 190; 18, 336).

Zu Unrecht beruft sich demgegenüber der Verlag darauf, daß es ihm bei der durch die besonderen örtlichen Verhältnisse bedingten Mannigfaltigkeit der Trägerlohne unmöglich sei, dem bezeichneten Grundsatz bei der Bekanntgabe der Beförderungskosten zu genügen.

Denn die Vergünstigung kann selbstverständlich nur solchen Unternehmern zugute kommen, die nach der Art ihres Geschäftes in der Lage sind, die vom Gesetzgeber aufgestellten Vorbedingungen der Befreiung zu erfüllen, zumal der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Einschränkung gerade darin zu finden sind, daß sich der Steuergläubiger zur Gewährung der Befreiung nur insoweit bereithalten wollte, als der Steuerpflichtige durch die ziffermäßige Zurechnungstellung Klarheit über den Umfang der Beförderungskosten schafft. Ist diese Klarheit nicht erreicht, so fällt die Vergünstigung weg, gleichviel ob der Mangel durch Umstände verursacht ist, die in der Person des Unternehmers oder in der Natur seines Unternehmens begründet sind.

Dem Einwand unbilliger Härte steht entgegen, daß für die Entsch. dieser Frage nicht die Mspr., sondern die Finanzverwaltung zuständig ist.

(RFS., V. Sen., Urt. v. 26. Febr. 1932, V A 3—5/32 S.)

5. Erbschaftsteuergesetz.

25. § 2 Abs. 1 Nr. 4 ErbschStG. 1925.

a) Ein steuerpflichtiger Erwerb von Todes wegen i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4 liegt dann nicht vor, wenn der Erblasser eine Kapitalversicherung auf den Todesfall zugunsten eines Dritten nur der Form nach abgeschlossen hat, der Dritte aber nach von vornherein getroffener besonderer Vereinbarung mit dem Erblasser die Entgelte für die Erfüllung des Vertrages (die Prämien für die Versicherung) aus eigenen Mitteln zu entrichten hatte und auch tatsächlich entrichtet hat.

b) Vereinbarten der Erblasser und der Dritte von vornherein ernstlich, die Prämien für die Versicherung je zu einem bestimmten Teil zu tragen, so ist nur ein den Leistungen des Erblassers entsprechender Teil des Versicherungsbetrags als für den Dritten steuerpflichtiger Erwerb i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4 anzusehen.

Nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 gilt als Erwerb von Todes wegen auch der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrags unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird. Daß der von dem Erblasser mit der Lebensversicherungsbank abgeschlossene Versicherungsvertrag als Vertrag unter Lebenden anzusehen und daß der Erwerb der Pflchtigen auf diesen Vertrag zurückzuführen ist und unmittelbar mit dem Tode des Erblassers gemacht wurde, wird auch von der Pflchtigen nicht bestritten. Streit besteht nur darüber, ob die erwähnte Vorschrift auch dann zur Anwendung kommen kann, wenn

ber von dem Erblasser zugunsten eines Dritten geschlossene Vertrag nicht von dem Erblasser, sondern vereinbarungsgemäß von dem Dritten selbst erfüllt wird. Die Frage ist zu verneinen. Das ErbschStG. will nach seinem Grundgedanken, der sich aus §§ 10 Abs. 3 und 23 ergibt, nur die Bereicherung treffen, die jemand aus dem Vermögen des Erblassers oder Schenkers erwirbt. Dieser Grundgedanke muß auch bei der Auslegung und Anwendung der Vorschrift des § 2 Abs. 1 Nr. 4 beachtet werden, die zudem selbst nur von dem Erwerb von Vermögensvorteilen spricht. Es ist nur der Pflichtigen darin beizustimmen, daß von einem (steuerpflichtigen) Erwerb von Vermögensvorteilen dann nicht gesprochen werden kann, wenn der Vertrag zugunsten eines Dritten vom Erblasser lediglich nur der Form nach abgeschlossen worden ist, die zur Erfüllung des Vertrags an sich erforderlichen Leistungen aber nicht von dem Erblasser, sondern vereinbarungsgemäß von dem Dritten selbst, von dessen Gunsten der Vertrag abgeschlossen worden ist, zu betätigen sind und auch getätigt wurden. In einem solchen Falle sind Leistungen des Versicherungsnehmers (des Erblassers), die sein Vermögen zugunsten des Dritten verringert haben und für den Dritten einen Erwerb von Vermögensvorteilen auf Kosten des Erblassers bedeuten, nicht erfolgt. Der Fall liegt wirtschaftlich — und nur die wirtschaftliche Betrachtungsweise kann für die Frage, ob der Erwerb eines Vermögensvorteils vorliegt oder nicht, maßgeblich sein — genau so, als wenn der Dritte selbst eine Versicherung für den Fall des Todes des Erblassers genommen hätte, was nach § 159 Abs. 2 BGB. mit der schriftlichen Einwilligung des Erblassers möglich gewesen wäre. Sowie in diesem Falle ein steuerpflichtiger Erwerb des Dritten vorliegt, ebensowenig kann eine Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 in dem wirtschaftlich gleichliegenden Falle gegeben sein, daß der Erblasser zwar den Vertrag der Form nach zugunsten des Dritten abschließt, dieser aber nach von vornherein getroffener Vereinbarung das Entgelt für die ihm zukommenden Leistungen, also die Prämien auf eigene Kosten entrichten soll. Diesem Grundgedanken entspricht es aber, dann auch in Fällen, in denen der Erblasser und der Dritte ernstlich vereinbaren, die Prämien für die Versicherung je zu einem bestimmten Teil zu tragen, als für den Dritten steuerpflichtigen Erwerb i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4 nur einen den Leistungen des Erblassers entsprechenden Teil des Versicherungsbetrags anzusehen.

Wenn das Finanzl. daher die Auffassung vertritt, daß das Finanzl. den § 2 Abs. 1 Nr. 4 deshalb unrichtig angewendet habe, weil es entgegen dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes nur einen Teil der Versicherungssumme der Steuer unterworfen habe, und daß die Steuerpflicht nach dieser Gesetzesbestimmung stets dann schon gegeben sei, wenn der Abschluß eines Vertrags des Erblassers unter Lebenden zugunsten eines Dritten vorliege, ohne Rücksicht darauf, wer den vom Erblasser geschlossenen Vertrag erfüllt habe, so kann dieser Rechtsauffassung jedenfalls dann nicht beigetreten werden, wenn die zur Erfüllung des Vertrags erforderlichen Entgelte kraft besonderer Vereinbarung von dem Dritten selbst ganz oder zum Teil zu leisten sind und auch geleistet werden. Wie die Frage zu beurteilen ist, wenn der Dritte ohne eine solche Vereinbarung aus eigenen Mitteln das Entgelt oder einen Teil desselben bezahlt, braucht hier nicht untersucht zu werden.

(RfH., 1. Sen., Urt. v. 26. März 1931, I A 307/30.)

*

× 26. § 8 Abs. 1 II ErbschStG. 1925. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nicht auf Anteile an einer GrundstücksGmbH. †)

Wie in der Begr. zum Entw. des Ges. ausdrücklich bemerkt ist, ist die Fassung des § 8 Abs. 1 II ErbschStG. dem NBewG. angeglichen worden. Dies war notwendig, weil nach § 22 ErbschStG. auf die Bewertung des nach dem ErbschStG. zu versteuernden Vermögens — mit gewissen Abweichungen — die Grundsätze des NBewG. entspr. Anwendung finden. Dabei handelt es sich (RfH.

Zu 26. Der am Schlusse der Entsch. ausgesprochene Grundsatz kehrt in zahlreichen Urt. des RfH. in gleicher allgemeiner Fassung wieder (RfH. 7, 209; StW. 1930, 972; 1931, 318). Gleichwohl ist seine Geltung keine unbeschränkte. Nicht in allen Fällen wird die Selbstständigkeit der von dem ErbschStG. geschaffenen juristischen Persönlichkeit, auch steuerrechtlich anerkannt. Wo sie wirtschaftlich nicht vorhanden ist, infolge Eingliederung in ein anderes Unternehmen oder völliger Beherrschung durch einen Dritten, wird das Interesse bald der Steuerbehörde, bald des StPfl., dahin gehen, mit Hilfe des § 9 ABGD., die rechtl. Gestaltung zugunsten der tatsächl. wirtschaftl. Lage als unbeachtlich beiseitezusetzen. Ausschlaggebend ist nach der Rfpr. des RfH., das Wesen der einzelnen Steuerart (RfH. 13, 330). Aus ihm ist jeweils zu entnehmen, ob der bürgerlich rechtl. oder der wirtschaftl. Betrachtungsweise der Vorrang einzuräumen ist. So hat der RfH. auf dem Gebiete der Umsatzsteuer (RfH. 22, 69) und der Verbrauchssteuer (RfH. 13, 330) beim Mangel der wirtschaftl. auch die steuerliche Selbstständigkeit verneint. Dagegen hält er für die

29, 137) nicht um eine bloße Bewertungsvorschr.; der § 22 bestimmt vielmehr, was Vermögen i. S. des ErbschStG. ist, und zwar dahin, daß Vermögen i. S. des ErbschStG. — mit dem im § 22 vorgesehenen Abweichungen — das Vermögen i. S. des NBewG. ist. Mit Recht ist deshalb die Vorinstanz davon ausgegangen, daß die Beantwortung der Frage, was als landwirtschaftl., forstwirtschaftl. oder gärtnerisches Vermögen, als Betriebsvermögen und als Grundvermögen i. S. des § 8 Abs. 1 II anzusehen ist, dem NBewG. zu entnehmen ist, wobei allerdings gleichzeitig die in § 22 vorgesehenen Abweichungen zu beachten sind.

Nach dem NBewG. sind aber Grundstücke einer GmbH. Betriebsvermögen der Gesellschaft; denn nach § 26 Abs. 1 NBewG. 1925 (§ 44 Abs. 1 NBewG. 1931) gehören zum Betriebsvermögen alle Teile einer wirtschaftl. Einheit, die dem Betriebe eines Gewerbes als Hauptzweck dient, soweit die Gegenstände dem Betriebsinhaber gehören, und nach § 26 Abs. 2 Nr. 1 (§ 44 Abs. 2 Nr. 1) bilden einen gewerbl. Betrieb insbes. alle Gegenstände, die einer GmbH. gehören, gleichviel, welchen Zweck die Gesellschaft verfolgt. Hiernach sind auch die Grundstücke einer GrundstücksGmbH. Betriebsvermögen der Gesellschaft. Daß nach § 31 Abs. 3 (§ 50 Abs. 3) NBewG. Grundstücke, die — unabhängig von ihrer Zugehörigkeit zu einem gewerbl. Betriebe betrachtet — zum Grundvermögen gehören würden, nach den für dieses geltenden Grundsätzen zu bewerten sind, ändert nichts daran, daß die Grundstücke Betriebsvermögen sind.

Was nach dem NBewG. Betriebsvermögen einer Gesellschaft ist, das ist nach dem Gesagten auch für die ErbschSt. Betriebsvermögen, wenn sich aus dem ErbschStG. keine Abweichungen ergeben. Für OHG., Kommandit- und ähnliche Gesellschaften ist eine Abweichung vorgesehen: Während nach § 26 Abs. 2 Nr. 3 (§ 44 Abs. 2 Nr. 3) das Vermögen einer derartigen Gesellschaft Betriebsvermögen der Gesellschaft ist, gelten nach § 22 Abs. 1 Nr. 1 ErbschStG. Anteile des Erblassers an einer solchen Gesellschaft als Betriebsvermögen des Erblassers. Für GmbH. ist dagegen eine Abweichung von den Grundsätzen des NBewG. weder in § 22 ErbschStG. vorgesehen noch kann eine solche nach den Grundsätzen des ErbschStG. in Frage kommen; denn diese Gesellschaften sind juristische Personen, und juristische Personen werden auch vom ErbschStG. als solche behandelt. Schenkungen von GmbH. sind Zuwendungen der Gesellschaft, nicht der Gesellschafter, und ebenso sind bei Erbansfällen und Schenkungen an GmbH. nicht die Gesellschafter als Erwerber anzusehen, sondern die Gesellschaft (vgl. RfH. 11, 112). Die steuerrechtliche Selbstständigkeit der GmbH. als juristischen Personen kommt namentlich auch bei Beantwortung der Frage zur Geltung, ob unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht gegeben ist: nach § 8 Abs. 1 I ErbschStG. tritt die Steuerpflicht für den gesamten Anfall ein, wenn eine juristische Person des bürgerl. Rechts, die den Sitz oder den Ort der Leitung im Inland hat, schenkt oder etwas von Todes wegen oder durch Schenkung erwirbt. Betriebsvermögen einer GmbH., insbes. auch einer GrundstücksGmbH., ist somit auch vom Standpunkt des § 8 Betriebsvermögen der Gesellschaft, nicht der Gesellschafter. Die Geschäftsanteile der Gesellschafter können, da sich zwischen das Gesellschaftsvermögen und die Gesellschafter die steuerrechtlich selbständige Gesellschaft schiebt, vom Standpunkt des NBewG. und des ErbschStG. nicht als Anteile an dem Vermögen der Gesellschaft betrachtet werden. Das NBewG. behandelt sie denn auch nicht als Betriebsvermögen, sondern nach § 38 Abs. 1 Nr. 3 (§ 58 Abs. 1 Nr. 3) wie die Aktien als sonstiges Vermögen, und diese Eigenschaft kommt ihnen nach den oben Gesagten deshalb auch vom Standpunkt des ErbschStG. zu.

Es stünde hiernach mit den Grundsätzen des ErbschStG. nicht im Einklang, wenn man die Geschäftsanteile an einer GmbH. als

Einkommen- und Körperschaftsteuer (StW. 1930, 972), sowie für die Kapitalverkehrssteuer (StW. 1931, 318; 1928, 302) an dem obigen allgemeinen Grundsatz fest. Mit vorstehender Entsch. ist seine Geltung nun auch für die Erbschaftsteuer anerkannt. Darin liegt die rechtsgrundgebende Bedeutung des Urteils.

Die Tatsache, daß der Erblasser sämtliche Anteile der GmbH. befaß, gibt dem RfH. keine Veranlassung, die Frage zu untersuchen, ob nicht etwa auf dem Wege des § 10 Abs. 3 ABGD. die Übertragung der GmbH.-Anteile auch erbchaftsteuerlich der Übertragung der Grundstücke selbst gleichzustellen ist. Der Senat nimmt hier offenbar den gleichen Standpunkt ein, mit dem der G. Sen. in der Entsch. v. 18. Juni 1930 (StW. 1930, 972) bei der Einbringung des inländischen Vermögens eines StPfl. in eine ausländische AktG. die Anwendung dieser Best. verneint hat, obwohl damit die Erträge dieses Vermögens der inländischen Besteuerung zu einem erheblichen Teil entzogen bleiben.

Dr. E. Strauß, Mannheim.

Betriebsvermögen oder — soweit das Vermögen der Gesellschaft in Grundstücken besteht — als Grundvermögen behandelte. Was für die Geschäftsanteile an einer GmbH. im allgemeinen gilt, muß aber auch für die Anteile an einer Grundstücks-GmbH. gelten. Auch die Grundstücks-GmbH. ist nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich eine selbständige Person. Schiebt jemand zwischen sich und einem Vermögensgegenstand eine solche Person ein, so kommen ihm und seinen Rechtsnachfolgern grundsätzlich die steuerrechtl. Vorteile dieser Maßnahme ebenso zugute, wie er die steuerrechtl. Nachteile tragen muß.

(RFG., 1. Sen., Urt. v. 1. Okt. 1931, I A 129/31.)

*

27. § 11 ErbschStG. 1925 setzt voraus, daß bestimmte Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß der Erblasser eine Willenserklärung abgegeben hat, mit der er eine Verfügung von Todes wegen treffen wollte. †)

Der am 26. März 1929 verstorbene Erblasser ist von seiner Ehefrau und von seinen zehn Kindern, den BeschwF., beerbt worden. Das FinV. hat die Kinder zur ErbschSt. veranlagt. Bei der Berechnung ihres Erbes hat das FinV. abgelehnt, 113 100 RM, welche die Enkel und die Schwiegerkinder des Erblassers aus dem Nachlaß erhalten haben, von diesem abzuziehen, und zwar mit der Begründung, es lägen weder bei Lebzeiten des Erblassers von diesen ausgeführte Zuwendungen vor, noch sei der Tatbestand des § 11 (Erfüllung einer wegen Formmangels nichtigen Verfügung des Erblassers von Todes wegen) gegeben. Einspruch, Berufung und Revision hatten keinen Erfolg.

Der Erblasser hat erwogen, seinen Enkel- und Schwiegerkindern noch zu seinen Lebzeiten Zuwendungen zu machen. Auf seinen Wunsch hat sein Sohn G. im Nov. 1928 für ihn ein Schreiben entworfen, in dem es heißt: Er (der Erblasser) wünsche, daß von seinem in dem Unternehmen angelegten Vermögen mit 1. Okt. 1928 bestimmte Beträge, insgesamt 113 100 RM, an seine Enkel- und Schwiegerkinder verteilt würden; die für die Schwiegerkinder ausgesetzten Beträge seien ihnen bar auszusahlen, soweit sie nicht anderweitig über das Geld verfügten; an den den Enkeln zugedachten Beträgen sollten bis zur Volljährigkeit der Enkel die Väter bzw. Mütter die Aufsicht haben, und es sollten deshalb diese Beträge den Konten der Väter bzw. Mütter gutgeschrieben werden. Wie ferner unbestritten ist, hat der Erblasser dieses Schriftstück nicht unterzeichnet. Die Zuwendungen sind auch bei Lebzeiten des Erblassers nicht mehr ausgeführt worden; dieser hat in den von ihm selbst geführten Büchern seines Geschäfts den Enkeln oder ihren Eltern und den Schwiegerkindern die in Aussicht genommenen Beträge nicht gutgeschrieben. Infolgedessen geht es nicht an, die 113 100 RM als vom Erblasser herrührende Schulden am Nachlaß abzusetzen.

In der Revision wird nur geltend gemacht, da der schriftl. Entw. über die Zuwendungen an die Enkel- und Schwiegerkinder bei den letztwilligen Wg. des Erblassers gefunden worden sei, handle es sich um eine Wg. von Todes wegen, die allerdings wegen Formmangels nichtig, aber von den Erben, die sich dazu verpflichtet fühlen hätten, vollzogen worden und deshalb nach § 11 wie eine formgültige Wg. von Todes wegen zu berücksichtigen sei. Wie das FinGer. mit Recht ausgeführt hat, beschränkt sich die Vorschr. des § 11 auf Wg. von Todes wegen; sie auf Schenkungen unter Lebenden, die beim Tode des Schenkers noch nicht ausgeführt sind, sinngemäß anzuwenden, geht nicht an. Es kann sich deshalb nur um einen Formmangel handeln — Wg. von Todes wegen erblickt werden kann oder darin, daß der Erblasser nach den Angaben der BeschwF. diesen Entw. zu seinen letztwilligen Wg. gelegt hat. Ob diese Frage zu bejahen wäre, wenn der Erblasser den Entw. unterzeichnet und ihn so zu seinen letztwilligen Wg. gelegt hätte, kann dahingestellt bleiben. Ein nicht unterzeichneter Entw. über nicht

ausgeführte Schenkungen unter Lebenden kann deswegen, weil ihn der Erblasser zu seinen letztwilligen Wg. gelegt hat, nicht als Wg. von Todes wegen i. S. des § 11 angesehen werden. Dies muß jedenfalls dann gelten, wenn der Entw. mehrere Monate in den Händen des Erblassers war, und dieser, obwohl er nach dem Vorbringen der Beteiligten bis zu seinem Tode die Geschäftsbücher seines Unternehmens geführt hat, nichts zu seiner Ausführung getan und auch auf keine andere Weise als dadurch, daß er den Entw. zu seinen letztwilligen Wg. gelegt hat, zu erkennen gegeben hat, daß die erwogenen Zuwendungen an seine Enkel und Schwiegerkinder nach seinem Tode durch seine Erben vollzogen werden sollten. Unter diesen Umständen kann auf den Umstand kein Gewicht gelegt werden, daß sich die Erben für verpflichtet gehalten haben, die Zuwendungen auszuführen. Denn für die Erben konnte die Möglichkeit oder Wahrscheinlichkeit, daß der Erblasser die Ausführung der Zuwendungen durch seine Erben gewünscht habe, ein genügender Anlaß zum Vollzug der Zuwendungen sein. Für die Anwendbarkeit des § 11 reicht jedoch die Möglichkeit oder Wahrscheinlichkeit eines solchen Wunsches nicht aus; es müssen vielmehr bestimmte Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß der Erblasser eine Willenserklärung abgegeben hat, mit der er eine Wg. von Todes wegen treffen wollte.

(RFG., 1. Sen., Urt. v. 10. Nov. 1931, I A 459/31.)

*

28. § 18 Abs. 1 Nr. 14 ErbschStG. 1924. Eine als „Nadelgeld“ bezeichnete Zuwendung eines Vaters an seine verheiratete Tochter kann eine steuerfreie Zuwendung zum Zweck des angemessenen Unterhalts der Bedachten sein.

Durch notariell beurkundete Erklärung v. 17. Dez. 1930 sprach der BeschwF. seiner verheirateten Tochter eine Rente von 400 RM monatlich, rückwirkend vom Tage ihrer Verheiratung, dem 5. Juli 1930 ab, und zwar zunächst bis zum 31. Dez. 1931. Die versprochenen Beträge sind monatlich gezahlt worden. Das FinV. erblickte in der Rente eine steuerpflichtige Schenkung, berechnete deren Wert auf 7650 RM und forderte von dem Schuldner 150,20 RM SchenkSt. Im Einspruchs- und Berufungsverfahren machte der BeschwF. geltend, daß es sich um eine Zuwendung unter Lebenden zum Zwecke des angemessenen Unterhalts handle, die nach § 18 Abs. 1 Nr. 14 steuerfrei zu bleiben habe. Beide Rechtsmittel blieben ohne Erfolg.

Die Revision ist begründet.

Nach § 18 Abs. 1 Nr. 14 sind Zuwendungen, die an sich als Schenkungen oder freigebige Zuwendungen unter Lebenden der Steuerpflicht unterliegen, weil es sich nicht um die Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht handelt, dann steuerfrei, wenn sie zum Zwecke des angemessenen Unterhalts des Bedachten bewirkt worden sind. Zutreffend ist das FinGer. davon ausgegangen, daß die Vorschrift nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn auf Seite des Zuwendenden die Absicht bestand, der Bedachten die notwendigen Mittel für ihren angemessenen Unterhalt zuzuwenden, daß aber eine Zuwendung, die an sich zu ganz anderen Zwecken gegeben worden ist, auch dann nicht steuerfrei bleibt, wenn sie tatsächlich ganz oder teilweise zum Unterhalt verwendet wird. Der RFG. hat ausgesprochen, daß die Erwähnung der Zweckbestimmung in der Schenkungsurkunde selbst nicht erforderlich sei; die Zweckbestimmung könne auch aus den Umständen entnommen werden (vgl. RFG.: JWB. 1922, 1626²⁷). In RFG. 3, 323 hat der RFG. weiter den Grundsatz aufgestellt, daß es für die Anwendung dieser Vorschrift nicht darauf ankomme, daß der Schenker erkläre, er mache die Schenkung zum Zwecke des angemessenen Unterhalts, die erklärte Zweckbestimmung müsse vielmehr auch wirklich der Beweggrund für die Schenkung gewesen sein. Ob letzteres zutrefte, unterliege der freien Beweiswürdigung. Das FinGer. hat nun aus dem Umstand allein, daß der BeschwF. in der notariellen Urkunde die Zuwendung als „Nadelgeld“ bezeichnet hat, gefolgert, daß sie nicht zum Zwecke des angemessenen Unterhalts bestimmt gewesen sei. Dieser Auffassung könnte zugestimmt werden, wenn der Begriff „Nadelgeld“ ein so fest umrissener und abgegrenzter wäre, wie es das FinGer. annimmt. Dies ist aber nicht der Fall. Wenn auch unter „Nadelgeld“ im allgemeinen solche Beträge zu verstehen sein werden, die von dem Vater einer verheirateten Tochter für ihre kleinen Ausgaben gewährt werden und die ihr ohne Rücksicht auf ihren Unterhalt zur freien Verfügung stehen sollen, so werden andererseits doch öfters auch die vom Vater einer verheirateten Tochter zum angemessenen Unterhalt gegebenen Beträge als „Nadelgeld“ bezeichnet. Deshalb durfte das FinGer. nicht lediglich aus der Bezeichnung „Nadelgeld“ die Schlussfolgerung ziehen, daß es nicht Zweckbestimmung der Zuwendung gewesen sei, der Tochter die notwendigen Mittel für ihren angemessenen Unterhalt zu geben. Das FinGer. hätte vielmehr eingehende Feststellungen treffen müssen, welche Beweggründe den BeschwF. zur Bewilligung der Rente veranlaßt haben. Deshalb war die Borentscheidung aufzuheben.

Die Sache war an das FinGer. zurückzuverweisen, dessen Aufgabe es zunächst sein wird, den Zweck, den der BeschwF. mit der Zuwendung verfolgte, festzustellen. Im Falle es zu der Auffassung

Zu 27. § 11 ErbschStG. setzt eine Wg. von Todes wegen voraus. Eine sinngemäße Anwendung auf Schenkungen unter Lebenden, die beim Tode des Schenkers noch nicht ausgeführt sind, ist unzulässig. Erblasser hat im Nov. 1928 seinem Sohn erklärt: „Ich (der Erblasser) wünsche, daß von meinem in dem Unternehmen angelegten Vermögen mit Wirkung ab 1. Okt. 1928 113 100 RM an meine Enkel- und Schwiegerkinder verteilt werden.“ Das ist keine Wg. von Todes wegen, sondern lediglich ein von dem Erblasser geäußelter Wunsch, dessen Erfüllung ausschließlich in dem Nachbereich des Erblassers selbst liegt. Es ist nicht einmal eine Schenkung unter Lebenden, denn die Schenkung wurde ja gar nicht ausgeführt, obwohl dem Erblasser genügend Zeit zur Wg. gestanden hätte, da er erst am 26. März 1929 starb. Es ist deshalb Entw. richtig, wenn RFG. erklärt, daß ein nicht unterzeichneter Entw. über nichtausgeführte Schenkungen unter Lebenden nicht als Wg. von Todes wegen angesehen werden kann, so daß also die Anwendung des § 11 ErbschStG. ausscheidet.

Zk. Dr. Hans Stöckle (†), Rempen (Allgäu).

kommen sollte, daß die Zuwendung erfolgte, um der Tochter die notwendigen Mittel für ihren angemessenen Unterhalt zuzuwenden, wird es weiter zu ermitteln haben, ob für den Beschw. ein Anlaß zur Zuwendung bestand. Der RZS. hat in ständiger Rspr. die Befreiungsvorschriften für Zuwendungen zum Zwecke des angemessenen Unterhalts nur dann als anwendbar erachtet, wenn für den Zuwendenden ein Anlaß der Zuwendung vorliegt, weil der Bedachte der Zuwendung zum Zwecke des angemessenen Unterhalts bedarf. Dabei ist das Bedürfnis bei Zuwendungen an eine Ehefrau dann zu verneinen, wenn die eigenen Mittel oder die Mittel des Ehemanns zur Befreiung eines angemessenen Unterhalts der Bedachten ausreichen. (RZS., 1. Sen., Urt. v. 22. Sept. 1931, I A 356/31.)

*

29. § 18 Abs. 1 Nr. 15 ErbSchStG. 1925.

a) Eine steuerfreie ruhegehaltsähnliche Zuwendung kann auch durch Erbeinsetzung gewährt werden.

b) Für die Entscheidung der Frage, ob eine in der Form der Zuwendung von Kapital- oder Betriebsvermögen gewährte ruhegehaltsähnliche Zuwendung das übliche Maß nicht übersteigt, sind nicht die steuerlichen Bewertungsvorschriften maßgebend, sondern der allgemeine Verkehrswert der Zuwendung im Zeitpunkt des Anfalls. †)

Am 14. Juni 1929 verstarb die Großhändlerswitwe N. Auf Grund des von ihr mit ihrem verstorbenen Ehegatten abgeschlossenen Erbvertrags v. 8. Okt. 1926 wurde sie je zur Hälfte beerbt von ihrer Schwester Marie D. und der Beschw. Den Erwerb der letzteren hat das FinV. auf 47 030 RM festgestellt und hierfür eine ErbSchSt. von 10 346,60 RM angefordert. Die Beschw. hat im Einspruchs- und VerBerf. ihre Heranziehung zur ErbSchSt. mit der Begr. bekämpft, daß es sich bei ihrem Erwerb um Ruhegehalt oder doch eine ähnliche Zuwendung handle, die nach § 18 Abs. 1 Nr. 15 steuerfrei sei. Beide Rechtsmittel blieben ohne Erfolg. Die R-Beschw. ist begründet.

Nach § 18 Abs. 1 Nr. 15 bleiben steuerfrei Ruhegehalt und ähnliche Zuwendungen, die ohne rechtl. Verpflichtung früherer oder jetziger Angestellten oder Bediensteten gewährt werden. Bereits das ErbSchStG. 1919 enthielt in seinem § 42 Abs. 1 Nr. 2 eine entsprechende Befreiungsvorschrift. Sie galt jedoch nur für Zuwendungen unter Lebenden, wie sich aus ihrer Aufnahme in den für Schenkungen geltenden Abschn. III des Gef. ergibt. Die Vorschr. des § 21 Abs. 1 Nr. 15 ErbSchStG. 1922/23 und die hier zur Anwendung kommende Best. des § 18 Abs. 1 Nr. 15 ErbSchStG. 1925 decken sich zwar ihrem Wortlaut nach mit der Befreiungsvorschr. des § 42 Abs. 1 Nr. 2 ErbSchStG. 1919. Im Gegensatz zu § 42 ErbSchStG. 1922 und § 18 ErbSchStG. 1925 jedoch sowohl für Zuwendungen von Todes wegen als auch unter Lebenden, es sei denn, daß das Gef. ihre Anwendung nur für die eine oder andere Gruppe ausdrücklich anordnet, wie z. B. die Vorschr. des § 18 Abs. 1 Nr. 14, die nach ihrem klaren Wort-

Zu 29. Gem. § 18 Abs. 1 Nr. 15 ErbSchStG. bleiben steuerfreie Ruhegehälter und ähnliche Zuwendungen unter den dort angegebenen Voraussetzungen. Die steuerfreie Zuwendung kann erfolgen durch Verfügung unter Lebenden, aber auch durch Verfügung von Todes wegen. Unter die Verfügung von Todes wegen fällt die Zuwendung durch Erbeinsetzung (Erbvertrag), durch Vermächtnis. Diese in der Literatur nicht bestrittene Meinung hat RZS. gebilligt.

Nicht entschieden hat RZS. die Frage, ob die BefrVorschr. des § 18 Abs. 1 Nr. 15 auch im Falle der gesetzlichen Erbfolge Anwendung finden kann. Grundsätzlich findet in letzterem Falle die BGBVorschrift keine Anwendung. Ausnahmen sind möglich und denkbar. Beispiel: N. ist im Geschäfte seines Onkels jahrzehntelang als Angestellter tätig. N. hat wiederholt günstige Stellungsangebote ausgeschlagen, weil der Onkel ihm zusicherte, er werde ihm im Testament einmal ein schönes Ruhegehalt aussetzen. Der Onkel läßt den Notar rufen, erklärt demselben seinen letzten Willen, durch den er dem Neffen ein jährliches Ruhegehalt von 4000 RM aussetzt, stirbt aber vor Abschluß des notariellen Aktes. N. wird gesetzl. Erbe seines Onkels. In diesem Falle steht der subjektive Wille des Erblassers fest, seinem Neffen ein Ruhegehalt zuzuwenden, die erklärte Zweckbestimmung ist auch der Beweggrund für die Zuwendung gewesen. In einem derartigen Fall wird man sagen müssen, daß der Teil der Erbschaft, der der ruhegehaltsähnlichen Zuwendung entsprechen würde, steuerfrei ist. Eine ruhegehaltsähnliche Zuwendung kann auch in Form einer Kapitalzuwendung erfolgen. Da Voraussetzung der Steuerfreiheit ist, daß bei der ruhegehaltsähnlichen Zuwendung das übliche Maß des Ruhegehalts nicht überschritten wird, so ist der Wert der Kapitalzuwendung festzustellen, und zwar ist, wie RZS. zutreffend ausführt, der allgemeine Verkehrswert der Zuwendung im Zeitpunkt des Anfalles maßgebend.

Rk. Dr. Hans Stölzle (†), Rempen (Allgäu).

laut nur für Zuwendungen unter Lebenden Anwendung zu finden hat. Eine solche einschränkende Best. enthält aber die Vorschr. des § 18 Abs. 1 Nr. 15 ErbSchStG. 1925 nicht. Hieraus kann nur gefolgert werden, daß sie sich auf beide Gruppen (auf Zuwendungen unter Lebenden und von Todes wegen) erstreckt.

Von dieser Rechtsauffassung scheint auch das FinVer. an sich ausgegangen zu sein. Es ist aber der Ansicht, daß nur Vermächtnisse entsprechenden Inhalts für steuerfrei zu erachten seien. Dabei stützt es sich auf Ripp, Num. 77 zu § 18. Eine Erbeinsetzung als ruhegehaltsähnliche Zuwendung anzusehen, widerspreche dem Sinne des ErbSchStG. Diese Auffassung ist nicht frei von Rechtsirrtum. Die Vorschr. hat sowohl auf Zuwendungen unter Lebenden als auch von Todes wegen Anwendung zu finden. Zuwendungen von Todes wegen können aber nicht nur durch Vermächtnis, sondern auch durch Erbeinsetzung erfolgen. Zu einer Beschränkung der Anwendung der in Frage stehenden BefrVorschr. nur auf den Fall des Vermächtnisses gibt das Gef. keine Veranlassung; auch fehlt es an jeder inneren Berechtigung dazu. Wenn das FinVer. deshalb die Möglichkeit verneint, in einer Erbeinsetzung eine ruhegehaltsähnliche Zuwendung zu erblicken, weil sie zu einer unterschiedlichen Behandlung der Beschw. und der zur anderen Hälfte als Erbin eingesetzten Schwester der Erblasserin führen würde, so übersteigt es, daß diese verschiedene Behandlung von dem Gesezgeber gewollt ist und auch im Falle des Vermächtnisses besteht. Die Auffassung des FinVer. würde auch in vielen Fällen zu Härten führen, die der Gesezgeber nicht gewollt hat. Man denke nur an folgenden Fall. Ein früher wohlhabender Pflichtiger, der durch die Inflation einen erheblichen Teil seines Vermögens verloren und nur noch einige Sachwerte hat, hinterläßt keine gesetzl. Erben. Er hatte aber einen langjährigen Diener, der in seinen Diensten alt geworden und nunmehr fast erwerbsunfähig ist, dem er eine ruhegehaltsähnliche Zuwendung gewähren möchte. Wäre die Auffassung des FinVer. zutreffend, dann könnte dies nicht dadurch geschehen, daß er diesen treuen Diener zu seinem Erben einsetzt. Er müßte vielmehr einen anderen zum Erben einsetzen und dem Erben die Auflage machen, sein ganzes Vermögen dem Diener zu überlassen. Dies entspricht nicht dem Sinn und Zweck der BefrVorschr. Ob die BefrVorschr. des § 18 Abs. 1 Nr. 15 auch im Falle der gesetzl. Erbfolge Anwendung finden kann, braucht nicht erörtert zu werden, da es sich hier um eine Erbeinsetzung handelt.

Deshalb war die Rorentsch. wegen Rechtsirrtum anzuhängen.

Die Sache war an das FinVer. zurückzuverweisen. Wie früher der 5. Sen. in der Entsch. v. 27. April 1928, V A 710/27 (Mrozek, R. 2 zu § 18 Abs. 1 Nr. 15 ErbSchStG. 1925) ausgeführt hat, werden unter Ruhegehalten und ähnlichen Zuwendungen gemeinbin Leistungen verstanden, die an Angestellte oder Bedienstete als Vergütung, Entlohnung für früher geleistete Dienste gewährt werden. Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer Zuwendung ist nicht nur, daß objektiv eine solche Entlohnung vorliegt, sie muß auch subjektiv von dem Zuwendenden gewollt sein. Dabei ist es nicht notwendig, daß dieser Wille ausdrücklich erwähnt worden ist, es genügt, daß diese Zweckbestimmung aus den Umständen entnommen werden kann. Andererseits kommt es für die Anwendung der Vorschr. nicht darauf an, daß der Erblasser erklärt, die Zuwendung erfolge zu dem Zwecke, dem Bedachten ein Ruhegehalt oder eine ähnliche Zuwendung zu gewähren. Vielmehr muß die erklärte Zweckbestimmung auch wirklich der Beweggrund für die Erbeinsetzung (Zuwendung) gewesen sein. Ob letzteres zutrifft, unterliegt der freien Beweiswürdigung (RZS. 3, 223; 9, 31). Im übrigen wird noch auf RZS. vom 20. Sept. 1922: Mrozek, R. 9 zu § 42 Abs. 1 Nr. 2 ErbSchStG. 1919 verwiesen, in der insbes. ausgeführt ist, daß Ruhegehalt und ähnliche Zuwendungen auch in der Form von Kapitalzuwendungen sichergestellt werden können und daß es zur Anwendung der BefrVorschr. notwendig ist, daß ein gewisser Anlaß zur Gewährung des Ruhegehalts gegeben sein muß. Andererseits ist eine ruhegehaltsähnliche Zuwendung von Kapital- oder Betriebsvermögen nur dann anzuerkennen, wenn der Stamm der Zuwendung zum Verbrauch an Stelle des Ruheeinkommens bestimmt ist (RZS. V A 89/25 v. 13. Mai 1925; Mrozek, R. 1 zu § 21 Abs. 1 Nr. 15 ErbSchStG. 1922). Schließlich wird noch darauf hingewiesen, daß eine ruhegehaltsähnliche Zuwendung überhaupt nicht mehr unter die BefrVorschr. fällt, wenn sie nach den Umständen des Falles das für einen Ruhegehalt übliche Maß übersteigt (vgl. Entsch. V A 710/27 v. 27. April 1928; Mrozek, R. 2 zu § 18 Abs. 1 Nr. 15 ErbSchStG. 1925). Dabei wird zu beachten sein, daß für die Entsch. der Frage, ob die Zuwendung innerhalb des angemessenen Rahmens bleibt oder ob sie das übliche Maß übersteigt, nicht die steuerl. Bewertungsvorschr. maßgebend sind, sondern der allgemeine Verkehrswert der Zuwendung im Zeitpunkt des Anfalles.

(RZS., 1. Sen., Urt. v. 13. Okt. 1931, I A 384/31.)

*

30. § 22 Abs. 2 ErbschStG. 1925. Daß der Einheitswert noch nicht bekanntgegeben ist, hindert nicht, ihn der endgültigen Erbschaftsteuerfestsetzung zugrunde zu legen.†)

Das FinA. hat der Erbschaftsteuerberechnung als Wert des zum Nachlaß gehörigen Grundstücks einen Einheitswert von 50 128 RM zugrunde gelegt. Dabei ist es davon ausgegangen, daß dieser Einheitswert für den 1. Jan. 1928 gegenüber dem Erblasser rechtskräftig festgestellt sei, so daß auch die Beschw. diesen Wert gegen sich gelten lassen müsse (§ 22 Abs. 2 ErbschStG. 1925). Auch das BG. hat sich auf diesen Standpunkt gestellt.

Die Beschw. kann keinen Erfolg haben.

Nach der Entsch. v. 21. April 1931, IA 156/31 (vgl. RSBl. 1931, 396) hindert der Umstand, daß der Einheitswertbescheid noch nicht rechtskräftig ist, nicht, den Einheitswert der endgültigen Festsetzung der ErbschSt. zugrunde zu legen. Dabei hat es sich um einen Fall gehandelt, in dem das Rechtsmittelverf. gegen den Einheitswertbescheid noch nicht durch eine rechtskräftige Entsch. abgeschlossen war. Darüber, wie es sich verhält, wenn der Einheitswertbescheid noch nicht oder noch nicht rechtswirksam bekanntgegeben (zugestellt) ist, hat sich die genannte Entsch. nicht ausgesprochen. Nach Ansicht des Sen. steht auch in diesem Falle nichts entgegen, den Einheitswert selbst der endgültigen Festsetzung der ErbschSt. zugrunde zu legen; es genügt also, daß der Einheitswertbescheid von dem zuständigen Ausschuss erlassen ist, um ihn der endgültigen ErbschSt.Festsetzung zugrunde zu legen, die Bekanntgabe des Einheitswertbescheids braucht nicht abgewartet zu werden. Diese Ansicht rechtfertigt sich aus folgenden Gründen: Die Entsch. über die Frage, ob ein Einheitswertbescheid ordnungsmäßig bekanntgegeben, wann dies geschehen und ob hiernach der Einheitswertbescheid noch anfechtbar ist, kann nur in dem Rechtsmittelverf. gegen den Einheitswertbescheid ausgetragen werden; im Rechtsmittelverf. gegen einen ErbschStBescheid, dem der Einheitswert zugrunde gelegt worden ist, kann über die Frage der Bekanntmachung des Einheitswertbescheids nicht entschieden werden. Der ErbschStPflichtige wird dadurch nicht benachteiligt. Denn er kann nach § 231 Abs. 2 RAbgD. 1919 (= § 246 Abs. 2 RAbgD. 1931) den Einheitswertbescheid anfechten, sobald er vorliegt. Ferner ist, falls in dem Rechtsmittelverf. gegen den Einheitswertbescheid der Einheitswert geändert wird, nach § 31 Abs. 3 ErbschStDurchfVest. 1928 (vgl. auch § 218 Abs. 4 RAbgD. 1931) der ErbschStBescheid, wenn er bereits unanfechtbar geworden ist, von Amts wegen entsprechend zu ändern. Es kann und muß also der Beschw. überlassen bleiben, ihre Einwendungen gegen den der ErbschStBerechnung zugrunde gelegten Einheitswert des Nachlaßgrundstücks in dem inzwischen eingeleiteten Rechtsmittelverf. gegen den Einheitswertbescheid geltend zu machen.

(RSB., 1. Sen., Urt. v. 20. Okt. 1931, I A 443/31.)

*

Zu 30. Der Erbe hat das ihm angefallene Erbe nach dem Werte zu versteuern, der im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld, das ist regelmäßig der Todestag des Erblassers, vorhanden ist (§§ 14, 21 Abs. 1 ErbschStG.). Die schrankenlose Durchführung dieses Grundsatzes ist aber nicht möglich, deshalb die Ausnahme in § 22 Abs. 2 ErbschStG., der bestimmt: Für die Berechnung der ErbschSt. ist (nach § 22 Abs. 2 ErbschStG. 1925 für landwirtschaftliches, forstwirtschaftliches und gärtnerisches Vermögen sowie für Grundvermögen, nach § 22 Abs. 2 ErbschStG. 1931 für landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche und gärtnerische Betriebe, für Grundstücke und Betriebsgrundstücke) der Einheitswert zugrunde zu legen, der nach den Vorschriften des RWBöG. auf den Zeitpunkt festgestellt wurde, der dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unmittelbar vorausgeht.

Beispiel: Todestag des Erblassers, der ein Landgut hinterläßt, ist der 1. Dez. 1931. Es ist nicht der Wert des Landgutes an diesem letzten Tage maßgebend, sondern der auf 1. Jan. 1931 festgestellte Einheitswert.

Es besteht nun die Möglichkeit, daß das Verf. über die Festsetzung des Einheitswertes noch nicht rechtskräftig entschieden ist oder daß dem ErbschStPflichtigen die bereits tatsächlich erfolgte Feststellung des Einheitswertes noch nicht oder doch nicht rechtswirksam bekanntgegeben ist (zugestellt) ist (über die neu eingeführte Offenlegung der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen an Stelle der Zustellung eines schriftl. Feststellungsbescheides vgl. Stölzle, ErbschStG. 1925, 1931, 2. Aufl., § 22 Anm. 96 c). In beiden Fällen, so hat RSB. für die frühere Fassung des § 22 Abs. 2 ErbschStG. 1925 entschieden, kann dieser noch nicht endgültig festgesetzte Einheitswert oder dem ErbschStPflichtigen noch gar nicht bekanntgegebener Einheitswert der endgültigen Festsetzung der ErbschSt. zugrunde gelegt werden. Die Annahme, daß ein noch gar nicht bekanntgegebener Bescheid über die Festsetzung des Einheitswertes, gegen den er sich also noch gar nicht wehren kann, die Grundlage für einen endgültigen ErbschStBescheid bilden soll, widerspricht dem in den Grundätzen des Zivilrechtes aufgewachsenen Juristen. Denn es besteht doch die Möglichkeit, daß unter Umständen ein Einheitswert endgültig festgesetzt wird, der zur Folge hat, daß überhaupt keine ErbschSt. zu be-

31. § 22 Abs. 2 ErbschStG. 1925; § 31 ErbschStDurchfVest. 1928. Daß der Einheitswertbescheid noch nicht rechtskräftig ist, hindert nicht, den Einheitswert der Erbschaftsteuerfestsetzung zugrunde zu legen.

Unbegründet ist der Einwand des Beschw., die Vorinstanzen hätten zu Unrecht der Besteuerung des Erbschaftserwerbs des Sohnes den noch nicht rechtskräftigen Einheitswert 1928 des Grundstücks zugrunde gelegt. Im vorliegenden Falle, in dem die Steuer Schuld im Kalenderjahr 1929 entstanden ist, hatte das FinA. nach § 22 Abs. 2 ErbschStG. 1925 und § 1 DurchfVest. zum ErbschStG. 1929 i. Verb. m. § 5 DurchfVest. zum ErbschStG. 1928 den auf 1. Jan. 1928 festgestellten Einheitswert des landwirtschaftlichen Vermögens des Erblassers im Betrage von 105 300 RM der Berechnung der ErbschSt zugrunde zu legen. Daß der Einheitswertbescheid noch nicht rechtskräftig war, weil das Verfahren über das gegen ihn eingelegte Rechtsmittel noch nicht durch eine rechtskräftige Entsch. abgeschlossen war, hätte selbst einer endgültigen Steuerfestsetzung unter Zugrundelegung des Einheitswertes nicht entgegengehalten, wie sich aus § 31 Abs. 3 DurchfVest. z. ErbschStG. 1928 ergibt. Hiernach ist, wenn die Bewertung landwirtschaftlichen Vermögens nachträglich durch eine Rechtsmittelentsch. geändert wird, nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Änderung von Amts wegen die Änderung zu berücksichtigen, und zwar entweder in dem gegen den Erbschaftsteuerbescheid anhängigen Verfahren oder, wenn der Steuerbescheid bereits unanfechtbar geworden ist, durch Berichtigung der Steuerfestsetzung. Nach § 22 Abs. 2 Satz 2 ff. ErbschStG., §§ 6 bis 9 DurchfVest. zum ErbschStG. 1928 konnte allerdings unter der Voraussetzung, daß sich der Einheitswert in der Zeit zwischen dem 1. Jan. 1928 und dem Todestag des Erblassers um mehr als den zehnten Teil oder um mehr als 20 000 RM verändert hätte, eine besondere Wertfeststellung durch den Grundvermögensausschuss nach den Verhältnissen am Todestage verlangt werden. Aber auch die Stellung eines dahingehenden Antrages hinderte, so lange diese Wertfeststellung noch nicht getroffen war, das FinA. und das FinVer. nicht, der Steuerfestsetzung einstweilen den Einheitswert 1928 zugrunde zu legen; allerdings konnte dann bis zur Entsch. über den Wertfeststellungsantrag, nur ein vorläufiger Erbschaftsteuerbescheid erlassen werden (vgl. Entsch. v. 4. Nov. 1930, IA 387/30: RSBl. 818). Ein solcher liegt im vorliegenden Falle vor.

(RSB., 1. Sen., Urt. v. 21. April 1931, I A 156/31.)

*

32. § 33 ErbschStG. 1925; § 145 Abs. 3 RAbgD. Ist dem Berechtigten gemäß § 33 ErbschStG. 1925 erlaubt worden, die Steuer statt vom Kapitalwert auf Lebenszeit jährlich im voraus vom Jahreswert zu entrichten, so findet eine Berichtigung der Steuer des Berechtigten gemäß § 145 Abs. 3 RAbgD. nach der wirklichen Dauer der Benutzung nicht statt. Auf die von dem mit der Rente Be-

zahlen ist. Eine Abhilfe kann selbstverständlich auf dem vom RSB. angegebenen Wege getroffen werden. Wenn aber RSB. sagt, daß der ErbschStPflichtige durch dieses Verf. nicht benachteiligt werde, so ist dieser Satz in dieser Allgemeinheit nicht richtig, und zwar deshalb:

Es ist heutzutage bei der ungeheuren Kapitalnot doch wahrlich nicht gleichgültig, ob ich eine an sich nicht gerechtfertigte Steuer bezahlen muß, die ich erst nach Jahr und Tag nach großen Schwierigkeiten wieder zurückhalte. Die Bezahlung der nicht gerechtfertigten Steuer kann in Zeiten der Kapitalnot unter Umständen geradezu den Ruin des zur Zahlung der Steuer Gezwungenen herbeiführen. Es wäre deshalb in dem dem RSB. vorliegenden Fall m. E. auch die Aussetzung des ErbschStVerf. bis zur rechtskräftigen Entsch. über die Feststellung des Einheitswertes nach § 82 Abs. 1 RAbgD. ä. F. möglich gewesen. Ob die Aussetzung im konkreten Fall dem StPfl. genützt hätte, ist selbstverständlich eine reine Tatfrage.

Die vom RSB. getroffene Entsch. ist auch unter der Herrschaft des § 218 Abs. 4 RAbgD. n. F. möglich, der bestimmt:

„Ist ein Feststellungsbescheid durch Rechtsmittelentsch. oder durch Berichtigungsfeststellung geändert worden, so werden Bescheide (Steuerbescheide, Veranlagungsbescheide, Feststellungsbescheide), die auf dem bisherigen Feststellungsbescheide beruhen, von Amts wegen durch neue Bescheide ersetzt, die der Änderung des Feststellungsbescheides Rechnung tragen. Dies gilt auch dann, wenn ein zu ersetzender Bescheid bereits unanfechtbar geworden war. Mit dem Erlasse der neuen Bescheide kann gewartet werden, bis die Rechtsmittelentsch. oder Berichtigungsfeststellung, die den bisherigen Feststellungsbescheid ändert, unanfechtbar geworden ist.“

Aber auch nach § 100 RAbgD. n. F. wäre die Aussetzung des Verf. bez. der Festsetzung der ErbschSt. möglich, bis der Einheitswert rechtskräftig festgesetzt ist. Es wird deshalb in manchen Fällen angezeigt sein, unter genauer Darlegung der Verhältnisse die Aussetzung des Verf. bez. des ErbschStBescheides zu beantragen. Ob sie zum Ziele führt, ist reine Tatfrage.

Dr. Hans Stölzle (†), Rempten (Allgäu).

lasteten zu zahlende Steuer findet dieser Grundsatz keine Anwendung. †)

Der am 10. Juni 1928 verstorbene Erblasser hat seinen Enkel Karl D. als Alleinerben eingesetzt. Seinem kranken Sohne Emil D., dem Vater des Erben, hat er u. a. eine vom Erben monatlich zu zahlende lebenslängliche Rente von 12 000 *RM* jährlich vermacht. Durch vorläufigen Steuerbescheid v. 5. Sept. 1928 setzte das FinV. auf den Erben eine ErbschSt. von 14 770 *RM* entsprechend einem Erwerb von 147 700 *RM* und auf den Vermächtnisnehmer von 9210,30 *RM* entsprechend einem Erwerb von 167 460 *RM* an. Zu dem Erwerb des Vermächtnisnehmers war die kapitalisierte Rente im Betrage von $(8\frac{1}{2} \times 12 000 =)$ 102 000 *RM* enthalten. Durch berichtigten vorläufigen Steuerbescheid v. 4. Okt. 1928 gab das FinV. dem vom Pfleger des Vermächtnisnehmers gestellten Antrag nach § 33 ErbschStG. 1925 in der Weise statt, daß es ihm erlaubte, die vom Kapitalwert der Rente zu zahlende Steuer jährlich in $8\frac{1}{2}$ Jahresbeträgen im Voraus vom Jahreswert zu entrichten. Am 6. Okt. 1929 starb der Erbe und am 1. Jan. 1930 der Vermächtnisnehmer. Am 8. Jan. 1930 erließ das FinV. einen endgültigen Steuerbescheid, indem es auf den Erben eine Steuer von 30 469,20 *RM* entsprechend einem Erwerb von 253 910 *RM* und auf den Vermächtnisnehmer eine solche von 3785,40 *RM* entsprechend einem Erwerb von 84 120 *RM* ansetzte. Insgesamt erhöhte es die nach dem vorläufigen Steuerbescheid zu zahlende Steuer von 23 980,30 *RM* auf 34 254,60 *RM*. Die Abweisung von den vorläufigen Steuerbescheiden hatte zunächst darin ihren Grund, daß der Einheitswert für das Nachlaßgrundstück auf den 1. Jan. 1928 rechtskräftig auf 267 357 *RM* festgesetzt wurde, während der vorläufigen Steuerberechnung ein Einheitswert von 243 875 *RM* zugrunde gelegt war. In Anbetracht des am 1. Jan. 1930 erfolgten Todes des Vermächtnisnehmers berechnete das FinV. sodann gemäß § 145 Abs. 3 RWbGd. die bei der vorläufigen Veranlagung mit 102 000 *RM* kapitalisierte Rente nach der wirklichen Nutzungsdauer auf 18 666,67 *RM*. Den Unterschiedsbetrag von 102 000 — 18 666,67 *RM* = 83 333,33 *RM* setzte es bei dem Erwerb des Vermächtnisnehmers ab, während es ihn beim Erben zusetzte. Im Einspruchsverfahren erhöhte das FinV. die Steuer auf den Gesamtbetrag von 34 464,60 *RM*, indem es der wirklichen Nutzungsdauer der gezahlten Rente nicht die Zeit bis zum Tode des berechtigten Vermächtnisnehmers (1. Jan. 1930), sondern bis zum Tode des belasteten Erben (6. Okt. 1929) zugrunde legte und dementsprechend statt 18 666,67 *RM* den Betrag

Zu 32. Der Entsch. ist im wesentlichen beizustimmen.

Die Entsch. beschäftigt sich mit dem in der Praxis wohl nicht alltäglichen Falle, daß der rentenverpflichtete Erbe und der rentenberechtigten Vermächtnisnehmer kurz nach dem Erblasser gestorben sind. Zur Klarstellung wird es dienen, wenn zunächst davon ausgegangen wird, daß nur der rentenverpflichtete Erbe oder nur der rentenberechtigten Vermächtnisnehmer gestorben ist und die jeweils sich hierbei ergebenden Verhältnisse in erbschaftsteuerlicher Beziehung gewürdigt werden.

I. Beim rentenverpflichteten Erben wird die Rente, die derselbe auszusahlen hat, erbschaftsteuerlich in der Weise berücksichtigt, daß dieselbe je nach dem Lebensalter des Berechtigten kapitalisiert und die so kapitalisierte Rente alsdann von dem Nachlaß, den der Erbe zu versteuern hat, in Abzug gebracht wird. Hieraus ergibt sich, daß wenn der Erbe stirbt, der Tod die vorbezeichnete Besteuerung in keiner Weise beeinflusst.

II. Anders liegt die Sache beim Rentenberechtigten. Der Rentenberechtigte hat zunächst die nach seinem Lebensalter kapitalisierte Rente zu versteuern. Die Höhe der Kapitalisierung beruht auf einer Wahrscheinlichkeitsrechnung, die mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht übereinstimmen braucht. Infolgedessen bestimmt der einschlägige § 145 Abs. 3 RWbGd., daß, wenn der Rentenbezug innerhalb einer gewissen Zahl von Jahren bereits aufgehört hat, die Veranlagung nach der wirklichen Dauer des Genusses der Rente zu berechnen ist, und daß weiter andererseits beim Rentenverpflichteten in gleicher Weise eine Nachveranlagung vorzunehmen ist. Durch diese Bestimmung soll eben erreicht werden, daß die Erbschaftsteuer möglichst von der tatsächlichen Bereicherung erhoben wird.

Aus dem Gesagten folgt, daß, wenn der Rentenberechtigte stirbt, eine neue Veranlagung vorzunehmen ist. Einerseits hat der Rentenberechtigte bzw. dessen Erben nur die tatsächlich empfangene Rente zu versteuern, während andererseits die eingesparrte Rente dem Erben als Aktivposten anzurechnen ist, mithin zu seinem Nachlaß wieder hinzugerechnet werden muß.

III. In unserem Falle ergibt sich nun die weitere Komplikation, daß zunächst der rentenverpflichtete Erbe und kurz darauf der rentenberechtigten Vermächtnisnehmer, beide ebenfalls kurz nach dem Tode des Erblassers verstorben sind. Es ist zu prüfen, welche Wirkung durch diese besonderen Umstände auf die erbschaftsteuerliche Behandlung ausgeübt wird. Der Tod des rentenverpflichteten Erben ist genau wie in dem Falle unter I für die erbschaftsteuerliche Behandlung ohne Einfluß; dagegen fragt sich, ob nach dem Tode des Erben mit Rücksicht

von 18 666,67 — 2800 = 15 866,67 *RM* beim Erben als Last und beim Vermächtnisnehmer als Recht in Ansatz brachte.

Das BG. ermäßigte die Gesamtsteuer auf den im endgültigen Steuerbescheid festgestellten Betrag von 34 254,60 *RM*, indem es der wirklichen Nutzungsdauer der Rente die Zeit bis zum Tode des berechtigten Vermächtnisnehmers zugrunde legte (1. Jan. 1930). Im übrigen wies es die Berufung als unbegründet zurück.

Die Rechtsbeschwerde ist unbegründet.

Der Steuerbescheid des FinV. v. 5. Sept. 1928 war nach seiner Fassung in all seinen Teilen ein vorläufiger. Gemäß § 82 RWbGd. war das FinV. zum Erlass eines solchen vorläufigen Steuerbescheids in der Lage. Damit war ihm die Möglichkeit eröffnet, die endgültige Steuerfestsetzung solange auszusparen, bis es zur zutreffenden Festsetzung der Steuer in der Lage war, § 214 RWbGd. An der Vorläufigkeit des Steuerbescheids wurde auch nichts durch den Erlass des zweiten Steuerbescheids v. 4. Okt. 1928 geändert, der dem nach § 33 ErbschStG. gestellten Antrag stattgibt, aber im übrigen auch wieder ausdrücklich als vorläufiger Steuerbescheid bezeichnet ist. Gemäß § 22 Abs. 2 ErbschStG. 1925 hatte das FinV. für das Grundstück den auf den 1. Jan. 1928 ermittelten Einheitswert der Besteuerung zugrunde zu legen. Die ErbschSt. konnte erst dann endgültig festgestellt werden, wenn der Einheitswert festgestellt war.

In zutreffender Weise ist ferner gemäß § 145 Abs. 3 RWbGd. die Veranlagung des Erben Karl D. dahin berichtigt worden, daß das Rentenvermächtnis des Sohnes Emil D. anstatt mit dem der nutzungsmäßigen Dauer des Restes entsprechenden Kapitalbetrag mit dem der wirklichen Dauer entsprechenden Betrag vom Erwerb des Erben abgezogen worden ist. Unrichtig ist es, wenn die Rechtsbeschwerde ausführt, daß der nach dem Tode des belasteten Erben erfolgte Wegfall des Rentenvermächtnisses nicht zu einer Erhöhung der Bereicherung des Erben und einer entsprechend höheren Steuer führen dürfe. Zutreffend ist allerdings, daß der Tod des mit dem Vermächtnis belasteten Erben für die Zulässigkeit der Bereicherung des Vermächtnisses nach § 145 Abs. 3 RWbGd. ohne Bedeutung war. Unerheblich war auch, daß der rentenberechtigten Vermächtnisnehmer Nacherbe des mit dem Rentenvermächtnis belasteten Erben geworden ist, da gemäß § 23 Abs. 2 die infolge des Anfalls durch Vereinigung von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse als nicht erloschen gelten (W e d e r, Bem. 4 zu § 145 Abs. 3 RWbGd.; RZSt. 2, 8). Die Zulässigkeit der Nachveranlagung nach § 145 Abs. 3 RWbGd. wurde vielmehr erst durch den am 1. Jan. 1930 erfolgten Tod des

auf den Wegfall der Rente durch den Tod des Rentenberechtigten noch eine Änderung der Veranlagung gemäß § 145 Abs. 3 RWbGd. statfinden kann. Die Rechtsbeschwerde hat dies bestritten, und zwar deswegen, weil der Wegfall einer Last nach dem Tode des Belasteten niemals zur Erhöhung einer Bereicherung beizubringen und daher auch nicht zu einer Erhöhung der Steuer führen könne. Es läßt sich nicht leugnen, daß es dem mehr zivilrechtlich eingestellten Juristen wider den Strich geht, nach dem Tode einer Person nachträglich eine Erhöhung des ihm angefallenen Nachlasses vorzunehmen.

Gleichwohl wird der entgegengegesetzten Anschauung des RZSt. beigestimmt werden müssen.

Wie bereits hervorgehoben, soll durch die Bestimmung des § 145 Abs. 3 RWbGd. die tatsächliche Bereicherung beim Rentenverpflichteten und Rentenbelasteten getroffen werden; es soll also mithin so angesehen werden, als ob bereits im Zeitpunkt des Todes des Erblassers festgestanden hätte, wie lange Zeit der Rentenberechtigte seine Rente bezieht und dementsprechend, wie lange Zeit der Rentenverpflichtete die Rente zu leisten hat. Hieraus folgt, daß der Tod des Rentenbelasteten kein Hindernis bildet, die tatsächliche Bereicherung sowohl auf Seite des Berechtigten wie auf Seite des Belasteten nachträglich festzustellen, und zwar auch nach dem Tode des Belasteten.

IV. Noch ein Wort bedarf die Anwendung des § 33 ErbschStG. Hiernach kann der Steuerpflichtige bei kapitalisierten Renten, wie im vorliegenden Falle, die Steuer nach seiner Wahl statt vom Kapitalwerte jährlich im Voraus vom dem Jahreswert der Rente entrichten; die Steuer wird in diesem Falle nach dem sich für den gesamten Kapitalertrag ergebenden Hundertsatz berechnet. Ist also z. B. dem Berechtigten eine jährliche Rente von 3000 *RM* angefallen, und ist der Bedachte zwischen 45 und 55 Jahre alt, so ist zwecks Berechnung der Erbschaftsteuer die einjährige Zahlung von 3000 *RM* mit $8\frac{1}{2}$ zu vervielfältigen. Es ergibt sich sonach ein Kapitalbetrag von 25 500 *RM*; hiervon die Steuer von 9% berechnet, bei der Annahme, daß es sich um Geschwister handelt, ergibt 2295 *RM*. Nach der vorerwähnten Bestimmung des § 33 kann jedoch der Pflichtige verlangen, daß er die Steuer für jede Jahresrente mit 3000 *RM* mit dem Hundertsatz von 9 zählt = 270 *RM*. Es fragt sich nun, wie lange muß diese Jahressteuer von 270 *RM* bezahlt werden: bis zur Erreichung des an sich geschuldeten Betrages von 2295 *RM* oder auf Lebenszeit des Berechtigten? RZSt. steht gemäß Entsch. Bd. 25, 165 auf letzterem Standpunkt. Ich halte diesen Standpunkt für unzutreffend, und die in dieser Entsch. angegebenen

Vermächtnisnehmers ausgelöst. Die in der Rechtsbeschwerde vertretene Ansicht, daß die Anwendung des § 145 Abs. 3 RMbgD. voraussetze, daß die Last bereits bei Lebzeiten des Belasteten weggefallen sein müsse, ist unzutreffend. Schließlich ist es auch zutreffend, wenn das BG. den Gesamtbetrag der vom Berechtigten bezogenen Renten bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbes des Erben abgezogen hat, da der gemeine Wert der zu berücksichtigenden Last jedenfalls nicht höher als der Gesamtbetrag der wirklich geleisteten Zahlungen ist (§ 144 Abs. 3 RMbgD.).

Da Bl. ist aber insofern becinflusst von Rechtsirrtum, als es den beim Erben als Last zum Abzug zugelassenen Betrag von 18666,67 RM in gleicher Höhe dem sonstigen Erwerbe des Vermächtnisnehmers zugelegt und hiernach die Steuer neu festgesetzt hat. Die Ausübung des Wahlrechts nach § 33 ErbschStG. 1925, wonach für den Steuerpflichtigen anstatt der Steuer vom Kapitalwert Entrichtung einer jährlichen Steuer vom Jahreswert verlangt wurde, schloß bezüglich des Berechtigten die Anwendung der §§ 144, 145 RMbgD. aus (RFS. 25, 165). Die Steuerfestsetzung gemäß § 33 ErbschStG. ist für den Steuerpflichtigen so geregelt, als lägen bei ihm jährliche Anfälle in Höhe des Jahreswerts der Rente vor. Der Rechtsbeschwerde ist daher beizupflichten, wenn sie ausführt, daß die Steuer für den Vermächtnisnehmer nach dem Barvermächtnis und dem Jahreswert der Rente auf 4920 RM festzusetzen gewesen wäre. Da aber das Bl. bei der von ihm gewählten unrichtigen Berechnungsart die Steuer für den Vermächtnisnehmer auf nur 3785,40 RM festgesetzt hat, mußte es bei dieser für den Steuerpflichtigen günstigeren Steuerberechnung verbleiben, § 228 Abs. 3 RMbgD.

(RFS., 1. Sen., Ur. v. 9. Dez. 1930, I A 375/30)

*

33. § 36 ErbschStG. 1925. Waren einem Pflichtigen im Zeitpunkt der Erteilung eines Steuerbescheids die eine Verbindlichkeit begründenden Tatsachen bekannt, so kann er später nicht die Berichtigung des rechtskräftigen Steuerbescheids mit der Begründung beantragen, die Verbindlichkeit sei ihm unbekannt gewesen.

Am 3. Mai 1925 starb der Vater der Beschw. Er wurde von seiner Ehefrau und den drei Beschw. zu je $\frac{1}{4}$ beerbt. Der Erbanteil der Ehefrau blieb gem. § 9 Abs. 1 steuerfrei. Die Beschw. wurden durch rechtskräftig gewordenen Steuerbescheid v. 24. Mai 1927 zu je 370,25 RM ErbschSt. veranlagt. Am 27. Mai 1930 beantragte ihre Mutter für sie die Berichtigung des rechtskräftigen Steuerbescheids auf Grund der Vorschrift des § 36 ErbschStG. Der Antrag wurde damit begründet, daß bei der Veranlagung abzugsfähige Verbindlichkeiten in Höhe von 15000 RM unberücksichtigt geblieben seien. Die Ehefrau D. habe 15000 RM Barmitteln in die Ehe eingebracht. Mit diesem eingebrachten Gelde seien Schulden des Ehemannes getilgt worden. Daß sie einen Anspruch auf Aussonderung ihres eingebrachten Gutes gehabt habe, sei ihr erst zur Zeit des Berichtigungsantrages bekannt geworden.

Das FinV. lehnte die Berichtigung ab. Einspruch und Berufung blieben ohne Erfolg. Auch die RBeschw. ist unbegründet.

Nach § 36 ErbschStG. kann der Steuerpfl. dann, wenn bei der Erteilung des Steuerbescheids abzugsfähige Verbindlichkeiten nicht berücksichtigt worden sind, weil sie dem Steuerpfl. unbekannt waren, bis zum Ablauf von 5 Jahren seit der Veranlagung Berichtigung

beantragen. Gründe vermögen mich nicht von der Richtigkeit des Standpunkts des RFS. zu überzeugen. M. E. ist doch der durchschlagende Gesichtspunkt der, daß der Gesetzgeber mit der Bestimmung des § 33 dem Pflichtigen eine Vergünstigung einräumen wollte gegenüber der Besteuerung der hohen kapitalisierten Rente. Hieraus ergibt sich weiter mit zwingender Notwendigkeit, daß die Besteuerung auf Grund des § 33 niemals zu einem für den Pflichtigen ungünstigeren Ergebnis führen kann, als die Normalbesteuerung nach der kapitalisierten Rente. Außerdem spricht gegen den Standpunkt des RFS., daß dadurch ein unerwünschter spekulativer Zug in die ganze Besteuerung hineingebracht wird; wählt der Rentenempfänger Besteuerung nach § 33 und stirbt er bald, so ist der Fiskus im Nachteil, lebt er lange, so ist der Rentenempfänger im Nachteil.

Gleichwohl hält RFS. auch in der vorl. Entsch. seinen in der vorbezeichneten Entsch. RFS. 25, 165 ausgesprochenen Standpunkt aufrecht. Die Konsequenz dieses Standpunkts ist allerdings, daß bei Entrichtung der Steuer zum Jahreswert der Rente die Anwendbarkeit des § 145 Abs. 3 RMbgD. ausgeschlossen wird. Mit anderen Worten: Wenn der Rentenberechtigte die Besteuerung nach § 33 ErbschStG. gewählt hat, so wird zwar, wenn der Rentenberechtigte wegfällt, die tatsächliche Vereinerung auf Seite des Rentenbelasteten verfließt, nicht aber auf Seite des Rentenberechtigten. Ich glaube gerade, daß diese Konsequenz ein Beweis mehr ist für die Unrichtigkeit des Standpunkts des RFS.; denn § 145 Abs. 3 RMbgD. spricht ganz allgemein von der Nachveranlagung, und es liegt in der Natur der Sache, daß Minderungen auf Seite des Berechtigten und Mehrungen auf Seite des Verpflichteten in Wechselwirkung stehen.

RM. Dr. Hans Verolzheimer, München.

des Steuerbescheids beantragen. Eine gesetzliche Voraussetzung für die Berichtigung zu diesem Antrag ist also, daß die bei Erteilung des Steuerbescheids nicht berücksichtigten abzugsfähigen Verbindlichkeiten dem Steuerpfl. unbekannt waren. Der RFS. hat in seiner in RFS. 23, 285 amtlich veröffentlichten Entsch., die auch von den Vorinstanzen angezogen worden ist, ausgesprochen, daß ein Steuerpfl. dann, wenn ihm Verbindlichkeiten vor Erlaß des Steuerbescheids bekannt waren, er aber in Unkenntnis über die Abzugsfähigkeit deren rechtzeitige Anmeldung unterlassen hat, keinen Anspruch auf Berichtigung des Steuerbescheids i. S. des § 36 hat. In dem Urteil wird ausgeführt, daß ein Unkenntnis der Verbindlichkeiten in der Person des Steuerpfl. dann nicht vorliegt, wenn der Steuerpfl. nur aus Unkenntnis des Gesetzes eine Anmeldung seinerzeit unterlassen habe. Nur später bekannt gewordene Verbindlichkeiten berechtigen zu einem Antrage nach § 36.

Das Urteil des RFS. behandelt jedoch nur die Fälle, in denen dem Steuerpfl. zwar das Bestehen der Verbindlichkeiten, nicht aber ihre steuerrechtliche Abzugsfähigkeit bekannt war. Es hat jedoch nicht die Frage entschieden, ob auch solche Verbindlichkeiten als dem Pflichtigen i. S. des § 36 unbekannt anzusehen sind, hinsichtlich deren ihm zwar die rechtsbegründenden Tatsachen bekannt waren, er sich aber infolge Unkenntnis der gesetzlichen Vorschriften nicht bewußt war, daß sich aus diesen Tatsachen eine Verbindlichkeit überhaupt ergeben hätte.

Obwohl nun aus dem Vorbringen der Beschw. im bisherigen Rechtsmittelverfahren der Schluß gezogen werden konnte, daß die Unterlassung der Anmeldung nicht nur auf Unkenntnis der steuerrechtlichen Abzugsfähigkeit der Erbschforderung, sondern auch darauf zurückzuführen sei, daß ihnen die Kenntnis von dem Bestehen eines Rechtsanspruchs auf Erlass der eingekommenen und zur Tilgung von Schulden des verstorbenen Mannes verwendeten 10000 RM gefehlt habe, in das FinVer. in eine Prüfung dieser Frage nicht eingetreten. Es besteht deshalb die Möglichkeit, daß das FinVer. sich im Rechtsirrtum befunden hat. Gleichwohl braucht die Vorentsch. nicht aufgehoben zu werden, da der Senat ihr im Ergebnis beistimmt.

Die Auffassung des FinVer., daß nach § 36 die Berichtigung eines rechtskräftig erlassenen Erbschaftsteuerbescheids dann nicht verlangt werden kann, wenn der Pflichtige das Bestehen der Verbindlichkeit kannte, sich aber über deren steuerrechtliche Abzugsfähigkeit in Unkenntnis befand, deckt sich mit der angezogenen Entsch. RFS. 23, 285. Zu prüfen war aber doch, ob eine Verbindlichkeit dann nicht als unbekannt i. S. des § 36 zu gelten hat, wenn der Pflichtige zwar alle diese Verbindlichkeiten rechtlich begründenden Tatsachen kennt, er sich aber infolge Unkenntnis des Gesetzes oder weil er sich überhaupt über diese Fragen keine Gedanken gemacht hat, nicht bewußt gewesen ist, daß diese ihm an sich bekannten Tatsachen eine Rechtsverbindlichkeit ausgelöst hatten. Die Frage ist zu verneinen. § 36 ist eine Sonderbestimmung des Erbschaftsteuerbescheids. Sie ist aus der Erwägung entstanden, daß es den Erben in vielen Fällen nicht möglich sein wird, alle etwa bestehenden Verbindlichkeiten des Erblassers, die nicht selten erst verspätet angemeldet werden, schon bei der Veranlagung zu kennen und zum Abzug anzumelden. Wenn Härten vermieden werden sollen, hätte deshalb die ErbschSt. in außerordentlich zahlreichen Fällen zunächst nur vorläufig veranlagt oder die Veranlagung gar oft auf längere Zeit ausgesetzt werden müssen. Diesen Mißstand einerseits und eine Benachteiligung der Erben andererseits zu vermeiden, ist Zweck des § 36. Aus diesem Zwecke ergibt sich, daß diese Ausnahmenvorschrift nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn dem Erben die Tatsachen, aus denen eine Verbindlichkeit abgeleitet werden kann, unbekannt waren. Kannte er indessen die eine Verbindlichkeit begründenden Tatsachen, dann muß billigerweise von ihm erwartet werden, daß er sich über ihre rechtliche Tragweite Aufschluß verschafft oder doch mindestens die ihm bekannten Tatsachen der Steuerbehörde mitteilt. Unterläßt er dies, dann kann er nicht später die Berichtigung beantragen mit der Begründung, er habe aus Rechtsunkenntnis nicht gewußt, daß die ihm bekannten Tatsachen eine Verbindlichkeit ausgelöst hätten. Unkenntnis über die rechtliche Wirkung bekannter Tatsachen ist ein Irrtum im Rechte, das weder nach § 36 noch nach den Grundätzen der RMbgD. einen Rechtsanspruch auf Berichtigung einer rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagung geben kann.

Die Vorinstanz hat einwandfrei festgestellt, daß zum mindesten der Ehefrau D., die auch gesetzliche Vertreterin der übrigen Steuerpfl. — ihrer minderjährigen Kinder — war, zur Zeit der Veranlagung die Tatsache des Einbringens einer Barmitteln von 15000 RM und deren Verwendung zur Abtötung von Schulden ihres verstorbenen Ehemannes bekannt war. Nach den oben dargelegten Grundätzen über die Anwendbarkeit des § 36 genügt diese Feststellung, um die Berechtigung zur Stellung eines Antrages auf Berichtigung des rechtskräftigen Steuerbescheids zu verneinen.

(RFS., 1. Sen., Ur. v. 24. März 1931, I A 119/31.)

*

34. § 43 Abs. 2 ErbschStG. 1925; § 1 Abs. 2 RMbgD.; Hamburg. ErbschStG. v. 22. März 1911. Aus § 43 Abs. 2 ErbschStG. 1925 kann eine Zuständigkeit des RFS. auch

zur Entsch. über Rechtsbeschwerden, die sich gegen eine ausschließl. nach einem etwa noch gültigen Landessteuergesetz erhobene Landeserbbschaftsteuer richtet, nicht abgeleitet werden. f)

Die Beschw. setzten nach dem Tode ihres am 24. Juni 1914 zu Hamburg verstorbenen Vaters mit ihrer Mutter die Gütergemeinschaft fort. Am 17. Juni 1926 wurde die fortgesetzte Gütergemeinschaft durch notariellen Vertrag aufgehoben. Für die bei der Auseinandersetzung an die Beschw. gefallenen Teile des Gesamtguts setzte das FinL. nach dem hamburgischen ErbschStG. vom 22. März 1911 eine ErbschSt. in Höhe von 4143 RM fest. Im Einspruchs- und Berufungsverfahren bestritten die Beschw. die rechtliche Zulässigkeit der Erhebung einer ErbschSt. durch das Land Hamburg. Die ErbschSt. werde nach dem geltenden Reichsrecht vom Reich in Anspruch genommen und das RErbschStG. v. 22. Aug. 1925 enthalte eine an sich nach § 2 FinAusglG. mögliche andere Regelung zugunsten der Länder entgegen den vorhergehenden RErbschStG. nicht mehr. Es gelte daher nur noch das Gef. v. 22. Aug. 1925 und zwar ausschließlich. Nach diesem sei jedoch im Streitfall eine Steuerpflicht nicht gegeben.

Einspruch und Berufung blieben erfolglos. Die Rechtsbeschwerde mußte als unzulässig verworfen werden.

Die Vorentscheidung hat aus zutreffenden Gründen die Anwendbarkeit des RErbschStG. 1925 für den Streitfall verneint. Andererseits hat sie die Möglichkeit der Erhebung von ErbschSt. nach dem hamb. Gef. von 1911 bejaht.

Es ist zu prüfen, welches Rechtsmittel gegen die Entsch. des FinGer. gegeben ist. Dieses selbst hält, wie aus der seiner Entsch. beigegebenen Rechtsmittelbelehrung hervorgeht, die Rechtsbeschwerde an das hamb. OVG. für zulässig. Die Beschw. haben denn auch entsprechend dieser Rechtsmittelbelehrung zunächst durch Schriftsatz vom

Zu 34. Die Entsch. erscheint wenig befriedigend.

Die Beschw. hatten, gestützt auf die ständige Rspr. des RfH., gegen das Ur. des FinGer. über Erhebung hamburgischer ErbschSt. den RfH. angerufen, und der RfH. verwirft nunmehr, indem er von seiner bisherigen Rspr. abweicht, diese Rechtsbeschwerde als unzulässig. Weiter kommt hinzu, daß dem Ur. überhaupt nicht zu entnehmen ist, wie sich der RfH. den weiteren Verlauf der Angelegenheit vorgestellt hat, insbes., ob er die Anwendung des hamb. ErbschStG. materiell für zulässig erachtet oder nicht.

Die Entsch. hat es, so scheint es zunächst, nur mit der Frage zu tun, ob eine Zuständigkeit des RfH. oder des hamb. OVG. gegeben ist. Die Entsch. dieser Frage hängt aber auf das engste mit materiellen Fragen des Erbschaftsteuerrechts zusammen und zwar mit der nicht unwichtigen Frage, wie weit noch heute RErbschSt. zur Erhebung kommen kann.

Das geltende ErbschStG. 1925 enthält in § 43 Übergangsvorschriften. Nach Abs. 1 findet das Gesetz auf Erwerbe Anwendung, für welche die Steuerschuld nach dem 31. Dez. 1924 entstanden ist, und zwar sind die Grundsätze des § 14 im allgemeinen dafür maßgebend, wann die Steuerschuld entstanden ist. Abs. 2 sagt sodann:

„Soweit auf Grund des Abs. 1 RErbschSt. zu erheben ist, für Erwerbe, für die unter Anwendung der bisherigen Vorschriften ErbschSt. eines Landes zu erheben gewesen wäre, wird die RErbschSt. für Rechnung dieses Landes erhoben.“

Es sind danach folgende Fälle möglich:

a) Ein Ereignis, das nach dem 31. Dez. 1924 eintritt (z. B. ein Todesfall), erzeugt ErbschSt. Pflicht nur nach dem geltenden ErbschStG.: Die ErbschSt. wird nach dem geltenden Gesetz erhoben.

b) Ein Ereignis nach dem 31. Dez. 1924 löst ErbschSt. aus, sowohl nach dem RErbschStG., als auch nach einem ErbschStG.

c) Ein Ereignis nach dem 31. Dez. 1924 kann nur nach einem RErbschStG. als steuerauslösend angesehen werden (Beispiel: in unserem Falle die Aufhebung der fortgesetzten Gütergemeinschaft).

(Im Vorstehenden ist der Ausdruck „Steuertatbestand“ absichtlich vermieden; z. B. war im Fall RfH. 22, 83 der Steuertatbestand 1889 bereits verwirklicht, während die Steuer erst 1926 durch Realisierung des Nachlasses ausgelöst wurde.)

Für den Fall b) hat das geltende Gesetz in § 43 Abs. 2 eine Regelung getroffen. Der Fall c) ist im Gesetz nicht behandelt, und es erscheint daher durchaus die von Lucas: JW. 1928, 2382 (Anm. zu der Entsch. RfH. 22, 83) vertretene Auffassung haltbar, daß mit Rücksicht auf das FinAusglG. Landessteuerrecht überhaupt nicht zur Anwendung kommen kann, weil das Reich die ErbschSt. für sich in Anspruch genommen hat und die RErbschSt. unzweifelhaft eine „gleichartige“ Steuer ist. Der RfH. hat jedoch auch im Falle c) ErbschSt. erhoben (RfH. 22, 83 = JW. 1928, 2382²). In diesem Ur. hat der RfH. die materiellen Bestimmungen des brem. ErbschStG. zur Anwendung gebracht, dennoch aber die Steuer als „RErbschSt.“ erhoben. Er ging in dieser Entsch. gewissermaßen davon aus, daß § 43 Abs. 2 noch einen weiteren Satz enthalte, etwa des Inhalts: „Löst ein nach dem 31. Dez. 1924 eintretendes Ereignis ErbschSt. nach Landeserbbschaftsteuerrecht (nicht nach Reichs-

steuerrecht) aus, so kann das Reich ErbschSt. nach den landesrechtlichen Bestimmungen als RErbschSt. zugunsten des Landes erheben.“

Noch deutlicher ist dieser Gedanke in der Entsch. StW. 1930 Nr. 273 zum Ausdruck gekommen, in der der RfH. die Rechtsätze des Ur. RfH. 22, 83 dahin ergänzt hat, daß die nicht aufgehobenen Vorschriften des Landeserbbschaftsteuerrechts i. S. des § 43 Abs. 2 RErbschStG. 1925 als Reichssteuer an, für die gemäß § 1 Abs. 2 RErbschStG. die RErbschSt. gelten.

Der 5. Sen. des RfH. hat in der Entsch. v. 14. Okt. 1927 VA 397/27 (RfH. 22, 83) ausgesprochen, daß die RErbschSt. auch dann gelte, wenn auf Grund des § 43 RErbschStG. 1925 Reichssteuer von Erwerben, für die unter Anwendung der bisherigen Vorschriften ErbschSt. eines Landes zu erheben gewesen wäre, für Rechnung dieses Landes erhoben wird. Zu den Gründen dieser veröffentlichten Entsch. ist ausgeführt, daß die ErbschSt. nach dem RErbschStG. 1925 als solche eine Steuer ist, die zugunsten des Reichs erhoben wird, ungeachtet der Tatsache, daß die Erhebung im einzelnen Falle nach § 43 Abs. 2 RErbschStG. für Rechnung des Landes erfolgen könne. Diese Auffassung teilt der erk. Sen. Er ist jedoch der Ansicht, daß dieses Ur. nur solche Fälle im Auge hatte, in denen auf Grund der rückwirkenden Vorschriften des § 43 Abs. 1 ErbschStG. 1925 nachträglich Erwerbe der Reichssteuer unterliegen, für die unter Anwendung der bisherigen Vorschriften ErbschSt. eines Landes zu erheben gewesen wäre. Finden die rückwirkenden Bestimmungen des § 43 Abs. 1 dagegen keine Anwendung, ist also für einen Erwerb keine Reichssteuer nach dem Gef. v. 1925, sondern nur RErbschSt. zu erheben, so handelt es sich bei letzterer nicht um eine Steuer, die zugunsten des Reichs erhoben wird. Die auf Grund etwa noch gültiger landesrechtlicher Bestimmungen zu erhebenden Steuern sind vielmehr ausschließlich Landessteuern, auf die die Vorschriften der RErbschStG. nach deren § 1 Abs. 2 grundsätzlich keine Anwendung finden

(steuerrecht) aus, so kann das Reich ErbschSt. nach den landesrechtlichen Bestimmungen als RErbschSt. zugunsten des Landes erheben.“

Das vorl. Ur. trägt nun in die Entsch. RfH. 22, 83 eine Unterscheidung hinein, die offenbar in diesem Ur. nicht gemacht war. Der RfH. will nunmehr unterscheiden, ob auf Grund des § 43 Abs. 1 RErbschStG. nach dem Gef. v. 1925 zur Erhebung kommt in Fällen, für die unter Anwendung der bisherigen Vorschriften ErbschSt. zu erheben gewesen wäre, und solchen Fällen, in denen die rückwirkenden Bestimmungen des § 43 Abs. 1 keine Anwendung finden, also nur Raum ist für Anwendung materieller Bestimmungen des Landeserbbschaftsteuerrechts; im ersteren Fall will er, obwohl die Steuer im Ergebnis zugunsten des Landes erhoben wird, die Steuer als Reichssteuer i. S. des § 1 Abs. 2 RErbschStG. gelten lassen, im zweiten Falle nicht. Im Sinne des in Vorstehenden aufgeführten Schemas will also der RfH. jetzt zwar im Falle b) die ErbschSt. als Reichssteuer gelten lassen, nicht aber im Falle c). Dabei dürfte jedoch übersehen sein, daß das Ur. RfH. 22, 83 es unzweifelhaft mit einem unter die Gruppe c) gehörigen Falle zu tun hatte; denn in jenem Falle wurde ausdrücklich festgestellt, daß die Steuerschuld bereits 1889 entstanden war, und es wurden die Bestimmungen des brem. ErbschStG. zur Anwendung gebracht. Allerdings wurde diese Steuer, die nach dem materiellen Landessteuerrecht erhoben wurde, vom RfH. als Reichssteuer angesehen. Es erscheint daher nicht recht verständlich, wie der RfH. nunmehr die Ansicht vertreten kann, daß jenes Ur. nur solche Fälle im Auge gehabt habe, in denen „nachträglich Erwerbe der RErbschSt. unterliegen“, anders ausgedrückt, in denen materiell das geltende Reichsrecht zur Anwendung kommt; denn materiell brachte jenes Ur. Landessteuerrecht zur Anwendung. Auf das Ur. RfH. 22, 83 kann sich der RfH. in seiner jetzigen Entsch. daher keinesfalls berufen.

Es ist nicht recht ersichtlich, wie sich der RfH. den weiteren Verlauf der Steuerfrage vorgestellt hat. Gesezt, daß nunmehr das hamb. OVG. in der Sache zu entscheiden hat (falls die Rechtsbeschwerde an dieses Gericht nicht zurückgenommen ist), würden folgende Möglichkeiten bestehen: Entweder stellt sich das hamb. OVG. auf den Standpunkt, den der RfH. in seinen früheren Ur. angenommen hat; dann müßte es seinerseits die Rechtsbeschwerde als unzulässig verworfen. Wie dann die Steuerpflichtigen Rechtschutz finden sollen, ist nicht ersichtlich. Oder aber das hamb. OVG. nimmt materiell zu der Anwendung des hamb. Landessteuerrechts Stellung. Zur Anwendung bringen wird es das hamb. Steuerrecht nicht können, weil darin offenbar ein Verstoß gegen das FinAusglG. liegen würde. Erklärt es aber, wie zu erwarten wäre, die Erhebung der hamb. ErbschSt. für unzulässig und stellt es die Beschw. frei,

oder höher ist als der durch Kapitalisierung errechnete Betrag, der gemeine Wert zugrunde zu legen. Auch kann die Belastung durch Wohnungsrechte, die am Stichtag noch nicht ausgeübt werden, je nach der größeren oder geringeren Wahrscheinlichkeit der voraussichtlichen tatsächlichen Nichtausübung mit einem hinter dem Kapitalisierungswerte zurückbleibenden gemeinen Werte angelegt werden. Steht aber der Jahreswert einer Rente oder einer anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzung und Leistung am Stichtag fest, und liegen keine bestimmten Umstände vor, aus denen mit Sicherheit zu schließen ist, daß entweder der Berechtigte von seinem Rechte keinen Gebrauch machen will oder kann, oder daß der Verpflichtete etwa nicht in der Lage sein werde, die Verpflichtung ganz zu erfüllen, was ebenfalls stets nach den Verhältnissen am Stichtag zu prüfen ist, dann kann die Ansetzung eines abweichenden gemeinen Wertes einer Last oder eines Rechtes nicht in Frage kommen. Insbes. kann grundsätzlich nicht geltend gemacht werden, ein Recht oder eine Last sei nach § 144 Abs. 3 ABG.D. deshalb mit einem geringeren oder höheren gemeinen Werte als dem Kapitalisierungswert anzusetzen, weil mit einer längeren oder kürzeren als der vom Gesetz unterstellten mutmaßlichen Lebensdauer zu rechnen sei. Ob eine Ausnahme für den Fall zugelassen werden könnte, daß am Stichtag mit dem alsbaldigen sicheren Ableben des Berechtigten oder Verpflichteten zu rechnen ist, darf hier dahingestellt bleiben, da dieser Fall nicht vorliegt. Solche Fälle werden praktisch deshalb kaum von Bedeutung sein können, weil dann regelmäßig das Ableben bei der Veranlagung schon erfolgt und somit auf Grund der Bestimmung des § 145 Abs. 3 ABG.D. die Veranlagung nach der wirklichen Dauer der Nutzung oder Leistung vorzunehmen sein wird. Das Gesetz geht mit Recht davon aus, daß die Lebensdauer eines Menschen, wie auch das FinGer. zutreffend ausführt, regelmäßig nicht auch nur mit einiger Sicherheit vorauszuweisen ist. Die zuverlässige Feststellung des Wertes einer auf Lebenszeit beschränkten Rente oder anderer Nutzungen und Leistungen ist daher in der Regel unmöglich. Der gemeine Wert kann auch nicht durch Sachverständige mit einigem Anspruch auf Richtigkeit festgestellt werden, da auch diese nicht — ebensowenig wie die Finanzbehörden — die Lebensdauer eines Menschen voraussehen können. Um zahllose Streitigkeiten zu vermeiden und eine möglichst reibungslose Durchführung der Besteuerung zu ermöglichen, bestimmt daher das Gesetz, daß in solchen Fällen als Wert einer Nutzung oder Leistung ein dem Lebensalter der berechtigten oder verpflichteten Personen entsprechendes Vielfaches des Jahreswerts der Nutzung oder Leistung anzunehmen ist. Daß diese steuerliche Bewertungs Vorschrift in vielen Fällen zu Werten führt, die den wirklichen nicht entsprechen, und in einzelnen Fällen auch Härten auslösen kann, muß zugegeben werden. Die größten Härten will der Gesetzgeber durch die Vorschrift des § 145 Abs. 3 ABG.D. beseitigen. Der Senat vermag aber nicht anzuerkennen, daß auf andere Weise der Wert von lebenslänglichen Renten, Nutzungen oder Leistungen zuverlässiger ermittelt werden könnte. Würde man die Bewertung auf den Einzelfall abstellen, so hätte das im allgemeinen wohl nur zur Folge, daß die Pflichtigen — je nachdem ob es sich um die Bewertung eines zu besteuern den Rechtes oder einer von dem Erwerber abzuziehenden Last handelt — eine geringere oder höhere Bewertung anstreben würden lediglich mit der in der Regel nicht nachweisbaren Behauptung, daß mit einer kürzeren oder längeren Lebensdauer als der von dem Gesetz unterstellten mutmaßlichen Lebensdauer zu rechnen sei.

(RFS., 1. Sen., Urt. v. 16. Juni 1931, I A 241/31.)

6. Grunderwerbsteuergesetz.

36. § 3 GrEwStG.; § 147 ABG.D. 1931; § 226 StGB.

a) Überträgt einer der beiden einzigen Aktionäre seine Aktien an die AktG., so ist anzunehmen, daß alle Aktien in der Hand eines Teilhabers vereinigt sind (vgl. für die GmbH. RFS. 26, 100).

b) Die Handlung, die die Verjährung unterbricht, muß einen bestimmten Steuerfall betreffen. Es ist nicht nötig, daß die Handlung, etwa ein Ersuchen um Auskunft, an den Steuerpflichtigen gerichtet ist. †)

Die Aktien der AktG. T. & M. gehörten je zur Hälfte den Familien T. und M. Die Aktien der Familie M. gingen auf Grund des Vertrags v. 17. Juni 1925 auf die Gesellschaft selbst über, so daß seitdem das Vermögen der Gesellschaft wirtschaftlich von der

Familie T. beherrscht wurde. Die Steuerstelle nahm unter Bezugnahme auf die Rspr. des RFS. (RFS. 26, 100) an, daß mit dem Übergange der Aktien auf die Gesellschaft alle Aktien i. S. des § 3 Satz 2 in der Hand eines Teilhabers, nämlich der aus dem Beschw. und seinen Kindern bestehenden Familie T. vereinigt gewesen seien. Das FinGer. hat sich dieser Ansicht angeschlossen.

Der Rechtsbeschwerde konnte nicht stattgegeben werden. Der Senat hält an der in der bezeichneten Entsch. vertretenen Auffassung fest. Der Beschw. erhebt gegen die Richtigkeit dieser Entsch. keinen Widerspruch. Er weist nur auf die Unterschiede des damals entschiedenen Falles von dem jetzigen hin. Das sind die folgenden:

a) Damals standen Geschäftsanteile an einer GmbH. in Frage, jetzt Aktien.

b) . . . c) . . . Die Unterschiede zu b und c müssen schlechthin als unwesentlich bezeichnet werden. Besonderer Erwägung bedarf nur der Unterschied zu a, weil der Senat in dem Urt. (RFS. 26, 100) Ausführungen gemacht hat, die in der gewählten Form nur auf die GmbH. passen. Wären sie weggeblieben, so hätte das am Ergebnis nichts geändert. Es erschien aber zweckmäßig, sie — der damaligen Sachlage entsprechend — zur Verstärkung der sonstigen Gründe in das Urt. aufzunehmen. Sie passen auch, wenn man sie sinngemäß anwendet, auf Aktiengesellschaften.

Schon in der Entsch. v. 23. Okt. 1929 ist auf die Möglichkeit hingewiesen, anzunehmen, daß das Aktienrecht, soweit die Aktien auf die Gesellschaft übergegangen sind, ruht. Der Senat nimmt in Übereinstimmung mit RG. 103, 64 ein solches Ruhen der Gesellschaftsrechte für eigene Aktien der Gesellschaft an und sieht die Bestimmung des § 226 Abs. 5 StGB. in der Fass. der RotW. vom 19. Sept. 1931 als Klarstellung der Rechtslage an. Welche Wirkungen das bürgerlich-rechtlich und handelsrechtlich im einzelnen hat, braucht nicht erörtert zu werden. Steuerrechtlich (i. S. des § 3 GrEwStG.) genügt zu der Annahme, daß alle Aktien in einer Person vereinigt sind, jedenfalls, daß nur ein Aktionär vorhanden ist, der Aktienrechte ausüben könnte. Das trifft aber zu, wenn außer einem Aktionär (oder der Gruppe i. S. des § 3 Satz 2) nur noch die Gesellschaft selbst als Aktieneigentümer vorhanden ist. Diese kann selbst die Rechte nicht ausüben; das Beteiligungsverhältnis des Einzelaktionärs (oder der Gruppe) hat sich entsprechend verändert. Wenn die Gesellschaft ihre Aktien ganz oder zum Teil wieder veräußert, so kommen die Aktien wieder zu voller Wirksamkeit, und es hört dann die Vereinigung in der Hand des bisherigen Einzelaktionärs wieder auf. Auf die Gründe, die zur Übernahme der Aktien auf die Gesellschaft geführt haben, kommt es nicht an. Ebenso ist es bedeutungslos, daß die Übernahme nur als Zwischenlösung gedacht war.

Hiernach steht die Steuerpflicht an sich fest. Dem FinGer. ist aber auch insoweit beizutreten, als es den Eintritt der Verjährung verneint. Richtig ist, daß das Auskunftsersuchen sich nicht an den Steuerpflichtigen gerichtet hat. Dies war aber auch nicht erforderlich. Es ist nicht nötig, daß eine Unterbrechungshandlung

die AktG. im Besitze der restlichen Aktien ist, sondern dieser folgt jenem nach. Man unterstelle, daß ein Aktionär 40% der Aktien besaß. Ohne sein Wissen hatte die Verwaltung die anderen 60% aufgekauft. Dann wäre er mit einem Schläge grunderwerbsteuerpflichtig. Oder man lasse die AktG. nur 10%, wie jetzt erlaubt, erwerben. Dann trafe das Schicksal den mit 90% Beteiligten. Er hatte sich, vielleicht gerade um die Steuer nicht zahlen zu müssen, mit den 90% begnügt. Auch dann wären nach der Theorie des RFS. alle Aktien in seiner Hand vereinigt. Wäre es richtig, daß „begrifflich“ eine AktG. nicht ihr eigener Gesellschafter sein kann, ergäbe sich hieraus, daß, wenn neben der AktG. nur ein Aktionär vorhanden ist, dieser der „wahre Inhaber“ aller Aktien ist, so müßte die gleiche Konsequenz in allen Fällen gegeben werden, in denen die Aktien im Besitze der AktG. und nur eines Aktionärs sind, einerlei, wie sich der Gergang abspielte. Es ist aber nicht richtig, daß der Erwerb des Eigentums an der eigenen Aktie durch die Gesellschaft und deren Fortbestehen nur Fiktion ist. Das Gesetz hätte den Erwerb eigener Aktien für ungültig erklären können. Das war auch bis zur Novelle von 1884 der Fall. Dann hat man ihn erlaubt. Auch in den Fällen, in denen er nicht gestattet ist, bleibt doch der Eigentumsübergang wirksam (§ 226 StGB. n. F.). Folgerichtig müßte man der AktG. alle Rechte aus der Mitgliedschaft zusprechen. Sie hätte Anspruch auf ihren Gewinnanteil. Er käme erst im nächsten Jahre im Gesamtgewinne wieder zum Vorschein. Ihre eigenen Aktien sorgten zwangsweise für eine Gewinnreserve. Die Hauptsache aber wäre, daß auch das Stimmrecht ihr zustünde. Es würde wie alle ihre Rechte durch ihren Vorstand ausgeübt. Er erhielte und durch ihn der Aufsichtsrat, vor dem er mehr oder minder abhängt, das unmittelbare Mitregiment auf den den Gesellschaftern mittels der GenVerf. vorbehaltenen Gebieten. Die Rspr. versagte aber die Ausübung dieser Rechte. „Es gibt einen Punkt, wo die Konsequenz zur Unmöglichkeit wird“ (RG. 103, 66). Sie ist „unstatthaft“, wo man mit ihr anfängt, sich „an der Natur der Sache zu veründigen und das Rechtsverhältnis geradezu verfälscht“ (a. a. D.). Rspr. ist

Zu 36. Daß der RFS. seine frühere Entsch. (RFS. 26, 100 = RZB. 1930, 358²⁰) auch auf den vorl. Fall anwendet, ist begründet. Es fragt sich aber, ob die in beiden Erkenntnissen niedergelegte Auffassung richtig ist. Der Zweifel wird rege, wenn man den vom RFS. behandelten Tatbestand umkehrt. Der Erwerb der Aktien des einen Aktionärs vom anderen findet nicht statt, nachdem bereits

innerhalb der Verjährungsfrist dem einzelnen oder den mehreren Steuerschuldnern bekannt wird, wenn sie nur auf Feststellung der Steuerschuld eines einzelnen Pflichtigen oder aller Pflichtigen zielt. So war im vorl. Falle die Steuerstelle in der Lage, die Verjährung zu unterbrechen, wenn sie, um den bestimmten Steuerfall zu erforschen, Feststellungen ganz außerhalb des Kreises der Schuldner traf, wenn sie z. B. einen Sachverständigen zur Erlattung eines Gutachtens über den gemeinen Wert des Grundstücks aufforderte. Das Vorliegen einer Unterbrechungshandlung könnte nur dann abgelehnt werden, wenn sich aus dem Inhalt der vorgenommenen Handlung selbst ergeben würde, daß sie ausschließlich gegen eine bestimmte andere Person gerichtet war. Das ist aber hier nicht der Fall. Ob daher die Steuerstelle die AktG. um Auskunft ersucht oder eine beliebige andere Stelle, z. B. die Industrie- und Handelskammer, war gleichgültig. Die Unterbrechungshandlung richtete sich in jedem Falle gegen den Beschw. und gegen eine Gruppe, der er angehörte. Die zu dieser Gruppe gehörenden Personen waren übrigens die einzigen Steuerschuldnern, da die Veräußerer als solche nicht in Betracht kommen (RFG. 25, 26). Sie haften auch sämtlich als Gesamtschuldner (RFG. 21, 312) (vgl. auch Urt. II A 666/29 vom 28. Dez. 1929 [Rartel § 124 R. 6]).

(RFG., 2. Sen., Urt. v. 9. Febr. 1932, II A 618/31.)

*

37. § 3 GrEwStG.; § 113 ABgD. 1931.

a) Ist Erwerberin aller Geschäftsanteile eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (Konfortium), so sind damit alle Anteile in einer Hand vereinigt.

b) Ist eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, weil sie alle Geschäftsanteile i. S. des § 3 GrEwStG. in ihrer Hand vereinigt hat, steuerpflichtig geworden, so haften für die Steuer alle Gesellschafter als Gesamtschuldner, und zwar nicht nur bürgerlich-rechtlich, sondern auch steuerrechtlich. †)

Am 24. April 1927 schlossen eine Anzahl Firmen einen „Konfortialvertrag“. Als Zweck des Konfortiums war angegeben: der Erwerb sämtlicher Aktien der Zweirad-Werke Gustav Schulze AktG. und sämtlicher Geschäftsanteile einer anderen, hier nicht in Betracht kommenden Gesellschaft (§ 1). Die Konforten sollten nach Maßgabe ihres Umlages in gewissen Erzeugnissen beteiligt sein. Die Beteiligung stand jedoch noch nicht fest. Der endgültige Bruchteil sollte „nach Durchführung des Konfortialzweckes, später

eben keine Mathematik. Auch sie muß das juristische Problem dem wirtschaftlichen Bedürfnissen entsprechend behandeln. Etwas anderes will auch der vom RFG. angezogene neue § 226 Abs. 5 HGB. nicht befehlen. Aber trotz des Ruhens der Rechte gehören die im Fortesellende der AktG. befindlichen eigenen Aktien zu ihren Aktiven. Das ist vom Gesetze jetzt ausdrücklich anerkannt (§ 260 a Abs. 3 Ziff. 2, § 261 a Abs. 1 Nr. IV Ziff. 5 HGB.). Es war auch früher nicht bezweifelt. Das läßt sich schlechterdings nicht mit der Fiktion vereinbaren. Für nur fingierte Aktien wäre kein Platz in der Bilanz. Richtig ist, daß infolge des Ruhens der Rechte aus der eigenen Aktie der allein verbleibende Aktionär allein stimmberechtigt in der Vers. ist. Diese Folge mag ihn wirtschaftlich zum Herren der AktG. machen. Rechtlich ist er aber trotzdem nicht der alleinige Aktionär. Man darf den Zweck des § 3 GrEwStG. nicht vergessen. Er sollte der Umgehung der Steuerpflicht durch Gründung einer GmbH. oder AktG. entgegengetreten. Er soll verhindern, daß die Veräußerung aller Geschäftsanteile oder Aktien an Stelle der Veräußerung eines Grundstücks tritt. Die Vorschr. des § 3 GrEwStG. greift über diese Fälle hinaus. Sie trifft auch den Kauf von Aktien, bei dem eine solche Umgehungsabsicht ausgeschlossen ist. Um so weniger darf man auf dem Wege juristischer Konstruktion eine Steuerpflicht in Fällen einführen, welche mit der Aufgabe der Beschr. nichts zu tun haben.

Damit soll nicht gesagt sein, daß nicht auch bei dem Erwerbe eigener Aktien durch die AktG. eine Vereitelung der Steuerpflicht gewollt sein kann. Der Erwerber aller Aktien kann einen Teil selbst nehmen. Den anderen kauft auf seine Veranlassung die AktG. Dann ist diese nur vorgeschobene Person. Das muß aber aus den Umständen des Falles erhellen.

Dr. Max Sackenburg, Mannheim.

Zu 37. Das Ergebnis und die Begr. der Entsch. geben zu Bedenken Anlaß. Wenn der RFG. ausführt, Betr. seien nach Möglichkeit so anzulegen, daß sie Bestand haben, so ist einzuwenden, daß die Auslegung eines Rechtsgeschäfts nicht dazu führen darf, daß das Gegenteil von demjenigen angenommen wird, was die Parteien erklärt haben. Ist die Erklärung klar, so darf sie nicht umgedeutet werden (RG. 82, 317).

In dem Konfortialvertr. befindet sich die Best., daß Eigentum zur gesamten Hand sowie Miteigentum nach Bruchteilen an den erworbenen Aktien ausgeübt werden soll (§ 2). Es kann deshalb der Fa. F. A. R., Konventionsbüro GmbH., nicht der Wille unterstellt

stets am 1. Juli 1930“ festgestellt, und alsdann sollte die Schlußrechnung erteilt werden (§ 4). Verlängerung des Betr. mit Stimmmeinherrheit war zugelassen (§ 7).

Un den erworbenen Aktien sollte Alleineigentum der Konforten entstehen. Eigentum zur gesamten Hand sowie Miteigentum zu Bruchteilen sollte ausgeschlossen sein (§ 2). Die Gesellschafter sollten das Eigentum unmittelbar erwerben. Die Aktien sollten bei einer Bank hinterlegt und an die Konfortialleitung nach Maßgabe und im Verhältnis der Zahlungen herausgegeben werden (§ 3). Das Konfortium sollte nach außen hin durch die ebenfalls am Konfortium beteiligte Firma F. A. R. GmbH. vertreten werden. Diese Firma sollte sämtliche Aktien für Rechnung der Konforten erwerben. Sie sollte die Aufgabe haben, die Aktien der Fa. AktG. sowie den Erlös der zu liquidierenden Ber. Fahrrad-Fabrik GmbH. nach Maßgabe der Beteiligungen zu verteilen (§ 4).

Alleiniger Aktionär der Fa. AktG. war F. S. In der notariellen Verhandlung v. 29. April 1927 verkaufte er sämtliche Aktien an die durch die Fa. R. vertretenen, oben bezeichneten Firmen. In der Niederschrift hieß es: „Die erwerbenden Firmen haben sich zu einem Konfortium ... zusammengeschlossen. Die Übergabe der Aktien soll an die Fa. F. A. R. ... erfolgen, welche die Verteilung an die Konforten vornimmt“ (§ 1). Weiter heißt es im § 6: „Die Übergabe der Aktien erfolgt an die Fa. R. ... Dieselbe erwirbt unmittelbar Eigentum für die einzelnen Konforten.“

Diese Vorgänge gaben der Steuerstelle Anlaß, die Fa. R. nach § 3 GrEwStG. zur GrEwSt. zu veranlagern, da sich im Vermögen der Fa. AktG. Grundstücke befanden und die Steuerstelle annahm, daß alle Aktien in der Hand der Fa. R. vereinigt worden seien. Durch rechtskräftig gewordenes Urt. des FinGer. v. 2. Mai 1930 wurde die Firma aber freigestellt, weil sie als solche die Aktien überhaupt nicht erworben habe, als Erwerber vielmehr nur das Konfortium oder die Konforten in Frage kämen. Auch den § 5 ABgD. wass. hielt das FinGer. nicht für einschlagend.

Darauf zog die Steuerstelle die einzelnen Konforten entspr. ihrem Beteiligungsverhältnis gem. § 3 GrEwStG., § 5 ABgD. wass. zur GrEwSt. heran. Von den hiergegen eingelegten Einsprüchen kommt hier nur der der Beschw.gegnerin in Betracht. Gegen die Anwendung des § 5 wendet sich die Herangezogene mit der Begr., daß die Aktien von den im Konfortium zusammengefügten Firmen erworben worden seien, um den Fa.-Betrieb als Wettbewerb auszuschalten. Alle Konforten hätten also als Aktien-erwerber ihre eigenen Belange vertreten. Das Konfortium selbst

werden, daß sie sich die Aktien im Namen des Konfortiums (der Gesamthandsgesellschaft bürgerlichen Rechts) als deren Vertreter habe übereignen lassen. Diese Annahme steht auch im Widerspruch zu § 4 Konfortialvertr., in welchem ausgeführt wird, daß diese Firma sämtliche Aktien „für Rechnung der Konforten“ erwerben sollte, sowie zu dem Notariatsprot. v. 29. April 1927, in dessen § 6 ausgeführt wird, daß die Fa. R. unmittelbar Eigentum für die einzelnen Konforten erwirbt.

Daß das Rechtsgeschäft nur Bestand haben könnte, wenn man annimmt, daß die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts sämtliche Aktien in ihrer Hand vereinigt habe, ist nicht zutreffend.

Es steht fest, daß F. S., der alleinige Inhaber sämtlicher Aktien, das Eigentum an diesen Aktien auf einen Dritten übertragen hat. Da die Fa. R. weder den Willen gehabt hat, im Namen des Konfortiums Gesamthandseigentum zu erwerben, noch im Namen der einzelnen Konforten bestimmte Stücke oder Bruchteilseigentum an der Gesamtheit der Aktien erwerben wollte, bleibt nichts anderes übrig, als daß die Fa. R. Eigentümerin sämtlicher Aktien geworden ist. Die Firma sollte offenbar als Treuhänderin handeln und die Aktien als indirekte Stellvertreterin der einzelnen Mitglieder des Konfortiums erwerben, weil zur Zeit des Erwerbs noch nicht feststand, in welcher Weise und wann die Aktien unter die Konforten verteilt werden sollten.

Die Fa. R. ist auch als alleinige Inhaberin sämtlicher Aktien aufgetreten. Auf ihren Namen sind die Aktien bei einer Bank hinterlegt worden. Es ist auch anzunehmen — es fehlt eine dahin gehende Feststellung —, daß die Fa. R. die Gesellschafterrechte als Inhaberin sämtlicher Aktien, insbes. das Stimmrecht, ausgeübt hat.

Die Feststellung, daß sämtliche Aktien in der Hand der Fa. R. vereinigt worden sind, würde zu einem befriedigenden Ergebnis geführt haben. Wenn sich die Parteien der Rechtsform bedient haben, die Aktien zunächst von der Treuhänderin erwerben zu lassen, so kann die Treuhänderin von der Steuerpflicht nicht deshalb befreit werden, weil sie nicht auch im wirtschaftlichen Sinne als Eigentümerin zu betrachten ist, oder richtiger, weil ihr die wirtschaftlichen Vorteile aus dem Erwerb sämtlicher Aktien („für Rechnung der Konforten“) nicht zufließen sollten.

Der Umstand, daß die Anwendung des § 3 GrEwStG. in dem rechtskräftigen Urt. des FinGer. v. 2. Mai 1930 verneint worden ist, darf nicht dazu führen, einen anderen Weg zu suchen, um dieses Urt. seiner Wirkung zu entkleiden.

Dr. A. Herzfeld, Dresden.

sei nur zur Verwaltung und Verwertung des H.-Betriebes gebildet worden.

Die Steuerstelle wies den Einspruch als unbegründet zurück. Der Beschw. war stattzugeben.

Die Ernstlichkeit des Abkommens über das Eigentum an den zu erwerbenden Aktien kann nicht in Frage gestellt werden. Derartige Übereinkünfte sind bei sogenannten Konjortialverträgen keineswegs selten; sie können nicht als ungewöhnlich und deshalb als unwahrscheinlich bezeichnet werden. Ihre Zulässigkeit ist durch die Nspr. höchster Gerichte vielfach bestätigt worden (vgl. RW. 56, 206; BankArch. 3, 92; 4, 230; RZ. 18, 27; Staudinger, Anh. z. II. Buch 14. Tit., 9. Aufl., Bd. II S. 360).

Das FinGer. hat aber eine Besonderheit des vorl. Vertr. nicht beachtet. Der Vertr. lehnt sich offenbar an die Muster an, die im Verkehre bei Regelung der Eigentumsverhältnisse an den Aktien auf Grund von Konjortialvertr. üblich sind. In diesen Mustern ist vorausgesetzt, daß das Verhältnis, in dem die Konjorten an den Wertpapieren Einzeleigentum erwerben, feststeht. Das traf hier nicht zu, sondern das Verhältnis sollte erst später nach den von den einzelnen Firmen erzielten Umsätzen festgestellt werden. Als die Fa. R. die Aktien „unmittelbar für die einzelnen Konjorten“ erwarb, stand das Verhältnis jedenfalls noch nicht fest. Daß die einzelnen Konjorten deshalb das Eigentum zunächst zu gleichen Teilen erworben haben (§ 742 BGB.), ist nicht anzunehmen, da es nicht dem Willen der Beteiligten entsprach. Ein Erwerb von Einzeleigentum durch die Konjorten ist also nicht zustande gekommen. Auch die Fa. R. ist nicht Eigentümerin der Aktiengesamtheit geworden. Will man das Übereinkommen und den Eigentumserwerb nicht als einen Schlag ins Wasser bezeichnen, so ist nur die Auslegung zulässig, daß das Konjortium als solches, also die bürgerlich-rechtliche Gemeinschaft zur gesamten Hand, das Eigentum erlangen sollte und erlangt hat. Denn Vertr. sind nach Möglichkeit so auszulegen, daß sie Bestand haben.

Es ist davon auszugehen, daß alle Aktien auf das Konjortium als solches übergegangen sind, daß dieses also die Aktien in seiner Hand vereinigt hat. Das Konjortium war eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechtes, hatte deshalb nach der Nspr. des RZ. steuerliche Rechtsfähigkeit, und ist als eine Personeneinheit anzusehen (RZ. 17, 40; Dtt, GrEwStG., 3. Aufl., § 3 Ann. 20).

Nun ist zwar nicht das Konjortium als Einheit, d. h. die einzelnen Konjorten in ihrer Zusammenfassung als Gemeinschaftler zur gesamten Hand, zur Steuer herangezogen. Indessen nach bürgerlichem Recht haftet jeder Gesellschafter für die Schulden der Gesell-

Zu 38. Die Entsch. ist bedenklich, wenn auch erfreulich in ihrer im Vergleich zur VerZust. eindringlicheren Art, dem durch die Vertragsparteien vernebelten wirtschaftlichen Tatbestande auf den Grund zu gehen. Hierbei wird nun aber im Hinblick auf den Gesichtspunkt der „rechtlichen Sicherung“ der wirtschaftlichen Macht, insbes. also der Veräußerungsmöglichkeit nach der bürgerlich-rechtlichen Seite, folgendes übersehen:

Dem RZ. erscheint es nach Lage der Sache ausgeschlossen, daß der Staat von seinem Aneignungsrecht nach § 928 BGB. Gebrauch machen könnte. Diese Annahme ist aber gerade deshalb bedenklich, weil, wie der RZ. selbst in tatsächlicher Hinsicht feststellt, die auf den Namen der Beschwerdegegner eingetragenen Grundschulden im Gesamtbetrag von 210 000 M nur zu einem unerheblichen Teile valutiert sind.

Geht man nun davon aus, daß in Höhe des nicht valutierten Betrages der Grundschulden eine ernsthaft gemeinte Schenkung vorlag, so würde dadurch insoweit gem. § 8 Biff. 1 GrEwStG. die Erhebung der Grunderwerbsteuer ohne weiteres zugunsten der Erhebung einer (im vorl. Fall vermutlich viel höheren) Schenkungsteuer ausgeschlossen werden.

Im anderen Falle, der hier sehr wahrscheinlich vorliegt, stand dem Eigentümer nach der im Schrifttum herrschenden Auffassung in der entsprechenden Höhe eine Eigentümergrundschuld zu (vgl. die bei Staudinger und Soergel zu § 1192 BGB. angeführten Zitate). Aber auch nach der hiervon abweichenden Ansicht des RZ. sündete dem Eigentümer ein schuldrechtlicher Anspruch auf Übertragung der Grundschulden in Höhe des nicht valutierten Betrages zu, der sich bei der ZwVerst. in einen Anspruch auf Überlassung des hierauf entfallenden Erlöses verwandeln würde (vgl. RW. 78, 60 = JW. 1912, 242). Da aber im Falle des Verzichts auf das Eigentum alle dinglichen Rechte an dem Grundstück sowohl in der Zeit bis zur Aneignung als auch nachher voll bestehenbleiben, somit nach der herrschenden Meinung auch die Ansprüche aus einer Eigentümergrundschuld, so würde sich zunächst fragen, ob im Falle der Aneignung diese Eigentümergrundschuld auf den Fiskus übergehen oder „ins Meer fallen“ oder sich in eine sog. „Gläubigerschuld“ zugunsten des bisherigen Eigentümers verwandeln würde (vgl. Warnerer, Ann. zu § 928 BGB.). In den ersten beiden Fällen bestünde für den Fiskus bei der beträchtlichen Spanne zwischen Grundstücks- wert und erstfälliger Belastung durchaus ein Anreiz zur Aneignung, im anderen Falle könnte man angesichts der bestehenbleiben-

schaft auf das Ganze. Das würde an sich noch keine entsprechende steuerrechtliche Haftung zur Folge haben (§§ 120, 330 ABGd. 1931). § 113 schreibt aber vor: „Wo Gesellschaften . . . als solche der Besteuerung unterliegen, gelten für die persönliche Haftung der Gesellschafter . . . sinngemäß die Vorsch. des bürgerlichen Rechtes.“ Damit ist anerkannt, daß in Fällen wie dem vorl., die bürgerlich-rechtliche Haftung gleichzeitig auch eine steuerrechtliche ist (RZ. 5, 47). Die Steuerstelle war deshalb berechtigt, die Beschwerdegegnerin unmittelbar zur Steuer heranzuziehen. Sie hätte sie auf das Ganze heranziehen können; sie war aber auch nicht gehindert, von der Beschwerdegegnerin nur einen Teil zu fordern. Ob sie dabei die Rechtslage über die Haftung zur gesamten Hand richtig erkannt hat, oder ob sie glaubte, sie könne die Beteiligten nur nach dem Verhältnis ihrer Gesellschafterteile heranzuziehen, ist gleichgültig.

(RZ., 2. Sen., Urt. v. 4. Nov. 1931, II A 473/31.)

38. § 6 GrEwStG. Die Veräußerungsmöglichkeit ist rechtlich gesichert, wenn zugunsten des Erwerbers der wirtschaftlichen Macht Grundstückschulden eingetragen werden, die einerseits erheblich über den Grundstückswert hinausgehen, andererseits zu einem wesentlichen Teile den Wert decken, und wenn der Eigentümer im Einverständnis mit den anderen auf sein Eigentum verzichtet, um die Zwangsversteigerung herbeizuführen. †)

Die angef. Entsch. entspricht an sich der Nspr. des RZ. An dieser hält der Senat grundsätzlich fest. Namentlich gehört zu den Voraussetzungen des § 6, daß der Erwerb der wirtschaftlichen Macht rechtlich gesichert ist. Auch ist daran festzuhalten, daß eine Veräußerungsbefugnis nicht dadurch allein schon begründet wird, daß die Abtretung einer Grundschuld (zumal wenn ihre Bestellung mit der Vollstreckungsklausel versehen ist) es dem Abtretungsempfänger ermöglicht, das Grundstück in der ZwVerst. an sich zu bringen. Das FinGer. hat aber die Eigenart des jetzigen Falles nicht hinreichend berücksichtigt. Namentlich ist es nicht auf die Art der Belastungen, die zugunsten der Beschwerdegegner eingetragen waren und auf die Vereinbarungen eingegangen, die mit dem Verzicht auf das Grundstück zusammenhängen. Die angef. Entsch. war daher aufzuheben.

Der Ingenieur E. hat sich jeder Verfügungsmöglichkeit über das Grundstück begeben. Er hat in eine weit über den Grundstückswert hinausgehende Belastung gewilligt, Besitz, Verwaltung und Nutzung auf D. übertragen und schließlich auf das Eigentum am Grundstück überhaupt verzichtet. Alles dies beruhte auf Vereinbarung mit den Be-

den Pfandrechte des früheren Eigentümers wohl kaum von einer „rechtlichen Sicherung“ der wirtschaftlichen Macht der Beschwerdegegner sprechen.

Schließlich wäre aber auch die Frage aufzuwerfen, ob man überhaupt noch von einer „rechtlichen Sicherung“ der Veräußerungsmöglichkeit reden kann in einem Fall, wo angesichts des offenbaren Schiebungscharakters der Belastungsmaßnahmen in Verbindung mit den sonstigen Abreden den persönlichen Gläubigern des Eigentümers die Möglichkeit zu Gebote steht, einen Anfechtungsanspruch hinsichtlich jener Maßnahmen im Rahmen des AnG. durch Erwirkung einer im Grundbuch einzutragenden Verfügungsbeschränkung zu sichern und bei der ZwVerst. geltend zu machen. Daß in einem solchen Falle die Beschwerdegegner einen Käufer für das Grundstück nicht finden würden, liegt auf der Hand, so daß also die von ihnen erlangte wirtschaftliche Macht doch recht problematisch wäre, jedenfalls den vom RZ. unterstellten Umfang nicht erreichte. Auch nach dieser Richtung hätte eine Prüfung der tatsächlichen Verhältnisse vielleicht ein anderes Bild ergeben. Überhaupt scheint der RZ. eine möglichst eindeutige Feststellung der wahren Motive versäumt zu haben, die für die Vertragsparteien bei der Gestaltung ihrer Abreden leitend waren. War es den Vertragsparteien lediglich darum zu tun, den Beschwerdegegnern unter Vermeidung der Grunderwerbsteuer einen Zwischengewinn zu ermöglichen, oder bestand die Absicht, das Grundstück dem Zugriff der Gläubiger zu entziehen? Der Umstand, daß im letzteren Falle mit der Möglichkeit des Vorgehens der Gläubigerschaft in dem oben ange deuteten Sinne gerechnet werden mußte, beeinflusste naturgemäß den Grad der rechtlichen Sicherung der Veräußerungsmöglichkeit.

Über den vorl. Streitfall hinaus dürfte übrigens die Frage interessieren, ob nach nunmehr rechtskräftiger Feststellung der Grunderwerbsteuerpflicht noch die Erhebung einer Schenkungsteuer in Ansehung des nicht valutierten Teiles der Grundschuld möglich ist, wenn man unterstellt, daß es sich insoweit um eine Schenkung i. S. des ErbSchStG. handelt. Diesen Fall hat der RZ. bereits grundsätzlich dahin entschieden, daß zur Vermeidung einer unzulässigen Doppelbesteuerung zu unterscheiden sei, ob die auf den Teil des schenkungspflichtigen Geschäftes entfallende Grunderwerbsteuer höher sei als die auf diesen Teil berechnete Schenkungsteuer, oder umgekehrt. Im ersteren Falle sei von der Schenkungsteuer freizustellen, im letzteren Fall sei die zu entrichtende Grunderwerbsteuer auf die Schenkungsteuer anzurechnen (vgl. RZ. v. 8. Nov. 1929, Vc A 298/29).

W. Dr. Lucas, Düsseldorf.

schwerbegegnern. Zu deren Gunsten waren 210 000 *M* Grundschulden hinter 190 000 *M* eingetragen. Für die Grundschulden ist nur zu einem kleinen Teile eine Vegenleistung entrichtet. Wenn die Beschwerbegegner für Wiederherstellungsarbeiten am Hause Zahlungen geleistet haben, so können diese nicht sehr erheblich gewesen sein, da die Brandschäden durch Versicherung gedeckt waren, und daß die Beschwerbegegner auf das Haus erhebliche Darlehen gegeben haben, ist nicht dargetan. Nach Lage der Sache hätten sie aber ihre hierauf bezüglichen Behauptungen näher belegen müssen.

Weiter war D. von ihnen vorgeschoben. Er war ein Angestellter der G. & Co. GmbH., deren Gesellschafter die Beschwerbegegner waren; auch sonst hat er sich in ähnlicher Weise geschäftlich betätigt.

Der Verzicht auf das Eigentum am Grundstück beruhte auf Vereinbarung mit den Beschwerbegegnern, wie sich daraus ergibt, daß diese die Notarkosten für den Verzicht übernahmen und sich verpflichteten, dem Ingenieur E. von der in Aussicht genommenen ZwVerst. Nachricht zu geben und 185 000 *M* herauszubieten.

Hiermit war die wirtschaftliche Macht über das Grundstück nicht nur dem E. verlorengegangen, sondern auch auf die Beschwerbegegner übertragen. Besitz, Nutzungen und Verwaltung hatten diese durch D. Eine weitere Belastung kam nicht in Frage. Die Beschwerbegegner hatten die Möglichkeit, den späteren Erwerber des Grundstücks nach ihrem Ermessen zu bestimmen. Daß der Staat nicht von seinem Anzeigungsrecht nach § 928 Abs. 2 BGB. Gebrauch machte, war bei der hohen Belastung des Grundstücks sicher. Dieses mußte deshalb zur ZwVerst. kommen. Allerdings waren auch die den Beschwerbegegnern vorgehenden Grundstücksgläubiger in der Lage, das Verfahren zu betreiben. Da aber die Grundschulden der Beschwerbegegner nicht nur über den Wert des Grundstücks hinausgingen, sondern auch den Wert zum großen Teile deckten, so war es ihnen möglich, eine Person ausfindig zu machen, die nach Abtretung einer Grundschuld das Grundstück noch mit Aussicht auf Gewinn in der ZwVerst. erstehen konnte. In dieser Hinsicht ist festzustellen, daß der Wert des Grundstücks unbestritten 300 000 *M* betrug. 185 000 *M* von der Belastung waren die Beschwerbegegner verpflichtet herauszubieten. Von 190 000 *M* an liefen ihre Grundschulden. Wenn man noch einen mäßigen Betrag von dem Unterschied zwischen 300 000 und 190 000 *M* im Hinblick auf den von den Beschwerbegegnern geleisteten Gegenwert der Grundschulden abrechnet, so blieb immer noch ein Betrag, der ausreichte, daß die Beschwerbegegner durch Grundschuldabtretung einen Gewinn erzielten und daß der Abtretungsempfänger durch Erteilung des Grundstücks noch ein vorteilhaftes Geschäft machte. Nicht anders ist die Rechtslage, wenn die Beschwerbegegner ohne Grundschuldabtretung mit dem in Aussicht genommenen Erstreher ein entsprechendes Abkommen trafen. Hiernach waren die Beschwerbegegner vollständig Herren der Lage, und diese ihre Stellung war rechtlich gesichert; sie konnte ihnen von keiner Seite gestrichelt werden, und daß ein anderer als der von ihnen ausgesuchte Erwerber ein Gebot abgab, konnte dadurch verhindert werden, daß die mit 400 000 *M* auslaufenden Grundschulden herausgeboten wurden, weil die auf die Grundschulden in der ZwVerst. zu leistende Vorzahlung den Beschwerbegegnern im Rahmen der Vereinbarungen mit dem Erstreher zufiel, während ein anderer, der in die Grundschulden, soweit sie über den Grundstückswert hinausgingen, hineinbot, starke Verluste befürchten mußte, die ein entsprechendes Gebot ausschloßen.

(RZf., 2. Sen., Urf. v. 4. Nov. 1931, II A 509/31.)

*

39. § 6 GrEwStG. Die Möglichkeit, das Grundstück auf eigene Rechnung zu veräußern, ist auch dann gegeben, wenn der Erwerber der wirtschaftlichen Macht in der Zwangsversteigerung des Grundstücks den Erstreher unter Ausschluß aller anderen bestimmen kann. Das trifft insbes. auch dann zu, wenn einerseits das Grundstück zu seinen Gunsten überbelastet ist und andererseits sein dingliches Recht in nicht unerheblichem Maße in den Wert des Grundstücks hineinfällt. †)

Das Grundstück gehörte der H.-GmbH. Die Gesellschaft machte der G.-GmbH. (einzige Gesellschafterin Frau Frieda M.) über das Grundstück am 7. Juli 1926 ein notarisches Kaufangebot, das bis zum 1. Juli 1927 befristet war. Die Angebotsempfängerin sollte nach Eintragung einer Vormerkung zur Erhaltung des Rechtes auf Auflassung 25 000 *GM*. zahlen, weitere 11 000 *GM*. spätestens am 15. Okt. 1926. Im übrigen sollten Hypotheken in Gesamtbetrage von etwa 83 000 *RM*. übernommen werden. Die Käuferin sollte die GrEwSt. und die BZwSt. tragen. Falls das Angebot nicht

Zu 39. Die Entsch. ist mit Rücksicht auf die zahlreichen ähnlichen Rechtsvorgänge der neueren Zeit von erheblicher praktischer Bedeutung. Ihrem Rechtsinhalt nach stellt sie jedoch lediglich die Aufrechterhaltung des bekannten Standpunktes des RZf. dar. Hiernach liegt eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums vor, wenn der Erwerber sowohl hinsichtlich der Verwaltung und Nutzung als hinsichtlich der Verwertung des Grundstücks Befugnisse erhält, die diejenigen eines Eigentümers gleichkommen. Im vorl. Falle hatte

rechtzeitig angenommen würde, sollten der Verkäuferin die gezahlten Beträge als Entschädigung für die Bindung verbleiben.

Ebenfalls am 7. Juli 1926 erteilte die H. der Deutschen H.-GmbH. (alleinige Gesellschafterin Frau Frieda M., Geschäftsführer Moriz M.) notarische Vollmacht, das genannte Grundstück zu verwalten ..., Belastungen des Grundstücks zu bewilligen, und zu beantragen, das Grundstück zu verkaufen und aufzulassen sowie Beschlüssen zu bewilligen. Am demselben Tage wurde die Auflassungsvormerkung zugunsten der B. bewilligt.

Am 14. Juli 1926 bestellte M. als Vertreter der H. auf dem genannten Grundstück auf Grund der Vollmacht v. 7. Juli 1926 zugunsten der VersicherungsAktG. für eine Forderung, die dieser Gesellschaft gegen die D. zuzustand, eine Hypothek von 7250 *RM*.

Am 29. Nov. 1926 räumte M. als nunmehriger Geschäftsführer der B. vor der für diese eingetr. Vormerkung einer Hypothek der LebensverAktG. von 55 000 *RM* den Vorrang ein.

In der notarischen Verhandlung vom 29. Nov. 1926 bekannte M., von dem Kaufmann S., dem Beschwerbegegner, ein Darlehen von 80 000 *RM*, rückzahlbar drei Monate nach Kündigung, bei pünktlicher Zinszahlung frühestens zum 1. Juli 1927 zulässig, erhalten zu haben. In Wirklichkeit hat er unstreitig nur etwa 20 000 *RM* erhalten. Als Geschäftsführer der H. bestellte er für diese Forderung auf dem in Rede stehenden Grundstück eine Hypothek von 80 000 *RM*. Gleichzeitig wurde ein Nießbrauch bis zum 1. Dez. 1927 für S. bewilligt. S. erteilt der L.-AktG. Verwaltungsvollmacht.

Am demselben Tage verzichtete M. namens der B. auf die Rechte aus dem Angebot v. 7. Juli 1926 und bewilligte die Löschung der für die B. eingetragenen Vormerkung.

Am 26. Mai 1927 trat S. die Hypothek von 80 000 *RM* mit der Verpflichtung, etwa 9000 *RM* Rückstände zu decken, an den Kaufmann Kf. für 37 000 *RM* ab. Dieser brachte das Grundstück zur Versteigerung und erstand es in diesem Verfahren am 7. Febr. 1928.

Die Steuerstelle nahm an, daß es durch die dargestellten Rechtsvorgänge zunächst dem M. ermöglicht worden sei, ohne Erwerb des Eigentums über das Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen, und daß alsdann S. diese Rechtsstellung übertragen erhalten habe. Deshalb zog sie für das erste Geschäft den M. zur GrEwSt. heran und dann für das zweite Geschäft den jetzigen Beschwerbegegner. Heranziehung des M. steht nicht zur Beurteilung. Auch M. wurde zur Steuer herangezogen mit Rücksicht darauf, daß er i. J. 1927 die Hypothek von 80 000 *RM* erworben hat.

Der Einspruch des S. wurde als unbegründet zurückgewiesen. Dagegen hatte die Berufung zur Folge, daß das FinVer. auf Freistellung erkannte.

Der Herangezogene hatte ausgeführt, daß er von den Beziehungen M.s zu den verschiedenen Gesellschaften nichts geruht habe. Er sei durch einen Vermittler auf die Möglichkeit, die Hypothek von 80 000 *RM* zu erwerben, aufmerksam gemacht und dabei sei ihm M. als Vertreter des Eigentümers bezeichnet worden. Auch von dem Kaufangebot und dem Verzicht auf die Rechte aus diesem sei ihm nichts bekannt gewesen. Er habe die Hypothek erworben, weil er sie bei einer Vorbelastung von 115 000 *RM* für hinreichend sicher gehalten und weil er mit der Möglichkeit gerechnet habe, sie vorteilhaft weiterzuveräußern. Den Nießbrauch habe er sich zur weiteren Sicherung seiner Hypothekenforderung bestellen lassen. Übrigens sei die Hypothek überhaupt nur in Höhe von etwa 20 000 *RM* zur Entstehung gelangt.

Das FinVer. führte aus, daß § 6 nicht anwendbar sei, weil der Herangezogene keine rechtlich gesicherte Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt habe. Die tatsächliche Macht genüge nicht. Dem Beschwerbegegner sei ferner nicht zu widerlegen, daß es ihm nur auf ein gewinnbringendes Hypothekengeschäft angekommen sei. Mit hin führe auch § 10 AbgD. 1931 nicht zur Feststellung der Steuerpflicht.

Es entspricht allerdings der ständ. Rspr. des RZf., daß § 6 nur einschlägt, wenn die rechtlich gesicherte Möglichkeit besteht, alle wesentlichen Befugnisse des Eigentümers auszuüben. Diese Voraussetzung würde am sichersten dann festzustellen sein, wenn die Beteiligten in der Form des § 313 BGB. unter Benutzung des Wortlauts des § 6 über die wirtschaftliche Macht verfügt haben, etwa so, daß es in dem Vertrage heißt: „Der Eigentümer A. verleiht dem B., ohne das Eigentum auf ihn zu übertragen, das Recht, über das Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen, insbes. es zu besitzen und zu nutzen, es zu belasten und auf eigene Rechnung zu veräußern.“ Die Rechtslage ist dieselbe, wenn ein formgerechter

der Erwerber den Nießbrauch am Grundstück erhalten, der ihm die Verwaltung und Fruchtziehung ermöglichte. Daneben war für ihn eine Grundschuld eingetragen worden, die z. T. innerhalb des Grundstückswertes lag, zum andern Teil aber dessen Grundstückswert übersteigen sollte. Unter der Voraussetzung, daß dieses Verhältnis der Grundschuld zum Werte des Grundstücks festgestellt würde, hat der RZf. die Steuerpflicht gem. § 6 GrEwStG. bejaht. Die diesbezüglichen Ausführungen liegen auf der Linie der bisherigen Rspr.

Vertrag im gleichen Sinne ausgelegt werden kann. So eng hat der Senat aber den § 6 nie angewendet. Auch ohne Abschluß eines derartigen allgemeinen Vertrages ist Steuerpflicht angenommen worden, wenn die Befugnisse durch besondere rechtswirksame Einzelgeschäfte übertragen waren. So schlägt § 6 ein, wenn der Eigentümer dem anderen den Nießbrauch einräumt, ihm auch Veräußerungs- und Belastungsvollmacht erteilt. Auch wenn das Grundstück so überlastet wird, daß eine weitere Belastung nicht mehr in Frage kommt, und wenn der Eigentümer ein ihn bindendes Kaufangebot macht, das jederzeit angenommen werden kann, ist u. U. der Schluß gerechtfertigt, daß es dem andern rechtlich freisteht, wie ein Eigentümer über das Grundstück zu verfügen.

Im vorl. Falle war dem Beschwerdegegner der Nießbrauch eingeräumt; das Grundstück war zugunsten des Beschwerdegegners nach der Meinung der Steuerstelle weit über seinen Wert hinaus belastet. Nur die rechtlich gesicherte Veräußerungsbefugnis wird vom FinVer. verneint. Das beruht aber auf Rechtsirrtum.

Es handelt sich hier um einen der Fälle, daß sich der Eigentümer eines Grundstücks zugunsten einer anderen Person seiner Verfügungsbefugnis begibt und der andere den Übergang des Eigentums an einen Dritten auf dem Wege der ZwangsVerf. des Grundstücks sucht. Daß die bloße Möglichkeit, das Grundstück zur Versteigerung zu bringen, nicht genügt, liegt auf der Hand. Denn diese Möglichkeit besteht für jedermann, für den eine Forderung gegen den Eigentümer begründet ist, und der Forderungsberechtigte ist nicht ohne weiteres in der Lage, den Ersteher zu bestimmen. Ist aber die Sachlage durch Übereinkunft der Beteiligten so gestaltet, daß der Erwerber der wirtschaftlichen Macht insstande ist, bei der ZwangsVerf. den Ersteher unter Ausschluß anderer zu bestimmen, so ist das der rechtlich gesicherten Möglichkeit, das Grundstück zu veräußern, gleichzustellen.

Einen derartigen Fall hat der RStG. in dem Urte. II A 509/31 v. 4. Nov. 1931 (Kartei, Mrozek § 6 Abs. II R. 2) entschieden. Damals betrug der Wert des Grundstücks 300 000 M. Für den Erwerber der wirtschaftlichen Macht wurde hinter 190 000 M. eine Grundschuld von 210 000 M. eingetragen, für die nur ein geringer Gegenwert geleistet war. Das Grundstück kam zur ZwangsVerf., weil der Eigentümer im Einverständnis mit dem „anderen“ auf sein Eigentum verzichtete. Der RStG. hat ausgeführt:

„Die wirtschaftliche Macht über das Grundstück war nicht nur dem E. (dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer) verlorengegangen, sondern auch auf die Beschwerdegegner übertragen. Besitz, Nutzungen und Verwaltung hatten diese durch D. Eine weitere Belastung kam nicht in Frage. Die Beschwerdegegner hatten die Möglichkeit, den späteren Erwerber des Grundstücks nach ihrem Ermessen zu bestimmen. Daß der Staat nicht von seinem Aneignungsrecht nach § 928 Abs. 2 BGB. Gebrauch machte, war bei der hohen Belastung des Grundstücks sicher. Dieses mußte deshalb zur ZwangsVerf. kommen. Allerdings waren auch die den Beschwerdegegnern vorgehenden Grundstücksgläubiger in der Lage, das Verfahren zu betreiben. Da aber die Grundschulden der Beschwerdegegner nicht nur über den Wert des Grundstücks hinausgingen, sondern auch den Wert zum großen Teile deckten, so war es ihnen möglich, eine Person ausfindig zu machen, die nach Abtretung einer Grundschuld das Grundstück noch mit Aussicht auf Gewinn in der ZwangsVerf. erstehen konnte. In dieser Hinsicht ist festzustellen, daß der Wert des Grundstücks unbestritten 300 000 M. betrug. 185 000 M. von der Belastung waren die Beschwerdegegner verpflichtet herauszubieten. Von 190 000 M. an liefen ihre Grund-

schulden. Wenn man noch einen mäßigen Betrag von dem Unterschied zwischen 300 000 und 190 000 M. im Hinblick auf den von den Beschwerdegegnern geleisteten Gegenwert der Grundschulden abrechnet, so blieb immer noch ein Betrag, der ausreichte, daß die Beschwerdegegner durch Grundschuldabtretung einen Gewinn erzielten und daß der Abtretungsempfänger durch Erziehung des Grundstücks noch ein vorteilhaftes Geschäft machte. Nicht anders ist die Rechtslage, wenn die Beschwerdegegner ohne Grundschuldabtretung mit dem in Aussicht genommenen Ersterher ein entsprechendes Abkommen trafen. Hiernach waren die Beschwerdegegner vollständig Herren der Lage, und diese ihre Stellung war rechtlich gesichert; sie konnte ihnen von keiner Seite streitig gemacht werden, und daß ein anderer als der von ihnen ausgesuchte Erwerber ein Gebot abgab, konnte dadurch verhindert werden, daß die mit 400 000 M. auslaufenden Grundschulden herausgeboren wurden, weil die auf die Grundschulden in der ZwangsVerf. zu leistende Barzahlung den Beschwerdegegnern im Rahmen der Vereinbarungen mit dem Ersterher zufiel, während ein anderer, der in die Grundschulden, soweit sie über den Grundstückswert hinausgingen, hineinbot, starke Verluste befürchten mußte, die ein entsprechendes Gebot ausschloffen.“

Danach konnte folgender Rechtsatz aufgestellt werden:

„Die Veräußerungsmöglichkeit ist rechtlich gesichert, wenn zugunsten des Erwerbers der wirtschaftlichen Macht Grundstücksschulden eingetragen werden, die einerseits erheblich über den Grundstückswert hinausgehen, andererseits zu einem wesentlichen Teile den Wert decken, und wenn der Eigentümer im Einverständnis mit dem anderen auf sein Eigentum verzichtet, um die ZwangsVerf. herbeizuführen.“

Daß hier auch der Verzicht auf das Eigentum mit aufgenommen ist, erklärt sich aus der besonderen Lage des Falles. Aber auch wenn ein solcher Verzicht fehlt, kann die Sache so liegen, daß der Erwerber der wirtschaftlichen Macht in der Lage ist, den Erwerber unter Ausschluß anderer zu bestimmen.

(RStG., 2. Sen., Urte. v. 22. Dez. 1931, II A 553/31.)

*

× 40. § 8 Nr. 3 GrErbStG. Die Anwendung des § 8 Nr. 3 ist nicht ausgeschlossen, wenn im Zusammenhang mit einer Erbteilung einem Miterben zur Tilgung einer ihm gegen den Nachlaß zustehenden Geldforderung ein Nachlaßgrundstück zugewiesen wird. †)

Der am 8. Dez. 1920 verstorbene Landwirt T. ist von seiner Ehefrau zu $\frac{1}{4}$ und von den fünf Kindern zu $\frac{3}{4}$, die am 15. Jan. 1931 verstorbene Witve von denselben fünf Kindern zu je $\frac{1}{5}$ beerbt worden. In notariischer Verhandlung v. 18. März 1931 setzten diese sich über den elterlichen Nachlaß auseinander. Zunächst wurde der Tochter Marie ein Grundstück zugewiesen „als Entschädigung für Dienstleistung im Haushalt und in der Landwirtschaft der Eltern“, ohne daß eine Anrechnungspflicht den Geschwistern gegenüber bestehen sollte. Ein anderes Grundstück wurde dem Sohne Karl zugewiesen „als Entschädigung für Dienstleistung in der Landwirtschaft der Eltern und für gemachte Anschaffungen, wie Elektromotor, Wiesenverteiler und schließlich der nicht verteilte Teil des Nachlasses mit dem zugehörigen Landgut von der Tochter Frieda übernommen, die dafür 12 000 M. zur Nachlassmasse einzuzahlen hatte.“

Im Verfahren aus § 24 ist streitig geworden, ob für die beabsichtigte Übereignung des dem Beschwerdegegner zugeteilten Grundstücks die beanpruchte Steuerfreiheit aus § 8 Nr. 3 zu gewähren ist. Das FinV. hat die Steuerfreiheit verlangt und im Einspruchsbescheid ausgeführt, daß die Zuweisung des Grundstücks nicht einen Bestandteil der Erbteilung bilde, sondern ein Veräußerungsgeschäft darstelle, durch das ein dem Beschwerdegegner als Nachlaßgläubiger zustehender Anspruch im Wege der Aufrechnung getilgt worden sei; in Fällen vorl. Art. müsse geprüft werden, ob und inwieweit einem

des RStG., wie sie schon in dem Romm. Hagelberg-Krämer, 2. Aufl., Anm. 2 zu § 6 GrErbStG. dargestellt ist. Im vorl. Falle kam es noch besonders auf die Frage an, ob die Verfügungsmacht des Erwerbers rechtlich gesichert war, was als Voraussetzung der Anwendung des § 6 gefordert werden muß. Diese Frage ist vom RStG. mit überzeugenden Gründen bejaht worden. Es wäre zu wünschen, daß die vom RStG. entwickelten Rechtsgrundsätze in den Kreisen der Grundeigentümer weitgehend bekannt werden, damit die vielfach beobachteten Bestrebungen, durch ähnliche Geschäfte die Grunderwerbsteuer zu ersparen, ihr Ende finden. Sie führen in der Regel nur zur Enttäuschung und in weiterer Folge zu Rechtsstreitigkeiten zwischen den Vertragsparteien über die Tragung der Steuer. — Andererseits ist es wertvoll, daß der RStG. ausdrücklich feststellt, daß die bloße Möglichkeit, das Grundstück zur Versteigerung zu bringen, zur Annahme der Steuerpflicht nicht genügt. Auch der Erwerb einer Grundschuld allein reicht hierzu nicht aus, sofern der Erwerber nicht gleichzeitig auch in die Lage versetzt wird, entweder selbst oder durch eine Persönlichkeit seines Vertrauens das Grundstück zu verwalten und die Nutzungen zu ziehen. Aber auch beim Vorliegen dieser Befugnis kann die eigentumsähnliche Stellung gem. § 6 GrErbStG. nur dann angenommen werden, wenn die Hypothek oder Grundschuld zum Teil innerhalb des Grundstückswertes liegt, zu einem weiteren Teil aber den Grundstückswert nicht unerheblich übersteigt, wobei hinsichtlich der Wertbemessung nicht nur objektive Maßstäbe, sondern auch die Wertannahmen der Parteien von Bedeutung sind.

Rf. Dr. Ernst Hagelberg, Berlin.

Zu 40. Die Entsch. gibt die Möglichkeit zur weiteren Anwendung des § 8 Nr. 3 GrErbStG., über den eigentlichen Erbteilungsvertrag hinaus, für den Erbvertrag im weiteren Sinne (vgl. Rfch., Der Erbe S. 134). Die Befreiungsvorschrift greift danach auch dann Platz, wenn die Miterben sich bei Zuweisung der Werte an die einzelnen Erben, insbes. der Grundstücke oder Grundstücksanteile nicht streng an die gesetzlichen Erbteilsquoten halten. Steuerfrei bleibt die Zuweisung eines Grundstücks an einen Miterben nicht nur dann, wenn, wie die Entsch. ausdrücklich hervorhebt, der Miterbe für den überschüssigen Grundstückswert einen Geldbetrag an den Nachlaß herauszahlen muß, sondern auch dann, wenn ihm dieser Wert ohne Gegenleistung überlassen wird. Ebenso wird nach der Entsch. die Anwendung von § 8 Nr. 3 nicht dadurch ausgeschlossen, daß ihm die Zuweisung eines Grundstücks an einen Miterben einbezogen wird, sei es, daß damit bestehende Gläubigeransprüche des Miterben befriedigt werden, sei es, daß sie nur mit Rücksicht auf Anstand oder Sitte für frühere Leistungen des Miterben erfolgen; vorausgesetzt ist allerdings stets, daß von sämtlichen Beteiligten die Verständigung über die Zuweisung zum Gegenstand der einheitlichen Erbteilung gemacht ist.

Rf. Dr. Adolf Rfch., Berlin.

Miterben Grundstücke auf Rechnung seines Erbteils oder zu seiner Befriedigung als Gläubiger zugeteilt würden. Hiernach hat das FinV. den Grundstücksverkauf nur nach Verhältnis des Erbanteils des Beschwerdegegners (= $\frac{1}{6}$) für steuerfrei erklärt.

Demgegenüber hat das FinGer. unter Anwendung des § 8 Nr. 3 die Steuerpflicht grundsätzlich verneint. Die von der Steuerstelle eingelegte Beschw. kann keinen Erfolg haben.

Zunächst kann es dahingestellt bleiben, ob die Miterben im Vertrage v. 18. März 1931, wie das FinV. annimmt, unabhängig von der Erteilung einen Rechtsanspruch des Beschwerdegegners auf Entschädigung für seine Dienste und Auslagen haben anerkennen oder begründen wollen oder ob nicht vielmehr, wie der Beschwerdegegnere in seiner Berufungsschrift unwiderlegt ausgeführt hat, die bezeichneten Dienstleistungen und Aufwendungen für die übrigen Miterben nur der Weggrund gewesen sind, der sie veranlaßt hat, sich mit der beurkundeten Art der Erteilung, insbes. mit Art und Umfang der dem Beschwerdegegnere zugeteilten Nachlassgegenstände einverstanden zu erklären. Auch beim Bestehen eines Entschädigungsanspruchs würde die i. Verb. m. der Erteilung beurkundete Zuweisung des Nachlassgrundstücks nicht als eine sachlich außerhalb der steuerbegünstigten Erteilung liegende entgeltliche Grundstücksveräußerung behandelt werden können. Nach § 8 Nr. 3 ist steuerfrei allerdings nur ein Erwerb auf Grund von Verträgen, die zwischen Miterben zum Zwecke der Teilung der zum Nachlass gehörenden Gegenstände abgeschlossen werden. Dementsprechend fällt nicht jede Veräußerung eines Nachlassgrundstücks von Seiten der Erbengemeinschaft an einen Miterben ohne weiteres unter die Befreiungsvorschrift. Es sind vielmehr an sich Fälle denkbar, in denen eine Erbengemeinschaft unabhängig von einer erst für spätere Zeit in Aussicht genommenen Erteilung einem Miterben ein Nachlassgrundstück entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, indem das Entgelt zur Nachlassmasse fließt (§ 2041 BGB.) und im Falle unentgeltlicher Übertragung der Grundstückswert dem Miterben bei der späteren Erteilung auch nicht angerechnet werden soll. In solchen Fällen kann allerdings die Erhebung einer Grunderwerb- oder SchenkSt. in Frage kommen. Im vorl. Falle hat dagegen das FinGer. ohne Rechtsirrtum die sämtlichen am 18. März 1931 beurkundeten Vereinbarungen der Miterben als einen einheitlichen Erteilungsvertrag behandelt. Auch bei freier Beurteilung würde dieser Auffassung des FinGer. beigetreten werden müssen. Es ist schon an sich höchst unwahrscheinlich, daß die Miterben des Beschwerdegegners ihm zum Ausgleich seiner etwaigen Entschädigungsforderung das Nachlassgrundstück zugewiesen haben würden, wenn er sich seine Zustimmung zu der beurkundeten Erteilung vorbehalten hätte.

In rechtlicher Hinsicht müßte die Auffassung des FinV. folgerichtig dazu führen, die Anwendbarkeit des § 8 Nr. 3 auch insoweit zu verneinen, als der Wert der von einem Miterben bei der Erteilung übernommenen Grundstücke seinen Erbanteil übersteigt, und der Miterbe infolgedessen den Mehrwert aus seinem sonstigen Vermögen zum Zwecke der Verteilung in die Nachlassmasse einzahlt. Denn auch insoweit liegt, wenn man den Zusammenhang mit der Erteilung außer Betracht läßt, eine entgeltliche Grundstücksveräußerung vor, und es kann auch steuerlich keinen Unterschied machen, ob das Entgelt in einer Barzahlung des erwerbenden Miterben besteht oder von ihm im Wege der Aufrechnung mit einer ihm gegen den Nachlass zustehenden Forderung geleistet wird. Daß aber bei einer barren Herauszahlung des erwerbenden Miterben die Anwendbarkeit des § 8 Nr. 3 nicht eingeschränkt wird, ist noch nie bezweifelt und auch schon im Ur. NStD. 8, 297 (300, 301) ausdrücklich anerkannt worden. Steuerfreiheit ist nach diesem Ur. selbst dann zu gewähren, wenn ein Miterbe den ganzen, lediglich aus Grundbesitz bestehenden Nachlass übernimmt und die übrigen Miterben wegen ihrer Anteile aus seinem Privatvermögen abfindet. Hat ein Miterbe bereits gegen den Erblasser einen rechtlichen Anspruch auf Abreignung eines Nachlassgrundstücks durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben und wird dieser Anspruch dann von den Miterben erfüllt, dann kann insoweit allerdings von einer nach § 8 Nr. 3 steuerfreien Erteilung keine Rede sein. Ein solcher Fall liegt aber hier nicht vor.

(NStD., 2. Sen., Ur. v. 24. Nov. 1931, II A 418/31.)

*

41. Zur Anwendbarkeit der Befreiungsvorschrift des § 8 Nr. 9 GrErbStG. bei Erwerb von Grundstücken auf Grund eines Erbbauvertrages. †)

Die Beschw. haben mit der Stadt L. am 12. Mai 1926 einen Erbbauvertrag abgeschlossen, demzufolge die Stadt ihnen ein Erbbaurecht an einem Grundstück auf 62 Jahre zwecks Errichtung

Zu 41. Die Entsch. beweist wieder einmal die soziale Einstellung des NStD., der entgegen einer rein formalen Behandlung des Falles dem wirtschaftlichen Zweck der gesetzlichen Bestimmung gerecht wird. Nach dem Wortlaut des § 8 Nr. 9 GrErbStG. muß die Grundstücksübertragung dazu bestimmt sein, der Schaffung gesunder Wohnungen für Minderbemittelte zu dienen. Grundsätzlich besteht Steuerfreiheit nur, wenn zur Zeit der steuerpflichtigen Ver-

eines Einfamilienhauses gegen Zahlung eines jährlichen Erbbauszinses bestellte. Im § 12 dieses Vertrages wurde den Beschw. das Recht eingeräumt, das Grundstück innerhalb des 6.—10. Erbbaujahrs anzukaufen. Die Beschw. errichteten auf dem Erbbaugrundstück ein Wohnhaus, das sie im Oktober 1926 bezogen. Bereits durch notariellen Vertrag v. 4. Febr. 1929 erwarben sie das Grundstück käuflich unter Übernahme der ganzen Grunderwerbsteuer. Sie wurden durch Steuerbescheid v. 8. Nov. 1929 unter Zugrundelegung des um die halbe Grunderwerbsteuer erhöhten Preises zur Steuer herangezogen.

Die Beschw., die sich insbes. auf NStD. 8, 118 u. 16, 316 berufen, nahmen Steuerfreiheit in Anspruch. Zweck des § 8 Nr. 9 GrErbStG. ist u. a., Rechtsvorgänge zu begünstigen, durch die Minderbemittelten Grund und Boden überlassen wird, um darauf einen Kleinwohnungsbau zu errichten. Im Sinne der Befreiungsvorschrift kann es keinen Unterschied begründen, ob den Minderbemittelten das Eigentum am Grund und Boden zur Errichtung eines Kleinwohnungsbaues sofort verschafft wird oder ob ihm zunächst an dem unbebauten Grundstück zwecks der Bebauung mit einem Kleinwohnungsbaue nur ein Erbbaurecht mit der Befugnis eingeräumt wird, das Volleigentum später zu erwerben.

Beabsichtigt war von vornherein der Erwerb des Volleigentums zum Zwecke der Errichtung eines Einfamilienhauses (§§ 1, 2, 12 des Erbbauvertrages). Die Sache liegt nicht anders, als wenn den Beschw. zunächst ein Kaufangebot gemacht worden wäre und sie auf dem angebotenen Grundstück, bevor sie das Angebot annahmen, ein Kleinwohnungsbaue errichtet hätten. In diesem Falle könnte es nicht zweifelhaft sein, daß der durch Angebot und Annahme zustande gekommene Grundstückskauf der Schaffung einer Kleinwohnung gedient hat. In beiden Fällen sind die einander folgenden Rechtsvorgänge einheitlich zu betrachten und zu würdigen. Es würde dem Sinn und der Bedeutung der Befreiungsvorschrift widersprechen, wollte man in einem Falle, in dem der Erbauer aus Mangel an Mitteln sich zunächst nur ein Erbbaurecht an dem Grundstück bestellen läßt mit dem Rechte, das Grundstück später zu erwerben, dem späteren Erwerb des Eigentums die Steuerbefreiung verweigern (vgl. auch § 4 AbgD.).

(NStD., Ur. v. 3. Juni 1931, II A 321/30.)

Mitgeteilt von H. Dr. Reichert, Ludwigshafen.

*

42. §§ 11, 12 GrErbStG. Haben sich bei einem Grundstückskauf die Beteiligten darüber geeinigt, daß das Grundstück mit einem darauf zu errichtenden Bau in das Eigentum des Käufers übergehen solle, so ist auch der Bau in die Steuerberechnung aufzunehmen. Sind die Beteiligten darüber einig, daß nach teilweiser Fertigstellung des Baus das Eigentum übergehen solle, so ist nur der vereinbarungsgemäß vor dem Eigentumsübergang hergestellte Teil des Baus bei der Besteuerung zu berücksichtigen.

Für die Frage, ob die Grunderwerbsteuer nach dem Preise eines übereigneten Grundstücks mit oder ohne das beim Eigentumsübergang darauffolgende Haus zu berechnen sei, kommt es darauf an, ob Gegenstand des Veräußerungsgeschäfts das Grundstück mit oder ohne Haus war. Sollte nach dem Willen der Beteiligten das Grundstück nur mit dem Haus in das Eigentum des Erwerbers übergehen, so ist das Haus mit dem Grundstück zusammen zu bewerten. Fehlt es hingegen an einer derartigen Einheitlichkeit des Geschäftswillens, so kann das Haus in die Besteuerung nicht einbezogen werden. Dabei ist es gleichgültig, ob nur eine Vertragsurkunde gefertigt ist, oder ob, wie vorliegend, die Abmachungen in mehreren Urkunden — sei es vom gleichen, sei es von verschiedenen Tagen — enthalten sind. Der Annahme einer derartigen Einheitlichkeit steht auch nicht von vornherein der Umstand entgegen,

äußerung die Wohnungen noch nicht geschaffen waren. Im vorliegenden Falle war die Schaffung der Kleinwohnungen aber bereits vor der Abreignung des Grundstücks auf Grund des Erbbauvertrages erfolgt. Die Begründung des Erbbaurechts war nach der herrschenden Praxis des NStD. steuerfrei ohne Rücksicht auf die Art des zu erbauenden Hauses (vgl. NStD. 11, 137). Nun war aber die Übertragung des Grundstücks Eigentums bereits im Erbbauvertrage v. 12. Mai 1926, also vor Errichtung des Neubaus, in Aussicht genommen und vertraglich festgelegt worden. Wenngleich der Erwerb dieses vertragliche Recht auf Erlangung des Eigentums nicht nach Maßgabe des Vertrages ausgeübt, sondern im Wege des Abreignungsgeschäfts schon vor Fälligkeit des vertraglichen Rechts das Eigentum erlangt hatte, hat der NStD. doch mit Recht angenommen, daß der Eigentumserwerb nur in Ausführung des Vertrages v. 12. Mai 1926 erfolgt ist und daher des Steuerprivilegs teilhaftig werden muß. Bei wirtschaftlicher Betrachtung des Sachverhalts ist die vom NStD. angenommene Einheitlichkeit der verschiedenen Rechtsakte sicher zu bejahen.

H. Dr. Ernst Hageberg, Berlin.

daß der eine Teil der Vereinbarungen der in § 113 BGB. bezeichneten Form entbehrt, wenn, wie hier, der Formmangel durch die spätere Auflassung und Grundbucheintragung geheilt wird. Entsprechend dem im Eingang dieses Absatzes bezeichneten Grundsatz hat der Senat wiederholt ein vom Grundstücksverkäufer zu errichtendes Haus von der Besteuerung freigelassen, wenn nach dem Willen der Beteiligten noch vor der Errichtung des Gebäudes das Grundstück in unbebautem Zustand überschrieben werden sollte. Andererseits ist es nicht gerechtfertigt, die Besteuerung auf das Grundstück in unbebautem Zustand zu beschränken, wenn nach den Gesamtumständen des Falles anzunehmen ist, daß die Beteiligten darüber einig gewesen sind, daß das Grundstück in bebautem Zustand in das Eigentum des Erwerbers übergehen solle. Dabei bedarf der Hervorhebung, daß, wie der Senat verschiedentlich, z. B. II A 52/30 v. 4. März 1930 (Mrozeks Partei, § 1 Abs. 1, Nr. 5) und für Waldgrundstücke mit aufstehendem Holze II A 337/28 v. 10. Juli 1928 (Mrozeks Partei, Nr. 59 zu § 11) entschieden hat und auch von Voethke: DStBl. 1929, 622 ff. dargelegt wird, die Beteiligten über den Zustand des Grundstücks bei Übereignung nichts vereinbaren können, was gesetzlich unmöglich ist. Mit dem Eigentum am Grundstück gehen kraft Gesetzes die wesentlichen Bestandteile, zu denen insbes. auch die mit dem Grundstück fest verbundenen Gebäude und Gebäudeteile gehören, über (§§ 93 ff. BGB.). Der Übergang kann nicht mit sachenrechtlicher Wirkung ausgeschlossen werden. Deshalb müssen die Beteiligten, wenn sie darüber einig gewesen sind, daß das Grundstück im Zeitpunkt der Überschreibung schon bebaut sein sollte, dies auch steuerlich gegen sich gelten lassen. Dieser Fall liegt hier vor. Eigentümerin des Grundstücks war noch die Stadt M. Nach § 8 des von der Stadt M. mit St. am 31. Jan. 1929 geschlossenen Kaufvertrags, in den die Beschw. eingetreten waren, brauchte die Stadt M. die Grundstücksauflassung nicht vor Erfüllung gewisser Voraussetzungen, zu denen auch die Hochführung des Baues bis zur Oberkante des Erdgeschosses gehörte, zu erklären. Von dieser Befugnis machte die Stadt regelmäßig Gebrauch. Die Beteiligten rechneten also damit und nahmen in den Vertragswillen auf, daß der Grundstücksverkaufsvertrag nicht schon vor dem Baubeginn zur dinglichen Voll-

ziehung kommen werde. Damit wird die für die Besteuerung maßgebende Einheitlichkeit von Grundstücksübereignung und Gebäudeerrichtung begründet. Dabei bleibt allerdings die Frage offen, ob in solchen Fällen ohne weiteres der gesamte Wert der Gebäudeerrichtung in die Besteuerung einbezogen werden muß.

Der RM., der dem Verfahren beigetreten ist und im allgemeinen einen den vorerwähnten Ausführungen entsprechenden Standpunkt eingenommen hat, ist der Meinung, es müsse in vorliegenden Falle „naturgemäß die volle Gegenleistung der Beschw. für Kauf und fertiggestellten Bau Grundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer sein“. Dem vermag der Senat nicht zu folgen. Vielmehr ist davon auszugehen, daß grundsätzlich in derartigen Fällen nur der Gebäudeteil, der nach der Willensübereinstimmung der Beteiligten im Zeitpunkt der dinglichen Vollziehung des Veräußerungsgeschäfts mit dem Grund und Boden zu gemeinsamem bürgerlich-rechtlichen Eigentum verbunden sein sollte und tatsächlich verbunden gewesen ist, in die Besteuerung einzubeziehen ist. Sollte im vorliegenden Falle aus irgendwelchen Gründen, die außerhalb des Machtbereichs der Vertragsparteien liegen (Verzögerung der Eintragung u. a.), der Bau in dem maßgebenden Zeitpunkt über das im Vertrag vorgesehene Maß hinausgeführt worden sein, so könnte das eine Erhöhung der Steuer nicht zur Folge haben.

(RM., 2. Sen., Urt. v. 24. Juni 1931, II A 701/30.)

*

43. § 13 GrErbStG. Werden mehrere Grundstücke, die mit Gesamthypotheken belastet sind, in verschiedenen Verfahren zwangsweise versteigert und von der gleichen Person unter Übernahme der Gesamthypotheken erworben, so können die Gesamthypotheken nur in dem ersten Verfahren als übernommene Leistung i. S. § 13 berücksichtigt werden. †)

(RM., 2. Sen., Urt. v. 15. April 1930, II A 39/30.)

Abgedr. JW. 1932, 136^b.

Zu 43. A. Anm. Krämer, ebenda.

B. Der Entsch. ist nicht zuzustimmen. Sie und mit ihr Krämer in der Anm. zu der Entsch. übersieht § 50 Abs. 2 Ziff. 2 ZwVerfStG. Danach ist nämlich, wenn die Hypothek an einem der Grundstücke erlischt, der entsprechende Betrag in bar zu zahlen, und zwar an die Nächstberechtigten oder, falls solche nicht vorhanden sind, an den Vollstreckungsschuldner. Dies gilt sowohl für den Fall, daß die Hypothek aus einem Grundstück befriedigt wird (§ 1181 Abs. 1 BGB.) als auch für den Fall, daß die Forderung gem. § 1173 BGB. erlischt. § 1173 Abs. 2 kommt in solchen Fällen niemals in Betracht, weil der Ersteher stets alleiniger persönlicher Schuldner ist, und falls die Schuldübernahme vom Gläubiger nicht genehmigt ist, trotzdem zur Befriedigung des Gläubigers verpflichtet ist (§§ 329, 415; RG.: JW. 1912, 857; RG. 81, 250 = JW. 1913, 497; 81, 85 = JW. 1913, 331; 89, 78 = JW. 1917, 41).

§ 1163 Abs. 1 Satz 2 findet in vorl. Fall keine Anwendung; die Rechtslage ist hier vielmehr so zu beurteilen, als ob die Grundstücke verschiedenen Eigentümern zugeschlagen wären, da sich sonst der Ersteher durch einmalige Zahlung des Kapitals von der ihm bei jedem der Grundstücke treffenden Verpflichtung befreien könnte (Wenz-Wagner, Anm. 5 zu §§ 50, 51 ZwVerfStG.).

Das wird klar an folgendem Beispiel:

Die Grundstücke A und B sind mit folgenden Rechten belastet: I. Gesamthypothek zu 32000 M für X., II. Gesamthypothek zu 32160 M für Y.

Die Grundstücke kommen nacheinander zur Zwangsversteigerung. Z. erwirbt sie unter Bestehenbleiben der Hypothek des X. in vollem Betrag bei jedem der Grundstücke gegen ein Bargebot von je 80 M. Z. hat also für jedes der Grundstücke 32080 M, für beide zusammen also 32160 M geboten, so daß Y. sich darauf verlassen kann, daß seine Hypothek gedeckt ist. Bezahlt Z. die Hypothek des X., so kann Y. von Z. Zahlung von 32000 M gem. § 50 ZwVerfStG. verlangen.

Maßgebend für den Wert des Grundstückes zur Berechnung der GrErbSt. ist in erster Linie das Gebot; die bestehen gebliebenen Rechte sind dem Bargebot zuzurechnen; ist dieselbe Hypothek mehrmals in voller Höhe stehen geblieben, so ist sie mehrmals in voller Höhe den einzelnen Bargeboten zuzurechnen.

Notar Dr. Höfler, Gölthheim (Pfalz).

C. Die Entsch. unterliegt erheblichen Bedenken. Für jedes der beiden Grundstücke a und c gilt die gesetzliche Versteigerungsbedingung des § 50 Abs. 2 Nr. 2 ZwVerfStG., wonach der Ersteher außer dem Bargebot auch den Betrag der berücksichtigten Gesamthypothek (32000 M) zahlen muß, wenn und soweit diese an dem versteigerten Grundstück nach den besonderen Vorschriften über die Gesamthypothek erlischt. Diese (bedingte) außer dem Bargebote zuzählenden Beträge werden auch in jedem der Ver-

fahren an die Berechtigten (b. h. an diejenigen, die bei der Verteilung der Bargebote ausfallen) verteilt, es wird ihnen die (bedingte) Forderung gegen den Ersteher übertragen (§ 125 ZwVerfStG.), und es werden für sie Sicherungshypotheken eingetragen (§ 128 das.). Nach Abschluß der Zwangsversteigerungsverfahren und der Erledigung der Ersuchen des Vollstreckungsgerichts (§ 130 das.) stehen also auf a und c außer der Gesamthypothek von 32000 M auf a 32000 M Sicherungshypothek für die Forderung aus dem Meistgebot für den Fall, daß die Gesamthypothek ... auf diesem Grundstück nach den Vorschriften über die Gesamthypothek erlischt; auf b ebenso. Die Sicherungshypotheken (auf a und c) sind selbständige Hypotheken, sie bilden keine „Gesamt“hypothek. Genau so wäre es übrigens, wenn die Grundstücke in einem Verfahren im Einzelausgebot versteigert worden wären und die Gesamthypothek nicht gem. § 64 ZwVerfStG. bei jedem Grundstück nur zu einem Teilbetrag, sondern je voll berücksichtigt worden wäre. Ob dabei die Grundstücke derselben Person oder verschiedenen Personen zugeschlagen sind, macht keinen Unterschied.

Einer der Fälle, in denen die (bedingte) Zahlungspflicht zur unbedingten und demgemäß auch die bedingte Sicherungshypothek zur unbedingten wird, ist gerade der von Krämer angeführte: die Befriedigung des Hypothekengläubigers aus einem der Grundstücke. Wird in unserem Falle der Hypothekengläubiger (etwa bei einer von ihm betriebenen Zwangsversteigerung) aus dem Grundstücke a befriedigt, so erlischt nach § 1181 BGB. auf dem Grundstücke c die Hypothek. Der Ersteher von c hat danach die 32000 M außer seinem Bargebot zu zahlen, die Sicherungshypothek von 32000 M auf c wird zur unbedingten. Sind noch andere Grundstücke mit der Gesamthypothek belastet und wird der Gläubiger aus diesen befriedigt, so tritt die Ersatzzahlungspflicht bei a und bei c je zum vollen Betrag ein; die beiden Sicherungshypotheken werden zu unbedingten. Verhältnismäßig selten wird es vorkommen, daß bei einem der Grundstücke die Nachzahlungspflicht endgültig fortfällt, ohne daß der Ersteher den Betrag der Gesamthypothek, sei es aus dem erstandenen Grundstück, sei es aus seinem übrigen Vermögen, aufgewendet hat. Fällt sie aber dann bei dem einen Grundstück fort, so wird sie in aller Regel bei dem anderen zur unbedingten. Über die möglichen Fälle vgl. Jaechel-Gälthe Anm. 5 ff.; Reinhard-Müller Anm. IV; Wenz-Wagner, Anm. 4 zu § 50 ZwVerfStG. RM. meint, in dem zweiten Verfahren (Grundstücke c) „übernehme“ der Ersteher nichts, was er nicht bereits früher übernommen hätte; er verkennt, daß es im Zwangsversteigerungsverfahren überhaupt eine „Übernahme“ der Hypothek nicht gibt. Die bei der Feststellung des geringsten Gebots berücksichtigte Hypothek bleibt (soweit sie nicht durch Barzahlung zu decken ist) bestehen, und gerade an das Bestehenbleiben einer solchen Hypothek knüpft § 50 u. U. die Ersatzzahlungspflicht an. „Übernommen“ wird gegebenenfalls nur die persönliche Schuld (§ 53 ZwVerfStG.).

× 44. §§ 12 Abs. 2 Satz 1, 13 GrEwStG. Die Worte „übernommene Leistungen“ sind weit auszulegen; zu ihnen können je nach der Verkehrsauffassung Lasten gehören, die auch ohne besondere Übernahme weiter bestehen. Nicht zu ihnen gehören solche Lasten, mit deren Wegfall der Eigentümer des Grundstücks oder seine Nachfolger in absehbarer Zeit nicht rechnen, die also im rechtsgeschäftlichen Verkehr mit Grundstücken der in Betracht kommenden Art als eine dauernde wertmindernde Eigenschaft des Grundstücks empfunden werden. †)

Im Zwangsversteigerungsverfahren wurden 3 Trennstücke dem Beschw. zugest. Als Zuschlagsbedingung war angegeben, daß die in Abs. II des Grundbuchs eingetragenen, bei der Feststellung des geringsten Gebots berücksichtigten Rechte, eine Wegerecht und ein Ein-, An- und Aufbaurecht, bestehen bleiben.

Aus Anlaß des Eigentumsüberganges zog die Steuerstelle den Beschw. zur Grunderwerbsteuer heran. Sie legte den Betrag des Meistgebots unter Hinzurechnung der beiden bestehen gebliebenen Rechte zugrunde.

Aus dieser persönlichen Schulübernahme kann sich u. U. der Fortfall der Nachzahlungspflicht ergeben, nämlich dann, wenn die Gesamthypothek an dem versteigerten Grundstück zwar nach den Vorschriften über die Gesamthypothek erlischt, der Ersteher aber persönlich verhaftet bleibt. Diesen Fall berücksichtigt § 50 Abs. 3 ZwVerfStG. Wäre die Nachzahlungspflicht nicht in der geschuldeten Weise für jedes der Grundstücke geregelt, so wäre derjenige, der eines der Grundstücke mit Besitzenbleiben der Gesamthypothek erstanden hat, bei der Versteigerung eines weiteren Grundstücks gegenüber allen anderen Mitbietern im Vorteil: Er brauchte den Betrag der Gesamthypothek bei Bemessung seines Gebots nicht mitzurechnen, während alle anderen ihn mitrechnen müßten. In umgekehrtem Falle hätte der Ersteher des Grundstücks a bei der Versteigerung von Grundstück c nur sein Bargebot zu berücksichtigen, während alle anderen Bieter außerdem den Betrag der Gesamthypothek (32 000 M) für das Grundstück aufwenden müßten, sei es, indem sie den Gesamthypothekengläubiger befriedigten, um die Gesamthypothek zur Löschung bringen zu können, sei es durch Nach-(Ersatz-)Zahlung, wenn die Hypothek am Grundstück c nach den Vorschriften über die Gesamthypothek erlischt.

Demgemäß hat denn auch das RG. in unserem Falle für die Berechnung der Gerichtsgebühren (und des damaligen Landessteuerebels) die Hinzurechnung des vollen Betrags der Gesamthypothek zu dem Bargeboten jedes einzelnen Grundstücks, und zwar gerade auch für den Fall des Zuschlags an die gleiche Person gutgeheißen (RGZ. 31, B 31), vgl. auch Bartscher-Drinnenberg-Wenz, Pr. RW. (7), Anm. 1 zu § 123.

Zustizantmann i. R. Peter Wenz, Köln.

D. Die von Höfler und Wenz gegen die Entsch. des RFG. und meine Stellungnahme hierzu ausgesprochenen Bedenken sind m. E. nicht stichhaltig. Zunächst sei darauf verwiesen, daß der RFG. seinen Standpunkt noch in einer weiteren Entsch. v. 8. Okt. 1930 (RW. 1931, 382⁵³; StW. Nr. 1414) unter eingehender Begründung aufrechterhalten hat. Dabei ist der RFG. bewußt von seiner früher auch im Schrifttum vertretenen gegenteiligen Auffassung abgegangen (vgl. Dtt., 3. Aufl., § 13 Anm. 7; Hagelberg-Krämer, 2. Aufl., § 13 Anm. 3c; RFG. 3, 28 z. RStempG.). Daß der RFG., wie Höfler und Wenz meinen, den § 50 Abs. 2 Ziff. 2 ZwVerfStG. übersehen habe, halte ich bei der ungewöhnlich sorgfältigen, auch soweit erforderlich zivilrechtliche Gesichtspunkte berücksichtigenden Arbeitsweise des 2. Sen. für ausgeschlossen. Wie der Fall hier gelagert ist, kommt man auch bei rein zivilistischer Prüfung der Rechtsfragen zu dem gleichen Ergebnis. Nach § 50 Abs. 2 Ziff. 2 ZwVerfStG. hat der Ersteher außer dem Bargebot auch den Betrag des berücksichtigten Kapitals zu zahlen, wenn das Recht noch an einem anderen Grundstücke besteht und an dem versteigerten Grundstücke nach den besonderen Vorschriften über die Gesamthypothek erlischt. Durch den bei der Versteigerung zu erfolgenden Zuschlagsbeschluss ist die persönliche Haftung des Erstenbers hinsichtlich der übernommenen Hypothek von 32 000 M begründet worden. Hastet aber bei einer besitzbleibenden Hypothek der Schuldner zugleich persönlich, so übernimmt nach § 53 Abs. 1 ZwVerfStG. der Ersteher die Schuld in Höhe der Hypothek. In diesem Falle persönlicher Haftung des Erstenbers ist nach § 50 Abs. 3 ZwVerfStG. die Erhöhung des zu zahlenden Betrages ausgeschlossen, soweit der Ersteher nicht bereichert ist. Von einer Bereicherung der Beschw. kann aber nicht die Rede sein.

Hier ist aber m. E. ausschließlich die steuerrechtliche Betrachtungsweise geboten. Dabei ist auszugehen von § 13 GrEwStG., wonach bei der Übernahme von Grundstücken im Wege der Zwangsversteigerung an die Stelle des Veräußerungspreises i. S. des § 12 GrEwStG. der Betrag des Meistgebots unter Hinzurechnung der vom Ersteher übernommenen Leistungen tritt. Der § 13 GrEwStG. bildet, wie sich schon rein äußerlich aus seiner Einordnung hinter die

Das FinGer. hat rechtlich geirrt, indem es die Zurechnung des Wertes der auf dem Grundstück lastenden Rechte (Grunddienstbarkeiten) gebilligt hat. Die Entsch. hierüber hängt davon ab, was in § 13 unter „Hinzurechnung der vom Ersteher übernommenen Leistungen“ zu verstehen ist. Diese Frage kann nur unter gleichzeitiger Rücksichtnahme auf §§ 11, 12 beantwortet werden. Denn § 13 beabsichtigt, an die Stelle eines vereinbarten Preises i. S. des § 12 einen Versteigerungspreis zu setzen, der dann, wie der vereinbarte Preis, mit dem gemeinen Werte zu vergleichen ist. Diese Vergleichung entspricht dem Gedanken, daß Preis und gemeiner Wert grundsätzlich gleich hoch sind. Da der gemeine Wert in erster Linie aus dem Preise hergeleitet wird (§ 10 BewG.) und umgekehrt bei Preisvereinbarungen grundsätzlich der Verkehrs- (gemeine) Wert eine Rolle spielt, so darf die Begriffsbest. des Preises mit der des gemeinen Wertes nicht in Widerspruch stehen.

§ 12 spricht ebenso wie § 13 von „übernommenen Leistungen“, die der eigentlichen „Gegenleistung“, in der Regel also einem Barbetrage hinzuzurechnen sind. Deren Wert muß in dem Betrage des unabhängig vom Preise ermittelten gemeinen Wertes enthalten sein.

Vorschriften der §§ 11 u. 12 ergibt, eine der Bemessungsgrundlagen der Steuerberechnung. Grundsätzlich ist nach § 11 GrEwStG. in der Fassung der W.D. v. 1. Dez. 1930 (RWBl. 585) der Einheitswert maßgebend, und nur wenn der Veräußerungspreis höher ist als dieser, tritt er nach § 12 GrEwStG. an dessen Stelle. Für die Steuerbemessungsgrundlage bei der Zwangsversteigerung soll nach § 13 GrEwStG. an Stelle des Veräußerungspreises das Meistgebot unter Hinzurechnung der vom Ersteher übernommenen Leistungen treten, wenn nicht der Einheitswert des Grundstücks höher ist. Voraussetzung ist aber immer, daß das Meistgebot, das den Einheitswert übersteigt, den subjektiven Wert des Grundstücks zum Ausdruck bringt. Gegenüber diesem Grundsatz hat der RFG. den Wortlaut des § 13 GrEwStG. nicht für entscheidend gehalten und mit Recht darauf hingewiesen, daß es Ausnahmefälle gibt, in denen in dem Meistgebot die subjektive Wertbemessung nicht zum Ausdruck kommt (RW. 1931, 383). Deshalb sei für § 13 GrEwStG. nach dessen eigenen Absichten in solchen Fällen kein Raum, vielmehr müsse nach der allgemein geltenden Bestimmung des § 11 GrEwStG. der gemeine Wert (nach der jetzigen Fassung des Ges. Einheitswert) zugrunde gelegt werden. Die wirtschaftlichen Gründe für diese Auffassung liegen klar zutage. Gerade bei Zwangsversteigerungen ist der Erwerber besonders bei Gesamthypotheken wegen der Vorschriften über die Feststellung des Mindestgebotes oft gezwungen, Leistungen in einer Höhe zu übernehmen, mit deren Erfüllung er in Wirklichkeit nicht zu rechnen braucht. Das Meistgebot ergibt daher kein Bild des wirklich zu entrichtenden Gegenwertes. So überstiegen in dem Falle RW. 1931, 382 die Gesamtgrundschulden, die in das geringste Gebot in voller Höhe aufgenommen werden mußten, den Wert des Grundstücksanteils fast um das Dreifache. Hier muß die steuerrechtlich-wirtschaftliche Betrachtungsweise gegenüber der von Höfler und Wenz geforderten rein zivilistisch-formalistischen Platz greifen, wie diese durch § 9 ABGD. 1931 geboten ist: „Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.“ Die gegenteilige Auffassung würde gerade bei Gesamthypotheken fast stets zu praktischen unmöglichen Ergebnissen führen. Demgegenüber halte ich es für einen wesentlich geringeren Nachteil, daß der RFG. formalrechtliche Bedenken, die in einzelnen Fällen, wie ich nicht verkenne, erhoben werden können, zurückgestellt hat und in rechtschöpferischer Gestaltung zu einem Ergebnis gelangt ist, das den wirtschaftlichen Erfordernissen gerecht wird und dem Rechtsgefühl entspricht. Der Standpunkt des RFG. hat, abgesehen von den Bedenken, die Höfler und Wenz geäußert haben, soweit ich sehe, nur Billigung gefunden (vgl. Dtt.: StW. 1930, 700; 1931, 158, der die Entsch. als „begrüßenswert“ bezeichnet, und mit zutreffender Begründung Strauß: RW. 1931, 382⁵³ Anm.; ebenso Lion, ErgBd. z. GrEwStG. zu § 13 S. 128).

RA. Dr. Ludwig Krämer, Berlin.

Zu 44. Das Ur. betrifft die Frage, inwieweit Lasten des Grundstücks für die Grunderwerbsteuer wertmindernd wirken. Die Entsch. geht davon aus, daß „übernommene Leistungen“ i. S. der §§ 12, 13 GrEwStG. bei der Wechselwirkung zwischen Preis und Wert solche sind, deren Wert in dem Betrage des unabhängig vom Preise ermittelten gemeinen Wertes des Grundstücks enthalten sind. Ob es sich jedoch in einzelnen Fällen um solche Leistungen handelt, die den Grundstückswert zu beeinflussen geeignet sind, dafür ist die Verkehrsauffassung mit heranzuziehen. Darauf, daß dieser Gesichtspunkt für die Beurteilung der Frage wichtig ist, habe ich bereits in meinem Komm. z. GrEwStG. § 11 Anm. 5 hingewiesen. Hiernach ergibt sich, daß Hypotheken und Grundschulden nicht abzugsfähig sind, wie denn auch in der Praxis Hypotheken regelmäßig in Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen werden. Das gleiche gilt auch für ein Leibgebot und ebenso für den Nießbrauch. Im Gegensatz hierzu werden nach der Verkehrsauffassung beschränkte, persönliche Dienstbar-

„übernommene Leistungen“ müssen also solche sein, die nach der Verkehrensanschauung i. Verb. m. dem „eigentlichen Preise“ den gemeinen Wert darstellen. Der gemeine Wert wird nach der „Beschaffenheit des Gegenstandes“, d. h. nach seinen dauernden Eigenschaften festgestellt. Auch Lasten, die auf einem Grundstück ruhen und denen entsprechende Rechte gegenüberstehen, können solche Eigenschaften sein und beeinflussen alsdann die Höhe des gemeinen Wertes. Ob sie zu diesen Eigenschaften gehören, richtet sich nach den Anschauungen des Verkehrs.

Hieraus ergibt sich, daß das Wort „Leistungen“ nicht eng ausgelegt werden darf. Es umfaßt daher, wie der Leistungsbegriff des § 241 BGB., auch sämtliche Unterlassungs- und Duldungspflichten, und zwar grundsätzlich auch dann, wenn sie sich aus dem dinglichen Rechte allein ergeben und nur den jeweiligen Eigentümer des Grundstücks als solchen belasten. Ebenso ist das Wort „übernommen“ weit auszulegen. Grunddienstbarkeiten werden im strengen Wortsinne nicht „übernommen“, sondern haften auf dem Grundstück und bleiben auf ihm haften, auch wenn bei Feststellung des geringsten Gebotes und beim Zuschlagsbeschl. ihrer nicht gedacht ist. In diesem Sinne hat sich der Sen. schon in RZf. 16, 264 ausgesprochen.

Daraus folgt jedoch nicht, daß jede auf dem Grundstück ruhende Last einer „Leistung“ gleichzustellen und daß sie als „übernommen“ anzusehen ist, auch wenn keine ausdrückliche Übernahme stattgefunden hat. So hat RZf. 16, 264 ausgesprochen, daß ein Verdinge, das teilweise eine persönliche Dienstbarkeit darstellt, teilweise dem Eigentümer Leistungen i. S. des BGB. auferlegt, dem Preise zuzurechnen sei und nicht wertmindernd wirke. Andererseits hat er in RZf. 16, 56 ausgesprochen, daß eine immerwährende persönliche Dienstbarkeit wertmindernd wirken könne. Das unterscheidende Merkmal liegt nach vorstehenden Darlegungen darin, wie nach den Anschauungen des Verkehrs solche Lasten auf den Wert einwirken. So ist es klar, daß das Bestehen einer Grundschuld nach den Anschauungen des Verkehrs den Wert des Grundstücks nicht mindert, wenn auch keine persönliche Schuld mit ihr verbunden ist. Beim Eigentumswechsel belastet sie auch ohne besondere Übernahme das Grundstück weiter. Dasselbe gilt für das Ausgestehen, vielleicht auch für den Nießbrauch. Überall ist damit zu rechnen, daß die Last in absehbarer Zeit zu bestehen aufhört oder aufhören kann.

Nicht zu den „übernommenen Leistungen“ gehören solche Lasten eines Grundstücks, mit deren Wegfall der Eigentümer des Grundstücks und sein Nachfolger in absehbarer Zeit nicht rechnen, die sie also als eine dauernde wertmindernde Eigenschaft des Grundstücks empfinden.

(RZf., 2. Sen., Urt. v. 13. Okt. 1931, II A 529/31.)

*

× 45. § 23 Abs. 1a Nr. 2 und 3 GrErbStG. Wird das von A auf B und dann von B auf C übertragene Grundstückseigentum später von C unmittelbar auf A zurückübertragen, so ist die Anwendung des § 23 Abs. 1a Nr. 2

keiten, die auf dem Grundstück lasten, z. B. auf dem Grundstück einen Gewerbebetrieb nicht auszuüben u. dgl., als wertmindernd anzusehen sein. Das gleiche wird auch für die im Urte. streitigen Rechte, nämlich das Wegerecht und das An-, Ein- und Aufbaurecht zu gelten haben, so daß der Wert für diese Rechte dem Meistgebot nicht zuzurechnen war. Eine Zurückweisung der Sache hierwegen war m. E. kaum geboten.

In dem dem Urte. zugrunde liegenden Fall lag die Sache so, daß das Grundstück bereits vor der Übereignung mit den Rechten belastet war. Es ergibt sich die Frage, wie die Rechtslage dann ist, wenn die Rechte erst im Übereignungsvertrag selbst übernommen werden. Soweit es sich um solche Lasten handelt, die, wie Hypothekenschulden usw., nicht wertmindernd wirken, kann nicht zweifelhaft sein, daß das gleiche auch gilt, wenn die Hypotheken erst gelegentlich der Übereignung des Grundstücks bestellt werden; sie werden dann ebenfalls in der Regel in Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen, genau wie die Hypotheken, die schon vor der Übereignung auf dem Grundstück ruhten. Es wird jedoch in gleicher Weise bei wertmindernden Lasten zu entscheiden sein. Soweit der Erwerber z. B. beschränkte, persönliche Dienstbarkeiten im Kaufvertrag übernimmt, wirken dieselben auch wertmindernd; ihr Wert darf also dem Erwerbspreis nicht etwa hinzugerechnet werden. Auf diesem Standpunkt steht auch RZf. 16, 56. Mit letzterer Entsch. steht allerdings in gewissem Widerspruch RZf.: JW. 1932, 273. In diesem Fall war ein Grundstück erst im Kaufvertrag mit einem Nießbrauch belastet worden. RZf. hat nun ausgesprochen, daß das Grundstück bei dieser Sachlage in unbelastetem Zustand zu bewerten ist und daß daher der Nießbrauch nicht abzugsfähig sei. Im Ergebnis ist der Entsch. beizustimmen; dagegen kann es für die Frage der Abzugsfähigkeit nicht darauf ankommen, ob das Grundstück schon vorher mit einem Nießbrauch belastet war oder die Belastung auf der Bewilligung des Erwerbers im Übereignungsvertrag beruht. Denn das Grundstück ist in dem Zustand zu bewerten, in dem es seitens der Beteiligten zum Gegenstand des Vertrags gemacht wurde (RZf. 16, 56).

Al. Hans Berolzheimer, München

oder 3 dann nicht ausgeschlossen, wenn die Rückübertragung von C auf A durch eine Rückgängigmachung der Veräußerungsgeschäfte A—B und B—C veranlaßt worden ist.

1. In einer als „Übertrags- und Unterhaltsvertrag“ bezeichneten notar. Urk. v. 18. April 1928 veräußerte der Beschwz. seine Hausbesitzung an seinen Sohn Rudolf D. für einen Übertragspreis von 15 200 G.M. Der Sohn übernahm ferner gegenüber dem Beschwz. eine näher geregelte Verpflichtung zur Gewährung von Wohnung und Unterhalt. Für den Fall, daß er seinen vertraglichen Verpflichtungen nicht vollständig oder pünktlich nachkomme, behielt sich der Beschwz. ein Rücktrittsrecht vor. Das Grundstück wurde gleichzeitig aufgelassen und am 22. Mai 1928 auf den Sohn im Grundbuch umgeschrieben unter gleichzeitiger Eintragung einer Vormerkung zur Erhaltung des Rechts des Beschwz. auf Auflassung für den Fall der Ausübung des ihm eingeräumten Rücktrittsrechts.

2. In notar. Urk. v. 26. Nov. 1930 übertrug Rudolf D. das Grundstück schenkungshalber an seine Ehefrau und verpflichtete sich dabei, die Beschenke „hinsichtlich der Hypothekenbelastung völlig zu entlasten, d. h. die jeweils fälligen Zinsen zu entrichten und das Kapital bei Fälligkeit zurückzuzahlen“. Dazu ist bemerkt, daß er mit Rücksicht auf sein gutgehendes Geschäft zur Erfüllung dieser Verpflichtungen gut in der Lage sei. Die Umschreibung des Grundstücks auf die Ehefrau hat am 20. März 1931 stattgefunden.

Die Übereignung zu 1 ist nach § 8 Nr. 4, die Übereignung zu 2 nach § 8 Nr. 1 steuerfrei geblieben.

3. In notar. Verh. v. 9. Juli 1931 erklärten zunächst der Beschwz. und die Eheleute Rudolf D. übereinstimmend, daß Rudolf D. infolge einer durch Kriegsverletzung eingetretenen Nervenkrankheit unver schuldet in eine mißliche Vermögenslage geraten und deshalb zur Erfüllung der im Verträge v. 18. April 1928 übernommenen Unterhalts- und Zahlungsverpflichtungen nicht mehr in der Lage sei, daß ferner auch seine Ehefrau, zu deren Verbehaltsgut das Besitztum laut Ehe- und Erbvertrag v. 26. Nov. 1930 gehöre, wegen Vermögenslosigkeit ihren Verpflichtungen nicht nachkommen könne. Mit Rücksicht hierauf erklärte sodann der Beschwz., daß er von dem ihm im Übertragsverträge eingeräumten Rücktrittsrechte Gebrauch mache. Im Anschluß hieran wurde beurkundet, daß der Übertrags- und Unterhaltsvertrag in allen seinen Teilen aufgehoben werde, und sodann von allen Beteiligten die Rückauflassung des Besitztums an den Beschwz. vorgenommen.

Im Verfahren nach § 24 ist streitig geworden, ob für die erstrebte Eigentumsumschreibung die vom Beschwz. beanspruchte Steuerfreiheit zu gewähren ist. Das ist in beiden Vorentscheidungen verneint worden. Der R. Beschw. war stattzugeben.

Die für den Beschwz. eingetragene Auflassungsvormerkung, auf die er sich in erster Linie beruft, gewährte ihm zwar die rechtliche Möglichkeit, den für ihn aus dem Rücktritt vom Verträge gegenüber seinem Sohne entstandenen Übereignungsanspruch auch unmittelbar gegen dessen Ehefrau durchzusetzen. Diese dingliche Wirkung der Vormerkung hat jedoch für die streitige Steuerfreiheit keine Bedeutung. Die Vorschr. des § 23 Abs. 1a Nr. 2 und 3, wonach in den Fällen der Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechts oder der Rückgängigmachung einer Veräußerung infolge Nichterfüllung der Vertragsbedingungen die Steuerpflicht aus § 5 GrErbStG. entfällt, kommen im vorl. Falle überhaupt nicht in Betracht, da es sich hier um eine Steuerpflicht aus §§ 1, 4 handelt, deren Wegfall im § 23 Abs. 1a geregelt ist.

In dieser Beziehung ist dem FinGer. darin beizutreten, daß grundsätzlich von einem Rückvererb i. S. des § 23 Abs. 1a Nr. 2 oder 3 nur dann die Rede sein kann, wenn der bisherige Eigentümer (A) das Eigentum unmittelbar von dem Erwerber (B) oder dessen allgemeinem Rechtsnachfolger zurückverwirbt, nicht aber dann, wenn B das Grundstück an einen Dritten (C) weiterveräußert und überträgt hat und das Eigentum nunmehr von C wieder auf A übertragen wird (vgl. RZf. 12, 325; II A 106/26 v. 13. April 1927 = Kartei § 23 Abs. 1a Nr. 3 Nr. 7). Dieser Grundsatz gilt jedoch nur, wenn dem Eigentumsübergang von C auf A ein neues, zwischen C und A abgeschlossenes Veräußerungsgeschäft zugrunde liegt. Wird dagegen durch neue Vereinbarungen der drei Beteiligten A, B und C nicht nur das Veräußerungsgeschäft B—C, sondern auch das Veräußerungsgeschäft A—B rückgängig gemacht und dann in Erfüllung dieser Vereinbarungen das Grundstückseigentum von C unmittelbar auf A zurückübertragen, so ist die Anwendung des § 23 Abs. 1a zu ebensowenig ausgeschlossen, wie es umgekehrt zur Anwendung dieser Vorschr. genügen würde, wenn nach einem Rettungsgeschäft A—B, B—C mit unmittelbarer Übereignung von A auf C das Eigentum von C auf A in Erfüllung eines lediglich zwischen C und A abgeschlossenen Veräußerungsgeschäfts zurückübertragen wird (RZf. 23, 7). Wird das von A auf B und dann von B auf C übergegangene Eigentum von C auf A zurückübertragen, weil die beiden zugrunde liegenden Veräußerungsgeschäfte rückgängig gemacht worden sind, oder weil C das Grundstück durch ein neues Geschäft wieder an B und B es durch ein neues Geschäft wieder an A veräußert hat, so muß hinsichtlich der Anwendbarkeit

des § 23 Abs. 1 a dieselbe Beurteilung Platz greifen, wie wenn in Erfüllung dieser Vereinbarungen das Eigentum zunächst von C auf B und dann von B auf A zurückübertragen worden wäre. Gegenüber einer solchen doppelten Übereignung bedeutet die einmalige unmittelbare Übereignung von C auf A nur ein vereinfachtes, der Ersparung von Gerichtskosten dienendes Verfahren, durch das an dem rechtlichen und wirtschaftlichen Ziele aller Beteiligten nichts geändert wird. Da das FinGer. diese Grundzüge nicht berücksichtigt hat, war das angef. Ur. aufzuheben.

Bei freier Beurteilung ist die Sache spruchreif.

Da an den in der Urk. v. 9. Juli 1931 niedergelegten Vereinbarungen nicht nur der BeschwF. und seine Schwiegertochter als jetzige Eigentümerin, sondern auch sein Sohn Rudolf als Zwischenerwerber des Eigentums beteiligt ist, so können diese Vereinbarungen, obwohl solches in der Urk. nicht klar zum Ausdruck gebracht ist, jüngemäßig nur dahin verstanden werden, daß unter gleichzeitiger Rückgängigmachung des Schenkungsvertrags v. 26. Nov. 1930 die Ehefrau Rudolf D. sich auch in ihrem Ehemann gegenüber zur Rückgewährung des Eigentums verpflichtet hat.

Bei dieser Sachlage hängt also nach den oben dargelegten Grundzügen die streitige Steuerpflicht davon ab, ob nach einer grundbuchmäßigen Zwischeneintragung des Rudolf D. durch die sich anschließende Wiedereintragung des BeschwF. Steuerpflicht entstehen würde. Das ist unbedenklich zu verneinen, allerdings nur unter der Voraussetzung, daß die Wiedereintragung des BeschwF., die gleichzeitig eine Zwischeneintragung des Rudolf D. ergeben soll, spätestens am 20. März 1933, d. h. innerhalb der zweijährigen Frist, vorgenommen wird, deren Wahrung nach § 23 Abs. 1 a Nr. 3 Steuerfreiheit für eine Rückübereignung von Frau Rudolf D. auf ihren Ehemann begründen würde (RFG. = Kartei § 23 Abs. 1 a Nr. 3 R. 22). Die Rückübereignung des Grundstücks von Rudolf D. auf den BeschwF. hat aber bei der Wiederaufhebung der beiden schuldrechtlichen Veräußerungsgeschäfte auf jeden Fall steuerfrei zu bleiben nach § 8 Nr. 4 (RFG. 20, 261).

(RFG., 2. Sem., Ur. v. 22. Dez. 1931, II A 590/31.)

*

46. § 23 Abs. 1 zu a Nr. 2 GrEwStG. In ein Grundstücksveräußerungsvertrag geschlossen worden, um auf gewissen Steuergebieten Vorteile zu erzielen, ohne daß dies aber in dem notariischen Vertrage hervorgehoben ist, und wird nach Umschreibung des Eigentums und nach Ablauf von zwei Jahren der Eigentumsübergang rückgängig gemacht, weil die Vorteile nicht eingetreten sind, so ist die Behauptung, dem Vertrage sei mündlich die Bedingung, daß die Vorteile auch wirklich eintreten würden, beigelegt worden, nur dann erheblich, wenn die Bedingung wirklich zum Bestandteil des Veräußerungsgeschäfts gemacht war, wenn es sich also nicht lediglich um eine „Voraussetzung“ gehandelt hat. †)

Die BeschwF., DSG., war Eigentümerin mehrerer Wohngrundstücke. Am 3. Mai 1928 schloß sie mit ihren vier Gesellschaftern einen notariischen Vertrag, demzufolge sie an diese zu je einem Viertel die Grundstücke verkaufte. Der Kaufpreis sollte dadurch als getilgt gelten, daß die DSG. die Kapitalanteile der Erwerber um je 1/4 des Preises mit Wirkung auf den 1. Dez. 1927 herabum je 1. Jan. 1928 erfolgen. Die Übergabe hat schon stattgefunden. Die Auflassung folgt sofort. Am 22. Mai 1928 wurden die Käufer als Eigentümer im Grundbuch eingetragen.

Am 13. Nov. 1930 kam zwischen den vier Erwerbern und der DSG. ein notariischer Vertrag zustande, durch den sich die vier Eigentümer verpflichteten, die Grundstücke an die DSG. zurückübertragen. Als Grund war angegeben, daß die Vertragsbedingung betreffend die Tilgung des Kaufpreises nicht erfüllt worden sei. § 2 des Vertr. v. 3. Mai 1928 ist wörtlich wiederholt. Die DSG. be-

antragte Erlass der GrEwSt. nach § 23 Abs. 1 zu a Nr. 2. Am 4. Febr. 1931 wurde die DSG. wieder als Eigentümerin im Grundbuch eingetragen.

Dieser Eigentumsübergang gab dem FinV. den Anlaß, die DSG. zur GrEwSt. heranzuziehen.

Die DSG. legte Einspruch ein, unter Berufung auf § 23. Sie machte geltend, daß es sich um eine steuerfreie Rückübertragung handle. Voraussetzung des Vertr. v. 3. Mai 1928 sei gewesen, daß die Gesellschaft ihre Gesellschafter lediglich mit dem Bilanzwert für die Entnahme der Grundstücke zu belasten habe. Das sei nicht möglich gewesen, da das FinV. bei der EinkStVeranlagung seinen Standpunkt gewechselt habe. Die für 1928 erst im Herbst 1930 vorgenommene EinkStVeranlagung habe gezeigt, daß die Gesellschaft den Gesellschaftern nicht nur den Bilanzwert, sondern auch die vom FinV. beanspruchte EinkSt. zu belasten gehabt hätte. Damit sei die Erfüllung des Vertr. unmöglich geworden.

Der Einspruch blieb erfolglos. In der Berufung ergänzte die DSG. ihre Ausführungen wie folgt: Das Wohnhaus sei als Betriebsvermögen versteuert, namentlich auch mit der Aufbringungsumlage belastet worden. Das Haus stehe aber mit dem Betriebe in keinem Zusammenhang. Es sei deshalb das Gegebene gewesen, das Haus aus dem Betriebsvermögen herauszunehmen. Bedingung des Vertr. von 1928 sei gewesen, daß den Gesellschaftern für die Entnahme nur der Bilanzwert des Wohnhauses belastet werden dürfe. Bei der Veranlagung zur EinkSt. 1928 habe das FinV. verlangt, daß den Gesellschaftern nicht nur der durch den Einheitswert der Gesellschaft vorgeschriebene Bilanzwert, sondern der gemeine Wert des Wohnhauses belastet werde, wenn die Firma es nicht vorziehe, die Herausnahme des Wohnhauses rückgängig zu machen. Damit wären an EinkSt. etwa 30 000 RM mehr entstanden, die von der für Rechnung der Gesellschafter hätten aufgebracht werden müssen, dann aber auch eine nachteilige Erhöhung der GewSt. der Gesellschaft zur Folge gehabt hätte. Unter diesen Umständen hätte der Firma die Erfüllung des Vertr. nicht zugemutet werden können, und tatsächlich sei auch keine dem Vertr. entspr. Buchung vorgenommen worden. Bei Abschluß des Vertr. sei Bedingung gewesen, daß die Entnahme des Wohnhauses zum Bilanzwert von der Steuerbehörde anerkannt werde.

Das FinGer. gab der Berufung keine Folge. Es führte insbes. aus, daß dem Vertr. keine Bedingung beigelegt, daß auch die Erfüllung des Vertr. nicht unmöglich gewesen sei. Daran schließt es die Feststellung, daß das Eigentum nicht deshalb zurücküberworden sei, weil die in § 1 b. Vertr. ausbedingte Buchung unterblieben sei, sondern deshalb, weil die Beteiligten den mit dem Vertr. verfolgten Zweck nicht hätten erreichen können.

Den Ausführungen des FinGer. ist an und für sich beizutreten. Die BeschwF. macht jetzt nur noch geltend, daß die Voraussetzung, unter welcher der Vertrag geschlossen sei, sich nicht als richtig erwiesen habe. Der Begriff „Voraussetzung“ stimmt aber mit dem der „Bedingung“ nicht überein. „Voraussetzung“ bedeutet eine ausdrückliche oder unausgesprochen kundgegebene und von dem anderen Vertragspartei erkennbare Vorstellung, von deren Richtigkeit die Beteiligten beim Vertragsschluß überzeugt waren. Eine Bedingung hingegen setzt umgekehrt die Vorstellung voraus, daß die Wirksamkeit des Vertr. von der Lösung einer Ungewißheit abhängen soll. Im vorl. Falle enthält der Vertr. nichts, was auf eine Bedingung hindeutet, wie im Falle des Ur. II A 479/30 v. 4. Nov. 1930 (Kartei Mrozek, § 23 Abs. 1 zu a Nr. 2 R. 16).

Es ist aber nach den — nicht immer unzweideutigen — Angaben der BeschwF. nicht ausgeschlossen, daß neben dem notariischen Vertr. mündlich eine Bedingung i. S. des § 23 Abs. 1 zu a Nr. 2 vereinbart worden ist. Diese Vorshr. verliert unter „Bedingungen“ sowohl die Bedingungen im Rechtsinne (§§ 158 ff. BGB.) als auch sonstige Vertragsbest. (Besch. II A 499/28 v. 11. Dez. 1929, Kartei Mrozek, § 23 Abs. 1 a Nr. 2 R. 11). Jedenfalls erfordert die Vorshr., daß die sog. Bedingung zum Vertragsinhalt gemacht ist. Es ist möglich, daß die Angaben der BeschwF. in diesem

Zu 46. Es ist dem RFG. darin beizutreten, daß § 23 Abs. 1 zu a Nr. 2 auf den vorl. Tatbestand nur angewendet werden kann, wenn der Zweck des Geschäfts, einen bestimmten Steuervorteil zu erzielen, sei es als Bedingung im Rechtsinne, sei es als Geschäftsbedingung, zum Bestandteil des Vertr. gemacht worden ist. Die Entsch. würde keinen Anlaß zur Erörterung geben, wenn nicht die Anwendung des § 23 Abs. 1 zu a Nr. 1 naheliegen würde. Es könnte die Frage kommen, ob nicht die Auflassung des Grundstücks der DSG. an die Gesellschafter — die Umwandlung des Gesamthandseigentums in Buchteilseigentum — als nichtig anzusehen ist. Es ist anzunehmen, daß die Gesellschafter, nachdem sie im Herbst 1930 aus der EinkStVeranlagung erkannt hatten, daß der für die Bemessung der GrEwSt. maßgebende gemeine Wert des Grundstücks die Höhe der EinkSt. ungünstig beeinflusste, die im Mai 1928 erfolgte Auflassung wegen Irrtums angefochten haben. Die Parteien haben sich zweifellos im Irrtum darüber befunden, daß die Ausführung der Absicht, „das Haus aus dem Betriebsvermögen herauszunehmen“, einerseits einen Steuervorteil, andererseits aber einen

größeren Steuernachteil zur Folge haben könnte. Es handelt sich allerdings um einen Irrtum im Verengenden, der nur beachtlich ist, wenn er zum Inhalt der entscheidenden Verhandlung gemacht und erklärt worden ist (RG. 85, 326 = 333. 1914, 20). Für die Abgabe der Anfechtungserklärung würde es genügen, wenn der erkennbare Wille zum Ausdruck gebracht worden ist, das Geschäft nicht bestehen lassen zu wollen (RG. 65, 88 = 333. 1907, 165). Daß der Wille der Gesellschafter dahin ging und erklärt worden ist, wird bei Berücksichtigung der Sachlage nicht bezweifelt werden können. Es würde nur zu prüfen sein, ob die Anfechtung unverzüglich erfolgt ist (§ 121 BGB.). Es wird dabei zu beachten sein, daß der RFG. in seiner Entsch. v. 21. Dez. 1928, II A 552/28, den Grundsatz ausgesprochen hat, daß die Steuerbehörde die rechtliche Ansehung der Beteiligten zu beachten hat, wenn die Zweifelhaftigkeit der Gültigkeit eines Rechtsgeschäfts anzuerkennen ist und die Vertragsparteien die Richtigkeit ernstlich anerkennen (R. 1929, 94).

RM. Dr. A. Herzfeld, Dresden.

Sinne gemeint sind. Daß die Vert. Urk. selbst nichts darüber enthält, macht die mündliche Aörede nicht unwirksam, wenn nur feststeht, daß sie neben dem förmlichen Vert. nur als dessen Bestandteil Geltung haben sollte (RG. 65, 46; 68, 15). Allerdings ist in einem solchen Falle, wenn es sich, wie hier, um ein Grundstück handelt, der so zu verstehende Vert. an sich unwirksam, weil die Formvorschr. des § 313 BGB. nicht vollständig erfüllt ist (RG. 51, 179). Dieser Mangel wäre aber im vorl. Falle nach § 313 Satz 2 durch die Eigentumsübertragung geheilt.

(RFS., 2. Sen., Ur. v. 17. Nov. 1931, II A 537/31.)

7. Sonstiges Steuerrecht.

47. §§ 1, 9 TabStG. 1929; § 196 RAbgD. 1931. Auch nach dem TabStG. i. d. Fass. v. 22. Dez. 1929 (RWB. I, 234) hat der Hersteller für die aus seinem Betriebe durch Diebstahl entfernt unversicherten tabaksteuerpflichtigen Erzeugnisse die Tabaksteuer zu entrichten.

Aus der Filialfabrik der Beschw. sind in der Nacht zum 28. Juni 1931 9000 Stück Zigarren durch Einbruchdiebstahl entwendet worden. Von der Beschw. sind für diese Zigarren 232,30 M Tabaksteuer angefordert worden. Ansecht. u. R. Beschw. waren erfolglos.

Für die Zeit bis zum Inkrafttreten des Ges. zur Änderung des TabStG. v. 22. Dez. 1929 (RWB. I, 234), d. h. bis zum 1. Jan. 1930, hat die RPr. des Senats auf Grund der bis dahin geltenden gesetzlichen Vorschr. an dem Rechtszsh festgehalten, daß der Hersteller für die ihm gestohlenen unversicherten Tabakerzeugnisse die Tabaksteuer zu zahlen habe (vgl. insbes. RFS. 17, 291, siehe auch Art. 1, Zölle 1928, 381, wo das anscheinend von der RPr. des 4. Sen. des RFS. abweichende Ur. des 2. StrSen. des RG. 2 D 771/27 [RGSt. 62, 101 ff. besprochen ist]). Der vorl. Fall ist nach der durch das Abänderungsgesetz v. 22. Dez. 1929 geschaffenen Rechtslage zu beurteilen. Aber auch aus dieser ergibt sich der Rechtszsh, daß der Hersteller für die ihm gestohlenen unversicherten Tabakerzeugnisse die Tabaksteuer zu zahlen hat.

Nach § 1 TabStG. i. d. Fass. von 1929 unterliegt der Tabaksteuer der Übergang von Tabakerzeugnissen in den freien Verkehr des Inlandes und nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 a. a. D. ist Steuerpflichtiger bei Tabakerzeugnissen, die im Geltungsbereich des Ges. hergestellt sind, der Hersteller. Hiernach ist die Entstehung der Steuerpflicht des Herstellers allein an das objektive Merkmal des Übergangs von Tabakerzeugnissen in den freien Inlandsverkehr geknüpft (vgl. § 81 Abs. 1 RAbgD. a. F., § 99 Abs. 1 RAbgD. n. F.). Es gehört also zu dem die Steuerpflicht des Herstellers begründenden Tatbestand nicht dessen Wille, die Tabakerzeugnisse in den freien Verkehr zu überführen oder irgendein auf Verwirklichung dieses Tatbestandes abzielendes Tun des Herstellers (vgl. auch Art. 1, TabStG., 2. Aufl., § 1 Anm. 8 S. 56). Da vorliegend die Zigarren durch Entfernung aus den Herstellungsräumen in den freien Inlandsverkehr getreten sind, so ist die Steuerpflicht der Beschw. entstanden.

Die Beschw. beruft sich auf § 198 a RAbgD. a. F., § 196 RAbgD. n. F. Dort ist die Besteuerung der bei Bestandsaufnahmen festgestellten Fehlmengen angeordnet, „soweit nicht dargetan wird, daß die Fehlmengen auf Umstände zurückzuführen sind, die eine Steuerpflicht in der Person des Betriebsinhabers ... nicht begründen“. Der Hinweis auf diese Vorschr. kann aber der Beschw. nicht zum Erfolg verhelfen. Abgesehen davon, daß die Vorschr. vorliegend nicht zur Anwendung kommen kann, weil hier der Vorgang der Entstehung der Steuerpflicht feststeht und es sich deshalb nicht um eine Fehlmengenbesteuerung im eigentlichen Sinne handelt (vgl. Art. 1, TabStG., 2. Aufl., S. 287 Anm. 6, insbes. a), würde der Befreiungsgrund des § 198 a RAbgD. a. F. hier deshalb nicht Platz greifen, weil, wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, hier Umstände vorliegen, die eine Steuerpflicht des Betriebsinhabers begründen; der Diebstahl bildet keinen Befreiungsgrund (vgl. Art. 1 a. D. S. 288 Anm. 7 Abs. 2).

Hiernach war die Rechtsbeschwerde unbegründet.

(RFS., 4. Sen., Ur. v. 30. Jan. 1932, IV A 298/31.)

*

48. § 7 Abs. 4 LeuchtStG.; § 6 AusfBef. Bei Leuchtmitteln, die in den Geltungsbereich des Ges. eingeführt werden, gehören die Versandkosten, die bis zur Überführung der Leuchtmittel in den freien Verkehr entstanden sind, zum Steuerwert.

(RFS., 4. Sen., Ur. v. 30. Sept. 1931, IV A 143/31.)

Abgebr. JW. 1932, 280²⁴.

*

Zu 48. Im Gegensatz zum UmfStG., dessen Geltungsgebiet das Inland im staatsrechtlichen Sinne ist (RFD. 4, 153), kann die Geltung der Verbrauchssteuergesetze für Zollauschlüsse, d. h. Teile des Reichs, die nicht zum Zollgebiet gehören (z. B. Freizonen), nach § 7 a RAbgD. (§ 16 RZiff.) ausgeschlossen werden. Auf Grund dieser Best. erklärt Art. I Bd. v. 10. Sept. 1925 als Geltungsbereich

49. §§ 1, 5 Abs. 1 MinWassStG.; § 10 DurchfBef. MinWassStG. § 10 der DurchfBef. gilt auch für den Fall, daß das natürliche Mineralwasser von dem Besitzer der Quelle für die Bevölkerung abgefüllt wird.

Eine Gemeinde gibt natürliches Mineralwasser aus dem in ihrem Besitz befindlichen Mineralbrunnen an die einheimische Bevölkerung in mitgebrachten verschließbaren Krügen bis zu 2 Liter gegen Entrichtung von 5 Pf. in Form einer vorher gelösten Karte ab. Für jeden angefangenen Teil von 2 Liter ist eine weitere Karte zu 5 Pf. zu lösen und abzugeben. An die ärmere Bevölkerung wird das Wasser auch zum halben Preise oder zu einem Viertel des Preises oder unentgeltlich abgegeben. An Krankenhäuser und Kindererholungsheime erfolgt unentgeltliche Abgabe.

Die R. Beschw. ist begründet.

Nach § 5 Abs. 1 ist Steuerschuldner, wer steuerbare Erzeugnisse gewerbmäßig herstellt. Die gewerbmäßige Abfüllung natürlicher Mineralwasser auf Gefäße gilt als Herstellung. Ob im vorl. Falle die Gemeinde durch ihr Brunnenpersonal die Abfüllung vorgenommen hat oder ob es der Bevölkerung überlassen wurde, das Wasser selbst abzufüllen, ist nicht festzustellen. Hat die Bevölkerung das Wasser selbst abgefüllt, dann könnte an sich auch nur jeder einzelne Ortsbewohner als Steuerschuldner in Betracht kommen, aber nur dann, wenn ein gewerbmäßiges Abfüllen vorläge. Jedenfalls könnte insoweit die Gemeinde nicht als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden.

Hat aber die Gemeinde das Wasser durch ihr Brunnenpersonal für die Bevölkerung abfüllen lassen, dann käme ihre Steuerpflicht nur insoweit in Frage, als die von der Bevölkerung mitgebrachten Krüge oder sonstigen Gefäße nachträglich auch tatsächlich verschlossen wurden; denn solange sich das Mineralwasser in unverschlossenen, wenn auch verschließbaren Gefäßen befand, war ein steuerbares natürliches Mineralwasser noch nicht vorhanden (4. Sen. v. 22. Dez. 1931, IV A 232/31). Auch in dieser Hinsicht ist den bisherigen Feststellungen nichts Nachdienliches zu entnehmen.

Sollten die Gefäße nach der Abfüllung verschlossen worden sein, dann könnte allerdings die Abgabe des Mineralwassers durch die Gemeinde an die Bevölkerung — mit einer später zu erörternden Ausnahme — als gewerbmäßig i. S. des § 5 d. Ges. angesehen werden. Der Mineralwasserbetrieb der Beschw. ist zu den gemeindlichen Anstalten i. S. des § 5 Abs. 1 Satz 3 d. Ges. zu rechnen; solche Anstalten sind, wenn sie die in § 1 bezeichneten Erzeugnisse herstellen, schlechthin als gewerbliche Herstellungsbetriebe anzusehen; es kommt nicht darauf an, daß die Erzeugnisse ausschließlich an die in dem Betriebe beschäftigten Personen abgegeben werden. Das hat die Vorinst. unter Bezugnahme auf das Ur. des erk. Sen. v. 4. Febr. 1931, IV A 180/30 RFS. 28, 57) zutreffend dargelegt. Das muß im Hinblick auf § 5 Abs. 1 Satz 2 d. Ges. auch für die Abfüllung natürlicher Mineralwasser auf Gefäße durch die in Satz 3 bezeichneten Anstalten gelten.

Zimmerhin ist aber bei den natürlichen Mineralwässern eine Ausnahme vorgesehen, die für die sonstigen mineralwassersteuerpflichtigen Getränke nicht in Betracht kommt: Nach § 10 DurchfBef. gelten nicht als gewerbmäßig abgefüllt natürliche Mineralwässer, die an der Quelle von der Bevölkerung für den eigenen Tagesverbrauch abgefüllt werden, wenn die Entnahme ohne Entgelt oder gegen Entrichtung einer von der entnommenen Menge unabhängigen Erlaubnisgebühr erfolgt. Auf diese Best. beruft sich die Beschw. Diese Bestimmung ist im Hinblick auf § 1 Abs. 3 d. Ges. als rechtsgültig anzusehen. Nach ihrem Wortlaut würde die Best. nur für den Fall Platz greifen, daß das natürliche Mineralwasser von der Bevölkerung abgefüllt wird, daß also nicht der Besitzer der Quelle, sondern der einzelne Ortsbewohner als Steuerschuldner in Betracht kommt. So eng kann aber die Best. nicht ausgelegt werden,

des LeuchtStG. das innerhalb der Zollgrenze liegende Gebiet des Deutschen Reichs sowie die bad. Zollauschlüsse.

Nach § 4 Abs. 2 LeuchtStG. bestimmt sich für Leuchtmittel, die in das Geltungsbereich des Gesetzes eingeführt werden, die Entstehung der Steuerpflicht sinngemäß nach den entspr. Vorschr. des Zollrechts. Als Steuerwert gilt nach § 7 Abs. 4 für Leuchtmittel, die in den Geltungsbereich des Gesetzes eingeführt werden, „der dem Steuerschuldner in Rechnung gestellte Preis mit der Maßgabe, daß die bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen Fracht-, Versicherungs-, Lagers- und andere Kosten sowie der Eingangszoll einzurechnen ... sind“.

Der RFS. nimmt mit zutreffender Begr. an, daß unter den „bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen Kosten“ die bis zum Eintritt in den freien Verkehr, nicht nur die bis zur Einfuhr in das Geltungsgebiet des Gesetzes entstandenen Kosten zu verstehen sind. Auch die sinngemäße Anwendung der zollrechtlichen Vorschr. gem. § 4 Abs. 2 LeuchtStG. ergibt nichts anderes. Denn nach den einschlägigen Vorschr. des Zollrechts, den §§ 9 Abs. 2 u. 13 ZollG., und der ihnen vom RFS. gegebenen Auslegung (RFS. 4, 269; 9, 290) entfällt die Zollschuld beim Übergang der eingeführten Ware in den freien Verkehr (vgl. auch § 103 ZollG.).

Al. Dr. Meinhold Ruffa u. m., Nürnberg.

weil ein Abfüllen von natürlichem Mineralwasser unter den in § 10 näher bezeichneten Bedingungen in der Regel von vornherein nicht als ein gewerbsmäßiges Handeln anzusehen sein wird. Es unterliegt keinen rechtlichen Bedenken, die Vorschr. auch auf den hier vorl. Fall auszudehnen, daß das Wasser vom Besitzer der Quelle abgefüllt und unter den näher bezeichneten Bedingungen an die Bevölkerung abgegeben wird. Das muß dann auch gelten für die Abfüllung von natürlichen Mineralwässern aus Brunnen, die sich im Besitz des Staates oder einer Gemeinde befinden. Auch unter Berücksichtigung dieser Best. wäre beim Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen Steuerpflicht gegeben, soweit das Mineralwasser gegen Entgelt an die Bevölkerung abgegeben wird. Denn dieses Entgelt ist im vorl. Fall, wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, nicht von der entnommenen Menge unabhängig. Hieran ändert nicht der Umstand, daß bei der Abgabe des Wassers in die mitgebrachten Krüge nicht kleinlich verfahren wird, und ebenso wenig der Umstand, daß das Entgelt die Kosten der Brunnenverwaltung nicht deckt.

Anderz liegt aber die Sache bezüglich des an die Bevölkerung unentgeltlich abgegebenen Mineralwassers. Bei diesem werden die Voraussetzungen des § 10 als gegeben anzusehen sein, und zwar auch insoweit, als die Abgabe an die Krankenhäuser und Kindererholungsheime erfolgt, da angenommen werden kann, daß das Wasser für die Inzassen dieser Anstalten bestimmt ist und diese zur einheimischen Bevölkerung gehören. Insofern wird ein Steueranspruch für das Mineralwasser nicht geltend gemacht werden können.

(RFG., 4. Sen., Ur. v. 22. Dez. 1931, IV A 199/31.)

*

50. §§ 2 Abs. 2 Satz 2, 3 Abs. 2 NotW.D. b. RPräs. v. 26. Juli 1930, 2. Abschn.; § 2 Abs. 4 GGWStDurchfBest. 1930; HambGemGetränkeStG. v. 1. Okt. 1930 (Hamb. G.WBl. 396); Art. 56 Abs. 2 Hamb. Verf. Damit eine Gemeindegetränkesteuerordnung für einen Kalendermonat in Kraft tritt, muß es, wenn sie spätestens am ersten Tage des Kalendermonats verkündet wird.

Die RBeschw. richtet sich gegen die Anforderung hamb. GemGetränkeSt. für den Monat Okt. 1930 mit der Begr., daß das hamb. Gef. v. 1. Okt. 1930, durch das die GemGetränkeSt. für den Stadtgemeinbezirk H. eingeführt wurde (HambG.WBl. 396), für den Monat Okt. 1930 rechtsungültig sei. Das Gef. sei erst in den Morgenstunden des 1. Okt. 1930 von der Bürgerschaft angenommen worden und den Gewerbetreibenden erst im Laufe dieses Tages, teilweise erst am Abend bekanntgeworden sei. Nach § 3 Abs. 2 i. Verb. m. § 2 Abs. 2 Satz 2 des 2. Abschn. der W.D. v. 26. Juli 1930 dürften die SteuerD. nur am Beginn eines Kalendermonats in Kraft gesetzt werden; § 2 Abs. 4 GGWStDurchfBest. verbiete, die GemGetränkeSt. mit rückwirkender Kraft einzuführen.

Die RBeschw. kann keinen Erfolg haben. Die Vorschr. in § 2 Abs. 2 Satz 2 des 2. Abschn. der W.D. v. 26. Juli 1930 kann nicht so verstanden werden, daß die SteuerD. „vor“ oder „mit“ Beginn eines Kalendermonats in Kraft gesetzt werden müsse, es genügt, wenn sie „am“ Beginn, d. i. spätestens am ersten Tage des Kalendermonats bekanntgegeben wird. Das ist im vorl. Falle nach der Feststellung der Vorinst. geschehen. Es genügt für die Verkündung am 1. Okt. 1930, daß, wie festgestellt, die für die Verkündung des HambG.WBl. an diesem Tage von 8 Uhr morgens an für die Postbezieher auf der Post bereitlag; überdies war die Nummer um diese Zeit auch beim Verlag des Blattes im Handel erhältlich. In dieser Hinsicht nötig Art. 56 Abs. 2 Hamb. Verf. zu keiner anderen Auslegung, als wie sie dem Art. 71 RVerf. durch das Ur. des erk. Sen. v. 12. Nov. 1930, IV A 216/30 RFG. 27, 262), gegeben worden ist. Da nach diesen Vorschr. ein Gesetz nur dann mit dem ersten bzw. vierzehnten Tage nach Ablauf des Tages der Verkündung in Kraft tritt, wenn das Gesetz nichts anderes bestimmt, und da § 7 GemGetränkeStG. den 1. Okt. 1930 als Tag des Inkrafttretens bestimmt, ist das Gesetz an diesem Tag in Kraft getreten.

Gegen das vom BeschwF. geltend gemachte Verbot in § 2 Abs. 4 GGWStDurchfBest., GemGetränkeSt. mit rückwirkender Kraft einzuführen, ist nicht verstoßen; denn „rückwirkende Kraft“ ist einem Gesetz nicht schon dann beigelegt, wenn es an dem Tage in Kraft tritt, an dem es verkündet wird. Die Frage, ob einem Gesetz rückwirkende Kraft beigelegt ist, ist nach Tagen, nicht nach Stunden oder noch kleineren Zeiteinheiten zu beurteilen. Die Vorschr. in § 2 Abs. 4 a. a. D. wäre im vorl. Fall erst verletzt, wenn das Gesetz nach Ablauf des 1. Okt. 1930 verkündet worden wäre. Daß den beteiligten Gewerbetreibenden das Gesetz erst im Laufe des Tages oder an späteren Tagen bekannt wurde, und daß sich hieraus u. U. Schwierigkeiten in der Beachtung und in der Durchführung des Gesetzes ergeben konnten, ist für die hier allein zu entscheidende Rechtsfrage ohne Bedeutung. Denn nicht darauf kommt es an, wann das Gesetz den Beteiligten tatsächlich bekannt wird, sondern darauf, von welchem Zeitpunkt ab die Möglichkeit bestand, von dem Gesetz Kenntnis zu erlangen.

(RFG., 4. Sen., Ur. v. 22. Dez. 1931, IV A 165/31.)

II. Länder.

1. Oberverwaltungsgerichte.

Preußen.

Preussisches Oberverwaltungsgericht.

Berichtet von SenPräs. Geh. RegR. v. v. Kries u. RA. Dr. Görres, Berlin.

Rechtsgültigkeit von Steuerordnungen.

1. An der ständigen Rspr. des OVG., daß zur Rechtsgültigkeit von Steuerordnungen der Gemeinden eine Veröffentlichung nicht erforderlich ist, wird festgehalten. f)

Die Ansicht des BezAusfch. kann nicht als zutreffend anerkannt werden, daß die WertzuwStD. mangels einer Veröffentlichung rechtsumwirksam sei. Die Frage, ob die StD. der Gemeinden und Gemeindeverbände zu ihrer Wirksamkeit einer Veröffentlichung bedürfen, ist vom Gerichtshof in ständiger Rspr. verneint worden (vgl. u. a. Ur. v. 14. Dez. 1900: OVG. 38, 100; auch schon OVG. 7, 49 [1880!] und 64, 380; 77, 169; PrVerwBl. 27, 538; 33, 47; 48, 103, 140). Die Gründe, auf denen diese Entsch. beruhen, können keinesfalls schon durch einen Hinweis auf die veränderten Verhältnisse, worauf sich die Begründung des BezAusfch. im wesentlichen beschränkt, entkräftet werden. Gleichwohl hat der erk. Sen., nachdem er festgestellt hatte, daß tatsächlich eine Veröffentlichung der hier maßgebenden StD. z. B. der Heranziehung des Kl. nicht erfolgt war, auf Grund § 29 VerwGerG. v. 3. Juli 1875 u. 2. Aug. 1880 (GS. 1880, 328 ff.) i. d. Fass. d. Gef. vom 27. Mai 1888 (GS. 226) über die streitige Rechtsfrage die Entsch. des Plenums des Gerichtshofs eingeholt. Dieses hat durch Beschl. v. 14. Nov. 1931 dahin entschieden, daß zur Rechtsgültigkeit von StD. der Gemeinden (Gemeindeverbände) eine Veröffentlichung nicht erforderlich ist. Nach dieser, gem. § 29 Abs. 2

Zu 1. Zur obigen Entscheidung ist zweierlei zu sagen:

a) Wenn die besten richterlichen Köpfe eines großen Staates bremend gewordene Streitfragen entscheiden und damit die Spruchpraxis des OVG. für lange Zeit festlegen, so vermisst der Jurist mit größtem Bedauern die durch Gesetz unmöglich gemachte Veröffentlichung der Gründe. Die gleiche unverständliche Haltung des Gesetzgebers zeigt noch der jüngste Entwurf eines Gesetzes über das Reichsverwaltungsgericht (§ 15).

b) Zur Sache selbst: Vom Standpunkte des Staatsbürgers kann der PlenEntsch. nicht beigetreten werden.

Der Gewaltunterworfenen muß vor allem wissen, daß er etwas tun oder dulden und was er tun oder dulden soll.

Nach der Theorie des OVG. schuldet er Steuer, die ihn vielleicht konkursreif macht, ohne zu wissen, daß die StD., die im Aktenregal des Gemeindevorstandes liegt, schon geltendes Recht ist! Wie soll der Staatsbürger seine Wirtschaftsmassnahmen ohne authentische Kunde von den Steuerfolgen treffen? Wie die Behörde unbekannte Rechtsnormen ausführen? Ist Verheimlichung des Gesetzes vor dem Publico genügend begründet dadurch, daß wegen Länge der Zeit seit Veröffentlichung vielleicht deren Nachweis schwierig ist? So der preuß. MinPräs. bei Beratung des KommAbgG. im Herrenhause.

Gerade das Gegenteil ist richtig; der Praktiker weiß, daß manche Ortsstatute nur noch in Fesseln aufbewahrt sind mit Durchstreichungen, Bleistiftänderungen und Zusätzen. Weil der ausdrückliche Gesetzeszwang zur Veröffentlichung fehlt, deshalb ist oft der Text des objektiven Rechts derart vernachlässigt.

Abgesehen davon: wer hindert den Ortsgesetzgeber, eine nichtveröffentlichte StD. zurückzunehmen, auf den Steueranspruch zu verzichten oder ihn zu verschärfen?

Enthält die StD. eine Strafnorm, so ist diese selbstverständlich vor der Veröffentlichung nichtig (§ 2 StGB.).

Man wird sogar sagen müssen: das KommAbgG. konnte — selbst wenn es wollte, was nicht feststeht — die Veröffentlichung nicht ausschließen, weil es nicht den fundamentalen staatsrechtlichen Satz abändern kann:

„Nulla lex sine publicatione.“

Unlogische Gesetze verbinden nicht (vgl. Rspr. des RG. zu § 1 KommBeamtG.).

Das Gegenteil der ob. PlenEntsch. wird in ständiger Rspr. vom RG., RFG. und RG. angenommen (vgl. Köll-Freund-Suren, KommAbgG., 9. Aufl., S. 154), noch am 16. März 1932 vom RVerfG. 571/31. Am 8. April 1932 ist durch preuß. W.D. (GS. 161) Art. III Ziff. 1a PrKomAbgG. dahin geändert:

§ 18 erhält folgenden Abs. 3: Die Steuerordnungen bedürfen ortstüblicher Bekanntmachung usw. Vgl. Ziff. 2 a. a. D. zum KrProbAbgG.

Der in Gesetzen, in der Verordnung, Ortsfassung oder Dienstordnung liegende objektive Rechtsfall ist empfangsbedürftige Willenserklärung. Dieser Satz sollte Axiom sein.

RA. Dr. Görres, Berlin.

a. a. D. in der hier zu entscheidenden Sache bindenden Entsch. war an der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs festzuhalten.
(PrDWB., 7. Sen., Entsch. v. 27. März 1931, VII C 13/30.)

Kommunalabgabengesetz.

2. §§ 4, 8 PrKommAbgG. Kanalisationsgebühren. Ist eine Kanalisationsanlage zur Abführung von Abwässern aller Art bestimmt, so begründet mangels einer entsprechenden ortsrrechtlichen Bestimmung der Umstand, daß die Anlage nur zur Ableitung einer bestimmten Art von Abwässern benutzt wird, keinen Anspruch auf Gebührenermäßigung.

Allerdings tritt die Gebührenpflicht hinsichtlich einer Benutzungsgebühr nur dann ein, wenn eine tatsächliche Benutzung stattfindet. Aus diesem Grunde haben die vom Kl. angezogenen Entsch. des OVG. v. 27. Nov. 1906 (OVG. 49, 99) und v. 18. Febr. 1908 (PrVerwBl. 29, 1054) es für unzulässig erklärt, wenn Kanalisationsgebührenordnungen die Gebührenpflicht lediglich von der Benutzung der Benutzung, ohne Rücksicht darauf, ob die betr. Grundstücke oder Wohnungen überhaupt einen Anschluß an die Kanalisation haben, abhängig machen. Die Entsch. v. 27. Nov. 1906 hat aber gleichzeitig ausgesprochen, daß eine Benutzung auch in dem bloßen Haben des Anschlusses bestehen kann, und die tatsächliche Abführung von Abwässern nicht notwendig vorausgesetzt. Das gleiche gilt auch für den Umfang der Benutzung. Der Maßstab für die Bemessung der Gebühren ist gesetzlich nicht festgelegt. Er kann nach dem Umfange der Benutzung ziffermäßig genau bestimmt oder es kann ein Maßstab gewählt werden, welcher, wie dies das Ortsstatut von T. vorseht, ohne Rücksicht auf den tatsächlichen Verbrauch mit der Wahrscheinlichkeit des Verbrauchs rechnet (Entsch. des OVG. v. 12. Mai 1905, PrVerwBl. 27, 895). Ebensovienig wie in einem solchen Falle die Menge der abgeführten Abwässer die Gebührenhöhe zu beeinflussen vermag, ist diese, mangels einer entsprechenden Bestimmung des Ortsrechts, davon abhängig, ob die für alle Arten von Abwässern eingerichtete Kanalisationsanlage nur zur Abführung einer bestimmten Art von Abwässern, wie hier der Fäkalien, benutzt wird.

(PrDWB., 2. Sen., Urt. v. 4. Nov. 1930, II C 69/30.)

*

2a. § 4 PrKommAbgG. Gemeingebrauch an öffentl. Straßen. Ein Ortsrecht, das eine Gebühr aus § 4 PrKommAbgG. für das Aufstellen von der Personenbeförderung dienenden Fahrzeugen auf öffentl. Straßen und Plätzen vorseht, ist wegen Verstoßes gegen den freien Gemeingebrauch ungültig.

Nach dem Inhalte des Ortsrechts ist einwandfrei eine Heranziehung zu einer öffentlich-rechtl. Kommunalabgabe für die Benutzung einer Gemeindeanstalt i. S. des § 4 KommAbgG. beabsichtigt. Die in § 2 des Ortsrechts näher bestimmte Gebühr soll nach § 1 erhoben werden von jedem, der „zu gewerblich. Zwecken auf dem im Eigentum der Stadtgemeinde stehenden Straßen und öffentl. Plätzen Kraftfahrzeuge ... aufstellt“. Dieses Ortsrecht ist ungültig, die dies verkennende Entsch. des BezAusf. war daher aufzuheben und die Kl. demgemäß freizustellen.

Öffentl. Straßen und Plätze einer Gemeinde sind allerdings „im öffentl. Interesse unterhaltene Veranstaltungen“ der Gemeinde. Wie der Gerichtshof aber bereits in der Entsch. v. 28. Jan. 1930, II C 108/29 (auszugsweise abgedr. R. u. PrVerwBl. 51, 376) eingehend dargelegt hat, ist die Erhebung von Gebühren aus § 4 KommAbgG. für die Benutzung der Straßen und Plätze insoweit jedenfalls unzulässig, als die Benutzung im Rahmen des jedermann freien Gemeingebrauchs erfolgt. Denn, wie in dieser Entsch. ausgeführt ist, „die Straßen stehen im Gemeingebrauch, der einzelne hat ein Benutzungsrecht, unbeschadet des gleichen Rechtes der anderen. In den Rahmen des Gemeingebrauchs fällt jede Benutzung für den öffentl. Verkehr, die gemeinüblich und mit den geltenden, dem Verkehrsbedürfnis angepassten Vorschriften über den baulichen Zustand und die Benutzung der Wege verträglich ist (OVG. 50, 284). Der freie Gebrauch der Land- und Heerstraßen ist nach § 7 II 15 WR. einem jeden zum Reisen und Fortbringen seiner Sachen gestattet. Wegegebühren können nur auf Grund staatl. Verleihung erhoben werden (§ 91 ebenda). Diese Bestimmungen, die einen für alle öffentl. Wege geltenden Grundsatz darstellen (vgl. OVG. 10, 192; 50, 284; 63, 302), sind in § 5 KommAbgG. aufrechterhalten. Eine Wegebenutzungssteuer ist für die Länder in § 13 FinAusglG. i. d. Fass. d. Bek. v. 27. April 1926 (RWBl. I, 203) zwar vorgesehen, ein entsprechendes Gesetz ist aber in Preußen nicht erlassen (vgl. v. Bitter, Handwörterbuch, 3. Aufl., Bd. 2 S. 1080 unter „Wegebenutzungssteuer“). Auch die AusfAnw. zum MarktstandsG. (WBl. 1872, 185) sagt in Ziff. 5, daß das Marktstandsgeld nur ein geringes Entgelt für die Leistungen der Gemeinde (Herstellung, Einrichtung, Reinigung der Marktplätze, Beaufsichtigung) sein solle, daß im übrigen aber „die freie Bewegung des Verkehrsunter keinen Umständen zu anderen Zwecken, insbes. aber nicht etwa in der Absicht beeinträchtigt werden darf, um eine

über jene Grenzen hinausgehende, bleibende Einnahmequelle für die Beteiligten zu eröffnen.“

Daß die hier von dem Ortsstatut unter Gebühr gestellte Benutzung der öffentl. Straßen und Plätze über den Gemeingebrauch hinausgeht, ist nicht anzuerkennen. Ist das Fahren auf den Straßen und Plätzen zwecks Beförderung von Menschen, mag es gewerbmäßig geschehen, gegen oder ohne Entgelt, nach den vorstehenden Erörterungen eine im Rahmen des Gemeingebrauchs liegende Tätigkeit, dann muß dies auch von dem Halten, Sichanstellen, zum Zwecke der Aufnahme von Personen gelten (vgl. Vermershausen-Sendel, „Wegerecht“, 4. Aufl., S. 76 u. die in Anm. 8 dort angeführte Rspr.). Es ist lediglich Sache der Polizei, dafür zu sorgen, daß durch diese Benutzung kein polizeiwidriger Zustand entsteht; sie kann daher anordnen, daß das Parken der Kraftwagen nicht an jeder Stelle, sondern nur an bestimmten Haltestellen stattfindet. Dadurch wird aber das Aufstellen von Kraftwagen an solchen Stellen, die die Polizei aus polizeil. Gründen vorgeschrieben hat, noch keine Tätigkeit, die aus dem Rahmen des Gemeingebrauchs hinausfällt.

Das Ortsrecht unterwirft aber einer Gebühr nicht nur die Aufstellung von Kraftwagen an solchen polizeilich vorgeschriebenen Haltestellen, sondern ganz allgemein das Aufstellen „auf ... Straßen und öffentl. Plätzen“. Es würde danach sogar ein Kraftwagen, der vor einem Hotel wartet, um einen Fahrgast, der ihn bestellt hat, aufzunehmen, für das betr. Jahr gebührenpflichtig werden, auch wenn er sonst nicht in der üblichen Weise an einer Droschkenhaltestelle Gäste erwartet.

Da das Ortsrecht also jedwedes Aufstellen von Kraftwagen zwecks gewerblich. Personenbeförderung mit einer Benutzungsgebühr belegt, dies aber gegen den Gemeingebrauch an der StraÙe verstößt, ist das Ortsrecht rechtsunwirksam. Bei dieser Sachlage bedarf es keines Eingehens auf die Frage, ob es möglich ist, Kraftwagenhaltestellen in einer Weise einzurichten, daß ihre Benutzung nicht mehr unter den Gemeingebrauch der StraÙe fällt, etwa in der Weise, daß die Benutzung für den öffentl. Verkehr überhaupt ausgeschaltet wird, daß besondere, auf den sonstigen Straßen nicht vorhandene, im Interesse des Wagennehmers dienende Einrichtungen (z. B. Tankeinrichtungen, Waschgelegenheiten, Witterungsschutz u. ä.) geschaffen werden. Wäbann wäre es nicht ausgeschlossen, eine so hergerichtete und dem allgemeinen Gebrauch entzogene Bodenfläche als eine Veranstaltung i. S. des § 4 KommAbgG. anzusprechen, deren Benutzung nur gegen besondere Gebühr zulässig ist.

(PrDWB., 2. Sen., Urt. v. 27. Jan. 1931, II C 136/30.)

Gewerbesteuerverordnung.

3. §§ 2, 22, 33 PrGewStWD. v. 23. Nov. 1923 (GS. 519).

1. Öffentl. Sparkassen haben im Gegensatz zu dem früh. Rechtszustand an sich keinen Anspruch auf GewSteuerverfreiheit. Nach der ständ. Rspr. d. OVG. fallen unter GewSteuerpfl. sowohl sparasseneigene wie sparassenfremde Geschäfte (R. u. PrVerwBl. 49, 852, 853; 50, 365, 366, 671). Die Steuerpflicht hängt ledigl. davon ab, ob sie einen Gewerbebetrieb i. S. d. § 1 Abs. 2 bilden. Im Falle des § 2 kann auf besonderen Antrag Steuerfreiheit gewährt werden.

2. Im Zweifel erstreckt sich die Gewährung von Steuerfreiheit auf Grund § 2 GewStWD. nicht nur auf das z. B. des Beschlusses laufende Rechnungsjahr, sondern auch auf die späteren Rechnungsjahre. Sie stellt keine Veranlagung (Freiberanlagung) dar. Der Beschluß über die Steuerfreiheit kann nur unter den Voraussetzungen des § 78 (jetzt 96) RWGD. zurückgenommen oder eingeschränkt werden.

3. Eine Kreisparlasse kann, auch wenn sie keine eigene Rechtspersönlichkeit hat, nach Lage der Umstände i. S. der GewStWD. ein selbständiges Kreditinstitut sein. Hat die Kreisparlasse gegenüber dem Kommunalverbande nur die Stellung eines Angestellten, also eines unselbständigen Organs, so übt sie keine selbständige gewerblich. Tätigkeit aus und kann daher nicht zur GewSteuerveranlagung werden (R. u. PrVerwBl. 50, 671). Ob eine Kreisparlasse ledigl. Organ ist, dafür ist allein entscheidend, ob sie zu dem Verband in einem persönlichen Abhängigkeitsverhältnisse steht (OVG. 83, 66 und PrVerwBl. 48, 35).

(PrDWB., 8. Sen., Urt. v. 3. Nov. 1931, VIII GS 372/30.)

*

4. § 5 PrGewStWD. EinkStG. Der Gewinn, der bei der Veräußerung des Gewerbebetriebs als ganzen oder eines Teiles erzielt wird (§ 30 EinkStG.) ist dem steuerpflichtigen Ertrage bei der Gewerbesteuerveranlagung nicht hinzuzurechnen.

Streitig ist für die Veranlagung zur GewErtrSt. für 1927, ob der Gewinn aus dem Verkauf des Handelsgeschäfts bei Ermittlung

Zu 4. Die Entsch. ist von weittragender grundsätzl.

des gewerbesteuerpfl. Ertrags diesem hinzuzurechnen ist oder nicht. Der VerAusf. hat dies verneint. Der vom Vors. des GewStAusf. eingelegten Beschw. versagte das OVG. den Erfolg.

Was unter Gewerbeertrag zu verstehen ist, haben weder das frühere PrGewStG. v. 24. Juni 1891 (GS. 205) — GewStG. — noch die PrGewStG. v. 23. Nov. 1923 (GS. 519) — GewStG. — nebst ihren Ergänzungen ausgesprochen. Wohl aber hat das OVG. für die Zwecke der GewSt. in der Rspr. den Begriff „Gewerbeertrag“ umgrenzt. Danach ist hierunter zu verstehen „der Zubegriff dessen, was innerhalb einer gewissen Periode an Geldwerten, Gütern und Nutzungen durch objektiven Gewerbebetrieb hervorgebracht wird“ (OVG. i. StStS. 4, 357 ff.). In dieser Entsch. führt das OVG. weiter aus: „Was sich wirtschaftlich hiernach nicht als Ertrag in diesem Sinne darstellt, erscheint nicht als steuerpfl. Ertrag. Nicht jede Vermögenvermehrung, sondern nur der durch den Betrieb erzielte Ertrag bildet den Gegenstand der Besteuerung. Für die Bemessung des Ertrags können nur solche Einnahmen in Betracht kommen, die entweder unmittelbar durch den Gewerbebetrieb erzielt und geschaffen sind oder sich mittelbar als Früchte des in dem Gewerbebetriebe verwendenden Anlage- und Betriebskapitals darstellen.“

Nun bestimmt zwar der § 5 Abs. 1 GewStG. i. d. Fass. v. 15. März 1927 (GS. 21), daß der Gewerbeertrag nach den Best. des EinkStG. über das steuerbare Einkommen aus Gewerbebetrieb und dessen Ermittlung zu erfolgen hat. Für die EinkSt. wird aber in § 30 Abs. 1 EinkStG. v. 10. Aug. 1925 (RGBl. I, 189) angeordnet, daß als Einkommen aus Gewerbebetrieb auch Gewinne gelten, die erzielt werden „bei der Veräußerung des Gewerbebetriebs als ganzen oder eines Teiles des Gewerbebetriebs“. Inbessenen bei der EinkSt. handelt es sich um eine Personalsteuer, durch welche die Person besteuert wird, also das „Einkommen aus Gewerbebetrieb“ und damit das gewerbliche Unternehmen in Beziehung gesetzt wird zur Person des Unternehmers (vgl. OVG. i. StStS. 4, 357 ff.). Bei der Veranlagung zur GewSt. bildet dagegen der Gewerbebetrieb als solcher den Gegenstand der Besteuerung, losgelöst von der persönlichen Steuerpflicht des Unternehmers. „Ertrag“ des „Unternehmens“ ist nicht gleichzustellen mit dem „Einkommen“ des „Unternehmers“, auch nicht mit dessen „Einkommen aus Gewerbebetrieb“. Wenn daher gemäß § 5 GewStG. der Gewerbeertrag nach den Best. des EinkStG. über das steuerbare Einkommen aus Gewerbebetrieb und dessen Ermittlung festzustellen ist, so kann das nur insoweit geschehen, als dies mit dem rechtlichen Charakter der GewSt. als einer Steuer vom gewerblichen Unternehmen als solchem vereinbar ist; die Anwendung kann nur in Übereinstimmung erfolgen. Der GewSt. kann daher nur das unterworfen werden, was sich als „Ertrag“ darstellt. Als Ertrag ist aber nach der oben angeführten Rspr. des OVG. nur das anzusehen, was durch den Gewerbebetrieb, also durch gewerbliche Tätigkeit hervorgebracht wird oder sich mittelbar als Frucht des in dem Gewerbebetriebe verwendenden Anlage- und Betriebskapitals darstellt. Vorgänge, die außerhalb des Geschäftsbetriebs liegen, haben daher bei der Feststellung des steuerpfl. Ertrags außer Betracht zu bleiben (vgl. R.-u. PrVerwBl. 50, 415 u. 686).

Zu solchen Vorgängen ist die Veräußerung des gewerblichen Betriebs im ganzen zu rechnen. Denn diese kann nicht mehr als ein Vorgang des Gewerbebetriebs angesehen werden. Der GewSt. unterliegt die Ausübung des Gewerbes. Eine Veräußerung des Gewerbebetriebs gehört nicht mehr zur Ausübung des Betriebs, sondern betrifft das Objekt, auf dessen Grundlage der gewerbesteuerpfl. Betrieb überhaupt erst stattfindet. Geht daher ein Gewerbebetrieb durch Veräußerung unverändert auf einen neuen Inhaber über, so wird die GewSt. lediglich auf den neuen Inhaber des Gewerbebetriebs umgeschrieben (OVG.: R.-u. PrVerwBl. 49, 772); der Veranlagung für das nächste Rechnungsjahr wird dann der Ertrag zugrunde gelegt, den der Betrieb, d. h. die gewerbliche Tätigkeit, in dem diesem Rechnungsjahr vorangegangenen Kalenderjahr (oder Wirtschaftsjahr) sowohl unter dem alten wie dem neuen Inhaber gehabt hat, ohne daß auf den Veräußerungsgewinn irgendeine Rücksicht genommen wird. Dieser Gewinn ist lediglich „Einkommen“ des Veräußerers, nicht „Ertrag“ des gewerblichen Unternehmens. Wird aber das Geschäft bei einer Veräußerung im ganzen von dem Erwerber in wesentlich veränderter Form weitergeführt, dann ist der gewerbliche Betrieb

des früheren Inhabers eingestellt und seine GewStPfl. fällt nach § 17 GewStG. mit dem Ablaufe desjenigen Kalendermonats fort, in welchem die Einstellung erfolgt ist. Die Veranlagung des neuen Inhabers erfolgt in diesem Falle gem. § 16 Abs. 2 a. a. O. unter Zugrundelegung des Ertrags des ersten Wirtschaftsjahrs des neuen Unternehmens, also ohne Rücksicht auf den von dem früheren Inhaber bei der Veräußerung des Geschäfts erzielten Gewinn. Diese Folgen für die GewStPfl. des gewerblichen Betriebs unter dem neuen Inhaber hängen unmittelbar mit dem Charakter der GewSt. als einer Objektsteuer zusammen. Es folgt daraus, daß der Gewinn bei der Veräußerung des gewerblichen Betriebs nicht zum Ertrage dieses Betriebs gehört, sondern lediglich Einkommen des Veräußerers ist.

Der von dem Beschw. vertretene abweichende Standpunkt würde praktisch zu einem durchaus unbilligen und den Anforderungen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widerstrebenden Ergebnisse führen. Eine steuerliche Erfassung des Veräußerungsgewinns zu Lasten des Veräußerers wäre überhaupt nur unter der — im vorl. Falle allerdings möglicherweise gegebenen — Voraussetzung möglich, daß der Veräußerer im Kalenderjahre der Veräußerung den Betrieb neu eröffnet oder, was der Neueröffnung gleichsteht, bei Erwerb von einem Vormann in wesentlich veränderter Form übernommen hätte. Nur dann könnte der Veräußerungsgewinn gem. § 16 Abs. 2 Satz 1 2. Halbsatz GewStG. überhaupt in den Zeitraum fallen, der für die Ertragsberechnung in Betracht kommt. Liegt nicht ein solcher Ausnahmefall, sondern der Regelfall vor, daß der veräußerte Gewerbebetrieb bereits vor Beginn des Kalenderjahrs der Veräußerung bestand oder durch den jetzigen Veräußerer erworben worden war, so könnte der Veräußerungsgewinn niemals in den für die Ermittlung des Ertrags maßgebenden Zeitraum fallen, weil dann als die Grundlage der Ertragsberechnung das Kalenderjahr maßgebend wäre, das dem Kalenderjahr der Veräußerung vorausgeht. Das Kalenderjahr der Veräußerung könnte dann als maßgebender Zeitraum erst bei der Veranlagung des Betriebs für das darauf folgende Rechnungsjahr zugrunde gelegt werden. Durch diese Veranlagung würde der Veräußerer aber nicht mehr betroffen. Für den Erwerber käme eine derartige Veranlagung allerdings bei unveränderter Geschäftsführung in Betracht, während bei veränderter Geschäftsführung für die gegen ihn gerichtete Veranlagung der Zeitabschnitt von der Geschäftsübernahme (Eröffnung des Betriebs) bis zum Ablaufe des Kalenderjahrs der Eröffnung maßgebend wäre. Wenn es nun schon an sich bedenklich erscheint, den Veräußerungsgewinn bei der Veranlagung des Erwerbers zu besteuern, so scheidet doch die Möglichkeit einer Besteuerung in dem Falle völlig aus, daß der Veräußerungsgewinn erst nach der Geschäftsübertragung dem Veräußerer zusteht. Der Veräußerer kann in diesem Falle nicht zur GewSt. herangezogen werden, weil er einen Gewerbebetrieb nicht mehr unterhält, der Erwerber kann den Veräußerungsgewinn nicht versteuern, weil er dem Gewerbe nicht zugeflossen ist.

Hängt es nach alledem von Zufälligkeiten ab, ob der Veräußerungsgewinn überhaupt steuerlich erfaßt werden könnte, während in dem Normalfall das Gesetz hierzu keine Handhabe bietet, so wird auch hierdurch die Richtigkeit der dargelegten Ansicht bestätigt.

Mit diesem Ergebnisse steht das Schrifttum überwiegend im Einklang (vgl. Hog-Arens, Preuß. GewSt., 4. Aufl., S. 113, Anm. 3c zu § 5; Rohde, Preuß. GewSt., 1927, 2. Aufl., S. 89, § 5 zu Abs. 1 Nr. 2; Burkhardt: DStBl. 14, 514 ff. u. in ZsdMitt. 1930, 54; Berolzheimer in der letztgen. Zeitschrift 1929, 169). Auf demselben Standpunkte steht auch die Begr. der Vorlage der RReg. über den Entw. eines GewStRahmG. an den Reichsrat v. J. 1930 (zu Nr. 181 S. 11). Im § 12 Nr. 4 GewStRahmG. (NotWd. des RPräs. v. 1. Dez. 1930 [RGBl. I, 517] Teil 3 Kap. III) ist bestimmt worden, daß bei der Errechnung des Gewerbeertrags die Summe der reinen Einkünfte (§ 10 Abs. 2) und der Hinzurechnungen (§ 11) gekürzt wird um die Gewinne, die bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebsteils i. S. des § 30 Abs. 1 EinkStG. erzielt werden. Hierzu bemerkt die Begr.: „Zur Klarstellung ist die Ziff. 3 (in der NotWd. ist es Nr. 4) eingefügt, nach der die Gewinne aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebsteils, die nach § 30 Abs. 1 EinkStG. einkommensteuerpfl. sind, zur GewSt. nicht herangezogen werden sollen. Die Regelung als solche entsprach schon der Ansicht der RWVorl. v. 1928. Eine besondere Hervorhebung wurde damals nicht für notwendig erachtet.“ Es wurde also die Nichtinzurechnung des Veräußerungsgewinns nur zur Klarstellung ausgesprochen, und man ging davon aus, daß bei der RWVorl. v. 1928 von der Aufnahme einer entspr. besonderen Vorschr. nur deswegen abgesehen sei, weil sie nicht als notwendig erachtet wurde. Man nahm also an, daß auch schon nach damals geltendem Rechte eine Hinzurechnung des Veräußerungsgewinns zum Gewerbeertrage nicht zu erfolgen hatte. Wenn abweichend hiervon Langer: DStZ. 1929, 421 ausführt, daß der Veräußerungsgewinn auch für die GewSt. gewerbliches Einkommen darstelle, also dem Gewerbeertrage hinzuzurechnen sei, so begründet er dies lediglich damit, daß die Best. des EinkStRechts auch für die GewSt. nach ausdrücklicher Vorschr. der GewStG. zu gelten hätten.

licher und praktischer Bedeutung. Sie befreit die Gewerbebetreibenden von einem Druck, der seit der gesetzl. Neuregelung d. J. 1927 im Hinblick auf die zu Mißverständnissen verleitende Fassung des § 5 GewStG. auf ihnen lastet. Die Entsch., der rückhaltlos zustimmend ist, ist unter ausgiebiger Heranziehung von Schrifttum und Rspr. sehr sorgfältig und überzeugend begründet. Der Umstand, daß — wie sich aus der parlamentarischen Vorgeschichte der GewStG. ergibt — der Realsteuercharakter des bisherigen Gewerbesteuerrechts beibehalten werden sollte, läßt eine andere Lösung gar nicht zu. Es ist nicht zu bezweifeln, daß die Veräußerung des Betriebs ebenso wenig einen gewerblichen Charakter trägt, d. h. sich als Lebensäußerung des „objektiven“ Gewerbebetriebs darstellt wie etwa seine Verpachtung.

RI. Dr. Lucas, Düsseldorf.

Wie aber ausgeführt, hat die Anwendung des EinkStRechts für die GewSt. nur sinngemäß zu erfolgen. Aus dem gleichen Grunde kann auch den Ausführungen in dem Aufsatze von Mez, „Untertiegen die Veräußerungsgewinne (§ 30 Abs. 1 EinkStG.) der GewSt.?“ (JndMitt. 1931, 238 ff.), in welchem die Auffassung der hoh. Oberverkomm. über jene Frage wiedergegeben wird, nicht gefolgt werden. In den mitgeteilten Entsch. dieser Kommission wird davon ausgegangen, daß, nachdem sich das in dieser Beziehung auch für die GewSt. maßgebende EinkStG. für eine gesetzliche Festlegung des Grundsatzes entschieden habe, daß solche Veräußerungsgewinne als Einkommen zu gelten hätten, dieser Grundsatz auch auf die GewSt. anzuwenden sei. Es fehle — so wird ausgeführt — im GewStG. (das BahGewStG. enthält in Art. 10 Abs. 1 für natürliche Personen eine gleiche Best. wie der § 5 Abs. 1 PrGewStGD.) jeder Inhaltspunkt dafür, daß es in dieser Beziehung den sonst gesuchten engsten Anschluß an das EinkStG. nicht habe durchführen wollen. In dieser Auffassung wird der obere vertretenen Ansicht nicht genügend Rechnung getragen, daß die Vorschr. des EinkStG. auf die GewSt. wegen ihres Charakters als einer Objektsteuer nur sinngemäß angewendet werden können. Allerdings wird auch in den mitgeteilten Entsch. der Oberverkomm. die Meinung vertreten, daß Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach dem EinkStG. und der gewerbliche Ertrag nach dem GewStG. nicht das gleiche seien. Trotzdem wird der Veräußerungsgewinn als das „Ergebnis des letzten Geschäftsvorganges eines Gewerbebetriebs“, als „unmittelbare aus dem Gewerbebetriebe stammende Einkünfte“ und damit auch als „Ertrag des Gewerbes“ bezeichnet. Dem kann für die PrGewStGD. aus den oben angeführten Gründen nicht zugestimmt werden. Wenn ferner in den Komm. zum EinkStG. (Struz, Komm. z. EinkStG., Bd. 2, Anm. 2 zu § 30 S. 371; Pissel-Koppe, EinkStG. S. 334 ff.; Mrozek, Komm. z. EinkStG., Anm. 2 zu § 30; Kuhn, EinkStG. S. 483) die Veräußerung des Gewerbebetriebs noch als ein letzter gewerblicher Akt des Veräußerers dargestellt und der Gewinn daraus als gewerbliches Einkommen angesehen wird, so wird dabei der Standpunkt der EinkSt. zugrunde gelegt. Für die GewSt. als Objektsteuer stellt sich die Beurteilung anders dar. Das gleiche ist der Fall, wenn der RzH. sich für die EinkSt. und die UmsSt. auf den Standpunkt jener Kommentatoren gestellt hat (RzH. 15, 47 ff. und 29, 22 ff.). Auch diesen Entsch. gegenüber muß aus den dargelegten Gründen für die GewSt. eine andere rechtliche Beurteilung Platz greifen.

Wenn sich ferner der BeschwF. auf die Entsch. des DVG. i. StStG. 18, 191 beruft, so ist auch dies verfehlt. Es handelte sich dort um die Veräußerung einzelner Gegenstände des Betriebsvermögens bei Fortsetzung des Betriebs durch den bisherigen Inhaber. Eine solche Veräußerung ist aber der Veräußerung des Gewerbebetriebs im ganzen oder eines Teiles des Betriebs i. S. des § 30 EinkStG. nicht gleichzustellen. Unter der Veräußerung eines Teiles des gewerblichen Betriebs ist nur diejenige eines in sich geschlossenen, organisatorisch selbständigen Teiles des Betriebs, nicht aber diejenige von einzelnen Gegenständen des Betriebs zu verstehen (vgl. Struz, Komm. z. EinkStG. Bd. II S. 385; Pissel-Koppe, EinkStG., 3. Aufl., S. 337). Die Veräußerung einzelner Gegenstände des Betriebsvermögens vollzieht sich innerhalb des Betriebs. Die Veräußerung des Betriebs im ganzen oder eines Teiles i. S. des § 30 EinkStG. ist dagegen mit der Einstellung des bisherigen Betriebs durch den Inhaber im ganzen oder mit einer wesentlichen Änderung des weitergeführten Betriebs verbunden. Die angeführte Entsch. des DVG. i. StStG. 18, 191, wonach der Gewinn aus der Veräußerung von einzelnen Gegenständen des Betriebsvermögens dem gewerbesteuerpfl. Ertrage hinzuzurechnen sei, kann daher im vorl. Falle, wo es sich um die Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs handelt, nicht von maßgebender Bedeutung sein.

Auch der § 13 EinkStG., auf den sich der BeschwF. noch beruft, spricht nicht entscheidend für ihn. Allerdings wird nach § 5 GewStGD. der Gewerbeertrag nach den Best. des EinkStG. über das steuerbare Einkommen aus Gewerbebetrieb und dessen Ermittlung festgestellt. Bei StPfl., die, wie hier, Handelsbücher nach den Vorschr. des HGB. zu führen verpflichtet sind oder tatsächlich führen, ist daher nach § 13 EinkStG. „Gewinn“ der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Schluß des Steuerabschnitts ermittelte Überschuß des Betriebsvermögens über das Betriebsvermögen, das am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat. Aber abgesehen von der Frage, ob der Veräußerer des gewerblichen Betriebs nach diesen Vorschr. überhaupt verpflichtet ist, den Gewinn, den er durch die Veräußerung des Betriebs erzielt oder erzielen wird, in die Schlußbilanz über das veräußerte Geschäft aufzunehmen, und ob nicht vielmehr die Schlußbilanz dem Veräußerungsakt vorauszugehen hat, unterliegt die Bilanz einer Nachprüfung für die Zwecke der GewSt. Die einzelnen Bilanzposten müssen unter dem Gesichtspunkte des rechtlichen Charakters der GewSt. geprüft und nötigenfalls richtiggestellt werden. Das würde aus den oben dargelegten Gründen auch für den Fall zu geschehen haben, daß der Veräußerungsgewinn als Gewinn in die Schlußbilanz des veräußerten Unternehmens aufgenommen wäre. Was hier von dem Veräußerungsgewinn gesagt ist, hat in gleicher Weise auch für den bei einer Veräußerung

eingetretenen Verlust zu gelten. Auch in diesem Falle muß die Bilanz für die Zwecke der GewSt. nachgeprüft und derjenige Betrag, der mit der Veräußerung des Betriebs zusammenhängt, ausgeschaltet werden.

(PrDVG., 8. Sen., Entsch. v. 6. Okt. 1931, VIII Gst 100/30.)

*

5. § 37 Abs. 2 PrGewStGD. Eine Zerlegung gemäß § 37 Abs. 2 GewStGD. darf bei einer Überlandzentrale nicht lediglich nach Maßgabe der in den einzelnen Gemeinden abgegebenen Kilowattstunden erfolgen. Es darf nicht davon ausgegangen werden, daß die Gemeinde, in der sich der Sitz des Unternehmens und die eigentliche Produktionsstätte befinden, durch das Wohnen der Angestellten und Arbeiter des Werks deshalb keine Lasten erwachsen, weil diese Lasten durch allgemeine wirtschaftliche Vorteile aufgewogen werden.

Bemerkt sei, daß der von dem VerLusf. gewählte Maßstab der Zerlegung des Steuergrundbetrages nach dem Ertrage einer sich über mehrere Gemeinden erstreckenden Überlandzentrale allein nach Maßgabe der abgegebenen Kilowattstunden weder der Vorschr. des § 37 Abs. 2 GewStGD. gerecht wird, noch auch sonst der Billigkeit entspricht. Wie der Senat bereits in seiner Entsch. v. 3. Dez. 1929 (R.-u. PrVerwBl. 51, 164) ausgeführt hat, ist die Wahl und nähere Ausgestaltung des Maßstabs zwar dem freien Ermessen des VerLusf. überlassen, doch wird dieses Ermessen in zweifacher Hinsicht begrenzt: Einmal muß der Maßstab den Umständen Rechnung tragen, die nach dem Ges. überhaupt in Betracht zu ziehen sind. Nach § 37 Abs. 2 GewStGD. sind dies erstens die durch das Vorhandensein der Betriebsstätte in den beteiligten Gemeinden erwachsenden Gemeindefasten und zweitens die Lage der sonstigen örtlichen Verhältnisse. Sodann muß der Maßstab den Anforderungen von Recht und Billigkeit entsprechen, sich also von Willkür freihalten.

Da sich nun in M. unstrittig die eigentliche Produktionsstätte der Überlandzentrale befindet, dort auch der Sitz des Unternehmens ist und ferner dort ein großer Teil der Angestellten und Arbeiter der Überlandzentrale wohnt, so widerspricht der angewandte Maßstab in jeder Weise den Anforderungen von Recht und Billigkeit. Die Stadt M. wird unstrittig von der Überlandzentrale mit Strom überhaupt nicht versorgt, mit Ausnahme der an der Peripherie der Stadt gelegenen Waldkolonie, die allerdings noch im Stadtgebiet liegt. Würde auch diese Stromversorgung nicht stattfinden, so würde die Stadt M. bei dem gewählten Maßstab ganz leer ausgehen, obwohl Sitz und Leitung des Unternehmens, Erzeugungsstätte des Stroms und der wesentliche Teil des Grundbesitzes sich dort befinden. Es liegt daher auf der Hand, daß schon „der Lage der örtlichen Verhältnisse“ in dem Maßstab nicht genügend Rechnung getragen ist. „Die in den beteiligten Gemeinden durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindefasten“, deren Berücksichtigung im Ges. zwingend vorgeschrieben ist, sind in dem Maßstab überhaupt nicht berücksichtigt worden. Das Ges. geht davon aus, daß der Gemeinde durch das Vorhandensein einer Betriebsstätte, insbes. durch das Wohnen der Angestellten und Arbeiter, Lasten erwachsen. Nach der Rspr. des DVG. sind dies in erster Linie Schul-, Polizei-, Fürsorge- und Begehaltn. Es ist nun nicht zulässig, diese Gemeindefasten gegen die Vorteile, die angeblich das Vorhandensein einer Betriebsstätte der Gemeinde bringt, aufzurechnen. Es kann daher die Erhöhung der Kaufkraft, die für die Stadtgemeinde M. durch das Wohnen der Arbeiter und Angestellten der Überlandzentrale angeblich eintritt, nicht in Anschlag gebracht werden. Noch viel weniger entspricht es dem Gesetze, daß als Lastmindernd auch der Umstand in Rechnung gezogen wird, daß die nicht in M. wohnhaften Arbeiter und Angestellten der Überlandzentrale dort ihre Einkäufe besorgen.

Wenn mehrere Faktoren zu berücksichtigen sind, so kann dies nach der feststehenden Rspr. des Senats nur in der Weise geschehen, daß der Maßstab in angemessener Weise in Bruchteile (oder Hundertsätze) zerlegt wird und die Bruchteile nach verschiedenen Merkmalen verteilt werden. Nach Maßgabe der abgegebenen Kilowattstunden könnte also stets nur eine Quote des Steuergrundbetrages verteilt werden.

(PrDVG., 8. Sen., Entsch. v. 12. Jan. 1932, VIII Gst 655/31.)

Grundvermögensteuergesetz.

6. §§ 11, 42 ZwStG.; BerlZwStGD. 1924/25. Bei Ermittlung des steuerbaren Wertzuwachses kann auch durch mangelhafte Auskunft des Steuerpflichtigen die Annahme gerechtfertigt werden, daß der wahre vereinbarte Preis nicht zu ermitteln ist und deshalb an seine Stelle der gemeine Wert des Gegenstandes zu treten hat.)

Bei der Errichtung der „Grundstücks-Umbh. M.“ in Berlin

Zu 6. In Abweichung vom GrEwStG., das nur im Fall des § 3 und auf Grund des § 5 ABGD. bei Abtretung von Anteilen von

übernahm A. von 20 000 M Stammkapital 19 000 M Geschäftsanteile. Von diesen Anteilen hat er 1926 10 000 M an B. und 9000 M an C. für die vertraglich erwähnten Abtretungsentgelte von 10 000 GM. und 9000 GM. veräußert. Aus Anlaß dieses Rechtsvorganges ist er vom bekl. Magistrat auf Grund § 1 Abs. 3 BerlWZuwStD. v. 11. April 1924 nebst Nachtr. v. 1924/25 zur Steuer herangezogen worden. Entsprechend der Klage hat ihn der erste Richter freigesetzt. Der Rev. des Bekl. gab das NVG. statt.

Die Parteien streiten darüber, ob bei Ermittlung des steuerbaren Zuwachses an Stelle der vertraglich bezifferten Veräußerungspreise für die Geschäftsanteile deren gemeine Werte der Steuerberechnung zugrunde zu legen sind. Das wesentliche Vermögenssubstrat der Geschäftsanteile z. B. ihrer Abtretung bildete das von der Gesellschaft 1921 erworbene Grundstück Berlin N.straße 10, das zur Abtretungszeit einen Buchwert von 290 000 RM (Einheitswert: 450 000 RM) hatte. Schon angesichts dieser Tatsache, daß es sich um ein hochwertiges Grundstück in einer Berliner Hauptgeschäftsgegend handelt und daß der Vertragspreis für die Geschäftsanteile in einem ganz auffälligen Mißverhältnis zum Wert des Gegenstandes steht, bedarf es bei einer gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise und unter Berücksichtigung der im Grundstücksverkehr üblichen Bemessung der Preise für Geschäftsanteile von Grundstücksgesellschaften nach dem Werte des den Hauptgegenstand des Gesellschaftsvermögens bildenden Grundbesitzes keines besonderen Beweises, daß jedenfalls jene ziffernmäßigen Vertragspreise nicht der wirklichen Abrede der Beteiligten entsprechen können. Die wahre mündliche Vereinbarung hierüber, die gem. § 15 Abs. 4 Satz 2 UmhG. gültig geworden ist, hat der Bekl. erfolglos zu ermitteln versucht, wobei folgende Umstände zur Sprache gekommen sind. Die Erwerber der Anteile sind Angehörte des D.-Konzerns in B., die für ihn eine größere Anzahl Geschäfte mit dem Kl. geschlossen haben. Im Zusammenhang mit dem hier in Betracht kommenden Anteilerwerb hat die D.-AktG. in B. eine Zweigbildung im D.-Konzern, die auf dem Gesellschaftsgrundstück lastenden Hypotheken von 750 000 M von dem Hypothekengläubiger gegen ein Entgelt von 50 000 GM. erworben. Ob die D.-AktG. danach die Grundstücksgesellschaft Kl. von der Pfandung für die Hypotheken befreit hat, konnte nicht klargestellt werden. Kl. hat eine eidesstattliche Versicherung des Erwerbers B. beigebracht und ferner Bezug genommen auf eine gleichartige von dem Beteiligten C. ausgestellte Versicherung des Inhalts, daß für den Erwerb der betreffenden Anteile an den Kl. 10 000 und 9000 RM gezahlt seien, die Anteilserwerber ferner durch eine befreundete Firma die Hypotheken von 750 000 RM. für 50 000 RM hätten erwerben lassen, und daß andere Beträge nicht gezahlt, auch nicht in irgendeiner Form versteckt oder verheimlicht worden seien. Der Inhalt dieser Versicherungen mag gegen die Annahme einer weiteren Barzahlung als der bezeichneten Beträge sprechen; er bestätigt jedoch einerseits die bereits gezogene zwingende Folgerung, daß die geschriebenen nicht die

Mobilisierungsgesellschaften eine Steuerpflicht eintreten läßt, wird eine Wertzuwachssteuer bei Übergang von Gesellschaftsanteilen, soweit das Vermögen der Gesellschaft aus in Berlin belegenen Grundstücken besteht, nach der BerlWZuwStD. stets erhoben, wenn entweder zum Gegenstand des Unternehmens die Verwertung von Grundstücken gehört oder wenn die Vereinigung geschaffen ist, um die Zuwachssteuer zu ersparen. Diese Best. entspricht der PrMusterStD. und steht auch im Einklang mit § 3 RzWZuwStG. — Für die Berechnung der Grundsteuer war früher der gemeine Wert und ist nunmehr der Einheitswert des Grundstücks maßgeblich, nur dann, wenn der Veräußerungspreis höher ist, der Veräußerungspreis. Für die Zuwachssteuerberechnung ist der gemeine oder Einheitswert grundsätzlich unerheblich. Als steuerpflichtiger Wertzuwachs gilt der Unterschied zwischen Erwerbs- und Veräußerungspreis (§ 6 Abs. 1 PrMusterStD.; § 8 Abs. 1 BerlWZuwStD.). Nur wenn ein Preis nicht vereinbart oder nicht zu ermitteln ist, tritt an seine Stelle der Einheitswert (früher der gemeine Wert); § 6 Nr. 6 PrMusterStD., § 10 Abs. 1 BerlWZuwStD. Die Steuerbehörde hat den Veräußerungspreis von Amts wegen zu ermitteln. Sie ist bei der Veranlagung der Steuer an die Angaben des StPfl. selbstverständlich nicht gebunden (§ 20 MusterStD.). Der StPfl. ist zur Mitwirkung bei der Aufklärung des Steueratbestandes verpflichtet. Erfüllt der StPfl. diese Pflicht nicht, so ist die Steuerbehörde berechtigt, an Stelle des angegebenen Veräußerungspreises für die Wertzuwachssteuerberechnung den Einheitswert (früher den gemeinen Wert) zu setzen. Daß die Steuerbehörde den sehr allgemeinen Angaben des StPfl. in dem vorl. Fall keine Bedeutung beigemessen hat, ist verständlich; wenn ein so niedriger Veräußerungspreis angegeben wird wie in dem vorl. Fall, muß der StPfl., wenn man seinen Angaben folgen soll, die Gründe für die Veräußerung zu einem so niedrigen Preise in glaubhafter Weise angeben. Aus dem vorl. Urteil kann eine allgemeine Folgerung, daß etwa schon bei einem niedrigen Kaufpreis, der sich aber noch in den Grenzen des Glaubhaften bewegt, eine weitgehende Pflicht zur Aufklärung besteht, nicht gezogen werden. Die Bedeutung des Ur. beschränkt sich auf die Fälle eines ungewöhnlich niedrigen Veräußerungspreises.

RM. Dr. Adolf Hollaender, Berlin.

wahren Vertragspreise für die Veräußerung der Geschäftsanteile gewesen sind. Andererseits wird durch den Inhalt jener Versicherungen nicht ausgeschlossen, daß eine anderweitige Verrechnung zwischen dem Kl. und den Anteilserwerbern im Rahmen der zahlreichen zwischen ihnen geschlossenen Geschäfte stattgefunden hat. Auch im Streitverfahren hat der Kl. sich nicht dazu verstanden, das Verhältnis der mehrfachen Geschäftschlüsse zwischen ihm und den Erwerbern einwandfrei klarzulegen oder sonstige zureichende Erklärungen für das gekennzeichnete auffällige Mißverhältnis von Preis zu Wert abzugeben. Anstatt nach diesen Richtungen genaue und überzeugende tatsächliche, rechtliche und wirtschaftliche Aufschlüsse zu geben, hat Kl. im wesentlichen mit den Nebenwendungen sich begnügt, man habe sich vom Standpunkt ehrenhafter Geschäftsleute bei der Anteilveräußerung an die schon früher i. J. 1924 mündlich getroffenen Preisabreden „moralisch gebunden gefühlt“. Diese so allgemein gehaltenen Angaben lassen erkennen, daß Kl. bewußter- und gewolltermaßen nähere Aufdeckungen nach den erwähnten Richtungen vermieden hat. Er hat dadurch seine Pflicht, zur Aufklärung des Steueratbestandes mitzuwirken (vgl. § 15 StD., § 42 ZwStG.), wesentlich verletzt. Bei einer derartigen Haltung des Kl. war Bekl. befugt zu erachten zu dem Schluß, daß der wahre Veräußerungspreis für die Geschäftsanteile nicht zu ermitteln sei, und demnach zur Anwendung des u. U. auch zu den Kampfmitteln gegen Steuerumgehung gehörigen Abs. 6 in § 3 StD. berechtigt (vgl. § 11 ZwStG. sowie den Katalog der Vorshr. zur Verhütung von Umgehungen der Steuerpflicht bei Cuno, Erl. zum ZwStG. S. 102). Bei diesem Ergebnis bedurfte es keines Eingehens auf die mit der Rev. geltend gemachten neuen Tatsachen hinsichtlich einer weiteren Glaubhaftmachung dafür, daß die vertraglich erwähnten Abtretungsentgelte den wahren Preisabreden nicht entsprechen.

(PrDVB., 7. Sen., Entsch. v. 11. Dez. 1931, VII C 109/30.)

Gemeindewertzuwachssteuer.

7. § 13 StD. Gemeindewertzuwachssteuer. Ist in einer WZuwStD. die zwecks Bebauung erfolgte Veräußerung eines unbebauten Grundstücks steuerlich begünstigt, so ist solche Begünstigung auch dann zu gewähren, wenn die Veräußerung des baureifen Grundstückes des Erwerbers, mit dem es zu einer wirtschaftlichen Einheit verbunden wird, zu ermöglichen. Als zum Zwecke der Bebauung erworben und dazu erforderlich kann der Hinzuerwerb jedoch nur in dem räumlichen Umfange gelten, in dem er behufs Erfüllung der für die Bebauung des ursprünglichen Grundstückes gesetzten baupolizeilichen Bedingungen erfolgen mußte. f)

Anläßlich Veräußerung eines Grundstücks wurde Kl. von dem bekl. Magistr. auf Grund WertzumStD. der Stadt B. v. 11. April 1924 u. v. 27. Jan. 1926 zur WertzumSt. herangezogen. Diese Veranlagung ist rechtskräftig geworden. Nachträglich hat der Kl. gem. § 13 StD. Ermäßigung dieser Steuer auf 2% des Veräußerungspreises begehrt. Nach Zurückweisung dieses Begehrens hat der BezAussh. der Klage stattgegeben. Die hiergegen sich richtende Rev. des Bekl. ist begründet.

Nach der Mpr. des Gerichtsh. ist zunächst eine wesentliche Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 13 der hier maßgebenden StD., daß ein Veräußerungsgeschäft vorliegt, inhaltlich dessen die auf ein bestimmtes Ziel, „die Bebauung mit Wohnhäusern“, gerichtete Willensbestimmung der Beteiligten vertraglich festgelegt ist. Dies trifft hier zu. In § 5 des notar. Veräußer. heißt es: „Käuferin verpflichtet sich, das Grundstück binnen zwei Jahren zu bebauen.“ Aus dieser Vertr. Best. folgt, daß die Veräußerung zum Zwecke der Bebauung erfolgt und damit die erwähnte erste Voraussetzung des § 13 erfüllt ist.

Dann ist allerdings die vertragl. vorgesehene Bebauung jener veräußerten Grundfläche seitens der Erwerberin, der GmbH. „E.“, nicht durchgeführt und insoweit bei einer rein wörtl. Anwendung der Gesetzesvorschrift die weitere Voraussetzung des § 13 — die Bebauung mit Wohngebäuden innerhalb zweier Jahre seit Eintritt der Steuerpflicht — nicht erfüllt worden. Wird aber der wirtschaftl. Zweck des steuerl. Bebauungsprivilegs berücksichtigt, einen Anreiz zu bieten zur Veräußerung baureif gewordenen Grundstückes behufs Förderung der Bautätigkeit und der Bekämpfung der Wohnungsnot, so muß solcher Zweck auch dann als vorliegend und

Zu 7. Im vorl. Falle wird die Ermäßigung der Wertzuwachssteuer für ein Stück Land bewilligt, obwohl dasselbe selbst nicht bebaut wird, denn soweit dasselbe die Bebauung eines mit ihm nun verbundenen Nachbargrundstücks erst ermöglicht, fördert es auch die Bautätigkeit und erfüllt so den Zweck der steuerlichen Vorschr. Ein vorzügliches Beispiel für die Anwendung des § 4 Abs. 2, wonach die Steuergesetze nach ihrem wirtschaftlichen Zweck auszuliegen sind.

ZR. Dr. Schlichting, Berlin.

erfüllt gelten, wenn ein bauraises Gelände veräußert ist, um die Bebauung eines anderen Grundstücks des Erwerbers, mit dem es zu einer wirtschaftl. Einheit verbunden wird, zu ermöglichen. Auch in einem derart. Falle dient die Veräußerung des bauraises Geländes der Förderung der Bautätigkeit und deren Ziele, wenn auch nicht unmittelbar, so doch mittelbar, insofern dem Erwerber eine Bebauung des ihm schon gehörenden Terrains erst durch den Hinzuerwerb weiteren Geländes ermöglicht wird.

Als zum Zwecke der Bebauung erworben und dazu erforderlich kann der Hinzuerwerb jedoch nur in dem räuml. Umfange gelten, zu dem er behufs Erfüllung der für die Bebauung des ursprüngl. Geländes gesetzl. baupolizeil. Bedingungen erfolgen mußte. Denn nur in solchem Ausmaße kann das hinzuerworbene bauraise Gelände zufolge der Auswirkung der behörl. Anordnungen als ein zur Bebauung des Gesamtterrains verwendetes angesehen werden.

(PrWBG., 7. Sen., Entsch. v. 20. Febr. 1931, VII C 175/30.)

*

S. GemWertzuwSt. Da im Wertzuwachssteuerrechte grundsätzlich der steuerpflichtige Zuwachs aus der Gegenüberstellung der Rechtsvorgänge des Erwerbes und der Veräußerung von Grundbesitz mit ihrem ursprünglichen Inhalte zu ermitteln ist, können nach erfolgtem Eigentumswechsel eingetretene Änderungen dieses Inhalts nur nach Maßgabe besonderer Regelung des Steuergesetzes berücksichtigt werden.

(PrWBG., 7. Sen., Entsch. v. 31. Okt. 1930, VII C 229/29.)

Bayern.

Bayerischer Verwaltungsgerichtshof.

Berichtet von Oberstaatsanwalt Klee, München.

9. Art. 7 BayVollzG. z. LStG. v. 30. Juni 1921. Die Betriebsstation eines Elektrizitätswerkes ist nicht Lager oder Verkaufsstelle für elektrischen Strom. Die Filialsteuer wird von der gesamten auf die Gemeinde entfallenden Gewerbesteuer, nicht nur von dem auf die Verkaufsstelle oder das Lager entfallenden Gewerbesteuerbetrag berechnet. †)

Der Stadtrat W. beansprucht auf Grund seiner StD. von den Elektrizitätswerken Filialsteuern mit 50% der auf W. ausgefallenen GewSt. für die dortselbst unterhaltene Betriebsstation. Die gen. Firma macht dagegen geltend, daß sie fast ausschließlich GewSt. für elektr. Stromverkaufsgeschäft entrichtet, die Filialsteuer aber nur aus Ladengeschäften und Verkaufslagern erhoben werden könne. Es sei unbillig, wegen des in W. unterhaltenen, gänzlich belanglosen Verkaufslagers an elektr. Beleuchtungsapparaten eine Filialsteuer aus dem gesamten Gewerbesteueranteil zu erheben.

Nach § 2 der auf Grund des Art. 7 Abs. 3 BayVollzG. des LStG. (30. Juni 1921) rechtsgültig erlassenen StD. der Stadt W. sind Gewerbetreibende, die im Stadtbezirk W., ohne in ihm ihren Wohnsitz oder Hauptbetriebsitz zu haben, Verkaufsstellen oder Lager unterhalten, von denen aus Waren zum Verkauf abgegeben werden, zur Entrichtung eines bes. Zuschlags für Rechnung der Stadt W. in Höhe von 50% der GewSt. verpflichtet. Voraussetzung für diese Steuerpflicht ist hiernach lediglich, daß ein außerhalb W. ansässiger oder wohnhafter Gewerbetreibender in W. eine Verkaufsstelle oder ein Lager unterhält, von dem aus Waren zum Kaufe abgegeben

Zu 9. Die Entsch. ist die erste, die sich in Bayern mit der Filialsteuerpflicht der Elektrizitätswerke befaßt. Der WGH. kommt m. R. zu der Überzeugung, daß der elektr. Strom nicht in der Sammelschiene gelagert wird. Aber unabhängig davon wäre für den Stromverkauf in anderen Gemeinden eine Filialsteuerpflicht nicht anzuerkennen; denn das Stromverteilungsnetz ist keine Verkaufsstelle i. S. des Gef. Vielmehr ist es ein wesentlicher Bestandteil des Elektrizitätswerkes selbst; denn ohne die Zuleitungen wäre ein wirtschaftlicher Verkauf von Strom überhaupt unmöglich. Die Zuleitungen erscheinen dagegen als Außenwerke der Erzeugungstelle. Hierzu sei verwiesen auf RG. 67, 233 = JW. 1908, 80; 48, 267; DWG. 52, 170.

Wenn nach der Entsch. die auf die „Verkaufslager“ für elektr. Geräte entfallende Filialsteuer aus dem gesamten auf die betr. Gemeinde auszufallenden Gewerbesteueranteil, also einschließlich Stromverkaufsgeschäfte, zu errechnen ist, so entspricht das dem klaren und unzweideutigen Wortlaut des Gef.

Dagegen kann dem WGH. nicht zugestimmt werden, wenn er die Lager der Elektrizitätswerke, aus denen elektr. Geräte verkauft werden, als „Verkaufslager“ oder Filialen behandelt; denn der alleinige oder doch hauptsächlich Zweck einer Filiale ist der des

werden. Diese Voraussetzung trifft im vorl. Falle zu. Streit besteht nur darüber, ob die 50%ige Filialsteuer aus dem gesamten, auf die Stadt W. ausgefallenen Gewerbesteueranteil oder nur aus einem hiervon auf das dortige Verkaufslager an elektr. Apparaten zu berechnenden Gewerbesteuerbetrage zu entrichten ist. Eine Aufspeicherung von Drehstrom an einer Sammelschiene oder in einem Transformator oder sonst in einem Bestandteil einer Drehstromanlage ist grundsätzlich unmöglich (so auch Gutachten der Abt. für Wasserkraftausnützung und Elektrizitätsversorgung). Deshalb kann die Betriebsstation W. weder als Lager noch als Verkaufsstelle für elektr. Strom angesehen werden.

Gleichwohl aber errechnet sich die schon wegen des Vorhandenseins des Verkaufslagers an elektr. Apparaten geschuldete Filialsteuer aus dem gesamten auf W. ausgefallenen Gewerbesteueranteil, denn der eindeutige und zweifelsfreie Wortlaut des Art. 7 Abs. 5 BayVollzG. des LStG., wonach die Filialsteuer 50% der auf die Gemeinde treffenden GewSt. nicht übersteigen darf, läßt eine Auslegung dahin nicht zu, daß nur der auf die Verkaufsstelle oder das Lager treffende Gewerbesteuerbetrag die Grundlage für die Filialsteuer zu bilden habe. Einer derartigen Auslegung stünden schon die gewerbesteuerliche Best. über einheitliche Veranlagung mehrerer Gewerbe (Art. 4 Abs. 2 GewStG.) entgegen.

Etwaige Billigkeitsabwägungen haben bei der GesAuslegung außer Betracht zu bleiben.

(BayVGH., Entsch. v. 13. Okt. 1931.)

Hessen.

Hessischer Verwaltungsgerichtshof.

Berichtet von Rechtsanwalt Horch, Mainz.

10. § 15 FinAusglG. v. 9. April 1927, wonach die Genehmigung einer örtlichen Biersteuerordnung nur dann erteilt werden darf, wenn die Biersteuer durch entsprechende Steuererfahrungen auf anderen Gebieten ausgeglichen wird, enthält objektive und unmittelbare Voraussetzungen für die Gültigkeit der Biersteuerordnung. Verstöße gegen § 15 FinAusglG. machen die Steuerfassung nichtig. Dagegen ist es nicht Aufgabe des VerwG., nachzuprüfen, ob die Steuererfassung als eine „entsprechende“ i. S. des § 15 FinAusglG. anzusehen ist.

(HessVGH., Ur. v. 3. Mai 1930, Nr. VGH 61/29.)

*

11. Art. 15 FinAusglG. Ortsfassung betr. Biersteuer. Zu einer örtlichen Biersteuer kann auch eine Persönlichkeit herangezogen werden, die nicht in der betreffenden Stadt wohnt, vielmehr das Bier von ihrem Wohnorte an Wirte dieser Stadt liefert.

(HessVGH., Ur. v. 15. Nov. 1930, Nr. VGH 60/29.)

Die Zeilerschen Umwertungszahlen.

Monats- durchschnitte	Geldwertzahlen	Wohlstandszahlen	Umwertungszahlen
Januar 1932	1,245 Bill.	96,0 %	1,20 Bill.
Februar	1,223 "	96,5 %	1,18 "
März	1,224 "	97,0 %	1,19 "
April	1,217 "	97,5 %	1,19 "

gewerbsmäßigen Verkaufes zur Gewinnsteigerung für den Hauptbetrieb. Dies ist aber bei den Lagern der Elektrizitätswerke nicht der Fall; denn sie dienen dem eigenen Betriebe, sie enthalten die nötigen Materialien für Reparaturen und Installationen, die auf dem offenen Lande bei plötzlich auftretenden Notfällen nicht zu bekommen wären. Es handelt sich also um „Betriebs“, nicht aber um „Verkaufs“lager. Wie wenig Verkäufe getätigt werden, ergibt sich schon aus dem geringen jährlichen Umsatz von 1300—2800 M., während andererseits der Unterhalt der Lager auf jährlich mehr als 8000 M. sich beläuft. Dabei muß noch festgestellt werden, daß die Filialsteuer nach der Begr. den Gehalt der kleinen Geschäftsleute bezweckt. Die meisten Verkäufe aus den Betriebslagern der Werke erfolgen aber zum Händlerpreis an die Installateure, die nie von einem kleinen Geschäft kaufen würden, sondern von den Fabriken. Diese Tatsachen ließ der WGH. aber völlig außer acht, und daher kommt die eigenartige Entsch. zustande, wonach die jährliche Filialsteuer dreimal höher ist als der jährlich aus den Verkäufen erzielte Bruttogewinn. Im übrigen sei hier auf Hartmann: BayGewu. VerwZ. 1932 Heft 5 verwiesen.

RA. Dr. W. Hartmann, München.

Anhang.

Die Rechtsmittel im Besteuerungsverfahren nach der Reichsabgabenordnung.

(Vgl. ZB. 1930, 305, 2285; 1931, 265.)

Von Volkswirt RW. Dr. Werner Spohr, Verden a. d. Aller.

Durch die WD. des RPräs. zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1. Dez. 1930 (RGBl. I, 517 f.), ist das Steueranpassungsgesetz in Geltung gesetzt worden (vgl. Teil 3 der WD. Kap. IV (RGBl. I, 545 ff.), dessen Vorschriften zum Teil bereits mit dem 1. Jan. 1931 in Kraft getreten sind, zum größeren Teil zum 1. April 1932 in Kraft traten. Die durch die zum 1. Jan. 1931 in Kraft getretenen Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes bedingten Änderungen des Rechtsmittelverfahrens in Reichssteuerfällen sind in den Tabellen ZB. 1931, 265 ff. dargestellt worden. Durch das Inkrafttreten der übrigen Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes zum

1. April 1932 wurden abermals wesentliche Änderungen des Rechtsmittelverfahrens in Reichssteuerfällen herbeigeführt. Die Tabellen ZB. 1931, 265 ff. sind daher mit dem 1. April 1932 veraltet. Sie werden hier in der ab 1. April 1932 geltenden Fassung erneut vorgelegt*).

*) Aus dem Komm. des Verf. zur RAbgO., Stilles Rechtsbibliothek Bd. 97, Berlin 1930, S. 378 ff.; vgl. ferner Spohr, Das Rechtsmittelverfahren in Reichssteuerfällen, Verlag Marcus, Breslau 1932.

Alphabetische Übersicht.

(Die Zahlen bedeuten die Nummern der folgenden Tabelle.)

Abrechnungsbefcheid: 17.
Androhung eines Zwangsmittels: 21.
Anforderung von Steuervorauszahlungen: 25.
Anordnung, die erzwingen werden kann: 20.
Anordnung und Leitung der Zwangsvollstreckung: 32.
Anordnung des dinglichen Arrestes: 33.
Anordnung des persönlichen Arrestes: 34.
Arrest, Anordnung des dinglichen: 33.
Arrest, Anordnung des persönlichen: 34.
Auflegung von Sicherungsgeldern: 23.
Aufhebung des Strafbefehdes: 40.
Ausführung eines Zwangsmittels: 22.
Auskunft, schriftliche — über Stempelspflichtigkeit: 11.
Auskunftspersonen, Festsetzung der Entschädigung: 31.
Auslagen, Festsetzung der der Rechtsmittelbehörde erwachsenen: 29.
Auslagen, Festsetzung der den Beteiligten erwachsenen: 30.
Aussetzungsbeschluß: 27.
Berichtigungsbescheid: 9, 10.
Berichtigungsfeststellung: 15.
Berichtigungsveranlagung: 15.
Beteiligte, Festsetzung der den — zu erstattenden Auslagen: 30.
Beweisaufnahme, Verfügung der um — ersuchten Behörde: 26.
Billigkeitserstattungen, Entscheidung über: 16.
Dinglicher Arrest, Anordnungen des: 33.
Entschädigung, Festsetzung der — einer Auskunftsperson oder eines Sachverständigen: 31.
Erhebung der öffentlichen Klage: 42.
Erstattungsanspruch: 12, 13, 14, 16
Erzwingbare Anordnung: 20.
Feststellungsbescheid: 5.
Förmlicher Steuerbescheid: 1, 2.

Freistellungsbescheid: 7, 8.
Klage, Erhebung der öffentlichen: 42.
Kontingentsbescheid: 19.
Leitung (und Anordnung) der Zwangsvollstreckung: 32.
Neufeststellung: 15.
Neuveranlagung: 15.
Nichtförmlicher Steuerbescheid: 4, 5.
Öffentliche Klage, Erhebung der: 42.
Persönlicher Arrest, Anordnung des: 34.
Rechtsbeschwerde, Entscheidung über Zulassung der: 28.
Rechtsmittelgebühr, Festsetzung der: 29.
Rückerstattung von erstatteten oder vergüteten Beträgen: 13.
Sachverständige, Festsetzung der Entschädigung der: 31.
Schriftliche Auskunft über Stempelspflichtigkeit: 11.
Sicherungsgelder, Auflegung von: 23.
Stempelspflichtigkeit, schriftliche Auskunft über: 11.
Steuerbescheid, förmlicher: 1, 2.
Steuerbescheid, nichtförmlicher: 3, 4.
Steuervergünstigungen, Bescheid über: 14.
Strafbefcheid: 38, 40.
Umwandlung von Geld- in Freiheitsstrafe, Bescheid über: 41.
Untersuchungsbeschluß: 36, 37.
Verfügung: 24, 43.
Verfügung im Strafverfahren: 39.
Verhängung eines Zwangsmittels: 22.
Vorauszahlungen, Anforderung von: 25.
Zerlegungsbescheid: 35.
Zollauskunft: 18.
Zulassung der Rechtsbeschwerde, Entscheidung über die: 28.
Zwangsmittel, Androhung, Verhängung und Ausführung: 21, 22.
Zwangsvollstreckung, Anordnung und Leitung: 32.

Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel ¹⁾	Frist	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
1. Förmlicher Steuerbescheid ²⁾ : 211	FinA.	Einspruch ³⁾ : 228 Ziff. 1, 229 Einspruchsberechtigt: a) der Stpl. ⁴⁾ ; b) die in 259 Abs. 2 genannten Personen ⁵⁾	1 Monat ⁷⁾ : 245	erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 246	FinA.: 229. (Der Einspruchsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Abs. 1 Satz 2.)	1. Berufung ⁶⁾ an das FinG.: 229, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245). Berufungsberechtigt: a) der Stpl. ⁴⁾ ; b) die in 259 Abs. 2 genannten Personen ⁵⁾ (263 Abs. 2); das Berufungsurteil muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (258 Abs. 1 Satz 2). 2. Rechtsbeschwerde ¹⁰⁾ an den RFG.: 229, Frist 1 Monat ⁷⁾ (245); Rechtsbeschwerde nur zulässig, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM. ist oder wenn das FinG. sie wegen der grundsätzl. Bedeutung der Streitsache zugelassen hat ¹¹⁾ (286). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der Stpl. ⁴⁾ ; b) die in 285 genannten Personen ¹²⁾

Nr.	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frift	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
2	Förmlicher Steuerbescheid ¹³⁾ : 211	Hauptzollamt	Anfechtung: 228 Ziff. 2, 230 Anfechtungsberechtigt ¹⁴⁾ : der Stpfl. ⁵⁾	1 Monat ⁷⁾ : 245	erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 246	FinA.: 230, 299. (Der Anfechtungsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Abs. 1 Satz 2.)	Rechtsbeschwerde an den RFG.: 230, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245); Rechtsbeschwerdeberechtigt ¹⁴⁾ : der Stpfl. ⁵⁾
3	Nichtförmlicher Steuerbescheid ¹⁶⁾ : 212	FinA.	Einspruch ^{3) 4)} : 228 Ziff. 1, 229 Einspruchsberechtigt: der Stpfl. ¹⁰⁾	1 Monat ^{7) 15)} : 245	nicht erforderlich (211 Abs. 2 Ziff. 1 bezieht sich nur auf schriftlich zu erteilende Bescheide)	FinA.: 229. (Der Einspruchsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Abs. 1 Satz 2.)	1. Berufung ⁸⁾ an das FinG.: 229, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245). Berufungsberechtigt: der Stpfl. ¹⁰⁾ ; das Berufungsurteil muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (258 Abs. 1 Satz 2). 2. Rechtsbeschwerde ¹⁰⁾ an den RFG.: 229, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245); Rechtsbeschwerde nur zulässig, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM. ist oder wenn das FinG. sie wegen der grundsätzl. Bedeutung der Streitsache zugelassen hat ¹¹⁾ (286). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der Stpfl. ¹⁰⁾ ; b) der Vorsteher des FinA. (285 Ziff. 1) ¹²⁾
4	Nichtförmlicher Steuerbescheid ¹⁶⁾ : 212	Hauptzollamt	Anfechtung: 228 Ziff. 2, 230 Anfechtungsberechtigt ¹⁴⁾ : der Stpfl. ⁵⁾	1 Monat ^{7) 15)} : 245	nicht erforderlich (211 Abs. 2 Ziff. 1 bezieht sich nur auf schriftlich zu erteilende Bescheide)	FinA.: 230, 299. (Der Anfechtungsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Abs. 1 Satz 2.)	Rechtsbeschwerde an den RFG.: 230, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245), Rechtsbeschwerdeberechtigt: der Stpfl. ⁵⁾
5	Feststellungsbescheid ¹⁷⁾ : 213 Abs. 2	FinA.	Einspruch ¹⁷⁾ : 228 Ziff. 1, 229 Einspruchsberechtigt: a) der Stpfl. ^{5) 10)} ; b) die in 259 Abs. 2 genannten Personen ⁶⁾	1 Monat ⁷⁾ : 245	erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 246	FinA.: 229. (Der Einspruchsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Abs. 1 Satz 2.)	1. Berufung ⁸⁾ an das FinG.: 229, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245). Berufungsberechtigt: a) der Stpfl. ^{5) 10)} ; b) die in 259 Abs. 2 genannten Personen ⁶⁾ (263 Abs. 2). 2. Rechtsbeschwerde ¹⁰⁾ an den RFG.: 229, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245); Rechtsbeschwerde nur zulässig, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM. ist oder wenn das FinG. sie wegen der grundsätzl. Bedeutung der Streitsache zugelassen hat ¹¹⁾ (286). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der Stpfl. ^{5) 10)} ; b) die in 285 genannten Personen ¹⁰⁾
6	Veranlagungsbescheid ¹⁹⁾ : 210 Abs. 1 Satz 2	FinA.	Einspruch ¹⁹⁾ : 228 Ziff. 1, 229 Einspruchsberechtigt: a) der Stpfl. ⁵⁾ ; b) die in 259 Abs. 2 genannten Personen ⁶⁾	1 Monat ⁷⁾ : 245	erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1, 246	FinA.: 219. (Der Einspruchsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Abs. 1 Satz 2.)	1. Berufung ⁸⁾ an das FinG.: 229, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245). Berufungsberechtigt: a) der Stpfl. ⁵⁾ ; b) die in 259 Abs. 2 genannten Personen ⁶⁾ (263 Abs. 2); das Berufungsurteil muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (258 Abs. 1 Satz 2). 2. Rechtsbeschwerde ¹⁰⁾ an den RFG.: 229, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245); Rechtsbeschwerde nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM. oder das FinG. sie wegen der grundsätzl. Bedeutung der Streitsache zugelassen hat ¹¹⁾ (286). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der Stpfl. ⁵⁾ ; b) die in 285 genannten Personen ¹⁰⁾

Sfhe. Nr.	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frist	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
7	Freistellungsbescheid ²⁰⁾ : 235 Ziff. 1	FinA.	Einspruch ²⁰⁾ : 228 Ziff. 1, 235 Ziff. 1, 229 Einspruchsberechtigt: a) der Stpfl. ⁵⁾ ; b) die in 259 Absf. 2 genannten Personen ⁹⁾	1 Monat ⁷⁾ : 245	erforderlich: 211 Absf. 2 Ziff. 1, 246	FinA.: 229. (Der Einspruchsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.)	1. Berufung ⁹⁾ an das FinG., Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245). Berufungsberechtigt: a) der Stpfl. ⁵⁾ ; b) die in 259 Absf. 2 genannten Personen ⁹⁾ (263 Absf. 2); das Berufungsurteil muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (258 Absf. 1 Satz 2). 2. Rechtsbeschwerde ¹⁰⁾ an den NFSt.: 229, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245); Rechtsbeschwerde nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher ist als 200 RM. oder das FinG. sie wegen grundsätzl. Bedeutung der Streitsache zugelassen hat ¹¹⁾ (286). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der Stpfl. ⁵⁾ ; b) die in 285 genannten Personen ¹²⁾
8	Freistellungsbescheid ²⁰⁾ : 235 Ziff. 1	Hauptzollamt	Anfechtung: 228 Ziff. 2, 230 Anfechtungsberechtigt ¹⁴⁾ : der Stpfl. ⁵⁾	1 Monat ⁷⁾ : 245	erforderlich: 211 Absf. 2 Ziff. 1, 246	FinA.: 230, 299. (Der Anfechtungsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.)	Rechtsbeschwerde an den NFSt.: 230, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245). Rechtsbeschwerdeberechtigt ¹⁴⁾ : der Stpfl. ⁵⁾
9	Berichtigungsbescheid ²¹⁾ : 234	FinA.	Einspruch ²¹⁾ : 228 Ziff. 1, 229, 234 Einspruchsberechtigt: a) der Stpfl. ⁵⁾ ; b) die in 259 Absf. 2 genannten Personen	1 Monat ⁷⁾ : 245	erforderlich: 211 Absf. 2 Ziff. 1, 246	FinA.: 229. (Der Einspruchsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.)	1. Berufung ⁹⁾ an das FinG.: 229, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245). Berufungsberechtigt: a) der Stpfl. ⁵⁾ ; b) die in 259 Absf. 2 genannten Personen ⁹⁾ (263 Absf. 2); das Berufungsurteil muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (258 Absf. 1 Satz 2); 2. Rechtsbeschwerde ¹⁰⁾ an den NFSt.: 229, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245); Rechtsbeschwerde nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher ist als 200 RM. oder das FinG. sie wegen grundsätzl. Bedeutung der Streitsache zugelassen hat ¹¹⁾ (286). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der Stpfl. ⁵⁾ ; b) die in 285 genannten Personen ¹²⁾
10	Berichtigungsbescheid ²¹⁾ : 234	Hauptzollamt	Anfechtung: 228 Ziff. 2, 230 Anfechtungsberechtigt ¹⁴⁾ : der Stpfl. ⁵⁾	1 Monat ⁷⁾ : 245	erforderlich: 211 Absf. 2 Ziff. 1, 246	FinA.: 230, 299. (Der Anfechtungsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.)	Rechtsbeschwerde an den NFSt.: 230, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245). Rechtsbeschwerdeberechtigt ¹⁴⁾ : der Stpfl. ⁵⁾
11	Schriftliche Auskunft über Steuerpflichtigkeit anzugehörter Urkunden oder vollzogener Geschäfte ²²⁾ : 235 Ziff. 3	FinA.	Einspruch ²²⁾ : 228 Ziff. 1, 229, 235 Ziff. 3 Einspruchsberechtigt: Nur der Steuerpflichtige ⁶⁾ (da keine Mitwirkung des Steueraususses)	1 Monat ⁷⁾ : 245	erforderlich: 211 Absf. 2 Ziff. 1, 246	FinA.: 229. (Der Einspruchsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.)	1. Berufung ⁹⁾ an das FinG.: 229, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245). Berufungsberechtigt: nur der Stpfl. ⁵⁾ (da keine Mitwirkung des Steueraususses); das Berufungsurteil muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (258 Absf. 1 Satz 2). 2. Rechtsbeschwerde ¹⁰⁾ an den NFSt.: 229, Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245); Rechtsbeschwerde nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher ist als 200 RM. oder das FinG. sie wegen grundsätzl. Bedeutung der Streitsache zugelassen hat ¹¹⁾ (286). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der Stpfl. ⁵⁾ ; b) der Vorsteher des FinA. (285 Ziff. 1)

Zfde. Nr.	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frist	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
12	Bescheid, der einen aus Rechtsgründen zugelassenen Erstattungs- oder Vergütungsanspruch ganz oder teilweise ablehnt ²³): 150 Absf. 2, 152, 153, 235 Ziff. 4	a) FinV. b) Hauptzollamt	a) Einspruch: 228 Ziff. 1, 229, 235 Ziff. 4 Einspruchsberechtigt: a) der Stpfl. ⁵); b) die in 259 Absf. 2 bezeichneten Personen ⁶) b) Anfechtung: 228 Ziff. 2, 230, 235 Ziff. 4 Anfechtungsberechtigt ¹⁴): der Stpfl. ⁵)	a) 1 Monat ⁷): 245 b) 1 Monat ⁷): 245	a) erforderlich: 150 Absf. 2 b) erforderlich: 150 Absf. 2	a) FinV.: 229. (Der Einspruchsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.) b) ZFinV.: 230, 299. (Der Anfechtungsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.)	a) 1. Berufung ⁸) an das FinG.: 229; Frist: 1 Monat ⁷) (245). Berufungsberechtigt: a) der Stpfl. ⁵); b) die in 259 Absf. 2 genannten Personen ⁶) (263 Absf. 2); das Berufungsurteil muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (258 Absf. 1 Satz 2). 2. Rechtsbeschwerde ¹⁰) an den NZG.: 229; Frist: 1 Monat ⁷) (245); Rechtsbeschwerde nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher ist als 200 MM. oder das FinG. sie wegen grundsätzl. Bedeutung der Streitsache zugelassen hat ¹¹) (286). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der Stpfl. ⁵); b) die in 285 gen. Personen ¹²). b) Rechtsbeschwerde an den NZG.: 230; Frist: 1 Monat ⁷) (245). Rechtsbeschwerdeberechtigt ¹⁴): der Stpfl. ⁵)
13	Bescheid, durch den erstattete oder vergütete Beträge zurückgefordert werden ²⁴): 235 Ziff. 4	a) FinV. b) Hauptzollamt	a) Einspruch: 228 Ziff. 1, 229, 235 Ziff. 4 Einspruchsberechtigt: a) der Stpfl. ⁵) b) die in 259 Absf. 2 genannten Personen b) Anfechtung: 228 Ziff. 2, 230, 235 Ziff. 4 Anfechtungsberechtigt ¹⁴): der Stpfl. ⁵)	a) 1 Monat ⁷): 245 b) 1 Monat ⁷): 245	a) erforderlich: 211 Absf. 2 Ziff. 1, 246 b) erforderlich: 211 Absf. 2 Ziff. 1, 246	a) FinV.: 229. (Der Einspruchsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.) b) ZFinV.: 230, 299. (Der Anfechtungsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.)	a) 1. Berufung ⁸) an das FinG.: 229; Frist: 1 Monat ⁷) (245). Berufungsberechtigt: a) der Stpfl. ⁵); b) die in 259 Absf. 2 genannten Personen ⁶) (263 Absf. 2); das Berufungsurteil muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (258 Absf. 1 Satz 2). 2. Rechtsbeschwerde ¹⁰) an den NZG.: 229; Frist: 1 Monat ⁷) (245); Rechtsbeschwerde nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher ist als 200 MM. oder das FinG. sie wegen der grundsätzl. Bedeut. der Streitsache zugelassen hat ¹¹) (286). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der Stpfl. ⁵); b) die in 285 gen. Personen ¹²). b) Rechtsbeschwerde an den NZG.: 230; Frist: 1 Monat ⁷) (245). Rechtsbeschwerdeberechtigt ¹⁴): der Stpfl. ⁵)
14	Bescheid über sonstige Steuerbegünstigungen, auf deren Gewährung ein Rechtsanspruch besteht ²⁵): 235 Ziff. 4	a) FinV. b) Hauptzollamt	a) Einspruch: 228 Ziff. 1, 229, 235 Ziff. 4 Einspruchsberechtigt: a) der Stpfl. ⁵); b) die in 259 Absf. 2 genannten Personen b) Anfechtung: 228 Ziff. 2, 230, 235 Ziff. 4 Anfechtungsberechtigt ¹⁴): der Stpfl. ⁵)	a) 1 Monat ⁷): 245 b) 1 Monat ⁷): 245	a) erforderlich: Ziff. 1, 246 b) erforderlich: 211 Absf. 2 Ziff. 1, 246	a) FinV.: 229. (Der Einspruchsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.) b) ZFinV.: 230, 299. (Der Anfechtungsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.)	a) 1. Berufung ⁸) an das FinG.: 229; Frist: 1 Monat ⁷) (245). Berufungsberechtigt: a) der Stpfl. ⁵); b) die in 259 Absf. 2 genannten Personen ⁶) (263 Absf. 2); das Berufungsurteil muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (258 Absf. 1 Satz 2). 2. Rechtsbeschwerde ¹⁰) an den NZG.: 229; Frist: 1 Monat ⁷) (245); Rechtsbeschwerde nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher ist als 200 MM. ist oder das FinG. sie wegen der grundsätzl. Bedeut. der Streitsache zugelassen hat ¹¹) (286). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der Stpfl. ⁵); b) die in 285 gen. Personen ¹²). b) Rechtsbeschwerde an den NZG.: 230; Frist: 1 Monat ⁷) (245). Rechtsbeschwerdeberechtigt ¹⁴): der Stpfl. ⁵)

Zfde. Nr.	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frist	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
15	Bescheid, durch den ein Antrag der in 226 bezeichneten Art ²⁰) oder ein Antrag auf Vornahme einer Neuveranlagung ²⁷) oder Berichtigung ²⁸) einer Neuveranlagung ²⁹) oder Berichtigungsfeststellung ³⁰) ganz oder teilweise abgelehnt wird: 235 Ziff. 2	FinA.	Einspruch: 228 Ziff. 1, 229, 235 Ziff. 2 Einspruchsberechtigt: a) der Stpfl. ⁵) b) die in 259 Absf. 2 genannten Personen	1 Monat ⁷): 245	erforderlich: 211 Absf. 2 Ziff. 1, 246	FinA.: 229. (Der Einspruchsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.)	1. Berufung ⁹) an das FinG.: 229; Frist: 1 Monat ⁷) (245). Berufungsberechtigt: a) der Stpfl. ⁶); b) die in 259 Absf. 2 genannten Personen ⁹) (263 Absf. 2); das Berufungsurteil muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (258 Absf. 1 Satz 2). 2. Rechtsbeschwerde ¹⁰) an den RFH.: 229; Frist: 1 Monat ⁷) (245); Rechtsbeschwerde nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM. ist oder das FinG. sie wegen der grundsätzl. Bedeut. der Streitsache zugelassen hat ¹¹) (286). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der Stpfl. ⁶); b) die in 285 genannten Personen ¹²)
16	Bescheid, der Erlaß- und Erstattungsanträge aus Billigkeitsgründen ablehnt ³¹): 131	a) FinA. b) Hauptzollamt c) ZFinA. d) RFM.	a/c): Aufsichtsbeschwerde d) nicht gegeben	a/c) unbefristet; d) —	a/c) nicht erforderlich d) —	a/b) ZFinA.; c) RFM.; d) —	a/b) RFM.; c) nicht gegeben; d) —
17	Abrechnungsbescheid: 125, 235 Ziff. 5	a) FinA. b) Hauptzollamt	a) Einspruch: 228 Ziff. 1, 229, 235 Ziff. 5 Einspruchsberechtigt: a) der Stpfl. ⁶) b) die in 259 Absf. 2 genannten Personen b) Anfechtung: 228 Ziff. 2, 230, 235 Ziff. 5 Anfechtungsberechtigt ¹⁴): der Stpfl. ⁶)	a) 1 Monat ⁷): 245 b) 1 Monat ⁷): 245	a) erforderlich: 211 Absf. 2 Ziff. 1, 125 b) erforderlich: 211 Absf. 2 Ziff. 1, 125	a) FinA.: 229. (Der Einspruchsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.) b) ZFinA.: 230. (Der Anfechtungsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.)	a) 1. Berufung ⁹) an das FinG.: 229; Frist: 1 Monat ⁷) (245). Berufungsberechtigt: a) der Stpfl. ⁶); b) die in 259 Absf. 2 genannten Personen ⁹) (263 Absf. 2); das Berufungsurteil muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (258 Absf. 1 Satz 2). 2. Rechtsbeschwerde ¹⁰) an den RFH.: 229; Frist: 1 Monat ⁷) (245); Rechtsbeschwerde nur, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM. ist oder das FinG. sie wegen der grundsätzl. Bedeut. der Streitsache zugelassen hat ¹¹) (286). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der Stpfl. ⁶); b) die in 285 gen. Personen ¹²). b) Rechtsbeschwerde an den RFH.: 230; Frist: 1 Monat ⁷) (245). Rechtsbeschwerdeberechtigt ¹⁴): der Stpfl. ⁶)
18	Zollauskunft ³³): 236	ZFinA.	Einspruch: 236 Satz 1 Einspruchsberechtigt: der Stpfl.	1 Monat ⁷): 245	erforderlich: 211 Absf. 2 Ziff. 1	ZFinA.: 236 Satz 1 Halbf. 2. (Der Einspruchsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.)	Rechtsbeschwerde an den RFH.: 236 Satz 2; Frist: 1 Monat ⁷) (245). Rechtsbeschwerdeberechtigt: der Stpfl. (286 gilt nicht)
19	Kontingentsbescheid ³³): 236	ZFinA.	Einspruch: 236 Satz 1 Einspruchsberechtigt: der Stpfl.	1 Monat ⁷): 245	erforderlich: 211 Absf. 2 Ziff. 1	ZFinA.: 236 Satz 1 Halbf. 2. (Der Einspruchsbescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.)	Rechtsbeschwerde an den RFH.: 236 Satz 2; Frist: 1 Monat ⁷) (245). Rechtsbeschwerdeberechtigt: der Stpfl. (286 gilt nicht)
20	Anordnung, die erzwungen werden kann: 202 Absf. 2	a) FinA.: 202 Absf. 1 b) Hauptzollamt: 202 Absf. 1 c) ZFinA.: 244, 202 Absf. 1 d) FinG.: 244, 202 Absf. 1 e) RFH.: 244, 202 Absf. 1	a/c): Beschwerde: 237, 303 Beschwerdeberechtigt ³⁴): der durch die Verfügung Betroffene (303) d) Rechtsbeschwerde ³⁴): 305 Absf. 1 Satz 2 e) nicht gegeben	a/d): 1 Monat ⁷): 245 e) —	nicht erforderlich	a/b) ZFinA.: 304 Absf. 1 Satz 3. (Der Beschwerdebescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Absf. 1 Satz 2.) c) RFM.: 304 Absf. 1 Satz 3. d) RFH.: 305. Absf. 1 Satz 2 e) —	a/b) Rechtsbeschw. ³⁴) an den RFH.: 305 Absf. 1 Satz 1; Frist: 1 Mon. ⁷) (245). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der durch die Verfügung Betroffene; b) FinA., Hauptzollamt; [(303); c/e) nicht gegeben

Zfhe. Nr.	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frist	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
21	Androhung eines Zwangsmittels: 202 Abs. 6	a) FinA.: 202 Abs. 6 b) Hauptzollamt: 202 Abs. 6 c) ZFinA.: 244, 202 Abs. 6 d) FinG.: 204, 202 Abs. 6 e) RFG.: 204, 202 Abs. 6	a/c): Beschwerde: 237, 303 Beschwerdeberechtigt ³⁴⁾ : der durch die Verfügung Betroffene (303) d) Rechtsbeschwerde ³⁴⁾ : 305 Abs. 1 Satz 2 e) nicht gegeben	a/d: 1 Monat ^{?)} : 245 e) —	nicht erforderlich	a/b) ZFinA.: 304 Abs. 1 Satz 3. (Der Beschwerdebescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Abs. 1 Satz 2). c) RFG.: 304 Abs. 1 Satz 3. d) RFG.: 305 Abs. 1 Satz 2. e) —	a/b) Rechtsbeschwerde ³⁴⁾ an den RFG.: 305 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1; Frist: 1 Monat ^{?)} (245). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der durch die Verfügung Betroffene (303); b) FinA., Hauptzollamt. c/e) nicht gegeben
22	Verhängung und Ausführung eines Zwangsmittels: 202 Abs. 2/4	a) FinA.: 202 Abs. 2/4 b) Hauptzollamt: 202 Abs. 2/4 c) ZFinA.: 244, 202 Abs. 2/4 d) FinG.: 244, 202 Abs. 2/4 e) RFG.: 244, 202 Abs. 2/4	a/c): Beschwerde: 237, 303 Beschwerdeberechtigt ^{34, 35)} : der durch die Verfügung Betroffene (303) d) Rechtsbeschwerde ^{34, 35)} : 305 Abs. 1 Satz 2 1, Abs. 2 Satz 2	a/d: 1 Monat ^{?)} : 245 e) —	nicht erforderlich	a/b) ZFinA.: 304 Abs. 1 Satz 3. (Der Beschwerdebescheid muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Abs. 1 Satz 2). c) RFG.: 304 Abs. 1 Satz 3. d) RFG.: 305 Abs. 1 Satz 2. e) —	a/b) Rechtsbeschwerde ³⁴⁾ an den RFG.: 305 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2; Frist: 1 Monat ^{?)} (245). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der durch die Verfügung Betroffene (304); b) FinA., Hauptzollamt. c/e) nicht gegeben
23	Auferlegung von Sicherungsgeldern: 203	a) FinA.: 203 b) Hauptzollamt: 203	a/b): Beschwerde: 237, 303 Beschwerdeberechtigt ³⁴⁾ : der durch die Verfügung Betroffene (303)	a/b: 1 Monat ^{?)} : 245	nicht erforderlich	ZFinA.: 304 Abs. 1 Satz 3	Kein weiteres Rechtsmittel (RFG. v. 16. 6. 26, IV A 40/26)
24	Andere Verfügung: 237	a) FinA.: 237; b) Hauptzollamt: 237 c) Geschäftsstelle des FinG.: 237, 244, 304 Abs. 3 d) ZFinA.: 237, 244 e) Geschäftsstelle des RFG.: 237, 244, 304 Abs. 3 f) RFG.: 237, 244 g) RFGM.: 237 h) FinG.: 237 344	a/e): Beschwerde: 237, 303, 304 Abs. 3 Beschwerdeberechtigt ³⁴⁾ : der durch die Verfügung Betroffene (303) f/h): nicht gegeben (304 Abs. 4)	a/e: 1 Monat ^{?)} : 245 —	a/e: nicht erforderlich	a/b) ZFinA.: 304 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2. c) FinG.: 304 Abs. 3. d) RFGM.: 304 Abs. 1 Satz 3. e) RFG.: 304 Abs. 3	a/e) nicht gegeben: 304 Abs. 3, 4
25	Steuerbescheide, die sich auf die Anforderung von Steuervorauszahlungen beschränken: 237	FinA.; Hauptzollamt	Beschwerde: 237, 303 Beschwerdeberechtigt ³⁴⁾ : der durch die Verfügung Betroffene (303), nicht auch die in 259 Abs. 2 bezeichneten Personen ^{o)} (vgl. 32 Abs. 1 Ziff. 2)	1 Monat ^{?)} : 245	erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff. 1	ZFinA.: 304 Abs. 1	nicht gegeben: 304 Abs. 4

Ziffer Nr.	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frift	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
26	Verfügung	a) Von einem FinG um Erledigung einer Beweisaufnahme ersuchte oder beauftragte Stelle; b) vom RZM. um Erledigung einer Beweisaufnahme ersuchte oder beauftragte Stelle	a/b) Beschwerde: 237, 303 Beschwerdeberechtigt ²⁴⁾ , der durch die Verfügung Betroffene (303)	a/b: 1 Monat ⁷⁾ : 245	nicht erforderlich	a) FinG.: 304 Abs. 3 b) RZM.: 304 Abs. 3	a/b) nicht gegeben: 304 Abs. 3
27	Aussetzungsbeschluss a) bezügl. der Entscheidung über den Einspruch: 260 Abs. 3 b) bezügl. der Entscheidung über die Berufung: 264 Abs. 1	a) FinA.: 260 Abs. 3; b) Vorsitzender des FinG.: 264 Abs. 1	a) nicht gegeben: 260 Abs. 3 Satz 3; b) Antrag auf Entscheidung des FinG.: 264 Abs. 3 Satz 1. Antragsberechtigt: jeder Beteiligte ^{8), 9)}	a) — b) 2 Wochen: 264 Abs. 3 Satz 1	a) — b) nicht erforderlich	a) — b) FinG.: 264 Abs. 3 Satz 1	a) — b) nicht gegeben: 264 Abs. 3 Satz 2
28	Entscheidung, welche: a) die Rechtsbeschwerde zulässt b) den Antrag auf Zulassung der Rechtsbeschwerde ablehnt c) die Zulassung in einem vorläufigen Bescheid (271 Abs. 2) ablehnt: 286 Abs. 2 Satz 2	a/b: FinG. c): Vorsitzender des FinG.	a/b) nicht gegeben: 286 Abs. 2 Satz 1 b) Antrag auf Entscheidung des FinG.: 286 Abs. 2 Satz 2. Antragsberechtigt: jeder Beteiligte ^{8), 9)}	a/b: — c) 2 Wochen: 286 Abs. 2 Satz 2	a/b) — c) nicht erforderlich	a/b) — c) FinG.: 286 Abs. 2 Satz 2	a/b) — c) nicht gegeben: 286 Abs. 2 Satz 1
29	Festsetzung der Rechtsmittelgebühr und der der Rechtsmittelbehörde erwachsenen Auslagen ²⁰⁾ : 310, 322	a) Wenn das Rechtsmittel seinem vollen Umfang nach zurückgenommen ist: Geschäftsstelle der Behörde, gegen deren Entscheidung das Rechtsmittel gerichtet war: 322 Abs. 1 Ziff. 1 b) im übrigen: Geschäftsstellen derjenigen Behörde, die zuerst über die Verpflichtung entschieden hat, die durch das Verfahren über das Rechtsmittel entstandenen Kosten zu tragen: 322 Abs. 1 Ziff. 2; c) Nach Anordnung des RZM.: Geschäftsstelle derjenigen Behörde, die in der Rechtsstufe entschieden hat: 322 Abs. 4	a/o) Erinnerung: 323 Abs. 1. Berechtigter zur Erhebung: der zur Tragung der Kosten Verurteilte (318)	a/c: 2 Wochen: 323 Abs. 2	a/c) nicht erforderlich (in 323 Abs. 2 Satz 2 ist 246 Abs. 3 nicht angezogen)	a/o) Diejenige Behörde, der die Geschäftsstelle angehört (323 Abs. 3 Satz 1). Über die Erinnerung gegen einen Bescheid, den die Geschäftsstelle eines FinG. erlassen hat, entscheidet der Vorsitzende des FinG.: 323 Abs. 3 Satz 2	a/o) nicht gegeben: 323 Abs. 4

Sp. Nr.	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frist	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
30	Entscheidung über den Antrag auf Festsetzung der Auslagen, die einem Beteiligten zu erstatten sind: 310, 322 Abs. 2	a) Wenn das Rechtsmittel seinem vollen Umfang nach zurückgenommen worden ist: Geschäftsstelle der Behörde, gegen deren Entscheidung das Rechtsmittel gerichtet war: 322 Abs. 1 Ziff. 1, Abs. 2; b) Im übrigen: Geschäftsstelle derjenigen Behörde, die zuerst über die Verpflichtung entschieden hat, die durch das Verfahren über das Rechtsmittel entstandenen Kosten zu tragen: 322 Abs. 1 Ziff. 2, 322 Abs. 2; c) Nach Anordnung des RZM.: Geschäftsstelle derjenigen Behörde, die in der ersten Rechtsstufe entschieden hat: 322 Abs. 4	a/c) Erinnerung: 323 Abs. 1. Berechtigt zur Erhebung: der von der Entscheidung betroffene Beteiligte und der zur Tragung der Kosten Verurteilte (318)	a/o: 2 Wochen: 323 Abs. 2	a/c: Nicht erforderlich (in 323 Abs. 2 Satz 2 ist 246 Abs. 3 nicht angezogen)	a/o) Diejenige Behörde, der die Geschäftsstelle angehört (323 Abs. 3 Satz 1). Über die Erinnerung gegen einen Bescheid, den die Geschäftsstelle eines FinG. erlassen hat, entscheidet der Vorsitzende des FinG.: 323 Abs. 3 Satz 2	a/c) nicht gegeben: 323 Abs. 4
31	Festsetzung der Entschädigung einer Auskunftsperson oder eines Sachverständigen: 312 Abs. 1 Ziff. 4, 322 Abs. 3	a) Geschäftsstelle derj. Behörde, der die Auskunft erteilt oder das Gutachten erstattet worden ist: 322 Abs. 3 b) Nach Anordnung des RZM.: Geschäftsstelle derj. Behörde, die in der ersten Rechtsstufe entschieden hat: 322 Abs. 4	a/b) Erinnerung: 323 Abs. 1. Berechtigt zur Erhebung: die Auskunftsperson, der Sachverständige, der zur Tragung der Kosten Verurteilte (318)	a/b) 2 Wochen: 323 Abs. 2	nicht erforderlich (in 323 Abs. 2 Satz 2 ist 246 Abs. 3 nicht angezogen)	a/b) Diejenige Behörde, der die Geschäftsstelle angehört (323 Abs. 3 Satz 1). Über die Erinnerung gegen einen Bescheid, den die Geschäftsstelle eines FinG. erlassen hat, entscheidet der Vorsitzende des FinG.: 323 Abs. 3 Satz 2	a/b) nicht gegeben: 323 Abs. 4
32	Anordnung und Leitung der Zwangsvollstreckung: 326, 327	FinA., Hauptzollamt, Hilfsstelle, Vollstreckungsbehörde	I. Einwendungen des Vollstreckungsschuldners: a) gegen Art und Weise der Beitreibung: Beschwerde: 227, 303; b) gegen Entstehung oder Höhe des Anspruchs: Rechtsmittel der Nr. 1, 2, 12, 22, 23, 29—31 (außerhalb des Zwangsverfahrens geltend zu machen: 327 Abs. 1);	I a) 1 Monat? 245 b) vgl. Nr. 1, 2, 12, 22, 23, 29/31	I a) nicht erforderlich b) vgl. Nr. 1, 2, 12, 22, 23, 29/31	I a) FinA.: 304 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 b) vgl. Nr. 1, 2, 12, 22, 23, 29/31	I a) nicht gegeben: 304 Abs. 4 b) vgl. Nr. 1, 2, 12, 22, 23, 29/31

Sfbc. Nr.	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frist	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
32 (Fortsetzung von S. 1530)			c) Daß der Anspruch erloschen, gestundet, die Anordnung des Zwangsverfahrens unzulässig sei: nach vorläufiger Leistung Erstattungsanspruch aus 152: Rechtsmittel der Nr. 12 327 Abs. 2 Satz 1. II. Widerspruch Dritter: a) nach 328 (Behauptung des Bestehens eines die Veräußerung hindernden Rechts und Einwendungen aus 772—774 ZPO.): 1. Beschwerde: 237, 303. 2. erforderlichenfalls Klage: 328 Abs. 1; b) nach 330 Abs. 2 Satz 1 (Bestreiten der Haftungspflicht für Steuer-schulden nach bürgerlichem Recht oder der Pflicht zur Duldung des Zwangsverfahrens, Einwendungen aus 781 bis 784, 788 ZPO.): Widerspruch	c) vgl. Nr. 12 II. a) 1. 1 Monat ⁷⁾ : 245 2. nach ZPO. b) unbefristet	c) vgl. Nr. 12 II. a/b) nicht erforderlich	c) vgl. Nr. 12 II. a) 1. ZFinV.: 304 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 2. Gericht, in dessen Bezirk gepfändet ist: 328 Abs. 3 b) ZFinV.: 320 Abs. 2 Satz 1	c) vgl. Nr. 12; II. a) 1. nicht gegeben: 304 Abs. 4 2. nach ZPO. b) gerichtliche Klage nach ZPO.: 330 Abs. 2 Satz 2; Frist: 1 Monat (330 Abs. 2 Satz 3); weitere Rechtsmittel nach ZPO.
33	Anordnung des dinglichen Arrestes: 378	ZFinV., Hauptzollamt	Berufung: 378 Abs. 1 Satz 4 Berufungsberechtigt: der Arrestschuldner	1 Monat ⁷⁾ : 245	nicht erforderlich (RFG. v. 3. 11. 21, S. 13, 1922 Nr. 103)	ZFinV.: 378 Abs. 1. (Das Berufungs-urteil des ZFinV. muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Abs. 1 Satz 2)	Rechtsbeschwerde ¹⁰⁾ an den RFG.: 378 Abs. 1; Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245); Rechtsbeschwerde nur zulässig, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM. ist oder wenn das ZFinV. sie wegen der grundsätzl. Bedeutung der Streitsache zugelassen hat ¹¹⁾ (286). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der Arrestschuldner; b) das ZFinV. (RFG. 13, 327)
34	Anordnung des persönlichen Sicherheitsarrestes: 379	ZFinV., Hauptzollamt	Berufung: 379 Satz 4 Berufungsberechtigt: der Arrestschuldner	1 Monat ⁷⁾ : 245	nicht erforderlich: vgl. Nr. 34	ZFinV.: 379 Satz 4. (Das Berufungs-urteil des ZFinV. muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 258 Abs. 1 Satz 2)	Rechtsbeschwerde ¹⁰⁾ an den RFG.: 379 Satz 4; Frist: 1 Monat ⁷⁾ (245); Rechtsbeschwerde nur zulässig, wenn der Wert des Streitgegenstandes höher als 200 RM. ist oder wenn das ZFinV. sie wegen der grundsätzl. Bedeutung der Streitsache zugelassen hat ¹¹⁾ (286). Rechtsbeschwerdeberechtigt: a) der Arrestschuldner; b) das ZFinV. (RFG. 13, 327)
35	a) Zerlegungsbescheid oder Zerlegungsentscheidung: 386; b) Verfügung des ZFinV., durch die ein Antrag auf Erlaß eines Zerlegungsbescheides oder einer Zerlegungsentscheidung abgelehnt wird: 386	a/b) ZFinV.	c/b) Beschwerde: 384 Abs. 1. Über Beschwerdeberechtigung vgl. Anm. 39	a/b): 6 Wochen: 388 Abs. 2 Satz 1	a/b): erforderlich: 211 Abs. 2 Ziff 1	a/b) ZFinV.: 388 Abs. 1. (Der Beschwerdebescheid des ZFinV. muß eine Rechtsmittelbelehrung enthalten: 246, 258 Abs. 1 Satz 2)	a/b) weitere Beschwerde ⁸⁹⁾ an den RFG.: 388 Abs. 1; Frist: 1 Monat (388 Abs. 2 Satz 2) Der RFG. entscheidet im Beschlußverfahren

Verf. Nr.	Verfügung	Erlassende Behörde	Rechtsmittel	Frift	Rechtsmittelbelehrung	Rechtsmittelbehörde	Weitere Rechtsmittel
36	Untersagungsbeschluss: 198	FinA.	Beschwerde: 198 Abf. 3	1 Monat ¹⁾ : 245	nicht erforderlich	RZS.: 198 Abf. 3 (Beschlu- ßverfahren: 199 Abf. 3 Satz 2)	nicht gegeben
37	Untersagungsbeschluss: 199	FinA.	Beschwerde: 199 Abf. 1 Satz 3	1 Monat ¹⁾ : 245	nicht erforderlich	RZS.: 199 Abf. 1 Satz 3 (Be- schlußverfahren: 199 Abf. 1 Satz 4)	nicht gegeben
38	Estrafbescheid: 447	FinA., Hauptzollamt	a) Beschwerde: 451; b) Antrag auf ge- richtliche Entschei- dung: 461	a) 1 Woche: 451 Satz 2 b) 1 Woche: 447 Abf. 2	erforderlich: 447 Abf. 2 Satz 2/3	a) FinA.: 452 b) Gericht: 462	a) nicht gegeben; Wagnadigung: 477 b) nach StPD.
39	Anderer Verfügungen im Strafverfahren sowie dem Strafbescheid vorausgehende Verfügungen: 453	a) FinA. b) Hauptzollamt c) VFinA.	a/c) Beschwerde: 453 Abf. 2	a/c) 1 Woche: 453 Abf. 1 Satz 2 Beginn: 453 Abf. 2	a/c) nicht erforderlich	a/b) VFinA. c) RZM.	a/b) nicht gegeben: 453 Abf. 1 Satz 4 c) nicht gegeben
40	Aufhebung des Strafbeseids	Gericht	Sofortige Beschwerde: 469 Abf. 2	1 Woche: 311 StPD.	—	Beschwerdegericht: 311 StPD.	nicht gegeben
41	Umwandlung von Geld- in Freiheitsstrafe	Gericht	Sofortige Beschwerde: 470 Satz 5	1 Woche: 311 StPD.	—	Beschwerdegericht: 311 StPD.	nicht gegeben (Wagnadigungsrecht des RZM.: RZS. 17, 70).
42	Erhebung der öffentlichen Klage: a) durch Staatsanwaltchaft; b) durch FinA., Hauptzollamt	Gericht	Rechtsmittel der StPD.	Für Revisionsanträge und Erklärungen auf solche: 1 Monat: 467 Abf. 2 Sonst: Fristen der StPD.	vgl. StPD.	vgl. StPD.	vgl. StPD.
43	Verfügung; 46 Abf. 2	a) Hilfsstelle b) FinA., Hauptzollamt c) VFinA.	Aufsichtsbeschwerde: 46 Abf. 2 (kein Rechtsmittel)	unbefristet	nicht erforderlich	a) Vorsteher des FinA., Hauptzollamtes b) Präsident des VFinA.: c) RZM.	a) weitere Beschwerde an Präsident des VFinA. und RZM. b) weitere Beschwerde an RZM. c) nicht gegeben

Anmerkungen.

1) über die Form der Rechtsmittel trifft § 249 ABGD. folgende Bestimmungen:

1. Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig, durch Fernsprecher unzulässig. Die Rechtsmittel sind in der Regel bei der Geschäftsstelle des iudex a quo einzulegen, Einlegung bei derjenigen des iudex ad quem genügt. Schriftliche Anbringung bei einer anderen Behörde ist unschädlich, wenn das Rechtsmittel rechtzeitig bei der zur Entscheidung berufenen Stelle oder einer Vorinstanz übermittelt wird. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels ist unschädlich.

2. Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, daß sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt.

3. Bei der Einlegung soll die Entscheidung bezeichnet werden, gegen welche das Rechtsmittel gerichtet ist. Es soll angegeben werden, inwieweit die Entscheidung angefochten und ihre Aufhebung beantragt wird. Ferner sollen Tatsachen, die zur Begründung dienen, und die Beweismittel angeführt werden.

Das Rechtsmittel muß als unbedingt eingelegt werden (RZS. v. 7. Dez. 1921: StB. 1922, 163). Der vom RZS. ständig aufgestellte Grundsatz, daß sich aus der Sachlage ergeben muß, welches Rechtsmittel gemeint ist, darf nicht dahin ausgelegt werden, daß das FinA. oder VFinA. berechtigt seien, entgegen dem klar erkennbaren Willen des Beteiligten ein als Einspruch bezeichnetes und gewolltes Rechtsmittel deshalb als Beschwerde zu behandeln, weil nach ihrer Rechtsauffassung nur die Beschwerde statthaft ist (RZS. v. 23. Jan. 1925: StB. 824). Denn der Steuerpflichtige hat ein Recht darauf,

daß darüber, ob das Berufungsverfahren zulässig ist oder nicht, im Berufungsverfahren, d. h. in erster Linie durch den RZS. entschieden wird (RZS. 7, 239). Dagegen darf ein ausdrücklich gestellter förmlicher Ersatzanspruch nicht gegen den Willen des Antragstellers als Rechtsmittel gegen die Heranziehung zur Steuer behandelt werden (RZS. 13, 259).

2) Nach § 210 Abf. 3 ABGD. wird der Steuerbescheid für die Steuern vom Einkommen, Ertrage, Vermögen und vom Umsatz schriftlich erteilt, jedoch genügt, wenn sich die Umsatzsteuer für den Steuerabschnitt mit den Voranmeldungen und festgesetzten Vorauszahlungen deckt, eine Mitteilung hierüber. Sie gilt dann als anfechtungsfähiger Bescheid. Ob ein auch nicht schriftlicher Bescheid genügt, bestimmen die einzelnen Steuergesetze. Besteht eine gesetzliche Vorschrift, daß der Steuerbescheid schriftlich zu erteilen ist, so ist ein nicht schriftlich erteilter Bescheid nichtig. Entspricht dagegen ein nicht schriftlich erteilter Steuerbescheid nicht den übrigen Erfordernissen des § 211 ABGD., so ist er dennoch wirksam, und kann nur im Rechtsmittelverfahren beseitigt werden (RZS. 8, 138). Fehlt jedoch die vorgeschriebene Belehrung oder ist der Steuerbescheid nicht ordnungsmäßig zugestellt, so beginnt die Rechtsmittelfrist ihren Lauf nicht (vgl. Anm. 7).

3) Die Anfechtbarkeit von Steuerbescheiden durch den Steuerpflichtigen ist durch den neuen § 232 ABGD. beschränkt worden:

a) Nach § 232 Abf. 1 Satz 1 kann der Steuerpflichtige einen Steuerbescheid nur deshalb anfechten, weil er sich entweder durch die Höhe der Steuerforderung oder dadurch beschwert fühlt, daß die Steuerpflicht bejaht ist.

1. Eine Beschwerde liegt nach RZS. 13, 227 schon immer dann vor, wenn es dem Anfechtenden darauf ankommt, die ergangene Ent-

der daselbst genannten Körperchaften Berufung einlegen (§ 233 ABG.D. gilt auch hier, vgl. Anm. 6). Ist von diesen Personen Berufung eingelegt, so braucht der Steuerpflichtige nicht auch zugleich Berufung einzulegen. Denn er kann nach RStB. 11, 130, auch wenn er gegen die Einspruchsentscheidung keine Berufung ergriffen hatte, gegen die Entscheidung auf die Berufung der Finanzbehörde die Rechtsbeschwerde einlegen.

10) Die Rechtsbeschwerde kann nach § 288 ABG.D. nur darauf gestützt werden:

1. Daß die Entscheidung der Vorinstanz auf Nichtanwendung oder unrichtiger Anwendung des bestehenden Rechts oder auf einem Verstoße wider den klaren Inhalt der Akten beruhe;

2. Daß das Verfahren an wesentlichen Mängeln leide. Die sehr zahlreiche Rpr. des RStB. kann hier auch nicht andeutungsweise angegeben werden.

11) Seit der Geltung des § 286 ABG.D. sind folgende Urteile dazu ergangen:

aa) Eine bloß formulärmäßige Zulassung der Rechtsbeschwerde durch das FinG. genügt nicht; die Zulassung muß ausdrücklich und wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitfrage erfolgen (RStB. v. 14. April 1931: RStBl. 99 Nr. 374; RStB. 28, 291).

bb) Streitgegenstand ist der Steueranspruch, der in der Rechtsbeschwerde bestritten wird. „Der RStB. hat in mehreren Entscheidungen (vgl. Entsch. v. 17. Dez. 1930, VI A 22 30/30; RStB. 27, 308; RStBl. 1931, 199 Nr. 253) ausgeführt, daß die Zuschläge zur Einkommensteuer nach der Bd. v. 26. Juli 1930 eine nachträgliche Erhöhung der EinkSt. bezüglich der im Jahre 1929 endigenden Steuerabschnitte darstellt, so daß die EinkSt. für 1929 sich eben nicht auf die nach §§ 50 ff. EinkStG. berechneten Beträge beläuft, sondern auf den abgeänderten, um die Zuschläge erhöhten Betrag. Das FinG. hätte daher bei Frage nach der Zulässigkeit der Rechtsbeschwerde den ganzen Betrag, den der Beschwerd. mit der Rechtsbeschwerde anfechten könnte, und damit auch den ledigenszuschlag berücksichtigen müssen“ (RStB. 28, 222). Dagegen sind bei der Bemessung des Streitwerts bei der EinkSt. die Wirkungen auf die Einkommensteuervorauszahlungen nicht zu berücksichtigen (RStB. v. 17. Juni 1931: RStBl. 549).

cc) Es kommt lediglich auf den Wert des Streitgegenstandes der Rechtsbeschwerde an (RStB. 28, 291). Andere als die im Streit befangenen Steuerbeträge und Steuerarten sind bei der Feststellung des Wertes des Streitgegenstandes grundsätzlich nicht in diesen Wert einzurechnen (RStB. v. 5. Juni 1931: RStBl. 31, 405 Nr. 499). Deshalb sind in Grunderwerbssteuerfällen die Zuschläge nicht zu berücksichtigen, wenn sie nicht im Streit befangen sind (RStB. v. 7. Juli 1931: Kartei Mrozek, R. 10 zu § 286).

dd) § 286 ist auf Rechtsbeschwerden gegen Bescheidentscheidungen der FinV. nach § 305 Abs. 1 ABG.D. nicht anwendbar (RStB. v. 13. Mai 1931: RStBl. 369 Nr. 456).

ee) Werden Sachen, deren grundsätzliche Bedeutung i. S. von § 386 ABG.D. das FinG. ausdrücklich anerkennt, trotzdem vom FinG. nach § 245 ABG.D. a. F. behandelt, so liegt darin ein Verstoß gegen § 11 ABG.D. (RStB. v. 15. Mai 1931: RStBl. 370 Nr. 457).

ff) Die Rechtsmittelfestbeschränkung des § 286 gilt auch für Rechtsbeschwerden in Einheitswertfällen (RStB. v. 16. April 1931: RStBl. 327 Nr. 421).

gg) Keine Billigkeitsgründe können die Zulassung der Rechtsbeschwerde nicht rechtfertigen (RStB. v. 9. Okt. 1931: RStBl. 833).

hh) Betrifft ein Berufungsurteil streitige Steuerforderungen aus mehreren Steuerabschnitten, die für jeden einzelnen Steuerabschnitt 200 M nicht übersteigen, zusammengerechnet aber diesen Betrag übersteigen, so ist die Rechtsbeschwerde dagegen zulässig, wenn mit ihr Herabsetzung der gesamten Steuerbeträge um mehr als 200 M begehrt wird (RStB. v. 7. Aug. 1931: Kartei Mrozek, R. 1 zu § 286).

ii) Betrifft ein Berufungsurteil zwei Steuerforderungen, von denen nur die eine 200 M übersteigt, und wird mit der Rechtsbeschwerde Freistellung von beiden begehrt, so ist als Wert des Streitgegenstandes der Rechtsbeschwerde der zusammengerechnete Betrag beider Steuern anzusetzen und die Rechtsbeschwerde in vollem Umfang zulässig (RStB. v. 22. Sept. 1931: Kartei Mrozek, R. 12 zu § 286).

kk) Wenn das FinG. Grundfähigkeit verneint hat, kommt es nicht darauf an, ob die aufgeworfene Rechtsfrage auch in anderen Steuerjahren aufsteht (RStB. v. 29. Juli 1931: Kartei Mrozek, R. 13 zu § 286).

ll) Über den Streitwert bei einheitlicher Gewinnfeststellung (vgl. RStB. v. 19. Aug. 1931: Kartei Mrozek, R. 14 zu § 286¹⁾).

12) Zur Einlegung der Rechtsbeschwerde sind außer dem Steuerpflichtigen (vgl. Anm. 5) nach § 285 ABG.D. auch die folgenden Personen befugt:

1. Der Vorsteher des FinV., das die im Berufungsverfahren angefochtene Entscheidung erlassen hat, namens des Reiches, und zwar schon nach früherem Recht (vgl. RStB. 7, 31), jetzt nach der

ausdrücklichen Vorschrift in § 233 ABG.D. sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Steuerpflichtigen. Zuungunsten des Steuerpflichtigen kann das FinV. auch dann Rechtsbeschwerde einlegen, wenn es vorher nicht Berufung eingelegt hatte; Voraussetzung ist dann aber, daß das FinV. in der Lage gewesen wäre, trotz Fehlens der Berufung des FinV. die Steuer zu erhöhen (RStB. v. 8. April 1922: StBl. 4, 484).

2. Wenn bei der Entscheidung des FinV., die im Berufungsverfahren angefochten wird, der Steuerauschuß mitgewirkt hat:

a) der Vertreter des Landes, der bei der Entscheidung des Steuerauschußes mitgewirkt hat oder zur Mitwirkung berechtigt war (§ 36 Abs. 2 ABG.D.), namens des Landes, und zwar gemäß § 233 Abs. 1 ABG.D. sowohl zugunsten als zuungunsten des Steuerpflichtigen;

b) der Vertreter der Gemeinde oder des selbständigen Gutsbezirkes, der bei der Entscheidung des Steuerauschußes mitgewirkt hat, oder zur Mitwirkung berechtigt war (§ 36 Abs. 3 ABG.D.), namens der Gemeinde oder des selbständigen Gutsbezirkes, jedoch gemäß § 233 Abs. 2 ABG.D. nur zuungunsten des Steuerpflichtigen. Über Anschließrechtsbeschwerde vgl. § 293 ABG.D.

13) Wann ein förmlicher (insbes. schriftlicher und deshalb den Formerfordernissen des § 212 ABG.D. unterliegender) Steuerbescheid zu erteilen ist, bestimmen die einschlägigen Zoll- und Verbrauchssteuergesetze. Posttarifauskünfte sind schriftlich zu erteilen (RStB. 18, 320), nicht aber Aufstellungen zum fortlaufenden Konto (RStB. 18, 52).

14) Anfechtungs- und rechtsbeschwerdeberechtigt ist nur der Steuerpflichtige (vgl. Anm. 5).

15) Der nichtförmliche Steuerbescheid des FinV. (§ 212 ABG.D.).

Wenn ein förmlicher Steuerbescheid nicht zu erteilen ist, so gilt nach § 212 ABG.D. als Steuerbescheid jede Willenskundgebung eines FinV. oder einer Hilfsstelle eines FinV. und der erstmalig ein bestimmter Betrag (den die Verfügung nicht selbst zu beziffern braucht [RStB. 9, 226], der aber ziffernmäßig aus den Unterlagen hervorgehen muß: RStB. v. 18. Juli 1924: Kartei Mrozek, R. 6 zu § 220 ABG.D. a. F.; v. 11. Mai 1926: Kartei Mrozek, R. 2 zu § 20 Abs. 1 KapVerkStG.) als Steuer von einer bestimmten Person sofort oder innerhalb einer bestimmten Frist beansprucht wird. Die Frist zur Einlegung des Einspruchs läuft von der Bekanntgabe ab, und zwar ist die erste Bekanntgabe maßgebend, als welche auch der Empfang der Zustellung, bei Verkebrssteuern auch der vom FinV. auf die Anmeldung zu sendende Vermerk (RStB. 21, 19) gilt. Wenn später über die gleiche Forderung ein Bescheid ergeht, so kann das am Fristenlauf nichts ändern (RStB. 24, 27, 129). Keine Steuerbescheide sind: Die Quittung über die Börsenumsatzsteuer im Abrechnungsverfahrens (RStB. 16, 153) und die Anmeldung im Konkurs (RStB. 19, 355). Dagegen bildet das einzelne Verzollungsgeschäft bei Abfertigung einer größeren Warenmenge in Teilsendungen den Steuerbescheid (RStB. 17, 171).

16) Einspruchs-, berufungs- und rechtsbeschwerdeberechtigt ist nur der Steuerpflichtige (vgl. Anm. 5). § 259 Abs. 2 ABG.D. trifft nicht zu, weil, sofern der Steuerauschuß mitgewirkt, kein formloser Steuerbescheid ergehen kann.

17) Der Feststellungsbescheid des FinV.

a) Im allgemeinen bildet die Feststellung der Besteuerungsunterlagen nach § 213 Abs. 1 ABG.D. einen unselbständigen (d. h. mit Rechtsmitteln nicht selbständig anfechtbaren) Teil des Steuerbescheids. Gemäß § 213 Abs. 2 ABG.D. werden aber in den Fällen der §§ 214, 215 ABG.D. und nach näherer Maßgabe des § 220 Abs. 1 Nr. 2 ABG.D. auch in anderen Fällen die Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt. Hierüber wird ein schriftlicher Feststellungsbescheid erteilt, sofern nicht die Feststellungen offen gelegt werden (§ 221 ABG.D.). Die gesonderte Feststellung bildet, auch wenn sie mit der Steuerfestsetzung in einem Bescheide vereinigt ist, eine selbständige, d. h. mit Rechtsmitteln selbständig anfechtbare Entscheidung.

a) Für die Anfechtung eröffnet § 228 ABG.D. das Berufungsverfahren, sofern es sich nicht um Zölle und Verbrauchssteuern handelt. Ob das FinV. seinen Feststellungsbescheid auf tatsächliche Unterlagen stützt oder von der ihm in § 217 ABG.D. gebotenen Möglichkeit der Schätzung Gebrauch gemacht hat, ändert an der Berufungsfähigkeit nichts. Dagegen gibt § 231 ABG.D. einschränkende Vorschriften. Einen Feststellungsbescheid der in §§ 214, 215 ABG.D. bezeichneten Art kann der Steuerpflichtige nach § 231 Abs. 1 ABG.D. nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der Feststellungen, die in dem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, oder dadurch beschwert fühlt, daß die Steuerpflicht bejaht oder ein Steuergegenstand zu Unrecht nach den Vorschriften, die für landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche und gärtnerische Betriebe gelten, oder zu Unrecht nach den für gewerbliche Betriebe oder zu Unrecht nach den für Grundstücke geltenden Vorschriften bewertet worden ist (§ 216 ABG.D. bleibt unberührt). Daraus folgt, daß die Klassifizierung selbst dann angefochten werden kann, wenn die Höhe der Steuer an sich richtig festgestellt ist. Denn von jener hängen andere Lasten (Ausbringungsumlage, Beiträge für berufständische Vertretungen) ab. Andererseits kann der Feststellungsbescheid nach der offenbaren Absicht des Befehl-

1) Näheres s. meinen Aufsatz: Die neue Revisionssumme: DStZ. 1932 Heft 4.

gebers nicht mehr wegen Verneinung der Steuerpflicht angefochten werden (zweifelhaft).

c) Wenn einem Feststellungsbescheide Feststellungen zugrunde liegen, die in einem anderen Feststellungsbescheide getroffen worden sind, so kann jener Feststellungsbescheid nach § 231 Abs. 2 RAbgD. nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die in dem anderen Feststellungsbescheide getroffenen Feststellungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann vielmehr nur gegen den anderen Feststellungsbescheid erhoben werden. Die Folge ist, daß z. B. der Einwand, von dem Einheitswert des Grundstückes sei ein zu großer Teil dem Betriebsvermögen zugerechnet worden, nur bei der Wertfeststellung des Betriebsgrundstückes, nicht auch bei der des gewerblichen Betriebes geltend gemacht werden kann.

d) Wenn ein Feststellungsbescheid durch Rechtsmittelentscheidung oder durch Berichtigungsfeststellung geändert worden ist, so werden Bescheide, die auf ihm beruhen, nach § 218 Abs. 4 RAbgD. von Amts wegen durch neue Bescheide ersetzt, die der Änderung Rechnung tragen.

18) **Einpruchsberechtigung bei Feststellungsbescheiden.**

a) Die Einpruchsberechtigung gegen den Feststellungsbescheid ist zunächst in § 239 RAbgD. (im Gegensatz zur Beschränkung seiner materiellen Anfechtbarkeit durch § 231 RAbgD.) erweitert, und zwar deshalb, weil auch bei Beteiligung Mehrerer nur eine einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlage statfinden kann. Zur Einlegung von Rechtsmitteln, die einen einheitlichen Feststellungsbescheid dem im § 215 Abs. 2 Nr. 2 RAbgD. bezeichneten Art betreffen, sind nämlich nach § 239 Abs. 1 RAbgD. (außer dem Vorsteher des FinA., dem Vertreter des Landes und dem Vertreter der Gemeinde, des Gutsbezirkers) die folgenden Personen berechtigt:

1. Soweit es sich darum handelt, wer an dem festgestellte Betrag beteiligt ist und wie der festgestellte Betrag sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt; jeder Gesellschafter oder Gemeinschaftler, der durch die Feststellungen dieser Punkte berührt wird;

2. soweit es sich um einen Punkt handelt, der einen Gesellschafter oder Gemeinschaftler für seine Person angeht (z. B. die Höhe von Sondervergütungen oder persönlichen Werbungskosten): der Gesellschafter oder Gemeinschaftler, der durch die Feststellungen über diesen Punkt berührt wird;

3. im übrigen: nur die zur Geschäftsführung berufenen Gesellschafter oder Gemeinschaftler (Gesellschafter oder Gemeinschaftler, die nicht zur Geschäftsführung berufen sind, sind auch nicht berechtigt, dem Rechtsmittel beizutreten).

b) Wenn in anderen als den im Abs. 1 des § 239 RAbgD., also in anderen als den im § 215 Abs. 2 Nr. 2 RAbgD. bezeichneten Fällen einheitliche Feststellungsbescheide gegen Mitberechtigte ergangen sind, so ist jeder Mitberechtigte zur Einlegung von Rechtsmitteln nach § 239 Abs. 2 RAbgD. berechtigt. Mehrere Rechtsmittel gleicher Art, die denselben Betrieb, dasselbe Grundstück, Betriebsgrundstück oder Mineralgewinnungsrecht, in den Fällen des § 215 Abs. 2 RAbgD. dieselben Reineinkünfte betreffen, werden verbunden, und zur Einlegung von Rechtsmitteln befugte Mitberechtigte, die kein Rechtsmittel eingelegt haben, werden zu dem Rechtsmittelverfahren von Amts wegen zugezogen. Auch im Rechtsmittelverfahren können nur einheitliche Feststellungen getroffen werden. Die Rechtsmittelurteilungen richten sich gegen alle Mitberechtigten, wobei § 219 Abs. 1 Satz 2—4 Anwendung findet.

c) Die Einpruchsberechtigung gegen den Feststellungsbescheid ist jobann in § 240 RAbgD. erweitert: Tritt für einen Betrieb, ein Grundstück, ein Betriebsgrundstück oder ein Mineralgewinnungsrecht, nachdem darüber ein Feststellungsbescheid erlassen ist, eine Rechtsnachfolge (einschließlich der Nachfolge im Besitz) ein, während eine Rechtsmittelfrist (d. h. eine Frist zur Einlegung eines Rechtsmittels, das die Feststellung einer Besteuerungsgrundlage betrifft) läuft, so kann auch der Rechtsnachfolger das Rechtsmittel einlegen. Wenn in einem solchen Falle oder sonst der Rechtsvorgänger und der Rechtsnachfolger Rechtsmittel gleicher Art gegen einen Feststellungsbescheid einlegen, so werden die Rechtsmittel verbunden. Legt nur der Rechtsvorgänger Rechtsmittel ein, so wird der Rechtsnachfolger, legt nur der Rechtsnachfolger Rechtsmittel ein, so wird nach Möglichkeit der Rechtsvorgänger zu dem Rechtsmittelverfahren von Amts wegen zugezogen, wenn sein Interesse durch die Entscheidung berührt wird und die Rechtsmittelbehörde Kenntnis von der Rechtsnachfolge hat. Auch im Rechtsmittelverfahren können nur einheitliche Feststellungen getroffen werden. Die Rechtsmittelentscheidungen richten sich sowohl gegen den Rechtsvorgänger als auch gegen den Rechtsnachfolger.

19) **Der Veranlagungsbescheid (§ 210 Abs. 1 Satz 2 RAbgD.).**

a) Nach § 210 Abs. 1 Satz 2 RAbgD. setzt das FinA. bei der Gewinnersteuer durch Veranlagungsbescheid den Steuermehrbetrag fest. Der Veranlagungsbescheid stellt nicht nur die Besteuerungsgrundlagen nach Gewerbeertrag, Gewerkekaptial und Lohnsumme fest, sondern setzt auch den Steuermehrbetrag fest, der sich aus den Besteuerungsgrundlagen nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften ergibt. Die Höhe der Gewinnersteuer wird nach Hundertsätzen des Steuermehrbetrages

von Ländern und Gemeinden nach Landesrecht bestimmt. Während der Veranlagungsbescheid stets vom FinA. erteilt wird, wird der die Gewinnersteuer festsetzende Steuerbescheid von den Landesbehörden und Gemeinden erteilt (es sei denn, daß diese Geschäfte nach Maßgabe des § 18 Nr. 2 RAbgD. dem FinA. vom RZM. ausdrücklich übertragen werden). Wenn das der Fall ist, so können Veranlagungs- und Steuerbescheid in einem Bescheid verbunden vom FinA. erteilt werden.

b) Gegen Veranlagungsentscheide ist das Berufungsverfahren vor den Steuergerichten des Reiches durch § 228 RAbgD. ausdrücklich zugelassen.

c) Nach § 210 Abs. 2 RAbgD. finden auch sonst auf Veranlagungsbescheide die für Steuerbescheide geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung.

20) **Der Freistellungsbescheid des FinA. (§ 235 Ziff. 1 RAbgD.).**

Freistellungsbescheide des FinA. können mit den Rechtsmitteln des Berufungsverfahrens angegriffen werden. Eine ausdrückliche Vorschrift ist in § 235 Ziff. 1 gegeben und war notwendig, weil Freistellungsbescheide keine Steuerbescheide sind. Der Grund für die Zulassung ihrer Anfechtung besteht darin, daß die Freistellung bezüglich einer bestimmten Steuer die Steuerpflicht, und zwar gegebenenfalls eine größere Steuerpflicht, nach einem anderen Steuergesetz zur Folge haben kann.

21) **Der Berichtigungsbescheid des FinA. nach § 234 RAbgD.**

Nach § 234 RAbgD. ist bei Steuerbescheiden, die frühere Steuerbescheide ändern (z. B. in den Fällen der §§ 92 Abs. 3, 94, 222, 225), der neue Bescheid selbständig anfechtbar, soweit die Änderung reicht.

22) **Schriftliche Auskunft des FinA. über Stempel-pflichtigkeit (§ 235 Ziff. 3 RAbgD.).**

Nach § 235 Ziff. 3 RAbgD. ist das Berufungsverfahren gegen schriftliche Auskünfte gegeben, die ein FinA. über die Stempel-pflichtigkeit ausgestellter Urkunden oder vollzogener Geschäfte erteilt. Die ausdrückliche Zulassung des Rechtsmittelverfahrens ist erforderlich, weil solche Auskünfte keine Steuerbescheide sind.

23) **Bescheid des FinA. über aus Rechtsgründen zugelassene Erstattungs- und Vergütungsansprüche (§ 235 Ziff. 4 RAbgD.).**

Nach § 235 Ziff. 4 RAbgD. ist das Berufungsverfahren gegen Bescheide des FinA. über Erstattungs- und Vergütungsansprüche gegeben, die aus Rechtsgründen zugelassen sind (§§ 150 Abs. 2, 152, 153 RAbgD.). Nach RZS. 3, 278 ist ein Anspruch aus Rechtsgründen zugelassen, wenn das Gesetz selbst oder eine andere Stelle auf Grund gesetzlicher Ermächtigung die Erstattung oder Vergütung vorschreibt. Deshalb gehören auch Bewilligungen auf Grund des § 131 RAbgD. (Särteparagraf) zu den mit Rechtsmitteln angreifbaren Bescheiden dieser Art (RZS. 23, 134). Nach RZS. 3, 180; 11, 206 ist aber ein Erstattungsantrag, solange eine Steuerfestsetzung nicht rechtskräftig ist, als Einlegung des ordentlichen Rechtsmittels zu behandeln (wenn nicht das Gegenteil ausdrücklich verlangt ist [RZS. 7, 238]). Was für Erstattungs- und Vergütungsansprüche gilt, gilt auch für Zinsforderungen für solche (RZS. 8, 96).

24) **Bescheid des FinA. über Rückforderung erstatteter oder vergüteter Beträge (§ 235 Ziff. 4 RAbgD.).**

Nach § 235 Ziff. 4 RAbgD. ist das Berufungsverfahren gegen Bescheide des FinA. gegeben, durch das erstattete oder vergütete Beträge zurückgefordert werden. Das gilt nach RZS. 13, 259 auch dann, wenn bei der Heranziehung zu der Abgabe selbst nur das Beschwerdeverfahren gegeben ist. Nach RZS. 23, 214 ist es bedeutungslos, ob die Erstattung oder Vergütung aus Rechts- oder aus Billigkeitsgründen gewährt war.

25) **Bescheid des FinA. über sonstige Steuervergünstigungen (§ 235 Ziff. 4 RAbgD.).**

Ebenfalls ist das Berufungsverfahren nach § 235 Ziff. 4 RAbgD. gegen Bescheide des FinA. über sonstige Steuervergünstigungen gegeben, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht.

26) **Besonderer Bescheid über die Vermögens- und Realsteuerpflicht (§ 235 Ziff. 2 RAbgD.).**

Das Berufungsverfahren ist durch § 235 Ziff. 2 RAbgD. gegen Bescheide zugelassen, durch die ein Antrag der im § 226 RAbgD. bezeichneten Art ganz oder teilweise abgelehnt wird. Nach § 226 RAbgD. hat das FinA., wenn ein Steuerpflichtiger zur Vermögenssteuer und ein Gegenstand zu einer Realsteuer veranlagt ist, die Steuerpflicht aber vor dem Ablauf des Veranlagungszeitraumes weggefallen ist, auf Antrag durch schriftlichen Bescheid auszusprechen, „für die Zeit, von wann ab die Steuer nicht mehr zu entrichten ist“. Die Notwendigkeit der Zulassung des Rechtsmittelverfahrens ergibt sich daraus, daß die Besteuerung des Vermögens und die Erhebung der Realsteuern auf der Fiktion der Unveränderlichkeit (oder doch der Bereinsfügigkeit eintretender Änderungen) im Zeitraum zwischen verschiedenen Veranlagungen beruhen.

27) Ablehnender Bescheid des FinA. über Antrag auf Vornahme einer Neuveranlagung (§ 235 Ziff. 2 RAbgD.).

Die Neuveranlagung kennen das Bewertungs- und das Vermögenssteuerrecht. Eine Neuveranlagung hat nur Wirkung ex tunc. Das Berufungsverfahren gegen sie ist durch § 235 Ziff. 2 RAbgD. zugelassen, wenn der Antrag auf Neuveranlagung ganz oder zum Teil abgelehnt wird.

28) Ablehnender Bescheid des FinA. über Antrag auf Vornahme einer Berichtigungsveranlagung (§ 235 Ziff. 2 RAbgD.).

a) Eine Berichtigungsveranlagung, deren Wirkung ex tunc eintritt, findet unter den Voraussetzungen des § 222 RAbgD. statt. Daneben kommen noch § 224 RAbgD. (Aufdeckung von Fehlern bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor Ablauf der Verjährungsfrist) und § 225 Abs. 1 RAbgD. in Betracht (Berichtigung nach Aufhebung einer Aussetzung der Steuerfestsetzung wegen bebingter, befristeter oder sonst ungewisser Verhältnisse). Im letzten Falle ist eine Berichtigung zum Nachteil des Steuerpflichtigen unzulässig, wenn der Anspruch auf Nachzahlung verjährt ist. Endlich ist eine Berichtigung nach § 225 Abs. 2 RAbgD. vorzunehmen, wenn ein Tatbestandsmerkmal, dessen Vorliegen das Gesetz für die Besteuerung fordert, nachträglich mit Wirkung für die Vergangenheit fortgefallen ist, wie bei Anfechtung einer letztwilligen Verfügung oder einer Erbschaftszuweisung (diese Vorschrift hat für das Einkommensteuerrecht besondere Bedeutung, z. B. bei Kürzung von Dienstaufwandsentschädigung [RZS. v. 11. Jan. 1929: Kartei Mrozek, R. 3 zu § 214 a. F.], bei Änderung der Schlussbilanz [RZS. v. 29. Jan. 1930: Kartei Mrozek, R. 6 zu § 214 a. F.], bei nachträglicher Gehaltsherabsetzung [RZS. v. 16. April 1930: Kartei Mrozek, R. 5 zu § 214 a. F.]).

b) Wird der Antrag auf Vornahme einer Berichtigungsveranlagung vom FinA. ganz oder teilweise abgelehnt, so findet gegen die Ablehnung das Berufungsverfahren statt (§ 235 Ziff. 2 RAbgD.).

29) Ablehnender Bescheid des FinA. über Antrag auf Vornahme einer Neufeststellung (§ 235 Ziff. 2 RAbgD.).

Es gilt das in Anmerkung 27 Gesagte.

30) Ablehnender Bescheid des FinA. über Antrag auf Vornahme einer Berichtigungsneufeststellung (§ 235 Ziff. 2 RAbgD.).

Was vorstehend unter Anmerkung 28 über die Berichtigungsveranlagung und die gegen eine Ablehnung des Antrages auf ihre Vornahme gegebenen Rechtsmittel gesagt ist, gilt auch für die Berichtigungsneufeststellung (§ 235 Ziff. 2 RAbgD.).

31) Ist Erlaß nach § 131 RAbgD. bewilligt, so entsteht nach RZS. 9, 17 ein Rechtsanspruch auf Erstattung, für welchen die ordentlichen Rechtsmittel gegeben sind. Wegen Rückforderung erlassener oder erstatteter Beträge vgl. RZS. 23, 134.

32) Abrechnungsbescheid des FinA. (§ 235 Ziff. 5 RAbgD.).

a) Nach der neuen Vorschrift in § 125 RAbgD. — bisher war nur das Erstattungsverfahren nach §§ 152, 327 Abs. 2 RAbgD. gegeben — hat das FinA., wenn zwischen ihm und dem Steuerpflichtigen Meinungsverschiedenheiten darüber bestehen, ob eine Zahlungsverpflichtung erloschen ist, dem Steuerpflichtigen auf Antrag einen schriftlichen Bescheid, den sog. Abrechnungsbescheid, zu erteilen.

b) Gegen diesen ist nach § 235 Ziff. 5 RAbgD. das Berufungsverfahren gegeben.

33) Zollauskunft und Kontingentsbescheid des FinA. (§ 236 RAbgD.).

Gegen die Zollauskunft eines FinA. und gegen den Bescheid eines FinA., durch den auf Grund eines Verbrauchsteuergesetzes ein Kontingentsfuß festgesetzt wird (Kontingentsbescheid) — beide sind schriftlich zu erteilen (RZS. 18, 320) im Gegensatz zu Abfertigungen zum fortlaufenden Konto (RZS. 18, 52) —, ist nach § 236 RAbgD. der Einspruch gegeben, über welchen das FinA. entscheidet. Gegen seinen Einspruchsbescheid ist die Rechtsbeschwerde an den RZS. gegeben. Die §§ 256 und 257 RAbgD. gelten für das Einspruchsverfahren, nicht dagegen für die Erteilung der Zollauskunft und des Kontingentsbescheides, auch nicht für das Erteilungsverfahren voraufgehende Verfahren.

34) Nach § 303 RAbgD. ist zur Einlegung der Beschwerde befugt, sofern ihre sachliche Zulässigkeit nach § 237 RAbgD. gegeben ist, wer durch die Verfügung beeinträchtigt ist, d. h. in wessen Rechte eingegriffen wird, von wem ein Tun oder Unterlassen gefordert wird, so wie derjenige, dessen in Wahrung eigener Interessen und in gesetzlicher Weise gestellter Antrag abgelehnt ist. Nur der Steuerpflichtige oder sonst Beteiligte hat das Beschwerderecht, nicht dagegen die Behörde (RZS. 5, 192). Finanzbefehle können, auch nachdem sie erfüllt sind, im Beschwerdeverfahren angefochten werden (RZS. 4, 289; 12, 252).

b) Liegt keine Verfügung vor, so ist das Beschwerdeverfahren nicht zulässig. Gegen Untätigkeit der Behörde gibt es nur die Aufsichtsbeschwerde. Andererseits ist es nicht erforderlich, daß aus der Verfügung gegen den Beschwerff. vollstreckt werden kann. Gegen prozessleitende Verfügungen des FinA. ist kein Rechtsmittel gegeben (RZS. 21, 219; 23, 182).

c) Das Beschwerdeverfahren ist ausgeschlossen, wenn das Berufungs- oder Anfechtungsverfahren gegeben ist. Ist zu Unrecht statt im Berufungs- im Beschwerdeverfahren entschieden, so ist Rechtsbeschwerde zulässig, der RZS. hat das ganze Beschwerdeverfahren aufzuheben (RZS. 4, 350).

35) Wegen Verhängung und Ausführung eines Zwangsmittels ist die Rechtsbeschwerde nach § 305 Abs. 2 Satz 2 nur insoweit zulässig, als darin eine Anordnung oder Androhung enthalten ist und der Verhängung oder Ausführung des Zwangsmittels keine besondere Anordnung oder Androhung vorausgegangen ist. Die Rechtsbeschwerde gegen die Festsetzung einer Strafe aus § 202 RAbgD. ist unzulässig (RZS. 4, 290; 5, 43), sie ist zulässig, wenn die Strafe nicht der Androhung entspricht (RZS. 6, 135), wenn der Strafbescheid keine Androhung vorausgegangen ist (RZS. v. 23. Nov. 1921: Kartei Mrozek, R. 1 zu § 283 RAbgD.), wenn die Strafe nicht in oder bis zu einer bestimmten Höhe angedroht ist (RZS. 8, 206). Zur Rechtsbeschwerde, die der Vorschrift des § 288 RAbgD. unterliegt (vgl. Ann. 10), bei der aber die Verletzung des § 11 eine besondere Rolle spielt (RZS. 4, 289; 11, 127; 14, 18 und 142; 15, 70), ist nur der Befugte, demgegenüber die Anordnung erzwungen werden kann oder mangels eines Befreiungsgrundes (§ 202 Abs. 5 RAbgD.) erzwungen werden könnte (RZS. 16, 245; hinsichtlich Notsteuer auch der Arbeitgeber [RZS. 14, 88]). Wird auf Aufhebung der Androhung erkannt, so hat der, der bereits gezahlt hat, einen im Rechtswege verfolgbareren Erstattungsanspruch (RZS. 8, 206).

36) Die Entscheidung im Kostenpunkt kann nur zusammen mit der Hauptsache angefochten werden (RZS. 3, 38; 14, 58, 76). Dabei ist eine Verhöfierung im Kostenpunkte zulässig (RZS. 12, 217; vom 10. Nov. 1925: Kartei Mrozek, R. 7 zu § 286 a. F.; abweichend RZS. 16, 215). Dagegen kann eine in der Hauptsache für erledigt erklärte Rechtsmittelfeststellung allein wegen der Kosten mit den ordentlichen Rechtsmitteln dann angefochten werden, wenn die Entscheidung über die Kosten von der Stellungnahme zur Hauptsache abhängt (RZS. 17, 44).

37) Anordnung und Leitung der Zwangsvollstreckung durch das FinA. (§§ 326, 327 RAbgD.).

Werden Leistungen, die nach den Steuergesetzen geschuldet werden, gen. § 326 RAbgD. im Verwaltungszweck erzwungen, so sind dagegen keine Rechtsmittel gegeben. Dagegen können Einwendungen gegen Entstehung oder Höhe des Anspruchs, dessen Erfüllung erzwungen werden soll, außerhalb des Zwangsverfahrens mit den hierfür zugelassenen Rechtsmitteln geltend gemacht werden (§ 327 Abs. 1). Es sind also die Rechtsmittel zu ergreifen, die gegen den Bescheid gegeben sind, der dem Leitungsgebot zugrunde liegt, sofern das noch zulässig ist (also jeuer Bescheid noch nicht rechtskräftig ist). Wird geltend gemacht, daß der Anspruch erloschen oder gestundet oder die Anordnung des Zwangsverfahrens unzulässig sei, so ist vorläufig zu leisten, es kann dann ein Erstattungsanspruch nach § 152 RAbgD. geltend (und mit den vorstehend zu 13 angegebenen Rechtsmitteln durchgefochten) werden (§ 327 Abs. 2 Satz 1). Wird lediglich die Art der Vollstreckung beanstandet, so kann das nur im Wege der Beschwerde an das FinA. erfolgen. Einreden des Erben aus den §§ 2014, 2015 BGB. stehen dem Zwangsverfahren nicht entgegen, wenn es sich um Steuern handelt, die nach Beginn des Kalenderjahres fällig geworden sind, das der Anordnung des Zwangsverfahrens vorausgegangen ist (§ 327 Abs. 2 Satz 2).

38) Anordnung des dinglichen Arrestes durch das FinA. (§ 378 RAbgD.).

a) Gegen die Anordnung des dinglichen Arrestes durch das FinA., welche nach Maßgabe des § 378 Abs. 1 Satz 1—3 RAbgD. zulässig ist, ist gemäß Satz 4 daselbst die Berufung (früher Beschwerde!) an das FinG. (also ohne vorherigen Einspruch!) und gegen dessen Entscheidung die Rechtsbeschwerde an den RZS. gegeben. Diese Rechtsmittel können sowohl die Arrestanordnung als solche als auch die Höhe der zur Abwendung des Zwanges geforderten Sicherheitsgelber angreifen.

b) Bezüglich der sehr zahlreichen Rechtsprechung zum Rechtsmittelfahren in Arrestsachen, die heute nur noch zum (allerdings größeren) Teil Anwendung finden kann, weil die früher gegebene Beschwerde an das FinG. jetzt durch die Berufung ersetzt ist, muß auf meinen im Vorwort genannten Kommentar verwiesen werden. (Wird nicht die Zulässigkeit des Arrestes bestritten, sondern nur seine Aufhebung wegen veränderter Umstände verlangt, so ist darüber im Beschwerde-, nicht im Berufungsverfahren zu entscheiden [RZS. 8, 259].)

39) Die Rechtsmittel im Verleungsverfahren sind nach § 388 den Beteiligten gegeben; wer Beteiligter ist, bestimmt § 384.