

Werk

Titel: A. Entscheidungen

Jahr: 1918

PURL: https://resolver.sub.uni-goettingen.de/purl?1006345604|LOG_0008

Kontakt/Contact

Digizeitschriften e.V.
SUB Göttingen
Platz der Göttinger Sieben 1
37073 Göttingen

✉ info@digizeitschriften.de



A. Entscheidungen.

Nr. 1. (Sachsen-Gotha)

Einkommensteuer. Abgesehen von den Fällen des Artikels 21 des Einkommensteuergesetzes ist eine Einschätzung nach dem Unterhaltsaufwande nur so weit zulässig, als die Lebensweise und der Aufwand des Steuerpflichtigen als Anhalt für die Ermittlung der einzelnen Quellenerträge dienen kann.

Ausgaben eines Steuerpflichtigen zur Bestreitung des Lebensunterhalts auf Geschäftsreisen sind in Höhe des Betrags keine abzugsfähigen Werbungskosten, der infolge der Abwesenheit von Hause an Unterhaltskosten erspart wird. Bei Steuerpflichtigen mit einem Familienhaushalte spricht die Vermutung dagegen, daß solche Ersparnisse gemacht werden.

Einkommensteuergesetz vom 31. Dezember 1908, Gef. S. 1909 S. 1, Art. 9 I, Art. 10² und 21.

Urteil vom 10. Januar 1917. C 59/16.

Ein Provisionsreisender war mit 2000 bis 2100 M. Einkommen veranlagt worden. Mit der Berufung hatte er Herabsetzung auf 800 bis 900 M. verlangt, indem er eine Aufstellung über seine Provisions-einnahmen und Unkosten, die einen Einnahmeüberschuß von 1219 M. auswies, vorgelegt und einen Abzug von etwa 340 M. für Schuldenzinsen, Versicherungsbeiträge und Unterhaltung zweier minderjähriger Kinder beansprucht hatte. Die Berufungskommission hatte jedoch die Veranlagung nur auf 1800 bis 1900 M. ermäßigt und das, wie folgt begründet:

„Es wird zwar Berücksichtigung beschlossen, doch nicht in dem Umfange, wie beantragt. Der Haushalt verlangt sicher ein Einkommen von 1800 bis 2000 M. Die Spesen sind zum Teil so erheblich, daß davon ein Teil, etwa 600 M., aufgerechnet werden

muß als Einkommen für den Unterhalt, der während der Reise zu Hause gespart wird. Die Provision hat im Jahre 1915

5675,00 M. betragen. Davon sind

3800,00 M. Spesen zu kürzen, sodaß

1875,00 M. verbleiben. Ermäßigung auf 18—1900 M.

Daß damit das Einkommen, das für die Lebenshaltung erforderlich ist, gemeint ist, d. h. nach Kürzung aller gesetzlich zulässigen Abzüge, bedarf wohl kaum näherer Erwähnung und Begründung.“

Die hiergegen eingewendete Revision war damit begründet, daß bei der Einkommensfeststellung die mit der Berufung angemeldeten Abzüge nicht berücksichtigt worden seien und die Kürzung von 600 M. an dem Aufwande für Reisekosten überhaupt oder doch in dieser Höhe ungerechtfertigt sei. Das Obergericht hat die Vorentscheidung aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Nach der Fassung der Gründe der Berufungsentscheidung ist die Rüge, daß gewisse Abzüge zu Unrecht unberücksichtigt geblieben seien, begründet. Es handelt sich um Schuldzinsen, Versicherungsbeiträge und einen Abzug für zwei Kinder nach Art. 19 EStG, also um Posten, deren Abzugsfähigkeit außer Zweifel ist. Die Zulässigkeit der Abzüge wird auch von der Berufungskommission offenbar nicht bezweifelt; sie behauptet aber, daß sie bei der Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens berücksichtigt seien. Diese Behauptung steht indessen mit dem übrigen Inhalte der Entscheidungsgründe im Widerspruch. Denn die Berufungskommission stellt fest, daß von den gesamten Einnahmen des Klägers (im Betrage von 5675 M.) nach Abzug der „Spesen“ (in Höhe von 3800 M.) 1875 M. verbleiben. Da anderes Einkommen nicht in Frage kommt, so sind also bei der Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens auf 1800 bis 1900 M. andere Abzüge als die „Spesen“ nicht berücksichtigt, und bei diesen handelt es sich nach den Akten nur um Unterhalts- und Reisekostenaufwand, der dem Kläger durch seine Geschäftsreisen erwachsen ist. Durch die Bemerkung, daß damit — d. h. mit dem Betrage von 1800 bis 1900 M. — „das Einkommen, das für die Lebenshaltung erforderlich ist“, gemeint sei, „d. h. nach Kürzung aller gesetzlich zulässigen Abzüge“, bzw. daß „die Haushaltung sicher ein Einkommen von 1800 bis 2000 M. verlange“, wird dieses Verfahren nicht gerechtfertigt. Das Einkommensteuergesetz kennt zwar

eine Besteuerung nach dem Aufwande (Art. 21). Aber diese hat die Berufungskommission offenbar nicht im Auge, und sie kann auch nicht in Betracht kommen. Denn der Art. 21 sieht nur vor, daß die Aufwandssumme als Einkommen angenommen werden kann, wenn das Einkommen geringer ist, als die Aufwandssumme; ihre Anwendung setzt also voraus, daß der wirkliche Aufwand bekannt und höher ist, als das ermittelte Einkommen (vgl. Jahrb. 3, 185). Im vorliegenden Falle ist aber nicht der wirkliche Aufwand ermittelt und als steuerpflichtiges Einkommen angenommen worden, sondern die Berufungskommission hat nach ihren Ausführungen höchstens das — mutmaßliche — Einkommen nach dem — anzunehmenden — Unterhaltungsbedarfe geschätzt. Das ist also ein wesentlich anderes Verfahren, als das im Art. 21 vorgesehene. Es ist aber auch an sich verfehlt und nicht zulässig. Es mag in gewissen Fällen zulässig und unbedenklich sein, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens im Wege der Schätzung den Aufwand des Steuerpflichtigen als Anhalt zu verwerten, es ist aber unzulässig, das Einkommen selbst nach dem Aufwande zu schätzen. Steuerpflichtiges Einkommen einer Person bilden nach dem Gesetze nur die Erträge bestimmter Einkommensquellen nach Abzug gewisser Ausgaben, Kosten und Lasten (EStG. Art. 8 und 9, AusfAnw. §§ 7 und 8, bes. § 7 Abs. 3). Daher muß sich auch bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens durch Schätzung die Ermittlung auf die einzelnen Quellenerträge richten; Gegenstand der Schätzung ist mithin das finanzielle Ergebnis der einzelnen Quellen, aber nicht das (Gesamt-)Einkommen (vgl. Jahrb. 4, 4; siehe auch Fusting, PrEStG. [7] S. 141/142 Anm. 11 A). Deshalb ist es jedenfalls gesetzwidrig, wenn die Berufungskommission, wie sie behauptet, abzugsfähige Posten wie die Schuldzinsen und die Ermäßigung für zwei Kinder in die Schätzung einbezogen hat. Denn dabei handelt es sich um Abzüge von Gesamt- (Roh-)Einkommen, d. h. der Summe der Quellenreinerträge, und nicht um Werbungskosten (vgl. Art 9 II EStG. und § 7 Abs. 3 AusfAnw.), sie berühren also das finanzielle Ergebnis der Quelle nicht, das allein Gegenstand der Schätzung ist. Außerdem wäre es aber auch nicht unbedenklich, bei der Schätzung des Quellenertrags nach dem Aufwande so zu verfahren, wie die Berufungskommission verfahren ist, wenn sie ihre Entscheidung damit rechtfertigt, daß „der Haushalt sicher ein Einkommen von 1800 bis 2000 M. verlange“, bzw. daß das festgestellte Einkommen

„für die Lebenshaltung des Klägers erforderlich“ sei. Denn der Aufwand braucht nicht notwendig aus dem steuerpflichtigen Einkommen bestritten zu werden, der Steuerpflichtige kann auch vom Vermögen leben oder von Einkünften, die nicht steuerpflichtig sind. Daher läßt sich vom Aufwande oder von der Lebensweise des Steuerpflichtigen nicht ohne weiteres auf den Besitz steuerpflichtiger Einkünfte schließen, sondern es bedarf dazu im allgemeinen noch der Feststellung, daß zur Bestreitung des Aufwands andere Mittel als steuerpflichtige Erträge sicher oder annehmbar nicht zur Verfügung stehen. Auch als Ertragsschätzung wäre also die Schätzung der Berufungskommission nicht unanfechtbar.

Hiernach war die angesochtene Entscheidung aufzuheben. Sogleich endgültig in der Sache zu entscheiden, erschien indessen unthunlich. Es ist schon zweifelhaft, ob man der Feststellung des Roh Einkommens ohne weiteres die Angaben des Klägers über seine Provisionseinnahmen und seinen Reiseaufwand zugrunde legen kann. Denn die Berufungskommission hat diese doch anscheinend nicht als unbedingt zuverlässig angesehen, da sie das Einkommen unter Berücksichtigung der in der Steuererklärung beantragten Abzüge auf 1800 bis 1900 M. geschätzt haben will, während sich dieser Betrag schon ergibt, wenn man von den Provisionseinnahmen nur den von der Kommission anerkannten Reiseaufwand kürzt. Die Berufungskommission wird daher zu dieser Frage noch klar Stellung nehmen müssen. Andererseits weichen auch die Angaben, die der Kläger über seine Schuldzinsen usw. in den verschiedenen Stadien des Verfahrens gemacht hat, nicht unerheblich voneinander ab, so daß auch eine weitere Prüfung in dieser Beziehung nötig erscheint. Und schließlich wird die Berufungskommission auch noch einmal der Frage näherzutreten haben, ob von dem nachgewiesenen Reiseaufwande tatsächlich 600 M. für Ersparnisse im Haushalte gekürzt werden können. Ersparnisse bilden kein Einkommen. Daher kann dem Steuerpflichtigen das, was in seinem Haushalt infolge seiner Abwesenheit auf Geschäftsreisen gespart wird, an sich nicht als Einkommen angerechnet werden. Da der Steuerpflichtige aber das, was er unterwegs ausgibt, zum Teile zur Bestreitung des Lebensunterhalts ausgibt, der nicht abzugsfähig ist (vgl. EStG. Art 10² und AusfAnw. § 9 Abs. 2), so bilden immerhin die Reisespesen insoweit keine Werbungskosten, und da wiederum doch die Aufwendungen, die auf der Reise für den Unterhalt gemacht werden, insoweit als Werbungskosten gelten müssen, als sie den Aufwand daheim übersteigen, weil dieser

Mehraufwand nur durch die Reise verursacht ist, so kommt es schließlich allerdings doch darauf hinaus, daß der Reiseaufwand in Höhe des Betrags nicht Geschäftsaufwand ist, der im Haushalte des Steuerpflichtigen infolge seiner Abwesenheit erspart wird (so auch PrDVG. E. i. St. 9, S. 187, 189, 193). Daher läßt sich rechtlich an sich nichts dagegen einwenden, daß die Berufungskommission von den Reisekosten, die der Kläger angegeben hat, 600 M. für die Ersparnisse im Haushalt abgesetzt hat. Wohl aber erscheint es zweifelhaft, ob die Absetzung tatsächlich gerechtfertigt ist. Denn man wird wohl in dieser Beziehung mit dem Preussischen Obergerverwaltungsgericht annehmen dürfen, daß bei einem verheirateten Steuerpflichtigen, zumal wenn er eine zahlreiche Familie hat, die Vermutung dagegen spricht, daß solche Ersparnisse gemacht werden (vgl. PrDVG. E. i. St. 9, 193). Es müßten daher schon besondere Verhältnisse vorliegen, wenn angenommen werden soll, daß bei dem Kläger mit solchen Ersparnissen zu rechnen ist.

Nr. 2. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. Lebensversicherungsprämien nehmen auch dann nicht den Charakter dauernder Lasten in Sinne des § 16 EStG. an, wenn der Versicherte das der Berechnung der Prämienätze zugrunde gelegte Sterblichkeitsalter überschritten hat.

Die Versäumung der im Einkommensteuergesetz vorgeschriebenen Anmeldung von Schuldzinsen und dauernden Lasten wirkt für das ganze Steuerjahr.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, RegBl. S. 45, §§ 16, 19, 29, 76 ff.

Ausführungsverordnung dazu vom 19. Juli 1898, RegBl. S. 137, Art. 16 Abs. 1, 78 Abs. 4^a.

Urteil vom 10. Januar 1917. C 102/16.

Der Kläger hatte bei seiner Veranlagung zur Staatseinkommensteuer verlangt, daß von dem Gesamtbetrage seines ermittelten Einkommens die Versicherungsprämien abgezogen würden, die er in Höhe von 1316,90 M. für drei in den Jahren 1873, 1877 und 1884 geschlossene Versicherungen auf Auszahlung von 60 000 M. beim Tode oder vollendeten 90. Lebensjahre jährlich zu zahlen habe. Er ist der Ansicht, daß solche Prämien von dem Zeitpunkt ab, wo nach Ueberschreitung des ihrer Berechnung zugrunde gelegten durchschnittlichen Sterblichkeitsalters der Vorteil der Versicherungsanstalt und der Nachteil des Versicherten beginnt, wie das bei ihm, der im 80. Lebens-

jahre stehe, der Fall sei, wie Schuldzinsen oder sonstige dauernde Lasten zu behandeln seien. Sein Begehren ist, wie von den Vorinstanzen, so auch vom Obergerwaltungsgericht zurückgewiesen worden.

Gründe.

Dem Revisionskläger ist darin beizutreten, daß die Begründung, mit der sein Anspruch auf Abzug der Versicherungsprämien von der Vorinstanz zurückgewiesen ist, nicht ausreicht. Die Berufungskommission verweist lediglich auf Art. 16 AusfV. z. EStG., der ausdrücklich sage, daß Lebensversicherungsprämien nicht abzugsfähig seien, und meint, daß danach die juristische Natur und Wirkung der Lebensversicherungsprämien nicht weiter in Betracht komme. Dabei ist übersehen, daß Art. 16 eine Vorschrift zur Ausführung des § 29 EStG. ist und deshalb, ebenso wie die Art. 59 II, 10, 72 II, 9 und 78 Abs. 4 Z. 4, auf die das Finanzdepartement Bezug nimmt, nur darüber Bestimmung trifft, wie das anmeldungspflichtige Dienst-einkommen bezw. der Gesamtbetrag des Einkommens zu berechnen ist. Sie greift daher der Beantwortung der Frage nicht vor, welche Lasten von dem so ermittelten Gesamteinkommen in Abzug gebracht werden können. Dafür ist lediglich die Bestimmung des § 16 des Gesetzes maßgebend. Es war also zu prüfen, ob Lebensversicherungsprämien als Schuldzinsen oder andere auf besondern privatrechtlichen Titeln beruhende dauernde Lasten anzusprechen sind. Die dahin gehende Nachprüfung des Obergerwaltungsgerichts konnte nun aber nur zur Verneinung der vom Kläger aufgeworfenen Frage führen. Auf die juristische Konstruktion des Verhältnisses zwischen dem Prämienzahler und der Versicherungsanstalt als Schuldzinsverhältnis ist der Kläger selbst in der Revisionsinstanz nicht mehr zurückgekommen, sie ist auch unvollziehbar. Es kann sich vielmehr immer nur darum handeln, ob die Prämienleistungen in Hinsicht auf ihre wirtschaftliche Funktion ebenso wie Schuldzinsen zu behandeln sind. Das aber wäre nur der Fall, wenn sie unter den in § 16 selbst gegebenen umfassenderen Begriff der auf besondern privatrechtlichen Titel beruhenden dauernden Last fielen. Ein solcher Titel ist im Versicherungsvertrage gegeben, denn darauf, ob der Vertrag freiwillig geschlossen ist, kommt es nicht an, sondern allein darauf, ob mit dem Vertrag eine Verpflichtung eingegangen ist (vgl. F u i s t i n g, EStG. [8] 293 a. E.) Das Finanzdepartement verneint das Bestehen einer rechtlichen Verpflichtung zur Prämienzahlung deshalb, weil nach dem Reichsgesetz über den Versicherungsvertrag die

Prämienzahlung seitens des Versicherungsnehmers jederzeit kündbar (vgl. die §§ 165, 174) und als Folge der Nichtzahlung nur Kündigungsrecht und Befreiung des Versicherers von seiner Leistung vorgesehen sei (vgl. die §§ 38, 39). Aber die Kündbarkeit eines Vertragsverhältnisses nimmt diesem nicht den Charakter des rechtlichen Verpflichtungsverhältnisses. Solange das Verhältnis noch nicht gekündigt ist, besteht jedenfalls die rechtliche Verpflichtung (vgl. Fusting a. a. O.). Und mit Recht führt der Kläger weiterhin aus, daß der Sinn der angeführten Bestimmungen des Gesetzes über den Versicherungsvertrag nicht dahin geht, daß eine rechtliche Verpflichtung zur Prämienzahlung überhaupt nicht begründet wird, sondern nur dahin, daß die Folgen der Nichterfüllung dieser Verpflichtung in besonderer Weise normiert werden. § 35 des Gesetzes spricht auch ausdrücklich von einer Verpflichtung zur Zahlung der Prämien. Aber es fehlt ein anderes der in § 16 EStG. angegebenen Merkmale, nämlich das der *Last*. Eine Belastung im Sinne dieser Vorschrift liegt immer nur vor, wenn durch eine Leistung das Vermögen des Steuerpflichtigen im ganzen vermindert wird, niemals dann, wenn durch ein Rechtsgeschäft für den Steuerpflichtigen ein wirtschaftliches Äquivalent geschaffen wird (vgl. Fusting a. a. O.). Dieser Gesichtspunkt ist in der Begründung des weimariischen Steuergesetzes besonders hervorgehoben, wenn es dort heißt (Verhandl. des außerordentlichen Landtags 1897, Schriftwechsel S. 39): „Auch sind Verpflichtungen zu jährlich wiederkehrenden Leistungen, insbesondere in Geld oder geldwerten Gegenständen, nur insoweit als abzugsfähige dauernde Lasten der in § 9 (jetzt § 16) bezüglichen Art zu betrachten, als dieselben nicht zugleich als Kapitaltilgungsquoten erscheinen, da solche keine Minderung der jährlichen Einkünfte, sondern eine Verwendung zur Schuldentilgung, also zur Vermehrung des Stammvermögens darstellen.“ Und es ist dort besonders hervorgehoben, daß in Konsequenz dieser Auffassung eine als *Last* des Einkommens im Sinne des § 16 behandelte Leistung auf seiten des Leistungsempfängers als steuerpflichtiges Einkommen erscheinen müsse. Die Frage, ob danach Lebensversicherungsprämien nach § 16 abzuziehen seien, ist auch in den Verhandlungen besonders zur Sprache gekommen. Es wurde aus den sozialpolitischen Erwägungen, die der Kläger anführt, beantragt, eine besondere Bestimmung in das Gesetz aufzunehmen, wonach wenigstens in einer gewissen Höhe Lebensversicherungsprämien abzugsfähig sein sollten (wobei dieser Antrag übrigens auch als zu § 9 [jetzt § 16], nicht zu § 22 [jetzt § 29]

des Entwurfs gehörig betrachtet wurde; vgl. Schriftwechsel S. 116 Prot. 255 ff., 269 ff., 271). Man war sich dabei darüber einig, daß an sich Lebensversicherungsprämien nicht unter die Bestimmung des § 16 fielen. Das zeigte sich schon darin, daß eine besondere Bestimmung für erforderlich erachtet wurde, falls man dem Antrag auf Abzug stattgeben sollte. Der Hauptgrund für die Ablehnung war nach dem Kommissionsberichte (Schriftwechsel S. 116) der, „daß solche Prämien nicht wie Schuldzinsen eine Minderung des Einkommens bilden, sondern eine aus letzterem erfolgende Rücklage und eine Kapitalansammlung“. Es wurde das auch noch besonders in den Verhandlungen vom Berichterstatter hervorgehoben (Prot. 259): „Für uns ist der entscheidende Gesichtspunkt der: es ist die Lebensversicherung nicht auf eine Linie zu stellen mit den Schuldzinsen; durch Schuldzinsen, die bezahlt werden müssen, mindert sich mein Einkommen, aber durch Prämien vermindert es sich nicht, sondern ich bezahle einfach aus meinem Einkommen die Prämien, um damit eine Kapitalrücklage zu machen; das ist also ein großer Unterschied.“ Auch als man bei der Beratung der Steuernovelle im Jahre 1908 auf den Antrag zurückkam, hat man in dieser grundsätzlichen Auffassung keinen andern Standpunkt eingenommen (vgl. Landtagsverhandlungen 1907—1908, Prot. 558 f.). Nicht anders wird auch in Preußen die entsprechende Bestimmung des § 8 II, 2 des dortigen Einkommensteuergesetzes ausgelegt. Der Unterschied in der Rechtslage ist nur der, daß in Preußen Lebensversicherungsprämien in bestimmter Höhe abzugsfähig sind. Zutreffend weist das Finanzdepartement darauf hin, daß aus der Fassung des preußischen Gesetzes, in dem die Prämien unter einer besondern Ziffer neben den dauernden Lasten und Schuldzinsen erwähnt sind, schon hervorgeht, daß sie nicht als darunter begriffen angesehen wurden. „Bei der Beratung dieses Zusatzes bestand kein Zweifel darüber, daß ohne eine besondere Bestimmung über die Abzugsfähigkeit von Lebensversicherungsprämien die Steuerpflichtigen zum Abzuge von Prämien für die Versicherung einer Summe auf den Fall ihres Todes oder auf den Erlebensfall nicht berechtigt sein würden, denn bei der Zahlung von Prämien für eine derartige Lebensversicherung für die Person des Steuerpflichtigen handelt es sich um Aufwendungen zur Verbesserung des Vermögens, deren Abzugsfähigkeit schon durch das Verbot des § 9 II, 1 (jetzt § 8 III, 1) des Gesetzes ausgeschlossen war“ (so PrOVG. E. i. St. 15, 209, vgl. auch 13, 237). Die hier in Bezug genommene Bestimmung des § 8 III, 1 (daß nicht abzugsfähig

sind „Verwendungen zu Verbesserung und Vermehrung des Vermögens, Kapitalanlagen u., soweit nicht Ausnahmen zugelassen sind“) ist aber auch keine Sonderbestimmung des preußischen Rechts, sondern ein Grundsatz, der sich als Folgerung aus dem Einkommensbegriff ergibt (vgl. F uisting a. a. O. 330), der im weimarischen Steuerrecht kein wesentlich anderer ist.

Nun gibt der Kläger freilich zu, daß Lebensversicherungsprämien nicht ohne weiteres den Charakter von Lasten hätten, er meint nur sie würden zu Lasten dann, wenn sie im Einzelfall über den zur Deckung der Lebensversicherungssumme ausreichenden Betrag hinausgingen und also einen reinen Gewinn für die Versicherungsanstalt darstellten. Daß sie auch dann nicht ihren rechtlichen Charakter verändern, gibt auch er zu. Aber sie verändern auch nicht, worauf es für das Steuerrecht ankommt, ihre wirtschaftliche Bedeutung. Denn das wirtschaftliche Äquivalent der Versicherungssumme wird dem einzelnen nicht gegeben für die bis zum Durchschnittsalter laufenden Prämienleistungen. Die Beziehung der Prämienhöhe auf ein Durchschnittsalter setzt vielmehr gerade voraus, daß dem einzelnen das wirtschaftliche Äquivalent nur gewährt werden kann, wenn er ohne Rücksicht auf die Erreichung des Durchschnittsalters Prämien zahlt. Auch wirtschaftlich betrachtet ist die Prämienzahlung nach Erreichung des Durchschnittsalters für den einzelnen keine reine Last, sondern eine Leistung, für die etwas gewonnen wird, nämlich die Versicherungssumme, die das Äquivalent für seine Gesamtleistung ist. Unter diesem Gesichtspunkte hat das Preußische Oberverwaltungsgericht (E. i. St. 14, 82 ff.) z. B. auch die Zinsen bei Berggewerkschaften nach ihrer „rechtlichen wie wirtschaftlichen Natur als Kapitaleinlagen und danach als Kapitalanlagen“ angesehen. Daran ändert der Umstand nichts, daß sich das Versicherungsgeschäft im ganzen für den einzelnen Versicherungsnehmer schließlich als wirtschaftlich ungünstig herausstellen kann. Auch die Beachtung des in der Begründung des weimarischen Einkommensteuergesetzes hervorgehobenen Gesichtspunktes, daß als abzugsfähige Last auf der einen Seite nur anzusehen ist, was als Einkommen auf der Seite des Empfängers erscheint, führt dahin, die nach dem Durchschnittsalter gezahlten Prämien nicht als abzugsfähige Last zu behandeln, denn sie stellen noch nicht das Einkommen der Versicherungsanstalt dar, aus ihnen sind ebenso wie aus den vorher gezahlten Prämien die Gegenleistungen der Anstalt zu bestreiten, und erst was danach übrig bleibt, ist ihr Einkommen.

Die vom Kläger zu zahlenden Lebensversicherungsprämien sind danach, auch nachdem dieser das durchschnittliche Sterblichkeitsalter überschritten hat, nicht als dauernde Last im Sinne des § 16 EStG. anzusehen und also auf Grund dieser Bestimmung nicht abzugsfähig. Andere Gesichtspunkte, unter denen es zulässig wäre, das steuerpflichtige Einkommen um ihren Betrag zu kürzen, kommen nach dem Gesetz nicht in Betracht. Danach rechtfertigt sich die Zurückweisung des Begehrens des Klägers, ohne daß auf die sozialpolitischen und finanzpolitischen Erwägungen eingegangen zu werden braucht, die für bezw. gegen seine Ansicht geltend gemacht sind.

Uebrigens wäre für das Steuerjahr 1916 seine Zurückweisung auch deshalb geboten, weil er den Abzug erst im Februar, also nach Ablauf der in § 19 EStG. vorgeschriebenen Frist angemeldet hat. Der Kläger ist zwar der Ansicht, daß dieser Mangel dadurch geheilt sei, daß die Vorinstanzen darüber hinweggegangen seien. Diese Ansicht ist aber unrichtig. Wie das Oberverwaltungsgericht schon mehrfach entschieden hat (vgl. Jahrb. 3, 214; 4, 87), ist die Vorschrift der Anmeldung zwingend insoweit, daß die Steuerbehörde nicht angemeldete Lasten nicht berücksichtigen darf, so daß in ihrer Berücksichtigung eine Gesetzesverletzung liegen würde. Auch wirkt die Versäumnis für das ganze Steuerjahr, denn nach § 76 EStG. bildet die einmal festgestellte Steuerrolle die Grundlage für das ganze laufende Steuerjahr, und es sind nur die in § 77 besonders aufgeführten Zugänge und Abgänge zu berücksichtigen. Darunter ist der Fall des Entstehens von Schuldzinsen und dauernden Lasten nicht aufgeführt, denn in diesem Falle handelt es sich nicht um eine Verminderung des anmeldepflichtigen Einkommens (§ 11), sondern um eine von diesem im ganzen abzuziehende Last. Die Verspätung zu Anfang des Jahres kann daher nicht nachträglich mit Wirkung vom 1. Juli ab wieder gutgemacht werden.

Die Revision war danach zurückzuweisen.

Nr. 3. (Sachsen-Gotha)¹⁾

Einkommensteuer. Zuwendungen, die ein Kriegsteilnehmer oder dessen Familie während der Einberufung von seinem bisherigen Arbeitgeber erhält, sind in der Regel steuerpflichtiges Einkommen des Kriegsteilnehmers, wenn das vor dem Kriege bestandene Dienst- oder Arbeitsverhältnis nicht gelöst worden ist.

1) Vgl. Jahrb. 4, 203.

Einkommensteuergesetz vom 31. Dezember 1908, Ges. 1909 S. 1, Art. 8.

Urteil vom 10. Januar 1917. C 128/16.

Ein Kriegsteilnehmer, der vor seiner Einberufung Angestellter einer Aktiengesellschaft mit einem Monatsgehälter von 125 M. gewesen war, hatte die Steuerpflichtigkeit einer „Unterstützung“ bestritten, die seiner Familie von der Gesellschaft fortlaufend mit monatlich 70 M. gewährt wurde. Er war von der Berufungskommission abfällig beschieden worden. Mit der Revision machte er geltend, es handle sich bei den Zahlungen an seine Frau um freiwillige Zuwendungen der Gesellschaft, die jederzeit entzogen werden könnten. Der Vertreter des Staatsfiskus war der Ansicht, daß die Stellungnahme der Berufungskommission zutreffend sei, weil die Beträge „zweifelloß von der Arbeitgeberin unter Unkosten gebucht und von ihr nicht mit versteuert“ würden, und wies darauf hin, daß der Kläger auch deshalb keinen Grund zur Beschwerde habe, weil sein Einkommen weniger als 1800 M. betrage und deshalb seine Steuerpflicht nach Art. 7 EStG. während seiner Zugehörigkeit zum Heere ruhe. Das Obergericht hat die angefochtene Entscheidung aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Daß die Steuerpflicht des Klägers, wie der Vertreter des Staatsfiskus hervorhebt, bei der Veranlagung mit 900—1000 M. nach Art. 7 EStG. für die Dauer seiner Zugehörigkeit zum Heere ruht, steht der Revision nicht entgegen. Denn durch das Ruhen der Zahlungspflicht wird die Wirksamkeit der Veranlagung nicht berührt, daher hat der Steuerpflichtige das Recht, deren Gesetzmäßigkeit trotzdem im Rechtsmittelverfahren feststellen zu lassen.

Die Revision ist auch begründet.

Ob die monatliche Zahlung von 70 M., welche die Frau des Klägers von der Gesellschaft erhält, bei der er vor dem Kriege angestellt war, steuerpflichtiges Einkommen ist, ist keineswegs unzweifelhaft. Daß die Beträge „von der Arbeitgeberin unter Unkosten gebucht und von ihr nicht mit versteuert werden“, wird vom Vertreter des Staatsfiskus nur vermutet; es würde aber auch ohne Bedeutung sein; entscheidend würde nur sein, ob es wirklich Betriebskosten im Sinne des Einkommensteuergesetzes für sie sind. Denn das würden sie nur sein, wenn sie Gehaltsfortzahlungen an

den Kläger darstellten oder sonst mit Rücksicht auf das etwa zwischen diesem und der Gesellschaft noch bestehende Dienstverhältnis geleistet würden, und nur dann würden sie auch in der Hand des Empfängers steuerpflichtiges Einkommen sein, denn sonst könnte ihre Steuerpflicht höchstens noch unter dem Gesichtspunkt in Betracht kommen, daß es sich für den Empfänger um Einkünfte aus einem „Rechte auf periodische Hebungen oder sonstige Vorteile“ handelte (EStG. Art. 8⁴); das wird aber bei Leistungen des frühern Arbeitgebers eines Kriegsteilnehmers an dessen Familie regelmäßig nicht in Frage kommen, da diese im allgemeinen auf einer Freigebigkeit des Gebers und nicht auf einer rechtlichen Verpflichtung zu beruhen pflegen [vgl. das Urteil vom 9. Dezember 1916 zu C 75/16]¹⁾. Daß es sich im vorliegenden Falle um Gehaltsfortzahlungen oder überhaupt um Leistungen aus einem Dienstverhältnisse handelt, kann aber nicht ohne weiteres angenommen werden. Die Einberufung des Dienstverpflichteten zum Kriegsdienste löst allerdings sowohl nach dem bürgerlichen Rechte wie nach Handelsrecht nicht von selbst das Dienstverhältnis auf, sondern gibt nur dem Dienstberechtigten ein Kündigungsrecht (BGB. § 626, HGB. § 72 Ziff. 3); es ist daher nicht ausgeschlossen, daß das Dienstverhältnis, in welchem der Kläger vor dem Kriege gestanden hat, zurzeit noch besteht. Aber der Dienstverpflichtete verliert nach beiden Rechten den Anspruch auf Gehalt oder die sonst vereinbarte Vergütung, wenn er, wie nunmehr der Kläger, durch die Einberufung für eine unverhältnismäßig lange Zeit an der Leistung der Dienste verhindert ist (BGB. § 616 und HGB. § 63). Daher hat der Kläger jedenfalls nach dem Gesetze keinen Anspruch auf Gehaltsfortzahlung; es könnte vielmehr höchstens sein, daß das Dienstverhältnis in der Tat nicht gekündigt worden ist und mit Rücksicht darauf die Weiterzahlung des Gehalts — unter Herabsetzung auf 70 M. für den Monat — besonders zugesichert worden ist oder doch tatsächlich erfolgt. Da das jedoch nicht festgestellt ist, so entbehrt die Annahme der Berufungskommission, daß der Bezug steuerpflichtiges Einkommen sei, der tatsächlichen Unterlagen, und beruht demnach ihre Entscheidung auf einem wesentlichen Verfahrensmangel.

Hiernach war die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache an die Berufungskommission zur Beschaffung der noch fehlenden tatsächlichen Unterlagen zurückzugeben. Dabei wird es, wenn nicht

1) Vgl. Jahrb. 4, 203.

besondere Vereinbarungen zwischen dem Kläger und der Gesellschaft vorliegen, im wesentlichen nur darauf ankommen, ob das Dienstverhältnis zwischen ihnen durch Aufkündigung gelöst worden ist oder nicht. Denn wenn es noch besteht, so spricht die Vermutung dafür, daß die Zahlungen an die Frau des Klägers mit Rücksicht darauf als Gehaltszahlungen geleistet werden und deshalb steuerpflichtige Einkünfte des Klägers aus dem Vertrage sind, während andernfalls angenommen werden darf, daß es der Besteuerung nicht unterliegende freiwillige, auf Liberalität beruhende Zuwendungen an die Familie des Klägers sind.

Nr. 4. (Sachsen-Weimar)

Ein Anspruch auf erhöhtes Ruhegehalt wegen Dienstbeschädigung (§ 37 Abs. 3 des Staatsbeamtengesetzes) besteht auch dann, wenn durch eine Dienstbeschädigung eine bereits bestehende Krankheit so verschlimmert wird, daß die Dienstunfähigkeit des Beamten früher als bei regelmäßigem Verlaufe der Krankheit eintritt.

Für Entscheidungen über den Anspruch von Gemeindebeamten auf erhöhtes Ruhegehalt wegen Dienstbeschädigung ist die Zuständigkeit des Obergerichts in höchster Instanz (still-schweigend) angenommen.

Gemeindeordnung vom 17. April 1895, RegBl. S. 145, Art. 105.
Staatsbeamtengesetz vom 21. Juni 1909, RegBl. S. 125, § 37 Abs. 3.

Ortsstatut, betr. die Regelung der Pensionsverhältnisse der berufsmäßigen Beamten der Stadt Weimar, vom 27. November 1896, § 15 Abs. 4.

Urteil vom 24. Januar 1917. A 6/16.

Der städtische Ratssdiener R. in Weimar hatte in amtlichem Auftrag im Dezember 1912 von dem Bäckermeister S. einen Geldbetrag beizuziehen gehabt und hatte dazu zur Pfändung schreiten müssen. Dabei hatte S. Widerstand geleistet und ihm mit geballter Faust einen Schlag vor die Brust versetzt, so daß er zurücktaumelte. Im Laufe des Jahres 1913 war dann bei ihm eine Herzkrankheit zutage getreten, die durch verschiedene Urlaube, Kuren und Erleichterungen im Dienst nicht behoben werden konnte. Er war deshalb mit seinem Einverständnis durch Verfügung des Gemeindevorstands vom 29. Januar 1916 in den Ruhestand versetzt worden.

Dabei war sein Ruhegehalt nach seinen Dienstjahren auf $53\frac{1}{2}$ Proz. seines Dienst Einkommens von 2000 M. festgesetzt worden. Dagegen hatte er beim Gemeinderate mit dem Antrag Einspruch erhoben, ihm auf Grund des § 37 des Staatsbeamten Gesetzes 80 Proz. seines Dienst Einkommens zu gewähren, da er infolge seiner im Dienst erlittenen Verletzung durch S. dienstunfähig geworden sei. Der Gemeinderat hatte den Anspruch zurückgewiesen, indem er annahm, daß K. schon vor jener Verletzung herzkrank gewesen sei. Die Berufung K.s dagegen war vom Bezirksausschuß zurückgewiesen worden. Auf die darauf von ihm erhobene Anfechtungsklage hat das Obergerwaltungsgericht unter Aufhebung der Vorentscheidungen die Stadtgemeinde für verpflichtet erklärt, dem Antrage des Klägers zu entsprechen.

Gründe.

Die angefochtene Entscheidung stellt fest, daß das Herzleiden des Klägers, das ihn dienstunfähig macht, „durch den erlittenen Unfall vielleicht einen raschern Verlauf genommen hat, daß aber seine Entstehung auf anderer Ursache beruht“, und begründet damit allein die Ablehnung seines Anspruchs auf erhöhtes Ruhegehalt. In dieser Begründung des Bezirksausschusses tritt eine unrichtige Auffassung des anzuwendenden Gesetzes hervor. § 37 Abs. 3 des Staatsbeamten Gesetzes, mit dem § 15 Abs. 4 des Ortsstatuts vom 27. November 1896 übereinstimmt, besagt: „Wenn ein Staatsbeamter in Erfüllung seines amtlichen Berufs ohne eigne grobe Fahrlässigkeit beschädigt und dadurch dienstunfähig wird, so stehen ihm achtzig vom Hundert seiner Besoldung ohne Rücksicht auf sein Dienstalter zu.“ Der hier vorausgesetzte Kausalzusammenhang ist kein anderer, als er auch sonst gefordert wird, wo rechtliche Folgerungen aus einer verursachenden Handlung gezogen werden; es wird nur verlangt, daß sich die veranlassende Handlung unter denjenigen Faktoren befunden hat, auf welche eine Folgeerscheinung als Ursache zurückzuführen ist, es sei denn, daß die konkrete Erscheinung auch ohne die betreffende Handlung eingetreten wäre (vgl. u. a. die Uebersicht über die Theorie und Rechtsprechung bei Staudinger, Kommentar z. BGB. II, 1 S. 47 ff.; II, 2 S. 1711 ff.; für das Strafrecht Olshausen, Kommentar z. StGB., Vorbem. z. I Abschnitt 3 N. 2 und zu § 222; für das Versicherungsrecht Stier-Somlo, Kommentar z. RVD. 2, 103). Danach ist der Anspruch auf erhöhtes Ruhegehalt nach § 37 des Staatsbeamten Gesetzes schon

dann begründet, wenn die die Pensionierung bedingende Dienstunfähigkeit derart mit einer Dienstbeschädigung in Kausalzusammenhang steht, daß sie ohne diese nicht eingetreten wäre. Und zwar kommt es dabei auf die Dienstunfähigkeit an, die zur Zeit der Verletzung in den Ruhestand vorlag. Der Nachweis, daß Dienstunfähigkeit auch ohne die Dienstbeschädigung später eingetreten wäre, schließt also den Anspruch auf erhöhtes Ruhegehalt nicht aus. Danach genügt im vorliegenden Falle die Feststellung des Bezirksausschusses, daß die Herzkrankheit des Klägers schon vor seiner Verletzung durch S. bestand, noch nicht, um die Annahme auszuschließen, daß der Kläger durch jene Verletzung dienstunfähig geworden ist. Wenn nur feststeht, daß ein schon früher bestandenes Herzleiden des Klägers infolge der Verletzung durch S. einen raschern Verlauf genommen hat und dadurch die Dienstunfähigkeit schon jetzt eingetreten ist, während sie sonst erst später eingetreten wäre, so ist dem Kläger das erhöhte Ruhegehalt nicht zu versagen. Ob diese allein maßgebende tatsächliche Voraussetzung vorlag, läßt aber die Begründung der angefochtenen Entscheidung dahingestellt. Sie ist daher nicht ausreichend. Es mußte angesichts der widerstreitenden Behauptungen der Parteien weiter festgestellt werden, ob nicht die Verletzung durch S. die Mitursache für die Dienstunfähigkeit des Klägers insofern geworden ist, als durch sie sein Herzleiden einen raschern Verlauf genommen hat, so daß die Dienstunfähigkeit zu einem frühern Zeitpunkt eingetreten ist, als sie ohne die Verletzung zu erwarten war.

Die dahingehende weitere Prüfung hat das Oberverwaltungsgericht vorgenommen. Danach konnte auf Grund des Akteninhalts in Verbindung mit den Parteierklärungen zunächst festgestellt werden, daß über den körperlichen Zustand und die berufliche Tätigkeit des Klägers vor seiner Verletzung durch S. Zeugnisse der verschiedensten Personen, Laien und Ärzte, vorlagen, von denen eins auch ein Herzleiden bescheinigte. Es war ferner auf Grund der gegen den Bäckermeister S. ergangenen Strafakten in Verbindung mit dem Zeugnis des Dr. L. als erwiesen anzusehen, daß der Kläger bei seinem Zusammenstoß mit S. von diesem einen so heftigen Schlag gegen die Brust erhielt, daß er zurücktaumelte und infolge des Stoßes längere Zeit starkes Herzklopfen hatte und eine Zeitlang nur schwer Luft bekam. Auf Grund der verschiedenen in den Akten befindlichen ärztlichen Zeugnisse ist endlich festgestellt, daß im Frühjahr 1913 beim Kläger ein ernstere Herzleiden hervortrat, welches sich schnell

verschlimmerte und zu seiner Dienstunfähigkeit führte. Das Gericht hat sodann die Großherzogl. S. Medizinalkommission um eine medizinischwissenschaftliche Würdigung dieses Tatsachenmaterials unter den angegebenen für die rechtliche Entscheidung maßgebenden Gesichtspunkten ersucht. Das Gutachten kommt zu dem Endurteil, es sei mit größter Wahrscheinlichkeit anzunehmen, daß der Kläger schon vor seinem Zusammenstoß mit S. herzleidend war, aber ebenso auch, daß dieses Herzleiden infolge jener Verletzung einen raschern Verlauf genommen hat und dadurch seine Dienstunfähigkeit schon zu einem frühern Zeitpunkt eingetreten ist, als sie ohne diese Verletzung zu erwarten gewesen wäre. Das Gutachten würdigt sorgfältig den als erwiesen angenommenen Tatbestand, insbesondere die Umstände (Beschäftigung im Feuerlöschdienst, Aufnahme in die Krankenkasse u. a.), deren Beweiserheblichkeit in dieser Instanz von den Parteien erörtert ist, und ist in seinen wissenschaftlichen Ausführungen überzeugend. Die Parteien haben gegen die Richtigkeit des Gutachtens selbst auch nichts mehr einzuwenden. Der Kläger meint nur, es sei durch das Gutachten zugleich erwiesen, daß der Keim zu seiner Krankheit durch die Anstrengungen im Dienste gelegt sei, und daß er schon deshalb die erhöhte Pension fordern könne, während der Gemeindevorstand es nach wie vor für entscheidend hält, daß nach dem Gutachten die Dienstbeschädigung des Klägers nur mitbestimmend, nicht maßgebend für den Eintritt seiner Dienstunfähigkeit war. Jedenfalls liegt kein Bedenken vor, das Ergebnis des Gutachtens der Schlußfeststellung des Gerichts zugrunde zu legen, und diese Feststellung konnte bei Beachtung der oben dargelegten rechtlichen Gesichtspunkte nur dahin getroffen werden, daß der in § 37 des Staatsbeamtengesetzes vorausgesetzte Kausalzusammenhang zwischen der vom Kläger, wie unstreitig, in Erfüllung seines amtlichen Berufs erlittenen Beschädigung und seiner zur Versetzung in den Ruhestand nötigen Dienstunfähigkeit vorlag. Da in diesem Verfahren nicht mehr, wie früher, behauptet ist und nach dem ermittelten Tatbestand auch nicht zugeben wäre, daß dem Kläger bei seinem Zusammenstoß mit S. eine grobe Fahrlässigkeit zur Last fiel, so ist sein Anspruch nach § 37 Abs. 3 a. a. O., Art. 105 Abs. 1 GemO. und § 15 Abs. 4 des Ortsstatuts vom 27. November 1896 begründet. Auf seine Klage mußte daher die Verpflichtung der Stadtgemeinde ausgesprochen werden, ihm achtzig vom Hundert seines bisherigen Dienst-einkommens zu zahlen.

Nr. 5. (Sachsen-Weimar) ¹⁾

Heranziehung der politischen Gemeinden zur Staatseinkommensteuer. Begriff des werbend angelegten Vermögens und Anwendung dieses Begriffs auf städtische Wasserwerke und Schlachthöfe. — Beträge, die aus den Einnahmen einer werbenden Vermögensanlage zur Tilgung der für die Anlage aufgenommenen Anleihen verwendet werden, dürfen bei der Feststellung der steuerpflichtigen Ueberschüsse nicht gekürzt werden.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, RegBl. S. 45, § 55 Abs. 2.

Urteil vom 31. Januar 1917. C 48/15.

Der Stadtgemeinde A. waren bei der Veranlagung für das Steuerjahr 1913 unter anderm 15403 M. und 3360 M. Ueberschüsse aus der Verwaltung des Wasserwerks und des Schlachthofs als steuerpflichtiges Einkommen angerechnet worden. Sie ist der Ansicht, daß etwaige Ueberschüsse der beiden Gemeindeanstalten nicht steuerpflichtig sind, weil die Anstalten gemeinnützigen Zwecken dienen, und bestreitet außerdem, daß in den maßgebenden Betriebsjahren Ueberschüsse erzielt worden sind. In der Berufungsinstanz hatte sie ihre Auffassung nicht durchsetzen können, aber erreicht, daß die fraglichen Ueberschüsse anderweit auf 5445 M. und 2693 M. festgestellt wurden. Von den veranlagten 15403 M. Ueberschüssen des Wasserwerks war dabei der Betrag von 9958 M. abgesetzt worden, den die Stadt im Durchschnitt der 3 letzten Jahre aus Kammereimitteln zur Unterhaltung der Kanalisation hat zuschießen müssen, indem anerkannt wurde, daß dieser Zuschuß die Ueberschüsse des Wasserwerks mindere, weil die Kanalisation und das Wasserwerk eine einheitliche Anlage seien. Gegen die Berufsungsentscheidung war sowohl von der Stadtgemeinde wie von der Vertretung des Staatsfiskus Revision eingelegt worden, von ersterer, um festgestellt zu sehen, daß die Ueberschüsse des Wasserwerks und des Schlachthofs überhaupt nicht steuerpflichtig seien bzw. von den Anstalten keine Ueberschüsse erzielt worden seien, von letzterer, um Entscheidung dahin zu erhalten, daß die Absetzung von 9958 M. Beitrag zur Kanalisation von den veranlagten Wasserwerksüberschüssen ungeeigentlich sei. Die Rechtsmittel sind beide als unbegründet zurückgewiesen worden.

1) Bgl. Jahrb. 2, 149 und 4, 85.

Gründe.

Wenn die Steuerpflichtigkeit der Ueberschüsse einer Gemeindeanstalt wirklich davon abhinge, daß der Betrieb „auf die Erzielung von Ueberschüssen gerichtet ist“ bzw. die Gemeinde dabei „einen unmittelbaren Vorteil für den Stadtsäckel bezweckt“, dann würde der Gemeindevorstand nicht unrecht haben, wenn er meint, daß die etwaigen Ueberschüsse des Wasserwerks und des Schlachthofs nicht steuerpflichtig seien. Wasserwerke der Gemeinden sind Anstalten, die der Erfüllung einer den Gemeinden durch das Gesetz zugewiesenen Aufgabe dienen (Art. 12 GemD., vgl. auch Jahrb. 4, 84 und 2, 157), und ebenso dient die Errichtung öffentlicher Schlachthäuser der Gemeinden bestimmungsgemäß und zunächst allgemeinen öffentlichen Interessen, sofern damit vornehmlich bezweckt wird, die Versorgung der Bevölkerung mit Fleisch durch Ueberwachung des Schlachtviehs und des Fleisches und durch Beseitigung der mit den Einzelschlachtstätten vielfach verbundenen Mißstände gesundheitlich möglichst einwandfrei zu gestalten. Daher müssen bei solchen Anstalten, wie das Obergerverwaltungsgericht schon wiederholt ausgesprochen hat (vgl. Jahrb. 2, 158 und 4, 84), besondere Umstände vorliegen, welche dafür sprechen, daß die Gemeinde mit dem Betrieb über die eigentliche Zweckbestimmung hinaus Erwerbszwecke verfolgt, damit das angenommen werden kann, und solche Umstände sind hier nicht ermittelt und werden sich wohl auch nicht feststellen lassen; jedenfalls ist die Tatsache allein, daß die Gebühreneinnahme die Betriebskosten übersteigt, als ein solcher Umstand nicht anzusehen (vgl. Jahrb. 2, 157 und 4, 84).

Indessen in Wirklichkeit kommt es darauf, daß die Gemeinde die Erzielung von Gewinn bezweckt, garnicht an. Denn die Steuerpflichtigkeit der Wasserwerks- und Schlachthofserträge wird darauf gestützt, daß die beiden Veranstellungen als „werbend angelegtes Vermögen“ anzusehen sind (§ 55 Abs. 2 EStG.). Das ist aber an sich nicht zu beanstanden, und zu den Begriffsmerkmalen solchen Vermögens gehört nicht, daß die Anlage auf die Erzielung von Gewinn gerichtet ist.

Was unter „sonst werbend angelegtem Vermögen“ im Sinne der Gesetzesvorschrift zu verstehen ist, ist weder im Gesetze noch in der Ausführungsverordnung näher erläutert, noch den Gesetzesmaterialien zu entnehmen. Indessen die Gegenüberstellung „in gewerblichen Betrieben“ und „sonst werbend“ angelegten Vermögens

ohne Beschränkung des letztern auf zinsentragendes Kapitalvermögen und Grundbesitz läßt als die natürlichste und dem Wortsinne am nächsten liegende Auslegung die erscheinen, daß das Gesetz unter „sonst werbend angelegtem Vermögen“ solches Vermögen verstanden wissen will, das werbend angelegt ist, d. h. tatsächlich wirbt (einen Abwurf gewährt). Für die Annahme, daß ein Vermögenswert der Gemeinde werbend angelegtes Vermögen sei, ist daher nur erforderlich, daß sich bei der Anlage tatsächlich ein Ueberschuß, d. h. ein für die Verwendung im Gemeindehaushalte verfügbarer Ueberschlag der Einnahmen über die Ausgaben, ergibt, während es nicht darauf ankommt, „ob der Zweck der Anlage von Anfang an auf die Erzielung von Ueberschüssen oder aber auf ausschließlich oder vorwiegend gemeinnützige Ziele gerichtet war, oder ob endlich die Tatsache der Gewinnerzielung unabhängig von dem gewollten Zwecke der Anlage eintritt“ (SächWB. Jahrb. 1, 341; vgl. auch ThürWB. Jahrb. 2, 149, 159).

Danach läßt sich aber die Entscheidung der Berufungskommission nicht, wie es in der Revision des Gemeindevorstands in erster Linie geschieht, damit bekämpfen, daß für die Einrichtung des Wasserwerks und des Schlachthofs ausschließlich Rücksichten des öffentlichen Interesses maßgebend gewesen seien, insbesondere solche der öffentlichen Gesundheitspflege, aber nicht der Zweck, Einnahmen für den Stadtsäckel zu erzielen, und daß die Stadt außerdem mit der Einrichtung und Unterhaltung dieser Anstalten öffentlichrechtliche Verpflichtungen erfülle, sondern die Veranlagung der Gemeinde mit Einkünften aus diesen Veranstellungen würde eben nur gesetzwidrig sein, wenn sie Reinerträge im Sinne des Gesetzes (vgl. § 55 Abs. 2) nicht ergäben.

Das wird allerdings in zweiter Linie vom Gemeindevorstand auch behauptet. Aber der Einwand ist nicht begründet. Zwar kann man ihm nicht, wie die Vertretung des Staatsfiskus es tut, entgegenhalten, daß die Feststellung der Berufungskommission, daß Ueberschüsse erzielt würden, eine tatsächliche Feststellung und deshalb im Revisionsverfahren nicht nachzuprüfen sei; denn die Frage ist die, ob die Anstalten Reinerträge im Sinne des Einkommensteuergesetzes, also steuerpflichtige Ueberschüsse ergeben, und die Beantwortung dieser Frage hängt nicht allein davon ab, ob die Einnahmen tatsächlich die Ausgaben übersteigen, sondern auch davon, ob der Ueberschlag steuerrechtlich Reinertrag ist; die Frage ist also mindestens auch eine Rechtsfrage. Und der Gemeindevorstand bekämpft auch die Annahme der Berufungskom-

mission gerade unter einem rechtlichen Gesichtspunkte, wenn er geltend macht, die Steuerbehörden hätten einen Ueberschuß „nur künstlich steuertechnisch dadurch ausgerechnet“, daß sie „die gesetzlich vorgeschriebenen Tilgungsbeträge als Ueberschüsse betrachteten“. Aber die Feststellung der Berufungskommission läßt sich nach den Akten in in der Tat rechtlich nicht beanstanden.

Kapitalabtragungen sind nicht abzugsfähig. Das ist im Art. 72 V (vbd. mit Art. 59 IV) AusfB. 3. EStG. besonders ausgesprochen und ergibt sich auch aus dem Wesen der Sache. Schuldentilgung bedeutet für den Steuerpflichtigen eine Vermehrung seines Vermögens. Kapitalabtragungen sind also Vorgänge, die sich im Bereiche des Vermögens abspielen, und, was das Einkommen angeht, so handelt es sich dabei höchstens um eine Frage der Einkommenverwendung, aber nicht um eine solche der Einkommensbildung. Unerheblich ist auch, ob die Schuldentilgung freiwillig geschieht oder auf einer vertraglichen oder gesetzlichen Verpflichtung beruht, denn dadurch wird ihre wirtschaftliche Bedeutung, auf die es steuerrechtlich allein ankommt, nicht berührt. Daher müssen Verwendungen zur Schuldentilgung dem Reineinkommen wieder zugelegt werden, wenn sie aus Quellerträgen bestritten worden sind. Daß das letztere im vorliegenden Falle wenigstens in den drei für die Veranlagung maßgebenden Jahren 1909—1911 geschehen ist, ist aber nicht zweifelhaft. Die Behauptung des Gemeindevorstands, daß die zur Schuldentilgung verwendeten Beträge, namentlich beim Wasserwerke, „aus Steuermitteln“ aufgebracht werden müßten, da die Werkkassen insoweit Zuschüsse aus der Rämmereikasse erforderten, — der übrigens das an anderer Stelle gemachte Zugeständnis gegenübersteht, daß die Tilgung „jetzt aus den Einnahmen der Werke selbst aufgebracht werde“ — wird jedenfalls für diese 3 Jahre durch den Inhalt der Werksrechnungen widerlegt. Denn danach sind in diesen Jahren von der Rämmereikasse überhaupt keine Zuschüsse an die Werkkassen gezahlt worden, sondern alle Ausgaben der Anstalten, und darunter auch die Tilgungsraten, aus ihren Einnahmen an Gebühren, Pacht- und Mietzinsen, Installationsgewinnen usw. bestritten worden. Daher erledigt sich auch ohne weiteres der Einwand des Gemeindevorstands, daß die Stadt bei dem von den Steuerbehörden beobachteten Verfahren auf die Gemeindesteuer, die sie erhebe, Staatssteuern bezahlen müsse, und es erscheint gerechtfertigt, daß die Steuerbehörden die Ausgaben für Schuldentilgung beanstandet und den Einnahmen hinzugerechnet

haben. Dann ergeben sich aber nach den in den Akten aufgestellten Berechnungen für die 3 Jahre tatsächlich steuerpflichtige Ueberschüsse. Da diese Berechnungen auch sonst nicht ersichtlich nach der Richtung hin fehlgehen, daß die Möglichkeit, daß sich steuerpflichtige Ueberschüsse überhaupt nicht ergeben, in Betracht kommen könnte, so darf also jedenfalls damit gerechnet werden, daß wenigstens in den 3 Jahren Ueberschüsse, die als steuerpflichtige Reinerträge zu gelten haben würden, überhaupt erzielt worden sind.

Nun wird freilich eine Vermögensanlage nicht schon dadurch zu einer werbenden im Sinne des § 55 Abs. 2 EStG., daß sie überhaupt einmal einen Einnahmeüberschuß ergibt. Der Begriff der Einkommensquelle erfordert einen dauernden Zustand. Eine Einkommensquelle „werbend angelegtes Vermögen“ bildet daher eine Vermögensanlage nur dann, wenn sie nach ihrer ganzen Art und Einrichtung regelmäßig Ueberschüsse abwirft oder doch bei normalem Verlaufe der Dinge abwerfen würde, d. h. wenn, wie sich die Entscheidung der frühern Beschwerdeinstanz vom 7. Januar 1911 — D 8 — zutreffend ausdrückt, „der Betrieb ‚anlagemäßig‘ so eingerichtet ist“, daß er für die Regel einen Gewinn ergibt. Aber nach den Akten besteht auch kein Anlaß, anzunehmen, daß es sich bei der Erzielung der Ueberschüsse in den Jahren 1909—1911 nur um eine vorübergehende Erscheinung gehandelt habe; denn die Gemeinde wird nach den Akten schon seit dem Jahre 1910 mit Ueberschüssen des Schlachthofs und des Wasserwerks zur Steuer herangezogen, es müssen also von diesen Anstalten schon etwa seit dem Jahre 1906 Ueberschüsse erzielt worden sein. Zur Zeit der hier streitigen Veranlagung für das Jahr 1913 durfte daher wohl angenommen werden, daß die Erzielung von Ueberschüssen regelmäßig und in der Einrichtung der Anstalten begründet sei. Bei dieser Sachlage würde es aber auch unerheblich sein, wenn das Wasserwerk wirklich, wie der Gemeindevorstand anscheinend behaupten will, wenigstens neuerdings Zuschüsse aus der Kammereikasse erforderte bzw. wenn wenigstens für die Jahre 1914 und 1915 solche Zuschüsse erforderlich gewesen wären. Denn dadurch, daß ein Betrieb „anlagemäßig“ so eingerichtet ist, daß er bei normalem Verlaufe der Dinge einen Gewinn abwirft, wird nicht ausgeschlossen, daß er das ausnahmsweise einmal nicht tut; daher wird einer Vermögensanlage, die nach ihrer Einrichtung und Anlage als werbend angelegtes Vermögen zu gelten hat, dieser Charakter noch nicht dadurch genommen, daß sie einmal ein Jahr oder auch mehrere Jahre keine Ueberschüsse

ergibt, sondern diese Eigenschaft würde ihr dann nur nicht mehr zugesprochen werden können, wenn der Wegfall der Ueberschüsse darauf beruhte, daß die Anlage in ihrer Einrichtung so verändert worden ist, daß sie für die Regel keine Ueberschüsse mehr ergibt. Daß das Wasserwerk etwa seit dem Jahre 1914 keine Ueberschüsse mehr ergeben hat, würde demnach der Annahme seines verbenden Charakters für die jetzt streitige Veranlagung höchstens entgegenstehen, wenn schon zur Zeit dieser Veranlagung Grund zu der Annahme bestanden hätte, daß das Werk seiner derzeitigen Einrichtung nach in Zukunft für die Regel keine Ueberschüsse mehr abwerfen werde. In dieser Beziehung ist aber bei den Berufsungsverhandlungen nichts hervorgetreten. Wenn es daher der Gemeindevorstand etwa jetzt mit seinem Hinweise darauf, wie sich die Verhältnisse in den Jahren 1914 und 1915 tatsächlich gestaltet hätten, behaupten will, so würde das ein neues tatsächliches Vorbringen sein, das in der Revisionsinstanz nicht berücksichtigt werden kann.

Haben hiernach die Vorinstanzen die Steuerpflichtigkeit der Wasserwerks- und Schlachthausüberschüsse ohne Rechtsirrtum angenommen, so haben sie auch mit Recht abgelehnt, gegen diese Ueberschüsse die Zuschüsse aufzurechnen, welche die Stadt zur Unterhaltung des Krankenhauses, des Lyzeums, des Friedhofs usw. aus allgemeinen Kammereimitteln leisten muß. Entsprechend dem Begriffe des Einkommens als der Gesamtheit der Einkünfte aus bestimmten, im Gesetze namentlich bezeichneten Einkommensquellen kann eine Ausgleichung von Gewinnen und Verlusten nur zwischen den Ergebnissen solcher Einkommensquellen in Frage kommen. Krankenhaus, Lyzeum, Friedhof usw. müßten also, wenn die zu ihrer Unterhaltung nötigen Zuschüsse als Einkommensverluste berücksichtigt werden sollen, an sich auch Einkommensquellen, d. h. also, da auch bei ihnen nur die Quelle „verbend angelegtes Vermögen“ in Betracht kommen kann, anlagemäßig so eingerichtet sein, daß sie für die Regel einen Gewinn abwürfen. Das ist aber nach den Akten und den eigenen Angaben des Gemeindevorstands nicht der Fall. Der Gemeindevorstand betont selbst, daß die Gebühren für die Benutzung des Krankenhauses, des Lyzeums und des Friedhofs nicht so hoch festgesetzt werden könnten, daß ein Einnahmeüberschuß herauskomme, weil die Folge sein würde, daß die Benutzung der Anstalten zurückginge und dann eher noch weniger Einnahmen erzielt werden würden, wie jetzt. Damit gibt er zu, daß die Anstalten zurzeit tatsächlich so eingerichtet sind, daß sie überhaupt keinen Gewinn ergeben können.

Das ist aber allein entscheidend; daß die Gemeinde auch bei diesen Anstalten den Wunsch oder die Absicht hat, die Ausgaben durch die Einnahmen auch bei ihrer gegenwärtigen Einrichtung zu decken, oder daß an sich doch die Möglichkeit besteht, auch bei ihnen die Gebühren so zu bemessen, daß die Einnahmen die Ausgaben schließlich übersteigen, ist demgegenüber ohne Bedeutung.

Eine ganz andere Frage ist es indessen, ob die Berufungskommission von dem Ertrage des Wasserwerks wenigstens den Betrag absetzen durfte, der im Durchschnitte der 3 maßgebenden Jahre aus Kämmerereinnahmen zur Unterhaltung der Kanalisation zugehossen worden ist. Denn die Berufungskommission hat diesen Abzug deshalb zugelassen, weil in Apolda nach ihrer Ansicht Kanalisation und Wasserwerk sich derart gegenseitig ergänzen, daß die eine Anlage ohne die andere nicht betriebsfähig sein würde, d. h. weil sie das Wasserwerk und die Kanalisation als eine einheitliche Anlage ansieht. Das ist aber ein ganz anderer Gesichtspunkt, wie der, unter dem die Gemeinde die Absetzung der Zuschüsse für Krankenhaus, Lyzeum und Friedhof verlangt; und die Revision des Staatsfiskus geht demnach fehl, soweit sie darauf gestützt ist, daß die Kanalisation keine werbende Vermögensanlage sei. Die Stellungnahme der Berufungskommission ist aber mit der Revision überhaupt nicht anzufechten. Denn wenn das Wasserwerk und die Kanalisation tatsächlich eine einheitliche Anlage sind, dann kann auch für die Besteuerung nur das finanzielle Ergebnis dieser einheitlichen Anlage maßgebend sein. Die Stadt leistet dann den Zuschuß nicht für eine vom Wasserwerke verschiedene Anlage, sondern für die Gesamtanlage, derselbe mindert daher deren Ertrag. Deshalb wäre die Auffassung der Berufungskommission nur zu beanstanden, wenn der von ihr angenommene untrennbare Zusammenhang zwischen dem Wasserwerk und der Kanalisation tatsächlich nicht bestände. Diese Annahme kann jedoch mit der Revision nicht angefochten werden, da sie eine ausschließlich tatsächliche Feststellung enthält.

Danach sind die Revisionsangriffe sowohl des Gemeindevorstands wie der Vertretung des Staatsfiskus unbegründet. Da auch kein Grund besteht, die Veranlagung von Amts wegen zu beanstanden, waren daher die Rechtsmittel beide zurückzuweisen.

Nr. 6. (Schwarzburg-Sondershausen)

Einkommensteuer. Vergütungen, welche den Mitgliedern eines Konsumvereins aus dem nach Erfüllung der sonstigen Ver-

bindlichkeiten des Vereins verbleibenden Ueberschüsse satzungsgemäß nach Verhältnis der Warenentnahme zu gewähren sind, bilden steuerpflichtiges Einkommen der Mitglieder.

Einkommensteuergesetz vom 15. Februar 1912, GesG. S. 19, §§ 8 und 15^b.

Urteil vom 14. Februar 1917. C 25/16.

Dem Mitgliede D. des Konsumvereins in G. war bei der Veranlagung für das Steuerjahr 1915 der Betrag von 127 M., den er satzungsgemäß auf die im Jahre 1914 bezogenen Waren vergütet erhalten hatte, als steuerpflichtiges Einkommen angerechnet worden. Hiergegen hatte er mit der Behauptung Berufung erhoben, daß es sich bei den fraglichen Leistungen des Vereins an seine Mitglieder nicht um eine Gewinnverteilung handle, sondern um die Rückvergütung zu hoch berechneter Kaufpreise. Die Berufung war als unbegründet zurückgewiesen worden. Das gleiche Schicksal hatte die dagegen eingewendete Revision.

Gründe.

Der Konsumverein Gr. bezweckt nach seinen Satzungen den gemeinschaftlichen Ankauf von Lebens- und Wirtschaftsbedürfnissen im großen und Ablass im kleinen an die Mitglieder, sowie Anregung zum Sparen durch die erzielten Rückvergütungen (§ 1 des Statuts). Die Gewinnverteilung erfolgt durch die Generalversammlung. Von dem Reingewinne sind die erforderlichen Zuführungen zum Reservefonds und Abschreibungen zu decken. Sodann sind zunächst an die Mitglieder nach dem Verhältnis ihrer Geschäftsguthaben höchstens 4 Proz. als Gewinnanteil zu verteilen. Dann werden die durch Verträge oder Beschlüsse der Generalversammlung gewährten Tantiemen berechnet und berichtigt, und der verbleibende Ueberschuß wird endlich an die Mitglieder nach Verhältnis der von ihnen in dem betreffenden Geschäftsjahre bezogenen Waren als Gewinnanteil verteilt (§ 79 des Statuts).

Bei der ersten Verteilung handelt es sich auch nach Ansicht des Klägers um eine Kapitaldividende, deren Steuerpflicht er nicht bezweifelt. Bei der zweiten Verteilung komme dagegen — so meint er — eine Konsumdividende in Frage, die der Besteuerung nicht unterliege. Es handle sich dabei nur um eine Rückvergütung des ursprünglich zu hoch bemessenen Kaufpreises für die entnommenen Waren. Der Verein verfolge das Prinzip der Warenversorgung zum Selbstkosten-

preis. Dies geschehe durch vorläufige Abgabe zum Ladenpreis und nachträgliche Rückvergütung, da sich naturgemäß erst am Schlusse des Jahres die Höhe der in Abzug zu bringenden Unkosten übersehen lasse. Der Kläger hält deshalb die Anwendbarkeit der §§ 8, 14, 15 EStG. auf diese Konsumdividende für ausgeschlossen.

Soweit es sich um die Besteuerungsmöglichkeit nach §§ 8 und 14 EStG. handelt, hat der Kläger recht. Nach diesen Vorschriften ist jedoch die Dividende auch nicht zur Besteuerung herangezogen. Die Steuerpflicht ist vielmehr von der Berufungskommission nach §§ 8 und 15^b EStG. angenommen worden, wonach als Einkommen aus Kapitalvermögen gelten: Zinsen, Renten und sonstige geldwerte Vorteile aus Kapitalforderungen jeder Art, einschließlich der Dividendenbezüge von Aktien und ähnlichen Kapitalanlagen, und als Dividendenbezüge ausdrücklich mitaufgezählt werden: Dividenden oder Gewinnanteile und Ausbeuten von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

Für die Beurteilung der Steuerpflicht kommt es also lediglich darauf an, ob es sich bei der von dem Kläger als Konsumdividende bezeichneten Auszahlung des nach Erledigung der sonstigen statutenmäßigen Verpflichtungen des Vereins verbleibenden Ueberschusses an die Mitglieder nach Verhältnis ihres Warenbezugs um Dividenden oder Gewinnanteile handelt, die nach ausdrücklicher Vorschrift des § 15^b EStG. als Einkommen aus Kapitalvermögen gelten sollen.

Daß sich der Bezug auch dieser Dividende an die Mitglieder auf die Leistung von Beiträgen der Mitglieder zu den Kapitalanlagen des Vereins in der Form von Geschäftsanteilen gründet, die ja den Verein erst in die Lage versetzen, die beabsichtigten Zwecke des Vereins zu erfüllen, ist nicht zweifelhaft. Entscheidend für die Frage der Steuerpflicht ist aber weiter, ob es sich tatsächlich, wie der Kläger behauptet, nur um die Rückgewähr eines zu viel gezahlten Kaufpreises handelt, auf die den Mitgliedern ein satzungsgemäßer Anspruch zusteht. Deshalb würde auch der Hinweis des Klägers, daß die Mitglieder einen forderungsrechtlichen Anspruch auf die Zahlung dieser Dividende nicht besitzen, sondern die Gewährung und Bestimmung der Höhe dem freien Ermessen der Generalversammlung vorbehalten sei, gerade der Annahme widersprechen, daß es sich um einen Anspruch der Mitglieder auf die Rückgewähr handle. Ein Anspruch der Mitglieder auf die Auszahlung des verbleibenden Ueberschusses besteht aber an sich zweifellos. Denn § 79 des Statuts sagt gerade, daß der Ueberschuß an

die Mitglieder nach Verhältnis der von ihnen in dem betreffenden Geschäftsjahre bezogenen Waren als Gewinnanteil verteilt werden soll. Ausschlaggebend ist indessen, daß den Mitgliedern durch die Vorschrift der Satzungen nur ein Anspruch auf einen Anteil am Reingewinne des Konsumvereins nach Maßgabe ihrer Warenentnahme zusteht, nämlich sofern nach Erfüllung der übrigen satzungsgemäßen Verpflichtungen und Leistungen ein Reingewinn überhaupt noch vorhanden ist. Denn das Verhältnis der Warenentnahme bildet demnach nur den Maßstab der Gewinnverteilung. Ein Anspruch auf Erstattung oder Nachlaß eines bestimmten Teils der gezahlten Kaufpreise wird den Mitgliedern durch die Satzungen dagegen nicht gegeben. Es fehlt die objektive Gewißheit, daß den Mitgliedern auf die gezahlten Preise etwas zurückgewährt wird oder nach der Höhe des erzielten Reingewinns zurückgewährt werden kann. Die durch § 79 des Statuts bestimmte Verteilung des verbleibenden Ueberschusses an die Mitglieder nach Verhältnis der Warenentnahme, die der Kläger als Konsumdividende bezeichnet, unterscheidet sich also nicht von der Gewinndividende im allgemeinen, deren Steuerpflicht auch der Kläger anerkennt.

Dies ist übrigens auch entgegen der Ansicht des Klägers gegenwärtig die allgemeine Rechtsanschauung in Literatur und Rechtsprechung (vgl. SächsDVG. Jahrb. 11, 92; Wachler, Das sächs. Einkommensteuergesetz 16; PrDVG. G. i. St. 11, 219; f. auch Fusting, EStG. [7] 287, [8] 712, ²²).

Wenn der Kläger die Konsumdividende mit dem von Rabattspaarvereinen gewährten Rabatte vergleicht, so ist dies nicht richtig. Denn im letztern Falle liegt keine Gewinnverteilung vor, sondern eine vertragsmäßige Preisminderung, die der Verkäufer gewähren muß, einerlei, ob er mit Gewinn gearbeitet hat oder nicht. Die Konsumdividende kann dagegen überhaupt nur gezahlt werden, wenn der Verein seine sonstigen Verpflichtungen erfüllt hat und dann noch Ueberschüsse hat.

Hiernach war die Revision zurückzuweisen.

Ur. 7. (Sachsen-Altenburg)

Auch die Ortsstatuten der Städte dürfen nicht mit den Landesgesetzen in Widerspruch stehen. Ihre Gültigkeit nach dieser Richtung hin unterliegt der richterlichen Prüfung auch dann, wenn sie von der Gemeindeaufsichtsbehörde bestätigt sind.

Für die erste Herstellung von Fußwegen (Bürgersteigen) an bestehenden (alten) Straßen dürfen Anliegerbeiträge nur als Beiträge nach § 5 Abs. 1 des Gemeindeleistungsgesetzes erhoben werden.

Zu Anliegerbeiträgen zu den Kosten der Anlegung und des ersten Ausbaus neuer Straßen können die Anlieger ortstatutarisch nur für den Fall verpflichtet werden, daß sie Gebäude an der Straße errichten.

Beiträge nach § 5 Abs. 1 des Gemeindeleistungsgesetzes dürfen in ihrem Gesamtbetrage die Gesamtkosten der Veranstaltung, für die sie erhoben werden, nicht erreichen. Der durch solche Beiträge aufzubringende Teil der Gesamtkosten muß durch das Ortsstatut bestimmt sein.

Städteordnung vom 10. Juni 1897, Ges. S. 23, § 3.

Gesetz, betr. die Anlegung, Veränderung und Bebauung von Straßen und Plätzen, vom 25. November 1897, Ges. S. 117, § 2 Abs. 2, § 12.

Gesetz, betr. die Gemeindeleistungen, vom 14. März 1904, Ges. S. 5, § 5.

Neue Ortsbauordnung für die Stadt Altenburg vom 4. Juli 1912, § 34.

Urteil vom 14. Februar 1917. A 6/15.

Die „Neue Ortsbauordnung für die Stadt Altenburg vom 4. Juli 1912“ bestimmt im § 34 folgendes:

„Herstellung von Fußwegen ohne Baufall.

1. Insoweit die Fußwege der öffentlichen, in städtischer Unterhaltung befindlichen Verkehrsräume noch nicht den nach § 25 zu stellenden Anforderungen entsprechen, hat die hiernach erforderliche Ausführung zu erfolgen, sobald dies von den städtischen Körperschaften beschlossen wird.
2. Die Kosten dieser Ausführung sind von den Eigentümern der anliegenden Grundstücke auf deren Frontlänge zu tragen, und zwar bei bebauten Grundstücken schlechthin, bei unbebauten Grundstücken aber nur dann, wenn sie entweder Bauland bilden und bebaubar sind oder zwischen bebauten Grundstücken liegen.“

Auf Grund dieser Bestimmungen war u. a. der Anlieger Dr. L. der G.-Straße, der an dieser Straße ein Wohnhaus besitzt, nachdem in der G.-Straße, die seit Jahren ausgebaut ist und auch auf der einen Seite schon einen befestigten Bürgersteig hatte, ein zweiter Bürgersteig hergestellt worden war, zu den Kosten dieser Anlage

herangezogen worden. Seine Berufung gegen die Heranziehung war vom Herzoglichen Ministerium, Abteilung des Innern, als unbegründet zurückgewiesen worden. Der dagegen erhobenen Anfechtungsklage, die insbesondere darauf gestützt war, daß der § 34 der Ortsbauordnung ungültig sei, hat das Oberverwaltungsgericht stattgegeben.

Gründe.

Es ist außer Streit und auch nicht zweifelhaft, daß der streitige Anspruch an sich in den Bestimmungen des § 34 der neuen Ortsbauordnung begründet ist. Denn danach hängt die Leistungspflicht der Anlieger nur davon ab, daß die Fußwege an einer öffentlichen städtischen Straße bisher noch nicht in der im § 25 vorgeschriebenen Weise hergestellt waren und die Herstellung von den städtischen Körperschaften beschlossen wird. Daß diese Voraussetzungen hier vorliegen, ist außer Streit, wie auch nicht streitig ist, daß der Kläger zu den danach beitragspflichtigen Anliegern gehört. Die Entscheidung ist also in der Tat allein davon abhängig, ob etwa die Bestimmungen des § 34, wie die Klage behauptet, ungültig und rechtsunwirksam sind.

Die Ansicht, daß für eine Untersuchung in dieser Beziehung überhaupt kein Raum sei und eine solche Prüfung namentlich auch dem Oberverwaltungsgerichte nicht zustehe, weil die Ortsbauordnung „verfassungsgemäß als Ortsgesetz zustande gekommen und verkündet worden“ und demgemäß die maßgebende Quelle des Baurechts für die Stadt Altenburg und also das hier allein in Betracht kommende „bestehende Recht“ sei, ist vom Stadtrat in der mündlichen Verhandlung nicht aufrechterhalten worden und auch nicht zutreffend. In der Städteordnung (vgl. § 3) ist zwar nicht, wie in andern Gemeindeverfassungsgesetzen und z. B. auch in der Altenburger Dorfordnung (vgl. § 8 das.), besonders bestimmt, daß Ortsstatuten nicht mit den Gesetzen in Widerspruch stehen dürfen. Aber daraus darf nicht geschlossen werden, daß das Selbstgesetzgebungsrecht der Städte etwa nicht nach dieser Richtung beschränkt sei. Die Beschränkung liegt im Wesen der Autonomie, sie müßte daher besonders ausgeschlossen sein, wenn sie nicht gelten sollte. Denn als Sonderrecht gewisser Gemeinschaften im Staate findet das Selbstgesetzgebungsrecht, mag es nun seine verbindliche Kraft aus sich selbst schöpfen oder vom Staat ableiten (vgl. D. Mayer, BR. [2] 1, 87 und Fleiner, Institutionen [3] 78), an dem Staatswillen seine Grenze: auch der autonomen Satzung gegenüber gilt der Vorrang des (Staats-)Gesetzes als der verbindlichen Äußerung dieses

Willens; wie das Reichsrecht das Landesrecht beschränkt, so beschränken Reichs- und Landesrecht die Autonomie (Fleiner, a. a. O. 82; vgl. auch PrDVG. E. 32, 123; SächsDVG. Jahrb. 2, 245). Daher schafft die autonomische Satzung, die mit reichs- oder landesgesetzlichen Vorschriften im Widerspruche steht, kein gültiges Recht; und der Richter hat deshalb, bevor er autonomes Recht anwendet, zu prüfen, ob es mit dem Inhalte der Gesetzgebung im Einklang ist (vgl. Fleiner, a. a. O. 82; ferner u. a. PrDVG. E. 30, 90; SächsDVG. Jahrb. 1, 240 und 2, 245). Diese Prüfung wird insbesondere auch nicht etwa dadurch unnötig oder unzulässig, daß die Satzung vorschriftsmäßig von der Aufsichtsbehörde bestätigt worden ist (vgl. § 3 Satz 2 StädteD.). Denn da der Bestätigung eine solche Wirkung vom Gesetze nicht ausdrücklich beigelegt ist, so würde sie ihr nur zukommen, wenn sie sich etwa aus dem Wesen und Zwecke der Bestätigung als solcher ergäbe. Das ist aber nicht der Fall. Das Bestätigungsrecht ist nichts weiter als ein Ausfluß des Staatsaufsichtsrechts und die Bestätigung nur eine besondere Form der Betätigung und Ausübung dieses Rechts. Wie die Staatsaufsicht über die Gemeinden überhaupt, so dient sie daher nur der Sorge dafür, daß die Gemeinden sich bei der Ausübung ihrer Rechte und der Erfüllung ihrer Aufgaben in den Grenzen halten, die ihnen durch das Gesetz gezogen sind (vgl. § 81 StädteD.). Sie vermag aber bei der eigenen Gebundenheit der Aufsichtsbehörde an das Gesetz nicht, einem gesetzwidrigen Akte diesen Charakter zu nehmen. Eine Satzungsvorschrift, die mit landesgesetzlichen Bestimmungen im Widerspruche steht, ist daher gesetzwidrig und darum ungeeignet, die richterliche Entscheidung zu binden, auch wenn sie von der Aufsichtsbehörde bestätigt ist (vgl. PrDVG. E. 2, 112 und 32, 123; SächsDVG. Jahrb. 1, 244; Fleiner, a. a. O. 82).

In der Sache selbst hat aber der Kläger im Ergebnis recht.

Nicht zutreffend ist die Ansicht, daß der Inhalt des § 34 der Ortsbauordnung jedenfalls durch die Bestimmungen im § 2 Abs. 2 des Fluchtliniengesetzes gedeckt werde, weil danach die Gemeinden ganz allgemein ermächtigt seien, durch Ortsstatut Bestimmungen über die „Baupflicht der Bürgersteige“ zu treffen. Dieser § 2 regelt nur die Bebauung der Grundstücke, indem er im ersten Absätze den Grundsatz ausspricht, daß diese nur nach Maßgabe des genehmigten Straßen- und Bebauungsplans und erst dann geschehen darf, wenn die betreffende Straße für den öffentlichen Verkehr und den Anbau fertiggestellt ist. Wenn daher in seinem zweiten Absätze

dann bestimmt ist, daß durch Ortsstatut Ausnahmen und Erlasse von den Vorschriften des ersten Absatzes vorgesehen „sowie Bestimmungen über Baupflicht und Bauart der Bürgersteige getroffen werden“ können, so ist klar, daß da nur an „Bestimmungen über Baupflicht der Bürgersteige“ gedacht ist, die für die Fälle gelten sollen, in denen durch das Ortsstatut ausnahmsweise das Bauen außerhalb des genehmigten Plans oder an unfertigen Straßen gestattet ist. Die Vorschrift erlaubt also den Gemeinden höchstens, dem — nach Maßgabe der darüber bestehenden Ausnahmebestimmungen — außerhalb des genehmigten Plans oder an einer unfertigen Straße Bauenden die Bürgersteigbaulast zu überbürden.

Auch aus andern Gründen würde jedoch der § 2 Abs. 2 des Fluchtliniengesetzes als geschliche Grundlage des § 34 der Ortsbauordnung nicht in Betracht kommen können, wie überhaupt die Entscheidung über dessen Gültigkeit — wenigstens zunächst — nicht dem Fluchtliniengesetze zu entnehmen ist, sondern dem Gemeindeleistungsgesetze.

Der § 34 der Ortsbauordnung regelt die Herstellung der Fußwege der öffentlichen, in städtischer Unterhaltung befindlichen Verkehrsräume so, daß da, wo die Herstellung erforderlich wird, die Ausführung durch die Stadtgemeinde erfolgt und die Eigentümer der anliegenden Grundstücke dieser die entstehenden Kosten zu erstatten haben. Die so geschaffene Rechtslage ist demnach die, daß die Gemeinde als Trägerin der Bürgersteigbaulast für die ihr daraus erwachsenden Aufwendungen bei gewissen Gemeindeangehörigen Deckung sucht; es handelt sich also um die Festsetzung einer Gemeindeleistungspflicht. Das Recht der Gemeinden, zur Deckung ihrer Ausgaben und Bedürfnisse von den Gemeindeangehörigen Leistungen zu fordern, ist aber durch das Gemeindeleistungsgesetz vom 14. März 1904 geregelt, und diese Regelung ist, wie nach dem Inhalte der §§ 1 und 2 und auch nach der Begründung des Gesetzentwurfs (vgl. Vdtgs.-Bl. 1901—1903 II S. 245) nicht zweifelhaft sein kann, erschöpfend. Daher können die Gemeinden ortstatutatorisch keine andern Leistungen fordern wie die in diesem Gesetze vorgesehenen. Nun läßt zwar das Gesetz als Abgaben neben direkten und indirekten Steuern, Gebühren und Beiträgen auch besondere Hebungen für den Straßenbau zu, indem es die darüber „bestehenden geschlichen Bestimmungen“ aufrechterhält. Aber dieser Vorbehalt ist auf die Bestimmungen über „Beiträge der Anlieger zu den Kosten der Anlegung und

des ersten Ausbaues von Straßen, Straßenteilen und Plätzen“ beschränkt (vgl. § 5 Abs. 3). Daher gilt zunächst kein Sonderrecht für die Heranziehung der Straßenanlieger zu andern Leistungen als den hier bezeichneten Beiträgen, d. h. solchen zu den Kosten der Herstellung noch nicht bestehender (neuer) Verkehrsräume (vgl. §§ 30 und 31 der Ortsbauordnung). Eine solche Heranziehung zu den Kosten der Herstellung schon bestehender (alter) Verkehrsräume (§ 32 der Ortsbauordnung), wie sie im § 34 vorgesehen ist, ist vielmehr gegebenenfalls nur im Rahmen der allgemeinen Vorschriften des Gemeindeleistungsgesetzes zulässig, und dafür käme nur etwa die Form der Beitragerhebung nach § 5 Abs. 1 in Betracht. Aber der Ansicht des Stadtrats, daß sich die im § 34 der Ortsbauordnung geregelte Kostenerstattung in der Tat wenigstens als Beitragerhebung dieser Art darstelle, läßt sich nicht beistimmen. Denn „Beiträge“, wie sie der § 5 Abs. 1 zuläßt, dürfen ihrem Wesen nach in ihrem Gesamtbetrage die Gesamtkosten der Veranstaltung nicht erreichen, für die sie erhoben werden. Das ist wenigstens die herrschende Meinung hinsichtlich der Auslegung des § 9 des preußischen Kommunalabgabengesetzes, mit dem sich der § 5 des Gemeindeleistungsgesetzes deckt, und der tritt das Oberverwaltungsgericht bei (vgl. dazu besonders Möll-Freund, KAG. [7] S. 41 Anm. 21; Odenkirchen, Interessentenbeiträge, Tübingen 1913, S. 77; PrDVG. in PrVBl. 19, 185 und 22, 347). Von allem andern abgesehen, können deshalb die Anliegerleistungen nach § 34 der Ortsbauordnung, so wie sie normiert sind, schon deshalb nicht als Beiträge im Sinne des § 5 Abs. 1 des Gemeindeleistungsgesetzes gelten, weil die Anlieger danach der Stadtgemeinde die gesamten Kosten der Bürgersteigherstellung zu erstatten haben. Die Möglichkeit aber, auf Grund der Vorschrift die Anlieger nur mit „Beiträgen“ heranzuziehen, ist aus dem Grunde nicht gegeben, weil es an einer Norm fehlen würde, nach welcher der Gesamtbetrag der Beiträge zu bemessen wäre. Denn der Betrag der durch Beiträge zu deckenden Kosten muß ebenso wie der Verteilungsmaßstab — das liegt im Wesen der Sache und ist auch im Art. IV der Verordnung zur Ausführung des Gemeindeleistungsgesetzes vom 30. Oktober 1904, GesS. S. 109, zum Ausdruck gebracht —, sei es allgemein oder für die einzelne Veranstaltung, im Ortsstatute festgelegt sein.

Danach bildet der § 34 der Ortsbauordnung jedenfalls keine gesetzmäßige Grundlage für eine Heranziehung der Anlieger zu den Kosten der Bürgersteigherstellung an bestehenden (alten) Straßen;

die Heranziehung des Klägers wäre daher ungesetzlich, wenn die Gartenstraße eine bestehende Straße im Sinne des Ortsgesetzes ist. Ob das wirklich der Fall ist, kann jedoch dahingestellt bleiben, da eine Belastung der Anlieger in der Weise, wie sie im § 34 der Ortsbauordnung vorgesehen ist, auch bei neuen Straßen nach dem bestehenden Rechte nicht gestattet ist. Denn das in dieser Beziehung geltende, durch den § 5 Abs. 3 des Gemeindeleistungsgesetzes aufrechterhaltene Sonderrecht besteht ausschließlich in den Vorschriften des IV. Abschnitts des Fluchtliniengesetzes vom 25. November 1897. Das ist in der Begründung zu § 4 Abs. 3 des Entwurfs des Gemeindeleistungsgesetzes (jetzt § 5 Abs. 3) zutreffend hervorgehoben (vgl. Vdtgs.-Bl. 1901/03 II S. 247), und daran hat sich seitdem nichts geändert. Nach dem danach speziell in Betracht kommenden § 12 Abs. 2 des Fluchtliniengesetzes sollen aber die Gemeinden die Anlieger zu Leistungen für den Straßenbau nur heranziehen können, „sobald sie Gebäude an der Straße errichten“. Vorschriften, die wie die des § 34 der Ortsbauordnung gerade die „Herstellung von Fußwegen ohne Baufall“ regeln wollen und daher die Verpflichtungen der Anlieger unabhängig davon eintreten lassen, ob sie Gebäude an der Straße errichten, finden daher nicht nur keine Stütze im § 12 Abs. 2 des Fluchtliniengesetzes, sondern stehen mit ihm im Widerspruch. Daß dies die zutreffende Auffassung ist, kann trotz der Bemerkung in der Begründung zu § 12 des Entwurfs, daß „die Beitragspflicht von dem Vorhandensein oder der Errichtung eines Gebäudes abhängig gemacht werden“ könne (vgl. Vdtgs.-Bl. 1895/97 II S. 19), nicht zweifelhaft sein und wird anscheinend auch in der Praxis nicht bezweifelt. Denn der Wortlaut der Vorschrift läßt kaum eine andere Deutung zu. Daß aber die Vorschrift, wie der Stadtrat meint, die Ortsgesetzgebung nicht binde, läßt sich nicht anerkennen. Die Ansicht des Stadtrats, es gälte allgemein der Grundsatz, daß das Landesrecht die Ortsgesetzgebung nur so weit beschränke, als das in den Gesetzen ausdrücklich ausgesprochen sei, ist jedenfalls verfehlt. Ob die Autonomie auf einem bestimmten Gebiete frei oder ob und wie weit sie beschränkt oder gebunden ist, das beurteilt sich nicht anders, als nach den Grundsätzen, die für die Gesetzesauslegung überhaupt gelten. Die Regelung der Anliegerverpflichtungen durch die Vorschriften des IV. Abschnitts des Fluchtliniengesetzes ist aber sicher als erschöpfend und zwingend gedacht. Denn nach der allgemeinen Begründung des Gesetzentwurfs war der Zweck des Gesetzes überhaupt vornehmlich der, für die Städte und größeren Landgemeinden

einen einheitlichen Rechtszustand zu schaffen (vgl. Vdtgs.-Bl. 1895/97 II S. 17), und nach der besondern Begründung zum § 12 sollten diesem Zweck insbesondere auch die Bestimmungen des IV. Abschnitts dadurch dienen, daß für „die Beitragspflicht der Anlieger“ allgemeine „Normen festgestellt“ wurden, während der ortstatutarischen Festsetzung die Regelung „der Einzelheiten“ überlassen bleiben sollte (vgl. Vdtgs.-Bl. a. a. O. S. 19). Damit ist also klar zum Ausdruck gebracht, daß für die im Abs. 1 des § 12 vorgesehene ortstatutarische Regelung der Materie nur im Rahmen der allgemeinen Normen des zweiten Absatzes Raum ist und sie demnach namentlich auch an die Bestimmung gebunden ist, daß den Anliegern Verpflichtungen hinsichtlich einer Straße nur erwachsen, sobald sie Gebäude daran errichten. Daher kann aber auch nicht die Rede davon sein, daß das Fluchtliniengesetz immerhin insoweit in der Stadt Altenburg nicht gälte. Denn das Gesetz ist durch die Ministerialbekanntmachung vom 30. August 1912, GesS. S. 321, für den Stadtbezirk Altenburg förmlich in Kraft gesetzt worden. Dann bedarf es aber nicht, wie der Stadtrat anscheinend annimmt, um seine Vorschriften für den Stadtbezirk auch materiell wirksam werden zu lassen, noch eines besondern, dies anordnenden Ortsstatuts oder der ausdrücklichen Uebernahme seiner Vorschriften in ein Ortsstatut wie die neue Ortsbauordnung. Denn der § 19 des Fluchtliniengesetzes setzt nur voraus, daß zur Zeit der Inkraftsetzung des Gesetzes für den betreffenden Stadtbezirk die erforderlichen Ausführungsbestimmungen getroffen sind. Diese enthält aber eben für die Stadt Altenburg die neue Ortsbauordnung.

Da die Regelung im § 34 der Ortsbauordnung hiernach mit dem bestehenden Landesrecht im Widerspruch steht, ist es ohne Bedeutung, daß der dieser Regelung entsprechende Rechtszustand, wie der Stadtrat behauptet, in der Stadt Altenburg schon seit Jahrzehnten besteht und mit der Vorschrift nur und gerade bezweckt worden sei, die Verpflichtung der Anlieger zur Erstattung der Kosten der Bürgersteigherstellung in bestehenden Straßen und ohne Baufall zweifelsfrei festzulegen. Nach dem geltenden Rechte kann eben die Stadt zur Deckung solcher Ausgaben nur Beiträge nach § 5 Abs. 1 des Gemeindeleistungsgesetzes erheben. Sie muß daher entweder den § 34 der Ortsbauordnung entsprechend abändern oder in jedem einzelnen Fall in dem im Art. IV AusfB. z. Gemeindeleistungsgesetze geordneten Verfahren ein besonderes Ortsstatut erlassen.

Unter Aufhebung der angefochtenen Entscheidung war hiernach die Heranziehung des Klägers außer Kraft zu setzen und der Kläger, da es an einer gesetzlichen Grundlage für eine Heranziehung überhaupt fehlt, sogleich von den angeforderten Kosten freizustellen.

Ur. 8. (Sachsen-Altenburg)

Das Gemeindesteuerprivileg nach dem Gesetze vom 14. Dezember 1855 steht pensionierten Beamten, die nach ihrer Pensionierung den Wohnsitz aus dem bisherigen Anstellungsorte nach einem andern Orte des Herzogtums verlegen, auch in der neuen Wohnsitzgemeinde zu.

Edikt vom 18. April 1831, GesZ. 1831 S. 18 und 19.

Gesetz vom 9. August 1833 über das Heimatrecht und Armenwesen, GesZ. 1833 S. 127, § 17.

Gesetz vom 14. Dezember 1855, betr. das Verhältnis der unmittelbaren Hof-, Staats-, Kirchen- und Schuldiener zu den Gemeinden, in welchen sie durch ihre Anstellung das Heimatrecht erworben haben, GesZ. 1855 S. 222, § 7.

Städteordnung vom 10. Juni 1897, GesZ. 1897 S. 23, §§ 11 und 20.

Urteil vom 14. Februar 1917. A 9/16 und 10/16.

Die Lehrer i. R. B. und H., die in Landgemeinden des Herzogtums angestellt gewesen waren, haben nach ihrer Pensionierung ihren Wohnsitz in der Stadt Altenburg genommen, weil sie in den bisherigen Anstellungsorten keine geeignete Mietwohnung gefunden haben. Sie sind darauf in der Stadt Altenburg mit ihrem ganzen Pensionsgehalte zur Gemeindebesteuerung herangezogen worden. Ihr Gesuch, auf Grund des Gesetzes vom 14. Dezember 1855 das ihnen zustehende Ruhegehalt nur mit zwei Dritteln zu den städtischen Steuern heranzuziehen, war durch Bescheid des Stadtrates abgewiesen worden. Die gegen den Bescheid eingewendeten Berufungen waren vom Herzogl. Ministerium, Abteilung des Innern, zurückgewiesen worden. Das Oberverwaltungsgericht hat auf Anfechtungsklage die Vorentscheidung aufgehoben und anerkannt, daß die Kläger nur mit zwei Dritteln ihres Ruhegehalts zu den städtischen Abgaben in der Stadt Altenburg herangezogen werden können.

Gründe.

Die Ansicht des Herzogl. Ministeriums, daß die Kläger das behauptete Steuerprivileg auf Grund des Gesetzes vom 14. Dezember 1855 nicht beanspruchen können, weil sie nicht nach Alten-

burg versetzt oder in Altenburg angestellt worden, sondern kraft freier Entschließung nach dem Eintritt in den Ruhestand nach Altenburg gezogen seien und deshalb der innere Grund entfallen sei, wegen dessen das Steuervorrecht geschaffen wurde, könnte zutreffend erscheinen, wenn man den Wortlaut des Gesetzstitels allein zugrunde legt. Denn das Gesetz behandelt nach seiner Ueberschrift „das Verhältniß der unmittelbaren Hof-, Staats-, Kirchen- und Schuldiener zu den Gemeinden, in denen sie durch ihre Anstellung das Heimatrecht erworben haben“. Das Heimatrecht erwerben aber die genannten Beamtenklassen nach § 17 des Gesetzes über das Heimatrecht und Armenwesen vom 4. August 1833 — dies wiederholt § 1 des Gesetzes vom 14. Dezember 1855 — durch ihre definitive Anstellung in einer Gemeinde. Und wenn dann § 1 des Gesetzes vom 14. Dezember 1855 weiter bestimmt, daß diese Beamten mit dem Erwerbe des Heimatrechts nunmehr berechtigt und verpflichtet sein sollen, in diesen Gemeinden das volle Ortsbürgerrecht zu erwerben, so erscheint an sich der Schluß nicht unbegründet, daß die in den weiteren Bestimmungen des Gesetzes für diese Beamten festgesetzten Vergünstigungen bezüglich der Höhe des zu zahlenden Bürgergeldes und ihrer Steuerleistungen ein Ausgleich für die Verpflichtung zum Erwerbe des Bürgerrechts bedeuten sollen, also auch beschränkt sein sollen auf das Verhältniß zu den Gemeinden, in denen der Beamte infolge seiner definitiven Anstellung das Heimatrecht erwirbt und deshalb nun auch das Bürgerrecht erwerben muß. Und wenn dann § 7 diese Vergünstigungen des Gesetzes auch den pensionierten Beamten gewährt, so scheint an sich vielleicht der Schluß möglich, daß die Vergünstigungen hier auf die Fälle beschränkt bleiben sollen, in denen ein Beamter nach Versetzung in den Ruhestand in der Gemeinde wohnen bleibt, in der er durch seine definitive Anstellung als aktiver Beamter diese Vergünstigungen erworben hatte, oder mit andern Worten, daß dem pensionierten Beamten die bereits erworbenen Vergünstigungen im Verhältniß zu dieser seiner Anstellungsgemeinde erhalten bleiben sollen, auch wenn nunmehr sein Aufenthalt ein freiwilliger geworden ist. Nur dann, wenn der pensionierte Beamte einem andern Erwerbe nachgeht, mit dem der selbständige Erwerb des Bürgerrechts verbunden ist, soll er, auch wenn er wohnen bleibt, seiner Steuervergünstigung verlustig gehen.

Das ist auch zweifellos die Praxis, wie sie mindestens in der Stadt Altenburg geübt worden ist.

Aber wenn auch der Titel eines Gesetzes bei der Feststellung des Willens des Gesetzgebers an sich zweifellos Beachtung verdient, so ist doch nicht ausgeschlossen, daß ein Gesetz noch Bestimmungen enthält, die über den im Titel ausgedrückten Willen hinausgehen.

Das ist aber bei dem Gesetze vom 14. Dezember 1855 der Fall.

So regelt § 8 die Gemeindeverhältnisse der Offiziere, ohne daß diese doch zu dem im Titel des Gesetzes und § 1 bestimmten Beamtenkreise angehören. § 5 Abs. 2 des Gesetzes ferner gibt ohne Einschränkung die gleichen Steuervorrechte, die den aktiven Beamten auf Grund des § 5 Abs. 1 eingeräumt sind, auch den provisorischen und nur auf Kündigung angenommenen Beamten, die nicht definitiv angestellt sind (vgl. Altenb. Edikt vom 18. April 1831, GesS. 1831 S. 18 und 19). Aber nur definitiv Angestellte waren nach § 17 des Gesetzes vom 9. August 1833 über das Heimatrecht und Armenwesen (GesS. 1833 S. 127) in die Gemeinde aufzunehmen und erwarben hierdurch das Heimatrecht, und also nur für diese kam auch die nach § 1 des Gesetzes vom 14. Dezember 1855 bestimmte Verpflichtung zum Erwerbe des Ortsbürgerrechts überhaupt in Frage.

Ebenso stellt aber auch § 7 die in Disponibilität oder Ruhestand versetzten Beamten der in § 1 bezeichneten Art ganz allgemein den aktiven Beamten gleich und gewährt ihnen die gleichen Pflichten und Rechte, die durch die Bestimmungen des Gesetzes den aktiven Beamten auferlegt sind, allein mit der Einschränkung: „sofern sie nicht einem andern Berufe obliegen, welcher sie an sich schon zur Erwerbung des Ortsbürgerrechts verpflichtet“. Alle Bestimmungen des Gesetzes sollen also auf sie Anwendung finden, insbesondere auch die des § 5. Dieser Wortlaut des § 7 läßt sonach nicht den Schluß zu, daß die Anwendung des Gesetzes ausgeschlossen sein soll, wenn ein Beamter nach seiner Pensionierung den Wohnsitz ändert, diesen in eine andere altenburgische Gemeinde verlegt, in der er also nicht schon auf Grund seiner definitiven Anstellung das Heimatrecht gewinnt. Der Wortlaut und die Fassung zeigen vielmehr, daß eine Beschränkung des Steuervorrechts pensionierter Beamten, wie diese die Stadt Altenburg und ebenso die angefochtene Entscheidung aus dem Gesetzestitel in Verbindung mit § 1 des Gesetzes herleiten will, nicht beabsichtigt ist. Die auf dem Besitze des Ortsbürgerrechts beruhende Verpflichtung zur Leistung von Gemeindeabgaben bildet eben die Voraussetzung für die Gewährung der den Beamten eingeräumten Rechte und Steuerermäßigungen, unabhängig von der den aktiven Beamten nach § 1 des Gesetzes auferlegten und

auf der Gewinnung des Heimatrechts in ihrer Anstellungsgemeinde beruhenden Verpflichtung zum Erwerbe des Ortsbürgerrechts.

Auch eine Prüfung der Gesezesmaterialien führt zu der Ueberzeugung, daß eine Einschränkung der den pensionierten Beamten in § 5 des Gesetzes eingeräumten Steuererleichterung, wie sie die Stadt Altenburg und die Vorentscheidung annehmen, dem Willen des Gesetzes nicht entspricht.

Für die Vermutung, daß es sich nur um die Regelung des Steuerverhältnisses zu der Gemeinde, in der der Beamte durch Anstellung Heimatsrecht erworben hat, handeln sollte, könnte vielleicht der ursprüngliche Entwurf sprechen, der sich in den Ministerialakten — M. Abt. 1 Nr. 23 S. 18 — befindet. Da heißt es nämlich in § 5: „ insbesondere verpflichtet die Erwerbung des Ortsbürgerrechts die Beamten zum Beitrage zu den bestehenden Gemeindeabgaben und Lasten“, mit der weiteren Vorschrift, daß jedoch nur die Hälfte des Dienstgehalts in Anschlag zu bringen sei. Hiernach könnte man also glauben, daß gerade im Hinblick auf den gewählten Gesetzestitel die Steuervergünstigung als Äquivalent für die Verpflichtung zum Erwerbe des Ortsbürgerrechts gelten soll, also auch naturgemäß beschränkt sein soll auf die Gemeinde, in der der Beamte infolge seiner definitiven Anstellung das Ortsbürgerrecht erwerben muß.

Freilich ist dieser Schluß schon nicht unbedingt zu ziehen. Man kann vielmehr die ursprüngliche Fassung an sich auch dahin verstehen, daß eben der Besitz des Bürgerrechts im allgemeinen, d. h. unabhängig von der Frage der Pflicht zum Erwerbe, die Beamten ebenso wie die andern Ortsbürger zu den Gemeindelaften verpflichtet; nur sollen die Lasten aus besondern Gründen, die für den Beamten in Frage kommen, mäßiger als für die andern Bürger sein, für die diese besondern Gründe nicht vorliegen.

Die ursprüngliche Fassung ist jedoch auch nicht beibehalten worden, der dem Landtage zur Beratung vorgelegte Entwurf (Altenb. VdtszBl. 1854 S. 63 unten) sagt vielmehr in § 5 ganz allgemein: „Bei Aufbringung solcher Gemeindelaften und Abgaben, welche vorzugsweise nach dem Einkommen der Gemeindeglieder bemessen werden, ist das Dienst Einkommen der Beamten stets bloß zur Hälfte seines Betrages in Anschlag zu bringen.“ Es ist also diese Bevorzugung der Beamten ganz unabhängig von der im § 1 des Entwurfs bestimmten Verpflichtung zum Erwerbe des Orts-

bürgerrechts und nur bedingt durch den Besitz des Bürgerrechts festgesetzt und bildet nur eine Ausnahme von der Vorschrift des § 4, die an sich grundsätzlich die Gleichstellung der Beamten mit den übrigen Ortsbürgern bezüglich der Rechte und Pflichten in der Gemeinde vorsieht, weil eine solche Ausnahme aus besondern in der Person des Beamten liegenden Gründen gerechtfertigt erschien.

Die Motive zu dem § 5 ergeben, welche besondern Erwägungen für die Bestimmung des Steuerprivilegs für Beamte maßgebend waren.

Vor allem wird ausdrücklich betont (vgl. Bl. 4, 23, 27 der Ministerialakten, VdtgBl. 1855 S. 63r., Prot. 1907/09 S. 42), daß die hier enthaltene Bestimmung über das Maß der Beziehung der Dienstgehälter zu den Gemeindeabgaben der Gesetzgebung des preußischen Staates entnommen sei, und daß die Gleichheit der Verhältnisse auch die Annahme derselben für Altenburg empfehle. Daß aber die preußische Gesetzgebung eine Beschränkung des Steuervorrechts der Beamten, wie sie die Borentscheidung ableiten will, nicht kannte, ist außer Zweifel.

Als Gründe für die Heranziehung nur der Hälfte des Dienstgehaltes werden sodann folgende angeführt:

1) Da das Dienstgehalt der Beamten besonders jetzt, nachdem alle Nebenbezüge beseitigt sind, ganz genau bekannt ist, müssen sie jeden Pfennig, den sie beziehen, auch versteuern, während dies bei den andern Ortsbürgern nicht leicht der Fall ist, da deren Einkommen nicht genau bekannt ist.

2) Da das Amt, welches ein Staats-pp.-Diener bekleidet, sich in der Regel nicht auf die Gemeinde, in welcher er wohnt, mindestens nicht allein erstreckt, so ist der Wohnort mehr ein zufälliger, als ein notwendiger, und die Gemeinden haben hauptsächlich nur Vorteile und keine Nachteile. Namentlich ist es infolge der Witwen- und Waisenfürsorge ausgeschlossen, daß ein Beamter einmal einer Gemeinde zur Last fällt.

3) Endlich ist aber auch der Staatsdiener hinsichtlich des Genusses der Ortsbürgerrechte besondern Beschränkungen unterworfen, indem er von verschiedenen derartigen Rechten, z. B. Anwartschaft auf die meisten Gemeindeämter, oder denjenigen Rechten, welche sich auf den Betrieb von Handel, Gewerbe, bürgerlicher Nahrung usw. beziehen, gar keinen Gebrauch machen kann und darf.

Das sind also Gründe, die für den Beamten allgemein zutreffen, auch vorliegen würden, wenn er nicht in der Gemeinde selbst, in

der er dienstlich angestellt ist, seinen Wohnsitz hätte, sofern dieser Fall im Einverständnis der Anstellungsbehörde gegeben wäre.

Der Besitz des Bürgerrechts war natürlich Voraussetzung für das Steuerprivileg, weil nur dieser Besitz zu dem Beitrage zu Gemeindeleistungen verpflichtete. Ist aber die Verpflichtung zur Teilnahme an den Gemeindeleistungen gegeben, so ist der Anspruch auf das Steuerprivileg begründet, nicht weil die nach § 1 gegebene Verpflichtung zum Erwerbe des Bürgerrechts besteht, sondern unabhängig hiervon aus den besondern in der Begründung aufgeführten Gründen.

Bei der ersten Beratung des Gesetzes im Jahre 1854 haben die Gründe, die die Regierung für eine Steuerermäßigung angeführt hat, insbesondere die Notorietät des Dienst Einkommens an sich durchaus die Billigung des Landtags gefunden, wenn dieser auch damals zur Ablehnung des § 5 aus andern Erwägungen gekommen ist (VdtgBl. 1854 S. 64, 67; es wurde nämlich betont, daß die Notorietät des Einkommens auch wieder eine Sicherheit gegen eine zu hohe Besteuerung gewähre). Wie wenig der Landtag damals selbst an einen Zusammenhang des § 1 mit § 5 dachte, ergibt der Umstand, daß nach Annahme des § 1 der § 5 über das Steuerprivileg abgelehnt wurde, dagegen aber aus dem Hause ein Antrag gestellt wurde, „Disponibilitäts- und Ruhegehälter in solchen Zustand versetzter Beamter bei Heranziehung zu den nach dem Einkommen bemessenen Gemeindeabgaben nur zur Hälfte in Anschlag zu bringen“ (1854 S. 67). Also pensionierten Beamten sollte die Wohltat einer Steuerermäßigung zugesprochen werden, obgleich für sie § 1 überhaupt garnicht in Frage kam, denn sie kamen garnicht in die Lage, kraft definitiver Anstellung in einer Gemeinde das Bürgerrecht zu erlangen oder erlangen zu müssen. Dieser Antrag fand zwar die Zustimmung des Landtages nicht, aber nicht, weil die Wechselbeziehung zu § 1 fehlte, sondern weil die Ruhegehälter den Aktivitätsgehalten gleich seien, also kein Grund bestehe, die inaktiven Beamten besser als die aktiven zu stellen.

Als die Regierung dann im Jahre 1855 den abgelehnten Entwurf nochmals vorlegte, wiederholte der Vertreter der Regierung (VdtgBl. 1855 S. 63) die in den frühern Motiven für die Steuerbegünstigung der Beamten niedergelegten Gründe, ohne diese Begünstigung mit der im § 1 beruhenden Verpflichtung in Verbindung zu bringen, und der Referent des Landtags (a. a. St. 63^b c) fügte noch als besondern Grund die Tatsache an, daß der Staat, welcher bei Verteilung der Gehälter die Gesetze möglichster Sparsamkeit ein-

zuhalten und auf das Minimum der Besoldungen herabzugehen habe, die Pflicht verfolgen müsse, seine Diener gegen die Verminderung des Dienst Einkommens zu schützen. Also gegen die Mehrbelastung, die in der mit dem Besitze des Bürgerrechts damals verbundenen Gemeindeabgabepflicht gesehen wurde, sollte der Beamte durch das Steuerprivileg nach Möglichkeit geschützt werden, und es scheint wenig wahrscheinlich, daß diese in der Person des Beamten begründete Vergünstigung nur beschränkt sein sollte auf das Verhältnis zu der Gemeinde, in der er sich auf Grund seiner definitiven Anstellung niederließ.

Daß für das Steuervorrecht allein maßgebend waren die in der Person des Beamten liegenden, in den frühern Motiven aufgeführten Gründe, wird auch in den Verhandlungen des Landtags über die Beseitigung des Steuerprivileges im Jahre 1907 anerkannt (LdtgBl. Prot. 1907/09 S. 42): Der Entwurf zu diesem Gesetze (Schriftenwechsel 1907/09 S. 82) bringt die Beseitigung des Privilegs nicht in Verbindung mit § 1 Ges. von 1855 und dem Wegfall dieser Verpflichtung zum Erwerb des Bürgerrechts durch die Städteordnung vom 10 Juni 1897, sondern weil die Beamtengehälter höher geworden und die Witwen- und Waisenbeiträge für sie aufgehoben worden seien, bestehe kein Grund mehr für dieses Steuervorrecht! (Prot. 1907/09 S. 36 f., 42 f.)

Noch ein weiteres Moment kann nicht unberücksichtigt bleiben, welches ebenfalls dafür spricht, daß das Steuerprivileg unabhängig von der Bestimmung des § 1 des Gesetzes für die Beamten und nach § 7 auch für die pensionierten Beamten beabsichtigt war.

8 des Gesetzes regelt die Verhältnisse der Offiziere.

Nach dem ersten Entwurfe (LdtgBl. 1854 S. 68 unten) sollten die aktiven und zur Disposition gestellten Offiziere, wie bisher, von den Gemeindeverbänden ausgeschlossen bleiben, also auch von dem Gesetze nicht betroffen werden, da sie ja der Abgabepflicht nicht unterlagen. Wohl aber sollte das Gesetz auf pensionierte Offiziere Anwendung finden. Dies sah auch noch der Entwurf von 1855 vor. Durch Beschluß des Landtags wurde die Bestimmung dahin geändert, daß auch die pensionierten Offiziere weiter von den Gemeindeverbänden ausgeschlossen bleiben sollten, um auch sie von den Gemeindelaften gänzlich befreit zu lassen.

Also der Regierungsentwurf wollte das Gesetz auf pensionierte Offiziere anwenden. Sie sollten von den Verpflichtungen des Gesetzes betroffen werden, sollten dafür aber auch die Vergünstigungen haben, soweit sie den Staatsbeamten usw. zustanden.

Bei den pensionierten Offizieren konnte aber naturgemäß § 1 des Gesetzes überhaupt nicht in Frage kommen. Denn sie konnten nicht mehr durch Anstellung innerhalb einer Gemeinde Heimatrecht erwerben. Vorher waren sie aber ausdrücklich vom Gemeindeverband ausgeschlossen. Aus ihrer Anstellung war also eine Verpflichtung zum Erwerbe des Bürgerrechts nicht herzuleiten. Mit der Gemeinde, in der sie nach §§ 5 und 8 das Steuerprivileg beanspruchen konnten, waren sie demnach nicht durch das in § 1 des Gesetzes vorgesehene und die angebliche Voraussetzung für das Vorrecht bildende Verhältnis verbunden. Für die pensionierten Offiziere sollte erst durch Versetzung in den Ruhestand ein Gemeindeverhältnis geschaffen werden. Für sie war es ohne Einfluß, wo sie nunmehr freiwillig ihren Wohnsitz nahmen; denn auch an ihrem bisherigen Anstellungsorte waren die in § 1 des Gesetzes bestimmten Gemeindebeziehungen nicht erzeugt worden, da sie außerhalb des Gemeindeverbandes standen. § 8 enthält aber keinerlei Hinweis, daß das Steuerprivileg auf den Ort beschränkt sein sollte, in dem sie vorher angestellt waren. Es kamen eben auch für die Offiziere die gleichen Gründe wirtschaftlicher Art in Betracht, die für die Staatsbeamten eine Steuerbevorzugung notwendig erscheinen ließen, und die auch für die Offiziere billig erschienen, da sie nach ihrer Versetzung in den Ruhestand einem Gemeindeverband angehören sollten und deshalb zu Gemeindeabgaben überhaupt verpflichtet gewesen wären. Dagegen hat die Regierung offenbar nicht daran gedacht, als Grund das nach § 1 geschaffene Verpflichtungsverhältnis zu einer Gemeinde anzusehen, da ja ein solches für Offiziere durch ihre Anstellung nicht bestand.

In der Praxis ist man freilich später vor allem wohl in der Stadt Altenburg von dem Standpunkt ausgegangen, daß das Steuerprivileg pensionierten Beamten, die ihren Wohnsitz verlegten, nicht mehr zukomme, da sie zu der neuen Gemeinde in keiner amtlichen Beziehung ständen (LdtgBl. Prot. 07/09 S. 39¹). Dieser Standpunkt in der Praxis allein kann aber die wirkliche Absicht des Gesetzes nicht dartun, zumal, wie auch im Landtag zugegeben werden mußte, über die Auslegung dieser Frage doch „sich schon recht unliebsame Streitigkeiten ergeben haben“. In einer amtlichen Beziehung steht der pensionierte Beamte, auch wenn er wohnen bleibt, zu dieser Gemeinde nicht mehr. Bildet aber das frühere amtliche Dienstverhältnis die Grundlage, so ist wohl der Hinweis nicht ohne Interesse, daß man bei Erlass des Gesetzes gerade den Standpunkt vertrat, daß die Beziehung des Beamten zur Wohnsitzgemeinde eine mehr zufällige

sei, da sich seine dienstliche Tätigkeit nicht nur auf diese beschränke (Motive zu § 5, Minist.-Akt. Bl. 27^b zu 2).

Durch die neue Städteordnung vom 10. Juni 1897 (Ges. 1897 S. 23) § 11 ist die Verpflichtung der Beamten zum Erwerbe des Bürgerrechts auf Grund ihrer definitiven Anstellung weggefallen. Auch sie stehen nunmehr den übrigen Gliedern der Gemeinde gleich. Die Verpflichtung zu den Gemeindeleistungen ist nicht mehr mit dem Ortsbürgerrechte verknüpft, trifft vielmehr jetzt alle Gemeindeglieder (§. 20). Trotzdem hat man mit dem Erlaß dieses Gesetzes, die Beseitigung des bestehenden Steuerprivilegs nicht verbunden. Also trotz des Wegfalls der bisherigen Verpflichtung zum Erwerbe des Bürgerrechts auf Grund des definitiven Anstellungsverhältnisses hat man das Steuerprivileg der Beamten beibehalten.

Aus allen diesen Erwägungen rechtfertigt sich der Schluß, daß nach dem Willen des Gesetzes vom 14. Dezember 1855 den definitiv angestellten Beamten und ebenso auch nach § 5 Abs. 2 den provisorisch und auf Kündigung angestellten und nach § 7 den pensionierten Beamten, ohne daß die in § 1 des Gesetzes für die definitiv angestellten Beamten bestimmte Verpflichtung die notwendige Voraussetzung bildet, allgemein und aus besondern und zwar andern Gründen ein Steuerprivileg gegeben sein sollte. Die auf dem Besitze des Bürgerrechts beruhende Verpflichtung zur Leistung von Gemeindeabgaben bildet die Voraussetzung für die Steuerermäßigung, nicht die durch § 1 des Gesetzes für die Beamten geschaffene Verpflichtung zum Erwerbe des Bürgerrechts!

Die Entscheidung des Herzogl. S. Ministeriums, Abteilung des Innern, war deshalb aufzuheben, und es war nach Lage der Sache festzustellen, daß die Kläger nur mit $\frac{2}{3}$ ihres Ruhegehalts zu den städtischen Abgaben in der Stadt Altenburg herangezogen werden können.

Nr. 9. (Schwarzburg-Rudolstadt)

Ein Richter ist im Verwaltungsgericht nicht dadurch ausgeschlossen, daß er in einem Strafverfahren mitgewirkt hat, welches Gegenstand der Beurteilung in dem verwaltungsgerichtlichen Verfahren ist.

Der Mangel der Befangenheit eines Richters in der Vorinstanz kann mit der Revision nicht gerügt werden, wenn er nicht in der Vorinstanz durch die Partei oder den Richter förmlich geltend gemacht ist.

Die Unzuverlässigkeit des Ehegatten eines die Schankerlaubnis Nachsuchenden kann als eine auch gegen den Nachsuchenden vorliegende Tatsache im Sinne des § 33 der Gewerbeordnung geltend gemacht werden.

Die Versagung der Schankerlaubnis wegen Befürchtung der Förderung der Unsittlichkeit setzt nicht die Annahme voraus, daß in dem Gastlokale selbst Unzucht werde getrieben werden.

Bivilprozeßordnung für das Deutsche Reich vom 20. Mai 1898, RGBl. S. 410, § 41 ff.

Gewerbeordnung für das Deutsche Reich vom 26. Juli 1900, RGBl. S. 871, § 33.

Urteil vom 14. Februar 1917. C 137/16.

Der Ehemann der Klägerin hatte eine Schankwirtschaft in zwei Räumen, einem allgemeinen Gastzimmer und einem sogenannten Weinzimmer, betrieben. Wegen dort begangener Kuppelei war er vom Schöffengericht zu einer Woche Gefängnis verurteilt worden. Er hatte dagegen Berufung eingelegt und noch vor deren Erledigung beantragt, die Schankerlaubnis auf seine Frau zu übertragen. Der Landrat hatte die Entscheidung bis zur Erledigung des Strafverfahrens zurückgestellt und sie dann, nachdem die Berufung von der Strafkammer rechtskräftig zurückgewiesen war, dahin gegeben, daß er das Gesuch um Erteilung der Erlaubnis zum Betriebe der Schankwirtschaft für die Frau zurückwies, indem er gleichzeitig die dem Ehemann erteilt gewesene Erlaubnis zurückzog. Gegen die Zurückweisung hatte die Klägerin Berufung beim Fürstl. Refurskollegium für Gewerbesachen eingelegt. Dabei hatte sie zunächst beantragt, ihr den Schankbetrieb ohne Damenbedienung zu erteilen, diesen Antrag dann aber, indem sie versicherte, keine Damenbedienung halten zu wollen, in der mündlichen Verhandlung dahin geändert, daß ihr der Betrieb ohne Weinzimmer gestattet werden möge. Der Refurs war zurückgewiesen worden. Dasselbe geschah mit der dagegen eingelegten Revision.

Gründe.

Die Revisionsklägerin rügt zunächst als Mangel des Verfahrens die Zusammensetzung des Refurskollegiums insofern, als darin ein Richter mitgesessen habe, der Mitglied der Strafkammer gewesen sei, deren tatsächliche Feststellungen in der Refursbegründung angegriffen sind. Diese Rüge ist unbegründet, es gibt keine gesetzliche Vorschrift, nach der in einem solchen Fall ein Richter auszuschließen wäre. Die Vorschriften über das Refurskollegium (vgl. die Gesetze vom 21 Juli

1884, Ges. S. 93, und 25. Juni 1892, Ges. S. 97) enthalten überhaupt keine Bestimmungen über die Ausschließung und Ablehnung der Gerichtspersonen, und auch bei analoger Anwendung der Vorschriften der Zivilprozeßordnung (vgl. §§ 41 ff.) ergibt sich kein Grund, weswegen der Landgerichtsrat M. vom Richteramt im Rekurskollegium kraft Gesetzes ausgeschlossen wäre. § 41 Ziff. 6 trifft nur den Fall, daß ein Richter in demselben Rechtsstreite bei einer frühern Entscheidung mitgewirkt hat. Im vorliegenden Fall aber hat der Landgerichtsrat M. in einem andern Verfahren mitgewirkt, dessen Ergebnisse nur Gegenstand der Beurteilung in diesem Verfahren geworden sind. Seine Ausschließung könnte nur etwa unter dem Gesichtspunkte der Befangenheit in Frage kommen. Dazu hätte es aber besonderer Ablehnung nach §§ 42 ff. oder besonderer Anzeige nach § 48 bedurft (vgl. auch PrOBG. S. 56, 460). Keine dieser formellen Voraussetzungen lag hier vor, wie übrigens auch aus der Tatsache, daß er in dem Strafverfahren mitgewirkt hat, allein noch nicht auf seine Befangenheit in der vorliegenden Sache zu schließen gewesen wäre.

In der Sache rügt die Klägerin Verletzung des § 33 Ziff. 1 GewD., weil nicht festgestellt sei, daß gegen sie Tatsachen vorliegen, welche die Annahme rechtfertigen, daß sie das Gewerbe zur Förderung der Unfittlichkeit mißbrauchen werde. Sie sicht dabei zunächst die tatsächlichen Feststellungen der gegen ihren Mann ergangenen gerichtlichen Urteile an, indem sie näher ausführt, daß diese Feststellungen sich nach den in der Strafsache gemachten Zeugenaussagen nicht rechtfertigen ließen. Bei Würdigung dieses Vorbringens könnte zunächst in Frage kommen, ob es überhaupt einer selbständigen Feststellung des den strafgerichtlichen Urteilen zugrunde gelegten Tatbestands bedurfte und nicht vielmehr schon die unstreitige Tatsache, daß der Mann der Klägerin wegen Kuppelei gerichtlich bestraft ist, im Sinne des § 33 GewD. als Tatsache angesehen werden kann, durch welche die dort vorausgesetzte Annahme gerechtfertigt wurde (vgl. darüber PrOBG. 1, 130, und BayrOBG. in Reger, Entsch. 27, 192). Die Frage kann indessen dahingestellt bleiben, weil es im vorliegenden Falle nicht an einer Feststellung auch der der Bestrafung des Mannes der Klägerin zugrunde gelegten Tatsachen fehlt. Denn der Landrat nimmt selbst zu diesen Tatsachen im einzelnen Stellung, und auch das Rekurskollegium hat sich die Strafakten kommen lassen und will danach mit dem Hinweis auf das Strafkammer-Urteil offenbar zugleich sagen, daß die tatsächliche Feststellung des Landrats nicht zu beanstanden ist. Eine unmittelbar auf die den strafgerichtlichen

Urteilen zugrunde gelegten Tatsachen gerichtete Feststellung der Vorinstanzen ist aber in der Revisionsinstanz nicht anfechtbar.

Die Klägerin nimmt weiter an, daß auch die in den strafgerichtlichen Urteilen festgestellten Tatsachen, selbst wenn sie richtig wären, schon ihrem Manne gegenüber die Annahme persönlicher Unzuverlässigkeit nicht begründen könnten. Das Urteil darüber ist aber auch wieder lediglich das Ergebnis tatsächlicher Würdigung. Vor allem aber sieht die Klägerin eine Rechtsverletzung darin, daß die Vorinstanzen bei der Entscheidung über die für sie erbetene Schankerlaubnis Tatsachen berücksichtigt haben, die nur gegen ihren Mann, nicht gegen sie vorlägen. Auch diese Rüge ist unbegründet. Wenn § 33 GewO. bestimmt, daß die Schankerlaubnis nur versagt werden darf, wenn gegen den Nachsuchenden Tatsachen vorliegen, welche die Annahme rechtfertigen, daß er das Gewerbe mißbrauchen werde, so ist damit nicht gesagt, daß nur ein Verhalten des Nachsuchenden in Betracht gezogen werden könne. Man kann davon, daß Tatsachen gegen einen Gesuchsteller vorliegen, immer schon dann sprechen, wenn Tatsachen gegeben sind, die objektiv der Genehmigung seines Gesuchs entgegenstehen. Welche Tatsachen das sein können, bestimmt allein der folgende Nachsatz, in dem angegeben ist, welche Beziehung die vorliegenden Tatsachen zur Person des Nachsuchenden haben müssen. Es genügt danach die Feststellung, daß durch irgendwelche Tatsachen die Annahme gerechtfertigt ist, der Nachsuchende werde das Gewerbe mißbrauchen. Es ist also im vorliegenden Falle nicht die Feststellung erforderlich, daß die Klägerin von unzünftigem Treiben in der Schankwirtschaft ihres Mannes Kenntniß gehabt hat. Es konnte daher auch in der Rekursinstanz unerörtert bleiben, ob die dahin gehende tatsächliche Feststellung des Landrats ausreichend begründet war; dies um so mehr als die von der Klägerin zu ihrer Entlastung aufgestellte Behauptung, sie habe sich überhaupt nicht um die Schankwirtschaft gekümmert, durch den Akteninhalt widerlegt wird, denn gerade die Zeuginnen, auf die sich die Klägerin berufen hat, haben bekundet, daß die Klägerin bisweilen mit im Weinzimmer zugegen war. Daß aber auch ohne ihre Kenntniß von den Vorkommnissen in der Schankwirtschaft und dem Verhalten ihres Manns dazu durch diese Tatsachen unter Umständen die Annahme wohl begründet werden konnte, auch sie werde sich, falls sie die Schankerlaubnis erhielte, nicht anders als ihr Mann verhalten, ist eine rechtlich nicht zu beanstandende Ausführung. Und ebenso ist es rechtlich nicht zu beanstanden, wenn das Rekurskollegium als solchen Umstand schon die eheliche Lebensgemein-

schaft der Klägerin mit ihrem wegen Kuppelei bestraften Manne und die aus der Ehegemeinschaft von selbst folgende beiderseitige Anteilnahme der Ehegatten an dem Betriebe und den Erträgen des Gewerbes ansieht. Durch das Verhältnis der Ehegatten ist es regelmäßig bedingt, daß das Verhalten eines Teils das des andern beeinflusst. Es ist auch schon in zahlreichen höchstgerichtlichen Entscheidungen anerkannt, daß gerade bei der Erteilung der Schankerlaubnis das bisherige Verhalten des Ehegatten des Nachsuchenden in Betracht zu ziehen ist (vgl. u. a. Reger, Entsch. 7, 367; 13, 13; 25, 9).

Die Klägerin rügt endlich noch, es sei weder vom Landrat noch vom Refurskollegium berücksichtigt, daß sie ihren Antrag auf Erteilung der Schankerlaubnis nur noch auf die Schankerlaubnis in einem allgemeinen Gastzimmer, nicht mehr in einem besondern Weinzimmer gerichtet und versprochen habe, keine Damenbedienung zu halten. Der Vorwurf gegen den Landrat ist, soweit es sich um dieses Verfahren handelt, nach den Akten unbegründet, denn bei ihm ist der geänderte Antrag erst am 27. Oktober 1916 gestellt, nachdem die Sache in die Berufungsinstanz gediehen war; er konnte in diesem Verfahren daher vom Landrat nicht mehr berücksichtigt werden. Wenn der Landrat auf jenen Antrag nach Erlass der Berufungsentscheidung besondern Bescheid gab, so hätte die Klägerin dagegen besonders Berufung einlegen müssen. Und wenn das Refurskollegium auch dem veränderten Antrage nicht stattgegeben hat, so ist darin eine Rechtsverletzung, wie sie allein in der Revisionsinstanz gerügt werden kann, nicht zu erblicken. Allerdings genügt nach § 33 GewD. zur Verweigerung der Schankerlaubnis nicht die Feststellung subjektiver Neigung zur Förderung der Unfittlichkeit, vielmehr ist die Annahme zu begründen, daß unter den gegebenen Umständen der Nachsuchende auch wirklich die Erlaubnis mißbrauchen werde, und diese Annahme wäre ausgeschlossen, wenn ein Mißbrauch der Art, wie er vermieden werden soll, nach der Art des Betriebs gar nicht möglich wäre. Insofern kann aber die Bereiterklärung, keine Damenbedienung zu halten, nicht in Betracht kommen, da der Ausschluß derselben nicht zur Konzessionsbedingung gemacht werden kann (vgl. Landmann, Komm. § 33 Anm. 5¹; § 41 Anm. 3) und also mit der Möglichkeit der Wiederannahme von Kellnerinnen gerechnet werden muß. Und durch die Einziehung des Weinzimmers allein wird die Möglichkeit, daß durch den Betrieb des Schankgewerbes die Unzucht gefördert wird, nicht schon ausgeschlossen. Denn es steht dabei nicht, wie die Klägerin anzunehmen scheint, nur

in Frage, ob zu befürchten ist, daß in den Gasträumen Unzucht getrieben wird, was bei nur einem allgemeinen Gastraume vielleicht unwahrscheinlich sein mag, ein Mißbrauch der Schankerlaubnis zur Förderung der Unsittlichkeit, wie ihn das Gesetz verhüten sehen will, ist vielmehr auch in der Weise möglich, daß in dem Betrieb allein durch Bekanntwerden der Gäste mit dem weiblichen Personal die Gelegenheit zur Anknüpfung unsittlichen Verkehrs gegeben wird. Ob das im einzelnen Falle zu befürchten ist, ist lediglich eine Frage tatsächlicher Würdigung, bei der richtige Schlußfolgerungen nur auf Grund der allgemeinen und besondern örtlichen Erfahrungen, die mit sogenannten Animierkneipen gemacht sind, gezogen werden können. Wenn danach das Refurskollegium angenommen hat, daß eine Förderung der Unsittlichkeit durch den beantragten Schankbetrieb auch dann zu befürchten ist, wenn das Weinzimmer eingezogen wird, so ist dabei eine Verkennung rechtlicher Gesichtspunkte, die in der Revisionsinstanz nur noch geltend gemacht werden könnte, nicht ersichtlich.

Die Revision mußte daher zurückgewiesen werden.

Ur. 10. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. Werden von demselben Steuerpflichtigen mehrere Gewerbe betrieben oder mehrere gewinnbringende Beschäftigungen nebeneinander ausgeübt, so können die mehreren Betriebe oder Beschäftigungen eine einheitliche Einkommensquelle oder auch mehrere verschiedene Quellen bilden; entscheidend ist, ob die einzelnen Tätigkeiten in einem innern Zusammenhange stehen oder jede von ihnen für sich selbständig ausgeübt wird. Die Tätigkeit in einem bestimmten Berufe (Maurer) ist in diesem Sinne eine gegenüber der Tätigkeit als unständiger Lohnarbeiter selbständige Art gewinnbringender Beschäftigung.

Jede Schätzung muß sich auf tatsächliche Unterlagen stützen. Diese müssen dann, wenn bei der Schätzung von frühern Feststellungen abgewichen wird, auch attestkundig gemacht werden ¹⁾.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, Reg.Bl. S. 45, § 93 u. 4
Ausführungsverordnung dazu vom 19. Juli 1898, Reg.Bl. S. 137,
Art. 55 und 56.

I.

Urteil vom 21. Februar 1917. C. 129/16.

Auf die Revision eines Seilermeisters, der mit einem Einkommen von 3000 M. aus dem Betriebe eines Seiler- und Materialwaren-

¹⁾ Vgl. Jahrb. 3, 56 und 74.

geschäfts und Düngemittelhandels veranlagt worden war und diese Veranlagung erfolglos mit der Berufung angefochten hatte, hat das Oberverwaltungsgericht die Vorentscheidung aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Der Kläger sieht eine Rechtsverletzung darin, daß bei der Veranlagung seines Geschäftseinkommens unberücksichtigt geblieben sei, daß sein Seilereibetrieb schon seit dem Frühjahr 1915 vollständig ruhe. Diese Rüge erscheint im Ergebnis zutreffend.

Es ist wohl richtig, daß nicht vielleicht darin, daß die Berufungskommission den Ertrag der verschiedenen Zweige des Handels- und Gewerbebetriebs des Klägers in einer Summe geschätzt hat, ein Verstoß gegen das Gesetz liegt, weil etwa dabei übersehen ist, daß der Seilereibetrieb eine besondere, selbständige Einkommensquelle bildet. Denn wenn es auch eine einheitliche Einkommensquelle „Handel und Gewerbe“ nicht gibt, vielmehr auch bei der Vereinigung verschiedener Arten von Gewerben und Geschäften in der Hand eines Steuerpflichtigen jede selbständig für sich bestehende Art eine selbständige Einkommensquelle bildet (vgl. besonders PrOVG. E. i. St. 7, 175; 8, 95; 9, 29; 10, 49 ff.), so darf doch nach Lage der Akten angenommen werden, daß die verschiedenen Erwerbszweige des Klägers nach den tatsächlichen Betriebsverhältnissen keine selbständig für sich bestehenden Betriebe oder in sich abgeschlossenen Geschäfte sind (vgl. die angeführten Entscheidungen des PrOVG.), sondern der Kläger ein einheitliches Handelsgeschäft mit verschiedenen Warengattungen betreibt, und dann wird an der Einheitlichkeit dieses Geschäfts als Einkommensquelle nichts dadurch geändert, daß einzelne Waren, nämlich die Seilerwaren, nicht fertig gekauft, sondern vom Kläger selbst hergestellt werden. Indessen die Berufsentscheidung läßt sich doch bei selbständiger Prüfung nicht aufrechterhalten, weil ihre Begründung nicht erkennen läßt, ob die Einschätzung des angefochtenen Erwerbseinkommens sonst den gesetzlichen Vorschriften entspricht.

Wenn auch bei der Veranlagung dieses Einkommens die Berücksichtigung eines Wegfalls oder einer wesentlichen Einschränkung des Seilereibetriebs nicht unter dem Gesichtspunkt in Betracht kam, daß eine Einkommensquelle weggefallen war, so war doch der Wegfall oder die Einschränkung des Betriebs auch für die Schätzung des durchschnittlichen Geschäftsertrags von Bedeutung, wenn diese Veränderungen, wie behauptet war, schon seit Anfang 1915 einge-

treten waren. Unter diesen Umständen ist es aber schon ein wesentlicher Mangel der Begründung, daß ihr nicht zu entnehmen ist, ob und wie die Kommission zu diesem Berufungseinwande überhaupt Stellung genommen hat. Nach den Akten ist zwar anzunehmen, daß bei der Schätzung mit einem Rückgange des Geschäftsertrags, namentlich auch im Jahre 1915, gerechnet worden ist. Denn die Schätzung der Berufungskommission beruht sicher auf derjenigen der Veranlagungskommission, und bei dieser ist nach den Akten mit einem Ertrage von

3300 M. im Jahre 1913,
3000 M. im Jahre 1914 und
2700 M. im Jahre 1915

gerechnet. Aber da in der Begründung der Berufungsentscheidung jede Angabe darüber fehlt, aus welchen Gründen die Berufungskommission sich dieser Schätzung angeschlossen hat, und auch die tatsächlichen Unterlagen, auf die sich diese selbst stützt, aus den Akten nicht zu ersehen sind, so läßt sich immerhin nicht feststellen, ob die niedrigeren Ansätze für 1914 und 1915 gerade mit Rücksicht auf den vom Kläger behaupteten Einnahmeausfall im Seilereibetriebe erfolgt sind bzw. dieser dabei hinreichend berücksichtigt worden ist. Ein wesentlicher Verfahrensmangel liegt jedoch vor allem darin, daß die Akten keine Auskunft darüber geben, ob es gerechtfertigt ist, daß bei der diesjährigen Schätzung, wie die Begründung ergibt, die Erträge der Jahre 1913 und 1914 wesentlich höher geschätzt worden sind, wie bei den frühern Veranlagungen. Die Akten enthalten in dieser Beziehung keinerlei tatsächliche Feststellungen, sondern nur die Bemerkung des Rechnungsamts, daß „die Veranlagungskommission in diesem Jahre die Ueberzeugung gewonnen habe, daß die bisherigen Schätzungen zu niedrig ausgefallen waren“. Worauf diese Ueberzeugung sich gründet, ist aber nicht gesagt und auch aus dem sonstigen Akteninhalte nicht festzustellen. Es ist also auch nicht ersichtlich, welches „die nach dieser Richtung hin angestellten Erörterungen“ sind, auf welche die Berufungskommission ihre Feststellungen stützt, daß „die Veranlagung des Klägers in den frühern Jahren zu niedrig gewesen“ sei. Eine Schätzung, für die alle tatsächlichen Unterlagen fehlen, ist aber an sich nicht daraufhin zu kontrollieren, ob sie auf sachlichen Erwägungen und nicht etwa auf willkürlichen Annahmen beruht; das gilt ganz besonders dann, wenn die Ergebnisse früherer Schätzungen, die doch annehmbar auch auf sachlichen Erwägungen beruhen, verworfen werden, weil sie als unzutreffend anzusehen seien. Daher ist

es ein Verfahrensmangel, wenn in solchen Fällen die sachlichen Erwägungen und ihre tatsächlichen Unterlagen, auf die sich eine Höher-
schätzung gründet, dem Akteninhalte nicht zu entnehmen sind. Das
hat das Obergericht schon wiederholt ausgesprochen (vgl.
besonders Jahrb. 3, 56 und 74), und daran ist hier um so mehr fest-
zuhalten, als die Schätzung der Berufungskommission auch nach
den Akten in der That und zwar insofern durch nicht zutreffende
Erwägungen beeinflusst worden zu sein scheint, als dabei den Auf-
zeichnungen des Klägers überhaupt keine Bedeutung beigemessen worden
ist. Der Kläger hat allerdings selbst angegeben, daß er eine regel-
rechte Buchführung nicht besitze. Aber daraus folgt nicht notwendig,
daß seinen etwaigen Aufschreibungen überhaupt keine Bedeutung für
die Veranlagung beikommt. Sie können vielmehr, soweit sie an sich
glaubwürdig und vollständig sind, durchaus wertvolle Anhaltspunkte
sowohl für die Feststellung einzelner Ertragsfaktoren wie auch für
die unmittelbare Ertragschätzung geben. Daher sind sie auch inso-
weit zu berücksichtigen. Der Kläger hat aber besonders darauf hin-
gewiesen, daß er über seine Jahresumsätze Buch führe und diese dem-
nach nachweisen könne. Wäre das der Fall, so würde demnach der
Ertrag nicht frei, sondern nach dem nachgewiesenen Umsatze zu schätzen
gewesen sein. Ein Urteil darüber, ob die Aufschreibungen des Klägers
über seinen Umsatz für die Ertragsermittlung verwertbar sind, konnte
aber die Berufungskommission ohne eine Prüfung dieser Aufschreibungen,
die nicht stattgefunden hat, nicht treffen. Insbesondere genügte es
dazu nicht, daß der Kläger einmal selbst erklärt hat, daß er „Angaben
über alle ein- und verkauften Waren“ nicht machen könne. Denn
diese Angabe war nur die Antwort auf eine Aufforderung, Auskunft
über alle seine einzelnen Waren-Ein- und -Verkäufe zu
machen. Die Unmöglichkeit, diese nachzuweisen, schließt aber keines-
wegs die Möglichkeit aus, über die gesamten Geschäftseinnahmen,
d. i. den Umsatz, zuverlässige Angaben zu machen. Der Schätzung
des Ertrags nach dem Umsatze steht aber auch nicht entgegen, daß
die Höhe der Entnahmen aus dem Geschäft für den Haushalt des
Klägers nicht ziffermäßig nachzuweisen ist. Denn in dieser Be-
ziehung bieten die Zahl der Familienangehörigen, die Art des Haus-
halts und der Lebensführung genügenden Anhalt für eine ergänzende
Schätzung.

Die Berufungskommission wird mithin ihre Schätzung nach den
hiernach in Betracht kommenden Gesichtspunkten nochmals nachzu-
prüfen haben, weshalb die Sache nach Aufhebung der angefochtenen

Entscheidung an sie zurückzugeben war. Bei der neuen Prüfung wird dann auch zu erörtern sein, ob etwa bei der Schätzung des Erwerbseinkommens des Klägers fälschlich damit gerechnet worden ist, daß er einen Düngemittelhandel betreibe.

II.

Urteil vom 2. März 1917. C 133/16.

Auf die Berufung eines Landwirts, der für das Steuerjahr 1913 unter anderm mit 400 M. Einkommen als „Holzmacher und Tagelöhner“ veranlagt worden war und diese Einstellung als zu hoch angefochten hatte, hatte die Berufungskommission die Schätzung auf 330 M. herabgesetzt und den weitergehenden Antrag, den Ansatz auf 98 M. zu ermäßigen, abgelehnt. In der darauf von dem Steuerpflichtigen eingelegten Revision wurde gerügt, daß die Berufungskommission bei der Festsetzung des kritischen Einkommens auf 330 M. zu Unrecht den Verdienst, den der Kläger in den Jahren 1913 und 1914 als Maurer gehabt habe, in die Durchschnittberechnung einbezogen habe, da der Kläger den Beruf als Maurer nach Ausbruch des Kriegs im Jahre 1914 aufgegeben habe und auch nicht wieder aufzunehmen beabsichtige. Das Oberverwaltungsgericht hat die Berufungsentscheidung aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Nach den Akten ist nicht zweifelhaft, daß die Berufungskommission bei der Berechnung des Durchschnittsverdienstes des Klägers aus Lohnarbeit Beträge mit in Rechnung gestellt hat, die der Kläger in den Jahren 1913 und 1914 als Maurer verdient hat. Andererseits deutet nichts in den Berufsverhandlungen darauf hin, daß sie das etwa getan hätte, weil sie angenommen hätte, daß der Kläger die Tätigkeit als Maurer bisher nicht so aufgegeben habe, daß sie als Einkommensquelle nicht mehr in Betracht komme. Sie hat daher entweder gar nicht erwogen, daß der Verdienst des Klägers als Maurer bei der Ermittlung seines Arbeitseinkommens vielleicht unberücksichtigt bleiben muß, weil der Kläger diesen Beruf zur Zeit der Veranlagung nicht mehr ausgeübt hat, oder sie ist, wie die Vertretung des Staatsfiskus, der Ansicht gewesen, daß er auch dann berücksichtigt werden müsse, weil die Tätigkeit als Maurer keine selbst-

ständige Einkommensquelle ist. Dann ist aber die Entscheidung auf jeden Fall verfehlt. Die Ansicht der Vertretung des Staatsfiskus, daß es sich immer um dieselbe Quelle „Arbeit und gewinnbringende Beschäftigung“ handle, gleichviel ob der Kläger in einem Teile der Durchschnittsperiode als Maurer, in einem andern Teile als Holzmacher und wieder in einem andern als landwirtschaftlicher Tagelöhner tätig gewesen sei, ist nicht richtig. Bei Arbeitern, die sich bald bei diesem, bald bei jenem Arbeitgeber zu verschiedener Beschäftigung verdingen, bildet allerdings nicht das einzelne Arbeitsverhältnis die Quelle, sondern die Arbeitskraft und die Arbeitsgelegenheit. Aber eine einheitliche Quelle „Arbeit und gewinnbringende Beschäftigung“ gibt es ebensowenig wie eine Quelle „Handel und Gewerbe“ oder „Kapitalvermögen“ (vgl. F u i s t i n g - S t r u ß, *EstG.* [8] I, 1. S. 176 unter B). Unter der Bezeichnung „Arbeit und gewinnbringende Beschäftigung“ faßt vielmehr das Gesetz alle diejenigen Tätigkeiten zusammen, die dem Steuerpflichtigen regelmäßig einen Gewinn bringen (vgl. § 9 Ziff. 4). Innerhalb dieser Gruppe von Tätigkeiten bildet aber jede einzelne selbständig für sich bestehende Art eine besondere Quelle (vgl. F u i s t i n g, *Die preußischen direkten Steuern* IV § 73), und in diesem Sinne ist die bestimmte berufsmäßige Tätigkeit als Maurer eine selbständige und namentlich von der wechselnden Tätigkeit eines unständigen Lohnarbeiters verschiedene Art gewinnbringender Beschäftigung. Daher hätte der Verdienst des Klägers aus seiner Tätigkeit als Maurer nur in die Durchschnittberechnung einbezogen werden dürfen, wenn diese Einkommensquelle zur Zeit der Veranlagung noch bestanden hat. Das läßt sich aber nach den Akten nicht feststellen. Jedenfalls reicht dazu nicht aus — wie die Vertretung des Staatsfiskus meint —, daß der Kläger trotz des Kriegs Gelegenheit zur Ausübung des Berufs hat. Eher spricht vielmehr dieser Umstand, wenn es richtig ist, daß der Kläger den Beruf trotzdem seit Kriegsbeginn nicht mehr ausgeübt hat, dafür, daß er ihn — wenigstens zurzeit — ganz aufgegeben hat, denn das würde eben beweisen, daß er ihn nicht „bei sich bietender Gelegenheit“ wieder ausübt. Es bedarf also in dieser Beziehung noch genauerer tatsächlicher Feststellungen. Zu diesem Zwecke war daher die Sache nach Aufhebung der Vorentscheidung an die Berufungskommission zurückzuverweisen.

Nr. 11. (Sachsen-Coburg)

Einkommensteuer. Bei Steuerpflichtigen, die regelrecht nach Art. 13 Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes zu veranlagten sind, ist auch für eine Neuveranlagung nach Art. 3 § 1 des Gesetzes vom 29. März 1915, betr. den Voranschlag für 1915/16 und die in dieser Zeit zu erhebenden Abgaben, das Ergebnis desjenigen Wirtschaftsjahres maßgebend, dessen Ergebnis der Veranlagung nach Art. 13 Abs. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes zugrunde zu legen ist, und nicht das des Kalender- oder Wirtschaftsjahres 1914.

Der Veranlagung ist immer ein volles Jahresergebnis zugrunde zu legen.

Eine Unterbrechung der Reihenfolge der für die Veranlagung maßgebenden Wirtschaftsjahre (Art. 13 Abs. 2 EStG.) ist nicht statthaft, wenn, um die Einhaltung der neuen Reihenfolge zu ermöglichen, regelmäßig die gesetzliche Steuererklärungsfrist verlängert werden müßte.

Gesetz vom 29. März 1915, betr. den Voranschlag für 1915/16 und die in dieser Zeit zu erhebenden Abgaben, GesS. S. 23, Art. 3. Einkommensteuergesetz vom 2. Dezember 1908, GesS. S. 157, Art. 13 Abs. 2 und 3.

Ausführungsanweisung dazu vom 31. März 1909 § 28.

Urteil vom 7. März 1917. C 23/16.

Ein gemeinnütziges Kreditinstitut in C. hatte auf Grund des Gesetzes vom 29. März 1915, betr. den Voranschlag für 1915/16 und die in dieser Zeit zu erhebenden Abgaben, nach dessen Art. 3 § 1 diejenigen Steuerpflichtigen, deren Einkommen „sich im Jahre 1914 gegen das Vorjahr erhöht“ hat, binnen drei Wochen nach der Veröffentlichung des Gesetzes eine Steuererklärung über ihr „steuerpflichtiges Einkommen im Jahre 1914“ abzugeben hatten, ein steuerpflichtiges Einkommen von 94439 M. deklariert, und zwar zu spät. Der deklarierte Betrag entsprach dem Ergebnisse des Geschäftsjahres 1913/14. Da er das für das Vorjahr veranlagte Einkommen überstieg, war die Kasse neu veranlagt und ihr neben dem ordentlichen Steuerfusse der im Art. 3 § 2 des Gesetzes vom 29. März 1915 vorgesehene Zuschlag von 25 Proz. auferlegt worden. Außerdem war sie nach Art. 30 EStG. wegen Versäumung der Erklärungsfrist mit einem Strafzuschlage von 5 Proz. belegt worden. Sie hatte

darauf Berufung eingelegt und geltend gemacht: Sie habe ihrer Steuererklärung irrtümlich das Ergebnis des Geschäftsjahres 1913/14 zugrunde gelegt. Nach Art. 3 § 1 des Gesetzes vom 29. März 1915 sei das Einkommen des Jahres 1914 zu deklarieren. Als solches sei bei ihr aber das Geschäftsergebnis des Zeitraums vom 1. März bis 31. Dezember 1914 anzusehen, da ihr Geschäftsjahr mit dem 1. März 1914 durch Satzungsänderung auf das Kalenderjahr verlegt und, um dies durchzuführen, jener Zeitraum als das Geschäftsjahr 1914 angenommen worden sei. Dieses Ergebnis bleibe jedoch hinter dem des Vorjahres zurück. Daher habe sie den Zuschlag von 25 Proz. nicht zu zahlen und, da sie danach auch zur Abgabe einer Steuererklärung nicht verpflichtet gewesen sei, auch nicht den Strafzuschlag von 5 Proz. Die Berufung war als unbegründet zurückgewiesen worden. Die deswegen eingewendete Revision hatte ebenfalls keinen Erfolg.

Gründe.

... Art. 3 des Gesetzes vom 29. März 1915, der im allgemeinen die Fortdauer der für 1914/15 geltenden Veranlagung auch für das Steuerjahr 1915/16 bestimmt, sagt im § 1: „Doch ist jeder Steuerpflichtige, dessen Einkommen sich im Jahre 1914 gegen das Vorjahr erhöht hat, verpflichtet, binnen 3 Wochen nach der Veröffentlichung dieses Gesetzes eine den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechende Steuererklärung über sein steuerpflichtiges Einkommen im Jahre 1914 einzureichen oder zu Protokoll zu geben.“

Es ist zuzugeben, daß diese Fassung den Anschein erwecken kann, als ob für die Berechnung einer etwaigen Erhöhung des Einkommens und der Festsetzung eines etwaigen Steuerzuschlags tatsächlich das Ergebnis gerade des Jahres 1914 bestimmend sein solle. Und für diese Vermutung könnte auch vielleicht mit einer gewissen Berechtigung der Teil der Begründung des Gesetzesentwurfs und des Inhalts der Landtagsverhandlungen angeführt werden, der die Berechtigung des Steuerzuschlags auch damit rechtfertigen will, daß das Einkommen einer Anzahl der Steuerpflichtigen durch erhebliche Kriegslieferungen sich im Jahre 1914 in erfreulicher Weise erhöht habe. Geht man aber davon aus, daß der Zweck des Gesetzes vom 29. März 1915 vor allem der war, zur Vereinfachung des Veranlagungsgeschäfts

die Fortdauer der bisherigen Veranlagung im allgemeinen zu bestimmen und von dem Fortbestehen der Veranlagung nur abzusehen, wenn eine Erhöhung des Einkommens stattgefunden habe, so ist jedenfalls der Schluß gerechtfertigt, daß der Gesetzgeber, wenn er das Jahr 1914 besonders angeführt und betont hat, für die Beurteilung der Einkommenerhöhung nicht eine Änderung der durch den Art. 13 EStG. in Verbindung mit § 28 AusfAnw. gegebenen Veranlagungsgrundsätze beabsichtigt, sondern das Jahr 1914 der Zahl nach nur angeführt hat, weil für das allein in Frage stehende Steuerjahr 1915/16 eben auch nur das Jahr 1914 als Kalenderjahr im Sinne des Art. 13 EStG. in Frage kommen konnte. Muß man aber davon ausgehen, daß das Gesetz eine Änderung der allgemeinen Veranlagungsgrundsätze des Einkommensteuergesetzes nicht beabsichtigt hat, bei der Bestimmung eines Steuerzuschlags für etwaige Erhöhungen der Einkommen nur von der Erwägung mitgeleitet war, auch diejenigen Steuerpflichtigen und insbesondere physische Personen zu treffen, die durch die Ausführung von Kriegslieferungen vielleicht schon im Jahre 1914 erheblichere Kriegsgewinne erzielt hatten, so kann auch an der Weitergeltung der Bestimmungen in Art. 13 Abs. 2 und 3 EStG. kein Zweifel sein, wonach für die nichtphysischen Personen, ebenso wie für physische Personen, die nach § 38 HGB. Handelsbücher führen, als Kalenderjahr 1914 das unmittelbar vorangegangene Wirtschaftsjahr zu gelten hat, auch wenn dieses nicht unbedingt mit dem Jahre 1914 zusammenfällt. Daß der Veranlagung unmittelbar vorangegangene Betriebsjahr ist aber nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit der Ausführungsanweisung dasjenige, dessen Ergebnisse zur Zeit der Veranlagung (Steuererklärung) festgestellt werden können (Art. 13 Abs. 3 EStG., § 28 Abs. 2 und 3 AusfAnw.).

Die Klägerin kann also das Verlangen, für die Beurteilung ihrer Verpflichtung zur Leistung des Steuerzuschlags das Geschäftsjahr vom 1. März bis 31. Dezember 1914 zugrunde zu legen, nicht auf das Gesetz vom 29. März 1915 stützen.

Eine andere Frage ist es, ob die weitere Behauptung der Klägerin zutreffend ist, daß auch nach den Vorschriften des Art. 13 EStG. und des § 28 AusfAnw. das für sie in Frage kommende Geschäftsjahr, welches der Veranlagung zugrunde zu legen sei, nicht das Jahr 1913/14, sondern das Geschäftsjahr

vom 1. 3. bis 31. 12. 1915 sei, weil die Ergebnisse dieses letztern Geschäftsjahres bis zur Zeit der Veranlagung (Steuererklärung), die nach den Akten für das Steuerjahr 1915/16 auf die Zeit vom 3. bis 24. April bestimmt war, hätten festgestellt werden können (§ 28 Abs. 2 AusfAnw.). Damit soll also auch gesagt sein, daß die Voraussetzung des § 28 Abs. 3 AusfAnw. erfüllt werden konnte, wonach die Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens nichtphysischer Personen auf Grund der für das maßgebende Betriebsjahr angefertigten Bilanzen, Jahresabschlüsse, sowie der darauf bezüglichen Beschlüsse der Generalversammlungen zu erfolgen hat.

Auf keinen Fall ist es nun zutreffend, wenn die Klägerin die Zugrundelegung des Ergebnisses der 10 Monate vom 1. März bis 31. Dezember 1914 als Ergebnis des Geschäftsjahres fordert und die Berechtigung für diese Annahme in der Vorschrift des Art. 13 Abs. 3 EStG. sucht, daß maßgebend sei das von dem Steuerpflichtigen selbst angenommene Geschäftsjahr ohne Rücksicht auf seine Dauer und dies im vorliegenden Falle das Jahr vom 1. März bis 31. Dezember sei. Einmal ist es nicht richtig, daß das von der Klägerin angenommene Geschäftsjahr vom 1. März bis 31. Dezember läuft. Nach § 10 der Satzungen ist das Geschäftsjahr das Kalenderjahr. Für das Jahr 1914 handelt es sich nur um eine Übergangsmaßnahme, um das Geschäftsjahr in die neue satzungsgemäße Zeitbestimmung überzuführen. Weiter gilt aber auch nach der grundlegenden Vorschrift des Art. 9 EStG. als steuerpflichtiges Einkommen die Summe aller Jahreseinkünfte des Steuerpflichtigen. Dieser Vorschrift würde es widersprechen, wenn für nichtphysische Personen das Einkommen für einen kürzern Zeitraum berechnet würde, nur weil ein kürzerer Zeitabschnitt als Geschäftsjahr gewählt und für diesen ein Geschäftsabluß aufgestellt wird. Nach Art. 13 EStG. ist auch nur bestimmt, daß der Geschäftsgewinn nach dem dem Steuerjahr unmittelbar vorangegangenen Betriebsjahre veranschlagt wird, und § 28 Abs. 2 AusfAnw. sagt ausdrücklich, daß die Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens auf Grund der angefertigten Jahresabschlüsse erfolgt, nicht aber, daß das Ergebnis des Geschäftsjahres ohne Rücksicht auf seine Dauer das steuerpflichtige Einkommen bildet. Wäre also tatsächlich dem Antrage der Klägerin entsprechend dieses Übergangsjahr mit seinen Ergeb-

nissen der Veranlagung für 1915/16 zugrunde zu legen, dann hätte mindestens zur Erreichung des nach § 28 Abs. 3 AusfAnw. erforderlichen Jahresabschlusses das für 10 Monate nachgewiesene Geschäftsergebnis in ein volles Jahreseinkommen umgerechnet werden müssen (PrDVG. G. i. St. 14, 237; Fuißing, EStG. [8] I, 1 S. 448 f.), oder es war, da es sich im vorliegenden Falle nur um einen Wechsel der Geschäftsjahre eines im übrigen weiterbestehenden Unternehmens handelt, für die an einem Jahre fehlenden Monate Januar und Februar das entsprechende Teilergebnis des Jahres 1913/14 zuzusetzen (Fuißing, a. a. O. S. 450/451).

Die Entscheidung der Berufungskommission hält ohne weiteres die Zugrundelegung des Geschäftsjahres 1913/14 für erforderlich, weil sonst in Verletzung des § 28 Abs. 2 AusfAnw. eine Unterbrechung der Reihenfolge der der Berechnung zugrunde zu legenden Betriebsjahre veranlaßt würde, die nach dem Gesetze zu vermeiden sei.

Es ist aber richtig, wie die Klägerin behauptet, daß nur tunlichst auf eine Beibehaltung der einmal gewählten Reihenfolge der Betriebsjahre zu halten ist, daß aber diese Regelung nicht im Widerspruch stehen darf mit der gesetzlichen Forderung, wonach eben als das für nichtphysische Personen anzunehmende Betriebsjahr das letzte Geschäftsjahr, dessen Ergebnisse zur Zeit der Veranlagung festgestellt werden können, zu gelten hat. Die Beibehaltung der einmal gewählten Reihenfolge findet also dann ihre Grenze, wenn, wie es im vorliegenden Falle behauptet wird, durch die Änderung des Laufes des bisherigen Geschäftsjahres nunmehr eine neue Reihenfolge der Geschäftsjahre, die die Voraussetzungen des § 28 Abs. 2 AusfAnw. erfüllen, dauernd geschaffen wird. Dann könnte auch die Änderung der Reihenfolge nicht dadurch aufgehalten werden, daß ein Geschäftsjahr der alten Reihenfolge überhaupt ausfallen müßte. Es war deshalb wohl die Prüfung der Frage erforderlich, ob die Annahme der Klägerin zutreffend ist, daß sie in Zukunft dauernd imstande sein werde, nach Änderung des Geschäftsjahres die erforderlichen Geschäftsabschlüsse der soeben abgelaufenen Geschäftsjahre bis zur Veranlagung (Steuererklärung) fertigzustellen. Diese Prüfung hat die Berufungskommission nicht vorgenommen. Auf Grund der Akten kann jedoch die Feststellung erfolgen, daß

die Annahme des Geschäftsjahres 1913/14 für das Steuerjahr 1915/16 im vorliegenden Falle nicht ungerechtfertigt war.

Es mag zugegeben werden, daß es der Klägerin wohl möglich gewesen wäre, mit Rücksicht auf die durch das Gesetz vom 29. März 1915 für das Steuerjahr 1915/16 besonders bestimmte spätere Erklärungsfrist (3. bis 24. April) vielleicht auch über das Geschäftsjahr 1914 einen den Anforderungen des § 28 AusfAnw. entsprechenden Geschäftsabschluß mit dem feststehenden Geschäftsergebnis vorzulegen. Dagegen erscheint aber die Annahme begründet, daß die Klägerin bei dem Umfange ihres Geschäftsbetriebs nicht imstande sein wird, in Zukunft zu der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes vom 2. Dezember 1908 vorgeschriebenen normalen Veranlagungszeit, d. i. gemäß § 52 Abs. 1 AusfAnw. die Zeit vom 3. bis einschließlich 31. Januar, einen brauchbaren Geschäftsabschluß aufzustellen. § 54 Abs. 1 AusfAnw. gibt zwar die Möglichkeit zur Verlängerung der Steuererklärungsfrist bis mindestens 1. März, und es soll insbesondere den Steuerpflichtigen, die nicht in der Lage sind, einen brauchbaren Abschluß früher herzustellen, diese Fristverlängerung auf Antrag nicht versagt werden. Diese Erweiterung der gesetzlichen Erklärungsfrist soll aber nicht eine allgemeine Abweichung von der regelmäßigen Erklärungsfrist bedeuten, sondern soll gerade verhindern, daß die Reihenfolge der bei der Veranlagung zu berücksichtigenden Wirtschaftsjahre in unzulässiger Weise unterbrochen wird, nur weil es im einzelnen Falle dem Steuerpflichtigen nicht möglich sein sollte, in der üblichen Zeit — also bis zum 31. Januar — den erforderlichen Geschäftsabschluß aufzustellen. Würde aber dem Verlangen der Klägerin im vorliegenden Falle entsprochen worden sein, so wäre die Folge die, daß in Zukunft in der Regel unter Anwendung des § 54 Abs. 1 AusfAnw., wie die Klägerin selbst nach ihren Ausführungen nicht bezweifelt, eine Verlängerung der Erklärungsfrist gewährt werden müßte, nur um eine Unterbrechung der an sich gegebenen Reihenfolge zu vermeiden (§ 28 Abs. 2). Das ist aber nicht die Absicht der Ausnahmenvorschrift dieses § 54 Abs. 1.

Ist also die Zugrundelegung des Ergebnisses des Geschäftsjahres 1913/14 für das Steuerjahr 1915/16 gesetzlich begründet gewesen, so trifft die Klägerin auch die Verpflichtung zur Zahlung des in Art. 3 des Gesetzes vom 29. März 1915 bestimmten

Steuerzuschlag von 25 Proz., da nach ihrer eigenen Erklärung nicht zweifelhaft ist, daß sich ihr steuerpflichtiges Einkommen im Geschäftsjahre 1913/14 gegen das Vorjahr in dem von der Veranlagungsbehörde bestimmten Umfang erhöht hat.

Dann entspricht aber auch die Erhebung des 5-proz. Steuerzuschlags der Bestimmung des Art. 30 EStG., da die Steuererklärung, wie unbestritten ist, verspätet eingereicht wurde. Umstände, die die Versäumnis entschuldbar machen könnten, sind auf die Aufforderung des Vorsitzenden der Einschätzungskommission nicht geltend gemacht worden. Der Hinweis auf die erhöhte Geschäftstätigkeit durch Entgegennahme von Zeichnungen auf die Kriegsanleihe vermag auch bei selbständiger Prüfung die Versäumnis nicht zu rechtfertigen.

Bei dieser Sachlage ist es natürlich auch ausgeschlossen, daß die Klägerin einen offenbaren Irrtum bei der Abgabe der Steuererklärung im Sinne des Art. 30 Abs. 4 EStG. für sich geltend machen kann.

Die Revision war deshalb als unbegründet zurückzuweisen.

Ur. 12. (Sachsen-Gotha)

Einkommensteuer. Die Anrechnung von Kapitalzinsen als steuerpflichtiges Einkommen ist nur davon abhängig, daß die Zinsen in dem Kalenderjahre, dessen Ergebnis der Veranlagung zugrunde zu legen ist, fällig geworden, und nicht auch davon, daß sie in diesem Jahre auch eingegangen sind. Fällige, aber nicht eingegangene Zinsen sind nur außer Ansatz zu lassen, wenn sie als unbeibringlich anzusehen sind. Die Vorschrift des Artikel 16 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes bestimmt nichts hiervon Abweichendes, sondern bedeutet nur, daß Zinsen, welche regelmäßig nicht (oder nicht unverkürzt) eingehen, in Höhe des im letztvergangenen Jahre nicht eingegangenen Betrags als unbeibringlich anzusehen sind.

Einkommensteuergesetz vom 31. Dezember 1908, GesS. 1909 S. 1, Art. 12 Abs. 1 u. 2, Art. 16 Abs. 2.

I.

Urteil vom 24. Januar 1917. C 62/16.

Die Berufungskommission hatte das Verlangen eines Steuerpflichtigen, 36 M. Zinsforderung auf eine Darlehnsforderung von 900 M. bei der Feststellung seines Kapitaleinkom-

niens außer Ansatz zu lassen, weil der Schuldner im Felde sei und die Zinsen schon zwei Jahre lang nicht bezahlt habe, mit der Begründung zurückgewiesen, „ein Zinsverlust bestehe tatsächlich noch nicht, die Zinsen hätten daher voll in Anrechnung kommen müssen“. Diese Entscheidung wurde von der Revision als gesetzwidrig angesehen, weil dabei die Vorschrift des Art. 12 EStG. nicht beachtet sei, daß der Veranlagung das „Ergebnis“ des letztvergangenen Kalenderjahres zugrunde zu legen sei, und ebenso nicht der Art. 16 Abs. 2 EStG., wonach „Zinsen, welche regelmäßig nicht unverkürzt eingehen“, mit dem für das vorhergegangene Jahr gezahlten Betrage anzusetzen sind. Das Oberverwaltungsgericht hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Gründe.

Es ist nicht rechtsirrig, daß die Berufungskommission es abgelehnt hat, die Zinsen auf die Kapitalsforderung von 900 M. an Aug. B. in G. nur deshalb außer Ansatz zu lassen, weil der Schuldner mit der Bezahlung schon zwei Jahre im Rückstand ist. Mit dem Worte „Ergebnis“ im Art. 12² EStG. ist nichts anderes gemeint, als der Quellenertrag. Ertrag entsteht aber bei Forderungsrechten nicht erst mit dem Eingange der Forderung, sondern mit der Fälligkeit. Das ist für die Ermittlung des Einkommens aus Handel, Gewerbe und gewinnbringender Beschäftigung im § 16 AusfAnw. ausdrücklich anerkannt, denn danach sollen als Einnahmen die erzielten Preise für veräußerte Waren und Erzeugnisse, gleichviel ob der Verkauf gegen Barzahlung oder auf Kredit erfolgt ist, berücksichtigt und auch der Unterschied zwischen ... der Höhe der Kassenvorräte und Außenstände in Betracht gezogen werden. Es gilt aber ganz allgemein. Auch im Art. 16 Abs. 2 ist nichts anderes bestimmt. Im Gegenteil! Wenn dort vorgeschrieben ist, daß Zinsen und Renten, die nicht regelmäßig unverkürzt eingehen oder jährlichen Schwankungen unterliegen, mit dem für das vorhergehende Jahr gezahlten Betrage anzurechnen sind, so wird damit nur der Grundsatz bestätigt, daß für die Anrechnung an sich nicht die tatsächliche Leistung maßgebend ist, aber auch keine Ausnahme von diesem Grundsatz statuiert. Denn „Zinsen, die nicht regelmäßig unverkürzt eingehen“, bedeutet nicht „Zinsen, welche unregelmäßig, d. h. nicht zum

Fälligkeitstermine, also unpünktlich eingehen“, sondern es bedeutet „Zinsen, welche regelmäßig nicht unverkürzt (oder garnicht) eingehen“, d. h. Zinsen, bei denen der teilweise oder völlige Ausfall die Regel bildet. Damit kommt aber nur zum Ausdruck, daß für die Anrechnung als Einkommen nicht der formelle Bestand des Bezugsrechts entscheidend ist, sondern sein wirtschaftlicher Wert: nicht weil der bedungene Betrag in dem für die Veranlagung maßgebenden Zeitraume, d. i. im letztvergangenen Kalenderjahre, nicht oder nicht voll eingegangen ist, tritt an seine Stelle der tatsächlich eingegangene Betrag, sondern weil er voraussichtlich überhaupt nicht mehr eingehen wird, d. h. weil er annehmbar unbeibringlich ist. Als maßgebende Leistung kommt aber dabei natürlich auch nur die tatsächliche Zahlung auf den für das betreffende (vorhergehende) Kalenderjahr geschuldeten Betrag in Betracht, und die Besonderheit der Vorschrift des Art. 16 Abs. 2 besteht daher nur darin, daß sie die Vermutung aufstellt, daß bei Zinsforderungen, welche in der Regel nicht unverkürzt eingehen, der im Fälligkeitsjahre nicht eingegangene Betrag als unbeibringlich anzusehen ist. Die Berufungskommission ist also jedenfalls nicht von unzutreffenden Erwägungen ausgegangen, wenn sie die Absetzung der strittigen Zinsforderung abgelehnt hat, weil „ein Zinsverlust tatsächlich noch nicht bestehe“. Denn daß sie dabei angenommen hätte, daß die Forderung erst dann als verloren gelten könne, wenn ihre Unbeibringlichkeit im Prozesse festgestellt wäre, was allerdings verfehlt wäre, dafür gewähren die Akten keinen Anhalt. Die Verhältnisse liegen vielmehr so, daß die Absetzung des strittigen Betrags gemäß der Bestimmung in Art. 16 Abs. 2 in der Tat nicht in Frage kommt. Der Kläger behauptet selbst nicht, daß sein Schuldner dauernd zahlungsunfähig ist oder den Rückstand voraussichtlich auch später nicht begleichen können wird. Der Grund dafür, daß die Zinsen zurzeit nicht bezahlt werden, ist vielmehr nur das augenblickliche Unvermögen des Schuldners, zu zahlen, das durch seine Einberufung zum Kriegsdienste veranlaßt ist. Es handelt sich also nach der gegenwärtigen Lage der Verhältnisse um einen Ausnahmezustand, von dem sich noch nicht sagen läßt, daß er nicht nur vorübergehend ist. Die Annahme, daß er die Regel bilde, ist daher zurzeit nicht gerechtfertigt.

Wenn der Kläger demgegenüber noch geltend macht, daß diese Auffassung dazu führen müsse, dem Steuerpflichtigen das Recht einzuräumen, die nicht eingegangenen Beträge bei spätern Veranlagungen als Verluste einzustellen, wenn ihre Unbeibringlichkeit dann feststehe, so ist das natürlich verfehlt. Denn der Verlust ist, auch wenn er erst später sicher feststellbar wird, ein Verlust des Jahres, in welches die Fälligkeit der Forderung fällt, und dessen Ergebnis kommt für spätere Veranlagungen nicht mehr in Betracht. Dieses Ergebnis ist aber durchaus nicht unbillig, da andererseits auch die Besteuerung solcher Beträge ausgeschlossen ist, die nachträglich auf Forderungen eingehen, die bei frühern Veranlagungen als unbeibringlich außer Ansatz geblieben waren.

II.

Urteil vom 17. März 1917. O 100/16.

Ein Rentner war mit 2400 bis 2500 M. Zinseneinkommen veranlagt worden, während er 1417 M. deklariert hatte und versteuern wollte, weil er von einem seiner Schuldner schon mehrere Jahre die fälligen Zinsen nicht oder nur zu einem kleinen Teile erhalten habe. Seine Berufung gegen die Veranlagung war mit der Begründung abgewiesen worden, „der Ausfall an Zinsen sei nicht nachgewiesen; die Angaben in der Berufungsschrift seien lediglich auf den derzeitigen Nichteingang eines Teils der Zinsen gerichtet; nach dem Einkommensteuergesetz könnten sie mithin nicht außer Rechnung bleiben“. In der Revision wurde geltend gemacht, die Berufungsentscheidung verstoße insofern gegen das Gesetz, als sie von dem Steuerpflichtigen den schlüssigen Beweis verlange, daß die fraglichen Zinsen „verloren“ seien, während es genüge, daß sie tatsächlich nicht eingegangen (Art. 16 Abs. 2 EStG.) bzw. zurzeit nicht beitreibar seien. Das Rechtsmittel wurde als unbegründet zurückgewiesen.

Gründe.

Die Revision ist unbegründet.

Es ist zwar nicht zu verkennen, daß in den Ausführungen des Berufungsbescheids, „der Ausfall an Zinsen sei nicht nachgewiesen; die Angaben in der Berufungsschrift seien lediglich auf den derzeitigen Nichteingang eines Teils der

Zinsen gerichtet“, mit denen die Berufungskommission ihren Standpunkt allein rechtfertigt, der für die Entscheidung maßgebende rechtliche Gesichtspunkt nicht klar zum Ausdruck kommt. Indessen nach dem Akteninhalte darf angenommen werden, daß die Berufungskommission, wie auch ihr Vorsitzender in seiner Gegenerklärung auf die Revisionsklage bemerkt, damit hat sagen wollen, daß der streitige Zinsbetrag bei der Veranlagung berücksichtigt werden müsse, weil er zurzeit noch nicht als unbebringlich anzusehen sei. Darin liegt aber kein Rechtsirrtum. In der Gegenerklärung des Vorsitzenden der Berufungskommission ist zutreffend hervorgehoben, daß für die Anrechnung von Zinseneinkommen zunächst nur entscheidend ist, ob zur Zeit der Veranlagung das Bezugsrecht besteht (Art. 12 EStG.). Darauf, daß die Zinsen in dem für die Veranlagung maßgebenden Zeitraum eingegangen sind, kommt es daher nicht an, es genügt an sich, daß sie in diesem Zeitraume fällig geworden sind: mit dem Anfalle der Forderung entsteht rechtlich der Ertrag, und das liegt eben höchstens dann anders, wenn die Forderung unbebringlich ist, d. h. voraussichtlich überhaupt nicht mehr eingehen wird, weil sie dann wirtschaftlich wertlos ist und darum keinen Ertrag darstellt. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Art. 16 Abs. 2 EStG., auf den der Kläger nachträglich verwiesen hat. Denn die dort getroffene Vorschrift, daß Zinsen unter Umständen mit dem für das vorhergehende Jahr tatsächlich gezahlten Betrag in Ansatz zu bringen sind, gilt nur für den Fall, daß Zinsen „nicht regelmäßig unverfügt“ eingehen, d. h. für Zinsen, bei denen der teilweise oder völlige Ausfall die Regel bildet; und das ist offenbar in der Erwägung bestimmt, daß eben in solchen Fällen die Unbebringlichkeit des nicht eingegangenen Teils der Forderung zu vermuten ist; die Vorschrift hat also nur die Bedeutung einer Beweiserleichterung [vgl. das Urteil vom 24. 24. 1. 1917 zu C 62/16¹]). Daher läßt sich auch aus ihr nichts für die Auffassung des Klägers herleiten, daß eine Zinsenforderung schon dann nicht als Einkommen angerechnet werden dürfe, wenn sie zur Zeit der Veranlagung nicht realisierbar ist oder ihre Befriedigung auch für die nächste Zukunft nicht zu erwarten ist, und nicht notwendig festzustehen brauche, daß sie „verloren“, d. h. ihre Be-

1) s. unter I.

friedigung auch für die nächste Zukunft nicht zu erwarten sei. Freilich ist auf der andern Seite auch nicht zu verlangen, daß die Unbeibringlichkeit als sicher nachgewiesen werden müsse, wenn die Anrechnung unterbleiben soll, bzw. daß dieser Nachweis durch den Versuch der Zwangsbeitreibung oder gar durch Erschöpfung der Zwangsvollstreckungsmittel erbracht werden müsse. Es muß vielmehr genügen, darzutun, daß nach den gesamten persönlichen und Vermögensverhältnissen des Schuldners auf den spätern Eingang der Forderung mit Wahrscheinlichkeit nicht zu rechnen ist bzw. ein Beitreibungsverfahren voraussichtlich erfolglos sein würde. Aber nach den Akten ist nicht anzunehmen, daß die Berufungskommission bei ihrer Feststellung, daß der Ausfall der Zinsen nicht nachgewiesen sei, von einer hiernach rechtsirrigen Ansicht darüber ausgegangen ist, welche Anforderungen hinsichtlich des Nachweises der Unbeibringlichkeit zu stellen sind. Im übrigen aber ist es eine reine Tatfrage, ob im Einzelfall eine Forderung als unbeitreibbar anzusehen ist. Hingesehen auf die beschränkte Natur des Rechtsmittels der Revision (vgl. Art. 15 StB. vom 15. Dezember 1910) ist es daher nicht Sache des Oberverwaltungsgerichts, darüber zu entscheiden, ob die Berufungskommission die Verhältnisse in dieser Beziehung richtig beurteilt hat. Höchstens könnte es sich fragen, ob die Berufungskommission nicht vielleicht übersehen hat, zu prüfen, ob nicht etwa die Voraussetzungen für die Anwendung des Art. 16 Abs. 2 GStG. in dem erörterten — richtigen — Sinne gegeben sind und es demgemäß auf den Nachweis der Unbeibringlichkeit nicht ankam. Indessen es besteht auch in dieser Beziehung keine Veranlassung zur Annahme eines Rechtsirrtums. Denn zur Zeit der streitigen Veranlagung waren nach dem Akteninhalt anscheinend noch nicht einmal zwei Jahresbeträge rückständig, und diese Rückstände hatten ihren Grund nur in den geschäftlichen Schwierigkeiten, die dem Schuldner des Klägers durch die kriegerischen Ereignisse im allgemeinen und durch seine Einberufung zum Heeresdienst erwachsen sind. Das sind aber außergewöhnliche Umstände, die den Schluß nicht rechtfertigen, daß es sich bei der streitigen Zinsforderung um eine Forderung handelt, bei der es die Regel bildet, daß sie nicht oder nicht voll befriedigt wird.

Da hiernach die Anrechnung des streitigen Zinsbetrags rechtlich nicht zu beanstanden ist, ist es ohne Bedeutung, ob ein

solches Ergebnis unbillig ist. Daher braucht auf die bezüglichen Ausführungen in der Revision nicht weiter eingegangen zu werden. Rechtlich überhaupt unzulässig aber würde es sein, die Angelegenheit nach dem Vorschlage des Klägers so regeln zu wollen, daß er die rückständigen Beträge später versteuert, wenn sie noch nachträglich eingehen. Denn für eine solche Besteuerung würde es den Behörden an einer gesetzlichen Handhabe fehlen, weil die Beträge auch bei späterm Eingang als Erträge des Fälligkeitsjahres zu gelten haben und diese Erträge nach Lage der Gesetzgebung in spätern Jahren nicht mehr zur Besteuerung gezogen werden können. Die Übernahme einer entsprechenden ausdrücklichen Verpflichtung durch den Kläger würde daran nichts ändern.

Mr. 13. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. Die Tätigkeit des Marktscheiders ist im Sinne des Einkommensteuergesetzes keine „gewinnbringende Beschäftigung“, sondern ein Gewerbe.

Begründung einer gewerblichen Betriebsstätte (§ 3 des Doppelsteuergesetzes) durch Angestellte.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, RegBl. S. 45, §§ 9 und 54.

Ausführungsanweisung dazu vom 19. Juli 1898, RegBl. S. 137, Art. 77.

Reichsdoppelsteuergesetz vom 22. März 1909, RGBl. S. 331, § 3 Abs. 2.

Urteil vom 17. März 1917. O 104/16.

Der Marktscheider B., der in A. in Preußen seinen Wohnsitz hat, war im Großherzogtum zur Einkommensteuer herangezogen worden, weil angenommen wurde, daß er in B. im Großherzogtum, wo ein Gehilfe von ihm wohnte, der von dort aus in den umliegenden Kalibergwerken für ihn fortlaufend Grubenvermessungen vorzunehmen und danach in B. die Grubenbilder anzufertigen hatte, eine gewerbliche Betriebsstätte unterhalte. Er hatte gegen die Veranlagung Berufung eingelegt, indem er an das Rechnungsamt geschrieben hatte, er sei zu Unrecht veranlagt, er habe in B. „keinen Erwerb und kein Gewerbe“, alle seine Einnahmen aus der Marktscheiderei verdiene er nur an seinem Wohnsitz A. Die Berufung war mit der Begründung zurückge-

wiesen worden: Angefochten sei nicht die Höhe der Veranlagung, sondern nur die Steuerpflicht. Daher habe die Berufungskommission nur diese nachzuprüfen gehabt. B. unterhalte in B. nach eigener Angabe sowohl ein Bureau wie einen Beamten, der dort für ihn arbeite. Da der Markscheider Gewerbetreibender sei, unterhalte er also im Großherzogtum eine gewerbliche Betriebsstätte. Aus dieser ziehe er zweifellos auch Einkommen. Daß er in B. keine Einnahmen habe, sei bedeutungslos; sein steuerpflichtiges Einkommen sei anteilig aus seinem gesamten Gewerbeeinkommen zu nehmen gewesen, und das sei offenbar geschehen. In der Revision wurde in erster Linie die Ansicht vertreten, daß der Kläger im Großherzogtume nicht steuerpflichtig sei, weil die Markscheiderei kein Gewerbe, sondern eine „gewinnbringende Beschäftigung“ sei. Sodann wurde jetzt weiter geltend gemacht, daß die Annahme, der Kläger unterhalte in B. eine Betriebsstätte im Sinne des Doppelsteuergesetzes, rechtsirrig sei. Schließlich wurde behauptet, daß jedenfalls die Veranlagung auch deshalb ungerechtfertigt sei, weil die Tätigkeit nichts einbringe. Von der Vertretung des Staatsfiskus wurde erklärt, daß der Rechtsstandpunkt der Berufungskommission bezüglich der Steuerpflicht des Klägers zu billigen sei, und der Bemängelung der Höhe der Veranlagung als zurzeit unzulässig widersprochen. Das Oberverwaltungsgericht hat die Berufungsentscheidung aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Die Revision geht richtig davon aus, daß die Entscheidung nur davon abhängt, ob die Tätigkeit des Markscheiders ein Gewerbebetrieb oder eine „gewinnbringende Beschäftigung“ im Sinne des § 9 Ziff. 3 bzw. Ziff. 4 EStG. ist. Denn nach § 5 Abs. 1 EStG. unterliegt bei Personen, die, wie der Kläger, nicht infolge Staatsangehörigkeit, Wohnsitzes oder Aufenthalts im Großherzogtum unbeschränkt steuerpflichtig sind (§ 4 EStG.), der Besteuerung im Großherzogtume nur das Einkommen aus Grundbesitz und aus (Handels- oder) Gewerbeanlagen oder sonstigen gewerblichen Betriebsstätten im Großherzogtum. Aber der Kläger hat unrecht, wenn er die Annahme der Vorinstanzen, daß die Markscheiderei ein Gewerbe sei, als rechtsirrig bekämpft.

Sicher ist die Marktscheideri im Sinne der Gewerbeordnung ein Gewerbe (vgl. § 34 Abs. 3 GewO.). Was der Kläger demgegenüber für seine Auffassung, daß sie es im Sinne der Steuergesetze nicht sei, daraus herleiten will, daß sie sich von andern Gewerben wesentlich dadurch unterscheide, daß der Marktscheider nicht Lehrlinge mit der Wirkung ausbilden könne, daß diese nach beendigter Lehrzeit ohne weiteres den Marktscheider vertreten oder sich als Marktscheider selbständig machen könnten, und daß seine Tätigkeit behördlich kontrolliert werde und ihre ordnungsmäßige Ausübung durch Strafandrohungen und die Möglichkeit der Konzessionsentziehung sichergestellt sei, ist nicht verständlich. Es ist zwar richtig, daß der Gewerbebegriff der Gewerbeordnung nicht allgemeingültig ist; es gibt Gesetze, die den Begriff anders bestimmen (vgl. Landmann, Komm. 3. GewO. [6] I S. 29). Aber der Gewerbebegriff der Gewerbeordnung deckt sich doch mit dem, was der gewöhnliche Sprachgebrauch unter Gewerbe versteht, und das weimarische Steuerrecht enthält nichts, was zu der Auffassung Anlaß geben könnte, daß es den Begriff anders faßt, vielmehr stellt, gerade was die Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und gewinnbringender Beschäftigung betrifft, die Ausführungsverordnung zum Einkommensteuergesetz offensichtlich auf den Gewerbebegriff der Gewerbeordnung ab, wenn sie im Art. 77 als Arten gewinnbringender Beschäftigung im Sinne des § 9⁴ EStG. die Beschäftigung im öffentlichen oder Privatdienste, die Tätigkeit der Handarbeiter und Dienstboten, die sogenannten freien Berufstätigkeiten (Schriftsteller, Gelehrte, Künstler) sowie die persönlichen Dienstleistungen höherer Art (Erteilung von Unterricht, Tätigkeit als Arzt, Rechtsanwalt) besonders nennt und im übrigen das Merkmal für die Unterscheidung der Quellen des Gewerbebetriebs von denen der gewinnbringenden Beschäftigung nur in der Selbständigkeit der Berufsausübung sieht. Denn die so namentlich bezeichneten Berufstätigkeiten sind diejenigen, die auch nach der Gewerbeordnung nicht als Gewerbe anzusehen sind (vgl. Landmann a. a. O. S. 29 f.), und im übrigen ist es eben die Selbständigkeit, was einer Berufsausübung innerhalb der gewerblichen Tätigkeiten den besondern Charakter des Gewerbebetriebs verleiht (vgl. § 14 Abs. 1 GewO.). Daher würde die selbständige Tätigkeit als Marktscheider steuerlich höchstens dann nicht als Gewerbebetrieb, sondern als gewinn-

bringende Beschäftigung anzusehen sein, wenn sie etwa sonst landesrechtlich so geregelt wäre, daß sie als eine amtliche oder sonstige gehobene Berufstätigkeit der im Art. 77 AusfB. bezeichneten Art anzusehen wäre. Solche Vorschriften bestehen jedoch im Großherzogtume nicht, denn die Markscheiderordnung vom 24. Januar 1906, RegBl. S. 79, die hierbei allein in Betracht kommt, enthält keine dahin gehenden Bestimmungen.

Daß die Gesetzeslage, wie der Kläger behauptet, in Preußen anders wäre, würde demgegenüber bedeutungslos sein, ist aber auch nicht zutreffend. Denn das preußische Einkommensteuergesetz führt im § 14 die Markscheider keineswegs ausdrücklich unter den Steuerpflichtigen auf, deren Einkommen als solches aus gewinnbringender Beschäftigung anzusehen ist, und auch die Ausführungsanweisung tut das nicht (vgl. Art. 21). Die Vorschrift des § 4⁷ GewStG. aber, wonach die Markscheider von der Gewerbesteuer befreit sind, ist, wie gerade in den vom Kläger wiedergegebenen Ausführungen der Entscheidung des preuß. Oberverwaltungsgerichts vom 8. November (vgl. G. i. St. 9, 383) klar zum Ausdruck gebracht ist, eine auf besondern Gründen beruhende Ausnahmegvorschrift; aus ihr kann also für die grundsätzliche Auffassung vom Wesen der Markscheiderei nichts gefolgert werden.

Danach hat die Berufungskommission mit Recht angenommen, daß der Kläger Gewerbetreibender ist.

Sie hat aber auch den Begriff der gewerblichen Betriebsstätte nicht verkannt, wie die Revision weiter geltend macht. Denn ihre Annahme, daß der Kläger im Großherzogtum eine solche habe, gründet sich auf die Feststellung, daß er in B. ständig ein Bureau unterhält und einen Gehilfen beschäftigt. Damit sind aber die wesentlichen tatsächlichen Merkmale einer Betriebsstätte im Sinne des § 3 Abs. 2 DoppStG. zutreffend festgestellt. Daß der Gehilfe in B. selbst oder im Großherzogtum überhaupt keine Vermessungen von Bergwerksanlagen vornimmt, ist dabei ebensowenig von Belang, wie der weiter vom Kläger hervorgehobene Umstand, daß der Gehilfe überhaupt nur vorbereitende und Hilfsarbeiten ausführen kann und darf und zu der das Wesentliche bei der Tätigkeit des Markscheiders bildenden verantwortlichen Feststellung der Grubenbilder nicht befugt und befähigt ist, diese Arbeit vielmehr ausschließlich vom Kläger selbst an seinem Wohnsitz in A. ausgeführt werden muß. Denn eine

Betriebsstätte im Sinne des § 3 Abs. 2 DoppStG. und des § 5 Abs. 1^b des Weim. StG. ist jeder der Verfügung des Gewerbetreibenden unterstehende Raum, wo oder von dem aus als einem festen Mittelpunkte die zu dem gewerblichen Unternehmen gehörige Arbeit ganz oder teilweise fortgesetzt geleistet wird. Für die Annahme, daß der Kläger zur Zeit der Veranlagung in B. eine solche Betriebsstätte unterhalten habe, genügt es also, daß sein Angestellter zu dieser Zeit von dort aus innerhalb eines bestimmten Wirkungskreises ständig für seinen Gewerbebetrieb irgendwie tätig gewesen ist.

Ist danach auch die Revision unbegründet, soweit sie darauf gestützt ist, daß der Kläger im Großherzogtum überhaupt nicht subjektiv steuerpflichtig sei, so erscheint doch die angefochtene Entscheidung hinsichtlich der Höhe der Veranlagung nicht gerechtfertigt. Der Ansicht der Berufungskommission und der Vertretung des Staatsfiskus, daß der Kläger mit der Berufung „lediglich die Steuerpflicht, nicht die Höhe des Einkommens“ angefochten habe und deshalb die Berufungskommission sich „mit der Höhe des Schätzungskapitals nicht zu befassen gehabt“ habe, kann nicht beigetreten werden. Es ist schon fraglich, ob sich die Berufungskommission bei ihrer allgemeinen Prüfungspflicht (§ 71 Abs. 1 StG.) auf die Prüfung der einzelnen Beschwerdepunkte oder Anträge beschränken darf, wenn der Steuerpflichtige ohne ausdrückliche Beschränkung des Berufungsangriffs auf diese Beschwerden oder Anträge den Angriff nicht ausdrücklich auf die Veranlagung in ihrem ganzen Umfang erstreckt. Indessen hier bietet der Inhalt der Berufungsschrift gar keinen Anlaß zu der Annahme, daß der Kläger nur die Steuerpflicht angefochten habe, und nicht auch die Höhe der Veranlagung. Denn er sagt darin ganz allgemein: „Die Stadt B. hat mich . . . veranlagt; diese Veranlagung ist zu Unrecht erfolgt“, und begründet das nur damit, daß er in B. „keinen Erwerb und kein Gewerbe habe“. Es spricht also nichts dafür, daß er nur das Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen für die Annahme eines Erwerbs oder Gewerbes im Großherzogtume habe bestreiten wollen, und nicht auch den tatsächlichen Bezug eines Erwerbseinkommens, und daß das im Laufe der Verhandlungen von seiner Seite nicht weiter hervorgekehrt und begründet worden ist, liegt nach dem Gange derselben offensichtlich nur daran, daß die Verhandlungen von der Berufungskom-

mission auf die Frage der subjektiven Steuerpflicht beschränkt worden sind.

Daher beruht die Entscheidung der Berufungskommission insoweit auf einen wesentlichen Verfahrensmangel, der dazu führen mußte, sie aufzuheben. Da zur endgültigen Entscheidung zunächst noch die Angaben des Klägers über seine Einnahmen aus der Tätigkeit im Großherzogtum in tatsächlicher Hinsicht nachgeprüft werden müssen, war die Sache gemäß Art. 39 StB. vom 15. Dezember 1910 an die Berufungskommission zurückzuverweisen.

Ur. 14. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. Begriff des Aufenthalts im steuerrechtlichen Sinne. Die Heranziehung zur Steuer allein auf Grund der Staatsangehörigkeit wird, sofern keine Doppelbesteuerung in Deutschland in Frage kommt, durch § 2 des Reichsdoppelsteuergesetzes nicht ausgeschlossen.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, RegBl. S. 145, §§ 4 und 19.

Reichsdoppelsteuergesetz vom 22. März 1909, RGBl. S. 331, § 2.

Urteil vom 28. März 1917. C 151/16.

Die Klägerin war im Großherzogtume für das Jahr 1916 zur Einkommensteuer veranlagt worden; dabei war ihr Antrag auf Abzug einer Leibrente, die sie an ihre Mutter zu zahlen hat, unberücksichtigt geblieben, weil sie diese Leibrente erst am 3. Februar 1916 angemeldet hat. Sie hält die Anmeldung nicht für verspätet, weil sie erst am 11. Januar im Großherzogtume zugezogen und also erst am 1. Februar dort steuerpflichtig geworden sei. Im Vorverfahren war festgestellt worden, daß die Klägerin, die weimarische Staatsangehörige ist, bis zum 3. Dezember 1915 ihren Wohnsitz in Berlin gehabt hat, dann von dort fortgezogen und in Weimar zunächst besuchsweise gemeldet, am 23. Dezember nach Gr.-Tabarz (Herzogtum Gotha) abgemeldet und am 11. Januar 1916 wieder in Weimar in derselben Wohnung wie im Dezember angemeldet und seitdem dort verblieben ist. Ihre Berufung und ebenso ihre Revision ist zurückgewiesen worden.

Gründe.

Daß die Klägerin an ihre Mutter eine Leibrente von 4500 M. zu zahlen hat, die an sich eine abzugsfähige Last im Sinne des § 16 EStG. darstellt, ist unstrittig. Der Abzug konnte daher nur versagt werden, wenn die Anmeldung vom 3. Februar 1916 verspätet war. Sie war nach § 19 a. a. O. verspätet, wenn die Veranlagung der Klägerin vom 1. Januar ab erfolgen mußte. Die Berufungskommission nimmt dies an, indem sie feststellt, daß die Klägerin seit dem 3. Dezember 1915 ihren Aufenthalt in Weimar hatte, ohne in einem andern Bundesstaat einen Wohnsitz zu haben. Die Revision scheidet diese Feststellung unter Hinweis darauf an, daß sie sich vom 23. Dezember bis zum 11. Januar, also gerade in der für den Beginn der Steuerpflicht maßgebenden Zeit, in Gr.-Tabarz (Herzogtum Gotha) aufgehalten habe. Es war danach zu prüfen, ob die Berufungskommission mit Recht festgestellt hat, daß die Klägerin zu Beginn des Steuerjahres nicht in Gr.-Tabarz, sondern in Weimar ihren Aufenthalt gehabt hat. Die Nachprüfung hatte sich aber in der Revisionsinstanz darauf zu beschränken, ob die Berufungskommission dabei den rechtlichen Begriff des Aufenthalts verkannt oder sonst bei ihrer Feststellung gegen irgendwelche Rechtsgrundsätze verstoßen hat. Eine weitere Nachprüfung auch der von ihr vorgenommenen rein tatsächlichen Würdigung ist nach Art. 15 StB. über das Oberverwaltungsgericht nicht zulässig und ließe sich selbstverständlich auch nicht mit der in der Revisionschrift geltend gemachten Erwägung rechtfertigen, daß die tatsächliche Feststellung im vorliegenden Falle selbst wieder von rechtlicher Bedeutung ist.

In den weimarischen Steuergesetzen wie im Reichsdoppelsteuergesetz ist der Begriff des Aufenthalts gesetzlich nicht festgelegt. Es ist daher auf die Ausdrucksweise des gewöhnlichen Lebens zurückzugehen und darauf zu sehen, wie der Ausdruck verwendet wird, wenn man ein vom Recht als erheblich erklärtes Band der Person mit einem Bezirk im Auge hat. Danach kann man unter einem Aufenthalte, dem eine Steuerveranlagung zu folgen haben soll, nicht etwas nur Augenblickliches und auch nicht eine bloß räumliche Beziehung verstehen. Aufenthalt im steuerrechtlichen Sinne ist vielmehr ein Zustandsverhältnis von einer gewissen Dauer, das auch durch zeitweilige körperliche Ab-

wesenheit nicht aufgehoben wird; entscheidend ist die Absicht, an einem Orte nicht nur eine ganz bestimmt begrenzte Zeit, sondern bis auf weiteres zu verweilen. Dadurch hebt sich dieses Verhältniß einerseits von dem augenblicklichen Verweilen Reisender oder Fremder, andererseits von dem Wohnsitzverhältniß ab, welches eine Niederlassung besonderer Art und die bereits vorhandene Absicht dauernden Verbleibens voraussetzt. So hat auch das preußische Oberverwaltungsgericht den Aufenthaltsbegriff in ständiger Praxis aufgefaßt (vgl. besonders die Entsch. 14, 155 f.; 15, 55 f.; 40, 423 f.; 62, 399 f. und dazu Maack im PrVerwBl. 24, 724; Fuisting, Kommentar [8] I, 67). Wenn Blochmann (in Hirths Annalen 1887 S. 778) darauf hinweist, daß das Reichsdoppelsteuergesetz die durch Aufenthalt begründete Steuerpflicht nicht von einer gewissen Dauer des Aufenthalts abhängig macht, so bemerkt er doch auch, daß bei der Ausübung des Steuerrechts immer ein Verweilen während einer längern oder kürzern Zeit vorausgesetzt werde, da andernfalls eine Heranziehung zur Steuer praktisch gar nicht in Frage kommen könne. Damit ist im Grunde anerkannt, daß der Begriff des Aufenthalts im Sinne des Gesetzes nicht anders, als angegeben, gefaßt werden kann.

Geht man aber von diesem Begriff aus, so ist die Feststellung der Berufungskommission in rechtlicher Hinsicht nicht zu beanstanden. Zunächst insofern nicht, als sie die Begründung eines Aufenthaltsverhältnisses der Klägerin in Gr. = Tabarz verneint. Denn bei einem von vornherein nur auf bestimmte Tage berechneten Besuche fehlen in der Tat alle oben angegebenen Begriffsmerkmale, vor allem, wie die Entscheidung richtig hervorhebt, das einer gewissen Stetigkeit. Zweifelhafter könnte die Feststellung erscheinen, daß die Klägerin in Weimar um die Jahreswende ihren Aufenthaltsort gehabt hat. Die Auskunft des Meldeamts, daß die Klägerin besuchsweise gemeldet sei, und die Äußerung des Bezirksvorstehers, daß sie im Dezember noch nicht die Absicht gehabt habe, länger in Weimar zu bleiben, könnten allerdings eher gegen die Annahme der Begründung eines Aufenthaltsverhältnisses in obigem Sinne sprechen, wie denn auch die Steuerlokalcommission das Bestehen eines solchen zur Zeit der Jahreswende ausdrücklich verneint hatte. Andererseits kann man aber auch nicht sagen, daß die entgegengesetzte Feststellung der Berufungskommission eine Rechtsverletzung enthält.

Denn die Berufungskommission hat die geforderten rechtlichen Merkmale des Aufenthaltsbegriffs offenbar nicht außer acht gelassen, da sie besonders erwägt, ob das im Dezember begründete Aufenthaltsverhältnis durch die Reise nach Gr.-Tabarz zunächst beendet oder ob die körperliche Anwesenheit der Klägerin im Dezember und vom 11. Januar ab als einheitliches Verhältnis anzusehen war. Und wenn sie dabei annimmt, daß die Klägerin von vornherein über den Beginn des Jahres hinaus bis auf weiteres in Weimar zu bleiben beabsichtigte, wenn sie sich auch nur „besuchsweise“ anmeldete, so steht diese Feststellung mit dem Akteninhalt auch nicht so in Widerspruch, daß in ihr etwa eine Verletzung logischer Grundsätze oder ein Mangel des Verfahrens zu sehen wäre. Die feststehende Tatsache, daß die Klägerin ihren bisherigen Wohnsitz in Berlin endgültig aufgegeben hatte und dort auch steuerlich abgemeldet war, und daß sie tatsächlich ihren Aufenthalt im Dezember dann im Januar, und zwar in derselben Wohnung, wiederaufgenommen und nicht nur bis zu ihrer Veranlagung, sondern auch bis zur Berufungsentscheidung fortgesetzt hat, konnte wohl die Überzeugung begründen, daß ein Aufenthaltsverhältnis im steuerrechtlichen Sinne auch schon zu Beginn des Steuerjahres vorlag. Diese Subsumtion des Tatbestands unter den an sich nicht verkannnten Rechtsbegriff des Aufenthalts ist eine rein tatsächliche Würdigung und kann als solche nicht durch eine andere Würdigung des Oberverwaltungsgerichts ersetzt werden.

Aber auch wenn die tatsächliche Würdigung der Berufungskommission unrichtig wäre, so würde die Heranziehung der Klägerin vom 1. Januar ab aus einem andern Grunde gerechtfertigt und also die Entscheidung der Berufungskommission im Ergebnis richtig sein. Denn wenn die Klägerin in Weimar zu Beginn des Steuerjahres keinen Aufenthalt im Rechtssinne gehabt hätte, so würde sie nach § 4¹ EStG. schon auf Grund ihrer Staatsangehörigkeit mit dem Zeitpunkte steuerpflichtig geworden sein, zu dem sie ihren Wohnsitz in Preußen aufgegeben hatte und damit wohnsitz- und aufenthaltslos geworden wäre; denn daß ihr Besuch in Gr.-Tabarz kein Aufenthaltsverhältnis im steuerrechtlichen Sinne begründete, ist schon bemerkt. Ihre Heranziehung allein auf Grund ihrer Staatsangehörigkeit würde auch nicht, wie die Revision meint, dem § 2 DoppStG. widersprechen. Es läßt sich nicht verkennen, daß der Wortlaut dieser

Bestimmung die Heranziehung eines Deutschen in einem Bundesstaat, in dem er weder Wohnsitz noch Aufenthalt hat, auszuschließen scheint. Indessen ergibt die Einsicht in die Begründung des Gesetzes im Zusammenhalt mit der Bestimmung des § 5, daß das nicht die Meinung sein kann. Das Doppelsteuergesetz hat nach den Motiven (Reichstagsverhandlungen 1870 Bd. 4 S. 311 ff.) nur die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb des Bundesgebiets im Auge (vgl. Motive zu § 5) und will „dieses Ziel vermittelt einer Beschränkung des Steuerrechts der einzelnen Bundesstaaten erreichen, welche eine mehrfache Besteuerung des nämlichen Objekts nach Möglichkeit ausschließt“. Jede Beschränkung des Steuerrechts der Einzelstaaten versteht sich also nur für den Fall, daß eine Doppelbesteuerung im Bundesgebiet in Frage kommen kann. Wenn das Gesetz danach das Steuerrecht der Regel nach an den Wohnsitz und Aufenthalt statt an die Staatsangehörigkeit geknüpft sehen will (vgl. Motive zu §§ 1 und 2), so sollte damit nicht gesagt sein, daß jedes nur auf Staatsangehörigkeit begründete Steuerrecht der deutschen Bundesstaaten abgeschafft sei; dieses sollte vielmehr nur hinter dem durch Wohnsitz und Aufenthalt begründeten Steuerrecht eines andern Bundesstaats nachstehen. Das ist die praktische Bedeutung des § 2 Abs. 1, der nach den Motiven besagen soll, daß „das Besteuerungsrecht, wenn ein Deutscher in keinem Bundesstaat einen Wohnsitz hat, demjenigen Staate verbleiben muß, in welchem der Steuerpflichtige sich aufhält, weil der einfache Aufenthalt in betreff der vorerwähnten Rücksichten dem Wohnsitz am nächsten steht“. § 2 setzt also voraus, daß der zur Steuer Herangezogene überhaupt in Deutschland einen Aufenthalt hat. Für diesen Fall ergibt sich die Ablehnung eines nur durch die Staatsangehörigkeit begründeten Steuerrechts aus dem von dem Doppelsteuergesetz angenommenen Prinzip. Daß jenes Recht aber nicht schlechthin ausgeschlossen werden sollte, zeigt auch § 5, der das Recht der Besteuerung von Staatsangehörigen ohne Wohnsitz und Aufenthalt in Deutschland unberührt läßt. Mit dem Wortlaute des § 1 schien auch das in Widerspruch zu stehen, und deshalb hat man es besonders hervorgehoben, obwohl es, wie die Motive besagen, eigentlich schon aus dem Zwecke des Gesetzes, nur die Doppelbesteuerung im Inlande zu vermeiden, folgt (vgl. auch Blochmann a. a. O. 794). Wo Doppelbesteuerung gar nicht in Frage kommen kann, bleibt

das einzelstaatliche Besteuerungsrecht grundsätzlich unberührt (vgl. auch Maack im PrVerwBl. 24, 724). Der Umstand, daß die Klägerin diese Rechtslage, die sehr selten praktisch wird, nicht kannte und deshalb im guten Glauben die auch ihr geltende Frist vom 8. Januar verstreichen ließ, kann sie von Rechts wegen nicht vor den Folgen dieser Versäumnis schützen. Es bleibt ihr in diesem Falle nur der ihr in der Entscheidung der Berufungskommission bereits gewiesene Weg eines Antrags auf freiwilligen Nachlaß der Steuer.

Nr. 15. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. Liegt in der entgeltlichen Ueberlassung eines gemieteten zum Betriebe einer Krankenpension eingerichteten und seither benutzten Hauses an die Militärverwaltung zur Benutzung als Reservelazarett eine Fortsetzung des frühern Gewerbebetriebs oder überhaupt eine gewerbsmäßige Vermietung?

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, Reg.Bl. S. 45, § 54.

Urteil vom 28. März 1917. C 153/16.

Die Klägerin hat früher in einem für mehrere Jahre fest gemieteten Hause eine Krankenpension unterhalten. Nach Ausbruch des Kriegs hat sie das Haus mit der gesamten Einrichtung für den Rest ihrer Mietzeit gegen eine Vergütung von jährlich 3000 M. der Militärverwaltung zur Einrichtung eines Reservelazaretts überlassen und ihren Wohnsitz im Herzogtum Altenburg genommen. Sie war darauf im Großherzogtume weiter mit 3500 M. Jahreseinkommen aus Handel und Gewerbe veranlagt worden. Die von ihr gegen die Veranlagung eingelegte Berufung hatte nur den Erfolg gehabt, daß das Steuerkapital auf 3250 M. herabgesetzt worden war. Auf ihre Revision wurde die Berufungsentscheidung aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Die Klägerin faßt offenbar die Stellungnahme der Berufungskommission falsch auf, wenn sie zur Widerlegung der Annahme derselben, daß sie zur Zeit der Veranlagung im Großherzogtum ein Gewerbe betrieben habe, bemerkt, daß doch wohl auch der Betrieb der Landesheilanstalten oder der Vereinslazarette nicht als Gewerbebetrieb angesehen werde. Denn die Be-

rufungskommission hat nicht etwa angenommen, daß die Klägerin das Lazarett in dem von ihr dem Roten Kreuze vermieteten Hause selbst bewirtschaftete, sondern sie erblickt den Gewerbebetrieb der Klägerin allein darin, daß sie das von ihr gemietete Haus gewinnbringend an das Rote Kreuz weitervermietet habe. Ob der Betrieb eines Lazaretts durch eine Privatperson gegen Vergütung sich als ein Gewerbebetrieb darstellt, kommt daher für die Entscheidung nicht in Betracht.

Immerhin ist zweifelhaft, ob die Auffassung der Berufungskommission zu billigen ist.

Es ist richtig, daß das Vermieten möblierter Zimmer und Wohnungen im eigenen oder gemieteten Hause bei längerer Fortsetzung oder regelmäßiger Wiederholung einen Gewerbebetrieb bildet. Aber da die Klägerin zur Zeit der Veranlagung „möblierte Zimmer und Wohnungen“ nicht mehr vermietete, sondern das von ihr gemietete Haus im ganzen an die Militärverwaltung weitervermietet hatte, so fragt es sich, ob die Entscheidung der Berufungskommission durch den Hinweis auf die anerkannte Geltung dieses Satzes gerechtfertigt wird. Zwar erscheint auch die fortgesetzte oder wiederholte Vermietung ganzer möblierter Häuser als Gewerbebetrieb (vgl. PrDZ. E. i. St. 9, 388). Aber eine solche Vermietung unterscheidet sich doch nicht unwesentlich von der Vermietung möblierter Zimmer, wenn bei dieser, wie bei einer Krankenpension, wie sie die Klägerin früher betrieben hat, zu der Überlassung der Räume und des Mobiliars noch Leistungen des Vermieters behufs Bedienung, Verpflegung usw. des Mieters hinzutreten, und dieser Unterschied wird im allgemeinen namentlich auch hingesehen auf die Gewinnerzielung von nicht unerheblicher Bedeutung sein. Daher ist die gewerbsmäßige Vermietung eines eingerichteten Hauses im ganzen wohl, wie die Vertretung des Staatsfiskus bemerkt, eine der vorher darin unternommenen Vermietung möblierter Zimmer ähnliche Einkommensquelle, sie wird jedoch in der Regel eben nicht dieselbe sein. Danach ist es aber fraglich, ob die Vermietung an das Rote Kreuz hier überhaupt als innerhalb eines quellenmäßigen Betriebs erfolgt angesehen werden kann. Denn bei dem Wesensunterschiede zwischen der Vermietung des Hauses im ganzen und dem Betriebe der Krankenpension könnte jene als in diesem Betriebe vorgenommen höchstens dann angesehen werden, wenn die Klägerin die jetzige Form der Verwertung des

von ihr für den Pensionsbetrieb gemieteten Hauses etwa nur vorübergehend gewählt hätte, weil die bisherige infolge des Kriegs nicht mehr möglich oder nicht recht lohnend war, um dann später unter andern Verhältnissen wieder zu der frühern zurückzukehren. So liegen jedoch die Verhältnisse anscheinend nicht. Wenigstens hat die Klägerin in der Berufungsinstanz behauptet, daß der Pensionsbetrieb schon mit dem Ausbruche des Kriegs eingegangen sei und sie den Vertrag mit dem Roten Kreuze später, nachdem sie diesem das Haus zunächst unentgeltlich zur Verfügung gestellt gehabt habe, nur geschlossen habe, um für den Mietzins Deckung zu erhalten, den sie für die Dauer ihres Mietvertrags noch an die Hauseigentümerin bezahlen muß, und sie scheint auch nicht die Absicht zu haben, den frühern Betrieb später wieder aufzunehmen, da sie davon spricht, daß sie sich nach dem Kriege „eine neue Existenz gründen“ werde müssen. Kame aber danach die derzeitige Vermietung nur für sich und also unter dem Gesichtspunkte in Betracht, daß die Klägerin sich damit eine neue Einkommensquelle eröffnet habe, dann würde einer solchen Annahme entgegenstehen, daß nach den Akten jeder Anhalt dafür fehlt und es sogar geradezu unwahrscheinlich ist, daß die Klägerin nun etwa diese Art der Vermietung vor-derhand fortsetzen oder in gleicher oder ähnlicher Weise wiederholen will. Denn eine einmalige, ohne die Absicht der Wiederholung vorgenommene Tätigkeit, wie sie dann vorliegen würde, erfüllt niemals den Begriff des Gewerbebetriebs, auch wenn sie in der Absicht, einen Gewinn zu erzielen, vorgenommen oder tatsächlich gewinnbringend ist (vgl. bes. Landmann, Komm. zur GewD. [6] I, 49 und die in Anm. 1 das angegebene Rechtsprechung, sowie Guisting, Die preußischen direkten Steuern, III [3] S. 12 unter Ca). Es konnte daher ganz dahingestellt bleiben, ob bei der fraglichen Vermietung eine Gewinnabsicht oder -möglichkeit nicht bestanden bzw. die Berufungskommission das Vorliegen einer solchen Absicht nicht festgestellt hat oder auch ein Gewinn tatsächlich nicht erzielt worden ist.

Danach hat die Berufungskommission dem Berufungsvorbringen nicht die Bedeutung beigemessen, die ihm von Rechts wegen zukommt, wenn es den Tatsachen entspricht. Daher war ihre Entscheidung aufzuheben. Da jedoch für die endgültige Entscheidung eine Nachprüfung dieses Vorbringens nicht ent-

behrlich erscheint, so war nicht sogleich endgültig zu entscheiden, sondern die Sache zur weiteren Feststellung und zu neuer Entscheidung an die Berufungskommission zurückzugeben. Es wird dabei im wesentlichen darauf ankommen, festzustellen, ob die Klägerin ihren Pensionsbetrieb tatsächlich vor der Vermietung des Hauses an das Rote Kreuz ganz aufgegeben hatte und voraussichtlich auch nicht wieder aufnehmen wird und daß sie auch nicht etwa inzwischen das Haus für eine weitere Zeit gemietet und den Vertrag mit dem Roten Kreuze verlängert hat. Denn wenn das letztere geschehen wäre, so würde das darauf schließen lassen, daß sie doch bis auf weiteres in der Ausnutzung dieses Verhältnisses ihren Erwerb sucht und dies auch schon zur Zeit der Eingehung des Vertrags beabsichtigt hat. Ergibt sich aber, daß die Vermietung an das Rote Kreuz nach dem darüber Ausgeführten weder als im Rahmen des frühern Gewerbebetriebs erfolgt, noch für sich als eine gewerbsmäßige anzusehen ist, dann ist die Veranlagung aufzuheben, weil dann zur Zeit der Veranlagung die Quelle Gewerbebetrieb nicht mehr bestanden hat. Auch für den Fall jedoch, daß die gegenwärtige Vermietung als im Rahmen des Pensionsbetriebs erfolgt anzusehen ist, wird die Veranlagung nicht ohne weiteres so, wie sie vorgenommen ist, bestehenbleiben können. Denn dann stellt die einmalige anderweitige Vermietung auch keine Quellenänderung dar. Deshalb müßte dann der Betrieb nach dem Durchschnitte der darin in den frühern Jahren erzielten Reingewinne veranlagt werden, und nicht, wie geschehen, auf der Grundlage der Einkünfte, die die Klägerin nach dem Vertrage mit dem Roten Kreuz im Veranlagungsjahre bezogen hat.

Nr. 16. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. Die Abrundungsvorschrift in § 16 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes ist jedenfalls dann anzuwenden, wenn dadurch die Steuerstufe beeinflusst wird.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, RegBl. S. 145, § 16 Abs. 2.

Urteil vom 28. März. 1917. O 154/16.

Der Revisionskläger war veranlagt mit einem Einkommen von 1006 M. (Steuerstufe von mehr als 1000 bis 1100 M.). Im Revisionsverfahren wurde sein Einkommen auf 1000 M.

(Steuerstufe von mehr als 900 bis 1000 M.) auf Grund des § 16 Abs. 2 EStG. herabgesetzt. Die von der Vertretung des beklagten Fiskus erhobenen Zweifel an der weiteren Gültigkeit dieser Gesetzesbestimmung wurden dabei als nicht berechtigt angesehen.

Gründe.

Allerdings ist der Vertretung des Großh. Staatsfiskus darin beizutreten, daß die Vorschrift (des § 16 Abs. 2 EStG.) ihre Bedeutung zum größten Teile dadurch verloren hat, daß die Steuerbeträge nicht mehr nach Hundertteilen des als steuerpflichtig festgestellten Einkommens berechnet werden, sondern nach festen Sätzen, die für die einzelnen Steuerstufen bestimmt sind. In allen den Fällen, in denen der Betrag des steuerpflichtigen Einkommens mit einer Zahl zwischen 10 und 99 schließt, kann es jetzt dem Steuerpflichtigen gleichgültig sein, ob die Abrundungsvorschrift in Anwendung kommt oder nicht. Er wird dadurch in seinen Rechten nicht verletzt, und eine Anordnung, die für diese Fälle die Abrundungsvorschrift außer Anwendung setzt, wird man — mag sie formell auch mit dem Gesetz nicht im Einklang stehen — beim Mangel entgegenstehender materieller Rechte nicht für unzulässig erachten können.

Eine praktische Bedeutung aber hat die Abrundung in den Fällen, in denen, wie im vorliegenden, infolge der Anwendung der Vorschrift der Steuerpflichtige in eine niedrigere Steuerstufe kommt und infolgedessen eine geringere Steuersumme zu bezahlen hat. Hier trifft es nicht zu, daß die Vorschrift, wie in dem Erlaß des Großh. Staatsministeriums, Departements der Finanzen, vom 8. Mai 1899, angenommen ist, gegenstandslos sei, d. h. keinen Einfluß auf die materielle Gestaltung des Steuerverhältnisses ausübe. Ausdrücklich ist auf diese Bedeutung hingewiesen worden bei dem Erlaß des Schwarzburg-Sonderhausenschen Einkommensteuergesetzes vom 15. Februar 1912. Auch dieses Gesetz schreibt die Erhebung der Steuern nach festen Sätzen für die einzelnen Steuerstufen vor (§ 18 a. a. O.). Es enthält aber in § 41 Abs. 4 die dem § 16 Abs. 2 WeimEStG. entsprechende Abrundungsvorschrift. Hierzu bemerkt die Begründung des Gesetzentwurfs (Landt.-Verh. 1908 bis 1911 Abt. A S. 310):

Einige Einschätzungskommissionen haben, wenn das steuerpflichtige Einkommen die vorhergehende Stufe um einen geringeren Betrag überstieg, die betreffenden Steuerpflichtigen „wegen geringen Überstiegs“ in die nächstniedrigere Stufe zurückgestellt. Dieses Verfahren entbehrte der gesetzlichen Grundlage. Da „geringer Überstieg“ ein sehr dehnbarer Begriff ist, aber immerhin ein gewisses Maß von Billigkeit für das bisherige Verfahren spricht, ist der Abs. 3 eingeschaltet worden.

Kann hiernach nicht anerkannt werden, daß das Gesetz durch Wegfall jeder materiellen Bedeutung gegenstandslos geworden sei, so fragt es sich nur, ob es auf anderm Wege seiner bindenden Kraft entkleidet worden ist.

Eine sich in den Formen der Gesetzgebung haltende Aufhebung ist, wie nicht zweifelhaft sein kann, nicht erfolgt. Die bereits erwähnte, später durch Verfügung vom 7. März 1906 wiederholte Verfügung des Großherzoglichen Staatsministeriums, Departements der Finanzen, nach der die Bestimmung als gegenstandslos zu betrachten und nicht mehr anzuwenden ist, kann eine solche formelle Aufhebung des Gesetzes nicht ersetzen, auch wenn der Landtag Mitteilung über diese Anordnung erhalten und ihr nicht widersprochen hat.

Nach Form und Inhalt dieser Verfügung ist nicht anzunehmen, daß das Staatsministerium eine Rechtsverordnung, wie sie die Art. 15 und 16 Abs. 2a StB. vom 15. 12. 1910 im Auge haben, hat erlassen wollen. Sie stellt sich vielmehr dar als eine den innern Geschäftsbetrieb der untergeordneten Behörden regelnde Anweisung und ist wohl auch nur in diesem Sinne erlassen worden. Wie man sie aber auch auffaßt, immer findet dieses in § 1 GStG. noch besonders anerkannte Anordnungsrecht des Staatsministeriums seine Grenze darin, daß es nur „zur folgerichtigen Durchführung“ des Gesetzes angewendet werden darf. Eine allgemeine Änderung materiellrechtlicher Bestimmungen des Gesetzes, namentlich solcher Vorschriften, die für die Steuerpflichtigen Rechte und Pflichten dem Fiskus gegenüber begründen, ist im Verordnungsweg ausgeschlossen. Das verkennt auch das Staatsministerium nicht. Denn es geht von der — allerdings, wie gezeigt, nicht zutreffenden — Ansicht aus, daß eine Rechtswirkung der fraglichen Gesetzesbestimmung überhaupt nicht mehr vorläge, daß also tatsächlich das Gesetz —

auch ohne die besondere in der Verfügung enthaltene Anordnung — außer Kraft gesetzt sei.

Daß der Widerspruch zwischen dem Gesetz und der in der Verfügung des Staatsministeriums enthaltenen Anordnung durch die Zustimmung des Landtags geheilt worden sei, kann nicht anerkannt werden.

Die Verhandlungen über den Erlaß des Steuergesetznachtrags vom 22. März 1899 enthalten keine ausdrückliche Erklärung der Großherzoglichen Staatsregierung, daß sie bei Einführung fester Steuersätze für die einzelnen Steuerstufen — an Stelle der frühern prozentual zu berechnenden Steuern — die Bestimmung des § 16 Abs. 2 EStG. für gegenstandslos erachtete. Dagegen ist, als der Entwurf zum Nachtragsgesetze vom 30. März 1909 (RegBl. S. 36) dem Landtage vorgelegt wurde, und als in diesem Gesetze für Steuerstufen über 40 000 M. wieder eine prozentuale Besteuerung „des gemäß § 16 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes auf einen durch 10 teilbaren Betrag abgerundeten Einkommens“ eingeführt wurde, in der Begründung des Gesetzentwurfs gesagt (vgl. Landt.-Verh. 1907/09, Schriftenwechsel S. 790):

Dabei mußte auf die in Abs. 2 a. a. O. getroffene Bestimmung, die bei der bisherigen Skala mangels praktischer Bedeutung außer Übung gesetzt ist, zurückgegriffen werden. Bei der prozentualen Berechnung der Steuer hat zur Vereinfachung der Rechnung und zur Vermeidung kleiner Brüche von Pfennigen eine Abrundung der Steuerkapitale auf durch 10 teilbare Summen voranzugehen, und gegen diese Ausführungen ist im Landtage Widerspruch nicht erhoben worden.

Aber die Bedeutung dieser Verhandlungen kann nicht darin gefunden werden, daß dem Landtag eine von der Regierung bzw. dem Staatsministerium getroffene Anordnung zur Genehmigung vorgelegt worden wäre und diese Genehmigung gefunden hätte, so daß zwischen den gesetzgebenden Faktoren Übereinstimmung über Handhabung eines Gesetzes in einem gewissen Sinne erzielt, gewissermaßen eine Art authentischer Interpretation herbeigeführt worden wäre.

Es kann ganz unberücksichtigt bleiben, daß auch für letztere Formvorschriften zu beachten wären, die tatsächlich nicht gewahrt sind. Denn der Sinn der Verhandlungen ist zweifellos

nicht der gewesen, eine Zustimmung des Landtags zu der von dem Staatsministerium getroffenen Anordnung zu beantragen und zu erteilen. Diese Absicht der gesetzgebenden Faktoren hätte deutlicher zum Ausdruck kommen müssen, als es geschehen ist. Und nur, wenn wirklich eine Beschlußfassung des Landtags über die Rechtmäßigkeit der ministeriellen Anordnung erbeten und erfolgt wäre, könnte die Frage entstehen, ob auf diesem Wege eine vom Gesetz abweichende Übung überhaupt sanktioniert werden könnte.

Es kann endlich auch nicht in Frage kommen, daß durch die der Anordnung des Staatsministeriums entsprechende Übung ein dem Gesetz entgegenstehendes und es abänderndes Gewohnheitsrecht geschaffen worden ist. Auf die immerhin streitige Frage, ob die Bildung eines solchen Gewohnheitsrechts überhaupt möglich ist, braucht hier nicht eingegangen zu werden (vgl. Stier-Somlo im VerwArch. 19, 98; Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 76). Denn es fehlt, von andern Erfordernissen abgesehen, an der zur Bildung eines Gewohnheitsrechts erforderlichen Dauer der Rechtsübung. Der Zeitraum, der seit Erlass der ministeriellen Anordnung vergangen ist, ist zu kurz, als daß er dafür überhaupt in Frage kommen könnte.

Hiernach mußte die Rechtsbeständigkeit der Vorschrift im § 16 Abs. 2 EStG. und ihre Anwendbarkeit im gegebenen Fall anerkannt werden.

Nr. 17. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. Der Begriff „gewinnbringende Beschäftigung“ erfordert nicht, daß die Beschäftigung zum Zwecke des Erwerbs bezw. in der Absicht, einen Gewinn zu erzielen, ausgeübt wird, sondern es genügt, daß die Tätigkeit tatsächlich einen Gewinn bringt.

Durch eine einmalige rein gelegentliche gewinnbringende Tätigkeit wird eine Einkommensquelle gewinnbringender Beschäftigung nicht begründet.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, RegBl. S. 45, § 9⁴.

Urteil vom 28. April 1917. C 161/16.

Die Tochter eines Sparkassenbeamten war, nachdem sie von ihrem Vater bei der Kasse als Hilfskraft angenommen und

längere Zeit beschäftigt worden war, mit 700 M. Einkommen als „Schreibgehilfin“ in Zugang gestellt worden. Sie hielt das für ungerechtfertigt, weil sie sonst keinem Erwerbe nachgehe, ihre Beschäftigung bei der Sparkasse nur eine gelegentliche und vorübergehende und daher ihr Verdienst daraus kein „Erwerbseinkommen aus einer erwerbsmäßigen Beschäftigung“ sei. Ihre Berufung war als unbegründet zurückgewiesen worden. Die deshalb von ihr eingelegte Revision wurde ebenfalls zurückgewiesen.

Gründe.

Für die Gesetzmäßigkeit der Veranlagung der Klägerin ist nach Lage der Akten allein entscheidend, ob sie am 1. Februar 1916 im Besitz einer Einkommensquelle gewesen ist und nach Lage der Verhältnisse zu diesem Zeitpunkte für das Steuerjahr ein Einkommen daraus zu erwarten hatte. Denn der Grundsatz, daß für die Veranlagung der Stand der Einkommensquellen zur Zeit der Veranlagung maßgebend ist (vgl. Art. 56 Abs. 1 AusfB.), gilt auch für die Veranlagung in einem Zugangsfalle (§ 78 EStG. und Art. 99 AusfB.), wie er von der Berufungskommission hier ohne erkennbaren Rechtsirrtum als vorliegend angenommen worden ist. Dafür aber, ob für die Klägerin mit dem Eintritt in die Beschäftigung bei der Sparkasse eine Einkommensquelle begründet worden ist, ist es, wie die Vertretung des Staatsfiskus zutreffend bemerkt, bedeutungslos, welchen Charakter diese Beschäftigung nach den Bestimmungen über die Angestelltenversicherung im Kriege hat, oder ob sie sich, wie die Klägerin meint, als ein „vaterländischer Hilfsdienst“ darstellt, die Frage entscheidet sich vielmehr allein nach dem Landessteuerrechte.

Nach diesem läßt sich nun freilich nicht sagen, daß es „unerblicklich sei, ob es sich bei der Klägerin um einen gelegentlichen Nebenverdienst gehandelt“ habe. Denn wenn auch der Begriff der „gewinnbringenden Beschäftigung“, welche Einkommensquelle hier allein in Frage kommen kann, nicht erfordert, daß die fragliche Tätigkeit zum Zwecke der Beschaffung des Lebensunterhalts oder auch nur in der Absicht, Gewinn zu erzielen, ausgeübt wird, sondern es genügt, wenn infolge der Beschäftigung tatsächlich ein überhaupt erwarteter Gewinn erzielt wird (vgl. AusfB. Art. 77 Nr. 4 und Art. 78 Abs. 2 sowie PrDVG. E. i. St. 6, 259 und 11, 170), und es demgemäß offenbar auf

falschen Anschauungen beruht, wenn die Klägerin glaubt, daß ihre Bezüge nicht steuerpflichtig seien, weil sie „kein „Erwerbs“-Einkommen aus einer erwerbsmäßigen Beschäftigung“ seien, so liegt doch an sich etwas Richtiges darin, wenn von der Klägerin immer wieder betont wird, daß sie sonst keinem Erwerbe nachgehe und ihre Beschäftigung bei der Sparkasse nur eine gelegentliche gewesen sei. Denn zur Annahme einer Einkommens-„Quelle“ gewinnbringender Beschäftigung ist immerhin erforderlich, daß die betreffende Tätigkeit im allgemeinen regelmäßig bei sich bietender Gelegenheit ausgeübt wird; eine solche Quelle wird daher durch eine einmalige oder vorübergehende Beschäftigung allerdings nicht begründet, wenn diese nur zufällig und rein gelegentlich entwickelt wird und also nicht Ausfluß einer allgemein auf eine solche oder ähnliche Betätigung gerichteten Absicht ist. Ob aber die Berufungskommission das Berufungsvorbringen unter diesem Gesichtspunkte geprüft hat, erscheint mindestens zweifelhaft. Jedenfalls ist es gegenüber diesem Vorbringen keine ausreichende Begründung, daß in der Entscheidung nur gesagt ist, die Vergütung der Klägerin sei als Einkommen aus Arbeit und gewinnbringender Beschäftigung anzusehen. Daher unterliegt die Entscheidung an sich der Aufhebung.

Indessen bei freier Beurteilung erscheint die Stellungnahme der Berufungskommission im Ergebnis nicht unzutreffend. Denn der Umstand, daß die Klägerin die Beschäftigung bei der Sparkasse nur wegen des Mangels geeigneter Hilfskräfte infolge des Krieges, also aus zufälliger Veranlassung, übernommen hat, bedingt ebensowenig wie der, daß es sich dabei zunächst nur um eine vorübergehende Tätigkeit von begrenzter Dauer gehandelt hat, notwendig, daß von vornherein nur eine einmalige und vorübergehende Beschäftigung von begrenzter Dauer beabsichtigt gewesen ist. Da aber die Beschäftigung zur Zeit der Zugangsstellung schon 6 Monate andauert hatte, also jedenfalls länger, als wie es durch eine vorübergehende Häufung von Arbeiten gerechtfertigt erscheint, und zur Zeit der Berufungsentscheidung die Klägerin die Tätigkeit sogar zum zweiten Male neu aufgenommen hatte, so darf im Gegenteil jedenfalls nach den Verhältnissen, wie sie zur Zeit der Berufungsentscheidung bestanden haben, angenommen werden, daß die Klägerin schon bei ihrem ersten Eintritt in die Beschäftigung im Januar 1916 gewillt und bereit gewesen ist, wenigstens

während des Kriegs und wenigstens bei der Sparkasse gegen Entgelt tätig zu sein, so oft das Hervortreten des Bedürfnisses bei der Sparkasse, Hilfskräfte zu beschäftigen, Gelegenheit dazu bot. Danach hat sie aber die Tätigkeit, mit deren Ertrag sie veranlagt worden ist, innerhalb einer Einkommensquelle gewinnbringender Beschäftigung entwickelt. Daher besteht die Veranlagung zu Recht.

Nr. 18. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. Für die Zustellung an Militärpersonen bestehen in Steuerfachen keine Sondervorschriften.

Zur Wirksamkeit der Zustellung durch „Aufgabe zur Post“ nach der Höchsten Verordnung vom 29. Juni 1910 ist nur erforderlich, daß die das zuzustellende Schriftstück enthaltende Sendung unter einer Adresse abgesandt ist, bei deren Verwendung die absendende Behörde den Umständen nach annehmen durfte, daß die Sendung im regelmäßigen Beförderungsgange in die Verfügungsgewalt des Zustellungsempfängers gelangen werde.

Höchste Verordnung über das Zustellungswesen usw. in Einkommen- und Ergänzungssteuerfachen vom 29. Juni 1910, § 1 Abs. 1.

Urteil vom 23. Mai 1917. C 166/16.

Einem Kriegsteilnehmer war die Entscheidung auf die Berufung gegen seine Einkommensteuerveranlagung in der Weise zugestellt worden, daß sie ihm unter seiner Friedensadresse zugesandt worden war. Die von ihm daraufhin eingelegte Revision war durch Vorbescheid nach Art. 30 StB. vom 15. Dezember 1910 als verspätet zurückgewiesen worden. Dagegen trug er auf mündliche Verhandlung an, indem er geltend machte, daß die Rechtsmittelausschlußfristen für Kriegsteilnehmer nicht gälten, und außerdem die Ansicht vertrat, daß die Zustellung der Berufungsentscheidung ungültig sei, weil sie wirksam nur an seine vorgesetzte Kommandobehörde hätte erfolgen können. Das Rechtsmittel wurde wieder als verspätet zurückgewiesen.

Gründe.

Nach § 11 AusfG. vom 10. Juli 1912 zum Staatsvertrag über die Errichtung des Oberverwaltungsgerichts ist die Revision „binnen einer Ausschlußfrist von einem Monat“ anzu-

bringen. Diese Frist ist im vorliegenden Falle nicht gewährt und deshalb die Revision unzulässig.

Die Ansicht des Klägers, daß die Bestimmungen über die Rechtsmittelfristen bei ihm nicht zur Anwendung kommen könnten, weil er Kriegsteilnehmer sei, ist irrig. Es könnte höchstens in Frage kommen, daß die Frist etwa nach § 8 Abs. 2 des Kriegsteilnehmerschutzgesetzes v. 4. August 1914 (RGBl. S. 238) gehemmt gewesen sei (vgl. ThürBl. 61, 264). Nach dieser Vorschrift wird jedoch der Lauf gewisser Ausschußfristen nur zugunsten der im § 2 des Gesetzes bezeichneten Personen gehemmt, und zu diesen hat der Kläger während des Laufs der Revisionsfrist nicht gehört, da er nach der Auskunft seiner vorgesetzten Kommandobehörde während dieser Zeit immobilen Truppenteilen angehört hat.

Es ist aber auch unrichtig, wenn der Kläger meint, daß jedenfalls die Ausschußfrist nicht wirksam in Lauf gesetzt worden sei, weil der Berufsungsbescheid nicht an den Chef seiner vorgesetzten Kommandobehörde zugestellt worden sei, wie es für Zustellungen an Unteroffiziere und Gemeine des aktiven Heeres vorgeschrieben sei. Die Zustellungen in Einkommensteuersachen erfolgen nicht nach den Vorschriften der Zivilprozeßordnung, sondern nach den Bestimmungen der Höchsten Verordnung vom 29. Juni 1910, RegBl. S. 202. Diese enthält aber keine dem § 172 ZPO. entsprechende Bestimmung, den der Kläger offenbar im Auge hat. Nach ihr kann vielmehr immer durch „Aufgabe“ des zuzustellenden Schriftstücks „zur Post“ zugestellt werden, wie es im vorliegenden Falle geschehen ist. Zur Wirksamkeit einer solchen Zustellung war es aber im vorliegenden Falle nicht nötig, das Schriftstück an die dem Kläger vorgesetzte Kommandobehörde oder unter seiner militärischen Adresse abzusenden. Mangels besonderer Vorschriften muß bei dieser Zustellungsart die Aufgabe zur Post als wirksam erfolgt angesehen werden, wenn eine Adresse gewählt ist, bei deren Verwendung die absendende Behörde den Umständen nach annehmen durfte, daß die Sendung im regelmäßigen Beförderungsgange in die Verfügungsgewalt des Zustellungsempfängers gelangen werde. Hier konnte das aber bei Absendung des Schreibens nach N. angenommen werden, weil der Kläger dort noch eine Wohnung und sein im Betriebe befindliches Geschäft hatte, die Berufsungsverhandlungen von dort aus von

seiner Frau geführt wurden und auch der Kläger selbst im Laufe des Verfahrens wiederholt von dort aus mit der Berufungskommission verhandelt hat.

Da die Berufungsentscheidung nach den Akten am 28. Oktober 1916 zur Post gegeben worden ist, so gilt sie hiernach gemäß § 1 Abs. 2 der H. Vdg. vom 29. Juni 1910 als am 29. Oktober 1916 zugestellt. Die Revisionsfrist von einem Monat endete danach am 29. November 1916 und war mithin am 18. Dezember 1916, an welchem Tage die Revisionschrift erst in gesetzmäßiger Form beim Oberverwaltungsgericht vorgelegen hat, längst abgelaufen.

Nr. 19. (Sachsen-Weimar)

Kleidergelder gehören zum Dienst Einkommen.

Begriff des etatsmäßigen Kleidergeldes.

Staatsbeamtengegesetz vom 21. Juni 1909, RegBl. S. 125, §§ 5 und 19.
Gemeindeordnung vom 17. April 1895, RegBl. S. 45, Art. 105.

Urteil vom 23. Mai 1917. A 17/16.

Der Kläger ist im Dienste der Stadt G. als Schutzmann mit fester Besoldung „nebst dem etatsmäßigen Kleidergeld“ angestellt. Für die Schutzleute ist im städtischen Haushaltplan ein Kleidergeld von 120 M. vorgesehen. Nachdem der Kläger seit dem Jahre 1913 wegen körperlichen Leidens nicht mehr im Exekutionsdienst, sondern vorübergehend in der Friedhofsverwaltung und dann im Boten- und Bureaudienste beschäftigt war, war erstmalig im Haushaltplane von 1915 ein besonderer Posten von 60 M. Kleidergeld für einen Polizeiboten eingesetzt und danach ihm nur noch dieser Betrag gezahlt worden. Sein Antrag, ihm auch weiterhin 120 M. Kleidergeld zu zahlen, war vom Gemeinderate zurückgewiesen worden und ebenso seine Beschwerde darüber vom Bezirksausschuß. Auf Anfechtungsklage hat das Oberverwaltungsgericht unter Aufhebung der Vorentscheidungen erkannt, daß seinem Anspruche stattzugeben sei.

Gründe.

Der Bezirksausschuß ist der Ansicht, daß der Kläger überhaupt keinen eigentlichen Rechtsanspruch auf Kleidergeld habe. Nach § 5 des Staatsbeamtengesetzes, das insoweit durch Ortsstatut auch in G. eingeführt sei, erwerbe der Beamte durch seine Anstellung nur einen Anspruch auf Besoldung. Zur Be-

foldung aber gehöre nach § 19 des Gesetzes das Kleidergeld nicht, weil es eine Dienstaufwandentschädigung darstelle. Diese Begründung ist nicht haltbar. Wenn in § 5 a. a. O. bestimmt ist, daß ein Beamter durch seine Anstellung einen Anspruch auf Besoldung gewinnt, so ist damit nicht gesagt, daß nicht auch Rechtsansprüche auf sonstige Diensteinkommensteile durch die Anstellung begründet werden können, wie ja auch § 107 des Beamtengesetzes ganz allgemein von vermögensrechtlichen Ansprüchen der Beamten aus ihrem Dienstverhältnis, nicht nur von Ansprüchen auf Besoldung spricht. Zum Einkommen aus dem Dienstverhältnis im weiteren Sinne gehören aber in der Regel auch Dienstaufwandentschädigungen. Besonders werden Dienstaufwandentschädigungen, die wie Kleidergeld für solche sachlichen Ausgaben bestimmt sind, die von den rein persönlichen Ausgaben nicht scharf geschieden werden können, sondern mit notwendigen persönlichen Ausgaben verbunden sind, in der Auffassung der Beteiligten rechtlich und auch wirtschaftlich wie Dienst-einkommen angesehen (vgl. auch Perels und Spilling, Das Reichsbeamten-gesetz, S. 24 und 110). Und wenn solche Dienstaufwandentschädigungen bei der Anstellung einem Beamten ausdrücklich zugesichert sind, so erwächst daraus ein Rechtsanspruch. Nach dem Akteninhalte liegt aber eine die Stadtgemeinde verpflichtende Zusicherung in der dem Kläger eröffneten Verfügung vom 12. September 1904 in Verbindung mit der Verfügung vom 12. April 1904. Damit gewann der Kläger einen Rechtsanspruch auf das im Haushaltplane für Schutzleute ausgeworfene Kleidergeld. Mit der Verweisung auf den „etatsmäßigen“ Betrag ist dabei auch nicht etwa, wie die Gemeinde anzunehmen scheint, gesagt, daß es nun in ihrem freien Belieben stünde, jedes Jahr einen andern Betrag für den Kläger in den Haushaltplan einzusetzen. Die Bezeichnung als „etatsmäßig“ enthält im Zusammenhang mit der Bezeichnung eines Dienst-einkommensteils vielmehr den Hinweis auf etwas an sich Feststehendes, nicht anders, als wenn man von einer etatsmäßigen Stellung im Gegensatz zur nichtfesten, von einem etatsmäßigen Gehalt im Gegensatz zu einem auf die Person zugeschnittenen schwankenden zu sprechen pflegt. Es ist zu beachten, daß in der Feststellung eines Vorausschlages an sich überhaupt nicht erst die Feststellung der Verpflichtung liegt, sondern die Einsetzung von Positionen, für die eine Verpflichtung bereits begründet ist,

wenn auch neue Verpflichtungen damit begründet werden können. Es liegt bei der Zusicherung eines etatsmäßigen Kleidergeldes nicht anders, als wenn einem Beamten bei seiner Anstellung das etatsmäßige Gehalt seiner Stelle zugesichert ist. Mit dem Hinweis auf ein etatsmäßiges Kleidergeld kann danach nur ein für das vom Bezugsberechtigten bekleidete Amt als solches bestimmtes Kleidergeld gemeint sein, und das schließt eine jedemaleige Individualisierung nach der persönlichen Beschäftigung des einzelnen Amtsinhabers aus. Der besondere Auswurf für einen Polizeiboten im Voranschlag von 1915 ist aber tatsächlich nichts anderes und sollte auch offenbar nichts anderes sein, als eine Sonderbestimmung für die Person des Klägers, denn es gibt, wie der Gemeindevorstand selbst anerkennt, ein rechtlich umschriebenes Amt eines Polizeiboten überhaupt noch nicht, und jedenfalls war der Kläger noch nicht förmlich in ein solches versetzt, mochte er sich auch damit einverstanden erklärt haben. Es kann daher auch dahingestellt bleiben, ob er sich die Versetzung in ein solches mit geringerem Kleidergeld ausgestattetes Amt etwa wider seinen Willen nach § 25 des Beamtengesetzes hätte gefallen lassen müssen.

Der Bezirksausschuß rechtfertigt weiterhin die Herabsetzung des Kleidergeldes damit, daß Dienstaufwandsentschädigungen ihrem Zweck entsprechend immer nur so lange und in der Höhe zu gewähren seien, wie der Aufwand bestünde. Die damit ausgesprochene Ansicht, daß eine Dienstaufwandsentschädigung immer in unmittelbarer Beziehung zu dem tatsächlichen Aufwande stehen müsse, erscheint nicht richtig. Es ist dabei die Bedeutung der Pauschalierung verkannt, die gerade darin besteht, daß die Differenz der Ausgabe zur Pauschalsumme zugunsten und Lasten der Beamten geht. Nur dann, wenn eine Aufwendung der in Frage kommenden Art überhaupt dauernd fortfiel, könnte der Fortfall auch der dafür gewährten Entschädigung in Frage kommen, wie etwa bei der Amtsfuspension. Ein solcher Fall liegt aber hier nicht vor. Die Behauptung des Klägers, daß er sich Uniform halten müsse, ist unwidersprochen geblieben und auch jedenfalls zutreffend, da der Gemeindevorstand zugibt, daß er von Rechts wegen noch die Stelle eines Schutzmanns bekleidet, wie ihm ja auch das Kleidergeld nicht ganz versagt ist. Die Auffassung des Gemeinderats und Bezirksausschusses würde dazu führen, einem Beamten das Kleidergeld zu entziehen oder

zu kürzen, wenn er das ganze Jahr oder einen Teil des Jahres bettlägerig krank ist. Es kann daher auch dahingestellt bleiben, ob der Kleidergebrauch des Klägers, wie er behauptet, bei seiner jetzigen Beschäftigung in Rücksicht darauf nicht als wesentlich geringer anzuschlagen ist, daß er mit der Uniform, für die er das Kleidergeld erhielt, zugleich sein außerdienstliches Bekleidungsbedürfnis befriedigte, für das er jetzt mehr Zivilkleidung verbraucht.

Der Anspruch des Klägers auf das Kleidergeld, welches im Haushaltplane für Schutzleute festgesetzt ist, ist daher gerechtfertigt, solange er sich in der amtlichen Stellung eines Schutzmanns befindet. Danach war der Anfechtungsklage stattzugeben.

Ur. 20. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer der Erwerbsgesellschaften. Nach Ziff. II der Höchsten Verordnung vom 27. Oktober 1915 zur teilweisen Abänderung der Ausführungsverordnung zum Einkommensteuergesetz bildet bei beschränkt steuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften das Steuerobjekt nicht mehr ein gewisser Teil der Ueberschüsse des Gesamtunternehmens, sondern unmittelbar der durch den Betrieb im Großherzogtum erzielte Reingewinn.

Eine solche Regelung verstößt nicht gegen die Bestimmungen des Reichsdoppelsteuergesetzes.

Reichsdoppelsteuergesetz vom 22. März 1909, RGBl. S. 331, § 3 Abs. 3.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, RegBl. S. 45, § 5 und § 55 Abs. 3.

Höchste Verordnung vom 27. Oktober 1915 zur teilweisen Abänderung der Ausführungsverordnung vom 19. Juli 1898 zum Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, RegBl. S. 261, Ziff. II.

Urteil vom 6. Juni 1917. O 183/16.

Die Gewerkschaften W. und S. in S. (Preußen) waren für das Steuerjahr 1916 mit 35 683 M. bzw. 28 714 M. Einkommen aus einer im Großherzogtum gelegenen und von ihnen gemeinsam betriebenen elektrischen Krafterzeugungsanlage veranlagt worden. Ihre Berufung war zurückgewiesen worden. In der Berufungsentscheidung ist zunächst ausgeführt,

„nach Ziffer I und II der Höchsten Verordnung vom 27. Oktober 1915 zur teilweisen Abänderung der Ausführungs-

verordnung zum Einkommensteuergesetz seien Unternehmungen, die ihren Sitz nicht im Großherzogtum haben, aber der Einkommensteuer nach § 5 EStG. unterliegen, nach § 55 Abs. 3 EStG. mit demjenigen Einkommen zu schätzen, das aus dem von ihnen im Großherzogtum betriebenen Gewerbe herrühre. Durch die Buchführung der Klägerinnen werde der in der B.er Anlage erzielte Reingewinn nicht gesondert nachgewiesen, daher müsse er geschätzt werden.“

Dann ist das steuerpflichtige Einkommen auf die Weise ermittelt, daß die bei Annahme eines Verdienstes von 6,5 Pf. am Kilowatt an dem an verschiedene Gemeinden verkauften und von 4,5 Pf. an dem in den Betrieben der Klägerinnen selbst verbrauchten Strome nach den in den einzelnen Durchschnittsjahren erzeugten Strommengen sich ergebenden Beträge als Jahresreingewinne angenommen und aus diesen die steuerpflichtigen Einkommen der beteiligten Gewerkschaften unter Freilassung eines Voraus für den Sitzstaat Preußen berechnet worden sind. Nach Ansicht der Gewerkschaften verstößt dieses Verfahren gegen das Gesetz, weil das steuerpflichtige Einkommen von im Großherzogtum nur beschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen in einem Teile des vom Gesamtunternehmen erzielten Reingewinns bestehe und darum nicht, wie geschehen, ohne Rücksicht darauf geschätzt werden könne, ob überhaupt bzw. in welchem Umfange die an der B.er Anlage beteiligten Gewerkschaften in den maßgebenden Durchschnittsjahren im ganzen Überschüsse erzielt hätten. Durch die Höchste Verordnung vom 27. Oktober 1915 ist nach ihrer Meinung an diesem nach der alten Fassung der Ausführungsverordnung zum EStG. geltenden Grundsatz nichts geändert, sondern nur bestimmt worden, daß der fragliche Teil der Überschüsse durch Schätzung zu ermitteln sei. Außerdem halten sie auch die Berechnung der Reingewinne in tatsächlicher Beziehung für unzutreffend und willkürlich. Die so begründete Revision der beiden Gewerkschaften ist vom Oberverwaltungsgericht als unbegründet zurückgewiesen worden.

Gründe.

Die Entscheidung hängt nur davon ab, welche Bedeutung der Abänderung des Art. 74 der Ausführungsverordnung vom 19. Juli 1898 zum Einkommensteuergesetz durch die „Höchste Verordnung vom 27. Oktober 1915 zur teilweisen Abänderung

der Ausführungsverordnung zum Einkommensteuergesetz“ beikommt, die am 1. Januar 1916 in Kraft getreten ist. In dieser Beziehung irren aber die Klägerinnen, wenn sie meinen, diese Bedeutung bestehe nur darin, daß das Steuerkapital jetzt, statt wie bisher mit Hilfe einer Verhältnisrechnung, im Wege der Schätzung zu ermitteln sei, während der nach der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts in Art. 74 Abs. 5 ff. a. F. der Ausführungsverordnung ausgesprochene Grundsatz¹⁾ unberührt geblieben sei, daß bei den nur beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften usw. (§ 5 EStG.) das Steuerobjekt in einem gewissen Teile der Gesamtüberschüsse des Unternehmens besteht. Es mag sein, daß der Wortlaut des ersten Satzes der Ziff. II der Höchsten Verordnung, die den Art. 74 Abs. 5 abändert, für diese Auffassung spricht, weil dort das Wort „schätzen“ durch gesperrten Druck hervorgehoben ist. Aber wenn das wirklich der Sinn der Änderung wäre, dann wäre nicht recht ersichtlich, weshalb sie überhaupt vorgenommen worden ist. Denn da nach Satz 2 der Vorschrift die „Schätzung“ unter Umständen in der Weise vorgenommen werden soll, daß ihr die Bücherabschlüsse und Bilanzen „unmittelbar zugrunde gelegt“ werden, d. h. also das Steuerkapital nach den Büchern berechnet wird, so kann das Wort „schätzen“ im ersten Satze nicht in der Bedeutung von „nach billigem oder freiem Ermessen bestimmen“, sondern nur in dem Sinne gebraucht sein, in dem das Gesetz und die Ausführungsverordnung es auch sonst verwenden, nämlich zur Bezeichnung der gesamten auf die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens gerichteten Tätigkeit der Veranlagungs- („Schätzungs“-)Behörden. In diesem Sinne zu „schätzen“ war aber das Einkommen auch schon nach den Bestimmungen des 5. und 6. Absatzes des Art. 74 in ihrer bisherigen Fassung; die Bedeutung der neuen Formulierung würde sich daher bei der von der Revision angenommenen Auslegung in einer bloßen Änderung des Wortlauts erschöpfen, deren Zweck nicht ersichtlich wäre.

Tatsächlich weisen jedoch Ursache und Zweck der Änderung auf eine andere Auslegung hin. Denn wie dem Oberverwaltungsgericht aus der Verhandlung früherer Streitsachen bekannt ist, ist die Änderung gerade dadurch veranlaßt worden, daß das

1) Bgl. Bd. 1 S. 178, Bd. 3 S. 134 und Bd. 4 S. 28.

Oberverwaltungsgericht den Bestimmungen des 5. und 6. Absatzes des Art. 74 die zwingende Vorschrift entnahm, daß in den Fällen des § 5 Abs. 1 lit. b EStG. das Besteuerungsrecht des Großherzogtums auf einen gewissen Teil der Überschüsse des Gesamtunternehmens beschränkt sein sollte¹⁾, während die Vertretung des Staatsfiskus die Ansicht hatte, daß sie gestatteten, im Großherzogtume den in dem inländischen Teile des Unternehmens erzielten Gewinn ohne Rücksicht darauf zur Besteuerung zu ziehen, ob und in welcher Höhe von dem Gesamtunternehmen „Überschüsse“ erzielt worden waren, und durch die neue Fassung sollte demgemäß der Zweifel im Sinne der Auffassung der Vertretung des Staatsfiskus gelöst und der Auslegung des Oberverwaltungsgerichts der Boden entzogen werden. Mit der Änderung ist also bezweckt, auszusprechen, daß in den Fällen der beschränkten Steuerpflicht auch bei den juristischen Personen (wie bei den physischen nach Art. 71 AusfB.) als steuerpflichtiges Einkommen aus Gewerbebetrieb der durch den Betrieb im Großherzogtum erzielte Reingewinn (Ertrag) gelten soll. Das ist auch im zweiten Satze der neuen Vorschrift zum Ausdruck gekommen, indem dort bestimmt ist, daß „demgemäß“ die Bücherabschlüsse und Bilanzen der Schätzung nur insoweit unmittelbar zugrunde gelegt werden können, als sie „den Reingewinn oder Verlust des im Großherzogtum betriebenen Gewerbes getrennt von dem übrigen Geschäftsgewinne oder Geschäftsverluste nachweisen“, und der Sinn der neuen Vorschrift ist daher der, daß der erste Satz in bloßer Wiederholung der Bestimmung im § 55 Abs. 3 EStG. feststellt, daß in den Fällen der beschränkten Steuerpflicht das Einkommen zu schätzen (d. i. mit den vom Gesetze gewährten Mitteln zu ermitteln) ist, das aus dem im Großherzogtume betriebenen Gewerbe herrührt, und der zweite Satz als das, was danach durch die Schätzung zu ermitteln ist, den Reingewinn bezeichnet, der durch den Betrieb im Großherzogtum erzielt worden ist. Die Höchste Verordnung geht dabei offenbar von der Auffassung aus, daß der Inhalt des § 55 Abs. 3 EStG. seinerseits nur den Grundsatz des § 3 RDoppStG. wiederholt und selbst keine Bestimmung darüber trifft, was in den dort geregelten Fällen als steuerpflichtiges Einkommen zu gelten hat. Ob das unbedingt

1) Vgl. Bd. 1 S. 178, Bd. 3 S. 134 und Bd. 4 S. 28.

zutreffend ist, mag dahingestellt bleiben, jedenfalls schließt der Wortlaut der Vorschrift und ihre Stellung im Gesetz eine solche Auffassung nicht aus, und steht deshalb von Gesetzes wegen nichts entgegen, sie im Wege der Ausführungsverordnung so zu ergänzen, wie es durch die Ziff. II der Höchsten Verordnung vom 27. Oktober 1915 geschehen ist.

Danach ist es aber nicht richtig, daß die Entscheidung der Berufungskommission schon deshalb gegen das bestehende Recht verstoße, weil die Unternehmungen der Klägerinnen in den maßgebenden Durchschnittsjahren überhaupt keine Überschüsse ergeben bzw. keinen Reingewinn abgeworfen hätten. Denn daß bisher, wie das Oberverwaltungsgericht allerdings immer angenommen und betont hat, bei beschränkt steuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften, wenn sie überhaupt keine steuerpflichtigen Überschüsse erzielt hatten, auch kein steuerpflichtiges Teileinkommen festgestellt werden konnte¹⁾, das beruhte darauf, daß der Art. 74 AusfB. nach der Ansicht des Oberverwaltungsgerichts ausdrücklich bestimmte, in solchen Fällen solle als im Großherzogtume steuerpflichtiges Einkommen immer nur derjenige Teil der Überschüsse des Gesamtunternehmens gelten, der annehmbar aus dem Gewerbebetrieb im Großherzogtume herrührte. Die Klägerinnen irren daher, wenn sie meinen, daß das mit der Frage der sogenannten „Einheit des Betriebes“ oder Unternehmens zusammenhänge, die in solchen Fällen in der Regel vorliegt. Denn durch die Einheitlichkeit des Betriebs wird, auch wenn es sich um die Besteuerung eines einheitlichen, sich über mehrere Bundesstaaten erstreckenden Unternehmens handelt, eine Besteuerungsweise wie die im Art. 74 Abs. 5 ff. AusfB. angeordnete nicht notwendig erfordert. Zwar ist daran festzuhalten, daß sich bei einheitlichen Unternehmen der Gewinn nur einheitlich ermitteln läßt (vgl. besonders Jahrb. 4, 143) und deshalb für die einzelne Betriebsstätte ein Gewinn grundsätzlich nur auf der Grundlage eines Reingewinns des Gesamtunternehmens festgestellt werden kann. Aber tatsächlich können doch die Verhältnisse im einzelnen Falle so liegen und liegen sie auch vielfach so, daß an einer Betriebsstätte erkennbar und feststellbar alle Vorbedingungen für die Erzielung eines Gewinns gegeben und erfüllt sind und das Unternehmen im ganzen nur deshalb keinen Gewinn ab-

1) Vgl. Bd. 1 S. 178 und Bd. 4 S. 28.

wirft, weil bei andern Teilen des Unternehmens die verlustbringenden Tatsachen überwiegen. Dann ist es aber nicht widersinnig, trotz der Einheitlichkeit des Unternehmens von einem Gewinne bei der einen Betriebsstätte und einem Verluste bei den andern zu sprechen. Die Einheitlichkeit des Unternehmens äußert sich dann eben nur darin, daß der Sondergewinn bzw. =verlust sich nicht ziffermäßig ermitteln läßt, sondern nur schätzungsweise festgestellt werden kann, und Einheit des Betriebsergebnisses in dem Sinne, daß nur für das Unternehmen im ganzen festgestellt werden kann, ob das Ergebnis Gewinn oder Verlust ist, bedeutet daher die Einheitlichkeit eines mehrere Betriebsstätten umfassenden Unternehmens nur dann, wenn die Tätigkeiten an den mehreren Betriebsstätten, wie z. B. die Fabrikation und der Vertrieb von Waren, derart voneinander abhängen, bzw. sich gegenseitig bedingen und ergänzen, daß überhaupt erst aus ihrem Zusammenwirken ein Gewinn entstehen kann. Demnach würde der Umstand allein, daß die klagenden Gewerkschaften, wie sie behaupten, im Durchschnitte der maßgebenden Jahre überhaupt keinen Reingewinn erzielt haben, die Feststellung eines Gewinns für die Betriebsstätte im Großherzogtume nur dann als rechtsirrig erscheinen lassen, wenn die B.er Anlage mit dem Gemeinschaftsbetriebe der Klägerinnen im letztern Sinne organisch verbunden wäre. Ob das der Fall ist, ist jedoch eine Tatfrage, die vom Oberverwaltungsgerichte nach Art. 15 StB. vom 15. Dezember 1910 nicht nachzuprüfen ist. Denn daß die Berufungskommission die Möglichkeit, daß das Verhältnis des Betriebs in B. zum Gesamtbetriebe der Gewerkschaften so anzusehen sein könnte, überhaupt nicht ins Auge gefaßt hätte und deshalb ihre Entscheidung auf einem Verfahrensmangel beruhte, dafür bietet die Entscheidung und der Akteninhalt keinen Anhalt. Zwar würde ein Rechtsirrtum nach dieser Richtung hin vorliegen, wenn die Berufungskommission wirklich, wie die Vertretung des Staatsfiskus meint, „so verfahren wäre, als ob das Elektrizitätswerk B. ein selbständiger, für sich bestehender Gewerbebetrieb sei“. Denn der „Reingewinn des im Großherzogtume betriebenen Gewerbes“, der nach der neuen Verordnung Gegenstand der Besteuerung ist, das ist bei einheitlichen Betrieben der Gewinn, der von der inländischen Betriebsstätte als Teil des Gesamtunternehmens erzielt wird. Daher darf bei der Schätzung dieses Gewinns nicht der

Einfluß, den die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Gesamtunternehmen auf die Gewinnbildung bei ihr ausübt, unberücksichtigt bleiben und der Gewinn so geschätzt werden, als wenn die Betriebsstätte ein selbständiges Unternehmen bildete, denn sonst erhält man eben nicht den Gewinn, der tatsächlich erzielt worden ist bzw. erzielt wird, sondern einen, der unter ganz andern Verhältnissen, als wie sie tatsächlich bestehen, erzielt werden würde bzw. möglicherweise erzielt werden kann. (Daß man dabei entgegen den Absichten der Höchsten Verordnung „doch das Ergebnis des außerhalb des Großherzogtums betriebenen Gewerbes mitberücksichtigen würde“, ist nicht anzuerkennen, denn das würde nur geschehen, wenn gefordert würde, daß der Gewinn zu schätzen sei, den die inländische Betriebsstätte im Rahmen des Gesamtunternehmens erzielt; das ist aber offenbar etwas anderes, als wenn gefordert wird, daß der Gewinn geschätzt werde, der von ihr als Teil des Gesamtunternehmens erzielt wird.) Aber nach den Entscheidungsgründen liegt gar kein Grund vor, anzunehmen, daß die Berufungskommission so verfahren ist, wie die Vertretung des Staatsfiskus annimmt. Vielmehr spricht der Umstand, daß sie bei der Gewinnberechnung zwischen dem Verdienst aus der Stromlieferung an fremde Abnehmer und dem Gewinn an dem von den Klägerinnen selbst verbrauchten Strome unterscheidet, gerade dafür, daß sie wohl erkannt und berücksichtigt hat, daß der Gewinn hier nach andern Grundsätzen zu ermitteln ist, als wenn es sich um eine Anlage handelte, bei der die Erzeugung elektrischen Stromes zum Verkauf an andere Selbstzweck ist. Ob im übrigen ihre Berechnungen hinsichtlich der Grundlagen und des Ergebnisses tatsächlich zutreffend sind, ist in der Revisionsinstanz nicht nachzuprüfen, da es sich dabei ausschließlich um tatsächliche Feststellungen handelt, die mit der Revision nicht angefochten werden können.

Danach könnte die Revision höchstens Erfolg haben, wenn die weitere Rüge gerechtfertigt wäre, daß die Regelung durch die Höchste Verordnung vom 27. Oktober 1915, wenn sie so aufzufassen sei, wie hier angenommen ist, gegen das Reichsdoppelsteuergesetz verstoße, weil die Vorschrift in dessen § 3 Abs. 3, daß dann, wenn sich Betriebsstätten desselben gewerblichen Unternehmens in mehreren Bundesstaaten befinden, „die Heranziehung in jedem Bundesstaate nur anteilig erfolgen

darf“, es ausschließe, daß in einem solchen Falle in einem Bundesstaat ein steuerpflichtiges Einkommen festgestellt werde, wenn ein solches von dem Unternehmen im ganzen überhaupt nicht erzielt worden ist. Aber diese Rüge ist auch nicht begründet.

Daß die Landesgesetzgebung durch die Bestimmungen des Reichsdoppelsteuergesetzes nicht gehindert ist, bei der Besteuerung inländischer Gewerbebetriebe ausländischer Unternehmer der Besteuerung unmittelbar den Ertrag des Gewerbebetriebs zu unterwerfen, kann nach dem Zwecke des Doppelsteuergesetzes, der allein der ist, eine mehrfache Besteuerung desselben Steuerobjekts zu verhindern, nicht zweifelhaft sein. Daher kann es sich nur darum handeln, ob etwa durch den § 3 Abs. 3 DoppStG. bestimmt ist, daß der Ertrag über mehrere Bundesstaaten sich erstreckender einheitlicher Unternehmungen nur in der Weise besteuert werden darf, daß der einzelne Staat unter allen Umständen nur einen Teil des Ertrages des Gesamtunternehmens in Anspruch nehmen darf. Das ist jedoch nicht der Fall. Nach der Begründung zum Gesetzentwurfe (vgl. Reichst.-Verhandlgn. 12. Leg.-Per. 1. Session, Bd. 252 S. 6459) sollte durch die Vorschrift nur der Auffassung vorgebeugt werden, daß bei einem über mehrere Bundesstaaten sich erstreckenden Unternehmen etwa jeder der beteiligten Staaten den ganzen Betrieb besteuern dürfe. Man hat also jedenfalls nicht daran gedacht oder beabsichtigt, für solche Fälle eine Verteilung des Gesamtergebnisses vorzuschreiben. Weder der Wortlaut und Wortsinne noch das Wesen der Sache nötigt aber auch zu der Auffassung, daß mit der Bestimmung, wie sie da steht, immerhin eine solche Anordnung tatsächlich getroffen sei. „Anteilig“ heißt nicht notwendig „zu einem Teile“, sondern es kann auch bedeuten „verhältnismäßig“. Eine verhältnismäßige Heranziehung des Ertrags eines über mehrere Bundesstaaten sich erstreckenden Unternehmens durch die mehreren Staaten setzt aber nicht voraus, daß insgesamt ein Ertrag erzielt worden ist, und braucht auch, wenn ein solcher erzielt worden ist, nicht notwendig dazu zu führen, daß auf jeden beteiligten Staat nur ein Teil davon entfällt und auf alle zusammen nicht mehr als das Ganze. Denn, soweit nach dem schon Ausgeführten die Einheitlichkeit des Betriebs nicht Einheit des Betriebsergebnisses bedingt und deshalb eine wenigstens approximative Feststellung des Ergebnisses des Betriebs an den einzelnen Betriebsstätten möglich ist, entfällt

eben bei einer verhältnismäßigen Verteilung des Gesamtergebnisses auf die einzelnen Betriebsstätten unter Umständen auf die einen Gewinn und auf die andern Verlust und ist deshalb die Feststellung eines Gewinns für diese oder jene Betriebsstätte auch dann nicht ausgeschlossen, wenn das Gesamtergebnis Verlust ist. Demnach ist es nur Tatfrage und deshalb eine Frage der Handhabung der Verordnungsvorschrift, ob in diesen Fällen ein „Reingewinn des im Großherzogtume betriebenen Gewerbes“ nur auf der Grundlage eines Gewinnes des Gesamtunternehmens festgestellt werden kann, es ist aber kein Verstoß gegen das Doppelsteuergesetz, daß die Verordnung unmittelbar jenen Reingewinn als Steuerobjekt bestimmt. Eine nach dem Doppelsteuergesetz unzulässige Besteuerung, die sich aus dieser Handhabung etwa tatsächlich ergibt, kann daher nicht im landesgesetzlichen Rechtsmittelwege beseitigt werden, sondern nur mittels der Beschwerde an die Landeszentralinstanz und den Bundesrat nach § 6 DoppStG. und Art. 7 Nr. 3 und 76 der Reichsverfassung.

Nr. 21. (Schwarzburg-Sondershausen)

Einkommensteuer. Unter Erträgen aus einer auf Gewinn gerichteten Tätigkeit ist nicht jedes Einkommen aus gewinnbringender Beschäftigung, sondern nur Einkommen aus Handel und Gewerbe zu verstehen.

Einkommensteuergesetz vom 15. Februar 1912, GesS. S. 19, § 8.

Gesetz, betr. die Ergänzung des Einkommensteuergesetzes, vom 11. März 1916, GesS. S. 13, Art. 1.

Urteil vom 6. Juni 1917. C 11/17.

Dem Kläger war bei seiner Einkommensteuerveranlagung für 1916 auf Grund des Art. 1 des Gesetzes vom 11. März 1916 eine Einnahme von 300 M. zugerechnet worden, die seine Frau für ausbildungsweisen Unterricht an der Volksschule im Jahre 1915 bezogen hat; sie hatte diesen Unterricht am 31. Dezember 1915 endgültig aufgegeben. Der Kläger hatte hiergegen Berufung eingelegt unter Hinweis auf die Kundverfügung des Fürstlichen Ministeriums an die Steuerbehörden vom 7. April 1916, in der bestimmt ist, daß unter Erträgen aus einer auf Gewinn gerichteten Tätigkeit nur solche aus Handel und Gewerbe zu verstehen seien. Die Berufungskommission hatte die

Berufung zurückgewiesen. Der dagegen eingelegten Revision wurde vom Oberverwaltungsgericht stattgegeben.

Gründe.

Nach Art. 1 des Gesetzes vom 11. März 1916, betreffend die Ergänzung des Einkommensteuergesetzes, „sind dem Gesamteinkommen einer steuerpflichtigen Person alle Erträge aus einer auf Gewinn gerichteten Tätigkeit hinzuzurechnen, die dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind, nach dem Einkommensteuergesetz aber dem steuerpflichtigen Einkommen nicht zugezählt werden können, weil sie nicht aus einer bei Beginn des Steuerjahrs vorhandenen Einkommensquelle herrühren“. Nach Ansicht der Berufungskommission ist danach die Hinzurechnung des Einkommens der Frau des Klägers aus ihrer Lehrtätigkeit im Jahre 1915 zu Recht erfolgt, weil es als Ertrag aus einer auf Gewinn gerichteten Tätigkeit anzusehen, eine Beschränkung des nach Art. 1 anzurechnenden Einkommens auf solches aus Handel und Gewerbe, wie Berufender meine, aber nicht gegeben sei. Die Revision rügt Verletzung der Rundverfügung vom 7. April 1916, die eine für die Steuerbehörde bindende Ausführungsverordnung sei, und sieht zugleich einen wesentlichen Mangel des Verfahrens darin, daß diese Verfügung überhaupt nicht beachtet, die darin enthaltene Bestimmung vielmehr nur als Meinung des Berufenden behandelt und als solche ohne nähere tatsächliche Begründung verworfen sei.

Die Berufungskommission hält es also für ganz zweifellos frei, daß sich der Wortlaut des Art. 1 des angeführten Gesetzes nicht nur auf gewerbliches Einkommen bezieht, und sieht auch scheinend schon deshalb die Rundverfügung des Ministeriums vom 7. April 1916, in der eine andere Ansicht vertreten ist, nicht als bindend an. Die Voraussetzung, von der die Berufungskommission danach ausgeht, ist irrig. Die Berufungskommission verwechselt offenbar das Einkommen „aus einer auf Gewinn gerichteten Tätigkeit“ mit dem Einkommen „aus gewinnbringender Beschäftigung“ (§ 8 EStG.). Letzteres ist der weitere Begriff, unter den das Einkommen von Handel und Gewerbe allerdings als engerer Begriff fällt (vgl. den Wortlaut des § 8 Ziff. 1), so daß, wenn in Art. 1 nur von gewinnbringender Beschäftigung schlechthin die Rede wäre, eine Beschränkung auf gewerbliches Einkommen allerdings nicht gerechtfertigt sein

würde. Art. 1 spricht aber nicht von Erträgen aus gewinnbringender Beschäftigung, sondern solchen aus einer auf Gewinn gerichteten Tätigkeit. Nicht jede gewinnbringende Tätigkeit ist eine auf Gewinn gerichtete. Daß die Tätigkeit unmittelbar auf Gewinn gerichtet wird, ist nur die Besonderheit der gewerblichen Tätigkeit, wie man ja unter Gewerbe begrifflich „jede erlaubte auf Erwerb gerichtete Privattätigkeit“ versteht (vgl. u. a. Landmann, Kommentar z. GewD. S. 33). So führt also schon der Wortlaut des Gesetzes darauf hin, nur das Einkommen aus gewerblicher Tätigkeit nach der neuen Maßgabe des Gesetzes steuerlich zu erfassen, und es müßte, umgekehrt wie die Berufungskommission meint, ein besonderer Anhalt für die Annahme vorliegen, daß jedes Einkommen aus gewinnbringender Beschäftigung gemeint sei. Das ist nicht der Fall. Im Gegenteil bezeugt das Ministerium als Organ des einen gesetzgebenden Faktors ausdrücklich, es sei ganz zweifellos die Absicht bei dem Gesetzentwurfe gewesen, nur das gewerbliche Einkommen zu treffen. Ob das, wie in dem Reskripte vom 7. April 1917 bemerkt ist, auch in den Landtagsverhandlungen zum Ausdruck gekommen ist, ist nicht ersichtlich. In den gedruckten Protokollen und dem Kommissionsberichte (vgl. Landt. Verhandl. S. 300, 521, 530) steht nichts darüber; ebensowenig aber auch etwas der Auffassung der Regierung Widersprechendes. In das Gesetz ist danach nichts anderes hineinzulegen, als der Wortlaut besagt. Eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit im steuerrechtlichen Sinne ist aber die Lehrtätigkeit an einer Schule ohnehin in der Regel nicht und wird es noch weniger sein, wenn sie in Kriegzeiten zur Aushilfe erfolgt. Das Einkommen der Frau des Klägers aus ihrer Lehrtätigkeit im Jahre 1915 ist daher zu Unrecht seinem Einkommen bei der Veranlagung für das Jahr 1916 hinzugerechnet. Der Revision war daher stattzugeben, ohne daß es der Erörterung bedurfte, ob sich die Rundverfügung im Rahmen der dem Ministerium in Art. 7 des Gesetzes gegebenen Ermächtigung hält und auch gegenüber einem entgegenstehenden Wortlaute des Gesetzes für die Steuerbehörde formell bindend wäre.

Mr. 22. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. Die Gehaltsbezüge der zu Geschäftsführern bestellten Gesellschafter einer Gesellschaft m. b. H. bilden für die

Gesellschaft abzugsfähige Betriebsausgaben, soweit sie das Maß dessen nicht übersteigen, was bei Besoldung fremder Dienste hätte aufgewendet werden müssen, gleichviel ob sämtliche Gesellschafter Geschäftsführer sind, und gleichviel ob die betreffenden Gesellschafter das Geschäftsführeramt auf Grund eines besondern Dienstvertrags oder auf Grund einer im Gesellschaftsvertrag übernommenen Verpflichtung bekleiden.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, RegBl. S. 45, § 55 Abs. 1.
Ausführungsverordnung dazu vom 19. Juli 1898, RegBl. S. 137
Art. 74 Abs. 2.

Gesetz, betr. die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, vom 20. April 1892, in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Mai 1898, RGBl. S. 846, § 3 Abs. 2.

Urteil vom 20. Juni 1917. C 175/16.

Bei der Veranlagung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung war streitig geworden, ob ein Betrag von 15 000 M., der in den Büchern als Vergütung des Gesellschafters Br. für die Geschäftsführung auf dem Konto „Salaire“ verrechnet war, zu den Betriebsausgaben gehöre oder Teil der steuerpflichtigen Überschüsse sei. Die Veranlagungsbehörde hatte das letztere angenommen. Die darauf von der Gesellschaft gegen die Veranlagung eingewandte Berufung war zurückgewiesen worden. Auf die Revision der Gesellschaft hat das Oberverwaltungsgericht die Berufungsentscheidung aufgehoben und die Sache an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Die Berufungskommission hat die Anerkennung der von dem Gesellschafter-Geschäftsführer Br. den Geschäftseinnahmen als Vergütung für die Geschäftsführung entnommenen 15 000 M. als Betriebsausgaben der Gesellschaft abgelehnt, weil

„der Berufende, alleiniger Gesellschafter seit länger als 3 Jahren, nach dem Gesellschaftsvertrage als Geschäftsführer bestellt sei, in diesem Falle aber die Festsetzung über die Höhe einer Vergütung wirtschaftlich nur die Bedeutung habe, den Gewinn vorweg zu verteilen, und daher die auf Grund einer derartigen Festsetzung an den Gesellschafter gezahlte Vergütung als eine abzugsfähige Betriebsausgabe nicht anzusehen sei“.

Diese Ausführungen lassen nicht klar erkennen, ob die Berufungskommission das Entscheidende darin sieht, daß Br. alleiniger Gesellschafter ist, oder darin, daß er „nach dem Gesellschaftsvertrage“ zum Geschäftsführer bestellt sei, oder in beidem zusammengekommen. Die Klägerin vermutet aber wohl richtig, daß sie dabei auf jeden Fall die Grundsätze im Auge hat, die das preußische Oberverwaltungsgericht hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Vergütungen der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Gesellschaft m. b. H. als Betriebskosten der Gesellschaft entwickelt und bis jetzt in ständiger Rechtsprechung festgehalten hat, und die im Ergebnis dahin gehen, daß die Bezüge der zu Geschäftsführern bestellten Gesellschafter an Gehalt und Provision dann und nur dann den Geschäftsgewinn der Gesellschaft mindern, wenn die Gesellschafter die Tätigkeit auf Grund eines mit der Gesellschaft abgeschlossenen Dienstvertrags und nicht bloß infolge einer im Gesellschaftsvertrage übernommenen gesellschaftlichen Verpflichtung ausüben, und daß „bei vollständiger Identität der Geschäftsführer und der Mitglieder einer Gesellschaft m. b. H. Vereinbarungen über die Höhe der Vergütung der Geschäftsführer wirtschaftlich in der Regel nur die Bedeutung von Vereinbarungen über die Gewinnverteilung unter die Gesellschafter haben und demgemäß die auf Grund derartiger Vereinbarungen aus den Geschäftseinnahmen an die Gesellschafter gezahlten Beträge regelmäßig nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben angesehen werden dürfen“ (vgl. dazu besonders F u i s t i n g - S t r u ß, Preuß. Einkommensteuergesetz [8] I, 1 S. 801 ff. Anm. 16, und S t r u ß, Komm. zum Kriegssteuergesetz, 1916, Anm. 15^b zu § 16). Wenn jedoch demgegenüber in der Revision die Ansicht vertreten wird, daß die Berufungsentscheidung danach schon deshalb fehlerhaft sei, weil die Anwendung dieser Grundsätze auf die Besteuerung der Gesellschaften m. b. H. im Großherzogtum wegen des Fehlens einer dem § 71 Preuß. EStG. entsprechenden Vorschrift im weimarischen Einkommensteuergesetz mindestens bedenklich sei, andererseits aber, wenn man der preußischen Rechtsprechung folgen wolle, hier gerade der Fall so liege, daß die Abzugsfähigkeit der 15 000 M. anerkannt werden müsse, da der Gesellschafter Br. tatsächlich nicht auf Grund des Gesellschaftsvertrags, sondern auf Grund eines zwischen ihm und dem frühern „Beirat“ der Gesellschaft abgeschlossenen Dienstvertrags Geschäftsführer sei, so kann unerörtert bleiben, ob das

geeignet sein würde, die Revision zu stützen. Denn das erkennende Gericht ist der Ansicht, daß der preußischen Rechtsprechung nicht zu folgen, sondern die Streitfrage unter andern Gesichtspunkten zu entscheiden ist.

Wenn nach der der Gesellschaft m. b. H. durch das Gesetz gegebenen rechtlichen Konstruktion geschäftsführende Gesellschafter „an sich“ der Gesellschaft ebenso als selbständige Rechtssubjekte gegenüberstehen, wie andere Personen, welche die Gesellschaft zu Geschäftsführern bestellt (vgl. § 6 Abs. 2 Ges.), und deshalb die solchen Gesellschaftern für die Geschäftsführung vertragsmäßig zugesicherte Vergütung „in der Regel“ eine abzugsfähige Betriebsausgabe der Gesellschaft darstellt (vgl. PrDVG. E. i. St. 6, 436/37 und 8, 390/91), so leuchtet zunächst nicht ein, weshalb das anders sein soll, „wenn im Gesellschaftsvertrage sämtliche Gesellschafter zu Geschäftsführern bestellt, diese also mit den Mitgliedern der Gesellschaft völlig identisch sind“ (PrDVG. E. i. St. 8, 391), bzw. „das zum alleinigen Geschäftsführer unter Zusicherung eines Gehalts bestellte Mitglied nachträglich die sämtlichen Geschäftsanteile der übrigen Gesellschafter erwirbt“ (PrDVG. E. i. St. 8, 391). Daß in diesen Fällen die rechtliche Konstruktion keine andere ist, wie sonst, ist außer Zweifel und ist namentlich auch für den Fall der Vereinigung sämtlicher Geschäftsanteile in einer Hand anerkannt (vgl. RRG. 68, 172; Parisius-Grüger, Komm. zum G. m. b. H.-Gesetz [5] Anm. 2 zu § 2; Staub-Hachenburg, Komm. [4] S. 634 Anm. 24). Dann kann aber auch nicht zugegeben werden, daß hier gleichwohl die Rücksicht auf die „tatsächliche Lage“ und den wirtschaftlichen Gesichtspunkt eine abweichende Beurteilung erfordere und rechtfertige (vgl. PrDVG. E. i. St. 8, 392/93). Einerseits wird ja doch die Gesellschaft m. b. H. als solche eben wegen ihrer Rechtsform und nur wegen dieser als selbständiges Steuersubjekt angesehen und behandelt. Daher muß man folgerichtig entweder dieser Rechtsform auch bei der Durchführung der Besteuerung voll Rechnung tragen, oder man muß, wenn man der Meinung ist, daß in Fällen der hier fraglichen Art „die rechtliche Form in den Hintergrund treten müsse gegenüber der Tatsache, daß in Wirklichkeit der (die) Inhaber des Betriebs und der (die) bestellte(n) Geschäftsführer ein und dieselbe(n) physische(n) Person(en) sei(en)“, und deshalb „wirtschaftlich nicht davon die Rede sein könne, daß

der (die) Betriebsinhaber durch Gewährung einer Vergütung für die Geschäftsführung aus seinem (ihrem) Vermögen an eine fremde Person mache (machten)" (PrDVG. E. i. St. 8, 392/93), aus der Bedeutung, die man damit steuerlich der „tatsächlichen Lage" beimißt, auch die Folgerung ziehen, daß in solchen Fällen eine selbständige Steuerpflicht der Gesellschaft nicht besteht; man kann aber nicht bezüglich der Steuerpflicht selbst die Rechtsform den Ausschlag geben lassen und bei ihrer Durchführung in Einzelheiten sie einfach ignorieren. Andererseits ist es aber auch gar nicht gerechtfertigt, in dieser Weise die „tatsächliche Lage" zu der Rechtsform in Gegensatz zu setzen. Denn das Wesentliche bei den einen wirtschaftlichen Zweck verfolgenden Gesellschaften m. b. H. ist ja gerade das, daß ein Unternehmen wirtschaftlich von den Personen der Beteiligten losgelöst (beschränkte Haftung!) und rechtlich selbständig gemacht wird. Man kann daher nicht sagen, daß die Selbständigkeit des Unternehmens nur äußere Form sei und tatsächlich doch die Gesellschafter die Inhaber des Unternehmens seien. Nur, wenn dem so wäre, ließe sich aber behaupten, daß bei völliger Identität der Geschäftsführer und der Mitglieder der Gesellschaft „in Wirklichkeit die Inhaber des Betriebs und die bestellten Geschäftsführer dieselben physischen Personen seien" (so im Ergebnis auch SächsDVG. Jahrb. 20, 74 und die Württbg. Praxis — vgl. darüber Pistorius, Württbg. Einkommensteuergesetz [3] S. 183/84 Anm. 5 zu Art. 16 —; ferner Hinzberg in Goldheims Monatschrift 21, 142/43).

Es ist aber weiter auch nicht gerechtfertigt, die Frage, ob bei einer Gesellschaft m. b. H. die Bezüge der zu Geschäftsführern bestellten Gesellschafter zu den abzugsfähigen Betriebskosten gehören, je nachdem verschieden zu beantworten, ob die Gesellschafter die Geschäftsführertätigkeit auf Grund eines Dienstvertrags oder auf Grund einer im Gesellschaftsvertrag übernommenen Verpflichtung (§ 3 Abs. 2 G. m. b. H.-Ges.) ausüben (vgl. PrDVG. E. 40, 50; 46, 16; E. i. St. 6, 435; 13, 314).

Vom preußischen Oberverwaltungsgerichte wird diese Unterscheidung im wesentlichen damit begründet, daß die zu Geschäftsführern bestellten Gesellschafter nur im erstern Falle der ein besonderes Rechtssubjekt bildenden Gesellschaft als solcher ebenso als Dritte gegenüberstünden, wie jede andere in deren Dienste befindliche, nicht zu den Gesellschaftsmitgliedern ge-

hörige fremde Person, denn im letztern übten sie diese Tätigkeit „lediglich in ihrer Eigenschaft als Gesellschaftsmitglieder, also in dem innern Verhältnisse zu den übrigen Gesellschaftern als Mitinhaber des gesellschaftlichen Unternehmens“ aus, Bezüge, die sie für ihre Tätigkeit erhielten, stellten sich deshalb in diesem Fall „als Teile des von der Gesellschaft erzielten Reingewinns, dagegen nicht als Betriebsausgabe“ dar (E. i. St. 13, 316/17), und das sächsische Oberverwaltungsgericht kommt auf Grund ähnlicher Erwägungen zu dem gleichen Ergebnisse wenigstens für die Fälle, wo die den Gesellschafter-Geschäftsführern zugesicherte Vergütung „ganz oder zum Teil aus Anteilen am Reingewinne besteht“ (Jahrb. 22, 324), während es der Unterscheidung im übrigen keine Bedeutung beimißt (vgl. Jahrb. 20, 74 und 23, 37).

Dabei ist jedoch zunächst nicht recht ersichtlich, weshalb die Bedeutung des Umstandes, daß die Geschäftsführertätigkeit nach § 3 Abs. 2 G. m. b. H.-Ges. als gesellschaftliche Pflicht übernommen ist, für die rechtliche Beurteilung der für die Tätigkeit gewährten Vergütung je nachdem verschieden sein soll, ob die Vergütung in festen Beträgen oder in Anteilen am Reingewinne besteht. Auch die „Tantieme“ des zum Geschäftsführer bestellten Nichtgesellschafters ist „Gehalt“ und für die Gesellschaft abzugsfähige Betriebsausgabe (vgl. AusfB. zum EStG. Art. 74 Abs. 2); der Geschäftsgewinn ist eben hier nur Maßstab für die Höhe des Gehalts; ob der Bezug Gehalt oder Gewinnanteil ist, hängt dagegen nur davon ab, aus welchem Rechtsgrund er gewährt wird bzw. gefordert werden kann. Ist daher die Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers, der das Geschäftsführeramt als gesellschaftliche Pflicht übernommen hat, wenn sie in einem festen Betrage besteht, Gehalt und für die Gesellschaft abzugsfähige Betriebsausgabe, trotzdem sie der Geschäftsführer „in seiner Eigenschaft als Gesellschafter“ erhält, so muß sie es auch sein, wenn sie „ganz oder zum Teil aus Anteilen am Reingewinne“ besteht.

Im übrigen aber wird bei der Unterscheidung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 G. m. b. H.-Ges. eine Bedeutung beigemessen, die sie in Wirklichkeit nicht hat, wenn ihr entnommen wird, daß der Gesellschafter, der das Geschäftsführeramt als gesellschaftliche Pflicht übernommen hat, deshalb die Geschäftsführertätigkeit „in dem innern Verhältnisse zu den übrigen Gesell-

schaftern als Mitinhaber des gesellschaftlichen Unternehmens“ ausübe und demnach die Vergütung, die er dafür erhalte, „Teil des von der Gesellschaft erzielten Reinertrags“ sei (PrDVG. E. i. St. 13, 317), bzw. daß ein solcher Gesellschafter den ihm als Entgelt für die Geschäftsführertätigkeit zugesicherten Gewinnanteil „in seiner Eigenschaft als Gesellschafter erhalte“ (SächsDVG. Jahrb. 22, 326). Wenn ein Gesellschafter nach § 3 Abs. 2 G. m. b. H.-Ges. die Verpflichtung übernimmt, die Geschäfte der Gesellschaft zu führen, so bedeutet das weiter nichts, als daß er im Verhältnis der Gesellschafter zueinander, d. h. kraft Gesellschaftsrechts, verpflichtet ist, das Geschäftsführeramt zu übernehmen und zu versehen; das Wesen der Gesellschaft wird dagegen durch das Bestehen einer solchen Verpflichtung nicht berührt. Daher wird dadurch namentlich auch nichts daran geändert, daß bei der Gesellschaft m. b. H. die Gesellschaft als solche und nur sie Inhaberin des Gewerbebetriebs ist. Die Rechtslage ist also hier wesentlich anders als bei der Geschäftsführung der Komplementare einer Kommanditgesellschaft auf Aktien [vgl. die gleichzeitige Entscheidung des erkennenden Gerichts in der Streitsache C 12, 13/17¹⁾]. Denn während diese Komplementare tatsächlich „Mitinhaber des gesellschaftlichen Unternehmens“ sind (vgl. das Urteil zu C 12, 13/17), sind es die Gesellschafter-Geschäftsführer einer Gesellschaft m. b. H. eben auch dann nicht, wenn sie das Geschäftsführeramt auf Grund einer nach § 3 Abs. 2 Ges. übernommenen gesellschaftlichen Verpflichtung versehen. Nur weil sie als Geschäftsführer der Gesellschaft zugleich ihr eigenes Handelsgewerbe betreiben, und nicht, weil sie die Geschäfte „in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter“ führen, empfangen aber die persönlich haftenden Gesellschafter einer Aktienkommanditgesellschaft ebenso wie die Komplementare einer einfachen Kommanditgesellschaft oder die Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft Vergütungen, die ihnen für die Geschäftsführung zustehen, nicht als Gehalt, sondern als Teil des geschäftlichen Reingewinns (vgl. das Urteil zu C 12, 13/17). Daher läßt sich damit, daß der Gesellschafter einer Gesellschaft m. b. H., der nach § 3 Abs. 2 G. m. b. H.-Ges. zur Geschäftsführung verpflichtet ist, die Geschäftsführertätigkeit „in seiner Eigenschaft als Gesellschafter“

1) Vgl. Nr. 23.

ausübe, die Ansicht nicht rechtfertigen, daß er eine ihm dafür zustehende Vergütung auch in seiner Eigenschaft als Gesellschafter erhalte und diese deshalb Teil des von der Gesellschaft erzielten Reingewinns sei. Auf der andern Seite aber ergibt sich daraus, daß auch ein solcher Gesellschafter nur Organ der Gesellschaft ist und deshalb in dem Verhältnis als Geschäftsführer der Gesellschaft nicht anders gegenübersteht, wie eine fremde zum Geschäftsführer bestellte Person, gerade die Folgerung, daß auch seine Vergütung grundsätzlich ebenso wie die eines solchen Geschäftsführers Gehalt und für die Gesellschaft abzugsfähige Betriebsausgabe ist. Denn die Sache liegt hier nicht wesentlich anders, wie bei den sogenannten Pflichtrübenlieferungen der Gesellschafter einer eine Zuckerrübenfabrik betreibenden Gesellschaft m. b. H., bei der den Gesellschaftern die Lieferung von Rüben als gesellschaftliche Pflicht obliegt. Wie da anerkannt ist (vgl. besonders *Fuisting-Struß*, Preuß. *EstG.* [8] *Ann.* 14 zu § 16), daß die Vergütungen für die Rübenlieferungen, trotzdem diese den Gesellschaftern als solchen obliegen, grundsätzlich als Betriebsausgaben der Gesellschaft anzusehen sind, so werden daher auch die Vergütungen der Gesellschafter-Geschäftsführer, welche nach § 3 Abs. 2 G. m. b. H.-Ges. zur Geschäftsführung verpflichtet sind, als solche anerkannt werden müssen (so im Ergebnis auch *Staub-Hachenburg*, *Ann.* 27 zu § 3 und *Anhang I Ann.* 61; *Mrozek*, Preuß. *EstG.*, 1914, S. 446 ff.; v. *Wilmowski*, Preuß. *EstG.* [3] S. 169 ff., siehe auch *Fuisting-Struß I*, 1 S. 807/08 unter D).

Eine andere Frage ist es freilich, ob solche Vergütungen unter allen Umständen im vollen Umfang als Werbungskosten angesehen werden können. Denn die Form der Vereinbarung einer Vergütung für die Geschäftsführung der Gesellschafter darf natürlich nicht dazu führen, den ganzen Gewinn der Gesellschaft den Gesellschaftern unter dem Namen Gehalt zuzuwenden und durch die Geschäftskosten verschwinden zu lassen (*Staub-Hachenburg* S. 77 *Ann.* 27 zu § 3). Wirtschaftlich hat aber das, was die Gesellschaft an die Gesellschafter für die Geschäftsführung zahlt, nur soweit die Natur von Werbungskosten, als sie es auch zur Bezahlung fremder gleichwertiger Dienste würde aufwenden müssen. Im übrigen enthält daher die Gegenleistung eine versteckte Gewinnverteilung und bildet sie demnach keine den Geschäftsgewinn der Gesellschaft schmälern-

Betriebsausgabe. Die Sache liegt also auch in dieser Beziehung ähnlich wie bei den sogenannten Pflichtrübenlieferungen, bei denen nach fester Rechtsprechung der Marktpreis die Grenze bilden soll, bis zu der die den Gesellschaftern gewährten Vergütungen als Werbungskosten anzuerkennen sind (vgl. Fuißing-Struß I, 1 S. 796 Anm. 14). Es ist mit Recht bemerkt worden, daß es daher auch in dieser Beziehung gleichgültig ist, ob die Geschäftsführung auf Grund eines Dienstvertrags oder auf Grund einer im Gesellschaftsvertrag übernommenen Verpflichtung erfolgt, da es auch im ersten Falle darauf angelegt sein kann, unter dem Bilde der Entlohnung versprochener Dienste den Gesellschaftsgewinn ganz oder teilweise einem Gesellschafter zukommen zu lassen und auf diese Weise der Besteuerung zu entziehen (Mrozek S. 448).

Das Ergebnis ist daher, daß Bezüge von Gesellschaftern einer G. m. b. H. für die Geschäftsführung, gleichviel ob die Geschäftsführung sämtlichen Gesellschaftsmitgliedern — bzw. dem alleinigen Gesellschafter — oder nur einzelnen von ihnen zusteht, und ohne Rücksicht auf die rechtliche Natur des Bestellungsakts so weit zum Abzug vom Rohgewinne der Gesellschaft zuzulassen sind, als sie das Maß dessen nicht übersteigen, was bei Besoldung fremder gleichwertiger Dienste hätte aufgewendet werden müssen (so Staub-Hachenburg S. 77 Anm. 27 und Anhang I Anm. 61; ebenso Mrozek S. 448, v. Wilimowski S. 167 und grundsätzlich zustimmend auch Fuißing-Struß I, 1 S. 808).

Danach ist es rechtsirrig, daß die Berufungskommission die Kürzung der strittigen 15 000 M. nur deshalb verweigert hat, weil der Geschäftsführer Br. alleiniger Gesellschafter ist bzw. er „auf Grund des Gesellschaftsvertrags“ Geschäftsführer ist. Ihre Entscheidung war daher aufzuheben.

Nr. 23. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. Besondere Vergütungen (Lantien und Gehalte), die persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien für die Geschäftsführung beziehen, bilden für die Gesellschafter Einkommen aus dem Betriebe des Handelsgewerbes.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, RegBl. S. 45, §§ 9 und 54.

Reichsdoppelsteuergesetz vom 22. März 1909, RGBl. S. 331, § 3.

Handelsgesetzbuch für das Deutsche Reich vom 10. Mai 1897, RGBl. S. 219, § 320.

Urteil vom 20. Juni 1917. C 13/17.

Die persönlich haftenden Gesellschafter einer im Großherzogtume domizilierten Kommanditgesellschaft auf Aktien mit einer Zweigniederlassung in Preußen, die für ihre Tätigkeit als Geschäftsführer vertragsmäßig eine feste Vergütung erhalten, waren mit $\frac{14}{15}$ des Betrags dieser Vergütung im Großherzogtume zur Einkommensteuer veranlagt worden. Sie hatten dagegen Berufung eingelegt, weil sie meinen, daß von der Vergütung, hingesehen auf den Umfang des preußischen Filialbetriebs, die Hälfte als auf diesen entfallend von der Besteuerung im Großherzogtume freizulassen sei, waren aber abgewiesen worden, da die Berufungskommission der Ansicht war, daß die angefochtene Heranziehung schon deshalb begründet sei, weil die Vergütung gar kein Einkommen aus Gewerbebetrieb, sondern Dienst-einkommen und deshalb überhaupt mit ihrem ganzen Betrag im Großherzogtume steuerpflichtig sei. Diese Auffassung wurde von der Revision als rechtsirrig bekämpft. Das Oberverwaltungsgericht hat der Revision stattgegeben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Die Entscheidung hängt nur davon ab, ob die streitigen Bezüge der Kläger Einkommen aus Gewerbebetrieb sind.

Daß in Preußen — wie auch in andern Bundesstaaten — ausdrücklich bestimmt ist, daß Tantiemen der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Gewinnanteile dieser Gesellschafter für ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen als Einkommen aus Handel und Gewerbe gelten sollen (vgl. Preuß. EStG. § 13 Abs. 2³; ferner Goth. EStG. Art. 17 Abs. 2³; Cob. EStG. Art. 18 Abs. 2³; Schw.-Sondersh. EStG. § 17 Abs. 1^b; Schw.-Rud. EStG. § 16 Abs. 2), beruht nach der Begründung des GE. Nov. zu § 1^b Preuß. EStG. (vgl. F u i s t i n g, EStG. [7] Anm. 1 zu § 11) auf einer Entscheidung des Bundesrats über eine Beschwerde wegen Doppelbesteuerung. Deshalb die Streitfrage als

bindend entschieden anzusehen, wäre freilich verfehlt. Denn der Bundesrat ist, wie *Fuisting* (a. a. O. S. 175 unter 11) richtig bemerkt, zwar zur Austragung von Streitigkeiten zwischen verschiedenen Bundesstaaten im Bereiche des Doppelsteuergesetzes, nicht aber für eine die Rechtsprechung bindende authentische Auslegung reichsgesetzlicher Vorschriften zuständig (Art. 7 Nr. 3 und Art. 76 RB.). Es ist aber auch nicht richtig, daß für die Entscheidung „allein die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes für das Großherzogtum maßgebend“ seien und „jedemfalls dem Landesgesetzbuche für die hier in Betracht kommende steuerliche Frage keinerlei Bedeutung zukomme“. Denn da es sich hier um die Frage handelt, ob Einkommen aus Gewerbebetrieb im Sinne des Doppelsteuergesetzes, also eines Reichsgesetzes, vorliegt, so würden landesgesetzliche Vorschriften über den rechtlichen Charakter des strittigen Einkommens für dessen Beurteilung nur maßgebend sein, soweit die Entscheidung nicht dem Reichsrechte selbst zu entnehmen ist (Art. 2 RB.). Nun gibt zwar das Doppelsteuergesetz selbst keine Begriffsbestimmung des Einkommens aus Gewerbebetrieb. Aber die Frage, ob Bezüge der Komplementare einer Kommanditgesellschaft a. U. für ihre Tätigkeit als Geschäftsführer gewerbliches Einkommen sind, fällt vollkommen mit der Frage zusammen, ob diese Komplementare als solche das Handelsgewerbe betreiben. Denn wenn das der Fall ist, dann ist die Vergütung, die ihnen aus Mitteln der Gesellschaft für diese Tätigkeit gewährt wird, Ertrag einer Tätigkeit, die sie als Unternehmer des Gewerbebetriebs entfalten, also gewerblicher Ertrag, gleichviel ob sie in einem Gewinnanteil oder in einem festen Betrage besteht, und gleichviel auch, ob sie auch auszubezahlen ist, wenn kein Gewinn vorhanden ist (vgl. *Düringer-Hachenburg*, HGB. Komm. [2] IV, 1 S. 71/72 Anm. 72 und 73; ferner *PrWB.* G. i. St. 8, 393 und im *PrVerwBl.* 22, 372; *SächsWB.* Jahrb. 11, 280 und 16, 178/79). Ob aber die Komplementare einer Kommanditgesellschaft a. U. als solche Träger des Unternehmens sind, das läßt sich nur nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs entscheiden, also nach Reichsrecht. Wenn das weimarische Einkommensteuergesetz wirklich Bestimmungen enthielte, die für die Entscheidung der Streitfrage in Betracht kämen — was übrigens nicht der Fall ist —, so könnten sie also immerhin nur maßgebend sein,

wenn sie zu derselben Entscheidung führen würden, wie die des Handelsrechts.

Nach Handelsrecht sind jedoch die Komplementare der Kommanditgesellschaft a. A. tatsächlich als Inhaber des Gewerbebetriebs anzusehen.

Es ist richtig, daß die Kommanditgesellschaft a. A. jetzt wohl als juristische Person anerkannt werden muß (vgl. besonders Staub-Könige, HGB. Kom. [9] Anm. 2 zu § 320) und demnach davon auszugehen ist, daß bei einer solchen Gesellschaft das Gewerbe von der Gesellschaft als solcher betrieben wird (vgl. Staub-Könige Anm. 10 zu § 320). Es ist jedoch nicht zutreffend, daß deshalb die persönlich haftenden Gesellschafter nicht Inhaber der Firma, sondern nur Organe (Angestellte) der Gesellschaft seien (Staub-Könige Anm. 10, 11, 32, 73, 81 zu § 320; vgl. auch Lehmann, Handelsrecht [2] § 95 Anm. 8; Lehmann-Ring, HGB. Komm. [2] Anm. 1 Nr. 3 t zu § 320). Sie sind zwar auch Organe der Gesellschaft, aber sie sind zugleich Unternehmer des von der Gesellschaft betriebenen Gewerbes (Düringer-Hachenburg I S. 105). Das ist nicht nur die durchaus vorherrschende Ansicht in der Literatur des Handelsrechts (vgl. außer Düringer-Hachenburg a. a. O. besonders Ritter, HGB. Komm. S. 3 unter b, und Brand, HGB. Komm. S. 6 Anm. c; siehe auch PrDWB. G. i. St. 16, 35), sondern diese Auffassung liegt offenbar auch verschiedenen reichsgesetzlichen Vorschriften zugrunde, wie z. B. denen des § 244 der Konkursordnung und des § 12 des Reichsgesetzes vom 5. Juli 1896, RGBl. S. 183, betreffend die Pflichten der Kaufleute bei der Aufbewahrung fremder Wertpapiere (vgl. dazu RGStr. 34, 379), sowie des § 113 des Gerichtsverfassungsgesetzes und des § 14 des Kaufmannsgerichtsgesetzes, und sie erscheint auch nach der Gesetzeslage gerechtfertigt. Die Kommanditgesellschaft a. A. ist eben wegen der Einrichtung der persönlich haftenden Gesellschafter keine rein kollektivistische Gesellschaftsform. Denn die Ansicht, daß die persönliche — unmittelbare — Haftung der Komplementare gegenüber den Gesellschaftsgläubigern als eine auf gesetzlicher Anordnung beruhende Haftung für fremde Schulden, nämlich für die Schulden der völlig selbständigen Gesellschaft aufzufassen sei (vgl. Fuißing, Preuß. GStG. [7] S. 426 und die dort wiedergegebene Entscheidung des 5. Senats

PrDVG. vom 27. 2. 1901), erscheint gegenüber der Stellung, welche das Gesetz den persönlich haftenden Gesellschaftern innerhalb der Gesellschaft gegeben hat (vgl. § 320 Abs. 2 HGB.), nicht haltbar; denn da die Komplementare der Aktienkommanditgesellschaft danach die gleiche Rechtsstellung haben sollen, wie die persönlich haftenden Gesellschafter der einfachen Kommanditgesellschaft, so sieht das Gesetz offenbar in ihnen wie in jenen individuelle Träger des gesellschaftlichen Unternehmens, die durch die Geschäfte der Gesellschaft ebenso selbst verpflichtet wie berechtigt werden, wie die Gesellschaft als solche (vgl. Düringer-Sachenburg, I S. 105; a. M. Staub-Könige, Anm. 10 zu § 320). Demnach betreiben sie aber in dem Handelsgewerbe der Gesellschaft zugleich ihr eigenes.

Da die Berufungskommission hiernach das Verlangen der Kläger, die Hälfte ihrer Bezüge als auf den Zweigbetrieb in Preußen entfallend von der Besteuerung im Großherzogtume freizulassen, zu Unrecht schon deshalb zurückgewiesen hat, weil die Bezüge nicht als gewerbliches Einkommen im Sinne des Doppelsteuergesetzes anzusehen seien, so war ihre Entscheidung aufzuheben und die Sache zur Prüfung des Berufungsantrags in tatsächlicher Beziehung an die Kommission zurückzugeben.

Nr. 24. (Sachsen-Gotha)

Offiziere z. D. stehen, wenn sie zum aktiven Dienste wieder herangezogen werden, hinsichtlich der Gemeindebesteuerung den aktiven Offizieren gleich.

Verordnung vom 23. September 1867 (22. Dezember 1868), betr. die Heranziehung der Staatsdiener zu den Kommunalauflagen, BGBl. 1868 S. 571.

Reichsgesetz, betr. die Heranziehung der Militärpersonen zu den Gemeindeabgaben, vom 28. März 1886, RGBl. S. 65.

Goth. Gesetz, betr. die Heranziehung der Militärpersonen zu den Gemeindeabgaben, vom 3. Juli 1887, GesS. S. 23, § 5.

Urteil vom 27. Juni 1917. C 48/16.

Ein Oberst z. D., der seinen Wohnsitz in der Stadt Gotha hat, aber seit Beginn des Kriegs wieder im aktiven Militärdienst verwendet wird, war für das Steuerjahr 1915/16 in Gotha mit seinem gesamten Einkommen, bestehend aus Militäreinkommen, Kapitalzinsen und Einkommen aus Grundbesitz, zur Gemeinde-

	Seite
16. Lebensversicherungsprämien sind keine abzugsfähigen Lasten (Weimar) Nr. 2	5
β) Veranlagungs- (Ermittlungs-, Schätzungs-)Grundsätze.	
17. Einschätzung nach dem Aufwande (Gotha) Nr. 1	1
18. Maßgebendes Geschäftsjahr für die Feststellung der Voraussetzungen für eine Neuveranlagung nach dem Kriegsergänzungssteuergesetz vom 29. März 1915 bei juristischen Personen. Jahresergebnis als Gegenstand der Veranlagung. Einhaltung und zulässige Unterbrechung der Reihenfolge der Durchschnittsjahre (Coburg) Nr. 11	53
19. Fortdauernde Gültigkeit der Abrundungsvorschrift in § 16 Abj. 2 des Einkommensteuergesetzes (Weimar) Nr. 16	78
c) Verfahren.	
20. Schätzungen müssen sich auf tatsächliche Unterlagen stützen und gegebenenfalls durch Angabe derselben gerechtfertigt werden (Weimar) Nr. 10	47
21. Zustellungen an Militärpersonen. Erfordernisse der Zustellung durch „Aufgabe zur Post“ (Weimar) Nr. 18	85
II. Gemeindesteuern und Abgaben.	
a) Einkommensteuer.	
22. Geltung des Beamtenprivilegs für pensionierte Beamte (Altenburg) Nr. 8	34
23. Gemeindesteuerpflicht der zum aktiven Dienste wieder herangezogenen Offiziere z. D. (Gotha) Nr. 24	112
b) Beiträge.	
24. Beiträge dürfen in ihrem Gesamtbetrage den zu deckenden Kostenaufwand nicht erreichen. Der durch Beiträge zu deckende Teil der Gesamtkosten muß gesetzlich bestimmt sein (Altenburg) Nr. 7	26
c) Straßenherstellungskosten.	
25. Keine Anliegerbeiträge für die erste Herstellung von Bürgersteigen an alten Straßen, sondern nur „Beiträge“. Errichtung von Gebäuden an der Straße als Voraussetzung der Verpflichtung zur Zahlung von Anliegerbeiträgen (Altenburg) Nr. 7	26

Verlag von Hermann Böhle in Jena

Das 14. Jahr des B. G. B. von Dr. M. Scherer

Rechtsanwalt am Reichsgericht Leipzig
82 S. Brosch. M. 1.50

Zweite Abtheilung. Steuern und Abgaben.

I. Staatssteuern.

Einkommensteuer.

a) Steuerpflicht.

	Seite
1. Begründung einer gewerblichen Betriebsstätte durch Angestellte. Nr. 13	65
2. Begriff des Aufenthalts. Besteuerung allein auf Grund der Staats- angehörigkeit (Weimar) Nr. 14	70

b) Steuerpflichtiges Einkommen.

α) Begriff.

3. Einkommensquelle „Handel und Gewerbe“ und „gewinnbringende Beschäftigung“; jede selbständig für sich bestehende Art ist eine Quelle für sich. Tätigkeit als Maurer und unständiger Lohnarbeiter (Weimar) Nr. 10	47
4. Tätigkeit als Marktscheider — Gewerbebetrieb oder gewinnbringende Beschäftigung? (Weimar) Nr. 13	65
5. Gewinnbringende Beschäftigung als Einkommensquelle. Begriff- liches. Einmalige gelegentliche und vorübergehende Tätigkeiten (Weimar) Nr. 17	82
6. Einkommen aus einer „auf Gewinn gerichteten Tätigkeit“, Begriff (Sondershausen) Nr. 21	98
7. Vermietung von Häusern als Gewerbebetrieb (Weimar) Nr. 15	75
8. Vergütungen der persönlich hastenden Gesellschafter einer Kom- manditgesellschaft a. N. für die Geschäftsführung sind gewerbliches Einkommen der Gesellschafter (Weimar) Nr. 23	108
9. Steuerpflichtigkeit von Kriegsunterstützungen der Familien von Kriegsteilnehmern durch deren Arbeitgeber (Gotha) Nr. 3	10
10. Gegenstand der Besteuerung bei beschränkt steuerpflichtigen Erwerbs- gesellschaften nach der Höchsten Verordnung vom 27. Oktober 1915 (Weimar) Nr. 20	90
11. Steuerpflichtiges Einkommen der politischen Gemeinden. Begriff des „werbenden Vermögens“, Anwendung auf Wasserwerke und Schlachthöfe. Kein Abzug der Tilgung für solche Anlagen auf- genommener Anleihen (Weimar) Nr. 5	17
12. Steuerpflicht der sog. „Konsumdividende“ (Sondershausen) Nr. 6	23
13. Anrechnung fälliger, aber nicht eingegangener Kapitalzinsen. „Zinsen, welche nicht regelmäßig unverlürzt eingehen.“ Unbe- bringliche Zinsen (Gotha) Nr. 12	59
14. Voraussetzungen und Umfang der Abzugsfähigkeit des Aufwands eines Gewerbetreibenden auf Geschäftsreisen als Werbungskosten (Gotha) Nr. 1	1
15. Vergütungen der Gesellschafter-Geschäftsführer einer G. m. b. H. für die Geschäftsführung als Werbungskosten der Gesellschaft (Weimar) Nr. 22	100

Fortsetzung auf Seite 4 des Umschlages.

Jahrbuch

der

Entscheidungen des Thüringischen Oberverwaltungsgerichts

Amtliche Veröffentlichung
des Gerichtshofs

Jahrgang 1917

Heft 3 und 4



Jena

Frommannsche Buchdruckerei (Hermann Pohle)

Großherzoglich Sächsische Hofbuchdruckerei

1918

Ausgegeben am 21. Oktober 1918.

Inhaltsverzeichnis.

Erste Abteilung.

I. Allgemeines Verwaltungsrecht.

Seite

1. Bedeutung und Umfang des Autonomierechts der standesherrlichen Häuser. Nr. 27 126
2. Wesen der „Ungebühr“-Strafe (Weimar) Nr. 38 168

II. Gemeindeverwaltung (ohne Abgaben).

a) Allgemeine Grundsätze.

3. Zulässigkeit und Bedeutung der Ausstattung von Ortsstatuten mit rückwirkender Kraft (Gotha) Nr. 26 119
4. Wer ist hinsichtlich des passiven Wahlrechts zur städtischen Braukommission in Altenburg „Brauberechtigter“, wenn eine Ehefrau Eigentümerin des berechtigenden Grundstücks ist? Nr. 45 206

III. Polizeiwesen.

Im allgemeinen.

5. Die Festsetzung einer „Ungebühr“-Strafe ist keine polizeiliche Verfügung (Weimar) Nr. 38 168

Zweite Abteilung. Steuern und Abgaben.

I. Staatssteuern.

1. Einkommensteuer.

a) Steuerpflicht.

1. Regelung der beschränkten Steuerpflicht der Erwerbsgesellschaften durch die Höchste Verordnung vom 27. Oktober 1915, Verhältnis zum Einkommensteuergesetz und zum Reichsdoppeltsteuergesetz (Weimar) Nr. 42 183
2. Steuerpflicht der Eisenbahnen. Bedeutung des Ausdrucks „Eisenbahn“. Zugehörigkeit von Beamtenwohnungen zum Betriebe (Weimar) Nr. 43 191

b) Steuerpflichtiges Einkommen.

a) Begriff.

3. Begriff des Spekulationsgewinns. Steuerpflicht des nicht gewerbsmäßigen Verkaufs eines im Gewerbebetriebe erworbenen Grundstücks (Weimar) Nr. 31 143

Fortsetzung auf Seite 3 des Umschlages.

einkommensteuer herangezogen worden. Er hatte dagegen Berufung eingelegt und verlangt, daß sein gesamtes Diensteinkommen und das Einkommen aus Kapitalvermögen hingesehen auf die ihm als Offizier zustehenden Gemeindesteuerprivilegien steuerfrei gelassen würden. Das Rechtsmittel hatte keinen Erfolg gehabt, da die Berufungskommission mit den Gemeindebehörden der Ansicht war, daß dem Kläger in bezug auf die Gemeindebesteuerung keine Vergünstigung zustehe, nachdem durch einen Nachtrag zum Ortsstatut über die Erhebung der Gemeindeeinkommensteuer mit Wirkung vom 1. April 1915 ab die Bestimmung aufgehoben worden sei, nach der die Angehörigen des aktiven Heeres und der Marine während der Zugehörigkeit zu einem in der Kriegszformation befindlichen Teile des Heeres oder der Marine hinsichtlich ihres Militäreinkommens von der Einkommensteuer befreit sein sollten. Auf die Revision des Steuerpflichtigen hat das Oberverwaltungsgericht die Entscheidung der Berufungskommission aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung zurückverwiesen.

Gründe.

Die Revision rügt mit Recht, daß die Berufungskommission bei der Beurteilung der Steuerpflicht des Revisionsklägers nicht ausschließlich den Nachtrag zum gothaischen Gemeindeeinkommensteuerstatut vom 29. Oktober 1915 hätte berücksichtigen dürfen. Tatsächlich sind die hier in Betracht kommenden Fragen teils reichs-, teils landesgesetzlich in einer Weise geregelt, daß für eine Anwendung des Statutennachtrags überhaupt kein Raum ist.

Wie außer Streit ist, gehört der Revisionskläger zu den mit Pension zur Disposition stehenden Offizieren, und er ist, wie gleichfalls feststeht, seit Kriegsbeginn zum aktiven Dienste wieder herangezogen.

Wenn in § 5 des gothaischen Gesetzes, betreffend die Heranziehung von Militärpersonen zu Gemeindeabgaben, vom 3. Juli 1887, G. S. S. 23, bestimmt ist, daß die mit Pension zur Disposition gestellten Offiziere, solange sie nicht zum aktiven Dienste wieder herangezogen werden, hinsichtlich der Verpflichtung zur Entrichtung der Gemeindesteuern den verabschiedeten Offizieren gleichgestellt werden, so muß daraus geschlossen werden, daß sie, falls sie zum aktiven Dienste wieder herangezogen werden, in der bezeichneten Beziehung den aktiven Offizieren gleichstehen

sollen. Das ist auch für das preußische und sächsische Recht, die die gleiche Bestimmung enthalten, anerkannt (vgl. PrDVB. im PrVerwBl. 37, 600; SächsDVB. Jahrb. 23, 230; Marcuse, Die Einkommensteuer der Kriegsteilnehmer in Preußen, S. 29).

Es finden demnach auf die Gemeindesteuerpflicht des Revisionsklägers die für die aktiven Offiziere geltenden Vorschriften Anwendung. Für die drei in Betracht kommenden Einkommensquellen: Diensteinkommen, Einkommen aus Kapitalvermögen, Einkommen aus Grundbesitz — stellt sich daher die Steuerpflicht folgendermaßen:

1. Das Diensteinkommen ist steuerfrei gemäß § 1 der durch die Verordnung vom 22. Dezember 1868 für das Reich in Kraft gesetzten preußischen Verordnung vom 23. September 1867 (BGBI. 1868 S. 571).

2. Das Einkommen aus Kapitalvermögen unterliegt an sich der Gemeindebesteuerung gemäß § 1 des Reichsgesetzes vom 28. März 1886, RGBI. S. 65, und §§ 1 und 2 des gothaischen Gesetzes vom 3. Juli 1887, GS. S. 23. Indessen ist im gegebenen Falle zu beachten, daß gemäß § 4 des zuletzt angeführten Gesetzes die Abgabepflicht ruht während der Zugehörigkeit des Abgabepflichtigen zu einem in der Kriegsformation befindlichen Teile des Heeres. Diese Voraussetzung ist bei dem Revisionskläger gegeben und sie bestand während des ganzen Zeitraums, für den die Veranlagung erfolgte. Da rein theoretisch die Steuerpflicht bestand und nur die Befugnis der Gemeinde, die Steuern zu erheben, durch die fragliche Gesetzesbestimmung ausgeschlossen wird, würde der Veranlagung dieses Einkommens teils ein gesetzliches Hindernis nicht entgegenstehen. Ob sie zweckmäßig ist, wird lediglich von der Beantwortung der Frage abhängig sein, ob die Veranlagung für andere Gebiete als das des Gemeindebesteuerungsrechts Bedeutung hat, eine Frage, die in der Revisionsinstanz nicht ohne weiteres zu entscheiden ist.

3. Was das Grundeinkommen anlangt, so hat der Revisionskläger allerdings erklärt, daß er sich über dessen Veranlagung nicht beschwere. Es ist indessen seiner Erklärung nicht mit Sicherheit zu entnehmen, ob sie sich auf den gesamten als Einkommen aus Grundbesitz veranlagten Betrag bezieht oder nur auf den Betrag, der aus dem in Gotha belegenen Grundbesitz zur Steuer herangezogen worden ist. Nach den für die Veranlagung der aktiven und der ihnen gleich zu behandelnden Offiziere

maßgebenden gesetzlichen Vorschriften ergreift das Besteuerungsrecht der Gemeinden nur das Einkommen aus dem im „Komunalbezirk“ belegenen Grundbesitz (§ 1 Ziff. 1 der Verordnung vom 23. September 1867, BGBl. 1868 S. 572). Danach würde die Stadtgemeinde Gotha nicht berechtigt sein, das Einkommen des Revisionsklägers aus dem Gut Th. zu besteuern, mag auch daran, daß im allgemeinen nach gothaischem Rechte die Gemeinden ein Einkommen aus außerhalb ihrer Gemarkung liegendem Grundbesitz besteuern können, kein Zweifel sein (vgl. Urteil des Oberverwaltungsgerichts C 194/15 vom 29. April 1916).

Die angefochtene Entscheidung steht mit den im Vorstehenden entwickelten Grundsätzen nicht im Einklang und unterlag daher der Aufhebung. Die für die endgültige Entscheidung erforderlichen tatsächlichen Unterlagen sind den ergangenen Akten nicht mit solcher Sicherheit zu entnehmen, daß das Revisionsgericht die Sache hätte erledigen können. Sie war daher an die Vorinstanz zurückzuverweisen.

Nr. 25. (Sachsen-Gotha)

Gemeindeeinkommensteuer der Kriegsteilnehmer. Die Bestimmungen des BGB. über den Wohnsitz sind auch für das öffentliche Recht, soweit hier nicht besondere Vorschriften bestehen, maßgebend.

§ 9 Abs. 1 des BGB. bezieht sich nur auf Personen des Soldatenstandes, zu denen Reserveoffiziere nicht gehören.

Das Beziehen der Universität bedeutet für Studierende, die von ihren Eltern unterhalten werden, in der Regel keine Aufgabe ihres bisherigen Wohnsitzes.

Die Bestimmung des Art. 6⁵ des Einkommensteuergesetzes steht der Heranziehung des militärischen Dienst Einkommens zur Gemeindesteuer nicht entgegen. Bei dem Militäreinkommen ist in besonderer Weise zwischen dem als Besoldung und dem als Dienstaufwand geltenden Einkommensteile zu unterscheiden¹⁾.

Bürgerliches Gesetzbuch vom 18. August 1896, RGBl. S. 195, § 9.
Einkommensteuergesetz vom 31. Dezember 1908, GesG. 1909 S. 1,
Art. 6⁵.

1) Vgl. Nr. 26.

Urteil vom 27. Juni 1917. C 64/16.

Der Kläger ist bei seinen Eltern in Gotha groß geworden und hat nach erlangter Großjährigkeit verschiedene Universitäten besucht. Bei Kriegsausbruch war er in Leipzig eingeschrieben und währenddem in Gotha zu einer militärischen Dienstleistung einberufen. Von dort aus war er in den Krieg gezogen, wobei er auch polizeilich von Gotha abgemeldet worden war. Er war für das Jahr 1914 in Gotha mit 470 M. Zinseneinkommen veranlagt. Nachdem er im Laufe des Kriegs Leutnant geworden war, war er auf Grund des Gothaer Ortsstatuts vom 29. 10. 15 durch Veranlagung vom April 1916 mit rückwirkender Kraft vom 1. April 1915 auch mit seinem Militäreinkommen herangezogen worden. Hiergegen hatte er mit der Begründung Berufung eingelegt, daß er nicht in Gotha, sondern nach § 9 BGG. in seinem jeweiligen Garnisonorte — zurzeit Spandau — seinen Wohnsitz habe. Die Berufung war zurückgewiesen worden. In der Revisionsinstanz machte er dasselbe geltend, wie im Berufungsverfahren; außerdem berief er sich noch auf § 5³ des preußischen Staatseinkommensteuergesetzes, wonach die Heranziehung des militärischen Einkommens überhaupt nicht zulässig sei. Vom Stadtrate wurde hervorgehoben, daß der Kläger auch während des Kriegs immer wieder bei seinen Eltern in Gotha gewohnt habe, daß er während einer Verwundung einem Gothaer Lazarett überwiesen gewesen sei und dorthin im März 1915 auch seine Sachen aus Leipzig zurückgeschafft habe. Das Oberverwaltungsgericht verwarf zwar die Begründung der Revision, wies aber die Sache zur Nachprüfung der Höhe des heranzuziehenden Dienst Einkommens an die Berufungskommission zurück.

Gründe.

Die Ansicht des Klägers, daß er seinen Wohnsitz am Garnisonorte seines Truppenteils habe, ist nicht zutreffend. Es fragt sich zunächst, ob § 9 BGG. überhaupt für das Steuerrecht maßgebend ist. Der Stadtrat scheint dies nicht anzunehmen. Richtig ist, daß das Bürgerliche Gesetzbuch grundsätzlich nur das bürgerliche Recht kodifiziert und die öffentlichrechtlichen Normen unberührt läßt (vgl. Art. 55 GG. z. BGG. und die Motive dazu S. 146 ff.). Soweit also Sondernormen für das Steuerrecht bestehen, bleiben diese unberührt. Für das Steuerrecht gibt es solche Normen im Reichsdoppelsteuergesetz. In diesem ist aber

die Frage nach dem Wohnsitz nicht für alle Fälle erschöpft und insbesondere die hier vorliegende Frage nicht beantwortet. Danach besteht kein Bedenken, auf die Bestimmungen des BGB. zurückzugehen, denn es handelt sich hier um Normen allgemeiner Natur, die herkömmlich für beide Gebiete gleichmäßig geregelt sind und ihre überwiegende Bedeutung sogar für das öffentliche Recht haben (vgl. die Motive zum BGB. I S. 68). Man hat daher z. B. auch bei Erlass der Zivilprozeßordnung angenommen, daß die Vorschriften des bürgerlichen Rechts maßgebend seien, ohne daß es notwendig wäre, dies im Gesetz besonders zu sagen. Aber der § 9 BGB. ist im vorliegenden Falle für die Rechtsverhältnisse des Klägers nicht maßgebend. Es kann dahingestellt bleiben, ob die vom Stadtrate vertretene Ansicht richtig ist, daß der Kläger unter die Ausnahmebestimmung des Absatz 2 falle, weil er als Leutnant der Reserve nur zur Erfüllung der Wehrpflicht diene. Das preußische Oberverwaltungsgericht will allerdings auch diese Bestimmung unmittelbar auf Offiziere des Beurlaubtenstandes bezogen wissen (vgl. die Entscheidung vom 7. 12. 1915, Bd. 70 S. 299), wogegen von Giese (Die kirchliche Steuerpflicht der Militärpersonen, im Preuß. Pfarrarchiv 8, 279) Bedenken geltend gemacht sind. Entscheidend ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts, daß die Vorschrift des Absatz 1, auf die sich der Kläger stützt, sich nicht auf die Offiziere des Beurlaubtenstandes bezieht und also eine Ausnahme von dieser Vorschrift auf Grund des Abs. 2 nicht erst in Frage kommt. Die Motive zu § 9 (I, 74) besagen: „Der Begriff der Militärpersonen umfaßt die Personen des Soldatenstandes und die Militärbeamten.“ Zum Soldatenstande gehören aber die Offiziere des Beurlaubtenstandes nicht. Das ist in ständiger Praxis auch vom preußischen Oberverwaltungsgericht anerkannt (vgl. die Begründung in der Entsch. Bd. 69 S. 300 u. a.). Wird aber der Wohnsitz des Klägers nicht nach § 9 BGB. bestimmt, so kommt es auf die Feststellung seines Wohnsitzes vor dem Kriege an, soweit dieser nicht während des Krieges aufgegeben ist. Der Kläger macht eventuell geltend, er habe bis zum Ausbruche des Krieges seinen Wohnsitz in Leipzig gehabt, wo er studiert habe, und habe diesen Wohnsitz bei Ausbruch des Krieges, spätestens aber im März 1915 durch Aufgabe seiner dortigen Wohnung aufgegeben, ohne einen neuen Wohnsitz zu begründen, während die Einschätzungskommission

davon ausgegangen ist, daß er als Studierender den Wohnsitz seiner Eltern geteilt habe. Die Berufungskommission stellt dazu fest, daß nach den Steuerakten die Stadt Gotha bereits seit 1914 als sein steuerrechtlicher Wohnsitz angesehen und dies auch nicht beanstandet war. Wenn danach die Berufungskommission den Wohnsitz des Klägers in Gotha annimmt, so kann darin kein Rechtsirrtum erkannt werden. Der heranwachsende Haussohn hat seinen Wohnsitz im Rechtssinne bei seinen Eltern und behält ihn auch nach seiner Volljährigkeit, bis er ihn „rechtsgültig aufgibt“ (vgl. § 11 BGB.). Eine solche besondere Aufgabe liegt nicht ohne weiteres im Beziehen der Universität. Es ist wohl möglich, daß ein volljähriger Sohn die besondere Absicht hat, einen selbständigen Wohnsitz in der Universitätsstadt zu begründen, und man wird das anzunehmen haben, wenn er sich bewußt wirtschaftlich selbständig vom elterlichen Hausstande macht. In der Regel aber wird der studierende Haussohn nicht daran denken, nach dieser Richtung hin seine Rechtsverhältnisse zu ändern, und am wenigsten dann, wenn er in wirtschaftlicher Gemeinschaft mit dem Elternhause bleibt (vgl. auch Zorn im PrVerwBl. 36, 552). Das war beim Kläger der Fall, der von seinem Vater weiter unterhalten wurde und seine ganz geringe eigene Einnahme auch während seines Studiums in Leipzig in Gotha weiter versteuerte. Es hätte im vorliegenden Falle der Angabe besonderer Umstände bedurft, um die Absicht der Begründung eines selbständigen Wohnsitzes in den verschiedenen vom Kläger besuchten Universitätsstädten, zuletzt in Leipzig, darzutun. Dahingehende Angaben liegen nicht vor. Und mit der Annahme der Beibehaltung des Wohnsitzes in Gotha stimmte es auch nur überein, wenn der Kläger jeden Urlaub immer nur wieder in Gotha zubrachte, sich auch in das dortige Lazarett überweisen ließ und nach Aufgabe seiner Wohnung in Leipzig seine Sachen wieder in die elterliche Wohnung verbrachte, mögen immerhin diese Tatsachen nicht ausreichen, die Absicht der Neubegründung eines Wohnsitzes in Gotha darzutun. Sie sprechen aber auch zugleich dafür, daß der Kläger seinen Wohnsitz in Gotha auch nicht mit dem Ausrücken ins Feld verloren hat, wie er unter Hinweis auf seine im August 1915 erfolgte polizeiliche Abmeldung von Gotha noch geltend macht. Polizeiliche Abmeldung allein würde auch nicht ausreichen, um die Absicht der Aufgabe des Wohnsitzes darzutun: sie ist eine

Verpflichtung, die jeder die Stadt auch nur vorübergehend Verlassende zu erfüllen hat. Die Annahme der Berufungskommission, daß der Kläger zur Zeit seiner Veranlagung in Gotha seinen Wohnsitz hatte, ist sonach auf Grund des in der Vorinstanz festgestellten Tatbestands nicht zu beanstanden.

Wenn der Kläger weiter unter Hinweis auf § 5 Ziff. 3 PreußStG. geltend gemacht, daß doch während der Zugehörigkeit zu einem in der Kriegsformation befindlichen Teile des Heeres das Militäreinkommen aller Angehörigen des aktiven Heeres überhaupt von der Besteuerung ausgeschlossen sei, so übersieht er, daß sich die bezeichnete Vorschrift, ebenso wie die für seine Besteuerung in Gotha maßgebende Bestimmung des Art. 6⁵ des gothaischen Einkommensteuergesetzes nur auf die Staatseinkommensteuer bezieht und einer Gemeindebesteuerung nicht grundsätzlich entgegensteht. Letzteres ist vom preussischen Oberverwaltungsgericht wie von dem hier erkennenden Gericht in gleichzeitigen Entscheidungen mit eingehender Begründung festgestellt¹⁾. Und ebenso ist vom erkennenden Gericht bereits in andern Fällen entschieden, daß gegen die Rechtsgültigkeit des eine solche Gemeindebesteuerung des Militäreinkommens feststellenden Ortsstatuts, soweit Offiziere des Beurlaubtenstandes in Betracht kommen, keine Bedenken bestehen¹⁾. Dabei ist allerdings zu beachten, daß bei dem Militäreinkommen in besonderer Weise zwischen dem als Besoldung und dem als Dienstaufwand geltenden Einkommensteile zu unterscheiden ist und daß danach, auch in Hinsicht auf Art. 15 Abs. 3 GothStG. zu prüfen war, in welcher Höhe das militärische Dienst Einkommen des Klägers besteuert werden sollte und durfte (vgl. den Erlaß des preussischen Kriegsministeriums vom 15. November 1916, Armeeverordnungsblatt S. 492, auch MinBl. f. d. innere Verw. 1917 S. 108 sowie die Entscheidungen im PrVerwBl. 38, 376 und 446). Diese Prüfung fehlt im vorliegenden Falle noch. Deswegen mußte die Entscheidung der Berufungskommission aufgehoben und die Sache zu anderweitiger Entscheidung zurückverwiesen werden.

Nr. 26. (Sachsen-Gotha)²⁾

Gemeindeeinkommensteuer der Kriegsteilnehmer. Die Militärpersonen — insbesondere auch die Offiziere — des Beurlaubten-

1) Vgl. Nr. 26.

2) Vgl. Nr. 25.

standes haben nach Reichs- und Landesrecht keinen Anspruch auf Freilassung von den Gemeindesteuern während ihrer Einberufung zum Kriegsdienste.

In Sachsen-Gotha können sich neue Ortsstatuten über direkte Gemeindesteuern rückwirkende Kraft mit der Wirkung beilegen, daß sie auch auf solche Steuerpflichtigen anzuwenden sind, deren Veranlagung zur Zeit ihres Erlasses schon abgeschlossen war.

Bei der Besteuerung des Militäreinkommens ist zwischen dem als Befoldung und dem als Dienstaufwand geltenden Teile zu unterscheiden.

Reichsmilitärgezet vom 2. Mai 1874, RGBl. S. 45, §§ 38 und 46 Abs. 2.

Gemeindegezet vom 11. Juni 1858, GesS. Bd. 10 S. 255, § 173.

Gezet vom 2. Juli 1887, betr. die Heranziehung der Militärpersonen zu den Gemeindeabgaben, GesS. S. 23, § 1.

Ortsstatut der Stadt Gotha, betr. die Gemeindeeinkommensteuer, vom 21. Juni 1902, § 2.

Nachtrag dazu vom 29. Oktober 1915.

Urteil vom 27. Juni 1917. C 65/16.

In der Stadt Gotha ist die bisherige Vorschrift des Ortsstatuts vom 21. Juni 1902, betreffend die Gemeindeeinkommensteuer, wonach die Angehörigen des aktiven Heeres und der Marine während der Zugehörigkeit zu einem in der Kriegsformation befindlichen Teile des Heeres oder der Marine hinsichtlich ihres Militäreinkommens von der Gemeindeeinkommensteuer befreit sein sollten, durch Ortsstatut vom 29. Oktober 1915 „mit Wirkung vom 1. April 1915 ab“ aufgehoben worden. Infolgedessen war ein als Landwehroffizier zum Heeresdienst eingezogener Staatsbeamter, der seinen Wohnsitz in Gotha beibehalten hatte und dort bisher — und zwar auch für das Steuerjahr 1917 — nur mit seinem Einkommen aus Kapitalvermögen zur Gemeindeeinkommensteuer herangezogen worden war, für das Steuerjahr 1917 nachträglich unter Einbeziehung seines Militäreinkommens neu veranlagt worden. Seine Berufung, mit der er die Ansicht vertrat, daß eine nachträgliche Änderung seiner ursprünglichen Veranlagung unzulässig sei, weil das Ortsstatut sich insoweit keine rückwirkende Kraft beilegen könne, war als unbegründet zurückgewiesen worden. Auf seine Revision wurde die Berufungsentscheidung aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Der Kläger bestreitet an sich die Möglichkeit der Heranziehung des Militäreinkommens der Offiziere des Beurlaubtenstandes zur Gemeindeeinkommensteuer während des Kriegs nicht. Aus diesem Grunde greift er auch die Rechtsgültigkeit des Ortsstatuts über die Abänderung des Gemeindeeinkommensteuerstatuts vom 29. Oktober 1915 nicht an. Er hält vielmehr das Ortsstatut vom 29. Oktober 1915 für rechtsungültig, weil es sich in unzulässiger Weise rückwirkende Kraft zugelegt habe.

Vielleicht will er auch nur sagen, daß dieses Ortsstatut nur insoweit ungültig ist, als es sich rückwirkende Kraft beilegt. Denn ein Gesetz verliert allerdings deshalb seine Gültigkeit im ganzen noch nicht, weil es in einem einzelnen Punkte eine dem Rechte widersprechende Regelung enthält. Vielmehr scheidet eben diese einzelne Vorschrift als ungültig aus, es müßte denn sein, daß auf ihr überhaupt das ganze Gesetz derart beruht, daß es infolge des Wegfalls der Bestimmung seine Anwendungsmöglichkeit überhaupt verlieren würde. Das ist aber bei dem Wegfall allein der rückwirkenden Kraft einer gesetzlichen Verordnung noch nicht der Fall (PrDVG. E. 49, 102; Köll-Freund S. 76, 5^o Abs. 2)

Abgesehen davon könnte aber auch die Rechtsgültigkeit des Ortsstatuts nicht bestritten werden, und zwar auch nicht mit dem Hinweise, daß die hiernach vorgesehene Gemeindebesteuerung des Militäreinkommens der zum Heere eingezogenen Militärpersonen der diesem Personenkreise nach der geltenden Gesetzgebung eingeräumten Steuerfreiheit widerspreche.

Reichsgesetzlich steht der Gemeindebesteuerung dieser Militärpersonen nichts im Wege; § 46 Abs. 2 des Reichsmilitärgesetzes vom 2. Mai 1874 fordert nur, daß das Militäreinkommen für den Fall der Mobilmachung bei der Veranlagung von Staatssteuern außer Betracht zu lassen ist, und auch das gothaische Landesgesetz, betreffend die Heranziehung von Militärpersonen zu den Gemeindeabgaben, vom 3. Juli 1887 (GemGS. Nr. 489) beschränkt sich wie die preußische Gesetzgebung nach § 1 ausdrücklich auf die im Offiziersrange stehenden Militärpersonen des Friedensstandes, zu denen, wie die Fassung des § 38 des Reichsmilitärgesetzes ergibt, die Personen des Beurlaubtenstandes nicht gehören (vgl. PrDVG. E. 48, 63; 69, 227 (insbesondere 231) und im PrVerwBl. 37, 470 und 748;

Marcuse, Die Einkommensteuer der Kriegsteilnehmer in Preußen, S. 27 f.; Möll-Freund, AbgG. [7] S. 416).

An sich besteht also keine gesetzliche Bestimmung, die die Gemeindebesteuerung der Militärpersonen des Beurlaubtenstandes überhaupt verbietet. Weiter ist aber auch der bisherigen Rechtsprechung unbedenklich darin beizutreten, daß eine den Militärpersonen auf Grund bundesstaatlicher Gesetze eingeräumte Befreiung von der staatlichen Einkommensteuer noch nicht auch die Gemeinden für die Erhebung von Gemeindesteuern ohne weiteres bindet, sofern nicht die uneingeschränkte Anwendung der bezüglichen Vorschriften des Staatssteuergesetzes auch auf die Gemeindebesteuerung ausdrücklich angeordnet ist (vgl. PrDVG. S. 69, 227; im PrVerwBl. 37, 155 und 747; 38, 375, 430; ferner Struß, Einkommensteuerpflicht und Einkommensteuerveranlagung im Kriege, S. 14 f.). Das Ortsstatut beruht auf dem Gemeindegesetz vom 11. Juni 1858. Dieses enthält irgendwelche Beschränkungen in dieser Richtung nicht, ebensowenig, wie schon erwähnt, das Landesgesetz vom 3. Juli 1887 über die Heranziehung von Militärpersonen zu den Gemeindeabgaben. Dagegen hat allerdings das Staatseinkommensteuergesetz in Art. 6 die Befreiung aller Angehörigen des aktiven Heeres und der Marine während der Zugehörigkeit zu einem in der Kriegsförmation befindlichen Teile des Heeres oder der Marine hinsichtlich ihres Militäreinkommens von der Staatseinkommensteuer festgelegt. Aber wenn auch dieses Gesetz im allgemeinen nach dem Ortsstatute selbst und seinem Willen die Grundlage für die Gemeindebesteuerung bildet, so beschränkt sich dies doch eben nur auf die Veranlagungsgrundsätze, welche die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens betreffen, erstreckt sich aber nicht auf das die subjektive und objektive Steuerpflicht regelnde materielle Steuerrecht, soweit dies für die Gemeindebesteuerung eine abweichende Regelung erfahren hat, ohne daß diese Regelung mit allgemeinen Gesetzesvorschriften in Widerspruch steht. Deshalb hatte auch das Ortsstatut für Gotha vom 21. Juni 1902 die für die Militärpersonen durch das Staatseinkommensteuergesetz bestimmte Steuerfreiheit des Militäreinkommens erst durch ausdrückliche Vorschrift im Statut selbst übernommen. Es ist aber auch ebenso die Beseitigung der vorgesehenen Befreiung durch Wiederaufhebung der bisherigen ortsstatutarischen Vorschrift rechtlich durchaus zulässig, ebenso wie die Gemeinde-

Steuergesetzgebung auch in Abweichung von Art. 6 des Staatseinkommensteuergesetzes befugt wäre, andere von der Staatssteuer befreite Personenkreise zur Gemeindesteuer heranzuziehen, vorausgesetzt, daß im übrigen ihre subjektive und objektive Steuerpflicht nach den Art. 1 und 2 des Ortsstatuts vom 21. Juni 1902 gegeben ist. Daß aber der Kläger trotz seiner Einberufung zum Heeresdienst und der damit gegebenen Notwendigkeit, für die Dauer seiner Einberufung den Aufenthalt in dem ihm angewiesenen Garnisonorte zu nehmen, zu dem Kreise der Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 des Ortsstatuts gehört, wird ja auch von ihm selbst nicht bestritten.

Findet danach auf ihn das Ortsstatut vom 21. Juni 1902 in Verbindung mit dem Nachtrage vom 29. Oktober 1915 und die damit gegebene Steuerpflicht auch seines Militäreinkommens an sich Anwendung, so fragt es sich also nur, ob seine Behauptung zutreffend ist, daß das Ortsstatut, welches nach erfolgter Bestätigung durch die Aufsichtsbehörde unterm 18. November 1915 Geltung erlangt hat, sich nicht rückwirkende Kraft vom Beginne des laufenden Rechnungsjahres ab, also vom 1. April 1915 ab, beilegen konnte, und für den Fall der Statthaftigkeit dieser Rückwirkung, daß diese Rückwirkung nicht ihn treffen konnte.

Wenn der Kläger meint, daß nach der geltenden Rechtsanschauung es überhaupt ausgeschlossen sei, Steuerordnungen über direkte Steuern rückwirkende Kraft beizulegen, so ist diese Annahme nicht zutreffend.

Richtig ist es freilich, daß für die indirekten Steuern nach allgemeiner Rechtsanschauung die Möglichkeit der rückwirkenden Kraft verneint wird. Eine solche erkannte zwar das preußische Oberverwaltungsgericht ursprünglich auch an (vgl. PrVerwBl. 17, 445 und 21, 267; siehe auch die Ausführungen Bd. 21, S. 285). Dieser Standpunkt ist aber später aufgegeben worden (PrVBl. E. 38, 100 ff.), indem erwogen wurde, daß es sich im Gegensatz zu den direkten Steuern bei den indirekten darum handeln würde, Steuerfälle durch die nachträgliche Heranziehung zu treffen, die bereits vor Erlass der geltenden Steuerordnung abgeschlossen waren und deshalb aus diesem Grunde schon nicht mehr den Gegenstand einer Besteuerung bilden können, wie z. B. bei Umsatzsteuern, Brau- und Lustbarkeitssteuern (PrVerwBl.

21, 285; 23, 806; 24, 362; PrDVG. G. 49, 151; Röll-Freund, RAbgG. S. 76, 5°, S. 633).

Dagegen trifft es nicht zu, daß die herrschende Meinung die Möglichkeit, den Verordnungen über direkte Steuern rückwirkende Kraft zu geben, verneint (vgl. PrDVG. G. 54, 128; Röll-Freund, RAbgG. S. 361 g; Lebens VerwAuff. S. 281). Besteht an sich nicht ein gesetzliches Verbot, welches für die staatliche Gesetzgebung die Möglichkeit der rückwirkenden Kraft ausschließt, so ist ein solches Verbot auch für das Gebiet der direkten Steuern nicht vor auszusetzen, zumal wenn schon ihre Natur als eine das jeweilige Rechnungsjahr umfassende Jahressteuer die Möglichkeit der rückwirkenden Kraft von Beginn dieses Rechnungsjahres ab bietet.

Die Landesgesetzgebung für das Herzogtum Gotha schließt aber an sich die Möglichkeit, die zu erlassenden Gesetze mit rückwirkender Kraft auszustatten, nicht aus. Sie nimmt auch den Gemeinden nicht das Recht, die auf Grund des Gemeindegesetzes und im Rahmen der gesetzlichen Ermächtigung zu erlassenden Ortsgesetze mit rückwirkender Kraft zu versehen, da der Erlaß dieser Ortsgesetze auf dem Rechte einer den Gemeinden nach dem Willen des Gemeindegesetzes zustehenden selbständigen Autonomie beruht. Sie besitzen deshalb innerhalb ihres Geltungsbezirks volle Gesetzeskraft, sind also den staatlichen Gesetzen in ihrer Wirkung gleichgestellt (vgl. PrVerwBl. 17, 445; 19, 126; 21, 285^r).

An der Zulässigkeit der rückwirkenden Geltung des Ortsstatuts vom 29. Oktober 1915, die auf den 1. April 1915 bestimmt ist, kann deshalb nicht gezweifelt werden. Damit ist also der Stadtgemeinde das Recht eingeräumt, mit Geltung vom 1. April 1915 ab alle Militärpersonen, die bisher nach der mit Art. 6 Ziff. 5 des Staatseinkommensteuergesetzes gleichlautenden Vorschrift des Ortsstatuts vom 21. Juni 1902 von der Gemeindebesteuerung ihres Militäreinkommens befreit waren, nunmehr auch mit diesem zur Steuer heranzuziehen.

Es ist auch nicht zutreffend, daß, wie der Kläger meint, die Geltung des Statuts sich mindestens nicht auf die für das laufende Steuerjahr bereits veranlagten Militärpersonen, zu denen auch er gehört, erstrecken könne, da eine Nachveranlagung in der beabsichtigten Form bei der einer rechtskräftig gewordenen

Veranlagung innewohnenden beiderseitigen Bindung unzulässig sei.

Die Absicht des Statutennachtrags, der in dieser Form auch die erforderliche Genehmigung der Aufsichtsbehörde gefunden hat, geht ohne Zweifel dahin, die steuerlichen Folgen, die sich aus ihm ergeben, im vollen Umfange bereits von dem bestimmten Zeitpunkte ab eintreten zu lassen und alle Militäreinkommen ohne Ausnahme, soweit sie eben überhaupt der Besteuerung unterzogen werden können, nachträglich noch vom 1. April 1915 ab zur Einkommensteuer heranzuziehen, und also nunmehr an die Stelle der bisherigen Veranlagung eine neue unter Einbeziehung des jetzt steuerpflichtigen Militäreinkommens zu setzen. Daß diese mit Gesetzeskraft ausgestattete Vorschrift des Statuts vom 29. Oktober 1915 diese Wirkung auch hat, kann nicht bezweifelt werden. Sie ist nach eigener Bestimmung mit Geltung vom 1. April 1915 ab an die Stelle der bisher maßgebenden steuerlichen Vorschrift getreten.

Insofern konnte also die Revision des Klägers keinen Erfolg haben.

Bei selbständiger Prüfung mußte sie aber aus einem andern Grunde zur Aufhebung der Vorentscheidung führen.

Nach den Veranlagungsakten und dem Inhalte der Entscheidung ist das gesamte Militäreinkommen des Klägers zur Besteuerung herangezogen worden. Es wird also offenbar die Steuerpflichtigkeit des Militärgehalts seinem ganzen Betrage nach vorausgesetzt. Dabei unterläßt aber die Entscheidung eine Prüfung der Frage, ob es sich tatsächlich bei dem Gesamtbetrag um steuerpflichtiges Gehaltseinkommen handelt, oder ob nicht und in welcher Höhe etwa im Hinblick auf den von der zuständigen Militärbehörde vertretenen Standpunkt (vgl. Erlaß des preuß. Kriegsministeriums vom 15. November 1916, Armeeverordnungsblatt S. 492; MinBl. f. d. i. Verw. 1917 S. 108) ein Teil dieses Einkommens als Dienstaufwand gemäß Art. 15 des Staatseinkommensteuergesetzes (§ 14 AusfAnw.) in Abzug zu bringen war, da die Veranlagungsgrundsätze des Staatseinkommensteuergesetzes insoweit auch für die Gemeindebesteuerung Geltung besitzen (vgl. auch PrVerwBl. 38 S. 396^r, 342, 440, 446). Daher war die Entscheidung aufzuheben und die Sache zur nochmaligen Prüfung und neuen Entscheidung zurückzuverweisen.

Nr. 27. (Sachsen-Gotha)

Das Autonomierecht der standesherrlichen Häuser erstreckt sich nicht auf solche Grundbesitzungen, die nicht in dem Staate liegen, dem das betreffende standesherrliche Haus angehört.

Dem Besitzer eines Lehngutes ist bei der Veranlagung zur Ergänzungssteuer das Gut mit seinem gemeinen Werte anzurechnen. — Grundsätze für die Ermittlung des gemeinen Werts.

Ergänzungssteuergesetz vom 31. Dezember 1908, Ges. 1909 S. 1, §§ 5¹ und 13.

Urteil vom 2. Juli 1917. C 55/16.

Der Fürst zu S.-L. war auf einen im Herzogtum gelegenen Grundbesitz bei Annahme eines Grundstückswerts von 1 100 000 M. mit 560 M. zur Ergänzungssteuer veranlagt worden. Mit der Berufung hatte die Fürstliche Verwaltung anderweitige Feststellung der Steuer nach einem Vermögenswerte von nur 350 000 M. mit der Begründung verlangt, der Grundbesitz gehöre zum Stammgute des Fürstlichen Hauses, daher sei er nicht freies Eigentum des Fürsten, sondern dieser habe nur die lebenslängliche Nutzung; demnach sei nur der Wert dieser Nutzung zu veranschlagen, und zwar nach § 13¹ ErgStG. mit dem Fünfundzwanzigfachen ihres Jahreswerts. Die Berufungskommission hatte auf Zurückweisung der Berufung erkannt und das so begründet: die Veranlagung habe nicht nach § 13¹ ErgStG. zu erfolgen, sondern nach § 9, denn es habe der § 5¹ (steuerliche Behandlung von Fideikommissgütern) in Anwendung zu kommen; danach sei der gemeine Wert des Grundbesitzes maßgebend. Die Fürstliche Verwaltung habe bei Verkaufsverhandlungen mit dem Fiskus als äußersten Preis 1 100 000 M. gefordert, ihn also selbst so hoch bewertet. Demnach sei die Bewertung in dieser Höhe zutreffend. Die von der Fürstlichen Verwaltung hiergegen eingelegte Revision war im wesentlichen ebenso begründet, wie die Berufung. Es wurde nur noch darauf hingewiesen, daß der Besitz auch zum Stempel auf den gebundenen Grundbesitz und zum Wehrbeitrage nur nach Maßgabe des Werts der Nutzung mit 279 345 M. bzw. 350 000 M. herangezogen worden sei. In zweiter Linie wurde geltend gemacht, daß jedenfalls der seinerzeit von der Verwaltung geforderte Preis nicht ohne weiteres als gemeiner Wert angenommen werden dürfe. Das Oberverwaltungsgericht hat die Berufungsentscheidung aufgehoben und die Sache an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Mit der Feststellung, daß der veranlagte Besitz „gebundener Grundbesitz“ sei, auf die in den Revisionsausführungen besonderes Gewicht gelegt wird, würde für die Entscheidung nicht viel gewonnen sein. Jedenfalls läßt sich daraus, daß der Besitz als gebundener zum Immobiliarsempel veranlagt und dabei der Besteuerung das Fünfundzwanzigfache der einjährigen Nutzung zugrunde gelegt worden ist, ebenso wenig wie daraus, daß er in derselben Weise auch nur zum einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrage nach dem Gesetze vom 3. Juli 1913 herangezogen worden ist, folgern, daß bei seiner Veranlagung zur Ergänzungsteuer ebenso zu verfahren sei. Denn nach dem Ergänzungsteuergesetze könnte eine Veranlagung mit dem Fünfundzwanzigfachen des Betrags der einjährigen Nutzung, wie ja auch die Revision annimmt, nur nach § 13 in Frage kommen, wenn sich das Recht des gegenwärtigen Besitzers an dem fraglichen Grundbesitz lediglich als ein Nießbrauchsrecht oder diesem ähnliches Nutzungsrecht darstellte, denn im übrigen werden nach dem Gesetze Grundstücke nach ihrem gemeinen Werte veranschlagt (vgl. § 9). Die Veranschlagung des fünfundzwanzigfachen Betrags der einjährigen Nutzung bei der Veranlagung des Immobiliarsempels und des Wehrbeitrags beweist aber nicht etwa, daß bei diesen Veranlagungen nur mit dem Bestehen eines bloßen Nießbrauchs- oder ähnlichen Nutzungsrechts gerechnet worden ist. Denn nach den einschlägigen Bestimmungen wird sowohl der Immobiliarsempel wie auch der Wehrbeitrag von der Substanz des gebundenen Grundbesitzes erhoben (vgl. § 89 RStempG. und § 8 WBG.), und die Veranschlagung des Fünfundzwanzigfachen des jährlichen Reinertrags beruht in beiden Fällen nur darauf, daß sowohl nach dem Wehrbeitragsgesetze wie nach dem für die Berechnung des Fideikommißs empels zur Anwendung kommenden Reichserbschaftssteuergesetze bei der Bewertung der Grundstückssubstanz nicht, wie nach dem Ergänzungsteuergesetze, der gemeine Wert, sondern der Ertragswert anzusetzen ist (vgl. WBG. § 17 und RStempG. § 89 Abs. 2 in Verbindung mit § 16 Abs. 2 RErbSchStG.). Die Behandlung des fraglichen Grundbesitzes bei der Veranlagung des Immobiliarsempels und des Wehrbeitrags enthält also nichts Präjudizierliches für die Frage, ob die streitige Veranlagung nach § 13 ErgStG. erfolgen muß, weil gebundener Grundbesitz in Frage steht. Diese Frage läßt sich aber überhaupt nicht generell beantworten und jedenfalls nicht allgemein bejahen.

Für Grundbesitz, der in der Form des Fideikommisses gebunden ist, ist ja überhaupt ausdrücklich etwas anderes bestimmt, sofern im § 5¹ ErgStG. vorgeschrieben ist, daß die zu einer Fideikommißstiftung gehörigen Vermögen und Vermögensteile „dem jeweiligen Fideikommißbesitzer behufs der Steuerveranlagung hinzugerechnet“ werden sollen, denn damit ist gesagt, daß solche Vermögen und Vermögensteile wie eigenes Vermögen des Fideikommißbesizers angesehen werden sollen (vgl. VdtgsVhdlgn. 1901—1904 S. 203, Anlage S. 11). Da demnach bei der Veranlagung der Ergänzungssteuer fideikommissarisch gebundener Grundbesitz dem Fideikommißbesitzer nach der allgemeinen Regel des § 9 mit seinem gemeinen Werte anzurechnen ist (vgl. darüber auch PrDVG. & i. St. 5, 78), so käme also schon in Frage, daß der Ansaß des gemeinen Werts hier vielleicht eben, wie die Berufskommission und die Vertretung des Staatsfiskus meinen, nach der Bestimmung in § 5¹ ErgStG. gerechtfertigt ist. Jedenfalls ist diese Möglichkeit nicht deshalb ausgeschlossen, weil etwa, wie die klagende Verwaltung behauptet, der veranlagte Grundbesitz zum Stammgute des Fürstlichen Hauses gehört und bezüglich dieses Stammguts nach den Bestimmungen des Hausgesetzes für das Fürstliche Haus der jeweilige Besitzer nur Nießbraucher ist. Denn die Geltung der hausgesetzlichen Bestimmungen der standesherrlichen Häuser (Art. 58 GG. VGB.) erstreckt sich jedenfalls nicht auf solche unbeweglichen Güter, die nicht in dem Staate liegen, dem das betreffende standesherrliche Haus angehört, d. i. seinerzeit einverleibt worden ist. Das ist heute allgemein anerkannt (vgl. besonders Loening, Autonomie der Standesh. Häuser Deutschlands nach dem Rechte der Gegenwart, 1905, S. 68/69; f. auch Begründung zum Hausgesetz für das Fürstliche Gesamtthaus I. Abschn. unter I A Abs. 4). Ist es deshalb auch nicht ausgeschlossen, daß Güter, die außerhalb des Staates liegen, dem die Standesherrschaft zugehört, dem Haus- oder Stammgute (z. B. durch Errichtung von Familienfideikommissen) einverleibt werden, so stehen doch solche Güter dann nicht unter dem Sonderrechte des Hauses, sondern unter dem allgemeinen Rechte des Landes, in welchem sie liegen (vgl. Loening a. a. O. 70/71). Da das Fürstliche Haus reichsunmittelbares Gebiet bei der Auflösung des alten deutschen Reichs nur in Bayern und Württemberg besessen hat (vgl. Begr. des Hausgesetzes I. Abschn. unter I B 3), so besitzt es also das Güter-Autonomierecht nur für Bayern und Württemberg, und unterstehen deshalb die Besitzungen im Herzogtum Gotha, um die es sich

im gegenwärtigen Verfahren handelt, nicht den Bestimmungen seines Hausrechts, sondern dem im Herzogtume geltenden allgemeinen Rechte.

Indessen nach letzterm ist allerdings nicht anzunehmen, daß der fragliche Besitz Fideikommißeigenschaft hat. Die klagende Verwaltung hat selbst angegeben, daß die Besizung ein Lehen des Stifts Hersfeld gewesen sei, dessen Lehnsherrlichkeit später auf das Kurfürstentum Hessen und in der Folge auf Grund der Rheinbundsakte auf das Herzogtum Sachsen-Gotha übergegangen sei. Diese Eigenschaft hat der Besitz aber offenbar auch heute noch. Denn nach den vorliegenden Grundbuchauszügen ist er im Grundbuch als Lehngut eingetragen; es ist also annehmbar eine Umwandlung des Lehns in Familienfideikommißgut, wie sie nach dem Gesetze vom 15. März 1879, Zusatzbestimmungen zu dem Gesetze vom 28. Juni 1856 über die rechtlichen Verhältnisse der Lehngüter betr., Ges. S. 3, möglich gewesen wäre (vgl. § 1 und 2), bis jetzt nicht erfolgt, denn sonst hätte nach § 8 dieses Gesetzes (vgl. auch Art. 14 des Ausführungsgesetzes zur Grundbuchordnung vom 23. Oktober 1899, Ges. S. 121) und Art. 12 A. G. z. G. B. D. im Grundbuche die Lehnseigenschaft gelöscht und die Eigenschaft des Gutes als Fideikommißgut eingetragen werden müssen. Zu einer solchen Umwandlung hätte es außerdem der Errichtung einer landesherrlich zu bestätigenden Stiftungsurkunde bedurft. Von einer solchen ist aber, wie nach einer Auskunft des Herzogl. Staatsministeriums angenommen werden darf, nichts bekannt.

Danach ist der § 5¹ ErgStG. auf die Veranlagung des Besitzes allerdings nicht unmittelbar anwendbar.

Indessen aus der Eigenschaft des Besitzes als Lehngut folgt andererseits gerade, daß auch der § 13 ErgStG. auf seine Veranlagung nicht anwendbar, sondern die Veranschlagung nach dem gemeinen Werte doch gerechtfertigt ist. Denn soweit die Lehnsherrlichkeit aufgehoben worden ist — und das ist im Herzogtum Gotha durch das Gesetz vom 20. Oktober 1848, Ges. Bd. 6 S. 41, hinsichtlich aller im Herzogtume gelegenen Lehngüter geschehen —, steht dem Lehnbesitzer am Lehngute, gleichviel wie sein Verhältnis dazu vordem anzusehen war, das — nur durch die Rechte der Lehnfolgeberechtigten beschränkte — Eigentumsrecht zu (vgl. u. a. Gerber-Cosack, System des deutschen Privatrechts [17] 228). Mithin handelt es sich dabei sicher nicht um ein Nießbrauchsrecht oder auch eine „andere periodische Nutzung“ im Sinne des § 13 ErgStG., denn unter Nießbrauch versteht das Gesetz zweifellos den Nießbrauch des bürgerlichen Gesetzbuchs, d. i. das an einer fremden Sache bestehende

Recht, sie zu gebrauchen und zu nutzen, und mit den andern „Nutzungen“ sind offenbar nur die Nutzungen auf Grund solcher „selbstständigen Rechte und Berechtigkeiten“ gemeint, die nach § 4 I¹ ErgStG. zum steuerbaren Vermögen gehören, d. h. solcher Rechte, welche einen selbständigen Verkehrswert haben und nicht bloß Zubehör eines Grundstücks sind oder aus dem Eigentumsrechte fließen (vgl. Begründung zu § 4, VdtgsVhdlgn. 1901—04 S. 10 der Anlage zu S. 205), während der Lehnbesitzer eben die Nutzungen als Eigentümer zieht. Vielmehr liegen hinsichtlich der Frage der Vermögensbesteuerung hier die Verhältnisse nicht wesentlich anders, wie bei der Fideikommißstiftung (vgl. *Gerber-Cosack a. a. O.* 228), und es könnte demnach immerhin in Frage kommen, ob nicht der § 5¹ ErgStG. auf die Veranlagung von Lehnsgütern wenigstens analog anzuwenden ist (vgl. z. B. auch die Regelung durch § 8 WBG. und durch § 9 des Besitzsteuergesetzes). Aber selbst wenn man das für bedenklich halten und im § 5¹ ErgStG. eine singuläre, analoger Ausdehnung nicht fähige Vorschrift erblicken wollte, so würde doch der im Ergänzungssteuergesetz verwirklichte gesetzgeberische Gedanke dazu führen müssen, beim Vorliegen eines Lehnverhältnisses als das Steuerobjekt die Substanz des Lehnsgutes anzusehen und dieses demgemäß dem Lehnbesitzer nach § 9 des Gesetzes mit seinem gemeinen Werte anzurechnen. Denn das Gesetz knüpft die Steuerpflicht schlechthin an die Tatsache des Vermögensbesitzes. Daher kommt es für die Handhabung seiner einzelnen Vorschriften nur darauf an, was im gegebenen Falle Gegenstand dieses Besitzes ist. Das ist aber beim Lehen eben, da der Lehnbesitzer Eigentümer ist, die Substanz des Lehnsguts und nicht ein bloßes Nutzungsrecht. Daß der Lehnbesitzer von Rechts wegen in der Verfügung über die Substanz in gewissen Beziehungen beschränkt ist und insbesondere das Lehngut nicht frei veräußern darf, kann dabei nicht entscheidend ins Gewicht fallen. Denn durch den Mangel der Befugnis des Eigentümers, in diesen Beziehungen über einen Vermögensgegenstand zu verfügen, wird nach dem Gesetze die steuerliche Behandlung des Vermögensgegenstands auch sonst nicht beeinflusst. Ist doch auch die Vorschrift des § 5¹ über die steuerliche Behandlung der Fideikommißgüter gerade damit begründet, daß

„diese Regelung den tatsächlichen Verhältnissen Rechnung trage, da der Fideikommißbesitzer, wenn auch nicht unbeschränkter Eigentümer, doch formell dem Eigentümer gleichstehe und ihm auch vermöge seines umfassenden Nutzungsrechts hinsichtlich

der steuerlichen Leistungsfähigkeit im wesentlichen gleichzustellen ist“ (Vdtgs. Vhdlgn. 1901—1904, S. 205 Anlage S. 11).

Danach ist die Revision so weit unbegründet, als sie sich dagegen richtet, daß der Veranlagung der gemeine Wert des fraglichen Grundbesitzes zugrunde gelegt worden ist.

Begründet ist jedoch die Beschwerde darüber, daß die Berufungskommission diesen Wert einfach in der Weise festgestellt hat, daß sie als solchen den Betrag von 1 100 000 M. angenommen hat, den die Fürstliche Verwaltung bei Kaufverhandlungen mit dem Herzoglichen Staatsfiskus im Jahre 1906 als Kaufpreis schließlich gefordert hat. Das Oberverwaltungsgericht hat schon wiederholt ausgesprochen (vgl. besonders Jahrb. 2, 22 und 4, 69), daß der gemeine Wert von Grundstücken — d. i. der Verkaufswert — in der Regel zuverlässig nur durch Vergleichung der Kaufpreise ermittelt werden kann, die unter gemeingewöhnlichen Verhältnissen in neuerer oder neuester Zeit für die betreffenden Grundstücke selbst oder für gleichartige Grundstücke tatsächlich bezahlt bzw. erzielt worden sind. Daher kommen für die Wertermittlung Forderungen von Kaufpreisen, die nicht zum Vertragsabschlusse geführt haben, höchstens dann in Betracht, wenn wirklich erzielte Kaufpreise, insbesondere auch für gleichartige Besitzungen, nicht zu ermitteln sind. Auch dann können aber solche Forderungen höchstens als Anhalt für die Wertermittlung dienen, und es kann dabei namentlich auch nicht unberücksichtigt bleiben, welche Gebote den Forderungen gegenüberstehen. Die Berufungskommission hätte daher der Wertermittlung den Betrag der Kaufpreisforderung der Verwaltung nur zugrunde legen dürfen, wenn Kaufpreise, die für gleichartige Grundstücke in neuerer Zeit wirklich bezahlt worden sind, nicht zu ermitteln waren, und sie hätte dann besonders auch mit Rücksicht darauf, daß bei den Kaufverhandlungen vom Herzoglichen Staatsfiskus der Forderung nur ein Gebot von 820 000 M. entgegengestellt worden ist und sich die Verhandlungen danach zerschlagen haben, angeben und begründen müssen, daß und weshalb der Betrag der Forderung den wirklichen Verkaufswert darstelle. In dieser Beziehung lassen aber nicht nur die Entscheidungsgründe, sondern auch der übrige Akteninhalt jede Feststellung vermissen. Es muß daher angenommen werden, daß die Kommission bei der Wertermittlung diese rechtlich erheblichen Momente unbeachtet gelassen hat.

Danach war die Entscheidung aufzuheben und die Sache zur Vornahme weiterer Feststellungen über die Höhe des gemeinen Werts und zu neuer Entscheidung an die Berufungskommission zurückzugeben.

Nr. 28. (Sachsen-Altenburg)

Einkommen- und Ergänzungssteuer. Für die Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens der nichtphysischen Personen (Aktiengesellschaften usw.) ist es ohne Bedeutung, ob während des für die Einkommenfeststellung maßgebenden Zeitraums im Bestande der Einkommensquellen eine Aenderung eingetreten ist.

Der Artikel 3 Abs. 3 der Ausf.-Anw. vom 30. September 1902 zum Ergänzungssteuergesetz findet ebenso wie die Vorschrift des § 4 Ziff. 1 Abs. 2 ErgStG. auch auf Aktiengesellschaften mindestens sinngemäß Anwendung.

Einkommensteuergesetz vom 4. Januar 1910, Ges. S. 1, § 12.

Ausführungsanweisung dazu vom 27. Juli 1896, Art. 9 II.

Gesetz, die Feststellung der Zahl der jährlichen Grundsteuertermine und die Erhebung einer Ergänzungssteuer betr., vom 20. Juni 1902, Ges. S. 53, § 4¹ u. 6.

Ausführungsverordnung dazu vom 30. September 1902, Ges. S. 96, Art. 3.

Urteil vom 25. Juli 1917.

Infolge der Veranlagung einer nichtaltenburgischen Aktiengesellschaft, die im Herzogtum Bergbau treibt, zur Einkommen- und Ergänzungssteuer für das Steuerjahr 1916 war streitig geworden, ob die Einkommensteuer nach dem Durchschnitte der Ergebnisse der drei letzten Betriebsjahre oder nach dem des letzten allein zu veranlagern und wie das Anlage- und Betriebskapital für die Veranlagung der Gewerbe- (Ergänzungs-) Steuer auf die beteiligten Staaten S.-Altenburg und Preußen zu verteilen sei. Das Obergerverwaltungsgericht hat auf die Revision der Gesellschaft die Entscheidung der Bezirkskommission, welche die Einkommensteuer nach dem Ergebnisse des letzten Betriebsjahres festgestellt und für die Verteilung des Anlage- und Betriebskapitals schätzungsweise das Verhältnis 1:3 angenommen hatte, aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Bezirkskommission zurückverwiesen.

Gründe.

I. Was die angefochtene Veranlagung zur Einkommensteuer anlangt, so kommt es darauf, ob mit der Veränderung, die sich am 1. April 1914 in den Rechtsbeziehungen der Klägerin zu dem Betrieb in Al. (Preußen) vollzogen hat, eine wesentliche Aenderung in dem Bestande der Einkommensquelle oder -quellen der Klägerin eingetreten ist, worüber die Beteiligten in erster Linie und in der Hauptsache streiten, überhaupt nicht an. Zwar ist es hingesehen auf

die Vorschrift des § 8 Abs. 2 EStG. unbedenklich, anzunehmen, daß bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens nach dem Durchschnitte der Betriebsergebnisse zurückliegender Geschäftsjahre auch im Herzogtume durch eine wesentliche Veränderung, die in den Betriebsverhältnissen im Laufe der Durchschnittsperiode eingetreten ist, die Berücksichtigung der vor dem Eintritte der Quellenänderung liegenden Ergebnisse grundsätzlich ausgeschlossen wird. Aber dieser Grundsatz ist nach der besondern Regelung, welche die Besteuerung der nichtphysischen Personen, insbesondere der Aktiengesellschaften, durch die Bestimmungen im Art. 9^{II} der Ausführungsanweisung vom 27. Juli 1896 erfahren hat, auf die Veranlagung dieser Steuerpflichtigen nicht anwendbar. Denn nach diesen Bestimmungen sollen behufs Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens nur in Anrechnung kommen:

1. die Ueberschüsse, die als Aktienzinsen usw. an die Mitglieder verteilt werden, und
2. die aus den Ueberschüssen zur Tilgung von Schulden oder des Grundkapitals, zur Verbesserung oder Geschäftserweiterung sowie zur Bildung von Reservefonds verwendeten Beträge,

und es soll ferner die Veranlagung erst erfolgen können, wenn ein das Vorhandensein von Ueberschüssen ergebender Abschluß vorliegt, und eine Veranlagung nach dem „mutmaßlichen Jahresvertrage“ ausgeschlossen sein (Ziff. 2 a. a. O.). Die Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens der nichtphysischen Personen ist also nur davon abhängig, ob und in welcher Höhe in einem gewissen, der Vergangenheit angehörigen Zeitraume Ueberschüsse in der in der Vorschrift angegebenen Weise tatsächlich verwendet worden sind, während es ohne Belang ist, welcher Gewinn in dem maßgebenden Zeitraum erzielt worden ist oder in dem Steuerjahre, für das die Veranlagung erfolgt, voraussichtlich erzielt werden wird. Infolgedessen fehlt es hier an jeder Beziehung zwischen der Höhe des steuerpflichtigen Einkommens und dem Bestande der Einkommensquellen zur Zeit der Veranlagung. Daher ist es für die Einkommensberechnung auch bedeutungslos, ob in diesem Bestande im Laufe des für die Berechnung maßgebenden Zeitraums eine wesentliche oder überhaupt eine Aenderung eingetreten ist (vgl. PrDRG. E. in St. 10, 314 und 12, 264).

Da die Bezirkskommission hiernach auf jeden Fall zu Unrecht bei der Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens nur die Ver-

wendungen im Geschäftsjahre 1914/15 berücksichtigt hat, war ihre Entscheidung aufzuheben und die Sache zu neuer Feststellung unter Berücksichtigung der noch festzustellenden Verwendungen in den Geschäftsjahren 1912/13 und 1913/14 an die Bezirkskommission zurückzugeben.

Bei der weitem Erörterung der Sache vor der Bezirkskommission wird die Klägerin Gelegenheit haben, ihre Bedenken gegen die Art der Verteilung der steuerpflichtigen Ueberschüsse, soweit das Jahr 1914/15 in Betracht kommt, nochmals geltend zu machen und näher zu begründen. Es mag jedoch bemerkt sein, daß für diese Verteilung das Verhältnis, in dem das Unternehmen der Klägerin zu dem Betriebe in Kl. steht, nicht in Betracht kommt. Denn wenn die Klägerin die Ausübung der ihr hinsichtlich dieses Betriebs zustehenden Rechte im Betriebsjahre 1914/15 schon verpachtet hatte, so war sie nicht Unternehmerin dieses Gewerbebetriebs. Daher hat sie aber auch in Kl. keine gewerbliche Betriebsstätte im Sinne des § 3 RDoppStG. unterhalten, wenn auch die Pachteinnahe, die sie daraus zieht, wohl gewerbliches Einkommen für sie ist. Für die Bestimmung des für Preußen auszusondernden Teils der Ueberschüsse bleibt daher nur zu berücksichtigen, daß sich im Betriebsjahre 1914/15 die Geschäftsleitung noch in Berlin befunden hat.

II. Auch hinsichtlich der Entscheidung über die Veranlagung der Ergänzungssteuer ist die Revision begründet.

Da nach § 4 Nr. 6 ErgStG. bei Aktiengesellschaften als Anlage- und Betriebskapital im Sinne des Gesetzes — unbeschadet der in § 4 Nr. 3 a bis f bestimmten Ausnahmen — das Aktienkapital zuzüglich der aufgenommenen Anleihen und der allgemeinen und besondern Reserve-, Dispositions- und Erneuerungsfonds gelten soll und diese Kapitale für die Gesellschaft einheitlich sind, so wird man allerdings bei der Veranlagung solcher Gesellschaften, wenn sich ihr Betrieb über mehrere Bundesstaaten erstreckt, das auf das Herzogtum entfallende Anlage- und Betriebskapital im wesentlichen nur durch Schätzung feststellen können, wie es die Bezirkskommission getan hat. Aber die Bezirkskommission scheint doch bei ihrer Schätzung übersehen zu haben, daß nach Art. 3 Abs. 3 der Ausführungsanweisung vom 30. September 1902, der wie die Vorschrift des § 4 Ziff. 1 Abs. 2 des Gesetzes auf Aktiengesellschaften mindestens sinngemäß anzuwenden ist, bei der Erstreckung eines Gewerbebetriebs auf altenburgische und außeraltenburgische Gebietsteile zunächst diejenigen Werte, die etwa dem außeraltenburgischen bzw.

dem altenburgischen Betriebe besonders gewidmet sind, zu ermitteln sind und eine verhältnismäßige — schätzungsweise — Verteilung nur hinsichtlich des Teils des nach § 4 Nr. 6 zu bestimmenden Anlage- und Betriebskapitals stattzufinden hat, der nach Abzug jener, den beteiligten Staaten unmittelbar zuzuweisenden besondern Werte verbleibt. Wenigstens ist der Begründung der angefochtenen Entscheidung und den Akten nicht zu entnehmen, daß die Bezirkskommission das beachtet hat. Da es aber nicht ausgeschlossen ist, daß sie bei Beachtung der Vorschrift zu einem andern Ergebnis gekommen wäre, so war ihre Entscheidung auch insoweit aufzuheben.

Nr. 29. (Sachsen-Gotha)

Ob ein Verandabau als Gebäude im Sinne des § 12 des Gesetzes, betr. die Anlegung von Straßen, vom 15. Juni 1884 angesehen werden kann, ist nach dem Sprachgebrauch und der Verkehrsanschauung im Einzelfalle zu entscheiden; bestimmte technische Merkmale der baulichen Konstruktion lassen sich dafür nicht aufstellen.

Gesetz, betr. die Anlegung und Veränderung von Straßen und Plätzen in den Städten und ländlichen Ortschaften, vom 15. Juni 1884, Ges. S. 29, § 12.

Ortsstatut, die Erweiterung der Stadt Gotha betr., vom 2. Juni 1885, mit Nachträgen vom 12. Juni 1891 und 10. Februar 1893, § 4.

Urteil vom 25. Juli 1917. A 5/17.

Die Geschwister B. waren auf Grund des § 4 des Ortsstatuts, betr. die Erweiterung der Stadt Gotha, vom 2. Juni 1885 zu den Kosten der Herstellung der an ihrem Grundstück vorbeigeführten H.-Straße von der Stadt mit der Begründung herangezogen worden, daß sie im Jahre 1908 nach Festsetzung der Fluchtlinien für diese Straße an ihrem Hause einen Verandabau errichtet hätten, der die bebaute Fläche des Grundstücks verändert habe. Auf ihre Beschwerde hatte das Staatsministerium den Heranziehungsbescheid aufgehoben. Die dagegen vom Stadtrat erhobene Anfechtungsklage ist zurückgewiesen worden.

Gründe.

Die Anfechtungsklage rügt Verletzung des § 12 des Gesetzes, betr. die Anlegung von Straßen, vom 15. Juni 1884, der die gesetzliche Unterlage für § 4 des Ortsstatuts, betr. die Erweiterung der Stadt Gotha, vom 2. Juni 1885 bildet. Nach beiden Bestimmungen können bei der Herstellung einer neuen Straße die anliegenden Grundstücks-

besitzer zu den Straßenbaukosten herangezogen werden, sobald sie „Gebäude an der Straße errichten“, „ihr Grundstück mit einem Gebäude besetzt wird“.

Das Staatsministerium nimmt an, daß der Verandabau, den die Beklagten im Jahre 1908 an ihrem Hause errichtet haben, kein Gebäude im Sinne dieser Bestimmungen ist. Das Ortsstatut kenne ebensowenig wie § 12 des Gesetzes, betr. die Anlegung von Straßen, vom 15. Juni 1884, auf dem es beruhe, verschiedene Arten von Gebäuden; es begründe daher die Errichtung eines noch so geringwertigen Gebäudes die Beitragspflicht. Ob ein Anbau an ein vorhandenes Gebäude der Errichtung eines neuen Gebäudes gleichgestellt werden könne, sei nach den Verhältnissen des Einzelfalles zu entscheiden. Erfordert werde jedenfalls, daß der Anbau nach seiner Konstruktion einem selbständigen Gebäude gleich zu erachten sei. Nach den vorliegenden tatsächlichen Verhältnissen sei aber die streitige Veranda nicht als selbständiges Gebäude anzusprechen. Dabei ist auch auf die Praxis des Preussischen Obergerichts hingewiesen, der man unbedenklich folgen könne, da die Bestimmungen des § 4 des Ortsstatuts von Gotha und des § 12 des Gesetzes vom 15. Juni 1884 dem § 15 des preussischen Baufluchtliniengesetzes vom 2. Juli 1875 ganz entsprächen.

Die Klage meint, daß das Staatsministerium damit den Begriff des Gebäudes im Sinne dieser Bestimmungen verkannt habe. Anbauten seien regelmäßig als Gebäude anzusehen, wenn sie auf einer bisher unbebauten Grundfläche errichtet würden; zum Begriffe eines Gebäudes gehöre es nicht, daß es von allen Seiten mit einer Mauer umschlossen sei. Entscheidend sei, daß die streitige Veranda eine feste Bedachung habe, voll untermauert und in allen Stockwerken durch Glaswände, Gitter oder Holzwand abgeschlossen sei; wenn eine Entscheidung des Preussischen Obergerichts Umgebung mit Mauern von allen Seiten verlange, um eine Baulichkeit als selbständiges Gebäude zu qualifizieren, so falle dieselbe aus dem Rahmen der sonst von diesem Gericht angenommenen Grundsätze heraus. Die Selbständigkeit des Verandabaus sei dadurch erwiesen, daß derselbe im Erdgeschoß keinen Eingang vom Hause habe. Von Bedeutung sei auch der Umstand, daß durch den Verandabau der Wert des Hauses erhöht und dadurch gerade solche zahlungskräftigen Mieter herangezogen würden, die wiederum auf das Wohnen an einer ausgebauten Straße Wert legten. Der Vorteil, den die Anwohner von einer Straße hätten, sei aber der Grund ihrer Heranziehung. Ueber-

dies hätten die Beklagten aus der Anlage der Straße und der damit ermöglichten Veräußerung am Baugrund beträchtliche Vorteile erzielt.

Diesen Ausführungen kann das Obergerverwaltungsgericht nicht beitreten. Bei der Frage, ob man sagen kann, daß „auf einem Grundstück ein Gebäude errichtet“, „ein Grundstück mit einem Gebäude besetzt“ ist, kann man mangels jeder nähern gesetzlichen Bestimmung nur von dem im Verkehr üblichen Sprachgebrauch und der Verkehrsanschauung ausgehen. Daraus ergibt sich zunächst die Forderung, daß eine Baulichkeit vorliegen muß, die als etwas Selbstständiges in die Erscheinung tritt. Das ist auch in der Rechtsprechung immer anerkannt (vgl. über den Begriff des Gebäudes die Kommentare zu § 15 des preuß. Gesetzes, betr. die Anlage und Veränderung von Straßen, vom 2. Juli 1875, der wörtlich mit § 12 des gothaischen Gesetzes, betr. die Anlage von Straßen, vom 15. Juni 1884 übereinstimmt; so v. Strauß und Torney [5] S. 190 ff., Saran S. 283 ff. und D. Meyer S. 133 ff.). Damit ist allerdings nicht gesagt, daß nur isolierte Baulichkeiten als Gebäude anzusehen sind; auch einen Anbau sieht man herkömmlich als Gebäude an, wenn man ihn sich getrennt vom Hauptgebäude in selbständiger Bedeutung vorstellen kann (so die Entsch. des PrOBG. im PrVerwBl. 28, 857). Inwieweit das der Fall ist, wird stets von der Anschauung des einzelnen Werks abhängig sein. Insofern ist schon der Ausgangspunkt der angefochtenen Entscheidung durchaus zutreffend. Irgendwelche bestimmte, in allen Fällen zu fordernde technische Merkmale der Konstruktion lassen sich dafür nicht aufstellen. Es gibt Merkmale, bei deren Vorhandensein man in der Regel ein Bauwerk als ein Gebäude ansieht, aber auch diese erscheinen im Einzelfalle nicht immer als unbedingte Voraussetzung für die Bezeichnung als Gebäude. So ist die Ansicht der Anfechtungsklage, daß man eine bauliche Einrichtung auf einer bisher unbebauten Grundfläche immer als Gebäude anzusprechen habe, nicht zutreffend. Das hat z. B. das Preussische Obergerverwaltungsgericht in der Entscheidung Bd. 47 S. 93 ausgeführt, indem es einen Abortanbau im Umfange von 1,15 zu 1,50 m nicht als „Gebäude“ im Sinne des preussischen Gesetzes ansah. Auch ist, wie die Revision selbst hervorhebt, feste Umwandung von allen Seiten nicht unbedingt erforderlich, um ein Bauwerk als selbstständiges Gebäude erscheinen zu lassen. Da das Fehlen einer solchen aber in der angefochtenen Entscheidung auch nicht als ausschlaggebend angesehen ist, liegt insofern kein Rechtsirrtum der Vorinstanz vor und bedarf es keiner Erörterung, ob die Umwandung mit Glaswand und Eisen-

gitter als genügend anzusehen ist und ob die nach der Straße zu gelegene Grenzwall baulich zur Veranda gehört. Ebenfalls ist die Bedachung einer baulichen Einrichtung für dessen Eigenschaft als Gebäude unbedingt maßgebend; es müßte sonst jeder kleine überdachte Balkonausbau als Gebäude angesehen werden. Und endlich ist das Fehlen eines direkten Eingangs vom Hause in die Veranda des Erdgeschosses allein auch noch kein Beweis dafür, daß diese dem Hause gegenüber nur in selbständiger Bedeutung gedacht werden kann. Das findet sich bei Veranden im Erdgeschoß nicht selten und kann nach der Verkehrsanschauung keinen Anlaß zu einer begrifflichen Unterscheidung dahin geben, daß man eine solche Veranda im Erdgeschoß als Gebäude, eine mit der Wohnung unmittelbar verbundene Veranda im obern Stocke nicht als Gebäude anzusprechen hätte. Daß eine Begriffsbestimmung nach rein technisch konstruktiven Merkmalen sich nicht geben läßt, zeigt sich gerade bei Balkon- und Verandaanbauten. Man wird einen herausgebauten kleinen Balkon zweifellos nicht als ein „Gebäude“ bezeichnen; dies ebenso wenig, wenn er durch eiserne Streben von der Erde aus gestützt ist; auch dann wohl nicht, wenn diese Streben so fundamentiert sind, daß dadurch eine mehr oder weniger große Grundfläche in Anspruch genommen wird. Und von diesem Tatbestande bis zu dem Anbau einer großen gedeckten Veranda auf breiterer Fundamentierung mit massiven Mauern, die wie ein Zimmer gebraucht und deshalb manchen gewiß schon wie ein selbständiges Gebäude erscheinen wird, lassen sich so viel Zwischenstufen denken, daß man bei keiner bestimmt wird sagen können: jetzt ist der Begriff des Gebäudes erfüllt. Es muß hier die Verkehrsanschauung im Einzelfall entscheiden. Damit stimmt auch die preußische Rechtsprechung durchaus überein, indem in einem Fall ein angebauter Abort oder eine Veranda als Gebäude angesehen wird, im andern Falle nicht (vgl. z. B. die bei Saran S. 287 angeführten Entscheidungen; bezüglich der Balkons auch Kreuzlein im PrVerwBl. 31, 779). Und so läßt es sich rechtlich nicht beanstanden, wenn das Staatsministerium nach dem unmittelbaren Eindruck, den es von dem streitigen Verandabau hat und wie ihn auch die eingereichten Photographien veranschaulichen, der Anschauung Ausdruck gibt und damit die Feststellung trifft: das ist kein „Gebäude“. Diese Entscheidung begegnet auch dann keinem Bedenken, wenn man dem Wort Gebäude in dem Gothaer Ortsstatut und dem Baufluchtliniengesetz mit Rücksicht auf die gesetzgeberische Begründung der in Frage stehenden Vorschrift einen besondern, von der allgemeinen

Verkehrssprache abweichenden Sinn beilegen will. Diese Begründung, auf die auch die Anfechtungsklage hinweist, liegt darin, daß in der Regel durch die Errichtung eines Gebäudes ein besonderes Interesse des Grundstückseigentümers an der Straße geschaffen und dadurch die Inanspruchnahme der Straße vermehrt wird. Das rechtfertigt seine Heranziehung zu den Kosten. Der Anliegerbeitrag soll „ein nach dem Verhältnis des Vorteils des Anliegers angemessener Präzipualbeitrag zu den Kosten der verbesserten Anlage“ sein (so die Begründung des § 12 des gothaischen Gesetzes von 1884, VdtgsVhdl. 1880—84 S. 322). Man würde danach bei einem Zweifel, mit was für einem Bauwerk im Sinne des § 4 des Ortsstatuts ein Grundstück besetzt sein muß, um daraus die Straßenbaupflicht zu begründen, immer nur fragen können, ob durch den Bau in irgend einer Weise ein vermehrtes Verkehrsinteresse an der Straße entstanden ist. Das aber wird bei dem Anbau einer einfachen Veranda in der Regel nicht der Fall sein. Die Ausführung der Klägerin, daß durch den Anbau der Veranda wohlhabendere Mieter in die Wohnung gezogen würden und solche auf eine ausgebauter Straße größeren Wert legten, ist in dieser Hinsicht nicht schlüssig, und in dem Vorteil, den die Beklagten durch die infolge der Herstellung der neuen Straße geschaffene günstigere Veräußerungsgelegenheit haben, läßt sich vollends keine Beziehung gerade zu dem Verandabau finden.

Da über die tatsächliche Beschaffenheit des fraglichen Verandabaus im wesentlichen kein Streit ist und in der Würdigung des Tatbestands durch das Staatsministerium nach vorstehenden Ausführungen kein Rechtsirrtum zu erkennen ist, mußte die Anfechtungsklage abgewiesen werden.

Nr. 30. (Sachsen-Coburg)

Einkommensteuer. Das Maß für die steuerlich zulässigen Abschreibungen bildet bei Führung kaufmännischer Bücher der Unterschied zwischen dem bilanzmäßig nach den Vorschriften des Handelsrechts anzusetzenden (wirklichen) Werte der Vermögensgegenstände beim Beginne des für die Feststellung des steuerpflichtigen Geschäftsgewinns maßgebenden Geschäftsjahres und dem ebenso zu ermittelnden Wert am Ende dieses Jahres ohne Rücksicht auf den Buchwert.

Einkommensteuergesetz vom 2. Dezember 1908, GesG. S. 157, Art. 18.
Ausführungsanweisung dazu vom 31. März 1909 § 21 Abs. 2 und 3.

Urteil vom 5. Septembr 1917. C 20/17.

Bei der Veranlagung des Kaufmanns Sch. in C. hatten sich Meinungsverschiedenheiten zwischen Sch. und der Steuerbehörde über die Berechtigung verschiedener Abschreibungen ergeben, die Sch. in seiner Bilanz auf Waren und Debitoren vorgenommen hatte. Die Abschreibungen waren schließlich zum Teil nicht anerkannt worden. Die deswegen von Sch. eingelegte Berufung war zurückgewiesen worden. Die nunmehr von Sch. eingelegte Revision hatte ebenfalls keinen Erfolg.

Gründe.

Die maßgebende Norm für die steuerliche Anerkennung kaufmännischer Abschreibungen enthält allein der Art. 18 EStG. wonach, „bei Steuerpflichtigen, welche Handelsbücher nach Vorschrift der §§ 36 ff. HGB. führen“, der — das steuerpflichtige Einkommen aus Handel und Gewerbe bildende — Geschäftsgewinn . . . „nach den Grundsätzen, welche für die Inventur und Bilanz durch das Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind und sonst dem Gebrauch eines ordentlichen Kaufmanns entsprechen, berechnet“ werden sollen, und dies „insbesondere von . . . den regelmäßigen jährlichen Abschreibungen, welche einer angemessenen Berücksichtigung der Wertverminderung entsprechen, gelten“ soll. Das Oberverwaltungsgericht hat in dem Urteile vom 27. September 1916 zu C 91/14¹⁾ mit Bezug auf die gleichlautende Vorschrift des Art. 17 des gothaischen Einkommensteuergesetzes vom 31. Dezember 1908 ausgesprochen und eingehend begründet, daß danach die Anerkennung der Zulässigkeit und des Umfangs kaufmännischer Abschreibungen in steuerlicher Beziehung nur davon abhängt, ob und in welchem Umfange bei den Bilanzgegenständen eine im Laufe des maßgebenden Geschäftsjahres eingetretene Wertminderung festgestellt werden kann, daß diese Feststellung zuverlässig nur in der Weise getroffen werden kann, daß man den nach den handelsgesetzlichen Vorschriften anzusetzenden — d. i. den wirklichen — Wert der Gegenstände beim Beginne des maßgebenden Geschäftsjahres ermittelt und diesem den ebenso ermittelten Wert am Ende des Jahres gegenüberstellt, und daß sonach der Unterschied zwischen diesen beiden Werten das Maß der zulässigen Abschreibung bildet. Dieses Urteil bezieht sich zwar auf die Veranlagung einer Aktiengesellschaft, aber insoweit gelten seine Ausführungen auch für physische Personen, welche eine handelsrecht-

1) Jahrb. 4, 169.

liche Buchführung haben, da insoweit nach dem gothaischen Einkommensteuergesetze für die nichtphysischen Steuerpflichtigen nichts Besonderes gilt. Bei der in dieser Beziehung gleichen Lage der coburgischen Gesetzgebung haben daher jene Grundsätze auch auf den vorliegenden Fall Anwendung zu finden.

Danach erledigt sich ohne weiteres der Streit der Beteiligten darüber, ob ein Teil der beanstandeten Abschreibungen schon deshalb nicht als abzugsfähig anerkannt werden kann, weil der betreffende Betrag nach den eigenen Angaben des Klägers Abschreibungen „auf das Jahr 1914“ darstellt, oder ob das der Anerkennung der Abzugsfähigkeit nicht entgegensteht. Denn da für die steuerliche Zulässigkeit der Abschreibung nur die tatsächlich im Laufe des Geschäftsjahres eingetretene Wertminderung maßgebend ist, so kommt es nicht darauf an, aus welchen Erwägungen heraus der Steuerpflichtige die Abschreibungen gemacht hat oder in welcher Form er sie gebucht hat, sondern nur darauf, daß die verrechneten Abschreibungen in ihrer Gesamtheit das zulässige Maß, d. i. die Differenz zwischen den wirklichen Werten des Abschreibungsgegenstands beim Beginn und am Ende des Geschäftsjahres, tatsächlich nicht übersteigen. Es fragt sich also nur, ob die Abschreibungen, deren Berücksichtigung der Kläger noch fordert, d. h. ein Betrag von etwa 9700 M., unter diesem Gesichtspunkte anzuerkennen waren oder nicht.

In dieser Hinsicht könnte es allerdings bedenklich erscheinen, daß in der Begründung des Berufungsbescheids zur Rechtfertigung der Entscheidung, daß auf das Warenkonto keine Abschreibung zugelassen werden könne, gesagt ist, daß eine solche Abschreibung nicht zulässig erscheint, weil „das Warenlager ganz sicherlich einen bedeutend höhern Verkaufswert habe, als der Inventurwert darstelle“. Denn nach den eingangs dargelegten Grundsätzen kommt es eben auf den Buchwert (Inventurwert) überhaupt nicht an, und folgt deshalb auch die Unzulässigkeit einer Abschreibung nicht schon daraus, daß dieser Buchwert niedriger ist, als der wirkliche Wert in dem maßgebenden Zeitpunkte. Der Umstand, daß der derzeitige Verkaufswert höher ist, als der einstige Einkaufspreis, bedingt aber andererseits auch nicht notwendig, daß er höher oder doch wenigstens nicht niedriger ist, als der Verkaufswert beim Beginne des maßgebenden (letzten) Geschäftsjahres, — denn die Warenbestände oder Teile davon können schon vor diesem Zeitpunkt eingekauft worden, dann bis zu diesem Zeitpunkte wesentlich im Werte gestiegen, dann aber bis zum Schlusse des Geschäftsjahres,

3. B. durch Beschädigungen, so verändert worden sein, daß ihr Wert am Schlusse des Geschäftsjahres zwar — infolge der andauernden Preissteigerung — immer noch höher als der Einkaufspreis, aber doch niedriger als der Wert beim Beginne des Geschäftsjahres ist, und jener Umstand würde also nicht ausschließen, daß trotz der eingetretenen Preissteigerung der wirkliche Wert des Warenlagers sich im Laufe des maßgebenden Geschäftsjahres gemindert hat, — worauf es allein ankommt —, die Berufungskommission würde deshalb die Anerkennung der Abschreibungen allerdings aus rechtsirrigen Erwägungen versagt haben, wenn sie das Entscheidende, wie es nach ihren Ausführungen scheinen kann, einfach darin gesehen hätte, daß der Zeitwert des Warenlagers höher sei als der dafür aufgewendete Kaufpreis. Indessen nach dem Aktieninhalt ist nicht anzunehmen, daß die Ausführungen im Berufungsbescheide so gemeint sind, vielmehr glaubhaft, daß die Ansicht der Berufungskommission, wie ihr Vorsitzender im Schriftsaze vom 18. Juni 1917 ausführt, dahin gegangen ist, daß infolge der außergewöhnlichen Steigerung der Preise bei allen vom Kläger geführten Warengattungen zurzeit Wertminderungen überhaupt nicht in Frage kommen könnten und daher auch tatsächlich nicht vorlägen. Hat aber die Berufungskommission mit ihren Ausführungen das sagen wollen, dann ist ihre Stellungnahme nach dem eingangs Ausgeführten rechtlich nicht zu beanstanden; es bliebe höchstens die Möglichkeit, daß etwa ihr Urteil, daß eine Wertminderung nicht festzustellen sei, tatsächlich nicht zuträfe. Das kann jedoch vom Oberverwaltungsgericht nicht nachgeprüft werden, da das Rechtsmittel der Revision nach Art. 15 des Staatsvertrags vom 15. Dezember 1910 nur darauf gestützt werden kann, daß

- a) die angefochtene Entscheidung auf Nichtanwendung oder auf unrichtiger Anwendung des bestehenden Rechts, insbesondere auch der von den Behörden innerhalb ihrer Zuständigkeit erlassenen Verordnungen, beruhe oder
- b) das Verfahren an einem Mangel leide, der für die Entscheidung von wesentlicher Bedeutung gewesen ist.

Vediglich um die tatsächliche Würdigung der Sachlage handelt es sich dann aber höchstens auch bei der Frage, ob die Entwertung der Außenstände des Klägers durch die Zulassung einer Abschreibung von 5 vom Hundert des Sollbestands am Schlusse des Geschäftsjahres 1915 genügend berücksichtigt ist oder ob etwa für die im Laufe des Geschäftsjahres 1915 eingetretene Entwertung eine Ab-

schreibung von 6736,14 M. tatsächlich gerechtfertigt wäre, wie sie der Kläger unter andern Gesichtspunkten (als Abschreibung von je 5 Proz. für 1915 und 1914) vorgenommen hat. Es ist also für einen Revisionsangriff auch in dieser Beziehung kein Raum. Hiernach war die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Nr. 31. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. Ein Grundstück kann nur dann Gegenstand eines steuerpflichtigen — nicht gewerbsmäßigen — Spekulationsverkaufs sei, wenn es in der Absicht gelegentlicher Spekulation erworben worden war. Verkäufe eines Grundstückhändlers, der nach völliger Einstellung seines Gewerbebetriebs noch vorhandene Grundstücke mit Gewinn verkauft, bilden daher höchstens dann steuerpflichtige — gelegentliche — Spekulationsgeschäfte, wenn der Steuerpflichtige die Grundstücke bei der Einstellung des Gewerbebetriebs ohne andere zwingende Gründe in der Absicht späterer gewinnbringender Veräußerung behalten hat.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1918, RGBl. S. 45, § 10.
Ausführungsverordnung dazu vom 19. Juli 1898, RGBl. S. 137,
Art. 76 Nr. 7.

Urteil vom 12. September 1917. C 165/16.

Dem Rentner B. in W. war bei der Veranlagung für das Steuerjahr 1916 ein Betrag von 3346 M. als steuerpflichtiger Spekulationsgewinn angerechnet worden. Dabei war angenommen worden, daß er einen solchen Gewinn in Höhe von 10038 M. durch den Verkauf eines Wohnhauses in der B.-Straße in W. im 1915 erzielt habe und demgemäß mit einem Drittel davon für 1915 steuerpflichtig sei. Mit der Berufung hatte er den spekulativen Charakter der Veräußerung bestritten und auch die Berechnung des Gewinns bemängelt. Nach den Feststellungen der Berufungskommission hat B., der früher das Gewerbe eines Bauunternehmers und Grundstückhändlers betrieben hat, das Grundstück seinerzeit im Betriebe dieses Gewerbes erworben und im Jahre 1900 mit einem Wohnhause bebaut. Den Gewerbebetrieb hat er später aufgegeben. Dabei hat er das jetzt verkaufte Grundstück behalten und bisher wie früher durch Vermieten genutzt. Die Berufungskommission hatte danach den Tatbestand eines steuerpflichtigen Spekulationsgeschäfts als gegeben angesehen und die Berufung zurückgewiesen. Auf die Revision des Steuerpflichtigen hat das Oberverwaltungsgericht die Entscheidung aufgehoben und die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen.

Gründe.

Nach dem Einkommensteuergesetz ist nicht nur das Einkommen aus dem gewerbsmäßig betriebenen Grundstückshandel steuerpflichtig, sondern auch der Gewinn aus dem — außerhalb eines Gewerbebetriebs — „zu Spekulationszwecken unternommenen Verkäufe“ von Grundstücken (vgl. § 10 EStG.). Das übersieht der Kläger, wenn er als Rechtsirrtum der Berufungskommission rügt, daß sie angenommen habe, er habe bei dem Verkaufe des Grundstücks in der B.-Straße „gewerbsmäßig gehandelt“, obwohl er das Gewerbe als Bauunternehmer und Grundstücks Händler schon im Jahre 1900 ganz aufgegeben habe. Denn die Berufungskommission sagt ausdrücklich, daß der vom Kläger bei diesem Verkauf erzielte Gewinn steuerpflichtig sei, trotzdem der Kläger das Gewerbe als Grundstücks Händler zur Zeit der Veranlagung nicht mehr betrieben habe, sie nimmt also eine Gelegenheitspekulation an und keinen Gewerbebetrieb.

Gleichwohl war die Berufungsentscheidung aufzuheben, da sich bei freier Prüfung nicht feststellen läßt, daß sie mit dem bestehenden Recht im Einklang ist.

Es ist richtig, daß der Gewinn aus der — nicht gewerbsmäßigen — Veräußerung eines Grundstücks als „Spekulationsgewinn“ steuerpflichtig ist, wenn das verkaufte Grundstück vom Veräußerer von vornherein in der Absicht, durch Wiederveräußerung einen Gewinn zu erzielen, erworben worden war (vgl. besonders Jahrb. 2, 34 f.), und die Berufungskommission ist nach den Ausführungen in der Berufungsentscheidung auch von dieser Begriffsbestimmung ausgegangen. Aber in der Entscheidung ist nicht „festgestellt, daß sämtliche Merkmale des Begriffs des Spekulationsgewinnes im vorliegenden Falle gegeben sind“. Denn es ist dort, nachdem die Begriffsmerkmale der Gelegenheitspekulation im wesentlichen zutreffend angegeben sind, nur gesagt: „Das (d. i. daß der Kläger das Grundstück „behufs Erzielung eines Gewinnes durch Erhöhung des Kapitalwerts“ erworben habe) ist aber zweifellos bei dem Berufenden in seiner Eigenschaft als Bauunternehmer und Grundstücks Händler der Fall gewesen, als er auf dem Bauplatz ein Haus errichtete“. Damit soll aber offenbar nur der im Eingang der Begründung wiedergegebenen Auffassung des Klägers entgegengetreten werden, daß er „den Bau des Hauses nicht in der Absicht auf Gewinnerzielung vorgenommen“ habe. Die Berufungskommission sieht also das Entscheidende darin, daß der Kläger behufs gewinnbringender Veräußerung mit dem Grundstück eine werterhöhende Veränderung vorgenommen,

nämlich es mit einem Hause bebaut hat, und trifft nicht die allein maßgebende und darum notwendige Feststellung, daß er das Grundstück von vornherein und ausschließlich zu diesem Zwecke erworben hat. Der von der Vertretung des Staatsfiskus betonte Gesichtspunkt, daß diese Voraussetzung für die Annahme eines Spekulationsgeschäfts deshalb gegeben sei, weil der Kläger das Grundstück im Betriebe des von ihm früher betriebenen Baugewerbes und Grundstückhandels erworben habe, ist jedenfalls in der Begründung der Berufungsentscheidung nirgends herausgestellt und deshalb annehmbar auch nicht für die Berufungskommission bestimmend gewesen. Es kann deshalb zunächst dahingestellt bleiben, ob sich die Entscheidung unter diesem Gesichtspunkte schließlich halten lassen würde, sie unterliegt auf alle Fälle zunächst der Aufhebung, weil die Berufungskommission jedenfalls dabei von rechtsirrigen Erwägungen geleitet worden ist.

Die Entscheidung läßt sich aber auch bei freier Prüfung nicht aufrechterhalten, und zwar weder unter dem von der Vertretung des Staatsfiskus betonten Gesichtspunkte, noch unter einem andern.

Es kann der Vertretung des Staatsfiskus nicht zugegeben werden, daß der Begriff der Gelegenheitspekulation nicht erfordere, daß sich auch der Ankauf des veräußerten Grundstücks außerhalb eines Gewerbebetriebs vollzogen haben müsse. Grundsätzlich liegt das vielmehr sicher im Begriff, denn der Gegensatz der Gelegenheitspekulation zur gewerbsmäßigen besteht gerade darin, daß ein einzelnes Geschäft mit dem Ziele vorgenommen wird, sich in diesem bestimmten Falle durch Umsatz von wirtschaftlichen Gütern am allgemeinen Verkehre zu beteiligen (vgl. PrWB. G. i. St. 9, 128 und 10, 70/71). Zum Tatbestande der Gelegenheitspekulation gehört aber eben der spekulative Erwerb; der Verkauf vollendet nur das mit dem Ankauf begonnene Geschäft. Das Gegenteil kann jedenfalls nicht daraus entnommen werden, daß im § 10 EStG. „nur der gewerbsmäßige und der zu Spekulationszwecken unternommene Verkauf einander gegenübergestellt“ werden. Denn daß hier nur von Verkäufen die Rede ist, erklärt sich ungezwungen daraus, daß die Vorschrift von „Einnahmen“ aus gewissen wirtschaftlichen Vorgängen handelt, solche entstehen aber bei der Spekulation eben erst mit der Vollendung des Spekulationsgeschäfts, also mit dem Verkaufe; und andererseits ist im Art. 71 Nr. 7 AusfB. EStG. nicht nur ständig von Spekulationsgeschäften, und nicht Verkäufen, die Rede, sondern durch den Zusatz „(Kauf und Verkauf)“ zu dem

Worte „Geschäft“ im zweiten Satze noch besonders zum Ausdruck gebracht, daß ein Spekulations„geschäft“ eben der spekulative An- und Verkauf eines Grundstücks ist. Gelegenheitspekulant ist daher begriffsmäßig nur, wer in einzelnen Fällen (gelegentlich einmal), also nicht berufsmäßig und in ständiger Wiederholung (gewerbemäßig), Grundstücke in der Absicht der Gewinnerzielung ankauft und demnächst weiterveräußert (vgl. PrDVG. E. i. St. 6, 276 und 9, 48 ff).

Freilich erscheint es deswegen nicht ausgeschlossen, daß sich im einzelnen Falle der Gewinn aus dem nichtgewerbemäßigen Verkaufe von Grundstücken auch dann als steuerpflichtige Einnahme aus einem „zu Spekulationszwecken unternommenen Verkaufe“ darstellt, wenn die Grundstücke vom Verkäufer seinerzeit als Ware gekauft worden waren. Denn wenn auch ein steuerpflichtiges Spekulationsgeschäft nach dem schon Ausgeführten nicht in Frage kommen kann, wenn einem Grundstückhändler bei der Einstellung seines Gewerbebetriebs einzelne Grundstücke — weil sie zurzeit unverkäuflich waren oder aus ähnlichen Gründen — verblieben waren und er diese dann später bei passender Gelegenheit mit Gewinn verkauft, so liegt doch die Sache wesentlich anders, wenn in einem solchen Falle der Gewerbetreibende Grundstücke ohne andere zwingende Gründe in der Hoffnung und in der Absicht behalten hatte, sie später günstiger, als es derzeit möglich war, zu verkaufen. Zwar wird es dann unter Umständen zweifelhaft sein, ob der Gewerbebetrieb wirklich eingestellt ist und nicht vielmehr nur der Zukauf von Grundstücken aufgegeben ist, der Gewerbebetrieb aber durch den Verkauf der noch vorhandenen Grundstücke fortgesetzt wird und demnach die erzielten Gewinne deshalb steuerpflichtig sind (vgl. PrDVG. E. i. St. 4, 414, 430; 5, 9, 48, 53). Aber die Steuerpflichtigkeit der Gewinne aus solchen Verkäufen wird dann auch angenommen werden müssen, wenn sich die Merkmale des Gewerbebetriebs, etwa weil es sich überhaupt nur um ein einziges Grundstück handelt, nicht feststellen lassen. Denn wenn dann auch die betreffenden Grundstücke nicht eigentlich zum Zwecke einer gelegentlichen Spekulation erworben sind, so steht doch die nur zu diesem Zwecke erfolgte Uebernahme der Grundstücke aus dem frühern Geschäft einem solchen ursprünglichen Erwerbe so sehr wirtschaftlich gleich, daß es unbillig erscheinen würde, sie ihm nicht auch rechtlich gleichzustellen. Dies wirklich zu tun, ist aber nach dem Gesetz nicht bedenklich, da dieses demnach seinem Wortlaut und Sinne mindestens nicht entgegensteht.

Ist es aber hiernach auch möglich, daß im vorliegenden Fall ein steuerpflichtiger Gewinn vorliegt, so läßt sich das doch an der Hand der Akten nicht feststellen, da nach den bisher getroffenen Feststellungen eben die Steuerpflicht nur gegeben ist, wenn festgestellt werden kann, daß der Kläger das jetzt veräußerte Grundstück seinerzeit bei der Auflösung seines Geschäfts in der Absicht, später durch seine Veräußerung Gewinn zu erzielen, zurückbehalten hat, dies aber bisher noch gar nicht erörtert worden ist. Andererseits läßt sich auch auf Grund des Akteninhalts nicht feststellen, daß die danach für die Annahme eines — sei es gewerbsmäßigen oder gelegentlichen — Spekulationsgewinns erforderlichen tatsächlichen Voraussetzungen nicht gegeben sind, vielmehr deutet mancherlei — z. B. der Umstand, daß der Kläger anscheinend bei der Aufgabe des Bauunternehmergewerbes im Jahre 1900 nicht nur das eine hier in Frage stehende Grundstück, sondern auch noch verschiedene andere behalten hat, sowie das von ihm in der mündlichen Verhandlung gemachte Zugeständnis, daß er anderweit auch jetzt noch an Grundstücksspekulationen beteiligt ist, — darauf hin, daß nach beiden Richtungen hin mit der Möglichkeit zu rechnen ist, daß auf Grund weiterer Ermittlungen der spekulative Charakter des Geschäfts schließlich doch festgestellt werden muß. Daher erschien die Sache nicht spruchreif, sondern es nötig, sie zur Vornahme weiterer sachdienlicher Ermittlungen an die Berufungskommission zurückzuverweisen.

Kommt die Berufungskommission dabei wieder zu dem Ergebnis, daß ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn vorliegt, so wird auch die Gewinnberechnung nochmals nachzuprüfen sein, da die jetzt vorliegende offenbar nach rechtlich unzutreffenden Gesichtspunkten aufgestellt ist.

Nach Art. 71 Nr. 7 AusfB. soll der Gewinn aus den zu Spekulationszwecken abgeschlossenen Geschäften „nach den für das Einkommen aus Handel und Gewerbe maßgebenden Grundsätzen“ berechnet werden. Steuerpflichtiger Spekulationsgewinn ist also der Betrag, der sich aus der Gegenüberstellung derjenigen Einnahmen und Ausgaben ergeben würde, die nach Art. 72 AusfB. in Rechnung zu stellen wären, wenn es sich um ein im Betriebe eines Handelsgewerbes abgeschlossenes Geschäft handelte. Daraus folgt aber, daß es zur Feststellung des steuerpflichtigen Gewinns nicht genügt, wie es die Vorinstanzen getan haben, den erzielten Verkaufspreis dem Erwerbspreise und den Erwerbskosten gegenüberzustellen, sondern es müssen, wie beim Grundstückshändler, auf der einen Seite als Ein-

nahmen neben dem Verkaufspreise auch alle sich als Ertrag darstellenden Vorteile und Nutzungen (z. B. Mietzinsen), die dem Steuerpflichtigen während der Besitzzeit erwachsen sind (sogenannte Zwischennutzungen), und auf der andern Seite als Ausgaben neben den Anschaffungskosten gemäß § 54 Abs. 1 und § 53 Abs. 8 Ziff. 2 EStG. und Art. 72^{II} AusfB. auch die auf die Erwerbung, Sicherung und Erhaltung dieses Ertrags gemachten Aufwendungen zur Anrechnung kommen. Das verkennt also die Berufungskommission insbesondere, wenn sie es ablehnt, die vom Kläger verlangte Kürzung von 38,08 M. Brandkassenbeiträgen, 1200 M. Aufwand für Ausbesserungen bei Neuvermietungen und 600 M. Aufwendungen für eine Dachausbesserung zuzulassen. Denn bei den ersten beiden Posten handelt es sich zweifellos um laufende Unterhaltungskosten, die nach den angeführten Gesetzesbestimmungen abzugsfähig sind, die Aufwendungen für eine Dachausbesserung aber müssen bei einem Spekulationsgeschäfte auch als Werbungskosten anerkannt werden, da das Einkommen bei einem solchen eben in der — durch den Verkauf zu realisierenden — Erhöhung des Kapitalwertes besteht und daher alle Aufwendungen, die, wie solche für die Verbesserung des Grundstücks, eine solche Erhöhung bezwecken, recht eigentlich der Erwerbung des Einkommens dienen, also Werbungskosten sind. Unbegründet ist dagegen allerdings das Verlangen des Klägers, 2400 M. Zinsverlust und 2400 M. Mietausfälle abzusetzen, denn dabei handelt es sich nicht um Betriebsverluste, sondern um entgangene Gewinne, die nach dem Einkommensbegriffe nie abzugsfähig sind. Zinsen würden nur dann als Ausgaben zur Anrechnung kommen können, wenn es sich um solche für angeliehenes Kapital handelte. (Im übrigen vgl. wegen der Berechnung der Spekulationsgewinne besonders Friedberg im VerwArch. 11, 575 ff., Jacobi im PrWB. 31, 814 ff. und PrWB. G. i. St. 10, 68).

Mr. 32. (Sachsen-Weimar)

Wertzuwachssteuer. Bei der Ermittlung des vom Kaufpreise des Grundstücks zu kürzenden Werts der aufstehenden Erzeugnisse ist auf den Wert abzustellen, den die Erzeugnisse als Bestandteile des Grundstücks haben, und nicht auf den, den sie bei der Trennung vom Grundstücke haben würden. — Grundsätze für diese Wertermittlung.

Zuwachssteuerfassung der Stadt Weimar vom 12. März 1915 § 22.

Urteil vom 12. September 1917. C 22/17.

Dem Werkmeister B. in Weimar war aus Anlaß des Verkaufs eines Gartengrundstücks eine städtische Zuwachsteuer von 248,06 M. angefordert worden. Er hatte das Grundstück am 15. Juli 1911 für 7143 M. erworben und es am 25. Mai 1915 für 10100 M. wieder verkauft. Die Steuer ist von der Differenz zwischen einem Erwerbspreise von 4402,82 M. und einem Veräußerungspreise von 6311,01 M. berechnet. Diese Preise sind aus den vereinbarten Preisen dadurch gewonnen, daß von dem Erwerbspreise von

7143,— M. als Wert der nicht steuerpflichtigen Gegenstände	
— 3348,— M. gekürzt und	
4 Proz. Erwerbskosten	151,80 M.
Wert der Aufwendungen	434,30 M.
5 Proz. Zuschlag	21,72 M.
+ 607,82 M. hinzugerechnet worden sind	607,82 M.
= 4402,82 M. w. o.	

während von dem Veräußerungspreise von . . . 10 100,— M.
als Wert der nicht steuerpflichtigen Gegenstände — 3 788,99 M.
gekürzt worden sind = 6 311,01 M. w. o.

Die beiden Posten von 3348 M. und 3788,99 M. sollen den Wert der mit erworbenen bzw. mit veräußerten Bodenerzeugnisse (in der Hauptsache Obstbäume) darstellen, der nach § 22 der städtischen Zuwachsteuerfassung vom 12. März 1915 von dem Preise des Grundstücks abzuziehen ist. Der Gemeindevorstand hatte diesen Wert ursprünglich viel höher veranschlagt, ihn aber dann auf Grund eines Gutachtens auf die angegebenen Beträge festgesetzt. Nach Ansicht B.s sind die Ansätze immer noch viel zu hoch. Auf die deswegen von ihm eingewendete Berufung hatte der Berufungsausschuß nochmals ein Gutachten beigezogen und dann der Berufung so weit stattgegeben, daß die Steuer anderweit auf 2,85 M. festgesetzt worden ist. Zu diesem Ergebnis ist er dadurch gekommen, daß er den Wert der Erzeugnisse auf Grund des neuen Gutachtens mit 2810 M. beim Erwerb und mit 4629,50 M. zur Zeit des Verkaufs angenommen hat.

Gegen die Entscheidung des Ausschusses hatte der Gemeindevorstand Revision eingelegt. Er rügte Verletzung des § 22 der Zuwachsteuerfassung, indem er ausführte:

Unter dem Werte, der nach § 22 von den Preisen zu kürzen sei, sei, wie überall in Zuwachsteuerfällen, der gemeine, d. i. der

Verkaufs- oder Verkehrswert, zu verstehen. Nun könnten Obstbäume, die ein gewisses Entwicklungsziel erreicht hätten, als solche nicht Gegenstand des wirtschaftlichen Verkehrs sein; denn wenn sie vom Grund und Boden getrennt würden, würden sie mit Sicherheit eingehen und infolgedessen wertlos sein. Solche Bäume seien daher nur im Zusammenhange mit dem Grund und Boden verwertbar. Deshalb lasse sich auch ihr Verkaufswert nur in diesem Zusammenhange feststellen. Danach sei es aber ganz gleichgültig, nach welcher Methode der Baumwert richtig zu ermitteln sei, bezw. ob die in dem ersten oder in dem vom Berufungsausschuß beigezogenen Gutachten befolgte Methode die richtige sei. Denn die Wertfeststellung sei überhaupt nicht auf den abstrakten Wert der Bäume zu richten, sondern könne zutreffend nur in der Weise erfolgen, daß der Betrag festgestellt werde, um den der Grundstückswert niedriger sein würde, wenn die Bäume nicht vorhanden wären; nur die Differenz zwischen diesem niedrigeren Werte und dem Verkaufswerte des Grundstücks mit den Bäumen stelle den Verkehrswert der Bäume im Sinne des § 22 dar. Denn das Maßgebende bei dem Verkaufe sei das Grundstück; dessen Wert könne daher nicht für die Besteuerung rein arithmetisch in der Weise ermittelt werden, daß man den Wert der Bäume für sich ermittle und vom Gesamtwert abziehe, ohne dabei im Auge zu behalten, ob dann der verbleibende Restwert einen angemessenen Grundstückswert darstelle. Gegen diese Grundsätze verstoße die Entscheidung des Berufungsausschusses, da sie sich in bezug auf die Wertfestsetzung ausschließlich auf das von ihr beigezogene Gutachten stütze. Denn es stehe jedenfalls nicht fest, daß dieses Gutachten jene Grundsätze berücksichtige bezw. daß bei Abzug der darin für die Bäume ermittelten Werte von den Preisen ein angemessener Grundstückswert verbleibe. Um die für Grund und Boden und Erzeugnisse ermittelten Werte in Uebereinstimmung mit den feststehenden Preisen für beide zu bringen, bliebe höchstens der Weg der verhältnismäßigen Verteilung der Preise auf Grund und Boden und Erzeugnisse unter Verwendung der ermittelten Werte als Verteilungsmaßstab.

Das Oberverwaltungsgericht hat die Revision zurückgewiesen.

Gründe.

Der Revisionsbegründung ist darin beizutreten, daß von einem gemeinen Werte von Bodenerzeugnissen im Sinne des bei einem Verkauf unter gemeingewöhnlichen Verhältnissen für die Erzeugnisse für sich zu erzielenden Kaufpreises erst dann die Rede sein kann,

wenn die Erzeugnisse als solche Gegenstand des Verkehrs sind, und daher beim Verkaufe eines Grundstücks mit Erzeugnissen, bei denen das, wie bei den hier fraglichen Obstbäumen, nicht der Fall ist, der Vorschrift des § 22 der städtischen Zuwachsteuerfassung, welcher den Abzug des Werts der Erzeugnisse vom Preise ohne Rücksicht darauf vorschreibt, in welchem Entwicklungsstadium sich die Erzeugnisse befinden, nur in der Weise genügt werden kann, daß der Wert ermittelt wird, den die Erzeugnisse als Bestandteile des Grundstücks haben. Es kann jedoch nicht anerkannt werden, daß der Berufungsausschuß das verkannt oder unbeachtet gelassen habe, indem er der Bewertung der mitverkauften Obstbäume das von ihm beigezogene Gutachten zugrunde legte.

Der Gemeindevorstand geht bei der Bemängelung dieses Gutachtens von unzutreffenden Anschauungen aus, wenn er meint, eine Bewertung unter dem angegebenen Gesichtspunkte könne überhaupt nicht in der Weise vorgenommen werden, daß, wie es in dem Gutachten geschehen sei, der Wert der Bäume unmittelbar geschätzt werde, sondern es müsse ermittelt werden, um wieviel der Wert des Grundstücks ohne Bäume niedriger sein würde, als der bezahlte Preis, da nur die Differenz zwischen diesem Werte und dem Preise den Wert der Bäume vorstelle. Denn eine Vergleichung des Werts des Grundstücks ohne Baumbestand mit dem Preise des Grundstücks mit dem Baumbestand bietet gerade keine Gewähr dafür, daß die Differenz den Wert des Baumbestands darstellt, weil dabei unvergleichbare Größen miteinander verglichen werden. Auch wenn der Gemeindevorstand meinen sollte, daß die Wertermittlung auf die Feststellung der Differenz zwischen den Werten des Grundstücks mit und ohne Bäume zu richten sei, würde aber seiner Schlussfolgerung nicht beizutreten sein, da dieses Verfahren in der Regel dazu führen wird, daß unzulässigerweise (vgl. Amtl. Mitt. über die Zuwachsteuer 1913 S. 203) nicht nur der Wert der Erzeugnisse selbst, sondern auch der Minderwert mit zum Abzug kommt, den der Grund und Boden bei Herausnahme der Erzeugnisse haben würde. Richtig ist allerdings, daß bei der Wertermittlung in den hier fraglichen Fällen „die Frage von Erheblichkeit sein wird, welcher Preis für das Grundstück mit den Erzeugnissen zu erzielen ist, und um wieviel dieser mutmaßlich geringer sein würde, wenn die Erzeugnisse nicht aufstünden“ (vgl. die Entsch. des PrOVG. in Amtl. Mitt. 1917 S. 22), aber damit ist nur gesagt, daß der mutmaßliche Preisunterschied einen wertvollen Anhalt für die Schätzung des Werts

der Erzeugnisse gewährt, aber keineswegs ausgesprochen, daß dieser Preisunterschied selbst in jedem Falle oder ausschließlich diesen Wert darstelle. Die Wertermittlung kann eben, wie der Gemeindevorstand selbst betont, in solchen Fällen nicht im Wege rein arithmetischer Berechnung erfolgen, sondern nur mittels einer die Bedeutung des Bestands von Erzeugnissen bei dem Umsatze des Grundstücks im Verkehre würdigenden Schätzung, die gegebenenfalls und in der Regel durch Sachverständige vorzunehmen sein wird. Das Verfahren, das der Berufungsausschuß mit der Beiziehung eines Sachverständigen-gutachtens eingeschlagen hat, ist daher nicht nur nicht zu beanstanden, sondern allein zutreffend. Daß aber die von ihm gehörten Gutachter bei ihrer Schätzung den Umstand, daß die fraglichen Obstbäume für sich nicht Gegenstand des Verkehrs sein können, nicht beachtet und etwa die Bäume ohne Berücksichtigung ihres untrennbaren Zusammenhangs mit dem Grund und Boden abgeschätzt hätten, ist den Ausführungen des Gutachtens nicht zu entnehmen. Diese Ausführungen lassen im Gegenteil erkennen, daß die Verfasser sich dieses Umstands wohl bewußt gewesen sind, denn sie lassen keinen Zweifel darüber, daß die Gutachter ihre Feststellung auf den Wert gerichtet haben, den die Obstbäume mit Rücksicht auf ihre voraussichtliche nachhaltige Ertragsfähigkeit, also bei Belassung an ihrem jetzigen Standorte haben; damit sind sie aber eben als Bestandteile des Grundstücksganzen gewertet und nicht als Gegenstände für sich. Wenn dabei ein Wert ermittelt worden ist, der so hoch ist, daß nach Abzug des Betrags von dem Kaufpreise für das Grundstück selbst kein angemessener Preis mehr verbleibt, so ist das kein Grund, das Gutachten als unzutreffend anzusehen. Denn daß diese Folge unter Umständen eintritt, wenn man, wie vorgeschrieben, den objektiven Wert der Erzeugnisse am Kaufpreise des Grundstücks kürzt, das ist nicht weiter auffällig, da sich der Kaufpreis nicht notwendig mit dem Grundstückswerte deckt. Das Statut schreibt aber den Abzug des Werts ohne Einschränkung vor. Die Unbilligkeit, die sich im einzelnen Falle daraus ergibt, daß nach dem Abzuge für das Grundstück selbst ein unverhältnismäßig niedriger Preis verbleibt, beruht demnach auf dem Gesetz und nicht auf unrichtiger Handhabung desselben (vgl. Amtl. Mitt. 1912 S. 66/67; 1913 S. 298).

Hiernach war die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Nr. 33. (Sachsen-Coburg)

Einkommensteuer. Zur Frage der Nachprüfbarkeit der Entscheidung der Berufungskommission über die Zulässigkeit kaufmännischer Abschreibungen.

Urteil vom 19. September 1917. C 26/17.

Bei der Entscheidung über die Berufung der Inhaber einer offenen Handelsgesellschaft gegen ihre Veranlagung zur Einkommensteuer hatte die Berufungskommission die völlige Abschreibung von 20 000 M. Auslandsforderungen, die in der Bilanz der Gesellschaft gemacht waren, nicht anerkannt, sondern nur eine Abschreibung von 25 vom Hundert des Nennwerts zugelassen. In der Revision wurde demgegenüber nur geltend gemacht, die Berufungskommission hätte die Abschreibung in voller Höhe zulassen müssen, weil Auslandsforderungen unter den gegenwärtigen Verhältnissen als unbeibringlich angesehen werden müßten, und die Ansicht vertreten, daß das Oberverwaltungsgericht die Entscheidung auch insoweit nachzuprüfen berechtigt und verpflichtet sei. Das Oberverwaltungsgericht hat die Revision zurückgewiesen.

Gründe.

Die Revision rügt nur, daß die Berufungskommission die Auslandsforderungen nicht als voll abschreibbar anerkannt habe, obwohl solche Forderungen unter den gegenwärtigen Zeitverhältnissen als unbeibringlich angesehen werden müßten. Das ist jedoch keine Rechtsrüge, auf die die Revision gestützt werden kann. Die gegenteilige Ansicht der Kläger ist irrig. Die Frage, ob Abschreibungen, die der Steuerpflichtige in seiner Bilanz vorgenommen hat, steuerlich zulässig sind oder nicht, kann allerdings eine Rechtsfrage sein. Sie ist es aber nur so weit, als es sich darum handelt, ob bei der Abschreibung die durch das Handelsgesetzbuch und den kaufmännischen Gebrauch gezogenen Grenzen eingehalten sind. Die Frage dagegen, wie die Abschreibungen innerhalb dieser Grenzen zu bemessen sind, ist eine reine Tatfrage (vgl. Jahrb. 4, 58/59). Nur um die letztere Frage handelt es sich aber bei der erhobenen Revisionsrüge. Denn die Beteiligten sind sich darüber einig und es ist auch zutreffend, daß die von den Klägern vorgenommene volle Abschreibung der Auslandsforderungen nach Gesetz und kaufmännischem Brauch nur zulässig wäre, wenn die Forderungen als unbeibringlich anzusehen wären, und der Streit dreht sich nur um die Tatfrage, ob bezw.

wieweit sie das nach Lage der Verhältnisse sind. Die Entscheidung der Berufungskommission, daß sie es nicht sind, ist daher als Ergebnis einer bloßen Tatsachenwürdigung mit der Revision nicht anfechtbar. Daß die Berufungskommission sich bei dieser Entscheidung allein auf das Gutachten der Handels- und Gewerbekammer gestützt hat, ist kein Verfahrensmangel, denn die Auswahl der Beweismittel und die Bestimmung des Umfangs der Beweisaufnahme steht im freien Ermessen der Berufungskommission. Wenn aber danach davon auszugehen ist, daß die fraglichen Forderungen mit 75 vom Hundert ihres Nennwerts zurzeit noch nicht als unbeibringlich anzusehen sind, so kann nicht verlangt werden, daß ihre Besteuerung bis zu dem Zeitpunkte aufgeschoben wird, wo sie wirklich eingehen und sich erweist, daß sie wirklich noch beitreibar waren. Denn bei der Ermittlung des Geschäftsgewinnes sind nach Steuer- und Handelsrecht alle Gegenstände des Anlage- und Betriebskapitals mit dem Werte zu berücksichtigen, den sie zur Zeit der Aufstellung der maßgebenden Bilanz haben. Forderungen, die nicht unbeibringlich sind, gehören daher zu den geschäftlichen Einnahmen des Jahres, dessen Ertrag jeweils der Besteuerung zugrunde zu legen ist, gleichviel ob sie in diesem Jahre auch eingegangen sind oder nicht, und ihre Besteuerung als Geschäftsgewinn dieses Jahres ist daher zulässig und allein richtig, wenn auch, wie den Klägern zuzugeben ist, der Staatsfiskus im Grunde durch eine ungerechtfertigte Abschreibung nicht geschädigt wird, weil spätere Zahlungen auf früher abgeschriebene Forderungen als Zuwachs des Betriebskapitals die Einnahmen und damit gegebenenfalls den steuerpflichtigen Geschäftsgewinn des Jahres vermehren, in dem die Zahlung erfolgt.

Hiernach war die Revision zurückzuweisen.

Nr. 34. (Schwarzburg-Sondershausen)

Einkommensteuer. Für die Anrechnung des vollen (Jahres-) Mietwerts einer Wohnung in einem dem Steuerpflichtigen gehörigen Hause ist nicht erforderlich, daß der Steuerpflichtige die Wohnung dauernd benutzt, sondern genügend, daß sie ihm dauernd zur Benutzung zur Verfügung steht bzw. dazu dauernd bereitgehalten wird.

Einkommensteuergesetz vom 15. Februar 1912, Ges. S. 39, § 16⁴.
Ausführungsverordnung dazu vom 15. Dezember 1912, Ges. S. 756,
Art. 25.

Urteil vom 10. Oktober 1917. C 19/17.

Der Kläger, der seinen Wohnsitz in Berlin hat, ist zusammen mit seinen Kindern Eigentümer eines Wohnhausgrundstücks in A. im Fürstentum. Das Haus ist ständig zum Bewohnen eingerichtet und wird vom Kläger und seiner Familie in jedem Jahr etwa zwei Monate als Sommerwohnung benutzt. Er war deshalb mit 2000 M. Einkommen aus diesem Grundbesitz zur Einkommensteuer veranlagt worden, wobei der Betrag von 2000 M. als ortsüblicher Jahresmietwert angenommen worden war. Er hält diese Heranziehung für ungerecht, weil er glaubt, höchstens mit dem Werte der zweimonatigen Nutzung veranlagt werden zu können. Mit der Berufung hatte er nur erreicht, daß der Jahresmietwert anderweitig auf 1000 M. herabgesetzt wurde. Seine Revision ist vom Oberverwaltungsgericht zurückgewiesen worden.

Gründe.

Es ist richtig, daß für die Veranlagung des Klägers in Frage kommen die Vorschriften der §§ 4, 16 Abs. 4 und 18 EStG. Nicht zutreffend ist aber der Einwand des Klägers, daß eine Verletzung dieser Vorschriften vorliegt und deshalb seine Veranlagung zu Unrecht erfolgt sei. Denn wenn er — und das ist der wirklich wesentliche Einwand gegen die Art der Berechnung des Einkommens — den nach § 16 Abs. 4 zu berechnenden Nutzen des nicht vermieteten, sondern von ihm selbst bewohnten Hauses überhaupt nicht anerkennen oder nur nach der Zeit bemessen haben will, die er tatsächlich alljährlich in dem Hause anwesend ist, so irrt er in der Bedeutung dieser gesetzlichen Vorschrift. Nicht darauf kommt es an, daß ein selbstgenutztes Grundstück nur zeitweise in Benutzung genommen wird, sondern darauf, daß es dem Berechtigten dauernd zur Verfügung steht, zu Zwecken der Nutzung jederzeit dienstbar ist und gemacht werden kann. Das nach den ortsüblichen Mietpreisen zu bemessende Einkommen ist aber dann auch nicht nach der Zeitdauer zu berechnen, die der Berechtigte in dem Wohngebäude verbringt, sondern nach dem Jahreswerte, den die Wohnung oder das Haus im Vergleiche mit andern gleichen Mietwohnungen unter Berücksichtigung der ortsüblichen Mietsätze überhaupt darstellt.

Wenn also die Steuerbehörde als Einkommen aus dem dem Kläger gehörigen Grundbesitz, da er die zeitweise und wiederkehrende Ausübung der Nutzung nicht bestreitet und nicht in Abrede stellt, daß das Haus seiner eigenen Nutzung zu Wohnzwecken vorbehalten

bleiben soll, den Mietwert nach den ortsüblichen Mietpreisen als Jahreseinkommen festgestellt hat, so ist das nicht richtig. Denn daß der Kläger nur einen kleinen Teil des Jahres in dem Hause wohnt, ist nicht die Folge des Entschlusses, das Gebäude in der übrigen Zeit überhaupt unbenuzt zu lassen, oder die Folge der Unmöglichkeit, das Gebäude zu vermieten, sondern gerade die Folge des Entschlusses, das Gebäude der eigenen jederzeitigen, wenn auch nur jährlich während einiger Sommermonate geübten Nutzung tatsächlich dauernd vorzubehalten (vgl. Fuißing Bd. 1 [7.] S. 196 unter c).

Daran ändert auch der Hinweis nichts, daß die Heizanlagen des Hauses zurzeit einen Aufenthalt im Winter angeblich verbieten, — früher ist es offenbar auch ständig im Winter bewohnt worden, denn dieser Zustand ist nur belassen, weil nach den Lebensgewohnheiten des Klägers eben nur eine Ausübung der Nutzung im Laufe des Sommers, nicht aber im Winter, für ihn in Frage kommt. Es kann aber nicht behauptet werden, daß es gänzlich unmöglich sei, das Gebäude auch im Winter für eigne Zwecke nutzbar zu machen.

Nr. 35. (Schwarzburg-Rudolstadt)

Einkommensteuer. Waisenrenten sind bei der Veranlagung dem Einkommen der Mutter zuzurechnen.

Einkommensteuergesetz vom 15. Februar 1912, Ges. S. 19, § 13 Abs. 2^b,

Ausführungsverordnung dazu vom 15. Dezember 1912, Ges. S. 765, Art. 15.

Urteil vom 10. Oktober 1917. C 74/17.

Der Witwe W. in A. waren bei ihrer Veranlagung zur Einkommensteuer für 1915 und 1916 Waisenrenten, die ihren drei Kindern auf Grund des Militärhinterbliebenengesetzes vom 17. Mai 1907 und der Reichsversicherungsordnung gezahlt werden, angerechnet worden. Ihre Berufung dagegen war als unbegründet zurückgewiesen worden. Das gleiche Schicksal hatte auch die von ihr gegen die Berufungsentscheidung eingewendete Revision.

Gründe.

Die Revision bestreitet, daß die den Kindern der Revisionsklägerin gewährten Waisenrenten in der Hand der Mutter zu versteuern seien.

Die die bestrittene Frage bejahende Entscheidung der Berufungskommission ist gerechtfertigt, wenn entweder die fraglichen Bezüge

als Einkommen der Mutter — nicht der Kinder — zu gelten haben, oder wenn sie — nimmt man an, daß sie eigenes Einkommen der Kinder darstellen — gemäß § 13 Abs. 1 EStG. dem Einkommen der Mutter als des Haushaltungsvorstands zuzurechnen sind.

Die erste, in Schrifttum und Rechtsprechung verschieden beurteilte Frage kann für den gegenwärtigen Fall dahingestellt bleiben, da, mag man auch mit der Revision ein eigenes Bezugsrecht der Mutter in Abrede stellen, doch jedenfalls die Anwendung des § 13 EStG. zur Bestätigung der angefochtenen Entscheidung führen muß.

Nach dieser Gesetzesbestimmung findet grundsätzlich eine Zurechnung des Einkommens der einem Haushalte angehörigen Familienglieder zum Einkommen des Haushaltungsvorstands statt. Ausnahmen von dieser grundsätzlichen Bestimmung treten nur ein, soweit sie in Abs. 2 durch die Vorschrift selbständiger Veranlagung in besonderen Fällen vorgesehen sind.

Hinsichtlich der Kinder ist dies nur der Fall, soweit sie „in der Verfügung des Haushaltungsvorstandes nicht unterliegendes Einkommen aus eigenem Erwerb oder aus anderen Einkommensquellen beziehen“. Die Entscheidung hängt danach nur davon ab, ob die Waisenpensionen im Sinne des Gesetzes „der Verfügung des Haushaltungsvorstandes unterliegen“. Die gleiche Vorschrift, die die Sondershäuser Einkommensteuergesetze — in dieser Beziehung im wesentlichen unverändert — vom 1. Februar 1894, 11. Dezember 1897, 15. Februar 1912 enthalten, enthielt das preußische Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 in § 11. Sie ist für das preußische Recht in ständiger Handhabung dahin ausgelegt worden, daß eine Zusammenrechnung nur dann zulässig sein sollte, wenn dem Haushaltungsvorstande kraft eigenen Rechts die Verfügungsbefugnis in betreff des Einkommens der Haushaltsangehörigen derart zustand, daß es „kraft dieses eigenen Rechtes Einkommen des Haushaltungsvorstandes wurde“. Danach setzte die Zusammenrechnung voraus, daß dem Haushaltungsvorstand an den Einkommensquellen des Kindes kraft Gesetzes oder Vertrags das Nießbrauchsrecht zustand (vgl. Pr.D.W.G. in St. 11, 154; Fuißing [8] Anm. 5 zu § 10 EStG. und die Begründung der G.G. Nov. zu § 11 alter, § 10 neuer Fassung).

Die Handhabung des Gesetzes im Fürstentum Schwarzburg-Sondershausen hat sich dieser preußischen Praxis nicht angeschlossen. Vielmehr hat man dort regelmäßig die Voraussetzung, daß das Einkommen der Verfügung des Haushaltungsvorstandes unterliegen

müßte, schon dann für gegeben erachtet, wenn dem Haushaltungsvorstande zwar nicht das Nießbrauchsrecht, wohl aber das Verwaltungsrecht am Einkommen des Kindes zu stand und wenn tatsächlich über das Einkommen des Kindes von dem Haushaltungsvorstande frei, im wesentlichen zur Befriedigung der Bedürfnisse des gemeinschaftlichen Haushalts, verfügt werden konnte.

Diese ständige Praxis zu verwerfen, würde für das Oberverwaltungsgericht eine Veranlassung nur vorliegen, wenn sie mit dem Wortlaut und Sinne der gesetzlichen und der Ausführungsvorschriften nicht vereinbar wäre. Das kann indessen nicht anerkannt werden.

Will man der Vorschrift überhaupt eine selbständige Bedeutung beimessen und nicht annehmen, daß sie nur etwas Selbstverständliches zum Ausdruck bringe (vgl. die bereits angeführte Begründung zu § 10 des preußischen Einkommensteuergesetzes in neuer Fassung), so muß man unter „Verfügung“ des Haushaltungsvorstands etwas anderes verstehen, als das ihm gesetzlich oder vertragsmäßig zustehende Nutznießungsrecht. Es hätte nahegelegen, bei der Neufassung des Gesetzes dem Sprachgebrauche des Bürgerlichen Gesetzbuchs zu folgen, wenn man materiell etwas mit seinen Vorschriften Uebereinstimmendes zum Ausdruck bringen wollte. Daß man das nicht getan hat, kann selbstverständlich darauf zurückgeführt werden, daß man ältere Bestimmungen im bisherigen Wortlaut übernommen hat. Aber das Mindeste, was daraus gefolgert werden kann, ist, daß man eine Praxis nicht ablehnt, die dem vom Gesetze gebrauchten Ausdrucke nicht zuwiderläuft. „Verfügung“ im Sinne des Gesetzes kann jedenfalls der weitergehende Begriff sein gegenüber der von der preußischen Praxis bevorzugten Auslegung, und eine Handhabung, wie sie im Fürstentum Schwarzburg-Sondershausen üblich ist, kann daher als mit dem Gesetz im Widerspruch stehend nicht bezeichnet werden.

Auch die Ausführungsverordnung steht ihr nicht entgegen. Wenn dort auch (Art. 15) die Vorschriften des BGB. über die Nutznießung des elterlichen Gewalthabers am Vermögen des Kindes wiederholt werden, und wenn neben dem gesetzmäßigen das vertragsmäßige Nutznießungsrecht erwähnt wird, so kann das doch nicht dahin ausgelegt werden, daß damit die Fälle abgegrenzt sein sollen, in denen dem Haushaltungsvorstand ein „Verfügungsrecht“ am Einkommen des Kindes zusteht. Der Wortlaut der Vorschrift ergibt, daß nur klargestellt werden soll, inwieweit Abwurf des Vermögens des Kindes als eigenes Einkommen des Inhabers der elterlichen Gewalt — der in der Regel der Haushaltungsvorstand sein wird

— zu gelten hat; die Frage, inwieweit eigenes Einkommen des Kindes dem des Haushaltungsvorstands zuzurechnen ist, wird dadurch nicht berührt.

So wenig wie hiernach dem Wortlaute, widerspricht die Sondershäuser Praxis aber auch dem Sinn und der Absicht des Gesetzes. Das ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift.

Das Klassensteuergesetz vom 2. Januar 1853, Ges. S. 1, bestimmte, daß die Erhebung der Klassensteuer in der Regel nach Haushaltungen erfolgen sollte, daß aber solche Personen, die eigenes Vermögen im Genuß oder einen selbständigen Erwerbszweig haben, bei der Besteuerung nicht als Angehörige zu betrachten sein sollten. An diesem Zustande hat man bei Erlaß des Einkommensteuergesetzes vom 1. Februar 1894, auf das die hier in Frage stehende Vorschrift auch ihrem Wortlaute nach zurückgeht, nichts ändern wollen (vgl. Vdtgs-Vhdlgn. 1892/95 Abt. I S. 61, Begründung zu § 13, und Abt. II S. 98, Bericht zu § 13 des Gesetzentwurfs).

Der Sinn der Besteuerung nach Haushaltungen kann aber nur der sein, daß alles Einkommen der Haushaltsangehörigen, das auf Grund der Haushaltsgemeinschaft der Verfügung des Haushaltungsvorstands tatsächlich unterliegt, steuerlich als Einheit zu betrachten ist.

Solange das der Standpunkt des Gesetzes ist — in einzelnen Bundesstaaten hat die Gesetzgebung ihn verlassen — läßt sich gegen die Zulässigkeit einer Handhabung, wie sie in Sondershausen besteht, nichts einwenden. Denn in dem Verwaltungsrecht ist das Recht zur Verfügung über das Kindeseinkommen begründet, und darin liegt auch jedenfalls die Möglichkeit — auf die tatsächliche Gestaltung im einzelnen Falle kommt es nicht an —, dieses Einkommen zur Bestreitung gemeinschaftlicher Haushaltsbedürfnisse zu verwenden.

Vom Standpunkte der hiernach als unbedenklich anzuerkennenden Praxis ist die Zurechnung der Waisenpensionen zu dem Einkommen der verwitweten Mutter gerechtfertigt. Sie ist zur Verfügung über diese Bezüge ihrer Kinder berechtigt. Wenn auch eine Verpflichtung besteht, sie in erster Linie für den Unterhalt und die Erziehung der Kinder zu verwenden, so ist ihre Stellung doch eine wesentlich ungebundenere und freiere, als sie es z. B. gegenüber Stipendien u. dgl. sein würde (vgl. PrDVG. G. i. St. 2, 102). Und es ist weiter zu beachten, daß die Bedürfnisse der Kinder in den bezeichneten Richtungen sich im Rahmen der durch die Familien-(Haushalts-) Gemeinschaft begründeten und in ihr zu erfüllenden Verpflichtungen

halten, so daß auch in dieser Beziehung der innere Grund für die Zusammenrechnung gegeben ist.

Damit ist auch widerlegt, was die Revision dagegen vorbringt, daß die Steuerbehörden denjenigen, der aus irgendeinem Grunde zur Abhebung der Renten für andere berechtigt wäre, zur Besteuerung dieser Bezüge heranziehen wollten. Nicht die Berechtigung zur Empfangnahme ist das Maßgebende, sondern das Recht zur Verfügung über den abgehobenen Geldbetrag, vorausgesetzt, daß die die besondere Vorschrift begründende Familien- oder Haushaltsgemeinschaft besteht.

Wenn im übrigen die Revision auf die Ungerechtigkeit einer Besteuerung der Waisenrenten überhaupt hinweist, so sind das Einwendungen, die hier nicht berücksichtigt werden können. Sie richten sich gegen das Gesetz und seine Zweckmäßigkeit und können nur Beachtung finden, wenn eine Änderung des Gesetzes in Frage kommen könnte.

Nr. 36. (Schwarzburg-Rudolstadt)

Einkommensteuer. Einkünfte, die zur Bestreitung des Lebensunterhalts des Steuerpflichtigen und seiner Familie notwendig sind und verwendet werden, sind aus diesem Grunde nicht steuerfrei.

Unterstützungen, die der Familie eines Kriegsteilnehmers mit Rücksicht auf ein zwischen dem Geber und dem Kriegsteilnehmer vor dem Kriege bestandenes bzw. noch bestehendes Dienstverhältnis gewährt werden, bilden Einkommen des Kriegsteilnehmers aus gewinnbringender Beschäftigung.

Einkommensteuergesetz vom 28. Juni 1913, Ges. S. 243, § 9⁴, § 11 II² und § 17.

Urteil vom 17. Oktober 1917. C 33/17.

Einem Kriegsteilnehmer, der vor seinem Eintritt ins Heer bei einer Aktiengesellschaft mit einem Jahresgehalt von 4500 M. angestellt war und von dieser während der Einberufung jährlich 3750 M. „als freiwillige Familienunterstützung“ weiter erhielt, war dieser Betrag bei der Veranlagung zur Einkommensteuer als Einkommen angerechnet worden. Seine Berufung dagegen und ebenso seine Revision ist als unbegründet zurückgewiesen worden.

Gründe.

Wenn der Kläger mit dem Hinweise darauf, daß die seiner Familie von der Schwarzb. Papierzellstoffabrik gewährten Zuwen-

dungen für den Unterhalt der Familie und die Kindererziehung restlos verbraucht würden, sagen will, daß Einkünfte, soweit sie zur Bestreitung des notwendigen Lebensunterhalts erforderlich sind, steuerfrei seien, so befindet er sich im Irrtum. Nach dem wirtschaftlichen Einkommensbegriffe, der auch für die Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens maßgebend ist, ist das Einkommen gerade der Inbegriff der dem einzelnen aus seinen Erwerbsquellen zufließenden wirtschaftlichen Güter, die ihm zur Bestreitung des Lebensunterhalts für sich und seine Familie zur Verfügung stehen. Aufwendungen aus den Einkünften zur Bestreitung des Lebensunterhalts stellen sich daher als Verwendung steuerpflichtigen Einkommens dar, aber nicht als eine Einkommensminderung. Das ist auch im § 11 II² EStG. durch die Bestimmung zum Ausdruck gebracht, daß Aufwendungen zur Bestreitung der Kosten des Haushalts des Steuerpflichtigen und des Unterhalts seiner Familie von den Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Die Revision ist aber auch im übrigen nicht begründet.

Ausdrückliche Bestimmungen, wonach die fraglichen Bezüge von jährlich 3750 M. — etwa mit Rücksicht auf die Eigenschaft des Klägers als Feldzugteilnehmer — steuerfrei zu lassen wären, enthält das Einkommensteuergesetz nicht. Daher würden sie nur steuerfrei sein, wenn sie nicht zu den Einkünften gehörten, deren Gesamtheit nach §§ 9 ff. EStG. das steuerpflichtige Einkommen bildet. Sie gehören jedoch dazu. Zwar ist es zweifelhaft, ob sie, wie der Vertreter des Staatsfiskus annimmt, als Einkünfte der im § 17 Ziff. II 1 oder 2 bezeichneten Art angesehen werden können. Sie sind aber jedenfalls Einkommen aus gewinnbringender Beschäftigung im Sinne des § 9⁴ und des § 17 Ziff. I 1 oder 2 EStG. Denn nach den Feststellungen der Berufungskommission erhält sie der Kläger bzw. seine Familie „in Anbetracht der bisher geleisteten Dienste . . . mit Rücksicht auf das bestandene Dienstverhältnis sowie in Erwartung der Fortsetzung dieses Dienstverhältnisses nach dem Kriege“. Es darf also angenommen werden, daß das Dienstverhältnis zwischen dem Kläger und der Aktiengesellschaft bisher nicht förmlich gelöst worden ist und deshalb fortbesteht. Dann sind aber Zahlungen, welche die Dienstherrin dem Kläger oder dessen Familie mit Rücksicht auf dieses Dienstverhältnis leistet, für den Kläger Einkünfte aus dem Dienstverhältnisse und keine Schenkungen der Dienstherrin an ihn, auch wenn eine gesetzliche Verpflichtung der Dienstherrin zur Leistung und ein Rechtsanspruch des Klägers

darauf nicht besteht, sondern die Zahlungen der Dienstherrin freiwillige und jederzeit widerrufliche Leistungen sind. Daran wird auch dadurch nichts geändert, daß der Kläger zurzeit seinerseits an der Dienstleistung verhindert ist und tatsächlich keine Dienste leistet, für welche die Zahlungen der Gesellschaft die Gegenleistung sind. Denn die Vergütung aus einem Dienstvertrage verliert auch sonst die Eigenschaft als solche und als Gegenleistung des Dienstberechtigten nicht dadurch, daß der Dienstverpflichtete vorübergehend (z. B. durch Krankheit oder militärische Friedensübungen) an der Dienstleistung verhindert ist (vgl. BGB. § 616 und HGB. § 63). Das alles hat das Oberverwaltungsgericht schon in dem Urteile vom 10. Januar 1917 — C 128/16¹⁾ — ausgesprochen, und daran ist auch jetzt festzuhalten. Die Berufungskommission hat demnach die strittigen Bezüge ohne Rechtsirrtum als steuerpflichtig angesehen.

Nr. 37. (Schwarzburg-Rudolstadt)

Einkommensteuer. Die Vorschriften über die Bedeutung wesentlicher Veränderungen der Einkommensquelle für die Veranlagung finden auch bei den selbständig steuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften Anwendung.

Zu den steuerpflichtigen Ueberschüssen einer Aktiengesellschaft gehören diejenigen Beträge nicht, die aus den Ueberschüssen zur Deckung einer Unterbilanz aus Vorjahren verwendet worden sind.

Einkommensteuergesetz vom 28. Juni 1913, GesG. S. 243, § 12 4 u. 12 § 16 7.

Urteil vom 3. November 1917. C 51/17.

Eine Aktiengesellschaft, deren Fabrikanlagen (Papierzellstoffabrik) im Juli 1915 vollständig niedergebrannt waren und noch nicht wieder haben aufgebaut werden können, war für das Steuerjahr 1917 mit 206 848 M. gewerblichem Einkommen veranlagt worden. Dabei war angenommen worden, daß der Veranlagung das Ergebnis des Geschäftsjahres 1915/16 zugrunde zu legen sei und dieses sich auf den veranlagten Betrag stelle. Die Gesellschaft hatte dagegen mit der Berufung eingewendet, daß der wirklich verteilte Ueberschuß des Geschäftsjahres 1915/16 nur 37 212 M. betrage; der veranlagte Betrag stelle den Bruttoüberschuß dar, aus diesem hätten aber nach gesetzlicher Vorschrift 168 932 M. Verlustvortrag aus den Vorjahren

1) Vgl. Nr. 3 dss. Bandes.

gedeckt werden müssen, diese seien nicht steuerpflichtig. Die Berufung war mit folgender Begründung zurückgewiesen worden:

„Von der im § 12 Ziff. 3 und 4 EStG. vom 28. Juni 1913 aufgestellten Regel, daß die Veranlagung nach dem Ergebnisse des dem Steuerjahre unmittelbar vorangegangenen Kalender- oder Wirtschaftsjahres und bei Steuerpflichtigen, die Handelsbücher nach Vorschrift der §§ 38 ff. HGB. führen, nach dem Durchschnitt der 3 der Veranlagung unmittelbar vorangegangenen Betriebsjahre zu erfolgen hat, ist im § 12 Ziff. 12 insofern eine Ausnahme gemacht, daß in dem Falle, wo eine Einkommensquelle innerhalb des maßgebenden Zeitraums bis zur Zeit der Veranlagung in sachlicher oder persönlicher Beziehung eine wesentliche Veränderung erfahren hat, das Einkommen aus dieser Quelle seit ihrer Umgestaltung zur Neuveranlagung zu ziehen ist. Eine derartige wesentliche Änderung der Einkommensquelle hat im vorliegenden Falle stattgefunden. Ihre Fabrik ist Ende Juli 1915 abgebrannt und auf Ihre Abmeldung vom 7. August 1915 ist die für 1915 veranlagte Einkommensteuer vom 1. August 1915 ab abgeschrieben worden. Sie haben dann Holzhandel betrieben und sind, nachdem Sie im Steuerjahr 1916 trotz der Aufnahme dieses gewinnbringenden Geschäftsbetriebes noch steuerfrei gelassen waren, für 1917 zur Einkommensteuer wieder nach Maßgabe Ihres im Betriebsjahre 1916 erzielten Gewinns veranlagt worden. Dies ist durchaus der angezogenen gesetzlichen Vorschrift entsprechend geschehen. Denn daß in Ihrem Falle eine wesentliche Änderung der Einkommensquelle in sachlicher Beziehung vorliegt, ist nicht zu bezweifeln und wird auch durch die Auslegung, die eine ähnliche Bestimmung im § 9 Ziff. 3 PrEStG. durch die Rechtsprechung des preuß. Oberverwaltungsgerichts erfahren hat, bestätigt.“

Gegen diese Entscheidung hatte die Gesellschaft Revision eingelegt. Es wurde bestritten, daß eine Quellenänderung überhaupt eingetreten sei, und geltend gemacht, daß eine solche auch für die Veranlagung der Klägerin ohne Bedeutung sein würde, weil Quellenänderungen bei der Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens von Aktiengesellschaften nach Lage der Gesetzgebung nicht in Betracht kämen. Außerdem wurde darauf hingewiesen, daß auch bei Zugrundelegung des Ergebnisses des Geschäftsjahres 1915/16 allein jedenfalls nicht mehr als 37 212 M. veranlagt werden könnten, weil nur dieser Betrag zu den nach dem Gesetz die Steuerpflichtigkeit begründenden Zwecken verwendet worden sei. Das Oberverwaltungsgericht hat

der Revision stattgegeben und die Sache an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Die Ansicht der Klägerin, daß die Vorschriften über den Einfluß von Quellenänderungen auf die Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens auf Aktiengesellschaften nicht anwendbar seien, ist nicht richtig. Die Rechtslage ist in dieser Beziehung im Fürstentum anders wie in Preußen. Zwar ist im § 16 Ziff. 7 des schw.-rudolstädtschen Einkommensteuergesetzes wie im § 15 des preußischen bestimmt, daß bei Aktiengesellschaften als steuerpflichtiges Einkommen die Ueberschüsse gelten sollen, die während des für die Veranlagung maßgebenden Zeitraums im Jahresdurchschnitt zu bestimmten im Gesetz bezeichneten Zwecken verwendet worden sind. Aber das ist nicht das Entscheidende bei der Frage. Für Preußen ergibt sich vielmehr die Nichtanwendbarkeit der Grundsätze über den Einfluß von Quellenänderungen auf die Einkommensfeststellung bei den nichtphysischen Personen daraus, daß im § 9 Ziff. 6 EStG. für diese besonders weiter bestimmt ist, daß „die Steuerpflicht der nichtphysischen Personen erst eintritt, wenn ein das Vorhandensein von Ueberschüssen ergebender Abschluß vorliegt“. Denn dadurch gewinnt erst die Bestimmung des § 15 die Bedeutung, daß bei den nichtphysischen Personen Gegenstand der Besteuerung nicht, wie bei den physischen Personen, das — nur nach den Ergebnissen der Vergangenheit zu ermittelnde — Einkommen des Steuerjahres, sondern das Ergebnis eines bestimmten vergangenen Zeitraums selbst und die Besteuerung der nichtphysischen Personen demnach eine reine Nachbesteuerung ist; das allein ist aber der Grund, weshalb bei der Veranlagung dieser Steuerpflichtigen der Bestand der Einkommensquellen zur Zeit der Veranlagung und demgemäß auch Aenderungen ohne Bedeutung sind, die in diesem Bestande während des für die Veranlagung maßgebenden Zeitraumes eingetreten sind (vgl. Fuisting-Struß, EStG. (8) I, 1 S. 442/43 und S. 684 Anm. 4). Im Fürstentum besteht jedoch eine solche Sondervorschrift nicht. Hier gilt vielmehr für die nichtphysischen Personen der allgemeine Grundsatz, daß für die Veranlagung der Bestand der einzelnen Einkommensquellen bei Beginn des Steuerjahres maßgebend ist (§ 12 Ziff. 1), ebenso wie für die physischen. Wie bei diesen ist daher Gegenstand der Besteuerung auch bei ihnen das aus den zur Zeit der Veranlagung bestehenden Quellen zu erwartende Einkommen des Steuerjahres und der Betrag gewisser Verwendungen aus den Ueberschüssen vergangener

Geschäftsjahre nur der Maßstab, nach dem jenes Einkommen kraft gesetzlicher Vorschrift sich bestimmt, wie bei den physischen Personen der Ertrag, den die einzelnen Quellen in einem bestimmten vergangenen Zeitraume geliefert haben. Bei dieser Sachlage ist aber kein Grund ersichtlich, warum die Vorschriften des § 12 Ziff. 12 bezw. Ziff. 4, die für die Veranlagung überhaupt und für die des gewerblichen Einkommens insbesondere allgemein anordnen, daß bei wesentlichen Änderungen der Einkommensquelle während des für die Veranlagung maßgebenden Zeitraums nur die seit dem Eintritte der Änderung verstrichene Zeit berücksichtigt werden darf, nicht anwendbar sein sollen. Denn wenn nach dem Gesetz auf die Tatsache gewisser Verwendungen in der Vergangenheit die Annahme gegründet werden soll, daß im Steuerjahre Verwendungen in gleicher Höhe erfolgen werden, so können hierbei Veränderungen in den Betriebsverhältnissen während der Verwendungsperiode sehr wohl Bedeutung gewinnen, sofern dadurch möglicherweise die Voraussetzungen für die Verwendungen geändert werden und deshalb die bisherigen Verwendungen keinen zulässigen Schluß auf die künftigen mehr gestatten. Jedenfalls wird daher die Berücksichtigung von Quellenänderungen keineswegs, wie die Klägerin annimmt, durch die besondere Gestaltung begrifflich ausgeschlossen, die der Besteuerung der nichtphysischen Personen nach § 16 Ziff. 7 EStG. eigen ist. Ein anderer Grund, weshalb das der Fall sein sollte, ist aber auch nicht zu erkennen. Die Rechtsprechung und die Praxis im Königreich Sachsen, auf welche die Klägerin noch verwiesen hat, können hier ebenso wenig maßgebend sein, wie die in Preußen. Denn die Verhältnisse liegen auch in Sachsen insofern anders wie im Fürstentum und ebenso wie in Preußen, als dort auch — und zwar noch bestimmter und klarer als wie in Preußen — die Besteuerung der Erwerbsgesellschaften als eine reine Nachbesteuerung geregelt ist (vgl. Einkommensteuergesetz vom 24. Juli 1900 § 4 Abs. a und dazu Wachler, Sächs. Einkommensteuergesetz (3) S. 24 Anm. 9 zu § 4); die rechtliche Grundlage für die Entscheidung der Streitfrage ist dort also auch eine andere wie im Fürstentum.

Begründet ist dagegen die Beschwerde darüber, daß die Berufungskommission eine wesentliche Quellenänderung als vorliegend angenommen hat.

In der Berufungsentscheidung ist darüber nur gesagt, im vorliegenden Falle liege ein wesentliche Quellenänderung unzweifelhaft vor, da die Klägerin, nachdem ihre Fabrik im Juli abgebrannt sei,

in der Folge Holzhandel zu treiben begonnen habe, und in den Akten ist auch sonst Näheres in dieser Beziehung nicht festgestellt. Das genügt aber nicht, um eine Quellenänderung anzunehmen. Eine solche würde zwar vorliegen, wenn die Klägerin von der Herstellung von Papierzellstoff zum Holzhandel übergegangen wäre. Das kann aber nach der gegebenen Sachlage nicht angenommen werden. Jedenfalls wäre eine solche Annahme dann nicht gerechtfertigt, wenn der „Holzhandel“ der Klägerin, wie sie behauptet, nur darin besteht, daß sie die Hölzer, die sie zur Zeit des Brandes ihrer Fabrik auf Lager oder an der Hand hatte, verkauft, weil sie den Fabrikbetrieb zurzeit wegen des bestehenden Bauverbots nicht wieder aufnehmen kann und sie deshalb die Hölzer loschlagen muß, wenn sie sie nicht verderben lassen will. Denn dabei handelt es sich um Geschäfte, die durch die gegenwärtige Lage des bisherigen Betriebs geboten sind und aus dessen Rahmen nicht herausfallen, zumal wenn es richtig ist, daß Zellstoffabriken überhaupt Holzhandel in einem gewissen Umfange zu betreiben pflegen und die Zukäufe, welche die Klägerin während des „Ausverkaufs“ vorgenommen hat, sich, wie sie behauptet, in den danach üblichen Grenzen gehalten haben. Eine Quellenänderung würde jedoch auch dann, wenn das letztere nicht der Fall wäre, sondern die Klägerin, wie die Vertretung des Staatsfiskus behauptet, den Holzhandel jetzt als Selbstzweck betriebe, höchstens in Frage kommen, wenn den Umständen nach anzunehmen wäre, daß die Klägerin von jetzt ab den Holzhandel dauernd oder doch für vorläufig unbegrenzte Zeit als Selbstzweck ausschließlich oder neben ihrem bisherigen Gewerbe betreiben will, und es sich nicht bei dem jetzigen Handel nur um eine bloß vorübergehende Einstellung des Betriebs auf die durch den Fabrikbrand geschaffene Zwangslage handelt. Denn nur im erstern Falle würde eine Aenderung des Gegenstands des Unternehmens vorliegen, wie sie für die Annahme einer wesentlichen Quellenänderung vorausgesetzt wird, während es sich im letztern nur um eine quantitative Veränderung in dem bisherigen Betriebe handeln würde, die in der Regel keine Quellenänderung darstellt (vgl. besonders *Fuisting-Struß*, *EstG.* (8) Bd. 1 S. 378 Anm. 9 und S. 384 Anm. 12). Jedenfalls bedarf es also in dieser Beziehung noch weiterer Aufklärung in tatsächlicher Beziehung.

Danach war die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache als nicht spruchreif an die Berufungskommission zurückzuverweisen.

Bei der neuen Entscheidung wird auch zu beachten sein, daß die Veranlagung mit 206 848 M., wie die Revision weiter zutreffend rügt, auch dann gesetzwidrig ist, wenn eine Quellenänderung vorliegt und deshalb nur das Geschäftsjahr 1915/16 zu berücksichtigen ist. Nach § 15 Ziff. 7 EStG. sind der Veranlagung der Aktiengesellschaften usw. nur die Uberschüsse zugrunde zu legen, die in den maßgebenden Geschäftsjahren als Aktienzinsen oder Dividenden verteilt oder zur Tilgung der Schulden oder des Grundkapitals, zur Verbesserung oder Geschäftserweiterung sowie zur Bildung von Reserve- oder Erneuerungsfonds verwendet worden sind. Uberschüsse, die nicht zu einem dieser Zwecke verwendet worden sind, kommen also für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens nicht in Betracht, ohne daß es darauf ankommt, wie sie sonst verwendet worden sind. Verwendungen zur Deckung von Verlusten früherer Geschäftsjahre fallen aber nicht unter die danach steuerpflichtigen Verwendungen, denn es handelt sich dabei lediglich um die Ergänzung des teilweise verlorenen Grundkapitals; das ist aber keine Schuldentilgung, als was sie etwa erscheinen könnte (vgl. PrDVG. E. i. St. 1, 288 und im PrVerwBl. 21, 566 und auch E. i. St. 16, 249; ferner SächsDVG. Jahrb. 4, 110 und Mitt. aus der Verw. der dir. St. 8, 67). Höchstens könnte dabei eine verschleierte Reservefeststellung in Frage kommen, wenn nämlich der aus Uberschüssen gedeckte Verlust aus einem vorhandenen Reservefonds hätte gedeckt werden müssen oder können (vgl. PrDVG. E. i. St. 16, 247). Da das letztere hier nicht der Fall ist, so gehören also die 168 932 M., die von den Uberschüssen des Geschäftsjahres 1915/16 zum Ausgleich des Verlustvortrags aus den beiden vorangegangenen Geschäftsjahren verwendet worden sind, nicht zu den steuerpflichtigen Uberschüssen dieses Geschäftsjahres. Daher können sie aber auch nicht mit zur Besteuerung gezogen werden, wenn nur das Ergebnis dieses Geschäftsjahres für die Veranlagung maßgebend ist. Denn da kraft positiver Vorschrift bei den nichtphysischen Personen eben nicht die in einem bestimmten vergangenen Zeitraum erzielten Uberschüsse, sondern nur die in diesem Zeitraum aus diesen Uberschüssen zu bestimmten Zwecken verwendeten Beträge steuerpflichtig sind, so kann sich auch der Einfluß einer Quellenänderung bei ihnen nur darin äußern, daß bei der Veranlagung die vor dem Eintritte der Quellenänderung verwendeten Beträge außer Betracht zu lassen und nur diejenigen Beträge zu berücksichtigen sind, die nach dem Eintritte

der Quellenänderung zu den im Gesetze bezeichneten Zwecken verwendet worden sind. Daraus ergibt sich ohne weiteres, daß es eine Verkennung der Rechtslage ist, wenn gesagt wird, daß dann trotz einer Quellenänderung Verlusten, die vor derselben eingetreten seien, ein Einfluß auf das Veranlagungsergebnis eingeräumt werde, wenn Verwendungen aus den nach dem Eintritte der Quellenänderung erzielten Ueberschüssen zur Deckung von vorher entstandenen Verlusten steuerfrei blieben, denn die zur Verlustdeckung verwendeten Beträge bleiben in solchen Fällen nicht steuerfrei, weil sie zur Deckung von Verlusten verwendet worden sind, sondern weil sie nicht zu einem der Zwecke verwendet worden sind, welche die Verwendung nach dem Gesetze steuerpflichtig machen. Daß sie, wenn sie nicht zur Verlustdeckung verwendet worden wären, zu einem jener andern Zwecke, insbesondere zur Gewinnverteilung, hätten verwendet werden können, ist gegenüber der positiven Bestimmung, daß nur die zu diesen Zwecken tatsächlich verwendeten Beträge steuerpflichtig sind, ohne Belang. Zudem ist es auch gar nicht gesagt, daß sie andernfalls wirklich in dieser Weise verwendet worden wären.

Nr. 38. (Sachsen-Weimar).

Die Festsetzung einer Ordnungsstrafe wegen „Ungebühr“ gegenüber einer Behörde ist keine polizeiliche Verfügung, auch wenn sie von einer Polizeibehörde ausgeht.

Gesetz über die Zwangsvollstreckung im Verwaltungswege vom 8. Dezember 1899, RegBl. S. 629, § 7.

Urteil vom 3. November 1917. A 11/17.

Frau M. in B. war durch Verfügung der Polizeiverwaltung (Bürgermeister) in B. „auf Grund des § 7 des Gesetzes über die Zwangsvollstreckung im Verwaltungswege vom 8. Dezember 1899 wegen Ungebührnis in eine Ordnungsstrafe von 10 M.“ genommen worden, weil sie in einer Verhandlung vor dem Bürgermeister mit Bezug auf die erhaltene Ladung wiederholt von einem „Wisch“ gesprochen hatte. Sie hatte gegen die Straffestsetzung beim Bezirksdirektor Berufung eingelegt. Diese war als unbegründet abgewiesen worden. Nunmehr erhob sie Anfechtungsklage. Diese wurde vom Oberverwaltungsgericht als unzulässig zurückgewiesen.

Gründe.

Nach Lage der Gesetzgebung mußte die Klage ohne sachliche Prüfung zurückgewiesen werden. Denn nach dem Ausführungs-

gesetze zum Staatsvertrage vom 15. Dezember 1910 über die Errichtung des Obergerichtes vom 10. Juli 1912 würde die Anfechtungsklage gegen die angefochtene Entscheidung des Bezirksdirektors nur zulässig sein, wenn diese Entscheidung eine polizeiliche Verfügung wäre (§ 6 a. a. O.). Das ist sie aber nicht.

Nach § 7 des Gesetzes über die Zwangsvollstreckung im Verwaltungswege vom 8. Dezember 1899, auf den die vom Bezirksdirektor in der angefochtenen Entscheidung bestätigte Strafverfügung des Bürgermeisters (Polizeiverwaltung) in B. gestützt ist, sind

„die Verwaltungsbehörden befugt, zur Aufrechterhaltung der Ordnung bei amtlichen Verhandlungen oder zur Sicherung des ordnungsmäßigen Ganges des amtlichen Verfahrens sowie zur Ahndung von Ungehörigkeiten vorbehaltslos anderweiter strafgerichtlicher oder disziplinarer Verfolgung, Ordnungsstrafen festzusetzen“

Das sind inhaltlich gleiche Vorschriften, wie sie in den §§ 178 ff. des Gerichtsverfassungsgesetzes für die ordentlichen Gerichte und in ähnlicher Weise zumeist auch für die Verwaltungsgerichte getroffen sind; es handelt sich also dabei um die Regelung der sogenannten Sitzungspolizei, insbesondere die Regelung der der Ausübung der Sitzungsgewalt der Behörden dienenden Ordnungsstrafgewalt.

Daß die Sitzungspolizei der ordentlichen Gerichte trotz ihres Namens keinen polizeilichen Charakter hat, ist heute wohl außer Frage (vgl. Levin, Richterliche Prozeßleitung und Sitzungspolizei, Berlin 1913, S. 223 f.). Dasselbe muß aber auch von den sitzungspolizeilichen Befugnissen der Verwaltungsbehörden und insbesondere auch der Polizeibehörden gelten, wie sie in der wiedergegebenen Vorschrift geordnet sind. Denn es handelt sich hier wie dort dem Wesen nach um dasselbe, nämlich um Befugnisse, die einem besondern Rechts- (Gewalt- oder Herrschafts-)Verhältnisse entspringen und dessen Selbstschutze dienen. Die Unterwerfung dessen, der an einer amtlichen Verhandlung teilnimmt, unter die Befehlsgewalt der amtierenden Behörde beruht nicht auf dem allgemeinen Unterwerfungsverhältnisse unter die öffentliche Gewalt, wie es zwischen Staat und Untertan schlechthin besteht, sondern auf der besonderen Beziehung, in die der Untertan bei einer Verhandlung mit der Behörde zu der öffentlichen Gewalt, verkörpert in ihrem Organe, tritt. Dieses spezifische, auf einem durch das objektive Recht geschaffenen besondern subjektiven Befehlsrechte beruhende Gewaltverhältnis allein ist es daher auch, dessen Schutz ebenso

Zweck und Gegenstand wie Voraussetzung des hier geordneten Ordnungsstrafrechts ist (vgl. besonders Hänel, StR. 1, 456 ff.; D. Mayer im Arch. f. öff. Recht 3, 52 ff.; Thoma, Der Polizeibefehl im Badischen Recht 18/19 u. 262/63; Fleiner, Institutionen [3], 155 f.). Polizei ist aber nur die Betätigung der öffentlichen Gewalt, die auf die Aufrechterhaltung und den Schutz der objektiven Rechtsordnung gerichtet ist, also auf dem allgemeinen Gewaltverhältnisse zwischen Staat und Untertan beruht (vgl. Thoma, a. a. O. 19). Darum ist der Schutz der sogenannten Sitzungsgewalt nicht spezifische Aufgabe der Polizei und ihre Ausübung nicht Ausfluß der Polizeigewalt und demgemäß insbesondere auch nicht eines besonders gearteten Zweiges dieser Gewalt, der sogenannten Anstaltspolizei (vgl. Normann in Hirths Annalen 1912 S. 198 ff.; Fleiner, a. a. O. 307 ff.); denn polizeilichen Schutz genießen auch die öffentlichen Anstalten nur unter denselben Voraussetzungen und in demselben Umfange wie jeder Untertan (vgl. Sellinek, Gesetz, Gesetzesanwendung und Zweckmäßigkeitserwägung 278).

Ist hiernach die Festsetzung einer Ordnungsstrafe nach § 7 des Verwaltungszwangsgesetzes ihrem Wesen nach keine polizeiliche Verfügung, so besteht aber kein Grund, sie als solche gelten zu lassen. Insbesondere ist nicht anzunehmen, daß etwa der Gesetzgeber sie gleichwohl als solche angesehen wissen will (vgl. die Entsch. des Bad. VGH. zu der ähnlichen Vorschrift des § 32 PolStrGW. in der Zeitschr. f. Bad. Verw. u. Rechtspf. 35, 196). Jedenfalls folgt nichts Maßgebliches nach dieser Richtung hin daraus, daß die Materie im Gesetz über das Verwaltungszwangsverfahren geregelt ist. Denn die Ausübung der staatlichen Zwangsgewalt ist keine spezifisch polizeiliche Funktion (vgl. u. a. Stengel-Gleichmann, Wörterbuch 3, 797). Wollte man also aus der Ordnung des Gegenstands in jenem Gesetz auch schließen, daß die zugelassenen Ordnungsstrafen als Zwangsmittel und nicht als eigentliche Strafen gedacht seien, so würde doch daraus noch nicht folgen, daß es polizeiliche Zwangsmittel sind. Daß sie diesen Charakter wirklich hätten, folgt aber andererseits auch nicht daraus, daß die Vorschriften des § 7 auf im wesentlichen gleiche Bestimmungen des Gesetzes über die Zuständigkeit der Polizei- und Verwaltungsbehörden vom 9. April 1839, RegBl. S. 215, zurückgehen (vgl. Vdtgs-Vhdlgn. 1878/79, Schriftenwechsel S. 231). Denn dieses Gesetz ist zwar im wesentlichen ein Polizeigesetz. Aber zunächst handelt es auch nicht bloß von Zuständigkeiten der Polizeibehörden,

und geht gerade auch die fragliche Bestimmung des § 4 Abs. 2^b davon aus, daß die darin normierte Befugnis der Polizei- und Verwaltungsbehörden zur selbständigen Ahndung von „Vergehen gegen ihre amtliche Autorität“ diesen Behörden „wie jeder obrigkeitlichen Behörde“ zustehe; und dann ist auch in diesem Gesetze, das die Befugnis der Polizei- und Verwaltungsbehörden „zur Untersuchung und Bestrafung polizeilicher Vergehen oder mit Strafe bedrohter Zuwiderhandlungen“ regelt, die Ordnungsstrafbefugnis der Behörden sicher als ein Ausfluß der Strafgewalt gedacht, und nicht der Zwangsgewalt. Daher würde die Festsetzung einer Angebührstrafe auch vom Standpunkte dieses Gesetzes aus keine polizeiliche Verfügung sein, weil die Polizei strafe nach dem geltenden Recht öffentliche Strafe von gleicher Art wie die kriminelle ist (vgl. Thoma, a. a. O. S. 85 und 268) und deshalb die Polizeibehörde nicht polizeiliche, sondern richterlicher Funktionen wahrnimmt, wenn sie eine solche Strafe verhängt (vgl. besonders v. Stengel-Fleischmann, Wörterbuch 3, 123 Art. Poliz. Strafverfügungen).

Obwohl danach die Angelegenheit, in welcher die angefochtene Entscheidung ergangen ist, sachlich keine polizeiliche ist, könnte freilich die Entscheidung immerhin als eine polizeiliche zu gelten haben, weil sie etwa der Bezirksdirektor in der Annahme erlassen hat, daß es sich um eine polizeiliche Angelegenheit handle, und er als dem Bürgermeister vorgesetzte Polizeibehörde zur Entscheidung über die Beschwerde gegen dessen Straffestsetzung berufen sei. Indessen das kann hier nach Lage der Gesetzgebung auch nicht in Betracht kommen, denn der Bezirksdirektor ist zur Entscheidung über die Beschwerde jedenfalls als vorgesetzte Dienstbehörde des Bürgermeisters zuständig gewesen (vgl. § 18 des Verwaltungszwangsgesetzes). Hat er daher in der Meinung entschieden, als Polizeibehörde tätig zu werden, so hat er sich über den sachlichen Charakter seiner Entscheidung geirrt und demnach tatsächlich nicht „kraft der Polizeigewalt“ entschieden (vgl. Kunze, Verw.-Str.-Verf. 150/151); daher ist seine Entscheidung auch nicht etwa aus diesem Grunde eine polizeiliche (vgl. auch Jahrbuch 1, 109).

Nr. 39. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. Bei Neu-(Zugangs-)Veranlagung infolge Wechsels des Wohnorts innerhalb des Großherzogtums sind auch etwaige Veränderungen im Bezüge anmeldungspflichtigen Einkommens zu berücksichtigen, wenn sie vorschriftsmäßig angezeigt sind.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, RGBl. S. 45, §§ 22, 23 und 77.

Ausführungsverordnung dazu vom 19. Juli 1898, RGBl. S. 37. Art. 57.

Urteil vom 10. November 1917. C 57/17.

Ein Staatsbeamter, der mit dem 1. August in eine andere Stelle versetzt worden war und infolgedessen seinen Wohnsitz gewechselt hatte, war am neuen Wohnsitz mit dem gleichen Dienst-einkommen wie früher in Zugang gestellt worden, obwohl er in seinem neuen Amte infolge Wegfalls eines mit der alten Stelle verbundenen Nebenbezugs 500 M. weniger Dienst-einkommen hat als wie früher und er dies der Veranlagungsbehörde seines neuen Wohn-orts vor der Veranlagung angezeigt hatte. Seine Berufung gegen die Neuveranlagung war zurückgewiesen worden. Auf seine Revision hat das Oberverwaltungsgericht die Entscheidung aufgehoben und seine Veranlagung entsprechend seinem neuen Dienst-einkommen fest-gestellt.

Gründe.

Das Oberverwaltungsgericht hat schon früher entschieden, daß in dem Zugangsfalle, der eintritt, wenn ein Steuerpflichtiger inner-halb des Großherzogtums verzieht (§ 77 Abs. 1 A 4 und B 4), die Veränderung in den Steuerrollen sich nicht darauf zu beschränken hat, daß die Eintragungen in der Steuerrolle des bisherigen Wohn-orts in die des neuen übertragen werden, vielmehr an dem neuen Wohnort eine völlige Neuveranlagung vorzunehmen ist (vgl. Jahrb. 4, 51 f.). Danach hat aber der Kläger recht, wenn er meint, daß sich in solchen Zugangsfällen die Veränderung in den Steuerrollen ge-gebenenfalls auch auf anmeldungspflichtiges Einkommen zu erstrecken habe. Die Ansicht der Berufungskommission, daß das nach den §§ 23 bezw. 22 EStG. ausgeschlossen sei, ist nicht richtig. Die §§ 22 ff. EStG. regeln überhaupt nur die Förmlichkeiten der Be-steuerung des sogenannten anmeldungspflichtigen Einkommens, näm-lich die Fragen, wann und wie von den Steuerpflichtigen Anzeigen über anmeldungspflichtiges Einkommen bei den Steuerbehörden zu erstatten sind. Die materielle Frage, wann im Laufe des Steuer-jahres Veränderungen der Veranlagung anmeldungspflichtigen Ein-kommens stattfinden, wird daher durch jene Vorschriften nicht berührt, sie entscheidet sich vielmehr allein nach den Bestimmungen des § 77 EStG., wo die Veränderungs- (Ab- und Zugangsfälle erschöpfend geregelt sind. Im Rahmen dieser Bestimmungen haben aber die

besondern Vorschriften unter A 2 und B 3, wonach Veränderungen in den Steuerrollen stattfinden, wenn „ein anmeldungspflichtiges Einkommen gemäß § 23 für das 2. Halbjahr abgemeldet oder vermindert angemeldet“ bzw. „anmeldungspflichtiges Einkommen gemäß § 22 neu oder erhöht angemeldet“ wird, keine ausschließliche Bedeutung in dem Sinne, daß ab- und Zugangstellungen hinsichtlich anmeldungspflichtigen Einkommens nur in diesen Fällen stattfinden könnten, sondern sie stellen nur für das anmeldungspflichtige Einkommen neben die andern Ab- und Zugangsfälle einen besondern und besagen also nur, daß bezüglich des anmeldungspflichtigen Einkommens Veränderungen auch in den unter A 2 und B 3 bezeichneten Fällen stattfinden, unbeschadet also der Frage, ob solche auch in den übrigen Fällen stattfinden. Sicher ist dies jedenfalls das Verhältnis der Bestimmungen unter A 2 und B 3 zu den Vorschriften unter A 1 und 3 und B 1 und 2. Denn daß z. B. beim Wegfall der subjektiven Steuerpflicht (A 1) oder beim Verlust des gesamten Einkommens (A 3) etwa mitveranlagtes anmeldungspflichtiges Einkommen steuerpflichtig bliebe, bis es „gemäß § 23 für das 2. Halbjahr abgemeldet wird“ (B 2), auf den Gedanken wird niemand kommen, obwohl auch für diese Fälle nicht besonders bestimmt ist, daß eine Abmeldung zu einem andern Zeitpunkt zulässig ist. Dann ist aber auch nicht ersichtlich, weshalb das bei einem Wohnsitzwechsel innerhalb des Großherzogtums anders sein sollte, wenn dieser, wie schon betont, eine völlige Neuveranlagung zur Folge hat und also hinsichtlich des Fortbestands der Veranlagung ebenso wirkt, wie wenn ein Steuerpflichtiger nach einem andern Bundesstaate verzieht und alsbald im Großherzogtume wieder zuzieht (§§ 77 A 1 und B 1).

Haben hiernach die Vorschriften der §§ 22 ff. EStG. nicht die Bedeutung, daß sie die Berücksichtigung einer Verminderung anmeldungspflichtigen Einkommens bei einer Zugangsveranlagung nach § 77 A 4 und B 4 zu einem andern Zeitpunkt als dem Beginn eines Kalenderhalbjahres ausschließen, so sind sie freilich auch nicht ohne jede Bedeutung dabei. Denn für das Verfahren bei der Zugangsveranlagung gelten die allgemeinen Vorschriften, die für die Veranlagung überhaupt gelten, also auch die über die Anmeldepflicht, und insbesondere also auch die des § 23 EStG., wonach „jede Anmeldung als so lange für stillschweigend erneuert erachtet wird, als nicht eine gehörige Abmeldung oder die Anmeldung einer Veränderung derselben erfolgt ist“. Daher kann auch bei einer

Ab- und Zugangsveranlagung infolge Umzugs innerhalb des Großherzogtums eine Veränderung anmeldungspflichtigen Einkommens keine Berücksichtigung finden, wenn sie nicht gehörig angemeldet ist. Aus diesem Grunde der mit dem 1. August 1916 unstreitig eingetretenen Verminderung des Dienst Einkommens des Klägers die Berücksichtigung zu versagen, bestand jedoch keine Veranlassung. Denn nach Art. 27 AusfB. genügen Steuerpflichtige, welche innerhalb des Großherzogtums ihren Wohnsitz wechseln, ihrer Anmeldepflicht, wenn sie dem Rechnungsamte (der Steuerlokalcommission), bei welchem sie nunmehr ihre Steuerpflicht zu erfüllen haben, von dem Umzug Anzeige machen und Ueberweisung der noch in Geltung befindlichen Anmeldungen, d. i. der Anmeldungen, soweit sie bestehen bleiben (vgl. Art. 96 IV a. E.), beantragen. Das hat aber der Kläger getan, denn er hat noch vor der Veranlagung am 4. Dezember 1916 — und anscheinend schon vorher mündlich — in einem Schreiben an die Steuerlokalcommission darauf hingewiesen, daß mit dem 1. August 1916 seine Nebenvergütung von 900 M. weggefallen sei und sein Dienst Einkommen von diesem Zeitpunkt an nur noch 9000 M. betrage. Da für die Anzeige nach Art. 27 Formen und Fristen nicht vorgeschrieben sind, muß dieses Schreiben als solche genügen.

Hiernach war bei der Neuveranlagung das Dienst Einkommen des Klägers nur mit 9000 M. einzustellen und demnach das Gesamteinkommen nur mit 10840 M. Die Entscheidung der Berufungscommission war daher aufzuheben und, da die Sache spruchreif ist, das Gesamteinkommen sogleich anderweit auf diesen Betrag festzustellen.

Ur. 40. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. Bedeutung der im Verkehr der Hauptniederlassung eines Bankunternehmens mit den Zweigniederlassungen berechneten sogenannten „Zentralezinsen“ für die Ermittlung des steuerpflichtigen Reingewinns der einzelnen Niederlassungen.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, RegBl. S. 45, § 55.
Höchste Verordnung zur Abänderung der Ausführungsverordnung vom 19. Juli 1898 zum Einkommensteuergesetz vom 27. Oktober 1915, GesS. S. 261, Ziff. II.

Urteil vom 14. November 1917. C 160/16.

Ein Bankunternehmen (A.-G.), das seinen Sitz und seine Hauptniederlassung in Weimar hat und in 17 thüringischen Städten, wo-

von 6 im Großherzogtum und 11 in andern Bundesstaaten liegen, Zweigniederlassungen unterhält, war für 1916 im Großherzogtume mit 300 201 M. steuerpflichtigem Gesamteinkommen veranlagt worden. Der Veranlagung waren die Abschlüsse für die Geschäftsjahre 1912 bis 1914 zugrunde gelegt, die an steuerpflichtigen Ueberschüssen ausweisen:

367 461,08 M.	für das Jahr	1912,
362 573,42 M.	" " "	1913,
354 168,69 M.	" " "	1914,
d. s. 1 084 203,19 M.		
3	= 361 401,06 M.	

im dreijährigen Durchschnitt.

Aus diesem Betrage war das Steuerkapital dadurch gewonnen worden, daß er nach dem Verhältnis der Bruttoüberschüsse der einzelnen Betriebsstätten zum Gesamtbruttoüberschusse der Gesellschaft auf die Hauptniederlassungen und die Zweigniederlassungen verteilt worden war und die so für die Hauptniederlassung und die weimarischen Zweigniederlassungen ermittelten Beträge zusammengerechnet worden waren.

Die Gesellschaft hatte dagegen eingewendet: In erster Linie sei die ganze Berechnung überhaupt überflüssig und nicht maßgebend, denn der im Großherzogtume steuerpflichtige Gewinn werde durch die Bücher und Sonderbilanzen der einzelnen Filialen ziffermäßig ausgewiesen; diese Zahlen müßten daher der Veranlagung unmittelbar zugrunde gelegt werden. In zweiter Linie beruhe aber auch die Berechnung der Steuerbehörde insofern auf falschen Voraussetzungen, als die Beträge, die sie als Bruttoüberschüsse der einzelnen Betriebsstellen ansehe, gar nicht die wirklichen Bruttoüberschüsse seien. Um diese zu erhalten, müsse man vielmehr die buchmäßigen Bruttoüberschüsse, welche der Berechnung zugrunde gelegt seien, noch um den Betrag der sogenannten Zentralezinsen vermindern bzw. vermehren, d. s. diejenigen Zinsen, für welche die Zweigstellen im Verhältnis zur Hauptniederlassung (Zentrale) auf dasjenige Kapital zu erkennen oder zu belasten seien, das sie im Laufe des Geschäftsjahres dieser zur Verfügung stellten bzw. von dieser zur Verfügung gestellt bekämen. Wenn das berücksichtigt werde, stelle sich das Steuerkapital wesentlich niedriger als wie das veranlagte.

Die Berufungskommission war der Auffassung der Veranlagungsbehörden beigetreten, indem sie das Verlangen, die „Zentralezinsen“ zu berücksichtigen, im wesentlichen mit der Begründung zurückgewiesen hatte, daß das Verhältnis zwischen den Hauptniederlassungen und

Zweigstellen nicht das von Gläubigern und Schuldern sei und deshalb im Verkehr zwischen ihnen keine Zinsen berechnet werden dürften.

Auf die Revision der Gesellschaft hat das Oberverwaltungsgericht die Entscheidung aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Nach den Angaben der Klägerin hat es mit den sogenannten Zentralezinsen folgende Bewandnis:

Der Geschäftsbetrieb der Klägerin ist, was das Verhältnis der Zweigstellen zur Hauptniederlassung betrifft, so eingerichtet, daß die Hauptniederlassung den Zweigstellen Betriebsmittel, solange nach der Errichtung und so oft in der Folgezeit sie solcher bedürfen, aus ihren Beständen und Guthaben zur Verfügung stellt, während andererseits die Zweigstellen gehalten sind, sowohl Barbestände, für die sie gerade keine Verwendung haben, wie auch alle Effekten, die sie ankaufen, und alle Wechsel, die sie diskontieren, an die Hauptniederlassung abzuführen bzw. zu deren Verfügung zu halten. Die Zentrale übernimmt dabei die Effekten zum Tageskurs und die Diskontwechsel unter Abzug des Diskonts für die Zeit vom Tage der Ueberweisung bis zum Verfalltage; die Effektenzinsen sowie die Gewinne aus der verzinsslichen Anlegung der von den Filialen abgelieferten Barbestände vereinnahmt die Zentrale, während andererseits die Filialen die Gewinne aus der Ausleihung der ihnen von der Zentrale zur Verfügung gestellten Beträge für sich vereinnahmen. In der Buchführung der Hauptniederlassung und der Zweigstellen erscheinen daher die Gewinne aus der verzinsslichen Anlegung der von den Zweigniederlassungen der Hauptniederlassung „zur Verfügung gestellten“ Barmittel sowie die Zinsen von den von den Zweigstellen abgelieferten Effekten und der Diskont auf die abgelieferten Wechsel für die Zeit vom Eingange der Wechsel bei der Hauptniederlassung bis zum Verfalltage im Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung der Hauptniederlassung, während auf der Habenseite der Gewinn- und Verlustrechnungen der Zweigstellen die Gewinne aus der Ausleihung der von der Hauptniederlassung zur Verfügung gestellten Barmittel und im übrigen nur der Wechsel- diskont auf die Zeit vom Eingange der Wechsel bei der Zweigstelle bis zur Abgabe an die Hauptniederlassung erscheinen; der Ueberweisungsverkehr selbst zwischen den Betriebsstellen aber kommt in

den Büchern nur insofern zum Ausdruck, als sich die beteiligten Stellen für die einander „zur Verfügung gestellten“ Beträge gegenseitig auf Kapitalkonto erkennen oder belasten.

Nach Ansicht der Klägerin weisen danach die Abschlüsse der Einzel-Gewinn- und Verlustrechnungen nicht die wirklichen Ergebnisse der Betriebsstellen aus. Um diese zu ermitteln, werden daher in besondern Verzeichnissen, in welchen die von den Zweigstellen der Hauptniederlassung bzw. von dieser jenen, „zur Verfügung gestellten“ Beträge fortlaufend nach dem Tage der Ueberweisung eingetragen werden, für jeden einzelnen Posten die Zinszahlen für tägliche Zinsen festgestellt, an der Hand dieser Zahlen am Jahreschlusse die Durchschnittsguthaben der Zweigniederlassungen bei der Hauptniederlassung bzw. dieser bei jenen ermittelt und dann die Beträge berechnet, die eine gegenseitige Verzinsung dieser Guthaben bei Zugrundelegung des Jahresdurchschnitts des Reichsbankdiskonts ergeben würde. Diese Beträge werden dann in den „Rentabilitätsberechnungen“ für die einzelnen Niederlassungen als „Zentralezinsen“ den aus der Spezialbilanz (Gewinn- und Verlustrechnung) der Niederlassungen sich ergebenden (Sonder-)Reingewinnen ab- oder zugeschrieben.

Wenn diese Darstellung richtig ist — was zu bezweifeln, kein Anlaß besteht —, so kann nicht die Rede davon sein, daß die „Zentralezinsen“ im Rechtssinne oder auch wirtschaftlich Darlehnszinsen seien, die sich die verschiedenen Niederlassungen gegenseitig berechnen oder gewähren. Die Berechnung dieser sogenannten Zinsen ist vielmehr danach nur ein besonderes Verfahren, das den Zweck hat, zahlenmäßig zu ermitteln, wie sich der finanzielle Erfolg des Zusammenwirkens der Zweigstellen und der Hauptniederlassung bei der Abwicklung und Durchführung gewisser Geschäfte wirtschaftlich auf die beteiligten Betriebsstellen verteilt.

Es ist ganz richtig, daß die verschiedenen Niederlassungen keine Geschäfte, bei denen sie sich als Gläubiger und Schuldner gegenüberstehen, namentlich also keine Darlehnsgeschäfte miteinander machen und machen können, denn sie sind keine selbständigen Rechtssubjekte. Daher kann sowohl rechtlich wie wirtschaftlich nicht in Betracht kommen, daß die Betriebsstelle, die einer andern Betriebsstelle Kapital „zur Verfügung stellt“, dafür „Zinsen“, d. h. ein Entgelt für die Hergabe des Kapitals, beanspruchen oder gewährt erhalten kann. Aber gerade deshalb ist es andererseits auch nicht zutreffend, daß das, was mit den überwiesenen Beträgen durch die geschäftlichen Maßnahmen der empfangenden Niederlassung verdient wird, lediglich

„Gewinn dieser Niederlassung, aber kein Gewinn der überweisenden sei“. Die gewinnbringende Verwendung der überwiesenen Beträge durch die empfangende Stelle und damit die Gewinnerzielung selbst wird nur dadurch möglich, daß die überweisende das Kapital in ihrem Geschäftsbetriebe flüssig gemacht und erübrigt hat. Ob und wie weit die Verwendung gewinnbringend ist, ist außerdem auch davon abhängig, welche Ausgaben auf das überwiesene Kapital (z. B. Einlagezinsen usw.) zu leisten sind, und die kommen allein bei der überweisenden Stelle zur Verrechnung. Der etwa erzielte Gewinn beruht daher auf den geschäftlichen Maßnahmen der das Kapital verwendenden und der es überweisenden Stelle, ist also das Ergebnis des Zusammenarbeitens beider und deshalb wirtschaftlich zu einem entsprechenden Teile auch Gewinn der überweisenden Stelle. Ähnlich verhält es sich aber auch mit den Ueberweisungen von Effekten und Wechseln. Denn hier wird der Gewinn in der Hauptsache schon vor der Ablieferung der Werte an die Hauptniederlassung und durch geschäftliche Maßnahmen der Zweigniederlassungen erzielt, da diese es sind, die mit dem Ankaufe der Effekten und der Diskontierung der Wechsel Kapital gewinnbringend verwenden, und die Hauptniederlassung hat hier an der Gewinnbildung höchstens insofern Anteil, als sie die Wechsel und Effekten zu verwahren, die Fälligkeit und Auslösung zu überwachen, die Forderungen einzuziehen und gegebenenfalls Verluste aus Kursschwankungen und Zahlungsausfällen zu tragen hat. Jedenfalls liegt also in allen Fällen die Sache so, daß der Gewinn aus der geschäftlichen Gebarung mit dem von den Zweigstellen der Hauptniederlassung oder von dieser jenen „zur Verfügung gestellten Kapitale“, der bei den bei der Klägerin bestehenden Einrichtungen buchmäßig als Gewinn der empfangenden Stelle ausgewiesen wird, wirtschaftlich zu einem gewissen Teile, der in dem einen Falle größer, im andern geringer ist, Gewinn der das Kapital zur Verfügung stellenden Niederlassung ist. Um den wirtschaftlichen Erfolg der Geschäftstätigkeit der einzelnen Niederlassungen, ihre „Rentabilität“ festzustellen, macht sich daher nötig, diese Gewinne auf die an dem Ueberweisungsverkehre beteiligten Niederlassungen zu verteilen, und das bezweckt die Klägerin mit der Berechnung der „Zentralezinsen“, indem sie sich auf den Standpunkt stellt, daß der Gewinnanteil annehmbar dem Betrage gleichkomme, den die einzelnen Stellen bei Zugrundelegung des Reichsbankdiskonts verdienen würden, wenn sie die betreffenden Beträge selbst zinstragend anlegen könnten.

Bei dieser Sachlage erscheint aber die Berufungsentscheidung nicht frei von Rechtsirrtum. Zwar kann die Klägerin nicht verlangen, daß die Veranlagung in der Weise vorgenommen werde, daß die für die einzelnen Niederlassungen unter Zuhilfenahme der Zentralzinsrechnung aufgestellten Rentabilitätsberechnungen als „gesonderte“ Gewinnberechnungen im Sinne der Höchsten Verordnung vom 27. Oktober 1915 Ziff. II anerkannt werden, denn das sind sie nicht; das bedarf gegenüber den Feststellungen über das Wesen der Zentralzinsen keiner weiteren Ausführung. Der auf das Großherzogtum entfallende Reingewinn aus dem Betriebe der Klägerin ist daher von der Berufungskommission nach Ziff. II der Höchsten Verordnung vom 27. Oktober 1915 mit Recht geschätzt worden. Aber der Berufungskommission ist doch nach dem über das Wesen der Zentralzinsen Ausgeführten bei der Schätzung ein Rechtsirrtum untergelaufen, sofern sie der Berechnung der Zentralzinsen jede Bedeutung für die Ermittlung des Steuerkapitals deshalb abgesprochen hat, weil die einzelnen Niederlassungen im wechselseitigen Verkehre keine Zinsen (im Rechtssinne!) berechnen dürften, und demnach den wirtschaftlich — grundsätzlich — richtigen Gedanken nicht erkannt hat, der dieser Berechnung zugrunde liegt. Denn dieser hat bei ihrem Verfahren (Feststellung der Einzelgewinne nach Verhältnis der bilanzmäßigen Bruttogewinne) keine Berücksichtigung gefunden, weil, wie sich aus dem schon Ausgeführten ebenfalls ergibt, bei den bei der Klägerin bestehenden Einrichtungen in den Sonderbilanzen der Zweigstellen nicht die gesamten Einnahmen ausgewiesen werden, die wirtschaftlich solche der Zweigstellen sind. Für die Ermittlung des steuerpflichtigen Reingewinns ist aber der wirtschaftliche Gesichtspunkt der allein maßgebende. Es handelt sich daher nicht darum, ob die Zentralzinsen bei der Veranlagung überhaupt zu berücksichtigen sind, sondern es kann sich höchstens fragen, ob sie das wirtschaftliche Verhältnis, das sie zahlenmäßig ausdrücken sollen, richtig zum Ausdruck bringen.

Ob das letztere der Fall ist, läßt sich freilich auch auf Grund des Akteninhalts nicht ohne weiteres entscheiden. Daher war die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Berufungskommission zurückzugeben. Es wird sich dabei für die Berufungskommission im wesentlichen darum handeln, sich, nötigenfalls auf Grund geeigneter Sachverständigengutachten, ein Urteil darüber zu bilden, ob nach den Verhältnissen des Bankbetriebs im allgemeinen und hingesehen auf die bei der Klägerin

bestehenden Einrichtungen im besondern durch die Berechnung der Zentraleinsen eine im allgemeinen zutreffende angemessene Verteilung der von den Betriebsstellen gemeinsam erzielten Gewinne gewährleistet wird, wobei insbesondere auch noch zu prüfen sein wird, ob und wie weit etwa daneben noch eine Verteilung der Generalunkosten auf die verschiedenen Niederlassungen geboten erscheint. Ergeben sich dabei gegen das Verfahren der Klägerin keine Bedenken, so wird kein Anlaß bestehen, die Ergebnisse der Rentabilitätsberechnungen als Schätzungsgrundlagen zu verwerfen und die Schätzung nach andern Grundsätzen vorzunehmen.

Nr. 41. (Schwarzburg-Rudolstadt)

Einkommensteuer. Die Beanstandung einer Steuererklärung kann in der Berufungsinstanz nicht nachgeholt werden. Ist sie nach Ansicht der Berufungskommission zu Unrecht unterblieben, so ist die Sache an die Bezirkskommission zurückzuverweisen.

Die Beanstandung einer Steuererklärung ist nicht deshalb unwirksam, weil der Hinweis auf die in § 40 Ziff. 5 EStG. angedrohten Rechtsnachteile fehlt.

Einkommensteuergesetz vom 28. Juni 1913, Ges. S. 243, §§ 40 Ziff. 5 u. 42 Ziff. 4.

I.

Urteil vom 3. November 1917. C 41/17.

Der Pferdehändler St. in R. war abweichend von seiner Steuererklärung veranlagt worden, obwohl weder der Veranlagungskommissar noch die Bezirkskommission die Erklärung beanstandet hatten. In der Berufungsinstanz hat der Vorsitzende der Berufungskommission dem Steuerpflichtigen mitgeteilt, in welchen Beziehungen von seiner Steuererklärung abgewichen sei. Das Oberverwaltungsgericht hat dieses Verfahren für nicht zulässig erachtet und die Sache an die Bezirkskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Von der Vertretung des Fürstlichen Staatsfiskus selbst ist in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen worden, daß das Verfahren der Veranlagungsbehörden insofern an einem Mangel leide, als weder der Einkommensteuer-Veranlagungskommissar noch die Bezirkskommission die von dem Steuerpflichtigen eingereichte Steuererklärung in den durch § 40 Ziff. 5 EStG. vorgeschriebenen

Formen beanstandet hätten. Daß dieses Bedenken tatsächlich begründet ist, ergeben die Veranlagungsakten, nach denen vor der Entscheidung der Bezirkskommission an den Steuerpflichtigen nur eine Aufforderung zur Büchervorlage und eine Mitteilung über eine unbedeutende Aenderung der Deklaration, keineswegs aber eine in den Formen des § 40 Ziff. 5 gehaltene Benachrichtigung gerichtet worden ist.

Zu entscheiden ist danach die Frage, welche Folgen die Unterlassung für das weitere Verfahren hat. Nach § 42 Ziff. 4 EStG. ist, wenn eine Steuererklärung weder von dem Veranlagungsbeamten noch von der Bezirkskommission beanstandet worden ist, oder das Beanstandungsverfahren nicht in der vorgeschriebenen Weise stattgefunden hat, der Inhalt der Steuererklärung der Veranlagung zugrunde zu legen. Danach geht das Gesetz davon aus, daß die Beanstandung der Steuererklärung grundsätzlich nur von den bezeichneten behördlichen Stellen ausgehen soll. Für diese Auslegung spricht auch, daß für die Beanstandung Formen und Rechtsnachteile angedroht sind, die in der Berufungsinstanz jeder Bedeutung entbehren würden. Der gesetzgeberische Grund für diese Maßregel ist offenbar die Erwägung, daß dem Steuerpflichtigen für Geltendmachung seiner Verteidigung gegen die Beanstandung zwei Spruchbehörden gegeben sein sollen, die nacheinander in eine Prüfung seiner Angaben einzutreten haben. Damit würde es aber im Widerspruch stehen, wollte man zulassen, daß eine bis zur Entscheidung der Bezirkskommission unterbliebene Beanstandung in der Berufungsinstanz nachgeholt werden kann. Auf diese Weise würde dem Steuerpflichtigen eine Instanz — und gerade diejenigen, die als den Verhältnissen am nächsten stehende für ihn besondere Bedeutung hat — genommen werden.

Die äußerste Folgerung, die daraus zu ziehen wäre, die mit dem Wortlaut des Gesetzes nicht unvereinbar sein würde, würde dahin gehen, daß eine Beanstandung überhaupt nicht mehr erfolgen könnte, wenn sie vor der Entscheidung der Bezirkskommission unterblieben wäre. Man würde dann dahin gelangen, daß in einem solchen Falle die Berufungskommission eine von der nicht beanstandeten Steuererklärung abweichende Entscheidung der Bezirkskommission aufzuheben und ihrerseits — ohne Rücksicht auf die tatsächliche und unter Umständen offenkundige Unrichtigkeit der Steuererklärung — nach dieser die Veranlagung vorzunehmen hätte.

Das würde indessen mit dem Sinne der Steuergesetzgebung nicht in Einklang stehen. Denn die Ermittlungen und Entscheidungen

im Veranlagungsverfahren sind grundsätzlich auf die Feststellung der objektiven Wahrheit gerichtet, und es würde dieser Aufgabe widersprechen, wenn die — in der Regel versehentliche — Unterlassung der Beobachtung einer Formvorschrift zur Folge haben sollte, daß die Besteuerung nach offensichtlich unrichtigen Besteuerungsmerkmalen erfolgen müßte.

Zu einem jedes Bedenken beseitigenden Ergebnisse gelangt man nur auf dem Wege, daß man der Berufungskommission allerdings das Recht bestreitet, ihrerseits die Beanstandung nachzuholen, daß man ihr aber andererseits die Möglichkeit an die Hand gibt, falls eine Beanstandung der Steuererklärung zu Unrecht unterblieben ist, die Gelegenheit zur Nachholung des in § 40 Ziff. 5 EStG. vorgeschriebenen Verfahrens an die Vorinstanz zurückzuverweisen.

II.

Urteil vom 22. November 1917. C 52/17.

Die Steuererklärung des Gastwirts Tr. in R. war beanstandet worden, ohne daß gemäß § 40 Ziff. 5 Abs. 3 auf die in Abs. 2 angedrohten Rechtsnachteile verwiesen worden war. Das Oberverwaltungsgericht hat die Anwendbarkeit des § 42 Ziff. 4 EStG. verneint.

Gründe.

Der Anspruch des Revisionsklägers, seiner Veranlagung die von ihm abgegebene Steuererklärung zugrunde zu legen, würde nicht unberechtigt erscheinen, wenn man sich mit einer nur buchstabemäßigen Handhabung des § 42 Ziff. 4 EStG. begnügen wollte. Es ist hier allerdings bestimmt, daß, wenn das Beanstandungsverfahren hinsichtlich einer Steuererklärung nicht in der vorgeschriebenen Weise stattgefunden hat, die Steuererklärung der Veranlagung zugrunde zu legen ist. Vorgeschrieben ist aber in § 40 Ziff. 5 Abs. 3 EStG., daß der Steuerpflichtige auf die ihm drohenden Rechtsnachteile — Verlust des Berufungsrechts und Schätzung seines Einkommens — hingewiesen werden muß, und es ist nicht zweifelhaft, daß das im Fragefalle nicht geschehen ist.

Indessen kann das Oberverwaltungsgericht eine solche rein formale Handhabung des Gesetzes nicht für zulässig erachten.

Die Beanstandung soll in erster Linie dem Steuerpflichtigen Kenntnis davon geben, welche Bedenken gegen seine Steuererklärung erhoben werden. Genügt ihr Inhalt den hierdurch begründeten Er-

fordernissen, so besteht keine Veranlassung, sie sachlich für unzureichend zu erklären, und sie als überhaupt nicht geschehen anzusehen — und das würde der Fall sein, wenn man die Vorschrift in § 42 Ziff. 4 auch dann für anwendbar erachten wollte. Der Mangel des Hinweises auf die bei Nichtbeachtung der Beanstandung drohenden Nachteile hat dann nur die Folge, daß diese Nachteile nicht als Ungehorsamsstrafe verhängt werden können, er ist aber im übrigen formell und materiell ohne Einfluß auf die Veranlagung zur Steuer.

Nr. 42. (Sachsen-Weimar) ¹⁾

Einkommensteuer. Die Regelung der Veranlagung der beschränkt steuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften durch die Höchste Verordnung vom 27. Oktober 1915 — RegBl. S. 261 — verstößt nicht gegen das Einkommensteuergesetz und auch nicht gegen das Reichsdoppelsteuergesetz. — Bemessung des „Boraus“ und Berücksichtigung der „Generalunkosten“ bei Ermittlung des Reingewinns von Betriebsstätten einheitlicher Unternehmungen.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, RegBl. S. 45, §§ 5 u. 55 Abs. 3.

Höchste Verordnung zur teilweisen Abänderung der Ausführungsverordnung vom 19. Juli 1898 zum Einkommensteuergesetz, RegBl. S. 261, Ziff. II.

Reichsdoppelsteuergesetz vom 22. März 1909, RGBl. S. 331, § 3 Abs. 3.

Urteil vom 22. November 1917. O 179/16.

Bei der Veranlagung einer Aktiengesellschaft, die ihren Sitz in Preußen und im Großherzogtum eine Betriebsstätte hat, war gemäß Ziff. II der Höchsten Verordnung zur teilweisen Abänderung der Ausführungsverordnung vom 19. Juli 1898 zum Einkommensteuergesetz vom 27. Oktober 1915 der durch Schätzung ermittelte „Reingewinn aus dem Gewerbebetrieb im Großherzogtum“ als steuerpflichtiges Einkommen angenommen worden. Die Vertretung der Gesellschaft hält das für falsch und ist der Ansicht, daß der Besteuerung nur der nach gewissen Merkmalen — etwa der an den einzelnen Betriebsstellen verausgabten Löhne und Gehälter — auf die einzelnen Betriebsstätten entfallende Anteil an den Gesamtüberschüssen des Unternehmens unterworfen werden könne, weil jedes andere Verfahren gegen die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes und des § 3

1) Vgl. Nr. 20.

Abs. 3 des Doppelsteuergesetzes verstoßen würde. Ihre Berufung war zurückgewiesen worden. Die Revision hatte ebenfalls keinen Erfolg.

Gründe.

In der Entscheidung vom 6. Juni 1917 zu C 183 und 184/16¹⁾ hat das Oberverwaltungsgericht schon des näheren dargelegt, wie die Bedeutung der Abänderung des Art. 74 der Ausführungsverordnung vom 19. Juli 1898 zum Einkommensteuergesetz durch die Höchste Verordnung vom 27. Oktober 1915 in der Anordnung liegt, daß in den Fällen der beschränkten Steuerpflicht künftig auch bei Aktiengesellschaften als steuerpflichtiges Einkommen der durch den Betrieb im Großherzogtum erzielte Reingewinn (Ertrag) gelten soll und nicht mehr, wie bisher, derjenige Teil der bilanzmäßigen Ueberschüsse des Gesamtunternehmens, der nach dem Verhältnisse des durch den Betrieb im Großherzogtum erzielten Gewinns zum Gesamtgewinne des Unternehmens oder nach den für die Gewinnerzielung bestimmenden Betriebsmerkmalen auf den Betrieb im Großherzogtum entfällt. In dieser Entscheidung ist auch schon unter eingehender Begründung dargetan, daß eine solche Regelung mit den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes und den Vorschriften des Reichsdoppelsteuergesetzes nicht im Widerspruche steht. Die Entscheidung ist der Klägerin aus einer ihr mitgeteilten Abschrift bekannt. Auf ihren Inhalt wird daher Bezug genommen. An der darin vertretenen Auffassung ist festzuhalten. Auch die Ausführungen der Revisionsbegründung bieten insbesondere keinen Anlaß, davon abzugehen. Die Unrichtigkeit der Ansicht, daß durch Ausführungsvorschriften für die hier fraglichen Fälle keine Ertragbesteuerung angeordnet werden könne, weil nach dem Einkommensteuergesetz auch in diesen Fällen das Einkommen (anteilig) zu besteuern sei, ergibt sich auch schon aus der Begründung des Urteils vom 6. Juni 1917, sofern dort bemerkt ist, daß der Wortlaut der in Betracht kommenden Vorschriften (§§ 5, 8 Ziff. 1 und 55 Abs. 3 EStG.) und ihre Stellung im Gesetze jedenfalls die Auffassung nicht ausschließe, daß in den fraglichen Fällen der Besteuerung der Ertrag des inländischen Betriebs unterliegen solle, da unter dem Worte Einkommen nicht notwendig Einkommen in dem Sinne verstanden werden muß, wie es gemeint ist, wenn von allgemeiner Einkommensteuer gesprochen wird (vgl. dazu auch F u i s t i n g = S t r u k,

1) Vgl. Nr. 20.

ÖStG. [8] I, 1 S. 108/09). Die Ansicht der Klägerin aber, daß gewisse Äußerungen in dem Urteile vom 28. Juni 1916 (C 104/15 und 108/15) ihre Auffassung bestätigen, ist nicht zutreffend. Denn diese Äußerungen gehen nur dahin: der Inhalt jener Vorschriften biete keinen Anhalt für die Annahme, daß die Besteuerung in den hier fraglichen Fällen als eine Ertragbesteuerung gedacht sei, sondern lasse mindestens ebenso gut die Deutung zu, daß die Besteuerung auch hier auf das „Einkommen“ (im Sinne der allgemeinen Einkommensteuer) zu richten sei; damit ist aber nur gesagt, daß das Gesetz keine Ertragbesteuerung anordne und mindestens nicht ausschließe, die Besteuerung auf das Einkommen zu richten, und also weder behauptet, daß das Gesetz die Besteuerung des Einkommens vorschreibe, noch, daß es einer Ertragbesteuerung entgegenstehe. Die Sache liegt eben, wie in dem Urteile vom 6. Juni 1917 ausgeführt ist, so, daß man sagen kann, das Gesetz fordere und verbiete weder das eine noch das andere, sondern lasse die Frage offen und Raum dafür, im Wege der Ausführungsverordnung die Materie so oder so oder auch noch anders zu ordnen. Die Regelung durch die Höchste Verordnung vom 27. Oktober 1915 verstößt mithin ebensowenig gegen das Einkommensteuergesetz, wie das die Regelung durch die Bestimmungen im Art. 74 Abs. 5 ff. AusfV. a. F. getan hat, die durch die Höchste Verordnung aufgehoben oder geändert worden sind. Was aber das Verhältnis der neuen Vorschrift zu den Bestimmungen des Reichsdoppelsteuergesetzes betrifft, so geht die Klägerin von einer irrigen Anschauung aus, wenn sie meint, daß eine Regelung, wie sie die Höchste Verordnung vom 27. Oktober 1915 trifft, bei Aktiengesellschaften für die Fälle der Erstreckung eines Unternehmens über mehrere Bundesstaaten durch diese Bestimmungen ausgeschlossen werde, weil das steuerpflichtige Einkommen von Aktiengesellschaften in dem durch die Bilanz ausgewiesenen Reingewinne bestehe und deshalb der Vorschrift des § 3 Abs. 3 ÖStG., wonach das Einkommen aus dem Betriebe von den beteiligten Bundesstaaten nur „anteilig“ zur Steuer herangezogen werden dürfe, nur so genügt werden könne, daß der bilanzmäßige Gewinn des Gesamtunternehmens unter die besteuierungsberechtigten Staaten verteilt werde. Denn die Annahme, daß bei Aktiengesellschaften Gegenstand der Einkommenbesteuerung immer der durch die Bilanz ausgewiesene Reingewinn sei, ist nicht zutreffend. Die Bestimmung darüber, was als Einkommen aus Gewerbebetrieb steuerpflichtig ist, steht der Landesgesetzgebung zu, und diese ist darin

völlig frei. Das ergibt sich schon daraus, daß das Reichsdoppelsteuergesetz dem Bundesstaate, in dem das Gewerbe betrieben wird, keineswegs bloß die Besteuerung des Einkommens aus dem Betriebe gestattet, sondern die Besteuerung des Betriebs schlechthin. Die Landesgesetzgebung ist daher auch durch die Vorschrift des § 3 Abs. 3 DStG. keineswegs genötigt, für die Einkommenbesteuerung der Aktiengesellschaften als Gegenstand der Besteuerung einen Teil der Ueberschüsse zu bestimmen, die von der Gesellschaft im ganzen erzielt worden sind; und wenn die Besteuerung in den meisten Bundesstaaten tatsächlich in dieser Weise geschieht, so liegt das also nur daran, daß die positive Regelung so erfolgt ist, wie ja auch im Großherzogtum die positive Regelung durch den Art. 74 Abs. 5 ff. AusfB. vor dem Erlaß der Höchsten Verordnung vom 27. Oktober 1915 so war und deshalb in dem Urteile vom 28. Juni 1916 zu C 104 und 108/16 allerdings ausgesprochen werden konnte und mußte, daß sich das Besteuerungsrecht des Großherzogtums auf einen gewissen Teil der Ueberschüsse des Gesamtunternehmens beschränke. Es handelt sich eben dabei um eine Beschränkung, welche die betreffenden Staaten sich selbst auferlegen. Die Beschränkung, die das Doppelsteuergesetz ihnen in § 3 Abs. 3 auferlegt, besteht dagegen nur darin, daß der Gegenstand der Besteuerung, mag das nun das Einkommen aus dem Betrieb oder sein Ertrag oder auch der Betrieb selbst sein, nur anteilig erfaßt werden kann, und diese Beschränkung schließt eben sowohl dem Wortlaute wie dem Sinne nach eine Ertragbesteuerung nicht aus, wie sie durch die Höchste Verordnung vom 27. Oktober 1915 angeordnet worden ist. Von dieser in dem Urteile vom 6. Juni 1917 ausführlich begründeten Auffassung abzugehen, geben auch die Ausführungen in dem Reichsgerichtsurteile vom 25. April 1913 (RGZ. 82, 203) keine Veranlassung. Es mag dabei dahingestellt bleiben, ob es überhaupt unbestreitbar richtig ist, zu sagen, der Zweck des Doppelsteuergesetzes gehe dahin, „zu verhindern, daß ein Deutscher dadurch, daß sich Teile seines Gewerbebetriebes in verschiedenen Bundesstaaten befinden, schlechter gestellt werde, als wenn er es in Ansehung der Besteuerung nur mit einem Bundesstaate zu tun hätte“, und deshalb dürfe hingesehen auf diesen Zweck „der im Bereiche eines Bundesstaats erfolgende Gewerbebetrieb eines Deutschen deshalb, weil das Gewerbe auch außerhalb des Staatsgebiets betrieben werde, von diesem Bundesstaate nicht schärfer steuerlich belastet werden, als wenn er sein Gewerbe ausschließlich innerhalb des Staatsgebiets betriebe“; jedenfalls läßt sich

aus dieser Auffassung nichts gegen die im Urteile des Oberverwaltungsgerichts vom 6. Juni 1917 vertretene herleiten, weil ein Fall, wie ihn das Reichsgericht bei seinen Ausführungen im Auge hat, hier nicht in Frage kommt. Es kann schon nicht die Rede davon sein, daß bei dem durch die Höchste Verordnung vom 27. Oktober 1915 angeordneten Verfahren „das Ergebnis von Einzelbauten“ besteuert werde statt des Ergebnisses eines „Gewerbebetriebes im Großherzogtum“. Denn nach der Verordnung bildet den Gegenstand der Besteuerung „der Reingewinn des im Großherzogtume betriebenen Gewerbes“, nach ihr soll also keineswegs der Veranlagung „das Ergebnis von Einzelbauten zugrunde gelegt werden“, d. h. — das will die Klägerin wohl damit sagen — der finanzielle Erfolg, den einzelne Bauausführungen für sich und ohne Rücksicht darauf betrachtet ergeben würden, daß sie im Rahmen des (Gesamt-)Gewerbebetriebes der Klägerin erfolgen, und nach dem Gesetze muß daher auch bei der Ermittlung des „Reingewinns des im Großherzogtume betriebenen Gewerbes“ der Zusammenhang wohl berücksichtigt werden, der zwischen den Bauausführungen im Großherzogtum und dem übrigen Betriebe der Klägerin besteht; es kann sich also nur darum handeln, wie das im einzelnen Falle zu geschehen hat bzw. ob es geschehen ist. Im übrigen aber läßt sich nicht anerkennen, daß mit einer Regelung, die der inländischen Besteuerung unmittelbar den Ertrag des inländischen Teilbetriebes eines ausländischen Unternehmens unterwirft, „ein Ausnahmerecht für die über das Großherzogtum hinaus- oder in dasselbe hineinreichenden Gewerbebetriebe (im Sinne der Reichsgerichtsentscheidung vom 25. April 1913) festgestellt“ werde. Denn die Vorschriften der Ziff. II der Verordnung gelten ebenso für die Fälle, in denen ein Unternehmen, das seinen Sitz nicht im Großherzogtume hat, sein Gewerbe nur im Großherzogtume betreibt, wie für die, bei denen sich der Betrieb über mehrere Bundesstaaten einschließlich des Großherzogtums erstreckt. Es wird also keineswegs ein Unternehmen der letztern Art im Großherzogtume deswegen, weil es sein Gewerbe auch außerhalb des Großherzogtums betreibt, schärfer herangezogen, als ein Unternehmen, das sein Gewerbe ausschließlich im Großherzogtume betreibt, sondern es könnte höchstens in Frage kommen, daß der beschränkt Steuerpflichtige dadurch, daß er im Großherzogtume den Ertrag seines Gewerbebetriebes versteuern muß, im Großherzogtume schärfer herangezogen wird, als wenn er im Großherzogtum unbeschränkt und deshalb nur mit dem Einkommen aus dem Betriebe steuer-

pflichtig wäre, oder daß seine Gesamtbelastung durch die mehreren Staaten, in denen er das Gewerbe ausübt, größer ist, als wie seine Belastung sein würde, wenn er es nur mit einem Staate zu tun hätte. Dabei käme jedoch ein Verstoß gegen das Doppelsteuergesetz nicht in Betracht. Denn dort würde es sich nur um die innere Ausgestaltung der durch das Doppelsteuergesetz den Einzelstaaten zugestandenen Besteuerung handeln — diese Frage berührt also nur das einzelstaatliche Steuerrecht — und hier nur um die Folgen der Verteilung des Besteuerungsrechts und seines Gegenstands unter mehrere Steuerträger, aber nicht um eine mehrfache Besteuerung desselben Objekts durch die mehreren Steuerträger, also ebenfalls um eine Frage, die die Vorschriften des Reichsdoppelsteuergesetzes nicht berührt. Die Ansicht aber, daß das Oberverwaltungsgericht in dem Urteile vom 6. Juni 1917 die Unverträglichkeit der neuen Regelung mit dem Doppelsteuergesetz selbst mittelbar dadurch anerkannt habe, daß es darin auf die Möglichkeit einer „nach dem Doppelsteuergesetz unzulässigen Doppelbesteuerung“ hinweist, ist nicht richtig. Eine nach dem Doppelsteuergesetz unzulässige Doppelbesteuerung kann sich trotz Übereinstimmung des Landessteuerrechts mit dem Reichsrecht aus der Handhabung des Landessteuerrechts oder auch aus der Nichtübereinstimmung der Landesrechte der beteiligten Staaten untereinander ergeben, und dagegen hat der Steuerpflichtige nur das Rechtsmittel der Beschwerde an die Landeszentralinstanz und den Bundesrat (vgl. Jahrb. 4, 26). Das allein hat das Oberverwaltungsgericht im Auge gehabt, wenn es am Schlusse der Begründung seiner Entscheidung vom 6. Juni 1917 die damaligen Klägerinnen wegen einer etwaigen „nach dem Doppelsteuergesetz unzulässigen Doppelbesteuerung“ auf die Beschwerde beim Bundesrat verwiesen hat.

Danach ist es also nicht richtig, daß es nach dem geltenden Recht überhaupt nicht zulässig sei, bei Aktienunternehmungen, deren Betrieb sich über mehrere Bundesstaaten erstreckt, die einzelstaatliche Besteuerung unmittelbar auf den im Staatsgebiet erzielten Gewinn zu richten ohne Rücksicht darauf, welches Geschäftsergebnis bei dem Gesamtunternehmen erzielt worden ist.

Es ist aber auch nicht richtig, wenn die Klägerin meint, die Berufungsentscheidung gehe trotzdem fehl, weil sie die bei ihrem Unternehmen bestehenden besondern Verhältnisse nicht berücksichtige; denn die lägen so, daß „nur für das Unternehmen im ganzen festgestellt werden könne, ob das Ergebnis Gewinn oder Verlust sei“,

Insfern die Tätigkeiten an den einzelnen Betriebsstätten „derart voneinander abhängen bezw. sich gegenseitig bedingen, daß überhaupt erst aus ihrem Zusammenwirken ein Gewinn entstehen könne“; es liege also hier ein Fall vor, in dem nach dem Urteile vom 6. Juni 1917 auch nach der Höchsten Verordnung vom 27. Oktober 1915 ein „Reingewinn des im Großherzogtume betriebenen Gewerbes“ nur auf der Grundlage eines Reingewinns des Gesamtunternehmens festgestellt werden könne. Richtig ist allerdings, daß das Obergerwaltungsgericht sich in dem Urteile vom 9. Juni 1917 in diesem Sinne ausgesprochen hat, und es ist auch daran festzuhalten. Aber damit ist doch nur gesagt, daß in solchen Fällen für die einzelne Betriebsstätte ein Reingewinn nur festgestellt werden kann, wenn bei dem Unternehmen im ganzen ein Gewinn erzielt worden ist, bzw. der Reingewinn der Betriebsstätte nicht unmittelbar und ohne Rücksicht darauf geschätzt werden darf, ob und in welcher Höhe von dem Gesamtunternehmen ein Reingewinn erzielt worden ist. Dagegen hat damit nicht gesagt werden sollen — was die Klägerin offenbar annimmt —, daß in solchen Fällen der Reingewinn aus dem an der einzelnen Betriebsstätte betriebenen Gewerbe nur so festgestellt werden könne, daß der Reingewinn des Gesamtunternehmens nach bestimmten Grundsätzen, namentlich etwa nach dem Verhältnis der von dem Unternehmen insgesamt und an den einzelnen Betriebsstätten aufgewendeten Löhne und Gehälter rechnerisch verteilt wird. Es mag sein, daß dieses Verfahren in vielen Fällen das zweckmäßigste und auch zuverlässigste ist, aber notwendig erfordert wird es durch das Wesen der Sache nicht; vielmehr kann der Anteil der Betriebsstätte an dem Gesamtgewinne sehr wohl nach andern Anhaltspunkten schätzungsweise ermittelt werden. Durch die Höchste Verordnung vom 27. Oktober 1915 sollte aber in Abweichung von dem bisherigen Rechtszustande den Schätzungsbehörden in dieser Beziehung gerade möglichst freie Hand gegeben werden, um ihnen zu ermöglichen, der Verschiedenartigkeit der bei den verschiedenen Betrieben für die Gewinnerzielung maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse Rechnung zu tragen; daher sind jetzt für das Schätzungsverfahren überhaupt keine Richtlinien mehr gegeben, wie in dem frühern Abs. 6 des Art. 74 AusfV. Es handelt sich also auch in Fällen der hier fraglichen Art im wesentlichen nur um die Würdigung und Beurteilung tatsächlicher Verhältnisse, die nach Art. 15 StV. vom 15. Dezember 1910 der Nachprüfung durch das Obergerwaltungsgericht entzogen sind; eine Rechtsverletzung würde daher hier nur in Frage kommen

können, wenn bei der Schätzung des Reingewinns der Zenaer Betriebsstätte — angenommen, daß die behauptete Einheitlichkeit des Unternehmens der Klägerin wirklich besteht — etwa der Umstand daß sich für diese Betriebsstätte ein Reingewinn nur im Zusammenhange mit den sonstigen Betriebsergebnissen feststellen läßt, überhaupt nicht berücksichtigt worden wäre. Das ist jedoch nach den Akten sicher nicht geschehen. Denn bei den Berechnungen, die nach den Veranlagungsakten den Schätzungen zugrunde liegen, sind z. B. „Anteile“ der Zenaer Betriebsstätte an den allgemeinen Abschreibungen der Gesellschaft in Rechnung gestellt; die Berufungskommission hat also offenbar erkannt und beachtet, daß der zu ermittelnde örtliche Gewinn auch durch gewisse Verhältnisse und Vorgänge beeinflusst wird, die das Unternehmen im ganzen betreffen. Daher könnte es sich höchstens fragen, ob sie den in dieser Beziehung bestehenden Zusammenhang richtig und ausreichend berücksichtigt hat. Das ist aber eben eine Tatfrage, die in der Revisionsinstanz nicht nachgeprüft werden kann.

Bedenklich könnte allerdings auf den ersten Blick die Bemerkung in der Revisionsbegründung erscheinen, daß die Berufungskommission „ein höheres Voraus als 10 Proz. des Reinertrags für Generalunkosten der Zentralleitung nicht für angemessen erachtet“ habe. Denn wie die Akten ergeben, sind die Schätzungsergebnisse so gefunden worden, daß man im allgemeinen von den von der Klägerin selbst aufgestellten „Uebersichten über das Ergebnis der Bauten in Zena“ ausgegangen ist. Dann ist aber von diesen Berechnungen insofern abgewichen, als die von der Klägerin unter den Ausgaben eingestellten „Anteile an den Generalunkosten“ gestrichen und dann nur von den ohne Berücksichtigung dieses Ausgabepostens für Zena sich ergebenden Ueberschüssen 10 Proz. als Voraus für die Zentralleitung gekürzt worden sind. Wenn nun mit Rücksicht hierauf bemerkt wird: „Ein höheres Voraus als 10 Proz. des Reinertrags für Generalunkosten der Zentralleitung erachtet die Berufungskommission nicht für angemessen“, so könnte es scheinen, als wenn da ein Rechtsirrtum zugrunde liege. Denn der Voraus soll den Anteil abgelten, den die Tätigkeit der Zentralleitung an der Gewinnerzielung an den einzelnen Betriebsstätten hat, daher wird dem Sitzstaate aus dem Reingewinne des Gesamtunternehmens „vornweg,“ d. h. vor der Verteilung auf die Betriebsstätten, ein Teil zuerkannt. Wird nun so verfahren, daß zuerst der Anteil der Betriebsstätten am Gesamtgewinne be-

stimmt und dann der Voraus von dem Anteile der Betriebsstätten berechnet wird, so kann also dieser Berechnung auch nur der anteilige Reingewinn der Betriebsstätte zugrunde gelegt werden. Diesen erhält man aber erst, wenn man von den örtlichen Einnahmen außer den örtlichen Ausgaben und Unkosten den Anteil der Betriebsstätte an den allgemeinen (General-)Unkosten kürzt. Dieser Anteil und der Gewinnvoraus der Zentralstelle haben demnach an und für sich nichts miteinander zu tun, es wäre also jedenfalls ein Rechtsirrtum, wenn die Berufungskommission etwa geglaubt hätte, daß die Gewährung eines Voraus an den Sitzstaat an sich den Zweck habe, den Anteil der einzelnen Betriebsstätte an den Generalunkosten abzugelten. Indessen besteht kein Grund, anzunehmen, daß die Berufungskommission in einem solchen Rechtsirrtum befangen gewesen ist. Denn offenbar hat sie mit dem angeführten Satze nur sagen wollen, daß im vorliegenden Falle damit, daß dem Sitzstaate ein Voraus von 10 Proz. von dem für die Betriebsstätte verrechneten Gewinn überlassen werde, auch genügend berücksichtigt sei, daß von den Generalunkosten des Unternehmens ein Teil auf die Jenaer Betriebsstätte zu verrechnen sei, und daß deshalb weitere anteilige Generalunkosten bzw. die von der Klägerin selbst berechneten nicht abgezogen werden könnten. Dann kann es sich aber wieder nur darum handeln, ob diese Beurteilung tatsächlich zutreffend ist, und fehlt also dem Oberverwaltungsgerichte die Möglichkeit, die Entscheidung gegebenenfalls zu beanstanden und richtigzustellen.

Nr. 43. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. Art. XI des Weim.,-Meining.,-Altenb.,-Preußischen Staatsvertrags wegen Herstellung verschiedener Eisenbahnen vom 23. April 1901 geht als Sonderbestimmung dem § 8¹¹ des weimarischen Einkommensteuergesetzes vor.

Die Bezeichnung Eisenbahn wird in den Eisenbahnverträgen gleichbedeutend mit Eisenbahnunternehmung gebraucht.

Arbeiterwohnhäuser eines Eisenbahnunternehmens gehören zum Eisenbahnbetriebe, wenn das Wohnen von Arbeitern in der Nähe der Station für einen ordnungsmäßigen Betrieb erforderlich ist und diese anderweit in der Nähe keine Wohnung finden können.

Einkommensteuergesetz vom 11. März 1908, RegBl. S. 45, § 8¹¹. Staatsvertrag zwischen Sachsen-Weimar, Preußen, Sachsen-Meiningen und Sachsen-Altenburg wegen Herstellung verschiedener Eisenbahnen und wegen Erwerbs der Feldbahn durch Preußen vom 23. April 1901, RegBl. S. 25, Art. XI.

Urteil vom 28. November 1917. C 3/17.

Der preußische Eisenbahnfiskus besitzt in Bacha im Großherzogtum Sachsen schon seit längerer Zeit drei, seit 1915 vier Wohnhäuser, die ausschließlich an Eisenbahnangestellte, wie Lokomotivführer, Heizer, Schaffner, Weichensteller und Stationsbeamte, vermietet werden. Die Häuser liegen einige hundert Meter vom Bahnhof entfernt, von diesem durch eine Straße getrennt. Nachdem das Großh. Rechnungsamt auf diesen Häuserbesitz aufmerksam geworden war, war der Eisenbahnfiskus im Wege der Nachveranlagung für 1912 bis 1914 und weiterhin für die Jahre 1915 und 1916 mit dem Mietertrag aus diesen Häusern zur Staatseinkommensteuer herangezogen worden. Die Berufung dagegen war zurückgewiesen worden. Auf eingelegte Revision hat das Oberverwaltungsgericht die Entscheidung der Berufungskommission aufgehoben und den Fiskus von der veranlagten Steuer freigestellt.

Gründe.

Der preußische Staatsfiskus ist mit dem Einkommen aus seinen Arbeiterwohnhäusern in Bacha zur Staatseinkommensteuer herangezogen. Für diese Besteuerung kommt in erster Linie das weimarische Einkommensteuergesetz von 1908 in Betracht. Dessen § 8¹¹ enthält die schon im Einkommensteuergesetz von 1897 (§ 3¹³) gegebene Bestimmung:

Von der Besteuerung bleibt frei das Einkommen aus dem Eisenbahnbetriebe und aus dem zum Eisenbahnkörper sowie zu den Bahnhofsanlagen gehörigen Grundbesitz, vorbehaltlich der nach besonderer gesetzlicher Bestimmung zu entrichtenden Reinertragsabgabe.

Die Bestimmung wird aber hinsichtlich der Besteuerung der Eisenbahnen, zu denen die Station Bacha gehört, ergänzt durch den zwischen Sachsen-Weimar, Meiningen, Altenburg und Preußen abgeschlossenen Staatsvertrag vom 23. April 1901. Insoweit dessen Artikel XI eine Erklärung des weimarischen Staats über die staatliche Besteuerung von Eisenbahnen enthält, die mit Zustimmung des Landtags im Regierungsblatt (1903 S. 25) veröffentlicht ist, gewann er Gesetzeskraft und trat er als Sonderbestimmung neben die angeführte Vorschrift des Einkommensteuergesetzes von 1897, eine Rechtslage, die durch die Uebernahme jener Vorschrift in das Gesetz von 1908 nicht geändert ist. Es bedarf daher keiner Erörterung, ob beide Bestimmungen insofern in Widerspruch stehen, als der § 8 EStG.

den zum Eisenbahnkörper und Bahnhofsanlagen gehörigen Grundbesitz neben dem Eisenbahnbetriebe besonders hervorhebt, während Art. XI des Staatsvertrags schlechthin von dem zu den Eisenbahnen gehörigen Grund und Boden spricht. Dieser Zweifel hat zudem für den vorliegenden Fall dann keine Bedeutung, wenn die fraglichen Häuser als zum Eisenbahnunternehmen des Klägers gehörig angesehen werden und, wie es der Fall ist, dieses Unternehmen als solches mit der Einkommensteuer belegt ist; denn die Einkommenbesteuerung des Eisenbahnbetriebs als solchen wird auch durch § 8¹¹ EStG. schon ausgeschlossen.

Die entscheidenden Fragen waren danach im vorliegenden Falle nur die, ob nach Art. XI des Staatsvertrags vom 23. April 1901 die Einkommenbesteuerung des Eisenbahnbetriebs im ganzen ausgeschlossen ist und ob die Häuser des preussischen Fiskus in Bacha zu seinem dortigen Eisenbahnbetriebe gehören.

Der Art. XI lautet:

Die Großh. Sächsische und die Herzogl. Sachsen-Meiningische Regierung verpflichten sich, von den in Art. I gedachten (das sind die für Bacha in Betracht kommenden) Eisenbahnen und dem zu denselben gehörigen Grund und Boden keinerlei Staatsabgaben von der Kgl. Preussischen Regierung zu erheben.

Die Berufungskommission versteht diese Bestimmung dahin, daß mit dem Wort Eisenbahnen nur „die mit dem Eisenbahnbetriebe unmittelbar zusammenhängenden Eisenbahnhofsanlagen“ und mit „dem zu denselben gehörigen Grund und Boden“ nur „der mit dem Betriebe unmittelbar zusammenhängende Grund und Boden, der Eisenbahnkörper mit seinem Zubehör“, gemeint ist. Ihr ist also — wie auch das Finanzdepartement näher ausführt — „Eisenbahn“ nur die technische Anlage und „dazu gehöriger Grund und Boden“ nur der, auf dem sich der Betrieb abspielt. Danach würden Beamten- und Arbeiterwohnhäuser, in denen nicht einmal Dienstzimmer sind, allerdings nicht unter die nach Art. XI steuerfreien Werte fallen. Aber die Revision rügt mit Recht, daß bei dieser Auslegung der in Art. XI angenommene Begriff der Eisenbahn zu eng gefaßt ist. Mit dem Wort Eisenbahn kann man wohl auch die auf Grund und Boden errichteten technischen Anlagen verstehen, die man dann aber, z. B. wenn man den Bahnhof im Auge hat, mit dem Grund und Boden zusammen als einen Begriff zu fassen pflegt. Vielfach wird man damit auch nicht nur die feste Anlage, sondern das ge-

samte zu einem Eisenbahnbetriebe gehörige Material, wie vor allem auch das rollende Material meinen. Aber man gebraucht das Wort auch nicht nur in rein körperlichem Sinne, sondern bezeichnet damit die Betriebsunternehmung als solche, wie man von einem Bergwerk, einer Fabrik oder einem andern geschäftlichen Unternehmen spricht. Und diesen Begriff wird man im Auge haben, wenn von der Neuherstellung einer Eisenbahnlinie und dem Verkauf einer Eisenbahn die Rede ist. In diesem Sinne spricht nun offenbar der Staatsvertrag vom 23. April 1901 von den darin bezeichneten Eisenbahnen, wenn im Art. II bemerkt ist, daß die Abtretung der Feldbahn „umfaßt die Uebertragung des vollen Eigentums an dem gesamten beweglichen und unbeweglichen Vermögen des Unternehmens mit allen der Großh. S. Regierung in Bezug auf das Unternehmen zustehenden Rechten und Pflichten“, wenn in Art. IX Abs. 2 von „den Beamten der Bahnen“ die Rede ist, und in Art. XI Abs. 4 wegen der Behandlung des „gemeindesteuerpflichtigen Einkommens der für Rechnung des Preussischen Staats verwalteten Eisenbahnen“ auf § 47 des preussischen Kommunalabgabengesetzes verwiesen wird, der Vorschriften über das Einkommen aus der Betriebsunternehmung als solcher trifft; wie auch das weim. Gesetz vom 26. Februar 1903 (RegBl. S. 47) unter „Besteuerung der Eisenbahnen“ die Besteuerung des „Einkommens aus dem Eisenbahnbetriebe“ versteht. In dem streitigen Satze des Abs. 1 Art. XI kann man danach nur die Bestimmung finden, daß der preussische Staat für die fragliche Eisenbahnunternehmung überhaupt keine Staatssteuern bezahlen soll. Liegt doch auch der tiefere Grund für die Steuerfreiheit gerade nicht in der Besonderheit der technischen Anlage, sondern darin, daß der ganze Betrieb des Unternehmens einen gemischtöffentlichen Charakter hat und deshalb folgerichtig nicht wiederum mit einer öffentlichen Abgabe belastet werden soll. Auch aus den Vorverhandlungen beim Abschluß des Staatsvertrags ergibt sich kein Anhalt für eine Beschränkung der streitigen Bestimmung auf die Besteuerung der körperlichen Eisenbahnanlage. Die vom preussischen Staat in Art. XI durchgesetzte Steuerfreiheit war von der Großherzoglichen Regierung zunächst sehr angefochten (vgl. Vdtgs.-Vhdlgn. 1901—1903, Schriftenwechsel S. 197), aber nach den Akten des Staatsministeriums nicht deshalb, weil man sich eine reine Objektsteuer nicht entgehen lassen wollte, sondern weil man ein Äquivalent für die dem Großherzogtum bei der Uebernahme der Bahnen durch den preussischen Staat entgehende Einkommenbesteuerung der Bahnangestellten gewinnen wollte.

Der ursprüngliche Text des Vertragsentwurfs lautete übrigens auch dahin, daß „von der Eisenbahnunternehmung und dem zu derselben gehörigen Grund und Boden keinerlei Staatsabgaben zu erheben“ seien; und die Ersetzung des Worts Eisenbahnunternehmung durch das Wort Eisenbahnen war nur durch die später eingeschaltete Bezugnahme auf Art. I bedingt und sollte keine materielle Aenderung der Steuerbestimmung bedeuten.

Danach kann es nur darauf ankommen, ob die fraglichen Häuser in Bacha zum dortigen Eisenbahnbetriebsunternehmen gehören. Das ist nicht nur der Fall, wenn sich in ihnen der technische Eisenbahnbetrieb abspielt — und deshalb ist es auch ohne Belang, ob die Hausgrundstücke in räumlichem Zusammenhange mit der Bahnhofsanlage stehen —, sondern schon dann, wenn das Wohnen der darin untergebrachten Angestellten in erreichbarer Nähe der Betriebsstätte für einen ordnungsmäßigen Betrieb erforderlich ist. So liegt aber die Sache im vorliegenden Falle. Nach unwidersprochener Angabe der Eisenbahndirektion hätten die Angestellten überhaupt in Bacha keine Wohngelegenheit gefunden, sondern hätten sich weit außerhalb niederlassen müssen. Daß das bei den hier in Betracht kommenden Beamten und Arbeitern (Lokomotivführern, Kottenführern, Hilfsheizern, Hilfschaffnern, Hilfsweichenstellern u. dgl.) mit einem ordnungsmäßigen Funktionieren dieses Personals nicht vereinbar ist, hat die Eisenbahndirektion überzeugend ausgeführt. Die Eigenart des Eisenbahnbetriebs bringt es mit sich, daß bei Betriebsstörungen und außerordentlichen Bedürfnissen schnell vermehrtes Arbeits- und Zugpersonal zur Stelle sein muß. Das wäre unmöglich, wenn die dafür bestimmten Angestellten nicht am Orte wohnen. Da deshalb die Arbeiterwohnhäuser in Bacha gebaut sind, müssen sie im Sinne des Art. XI als zum Eisenbahnbetriebe gehörig angesehen werden. Diese Annahme entspricht auch nur der in andern höchstrichterlichen Entscheidungen angenommenen Praxis. Das preußische Oberverwaltungsgericht hat sogar in ständiger Praxis die Zugehörigkeit von Arbeiterwohnhäusern zu einem Betrieb in steuerlicher Beziehung schon dann angenommen, wenn Grund und Zweck der Beschaffung lediglich die Erhaltung und Schaffung eines festen Arbeiterstammes war (vgl. u. a. E. in St. 9, 450; PrVerwBl. 16, 231; 24, 622, 728; 28, 891; 31, 430; 32, 202; 33, 737, 841, sowie Maag a. a. O. 34, 921).

Dabei genügt es zur Feststellung der angegebenen rechtlichen Beziehung in steuerlicher Hinsicht, daß die Wohnhäuser aus dem

Grunde der Notwendigkeit zur Aufrechterhaltung des Betriebs beschafft sind, denn damit ist die für die Feststellung des Steuerobjekts maßgebende wirtschaftliche Eingliederung der Einrichtung in den Gesamtbetrieb gegeben. Ob man sich im Einzelfall in der Annahme jener Notwendigkeit vielleicht geirrt hat, das ist ebenso wenig nachzuprüfen, wie etwa die technische Notwendigkeit der tatsächlich erfolgten Erweiterung einer Bahnhofsanlage nachzuprüfen wäre, wenn es sich darum handelte, ob diese in steuerlicher Hinsicht zum Bahnhofsgelände gehört (vgl. auch die vom Revisionskläger in Bezug genommene Entscheidung des PrOVG. vom 24. November 1888 I. Sen. Nr. 1256). Danach bedarf es keines nähern Eingehens auf die Behauptung des Finanzdepartements, daß die Eisenbahnverwaltung in Bacha so wie an andern Orten tatsächlich vielleicht doch auch ohne den Bau der streitigen Häuser ausgekommen wäre. Nur dann etwa wäre die Verneinung der objektiven Notwendigkeit im Einzelfalle von Belang gewesen, wenn die Notwendigkeit so offensichtlich nicht vorlag, daß ihre Annahme für die Eisenbahnverwaltung nicht subjektiv der Grund der Beschaffung der Häuser gewesen sein konnte.

Das Verlangen des Revisionsklägers, auf Grund der Bestimmung des Art. XI StB. von 1901 von der Staatseinkommensteuer im Großherzogtume freigestellt zu werden, ist hiernach gerechtfertigt, und bedarf daher keiner weiteren Begründung mit dem Umfange des Enteignungsrechts, bezüglich dessen der Revisionskläger auf eine analoge Praxis in Preußen hinweist (vgl. den Refursbescheid des Pr. Min. d. ö. A. v. 8. Mai 1899 im Archiv für Eisenbahnwesen 1901, 703). Andererseits ist es bei vorstehender Begründung auch für den Revisionskläger nicht ohne weiteres präjudizierlich, wenn er gegen die Besteuerung seiner eisenbahnfiskalischen Grundstücke in Gerstungen nicht Einspruch erhoben hat, da für seine Besteuerung dort nicht der Staatsvertrag von 1901, sondern die Staatsverträge vom 19. April 1844 und 3. Dezember 1881 maßgebend sind. Von einem Eingehen auf diesen Vorgang sowie auch andere nicht näher begründete Vorentscheidungen kann abgesehen werden.

Nr. 42. (Sachsen-Weimar)

Gemeindeeinkommensteuer. Die Bestimmungen der Eisenbahnstaatsverträge gehen dem Art. 131 der GemO. vor.

Die Bezeichnung Eisenbahnstrecke wird in den Eisenbahnstaatsverträgen auch als gleichbedeutend mit Eisenbahnunternehmung gebraucht.

Ein vorwiegend als Verwaltungsgebäude benutztes Haus ist auch dann im ganzen als zum Eisenbahnbetriebe gehörig anzusehen, wenn einzelne Räume anderweit privatwirtschaftlich genutzt werden.

Arbeiterwohnhäuser eines Eisenbahnunternehmers gehören zum Eisenbahnbetriebe, wenn das Wohnen von Arbeitern in der Nähe der Station für einen ordnungsmäßigen Betrieb erforderlich ist und diese anderweit in der Nähe keine Wohnung finden können.

Soweit die Beschaffung gesunder Wohnungen als soziale Verpflichtung eines Großbetriebs gilt, sind Arbeiterhäuser auch in steuerlicher Hinsicht als zum Betriebe gehörig anzusehen.

Gemeindeordnung vom 17. April 1895, RegBl. S. 145, Art. 131 und 150⁵.

Nachtrag zur Gemeindeordnung, betr. die Gemeindebesteuerung der Eisenbahnen, vom 26. Februar 1903, RegBl. S. 47.

Staatsvertrag zwischen Sachsen-Weimar und Preußen, betr. die zurzeit den Weimar-Geraer, Saal- und Werra-Eisenbahnunternehmungen angehörigen im Sachsen-Weimariischen Staatsgebiet belegenen Eisenbahnen, vom 27. Mai 1895, RegBl. S. 364.

Urteil vom 28. November 1917. C 23/17.

Der preußische Eisenbahnfiskus besitzt in Jena am Fürstengraben zwei und in der Dornburgerstraße siebzehn Häuser. In den Gebäuden am Fürstengraben befinden sich Büroräume des Betriebsamts, Dienstwohnungen des Vorstands und Bürodieners sowie zwei vorübergehend an Privatpersonen vermietete Wohnungen. Die 17 Häuser in der Dornburgerstraße enthalten Mietwohnungen für 102 Arbeiter der Eisenbahnverwaltung. Mit dem Mieteinkommen aus diesen Häusern in Höhe von 19050 M. war der preußische Fiskus zur Gemeindeeinkommensteuer veranlagt worden. Sein Einspruch dagegen war vom Gemeinderat und ebenso seine Berufung vom Bezirksausschuß zurückgewiesen worden. Auf Revision hat das Oberverwaltungsgericht die Vorentscheidung aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Der Bezirksausschuß begründet die Zulässigkeit der Besteuerung des Eisenbahnfiskus in erster Linie mit Art. 131 der Gemeindeordnung und weiter damit, daß die Befreiungsvorschrift des Staatsvertrags über den Erwerb der Saalbahn von 1895 auf das hier

vorliegende tatsächliche und rechtliche Verhältnis nicht anwendbar sei. Die Revision rügt mit Recht unrichtige Anwendung der beiden angeführten Rechtsnormen.

Wie schon nach der frühern Bestimmung des Art. 150 Z. 5 GemD., so sind jetzt nach dem Nachtrage vom 26. Februar 1903 (RegBl. S. 47) für die Gemeindebesteuerung der Eisenbahnen in erster Linie bestehende Staatsverträge maßgebend. Ausdrücklich ist denn auch in der Begründung des Gesetzes von 1903 bemerkt, daß die Gemeindebesteuerung der Saalbahn nach dem Staatsvertrage von 1895 geregelt sei und daß es dabei verbleiben solle (Vdtgs.-Vhdlgn. 1901/03, Schriftw. S. 504/5; vgl. auch Prot. S. 1261). Es kann dahingestellt bleiben, ob in Hinsicht auf das Nachtragsgesetz von 1903 der Art. 131 GemD. überhaupt noch für die Besteuerung von Grundbesitz, der zu Eisenbahnbetrieben gehört, maßgebend ist, jedenfalls findet er keine Anwendung, sofern eine solche Besteuerung nach einem bestehenden Staatsvertrag ausgeschlossen ist. Darauf wäre also in erster Linie die Prüfung zu richten gewesen. In der Auslegung des hier in Betracht kommenden Staatsvertrags geht der Bezirksausschuß dann aber auch fehl. In dessen Art. III Z. 4 ist bestimmt:

„Auf die Gemeindebesteuerung der Bahnstrecken innerhalb des Großh. S. Weimariischen Staatsgebietes, insbesondere auf die Berechnung des gemeindesteuerpflichtigen Reineinkommens und dessen Verteilung unter die beteiligten Gemeinden finden die Bestimmungen des preussischen Kommunalabgabengesetzes Anwendung.“

Eine weitere Besteuerung der betreffenden Eisenbahnstrecken durch die Gemeinden wird die Großh. S. Regierung nicht zulassen.“

Eine Sonderveranlagung des preussischen Eisenbahnfiskus allein mit dem zu den Bahnstrecken gehörigen Grundbesitz wäre danach ausgeschlossen. Die Berufungskommission hält nun die Vorschrift auf den vorliegenden Fall nicht für anwendbar, weil der fragliche Grundbesitz nicht zu den Bahnstrecken gehörte. Sie faßt den Begriff der Bahnstrecke rein körperlich und im Gegensatz zum Eisenbahnunternehmen. Dieser Auffassung kann das Oberverwaltungsgericht nicht beitreten. Der Wortlaut allein zwingt zu einer so engen Auslegung nicht; das Wort „Bahnstrecke“ ist keine technische Bezeichnung. Der Zusammenhang, in dem es in dem Staatsvertrage gebraucht wird, weist aber entschieden darauf hin,

daß es nicht in dem vom Bezirksausschuß angenommenen Sinne gemeint sein kann. Denn es sind die Bestimmungen des preußischen Kommunalabgabengesetzes für anwendbar erklärt. Nach diesen aber ist (vgl. §§ 33, 45, 46) das Einkommen aus den Eisenbahnunternehmungen steuerpflichtig; insbesondere ergeben die Vorschriften über die Berechnung des Einkommens, daß die Einnahmen aus dem gesamten Betriebe getroffen werden sollen. So spricht übrigens auch Abs. 3 der Ziffer 4 a. a. O. von dem Einkommen der „Eisenbahnen“ schlechthin, ein Ausdruck, der noch weniger rein körperlich gefaßt, vielmehr in den Gesetzen mit Eisenbahnunternehmung gleichgesetzt wird [vgl. das gleichzeitige Urteil des Oberverwaltungsgerichts zu C 3/17¹⁾]. Die Vorschriften des preußischen Kommunalabgabengesetzes wären praktisch gar nicht anwendbar, wenn das Wort Bahnstrecke nur im Sinne von Bahnkörper gemeint wäre. Was der Sinn des Art. III Z. 4 war, ergibt auch deutlich die Begründung des Gesetzes über die Gemeindebesteuerung der Eisenbahnen vom 26. Februar 1903. Nach diesem Gesetz wird „das Einkommen aus dem Betriebe der für den öffentlichen Verkehr bestimmten Eisenbahnen“ zur Gemeindebesteuerung herangezogen. Dazu ist in der Begründung bemerkt, daß damit nunmehr grundsätzlich die Regelung getroffen werden sollte, wie sie z. B. nach dem Staatsvertrage von 1895 bereits für die Saalbahn gelte, und es wurde hervorgehoben, daß die vorgeschlagenen Bestimmungen des Gesetzes inhaltlich identisch seien mit denen des preuß. Kommunalabgabengesetzes (vgl. die angef. Vdtgs.-Vhdlgn., Schriftw. S. 504, Prot. S. 1261). Gewiß pflegt man bei dem Wort Eisenbahnstrecke zunächst auch an eine räumliche Beziehung zu denken, und es ist immerhin beachtenswert, daß diese Ausdrucksweise gewählt ist. Näheres Zusehen ergibt aber, daß der Ausdruck in dem Staatsvertrage nicht gewählt ist, um Grund und Boden einerseits und gewerbliches Unternehmen andererseits als Steuerobjekte gegenüberzustellen, sondern um die räumliche Verteilung des Betriebes auf mehrere Staaten und Gemeinden zu kennzeichnen; das zeigt sich ganz klar in der Verwendung des Wortes im Eingange des Vertrags, in den Ziffern 2, 3, 7 bis 10 des Art. III und in Abs. 2 des Art. IV. Wenn nämlich nach dem Eingange der Vertrag die Verhältnisse der zu den genannten Unternehmungen gehörigen Strecken regeln soll, so ist damit zweifellos nicht nur

1) Vgl. Nr. 41.

die Regelung des Verkehrs auf dem Bahnkörper gemeint, sondern die des ganzen Unternehmens, soweit es sich im Großherzogtume betätigt; so spricht auch Z. 7 von den innerhalb des Großherzogtums betriebenen Strecken; diese sind Teile der Eisenbahnen; in Z. 8 ist von dem Verkauf und der Uebertragung des Betriebs der gedachten Bahnen oder einzelner Strecken derselben die Rede; Art. IV handelt von den Beamten der im Großherzogtume belegenen Eisenbahnstrecken. Dieselbe Terminologie ist auch in den gleichzeitig mit den übrigen thüringischen Staaten geschlossenen Verträgen (Preuß. Ges. 1895 S. 315 ff.) gebraucht, in denen sich nur an den entsprechenden Stellen als gleichbedeutend die Worte Strecken, Bahnstrecken, Eisenbahnstrecken finden. Auch zeigt der Vergleich der Z. 2 mit Z. 1 des Art. III, wo das Wort Bahnkörper auch vorkommt, daß das Wort Eisenbahnstrecke in Z. 2 nicht gewählt ist, um zu betonen, daß es sich hier nur um den Bahnkörper als solchen handelte, sondern nur um dessen räumliche Abgrenzung zu kennzeichnen.

Das Einkommen aus Grundbesitz des Eisenbahnfiskus unterliegt nach Z. 4 des Art. III also nicht nur so weit der Gemeindebesteuerung, als dieser zu dem Bahnkörper und den sogenannten Bahnanlagen gehört, sondern vielmehr schon dann, wenn Besitz und Bewirtschaftung desselben zum Betriebe des Eisenbahnunternehmens gehören.

Das wird nun hinsichtlich der fraglichen Häuser in der Berufsungsentscheidung auch verneint, indes zu Unrecht.

Der Standpunkt des Revisionsklägers, daß hierüber nach § 33 Abs. 3 des preußischen Kommunalabgabengesetzes die Eisenbahndirektion allein zu entscheiden habe, ist allerdings nicht zutreffend. Die Bestimmung des § 33 handelt nur von der Organisation der fiskalischen Verwaltung und der Befugnis, die sogenannten stationes fisci zu bestimmen. Diese Bestimmung greift aber der Frage gar nicht vor, ob und wie weit eine Anlage oder ein Betrieb im einzelnen Falle sachlich als Eisenbahnunternehmung bzw. als zu einem Eisenbahnbetriebe gehörig angesehen werden kann (vgl. auch PrDVG. S. 18, 123 ff. zu der mit § 33 Abs. 4 analogen Bestimmung in § 2 des preuß. Ges. v. 27. Juli 1885, GS. S. 327). Die Frage der Zugehörigkeit der fraglichen Häuser zum fiskalischen Eisenbahnbetrieb ist vielmehr eine Tats- und Rechtsfrage, deren selbständige Nachprüfung dem Gerichte zusteht. In tatsächlicher Hinsicht sind dabei die in der Vorinstanz getroffenen Feststellungen zugrunde zu

legen. Danach liegt die Sache verschieden bei den beiden Häusern am Fürstengraben und den Häusern in der Dornburgerstraße. In erstern befinden sich die Büroräume des Eisenbahnbetriebsamts und Dienstwohnungen. Daneben sind zwei Wohnungen an Privatpersonen vermietet. Da die Angabe der Eisenbahndirektion nicht bestritten ist und durch den Akteninhalt bestätigt wird, daß diese Häuser ursprünglich lediglich zu Verwaltungszwecken erworben sind, und da sie auch jetzt noch vorwiegend als Verwaltungsgebäude dienen, so sind sie als zum Betriebe gehörig anzusehen. Daß ein Teil der Räume an Private vermietet wird, ändert den Charakter der Gebäude im ganzen nicht. Solche teilweise Verwendung von Dienstgebäuden durch anderweite privatwirtschaftliche Nutzung kommt allenthalben vor. Sie kann die Annahme einer teilweisen Zugehörigkeit der bebauten Grundstücke nach ideellen Teilen nicht rechtfertigen. Für die Frage der Zugehörigkeit der Häuser zu dem Eisenbahnunternehmen kommt es vielmehr, wie das Oberverwaltungsgericht schon in einem frühern Falle entschieden hat¹⁾, nur auf die hauptsächliche Zweckbestimmung an. Hinsichtlich der beiden Häuser am Fürstengraben kann danach die Entscheidung des Bezirksausschusses, die den hier vorliegenden Tatbestand auch gar nicht besonders gewürdigt hat, schon deshalb nicht aufrechterhalten werden.

Aber auch hinsichtlich der 17 Häuser in der Dornburgerstraße ist die Vorentscheidung nicht ausreichend begründet, wenn sie feststellt, daß die Eisenbahn mit der Errichtung der Häuser nur Wohlfahrtsw Zwecke verfolgt habe, und sie deshalb die Zugehörigkeit zum Eisenbahnbetriebe verneint. Zunächst begegnet die gedachte Feststellung selbst Bedenken, insofern sie nur auf das Schreiben der Eisenbahndirektion vom 2. Juli 1902 gestützt wird und das Vorbringen des Klägers ohne weitere Ermittlung zurückweist. Die Eisenbahndirektion hatte schon im Berufungsverfahren ausdrücklich behauptet, die Häuser in der Dornburgerstraße seien vom Eisenbahnfiskus erbaut und von der Eisenbahnverwaltung an ihre Arbeiter, insbesondere Werkstättenarbeiter, zu dem Zwecke vermietet, daß diese möglichst in der Nähe der Bahn und ihrer Arbeitsstätte wohnten und jederzeit für den Eisenbahnbetrieb, besonders bei Unfällen auf der Bahnstrecke, zu Räumungsarbeiten dienstbereit seien, und sie hatte auch in dem Schreiben vom 2. Juli 1902 selbst auf die in Jena bestehende Wohnungsnot hingewiesen, infolge derer jenem Bedürfnis sonst nicht

1) Vgl. Jahrb. 4, 97.

genügt werden könnte. Dieses ganze Vorbringen konnte nicht etwa durch das Schreiben von 1902 schon ohne weiteres als widerlegt angesehen werden. Liegt es aber so, wie die Eisenbahndirektion behauptet, dann würde man die Zugehörigkeit der Häuser zu dem Eisenbahnbetriebe nicht verneinen können. Denn deren Beschaffung wäre zur ordnungsmäßigen Aufrechterhaltung des Betriebs dann erforderlich. Diese Annahme, von der das Oberverwaltungsgericht auch in der gleichzeitig schwebenden Revisionsache des Klägers gegen den weimarischen Staatsfiskus ausgegangen ist, entspricht auch nur der bisher in andern Staaten geübten festen Praxis. Nicht nur in der Entscheidung vom 27. November 1890 (E. 20, 106) — die der Bezirksausschuß als veraltet ansieht und deren analoge Anwendung auf Eisenbahnbetriebe er ablehnt —, sondern auch noch in vielen folgenden Entscheidungen bis in die neueste Zeit ist vom preußischen Oberverwaltungsgericht sogar der weitergehende Grundsatz vertreten, daß die Zugehörigkeit von Arbeiterwohnhäusern zu einem industriellen Betriebe schon dann anzunehmen ist, wenn die Einrichtung der Häuser den Zweck hat, einen festen Arbeiterstamm für den Betrieb zu gewinnen und zu erhalten (vgl. u. a. E. i. St. 9, 450; PrVerwBl. 16, 231; 28, 891; 31, 430; 32, 202; 33, 737 u. 841; dazu Maack a. a. O. 24, 728 u. 34, 921 sowie 24, 622; ebenso Köll-Freund, Das Kommunalabgabengesetz, Anm. 13 zu § 33). Es ist nicht ersichtlich, inwiefern die in der Entscheidung Bd. 20 E. 106 für Bergwerksbetriebe gegebene Begründung nicht für Eisenbahnbetriebe passen soll. Danach bedarf es noch der Prüfung des bezüglichen klägerischen Vorbringens und rechtfertigt sich schon deshalb die Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz. Der Revisionskläger wird dabei Gelegenheit haben, seine in dieser Hinsicht aufgestellten Behauptungen, wie in der Revisionsinstanz geschehen, noch näher zu begründen.

Aber auch insofern ist die Begründung der Bezirksausschußentscheidung nicht zutreffend, als sie die Zugehörigkeit der Häuser zum Eisenbahnbetriebe allein schon deshalb verneint, weil diese nur Wohlfahrtzwecken dienen. Wohlfahrtseinrichtungen und Betriebseinrichtungen sind keine sich gegenseitig ausschließenden Begriffe. Auch eine sogenannte Wohlfahrtseinrichtung kann sich zugleich als eine Betriebseinrichtung darstellen. Maßgebend ist, ob eine Anlage bezw. Betätigung, mag sie auch eine Wohlfahrtseinrichtung sein, nach der Rechtslage und jeweiligen Verkehrsauffassung als zum Betriebe gehörig angesehen wird. Danach sind, wie die gesetzlichen Bestimmungen,

so vor allem auch die sozialen Auffassungen darüber, wie ein moderner Großbetrieb zu führen ist, zu berücksichtigen. Ohne Zweifel sind alle Wohlfahrtseinrichtungen zum Betriebe — auch im steuerlichen Sinne — zu rechnen, die gesetzlich vorgeschrieben sind; ebenso dann aber auch solche, die herkömmlich sind und allgemein als — wenn auch nur Anstands — Pflicht gelten. Das ist der Fall bei Wohlfahrtseinrichtungen, die den Arbeitern ein Mindestmaß menschenwürdigen Daseins sichern sollen, z. B. unter Umständen selbst Anstalten für Nahrungsmittelversorgung in Arbeitspausen, falls diese sonst auf Schwierigkeiten stößt, so auch Beschaffung menschenwürdiger Wohngelegenheit. Die soziale Entwicklung geht offenbar dahin, daß Anforderungen gerade nach dieser Richtung an die industriellen Großbetriebe in immer weiterem Umfange werden gestellt werden, und es fehlt bereits nicht an Ansätzen, solche Fürsorge den Großbetrieben im öffentlichen Interesse zur rechtlichen Pflicht zu machen. Geschieht letzteres, wie z. B. durch die Verpflichtung zur Beschaffung gesunder Arbeits- und Erholungsräume, dann wird man entsprechende Veranstaltungen, wie bemerkt, zweifellos als zum Betriebe gehörig ansehen. Aber nicht anders wird man derartige Veranstaltungen vom allgemeinen wirtschaftlichen — für die steuerliche Behandlung maßgebenden — Gesichtspunkt ansehen können, wenn sie noch vor gesetzlicher Verpflichtung getroffen werden, weil sie nach allgemeinem Urteil als soziale Verpflichtung des Unternehmers seinen Arbeitern gegenüber empfunden werden. Der Einwand, daß damit schließlich jede Wohlfahrtseinrichtung einer großen industriellen Unternehmung als zum Betriebe gehörig angesehen werden müßte und industrielle Betriebe dann nicht anders wie gemeinnützige Gesellschaften stünden, ist bei dieser Begründung nicht zutreffend. Denn es wird immer gefordert die besondere Beziehung der Einrichtung auf die bestimmten angestellten Arbeiter. Diese besondere Beziehung würde z. B. fehlen, wo ein wohlhabender Unternehmer in der Gemeinde, in der seine Arbeiter wohnen, allgemeine Wohlfahrtseinrichtungen trifft, etwa allgemein für eine Verbesserung der hygienischen, besonders der Wohnverhältnisse, sorgt. Und auch nicht jede Wohlfahrtseinrichtung, die ein Unternehmer für seine Arbeiter allein trifft, wird in jenem Sinne als zum Betriebe gehörig anzusehen sein, sondern eben nur solche, die herkömmlich sind und zu denen er nach allgemeiner Anschauung sich verpflichtet fühlen muß. Inwieweit das der Fall ist, kann nur bei verständiger Würdigung des Einzelfalles entschieden werden. Es werden dabei die Person des Unternehmers, die Art der Unter-

nehmung, die wirtschaftliche und soziale Lage der Arbeiterschaft, die örtlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und vor allem auch das Herkommen zu berücksichtigen sein. Im vorliegenden Falle kann eine dahin gehende Würdigung der Verhältnisse sehr wohl dazu führen, auch die Häuser der Dornburgerstraße im ganzen als zum Betriebe des Eisenbahnunternehmens gehörig anzusehen. Es kommt dabei in Betracht, daß der Unternehmer hier der Staat selbst ist, den man am ersten und weitesten zur Versorgung seiner Arbeiter für verpflichtet ansieht, und daß für den preußischen Staat auch schon ein Ansaß für eine gesetzliche Verpflichtung gerade zur Beschaffung guter Wohnungen gemacht ist. Es sind dort seit 1895 fortlaufend durch Gesetze Mittel bereitgestellt, „um damit eine Verbesserung der Wohnungsverhältnisse von Arbeitern, die in staatlichen Betrieben beschäftigt sind, . . . herbeizuführen“. „Aus den bereitgestellten Mitteln dürfen für Rechnung des Staats Wohnhäuser, die im Eigentume des Staats verbleiben, errichtet werden. Die in diesen Häusern enthaltenen Wohnungen sind alsdann an Arbeiter, die in staatlichen Betrieben beschäftigt sind, . . . zu vermieten.“ „Der Mietspreis ist so zu bestimmen, daß er nach Deckung der Kosten für die Verwaltung und die bauliche Unterhaltung der Gebäude eine angemessene Verzinsung des gesamten Anlagekapitals und die Amortisation der Baukosten gewährt“ (vgl. das Gesetz vom 13. August 1895, GS. S. 521, und darauf folgende weitere, zuletzt vom 4. Juli 1914, GS. S. 140). Ergibt sich, daß unter dem erwähnten sozialen Gesichtspunkte nach der in diesen Gesetzen vorliegenden Anweisung die fraglichen Häuser im Rahmen des auch an andern Stationen Herkömmlichen gebaut sind, so werden sie wohl als zum Betriebe gehörig angesehen werden können. Es wäre dann durchaus berechtigt, wie die Ausgaben, so die Einnahmen unter den Betriebseinnahmen und -ausgaben zu verrechnen und steuerlich wie diese zu behandeln, wie dies ja auch nach der Angabe der Parteien im vorliegenden Falle geschehen ist, indem der Mietertrag aus den fraglichen Häusern bei der Feststellung des nach Art. III Z. 4 StB. und § 47 PrRG. zu berechnenden Reineinkommens mitberücksichtigt ist (vgl. auch Röll-Freund, Anm. 64 a Abs. 2 zu § 33 RG.). Der Einwand, daß bei dieser Berechnung die Gemeinden, in denen solche Arbeiterhäuser angelegt werden, in dem ihnen zustehenden Anteil an dem Gesamteinkommen der Bahn kein gerechtes Äquivalent für die durch den Bau solcher Häuser entstehende Belastung hätten, kann gegen die Richtigkeit vorstehender Rechtsausführung nicht geltend gemacht werden, er wäre nur bei

der Prüfung der Zweckmäßigkeit der im Kommunalabgabengesetz gegebenen Steuervorschrift zu beachten, bei deren Erlaß die schnelle nach der gedachten Richtung hin gehende soziale Entwicklung noch nicht so vorausgesehen werden konnte. Uebrigens aber ist zu bemerken, daß, wenn die Unterhaltung der Arbeiterwohnhäuser in der Dornburgerstraße das in gleichen Verhältnissen an andern Orten herkömmliche Maß nicht überschreitet, ein gerechter Ausgleich insoweit doch stattfindet, als die Gemeinde Jena an dem Steuerertrag aus dem Gesamteinkommen der preußischen Staatsbahn teilnimmt, in welchem das Einkommen aus solchen Häusern an andern — auch preußischen — Orten enthalten ist.

Sofern nicht schon nach der Prüfung des früher erwähnten rein betriebstechnischen Bedürfnisses die Zugehörigkeit der Häuser zum Eisenbahnbetriebe des Klägers zu bejahen ist, würde diese Frage sonach unter dem eben erörterten Gesichtspunkte noch weiter zu prüfen sein. Kommt man danach zu einem bejahenden Ergebnis, so wäre noch folgendes zu beachten. Die Gemeinde bestreitet noch aus einem ganz andern Grunde, daß das Einkommen wenigstens eines Teils der Häuser in der Dornburgerstraße nicht der Vorschrift des Art. III §. 4 unterfalle. Sie meint, der Staatsvertrag bezöge sich nur auf den bei seinem Abschluß vorhandenen Grundbesitz der Bahn, die Grundstücke in der Dornburgerstraße seien aber erst später erworben. Irgendeine Bestimmung des Vertrags, welche diese Auslegung rechtfertigte, ist dabei nicht angeführt und auch nicht ersichtlich. Dem Sinne des Vertrags aber würde die Annahme dieser Ansicht gewiß nicht entsprechen. Denn der Vertrag will offenbar die Besteuerungsverhältnisse der Eisenbahn erschöpfend und für die Folgezeit regeln. Andererseits aber wäre auch der von der Eisenbahndirektion eventuell geltend gemachte Einwand der Doppelbesteuerung nicht gerechtfertigt. Wäre die Ansicht des Bezirksausschusses richtig, daß das Einkommen aus den fraglichen Häusern nicht der Bestimmung des Art. III §. 4 unterfiele, dann dürfte es bei der dort vorgeschriebenen Berechnung des Gemeindesteueranteils nicht berücksichtigt werden; es könnte also eine rechtmäßig erfolgte anderweite Heranziehung nicht mit Rücksicht auf die irrige Berücksichtigung dort angefochten werden. Wenn in der Entscheidung des Staatsministeriums über die Staatsbesteuerung der Häuser vom 8. Oktober 1910 anscheinend eine andere Auffassung vertreten ist, so könnte dem nicht zugestimmt werden; wenn die Erhebung einer besondern Staatssteuer in jenem Falle den gesetzlichen Bestimmungen entsprach, so hätte sie

nicht von Rechts wegen rückgängig gemacht, sondern nur etwa aus Billigkeitsgründen die Steuer niedergeschlagen werden dürfen. Daß im übrigen jene Entscheidung der hier zu treffenden nicht formell präjudizierlich ist, bedarf keiner Ausführung, wie es ferner nicht darauf ankommt, ob die Gemeinde aus Rechtsüberzeugung oder Versehen den Eisenbahnfiskus seitdem unveranlagt gelassen hat.

Nr. 43. (Sachsen-Altenburg)

Im Sinne der Bestimmungen des § 6 der „Erneuerten Brau-, Schank- und Ausschrotordnung für die Stadt Altenburg“ vom 1. September 1853 über die Wählbarkeit zum Mitgliede der Braukommission ist hinsichtlich eines im Alleineigentum einer Ehefrau stehenden, mit dem Braurechte verknüpften Hausgrundstücks deren Mann der „Brauberechtigte“, wenn ihm das ehemännliche Verwaltungs- und Nutznießungsrecht zusteht.

Erneuerte Brau-, Schank- und Ausschrotordnung für die Stadt Altenburg vom 1. September 1853.

Urteil vom 5. Dezember 1917. A 8/17.

Der Dr. H. in Altenburg war auf Grund des § 6 der „Erneuerten Brau-, Schank- und Ausschrotordnung für die Stadt Altenburg“ vom 1. September 1853 von der brauberechtigten Bürgerschaft zum Mitgliede der Braukommission gewählt worden. Die Wahl war vom Gesamtrat aus eigener Initiative für ungültig erklärt worden, weil der Gewählte selbst nicht Mitglied der brauberechtigten Bürgerschaft sei, da nur seine Frau Eigentümerin eines mit dem Braurechte verknüpften Hauses sei. Auf Beschwerde des Gewählten hatte das Herzogliche Staatsministerium den Stadtratsbeschluß aufgehoben und die Wahl für gültig erklärt. Gegen diese Entscheidung hatte der Stadtrat Anfechtungsklage erhoben, die zurückgewiesen worden ist.

Gründe.

Gegen die formelle Zulässigkeit der Beanstandung der Wahl durch den Stadtrat und des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bestehen keine Bedenken.

Die Anfechtungsklage geht davon aus, daß die angefochtene Entscheidung insofern irrig sei, als sie das Braurecht ausschließlich als öffentliches Stadtrecht ansehe und hiernach allein die Wählbarkeit des Beschwerdeführers zur Braukommission beurteile, während es lediglich ein aus dem Eigentum an gewissen privilegierten Grund-

stücken fließendes Privatrecht sei, welches in Analogie des modernen Gesellschaftsrechts allein der Frau als der Eigentümerin des mit dem Braurechte verknüpften Grundstücks eine eigene und persönliche Berechtigung gebe, ohne daß diese durch den Umfang des Nießbrauchs- und Verwaltungsrechts des Mannes beschränkt werde.

Die Deutung, die der Stadtrat der Entscheidung des Herzogl. Ministeriums hat zuteil werden lassen, ist nicht zutreffend.

Denn nicht richtig ist es, daß die Entscheidung ausschließlich die Frage nach öffentlich-rechtlichen Gesichtspunkten, nämlich nach der geltenden Städte- und Stadtordnung beurteilt hätte. Das scheint überdies der Stadtrat nach der weiteren Ausführung seiner Anfechtungsklage auch gar nicht behaupten zu wollen. Denn er wendet sich auch dagegen, daß das Ministerium die Berechtigung des Beschwerdeführers auf das diesem am eingebrachten Gute der Frau zustehende Nutznießungs- und Verwaltungsrecht aufbaue. Und das letztere tut auch tatsächlich die Entscheidung; denn sie bejaht die aktive und passive Wahlberechtigung des Mannes unter Hinweis auf § 1363 BGB. und gründet auf dieses ehemännliche Recht die Folgerung, daß der Gewählte die Befugnis, auch die Rechte des brauberechtigten Bürgers ausüben zu können, ebenso habe, wie ihm auf Grund dieses ehemännlichen Rechts die Steuern der Frau bei der Bildung der Gemeindewahlabteilungen zuzurechnen seien, indem es meint, diese Folgerung ergebe sich aus dem engen Verhältnis, in dem die Braukommission und ihre Verwaltung zur Stadtkommun und ihrer Verwaltung stehe.

Darin aber, daß die Wahlen zur Braukommission sich grundsätzlich nach den Vorschriften zu richten haben, die für öffentliche Wahlen in der Gemeinde gelten, hat das Staatsministerium durchaus recht.

Die Erneuerte Brau-, Schank- und Ausschrotordnung bestimmt, daß das Bierbrauwesen der Stadt Altenburg in seiner Gesamtheit einen Teil der nutzbaren Rechte der Stadtkommun bilden soll. Das Rechtsverhältnis des städtischen Brauwesens soll nach ihr geregelt werden (§ 1). Die gleiche Regelung enthält bereits die alte Brauordnung vom 10. November 1837. Es soll damit der öffentlich-rechtliche Charakter dieses nutzbaren Rechts betont sein. Dies zeigt vor allem die in § 2 der Brauordnung vorgesehene Ordnung und der Hinweis auf die §§ 131 und 164 der alten Stadtordnung vom 17. Juni 1831, wonach die Brauerei ganz besonders als der Gemeinde nutzbare oder doch dem Gemeindewesen nützliche

öffentliche Anstalt genannt und als besondere kommunale Aufgabe und als Teil des Kommuner Vermögens der Verwaltung des Stadtrats anheimgegeben, sowie seiner besondern Obhut anvertraut wird. Dies beweist auch die Behandlung, die das Brauwesen in der neuen Stadtordnung der Stadt Altenburg vom 12. Juli 1898 gefunden hat (§§ 129, 130). Das ist auch der Standpunkt, den der Stadtrat nach der sich aus den Vorakten ergebenden Entwicklung stets vertreten hat (Akten des Stadtrats, betr. das Brauwesen IX B 110 S. 31, 301, 306. XI B 125 S. 295^b; Akten der Landesregierung VII 14. 46 S. 137^b). Deshalb liegt auch die Verwaltung und Leitung des Brauwesens im gemeinsamen Interesse der Kommune überhaupt und der brauberechtigten Bürgerschaft dem Stadtrate als der städtischen Verwaltungsbehörde ob (§§ 2 u. 6 der Brauordnung.)

Aber auch der neben dem Stadtrate nach § 6 bestellten und diesem unterstellten Braukommission kommt zweifellos öffentlich-rechtliche Eigenschaft als amtliches Organ der Stadtverwaltung zu: sie soll den Stadtrat bei der Beaufsichtigung, Kontrolle, Beratung und resp. Beschließung unterstützen; ihr sind gleichzeitig gewisse Verwaltungsgeschäfte überwiesen. Diese Aufgaben beweisen, daß sie ebenfalls Verwaltungsbehörde der Stadtkommune sein soll und nicht vielleicht bloß Organ der brauberechtigten Bürgerschaft, also Vertreterin der Interessen der Brauberechtigten im Gegensatz zu dem Interesse der Stadt. Und wenn auch die Braukommission in ihrer Zusammensetzung (§ 6 Abs. 2) nicht der nach § 73 der Städteordnung für das Herzogtum für ständige Ausschüsse der städtischen Verwaltung bestimmten Regelung entspricht, so ergibt doch andererseits gerade § 143 der jetzt geltenden Stadtordnung für die Stadt Altenburg, daß eine nach geltenden Statuten oder Regulativen vorgesehene anderweitige Zusammensetzung eines solchen Ausschusses ihn seiner besondern Eigenschaft als städtisches Verwaltungsorgan nicht ohne weiteres entkleidet (vgl. dazu auch das Urteil vom 21. Oktober 1914, Jahrb. 2, 152 f.).

Diese Eigenschaft der Braukommission als einer städtischen Verwaltungsbehörde ist überdies auch nach dem Inhalte der Vorakten von den zuständigen Faktoren niemals in Frage gezogen, vielmehr ausdrücklich anerkannt worden. So betont gerade der Stadtrat bei den Verhandlungen über den Erlaß einer „Erneuerten Brauordnung“, daß die Braukommission ihrem Wesen nach stets eine städtische Verwaltungsbehörde gewesen sei, der unter Aufsicht des Stadtrats

die Verwaltung des Brauwesens obgelegen habe, und daß an dieser Eigenschaft nichts geändert werden solle (XI B 125 S. 272, 295^b). Für die Wahlen der Mitglieder zur Braukommission sollten die „gemeinschaftlichen Vorschriften“ maßgebend sein (Akten der Landesregierung VII 14. 46 S. 197, 201; vgl. auch das. S. 120, 124, 134, 137). Und wenn auch in § 6 Abs. 1 der Erneuernten Brauordnung der Stadtrat als die eigentliche kommunale Verwaltungsbehörde bezeichnet wird, der anscheinend allein die behördliche Leitung und Beaufsichtigung des Brauwesens obliegt, so wird doch diese Ausschließlichkeit durch den Satz 2 dieser Bestimmung wieder eingeschränkt und auch der Braukommission neben dem Stadtrate oder vielmehr unter dessen Oberleitung behördliche Funktion übertragen. Sie ist also zweifellos im Rahmen der allgemeinen städtischen Verwaltung tätig und nicht getrennt von dieser als besonderes Organ der brauberechtigten Bürger.

Steht aber diese behördliche Eigenschaft fest, so ergibt sich notwendig, daß eine analoge Beurteilung dieser Kommission nach den Verwaltungsorganen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nicht zutrifft. Die Wählbarkeit für diese Kommission richtet sich deshalb nach den für die städtischen Verwaltungsorgane und deren Ausschüsse bestehenden Vorschriften (§ 142 der Stadtordnung für die Stadt Altenburg und § 73 der Städteordnung für das Herzogtum).

Daß der Beschwerdeführer an sich die hiernach erforderlichen Eigenschaften für die Wählbarkeit besitzt, ist nun nicht in Zweifel gezogen. Bestritten wird nur, daß er brauberechtigter Bürger ist, und es fragt sich also, wer als solcher im Sinne des § 6 der Brauordnung anzusehen ist.

Dem einen Teil der nutzbaren Rechte der Stadtkommune bildenden und als nützliche öffentliche Gemeindevorrichtung ausdrücklich anerkannten Bier-Brauwesen in seiner Gesamtheit steht als Ausfluß dieses gemeinsamen Braurechts der Stadt gegenüber das Braurecht der einzelnen brauberechtigten Bürger, für deren Interesse insbesondere und alleinige Rechnung das Brauwesen von dem Stadtrat verwaltet werden soll (§ 6 Abs. 1 der Erneuernten Brauordnung). Es gilt als ein im Eigentum einzelner Mitglieder der Gemeinde stehendes Nutzungsrecht (Akten der Landesregierung VII 14. 46 S. 137^b), und die Brauberechtigungen gehören zu denjenigen nutzbaren Realgerechtigkeiten, welche nach § 12³ und 172 des Gesetzes, die Grund- und Hypothekenbücher und das Hypothekenwesen betr., gleich den unbeweglichen Zubehörungen als Gerechtsame desjenigen Grundstücks, mit

dem sie verbunden sind, zur Eintragung gelangen (Landesreg. VII 14. 46 S. 295, Akten des Stadtrates XI B 110 S. 31, 201, XI B 125 S. 130^b, 295^b). Sie sind mit denjenigen Baustellen verbunden, auf denen sie bisher geruht haben, und sollen an sich in der Regel nur mit diesen zugleich und nicht getrennt von ihnen veräußert werden. Jedoch sieht die Brauordnung auch andererseits die Möglichkeit der abgesonderten Veräußerung ausdrücklich vor, und ihre Abtretung erfolgt in der für die Uebereignung der Grundgerechtigkeiten an sich üblichen Form (§ 2 des Nachtrags zur Brauordnung vom 24. Juni 1873, §§ 77, 78 Altenb. AusfG. z. BGG. vom 4. Mai 1899). Und wenn die Wirksamkeit der Abtretung für den Erwerber im Verhältniß zur Stadt von der Anzeige bei dem Stadtrat abhängig gemacht ist, so wird damit der rechtsgültige Uebergang des Rechts auf den Käufer nicht in Frage gestellt, sondern der Stadtrat behält sich lediglich vor, die Auszahlung des Gewinnanteils allein an den bei ihm legitimierten, ihm also bekannten Eigentümer zu bewirken (§ 2 Abs. 2 des Nachtrags vom 24. Juni 1873).

Wenn auch alle diese Rechtsverhältnisse an sich auf die privatrechtliche Natur der Braurechte der einzelnen Bürger hindeuten, so kann doch andererseits nicht geleugnet werden, daß diesen Einzelbrauberechtigungen auch die öffentlich-rechtliche Seite nicht fehlt. Denn gerade nach § 1 Abs. 2 der Brauordnung sollen die einzelnen brauberechtigten Bürger die mit ihrem Braurechte verbundenen Befugnisse als einen Ausfluß des gemeinsamen Braurechts der Stadt und nur nach Maßgabe derjenigen Anordnungen, welche über die Ausübung und Benutzung dieses Rechts von der Kommune durch ihre Behörden, der Verfassung gemäß, jetzt oder künftig getroffen sind oder werden, genießen. Auch an den Besitz des Bürgerrechts ist die Ausübung und Nutzung der Brauberechtigung geknüpft. Man könnte die einzelne Berechtigung danach vielleicht als ein mit öffentlicher Gemeindemitgliedschaft verflochtenes Privatrecht bezeichnen. Es bedarf indessen keiner nähern Stellungnahme dazu, ob und wie weit man die Brauberechtigung als Privatrecht im Gegensatz zum öffentlichen Recht anzusprechen hat. Denn es kommt für die Entscheidung der hier vorliegenden Frage vielmehr darauf an, ob und wie weit sie vermögensrechtlichen Inhalts ist. Wenn nämlich die Brauordnung das passive Wahlrecht an die Brauberechtigung knüpft, so fragt es sich, welche Seite dieser Berechtigung sie dabei im Auge hat. Das ist zweifellos die vermögensrechtliche. Die Brauberechtigung des einzelnen, die aus der alleinigen Befugnis zum Mälzen

und Bierbrauen hervorgegangen ist, besteht jetzt im wesentlichen in dem Recht auf den anteiligen Gewinn aus der auf gemeinschaftliche Rechnung der Brauberechtigten betriebenen Brauerei (§ 5 der Brauordnung). In der Verwaltung der der Stadtgemeinde in dieser Beziehung obliegenden Verpflichtungen soll die Braukommission den Stadtrat als die städtische Verwaltungsbehörde unterstützen. Deshalb sollen die Mitglieder aus der Zahl der brauberechtigten Bürger gewählt werden, weil es sich um die Verwaltung wirtschaftlicher Interessen dieser handelt. Im Sinne der Vorschrift der Brauordnung über die Wählbarkeit ist danach als Brauberechtigter der anzusehen, dem das in der Brauberechtigung liegende Vermögensrecht zusteht. Das ist aber der Gewählte. Denn darüber kann — ganz unabhängig von der sehr bestrittenen Frage der dinglichen oder nichtdinglichen Natur des ehemännlichen Nutznießungsrechts (vgl. Staudinger, Kommentar z. BGB. Vorbem. zu § 1373; ArchBürgR. 19, 252 f., Heinsberger, Das Recht des Mannes am Vermögen der Frau) — kein Zweifel sein, daß der Mann bei der Nutznießung und Verwaltung des Vermögens seiner Frau sein Recht nutzt, welches er nicht im Namen der Frau, sondern im eigenen Namen und mit voller rechtlicher Wirkung ausübt, dessen Umfang sich vor allem aus den der Frau selbst auferlegten Beschränkungen in der eigenen Verfügungsfähigkeit ergibt (vgl. Staudinger, Komm. z. BGB. IV 210 oben; ArchBürgR. 19, 312 f. ArchCivPrax. 97, 134; 91, S. 389). Er verwaltet und verwertet kraft seines ehemännlichen Rechts die auf dem eingebrachten Gute der Frau ruhenden Berechtigungen im eigenen Namen und als eigenes Recht. Er zieht und erwirbt die Nutzungen dieser Berechtigungen in derselben Weise und in dem gleichen Umfange wie ein Nießbraucher. Sein Recht unterliegt allein den Beschränkungen, die das Gesetz selbst zugunsten der Frau der vollen Verfügungsfreiheit steckt, und die sich weiter aus der familienrechtlichen Natur dieses Rechts ergeben, nämlich das Recht, im Interesse der Ehe und der Ehehaltung zu verwalten und zu verwerten, d. h. also die Substanz zu erhalten und zu bessern und die Nutzungen für den Bedarf der Ehehaltung zu verwenden (Staudinger zu § 1374 Anm. 1; ArchBürgR. 19, 327). Denn auch diese Beschränkungen ändern nichts daran, daß der Mann an Stelle der Frau und nicht für sie als ihr Bevollmächtigter dieses Recht selbstständig übt.

Steht dieser Umfang des dem Mann am eingebrachten Gute der Frau gegebenen Verwaltungs- und Nutznießungsrechts fest (vgl.

PrVBG. C. 41, 31; PrVerwBl. 24, 603; 25, 247), dann übt auch im vorliegenden Falle der Gewählte die Verwaltung und Nutznießung an dem Braurechte seiner Frau kraft eigenen gegen die Frau und gegen Dritte wirkenden Rechts, und er ist daher kraft eigenen Rechts Brauberechtigter im Sinne der Brauordnung, dem diese ohne weitere Einschränkung die Wahlfähigkeit einräumt, vorausgesetzt, daß er das Bürgerrecht besitzt und seine Wahl nach den sonst geltenden Bestimmungen der Städteordnung zulässig ist.

Die Entscheidung des Herzogl. Ministeriums, welche die Zulässigkeit der Wahl ausgesprochen hat, ist sonach im Ergebnis zutreffend. Die Anfechtungsklage war deshalb zurückzuweisen.

Nr. 46. (Sachsen-Weimar)

Einkommensteuer. In den Fällen des § 1 des Gesetzes vom 7. März 1917, betr. die vorübergehende Abänderung des Einkommensteuergesetzes, ist für eine Veranlagung nach dem mutmaßlichen Jahresertrage kein Raum. Als „der Veranlagung unmittelbar vorangegangenes“ Geschäftsjahr hat bei Steuerpflichtigen mit kaufmännischer Buchführung auch in diesen Fällen dasjenige Geschäftsjahr zu gelten, dessen Ergebnisse zur Zeit der Veranlagung festgestellt werden können. — Grundsätze für die Entscheidung darüber, ob eine Einkommensquelle weggefallen ist oder sich wesentlich geändert hat.

Gesetz, betr. die vorübergehende Abänderung des Einkommensteuergesetzes vom 11. März 1908 nebst Nachträgen, vom 7. März 1917, RegBl. C. 47, § 1.

Urteil vom 19. Dezember 1917. C 66/17.

Frau Martha D. in S., seit Ende April 1915 Mitinhaberin und seit Dezember 1915 alleinige Inhaberin der als offene Handelsgesellschaft ins Handelsregister eingetragenen Firma D. & Co. in S., war bei der Veranlagung für 1917 mit 16 154 M. Einkommen aus Handel und Gewerbe eingeschätzt worden. Sie hatte dagegen Berufung eingelegt und geltend gemacht: Der Betrieb habe im Jahre 1916 während des größten Teils des Jahres stillgelegen; der Abschluß des Geschäftsjahres 1916/17 werde daher einen Verlust ergeben; sie beantrage, nach dem Durchschnitte der beiden letzten Geschäftsjahre veranlagt zu werden, der sich wesentlich niedriger stellen werde, als die Veranlagung. Im Berufungsverfahren ist dann die Bilanz für 1916/17 vorgelegt worden, die einen Verlust von 4924,21 M. aus-

wies. Ferner wurde festgestellt, daß der Betrieb, in dem ursprünglich Lederwaren hergestellt worden waren, im Mai 1916 infolge Mangels an Leder hat stillgelegt werden müssen und bis Anfang 1917 völlig geruht hat und dann die Firma dazu übergegangen ist, Geschloßzylinder herzustellen. Die Berufungskommission hatte darauf die Veranlagung auf 7600 M. ermäßigt. In der Entscheidung heißt es: Die Berufende habe die Fabrik vom Dezember 1915 bis Ende April 1916 betrieben; das Geschäftsjahr laufe vom 1. Mai bis 30. April. Danach habe die Berufungskommission beschlossen, unter Anwendung von § 1 des Gesetzes vom 7. März 1917 das mutmaßliche Einkommen zu schätzen, da der bisher erzielte Reingewinn und der seit der Übernahme des Betriebs durch die Berufende verstrichene Zeitraum zu kurz sei, um ausreichende Grundlagen zur Berechnung eines durchschnittlichen Reinertrags zu liefern (§ 54 EStG., Art. 56, 70, 71, 72, 73 AusfB.). Gegen die Entscheidung hatte die Vertretung des Staatsfiskus Revision eingelegt. Es wurde Verletzung des § 1 des Abänderungsgesetzes vom 7. März 1917 gerügt und diese darin gesehen, daß der mutmaßliche Ertrag veranlagt worden sei, während der durchschnittlich während des Kriegs wirklich erzielte Jahresgewinn hätte veranlagt werden müssen. Das Oberverwaltungsgericht hat die Entscheidung aufgehoben und die Sache an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Die Revision geht davon aus, daß an sich, wie die Berufungskommission angenommen hat, ein Fall vorliegt, der nach § 1 des Gesetzes vom 7. März 1917, betr. die vorübergehende Abänderung des Einkommensteuergesetzes, zu beurteilen ist. Wenn das richtig ist, dann ist allerdings die Berufungsentscheidung falsch. Denn nach jener Vorschrift soll bei Personen, denen in den drei der Veranlagung unmittelbar vorangegangenen Wirtschafts- oder Kalenderjahren bzw. während der kürzern Dauer des Bestehens der Steuerpflicht während des gegenwärtigen Kriegs aus gewerblicher Tätigkeit . . . Beträge zugeflossen sind, die bei der Veranlagung nicht zur Anrechnung gelangen, weil die Einkommensquelle vor Beginn des Steuerjahres weggefallen ist oder sich wesentlich geändert hat, abweichend von den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes die Veranlagung des schätzungspflichtigen Einkommens „nach dem Durchschnitte der drei der Veranlagung unmittelbar vorangegangenen Wirtschafts- oder Kalenderjahre bzw. der kürzern Dauer des Bestehens der Steuerpflicht“

erfolgen. Es ist also nicht nur bestimmt, daß in den gedachten Fällen der Wegfall oder eine wesentliche Aenderung der Einkommensquelle unberücksichtigt bleiben, im übrigen also die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes für die Veranlagung maßgebend bleiben sollen, sondern es soll ein Wegfall oder eine wesentliche Aenderung der Einkommensquelle von der bezeichneten Art schlechthin die Wirkung haben, daß das schätzungspflichtige Einkommen „nach dem Durchschnitte der drei der Veranlagung unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahre oder Kalenderjahre bzw. der kürzern Dauer des Bestehens der Steuerpflicht“ veranlagt wird. Danach ist aber für die unter das Abänderungsgesetz fallenden Fälle die Bestimmung des Einkommensteuergesetzes ausgeschaltet, wonach bei kürzerer als dreijähriger Dauer des Bestehens der Steuerpflicht dann, wenn die Zeit des Bestehens zu kurz ist, um ausreichende Grundlagen zur Berechnung eines durchschnittlichen Reinertrags zu liefern, nicht der Durchschnitts-, sondern der „mutmaßliche Jahresertrag“ anzusetzen ist (vgl. EStG. § 53 Abs. 4 und § 54 Abs. 1 und AusfB. Art. 56 Abs. 5), und deshalb in diesen Fällen für eine Veranlagung nach dem mutmaßlichen Jahresertrage, wie sie die Berufungskommission vorgenommen hat, allerdings kein Raum. Hat aber demnach dann die Veranlagung der Frau D. „nach dem Durchschnitte der . . . Dauer des Bestehens ihrer Steuerpflicht“ zu erfolgen, so ist sie allerdings höher zu veranlagern, als wie die Berufungskommission ihr Einkommen festgesetzt hat. Denn als „der Veranlagung unmittelbar vorangegangene Wirtschaftsjahre“, die für die Durchschnittberechnung maßgebend sind, können bei Steuerpflichtigen, welche Handelsbücher nach Vorschrift des Handelsgesetzbuchs führen, in den Fällen des § 1 des Abänderungsgesetzes ebenso wie bei der regelmäßigen Veranlagung nur solche Geschäftsjahre in Betracht kommen, für die zur Zeit der Veranlagung ordnungsmäßige Abschlüsse vorliegen. Das folgt aus der Bedeutung, welche die Bilanzen und Bücherabschlüsse der kaufmännischen Buchführung für die Veranlagung solcher Steuerpflichtigen haben (vgl. Art. 73 AusfB. zum EStG. und dazu Jahrb. 1, 102 und 3, 42). Buchmäßig abgeschlossen war aber zur Zeit der Veranlagung hier nur das Geschäftsjahr 1915/16, da das Geschäftsjahr für den Betrieb der Frau D. vom 1. Mai bis zum 30. April läuft. Daher war der Veranlagung nur das Ergebnis dieses Geschäftsjahres und nicht der Durchschnitt der Geschäftsjahre 1915/16 und 1916/17, wie in der Gegenerklärung auf die Revision verlangt wird, zugrunde zu legen, obwohl zur Zeit der Berufungs-

entscheidung auch der Abschluß für 1916/17 vorlag und vorgelegt worden ist (vgl. Jahrb. 1, 105). Das Ergebnis des Geschäftsjahres 1915/16 aber ist, da es sich unstreitig auf 16154 M. stellt, viel höher, als der von der Berufungskommission eingestellte Betrag.

Nach den Akten läßt sich indessen nicht mit Sicherheit entscheiden, ob der § 1 des Abänderungsgesetzes wirklich anzuwenden ist.

Voraussetzung dafür wäre, daß bei der Veranlagung des Geschäftseinkommens der Frau D. nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes Einkünfte, die sie während des Kriegs aus ihrem Gewerbebetriebe bezogen hat, nicht zur Anrechnung kommen würden, „weil die Einkommensquelle vor Beginn des Steuerjahres weggefallen ist oder sich wesentlich geändert hat“. Inwiefern das eine oder das andere der Fall sein soll, ist jedoch weder in der Berufungsentscheidung klar ausgesprochen, noch dem Akteninhalte zu entnehmen. Die Berufungskommission scheint angenommen zu haben, daß für Frau D. eine wesentliche Änderung der Einkommensquelle damit eingetreten ist, daß sie im Dezember 1915 Alleininhaberin des bis dahin in Gemeinschaft mit einem (offenen) Gesellschafter betriebenen Geschäfts geworden ist. Aber für eine solche Annahme fehlt es an ausreichenden tatsächlichen Unterlagen. Der Austritt eines Teilhabers eines gewerblichen Unternehmens kann zwar auch für sich allein für den verbleibenden Teilhaber eine wesentliche Änderung der Einkommensquelle bedeuten, aber er bedeutet es nicht unbedingt, sondern eine wesentliche Quellenänderung ist in der bloßen Änderung des Beteiligungsverhältnisses nur dann zu erblicken, wenn diese Änderung nach den besonderen Umständen des Falls geeignet erscheint, die Höhe des Ertrags des ganzen Unternehmens oder den Anteil der Mitglieder an diesem Ertrage erheblich zu beeinflussen (vgl. *Tristing-Struß*, PreußStG. [8] I, 1 S. 370). Daher bleibt es eine wesentlich tatsächliche Frage, ob durch eine Änderung in den persönlichen Beteiligungsverhältnissen im gegebenen Falle eine wesentliche Änderung der Einkommensquelle der einzelnen Mitglieder herbeigeführt worden ist, und genügt es demnach hier für die Annahme einer wesentlichen Quellenänderung nicht, daß feststeht, daß Frau D. in der kritischen Zeit statt Teilhaberin des Unternehmens Alleininhaberin desselben geworden ist, es müßte vielmehr noch weiter festgestellt werden, daß und inwiefern durch den Austritt des Teilhabers der Ertrag des Geschäfts im ganzen bzw. besonders für sie erheblich beeinflusst worden ist. Dafür fehlt aber in den Akten jeder Anhalt.

Nun kann freilich nach dem Akteninhalte auch Wegfall der Einkommensquelle oder auch eine wesentliche Quellenänderung insofern in Frage kommen, als nach den Angaben der Frau D. der Betrieb im Mai 1916 ganz eingestellt und dann bei seiner Wiedereröffnung durch Uebergang von der Lederwaren- zur Geschloßzünderfabrikation der Gegenstand des Unternehmens geändert worden sein soll. Aber die Quellenänderung, die in dem Wechsel des Gegenstands des Unternehmens allerdings liegen könnte, würde hier ohne Bedeutung sein, weil die Zünderfabrikation erst im März 1917 aufgenommen worden sein soll, die Quellenänderung also erst nach dem für die gegenwärtige Veranlagung maßgebenden Zeitpunkte eingetreten sein würde. Und was den etwaigen Wegfall der Einkommensquelle anlangt, so läßt sich nach dem zurzeit vorliegenden Material ebenfalls nicht sagen, ob tatsächlich eine Betriebseinstellung in Frage kommt, welche die Annahme rechtfertigen würde, daß der Betrieb zur Zeit der Veranlagung als Einkommensquelle nicht bestanden hat (vgl. dazu Jahrb. 4, 131, 149). Es bedürfte daher jedenfalls auch nach dieser Richtung hin zunächst noch weiterer tatsächlicher Feststellungen.

Hiernach ist die Sache nicht spruchreif. Denn wenn weder eine Quellenänderung vorliegt, noch die Einkommensquelle zur Zeit der Veranlagung weggefallen war, dann würde bei der Veranlagung zwar auch die ganze seit der Errichtung der Gesellschaft verstrichene Zeit zu berücksichtigen, gegebenenfalls also auch das Ergebnis des ganzen Geschäftsjahres 1915/16 in Betracht zu ziehen sein. Aber dann wäre es immerhin möglich, daß mit Rücksicht auf die tatsächlichen Betriebsverhältnisse festgestellt werden müßte, daß die bisherige Betriebsdauer, für die Abschlüsse vorliegen, zu kurz ist, als daß auf ihre Ergebnisse eine Durchschnittberechnung gegründet werden kann (Art. 56 Abs. 5 AusfB.), und daß es demgemäß bei der Veranschlagung des mutmaßlichen Jahresertrags zu bewenden hätte. Daher mußte die Sache zur nochmaligen Erörterung und neuen Entscheidung an die Berufungskommission zurückgegeben werden.

Nr. 47. (Schwarzburg-Rudolstadt)

Einkommensteuer. Ueberschüsse, die aus der Auflösung stiller Reserven entstanden sind, sind steuerpflichtig, dagegen sind Zahlungen an die Aktionäre aus wirklichen Reservefonds steuerfrei, ebenso Ueberschüsse, die dadurch entstanden sind, daß Verluste des laufenden Geschäftsjahres aus einem Reservefonds

gedeckt worden sind. — Bedeutung der Ueberweisungen an ein Deltrederekonto.

Einkommensteuergesetz vom 28. Juni 1913, Ges. S. 243, § 16¹.

Urteil vom 28. Dezember 1917. C 36/17.

Eine Aktiengesellschaft war für das Steuerjahr 1917 nach dem Durchschnitte der nach ihren Geschäftsberichten in den Geschäftsjahren 1912/13, 1913/14 und 1914/15 zur Verteilung an die Aktionäre und Ueberweisungen an Reservefonds verwendeten Beträge veranlagt worden. Sie hatte dagegen eingewendet, daß von dem danach für das Geschäftsjahr 1914/15 angenommenen Betrage 5835,48 M. abgesetzt werden müßten, weil dieser Betrag „dem Deltredere-Fonds habe entnommen“ werden müssen, um die herkömmliche Dividende von 6 Prozent ausschütten zu können. Ihre Berufung war mit folgender Begründung zurückgewiesen worden:

„Ueberweisungen an das Deltrederekonto werden rechtlich als Abschreibungen behandelt und als solche steuerfrei gelassen. Bei der Prüfung der Zulässigkeit der Ueberweisungen an das Deltrederekonto ist von dem wirklichen nach handelsrechtlichen Grundsätzen anzusetzenden Werte der außenstehenden Forderungen auszugehen. Wenn es jetzt möglich ist, den Betrag von 5835,48 M. von dem Deltrederekonto abzubuchen und als Gewinn in das Gesamteinkommen einzustellen, so hat sich ergeben, daß dieser Betrag zur Abschreibung der außenstehenden Forderungen nicht erforderlich war; es lag also nur eine außerordentliche Abschreibung in Höhe dieses Betrages vor, die der unmittelbaren Zuführung zu einem Reservefonds gleichstehend und daher steuerpflichtig war. Da sie noch nicht besteuert war, so ist sie jetzt, wo sie nachträglich als Abschreibung annulliert wird und als versteckte Reserve in Wirksamkeit tritt, mit Recht zu besteuern.“

Dagegen hatte die Gesellschaft mit der Revision geltend gemacht, die Berufungskommission gehe von falschen Voraussetzungen aus; außerordentliche Ausschreibungen seien von ihr nie gemacht worden; ihr Deltrederekonto „stelle überhaupt keinen Fonds aus auf dieses Konto verbuchten zweifelhaften Forderungen dar“, sondern es sei ein Fonds, der bei der Gründung der Gesellschaft von den Gründern angelegt worden sei, um daraus etwaige Forderungsausfälle zu decken. Im Geschäftsjahre 1914/15 habe sich nun nachträglich die völlige Abschreibung einer Forderung vor 5835,48 M. als notwendig erwiesen, so daß eigentlich der Geschäftsgewinn um diesen

Betrag niedriger gewesen sei, als ihn die Bilanz ausweise. Um aber die Herabsetzung des Bilanzgewinnes zu vermeiden und die vorgesehene Dividende auszahlen zu können, habe man den Betrag dem Fonds entnommen und dem Gewinne zugeschlagen. Das Oberverwaltungsgericht hat die Berufungsentscheidung aufgehoben und die Sache an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Die Ausführungen in der Berufungsentscheidung sind an sich nicht rechtsirrig. Es ist tatsächlich so, daß das Deltrederekonto gemeinhin die Funktion hat, die nach § 40 Abs. 3 HGB. („Zweifelhafte Forderungen sind mit ihrem wahrscheinlichen Werte anzusetzen, unbeibringliche Forderungen abzuschreiben“) notwendigen Abschreibungen auf die Geschäftsforderungen darzustellen, d. i. die schon eingetretenen und die demnächst wahrscheinlich eintretenden Verluste zu verrechnen (vgl. Rehm, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, [2] S. 252 ff.; Reisch u. Kreibitz, Bilanz und Steuer, Bd. 1 S. 152; Maatz, Die kaufmännische Bilanz und das steuerbare Einkommen, [4] S. 142 ff.). Ergibt sich z. B. bei einem Unternehmen beim Bücherabschlusse, daß von einem Sollbestande von 200 000 M. Geschäftsforderungen 5000 M. unbeibringlich und weitere 15 000 M. voraussichtlich unbeibringlich sind, so müssen diese 20 000 M. „abgeschrieben“ werden. Das kann in der Weise geschehen, daß die fraglichen Forderungsbeträge auf den Personenkonten gegen Gewinn- und Verlustkonto abgesetzt und diese Konten auf Bilanzkonto mit 180 000 M. abgeschlossen werden (unmittelbare Abschreibung). Aber so verfährt der Kaufmann in der Regel nicht. Er pflegt Forderungen nicht eher aus den Büchern zu entfernen, als bis sie als endgültig verloren gelten müssen. Daher führt er auch die zweifelhaften Forderungen solange mit ihrem vollen (Nenn-) Betrage unter den Aktiven der Bilanz fort und genügt der Vorschrift des § 40³ HGB. dadurch, daß er einen dem tatsächlichen zeitigen Minderwerte des Aktivums entsprechenden Betrag als Deltrederekonto auf der Passivseite der Bilanz einstellt, und über dieses Konto verrechnet er dann auch die bereits endgültig feststehenden Verluste. Das Unternehmen mit einem Forderungssollbestande von 200 000 M., wovon 5000 M. endgültig verloren und 15 000 M. voraussichtlich unbeibringlich sind, gleicht also die Personenkonten nur hinsichtlich der endgültigen Verluste dadurch aus, daß es das Deltrederekonto mit 5000 M. belastet (Deltrederekonto an Personenkonto 5000 M.).

und diese Verlustzahl mit Gewinn- und Verlustkonto verrechnet, und dotiert für die zweifelhaften Forderungen das Deltrederekonto mit 15 000 M. aus dem Gewinn- und Verlustkonto (Gewinn- und Verlustkonto an Deltrederekonto — 15 000 M.), und beim Abschlusse der Bücher wird dann das Deltrederekonto über Bilanzkonto ausgebucht, sodaß sich in der Bilanz auch hier ein Forderungs-Haben-Bestand von 180 000 M. dadurch ergibt, daß dem Aktivum „Debitoren — 195 000 M.“ ein Passivum „Deltrederekonto — 15 000 M.“ gegenübersteht (vgl. besonders Rehm, Reich und Kreibitz und Maatz a. a. O. sowie Meyer im Steuer-Archiv 20, 299 ff.). Das Deltrederekonto enthält demnach, soweit es die zweifelhaften Forderungen verrechnet, keine Kapitalansammlung, sondern es ist insoweit nur ein sogenanntes Bewertungs- (Simon, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, S. 130, 137 ff. und Die Staatseinkommensteuer der Aktiengesellschaften, S. 103 ff.) oder Wertberichtigungskonto (Rehm, a. a. O. S. 10), und da es im übrigen nur Verluste verrechnet, so können also auf einem solchen Konto Beträge, die ihm zur Ergänzung der Dividende oder zur Deckung von Verlusten „entnommen“ werden könnten, allerdings höchstens dann verfügbar werden, wenn dem Konto in früheren Jahren höhere Beträge überwiesen worden waren, als es durch die zulässigen Abschreibungen gerechtfertigt gewesen wäre, und demnach insoweit eine (versteckte oder stille) Reserve gebildet worden ist. In diesem Falle liegt aber dann zwar die Sache nicht so, daß solche Beträge „in dem Zeitpunkte, wo sich herausstellt, daß sie zur Deckung von Forderungsausfällen nicht mehr erforderlich sind und sie sich damit als zu hohe Abschreibungen erweisen, den Charakter von Reserven annehmen und damit steuerpflichtig werden“; denn ob und wie weit Abschreibungen auf Forderungen unzulässig sind, das hängt nicht davon ab, ob und wie weit die abgeschrieben Forderungen etwa noch nachträglich eingehen, sondern nur davon, ob und wie weit der Wert der bestehenden Forderungen dadurch, daß ihr Eingang ungewiß ist, zur Zeit der Bilanz aufstellung gegenüber ihrem Nennwerte gemindert, erscheint, die (versteckte) Reserve wird daher gegebenenfalls schon in dem Zeitpunkte gebildet, wo die maßgebende Bilanz aufgestellt wird, und nicht erst in dem spätern, wo sich herausstellt, daß der Forderungsausfall überschätzt worden ist. Ueberweisungen zu Reservefonds kommen aber nach § 16⁷ EStG. für die Veranlagung nur bei dem Jahre in Betracht, in welchem sie stattgefunden haben (vgl. Rehm, a. a. O. S. 338^{II}). Aber es ist trotzdem allerdings möglich, daß

eine stille Gewinnrücklage, die bei ihrer Bildung zu Unrecht unversteuert geblieben ist, später noch steuerpflichtig wird, und zwar ist das der Fall, sobald sie in irgendeiner Form bilanzmäßig ausgewiesen wird, sei es daß sie unmittelbar über Gewinn- und Verlustkonto aufgelöst oder daß sie z. B. zur Deckung von Verlusten des laufenden Geschäftsjahres verwendet wird, denn dann entsteht in Höhe der — versteckten — Rücklage Buchgewinn, der sich aus der bilanzmäßigen Vergleichung der Vermögensbestände beim Beginn und am Ende des betreffenden Geschäftsjahres ergibt und daher Ertrag dieses Geschäftsjahres und gegebenenfalls als solcher steuerpflichtig ist (Rehm, a. a. O. S. 308 C 1 und S. 339^{II}; Maack, a. a. O. S. 143 Anm. 2; vgl. auch PrWBG. E. i. St. 15, 281).

Indessen diese Erwägungen kommen hier für die Entscheidung nicht in Betracht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse so liegen, wie sie die Klägerin in der Revisionsinstanz dargestellt hat. Denn da nach dieser Darstellung bei der Klägerin auf dem Deltrederekonto keine Abschreibungen auf zweifelhafte Forderungen verrechnet, sondern nur Beträge ausgewiesen werden, die dazu bestimmt sind, mögliche künftige Forderungsausfälle zu decken (conto dubio), und zu diesem Zwecke schon bei der Gründung der Gesellschaft bzw. aus den Gewinnen späterer Geschäftsjahre an das Konto überwiesen worden sind, so ist, wenn das richtig ist, das sogenannte Deltrederekonto der Klägerin gar kein Deltrederekonto in dem erörterten Sinne, sondern ein echtes Reservekonto; das ist in Schrifttum und Rechtsprechung allgemein anerkannt (vgl. besonders Rehm, a. a. O. S. 249, 251/52; ferner Fuisting-Struß, PreußStG. [8] I, 1 S. 740 Anm. 36 d). Es ist aber auch nicht zweifelhaft und auch in der Rechtsprechung schon mehrfach hervorgehoben, daß bei einer gesetzlichen Regelung der Besteuerung der Aktiengesellschaften, wie sie im § 16⁷ StG. getroffen ist, Zahlungen an die Aktionäre aus Reservefonds nicht steuerpflichtig sind, weil bei dieser Regelung nur solche Beträge steuerpflichtig sind, die aus den Uberschüssen der maßgebenden Durchschnittsjahre als Dividende verteilt oder zur Schuldentilgung usw. verwendet worden sind, also nicht solche Verwendungen, die ihren Ursprung nicht in den Uberschüssen, sondern in den Vermögensbeständen der Gesellschaft, namentlich also in Reservefonds, haben (vgl. Fuisting-Struß, a. a. O. S. 696 Anm. 10 Abs. 3). Daher wäre der streitige Betrag von 5835,48 M. allerdings nicht steuerpflichtig, wenn die zur Versteuerung gezogene

Dividende des Geschäftsjahres 1914/15 soweit „dem Deltrederekonto — als einem Reservekonto — entnommen“ worden wäre.

Ob das der Fall ist, läßt sich freilich an der Hand des Aktieninhalts nicht entscheiden. Die Klägerin hat in dieser Beziehung nur angegeben, daß die Belastung des Deltrederekontos mit den streitigen 5835,48 M. zum Ausgleich von Forderungsausfällen vorgenommen worden sei, um die Ausschüttung einer Dividende von 6 Prozent zu ermöglichen. Ist das richtig, dann entstammt die verteilte Dividende allerdings dem Reservefonds, wenn das Deltrederekonto einen solchen darstellt und die Forderungsausfälle solche des laufenden Geschäftsjahres waren; denn dann ist ein Betriebsverlust aus Reserven gedeckt worden und infolgedessen, da dieser Verlust den Gewinn mindert, der verteilte Buchgewinn um den fraglichen Betrag höher, als er gewesen sein würde, wenn die Deckung aus dem Reservefonds nicht erfolgt wäre, und also höher als der wirkliche, für die Verteilung an sich verfügbare Ueberschuß (vgl. PrDVG. E. i. St. 7, 95; 10, 321, 325; 14, 254; 16, 255; Fuißing-Struß, EStG. [4] I, 1 S. 727 Anm. 88). Aber einerseits steht nicht fest, ob die fraglichen Verluste als solche des Geschäftsjahres 1914/15 anzusehen sind, und andererseits liegt dafür, daß das Deltrederekonto der Klägerin wirklich den behaupteten Charakter hat, vorläufig nichts weiter vor, als eben die Behauptung der Klägerin. Für deren Richtigkeit könnte höchstens sprechen, daß nach den vorliegenden Geschäftsberichten in den letzten Jahren mehrfach Beträge von je 1000 M. aus dem Reingewinne dem Deltrederekonto überwiesen, also in dieser Höhe auf dem Konto echte Rücklagen gebildet worden sind, und die Geschäftsberichte und Bilanzen zeigen auch, daß die Klägerin regelmäßig Abschreibungen auf die Geschäftsforderungen unmittelbar von den Aktiven absetzt. Indessen es ist durchaus nicht ungewöhnlich, daß neben direkten Abschreibungen Ueberweisungen an einen Deltrederefonds stattfinden, ohne daß damit notwendig das Maß der zulässigen Abschreibungen überschritten wird (vgl. Fuißing-Struß, a. a. D. S. 736 Anm. 34 αα), und andererseits begegnet auch vielfach die kaufmännische Übung, daß das conto dubio (Konto der möglichen künftigen Verluste) mit dem eigentlichen Deltrederekonto unter der Bezeichnung „Deltrederekonto“ verbunden wird, dieses also zugleich Bewertungs- und wirkliches Reservekonto ist (vgl. Reisch u. Kreibitz, a. a. D. S. 152, und Rehm, a. a. D. S. 264). Daher ist es nicht ausgeschlossen,

daß auch hier wenigstens ein solches gemischtes Konto (Rehm, a. a. O. S. 264) vorliegt, und läßt sich demnach jedenfalls allein an Hand jener den Geschäftsberichten zu entnehmenden Tatsachen nicht ohne weiteres feststellen, daß das Delfrederekonto der Klägerin wirklich ein reines Reservekonto ist. Aber auf der andern Seite geht es deshalb auch nicht an, wie die Berufungskommission allein auf Grund der Tatsache, daß das Konto als „Delfrederekonto“ bezeichnet ist, festzustellen, daß die steuerpflichtige Auflösung einer stillen Gewinnrücklage in Frage steht. Denn abgesehen von der schon erwähnten Möglichkeit, daß sich unter der Bezeichnung „Delfrederekonto“ ein gemischtes Konto verbirgt, werden in der kaufmännischen Buchführungspraxis zuweilen auch reine Reservekonten unter dem Namen „Delfrederekonto“ geführt (vgl. Rehm, a. a. O. S. 252, 283). Daher muß jedenfalls, wenn, wie hier, Zweifel auftauchen, im einzelnen Falle besonders untersucht werden, was in Wirklichkeit hinter der gewählten Bezeichnung steht (vgl. Steuer-Archiv 20, 299).

Da eine solche Untersuchung in der Berufungsinstanz nicht stattgefunden hat und an Hand der Akten auch nicht vorgenommen werden kann, so mußte hiernach die Berufungsentscheidung aufgehoben und die Sache als nicht spruchreif an die Berufungskommission zurückverwiesen werden.

Nr. 48. (Sachsen-Gotha)

Einkommensteuer. Die Veranlagungsbenachrichtigung ist dem Steuerpflichtigen zu dem Zeitpunkte „behändigt“, in welchem sie nach allgemeinen Grundsätzen als ihm „zugegangen“ (§ 130 BGB.) anzusehen ist. Die Aushändigung an die Frau eines zum Heeresdienst Einberufenen genügt dazu in der Regel nicht.

Einkommensteuergesetz vom 31. Dezember 1908, GefG. 1909 S. 1 Art. 39² und Art. 40³.

Bürgerliches Gesetzbuch vom 18. August 1896, RGBI. S. 195, § 130¹.

Urteil vom 28. Dezember 1917. C 56/17.

Für zwei Brüder (offene Gesellschafter) waren die Veranlagungsbenachrichtigungen an deren Frauen in Zella St. Bl. gesandt und diesen dort am 5. Mai 1917 ausgehändigt worden. Die Männer waren zu dieser Zeit beim Heere, der eine an der Front, der andere im Gefangenenlager Ohrdruf. Am 2. Juni hatte der letztere für beide Berufung erhoben, die am 4. Juni bei dem Vorsitzenden der

Berufungskommission eingegangen ist. Die Berufungskommission hatte darauf die Berufung als verspätet verworfen, weil die Benachrichtigung am 5. Mai behändigt und demnach die Berufungsfrist nach Art. 40³ EStG. am 2. Juni abgelaufen sei. Auf die Revision der Steuerpflichtigen hat das Oberverwaltungsgericht die Entscheidung aufgehoben und die Sache zur Erteilung einer sachlichen Entscheidung an die Berufungskommission zurückverwiesen.

Gründe.

Die Berufungsentscheidung wäre nicht zu beanstanden, wenn es richtig wäre, daß der Veranlagungsbescheid den Klägern am 5. Mai behändigt worden sei. Aber am 5. Mai ist der Bescheid nur ihren Frauen in Zella behändigt worden, und das genügt mit Rücksicht darauf, daß die Kläger zu dieser Zeit zum Heeresdienst eingezogen waren und im Truppenlager Ohrdruf bezw. an der Front weilten, nicht, um anzunehmen, daß er ihnen an diesem Tage behändigt worden sei. Die Vorschriften der Zivilprozeßordnung über die Wirksamkeit einer Ersatzzustellung (§ 181 f. ZPO.) kommen nicht in Frage, denn sie sind für die Behändigung des Veranlagungsbescheids (Art. 39² EStG.) nirgends für anwendbar erklärt, und sie ohne ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung analog anzuwenden, geht bei ihrem singulären Charakter nicht an (so richtig D. Mayer, BR. [2] S. 246; a. M. Kormann, System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte, S. 194/95). Bei dem Mangel besonderer Bestimmungen darüber, wie die Behändigung zu erfolgen hat, wird entscheidend sein müssen, ob der Bescheid nach allgemeinen Grundsätzen mit der Uebergabe an die Frauen als den Klägern selbst „zugegangen“ (§ 130¹ BGB.) gelten kann. Das ist aber nicht der Fall. Zwar wird allgemein angenommen, daß eine briefliche Mitteilung in der Regel als dem Empfänger zugegangen anzusehen ist, wenn der Brief in seiner Wohnung an einen Familienangehörigen abgegeben wird (vgl. u. a. Staudinger, Komm. zum BGB. I S. 506 Anm. 3^a). Aber dabei wird davon ausgegangen, daß bei der Abgabe an Familienangehörige wegen der zwischen solchen bestehenden häuslichen Lebensgemeinschaft im gewöhnlichen Verlaufe der Dinge damit gerechnet werden kann, daß der Adressat selbst alsbald von der Mitteilung Kenntnis erhält. Daher kann die Regel nicht gelten, wenn der Adressat zur Zeit der Abgabe an den Familienangehörigen keine häusliche Gemeinschaft mit diesem hatte, und so lagen die Verhältnisse am 5. Mai bei den Klägern.

Das ist bei David R., da er sich damals an der Front befand, außer Frage. Es muß aber auch für Max R. gelten. Es mag bei der Frage auf das wirkliche körperliche Zusammenwohnen und Zusammenleben nicht ankommen; z. B. scheint es denkbar, die bezeichnete Regel gelten zu lassen, wenn ein Einberufener, ohne die Möglichkeit zu haben, bei seiner Familie zu wohnen, an seinem Wohnorte Dienst tut. Aber die Verhältnisse liegen doch wesentlich anders, wenn, wie im vorliegenden Falle, der Garnisonort und der Wohnort der Familie verschiedene Orte sind, die nicht gerade dicht beieinander liegen. Denn dann ist es, wenn auch vielleicht objektiv möglich, so doch jedenfalls nicht gewöhnlich, daß die Angehörigen des Einberufenen derart in ständiger persönlicher Verbindung mit ihm bleiben, daß er als über die täglichen Vorkommnisse im Familienhaushalte fortlaufend unterrichtet gelten kann. Es kann also ganz unerörtert bleiben, ob nicht vielleicht hier noch zugunsten des Klägers mit besondern Verhältnissen insofern zu rechnen war, als, wie er behauptet, während der kritischen Zeit militärische Urlaubssperre angeordnet war.

Hiernach kann als frühester Termin der Behändigung an die Kläger selbst höchstens der 6. Mai in Betracht kommen, da damit gerechnet werden muß, daß die am 5. Mai bei ihren Frauen abgegebenen Briefe erst mit der Post haben an sie weitergesandt werden müssen. Dann ist aber die Berufungsfrist nach Art. 40³ GStG, da der 3. Juni ein Sonntag war, frühestens am 4. Juni abgelaufen und die an diesem Tage eingegangene Berufung also rechtzeitig. Demnach hätte die Berufungskommission die Berufung sachlich prüfen müssen. Behufs Nachholung dieser Prüfung war daher ihre Entscheidung aufzuheben und die Sache zu neuer Entscheidung an sie zurückzugeben.
