Werk

Titel: Schuld und Haftung bei den direkten Steuern

Autor: Schranil, Rudolf

Ort: Tübingen

Jahr: 1920

PURL: https://resolver.sub.uni-goettingen.de/purl?345574893_0039|log42

Kontakt/Contact

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

info@digizeitschriften.de

Schuld und Haftung bei den direkten Steuern.

Von

Dr. RUDOLF SCHRANIL, Privatdozent der Wiener Universität.

1. Wesen der Schuld und der Haftung im Finanzrecht.

Die Theorie des Finanzrechts ist gegenüber der Theorie der Finanzwissenschaft in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts weit zurückgeblieben. Im letzten Viertel des 19. Jahrhunderts haben wir nur eine Großtat zu verzeichnen, das ist OTTO MAYERs Abschnitt über die Finanzgewalt[1]. Daneben haben wir einige wertvolle Abhandlungen.

Während die Finanzwissenschaft sich mit der wirtschaftlichen Seite, also mit der Frage der Belastung der Steuerträger und mit den finanziellen Beziehungen der Einnahmen zu den Ausgaben des Staates[2] beschäftigt, ist es Aufgabe des Finanzrechts, vornehmlich über die Frage der Schuld uns Aufschluß zu geben. Stets, wenn eine neue Einnahmequelle erschlossen werden soll, taucht die Frage auf, ist die Begründung einer Schuld der Gewaltunterworfenen zur Beschaffung dieser Einnahmen notwendig, wem gegenüber soll sie bestehen, wer soll schulden, was soll der Inhalt der Schuld sein, wie soll sie begründet werden und wie soll sie en-

[1] Deutsches Verwaltungsrecht I. (1895); jetzt in 2. Auflage (1914).

[2] Hier und im folgenden sind, wenn vom Staate als Finanzsubjekt die Rede ist, die kommunalen Finanzsubjekte darunter mitzuverstehen.

digen u. dgl. Die Regelung dieser Fragen muß das Streben jedes geordneten Rechtsstaates sein, und von ihrer zweckmäßigen Lösung hängt nicht zum geringsten Teil der Erfolg der finanziellen Maßregeln ab. Die Sicherheit des Einzelnen und des Staates, das Vertrauen in die Maßnahmen der Gesetzgebung und Verwaltung können nur dann bestehen, wenn einer schwankenden, hier günstigeren, dort ungünstigeren Auffassung so weit als möglich der Boden entzogen ist. Aufgabe der Wissenschaft ist es, das Wesen der finanzrechtlichen Schuld, ihre Eigentümlichkeiten klarzustellen.

Es sind nun zwei Wege zur Erkenntnis der rechtlichen Zusammenhänge offen. Man kann entweder die Rechtsvorgänge in ihrer Bewegung betrachten oder rechtliche Verknüpfungen als feststehende Gebilde ins Auge fassen. Wenn wir die erstere Richtung einschlagen, so müssen wir ständig beachten, worauf die Bewegung zusteuert. Das Ziel, das Einfließen der Steuern, welchem alle Einrichtungen zustreben, müssen wir stets im Auge behalten und das Ziel überschattet alles andere. Die andere Richtung betrachtet die Mittel, die zum Ziele führen, als selbständige Rechtseinrichtungen und sucht ihnen im Rechtssystem einen Platz zu sichern. Beide Richtungen finden in der juristischen Welt ihre Sympathien. Die erstere wird dem Verwaltungsrechtler, die letztere dem zivilistisch gebildeten Juristen die angenehmere sein. Wir dürfen aber weder das Ziel allein im Auge behalten und demselben rücksichtslos zustreben, noch die Mittel, die zum Ziele führen, ausschließlich betrachten, sondern im Finanzrecht müssen wir einen Mittelweg einschlagen. Nur so kommen wir zur Erfassung der dem Finanzrecht eigenen, nur ihm zukommenden Einrichtungen.

Der Mangel einer selbständigen theoretischen Entwicklung des Finanzrechtes macht es notwendig, Benennungen aus anderen Rechtsgebieten zu entlehnen. Mit Worten schleichen sich jedoch leicht Begriffe herüber und mit diesen Rechtsansichten, die mit dem Finanzrecht nichts mehr zu tun haben. Es darf aber den-

noch nicht geleugnet werden, daß es um die Theorie nicht so schlecht bestellt ist. Die führenden Schriftsteller sind sich ihres Gegensatzes, namentlich zum Bürgerlichen Recht, bewußt und würden einen ihnen in dieser Richtung gemachten Vorwurf mit Recht zurückweisen. Auch das Verwaltungsrecht verkennt nicht die Besonderheiten des Finanzrechtes. So erwähnt OTTO MAYER gleich in den einleitenden Worten seines Abschnittes über die Finanzgewalt [3] als neue eigenartige Form, die hier zu den sonstigen Erscheinungen hinzutritt, die Auferlegung von Zahlungspflichten an die Staatskasse, und zwar von solchen Zahlungspflichten, welche dem Untertan rein und voraussetzungslos entgegentreten, um ihn zur Vermehrung der Staatseinkünfte in Anspruch zu nehmen.

Mit der Zahlungspflicht ist jenes Merkmal, das für die finanzrechtliche Schuld das wesentliche ist, treffend hervorgehoben. Die Zahlung ist die materielle Leistung, auf die es im Finanzrecht ankommt. Sie ist Ziel und Zweck aller Abgabengesetze. Wir müssen aber gleich eine Bemerkung anknüpfen. Das Finanzrecht erschöpft sich nicht in Zahlungspflichten. Anzeige-, Bekenntnis- und andere Formalpflichten, welche keine Zahlung zum Gegenstand haben und was sonst noch der Inhalt der Abgabengesetze ist, kurz die Rechtseinrichtungen, welche den Verwaltungsrechtler so sehr interessieren, bilden einen ebenso wichtigen Bestandteil des Finanzrechts. Ihr Zweck ist die Festsetzung und die Sicherung der Einhaltung der Zahlungspflichten. Die auferlegte Zahlung bedeutet ferner nicht immer, daß die wirkliche Entrichtung der Abgabe bezweckt wird. Es kann die Absicht des Gesetzes auch dahin gehen, daß die Abgabe nicht einfließt, daß vielmehr durch die angedrohte Zahlung unerwünschte Erscheinungen beseitigt werden.

Die Auferlegung der Zahlung ist das mindeste, was ein Abgabengesetz enthalten muß. Unter einfachen Verhältnissen be-

[3] a. a. O. 2. Auflage I 330 f.

gnügt man sich auch mit einer kurzen Bezeichnung der auferlegten Zahlung. Es wird lediglich gesagt, was zu zahlen ist und wer zu zahlen hat. Gerade darin zeigt sich, daß das, was der Verwaltungsrechtler als bloß hinzutretend bezeichnet, das Neue und Eigenartige, das er hier findet, für das Finanzrecht das Wesentliche, der Kern des Rechtsverhältnisses ist.

Die finanzrechtliche Schuld ist, wenigstens in der modernen Zeit, eine Geldschuld. Der geldwirtschaftlich organisierte Staat kann andere Leistungsgegenstände nicht brauchen. Mag der wirtschaftliche oder soziale Zweck der Abgabe der oder jener sein (Schutzzoll, Warenhaussteuer, Wertzuwachsabgabe, u. dgl.), für das Finanzrecht handelt es sich um das Geld. Der Zweck soll eben durch die Entstehung und Abtragung einer Geldschuld erreicht werden. Soll dies tatsächlich geschehen, so muß eine gewisse Kulturhöhe erklommen sein. Auf die Absichten des Gesetzgebers wird der Privatmann nur dann eingehen, wenn auch er, der die Schuld zahlt, seine Einnahmen und Ausgaben in Geld anzusetzen imstande ist. Buch- und Steuerwesen sind in gleicher Weise vom Gelde als Wertmaßstab beherrscht. Auch da müssen wir eine Bemerkung beifügen. Daß die Schuld eine Geldschuld ist ist vom rechtlichen Standpunkt nicht unbedingt notwendig. Sie könnte auch, wie es in der Vergangenheit der Fall war, in Sachleistungen bestehen. Das Abfordern von Sachen zu Besteuerungszwecken muß aber von der Beschlagnahme von Sachen wohl unterschieden werden. Die kraft finanzrechtlicher Schuld geleisteten Sachen unterscheiden sich von beschlagnahmten Gegenständen in der jetzt üblichen Ausdrucksweise dadurch, daß sie lediglich zur Bereicherung des Staates eingezogen werden. Sie müssen daher für ihn verwertbar sein. Sie werden weder ganz noch teilweise dem Verkehr entzogen. Die Sachen bleiben verkehrsfähig und werden gerade deswegen von der öffentlichen Gewalt in Anspruch genommen, mit anderen Worten, es handelt sich um eine Warenschuld.

Es kommt weiters nicht darauf an, in welcher Form die Schuld getilgt wird, ob durch Zahlung einer Geldsumme bei einer Kasse oder durch Aufkleben eines Stempels auf eine Urkunde und seine Unbrauchbarmachung usw. Das sind verschiedene Tilgungsformen, aber nicht verschiedene Schuldformen.

Die finanzrechtliche Schuld hat weiter die Eigentümlichkeit, daß ihr Inhalt nicht a priori feststeht. Es heißt nicht, der A oder der B hat diese Ware oder jene Summe Geldes zu zahlen. Auch wenn schon die Person des Schuldners ermittelt ist, was zunächst erfolgen muß, ist doch die Höhe der Schuld noch unbekannt und muß erst auf Grund von objektiven und subjektiven Merkmalen bemessen, d. h. berechnet werden. Es sind stets zwei Bestimmungsgrößen für die Schuld gegeben, der Besteuerungsgegenstand bzw. die Bemessungsgrundlage einerseits und die davon entfallende Steuer anderseits. Es ist ähnlich wie bei einer einmaligen Schuld oder einer Rente, die von einem Grundstück zu zahlen ist. Bei der Grundsteuer wird deshalb auch gern der Vergleich mit einer Reallast angestellt. Infolge der Beständigkeit der ersten Bestimmungsgröße ist hier die Eigentümlichkeit besonders gekennzeichnet. Sie findet sich aber nicht nur bei der Grundsteuer, sondern auch bei anderen Abgaben. Bei letzteren muß jedoch die erste Bestimmungsgröße alljährlich oder in größeren oder kleineren Zeitabschnitten oder endlich bei den sogenannten indirekten Abgaben von Fall zu Fall neu festgestellt werden.

Ein weiteres charakteristisches Merkmal der finanzrechtlichen Schuld ist, in der besonderen Beziehung auf die Steuer, ihre Voraussetzungslosigkeit. Sie ist, wie Otto Mayer mit Recht hervorgehoben hat, nicht bedingt von einer Leistung des Staates, sie soll keinen Ersatz für erwachsende Auslagen bieten, sie soll keinen Beitrag zu einem bestimmten Zweck darstellen, ebensowenig ist sie auf eine Stufe zu stellen mit einer Strafe, die ein normwidriges Verhalten auf irgend einem Gebiete menschlichen Zusammenlebens

ahnden soll. Die finanzrechtliche Schuld trägt ihren Zweck in sich selbst. Sie soll Geldeinnahmen für den Staat beschaffen und zwar auf eine Weise, welche im Vereine mit anderen Einnahmen eine ausreichende, nachhaltige Versorgung des Staates gewährleistet.

Die Einhaltung aller, der materiellen und der formellen Pflichten, welche die Abgabengesetze auferlegen, muß gesichert und nötigenfalls erzwungen werden. Dafür gibt es verschiedene Mittel des Zwanges, welche alle darauf hinauslaufen, einen dem objektiven Recht entsprechenden tatsächlichen Zustand herbeizuführen. Soweit es sich um die Sicherung einer Schuld handelt, richten sich die Vorkehrungen entweder unmittelbar gegen den Schuldner, um seinen mangelnden Willen zu beugen, oder sie ergreifen unmittelbar bestimmte Vermögensgegenstände, oder endlich sie richten sich gegen Dritte, die zum Schuldner oder zu den Vermögensgegenständen in rechtlichen oder tatsächlichen Beziehungen stehen. Sofern sie darauf ausgehen, für die nichterfüllte Schuld aus den Vermögensgegenständen oder von den Personen Befriedigung des Anspruches oder Ersatz für die Nichtbefriedigung zu erzielen, sprechen wir von einer Haftung. Wie die Schuld, so bezweckt auch die Haftung letzten Endes eine materielle Befriedigung. Die gesetzliche Ausdrucksweise ist keine einheitliche. Wir müssen daher in der Wissenschaft unsere eigene Ausdrucksweise wählen.

Wie bei der Schuld, sind auch bei der Haftung zwei Betrachtungsweisen möglich. Wir können entweder die Geltendmachung der Haftung, das Greifen auf haftende Personen oder Sachen, den Finanzzwang, oder anderseits das Verstricktsein gewisser Personen oder Sachen in die Maschen und Fäden der Finanzgewalt in Betracht ziehen.

Die Haftung ist ein sekundäres Rechtsverhältnis, das primäre ist die Schuld. Für die Haftung gibt es daher im Gegensatze zur Schuld nur eine Bestimmungsgröße. Dafür ist aber ein an-

deres zu beachten. Für die Verwirklichung des von den Abgabengesetzen gewollten Rechtszustandes ist nicht die Schuld, sondern die Haftung das wichtigere. Die Haftung hat daher im Finanzrecht ihre besondere Ausgestaltung erfahren. Möglichst viele Personen und Sachen und in möglichst weitem Umfange sind sie in die Haftung verstrickt. Die Anforderungen des Alltagslebens, das nicht über das erforderliche Maß eingeengt werden soll, setzen jedoch der Auferlegung von Haftungen Schranken. Vielfach ist die Haftung sachlich und zeitlich beschränkt oder bloß zeitlich oder bloß sachlich. Ist die Haftung eine unbeschränkte, so tritt die Analogie aus der Verjährung des bürgerlichen Rechtes auf den Plan und setzt der Finanzgewalt eine Schranke.

Schuld und Haftung sind die materiellen Rechtsbeziehungen, auf deren Ausgestaltung es im Finanzrecht ankommt. Nach ihrer Aus- und Durcharbeitung müssen wir streben, um unser Ziel, eine wissenschaftliche Durchdringung des Finanzrechtes, zu erreichen. Dabei müssen wir aber mit größter Schärfe betonen, daß es sich um öffentliches Recht handelt. Die Schuld und die Haftung des Finanzrechtes können in Einzelheiten an privatrechtliche Begriffe anknüpfen, z. B. wenn die Grundsteuerschuld den Eigentümer oder dauernden Nutznießer eines Grundstückes trifft. Die Bezugnahme auf privatrechtliche Begriffe ist aber nicht unbedingt notwendig. So trifft die badische Vermögenssteuer vom Betriebsvermögen den Unternehmer, welcher keineswegs der Eigentümer oder Nießbraucher zu sein braucht, sondern derjenige ist, auf dessen Rechnung der Betrieb erfolgt[4], während bezüglich der Vermögenssteuer von Grundstücken und Gebäuden, sowie vom Kapitalvermögen der Eigentümer bzw. Nießbraucher (Nutznießer) Steuerschuldner ist.

---

[4] Badisches VermStG. vom 28. Sept. 1916/27. Mai 1910, § 6; ebenso das bayrische Gewerbsteuergesetz vom 14. Aug. 1910, Artikel 2; das württembergische Gesetz betr. Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer vom 8. Aug. 1903, Artikel 3.

Die nächste Folge des Umstandes, daß es sich um öffentliches Recht handelt, ist, daß die Schuld und die Haftung ohne Rücksicht auf das Wollen oder Nichtwollen des einzelnen entstehen. Er kann sich zwar in vielen Fällen ohne Rechtsverletzung dem Entstehen der Steuerschuld entziehen, wenn er sein Einkommen aufgibt, wenn er das Eigentum am Grundstück an andere überträgt, wenn er sein Gewerbeunternehmen aufgibt, wenn er kein Erbe erwirbt u. dgl. Es lassen sich kaum Fälle denken, in denen er sich der Steuerschuld nicht letzten Endes entziehen könnte. Praktisch ist dies jedoch nur dann möglich, wenn er sich vom Zusammenleben mit der Mitwelt ausschließt oder seine Lebensbedürfnisse auf ein Mindestmaß einschränkt. Der Finanzpolitiker wird wohl beachten müssen, ob seine Pläne nicht dazu führen, daß der Rechtsverkehr und das Wirtschaftsleben ertötet werden oder seine Untertanen dazu veranlaßt werden, sich dem Leben im Staate zu entziehen. Gegen eine derartige Steuerflucht wird er rechtzeitig Vorsorge treffen müssen. Für die Rechtsfrage kommt das jedoch gar nicht in Betracht. Es kommt nicht darauf an, ob der einzelne sich dem Entstehen der Steuerschuld entziehen kann. Die Schuld entsteht nicht auf Grund seines freien Willens, sondern gründet sich auf ein Zwangsrecht. Eine Willenserklärung — den Ausdruck Vertrag wollen wir mit Rücksicht auf die diesbezüglich bestehenden Streitfragen vermeiden — kann nur ausnahmsweise, so bei der Verpachtung und Abfindung, auf die finanzrechtliche Schuld bestimmend einwirken. Desgleichen gründet sich eine Haftung nur selten auf eine Haftungserklärung, in der Regel ist ihr Grund der objektive Rechtssatz. Auch einer Haftung kann man in vielen Fällen durch Enthaltung von Rechtsbeziehungen entgehen. Aber auch hier kommt es für das praktische Leben nicht auf diese letzte vorhandene Möglichkeit an. Die Entstehung einer finanzrechtlichen Schuld durch eine unerlaubte Handlung (Steuerstrafe) wollen wir in der gegenwärtigen Abhandlung außer Betracht lassen. Schuld und Haftung entstehen auf dem Gebiet

des Finanzrechts ohne Rücksicht auf das Wollen oder Nichtwollen des einzelnen lediglich auf Grund bestimmter rechtserzeugender Tatsachen, ihr Entstehen ist vom Willen des einzelnen unabhängig. Es sind bloß gewisse Tatsachen oder rechtliche Beziehungen, die bei jeder einzelnen Gattung der Abgaben verschieden sind und selbst wieder vom Willen des einzelnen mehr oder weniger bestimmt werden, erforderlich. Das Finanzrecht kümmert sich nicht um sein Wollen oder Nichtwollen, sondern nur um die Tatsachen.

Nicht nur die Entstehung von Schuld und Haftung ist vom Privatwillen unabhängig, auch weiterhin ist private Disposition in der Regel ausgeschlossen. Es ist dem Schuldner in der Regel nicht überlassen, zu bestimmen, wann er zahlt und ob er selbst zahlt. Dies kann mitunter soweit gehen, daß er selbst gar nicht zahlen kann, trotzdem er Schuldner ist und bleibt, dafür aber beansprucht der Staat die Zahlung für ihn von einem anderen. In weiterer Verfolgung dieser Grundsätze greift der Gesetzgeber selbst in das Verhältnis zwischen Schuldner und Haftendem ein. In manchen Fällen überläßt aber der Gesetzgeber den Ausgleich zwischen Schuldner und Haftendem dem freien Verkehr, so in Oesterreich bei der im Abzugswege erhobenen Rentensteuer. Die Steuer ist dann leicht geeignet, ein ganz anderes Gewand anzunehmen, als ihr der Gesetzgeber anfangs zugedacht hat.

Die finanzrechtliche Schuld und Haftung sind materiell einseitige[5] Rechtsverhältnisse, auf deren einer Seite, jener des Berechtigten, kein gleichgeordnetes, sondern ein übergeordnetes Rechtssubjekt, Staat oder kommunales Finanzsubjekt, steht. Der Leistung des Untertans steht bei den Steuern im Gegensatze zu den Gebühren keine Gegenleistung des Staates gegenüber. Letzterer wendet ferner seine Herrschermacht zur Durchsetzung seiner

[5] Das schließt nicht aus, daß dem Leistensollen auf der einen Seite ein Bekommensollen auf der anderen Seite entspricht, das Rechtsverhältnis also formell zweiseitig ist.

Rechte an und benötigt keine Gerichte. Wenn letzteren in manchen Staaten eine Entscheidungsmacht über finanzielle Ansprüche eingeräumt ist, oder die zwangsweise Beitreibung ihrer Mithilfe bedarf, so beruht dies auf organisatorischen Bestimmungen.

Der öffentlichrechtliche Charakter der finanzrechtlichen Schuld und Haftung bedeutet weiterhin, daß es sich um Zahlungen im öffentlichen Interesse handelt. Wer eine Steuerschuld zahlt, befriedigt kein ihm fremdes Interesse, sondern ein solches, welchem er selbst nahe steht. Wenn der A dem B eine privatrechtliche Schuld zahlt, so kommt er seinen Rechtspflichten nach, hat aber weiter kein Interesse daran. Es fällt ihm gar nicht ein, auf Grund dieser Schuldzahlung mit Ansprüchen hervorzutreten. Zahlt der Staatsbürger aber eine Steuerschuld, so geht ihm dies viel näher. Er beruft sich mit Vorliebe bei jeder passenden Gelegenheit auf seine Steuerleistung, vor allem auf die gezahlten direkten Steuern, stellt daraufhin Ansprüche an die Leistungen der öffentlichen Gewalt und verlangt Berücksichtigung seiner wirtschaftlichen, sozialen, kulturellen, politischen und sonstigen Interessen. Damit beweist er, daß er nicht im fremden Interesse, sondern im Interesse der Gesamtheit und in seinem eigenen Interesse handelt, wenn er dem Staate gibt, was des Staates ist. Verhindert er, trotzdem er seiner Schuldigkeit nachkommen könnte, die Vorschreibung und Abtragung der Steuerschuld, um ihr zu entgehen, so setzt er sich einer oft recht empfindlichen Strafe aus[6]. Lediglich ein gesunkenes Gemeinsamkeitsgefühl und ein übertriebener Einschlag privatrechtlicher Auffassungen konnte dazu führen, daß der Zusammenhang zwischen der Steuerschuld und dem Interesse der Gesamtheit sowie dem eigenen Interesse des Schuldners an der Leistungsfähigkeit des Staates gelockert wurde. Jeder Steuerschuldner und ebenso jeder für eine Steuer haftende trägt

[6] Nichtzahlung einer bereits vorgeschriebenen Steuer führt allerdings nur zur zwangsweisen Beitreibung (ziviles Finanzunrecht, Franz Meisel, Finanzarchiv V S. 10).

mit sich eine Verantwortlichkeit gegenüber der Gesamtheit und wird sich derselben in einem gesunden Staate stets bewußt bleiben. Der Verantwortlichkeit des einzelnen gegenüber der Gesamtheit entspricht anderseits die Verantwortlichkeit der Organe der öffentlichen Gewalt dafür, daß sie gerecht vorgehen. Vom geordneten Funktionieren der öffentlichen Gewalt hängt das Schicksal des Staates und der geordnete Lebenslauf des einzelnen ab. Nur ein Individuum mit vollkommen erloschenem Gemeinschaftsgefühl kann die Steuerschuld und die Haftung hiefür als Pflichten auffassen, die ihm im fremden Interesse übertragen sind. Nur in einem zerrütteten Staate ist den öffentlichen Organen das Gefühl der Verantwortlichkeit geschwunden.

2. Schuld und Haftung im deutschen Recht.

Die Gegenüberstellung von Schuld und Haftung ist in den letzten Jahrzehnten bei rechtlichen Untersuchungen infolge der weiteren Vertiefung der deutschrechtlichen Forschung auf diesem Gebiete sehr beliebt geworden. Im altrömischen Recht, im orientalischen Recht, im modernen bürgerlichen Recht suchte man Spuren zu finden. Auch im Finanzrecht hat sie Anklang gefunden. Es ist ein Verdienst MYRBACHs[7], zuerst darauf hingewiesen zu haben, jedoch ohne daß er die Schlußfolgerungen daraus gezogen hätte. Daß die deutschrechtliche Unterscheidung von Schuld und Haftung nicht von vornherein aus dem Finanzrecht auszuschließen ist, ist für den klar. der sich des in der Vergangenheit bestandenen engen Zusammenhanges zwischen Privat- und öffentlichem Recht bewußt ist. Die Ausbildung der Lehre zuerst auf dem Boden des Privatrechtes ist kein Grund ihres Ausschlusses im Finanzrecht. Wir müssen uns nur erstens des Wesens des

[7] FRANZ FR. V. MYRBACH-RHEINFELD, Grundriß des (österr.) Finanzrechtes, 2. Aufl. (1916), S. 68 ff., bes. S. 73 f. Seine ersten Versuche sind allerdings nicht geglückt. Mit Recht wendet sich gegen einige Konstruktionen EMANUEL HUGO VOGEL, Finanzarchiv XXIX, S. 471 ff.

Gegensatzes von Schuld und Haftung bewußt bleiben und dürfen zweitens die öffentlichrechtliche Natur der Finanzrechtsinstitute nicht außer acht lassen. Ueber letztere haben wir schon gesprochen; hier wollen wir nur kurz über den ersteren Punkt uns orientieren.

Die Schuld erschöpft sich nach deutschrechtlicher Auffassung auf passiver Seite in einem Leistensollen, auf aktiver Seite in einem Bekommensollen. Das Haftungsverhältnis, das den Haftenden einer rechtlichen Macht des Gläubigers unterwirft und dem Gläubiger ein Zugriffsrecht einräumt, um sich die geschuldete Leistung oder den Ersatz derselben zu verschaffen, tritt erst zu der Schuld hinzu [8]. Schuld und Haftung können vereint sein, aber auch jede für sich selbständig nebeneinander entstehen und bestehen. Die Sonderung des Rechtsverhältnisses der Schuld und jenes der Haftung ist das wesentliche.

Dies ist aber nicht die einzige Eigentümlichkeit des deutschen Rechtes. Im Gegensatze zum römischen Recht erfährt die Schuld eine Verselbständigung oder Versachlichung — den Ausdruck Verdinglichung, der zu Mißverständnissen führen kann, wollen wir vermeiden —, welche sie nicht an eine bestimmte Person des Gläubigers oder Schuldners fesselt, sondern für sich allein bestehen läßt. Die Schuld wird losgelöst von einer bestimmten Person des Schuldners oder Gläubigers und wandelt mit der Sache, mit der sie verbunden ist, ihre eigenen Wege.

Die deutschrechtliche Forschung auf diesem Gebiet ist noch nicht abgeschlossen. Namentlich die rechtsgeschichtliche Erklärung ist noch nicht gesichert. Wir glauben aber dennoch, die Ergebnisse der herrschenden Lehre für unser Rechtsgebiet verwerten zu können und erhoffen eine Stärkung der zivilrechtlichen Lehre durch das Finanzrecht. In ihm erscheinen von altersher Schuld und Haftung gesondert; es sind selbständige Rechtsinstitute.

[8] Otto v. Gierke, Deutsches Privatrecht, III. Schuldrecht, 1917, S. 31 f.

Für das Finanzrecht erlangt ferner eine ganz besondere Bedeutung die Verselbständigung der Leistung gegenüber der Person des Schuldners. Denn im Finanzrecht kommt es in sehr zahlreichen Fällen nicht auf die Leistung seitens bestimmter Personen, sondern darauf an, daß von bestimmten Besteuerungsgegenständen dem Staate die Steuer geleistet wird.

Von der Verselbständigung der Leistung wollen wir hier nicht ex professo handeln. Sie hat aber auf die Gestaltung der Rechtsverhältnisse der Schuld und der Haftung einen so wesentlichen Einfluß, daß wir sie unmöglich außer acht lassen können. Auch über die Schuld und die Haftung können wir in dem engen Rahmen des Aufsatzes den Fragenkreis nicht erschöpfen, sondern nur einige markante Beispiele des gegenseitigen Verhältnisses der Schuld und Haftung bei den direkten Steuern hervorheben, um zu zeigen, daß die Scheidung dieser Begriffe zur Erklärung moderner Rechtseinrichtungen nicht bloß für das Privatrecht erörtert werden kann.

3. Die Schuld.

Was in allen Steuergesetzen zunächst und am ausführlichsten bestimmt wird, ist die Steuerpflicht. Es sind dies die materiell wichtigsten Teile der Steuergesetze. In diesen Bestimmungen soll nicht gesagt werden, wohin der Staat die Steuerlast legt, sondern nur, woher die Steuern einfließen sollen. Steuerlast und Steuerpflicht müssen wir wohl auseinanderhalten.

Zu allen Zeiten und in allen Staaten sind es Personen oder Personenvereinigungen als Steuersubjekte, welche die Steuer zahlen, und Sachen, Rechte usw. als Steuerobjekte, von welchen die Steuer gezahlt wird. Die gegenseitigen Beziehungen von Subjekt und Objekt können aber verschieden sein. Die Steuerpflicht kann entweder ausschließlich bestimmten Personen oder Personenvereinigungen als Steuersubjekten zugedacht sein, die der Finanzgewalt des Staates unterworfen sind; wir können diese Steuergruppe als Subjektsteuern bezeichnen. Die in Betracht kommen-

den Personen oder Personenvereinigungen sind von bestimmten Gegenständen oder auf Grund bestimmter Tatsachen steuerpflichtig; nach der Gattung derselben unterscheiden sich die verschiedenen Arten von Subjektsteuern. Die Steuerpflicht kann aber auch, wie namentlich bei den Realsteuern, mit bestimmten, im Bereiche der Finanzgewalt gelegenen Gegenständen als Steuerobjekten derart verbunden sein, daß jeweils jene Personen zahlungspflichtig sind, welche zu diesen Gegenständen als Eigentümer, Nutznießer, Pächter, Mieter, Verwalter u. dgl. in Beziehung treten; diese Steuergruppe können wir als Objektsteuern bezeichnen. Bei ihnen kommt es zu einer Loslösung der Zahlungspflicht von einer bestimmten Person, zu einer Verselbständigung derselben infolge des Hervortretens des Besteuerungsgegenstandes. Das Gesetz abstrahiert vom Subjekte und hält sich nur an das Objekt. Dies sind die beiden Extreme[9]. Dazwischen gibt es Mischformen, so zwar, daß bei grundsätzlich persönlicher Steuerpflicht doch mit Rücksicht auf die hervorragende Bedeutung des Besteuerungsgegenstandes eine enge Verknüpfung der Steuerpflicht mit dem letzteren eintritt, oder umgekehrt, daß eine in ihrem Prinzip auf das Objekt gelegte Steuer in mancher Beziehung, bei Gewährung von Nachlässen, Ermäßigungen usw. eine persönliche Färbung annimmt[10].

Zur Verdeutlichung der Mischformen sei auf folgende Beispiele hingewiesen. Die Erwerbssteuer zählt grundsätzlich zu den

---

[9] Wir könnten auch statt Subjekt- und Objektsteuern die geläufigeren Ausdrücke Personal- und Realsteuern verwenden. Aber die Bezeichnungen decken sich nicht ganz und dann haben die Worte Personal- und Realsteuern in einzelnen Staaten, so namentlich in Preußen und in Oesterreich, eine so spezielle Bedeutung erlangt, daß die Verwendung solcher Ausdrücke für unsere Zwecke leicht zu Irrungen Anlaß geben kann.

[10] Die beschränkte Einkommen- und Ergänzungssteuerpflicht beläßt jedoch der Steuer den Charakter einer Subjektsteuer; vgl. Entsch. d. preuß. OVG. in Staatssteuersachen XVI Nr. 103.

Subjektsteuern. Die Organisation der allgemeinen Erwerbssteuer in Oesterreich hat jedoch zur Folge, daß die an verschiedenen Orten gelegenen Betriebsstätten einer durch die Person des Unternehmers geeinigten Erwerbsunternehmung besonders besteuert werden [11]; ja beim Betriebe mehrerer Gewerbe in derselben Betriebsstätte kommt es zu einer Aufteilung des Steuersatzes auf die verschiedenen Gewerbe [12]. Noch stärker treten die Betriebsstätten bei der Verwertung der Erwerbssteuer für Zwecke der kommunalen Finanzsubjekte hervor. Im weiteren Verlaufe werden wir noch manche andere hiehergehörige Fälle kennen lernen. Denn bei allen Ertragssteuern und bei jeder auf das aus verschiedenen Einkommensquellen zusammengesetzte Gesamteinkommen gelegten Steuer spielt der Besteuerungsgegenstand eine mehr minder wichtige Rolle. Bezüglich der Mitberücksichtigung persönlicher Beziehungen bei Objektsteuern sei beispielsweise auf die Sonderrechte der Kleinhäusler in Oesterreich hingewiesen [13]. Eine

---

[11] § 37 des Gesetzes vom 25. Okt. 1896 betr. die direkten Personalsteuern sagt im Eingang: „Die Erwerbssteuer ist in der Regel von jeder Betriebsstätte, insbesondere von Zweig- und Hilfsanstalten aller Art, von Fabriksniederlagen, von verschiedenen Fabriken einer Unternehmung usw. besonders zu bemessen."

[12] Wenn ein neues Unternehmen, wenngleich in derselben Betriebsstätte und bei Verwendung derselben Hilfspersonen und derselben Motoren betrieben wird, so erfolgt die erste Besteuerung des neuen Unternehmens abgesondert und außerhalb des Kontingents; vgl. Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski, 3094 F. v. 1904, 11583 F. v. 1917.

[13] Das österr. Gesetz vom 9. Febr. 1882 hat im § 1 zur Schonung des minderbemittelten Hausbesitzes (Kleinhäusler), die nicht mehr als drei Wohnbestandteile enthaltenden und in eine der drei untersten Klassen des Hausklassensteuertarifes eingereihten Gebäude, welche vom Eigentümer bewohnt und nur zum Teil vermietet sind, von der Einreihung in die höhere Hauszinssteuer ausgenommen. Die Begünstigung ist als eine solche des Steuerobjektes formuliert, aber dem Effekt nach als eine solche des Steuersubjekts gemeint. Erkenntnis d. VGH. Budwinski 9659 F. u. 9860 F. v. 1913, 11355 F. v. 1916. In neuester Zeit ist auch die Grundsteuer in Deutschösterreich von einem subjektiven Einschlag nicht freigeblieben; der Kriegszuschlag für die Jahre 1918 und 1919 ist nach dem Gesetze vom

immer mehr steigende Bedeutung erlangt endlich die Person des Steuerpflichtigen bei der englischen Einkommenssteuer.

Aus diesen Beispielen ergibt sich, daß die Einreihung der direkten Steuern in die eine oder die andere Gruppe sich nicht aus einer bestimmten Einzelanordnung, aus einem konkreten Paragraphen das Gesetzes ableiten läßt, sondern stets aus der Gesamtauffassung der Steuer sich ergibt. Das Finanzrecht ist auch nicht genötigt, eine aus irgendwelchen Gründen vorgenommene Einreihung einer Steuer in die eine oder andere Gruppe in jedem Falle festzuhalten. Es kann frei und ungehindert immer wieder neue Formen schaffen und eigenen neuen Rechtsgrundsätzen nachgehen. Hiebei ist es gar nicht gehalten, Grundsätze zu übernehmen, welche andere Rechtsgebiete beherrschen, sondern kann jeweils schöpferisch vorwärtsschreiten und selbsttätig wirksam werden [14]. Die Ziele, welche es zu verfolgen hat, werden einzig und allein von der Finanzwissenschaft gewiesen. Als eines der wichtigsten sei hier nur hervorgehoben, die Leistungsfähigkeit richtig zu bestimmen.

Die grundsätzliche Freiheit des Finanzrechtes in der Schaffung eigener Rechtsgrundsätze zeigt sich namentlich bei der Bestimmung der Besteuerungsgegenstände und bei der Bestimmung

6. Febr. 1919 nach dem Katastralreinertrag der einem Steuerpflichtigen innerhalb eines Steueramtsbezirkes im Grundsteueroperate zugeschriebenen Grundstücke abgestuft.

[14] Namentlich die Begriffe des Zivilrechts finden, wie in den Entscheidungen oft betont wird, auf dem Gebiete der direkten Steuergesetzgebung nicht schlechthin Anwendung; vgl. z. B. Rechtsprechung d. badischen VGH. III 1330. Der Stoff für Beispiele ist sehr reichhaltig. Aus der Fülle sei nur einiges weniges erwähnt. Die subjektive Steuerpflicht einer Gesellschaft dauert so lange, als die Rechtspersönlichkeit besteht, Konkurs und Liquidation heben sie nicht auf. Entsch. d. preuß. OVG. in Staatssteuersachen XVII Nr. 65, 95, 101, 102, 103. Bei Nichtübereinstimmung des Grundbuchstandes (formelles Rechtsverhältnis, Außenverhältnis) mit der tatsächlichen Rechtslage (Zugehörigkeit im wirtschaftlichen Sinn, Innenverhältnis) ist für die Ergänzungssteuerpflicht letztere entscheidend. Entsch. d. preuß. OVG. in Staatssteuersachen V Nr. 24, XVI Nr. 113.

der steuerpflichtigen Personen. Wenn wir von Besteuerungsgegenständen sprechen, so sind wir in erster Reihe geneigt, an Rechtsgegenstände im Sinne des Bürgerlichen Rechtes, also körperliche Sachen, menschliche Handlungen, Rechte, zu denken. Zum Teil, bei Grundstücken, Gebäuden, Nutzungs-, Anteilsrechten usw. trifft dies auch zu. Es gibt jedoch auch Besteuerungsgegenstände, Einkommen, Vermögen, Betriebe usw., welche dem Bürgerlichen Recht als Rechtsgegenstände fremd sind oder höchstens als Sammelbegriffe in Betracht kommen. Auch als Sammelbegriffe haben sie für das Finanzrecht eine ganz andere Bedeutung als für das Bürgerliche Recht, da eine Summe von Einzelgegenständen die Leistungsfähigkeit nicht nur verhältnismäßig (proportional), sondern vermöge der verstärkenden Kraft der Menge zunehmend (progressiv) steigert. Schließlich dürfen wir im Finanzrecht noch ein Weiteres nicht übersehen. Wenn von einem Grundstück als Gegenstand der Grundsteuer gesprochen wird, so ist damit erst die Hälfte gesagt. In Wirklichkeit ist der Besteuerungsgegenstand der Rohertrag oder der Reinertrag oder der Wert — je nachdem, wie die Grundsteuer eingerichtet ist — des Grundstückes. Erst wenn wir diese 2. Hälfte der Auskunft, die sogenannte Bemessungsgrundlage erfahren haben, haben wir den Besteuerungsgegenstand zur Genüge kennen gelernt. Bei einem großen Teil der direkten Steuern herrscht diese Doppeldeutigkeit des Besteuerungsgegenstandes, womit wir stets rechnen müssen. Wir kommen auf Schritt und Tritt auf Begriffe, die sich mit Rechtsgegenständen im Sinne anderer Rechtsgebiete, namentlich des Bürgerlichen Rechtes nicht decken. In gleicher Weise, wie das Finanzrecht bezüglich der Besteuerungsgegenstände seine eigenen Wege geht, so auch bezüglich der steuerpflichtigen Personen. Steuersubjekte können nicht nur physische oder juristische Personen des Bürgerlichen Rechtes, sondern auch Personenvereinigungen, wie Gesellschaften, die Familie, der Haushalt, oder Vermögensmassen u. dgl. sein, die für das Bürgerliche Recht als Träger von Rechten und Pflich-

ten unfaßbar sind. Hiebei darf vom rechtstechnischen Standpunkt Eines nicht außer acht gelassen werden. Es handelt sich im Steuerrecht um zwangsweise auferlegte Leistungen und wo es sich um Zwang handelt, ist stets die größte Genauigkeit erforderlich. Das Sinken der Steuermoral hat zu einem großen Teil seinen Grund darin, daß die steuerzahlenden Staatsbürger damit unzufrieden sind, wenn ihre Mitbürger, die ebenso oder noch in höherem Grade leistungsfähig sind, infolge mangelhafter gesetzlicher Bestimmungen steuerfrei oder geringer besteuert davonkommen.

Trotz der grundsätzlichen Freiheit, der sich das Finanzrecht im juristischen Aufbau der subjektiven und objektiven Steuerpflicht erfreuen muß, muß es aber doch mit dem praktischen Rechtsleben rechnen. Einmal kann es nicht wahllos sein System aufbauen. Es muß sich vielfach der gleichen Begriffe und Ausdrücke bedienen, die auf anderen Rechtsgebieten heimisch sind. Diese Begriffe und Ausdrücke müssen den ihnen sonst innewohnenden Sinn bewahren, wenn man nicht ein Schwinden der Rechtssicherheit heraufbeschwören will. Das Finanzrecht muß weiters mit den bestehenden materiellen Rechtseinrichtungen, den vermögens- und familienrechtlichen Grundsätzen, den staats- und verwaltungsrechtlichen Einrichtungen sowie mit dem geltenden Prozeß- und Exekutionsrecht rechnen und Aenderungen dieser Grundsätze folgen[15]. Es soll namentlich nicht Pflichten auferlegen, die mit den

[15] Dies ist der Grund zahlreicher Novellen zu den Steuergesetzen. So waren in Sachsen vor dem 1. Jan. 1900 nicht rechtsfähige Vereine, die nach ihrer Verfassung von dem Wechsel der Mitglieder in ihrem Bestehen nicht berührt werden, einkommensteuerpflichtig, weil sie nach gemeinem und sächsischem Rechte unter ihrem Namen Prozesse führen, Rechte erwerben und Verpflichtungen eingehen konnten. Mit dem Inkrafttreten des BGB. verloren sie diese Rechte und es entfiel daher auch die Steuerpflicht. Es mußte eigens die Novelle zum sächs. EinkStG., allerdings erst vom 15. Juni 1908, die nicht rechtsfähigen Vereine den mit dem Rechte des Vermögenserwerbs ausgestatteten Personenvereinen gleichstellen. Nur steuerlich werden sie so behandelt, als ob sie mit dem Rechte des Vermögenserwerbes ausgestattet wären. Jahrbücher des sächs. OVG. Band 21 Nr. 97.

übrigen Rechtsgrundsätzen in Widerspruch stehen. Nicht nur bei der Bestimmung der Besteuerungsgegenstände ist dies notwendig, sondern auch bei der Bestimmung der steuerpflichtigen Personen. Solche Fälle, in denen die Steuerpflicht Verbände, Personenvereinigungen, Vermögenskomplexe usw., kurz Rechtsgebilde trifft, welche keine Personen im Sinne des Bürgerlichen Rechts sind — da sie im Finanzrecht anerkannt sind, müssen wir sie wenigstens für diesen Teil des Rechtslebens als Rechtswesen ansprechen —, werden nur dort vorkommen dürfen, wo es aus wirtschaftlichen Gründen oder aus Gründen der Finanzpolitik notwendig ist. Denn die Konstruktion besonders schwieriger oder den hergebrachten Rechtsanschauungen ungewohnter Rechtsgebilde entspräche nicht den Grundsätzen der Finanzwissenschaft. So selbstverständlich das Vorhergesagte für den Juristen klingt, mußte es doch erwähnt werden, weil die von der Finanzwissenschaft einseitig beherrschten Steuergesetze gerade in neuerer Zeit vielfach eine dem Juristen fremde, aber dem Volkswirtschaftler ganz geläufige Ausdrucksweise haben. Die Schranken, die das juristische Denken setzt, haben ein Seitenstück in anderen Anpassungen an das praktische Leben, wenn z. B. die Steuerpflicht mit festen Terminen beginnt und endet; sie beginnt mit dem Ersten eines Kalendermonates, sie endet mit dem Schlusse des Kalenderjahres u. dgl., kurz mit Terminen, welche eine leichte Berechnung zulassen[16].

Wenn die Steuerpflicht auch noch so klar ausgeprägt ist, tritt jetzt noch ein Zweites hinzu. Weder wenn als steuerpflichtig bestimmte Besteuerungsgegenstände bezeichnet sind, noch wenn als steuerpflichtig bestimmte Personen oder Personenvereinigungen

---

[16] Es kann allerdings dann namentlich bei Eigentumswechsel im Laufe des Steuerjahres vorkommen, daß ein Grundstück oder das Einkommen daraus in diesem Jahre oder einem Teile desselben überhaupt unbesteuert bleibt. Das ist aber kein Uebersehen, wie Laien gern glauben, sondern eine vom Gesetzgeber überlegte und gewollte Folge seiner Vorschriften; vgl. Entsch. d. preuß. OVG. in Staatssteuersachen XVI Nr. 103.

genannt sind, erreicht schon damit der Staat sein Ziel, die Geldeinnahme. Notwendig hiefür ist noch die Ordnung der Steuerschuld. Es genügt nicht zu verfügen, wer bzw. was besteuert werden soll, sondern es muß noch gesagt werden, wer die Steuer als seine eigene Schuldigkeit zahlen soll, mit anderen Worten wer Schuldner ist.

Betrachten wir zunächst die Subjektsteuern, bei denen dem Staat bestimmte Personen oder Personenvereinigungen als Steuerpflichtige gegenüberstehen. Sind es physische oder juristische Personen, welche einzeln „für ihre Person" steuerpflichtig sind, so bedarf es weiter keiner Erörterung. Der Steuerpflichtige ist dann der Steuerschuldner. Wenn aber das Finanzrecht in Anpassung an das Wirtschaftsleben eine Personengruppe, welche keine Person im Sinne des Bürgerlichen Rechtes ist, als steuerpflichtig bezeichnet, so ist es genötigt, durch Anlehnung derselben an die juristischen Personen oder durch Bestellung einzelner oder aller beteiligten physischen Personen zu Trägern der Steuerschuld sich zu behelfen. Während die Personengruppe als Einheit steuerpflichtig ist, sind physische Personen Steuerschuldner. Es kommt mithin zu einer Scheidung von Steuerpflicht und Steuerschuld.

Das Hinübergreifen über die bekannten Rechtstypen, die Anpassung des Finanzrechts an das Wirtschaftsleben, welche die Unterscheidung von Pflicht und Schuld notwendig macht, illustrieren wir beispielsweise an folgenden Fällen. Von der Einkommensteuer, in einigen Staaten auch von der Vermögenssteuer werden physische und ein enger oder weiter gezogener Kreis von juristischen Personen getroffen. Sobald sich die Gesetzgebung einmal entschlossen hat, auf die Gefahr einer mehrfachen Belastung einzelner hin, auch die juristischen Personen den erwähnten Steuern zu unterwerfen, kann sie ihr fiskalisches Interesse beliebig ausdehnen. Neben den juristischen Personen kann sie noch andere Gemeinschaften, Gesellschaften usw. besteuern. In Frage kommt

dann nur die Ordnung der Fragen der Steuerpflicht und Steuerschuld bei den letzteren. Am nächsten liegt die Gleichstellung in der Steuerpflicht mit den juristischen Personen, mit anderen Worten ihre Besteuerung als Einheit. So erklärt das badische VermStG. vom 28. September 1906/27. Mai 1910 im § 4 A als steuerpflichtig natürliche Personen und die juristischen Personen des öffentlichen und Privatrechtes und fügt hinzu: „Wie juristische Personen werden behandelt offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften." Sie sind damit für den Bereich der badischen Vermögenssteuer den juristischen Personen angegliedert. Ebenso sind nach § 18 des preußischen Gewerbesteuergesetzes vom 24. Juni 1891 und nach § 9 des ihm nachgebildeten Anhalter Gewerbesteuergesetzes vom 1. Mai 1905 Gewerbe, welche von mehreren Personen gemeinschaftlich betrieben werden, ebenso zu besteuern, als wenn sie nur von einer Person betrieben würden. Das bayrische Gewerbsteuergesetz vom 14. August 1910 bestimmt im Art. 4, daß das Gewerbe, auch wenn es von mehreren Personen gemeinschaftlich betrieben wird, einheitlich als ein einziges Gewerbe zu veranlagen ist. Art. 46 des württembergischen Gesetzes vom 8. August 1903 betreffend die Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer sagt: „Steht die Berechtigung einer Mehrzahl von Personen gemeinschaftlich oder in gleicher Art zu, so hat die Einschätzung für das Ganze ungetrennt zu geschehen und ist die Gefällsteuer hiefür aus einer Hand zu entrichten." Die Gleichstellung mit den physischen und juristischen Personen in der Fragen der Steuerpflicht ist durch die in wirtschaftlicher Beziehung vorhandene Einheit ermöglicht. In der Frage der Steuerschuld kann sich das Bild verschieben. In der Regel hat allerdings die Gleichstellung mit den juristischen Personen zur Folge, daß die erwähnten Personenverbände als solche Steuerschuldner sind. Es kann jedoch die Auffassung auch eine andere sein. So bestimmt das bayrische Gewerbsteuergesetz vom 14. August 1910 im Art. 4, daß die Unternehmer als Gesamtschuldner der Steuer

gelten[17]. In anderen Gesetzen ist die Gesamtschuld auf dem Umweg über die Haftung entstanden.

Aehnlich wie mit den Gemeinschaften steht es mit der ruhenden Erbschaft (ungeteilten Erbmasse), deren Natur als juristische Person für das Bürgerliche Recht bestritten ist. Sie wird nach dem Recht einiger Staaten, so nach § 153 des österreichischen Personalsteuergesetzes vom 25. Oktober 1896, nach § 2 des Schwarzburg-Rudolstädter EinkStG. vom 28. Juni 1913 und nach § 3 des Schwarzburg-Sondershausener EinkStG. vom 15. Februar 1912 in der Einkommen*steuerpflicht* den physischen bzw. juristischen Personen gleichgestellt. Sie bildet eine Einheit, ein Steuersubjekt für sich[18]. Auch Art. 9 des hessischen EinkStG. vom 12. August 1899 und Art. 11 des hessischen VermStG. vom 12. August 1899 lassen die ungeteilte Erbmasse, wenn bis zum Ablauf des Steuerjahres, in welchem das Ableben des Steuerpflichtigen eingetreten ist, eine Teilung des Nachlasses nicht stattgefunden hat, bis zum Ablauf des Steuerjahres, in welchem Rechtsnachfolger in den Bezug des Nachlasses eintreten, selbständig besteuern. Durch die Gleichstellung der ruhenden Erbschaft mit den physischen und juristischen Personen entfällt jeder Anlaß, neben der Steuerpflicht eine besondere, davon getrennte *Steuerschuld* aufzustellen. Wie im früheren Fall die Gesellschaft als solche Schuldnerin sein kann, so ist hier die ruhende Erbschaft

[17] Aehnlich ist es, wenn Mitbesitzer eines Grundstückes für die Grundsteuer in bezug auf das Steuerobjekt (Grundparzelle, Grundstück bzw. Grundkomplex) als *ein Steuerträger* zu behandeln sind und die Steuerforderung nur an einen, aber an jeden beliebigen aus ihnen zu richten ist (Erk. d. österr. VGH. Budwinski 3310 v. 1886, 6628 v. 1892; siehe unter Abschnitt 5 c.

[18] Erk. d. österr. VGH. Budwinski 2241 F. v. 1903, 5601 F. v. 1907. Die ruhende Erbschaft wird so behandelt, wie der Erblasser zu behandeln wäre, wenn er noch lebte, Budwinski 8749 F. v. 1912, 10813 F. v. 1915, 11481 F. v. 1917; sie kann auch vom Aufschlag für minderbelastete Haushalte getroffen werden, Budwinski 10984 F. v. 1915, und wird vom Verlassenschaftskurator vertreten, Budwinski 10549 F. v. 1915.

als solche Steuerschuldnerin. Darin aber für das Bürgerliche Recht ein Argument für die juristische Persönlichkeit der ruhenden Erbschaft zu sehen, halte ich für übereilt. In den führenden preußischen und den ihnen nachgebildeten anderen deutschen Einkommensteuer- und Vermögensteuergesetzen fehlt eine derartige Bestimmung. Sie ist auch nicht ganz in Einklang zu bringen mit dem Rechtssatz: „Der Tote erbt den Lebendigen." Letzterem Grundsatz entspricht vielmehr die in den meisten Ergänzungssteuergesetzen verfügte Hinzurechnung des zu einer ungeteilten Nachlaßmasse gehörigen Vermögens den Erben nach Verhältnis ihres Erbteiles[19] bzw. beim Wehrbeitrag die Behandlung des ungeteilten Nachlasses als Gesamthandsvermögen und des Anteiles jedes Erben an demselben als Bestandteil seines beitragspflichtigen Vermögens[20].

Weitaus wichtiger als die bisher erwähnten Fälle, deren Aufrechterhaltung und weitere Ausgestaltung von der Finanzwissenschaft angefochten wird, sind jedoch die Familien- und die Haushaltsbesteuerung. Hier berühren wir geradezu Grundfragen der Einkommen- und Vermögensbesteuerung von physischen Personen. Für das Bürgerliche Recht handelt es sich sowohl bei der Familie als auch beim Haushalt bloß um eine Anzahl von Einzelpersonen, die höchstens familienrechtlich oder durch obligatorische Verträge, nach deutschrechtlicher Lehre auch personenrechtlich, jedenfalls aber von Person zu Person, verbunden sind. Erst das modernste Recht erweckt wieder die Familie als solche zu neuem Leben. Das Finanzrecht gelangt von altersher zu einer Einheit höherer Ordnung. Der Einkommensbegriff, die vermögensrechtlichen Beziehungen der Familienangehörigen unter einander, schließlich die

[19] Vgl. Preuß. ErgStG. in der Fassung vom 19. Juni 1906, § 5; sächs. ErgStG. vom 2. Juli 1902/21. April 1906, § 15; badisches VermStG. vom 28 Sept. 1906/27. Mai 1910, § 6; Lippesches ErgStG. vom 12. Juni 1912, § 7; Mecklenburg. ErgStG. vom 6. Mai 1913, § 4. Entsch. d. preuß. OVG. in Staatssteuersachen XVII Nr. 136.

[20] Entsch. d. preuß. OVG. in Staatssteuersachen XVII. Abt. II Nr. 2.

durch die Zusammenfassung der Einkommen mehrerer Familienmitglieder oder mehrerer Haushaltsangehörigen erzielte größere Leistungsfähigkeit sind die Gründe für die Schaffung einer höheren finanzrechtlichen Einheit. Die größere wirtschaftliche Kraft der Haushaltung wird als unteilbare Einheit, als Ganzes erfaßt und dementsprechend höher besteuert. Der Haushalt ist „die Gesamtwirtschaft der zu einem Steuersubjekt vereinigten Haushaltungsmitglieder“ [21].

Der Kreis der in die Einheit hineingenommenen Personen und Gegenstände ist ein recht verschiedener. In der einheitlichen Masse vereinigt wird in der Regel das Einkommen bzw. Vermögen der Ehegatten, seltener auch das Einkommen bzw. Vermögen der Aszendenten und Deszendenten, namentlich der Kinder und anderen Haushaltungsangehörigen [22]. Wenn dem Einkommen des Steuerpflichtigen das Einkommen desselben aus dem Vermögen seiner Gattin, Kinder oder sonstigen Haushaltungsangehörigen, an dem ihm die Nutznießung zusteht, zugerechnet wird, so ist dies noch nichts, was als eine Besonderheit erscheinen könnte; denn es ist noch immmer das Einkommen des Besteuerten selbst, das hier dem Einkommen aus seinem eigenen Vermögen oder aus seiner eigenen Arbeitsleistung zugerechnet wird [23]. Im § 10 des preußischen Eink.-StG. in der Fassung vom 19. Juni 1906 ist bezüglich der Kinder eine Bestimmung als überflüssig gar nicht aufgenommen worden. Vom finanzwissenschaftlichen Standpunkt erfordert die vorerwähnte Zu-

[21] Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski Nr. 11 055 F. v. 1916.

[22] So in dem dem § 11 des preuß. EinkStG. vom 24. Juni 1891 gleichlautenden § 3 des Anhalter EinkStG. vom 20. Juni 1904, im § 5 des preuß. ErgStG. vom 19. Juni 1906, im § 8 des Schwarzburg-Rudolstädter EinkStG. vom 28. Juni 1913, im § 13 des Schwarzburg-Sondershausener EinkStG. vom 15. Febr. 1912, im § 9 des Sachsen-Altenburger EinkStG. vom 4. Jan. 1910, im Art. 14 des Sachsen-Koburger EinkStG. vom 2. Dez. 1908, im Art. 14 des Oldenburg. EinkStG. vom 12. Mai 1906, im § 157 des österr. PersonalStG. in der Fassung vom 23. Jan. 1914.

[23] Eine sehr klare Erläuterung gibt § 8 Abs. 2 des Hamburgischen EinkStG. vom 9. Jan. 1914.

rechnung bei der Einkommensteuer eine gleichartige Zurechnung bei der das fundierte Einkommen vorbelastenden Ergänzungs-(Vermögens-)steuer. Vom juristischen Standpunkt aber ist dies nicht eine einfache Anpassung an die gleiche Maßregel bei der Einkommensteuer, sondern eine Neuerung. Wenn dem Vermögen des Steuerpflichtigen das Vermögen seiner Ehefrau oder das Vermögen der Haushaltungsangehörigen, an dem ihm die Nutznießung zusteht, zugerechnet wird, so wird ihm fremdes Vermögen zugerechnet. Daher mußte auch eine diesbezügliche Bestimmung ausdrücklich im § 5 des preußischen ErgStG. vom 19. Juni 1906 aufgenommen werden[24]. Wenn anderseits das Einkommen aus dem Vermögen der in elterlicher Gewalt stehenden Kinder, an dem dem Steuerpflichtigen keine Nutznießung zusteht, von der Zurechnung ausgeschlossen wird, so ist dies gegenüber den Normen des Bürgerlichen Rechts nichts Neues, da es sich um ein Einkommen handelt, das dem Besteuerten gar nicht zukommt. Dasselbe ist dann der Fall, wenn das Vermögen, über welches der Ehefrau die Verfügung zusteht, oder welches einem von ihr betriebenen Gewerbe als Anlage- oder Betriebskapital dient, besonders zu besteuern ist[25]. Etwas Neues und Eigenartiges liegt erst dann vor, wenn dem Einkommen des Ehemannes, wie in Preußen, das ganze im Staate steuerpflichtige Einkommen oder das ganze Vermögen seiner Gattin zugerechnet wird, weiter wenn dem Einkommen des Familienvaters oder Haushaltungsvorstandes das ganze Einkommen oder das ganze Vermögen seiner Kinder oder sonstigen Haushaltungsangehörigen zugerechnet wird[26]. Sehr häufig werden jedoch

---

[24] In gleicher Weise § 15 des sächs. ErgStG. vom 2. Juli 1902 bis 21. April 1906.

[25] § 5 des sächs. ErgStG. vom 2. Juli 1902/21. April 1906; vgl. dazu § 3 des sächs. EinkStG. vom 24. Juli 1900.

[26] § 14 des deutschen Besitzsteuergesetzes vom 3. Juli 1913 und § 13 des deutschen Wehrbeitragsgesetzes vom 3. Juli 1913 betr. Vermögen; § 11 des deutschen Kriegsabgabegesetzes vom 26. Juli 1918, betr. Mehreinkommen; Art. 5 des hessischen EinkStG. vom 12. Aug. 1899 und Art. 10

gewisse Einkommens- oder Vermögensteile, namentlich Einkommen aus eigenem Erwerb oder eigener Arbeit, ausgeschieden [27].

Die rechtliche Form, in der die für das Finanzrecht geschaffene Vereinigung zum Ausdruck kommt, kann eine verschiedene sein. Zunächst müssen wir festhalten, daß in der Frage der Steuerpflicht das Einkommen bzw. Vermögen der Familie oder des Haushalts zu einer Einheit (Wirtschaftseinheit) zusammengefaßt wird. Besonders deutlich finden wir den Gedanken im Art. 11 des württembergischen EinkStG. vom 8. August 1903 und im Art. 9 des bayrischen EinkStG. vom 14. August 1910 ausgesprochen, welche bestimmen: „Dem Einkommen eines Steuerpflichtigen . . . wird das Einkommen seiner Ehefrau mit der Maßgabe zugerechnet, daß das Einkommen beider Ehegatten vom Ehemann als Einheit zu versteuern ist." (Württembergischer Text). Die Einheit ist im Besteuerungsgegenstand gegeben.

Aber auch persönlich bilden die Ehegatten in der Frage der Steuerpflicht, wie Art. 5 des hessischen EinkStG. vom 12. August 1899, sowie Art. 10 des hessischen VermStG. vom 12. August 1899 sagt, eine Einheit, sie werden als eine Person angesehen, desgleichen Eltern mit den zu ihrer Haushaltung zäh-

---

des hessischen VermStG. vom 12. Aug. 1899, § 10 des Lippeschen EinkStG. vom 12. Juni 1912; Art. 14 des Oldenburgischen EinkStG. vom 12. Mai 1906 und Art. 7 des Oldenburgischen VermStG. vom 12. Mai 1906. Von anderen Steuern, bei denen ähnliche Rechtseinrichtungen vorkommen, seien erwähnt § 20 des preuß. und § 11 des Anhalter Gewerbesteuergesetzes in der Fassung vom 1. Mai 1905, betr. Zurechnung des Gewerbeertrages der Ehefrau zu dem des Ehemannes, dann Art. 4 des Württemberg. Kapitalsteuergesetzes vom 8. Aug. 1903 betr. Erträgnisse aus Kapitalien oder Renten der Ehefrau; hingegen ist bei den unter elterlicher Gewalt stehenden Kindern die Versteuerung durch den Vater bzw. die Mutter auf das ihrer Nutznießung unterliegende Vermögen eingeschränkt.

[27] Art. 18 des bayer. EinkStG. vom 14. Aug. 1910/17. Aug. 1918, § 3 des Anhalter EinkStG. vom 20. Juni 1904, Art. 4 des bad. EinkStG. vom 1. Juni 1910, Art. 14 des Sachsen-Koburgischen EinkStG. vom 2. Dez. 1908; § 157, Abs. 2 des österr. Personalsteuergesetzes in der Fassung vom 23. Jan. 1914.

lenden unverheirateten Kindern. Aehnlich sagt § 7 des Schwarzburg-Rudolstädter EinkStG. vom 28. Juni 1913: „Bei der Veranlagung kommen in Betracht besteuerte Haushaltungen und Einzelsteuernde.“ Das Oldenburgische EinkStG. vom 12. Mai 1906 sagt im Art. 14: „Die Veranlagung der natürlichen Personen erfolgt nach Haushaltungen.“ Aehnlich spricht sich der Art. 7 des oldenburgischen VermStG. vom 12. Mai 1906 aus. Durch den Eintritt in den Haushalt verliert, wie Art. 68 des württembergischen EinkStG. vom 8. August 1903 zutreffend sagt, die eintretende Person ihre steuerliche Selbständigkeit.

Die gebräuchlichste Form ist nun die, daß das zu einer Einheit zusammengefaßte Einkommen oder Vermögen in der Person des Ehemannes bzw. Haushaltungsvorstandes besteuert wird. Seinem Einkommen oder Vermögen wird das Einkommen oder Vermögen der anderen Beteiligten zugerechnet. Diese Form ist sehr alt, sie findet sich im § 11 des preußischen EinkStG. von 1891, § 10 der Fassung vom 19. Juni 1906, im § 20 des preußischen Gewerbesteuergesetzes vom 24. Juni 1891 und hat auch in anderen Staaten Eingang gefunden[28]. Ganz richtig sagt der Art. 4 des badischen EinkStG. vom 1. Juni 1910: „Für das hienach dem Einkommen eines Steuerpflichtigen zugerechnete Einkommen sind die Ehefrau und die Kinder für ihre Person nicht steuerpflichtig.“ Nur dürfen

[28] § 3 des Anhalter EinkStG. vom 20. Juni 1904, § 11 des Anhalter Gewerbesteuergesetzes vom 1. Mai 1905, Art. 4 des badischen EinkStG. vom 1. Juni 1910, § 10 des Lippeschen EinkStG. vom 12. Juni 1912, § 7 des Lippeschen ErgStG. vom 12. Juni 1912, § 13 des Hamburgischen EinkStG. vom 9. Jan. 1914, § 10 des Mecklenburgischen EinkStG. vom 6. Mai 1913 und § 4 des Mecklenburgischen ErgStG. vom 6. Mai 1913, § 9 des Sachsen-Altenburgischen EinkStG. vom 4. Jan. 1910, Art. 14 des Sachsen-Koburgischen EinkStG. vom 2. Dez. 1908. Art. 14 des Oldenburgischen EinkStG. vom 12. Mai 1906, Art. 7 des Oldenburgischen VermStG. vom 12. Mai 1906; § 157 des österr. Personalsteuergesetzes in der Fassung vom 23. Jan. 1914. Zur Geschichte: B. Fuisting-Strutz, Einkommensteuergesetz, 8. Aufl. 1915 S. 458 ff.; der Haushaltungsbegriff erscheint wohl formell, aber sachlich nicht ganz aufgegeben.

wir diese Bestimmung nicht mißverstehen. Durch die Zurechnung des Einkommens der Ehefrau und der Kinder zum Einkommen des „Steuerpflichtigen“ werden erstere besteuert[29], fallen also aus der Steuerpflicht nicht heraus. Nur für ihre Person sind sie nicht steuerpflichtig, d. h. die Art und Weise ihrer Besteuerung ist eine eigenartige; die Bestimmung ist nicht auf die Steuerpflicht, sondern auf die Steuerschuld zu beziehen. Steuerschuldner wird nur der Ehegatte bzw. Haushaltungsvorstand[30]. In persönlicher Beziehung hat demnach die Zusammenfassung die Folge, daß diejenigen, deren Einkommen oder Vermögen zu dem Einkommen oder Vermögen des Ehemannes oder Haushaltungsvorstandes zugerechnet wird, für ihre Person nicht zu Steuerschuldnern werden können.

Die Erweiterung der Steuerschuld des Mannes durch Zurechnung des Einkommens oder Vermögens der Gattin, der Kinder usw. zu seinem Vermögen oder Einkommen ist nicht die einzig mögliche Lösung. Es kann in persönlicher Beziehung die Schuld auch vervielfältigt werden. So sagt der § 14 des deutschen Besitzsteuergesetzes vom 3. Juli 1913 (und ebenso § 13 des deutschen Wehrbeitragsgesetzes vom 3. Juli 1913): „Für die Veranlagung der Besitzsteuer wird das Vermögen der Ehegatten zusammengerechnet, sofern sie nicht dauernd voneinander getrennt leben. Die Ehegatten sind, falls ihr Vermögen hienach zusammenzurechnen ist, der Staatskasse als Gesamtschuldner der Steuer verpflichtet“[31].

[29] Auch die Judikatur unterscheidet gern die individuelle, selbständige, subjektive Steuerpflicht und die nicht individuelle, selbständige Steuerpflicht, vgl. z. B. Entsch. d. preuß. OVG. in Staatssteuersachen XVI Nr. 105.

[30] Entsch. d. preuß. OVG. in Staatssteuersachen XVII Nr. 136 bezeichnet ihn als „Steuerträger“. Die Ehefrau wird gar nicht zur Steuer veranlagt; die Steuer ist die Steuer des Ehemannes; Entsch. d. preuß. OVG. in Staatssteuersachen XVI Nr. 21. Der Ehemann hat den seiner Frau vor Eingehung der Ehe vom Schwiegervater versprochenen jährlichen Zuschuß als sein Einkommen zu versteuern. Jahrbücher d. sächs. OVG. XX (1914) Nr. 118.

[31] Das Schwergewicht liegt nicht auf der Haftung, wie Buck, Finanzarchiv, 34. Jahrg. (1917) S. 652 f., meint, sondern auf der Schuld. Wie

Ebenso sagt das bayrische EinkStG. vom 14. August 1910 im Art. 9: „Dem Einkommen eines Steuerpflichtigen ist das Einkommen seiner Ehefrau in der Weise zuzurechnen, daß ohne Rücksicht auf den ehelichen Güterstand das beiderseitige Einkommen der Ehegatten als Einheit veranlagt wird. Im Falle einheitlicher Veranlagung gelten die Ehegatten als Gesamtschuldner der Steuer, wenn nicht nachgewiesen wird, welches Einkommen an dem veranlagten Gesamteinkommen auf die Ehefrau trifft . . . .“ Gleiches gilt nach Art. 5 des bayrischen Gewerbsteuergesetzes vom 14. August 1910, nach Art. 5 des bayrischen Kapitalrentensteuergesetzes vom 14. August 1910 und nach Art. 4 des bayrischen VermStG. vom 17. August 1918. Es sind hier demnach beide Personen in gleicher Weise und mit dem gleichen Betrage Schuldner, aber so, daß die Leistung eines der Beteiligten den anderen befreit.

Die dritte bei den Gesellschaften und ruhenden Erbschaften so stark verbreitete Rechtsform, die Gleichstellung mit den juristischen Personen in der Frage der Steuerschuld wird bei der Familie bzw. dem Haushalt vermieden; sie wäre auch praktisch nicht leicht durchführbar.

Aus den bisherigen Ausführungen bezüglich der Subjektsteuern ergibt sich, daß wir Steuerpflicht und Steuerschuld auseinanderhalten können und müssen. Es sind aber nicht verschiedene Stadien eines und desselben Verhältnisses. Für die Auseinanderhaltung der Steuerpflicht und der Steuerschuld macht es gar nichts aus, ob das Gesetz nur die Möglichkeit verschafft, die Steuer vorzuschreiben, ihre Leistung zu fordern, oder ob das Gesetz selbst schon die Leistungspflicht beinhaltet.

In beiden Fällen handelt es sich um materielle Rechtsverhältnisse, aber dennoch kommt in ihnen ein ganz verschiedener Rechts-

---

unten bei der Haftung zu zeigen sein wird, findet sich die Haftung der Frau für den ganzen Steuerbetrag auch im Falle der Hinzurechnung ihres Einkommens bzw. Vermögens zu jenem des Mannes.

gedanke zum Ausdruck und insofern sind sie ganz verschiedene Rechtsverhältnisse. Die Steuerpflicht zeigt das steuerrechtliche Band an, das der Staat um die in seinem Bereich befindlichen Personen und Besteuerungsgegenstände schlingt. Sie umschreibt den Personenkreis, auf dem die Zahlungspflicht lastet, mit anderen Worten, wir erfahren hier, auf welche Personen die Finanzgewalt des Staates greift und welche Besteuerungsgegenstände sie trifft. Anders die Steuerschuld. Durch sie erfahren wir, wer die Steuer als seine eigene Schuld zahlen soll und von wem der Staat die Zahlung bekommen soll. Ihr steht nicht die Finanzgewalt, sondern die Gläubigerschuld des Staates gegenüber. Einkommensteuerpflichtig ist grundsätzlich von den physischen Personen jedermann im Staate — die Befreiungen sind Ausnahmen von der Regel —, aber Einkommensteuerschuldner kann nicht jedermann werden.

Anders als bei den Subjektsteuern ist die Sachlage bei den Objektsteuern, bei denen die Steuerpflicht von einer bestimmten Person losgelöst, ihr gegenüber verselbständigt und lediglich an den Besteuerungsgegenstand angeknüpft erscheint. Gern schweigt sich das Gesetz in diesen Fällen über den Steuerpflichtigen aus oder gibt nur auf Umwegen über ihn Aufschluß [32]. Es ist auch gar nicht notwendig, eine bestimmte Person als steuerpflichtig zu bezeichnen. Dagegen ist es notwendig, den Steuerschuldner zu bestimmen. Die gesetzlichen Bestimmungen, die bei

---

[32] So sagt erst das österreich. Hofkanzleidekret vom 30. Okt. 1846, Zl. 34 080, bezüglich der Gebäudesteuer, daß steuerpflichtig der Eigentümer oder permanente Nutznießer ist. Das Gebäudesteuerpatent vom 23. Febr. 1820 spricht im § 5 bloß von der Pflicht dieser Personen zur Einbekennung der Hauszinse zwecks Besteuerung der Gebäude nach dem Zinsertrage; vgl. auch Erkenntnis d. VGH. Budwinski 6477 F. v. 1908. Bezüglich der Grundsteuer erfahren wir nirgends etwas über die Person des Steuerpflichtigen; lediglich im § 1 des Evidenzhaltungsgesetzes vom 23. Mai 1883 wird als Zweck derselben die Steueranforderung an den jeweiligen faktischen Besitzer hingestellt.

den verselbständigten Steuern vom Steuerpflichtigen handeln, wollen damit den Steuerschuldner kennzeichnen und beziehen sich sonst nur auf Formalpflichten. Das charakteristische Merkmal bei dieser Steuergruppe besteht darin, daß die Person des Steuerschuldners nur durch das Eigentum, den Besitz, den Nutzgenuß am Besteuerungsgegenstande bestimmt wird. Bei den verselbständigten Steuerschulden verbirgt sich der Schuldner im Schatten des Besteuerungsgegenstandes. Man spricht daher gern von einer objektiven Besteuerungsmethode. Das Zurücktreten der Person des Schuldners hat zur Folge, daß sie für die Steuerorgane nur auf dem Umweg über den Besteuerungsgegenstand erreichbar wird.

Auf den ersten Blick könnte man daher zur Meinung kommen, daß die letztere Form der Steuerschulden die minder günstige ist. Aber auch abgesehen davon, daß der Besteuerungsgegenstand selbst eine vollkommen ausreichende Sicherheit bieten kann, hat eine zweckmäßige Verbindung mit anderen Einrichtungen zu einer vorteilhaften Ausgestaltung, ja sogar zu einer wirksamen Ausdehnung der objektiven, bzw. zu einer Mischung der subjektiven und objektiven Besteuerungsmethode geführt. Diese Einrichtungen sind die Einhebung im Abzugswege und die Einhebung durch kommunale Organe.

Hiebei sind zwei Formen möglich. Das Gesetz formuliert die Steuerpflicht mitunter auch dann, wenn die Steuerforderung sich an bestimmte Personen als Steuerschuldner wenden könnte, objektiv, allgemein, anwendbar auf jedermann, ohne Beziehung auf bestimmte Personen und ohne Rücksicht darauf, ob gegenüber dem einzelnen die tatsächliche Steuereinforderung leicht möglich oder schwierig, ob sie wohlfeil oder kostspielig wäre, ob wenig oder viel Organe dafür erforderlich wären, ob man es mit willfährigen oder störrigen, zu allen möglichen Schlichen bereiten Steuerschuldnern zu tun hat, ob die wirtschaftliche Lage derselben dem Staate ausreichende Sicherheiten für die tatsächliche Leistung gewährt oder nicht. Es besteht gar nicht die Absicht, in jedem

unter das Steuergesetz kommenden Falle den Steuerschuldner überhaupt zur Zahlung oder ihn in erster Linie zur Zahlung anzuhalten. Zur Zahlung muß dann ein anderer, ein Nichtschuldner, entweder allein oder in erster Linie herangezogen werden, dem kraft seiner Beziehungen zum Steuerschuldner die rechtliche Möglichkeit geboten ist, sich bei letzterem den zu leistenden Betrag zu verschaffen. Ob er tatsächlich die Möglichkeit dazu hat, das ist eine Frage, welche die Finanzwissenschaft ganz besonders interessiert. Sie wird ihr Urteil auf Grund der tatsächlichen Vorgänge aussprechen. Der Jurist geht nicht so weit, kann aber das finanzwissenschaftliche Urteil nicht beiseite lassen. Festzuhalten ist, daß Personen, die keine Steuerschuldner sind, aber zu den Besteuerungsgegenständen oder zu den Steuerschuldnern in Beziehung stehen, zu Handlungen verpflichtet sind, welche zu der Erlangung der Einnahme für den Staat führen. Nichtschuldner — wir bezeichnen sie nach der auf anderen Rechtsgebieten üblichen Ausdrucksweise als Dritte — müssen die Steuer einheben und abführen. Der Betrag, den sie dem Staate an Steuer abführen, ist nicht ihre eigene Steuerleistung, sondern sie sind nur die Mittelspersonen, welche kraft Rechtspflicht als eine „öffentlichrechtliche Funktion“ die Leistung des Steuerschuldners mit Rücksicht auf ihre rechtlichen oder wirtschaftlichen Beziehungen zu ihm zu vermitteln haben, Sie selbst sind nicht die Steuerschuldner und können es nicht werden.

Es tritt ferner der Fall ein, daß das Gesetz die Steuerpflicht nicht objektiv formuliert; das Gesetz wendet sich an eine bestimmte Person, und dennoch ist dieser gegenüber die Steuerpflicht verselbständigt, insoferne ein Dritter, der kraft seiner Beziehungen zu ihr die rechtliche Möglichkeit besitzt, sich bei ihr schadlos zu halten, die Leistung zu vermitteln hat. Für diesen Dritten ist es eine nach objektiven Gesichtspunkten bemessene Steuer. Auch hier wird der Dritte nicht Steuerschuldner. Die Steuerschuld bleibt dem Steuerpflichtigen.

Der Dritte, von dem bisher die Rede war, kann entweder die Gemeinde (früher die Grundherrschaft, Obrigkeit) sein oder jemand, der an den Steuerschuldner Zahlungen zu leisten hat. Die Einhebung durch Gemeinden war bei der Grundsteuer früher sehr stark, man kann fast sagen, allgemein verbreitet und hat sich vielfach bis heute erhalten[33]. In einigen Staaten, so in Preußen, Württemberg, Mecklenburg, Schwarzburg-Rudolstadt, Schwarzburg-Sondershausen, in Reuß ä. L.[34] fand sie auch bei der Einkommensteuer Eingang. Daß wir die Gemeinden an und für sich bei diesen Erörterungen mit heranziehen können, ergibt sich daraus, daß auch die Gemeinde ein vom Staat einerseits, vom Steuerschuldner anderseits verschiedenes Rechtssubjekt ist, genau so wie derjenige, welcher die Steuer abzuziehen und an den Staat abzuführen hat. Aber das heutige Institut der Steuereinhebung unter Mithilfe der Gemeinde ist bei weitem nicht mehr das, was früher die Einhebung durch die Grundherrschaft oder Obrigkeit bedeutete. Denn heute erscheint die Gemeinde als Steuereinheberin einfach als erweiterter Arm des Staates, nicht als selbständiges Rechtssubjekt mit eigenen Rechten und Pflichten. Die Gemeinde zur Einziehung der Steuer heranzuziehen, hat deshalb einen großen Vorteil, weil die Gemeindeorgane besser als die staatlichen Organe die individuellen Verhältnisse kennen und weil sich die Gemeindeinsassen scheuen werden, gegenüber den Gemeindegenossen als säumige Steuerschuldner zu erscheinen. Voraussetzung ist aber eine geordnete Gemeindeverwaltung.

Viel weniger verbreitet ist die Einhebung im Abzugs-

---

[33] Vgl. z. B. Art. 11 des württemberg. Gesetzes vom 8. Aug. 1903 betr. Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuer.

[34] Mrozek, Handkommentar z. preuß. EinkStG. 1914 S. 679 f.; Art. 76 des württemberg. EinkStG. vom 8. Aug. 1903, § 64 des mecklenburg. EinkStG. vom 6. Mai 1913, § 59 des Schwarzburg-Rudolstädter EinkStG. vom 28. Juni 1913, § 57 des Schwarzburg-Sondershausener EinkStG. vom 15. Febr. 1912, § 1 des Gesetzes vom 5. Aug. 1912 betr. Erhebung der staatlichen EinkSt. und VermSt. in Reuß ä. L.

wege. Hier finden wir echte Fälle des Eintretens Dritter in das steuerrechtliche Verhältnis. In Baden ist sie nach Art. 22 des badischen EinkStG. vom 1. Juni 1910 fakultativ für die badischen Staatskassen oder andere öffentliche Kassen bezüglich der Einkommensteuer von Gehalt, Pension oder Wartegeld zugelassen; sie ist obligatorisch für gewerbsmäßige Unternehmer von Bauausführungen bezüglich der Einkommensteuer und Gemeindeumlagen vom Arbeitseinkommen ihrer nicht im Staate dauernd ansässigen reichsausländischen Arbeiter. In Oldenburg ist nach Art. 72 des EinkStG. vom 12. Mai 1906 und nach Art. 47 des VermStG. vom 12. Mai 1906 der Einzug des Steuerbetrages, den ein in die häusliche Gemeinschaft des Dienstberechtigten aufgenommener Dienstverpflichteter zu zahlen hat, von dem Dienstberechtigten gegen eine besondere Steuerquittung zulässig; der Dienstberechtigte hat das Recht, die gezahlte Steuer vom Lohn des Dienstverpflichteten zurückzubehalten. Auf dem halben Wege zu diesem System, nämlich bei der Haftung des Dienstgebers, ist stehen geblieben § 62 des Schwarzburg-Rudolstädter EinkStG. vom 28. Juni 1913, welcher bestimmt: „Für die rechtzeitige Entrichtung der Steuern von Gewerbegehilfen, Arbeitern und Dienstboten haften Arbeitgeber und Dienstherrschaften dann, wenn sie ihnen Wohnung gewähren, als Selbstschuldner. Der Haftpflichtige ist zu entsprechenden Lohnabzügen berechtigt.“ In älteren Gesetzen, so im Mecklenburger Kontributionsedikt vom 12. Mai 1903/15. Februar 1905 ist der Steuerabzug stärker vertreten. Besonders ausgebildet ist aber dieses Sytem im österreichischen Personalsteuergesetz vom 25. Oktober 1896 und der Novelle vom 23. Januar 1914. Nach § 133 bis 136 des Gesetzes, für Deutschösterreich erweitert durch Gesetz vom 6. Februar 1919, ist Abzug und Abfuhr der Steuer an die Staatskasse obligatorisch für öffentliche Kassen, rechnungspflichtige Unternehmungen (Banken und Sparkassen usw.), sowie Gesellschaften mit beschränkter Haftung und physische Personen, die gewerbsmäßig Bankiergeschäfte betreiben, bezüglich der Renten-

steuer von allen rentensteuerpflichtigen Bezügen, Zinsen öffentlicher Anlehen, Spareinlagen u. dgl.; ausgenommen sind die Pachtzinsen für verpachtete Gewerbe. Nach Art. III der Novelle vom 23. Januar 1914 ist Abzug und Abfuhr der Steuer an die Staatskasse obligatorisch für die Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien bezüglich der 10%igen Tantiemenabgabe von Bezügen der Mitglieder des Vorstandes, Aufsichts- und Verwaltungsrates (Generalrats, Administrationsrats, Kuratoriums u. dgl.). In diesen beiden Fällen ist die Steuerpflicht rein objektiv formuliert und der Staat kümmert sich gar nicht um die Person des Steuerschuldners, mag dieser wer immer sein, mag er sich im Inlande oder Auslande aufhalten. Die Steuerschuld ist verselbständigt, die Person des Steuerschuldners tritt zurück, der Abzugspflichtige wird aber dennoch nicht zum Steuerschuldner [35]. Etwas anderes ist es nach § 234 bis 237 des österreichischen Personalsteuergesetzes bezüglich der Einkommen- und Besoldungssteuer. Diejenigen, welche Dienst- und Lohnbezüge oder Ruhegenüsse auszahlen, müssen von denselben die Einkommensteuer und Besoldungssteuer abziehen und an die Staatskasse monatlich abführen. Die Steuer wird aber dem Steuerschuldner mittels Zahlungsauftrag vorgeschrieben und die Vorschreibung dem Dienstgeber (Drittschuldner) mittels Zahlungsaufforderung bekanntgegeben. Die Steuer bewahrt grundsätzlich ihren subjektiven Charakter, der Steuerschuldner kann auch wegen ungebührlichen Abzuges Beschwerde führen. Der Dienstgeber kann nur gegen die Abzugspflicht, aber nicht gegen die

---

[35] Das Gesetz faßt nach dem Wortlaut des § 133 des Personalsteuergesetzes den Rentensteuerabzug ausdrücklich als eine Art der Erhebung beim Bezugsberechtigten, also dem Rentengläubiger für Rechnung des Staatsschatzes auf. Der erwähnte Paragraph ist auch maßgebend für die Tantiemenabgabe. Ganz richtig sagt das Erkenntnis des österr. VGH. BUDWINSKI 11434 F. v. 1917 von den Verwaltungsratstantiemen, „daß der Schuldner immer der Steuerpflichtige, das ist der bezugsberechtigte Verwaltungsrat zu bleiben hat". Bezüglich der Rentensteuer vgl. auch EMANUEL HUGO VOGEL, Finanzarchiv XXIX (1912) S. 515 f.

Höhe der vorgeschriebenen Steuer berufen[36]. Für den Dienstgeber tritt allerdings der Besteuerungsgegenstand in den Vordergrund, denn abgezogen wird überhaupt nur die vom Diensteinkommen vorgeschriebene Einkommen- bzw. Besoldungssteuer, und von neu entstehenden Dienstbezügen ist bis zum Eintreffen der ersten Zahlungsaufforderung die Steuer in jenem Ausmaße abzuziehen, welches sich ergibt, wenn das Diensteinkommen das einzige steuerpflichtige Einkommen ist.

Das Schuldverhältnis, das wir im Vorstehenden fest zu umschreiben suchten, kann, einmal entstanden, manche Veränderung durchmachen. Die direkten Steuern sind fast alle — die bevorstehende große Vermögensabgabe, der deutsche Wehrbeitrag, die Kriegssteuer nach ihrem ersten Plan bilden Ausnahmen — wiederkehrende Leistungen. Der Staat hat das größte Interesse daran, daß ein bereits bestehendes Steuerschuldverhältnis erhalten bleibt und daß neue Schuldverhältnisse hinzuwachsen. Die Lebensdauer der Steuerschuld hat aber natürliche Schranken. Bei den an den Besteuerungsgegenstand angeknüpften Steuern ist der Bestand desselben, bei den bestimmten Personen auferlegten Steuern die Existenz derselben eine solche Schranke. Ihr steht gleich der Eintritt in den bzw. der Austritt aus dem Bereich der Finanzgewalt, z. B. Zuzug in das und Wegzug aus dem Geltungsgebiet der Steuergesetze. Daß die Gesetzgebung im Interesse der praktischen Handhabung statt an den tatsächlichen Zeitpunkt des Eintritts und des Aufhörens der die Steuerpflicht begründenden Verhältnisse[37] an den nächsten Kalendertermin anknüpft, haben wir bereits erwähnt.

Es können sich nun auch innerhalb der natürlichen Schranken

---

[36] Der Dienstgeber ist, wie auch der österr. VGH., Budwinski 11463 F. v. 1917, anerkennt, eine „dritte Person", welche im Veranlagungsverfahren weder Partei noch Beteiligter ist und durch die Entscheidung über die Steuerpflicht in ihrer Rechtssphäre nicht berührt wird. Steuerschuldner sind nach § 234 des Personalsteuergesetzes die „Empfänger" von Dienstbezügen.

[37] Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski 11550 F. v. 1917.

Veränderungen ergeben und zwar sowohl Veränderungen am Besteuerungsgegenstand als auch Veränderungen in der Person des Steuerschuldners. Der Besteuerungsgegenstand, Ertrag, Einkommen usw. kann sich ausdehnen oder er kann einschrumpfen. Zur steuerlichen Verwertung derartiger Veränderungen dienen die periodischen Neubemessungen der Steuer von Schuldnern, die bereits eine Veranlagung über sich ergehen lassen mußten. Es kann aber auch der Besteuerungsgegenstand nicht nur quantitative, sondern auch qualitative Veränderungen durchmachen, er kann sich umwandeln, ohne daß in der Person des Schuldners eine Aenderung eintritt. Von Aenderungen im Wege der Gesetzgebung sehen wir natürlich ab. Ein hiehergehöriger Fall ist in Oesterreich der Uebergang von der Hausklassensteuer- zur Hauszinssteuerpflicht gemäß eines im Sinne des § 2 des Gesetzes vom 9. Februar 1882 gefällten Ausspruches der Steuerbehörde. Während hier das behördliche Dekret die Aenderung hervorruft, ist es anderwärts die Erklärung des Steuerschuldners. So gewährt § 14 des Hamburger EinkStG. vom 9. Januar 1914 Nichtreichsangehörigen, die in Hamburg steuerpflichtig geworden sind und sich daselbst nicht zu Erwerbszwecken aufhalten, das Recht, an Stelle des Einkommens den Verbrauch zu versteuern. Das Recht erlischt, wenn die Steuerpflicht in Hamburg fünf Jahre bestanden hat[38]. Wir können auch das bei der englischen Einkommensteuer nach Art. 5 der „rules applicable to schedule B“ in dem „Income tax act 1918“,

[38] Die im § 41 des Schwarzburg-Sondershausener EinkStG. vom 15. Febr. 1912 und im § 14 des Sachsen-Altenburger EinkStG. vom 4. Jan. 1910 zugelassene Besteuerung nach dem Aufwand und Verbrauch ist nur eine Notmaßnahme und hat mit der Hamburger Bestimmung nichts zu tun. Bloß der im § 15 Z. 6 des sächs. EinkStG. vom 24. Juli 1900 und im § 14 des Sachsen-Altenburger EinkStG. auch vorgesehene Fall der Besteuerung nach dem Aufwand und Verbrauch, wenn dieser größer ist als das Einkommen, könnte den im Text angeführten Beispielen angereiht werden. Aber auch hier kann von der Besteuerung nach dem Verbrauch wieder auf das wirkliche Einkommen zurückgegriffen werden. Jahrb. d. sächs. OVG. XXII (1916) Nr. 94.

„First Schedule“ dem Landwirte zustehende Recht zu verlangen, statt nach Schedule B nach Schedule D veranlagt zu werden, hieher rechnen.

Wichtiger und häufiger sind Aenderungen in der Person des Steuerschuldners. Jede Verehelichung und jede Auflösung der Ehe, Veränderungen in der Anzahl der Kinder, der Eintritt in eine Hausgemeinschaft und der Austritt aus ihr zieht Aenderungen in den Schuldverhältnissen nach sich. Bei den an den Besteuerungsgegenstand angeknüpften Steuerschulden hat jede Veränderung im Eigentum, faktischen Besitz oder ähnlichem eine Aenderung der Person des Schuldners zur Folge und macht eine Umschreibung im Steuerkataster notwendig [39]. Auch die Gewerbebesteuerung kann sich den Realsteuern anschließen und eine Gewerbeübertragung lediglich eine Aenderung der Person des Steuerschuldners und demgemäß eine Katasterumschreibung zur Folge haben. In diesen Fällen können wir nur von einem Uebergang, nicht von einer Uebertragung und Uebernahme der Steuerschuld reden; denn es ist niemals dem freien Willen der Beteiligten überlassen, wer Steuerschuldner sein soll. Das Schicksal der Steuerschuld ist nicht vom Willen des einzelnen abhängig, sondern wird von der öffentlichen Rechtsordnung gelenkt und geleitet. Von einer Schuldübertragung und -übernahme zu sprechen, wäre eine zivilrechtliche Ausdrucksweise.

Wollen wir die Stellung des Steuerschuldners in Worte kleiden, die in der zivilrechtlichen Lehre gang und gäbe sind, so müssen wir die Schuld als eine höchstpersönliche, unvererbliche und unübertragbare Schuld bezeichnen. Dies gilt von der Schuld als ganzem. Die Unübertragbarkeit der Schuld kann überdies noch gesetzlich festgelegt sein. So sind nach § 238 des österreichischen Personalsteuergesetzes vom 25. Oktober 1896 vertragsmäßige Vereinbarungen, daß die Einkommensteuer an Stelle des Steuerpflich-

[39] Vgl. § 71 des bayer. Grundsteuergesetzes vom 4. Nov. 1910, § 2 u. 4 des österr. Evidenzhaltungsgesetzes vom 23. Mai 1883.

tigen ganz oder teilweise von einer anderen Person zu tragen sei, ohne rechtliche Wirkung. Ausgenommen ist nur die Schuldübernahme durch den Dienstgeber. Aber auch dann hat eine solche Vereinbarung nur zivilrechtliche Bedeutung und kann die öffentlich-rechtlichen Beziehungen nicht ändern[40]. Die einzelne Schuldrate hingegen ist sehr oft, ja man kann sagen, in der Regel durch positive gesetzliche Bestimmungen als vererblich, nie aber als übertragbar erklärt. Es sei nur auf die regelmäßig wiederkehrenden Bestimmungen über die Nachsteuer hingewiesen, welche auf die Erben bis zur Höhe ihres Erbteiles übergeht. Die Schuld der Erben ist regelmäßig eine solidarische, unterliegt aber in der Regel einer kürzeren Verjährungsfrist. Die Schuld der Erben ist jedoch nur auf dem Wege über die Haftung[41] entstanden; denn an sich zieht die Unvererblichkeit der Steuerschuld als ganzen auch die Unvererblichkeit der einzelnen Schuldrate nach sich. Die Erben sind verpflichtet, die Steuer des Erblassers zu zahlen, sie ist und

---

[40] Vgl. das Erkenntnis der österr. VGH. Budwinski 4524 F. und 4959 F. v. 1906. Das Bestehen eines privatrechtlichen Verhältnisses, kraft dessen ein Dritter dem Steuerpflichtigen gegenüber eine Ersatzpflicht hinsichtlich der bezahlten Steuer hat (vgl. § 670, 675 BGB.), ändert an der öffentlich-rechtlichen Steuerpflicht nichts, Rechtsprechung des badischen VGH. III Nr. 1354. Anderseits kann es vom Gesetz geradezu gewünscht werden, daß nicht der Steuerschuldner, sondern ein anderer die Steuer tragen soll, so im § 14 des deutschen Wehrbeitragsgesetzes vom 3. Juli 1913, welcher die privatrechtliche Vorschrift enthält, daß nicht der Nutznießer, sondern der Eigentümer den Beitrag zu tragen hat; vgl. Entsch. d. preuß. OVG. in Staatssteuersachen, XVII Abt. II Nr. 5. Amtliche Mitteilungen über die Zuwachssteuer, die Reichsbesitzsteuern und die Reichsverkehrssteuern, Jahrg. 1915 S.199.

[41] Das österr. Personalsteuergesetz vom 25. Okt. 1896/23. Jan. 1914 ist in § 263 Abs. 2 u. 3 bei der Haftung stehen geblieben und sagt: „Die Erben h a f t e n für die Steuerbeträge, welche infolge unrichtiger oder unterbliebener Steuererklärungen oder Bekenntnisse des Erblassers nicht oder zu gering bemessen worden sind, wie für andere Verlassenschaftsschulden. Sie haben die zur nachträglichen Bemessung dieser Steuern erforderlichen Erklärungen und Bekenntnisse abzugeben."

bleibt daher grundsätzlich seine, des Erblassers, und wird nicht ihre, der Erben, Schuld.

Wir haben im bisherigen Verlaufe der Darlegungen Steuerpflicht und Steuerschuld auseinandergehalten. Trotz des begrifflichen Unterschiedes der beiden Rechtsinstitute, trotzdem in beiden verschiedene Gesichtspunkte hervortreten, treffen sie sich doch wieder im gemeinsamen Ziel der Steuereinnahme. Die beiden Institute können nie fremd nebeneinander bestehen, sondern gehören zusammen. Daher ist bei der Mehrzahl der direkten Steuern der Steuerschuldner mit dem Steuerpflichtigen identisch; doch ist, wie gezeigt, dieses persönliche Zusammentreffen nicht immer notwendig. Als Schuldgegenstand (Steuer) kann nach den modernen Steuersystemen nur Geld in Betracht kommen. Die Steuerschuld ist nicht, wie die Schuld im bürgerlichen Recht, eine reine Schuld, sie entsteht und besteht nicht frei und selbständig, sondern hat zu ihrer Voraussetzung eine Steuerpflicht, und diese ist wieder von einer größeren oder geringeren Zahl von Voraussetzungen abhängig, deren die Steuerpflicht begründende Wirkung auf der Finanzgewalt beruht.

Wir müssen nun in der Frage der Schuld noch einen Schritt weitergehen. Wenn die Steuerschuld im Gesetz auch noch so klar eingeprägt ist, wird das Ziel, das Einfließen der vom Staate beanspruchten Steuergelder nicht sofort erreicht.

Die direkten Steuern sind zum größten Teil Veranlagungssteuern, d. h. das materielle Rechtsverhältnis reicht zwar in einer Reihe von Fällen aus, um die Steuer einfließen zu lassen, zumeist muß aber die Steuerschuld erst autoritativ festgesetzt werden. Die Festsetzung erfolgt durch die Veranlagung. Das materielle Rechtsverhältnis ist zunächst nur die Grundlage von Formalpflichten, welche wir zusammen als die Mitwirkung bei der Veranlagung bezeichnen können[42].

[42] Emil Herzog, Das Rechtsmittelverfahren und die Rechtskraft der Entscheidungen in Steuer- und Gebührensachen 1909 S. 27.

Die wichtigste der Pflichten des Steuerschuldners ist die Bekenntnispflicht[43]. Nachdem eine Reihe von Vorbereitungen, vor allem zur Ermittlung der Steuerschuldner, getroffen sind, ist der erste entscheidende Schritt die Ueberreichung des Bekenntnisses oder der Erklärung, entweder auf öffentliche Bekanntmachung oder auf besondere Aufforderung hin[44]. Schon die Form des Bekenntnisses zeigt, daß es bei der Veranlagung darauf ankommt, die für das materielle Rechtsverhältnis maßgebenden Tatsachen aufzudecken[45]. Da diese nur mit Hilfe des Schuldners selbst ermittelt werden können, wird für die Ueberreichung des Bekenntnisses ein

---

[43] Die periodische Ueberreichung von Bekenntnissen ist die Regel bei den Subjektsteuern, sie findet sich jedoch auch bei den Objektsteuern, z. B. bei der österr. Hauszinssteuer; sonst begnügt sich die Rechtsordnung bei den letzteren mit Anzeigepflichten. Da die Objektsteuern weit in den Hintergrund getreten sind, berücksichtigen wir hier in erster Linie die Subjektsteuern.

[44] § 25 und 26 des preuß. EinkStG. in der Fassung vom 19. Juni 1906; Art. 27 des bayer. EinkStG. vom 14. Aug. 1910; § 39, 110, 138, 202 ff. des österr. Personalsteuergesetzes vom 25. Okt. 1896/23. Jan. 1914 usw. Bezüglich der Bekenntnispflicht sind jedoch zwei verschiedene Auffassungen möglich und kommen in den gesetzlichen Bestimmungen über die Bekenntnispflicht auf öffentliche Aufforderung zum Ausdruck. Nach dem preuß. EinkStG. ist „jeder bereits mit einem Einkommen von mehr als 3000 M. zur EinkSt. veranlagte Steuerpflichtige auf die jährlich durch öffentliche Bekanntmachung ergehende Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet". Hier ist also die Erklärungspflicht nicht Folge der materiellrechtlichen Steuerschuld, sondern einer bereits erfolgten Veranlagung. Nach dem bayer. EinkStG. hingegen hat, „wer ein steuerbares Einkommen von mehr als 2000 M. bezieht, ferner wer für das letzte Steuerjahr mit einem Einkommen nach diesem Gesetz im Jahresbetrage von mehr als 2000 M. veranlagt war, auf öffentliche Aufforderung eine Steuererklärung abzugeben". Hier ist die Erklärungspflicht auf öffentliche Aufforderung Folge der materiellrechtlichen Steuerschuld oder einer erfolgten Veranlagung.

[45] Das hindert nicht, daß die Einreichung des Bekenntnisses selbst unter Umständen auch bloß formelle Bedeutung haben kann, um das Einspruchsrecht zu wahren. Als Anerkennung der Steuerpflicht kann sie dann nicht gedeutet werden. Rechtsprechung des badischen VGH. III 1287.

Zwang ausgeübt, welcher allerdings nur ein indirekter sein kann. Das Veranlagungsorgan hat die Pflicht, die Angaben des Bekenntnisses zu überprüfen. Bei auftauchendem Bedenken hat das Veranlagungsorgan, fast wie der Richter, das Recht, Beweise zu fordern, Zeugen und Sachverständige einzuvernehmen und vom Steuerschuldner Belege, Büchervorlage usw. zu verlangen. Das überreichte Bekenntnis und die Aufklärungen müssen aber auch, um ihren Zweck zu erfüllen, richtig sein d. h. dem materiellen Zustand entsprechen. Daher drohen dem Steuerschuldner, wenn ihn an der Unrichtigkeit ein Verschulden trifft, Strafen. Aus dem Bekenntnis ersehen wir, was den Inhalt betrifft, nur den Besteuerungsgegenstand oder Merkmale desselben, nicht aber die Höhe der Steuerschuld selbst.

Das Bekenntnis hat weiter insofern materielle Bedeutung, als es die Grundlage für die Festsetzung der Steuerschuld bildet[46]. Häufig sagt das Gesetz ausdrücklich, daß die vorliegende Steuererklärung der Veranlagung zugrunde zu legen ist[47]. Sie hat damit den Charakter eines Antrages der Partei, an den das Veranlagungsorgan bis zum Gegenbeweis gebunden ist. Selbstverständlich kann die Erklärung nicht die alleinige Grundlage bilden. In der Würdigung der angegebenen oder sonst ermittelten Tatsachen und der erbrachten Beweise, sowie in der Rechtsauffassung haben die Veranlagungsorgane bald größere, bald geringere Freiheit. Die Entwicklung geht dahin, ihnen eine möglichst vollkommene Freiheit einzuräumen, so daß sie nach bestem Wissen

---

[46] Der Steuerschuldner ist z. B. nach badischem Recht in der Regel an die Steuererklärung gebunden (keine Anfechtung, keine Rückforderung von Mehrzahlungen bei absichtlich zu hohen Angaben), aber eine rein formelle Bedeutung wohnt ihr nicht inne, sondern sie ist eine vom Gesetz verlangte, nach bestem Wissen und Gewissen abzugebende Erklärung über tatsächliche Verhältnisse. Rechtsprechung des badischen VGH. III 1289, 1291, 1292.

[47] Z. B. § 41 des preuß. EinkStG. in der Fassung vom 19. Juni 1906; Art. 46 des bayer. EinkStG. vom 14. Aug. 1910.

und Gewissen ihres Amtes walten, und diese Entwicklung muß auf das lebhafteste begrüßt werden.

Mag der technische Vorgang bei der Veranlagung noch so verschieden sein, stets ist das Ziel die richtige, d. h. dem materiellen Recht entsprechende Festsetzung des Steuerbetrages, der Höhe der Steuerschuld. Alle technischen Einrichtungen, die Schätzung durch Kommissionen, die öffentliche Auflegung der Steuerlisten u. dgl. laufen darauf hinaus, Vertrauen in die Richtigkeit der autoritativen Festsetzung der Steuerschuld einzuflößen. Nur das soll Geltung haben, was formell rechtsgültig festgesetzt ist.

Trotz der weitgehenden Sicherungen ist es möglich, daß die autoritative Festsetzung der Steuerschuld das materielle Recht verletzt. Die veranlagte Steuer kann gegenüber der dem Gesetze gemäß geschuldeten Steuer zu hoch oder zu nieder sein, oder es kann überhaupt zu Unrecht eine Steuerschuld angenommen sein. Wenn auch noch eine Besserung möglich ist, so gilt doch vorerst die veranlagte Schuld. Sie muß gezahlt werden, ihre Eintreibung ist das Ziel einer etwaigen Exekution, sie ist die Grundlage der Haftung.

Nicht nur in inhaltlicher, sondern auch in zeitlicher Beziehung hat das formelle Recht über das materielle Recht den Sieg davongetragen. Besonders scharf kommt dies im preußischen EinkStG. in der Fassung vom 19. Juni 1906 zum Ausdruck, dessen § 67 bestimmt: „Die veranlagte Steuer ist in vierteljährlichen Beträgen in der ersten Hälfte des zweiten Monats eines jeden Vierteljahres an die von der Steuerbehörde zu bezeichnende Empfangsstelle abzuführen.“ Auch das österreichische Gesetz vom 9. März 1870 betreffend die Einhebung von Verzugszinsen und die Einhebung der direkten Steuern überhaupt geht von dem Grundsatz aus, daß erst die vorgeschriebene Steuer einzuzahlen ist. Nichts anderes hat das bayrische EinkStG. vom 14. August 1910 im Sinne, wenn es im Art. 89 sagt: „Die Einkommensteuer wird

mit Beginn des Steuerjahrs, bei späterer Entstehung des Schuldverhältnisses am Tage der Entstehung fällig. Den Zeitpunkt der Entrichtung bestimmt die Staatsregierung.“ Gleiches gilt nach Art. 29 des bayrischen Gewerbsteuergesetzes vom 14. August 1910 und Art. 22 des bayrischen Kapitalrentensteuergesetzes vom 14. August 1910. Dagegen haben § 118 des bayrischen Grundsteuergesetzes in der Fassung vom 4. November 1910, § 36 des bayrischen Haussteuergesetzes in der Fassung vom 4. November 1910 und Art. 13 des bayrischen VermStG. vom 17. August 1918 feste Fälligkeitstermine. Aber in allen bayrischen Steuergesetzen kommt ein neuer Gedanke zum Ausdruck, die Unterscheidung zwischen Fälligkeit und Zahlbarkeit. Bei der Bestimmung der Fälligkeit wird Bedacht genommen auf die Bedürfnisse der Vollstreckungsverfahrens, für die Zahlbarkeit (halbjährig) werden die wirtschaftlichen Verhältnisse und die Wünsche der Bevölkerung, sowie die Geschäftsverhältnisse der Rentämter und der Steuerbedarf in den einzelnen Bezirken berücksichtigt. Für unsere Fragen ist die Fälligkeit ausschlaggebend.

Bei strenger Durchführung obiger Grundsätze muß der Steuerschuldner mit seiner Leistung warten, bis die Veranlagung durchgeführt und ihm der Zahlungsauftrag (Bescheid, Zuschrift u. dgl.) zugestellt ist. Weiter muß er nach Ablauf der Veranlagungsperiode mit der Fortzahlung warten, bis wieder der neue Veranlagungsbescheid ihm zugestellt ist. Vor der Veranlagung handelt es sich um kein fertiges, sondern erst um ein im Werden begriffenes Schuldverhältnis. Dennoch führt das starre Festhalten an den obigen Grundsätzen zu Härten, welche vermieden werden müssen. Die Gesetzgebung sorgt einmal für provisorische Bemessungen, Voreinschätzungen, vorläufige Steuerbezüge[48], um möglichst bald nach Eintritt der dem materiellrechtlichen Schuldverhältnisse zugrundeliegenden Tatsachen zu Einzahlungen zu gelangen und

[48] § 92 Abs. 4 und 5, § 234 Abs. 3 und 4 des österr. Personalsteuergesetzes vom 25. Okt. 1896/23. Jan. 1914.

dem Schuldner nicht später zu große Nachzahlungen, Zahlungen für einen längeren Zeitraum auf einmal aufzubürden. Weiters ist nach § 31 Abs. 4 des deutschen Kriegssteuergesetzes vom 21. Juni 1916 der Steuerpflichtige berechtigt, Vorauszahlungen auf die noch nicht veranlagte Abgabe zu leisten. Von dem im voraus gezahlten Betrage werden 5 vom Hundert Jahreszinsen vom Tage der Einzahlung bis zum 1. Juli 1917 oder bis zum früheren gesetzlichen Fälligkeitstag auf Verlangen des Steuerpflichtigen zu dessen Gunsten berechnet. Endlich legt der § 5 des österreichischen Gesetzes vom 9. März 1870, „wenn mit Beginn eines neuen Steuerjahres die Steuerschuldigkeit den einzelnen Steuerpflichtigen für dieses Jahr noch nicht definitiv vorgeschrieben werden konnte," die Pflicht auf, die Steuern nach der Gebühr der Vorjahrs solange zu entrichten, bis die neuen Schuldigkeiten vorgeschrieben sind. Eine bloß fiskalische Maßregel ist es endlich, wenn in zahlreichen Steuergesetzen eine Vorausentrichtung veranlagter Steuern bis zum vollen Jahresbetrage vor den Hebungsterminen gestattet ist[49]. Die Vorauszahlungen bzw. Fortzahlungen ändern jedoch nichts daran, daß die Schuld formell erst mit der Veranlagung entstanden gedacht ist[50].

Die Steuerschuld ist bei den Veranlagungssteuern eine formalisierte Schuld, sie entsteht und besteht erst auf Grund der Veranlagung, anders als im Privatrecht, wo die Schuld ohne formelle Anerkennung oder Festsetzung vorhanden und bindend ist. Die

[49] § 51 des deutschen Wehrbeitragsgesetzes, § 70 des deutschen Besitzsteuergesetzes, § 67 des preuß. EinkStG., § 43 des preuß. ErgStG., § 39 des preuß. und § 27 des Anhalter Gewerbesteuergesetzes, § 11 des Anhalter Kapitalrentensteuergesetzes, § 9 des Anhalter EinkStG., Art. 77 des württemberg. EinkStG. und in anderen EinkStG. und ErgStG. kleinerer Staaten. Dagegen findet sich in anderen Gesetzen, so im badischen EinkStG. keine derartige Bestimmung.

[50] Die Steuerauflage hat einen deklaratorischen, aber auch einen konstitutiven, rechtserzeugenden Charakter; s. auch Emil Herzog, Das Rechtsmittelverfahren und die Rechtskraft der Entscheidungen in Steuer- und Gebührensachen 1909 S. 3 f.

entscheidende Bedeutung der Veranlagung hat denn auch OTTO MAYER[51] veranlaßt, einen Vergleich zwischen der Steuerschuld und der Strafschuld zu ziehen und parallele Züge in der Form bei ihnen zu finden. Damit eine Strafschuld entsteht, muß das Urteil erlassen werden, auf Grund der Straftat allein entsteht sie nicht. Ebenso bedarf es, damit die Steuerschuld entsteht, erst der Veranlagung; auf Grund des Gesetzes allein kann die Steuer noch nicht gezahlt oder beansprucht werden.

Aber trotz der formellen Verwandtschaft bleibt doch der große sachliche Gegensatz, daß die Steuerschuld aus der Zugehörigkeit zu der im Staat verbundenen menschlichen Gesellschaft entspringt und nicht, wie die Strafschuld, ihre Wurzel in einer im Widerspruch mit den Anforderungen des gesellschaftlichen Zusammenlebens begangenen Handlung hat. Das Strafurteil will nicht nur den Erlag des Strafbetrages oder das Abbüßen der Freiheitsstrafe, sondern es will auch die strafbare Gesinnung als solche brandmarken. Die Gesetzgebung kann jederzeit die Umwandlung einer Veranlagungssteuer in eine Steuer ohne Veranlagung vornehmen und hat dies wiederholt getan[52]. Das ist lediglich eine Frage der technischen Ausgestaltung der Steuer. Im Strafrecht ist dagegen etwas derartiges ausgeschlossen.

Zunächst ist die formell festgesetzte Schuld die maßgebende, auch wenn sie mit dem materiellen Recht im Widerspruch steht. Sie ist aber nicht so stark, daß sie gegenüber dem widersprechenden materiellen Recht dauernd Bestand hätte. Das materielle Recht hat und behält eine selbständige Geltung[53]. Während das

---

[51] Deutsches Verwaltungsrecht, 2. Aufl., I 335 f.

[52] Erst jüngst hat in Deutsch-Oesterreich die Ausdehnung der im Abzugswege einzuhebenden Rentensteuer mit Gesetz vom 6. Febr. 1919, betr. die Rentensteuer und die Kriegszuschläge für einen Teil der Rentensteuer die Beseitigung der Veranlagungen zur Folge gehabt.

[53] Daher kommt es auch zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht durch den Aufenthalt nicht darauf an, ob der Betreffende zur Zeit des Katasterabschlusses im Staatsgebiet verweilt, sondern überhaupt auf

zivilrechtliche und das Strafurteil nach einem kontradiktorischen Verfahren ergehen und somit den Abschluß eines Rechtsstreits darstellen, der höchstens noch von einem übergeordneten Gerichte überprüft werden kann, ist die Veranlagung erst die allerdings mit größter Gewissenhaftigkeit erfolgende Geltendmachung, weshalb es in der Regel zu einer negativen Veranlagung, etwa vergleichbar einem Freispruch, nicht kommen kann; bei Veranlagungen durch Kommissionen ändert sich allerdings wesentlich das Bild. Die Technik des der Veranlagung vorausgehenden Verfahrens soll allerdings dazu beitragen, daß der Spruch tunlichst ein endgültiger ist, aber es kann ebensogut jetzt der eigentliche Kampf um die Steuerschuld erst angehen. Das kommt ganz auf die Güte der Veranlagung an. Das Recht soll und muß Einrichtungen schaffen, um dem materiellen Recht zum Durchbruch zu verhelfen. Grundsätzlich muß eine Berichtigung einer von Anfang an unrichtigen Veranlagung, solange die Verjährung nicht eingetreten ist, für die Vergangenheit zulässig sein [54]. Diesem Zweck dienen Einrichtungen, die auch anderen Rechtsgebieten bekannt sind, aber auch speziell finanzrechtliche Einrichtungen. Beispielsweise seien erwähnt: die Rechtsmittel gegen das Ergebnis der Veranlagung; die Aufsichtsbeschwerde, die Beschwerden an das Oberverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtshof), die amtswegige Berichtigung von Veranlagungen, wenn eine durch die Reichsgesetzgebung für unzulässig erklärte oder verbotene Besteuerung eingetreten ist [55], die „gnadenweise“ Rückvergütung [56], das Rückforderungsrecht [57]. Anderseits

---

ein Verweilen von nicht ganz vorübergehender Dauer. Jahrbücher d. sächs. OVG. XXII (1916) Nr. 74.

[54] Vgl. Rechtsprechung des badischen VGH. III 1349.

[55] Mitteilungen aus der Verwaltung der direkten Steuern im preußischen Staat Nr. 35 S. 35 f.

[56] Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski 3499 F. v. 1905.

[57] Z. B. das in drei Jahren verjährende Rückforderungsrecht nach § 76 des mecklenburgischen EinkStG. vom 6. Mai 1913 und nach § 77 des mecklenburgischen Kontributionsedikts vom 12. Mai 1903/15. Febr. 1905. Ferner Rechtsprechung des badischen VGH. III 1493.

sei hingewiesen auf die Neuveranlagung nach § 54 Satz 2 des deutschen Wehrbeitragsgesetzes vom 3. Juli 1913, wenn nachträglich neue Tatsachen und Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung der Beitragspflichtigen rechtfertigen [58]. Vor allem kommt aber die Nachsteuer (Nachtragsbemessung) in Betracht. Sie teilt sich in eine Nachsteuer bei strafbarer Hinterziehung und ohne strafbare Hinterziehung (Steuernachholung) [59].

Allerdings müssen im Interesse des Ansehens der autoritativen Festsetzung für eine nachträgliche Berichtigung gewisse Grenzen eingehalten werden [60]. Es gibt auch im Finanzrecht eine Rechtskraft, welche ihre Wirkung dahin äußert, daß die Entscheidung auch dann wirksam bleibt, wenn sie dem materiellen Recht nicht entspricht [61]. Wenn auch das Finanzrecht Mittel und Wege kennt, um die Rechtsverletzung trotz der Rechtskraft der Veranlagung zu beseitigen, so läßt es doch die Würde der autoritativen Festsetzung nicht schmälern und bezeichnet die Wiedergutmachung

---

[58] Dies ist nach der neuesten Judikatur in das Ermessen der Veranlagungsbehörden ‚gestellt. Amtliche Mitteilungen über die Zuwachssteuer, die Reichsbesitzsteuern und die Reichsverkehrssteuern, 8. Jahrg. (1918), S. 113 ff. Im Anschluß daran sei erwähnt, daß eine vor der Verehelichung erfolgte Veranlagung der Ehefrau für die Entscheidung, wie hoch der Ehemann nach der Eheschließung zu veranlagen ist, nicht maßgebend ist, da er früher keine Einwendungen oder Rechtsmittel geltend machen konnte. Entscheid. des preuß. OVG. in Staatssteuersachen XVI Nr. 104.

[59] § 73 und 85 des preuß. EinkStG. in der Fassung vom 19. Juni 1906, Entscheid. des preuß. OVG. in Staatssteuersachen XVI Nr. 106; Art. 72 und 74 des bayer. EinkStG. vom 14. Aug. 1910, Art. 10 und 11 des bayer. VermStG. vom 17. Aug. 1918; § 96, 223, 241, 244, 263 des österr. Personalsteuergesetzes vom 25. Okt. 1896/23. Jan. 1914. Auch die im Wege des Nachzahlungsverfahrens erfolgende anderweitige Veranlagung ist eine Veranlagung im steuerrechtlichen Sinne. Jahrb. des sächs. OVG. XXIII (1917) Nr. 11.

[60] Es kann z. B. keinem Staate zugemutet werden, daß er eine Doppelbesteuerung rückgängig macht, wenn die Besteuerung im anderen Staat bloß darin ihren Grund hat, daß ein Rechtsmittel versäumt wurde; vgl. Rechtsprechung des badischen VGH. III 1323.

[61] Vgl. Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski 6450 F. v. 1908.

als im Gnadenwege erfolgt[62]. Eine nachträgliche Aenderung zuungunsten des Steuerschuldners ist endlich nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen möglich. So bilden Tatsachen und Beweise, die bereits früher hätten vorgebracht werden können, keine geeignete Grundlage für die Nachholung. Ferner hindern die in den letzten Jahren üblich gewordenen Steueramnestien, soweit sie nicht bloße Strafverzichte sind, so z. B. nach § 68 des deutschen Wehrbeitragsgesetzes vom 3. Juli 1913[63], nach Art. 2 des österreichischen Gesetzes vom 23. Januar 1914 (Personalsteuernovelle) die nachträgliche Ausgleichung des formellen und materiellen Rechts. Bei einer Solidarschuld muß ferner jedem Schuldner ein Zahlungsauftrag über die ganze Schuldigkeit zugestellt werden, sonst kann derjenige, dem ein Zahlungsauftrag nicht zugestellt wurde, nicht als Schuldner behandelt werden[64].

Aus der Auseinandersetzung zwischen dem materiellen Recht und der autoritativen Festsetzung ergibt sich schließlich und endlich die tatsächliche Steuerleistung, deren Höhe demnach nicht von vornherein feststeht, sondern mitunter erst nach Jahren (Verjährung des Bemessungsrechtes) derart bestimmt wird, daß man sagen kann, eine Abänderung wird nicht mehr erfolgen. Doch dies sind nur Ausnahmefälle. Regelmäßig ist die Schuldfrage bald geklärt.

Aus der Möglichkeit eines nachträglichen Ausgleiches zwischen materiellem und formellem Recht ergibt sich, daß der formelle, durch die Veranlagung entstehende Rechtszustand das materielle Recht nicht zu unterdrücken vermag. Es muß doch wieder für

---

[62] Vgl. Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski 1661 F. v. 1903, 3499 F. v. 1905, 4449 F. v. 1906.

[63] Bezeichnend ist, daß der erwähnte Paragraph wegen seiner weit ausholenden Wirkung wiederholt die Judikatur beschäftigt hat; vgl. Amtliche Mitteilungen über die Zuwachssteuer, die Reichsbesitzsteuern und die Reichsverkehrsteuern, Jahrg. 1914 und 1915. Jahrbücher des sächs. OVG. XXII (1916) Nr. 17, 18, 91, XXIII (1917) Nr. 11, 40.

[64] Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski 2789 F. v. 1904.

diese oder jene Frage auf das materielle Recht zurückgegangen werden [65].

4. Die Haftung.

Der normale Vorgang ist der, daß der Steuerschuldner seine Leistung zu den gesetzlichen Terminen vornimmt und daß in den Fällen der Einhebung im Abzugswege der zum Abzug und zur Abfuhr Verpflichtigte den abzuführenden Betrag an die zuständige Kasse einzahlt. Um mehr als die Abfuhr zur rechten Zeit und im ausreichendem Maße kümmert sich der Staat in letzterem Falle in der Regel nicht. Er braucht sich auch darum nicht zu kümmern, da der zum Abzug und zur Abfuhr Verpflichtete auf den Abzug auch verzichten kann. Erfolgt nun die Leistung seitens des Steuerschuldners bzw. in den Fällen der Einhebung im Abzugswege seitens des zum Abzug und zur Abfuhr Verpflichteten nicht rechtzeitig oder in ausreichendem Maße, so muß der Staat sich Genugtuung verschaffen können. Die Grundlage dafür ist die Haftung.

Wir beschäftigen uns hier nur mit der Haftung bei den direkten Steuern. Bei den indirekten Steuern hat die Haftung noch eine ganz andere Bedeutung, als wir sie bei den direkten Steuern finden. Bei den indirekten Steuern, Gebühren und Zöllen wohnt ihr auch ein ganz anderer Sinn inne. Weiters müssen wir gleich hier hervorheben, daß wir uns hier nur mit der Haftung für die Steuer, nicht mit der Strafhaftung beschäftigen. Der Verwaltungsrechtler wird leicht geneigt sein, darin die Zerreißung eines engen Zusammenhanges zu sehen. Vom Standpunkt des

[65] Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski 3069 F. v. 1904, 3070 F. v. 1904, 6066 F. v. 1908. Die Unterlassung der Anzeige der Bauführung zwecks Bemessung der Hausklassensteuer fällt dem Erwerber nicht nur für seine Besitzzeit, sondern auch für die Besitzzeit des bauführenden Vorgängers zur Last. Die sachliche Haftung erstreckt sich ferner nicht nur auf liquid gestellte Steuerrückstände, sondern auch auf nachträglich zur Vorschreibung gebrachte Steuern. Das materielle Recht ist auch hier das stärkere.

Finanzrechts aus ist dies nicht der Fall. So eng auch immerhin der Zusammenhang sein mag, müssen wir doch stets Steuer und Strafe, Haftung für die Steuer und Haftung für die Strafe streng auseinanderhalten und als selbständige Rechtsinstitute betrachten. Die Haftung für die Steuer hat bei den direkten Steuern zahlreiche Berührungspunkte mit dem Bürgerlichen Recht.

Für die direkten Steuern kommen nur zwei Haftungsarten in Betracht, die Sachhaftung und die beschränkte oder unbeschränkte Vermögenshaftung oder, wie letztere auch bezeichnet wird, die persönliche Haftung. Die Sachhaftung erlangt eine Bedeutung vor allem bei den an den Besteuerungsgegenstand sich anschließenden Objektsteuern, namentlich der Grund- und Gebäudesteuer. Hier ist die Sache das bleibende Element, welches für die Person des Steuerschuldners ausschlaggebend ist und dauernd erhalten bleibt. Bei den Subjektsteuern spielt die Sachhaftung nur eine untergeordnete Rolle.

Die Sicherung der Schuld durch die Sache bedeutet noch nicht, daß es zu einer Sachhaftung im strengen Sinne des Wortes kommen muß. Zunächst bietet die Sache nur insoferne Sicherheit für die Schuld, als unter den Vermögensstücken des säumigen Schuldners sich das besteuerte Grundstück, Gebäude usw. befindet und dem Staat als Vermögens- und Haftungsgegenstand nicht oder nur schwer entschlüpfen kann. Eine derartige Sicherheit ist bei der Grund- und Gebäudesteuer im Grundstück oder Gebäude, bei anderen Ertragssteuern, der Erwerb- und Rentensteuer, der Vermögensteuer in der Summe der Einzelgegenstände gegeben, welche zusammen das Ertragsobjekt oder Vermögen ausmachen. Diese Sicherung verliert aber sofort ihren Wert, wenn das Grundstück oder Gebäude usw. so überlastet ist, daß der Steuerrückstand keine Deckung mehr finden kann.

Die Sicherung der Schuld durch die Sache kann noch eine engere Bedeutung haben. So sagt das sächsische Grundsteuergesetz vom 9. September 1843, abgeändert durch Gesetz vom

3. Juli 1878 im § 13: „Die Grundsteuer ist unzertrennbar mit dem Grundstücke verbunden, auf dem sie zufolge des Catasters haftet . . .“ § 14 bestimmt dann: „Derjenige, der ein Grundstück erwirbt, ist von dem nächsten Termine an, welcher auf den Tag folgt, wo das bürgerliche Eigentum auf ihn übergeht, verbunden, die darauf haftende Grundsteuer zu entrichten und die etwaigen Reste seiner Vorbesitzer zu vertreten.“ Diese Vertretung der Reste der Vorbesitzer bedeutet nichts anderes als die Haftung des Besitznachfolgers, also eines Nichtschuldners, auf Grund des Sachbesitzes. Die Haftung des Besitznachfolgers für die Reste der die Besitzperiode seines Vorgängers betreffenden Steuer wird durch die Sache vermittelt. Der verselbständigten Schuld tritt an die Seite die durch die Sache vermittelte verselbständigte Haftung. Sie ist aber keine Sachhaftung, sondern eine persönliche Haftung. Die Haftung des Sachbesitzers für die Rückstände seines Besitzvorgängers ist jedoch mit einer echten Sachhaftung verbunden. Denn der § 16 des erwähnten Gesetzes sagt: „Das Grundstück haftet für die Steuer und dient dem Staate für die verfallenen Steuern zum Hilfsgegenstande, an den er sich zu halten hat und von dem er sich den Rechten gemäß bezahlt zu machen befugt ist, insofern das bewegliche Vermögen des Besitzers zu Folge vorher angewendeter gesetzlicher Zwangsmittel zur Befriedigung der Staatscasse unzulänglich ist.“ Es wird nicht unterschieden zwischen der Steuer aus der eigenen Besitzzeit und den Resten aus der Besitzzeit des Vormanns. Der Besitznachfolger haftet auch mit seinem beweglichen Vermögen, und zwar mit diesem in erster Linie für die verfallene Steuer. Der hauptsächlichste Rückhalt ist aber die haftende Sache.

Stärker ausgebildet ist die echte sachliche Haftung von altersher nach österreichischem Recht[66]. Ebenso wie in Sachsen wer-

[66] Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski 4907 v. 1889, 2035 F. v. 1903 (mit Quellennachweisen), 3070 F. v. 1904, 4360 F. v. 1906, 6066 F. v. 1908.

den auch nach österreichischem Recht rückständige Realsteuern von dem neuen Erwerber der Sache eingefordert. Die Haftung hat jedoch mit der Person [67] noch weniger zu tun als in Sachsen; nirgends ist eine Vertretungspflicht des neuen Erwerbers bezüglich der Rückstände des Vorbesitzers festgesetzt. Zahlt der Haftende den von ihm verlangten Betrag, so ist eine weitere Frage bedeutungslos; es bleibt ihm lediglich das Regreßrecht gegen den Vorbesitzer offen. Erst wenn er die Zahlung verweigert oder unterläßt, tritt der wahre Charakter der Sachhaftung hervor. Der Staat kann n u r auf die haftende Sache, nicht auf das übrige Vermögen des bloß mit seiner Sache, nicht auch persönlich Haftenden greifen. Die echte sachliche Haftung ist demnach jenes Rechtsverhältnis, kraft dessen dem Staate eine Herrschaftsmacht über die Sache selbst eingeräumt ist, welche den Zugriff des Staates auf die Sache, aber nur auf diese Sache zur Erlangung der Genugtuung für die nicht oder nicht ausreichend geleistete Schuld ohne bzw. gegen den Willen des privatrechtlich Verfügungsberechtigten ermöglicht. Eine bloße Beschränkung der Verfügungsmacht des Steuerschuldners oder eines sonst privatrechtlich Verfügungsberechtigten ohne Zugriffsmacht des Staates, wie z. B. eine Sperrverfügung begründet noch keine Haftung, spielt aber als Sicherungsmaßregel, da sie indirekt einen Zwang auszuüben imstande ist, eine große Rolle.

Die juristische Form der Zugriffsmacht des Staates auf die Sache selbst ist das gesetzliche Pfandrecht, ein von Gesetzes wegen bestehendes Recht an der Sache selbst. Der Staat braucht es nicht erst zu begründen, sondern lediglich geltend zu machen. Ein solches gesetzliches Pfandrecht besteht an unbeweglichen Gütern für die Grund- und Gebäudesteuer, an Realitäten für die Erwerbsteuer und an steuerpflichtigen Rentenbezügen für die auf Grund von Bekenntnissen bemessene Rentensteuer samt Nebengebühren [68]. Von wesent-

[67] Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski 6477 F. v. 1908.

[68] Das gesetzliche Pfandrecht bildet bei der Grund- und Gebäudesteuer die Regel, bei den Personalsteuern die Ausnahme. Bei den letzteren be-

licher Bedeutung ist — und das ist der eine Grund, weshalb die Sachhaftung in die Form eines gesetzlichen Pfandrechts gekleidet ist — die Konkurrenz mit Privatpfandrechten. Das gesetzliche Pfandrecht ist nicht allein dafür geschaffen, um den Staat dem Schuldner gegenüber zu sichern, sondern auch, um ihm gegenüber privaten Pfandgläubigern oder überhaupt gegenüber privaten Gläubigern eine bevorzugte Stellung zu verschaffen. Bei den beweglichen Sachen hat der Staat ohnehin eine bevorzugte Stellung durch die außergerichtliche Steuerexekution [69]. Dem reiht sich die Rentensteuer an mit ihrer außergerichtlichen Geltendmachung des gesetzlichen Pfandrechts durch Bekanntgabe des Rückstandes seitens der Steuerbehörde an den Rentenschuldner mit dem Auftrage, fernere Zahlungen solange zurückzuhalten, bis der zurückgehaltene Betrag zur Deckung des Rückstandes ausreicht. Nach

---

gnügt sich die Gesetzgebung in der Regel mit der persönlichen Haftung. Teils fehlt es an einer konkreten Sache, die zu der betreffenden Besteuerungsart in erster Linie in Beziehung steht, und an der ein gesetzliches Pfandrecht neben der Haftung des Steuerschuldners mit seinem ganzen Vermögen bestellt werden könnte, teils macht die Steuerorganisation eine Sachhaftung überhaupt entbehrlich. Bezüglich der Erwerb- und Rentensteuer wäre zu erwähnen: Nach dem österr. Personalsteuergesetz haften für die allgemeine und besondere Erwerbsteuer die der Unternehmung ausschließlich oder vorwiegend gewidmeten und dazu eigens eingerichteten Realitäten des Steuerpflichtigen. Also nicht der Besteuerungsgegenstand als solcher haftet, sondern nur Realitäten, die dem Steuerpflichtigen gehören und für das Unternehmen eigens eingerichtet sind. Nur bei einem Bruchteil der Erwerbsteuerschuldner besteht die Sachhaftung in der Form des gesetzlichen Pfandrechts, und zwar mit Vorzugsrechten gegenüber Privatpfandrechten. Ferner haften für die auf Grund von Bekenntnissen bemessene Rentensteuer samt Nebengebühren die steuerpflichtigen Bezüge, von welchen die Steuer zu entrichten ist. Auch diese Sachhaftung ist in die Form eines gesetzlichen Pfandrechts, aber ohne Vorzugsrecht gekleidet. §§ 76, 123, 150, 151 des österr. Personalsteuergesetzes vom 25. Okt. 1896 bzw. 23. Jan. 1914.

[69] Dieser Vorzug, der namentlich im Vormärz große Bedeutung hatte, ist allerdings infolge der Verbesserung und Beschleunigung der gerichtlichen Exekution jetzt nur von untergeordnetem Wert.

dem Tage der Bekanntgabe wird die Rangordnung des gesetzlichen Pfandrechts bestimmt. Bei den unbeweglichen Sachen fehlt jedoch die Vorzugsstellung der außergerichtlichen Geltendmachung, die Exekution auf Immobilien kann nur durch die Gerichte erfolgen. Der Staat ist dann wenigstens insoferne begünstigt, als für seine Grund-, Gebäude- und Erwerbsteuer ein zum Teile mit bevorzugter Rangordnung ausgestattetes gesetzliches Pfandrecht an den unbeweglichen Sachen besteht. Das Pfandrecht ist aber eigener Art. Nach Grundbuchsrecht kann ein Pfandrecht nur für eine ziffermäßig bestimmte Geldsumme eingetragen werden, hier ist aber im allgemeinen kein Eintrag notwendig und keine ziffernmäßige Bestimmtheit gegeben. Erst wenn es zur Geltendmachung des Pfandrechtes kommt, ist die Höhe der rückständigen Schuld bestimmt, für die das Pfandrecht besteht. Es ist also sozusagen von Gesetzeswegen eine im Grundbuch nicht eingetragene 1. Satzpost dem Staat und den zuschlagsberechtigten autonomen Finanzsubjekten gesichert; die Höhe, bis zu welcher diese Satzpost offen steht, ergibt sich aus der Begrenzung des Vorzugsrechtes auf die dreijährigen Rückstände [70]. Aeltere als dreijährige Rückstände genießen zwar auch ein gesetzliches Pfandrecht, aber ohne Vorzugsrecht vor den Hypothekargläubigern [71]. Das zweite Merkmal, welches dem gesetzlichen Pfandrecht wie jeder anderen Sachhaftung zukommt, ist die Verwertbarkeit auch gegenüber dem Nachfolger, wenn der Schuldner sein Eigentum oder seinen Besitz an einen andern übertragen hat. Der Besitznachfolger kann sich im Wege des Regresses bei seinem Vormann Ersatz holen.

---

[70] Dies bei der Grund- und Gebäudesteuer; bei der Erwerbsteuer mit der Abänderung, daß $1^1/_2$jährige Rückstände ohne grundbücherliche Sicherstellung, über $1^1/_2$jährige Rückstände nur unter der Bedingung einer grundbücherlichen Sicherstellung binnen einem Jahre nach der Fälligkeit der betreffenden Steuerbeträge das Vorzugsrecht genießen, § 76 des österr. Personalsteuergesetzes vom 25. Nov. 1896.

[71] Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski 3070 F. v. 1904, 4360 F. v. 1906.

Das gesetzliche Pfandrecht ist nicht der einzige Fall einer Sachhaftung kraft Gesetzes; es könnte das Gesetz auch bloß ein Pfändungsrecht einräumen. Namentlich das Pfandrecht für die Rentensteuer kommt einem bloßen Pfändungsrecht ziemlich nahe. Eine Sachhaftung kann ferner nicht bloß kraft Gesetzes bestehen, sondern auch auf Grund gesetzlicher Pflicht oder behördlichen Auftrages durch Sicherheitsleistung begründet werden. Die letztere hat erst in den letzten Jahren bei den direkten Steuern Aufnahme gefunden.

Seit dem deutschen Wehrbeitragsgesetz vom 3. Juli 1913 und dem deutschen Besitzsteuergesetz vom 3. Juli 1913, welche im § 52 bzw. § 71 bei Stundung der Steuer und Entrichtung in Teilbeträgen das Verlangen einer angemessenen Sicherheit gestatten, hat die Sicherheitsleistung in den Kriegssteuergesetzen oder besonderen Sicherungsgesetzen zu denselben und in den Steuerfluchtgesetzen Eingang erlangt. Sie findet sich außerdem noch in anderen Gesetzen, so im Art. 4 des Schwarzburg-Rudolstädter Gesetzes vom 26. Februar 1916 über die Ergänzung des EinkStG. vom 28. Juni 1913 für die Einkommenssteuerstundung und -leistung in Raten. Mag die Form der Sicherheitsleistung die oder jene sein, stets wird ein Objekt oder eine Summe von Objekten einer besonderen Zugriffsmacht des Staates unterworfen. Die Sicherheitsleistung hat lediglich den Zweck, dem Staat gegen etwaige die Steuerleistung gefährdende Handlungen des Steuerschuldners eine Deckung zu verschaffen. Die Sicherheitsleistung kann bei den direkten Steuern nur in beschränktem Maße Anwendung finden, denn sie setzt voraus, daß es sich um einen zahlungskräftigen Schuldner handelt. Wenn — wie in zahlreichen früheren Steuergesetzen — die Stundung oder Ratenbewilligung als ein Almosen gewährt wird, kann von der Forderung einer angemessenen Sicherheit keine Rede sein.

Die Sachhaftung entsteht, wie wir bisher gesehen haben, durch das Gesetz oder durch Sicherheitsleistung. Die dritte Ent-

stehungsart ist die Exekution zur Sicherstellung seitens der Steuerbehörde oder des Gerichtes, worüber wir hier nicht weiter handeln wollen. Die Sachhaftung ist bei den direkten Steuern keine reine Sachhaftung, sie ist akzessorischer Natur und tritt immer nur unterstützend zu der persönlichen Haftung hinzu. Es ist ferner nirgends eine Rangordnung in der Richtung festgesetzt, daß die Sachhaftung oder die persönliche Haftung zuerst geltendzumachen wäre[72]; die Auswahl ist durchwegs dem Ermessen der Vollzugsorgane überlassen.

Die persönliche Haftung entsteht nur durch das Gesetz. Eine Haftungsübernahme mit öffentlichrechtlicher Wirksamkeit oder eine obrigkeitliche Auferlegung der persönlichen Haftung gibt es bei den direkten Steuern nicht. Sie ist die wichtigste Stütze aller Abgabenrechte. Sie ist die Regel bei den Subjektsteuern und gilt hier als eine so selbstverständliche Folge der persönlichen Schuld, daß sie im Gesetze gar nicht hervorgehoben zu werden braucht. Bei der Grund- und Gebäudesteuer besteht sie neben der Sachhaftung und hat letzterer gegenüber den Vorteil, daß sie außer dem unbeweglichen Gut auch die Fahrhabe trifft. Auch insoferne ist die persönliche Haftung weit wichtiger, weil die Fahrhabe in erster Linie, ja in einigen Staaten ausschließlich zur Hereinbringung von Steuerrückständen zu verwenden ist[73].

---

[72] Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski 6066 F. v. 1908.

[73] So sagt das mecklenburgische Kontributionsedikt vom 12. Mai 1903 bzw. 15. Febr. 1905 in § 68a I: „Die Zwangsvollstreckung zum Zwecke der Beitreibung der von den kolligierenden Obrigkeiten zu erhebenden ediktmäßigen Steuern unterliegt nur das bewegliche Vermögen des Steuerpflichtigen (bewegliche körperliche Sachen und Forderungen).“ Das sächsische EinkStG. vom 24. Juli 1900 § 79 sagt: „Die Exekution ist in Grundstücke nur dann zu vollstrecken, wenn das bewegliche Vermögen des Beitragspflichtigen zur Berichtigung der Steuerschuld unzulänglich ist, auch sonstige Sicherheit nicht gewährt werden kann. Zur Subhastation darf ohne Genehmigung des Finanzministeriums keinesfalls geschritten werden.“ § 53 des deutschen Wehrbeitragsgesetzes vom 3. Juli 1913 sagt: „Zum Zwecke der Einziehung des Wehrbeitrages ist die Zwangsversteigerung eines Grund-

Daß unbewegliches Gut erst dann herangezogen wird, wenn die Hereinbringung der Rückstände aus der Fahrhabe erfolglos geblieben ist oder bloß teilweisen Erfolg gebracht hat, ist vollkommen zu billigen. Die Existenz des Steuerschuldners muß so lange erhalten bleiben als es nur irgend möglich ist. Solange nur bewegliche Sachen zur Befriedigung der Steuerschuld verwendet werden, kann das Steuersubjekt als solches noch erhalten bleiben. Sobald aber auch Liegenschaften mit heranzuziehen sind, wird ihm die Grundlage seiner Existenz entzogen; dies muß daher das letzte Auskunftsmittel bleiben. Wenn es nicht mehr vermieden werden kann, dann meldet sich nicht nur der Staat an, sondern es rückt die ganze Schar der Privatgläubiger heran und dann erlangt die etwa neben der persönlichen Haftung bestehende Sachhaftung praktische Bedeutung. In ähnlicher Lage ist der Staat als Steuergläubiger, wenn es zum gänzlichen Zusammenbruch des Schuldners im Konkurs kommt. Wie hier sämtliche Gläubiger aufgeboten werden, handelt es sich für den Staat darum, seine Restforderungen an sämtlichen Steuern und Gebühren hereinzubringen. Gegenüber einem wirtschaftlich gefestigten Schuldner, wenn die Fahrhabe zur Deckung der Schuld ausreicht, bedarf der Staat keiner außergewöhnlichen Vorzugsstellung, da die Steuerexekution ihm ohnehin einen außergerichtlichen Zugriff ermöglicht.

Die persönliche Haftung ist in der Regel eine Haftung für den ganzen Steuerbetrag mit dem ganzen Vermögen, soweit es nicht als unpfändbar jeder Exekution entzogen ist; zur Erhaltung der Steuerkraft ist eine Erweiterung der Ausnahmen empfehlenswert. Es kann jedoch auch bloß ein Teil des Vermögens in die Haftung verstrickt sein, wenn z. B. die Erben bloß bis zum Betrage des auf sie entfallenden Erbteiles für die rückständigen Steuern oder die Nachsteuer haften. Außer der Haftung für den

---

stückes ohne Zustimmung des Beitragspflichtigen nicht zulässig.“ Ganz gleich, nur mit der Einschränkung auf deutsche Steuerpflichtige, lautet § 72 des deutschen Besitzsteuergesetzes vom 3. Juli 1913.

ganzen Steuerbetrag gibt es oft auch eine Haftung für einen Teil der Steuersumme, wenn z. B. die Ehegattin bloß für den Teil der Steuer des Ehemannes haftet, der auf den von ihr stammenden Einkommensteil verhältnismäßig entfällt.

Es fragt sich nun, wen kann eine persönliche Haftung treffen. Die Frage erscheint ziemlich einfach bei den Subjektsteuern, da hier normalerweise die Haftung den Schuldner trifft. Der Schuldner soll nicht nur leisten, sondern es kann auch gegen ihn, wenn er nicht oder nicht vollständig leistet, Exekution geführt werden. Weniger einfach steht es bei den Objektsteuern. Wie der Schuldner durch das Verhältnis zum Besteuerungsgegenstand bestimmt wird, so auch der Haftende. Der faktische Besitz, das Eigentum oder der dauernde Nutzgenuß gibt den Ausschlag. Dennoch kann sich namentlich bei der Grundsteuer eine Verschiebung ergeben. Die Kundbarkeit, die durch öffentliche Aufschreibungen erzielt wird, zeigt sich nicht nur im Liegenschaftsrecht, sondern auch bei der Grundsteuer. In Oesterreich trifft die persönliche Haftung nicht den Eigentümer oder dauernden Nutznießer oder den faktischen Besitzer, sondern nach § 53 des Gesetzes vom 23. Mai 1883 den im Grundsteuerkataster eingetragenen Besitzer. Auch in Bayern erfolgt nach § 71 ff. des Gesetzes vom 4. November 1910 die Umschreibung zu dem Zweck, die Person erkennbar zu bezeichnen, an welche sich der Staat hält, die also für die Schuld haftbar ist. Art. 1 des württembergischen Gesetzes vom 20. Dezember 1899 bzw. 8. August 1903 über die Anlegung und Fortführung der Steuerbücher erwähnt als Zweck derselben, ein Verzeichnis der zur Entrichtung der Grund- und Gefäll- oder Gebäudesteuer an den Staat oder die Gemeinde verpflichteten Personen und ihres steuerbaren Besitzes zu bilden. Stimmt der „Eingetragene“, „Bezeichnete“ usw. nicht mit dem Eigentümer, Besitzer, Nutznießer überein, so scheiden sich Schuld und Haftung. Eine große Bedeutung kommt diesen Unterschieden allerdings kaum zu. Mehrere Schuldner, so Mitbesitzer einer Liegenschaft, haften solidarisch,

es wird daher die ganze Steueranforderung nur an einen derselben und zwar an den am leichtesten erreichbaren und sichersten gerichtet. Die Gesetze sehen sich gern veranlaßt, die solidarische Haftung ausdrücklich hervorzuheben.

Wohl zu beachten haben wir nun, daß die persönliche Haftung sich vielfach über den Kreis der Steuerschuldner hinaus erweitert. Das mindeste ist es, wenn, wie nach Art. 48 des württembergischen EinkStG. vom 8. August 1903, nach Art. 13 des württembergischen Kapitalsteuergesetzes vom 8. August 1903, nach § 2 des preußischen Gewerbesteuergesetzes vom 24. Juni 1891 oder nach § 2 des Anhalter Gewerbesteuergesetzes vom 1. Mai 1905 der gesetzliche oder gewählte Vertreter für die Entrichtung der Steuer verantwortlich bzw. mit dem Unternehmer solidarisch haftbar ist. Nach § 19 des preußischen und § 10 des Anhalter Gewerbesteuergesetzes haften bei Aktiengesellschaften und sonstigen durch einen Vorstand vertretenen Gesellschaften, Genossenschaften usw., und bei juristischen Personen für die gesetzlichen Verpflichtungen der Vorsitzende und jedes Mitglied des geschäftsführenden Vorstandes, bei Kommanditgesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien die persönlich haftenden Gesellschafter. Eine Haftung der Teilhaber, Vorstände oder sonstigen berufenen Vertreter der Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften, offenen Handelsgesellschaften u. dgl. ist auch im § 6 des badischen Verm.-StG. vom 28. September 1906/27. Mai 1910 vorgesehen. Ist in den bisher erwähnten Fällen die Haftung nur ein Ausdruck der Verantwortlichkeit der in Vertretung oder im Namen anderer handelnden Personen, so ist sie in anderen Fällen eine Folge der engen wirtschaftlichen Verbindung des Haftenden mit dem Steuerschuldner. So hat die wirtschaftliche Verknüpfung mit dem Steuerschuldner zur Folge, daß nach § 41 des preußischen Gewerbesteuergesetzes vom 24. Juni 1891 und nach § 77 des österreichischen Personalsteuergesetzes vom 25. Oktober 1896 der Verpächter eines Gewerbes für die dem Pächter bemessene Steuer haftet. Ferner

haften nach § 1 des Hamburger EinkStG. vom 9. Januar 1914 für die Steuer aus Gewerbebetrieben, welche von den auswärts wohnenden Gesellschaftern und Kommanditisten zu entrichten ist, neben diesen die Gesellschaft und die in Hamburg wohnenden Gesellschafter als Gesamtschuldner. Nach § 158 des österreichischen Personalsteuergesetzes vom 25. Oktober 1896 in der Fassung vom 23. Januar 1914 haftet die Korporation, aus deren Gesamteinkommen die Mitglieder, ohne bestimmte Teile als eigenes Einkommen zugewiesen zu erhalten, die Versorgung genießen, für diejenigen Steuerbeträge, die auf den steuerpflichtigen Anteil der Mitglieder am Gesamteinkommen verhältnismäßig entfallen. Nach § 16 des badischen Wandergewerbesteuergesetzes vom 8. Mai 1899/9. August 1900 haftet, wer für seine Rechnung mit der Ausübung eines Wandergewerbes eine dritte Person beauftragt, unter anderem auch für die Nachzahlung der Steuer. Hier ist es die Herkunft des Einkommens oder des Ertrages, welche für die Erweiterung der Haftung verwertet wird. Es sollen möglichst viele, namentlich wirtschaftlich kräftigere Beteiligte für die genaue Steuerleistung interessiert werden. Den erwähnten Fällen können wir die Haftung des Eigentümers für den auf sein Vermögen entfallenden Steuerbetrag nach § 6 des badischen VermStG. vom 28. November 1906 bis 27. Mai 1910 anreihen, wenn die Steuer nicht ihn, sondern einen anderen, z. B. den Nutznießer, trifft. In anderen Fällen ist die Art der Verwendung von Vermögen der Grund für die Erweiterung der persönlichen Haftung. So haftet der Beschenkte nach § 4 des deutschen Kriegssteuergesetzes vom 21. Juni 1916 für den Abgabebetrag, der auf den ihm zugeflossenen Teil des abgabepflichtigen Vermögenszuwachses verhältnismäßig entfällt, bzw. nach § 36 des österreichischen Kriegssteuergesetzes vom 16. Februar 1918 für die Kriegssteuer des Uebertragenden bis zum Werte des übertragenen Objektes. Eine ähnliche Haftung des Empfängers von Schenkungen u. dgl. setzt das deutsche Steuerfluchtgesetz vom 26. Juli 1918 im § 15 und das deutschöster-

reichische Steuerfluchtgesetz vom 19. Dezember 1918 im § 11 und zwar für die vom Uebertragenden zu leistende Sicherstellung bzw. das deutsche Gesetz für die Sicherheit und die Steuern fest, wobei im deutschen Gesetze die Schenkung wie eine anfechtbare Rechtshandlung behandelt wird. Schließlich sei noch die Haftung der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft für alle Steuerschulden derselben nach Art. 112 des allgemeinen Handelsgesetzbuches und die ähnliche Haftung bei anderen Handelsgesellschaften erwähnt.

All die erwähnten Fälle sind einzelne Haftungserweiterungen, die erheblich zur Sicherung der Steuerschuld beizutragen imstande sind. Von weiterreichender, weil grundsätzlicher Bedeutung, sind drei weitere Fälle. Nach den meisten Einkommensteuer- und Ergänzungssteuergesetzen haftet im Fall der Zurechnung des Einkommens bzw. Vermögens der Ehefrau oder auch der Kinder oder weiteren Haushaltungsangehörigen zum Einkommen oder Vermögen des Gatten oder Haushaltungsvorstandes die Gattin oder auch die Kinder neben ihm persönlich für die Steuer. Gewöhnlich ist es wie nach den preußischen, österreichischen, hessischen, bayrischen (wenn es nicht zu einer Gesamtschuld kommt) Gesetzen eine Haftung für den auf das zugerechnete Einkommen bzw. Vermögen nach Verhältnis zum veranlagten Gesamteinkommen oder- vermögen entfallenden Teil der Steuer. Nach anderen Gesetzen, so nach den EinkStG. von Württemberg und Baden, haftet die Ehefrau nur für die Steuer bis zu dem Betrage, welchen sie bei selbständiger Veranlagung für ihr eigenes Einkommen zu entrichten hätte. Da die Einkommensteuer progressiv eingerichtet ist, ist die Haftung hier milder als nach den zuerst genannten Gesetzen. Wieder nach anderen Gesetzen, so nach den EinkStG. bzw. VermStG. von Hamburg, Schwarzburg-Rudolstadt, Oldenburg, haftet die Ehefrau bzw. sämtliche Haushaltungsangehörige überhaupt für die vom Haushaltungsvorstand zu zahlende Einkommensteuer und Vermögensteuer. Letzteres ist eine unnatürliche Ausdehnung der Haftung, welche

Ehefrau und Haushaltungsangehörige in eine arge Lage bringen kann. Da von der Erhöhung der Leistungsfähigkeit infolge des Zusammenlebens auch die Ehefrau und die Familienangehörigen Vorteile haben, ist das von den führenden Gesetzen angenommene zuerst genannte Prinzip das richtige.

Höchst interessant, zugleich aber sehr streng, ist die Haftung des Besitzers eines Hausgrundstückes für die Steuerbeträge, welche infolge von ihm verschuldeter unrichtiger oder unvollständiger Angaben in der Hausliste dem Staate entgehen, desgleichen die Haftung des Familienhauptes für die richtige Angabe aller zu seinem Hausstande gehörigen, ein eigenes Einkommen habenden Personen, einschließlich der Aftermieter und Schlafstellenmieter. Diese Haftungen finden sich im § 35 des sächsischen EinkStG. am 24. Juli 1900 ausgesprochen, die Haftung der Hausbesitzer auch im § 33 des Anhalter EinkStG. vom 20. Juni 1904.

Schließlich haben wir noch die persönliche Haftung bei der Einhebung der Steuer im Abzugswege und durch kommunale Organe zu erwähnen. Der zum Abzug Verpflichtete, also ein Nichtschuldner, haftet nach österreichischem und badischem Recht für die Bewirkung des Abzuges und der Abfuhr. Das Recht des Einzuges der Steuer beim Dienstberechtigten nach dem oldenburgischen EinkStG. und die Haftung der Arbeitgeber und Dienstherrschaften nach dem Schwarzburg-Rudolstädter EinkStG. können wir ebenfalls hieher rechnen. Ferner haftet die Gemeinde nach Art. 76 des württembergischen EinkStG. vom 8. August 1903 für die rechtzeitige und vollständige Ablieferung des ihr zum Einzug überwiesenen Steuerbetrages: die in anderen Staaten bestehende Pflicht der Gemeinden, ihre Einhebungsorgane zu vertreten, bedeutet nichts anderes als die Haftung der Gemeinde. Wir wollen uns hier bloß mit der Haftung der zum Abzug Verpflichteten befassen. Sie ist nur dem Namen nach eine Haftung für Abzug und Abfuhr [74].

[74] In das Verhältnis zwischen Rentenschuldner und Rentengläubiger mengt sich der Gesetzgeber nicht ein. Von dem Ersatz der abgeführten

Der Abzugspflichtige haftet in Wirklichkeit nur für den Erfolg, daß der Staat seine Steuerleistung erhält. In materieller Beziehung steht daher die Haftung gleich einer Haftung für die Steuer. Diese Haftungsfälle haben gegenüber den anderen erwähnten insoferne eine andere Bedeutung, als sie nicht Nebenläufer, sondern Personen treffen, die als Mittelpersonen bei der Steuer z a h l u n g, als Rädlein in die staatliche Besteuerungsmaschine eingesponnen sind. Die Haftung des Abzugspflichtigen kann nicht fallen gelassen werden. In ihr liegt das Schwergewicht des steuerrechtlichen Verhältnisses. Die Einhebung durch Abzug und Abfuhr ermöglicht und sichert erst wie bei den indirekten Steuern die Besteuerung von Personen, die sich leicht der Finanzgewalt entziehen können. Die Haftung übt auf die Abzugspflichtigen einen Zwang aus, die Steuer trotz der für den Staat bestehenden größten Schwierigkeiten einbringlich zu machen. So praktisch und billig auch die Methode für den Staat ist, kann gerade die Haftung des Abzugspflichtigen, der im wirtschaftlichen Konkurrenzkampf steht, leicht zur Schuldübernahme führen.

Wir haben hier zunächst an eine Erweiterung der persönlichen

Steuer durch den Rentengläubiger ist in § 133—136 des österr. Personalsteuergesetzes vom 25. Okt. 1896 nirgends die Rede. Sofern er nicht, wie bei öffentlichen Kassen, aus anderen Gründen notwendig ist, erfolgt auch bei Sparkassen und Geldinstituten — es ist fast eine Usance daraus geworden — kein Abzug. Desgleichen berühren § 234 ff. des bezogenen Gesetzes das innere Verhältnis zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer nur in der Richtung, daß Vereinbarungen zwecks Ersatzes oder Uebernahme der Steuerschuld seitens des Dienstgebers ausdrücklich für zulässig erklärt sind. Der Gesetzgeber ist sich dessen wohl bewußt, daß die Forderung, die der Staat aus der Abzugspflicht erwirbt, keine Steuerforderung ist, er setzt aber die Forderung auf Abfuhr der „Steuerabzüge“ in der Verzugszinsenpflicht, Einbringung und Verjährung in den §§ 136 und 237 der Steuerforderung gleich. Abzugspflicht und Haftung beziehen sich auf zur Zeit des Dienstverhältnisses dem Dienstgeber bekannte Steuerschulden, nicht auf solche, welche nachträglich erst nach Auflösung des Dienstverhältnisses, wenn der Abzug nicht mehr möglich ist, vorgeschrieben werden; vgl. Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski 10367 F. v. 1914, 10837 F. v. 1915.

Haftung über den Steuerschuldner hinaus gedacht. Der Steuerschuldner kann aber noch weiter zurücktreten, indem er dem Staat überhaupt nicht mehr, sondern nur der abzugspflichtige Nichtschuldner, wie in Oesterreich bei der Rentensteuer und der Tantiemenabgabe, haftet. Dadurch heben sich diese Fälle der Erhebung der Steuer an der Quelle auch bei der Haftung scharf ab von den übrigen Schuldverhältnissen. Während sonst die Haftung eines Nichtschuldners nur unterstützend hinzutritt, ist es hier umgekehrt. Grundsätzlich haftet ein Nichtschuldner; wenn der Schuldner auch haftet, so ist dies nur eine Unterstützung des in erster Linie haftenden Nichtschuldners.

Bei der Haftung eines Nichtschuldners wird man stets möglichst schonungsvoll vorgehen. Namentlich wird der Umfang der Haftung sich nicht nach den persönlichen Verhältnissen des Steuerschuldners, sondern nach den objektiven Verhältnissen der Steuerschuld richten, und auch hier nur soweit, als der Interessenkreis des Haftenden reicht. Das liegt im Sinne der objektiven Gestaltung der Rechtsbeziehungen.

5. Gegenseitiges Verhältnis von Schuld und Haftung.

Damit das Ziel eines vollständigen und gesicherten Steuereinganges erreicht wird, müssen Schuld und Haftung in einem solchen Verhältnis zueinander stehen, daß sie sich gegenseitig ergänzen. Genau so wie für das Privatrecht gilt auch für das Finanzrecht der Grundsatz, daß Schuld und Haftung korrelate Begriffe sind. Mag auch vielleicht in der Vergangenheit, in den allerersten Zeiten der Ausbildung einer öffentlichen Rechtsordnung, in den mittelalterlichen Städten und in der Landschaft, eine Abgabenschuld ohne Haftung bestanden haben, so war dies doch wohl stets eine Schuld, der sich niemand entziehen konnte. Wenn auch keine Haftung in unserem Sinne als Garantie der Schuld bestand, so lag die Garantie für die Erfüllung doch im

persönlichen Verband, sei dieser herrschaftlicher oder genossenschaftlicher Natur. In der modernen Zeit, in den vergrößerten Verhältnissen des modernen öffentlichen Verbandes, kommt eine Schuld ohne Haftung auf steuerlichem Gebiet auf die Dauer nicht aus. Es kann nur in Frage kommen, ob bei dem einzelnen Schuld und Haftung vereint vorkommen oder ob die Steuerorganisation eine Trennung von Schuld und Haftung möglich oder gar notwendig macht.

Als die Regel werden wir auch im Finanzrecht anerkennen müssen, daß für eine Schuld der Schuldner auch voll und ganz haftet. Bei einer Unterstellung des Zwangsverfahrens unter den sogenannten Verwaltungszwang wird diese Verbindung immer ausschließlichere Geltung zu erringen trachten. Derjenige, welcher die Steuer zahlen soll, bekommt seine Aufforderung zur Zahlung, und wenn er ihr nicht Folge leistet, droht ihm der Verwaltungszwang.

In verschiedener Richtung kann nun eine Zweiung des Verhältnisses von Schuld und Haftung eintreten:

a) Vor allem haben wir die Frage der Schuld ohne Haftung zu erörtern. Wie erwähnt, hat sie im modernen Finanzrecht als dauernde Einrichtung keinen Platz. Nur als ein Stadium, als eine Stufe im Werdegang des Schuldverhältnisses, kann sie in Betracht kommen. Die direkten Steuern sind überwiegend Veranlagungssteuern. Die Veranlagung oder Bemessung hat nicht nur den Zweck, die Steuerschuld festzusetzen, autoritativ zu bestimmen, sondern auch die Haftung zu begründen. Derjenige, dessen Schuld noch nicht formell festgesetzt ist, haftet für seine Schuld noch nicht, es haftet aber auch niemand anderer. Seine Schuld hat vorerst nur den Inhalt, daß er verpflichtet ist, durch das Bekenntnis dafür zu sorgen, daß die Veranlagung vorgenommen werden kann und er in die Lage versetzt wird, die autoritativ festzusetzende Schuld abzutragen. Auch dann, wenn die Veranlagung unterblieben ist, weil die der Bekenntnisüberreichung vor-

hergehende Ermittlung der Steuerschuldner schlecht funktioniert hat, bleibt die Schuld aufrecht. So sagt z. B. § 85 des preußischen EinkStG. in der Fassung vom 19. Juni 1906 und die ihm nachgebildeten anderen EinkStGesetze: „Ein Steuerpflichtiger, welcher entgegen den Vorschriften des Gesetzes unveranlagt geblieben ist, ist zur Entrichtung des der Staatskasse entgangenen Steuerbetrages verpflichtet." Der § 54 des deutschen Wehrbeitragsgesetzes vom 3. Juli 1913 sagt: „Ist die Veranlagung zu Unrecht unterblieben, so wird dadurch die Pflicht zur Zahlung des Wehrbeitrages nicht berührt." Allerdings muß dann erst eine Nachveranlagung eintreten, bevor er seiner Zahlungspflicht nachkommen kann.

Von seiten des Schuldners muß die Veranlagung zu bestimmten Zeitpunkten angeregt werden, es kann dies aber auch später geschehen. Praktisch bedeutsamer ist jedoch die Frage, ob und wie lange der Staat gegen den Schuldner vorgehen und die Schuld festsetzen darf. Das Recht hiezu hat er nicht auf unbeschränkte Dauer. Nach einer gewissen Zeit ist es ausgeschlossen. In Oesterreich [75] ist der Zeitablauf (4 Jahre, für bloße Erhöhungen 2 Jahre, bei Pflichtversäumnis der Partei 30 Jahre) als Verjährung des Bemessungsrechts bezeichnet, in Preußen, Bayern und anderwärts ist das Recht zeitlich befristet [76]. In Preußen erstreckt sich die Verpflichtung zur Nachzahlung nur auf 3 Steuerjahre zurück, welche dem Steuerjahr, in dem die Verkürzung festgestellt worden ist, vorausgegangen sind; nur im Falle einer Hinterziehung spricht der § 73 des EinStG. bzw. § 45 des ErgStG. von einer Verjährung der Verbindlichkeit zur Nachzahlung der Steuer in 10 Jahren, für die Erben in 5 Jahren. In Bayern ist der Anspruch auf Nachzahlung nur durch 10 Jahre bzw. 20 Jahre, in Sachsen durch

---

[75] § 1 ff. des Gesetzes vom 18. März 1878; § 284 des Personalsteuergesetzes vom 25. Okt. 1896/23. Jan. 1914.

[76] § 85 des preuß. EinkStG.. Art. 72 des bayer. EinkStG.; § 77 des sächs. EinkStG., § 47 des sächs. ErgStG. usw.

5 Jahre zu verfolgen. Sobald die Verjährung eingetreten bzw. die Frist abgelaufen ist, fehlt für den Staat die Möglichkeit, die Schuld formell zur Entstehung zu bringen und damit die Haftung zu begründen. Höchstens könnte man dann, wenn die Frist unter dem Titel einer Verjährungsfrist läuft, wie in Oesterreich, die materiellrechtliche Schuld als reine Schuld weiter bestehend betrachten. Aber praktisch ist auch dies kaum von Bedeutung. Denn es hat keinen Wert, Steuerforderungen zu verfolgen, wenn man jederzeit gewärtig sein muß, daß der Schuldner die Verjährung einwendet. Die Veranlagungsorgane werden daher, auch wenn sie sonst in der Lage wären, die Veranlagung gewissenhaft vorzunehmen, dieselbe gar nicht durchführen, so daß auch hier die Verjährung auf eine zeitliche Befristung hinausläuft.

Die Veranlagung erfolgt durch einen behördlichen oder kommissionellen Akt und wird mit diesem Moment rechtsverbindlich. Dem Steuerschuldner gegenüber wird sie mit der Mitteilung wirksam und mit diesem Zeitpunkt die Steuer fällig [77]. Mit dem Fälligkeitstermin kann der Zahlbarkeitstermin übereinstimmen, es sind aber auch, wie nach den bayrischen Steuergesetzen, von den Fälligkeitsterminen getrennte Zahlungstermine möglich. Mit der Fälligkeit wird die Schuld eine mit Haftung verbundene Schuld. Aber auch für die Geltendmachung dieser Schuld ist eine zeitliche Schranke gesetzt. Es ist dies die Verjährung des Einforderungsrechtes (Verjährung der Steuerrückstände). Sobald die Verjährung eingetreten ist, ist die Haftung erloschen, denn „das Recht des Staates, fällig gewordene Abgaben einzufordern, verjährt binnen sechs Jahren nach Ablauf des Verwaltungsjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist“ [78]. Die Steuerschuld als

[77] Entscheid. des preuß. OVG. in Staatssteuersachen X Nr. 57.

[78] § 5 des österr. Ges. vom 18. März 1878; § 8 des im § 87 des preuß. EinkStG. in der Fassung vom 19. Juni 1906 aufrecht erhaltenen Gesetzes über die Verjährungsfristen bei öffentlichen Abgaben vom 18. Juni 1840 sagt: „Zur Hebung gestellte direkte oder indirekte Steuern, welche im Rückstande bleiben und kreditiert sind, verjähren in vier Jahren, von dem

solche bleibt davon unberührt. Sie kann zwar nicht eingefordert werden, kann aber immer noch, wenigstens theoretisch, als Schuld gezahlt werden.

Mit der Zustellung der Steuerzuschrift (des Zahlungsauftrages) an den Steuerschuldner ist die Einforderung der Steuer verbunden. Die Festsetzung der Steuer erfolgt in der Regel für ein Jahr. Zum Zwecke der Festhaltung der Steuerveranlagungen dienen die Steuerrollen (Steuerkataster). Ergeben sich Veränderungen im Laufe des Steuerjahres, so kommt es zu Zugangs- und Abgangsstellungen (Nachbemessungen und Abschreibungen). Materiellrechtlich ist es mit der Abgangsstellung gleichbedeutend, wenn die Steuer außer Hebung gesetzt wird [79]. Auch hier ist die Steuerschuld materiellrechtlich, ebenso die Haftung ganz oder teilweise erloschen. Der Unterschied ist formellrechtlicher Natur; indem beim Außerhebungsetzen an der veranlagten Steuer keine Aenderung eintritt bzw. eingetreten ist und eine weitere Veranlagung (in Oesterreich bei der Hauszinssteuer auch ideelle Vorschreibung genannt) nicht gehindert wird [80], bei der Abgangstellung jedoch die Veranlagung ebenfalls erlischt. Etwas wesentlich anderes ist aber die Niederschlagung (Abschreibung) der veranlagten Steuer, „wenn deren zwangsweise Beitreibung die Steuerpflichtigen in ihrer wirtschaftlichen Existenz gefährden, oder wenn das Beitreibungsverfahren voraussichtlich ohne Erfolg sein würde“ [81]. Eine derartige Bestimmung kehrt in den meisten Steuergesetzen wieder. Es sollen damit überflüssige, namentlich auch kostspielige Exekutionsschritte vermieden werden. In einem jeden der erwähnten Fälle verliert die Haftung ihre Kraft. Bei der Abgangsstellung und dem Außer-

---

Ablaufe des Jahres an gerechnet, in welches ihr Zahlungstermin fällt.“ Vgl. auch § 80 des sächs. EinkStG. vom 24. Juli 1900 und § 48 des sächs. ErgStG. vom 2. Juli 1902/21. April 1906 (Verjährungsfrist drei Jahre).

[79] § 70 und 71 des preuß. EinkStG. in der Fassung vom 19. Juni 1906.

[80] Die nachträgliche Inhebungsetzung ist keine Nachveranlagung, Entscheid. des preuß. OVG. in Staatssteuersachen XVI Nr. 106.

[81] § 69 des preuß. EinkStG. in der Fassung vom 19. Juni 1906.

hebungsetzen verschwindet auch die materiellrechtliche Schuld, bei der Niederschlagung (Abschreibung) müssen wir sie aber wohl als Schuld ohne Haftung weiterbestehend ansehen; der Staat verzichtet nicht auf seine Ansprüche, er übt nur keinen Zwang gegen den Schuldner aus.

Dies sind Fälle, in denen es zu einer Schuld ohne Haftung kommen kann und tatsächlich kommt. Der umgekehrte Zustand, die Haftung ohne Schuld, hat nur dann einen Sinn, wenn die Schuld nachfolgt, also als Haftung für eine künftige Schuld oder wenigstens als Haftung für eine künftig mögliche Schuld. Bei den direkten Steuern könnten wir bloß die Sonderrücklagen zur Sicherung der Kriegs(gewinn)steuer, sowie die Vorauszahlungen auf noch nicht veranlagte Steuern hieherrechnen. Sonst beschäftigt die Gesetzgebung bei der Haftung nicht die Sorge um künftige, sondern nur die Sorge um rückständige Steuern. Es wäre gar nicht angezeigt, für eine künftige Schuld irgendwelche Personen oder Sachen haften zu lassen, denn die Haftung beruht auf einem von der Finanzgewalt auferlegten Zwang, und dieser soll und darf nur soweit reichen, als die Freiheit des wirtschaftlichen Verkehres dies irgendwie zuläßt.

b) Ein interessanteres und praktisch bedeutungsvolleres Problem als die haftungslose Schuld und die schuldlose Haftung ist die Schuld ohne eigene Haftung und die Haftung ohne eigene Schuld. In diesen Fällen besteht für die Schuld gleichzeitig auch eine Haftung, aber die Verteilung ist in persönlicher Beziehung eine verschiedene.

Eine Schuld ohne eigene persönliche Haftung findet sich beispielsweise bei der Grundsteuer. Da bei der österreichischen Grundsteuer die persönliche Haftung nach § 53 des Gesetzes vom 23. Mai 1883 an die Eintragung in den Grundsteuerkataster gebunden ist[82], besteht für den im Grundsteuerkataster nicht einge-

[82] Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski 4030 v. 1888, 6628 v. 1892, 8578 v. 1895.

tragenen faktischen Besitzer des Grundstückes eine haftungslose Schuld, d. h. eine Schuld ohne eigene Haftung. Dieselbe wird jedoch nur selten praktische Bedeutung erlangen. Der gleiche Zusammenhang ist allem Anschein nach auch bei der bayrischen Grundsteuer gegeben, wenn auch die Ausdrucksweise des Gesetzes vom 4. November 1910 nicht ganz klar ist. Die Umschreibung im Kataster soll die Veränderung in der Person derjenigen, an die sich der Staat hält (Haftung), anzeigen. Das Streben geht nach § 72 dahin, den Eigentümer haftbar zu machen. Gibt er ohne Uebertragung des Eigentums den Eigenbesitz einem anderen, so haftet er nach § 83 wenigstens neben dem letzteren. Hinsichtlich der vor der Anmeldung der Veränderungen bis zur wirklichen Umschreibung fällig werdenden Steuern hält sich der Staat an den Besitzer; der nichtbesitzende Eigentümer ist daher, solange die Umschreibung noch nicht vollzogen ist, ein Steuerschuldner, welcher nicht oder höchstens mithaftet.

Der umgekehrte Rechtszustand, die Haftung ohne eigene Schuld, findet sich überall dort, wo eine persönliche Haftung über den Kreis der Schuldner auf andere Personen ausgedehnt ist. Fälle dieser Art haben wir bereits im vorhergehenden Abschnitt angeführt. Dem Grundgedanken der bloßen Haftung entsprechend sollte man meinen, daß sie nur dann zur Geltung kommt, wenn die Schuld nicht oder nicht ganz vom Schuldner gezahlt wird und auch von ihm nicht eingebracht werden kann. Dann wäre aber die Stellung des fordernden Staates eine sehr schwache. Die Haftung kann keine bloße Ausfallshaftung bleiben, sondern muß zu einer Mithaftung ausgestaltet werden. Dies ist auch in den Steuergesetzen zumeist der Fall. Es ist dann nur ein formeller Schritt, wenn die Mithaftung bezeichnet und aufgefaßt wird als eine Teilnahme an der Schuld. So heißt es im § 6 des badischen VermStG. vom 28. September 1906/27. Mai 1910: „Für die Steuer der in § 4 A Ziffer II genannten Pflichtigen haften sämtliche Teilhaber, Vorstände und sonstige berufene Vertreter als Selbst-

schuldner.“ Zumeist ist jedoch die Haftung in der Weise verstärkt, daß die Haftenden nicht zu Selbstschuldnern, sondern zu Gesamtschuldnern mit dem Hauptschuldner werden. Auch die samtverbindliche oder solidarische Haftung läuft auf dieses Ziel hinaus. In der Sache besteht kein Unterschied. Derartige Rechtsformen finden sich bei Ehegatten, Haushaltsangehörigen, Erben, bei Gesellschaftsverhältnissen verschiedenster Art.

Eine viel größere Bedeutung als in den erwähnten Fällen erlangt die schuldlose Haftung und die haftungslose Schuld bei der Einhebung im Abzugswege. Derjenige, dessen Steuer im Abzugswege eingehoben wird, der Rentenbesitzer, Tantiemenempfänger, Dienstnehmer schuldet zwar, haftet aber dem Staat überhaupt nicht, oder höchstens besteht, wie namentlich beim Dienstnehmer, eine Mithaftung seinerseits. Derjenige anderseits, welcher die Steuer einzuheben und abzuführen hat, der Rentenschuldner, Tantiemenzahler, Dienstgeber schuldet nicht, aber haftet persönlich für die Einhebung und Abfuhr, d. h. dafür, daß tatsächlich die Steuer einfließt. Diese Verteilung von Schuld und Haftung auf verschiedene Personen ist deshalb möglich, weil hier zwischen Schuldner und Haftendem eine nahe Beziehung besteht, welche diese Personen untereinander enge verbindet und zur Folge hat, daß trotz der Teilung des Rechtsverhältnisses doch die rechtliche Möglichkeit besteht, daß jener, welcher der Schuldner ist, auch zum Zahler wird.

Das innere Verhältnis zwischen dem Schuldner und dem Haftenden wird von der Gesetzgebung oft und gern unberührt gelassen. Es bleibt dem freien Spiel der wirtschaftlichen Kräfte überlassen, ob der von der Steuer beabsichtigte Zweck tatsächlich erreicht wird oder ob der Haftende auch die Schuld auf sich nimmt. Ausgeschlossen ist es keineswegs, daß das Gesetz auch hier regelnd eingreift. Ja zur Erzielung der Gleichheit in der steuerlichen Belastung und damit das Rechtsverhältnis offen erkennbar wird, ist es nur zu wünschen, daß das Verhältnis zwischen Schuldner und

Hafter von der Gesetzgebung nicht unberührt bleibt. Gleiches Recht gelte für alle, und jeder Versuch, die Rechtsgleichheit umzustoßen, muß verhindert werden. Wo das freie Spiel der Kräfte eine Ungleichheit ermöglicht, ist es Aufgabe der Rechtsordnung, die Gleichheit wieder herzustellen. Der Rechtsbereich, der hier das Finanzrecht zu unterstützen hat, ist das Bürgerliche Recht. Allerdings kann durch Maßnahmen des Bürgerlichen Rechtes, z. B. durch Ungültigerklärung von Vereinbarungen, welche den Bestrebungen des Finanzrechtes widerstreiten, das Ziel nur teilweise erreicht werden, weil dann immer noch die tatsächliche Schuldtragung durch den Hafter möglich bleibt; aber auch dagegen muß angekämpft werden. Wenn die Rechtsordnung schon ihren Machtbereich erschöpft sieht, so darf sie wenigstens nicht durch zaghaftes Vorgehen einen von der Steuer nicht beabsichtigten Zustand fördern. Bei einer indirekten Steuer kann es die Rechtsordnung dem freien Spiel der Kräfte eher überlassen, ob und inwieweit die Ueberwälzung eintritt. Wenn aber bei den direkten Steuern der Standpunkt festgehalten wird, daß die Einhebung im Abzugswege nur eine besondere Einhebungsform darstellt und den Charakter der Steuer nicht ändern soll, so wäre es unmoralisch, das innere Verhältnis zwischen Schuldner und Hafter unberücksichtigt zu lassen. Sonst trifft die Steuer ganz andere Personen als beabsichtigt ist und hat ganz andere Wirkungen.

Es ist vielfach in der Literatur, auch in der wissenschaftlichen, die Meinung verbreitet, durch die Einhebung im Abzugswege, oder wie man auch sagt, durch die objektive Einhebungsart, werde die Steuer zu einer indirekten umgestaltet oder wenigstens den indirekten Steuern angenähert. Davon kann vom juristischen Standpunkt nach den obigen Ausführungen keine Rede sein. Vollkommen klar kommt unsere Auffassung in den englischen Finanzgesetzen und im englischen Einkommensteuergesetz zum Ausdruck, wo bezüglich des Schuldners mit Vorliebe die stereotype Redewendung gebraucht wird: any individual, who has been assessed

or charged to income tax, or has paid income tax either by way of deduction or otherwise .....[83].

Bereits an anderer Stelle haben wir betont, daß bei einer Trennung von Schuld und Haftung oft auch eine Scheidung nach dem Umfange der Haftung eintritt. Im Falle der Ausdehnung der Haftung auf einen weiteren Personenkreis ist sie für diesen weiteren Personenkreis durch objektive Merkmale eingeschränkt. Wenn die Haushaltungsangehörigen oder Erben für die Schuld des Haushaltungsvorstandes oder Erblassers haften, so reicht ihre Haftung nicht immer so weit wie die des letzteren, sondern ist in der Regel auf die Steuer von ihrem Anteil am gesamten Besteuerungsgegenstand eingeschränkt. Ferner reicht auch die Haftung des zum Abzug Verpflichteten nicht so weit wie die Schuld des Steuerschuldners, sondern nur so weit, als die Steuerschuld von dem dem Abzug unterliegenden Besteuerungsgegenstand beträgt. In jedem dieser Fälle reicht diese Haftung mit Rücksicht auf die Steuerprogression regelmäßig noch immer weiter, als wenn der Besteuerungsgegenstand, für dessen Steuer gehaftet wird, bei der Berechnung der Steuer ganz selbständig wäre. Beispiele hiefür sind bereits im Abschnitt über die Haftung erwähnt.

c) Wir haben schließlich noch die Rechtslage bei mehreren Schuldnern und mehreren Haftenden zu untersuchen. Zunächst müßten wir nach den auf anderen Rechtsgebieten herrschenden Grundsätzen annehmen, daß die Steuerschuld als bloße Geldschuld teilbar ist. Es müßte daher sowohl, wenn die Forderung sich an mehrere richtet, als auch, wenn die Haftung mehrere trifft, eine Teilung gemäß der Zahl der mehreren Miteigentümer oder Mitunternehmer oder bei der Nachsteuer nach einem Verstorbenen

[83] Damit stimmt das Erkenntnis des österr. VGH. Budwinski 11434 F. v. 1917 überein, wornach die Tantiemenabgabe der Verwaltungsräte als eine Geldschuld der Verwaltungsräte an die Staatskasse anzusehen ist, während die Gesellschaft nur für deren richtige Berechnung und Abfuhr zu haften hat (§ 135 des Personalsteuergesetzes vom 25. Okt. 1896). Im übrigen siehe Abschnitt 3 und 4 dieser Abhandlung.

gemäß der Zahl der mehreren Erben eintreten. Diese Teilung hat jedoch große technische Schwierigkeiten. Nicht nur die Feststellung der Teile selbst, sondern auch die abgesonderte Heranziehung jedes einzelnen der mehreren Schuldner und Haftenden bereitet Mühe, kompliziert die Technik, hat möglicherweise Streitigkeiten zur Folge und verursacht namentlich Kosten. Sie steht daher im krassen Widerspruch zu der Forderung nach Einfachheit und Billigkeit des Verfahrens. Der Staat hat gar kein Interesse daran, das innere Verhältnis der Beteiligten zu ergründen. Das kann er viel besser den Beteiligten und im Streitfall den Gerichten überlassen. Die Beteiligten stehen ferner ohnehin in so engen Beziehungen zueinander, daß eine Auseinandersetzung unter ihnen in der Regel ohne Reibungen erfolgen kann. Daher haben sich die Steuergesetze zumeist — es tun dies leider nicht alle — zur samtverbindlichen, solidarischen Haftung, zur Haftung als Gesamtschuldner bei Ehegatten, Haushaltungsangehörigen, Teilhabern einer Gesellschaft, Miteigentümern, Mitunternehmern, Miterben entschlossen. Die Haftung als Gesamtschuldner hat dann die Folge, daß jeder Haftende mit dem vollen ungeteilten Schuldbetrage — so weit sich nicht aus anderen Gründen Einschränkungen ergeben — in Anspruch genommen werden kann. Dies geht jedoch nicht soweit, daß die Haftung nicht auch bloß mit einem Teilbetrage geltend gemacht werden könnte; der Staat kann, wenn er will, die Haftung auch geteilt geltend machen. Die Schuld ist aber insoferne ein unteilbares Ganzes, als sie nur dann erfüllt ist, wenn sie von den Beteiligten voll eingezahlt ist.

Die Haftung als Gesamtschuldner — es ist dies schon eine Abschwenkung von dem ursprünglichen Sinn der Haftung, wie er im Eingang zum vorigen Abschnitt dargelegt wurde — hat ferner die Bedeutung, daß sie alle Beteiligten gleichmäßig trifft, nicht den einen primär, den anderen erst subsidiär, mag der eine Schuldner, der andere bloßer Haftender sein. Jeder kann sofort zur Zahlung der ganzen Schuld verhalten werden, der Schuldner

zur Zahlung der eigenen, der bloß Haftende zur Zahlung einer ihm fremden Schuld. Auch dies ist eine Einrichtung von großem technischen Wert. Denn der Staat kann sich nicht der Mühe unterziehen und Kosten dafür verwenden, erst den einen voll auszuexequieren und dann erst die anderen. Es genügt für ihn, wenn das Zwangsverfahren gegen den einen voraussichtlich ergebnislos bleiben oder auch nur Schwierigkeiten oder große Kosten verursachen würde.

Wenn einer der mehreren Mitschuldner oder einer der mehreren Mithaftenden die Schuld gezahlt hat, so sind alle Beteiligten dem Staat gegenüber befreit. Etwas anderes ist natürlich die gegenseitige Auseinandersetzung, die sich stets nach dem inneren Verhältnis zwischen ihnen, das entweder privat- oder ausnahmsweise öffentlichrechtlicher Natur sein kann, richtet [84].

Die Bestimmung der Art der Haftung der Ehegatten, der Haushaltungsangehörigen, der Erben usw. als einer Haftung derselben als Gesamtschuldner ist in der Lage, die grundsätzliche Auffassung derselben als bloßer Haftender zu verdunkeln oder wenigstens in der Ausdrucksweise zu verwischen. Wir dürfen uns jedoch dadurch nicht irre machen lassen. Bloß dann wird die Haftung der mehreren als Gesamtschuldner wörtlich zu nehmen sein, wenn, wie bei Miteigentümern, Mitunternehmern die Steuerschuld alle zusammen als Gesamtheit treffen muß. Dann handelt es sich in Wahrheit um eine Solidarschuld, um eine Samtverbindlichkeit.

Die Klarstellung der finanzrechtlichen Schuld und ihres Verhältnisses zur Haftung war der eigentliche Zweck der Arbeit. Aus den gegebenen Beispielen ist ersichtlich, daß das Finanzrecht eine Fülle von Rechtserscheinungen in sich birgt, welche den deutschrechtlichen Formen eng verwandt sind. Bei einer Ausdehnung auf das übrige Gebiet des Steuerwesens läßt sich der

[84] Ueber die Rechtslage bei mehreren Schuldnern und mehreren Haftenden besteht eine reiche Judikatur des österr. Obersten Gerichtshofes.

Bau noch stark erweitern. Namentlich bei den indirekten Steuern, welche den Gegenstand einer weiteren Untersuchung bilden sollen, ist eine Reihe von hier behandelten Instituten älter und schärfer ausgebildet. Wir sind noch nicht am Ende der Entwicklung angelangt. Nicht nur die Schuld, auch die Haftung ist ausgestaltungsfähig, und gerade dann, wenn beide Institute auseinandergehen, ist eine Weiterbildung des Finanzrechts möglich, welche die Schwierigkeiten infolge der gesunkenen Steuermoral, des Ansteigens der Kosten der Steuerverwaltung und des Mangels an geeignetem Verwaltungspersonal überwindet und ein den vergrößerten Ansprüchen an die Staatsfinanzen entsprechendes Wachstum des Steuerertrages verbürgt.