

# Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen

Von

Dr. Max Sion

Mehrtean und Molar  
Dozent für Steuerrecht an der  
Handels-Hochschule in Berlin



---

Sindustrieverlag Spaeth & Söhne  
Berlin W 10 1931  
Wien I

## Nachwort.

Die nachstehende Schrift enthält eine sehr erweiterte Ausführung von Bortrügen über das gleiche Thema, die ich in der Vereinigung für Rechts- und Staatswissenschaftliche Fortbildung zu Köln sowie in einem Steuervertragsjubiläus der Industrie- und Handelskammer zu Berlin gehalten habe. Das Thema der Urtheit erschien mir angefängt der weiteren Zunahme des Steuerdrucks, die an die Stelle einer kurze Zeit hindurch verheissenen Steuerentlastung getreten ist, für die Wirtschaft so wesentlich, daß ihre eingehendere monographische Erörterung erforderlich ist. Dabei war es vor allem geboten, in einem ersten Teile die Betrachtung des Problems der Steuerverpotzung grundsätzlich zu fundieren, wobei die ganze neue Einföllung des Steuerrechts seit Kriegsende und das Ergebnis der zehnjährigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs mit ihrer „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ einmal von diesem Standpunkt aus zu berücksichtigen war. Um nicht ins Uferlose zu geraten und um insbesondere der Praxis mit einem alles Wesentliche hietenden Überblick zu dienen, habe ich die hauptföhlichsten Wege betrachtet, die der Berfehr zur Minderung des Steuerdrucks bemüht und die wesentlichste dazu ergangene Rechtsprechung angeführt und erörtert. Der Überblick dürfte vor allem zeigen, daß ein Weichen vor dem Steuerdruck angefangt der heutigen engmaschigen Gesetzgebung und der überaus weitgreifenden Rechtsprechung nur sehr schwer möglich ist, und daß die Sätze für die schwer bedrängte Wirtschaft daher hauptsächlich durch gesetzgeberische Änderungen erfolgen muß, bei der die berech-

tigten Lebenselemente der Wirtschaft in viel höherem Grade zu berücksichtigen sein werden als bisher. Wenn die jetzt von der Reichsregierung verfolgten Grundsätze der Ausgaben einschränfung bei der öffentlichen Hand nicht nur in Wünschen ließen bleiben, sondern zu einer grundsätzlichen Revision des Verhältnisses der öffentlichen Einnahmen und Ausgaben einerseits, der privaten Wirtschaft andererseits führen, so wird der Wirtschaft damit besser gedient werden als mit funktionswollen oder funktionslosen Maßnahmen. Außer an die Gesetzgebung wird sich aber die Mahnung auch an die Rechtsprechung zu richten haben, deren Tendenz jetzt zu einer zufällischen Steuerbefreiung durch die Justizfatur führt und den kaum noch erträglichen Steuerdruck damit erheblich verschärft.

Berlin, im Februar 1931.

Suholt's Verzeichniß.

Geile

**Steuerersparung erlaubt und in welchen Grenzen?**

卷之三

- |    |   |    |
|----|---|----|
| 1. | <b>Die Grundlagen</b>   | 11 |
|    | <b>Staatsauffassung, Wirtschaftsverfassung, Staatsbedarf</b>  | 11 |
| a) | Bis zur Reichsaufgabenordnung   | 11 |
| b) | Seit der Reichsaufgabenordnung  | 13 |
| 2. | <b>Renndienstes gegenwärtigen Steuerrechts</b> — <b>Steuergünstigere Vorführten — Blankettgeleze?</b> — <b>Generalflößeln</b> | 15 |
| 3. | <b>Generalstaatlichkeit der R. S. D.</b>  | 16 |
| a) | <b>Schutz gegen Verhöherung</b>   | 17 |
| b) | <b>S. 5: Bekämpfung ungewöhnlicher Wege. — Was heißt „ungewöhnlich“?</b>  | 18 |
| 4. | <b>Die Rechtsprechung des R. S. D. da zu</b>  | 19 |
| a) | Die „wirtschaftliche Betrachtungswise“ — <b>Freiheit von formalen Bindungen — Grenzziehung</b>                                | 20 |
| b) | <b>Wirkung: Verhinderung des Zustweichens — Zusätzliche Steuerbelastung</b>   | 21 |
| c) | <b>Berhältnis zur gegenwärtigen Staatsauffassung</b>  | 22 |
| d) | <b>Wirtschaftliche Folgen — Un Sicherheit — Auch bei den Steuerbehörden — Un Sicherheit der Kalkulation</b>                   | 23 |
| e) | <b>Der Kern des Problems</b>  | 24 |
| 5. | <b>Die neue Typisierungstheorie des R. S. D.</b><br><b>Normung des Wirtschaftslebens — Ablehnung dieser Theorie</b>           | 27 |
| 6. | <b>Willgemeines über die Erparungsmege</b>  | 30 |

Der Zerfall.

Erfahrung ist eine Erfahrung der Freiheitnehmer.

- 32  
1. Bülliger Tariff nach § 58  
Die Grundsätze der Rechtsprechung — Profurift, Sonderentchädigung — Gotland, Sonderergütung — Sachbit-

## Inhaltsverzeichnis.

<b>A. Beteiligung und Umstellung von Frau und Kindern.</b>	9
1. Dienstbertrag . . . . .	54
1. Mündung der Frauen von Sozien — Bei juristischen Personen — Bei Ungeteilten — Gewerbeleiter, Reichsfinanzhof gegen Oberverwaltungsgericht . . . . .	54
2. Beteiligung der Ehefrau . . . . .	61
II. Übergang und Beteiligung von Kindern . . . . .	61
1. Ehe mit . . . . .	61
1. Grundfeste der Rechtsprechung — Profurkt, Gehalts- höhe — Grundfeste für Gewerbe und Handwerk — übermäßige Graffitierung . . . . .	61
2. Beteiligung . . . . .	64
Stim der Maßnahme — Ungültige Kommanditgesell- shaft — Öffene Handelsgesellschaft — Stille Gesellschaft — Lehren aus der Rechtsprechung . . . . .	64
<b>B. Umwandlung der Rechtsform des Unternehmens.</b>	68
1. Grundfälle und Mündungsfälle . . . . .	69
a) Entstehung und Bedeutung des Problems . . . . .	69
b) Die Berücksichtigung der Doppelbelieferung . . . . .	71
c) Die größeren Gesellschaften scheiden aus — Gefahren der neueren Aktientheorie — Änderung der Körpert- haftseuer? . . . . .	72
2. Einann und Sammlungen . . . . .	74
a) Zwei Hauptgrundsätze: Nachteil bei Gewinnnahmen — Vorteil bei Absourierung . . . . .	74
b) Rezepte gibt es nicht . . . . .	75
c) Auslandsgründungen . . . . .	76
d) Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise; Vor- und Nachteile der bloßen Rechtsform . . . . .	77
e) Einschränkungen der Vorteile. Kosten der Errichtung und Auflösung . . . . .	78
f) Bekämpfung von Missbräuchen:	78
1a) Gehaltsabholung; allgemeine Grundsäke — Ein- mannsgesellschaften — Eheleute- und Vermantden- Gesellschaft . . . . .	80
1b) Darlehen statt Dividende . . . . .	85
g) Weilige Gesellschaftsform? . . . . .	85
<b>C. Rechtsgeschäfte mit der Firma.</b>	86
1. Grundfälle . . . . .	86
1. Ehe mit . . . . .	86
2. Billige Wertpapiere . . . . .	88
3. Unethische Geschäftsführer . . . . .	89
4. Gestellung des Entnahmetages . . . . .	89
5. Billige Grundstücke . . . . .	91
<b>D. Repräsentationsarten bei Firmen.</b>	91
Schwarzmachung und Schmiergelder — Reisekosten — Grund- sätze für die Nachweisführung — Schlußentwurf — Zugangsrecht — Generationsrat — Zimmereinrichtung — Juristische Personen	91

<b>E. Gefordertes für Erwerbsgesellschaften.</b>	Seite
1. Unternehmeneinschaft . . . . .	95
2. Organtheorie . . . . .	96
3. Muster eines Organvertages — Vermeidung der Organfehlung . . . . .	97
3. Schaffte Iprivileg . . . . .	99

## Capitel V.

### Einzelne Erläuterungsmöglichkeiten.

1. Übung von Gewinnen . . . . .	101
2. Darlehen statt Kapital . . . . .	102
3. Treuhänder . . . . .	104
4. Mantelvertrag . . . . .	105
5. Agent oder Kommissionär . . . . .	106

## Sit Steuereröffnung erlaubt und in welchen Grenzen?

### 1. Die Grundlagen: Staatsaufsicht, Wirtschaftsverfassung, Staatsbedarf.

Wenn man für die Frage, welche Wege zur Minderung des Steuerdrucks erlaubt sind, einen allgemeinen Beurteilungsstandpunkt gewinnen will, so muß man sie als Teil des ewigen Kampfes zwischen Steuergläubiger und Staatshünger betrachten. Das Bild dieses Kampfes, der Machtmittel, der rechtlichen und wirtschaftlichen Position beider Parteien, ist dauerndem Wechsel unterworfen, und zwar in den drei wesentlichen Grundzettoren: je nach der Staatsauffassung, d. h. nach der herrschenden Meinung über das Verhältnis des einzelnen zum Staat; weiter nach der Wirtschaftsverfassung, dem rechtlichen und tatsächlichen Aufbau des Wirtschaftslebens; endlich aber auch nach dem Stande der wirtschaftlichen Verhältnisse, des größeren oder geringeren Staatsbedarfes, der größeren oder geringeren Prosperität der Wirtschaft.

### Bis zur Reichsabgabenordnung.

In der deutschen Steuergeschichte zeigt die Entwicklung in diesem Jahrhundert bis zur Reichsabgabenordnung das Bild der bis zum Kriegsende herrschenden Staatsauffassung. Wir wollen sie für als die bürgerliche bezeichnen, nämlich als diejenige, die dem Staat das Individuum, den einzelnen Staatshünger, als selbständiges, wesentliches Staatselement mit ausprägten, eigenen, iubijestin öffentlichen Rechten gegenüberstellt. Das entsprach zugleich der Rolle, die der einzelne Staatshünger in der Wirtschaft spielte. Er war auch hier Individuum und insbesondere als solches Träger der

einzelnen wirtschaftenden Unternehmungen, andererseits als Urhebernehmer Individuum beim Abfluß eines Urteilsvertrages, der nach materiellem und formellem Recht im wesentlichen durch das allgemeine Bürgerliche Gesetzbuch geregelt war. Dies sind die bestimmenden Grundlinien. Der Gegenfall zwischen liberaler und konservativer Weltanschauung spielt, vom heutigen Standpunkt aus gesehen, demgegenüber eine geringe Rolle und bedeutet mehr eine Meinungsverschiedenheit über die Grenzen, welche die Staatsmacht bei ihren — von jeder Ruffassung als zulässig anerkannten — Eingriffen in die Sphäre des einzelnen im Interesse der Gesamtheit innezuhalten hat. Sinsbesondere vertieft ferner der Umfang, in welchem der Staat aus sozialen Gründen in die Freiheit des Arbeitsverhältnisses eingriff oder sich selbst am Wirtschaftsleben beteiligte, nicht diese allgemein gesetzten Grundausfaßung.

Sie entsprach auch das Steuerrecht. Der Staat erließ Steuergesetze mit genau umschriebenen Steuerpflichten und mit Begriffen, die nach üblicher juristischer Methode genau umgrenzt waren. Diese Gesetze wurden als Teil des öffentlichen Rechts streng ausgelegt. Der Staatsbürgер brauchte steuerliche Eingriffe in seine Wirtschaftssphäre nur insoweit zu dulden, wie eine gesetzliche Vorschrift dafür gegeben war. Es stand ihm frei, den Tatbestand des Steuergesetzes zu vermeiden, indem er andere Wege wählte, die wirtschaftlich zum gleichen Ergebnis führten. Die Befämpfung der Umgehungen war Sache des Gesetzgebers, der dann eben neue gesetzliche Bestimmungen zu schaffen hatte, nicht Sache des Steuerrichters. Erlaubt war jeder Weg, der nicht verboten, d. h. unmittelbar im Steuergesetz als steuerpflichtig erklärt war. Die wenigen Maßnahmen von diesem Standpunkt, insbesondere bei Auslegung des Stempelgesetzes, bestätigten nur die Regel und fallen für das Gesamtbild nicht ins Gewicht. Dieser Grundauffassung entsprachen auch die beschrankten Maßmittel, die dem Staat zur Aufklärung steuerlicher Tatbestände gegeben waren, und die zudem durch die Verwaltungspraxis, entsprechend ihrer damaligen grundfachlichen Einstellung, überaus milde gehandhabt wurden.

### Seit der Reichsabgabenordnung.

Dies Bild hat sich völlig verändert seit Erlass der Reichsabgabenordnung im Dezember 1919. Solch gänzliche Veränderung wäre dabei nicht möglich gewesen, wenn nicht die einangs bezeichneten allgemeinen Grundlagen für die ganze Einstellung des Steuerrechts sich völlig verändert hätten. Staatsauffassung, Wirtschaftsverfassung öffentlicher Finanzbedarf bieten ein ganz anderes Bild als vor dem Kriege. Es ist natürlich ausgeschlossen, im gegenwärtigen Augenblick eine endgültige Beurteilung der jetzigen Grundfaktoren zu geben. Alle drei eben angeführten Elemente befinden sich noch mitten in der Entwicklung, und noch kann niemand sagen, wie diese ausgehen wird. Zuschuß ist es gerade angebracht dieser Wandelbarkeit der drei Grundelemente nicht möglich, allgemeine, für längere Zeiträume geltende Formulierungen zu geben, und das Wort von der „relativen Ewigkeit“ im Steuerdingen gilt, ebenso wie für die Einzelheiten der Steuergesetze, so auch für diese Grundauffassung. Die Beurteilung muß sich daher darauf beschränken, den Zustand so zu beurteilen, wie er im Augenblick sich darstellt. Dann ergibt sich etwa folgendes:

In der Grundauffassung ist ein Wandel eingetreten. Es läßt sich nicht leugnen, daß das Individuum und seine Rechte heute weniger gelten, in der Staatsrechtlichen Auffassung wie auf den anderen Lebensgebieten. Nicht nach dem Einzelnen, seinen besonderen Anlagen, Fähigkeiten und Wünschen soll die Welt sich richten, sondern nach denjenigen einer möglichst großen Masse. Die besondere Blüte des Individualismus, das Nordränder des Individiums in der Romantik mit dem Wunschmühlen bis zum Geniefeult, gilt als abgetan. Nicht Individualisierung, sondern Mittellierung ist das Ziel. Um bezeichnendsten dafür kann man es wohl ansehen, daß selbst in dem empfindlichsten Kulturbezirk, demjenigen der Kunst, diese Auffassung in Kürzestem Maße eingedrungen ist. Die Vereinzelung des Künstlers bei der Produktion soll fallen, ebenso der Wohlstand zwischen dem einzelnen Künstler und seinem Publikum; das „Kollektiv“ ist in allen Künsten ein wichtiger Programmpunkt geworden.

Wenn schon in so empfindlichen Beziehen der Gedanke der Gemeinschaftlichkeit an die Stelle des Individualismus getreten ist, so kann es nicht wundern, daß dies auch im Staatsrecht der Fall ist. Die Idee der Volksgemeinschaft darf hier als der eigentliche Grundgedanke bezeichnet werden. Der einzelne, für sich betrachtet, tritt in den Hintergrund; nur als Teil der Gesamtheit und ihres gemeinschaftlichen Schicksals tritt er dem Staat gegenüber. Das zeigt sich auf jedem Rechtsgebiet, von den Beschränkungen des Eigentums und der Vertragsfreiheit angefangen bis zum Gedanken der allgemeinen Arbeitspflicht. Noch viel stärker würde das Individuum zurücktreten, wenn der mit der Idee der Volksgemeinschaft kontrarierende Gedanke der Diktatur siegreich würde, mag es nun die Diktatur der Massen im Sinne des Kommunismus oder die Diktatur eines kleinen ausgewählten Kreises im Sinne des Nationalismus sein. Da wir aber hier vom gegenwärtigen Zustand sprechen wollen, und da wir ja auch nicht wissen, wie lange die „relative Ewigkeit“ der Volksgemeinschaft dauert und ob sie wirklich von der Diktatur eines der beiden extremen Teile abgelöst wird, so dürfen wir diese Herrschaftsform einstweilen außer acht lassen. Wenn wir dann den Begriff der Volksgemeinschaft zu erläutern suchen, so dürfen wir wohl sagen: Er verneint das Individuum nicht. Viher er legt es nicht in einen absoluten Gegensatz zum Staat, sondern er stellt die Verbindung zwischen beiden, die Gemeinschaft aller Individuen und ihrer Interessen in den Vordergrund, wodurch zwangsläufig die Freiheit des einzelnen beschränkt wird, soweit die Interessen der Gemeinschaft es verlangen.

Eine tiefere Deutung wird es nicht als Zufall ansehen können, daß die Wirtschaftsverfassung mit diesem Stande des Staatsrechts übereinstimmt. Wir sehen zwar eine ziemlich starke Betätigung der öffentlichen Hand im Wirtschaftsleben und damit eine recht erhebliche Vermehrung des Staatalialismus, weit über die Grenzen der Vorriegszeit hinaus. Trotzdem bildet diese Betätigung der öffentlichen Hand nur einen nicht großen Bruchteil des gesamten Wirtschaftslebens. Dieses beruht nach wie vor auf dem einzelnen Unternehmer als Träger der Wirtschaft. Der Unternehmer ist Inhaber der

Produktionsmittel und Betriebe, zugleich trägt er das Risiko und setzt sein Vermögen ein, er hat die ganze Initiative, die Sorge für die Wirtschaftserhaltung und Ausgestaltung der Organisation des Betriebes zu tragen; auf der anderen Seite genießt er die Vorteile des Unternehmens. So ist zwar nach wie vor Träger der Wirtschaft der individuelle Unternehmer (Der natürlich auch eine Gesellschaft sein kann). Allein auch hier ist an die Stelle der Gereinigung mit ihren Konsequenzen der Gedanke der Gemeinschaft getreten, auf wirtschaftlichem Gebiete besonders ausgeprägt in der Form des sozialen Gedankens. Der einzelne Betrieb muß sich von diesem Gedanken aus weitgehendste Einschränkungen aller Art gefallen lassen. Die Betriebe selbst sind teils von Staats wegen, teils aus eigener Initiative im Zuge der Konzentrationsbewegung zu höheren Einheiten zusammengefloßen, denen auf der anderen Seite die Zusammenschlüsse der Unternehmer gegenüberstehen. Für beide gilt als Ziel die Ausgleichung der Gegensätze auf einer höheren Ebene des gemeinschaftlichen Wirtschaftsinteresses. Dieser Umwandlung in Staatsaufsicht und Wirtschaft ist das Steuerrecht gefolgt, bei dem nun noch das dritte Element besonders dringend die Umwandlung erforderte, nämlich der ungeheuer gewiegerte Finanzbedarf. Seine Gründe sind bekannt: der Verlust des Krieges mit der Notwendigkeit, große äußere und innere Kriegsschäden zu tragen; die Zerrüttung der deutschen Wirtschaft nach dem Kriege und besonders durch die Inflation; die Ausdehnung der Staatsaufgaben auf allen Gebieten und die Betätigung der öffentlichen Hand in Wirtschaftszweigen, bei denen die private Initiative den dringenden Aufgaben des Volksgangen nicht genügend gewachsen ist.

## 2. Kennzeichen des gegenwärtigen Steuerrechts.

So bietet das neue Steuerrecht ein ganz anderes Bild dar als dasjenige vor dem Kriege. Nicht nur die Zahl und die Höhe der Lasten ist außerordentlich gewachsen. Auch die innere Struktur des Steuerrechts ist eine andere geworden. Staat und Staatsbürger stehen sich auch auf diesem Gebiet nicht mehr in strenger Vereinzelung gegenüber. Vielmehr ist auch hinsichtlich der Steuerarten und ihrer Durchführung der einzelne

in das Volksgange eingeordnet. Die Grundsätze der steuerlichen Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit, die aufs äußerste geprägte Heranziehung nach der Leistungsfähigkeit sind die Ideen dieser veränderten Urfassung.

### Flüssigere Vorschritte.

Sie können nicht mehr durch starres Geistthalten an hemmt umstrebten Gesetzesformen und Begriffen verwirkt werden. Flüssigkeit der Grenzen, Anpassung an die wirtschaftlichen Verhältnisse und an die Lage des einzelnen Falles sind vielmehr an die Stelle der strengen Gesetzesauslegung getreten.

### Blankettgesetze?

Was extreme Formulierung dieser veränderten Urfassung kann es angesehen werden, wenn Senatspräsident Becker den Standpunkt vertreten hat, der Steueranspruch müsse ähnlich behandelt werden wie die zivilrechtlichen Ansprüche, also dehnbar nach den Grundsätzen von Treu und Glauben. Und wenn er noch in der neuesten Urfage seines Kommentars zur Reichsaufgabenordnung sagt: „Deshalb halte ich es für natürlich und richtig, daß die Steuergesetze, soweit es sich nicht um Festlegung ihres Sprachgebrauchs handelt, sich auf das Unerlässliche beschränken; was darüber hinausgeht, ist gefährlich.“ Wo sie Begriffe zu bestimmen suchen, sollten sie in der Regel nur Richtlinien, Leitfäden, Umhängerümpfe geben. Man kann von unzureichenden Gesetzesvorläufen sprechen; sie sind besser als falsche. Soll Bürgerlichen Recht haben wir keine schlechten Erfahrungen damit gemacht. Ich erinnere an den Begriff des unlauteren Wettbewerbes, an die Entwicklung des im § 826 BGB. freudenden Gedankens.<sup>1)</sup> Mit geringen Ausnahmen hat der Gelehrte sich zum Erlass derartiger Blankettgesetze, die alles in die Entscheidung des Richters stellen, nicht entschlossen. Hätte er es getan, so hätte er die Grundlage der heutigen Staatsaufsättigung bestimmt verlassen. Es wäre dann von Gesetzes wegen die erste Diktatur

### Generalklauseln.

Mitunter treten daneben Generalaufläufen allgemeinen, oftziemlich vagen Inhalts. So steht das Grunderwerbssteuergesetz im § 6 neben die steuerpflichtige Übertragung des Eigentums auch einen Rechtsvorgang, „der es ohne Übertragung des Eigentums einem anderen ermöglicht, über das Grundstück wie ein Eigentümer zu verfügen“. Über die Bestimmung ist ein alter Befamter; sie steht wörtlich schon so im Reichswertzuwachssteuergesetz vom 14. Februar 1911 als eine der wenigen Gesetzesvorläufen aus der Kriegszeit, die dem Steuerrichter bei der Befämpfung von Umgehungen freiere Hand ließen. Eine andere Generalauflaue aus der Reichseinfuhrsteuergesetz von 1920. Es beruhte bestimmt auf der Schan, lichen Einfuhrtheorie, die außerordentlich weitgehend und unbegrenzt ist. So enthielt es in § 10, nachdem die einzelnen Arten der Einfuhrte, wie in Einfuhrsteuergesetzen üblich, aufgeführt waren, folgende Generalauflaue: „Als Einfuhrte aus Grundbeiß, Gewerbeherrsch, Kapitalnرمgen und Arbeit sind außer den in §§ 6 bis 9 bezeichneten auch solche Einfuhrte anzusehen, die nach der Verkehrsaufsättigung der einzelnen Einfuhrarten zuzurechnen sind.“ Diese Vorchrift ist in das Gesetz von 1925 nicht wieder übernommen worden. Zum Gegenteil, dort ist in § 6 ausdrücklich hervorgehoben, daß der Einfuhrsteuer nur die in dem Gesetz ausdrücklich aufgeführten Einfuhrte unterliegen. Von Generalaufläufen in den einzelnen materiellen Steuergesetzen ist also in der gegenwärtigen Steuergesetzgebung so gut wie ganz abgesehen.

### Generalaufläufen der R&O.

Das könnte allerdings um so eher geschehen, als die Reichsabgabenordnung zwei sehr wesentliche materielle Generalaufläufen enthält, diejenige der §§ 4 und 5.

<sup>1)</sup> Vgl. Beder, Romm. zur R&O. Ünn. 4 zu § 4.

§ 4: Schutz gegen Verknöcherung.

Nach § 4 ist bei der Auslegung der Steuergesetze ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen. Über die Ausgabe dieser Gesetzesbestimmung sagt der Verfasser der Reichsaabgabenordnung, Senatspräsident Beder, in den früheren Auflagen seines Kommentars: „Er soll einer Verknöcherung der Rechtsbildung vorbeugen.“ In der neuzeitlichen, soeben erschienenen 7. Auflage heißt es in Nummerung 1 a. zu § 4: „Für die rechtliche Würdigung des § 4 ergibt sich hieraus für den, der eine etwas freiere Auslegung vom Recht hat und im Recht nicht eine summe vergütterte Gelehrsamkeit, sondern ein lebendiges Etwas erfindet, das lebt, sich entwirbelt, das wie ein Baum neue Sprossen treibt, während alte sterben, daß bei einer solchen Auslegung von Recht die Bedeutung des § 4 wesentlich negativ ist: Der § 4 soll einer rein logischen, lediglich verstandessmäßigen, französisch verschönerten Handhabung des Steuerrechts den Weg verhüten, einer Kriterienverarbeitung der Rechtsanwendung vorbeugen und einer Lebensfrischen Rechtsprechung den Weg freimachen, die im Leben steht und auf den Punkt des Lebens hörkt.“ Mit einer solchen eingeschränkten Bedeutung des § 4 müßte sich wohl jeder einverstanden erfreuen, der nicht, der eben dargelegten Zeitentwicklung zuwider, für das Steuerrecht schroff am Rechtspositivismus festhält. Was aber der Reichsfinanzhof in seiner Rechtsprechung aus dieser negativen Bedeutung der Bestimmung diesfaß gemacht hat, wollen wir logisch noch erörtern. Interessant ist aus der neuen Auflage von Beder die Bemerkung, die er selbst an der gleichen Stelle macht: „Alle Senate arbeiten mit dem Gedanken des § 4, aber während der Einfornmen- und Umfahneuer-Senat, also, und das dürfte kein Schaden sein, gerade die Senate, die die — fürz gelagt — wirtschaftlichsten Steuergesetze zu bearbeiten haben, den § 4 überhaupt nicht zu erwähnen pflegen, wo doch gerade ihre Sprachfähigkeit ganz und gar von dem Geist des § 4 durchdränkt ist, glauben andere Senate ihn nicht entbehren zu können und rütteln ihre Entscheidungen ausdrücklich und sehr bedeutsam

auf § 4 ab. Sie halten ihn also doch wohl nicht für selbstverständlich.“ Hier zeigt Beder freimüdig selbst eine große Rüft in der Auslegung der Richter des Reichsfinanzhofes. Die einen betrachten die Stellung des Steuerrichters höchsthin als eine vollkommen freie, wie wir logisch noch näher erörtern werden. Die anderen halten sich grundsätzlich an das Gesetz gebunden, und es bedarf für sie einer besonderen Willensentschließung und einer besonderen Berufung auf § 4 ab, wenn sie es abweichend von seinem unmittelbaren Inhalt auslegen.

§ 5: Bekämpfung ungewöhnlicher Wege.

Die zweite Generalausfert ist der bekannte § 5 ab, der die Umgehungen der Steuergesetze treffen will. Über die Bezeichnung einer solchen Vorlesung wird heute, angeknüpft an das Umstötzungsgesetz der Grundauflösung, nicht mehr zu streiten sein. Eine andere Frage ist die, ob die Fassung der Vorlesung justifiziert ist. Beder selbst bezeichnet den § 5 als einen Notbehelf, der nicht entbehrt werden kann, solange nicht etwas Besseres nachgewiesen wird. Das hauptstädtsche Bedenken liegt darin, daß als Umgehung Rechtsformen erfaßt werden, die ungewöhnlich, den wirtschaftlichen Vorgängen nicht entsprechend seien. Hier wird es in das Urteil des Steuerrichters gestellt, darüber zu entscheiden, ob die von den Parteien gewählte rechtliche Formulierung ihrer Abreden den wirtschaftlichen Möglichkeiten entspricht; das geht schon sehr weit in die Subjektive Seite hinein, was für das Steuerrecht immer rechtmäßig ist. Und es beharrt höchst stark die Freiheit der Parteien, aus der Fülle der Rechtsformen die zu wählen, die ihnen am geeigneten scheinen.

Was heißt „ungewöhnlich“?

Noch stärkere Bedenken ruft das Element der „Ungewöhnlichkeit“ hervor. Es steht eigentlich gerade zu der Grundeinstellung der Steuerrechtsprechung, als deren Vorbild Beder selbst erscheint, in einem gewissen Widerpruch. Sein frühes Zufassen bei der Schaffung der

RWD. war selbst durchaus ungewöhnlich, und nicht minder ist die freie Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in den vergangenen 12 Jahren gegenüber der früheren, auch gegenüber weitesten sonstigen Gebieten der Judikatur — man denke nur an die Rechtsprechung in Strafsachen, aber auch auf weiten Gebieten des Zivilrechts — eine tüne, freie und ungewöhnliche. Sie will gerade, wie eben aus den Worten Beckers hervorgehoben, Verantwortung aussöhnen, lebensfrisch sein, auf den Pulsflug des Lebens hören. Warum soll dann darüber veragt sein? Auch im Wirtschaftsleben ist besonders das Lebensorwert, erfolgreich, lebensfördernd, was ungewöhnlich ist und neue Wege zeigt. Gerade auch die neuzeitliche Wirtschaftsgeschichte ist reich an Beispielen dafür. Sie will nur die Konzentrationsbewegung in Zusammenfluß aller Art, von der losen Interessengemeinschaft bis zur stärksten Trükhaltung einerseits hervorheben, andererseits die rechtliche Durchorganisation eines einheitlichen, in einer Hand befindlichen Konzerns in einer Reihe von Gesellschaften, die neben- und übereinander geschichtet sind. Wie soll man solchen Vorgängen nom Begriff der gewöhnlichen Rechtsformen aus beiformen? Oder wie so mancherlei Entwickelungen im Urfienrecht, etwa der Wandelobligation, den Schutz- und Korrotsaffären? Diese Überlegung zeigt jedenfalls, daß man bei Auslegung des § 5 RWD. darauf bedacht sein muß, nur wirtschaftliche Umgehungsfälle zu treffen, dagegen dem Fortschreiten und letzten Wandel der Wirtschaft nicht mit dem Motto der Bekämpfung des „Ungewöhnlichen“ entgegenzutreten; gerade zu einer solchen Bekämpfung neigt aber die Rechtsprechung des RFH., besonders mit seiner Typifizierungstheorie, über die weiter unten noch zu sprechen ist.

#### 4. Die Rechtsprechung des RFH. dazu.

Das Bezeichnende an der Entwicklung seit 1919 ist nun, daß in Wirtschaftsrecht der § 5 RWD. eine verhältnismäßig sehr geringe Rolle gespielt hat, die jedenfalls mit den Befürchtungen bei seinem Erlass in gar keinem Verhältnis steht, daß andererseits § 4 RWD. eine Bedeutung erhalten hat, an die,

abgesehen vielleicht vom Schöpfer der Reichsabgabenordnung, wohl niemand bei Erlass des Gesetzes hat denken können. In Wirtschaftsrecht hat sich durch § 4 RWD. der Reichsfinanzhof von gelegentlicher Belärmung so gut wie ganz freigemacht. Die ursprünglich hier und da noch auftauchenden Entscheidungen, in denen der Reichsfinanzhof die Ausfüllung von Gesetzeslücken ablehnte, sind fast ganz verschwunden.

#### Die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“.

In Wirtschaftsrecht erachtet sich der Reichsfinanzhof für berechtigt, die Gesetzesfassung, wenn sie dem von ihm angenommenen Sinn nicht entspricht, zu ändern und oft genug in ihr Gegenteil zu vertefhren. Er erachtet sich für befugt, sie zu ergänzen oder einzuzügen. Er geht über die offenhafte, aus der Entstehungsgeschichte der Gesetze und Verordnungen erläufige Willensmeinung der Gesetzesverfasser hinweg und legt das Gesetz in dem von ihm als richtig angenommenen Sinne aus. Ullerfreie teleologische Auslegung, unter der Bezeichnung „wirtschaftliche Betrachtungsweise“, ist das Kennzeichen der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.<sup>2)</sup> Er schafft damit Steueransprüche weit über den unmittelbaren Gesetzesauspruch hinaus, wie er auch gelegentlich — der Zahl nach aber weit zurückstehend — Einengungen des Gesetzes oder Vermehrung seiner Beschränkungen schafft.

#### Freiheit von formalen Bindungen.

So hat sich der Reichsfinanzhof für seine Jurisdikatur eine Freiheit von allen formalen und begrifflichen Bindungen vindicirt, wie noch sein anderer Gerichtshof seit den römischen Präzören. Und das auf einem Gebiet, welches schon

<sup>2)</sup> Hier die grundätzliche Beurteilung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vgl. meine Abhandlung „Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe, zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Gesetzesauslegung und -umgehung“ in der Vierteljahreschr. für Steuer- und Finanzrecht, 1927, S. 132 ff.

an sich einen Eingriff der Staatsgewalt in die Sphäre des einzelnen bedeutet, ihm finanzielle Opfer auferlegt bis zur Konfiskation lehrt erheblicher Teile seines Einkommens und Vermögens. Diese Freiheit in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs erfüllt wiederum, warum die Bedeutung des § 5 H. O. eine so untergeordnete ist. Bei so freier Auslegung braucht man ihn gar nicht. Man kommt vielmehr in den meisten Fällen einfach mit Auslegung des Gesetzes nach § 4 aus.

Der Reichsfinanzhof lässt sich nur bei seiner freien Auslegung nicht nur von einer allgemeinen Auffassung über die Stellung des Richters gegenüber dem Gesetz leiten, und nicht nur von dem Beitreten, einer Verhöhung des Rechtes auszuweichen. Sein Leitstern ist vielmehr der, dem Gedanken der Steuerlichen Gerechtigkeit und Gleichheit ihrer Wirkung, bis in die letzten Einzelheiten hinein, zum Siege zu verhelfen.

#### Grenzziehung.

Um der Berechtigung des Grundgedankens kann ein Zweifel nicht bestehen. Hierüber ist kein Wort zu verlieren. Was aber von größerer Bedeutung und zugleich von größter Schwierigkeit ist, das ist die Frage der Grenze ihres. Die Freiheit des Richters, wie sie der Reichsfinanzhof verleiht, bedeutet auf der anderen Seite Beschränkung der Freiheit des einzelnen Staatsbürgers. Eine richterliche Diktatur kann man sie noch nicht nennen, denn die Grundlage der Besteuerung bilde nach wie vor die auf verfassungsmäßigem Wege zufließende gesammelten Gesetze und Verordnungen.

#### Wirkung: Verhinderung des Ausweichens.

Simmerhin aber begrüßt sich die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, wie wir gesehen haben, nicht mit der bloßen Ausführung der Gesetze und Verordnungen, sondern sie errichtet daneben eine weitere Macht, die dem Staatsbürger unter Umständen weitere Lasset in vielen Fällen erweitert und die ihm vor

allein ein Zusammischen vor den gesetzlich vorgesehenen Quellen lässt einen öfters machen soll, auch soweit dies nicht in einer Gesetzesumgehung besteht, über deren Bekämpfung wiederum kein Zweifel möglich ist.

#### Zusätzliche Steuerbelastung.

Die zusätzliche Steuerbelastung durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs darf in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung nicht gering geschätzt werden. Sie macht den gewaltigen Steuerdruck, der auf unserer Volkswirtschaft lastet, erheblich stärker fühltbar, wie ja überhaupt ein äußerst harter durchgeführtes, am sich milderes Gesetz viel stärker drücken kann als ein starker Gesetz, das milde Gegenhakt wird; und dabei haben wir es bei unserer Besteuerung und ihrer außerordentlich scharfen Durchführung wirtschaftlich nicht gerade mit milden Gesetzen zu tun, sondern schon mit überaus schweren und zahltreichen Lasten. Um so wichtiger ist es, Schäden abzuwenden, die durch die Aufrechnung einer so freien Richtermacht rechtlich und wirtschaftlich erwachsen können und die, wie ich glaube, zu einem Teil innerhalb der allgemeinen Wirtschaftskrise bereits erwähnt sind.

#### Verhältnis zur gegenwärtigen Staatsauffassung.

Wenn wir gemäß unseren vorangegangenen Ausschreibungen die beiden Gesichtspunkte hier wieder hervorheben wollen, so ist zu sagen: Die gegenwärtige Staatsauffassung verneint das Simbolium nicht; sie lässt es primär bestehen, ordnet es aber den Gesamtinteressen ein und unter. Die daraus fließenden Beschränkungen sind gesetzlich geordnet, und nur soweit sie durch den Gesetzgeber geregelt werden, lassen sie bestimmte Beschränkungen der persönlichen Sphäre dar, ohne diese aufzuheben. Ganz anders wird die Beurteilung sofort, wenn man die Beschränkung der persönlichen Sphäre in die Hand des Verwaltungsbeamten oder des Richters legt. Dann herrscht die Staatsmacht primär, und der einzelne hat nur soviel Bewegungsfreiheit, wie ihm die Verwaltung oder Rechtsprechung lässt; beiden staatlichen Äußerungen ist gemeinsam

die flüssige Grenze ihrer Tätigkeit, die Wandelsbarkeit, die mangelnde Klarheit der Begrenzung. Auf der einen Seite ist das ein Vorteil, durch die freiere Beweglichkeit, die schnellere Umstellung an den Einzelfall; auf der anderen Seite ist es ein Nachteil, weil es die Freiheitsphäre des einzelnen Staatsbürgers unsicher macht. Ob ein absoluter König herrscht, der ohne Rücksicht auf Gesetze im Einzelfall zwingende Anordnungen trifft, oder ob ein höchster Reichshof erfüllt, der Gesetzgeber habe sich geirrt und das Gegenteil von dem ausgedrückt, was richtig sein müßte, so daß der einzelne Staatsbürger entgegen dem Wortlaut des Gesetzes eine Steuer zu zahlen hat, das ist für die grundfäßliche Beurteilung der Freiheitsphäre des einzelnen gleichgültig. Eine solche Aufhebung seiner Sphäre wird nicht vom Gedanken der Volksgemeinschaft erfordert, die vielmehr den einzelnen bestehen läßt und die Einschränkungen durch Wolfe wissen ihm auferlegt.

#### Wirtschaftliche Folgen.

Wichtig aber als diese allgemeine rechtliche Unschärfe ist die wirtschaftliche Seite der Sache. Nach wie vor ist nach unserer Wirtschaftsverfassung, wie schon dargelegt, der individuelle Unternehmer der Träger der Wirtschaft. Seine wertvollen Eigenchaften sind Initiative, Freiheit der Betätigung, großzügige, über Zeit und Raum weitblickende Planung und Ausführung. Hauptantrieb dazu ist nach wie vor das Gewinnstreben. Sind seine Zuständigkeiten durch allgemeine soziale Gesetzgebung und Verwaltung unterdrückt, so dient es zugleich der Wirtschaft der Gesamtheit. Diesen natürlichen, physiologischen Bedingungen des individuell wirtschaftenden Unternehmers und seiner grundfäßlichen Bedeutung für die Verfassung unserer Wirtschaft widerspricht eine unbegrenzte, ihren Umfang selbst bestimmende Richtermacht, die sich gleichberechtigt neben oder gar über den Gesetzgeber stellt und eine zulässige Sanktion schafft. Diese ist gewissermaßen unsichtbar neben den äußerlich erkennbaren Mitteln des Gesetzgebers, die in Gesetzen und Verordnungen vorliegen.

#### Unsicherheit.

Sie ist darum nicht weniger drückend. Zum Gegenteil, gerade weil sie viel weniger fassbar ist, sich in tausenden Entcheidungen für Einzelfälle ausdrückt, aus denen nur der Eingemeindete mit genauer Kenntnis und großer Urteilsleistung einen allgemeinen Überblick und allgemeine Richtlinien gewinnt, weil sie ferner außerst beweglich und damit unbestimmt und unbestimmbar ist, gerade deshalb schafft sie ein sehr großes Moment der Beunruhigung und damit der psychologischen Bedrückung, der Einschränkung der Initiative.

#### Auch bei den Steuerbehörden.

Das gilt übrigens nicht allein für die Steuerzahler. Es macht sich in starkem Maße auch bei den Steuerbehörden selbst geltend. Sie wissen in sehr vielen Fällen auch nicht von vornherein, wie sie einen Fall anfallen lassen, ob er steuerpflichtig ist oder nicht. Sie können dem Steuerpflichtigen keine bindende Auskunft geben, sie können sich nicht an feste Grundlagen bei ihren Entscheidungen halten, weil sie nicht wissen, in welcher Weise schließlich die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ beim Reichsfinanzhof ausfallen wird, und so entsteht schließlich oft auch bei ihnen eine Stimmung, in der sie sagen: Wir werden zwar die Steuer veranlassen, aber wir müssen Ihnen selbst empfehlen, dagegen Einspruch zu erheben, wir wissen selbst nicht, was richtig ist, der Reichsfinanzhof soll entscheiden.

#### Unsicherheit der Kalkulation.

Viel stärker ist natürlich der Einfluß der Unsicherheit auf die Wirtschaft selbst. Mit unsicherem Lachten kann man nicht tauschen. Bei einem Fall, der an sich nach dem Gesetz steuerfrei ist, kann der Kaufmann nicht zu aller Zornicht doch Steuern, vielleicht die höchstmöglichen Beträge, einsetzen; dann unterläßt er oft genug ein Wohhaben, das an sich für ihn und für die gesamte Wirtschaft nützlich wäre. Aber aber er faßt lieber doch unsichere Abgaben ein, hauptsächlich auf einer viel zu teuren Grundlage auf, so daß er in manchen Fällen ent-

weder deshalb nicht mit seinem Vorhaben durchdringt, oder den anderen Wirtschaftssubjekten durch zu hohe Preise usw. zu hohe Opfer auferlegt und diese dadurch schädigt. Schon die Möglichkeit, daß auf einem Vorhaben mehr Steuern liegen, als zunächst nach dem Gesetz anzunehmen ist, erfüllt leicht die Initiative. Dabei ist zu bedenken, daß ja ohnehin die Steuerbeanspruchung der Wirtschaft schon auf das alleräußerste, kaum noch erträgliche Maß angepannt ist. Und damit kommt ich zur Hauptfrage, die hierbei zu formulieren ist und die unser eigentliches Thema bildet: der Frage des Ausweichens vor dem Steuerdruck.

#### Der Kern des Problems.

Die natürliche Regung eines wirtschaftenden Subjektes gegenüber der staatlichen Steuerbelastung ist die, dieser Belastung soweit wie möglich auszuweichen. Das hat natürlich mit Steuerhinterziehung nicht das geringste zu tun. Es beruht vielmehr auf dem einfaichen wirtschaftlichen Gesetz, daß der dem wirtschaftenden Subjekt verbleibende Nutzen um so größer ist, je geringer keine Ausgaben aller Art, zu denen die Steuer zu rechnen ist. Wirtschaftselbst verlangt Unstrengung, Unspannung der Urheits- und Denstraf, Aufopferung von Vermögen, Einkommen von Rissen. Der Untrieb hierzu wird um so geringer sein, je geringer der verbleibende Nutzen ist. Psychologisch und wirtschaftlich ist es daher richtig, wenn der einzelne darauf hinzt, den Steuerdruck zu verringern. Die grundlegende Frage ist daher dahin zu stellen: Goll man prinzipiell dem einzelnen das Recht zum Ausweichen vor dem Steuerdruck verlegen? Ist er verpflichtet, bei seinen wirtschaftlichen Plänen und Handlungen den Weg zu gehen, den sich der Steuergesetzgeber als den "gewöhnlichen" gedacht hat, und dann kann dem Staat keinen Dolus zu bringen? Oder darf er darauf hinnehmen, andere Wege zu gehen?

Sch glaube, daß sich auf diese Fragestellung das ganze Problem zuspielt. Sie schließt die eigentliche Steuerumgehung aus; dies möchte ich besonders hervorheben. Denn das Recht, sie zu bekämpfen, wird man dem Staat niemals verweigern können, und zwar nach unserer heutigen Auffassung auch nicht

die Befähigung im Wege der Rechtsprechung. Sie soll niemehr nur das ganze übrige Leihende Gehet der Ausweichung vor dem Steuerdruck betreffen, ein Gehet, auf dem sich gerade der Kampf zwischen der freien Richtermacht mit ihrer "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" nach § 4 RfO einerseits, der individuellen Persönlichkeit des Unternehmers andererseits abspielt.

#### 5. Die neue Apfisierungstheorie des RfG.

Gedre hier hat nur der Reichsfinanzhof neuerdings den Druck seiner Rechtsprechung erheblich verschärft, und zwar durch Aufstellung einer **Apfisierungstheorie**. Bis dahin hatte die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ zunächst die gegebenen Tatsachen festgestellt und sie dann wirtschaftlich abgewogen, d. h. sie für das Steuerrecht nach Maßstäben beurteilt, die nicht den formal-juristischen Rechtsbegriffen, sondern wirtschaftlicher Bewertung entnommen waren. Sie einzeln fanden sich in dieser Rechtsprechung häufig zu einer Art Apfisierung. So unterscheidet der Reichsfinanzhof den „typischen“ freien Gesellschafter von einer anderen Art, die er steuerrechtlich entgegen der Rechtsform nicht als freien Gesellschafter behandelt, sondern je nachdem als offenen Gesellschafter oder Kommanditisten<sup>2a)</sup>. Weiterhin lüftet er für das Umfasssteuerrecht, und zwar dem Begriff des „eingerichteten Umfasssteuerrecht, und zwar zu dem Begriff des „eingerichteten Raumes“ (§ 2 Z. 4 UmfStG.) den „Typ“ des Geschäftshauses, Büros, Warenhauses, usw.). Über etwa in dem unten bei § 20 beprochenen Falle — Verbrauch von Kleidung als Dienstaufwand — erklärte der Gerichtshof, es komme nicht auf den einzelnen Fall an, sondern darauf, ob der Verbrauch gerade für den Beruf des Steuerpflichtigen typisch sei.

Nunmehr aber geht der Reichsfinanzhof über diese Einzelansätze weit hinaus. Grundlegend dafür ist das Urteil

<sup>2a)</sup> Bgl. d. B. RfG. Bd. 18, 162; EtW. 1929 Nr. 961.

<sup>2b)</sup> Bgl. d. B. RfG. in RfG. 1929 S. 237, 1930 S. 98; Bd. 27, 11.

vom 7. Mai 1930, Urtl. Sammlung Band 27 S. 22, auf das unten in Kapitel IV unter A I im einzelnen noch näher eingegangen wird. In diesem Urteil stellt der Gerichtshof grammatisch folgende Grundsätze auf:

„Es ist dem Steuerstreit besonders eigen, daß in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle eine endgültige Entscheidung sich in ihren Wirkungen nicht gegenüber der einzelnen Streitpartei erschöpft, daß vielmehr die Ergebnisse darüber hinaus zuweilen ganze Bevölkerungsgruppen oder Gesellschafts- und Wirtschaftsschichten treffen. Derartige grundfachliche Wirkungen für die Allgemeinheit können auch bei der Rechtfertigung nicht unbeachtet bleiben. Sie legen es nahe, die Entscheidung nach Möglichkeit und im wesentlichen nicht davon abhängig zu machen, was die Beteiligten gerade in diesem oder jenem Falle besonders ausgemacht haben. In den Begründung tritt vielmehr die Frage: Was ist nach der Ruffassung der Allgemeinheit als typische Gestaltung anzusehen, die nach dem Sinn und Zweck der im Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften auch bei abweichender Regelung der Beteiligten für die steuerliche Besteuerung maßgebend sein kann und soll?“

Diese Typifizierungstheorie wendet der Reichsfinanzhof denn auch bald auf andere Fälle an<sup>2c)</sup>). Nach ihrer programmatischen Begründung und Zuordnung begrenzt sich ihre Tragweite durchaus nicht auf die in diesen Urteilen behandelten Verhältnisse zwischen Ehegatten und Verwandten, sondern sie ist der weitesten Anwendung fähig. Darum erkennt es angebracht, frühzeitig genug gegen eine solche Lehre Stellung zu nehmen. Sie bedeutet die Ruffstellung einer Norm für die Regelung der Rechtsbeziehungen, wie sie sich der höchste Steuergerichtshof nach seiner Meinung über die Verkehrsauffassung demti. Es kann ganz davon abgelehen werden, daß es eine übereinstimmende Ruffassung aller Volksgenossen

oder auch nur des überwiegenden Teiles, dem sich dann die geringe Mehrheit zu fügen hätte, nicht gibt, am allerwenigsten in einem Falle, in dem einzelnen noch näher ein gegangen wird. In diesem Urteil stellt der Gerichtshof grammatisch folgende Grundsätze auf:

„Es ist dem Steuerstreit besonders eigen, daß in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle eine endgültige Entscheidung sich in ihren Wirkungen nicht gegenüber der einzelnen Streitpartei erschöpft, daß vielmehr die Ergebnisse darüber hinaus zuweilen ganze Bevölkerungsgruppen oder Gesellschafts- und Wirtschaftsschichten treffen. Derartige grundfachliche Wirkungen für die Allgemeinheit können auch bei der Rechtfertigung nicht unbeachtet bleiben. Sie legen es nahe, die Entscheidung nach Möglichkeit und im wesentlichen nicht davon abhängig zu machen, was die Beteiligten gerade in diesem oder jenem Falle besonders ausgemacht haben. In den Begründung tritt vielmehr die Frage: Was ist nach der Ruffassung der Allgemeinheit als typische Gestaltung anzusehen, die nach dem Sinn und Zweck der im Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften auch bei abweichender Regelung der Beteiligten für die steuerliche Besteuerung maßgebend sein kann und soll?“

#### *Normung der Wirtschaft.*

Die Durchführung der Typenlehre des Reichsfinanzhofs würde nichts anderes bedeuten als eine M o r t u n g d e r W i r t s c h a f t, eine Normung des allgemeinen Volkslebens, aufgeklebt von einem einzigen Gerichtshof und für die Zwecke der öffentlichen Einnahmen. Die einzelnen Staatsbürger dürften davon im fiktiven Interesse nicht mehr abweichen; individuelle Vereinbarungen würden ignoriert. Nicht mehr der konkrete Tatbestand würde entscheiden, sondern die normale Handlung des normalen Bürgers, die den Forde-

<sup>2c)</sup> Vgl. z. B. die — ebenfalls Verträge zwischen Ungehörigen — betreffenden Urteile RGBl. 1930 S. 676 und S. 680, die unten im Text bei Urtm. 43 und 62 beiprochen sind.

<sup>2d)</sup> Vgl. unten IV unter A II.

rungen des Reichsfinanzhofs entsprechen würde. So weit aber darf auch die wirtschaftlichste Betrachtungswelt nicht gehen. Man kann Zuswischen bei Verjährungen nach Minderung der Steuerlast mit genügenden Maßnahmen entgegentreten. Die Umgehung, die mangelnde Ernstlichkeit im Einzelfalle bieten Grundlagen genug dazu. Man darf aber nicht, zur erleichterten Durchführung der Steuergesetze, das Individuum und die von ihm genüchteste konkrete Sachlage einfach als „untypisch“ auslöschern. Auch hier berühren sich wieder die Extreme: Nichts anderes will schließlich der Kollektivismus der radikalen Flügelparteien oder der Sowjetismus oder der Militarismus: Auslöschung der individuellen Unterchiede, Herrschaft des Typus oder dessen, was man dafür hält.

#### Ablehnung dieser Theorie.

Die ganze Grundeinstellung dieser Theorie steht im Gegensatz zu der gegenwärtigen Staatsaufsäffung und Wirtschaftseröffnung, wie sie oben aufgezeigt wurde. Und da sie eine neue, noch unüberschbare Verstärkung der schon übermäßigen Steuerlasten schafft, muß man sie ablehnen. Sie überstretet die Grenze der Vernunft, die auch der Staat individual dem Staat einräumt.

#### 6. Allgemeines über die Ersparungswege.

Die Wege, auf denen sich wirksam eine Ersparung von Steuern erzielen läßt, sind zunächst nicht einfach. So würde ich es d. B. nicht für ein unbedingt wirtschaftliches Mittel halten, daß man, um die Erbschaftsteuer zu ersparen, einfach leben bleibt. Wer garantiert dafür, daß nicht eines Tages eine Erbschaftsteuer auf zu Langes Leben gelegt wird? Die Sache ist gar nicht so schwerhaft wie sie scheint, wenn wir folgendes berücksichtigen: Es genügt nicht, um von der Einkommensteuer freizukommen, daß man einfach kein Einkommen hat. Auch wenn man nichts verdient, wenn man gar Verlust gehabt und Vermögen eingebüßt hat, so muß man trotzdem Einkommensteuer bezahlen, wenn man nicht weniger als 15 000.— fl. verbraucht hat. Oder ein anderes Beispiel: Es

genügt nicht, um die Grunderwerbsteuer zu vermeiden, daß ein Grundstück einfach nicht verkauft wird. Zur Strafe für solche Unhäufigkeit an den Grundbesitz, sobald er nicht nur einer Einzelperson gehört, die periodische Grundsteuer nach § 10 GrErwStG. erhöhen werden. In dieses Kapitel gehört auch die Hinzurechnung von Ausgaben zum Gewinn bei der Gewerbesteuer. Die Gewerbeertragsteuer wird vom Gewinn erhöhen; obwohl aber kein Mensch die Miete für das Geschäftslokal als Gewinn ansehen kann, wurde sie bis vor kurzem doch in voller Höhe dem Gewinn hinzugerechnet, jetzt noch immerhin mit einem Viertel. (Nach den Gewerbesteuereinstimmungen der NotBdO. soll dies fünfzig wegfallen.) Auch die Gewerbesteuer für Kreditlinien gehört hierher, mindestens dann, wenn es sich nicht um eine wirkliche jährliche Beteiligung des Geldgebers am Geschäft handelt, die nur zur Erfüllung in Darlehensform gekleidet ist<sup>3)</sup>. Um zu einer Steuerersparung zu gelangen, sind daher grundsätzlich etwas funktvollere Wege nötig. Diese werden zunächst nach größeren Gruppen von Steuerflüchtigen behandelt; dann werden noch einzelne besondere Erhebungssysteme der Ersparnisversuche erörtert.

<sup>3)</sup> Über das Verhältnis der heutigen Besteuerung gerade zu den langfristigen Krediten vgl. im übrigen meinen Vortrag „Steuern und Kredit“ in den Mitteilungen der Handelskammer Berlin 1929 S. 634.