

10. Kann eine Gemeinde einer von ihr erlassenen Gemeindevertzumwachssteuerordnung rückwirkende Kraft verleihen?

VII. Zivilsenat. Ur. v. 31. Januar 1922 i. S. L. (Rl.) w. Stadtgemeinde B. (Bekl.). VII 360/21.

I. Landgericht Hamburg. — II. Oberlandesgericht daselbst.

Der Kläger hat in der Zeit vom Juni 1918 bis März 1919 mehrere ihm gehörige, im Gebiete der Stadt B. belegene Grundstücke veräußert und aufgelassen. Am 15. Juli 1919 hat die Beklagte eine Gemeindevertzumwachssteuerordnung erlassen, wonach von allen in ihrem Gebiete vorkommenden Grundstücksveräußerungen eine Gemeindevertzumwachssteuer in Höhe von 140 v. H. der staatlichen Wertzuwachssteuer zu erheben ist und zwar mit Rückwirkung auf alle nach dem 31. Dezember 1917 stattgehabten Veräußerungen. Daraufhin hat die Beklagte den Kläger für die vorbezeichneten Veräußerungen zu einer Gemeindevertzumwachssteuer von insgesamt 35 569,34 M veranlagt. Der Kläger hat diese Abgabe bezahlt und verlangt mit der Klage Rück erstattung. Das Landgericht wies die Klage ab. Die Berufung wurde zurückgewiesen. Auf die Revision des Klägers wurde die Beklagte zur Rückzahlung der Abgabe verurteilt aus folgenden Gründen:

Zur Entscheidung steht die Frage, ob die Beklagte mit Rechtswirkung ihrer im Juli 1919 erlassenen Gemeindevertzumwachssteuerordnung rückwirkende Kraft verleihen durfte. Für diese Frage hält der Berufungsrichter auf Grund hamburgischen Landesrechts den

ordentlichen Rechtsweg für gegeben. Hiergegen sind rechtliche Bedenken, die aus revidibeln Rechtsnormen hergeleitet werden könnten, nicht zu erheben (§ 13 GVG.; RGZ. Bd. 93 S. 201, 203; § 44 Abs. 2 Reichs-ZunStG. vom 14. Februar 1911). Dagegen ist die vom Berufungsrichter in der Sache selbst getroffene Entscheidung, die erfolgte Anordnung der Rückwirkung sei rechtlich nicht anzufechten, nicht zu billigen. Soweit der Berufungsrichter die Entscheidung auf hamburgisches Landesrecht stützt, ist sie freilich der Nachprüfung des Reichsgerichts nach § 549 Abs. 1 ZPO. entzogen. Es kann auch auf sich beruhen, ob, wie die Revision rügt, die Entscheidung des Berufungsrichters sich zu rechtsphilosophischen Grundsätzen in Widerspruch setzt, denn nicht auf deren Verletzung, sondern nur auf die Verletzung von gesetzlichen Normen kann die Revision gestützt werden. Soweit in diesen Normen jene Grundsätze Anerkennung gefunden haben, fällt ihre Verletzung mit derjenigen der gesetzlichen Norm zusammen. Das Berufungsurteil kann aber nicht aufrecht erhalten werden, weil es mit dem § 1 Gef. über Änderungen im Finanzwesen vom 3. Juli 1913 (RGBl. S. 521) unvereinbar ist.

Die Rechtsprechung hat vielfach, für den Bereich sowohl des Privatrechts als auch des Strafrechts, anerkannt, es sei grundsätzlich anzunehmen, daß beim Wechsel der Gesetzgebung der Gesetzgeber der Herrschaft des neuen Rechts im Zweifel nur diejenigen Rechtsverhältnisse habe unterwerfen wollen, die ihrem Wesen nach dem zeitlichen Geltungsbereich dieses Rechts angehören. Dieser Grundsatz hat auch im Steuerrecht allgemeine Anerkennung gefunden (vgl. z. B. § 34 preuß. StempStG. v. 30. Juni 1909, § 107 RStempG. vom 15. Juli 1909). Eine Rückwirkung der gesetzlichen Steuervorschriften auf die zur Zeit ihrer Erlassung bereits abgeschlossenen, der Vergangenheit angehörigen Fälle findet hiernach nur dann statt, wenn der Gesetzgeber selbst, sei es ausdrücklich, sei es sonstwie deutlich erkennbar, die Rückwirkung angeordnet hat. Diese Anordnung ist im vorliegenden Falle dadurch erfolgt, daß der Magistrat der Beklagten die Bekanntmachung vom 15. Juli 1919 betr. Wertzuwachststeuerordnung der Stadt W. erlassen hat, inhalts deren die Erhebung einer Gemeindevertzunwachststeuer in Höhe von 140 v. H. der staatlichen (hamburgischen) Wertzuwachststeuer bestimmt und zugleich der Geltungsbereich der Steuervorschrift dahin geregelt ist, daß die Steuerordnung auf alle Veräußerungen anzuwenden sei, in denen der Übergang des Eigentums nach dem 31. Dezember 1917 stattgefunden hat. Diese Regelung ist jedoch, weil mit dem Reichsrecht in Widerspruch stehend, unverbindlich.

§ 72 Abs. 2 des am 1. April 1911 in Kraft getretenen Reichszunwachststeuergesetzes vom 14. Februar 1911 bestimmt, daß die Vorschriften der Landesgesetze und die Satzungen der Gemeinden und Ge-

meindeverbände, welche die Besteuerung des Zuwachses bei der Veräußerung von Grundstücken betreffen, mit Wirkung vom 1. Januar 1911 ab außer Kraft treten, soweit sie nicht gemäß § 60 aufrecht erhalten werden; die vor dem 1. Januar 1911 eingetretenen Rechtsvorgänge und die im § 63 bezeichneten Fälle des Eigentumsübergangs — also diejenigen, bei denen die Urkunde über das Veräußerungsgeschäft, das zu dem Eigentumsübergang führt, vor dem 1. Januar 1911 in öffentlich beglaubigter Form errichtet oder bei einer Behörde eingereicht war — sollen jenen früheren Gesetzen und Satzungen der Zuwachsstener auch dann noch unterliegen, wenn das Verfahren zur Feststellung der Steuer erst nach dem Inkrafttreten des Reichszuwachsstenergesetzes zum Abschluß kommt. Der vorstehend in bezug genommene § 60 trifft hier nicht zu und ist außer Betracht zu lassen, da in der beklagten Gemeinde vor dem 1. April 1910/1. Januar 1911 eine Gemeindevertzuzuwachsstener nicht in Kraft getreten war, eine solche vielmehr erst im Jahre 1919 eingeführt worden ist. Hiernach unterliegen die vor dem Inkrafttreten des Reichszuwachsstenergesetzes eingetretenen Rechtsvorgänge (Eintragungen von Rechtsänderungen in das Grundbuch, § 4 das.) dem neuen Gesetze regelmäßig nicht. Das letztere schließt also eine Rückwirkung aus, abgesehen davon, daß bei der Berechnung der Wertsteigerung nach Maßgabe der §§ 14 ff., dem Begriffe des Zuwachses entsprechend, auf einen früheren Zeitpunkt zurückgegriffen wird. Nur für einen einzigen Fall macht das Gesetz aus praktischen Gründen eine Ausnahme. Es erstreckt, obgleich es im übrigen seine steuerliche Wirkung auf Eigentumsübergänge nur auf die vom 1. April 1911 ab laufende Zeit ausübt, diese Wirkung ausnahmsweise auch auf Rechtsvorgänge, die im vorangehenden letzten Vierteljahr, nämlich in der Zeit vom 1. Januar bis 31. März 1911 stattgefunden haben; aber auch diese Besteuerung unterbleibt in dem vorstehend schon erwähnten Falle des § 63. Daß das Gesetz selbst diesen Ausnahmefall von der Regel der Nichtrückwirkung auf die vor seinem Inkrafttreten stattgehabten Eigentumsänderungen besonders hervorhebt, ergibt schon, daß es im übrigen den dieser Regel entsprechenden allgemeinen Rechtsgrundsatz für das Gebiet der Wertzuwachsbesteuerung aufrecht erhält. Durch die Ausnahmenvorschrift sollte lebighch die Umgehung des Steuergesetzes verhütet werden, wie die Entstehungsgeschichte ergibt. Die Begründung zu den den §§ 62, 63 des Gesetzes entsprechenden §§ 51, 52 des Entwurfs führt aus, es solle der Gefahr einer erheblichen Minderung des Steuerertrags vorgebeugt werden, die dadurch gegeben sei, daß, seitdem die Einführung der Steuer als Reichsabgabe in Aussicht stehe, Grundstückeigentümer vielfach bemüht gewesen seien, den rückwärtigen Zuwachs der Besteuerung zu entziehen, indem sie zur Umgehung des Gesetzes vor dessen Inkrafttreten zur

Veräußerung oder zum Austausch ihrer Grundstücke geschritten seien. Die Rückwirkung sollte jedoch überall, wie der Kommissionsbericht vom 10. Mai 1910 ergibt, „bis auf den 11. April 1910“ deshalb eingeschränkt werden, weil „die Vorlage dem Reichstag am 10. April 1910 zugegangen sei, ein weiterer Rückgriff also unnötig und unbillig sein würde“. Es handelt sich also nur um einen vorübergehenden Rückgriff, der auf die Zeit des Beginns der gesetzgeberischen Verhandlungen über die Einführung der Steuer zurückgehen und verhindern sollte, daß dem Reiche Steuern entzogen würden, die ihm zugeflossen wären, wenn die Regierungsvorlage im Augenblick der Einbringung Gesetz geworden wäre. Erst später ist dann in dem Gesetz, weil sich die Beratungen bis in den Februar 1911 hineinzogen, den §§ 72 und 62 die jetzige Fassung gegeben worden (Reichstagsverh. 1909/10 Nr. 374 S. 14, 30/31, 46; Nr. 515 S. 109).

Der durch das Wertzuwachssteuergesetz geschaffene Rechtszustand erlitt durch das Reichsgesetz über Änderungen im Finanzwesen vom 3. Juli 1913 (RGBl. S. 521) eine wesentliche Änderung. In den §§ 58, 59 des erstgenannten Gesetzes war folgendes bestimmt worden: Von dem Ertrage der Zuwachssteuer sollten 50 v. H. das Reich, 10 v. H. die Bundesstaaten als Entschädigung für die Verwaltung und Erhebung der Steuer, und 40 v. H. die Gemeinden oder Gemeindeverbände erhalten, in deren Bereich das veräußerte Grundstück sich befindet, die Gemeinden (Gemeindeverbände) auch berechtigt sein, unter Umständen zu dem ihnen von dem Ertrage zustehenden Anteil für ihre Rechnung Zuschläge zu erheben. Demgegenüber bestimmt das neue Gesetz in § 1 Abs. 3, daß für alle nach dem früheren Gesetz nach dem 30. Juni 1913 eintretenden Fälle der Steuerpflicht die Erhebung des Reichsanteils fortfällt; für die Erhebung der Zuwachssteuer in den Gemeinden und Bundesstaaten soll aber nach Abs. 4 das bisherige Recht mit besonderen Maßgaben gelten, insbesondere für entschädigungsberechtigte Gemeinden der im § 60 Abs. 2 Zuwachssteuergesetzes erwähnten Art die Landeszentralbehörde anordnen können, daß die Satzungen, die vor dem 1. Januar 1911 bestanden haben, mit Wirkung von diesem Tage ab weitere Geltung haben und der über den Durchschnittsertrag hinausgehende Betrag den Gemeinden verbleiben soll. Im Abs. 5 ist dann bestimmt, daß durch Landesgesetz oder in Gemäßheit des Landesrechts durch ortstatutarische Vorschrift eine andere Regelung der Besteuerung des Wertzuwachses getroffen werden kann. Aus diesen Vorschriften des neuen Gesetzes folgert der Verfassungsrichter, den Gemeinden habe durch sie auf dem Gebiete der Wertzuwachssteuer volle Autonomie gewährt werden sollen und diese Autonomie umfasse grundsätzlich auch das Recht der zu erlassenden Gemeindebesatzung für die Zeit, während der die Autonomie bestehe, rück-

wirkende Kraft beizulegen; anders wäre es nur, wenn das Reichsgesetz ein solche Rückwirkung nicht gewollt hätte, dafür liege aber nichts vor.

Diesen Ausführungen und der aus ihnen sich ergebenden Auslegung des vorbezeichneten Abs. 5 kann nicht beigetreten werden. Das Recht der Gemeinden, den Wertzuwachs zu besteuern, hat seine Quelle nicht im Landesrecht, sondern nach wie vor im „bisherigen Recht“, also dem Reichszunachststeuergesetz. Das Reich hat durch § 1 Abs. 5 des Gesetzes vom 3. Juli 1913 zwar den Ländern und Gemeinden die Ermächtigung erteilt, an seiner Stelle die Besteuerung des Wertzuwachses anderweit zu regeln, also z. B. die Höhe der Abgabe, die Art ihrer Einziehung usw. anderweit zu bestimmen. Die Ermächtigung sollte aber selbstverständlich nicht den Sinn haben, daß die Gemeinden durch das Reich beruht, gänzlich loslösen könnten, und daß die ihnen verliehene, von der Steuerhoheit des Reichs abgeleitete Besteuerungsmacht stärker als die dem Reiche nach dem Reichszunachststeuergesetz zustehende insofern sein sollte, daß die Gemeinden in Erweiterung der dem Reiche eingeräumten Besteuerungsbefugnisse auch Rechtsvorgänge zur Besteuerung sollten heranziehen dürfen, die nach dem gesetzgeberischen Zweck des Reichszunachststeuergesetzes von der Wertzuwachssteuer überhaupt nicht erfaßt werden sollten, weil sie nach ihrer schon vollendeten, von den Beteiligten gewollten Rechtswirkung bereits als endgültig der Vergangenheit angehörig anzusehen sind. Solche bereits abgeschlossenen Rechtsvorgänge hinterher im Gegensatz zu allgemeiner Rechtsanschauung und Rechtsüberzeugung mit einer Abgabe zu belasten, auf die alle Beteiligten bei der Schaffung des Rechtszustands nicht gefaßt sein konnten und den zu schaffen sie vielleicht unterlassen hätten, wenn sie die künftige Abgabe gekannt hätten, erscheint regelmäßig so unbillig und kann von so schädlichen wirtschaftlichen Folgen begleitet sein, daß von vornherein gegen eine dahin zielende Absicht des Gesetzgebers zu vermuten ist. Um das Recht der Gemeinden, eine Zunachststeuer mit rückwirkender Kraft einzuführen, in dieser Richtung zu beschränken, bedurfte es daher keineswegs eines in den Abs. 5 a. a. O. aufzunehmenden ausdrücklichen Vorbehalts dahin, daß eine solche Rückwirkung den Ländern und Gemeinden nicht zugestanden werde, vielmehr genügte es zum Ausschlusse der Anordnung solcher Rückwirkung, daß die Reichsteuer, von der erst die Gemeindesteuer abgeleitet werden konnte, regelmäßig die Rückwirkung, wie oben bargelegt, ausschloß. Aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes vom 3. Juli 1913 ist nicht der geringste Anhalt dafür zu entnehmen, daß den Gemeinden ein weitergehendes Recht als dem Reiche selbst hinsichtlich der Anordnung der Rückwirkung zustehen sollte. Der Kommissionsbericht ergibt vielmehr, wie oben bargetan ist, das Gegenteil. Wenn der Abgeordnete

Blundt bei der Beratung des Gesetzes sich ohne Widerspruch dahin ausgesprochen hat, den Bundesstaaten solle volle Autonomie auf dem Gebiet der Zuwachssteuer zustehen und es sollten „in die Zukunft hinein“ die Gemeinden alle die Beträge, auch über die 40 Prozent des Zuwachssteuergesetzes hinaus, behalten, die sie bisher aus der Steuer bekommen hätten, so ist hieraus für die Zulässigkeit einer Rückwirkung nichts zu entnehmen. Es kann hier unerörtert bleiben, ob etwa den Gemeinden die Anordnung der Rückwirkung in einem Umfange, der der Vorschrift des § 62 Abs. 1 ZwStG. entsprechen würde, in einem Falle zugestanden werden könnte, bei dem dieselben Voraussetzungen gegeben wären, die, wie oben dargelegt ist, den Gesetzgeber veranlaßt haben, in wenn auch nur geringem Maße die Rückwirkung aus praktischen Gründen, zur Vermeidung einer nicht zu billigen Umgehung der Steuer, anzuordnen (§ 62 ZwStG.). Denn jene Voraussetzungen liegen hier nicht vor. Daß die Zeit zwischen der Einbringung des Antrags auf Erlassung der Steuerordnung der Beklagten und ihrer Verabschiedung und Verkündung so lang gewesen wäre, daß der Steuerordnung zur Vermeidung der Umgehung der beabsichtigten Steuer eine Rückwirkung und zwar auf etwa einundeinhalb Jahre hinaus hätte verliehen werden müssen, ist weder behauptet noch sonst ersichtlich. Eine willkürliche Erstreckung der Wirkung der Vorschrift auf längere Zeit nach rückwärts war nicht nur unbillig, sondern auch zulässig.

Die Beklagte war hiernach zur Rückzahlung der zu Unrecht erhobenen Steuer nebst Prozeßzinsen (RGG. Bd. 54 S. 27) zu verurteilen.