

---

34. 1. Welchem Staate steht das Recht zu, das Einkommen des Aktionärs aus den Aktien zu besteuern, wenn der Aktionär in einem anderen Staate des Deutschen Reiches wohnt, als in welchem die Aktiengesellschaft ihr Gewerbe betreibt?

2. Widerstreitet die gleichzeitige Besteuerung des Einkommens der Aktiengesellschaft und des Einkommens des Aktionärs aus den Aktien dem Reichsgesetze vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung?

I. Civilsenat. Ur. v. 11. Februar 1885 i. S. S. (Rl.) w. Steuerdeputation zu Hamburg (Bekl.). Rep. I. 421/84.

I. Landgericht Hamburg.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Aus den Gründen:

„Das hamburgische revidierte Gesetz, betreffend die Einkommensteuer, vom 7. März 1881 (Hamb. G.S. 1881 S. 9) bestimmt im §. 4, daß die Einkommensteuer von dem reinen Einkommen zu entrichten ist, und im Anhange zu §. 4, daß als reines Einkommen im Sinne dieses Gesetzes unter anderen gelten „die Interessen, Zinsen, Dividenden und Einnahmen von in und außerhalb Hamburg hypothecierten oder sonst ausgeliehenen Kapitalien, von Staats- und Privatobligationen jeder Art, von Aktien und Anteilen in hamburgischen und nicht-hamburgischen Unternehmungen, sowie von allen sonstigen Wertpapieren und Effekten.“

Der Kläger begehrt die Rückerstattung des Betrages, mit welchem er in Hamburg im Jahre 1883 zur Einkommensteuer hinsichtlich desjenigen Theiles seines Einkommens herangezogen worden ist, welchen er aus deutschen außerhamburgischen gewerblichen Unternehmungen als Aktionär bezieht. Er bestreitet nicht, daß die

Erhebung dieses Betrages dem angeführten Gesetze vom 7. März 1881 entspricht; er behauptet aber die Ungültigkeit der zur Anwendung gebrachten Bestimmung desselben, weil sie mit der Vorschrift des §. 3 des Reichsgesetzes vom 13. Mai 1870 (Bundesgesetzblatt 1870 S. 119) im Widerspruche stehe, welcher bestimmt:

„Der Grundbesitz und der Betrieb eines Gewerbes, sowie das aus diesen Quellen herrührende Einkommen darf nur von demjenigen Bundesstaate besteuert werden, in welchem der Grundbesitz liegt oder das Gewerbe betrieben wird.“

Ob, wenn der behauptete Widerspruch vorhanden wäre, der landesgesetzlichen Bestimmung nach Art. 2 der Reichsverfassung die Wirksamkeit abzusprechen und die erhobene Klage für begründet zu erklären, oder ob derselben bis zu ihrer nach Artt. 7, 17, 19 der Reichsverfassung zu erwirkenden Aufhebung Wirksamkeit beizumessen sein würde, kann unerörtert bleiben, weil mit dem Berufungsgerichte anzunehmen ist, daß der behauptete Widerspruch nicht besteht.

Das zunächst für das Gebiet des Norddeutschen Bundes erlassene, später auf das gesamte Gebiet des Deutschen Reiches ausgedehnte Gesetz vom 13. Mai 1870 „wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung“ richtet sich gegen diejenige Doppelbesteuerung, welche dadurch entsteht, daß dieselbe Person wegen desselben Objektes für dieselbe Zeit von mehr als einem Staate des Reiches mit direkten Staatssteuern belegt wird. Die Ausübung der Rechte, welche den Reichsangehörigen durch Art. 3 der Reichsverfassung, durch das Gesetz vom 1. November 1867 über die Freizügigkeit und die Gewerbeordnung vom 21. Juni 1869 hinsichtlich des Aufenthaltes, der Niederlassung und des Gewerbebetriebes in einem anderen als dem Heimatsstaate gewährt waren, wurde beeinträchtigt, wenn sie bei Ausübung derselben Gefahr liefen, in beiden Staaten zu den Staatssteuern herangezogen zu werden. Geschah dies, so trat eine Kollision der Steuergewalt verschiedener Staaten des Reiches zum Nachtheile des Steuerpflichtigen ein. Diesen Übelstand zu beseitigen, war der Zweck des von dem Reichstage,

vgl. Verhandlungen von 1867 Bd. 1 S. 565, 1869 Bd. 2 S. 831, angeregten Gesetzes. Als Mittel zur Erreichung dieses Zweckes diente die Beschränkung der Steuergewalt der einzelnen Staaten durch eine reichsgesetzliche Vorschrift, welche die Grenzen bestimmt, innerhalb deren jeder Staat das Besteuerungsrecht ausschließlich zu üben

berechtigt ist. Den leitenden Grundsatz enthält §. 1 a. a. D., wonach nur derjenige Bundesstaat, in welchem der zu besteuernde Deutsche seinen Wohnsitz hat, denselben zu direkten Staatssteuern heranziehen darf. Dieser Grundsatz erleidet aber Einschränkungen oder Ausnahmen, indem nach §. 3 und §. 4, auf welche §. 1 verweist, in betreff des Grundbesitzes, des Gewerbebetriebes und des Gehaltsbezuges das ausschließliche Besteuerungsrecht einem anderen Staate, als dem des Wohnsitzes, zusteht. In betreff des Grundbesitzes und Gewerbebetriebes steht dasselbe nach §. 3 a. a. D. dem Staate, in welchem der Grundbesitz liegt oder das Gewerbe betrieben wird, ausschließlich zu sowohl hinsichtlich der Steuern, welche als Grundsteuer oder Gewerbesteuer von dem Grundstücke oder Gewerbebetriebe, als derjenigen, welche als Einkommen — oder ähnliche Steuern von dem aus diesen Quellen herührenden Einkommen erhoben werden.

Wendet man diese Vorschriften auf die Besteuerung der Aktiengesellschaften an, und faßt man hierbei zunächst den Fall ins Auge, wo nach den maßgebenden Landesgesetzen nicht die Aktiengesellschaften als solche, sondern nur die Aktionäre wegen des Einkommens aus ihrem Aktienbesitze besteuert werden oder umgekehrt nur die Aktiengesellschaften der Besteuerung unterliegen, den Aktionären dagegen der Abzug der Dividenden von ihrem steuerbaren Einkommen gestattet ist,

vgl. Burkart, Die bestehenden Einkommensteuern, in Hirth's Analen des Deutschen Reiches 1877 S. 223 fg.,

so ergibt sich, daß das Recht der Besteuerung der Aktiengesellschaft als solcher, mag es sich um Gewerbesteuer oder Einkommensteuer handeln, dem Staate, in welchem dieselbe ihr Gewerbe betreibt, dagegen das Recht der Besteuerung des Aktionärs wegen seines Einkommens aus dem Aktienbesitze dem Staate, in welchem er wohnt, ausschließlich zusteht, während Gewerbesteuer von dem Aktionär wegen des Gewerbebetriebes der Aktiengesellschaft nicht erhoben werden kann. Der §. 3 des Reichsgesetzes ist auf die Besteuerung des Aktionärs wegen des Einkommens, welches er aus seinem Aktienbesitze bezieht, nicht anzuwenden, was aus folgenden Erwägungen hervorgeht.

1. Der §. 3 steht im engsten Zusammenhange mit §. 1, als nähere Ausführung des im §. 1 gemachten Vorbehaltes. Die im §. 3 enthaltenen Ausnahmen oder Einschränkungen der im §. 1 enthaltenen Regel erstrecken sich nicht weiter als die Regel, welche sie beschränken.

Die im §. 1 aufgestellte Regel betrifft aber nur gewisse Personen, indem bestimmt ist: „Ein Norddeutscher (Deutscher) darf vorbehaltlich der Bestimmungen in den §§. 3 und 4 zu den direkten Staatssteuern nur in demjenigen Bundesstaate herangezogen werden, in welchem er seinen Wohnsitz hat.“ Daher kann auch die im §. 3 enthaltene Ausnahme nur dahin verstanden werden, daß die Besteuerung einer solchen Person wegen der im §. 3 bezeichneten Objekte nur dem im §. 3 bezeichneten Staate zusteht. Handelt aber §. 3 nicht, wie man nach dem Buchstaben des Gesetzes annehmen könnte, von der Besteuerung der darin bezeichneten Objekte ohne Rücksicht auf die Personen, welchen dieselben gehören, sondern von der Besteuerung der im §. 1 bezeichneten Steuersubjekte wegen der im §. 3 bezeichneten Steuerobjekte, so ist es auch gerechtfertigt, bei der Frage, welche Objekte unter §. 3 fallen, deren Beziehung zu dem Steuersubjekte zu berücksichtigen, obgleich sie in dem Gesetze nicht ausgedrückt ist. Derjenige Teil des §. 3, welcher die Besteuerung des Grundbesitzes und Gewerbebetriebes betrifft, kann nicht anders verstanden werden, als von der Besteuerung des Grundbesitzers wegen seines Grundbesitzes, des Gewerbetreibenden wegen seines Gewerbebetriebes. Es ist daher die natürlichste Auslegung, auch den übrigen Teil des §. 3, welcher die Besteuerung des Einkommens aus Grundbesitz oder Gewerbebetrieb betrifft, in derselben Weise, nämlich von der Besteuerung des Grundbesitzers wegen seines Einkommens aus seinem Grundbesitze, des Gewerbetreibenden wegen seines Einkommens aus seinem Gewerbebetriebe zu verstehen. Der §. 3 betrifft demnach nicht dasjenige Einkommen, welches jemand aus dem Gewerbebetriebe eines anderen, etwa als Vergütung für im Gewerbe geleistete Dienste oder für zum Gewerbebetriebe eingeschossenes Kapital, sei es in Gestalt eines festen Lohnes oder Zinses oder eines nach dem Ertrage des Gewerbes wechselnden Gewinnanteiles bezieht. Wenn auch der Ertrag des Gewerbes die Mittel zur Zahlung solcher Vergütung darbietet, so erscheint doch als die Quelle derartigen Einkommens die Arbeit oder das Kapital des Empfängers, nicht der Gewerbebetrieb. Es liegt daher ein aus letzterer Quelle herrührendes Einkommen im Sinne des §. 3 nicht vor. Dies ist auch vonseiten des Bundesrates angenommen worden, welcher durch Beschluß vom 16. Oktober 1874 (Protokolle des Bundesrates 1874 S. 380) aus Anlaß einer Meinungsverschiedenheit zwischen Preußen und Hessen dem Dienstekommen des

Direktors einer gewerblichen Aktiengesellschaft die Eigenschaft eines unter §. 3 fallenden Einkommens aus Gewerbebetrieb ab sprach. In dem hierauf bezüglichen Ausschußberichte vom. 9. Oktober 1874 (Drucksachen des Bundesrates 1874 Nr. 125) ist zur Begründung dieser Entscheidung bemerkt:

„Will man nicht den §. 3 auf alles im weitesten Sinne durch eine Thätigkeit im gewerblichen Betriebe erworbene Einkommen ausdehnen — was zwar mit dem Wortlaute allenfalls vereinbar, aber der Absicht des Gesetzes ganz gewiß entgegen sein würde —, so bleibt nur übrig, die Bestimmung des §. 3 auf das Einkommen des Gewerbehalters aus seinem Gewerbebetriebe zu beschränken.“

2. Eine zu enge Bedeutung würde man dem §. 3 beilegen, wenn man unter Einkommen aus Gewerbebetrieb nur das Einkommen desjenigen verstehen wollte, welcher das Gewerbe in dem Sinne betreibt, daß er sich durch persönliche Thätigkeit an dem Gewerbebetriebe beteiligt. Vielmehr ist darunter, wie der Revisionskläger mit Recht geltend macht, das Einkommen des Unternehmers, Inhabers, Geschäftsherrn des Gewerbebetriebes zu verstehen, ohne Unterschied, ob er das Gewerbe persönlich betreibt oder durch andere betreiben läßt, ob er dasselbe allein oder mit anderen, mit eigenen oder fremden Mitteln betreibt. Als Inhaber des Gewerbebetriebes aber ist derjenige anzusehen, welcher nach außen hin als solcher auftritt oder mit anderen Worten derjenige, auf dessen Namen das Gewerbe betrieben wird. Wie er in privatrechtlicher Hinsicht Träger der durch den Gewerbebetrieb entstandenen Rechte und Verbindlichkeiten ist, so erscheint er auch in steuerlicher Hinsicht bezüglich der dem Gewerbebetriebe oder dem Einkommen aus demselben auferlegten Steuern als das pflichtige Subjekt und dem ausschließlichen Besteuerungsrechte des Staates, in welchem das Gewerbe betrieben wird, nach §. 3 unterworfen.

3. Nach den Borerörterungen unter 1 und 2 läßt sich die Frage beantworten, ob das Einkommen des Aktionärs einer gewerbliche Zwecke verfolgenden Aktiengesellschaft aus seinem Aktienbesitze als Einkommen aus Gewerbebetrieb im Sinne des §. 3 des Reichsgesetzes vom 13. Mai 1870 anzusehen sei. Dies ist zu verneinen, weil nach außen hin nicht die Aktionäre, sondern die Aktiengesellschaft als solche als Inhaber des Gewerbeunternehmens auftritt. Sie handelt unter ihrer Firma, während die Namen der Aktionäre darin nicht aufgenommen

werden dürfen (Art. 18 H.G.B.). Die Kaufmannseigenschaft, welche von der Gewerbsmäßigkeit des Betriebes von Handelsgeschäften abhängt, kommt nur der Aktiengesellschaft (Art. 5 H.G.B.), nicht den einzelnen Aktionären zu. Den Anforderungen der Gewerbeordnung hinsichtlich der bei einzelnen Gewerbszweigen erforderlichen besonderen staatlichen Genehmigung des Gewerbebetriebes ist von der Aktiengesellschaft, nicht von den Aktionären Genüge zu leisten, und bei solchen Gewerben, deren Betrieb nur im Falle des Vorhandenseins gewisser Eigenschaften physischer Personen gestattet werden soll, wird nicht darauf gesehen, ob diese Eigenschaften bei den Aktionären vorhanden sind, sondern Aktiengesellschaften die staatliche Erlaubnis versagt.

Vgl. Erkenntnis des preuß. Obergerichtes vom 16. September 1882, in dessen Entscheidungen Bd. 9 S. 286, und Erkenntnis des bayerischen Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Januar 1881 nach Landmann, Gewerbeordnung S. 44.

Bei dem Nhedereigewerbe ist die Nationalität der einer Aktiengesellschaft gehörigen Schiffe von der Staatsangehörigkeit der Aktionäre unabhängig (Reichsgesetz vom 25. Oktober 1867 §. 2 Abs. 2). Auch bei der Besteuerung des Gewerbes, mag es sich um Gewerbesteuer oder um eine Steuer von dem Einkommen aus dem Gewerbe handeln, erscheint nicht der Aktionär, sondern die Aktiengesellschaft als das steuerpflichtige Subjekt. Das Einkommen des Aktionärs von seinem Aktienbesitze, wenn es auch aus dem Ertrage des Gewerbebetriebes der Aktiengesellschaft herrührt, ist doch kein Einkommen aus seinem Gewerbebetriebe. Der Aktionär ist nicht der Gewerbeunternehmer, welcher den Unternehmergewinn bezieht, sondern ein Kapitalist, dessen Einkommen von der Aktie sich als Rente von dem der Aktiengesellschaft anvertrauten Kapital darstellt. Indem er durch Zeichnung oder Kauf der Aktie sich an dem gewerblichen Unternehmen der Aktiengesellschaft nur mit einer Vermögenseinlage beteiligt, ohne für den Zweck desselben Arbeit oder durch Einsetzung seines persönlichen Kredites eine den Betrag der Einlage übersteigende Gefahr zu übernehmen, erscheint auch die Gegenleistung, welche er hierfür von der Aktiengesellschaft empfängt, lediglich als eine Vergütung für die Überlassung des ihr anvertrauten Kapitals, deren Höhe je nach den wechselnden Jahreserträgen schwankt. Das hierin bestehende Einkommen ist in wirtschaftlicher Hinsicht auf eine Linie mit dem Einkommen zu stellen, welches der Darleher als Zins oder der stille Gesellschafter als Gewinn-

anteil aus dem im Gewerbe eines anderen angelegten Kapital bezieht. Diese Auffassung ist die im Verkehre herrschende. Sie liegt auch Steuergesetzen zum Grunde, wie z. B. dem preussischen Gesetze vom 1. Mai 1851 betreffend die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer §. 29, vgl. die Instruktion des Finanzministers vom 3. Januar 1877 im Ministerialblatt für die innere Verwaltung 1877 S. 44 flg. §. 14. Daß auch der Bundesrat bei Feststellung des — von dem Reichstage unverändert angenommenen und demgemäß zum Gesetze erhobenen — Entwurfes des Reichsgesetzes vom 13. Mai 1870 von derselben Auffassung ausgegangen ist, ergibt sich aus dem unten anzuführenden Ausschußberichte vom 21. März 1870.

Zieht man nunmehr den im Vorhergehenden unerörtert gelassenen Fall in Betracht, daß nach den maßgebenden Landesgesetzen die Aktiengesellschaften als solche wegen ihres Einkommens und daneben auch die einzelnen Aktionäre wegen des Einkommens aus ihrem Aktienbesitze besteuert werden, so ist kein Grund ersichtlich, die bisher entwickelten Grundsätze auf diesen Fall nicht in Anwendung zu bringen, wenn nicht etwa anzunehmen ist, daß eine derartige Besteuerung gegen das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 verstoße. Dies kann aber nicht angenommen werden.

Es mag dahingestellt bleiben, ob es gerechtfertigt ist, in dem erwähnten Falle von Doppelbesteuerung zu reden. Zieht man den materiellen Zweck und die wirtschaftliche Natur der Aktiengesellschaft in Betracht, so scheint sich zu ergeben, daß in der That eine Doppelbesteuerung stattfindet, indem das Interesse der Aktiengesellschaft regelmäßig mit dem Interesse der Aktionäre zusammenfällt, die erstere das Gewerbe für Rechnung des letzteren betreibt, und der Gewinn der Aktionäre aus dem gewerblichen Unternehmen der Aktiengesellschaft eine zweifache Schmälerung erleidet, wenn zunächst durch Erhebung einer Steuer von der Aktiengesellschaft der unter die Aktionäre zu verteilende Reingewinn vermindert und sodann durch Erhebung einer weiteren Steuer von den Dividenden als Bestandteil des Einkommens der Aktionäre eine nochmalige Verminderung des Gewinnes herbeigeführt wird. Zieht man dagegen die formale Organisation der Aktiengesellschaft und ihre rechtliche Natur in Betracht, so scheint geleugnet werden zu müssen, daß eine Doppelbesteuerung stattfindet, weil in Ansehung des Gesellschaftsvermögens — nicht allein in privatrechtlichen Rechtsverhältnissen,

sondern auch, wo es sich um ein Eingreifen des Staates in das Privatvermögen kraft öffentlichen Rechtes, namentlich durch Zwangsentziehung oder Besteuerung, handelt — die Aktiengesellschaft sich als ein selbstständiges Vermögenssubjekt darstellt, mithin verschiedene Personen besteuert werden, wenn einerseits der Aktiengesellschaft, andererseits den Aktionären wegen ihrer Aktien eine Steuer auferlegt wird. Es bedarf aber behufs Entscheidung der hier zu entscheidenden Frage, ob Landesgesetze, welche eine derartige Besteuerung anordnen, dem Reichsgesetze vom 13. Mai 1870 zuwiderlaufen, der Untersuchung nicht, ob der ersteren oder der letzteren Betrachtungsweise der Vorzug zu geben ist.

Denn wenn man auch annehmen wollte, daß in dem erwähnten Falle eine Doppelbesteuerung stattfinde, so ist es doch keine solche, gegen welche das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 sich richtet. Der alleinige Zweck desselben bestand darin, zu verhindern, daß durch die Ausübung der Steuergewalt mehrerer Staaten des Reiches bezüglich desselben Steuerobjektes eine doppelte Besteuerung desselben Steuerobjektes eintrete. Dagegen bezweckte das Gesetz, weder eine jede Doppelbesteuerung noch insbesondere die Besteuerung der Aktionäre neben der Besteuerung der Aktiengesellschaften zu verhindern. In der letzteren Beziehung galten zur Zeit der Entstehung des Reichsgesetzes in den einzelnen Staaten des Reiches nach den Landesgesetzen derselben sehr verschiedene Bestimmungen. Diese ungleichen Bestimmungen durch eine reichsgesetzliche zu ersetzen und einer künftigen ungleichen Behandlung der Frage durch eine reichsgesetzliche Beschränkung des Besteuerungsrechtes der einzelnen Staaten vorzubeugen, mangelte dem Reiche, wenn nicht die verfassungsmäßige Zuständigkeit, doch jeder Anlaß. Daß nicht beabsichtigt wurde, in dieser Hinsicht durch das Gesetz vom 13. Mai 1870 eine Bestimmung zu treffen, ergeben die Verhandlungen des Bundesrates über den ihm von dem Reichskanzler übergebenen und — abgesehen von den hier nicht in Betracht kommenden §§. 5. 6 — unverändert genehmigten, demnächst auch von dem Reichstage unverändert angenommene Entwurf dieses Gesetzes. Denn in dem betreffenden Ausschußberichte vom 21. März 1870 (Drucksachen des Bundesrates 1870 Nr. 44) findet sich die bei der Beratung im Bundesrate (Protokolle des Bundesrates 1870 S. 135) nicht beanstandete ausdrückliche Erklärung S. 7: „Im übrigen war man darüber einverstanden, daß die Frage, ob und inwieweit das aus dem Geschäftsbetriebe einer Aktiengesellschaft

gewonnene Einkommen außer in der Hand der Gesellschaft als solcher auch noch in der Hand der einzelnen Aktieninhaber nach dem Maße der gezahlten Dividenden besteuert werden könne, bei dem gegenwärtigen Anlasse nicht zum Austrage zu bringen sei, daß aber, wenn eine derartige Steuererhebung stattfinde, nur die von der Aktiengesellschaft als solcher entrichteten Steuern den Charakter einer Gewerbesteuer tragen, die Besteuerung der Dividenden dagegen aus dem Gesichtspunkte einer Rentensteuer zu betrachten sein würde."

Die Steuerhoheit der einzelnen Staaten ist demnach in dieser Hinsicht nach dem Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 ebenso unbeschränkt geblieben, wie sie vorher war. Die Besteuerung des Einkommens aus Aktien steht nach den obigen Ausführungen gemäß §. 1 des Reichsgesetzes ausschließlich dem Staate zu, in welchem der Aktionär seinen Wohnsitz hat, und zwar ohne eine reichsgesetzliche Beschränkung, sodaß es demselben freisteht, den Aktionär wegen dieses Einkommens auch dann zu besteuern, wenn das Einkommen der Aktiengesellschaft bereits von demselben oder von einem anderen Staate mit Steuer belegt ist. Es hat daher der hamburgische Staat, indem er durch das Gesetz vom 7. März 1881 das Einkommen von Aktien in hamburgischen oder nicht-hamburgischen Aktienunternehmungen auch für den Fall der daneben stattfindenden Besteuerung des Einkommens der Aktiengesellschaft zur Einkommensteuer heranzog, in keiner Weise gegen das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 verstoßen.

Aus diesen Gründen war — entgegen dem von demselben Kläger bezüglich des bremischen Einkommensteuergesetzes vom 29. April 1873 erwirkten, teilweise in Seuffert Archiv Bd. 37 Nr. 33 abgedruckten Erkenntnisse des vormaligen Oberappellationsgerichtes zu Lübeck vom 31. Oktober 1874 und in Übereinstimmung mit dem in den Entscheidungen des Reichsgerichtes in Strassachen Bd. 8 S. 132 veröffentlichten Urteile des dritten Strassenates des Reichsgerichtes vom 26. Februar 1883 — die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Schließlich mag bemerkt werden, daß auch in der Schweiz das Bundesgericht es abgelehnt hat, den daselbst geltenden bundesrechtlichen Grundsatz der Unzulässigkeit einer interkantonalen Doppelbesteuerung auf den Fall gleichzeitiger Besteuerung der Aktiengesellschaft und der Aktionäre wegen der Aktien in Anwendung zu bringen, solange ein

---

Verbot solcher Besteuerung durch ein hierzu erforderliches Bundesgesetz noch nicht ergangen ist.

Vgl. Urteile des Schweizer Bundesgerichtes vom 23. Mai 1879 und 28. Oktober 1881, in der amtlichen Sammlung Bd. 5 S. 153 flg. und Bd. 9 S. 636 flg.“