



Gustav Klimt
(1862 Wien–1918 Wien)
Bildnis Gertrud Loew
(Gerta Felsőványi), 1902
Öl auf Leinwand, 150 x 45,5 cm
sign. u. dat. „Gustav Klimt 1902“

Vom Künstler erworben
Sammlung Dr. Anton Loew, Wien
Sammlung Gertrud Felsőványi,
Wien
Sammlung Gustav Ucicky, Wien,
vor 1961
Privatbesitz, Wien

Lit.: Novotny und Dobai, WV
125; Natter und Frodl, S. 98 f.

GERTRUD FELSÖVÁNYI, SANATORIUMSBESITZERIN

Adresse: Wien I., Freyung 6 (Schottenstift)
 Firmensitz: Sanatorium Loew, Wien IX.,
 Mariannengasse 18, 20, 22

Gertrud „Gerta“ Felsövänyi wurde am 16. November 1883 als Gertrud Franziska Sophie Loew geboren und war die Tochter des Sanatoriumsbesitzers Dr. Anton Loew (1847–1907) und dessen Frau Sophie Franziska Unger.¹

Das Sanatorium Loew war 1859 von Gerta Felsövänyis Großvater, Dr. Heinrich Loew, in Wien II. gegründet worden. Unter ihrem Vater Anton Loew (1847–1907) wurde die Anstalt 1882 nach Wien IX., Mariannengasse 20 verlegt und systematisch nach Plänen von Leopold Schöne (1882), Ludwig Richter (1894) und Ernst von Gorthilf-Miskolczy (1906) ausgebaut. Das gesamte Areal dieses damals größten Wiener Privatkrankenhauses umfasste schließlich 11.900 Quadratmeter, von denen 4.550 verbaut waren.² Nach dem Tod des Vaters im Jahr 1907³ wurde Gertrud (damals verheiratete Eisler) Hauptaktionärin und leitende Präsidentin des überaus angesehenen Sanatoriums, bis es 1938 durch die Nationalsozialisten geschlossen wurde.

Gerta Loew heiratete 1903 den Unternehmer Dr. Johann Arthur „Hans“ Eisler (von Terramare) (1878–1938). Dieser – ein Cousin des Schriftstellers Georg Terramare [→ *Georg Terramare & Erni Terrel*] – war gemeinsam mit seinem Bruder Stephan Eisler (1883–1938) Inhaber der 1873 von deren Großvater Ignaz Eisler von Terramare (1822–1902) gegründeten (und 1938 durch die Firma Inzersdorfer „arisierten“) ersten Konservenfabrik Ig. Eisler.⁴

Die Ehe mit Eisler von Terramare dauerte nur kurz, ihre gemeinsame Tochter, Gertrude (geb. 13. März 1903), starb im Alter von zwei Jahren.⁵ Bald nach Gertrudes Tod heiratete Gerta den 1882 geborenen Industriellen Dr. Elemér (Baruch von) Felsövänyi (Sohn von Samuel Baruch von Felsövänyi und Regine Felter; Namensänderung 1913 in Felsövänyi von Felsövänyi⁶). Dieser Ehe entstammten vier Kinder.

Das detaillierte Schätzgutachten der Kunstsammlung Felsövänyi, das 1938 zum Zwecke der Vermögensanmeldung angefertigt worden war, ist im Personenakt nicht erhalten geblieben.⁷ Einziger Anhaltspunkt zu den damals erfassten Kunstgegenständen sind die nicht näher beschriebenen Sammelposten „Bilder“ im Wert von rund 30.000 Reichsmark sowie „Antiquitäten und Gobelins“ in der Höhe

1 Genealogie Eisler von Terramare, in: *Österreichisches Familienarchiv*, Bd. I (Neustadt a. d. Aisch: Verlag Degener, 1963), 25 f.

2 Felix Czeike, *Historisches Lexikon Wien in 5 Bänden* (Wien: Kremayr & Scheriau, 1992–1997).

3 TA Dr. Anton Loew, NFP, 15. Oktober 1907.

4 VA 32259, Michael Eisler-Terramare, VVSt, AdR.

5 Genealogie Eisler von Terramare, in: *Österreichisches Familienarchiv*, op. cit.

6 Freundlicher Hinweis von Georg Gaugusch.

7 VA 39219, Gertrud Felsövänyi, VVSt, AdR.

Gustav Klimt
 (1862 Wien–1918 Wien)
 Bildnis Gertrud Loew
 (Gerta Felsövänyi), 1902
 Öl auf Leinwand, 150 x 45,5 cm
 sign. u. dat. „Gustav Klimt 1902“

Vom Künstler erworben
 Sammlung Dr. Anton Loew, Wien
 Sammlung Gertrud Felsövänyi,
 Wien
 Sammlung Gustav Ucicky, Wien,
 vor 1961
 Privatbesitz, Wien

Lit.: Novotny und Dobai, WV
 125; Natter und Frodl, S. 98 f.

8 Sub Pkt. IV g), in: VA 39219, Gertrud Felsövänyi, VVSt, AdR.

von rund 18.000 Reichsmark.⁸ Nur einzelne Gemälde, die Gertrud Felsövänyi im November 1938 an die Galerie St. Lucas in Wien zur Aufbewahrung gegeben hatte, konnten namhaft gemacht werden.⁹

Ferdinand Georg Waldmüller:	Bildnis der Frau Magdalena Werner
Ferdinand Georg Waldmüller:	Bildnis des Herrn Johann Werner
Lucas von Cranach:	Gemälde
Flämischer Meister:	Heiligenbild

9 Monika Mayer, „Dossier Sammlung Gertrude von Felsövänyi“, 25. Juli 2000, BDA.

10 Erkenntnis der RK beim LG für ZRS Wien vom 28. Mai 1952, zit. nach Mayer, op. cit.

11 BM für Bildung, Wissenschaft und Kultur, *Restitutionsbericht 2000 / 2001*, S. 10 f.

12 Tobias G. Natter und Gerbert Frodl, Hrsg., *Klimt und die Frauen*, Ausstellungskatalog, Österreichischen Galerie Belvedere (Wien: Köln: DuMont, 2000). Zur Kunstsammlung Anton Löw, siehe auch: Theodor v. Frimmel, *Lexikon der Wiener Gemäldesammlungen*, Buchstabe G bis L (München: Georg Müller Verlag, 1914), S. 564 f.

13 „Wiener Privatsammlung von Werken Gustav Klimt: Die Wohnung des Regisseurs G. Ucicky in der Strudelhofgasse“, in: *Alte und moderne Kunst: Österreichische Zeitschrift für Kunst, Kunsthandwerk und Wohnkultur*, 2. Jg. März 1957, Heft 2: 13–16. Siehe auch: Schärzliste Hans Enzinger, Wien 14. Oktober 1961, in: *Verl. GZ 10 A 343 / 61*, Gustav Ucicky, BG Innere Stadt.

14 Gespräch Antony Felsövänyi mit Hubertus Czernin, 1999.

15 US Social Security Death Index.

Die zwei Waldmüller-Gemälde verkaufte die Galerie Wolfrum im Mai 1939 unmittelbar nach Gerta Felsövänyis Flucht in die USA; die Österreichische Galerie, ihre Rückstellung wurde 1952 von der Rückstellungskommission beim Landesgericht Wien abgelehnt. Der Beirat der Bundesministerin Elisabeth Gehrler wies im Jahr 2000 die Restitution der beiden Porträts unter Berufung auf die vorangegangene rechtskräftige Entscheidung der Rückstellungskommission zurück.¹¹

Ebenfalls aus der Sammlung bekannt ist das 1902 entstandene Bildnis Gertrud Loew (Gerta Felsövänyi) von Gustav Klimt. Dass Gertrud Felsövänyi noch vor ihrer ersten Hochzeit im Jahr 1902 von Klimt porträtiert worden war, kam daher, dass ihr Vater Anton Loew zu dessen Patienten auch Gustav Klimt gehörte, begeisterter Sektionist war.¹² Das Bild gelangte nach dem „Anschluss“ und der Flucht der Familie aus Österreich in den Besitz des UFA-Filmregisseurs Gustav Ucicky, Sohn Klimts aus dessen Beziehung mit dem Prager Modelldarstellerin Maria Ucicka. In Ucickys Wiener Wohnung verblieb es auch nach dessen Tod im Jahr 1961.¹³ Gerta Felsövänyis in Kalifornien lebender Sohn erinnert sich, dass ihm das Gemälde in den sechziger Jahren angeboten worden war, er aber das Bildnis seiner Mutter mangels finanzieller Mittel nicht hatte rückerwerben können.¹⁴

Gerta Felsövänyi verstarb im März 1964 in Kalifornien.¹⁵

k.⁸ Nur einzelne Gemälde, die Gertrud
38 an die Galerie St. Lucas in Wien zur
e, konnten namhaft gemacht werden:⁹

zu Magdalena Werner
Herrn Johann Werner

de verkaufte die Galerie Wolfrum im
Gerta Felsövänyis Flucht in die USA an
ihre Rückstellung wurde 1952 von der
im Landesgericht Wien abgelehnt.¹⁰
rin Elisabeth Gehrler wies im Jahr 2001
rträts unter Berufung auf die vorange-
heidung der Rückstellungskommission

ekannt ist das 1902 entstandene Bild-
övänyi) von Gustav Klimt. Dass Gert-
r ersten Hochzeit im Jahr 1902 von
kam daher, dass ihr Vater Anton Loew,
tav Klimt gehörte, begeisterter Seces-
nach dem „Anschluss“ und der Flucht
en Besitz des UFA-Filmregisseurs Gus-
essen Beziehung mit dem Prager Mo-
s Wiener Wohnung verblieb es auch
¹³ Gerta Felsövänyis in Kalifornien le-
ss ihm das Gemälde in den sechziger
er aber das Bildnis seiner Mutter man-
tte rückerwerben können.¹⁴
i März 1964 in Kalifornien.¹⁵



Ferdinand Georg Waldmüller (1793 Wien–1865 Baden)
Porträt Johann Werner; Porträt Magdalena Werner, geb. Holzinger, 1835
Öl auf Leinwand, jeweils 63,5 x 51 cm
sign. r. o. „Waldmüller 1835“

Carl Moll, Wien
Sammlung Dr. Anton Loew, Wien
Sammlung Gertrud Felsövänyi, Wien, bis 1938
Galerie Wolfrum, Wien
Österreichische Galerie, Wien, seit Mai 1939, Inv. Nr. 3661 und 3660

Ausst.: *Neuerwerbungen*, Österreichische Galerie, Wien, 1940, Nr. 28 und 27; *Waldmüller
Gedächtnisausstellung*, Österreichische Galerie, Wien, 1943, Nr. 11 und 9; *Kunstforum Wien*,
1990, Nr. 42 und 43, Tafel 33 und 32; *Museum Carolino Augusteum*, Salzburg, 1993, Nr. 23
und 22

Lit.: Roessler und Pisko, Nr. 106; Feuchtmüller (1996), WV 460 und 461

Rechtsgeschichtliches und juristisches Gutachten

**Diskriminierende Steuern
und Steuerpraxis im Nationalsozialismus,
ihr Zusammenhang mit Vermögensentziehungen
und Rückstellungen und der Naturalrestitution nach
dem Entschädigungsfondsgesetz**

erstellt im Auftrag der Israelitischen Kultusgemeinde
von

Univ.-Prof. Dr. Franz-Stefan Meissel
Rechtswissenschaftliche Fakultät, Universität Wien*

Dr. Ronald Faber, LL.M. (Yale)
Verfassungsrechtlicher Mitarbeiter am VfGH*

Dezember 2005

* Das Gutachten gibt ausschließlich die persönliche Meinung der Autoren wieder.

008447

P8447

Inhaltsverzeichnis

1. Problemstellung und Untersuchungsgegenstand	3
2. Forschungsstand	5
3. Diskriminierende Steuern und Steuerpraxis in der NS-Zeit.....	5
3.1. Die Einführung des reichsdeutschen Steuerrechts in Österreich	5
3.2. Anti-jüdische Steuergesetze	6
3.3. Rechtsanwendung nach nationalsozialistischer Weltanschauung (§ 1 SteueranpassungsG)	12
3.4. Die Rechtsprechung zu § 1 SteueranpassungsG.....	16
3.5. Die Steuerpraxis der Finanzverwaltung	19
3.6. Der Verlust eines effektiven Rechtsschutzes	20
4. Diskriminierende Steuern und Steuervorschreibungen und ihr Zusammenhang mit Vermögensentziehungen.....	23
5. Die Behandlung von NS-Steuern im Rückstellungsrecht.....	32
5.1. Allgemeines: Rechtsüberleitung im Steuerrecht.....	32
5.2. Diskriminierende Steuervorschreibungen als Vermögensentziehung.....	37
5.3. Die abgabenrechtlichen Regelungen der Rückstellungsgesetze.....	39
5.3.1. § 9 Abs 1 Drittes RStG: JUVA und Reichsfluchtsteuer.....	40
5.3.2. § 9 Abs 2 Drittes RStG: Alle anderen Abgaben und Steuerstrafen	41
5.3.3. Die Lückenhaftigkeit des § 9 Drittes RStG.....	46
5.3.4. Zusammenfassung	49
5.4. Zusammenhang des steuerbezogenen mit dem übrigen Rückstellungsregime	52
6. Folgerungen für das Entschädigungsfonds-G	57
6.1. Rekapitulation des rechtsgeschichtlichen Hintergrunds.....	57
6.2. Rechtliche Qualifikation von NS-Steuervorschreibungen in Verfahren nach dem EF-G.....	59

008448

P8448

1. Problemstellung und Untersuchungsgegenstand

Im Zusammenhang mit Rückstellungsverfahren sowie mit Anträgen nach dem EntschädigungsfondsG (EF-G) stellt sich verschiedentlich die Frage, wie die **Vorschreibung von Steuern und Abgaben¹ an politisch Verfolgte durch die NS-Behörden** historisch und rechtlich zu beurteilen ist.

In den Rückstellungsverfahren wurde von Seiten der Rückstellungspflichtigen häufig argumentiert, dass die Begleichung von Steuerschulden in keinerlei Zusammenhang mit der NS-Machtergreifung zu sehen sei und folglich durch Steuerschulden motivierte Veräußerungen auch nicht als Vermögensentziehungen im Sinne der Rückstellungsgesetze zu qualifizieren seien. Bei einer festgestellten Vermögensentziehung stellte sich wiederum die Frage, ob jener Teil des Kaufpreises, der von den geschädigten Eigentümern zur Begleichung von Steuerschulden verwendet wurde, „zur freien Verfügung gelangt“ war oder nicht, was für die Frage der Rückabwicklung (insb des **Kaufpreises**) erhebliche Bedeutung hat.

Bekannt ist, dass das NS-Steuerrecht **Sondersteuern** kannte, die das Ziel hatten Juden (und andere verfolgte Gruppen) zu diskriminieren, so etwa die Judenvermögensabgabe oder die speziell gegen die jüdische Bevölkerung angewandte Reichsfluchtsteuer. Dass die Vorschreibung und Eintreibung solcher diskriminierender Abgaben spezifisch nationalsozialistische Maßnahmen der Verfolgung dargestellt haben, ist unbestritten. Weitgehend unbestritten sind auch die Folgerungen, die sich daraus für das Rückstellungsrecht ergeben: Weder kann die Bezahlung der Judenvermögensabgabe oder der Reichsfluchtsteuer als „unabhängig von der NS-Machtergreifung“ angesehen werden, noch können solche Zahlungen aus heutiger Sicht als „zur freien Verfügung“ der geschädigten Eigentümer qualifiziert werden.

¹ Die Begriffe werden hier – sofern es sich nicht um Gesetzesbegriffe handelt – synonym verwendet.

Wie aber sind „sonstige“ Steuerpflichten, die in der NS-Zeit entstanden bzw eingetrieben wurden, zu beurteilen? Ist das übrige, **formell nicht diskriminierende** Steuerrecht der NS-Zeit als gleichsam „neutrales Rechtsgebiet“ anzusehen, weil Steuern an das Einkommen, den Gewinn, das Vermögen, den Umsatz anknüpfen, und es sich dabei um wirtschaftliche und nicht um politische Begriffe handelt?²

Ausgehend von diesen Überlegungen soll in diesem Gutachten folgenden Fragen aus historischer und rechtlicher Sicht nachgegangen werden:

- Welche steuerlichen Sondervorschriften für Juden und andere politisch Verfolgte enthielt das NS-Steuerrecht?
- Wie sah die NS-Steuerpraxis, insb gegenüber politisch Verfolgten aus?
- Lassen sich ursächliche Zusammenhänge zwischen Steuervorschreibungen und Vermögensentziehungen nachvollziehen?
- Welche Regelungen des NS-Steuerrechts wurden in den Rechtsbestand der Republik Österreich übernommen?
- Wirkten Steuervorschreibungen aus der NS-Zeit in der Zweiten Republik weiter?
- Inwieweit erfolgte eine Abgeltung in der NS-Zeit geleisteter diskriminierender Steuern?
- In welcher Weise wurden solche Steuervorschreibungen im Zuge von Rückstellungsverfahren berücksichtigt?
- Welche Auswirkungen können diese Steuervorschreibungen für die Frage der extremen Ungerechtigkeit iSd EF-G haben?

² Siehe für eine solche Argumentation noch aus jüngerer Zeit zB *Tipke*, Über die Juden-Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, BB 1993, 1813 (1813): „Es gibt kein Einkommen, keinen Gewinn, kein Vermögen, keinen Umsatz im nationalsozialistischen oder sonst im ideologischen Sinne. Eine Buchführung, eine Bilanz kann gemessen am Bilanzzweck richtig oder falsch sein, sie kann aber nicht nationalsozialistisch, antifaschistisch oder demokratisch sein.“

2. Forschungsstand

Steuerrecht und Steuerpraxis haben in der zeitgeschichtlichen wie der rechtshistorischen Forschung zur NS-Zeit eine vergleichsweise geringe Beachtung gefunden.³ Durch die Forschungen der Österreichischen Historikerkommission sind die Finanzbehörden als zentrale staatliche Akteure von Vermögensentziehungen und Rückstellungen zwar erstmals näher beleuchtet worden,⁴ eine breitere **Aufarbeitung der nationalsozialistischen Steuer- und Abgabenpraxis**, die für die oben angeführten Fragen aufschlussreich wäre, **fehlt** aber – selbst unter Einbeziehung der Forschungen der Historikerkommission⁵ – **ebenso wie** eine umfassende **Analyse der Restitution des nationalsozialistischen Steuer(un)rechts** nach 1945. Die folgende Untersuchung stützt sich daher auf die einschlägigen Rechtsvorschriften sowie auf die Verwaltungspraxis, wie sie in der (zT auf Deutschland bezogenen) Literatur und in publizierten Entscheidungen dokumentiert ist.

3. Diskriminierende Steuern und Steuerpraxis in der NS-Zeit

3.1. Die Einführung des reichsdeutschen Steuerrechts in Österreich

Während der Besetzung Österreichs durch das nationalsozialistische Deutsche Reich wurde – von wenigen Ausnahmen abgesehen (Rennwett-, Lotterie- und Gerichtsgebühren) – schrittweise das **gesamte reichsdeutsche Steuer- und Abgaben-**

³ So wurde in Deutschland noch 1993 kritisiert, dass etwa im Gegensatz zur Zivilistik "die Verstrickung der Rechtsprechung des [Reichsfinanzhofes] mit der nationalsozialistischen Ideologie nicht aufgearbeitet" und scheinbar "tabuisiert" worden sei; *Felix*, Der Reichsfinanzhof im "Dritten Reich", die jüdischen Deutschen und die unbegrenzte Auslegung, BB 1993, 1297 (1297). Ähnlich *Kumpf*, Die Finanzgerichtsbarkeit im Dritten Reich, in: *Diestelkamp/Stolleis*, Justizalltag im Dritten Reich (1988) 81 (81).

⁴ Siehe insb *Böhmer/Faber*, Die österreichische Finanzverwaltung und die Restitution entzogener Vermögen 1945 bis 1960 (2003).

⁵ Mit den steuerlichen Aspekten von Rückstellungen, die nicht Gegenstand dieses Gutachtens sind, beschäftigt sich *Tanzer*, "Arisierte" Vermögenswerte im Steuerrecht der Zweiten Republik (2004); zusammenfassend *Jablonek et al*, Schlussbericht der Historikerkommission der Republik Österreich. Vermögensentzug während der NS-Zeit sowie Rückstellungen und Entschädigungen seit 1945 in Österreich (2003) 430 ff.

recht in Österreich eingeführt.⁶ Das bisherige österreichische Abgabenrecht, das über weite Bereiche (insb was das Verfahrens- und Organisationsrecht betraf) lediglich in Ministerialerlässen geregelt war, wurde fast vollständig verdrängt.⁷

Die österreichischen Finanzbehörden wurden in die reichsdeutsche Finanzverwaltung eingegliedert.⁸ Die oberste Leitung in fachlicher und dienstlicher Hinsicht stand dem Reichsfinanzminister in Berlin zu. Ihm unterstanden die Oberfinanzpräsidenten, die an die Stelle der Mittelbehörden der österreichischen Finanzverwaltung, die Finanzlandesdirektionen, traten.⁹ Ihnen untergeordnet waren die Finanzämter.¹⁰ Oberstes Steuergericht, auch für das Gebiet des ehemaligen Österreichs, war der Reichsfinanzhof in München.

3.2. Anti-jüdische Steuergesetze

a) Wie in allen Rechtsgebieten wurden während der NS-Herrschaft auch auf dem Gebiet des Steuer- und Abgabenrechts steuerliche Sonderregeln betreffend Juden und andere verfolgte Bevölkerungsgruppen erlassen. Der NS-Staat legte ein dichtes Netz aller nur denkbaren Sondermaßnahmen gegen Juden über das gesamte Steuer- und Abgabenrecht. Dieses von vornherein auf Diskriminierung angelegte Sondersteuerrecht lässt sich in drei Gruppen unterteilen: Erstens, eigene, nur Juden betreffende Steuern und Abgaben (Sondersteuern ieS); zweitens, Juden belas-

⁶ Ondraczek, Die Austrifizierung des Abgabenrechtes. Ein geschichtlicher Rückblick, JBI 1959, 357 (357 FN 4) spricht von 26 als solche ausdrücklich bezeichnete und nummerierte Einführungsverordnungen; siehe auch Voß, Steuern im Dritten Reich. Vom Recht zum Unrecht der Herrschaft des Nationalsozialismus (1995) 20 ff.

⁷ Ondraczek, JBI 1959, 358.

⁸ Die Eingliederung erfolgte schrittweise; vgl die Entwicklung bei Pfeifer, Die Ostmark (1941) 325 ff und Groth in Pfundtner/Neubert, Das Neue Deutsche Reichsrecht. Ausgabe Österreich V a 1, 9 ff. Ihre – hier beschriebene - endgültige Gestalt erlangte die Finanzverwaltung durch die Verordnung über die Gliederung der Reichsfinanzverwaltung im Land Österreich v 4.6.1938, dRGBl I 637 (GBIÖ 1938/207), und die Verordnung über die Amtsbezirke der Oberfinanzpräsidenten in der Ostmark und im Reichsgau Sudetenland v 5.7.1939, dRGBl I 1305 (GBIÖ 1939/934).

⁹ Oberfinanzpräsidenten wurden für die Oberfinanzbezirke Wien (Reichsgau Wien), Niederdonau (Reichsgau Niederdonau), Oberdonau (Reichsgau Oberdonau), Innsbruck (Reichsgau Salzburg und Tirol mit Vorarlberg) und Graz (Reichsgau Steiermark und Kärnten) geschaffen.

¹⁰ Vgl die Aufstellung der Finanzämter und ihre Zuständigkeiten bei Mannlicher (Hrsg), Wegweiser durch die Verwaltung (1942) 553 f.

tende Sonderbestimmungen zu allgemeinen Steuern; drittens, der Ausschluss von Steuerbegünstigungen aller Art. Im Folgenden wird nur ein kurzer Überblick über diese Maßnahmen gegeben.¹¹ Es soll damit – insbesondere was die zweite und dritte Gruppe betrifft – die nach wie vor anzutreffende¹² **Behauptung widerlegt** werden, beim Steuer- und Abgabenrecht der NS-Zeit handle es sich um ein **vergleichsweise „neutrales“ Rechtsgebiet**. Das Steuerrecht des NS-Staates wurde in gleichem Maß wie alle anderen Rechtsgebiete „als Instrument der Diskriminierung bestimmter Bevölkerungsgruppen“ genutzt.¹³

b) Allgemein bekannt sind die Juden betreffenden **Sondersteuern**,¹⁴ die von den allgemeinen Finanzbehörden eingehoben wurden.¹⁵

Im Anschluss an das Pogrom vom 9. und 10. November 1938, die sog Reichskristallnacht, wurde den Juden in ihrer Gesamtheit die Zahlung einer einmaligen Vermögensabgabe von einer Milliarde Reichsmark auferlegt (**Judenvermögensabgabe – JUVA**). Alle Juden hatten diese Abgabe in der Höhe von 20 vH (später 25 vH) des Gesamtwertes ihres angemeldeten Vermögens zu entrichten.¹⁶

Ein zentrales steuerliches Verfolgungsinstrument der Nationalsozialisten gegen die jüdische Bevölkerung war die – ursprünglich in der Weimarer Republik einge-

¹¹ Eine anschauliche chronologische Übersicht liefern *Meinl/Zwilling*, *Legalisierter Raub. Die Ausplünderung der Juden im Nationalsozialismus durch die Reichsfinanzverwaltung in Hessen* (2004) 124 ff; ausführlich *Vofß*, *Steuern* 145 ff.

¹² Siehe FN 2.

¹³ *Vofß*, *Steuern* 241.

¹⁴ Siehe zur sog „Passumlage“ als einer weiteren diskriminierenden Abgabe *Jablonek et al*, *Schlussbericht der Historikerkommission der Republik Österreich. Vermögensentzug während der NS-Zeit sowie Rückstellungen und Entschädigungen seit 1945 in Österreich* (2003) 130.

¹⁵ Zuständig für die Einhebung der Reichsfluchtsteuer war ausschließlich das Finanzamt Wien Innere Stadt-Ost, die JUVA wurde von den einzelnen Finanzämtern eingehoben, die Sozialausgleichsabgabe gemeinsam mit der Lohnsteuer; siehe *Böhmer*, *Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und das Burgenland*, in *Böhmer/Faber*, *Finanzverwaltung* 151 (232 f).

¹⁶ Verordnung über eine Sühneleistung der Juden deutscher Staatsangehörigkeit v 12.11.1938, dRGBI I 1579 (GBIÖ 1938/612), und die dazu ergangenen Durchführungsverordnungen v 21.11.1938, dRGBI I 1638 (GBIÖ 1938/612), und v 19.10.1939, dRGBI I 2059. Zur JUVA siehe zB *Tanzer*, *Steuerrecht im nationalsozialistischen Staat*, in: *U. Davy et al* (Hrsg), *Nationalsozialismus und Recht* (1988) 331 (342 f); *Vofß*, *Steuern* 149 ff, 182; als zeitgenössische Quelle die kommentierte Gesetzesausgabe in *Pfundtner/Neubert* (Hrsg), *Das neue Deutsche Reichsrecht. Ausgabe Österreich V a 7*; zum Steueraufkommen *Jablonek et al*, *Schlussbericht* 128.

führte – **Reichsfluchtsteuer**. Wer aus dem Deutschen Reich auswanderte – und das hieß nach der Machtübernahme der Nationalsozialisten auch: wer zur Auswanderung gezwungen wurde –, musste eine Abgabe von einem Viertel seines Vermögens leisten.¹⁷

Schließlich mussten Polen (ab 1. August 1940) und Juden (ab 1. Jänner 1941) eine **Sozialausgleichsabgabe** abführen. Es handelte sich dabei um einen Zuschlag zur Einkommens- bzw Lohnsteuer in Höhe von 15 vH ihres Einkommens.¹⁸

c) Die rassistisch motivierte Verfolgung der Juden schlug sich auch in **Verschärfungen bei den allgemeinen Steuern** nieder. Diese reichten vom Einkommenssteuerrecht, wo Juden von den Kinderermäßigungen und der Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen wegen Aufwendungen für Juden ausgeschlossen waren und grundsätzlich in die höchste Steuergruppe fielen, über die Streichung aller Sonderausgaben bei der Veranlagung bis zu Verschärfungen bei der Erbschafts- und Vermögenssteuer.¹⁹ Zur Illustration: Die Abgabenbelastung mit der verschärften Einkommenssteuer und der Sozialausgleichsabgabe schlug sich für eine jüdische Familie mit drei Kindern und einem jährlichen Einkommen von 4.000 RM in einer Steuerlast von 1.450 RM nieder, während bei einer nicht-jüdischen Familie unter sonst gleichen Verhältnissen bloß Steuern in der Höhe von 168 RM anfielen.²⁰

¹⁷ Vierte Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen und zum Schutz des inneren Friedens v 8.12.1931, dRGBl I 699 (in Österreich eingeführt durch die Erste Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften im Lande Österreich v 14.4.1938, dRGBl I 389) und zahlreiche nachfolgende Novellierungen. Zur Anwendung der Reichsfluchtsteuer-Vorschriften in der NS-Zeit siehe *Mußgnug*, Die Reichsfluchtsteuer (1993) 30 ff; zum Diskriminierungscharakter der Reichsfluchtsteuer insb *Tarrab-Maslato*n, Rechtliche Strukturen der Diskriminierung der Juden im Dritten Reich (1993) 235 ff; zur Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs *Voß*, Steuern 212 ff; zum Steueraufkommen *Jablone*r et al, Schlussbericht 128 f.

¹⁸ Verordnung über die Erhebung einer Sozialausgleichsabgabe v 5.8.1940, dRGBl I 1077; Zweite Verordnung zur Durchführung der Verordnung über die Erhebung einer Sozialausgleichsabgabe v 24.12.1940, dRGBl I 1666. Zur Sozialausgleichsabgabe siehe zB *Jablone*r et al, Schlussbericht 130 f; *Tanzer*, Steuerrecht 341; *Voß*, Steuern 157 f, 182.

¹⁹ Siehe bloß *Mannlicher*, Wegweiser 217 unter dem Stichwort „Juden – Besteuerung“.

²⁰ *Voß*, Steuern 158.

d) Schließlich waren Juden von einer ganzen Reihe **steuerlicher Vergünstigungen ausgenommen**. Insbesondere wurden die allgemeinen Begriffsbestimmungen für **steuerbegünstigte Zwecke** (Gemeinnützigkeit, Mildtätigkeit und kirchliche Zwecke) neu gefasst und "schärfer als bisher auf das **nationalsozialistische Gedankengut ausgerichtet**".²¹ Als „gemeinnützig“ wurde nur noch eine Tätigkeit anerkannt, die dem Wohl der deutschen Volksgemeinschaft nutzte, sodass jüdischen Vereinen der Status der Gemeinnützigkeit abgesprochen wurde.²² Als steuerbegünstigte „mildtätige“ Zuwendungen galten nur mehr solche, die an bedürftige deutsche Volksgenossen geleistet wurden, somit keine Zuwendungen an bedürftige Juden.²³ Steuervergünstigungen für kirchliche Zwecke wurden nur noch gewährt, wenn es sich um die Förderung einer christlichen Religionsgesellschaft des öffentlichen Rechts handelte, sodass die jüdischen Kultusgemeinden von solchen Vergünstigung nunmehr ausgeschlossen waren.²⁴

In einer Vielzahl von weiteren Fällen wurden Juden quer durch das gesamte Steuer- und Abgabenrecht von Steuerbefreiungen, -begünstigungen und -ermäßigungen ausgeschlossen. Die Reichsabgabenordnung ermächtigte den **Reichsfinanzminister**, neben den Durchführungsverordnungen auch Vorschriften zur Ergänzung der Steuergesetze zu erlassen. Insbesondere konnte er auf Grundlage einer **völlig undeterminierten Verordnungsermächtigung** den Umfang von Befreiungen, Steuerermäßigungen und Steuerbegünstigungen näher bestimmen.²⁵ Davon wurde mittels Runderlassen, die zumeist nur im Reichssteuerblatt veröffentlicht wurden, von der Finanzverwaltung und dem Reichsfinanzhof aber wie geltendes Recht behandelt wurden,²⁶ überreicher Gebrauch gemacht. Ungeachtet der hier dargestellten allgemeinen steuerlichen Maßnahmen ist für den jeweiligen

²¹ *Mußfeld in Pfundtner/Neubert* (Hrsg), Das neue Deutsche Reichsrecht V a 8, 2a (43).

²² § 17 Abs 1 und 2 SteueranpassungsG. Davor hatte eine Förderung des allgemeinen Besten genügt; siehe *Voß*, Steuern 95, 145, 218 f.

²³ § 18 Abs 1 SteueranpassungsG sowie § 1 Abs 1 Z 2 Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes v 16.12.1941, abgedruckt bei *Pfundtner/Neubert* (Hrsg), Das neue Deutsche Reichsrecht V a 8, 2a (44); siehe dazu *Voß*, Steuern 145, 219.

²⁴ § 19 Abs 1 SteueranpassungsG; siehe dazu *Voß*, Steuern 95 f.

²⁵ § 12 Abs 1 Reichsabgabenordnung; siehe dazu *Voß*, Steuern 96 f.

²⁶ *Voß*, Steuern 75.

Einzelfall daher immer auch die Möglichkeit einer lediglich auf Verwaltungsebene angeordneten einschlägigen Vorgangsweise der Finanzbehörden in Betracht zu ziehen. In diesem Sinn hat auch die Lehre darauf hingewiesen, dass sich die Umgestaltung des Steuerrechts im nationalsozialistischen Staat „nicht in erster Linie über eine Änderung der Steuergesetze, sondern über Verordnungen, Richtlinien, Erlasse und Verfügungen der Finanzverwaltung“ vollzog.²⁷

Beispielhaft für diese „unterschwellige“ Regelungstätigkeit soll hier der **Ausschluss von Juden von einer allgemeinen Steueramnestie**, die kurz nach dem „Anschluss“ für das Gebiet des ehemaligen Österreich gewährt wurde, angeführt werden. Mit Runderlass vom 4. Juni 1938²⁸ ordnete der Reichsminister der Finanzen an, dass rechtskräftige Veranlagungen auf dem Gebiet der direkten Steuern und der Warenumsatzsteuer für die Jahre 1936 und die Vorjahre zugunsten des Steuerpflichtigen in der Regel nicht zu berichtigen waren, auch wenn die Voraussetzungen für eine Nachtragsveranlagung gegeben waren. Diese Vergünstigungen wurden nur gewährt, wenn noch kein Berichtigungsverfahren im Gang war und der Steuerpflichtige für das Jahr 1937 eine richtige Steuererklärung abgegeben hatte oder wenigsten nach besten Kräften an einer zutreffenden Veranlagung für dieses Jahr mitgewirkt hatte.²⁹ Wenn von einer Berichtigung abgesehen wurde, sollte auch eine Untersuchung wegen des Verdachts einer Steuerzuwiderhandlung nicht eingeleitet werden.³⁰ Ausdrücklich bestimmte der Runderlass jedoch, **dass Juden und jüdischen Unternehmen diese Vergünstigungen „nicht gewährt“ wurden**, während Anträge von Personen, die durch ihr Eintreten für die nationalsozialistische Bewegung Schaden erlitten hatten, besondere Berücksichtigung verdienen sollten.³¹

²⁷ Kumpf, Finanzgerichtsbarkeit 89.

²⁸ Reichssteuerblatt v 7.6.1938, 561, Nr 452.

²⁹ Punkt 1. des Runderlasses.

³⁰ Punkt 2. des Runderlasses.

³¹ Punkt 3.2. und 3.3. des Runderlasses.

e) Um das Bild der steuerlichen Regelungen des NS-Staates im Zusammenhang mit der Verfolgung seiner Opfer zu vervollständigen sind schließlich jene Abgaben zu erwähnen, die in unmittelbarem Konnex mit einer Vermögensentziehung eingehoben wurden.

Mit der Verordnung über den Einsatz des jüdischen Vermögens vom 3. Dezember 1938³² wurde die sog **Arisierungsaufgabe (Arisierungsabgabe)** eingeführt,³³ die nachträglich auch für die unmittelbar nach dem „Anschluss“ stattgefundenen sog wilden Arisierungen vorgeschrieben werden konnte.³⁴ Die mit dieser Verordnung eingeführte Genehmigungspflicht für – auch zwangsweise durchführbare – Arisierungsgeschäfte sah vor, dass die Genehmigung unter der Auflage erteilt werden konnte, dass der Erwerber eine Geldleistung („Ausgleichszahlung“) an das Reich zu erbringen hatte, die in der Regel 70 vH des sog Arisierungsgewinns betrug.³⁵ Diese war von den Finanzämtern wie eine **Reichssteuer** einzuziehen.³⁶ Nach den gesetzlichen Bestimmungen war an sich der Erwerber, also der Ariseur, zur Leistung dieser Abgabe verpflichtet, doch ist in Einzelfällen auch diese Belas-

³² dRGI I 1709.

³³ Siehe dazu *Klein in Heindl/Loebenstein/Verosta* (Hrsg), *Das Österreichische Recht V y 1*, 24 ff; zum Aufkommen siehe *Jablonek et al*, *Schlussbericht* 129.

³⁴ Verordnung des Reichsstatthalters (österreichische Landesregierung) über Ausgleichszahlungen bei bereits durchgeführten Arisierungen v 29.3.1939, *GBIÖ* 1939/388. Mit der Verordnung über die Nachprüfung von Entjudungsgeschäften v 10.6.1940, dRGI I 891, wurde die Vorschreibung einer Arisierungsaufgabe rückwirkend von der Genehmigungspflicht des Arisierungsgeschäfts entkoppelt.

³⁵ § 15 Abs 1 Verordnung über den Einsatz des jüdischen Vermögens. Die Grundsätze für die Bemessung der Arisierungsaufgabe wurden in einem Durchführungserlass festgelegt: Die Zurückdrängung der Juden aus dem Wirtschaftsleben hätte zu einem Wertverfall der jüdischen Betriebe geführt. „Es besteht kein Anlass, dem jüdischen Veräußerer einen Preis zu bezahlen, der über diesem augenblicklichen Wert des Betriebes liegt.“ Mit der Überführung in arischen Besitz steige aber der Wert des Unternehmens wieder an. Die Arisierungsaufgabe sollte 70 vH dieses „Mehrwertes“, also des Unterschiedes zwischen dem von der Vermögensverkehrsstelle festgesetzten Kaufpreis und dem tatsächlichen Verkehrswert betragen; siehe *Rkv 3/49 = EvBl 1949/166*; *OGH EvBl 1949/373*; *Pfundtner/Neubert* (Hrsg), *Das neue Deutsche Reichsrecht*. Ausgabe Österreich I-II f 3, 26.

³⁶ § 1 Abs 1 Zweite Verordnung zur Durchführung der Verordnung über den Einsatz des jüdischen Vermögens v 18.1.1940, dRGI I 188.

tung nachweislich auf die jüdischen Eigentümer abgewälzt worden, wie etwa in dem der Entscheidung der Schiedsinstanz Nr 24/2005 zugrunde liegende Fall.³⁷ Jedenfalls vom (jüdischen) Veräußerer zu leisten war die **Wertzuwachsabgabe bzw -steuer**, die bei der Veräußerung von Liegenschaften anfiel,³⁸ und in der Praxis unmittelbar aus dem Kaufschilling beglichen wurde. An und für sich knüpfte die (nicht auf Juden beschränkte) Wertzuwachsabgabe bzw -steuer an die Wertsteigerung an, die das veräußerte Grundstück in einem bestimmten Zeitraum erfahren hatte.³⁹ Freilich ging auch hier die nationalsozialistische Steuerpraxis ausdrücklich von einer Anwendung des § 1 SteueranpassungsG (dazu sogleich ausführlich unten 3.3.) auf die Vorschreibung der Wertzuwachssteuer aus,⁴⁰ womit der Verdacht einer diskriminierenden Anwendung zulasten von Verfolgten des NS-Regimes einhergeht.

3.3. Rechtsanwendung nach nationalsozialistischer Weltanschauung (§ 1 SteueranpassungsG)

a) Von überragender Bedeutung für das Steuerrecht des Dritten Reiches war jedoch § 1 SteueranpassungsG. Das SteueranpassungsG v 16. Oktober 1934⁴¹ bildete das „Grundgesetz“⁴² der nationalsozialistischen Steuerreform, mit der das Steuerrecht für die wirtschafts-, sozial-, bevölkerungs- und rassepolitischen Vorstellungen des nationalsozialistischen Staates funktionalisiert wurde. Das Steueran-

³⁷ In dem Bescheid über die Genehmigung des Arisierungsgeschäftes wurde unter ausdrücklicher Berufung auf § 15 Abs 1 der Verordnung über den Einsatz des jüdischen Vermögens "dem Verkäufer aufgetragen, den Betrag RM 3.583.30 als Ausgleichsumlage zugunsten des Deutschen Reiches innerhalb 3 Wochen an das zuständige Finanzamt einzuzahlen"; Schiedsinstanz für Naturalrestitution, Entscheidungsnummer 24/2005 Rz 49. (Dass die Ausgleichszahlung im Berufungsweg aufgehoben wurde, tut hier nichts zur Sache, weil die Aufhebung nur aus spezifischen, die Auswanderungsaktion "Gildemeester" betreffenden Gründen des Einzelfalls erfolgte; siehe aaO Rz 52.)

³⁸ Verordnung über die Wertzuwachssteuer in den Reichsgauen der Ostmark und im Reichsgau Sudetenland (WZStVO) v 8.5.1940, dRGI I 759. Davor galt zB das Wiener Wertzuwachsabgabengesetz 1938, GBl Stadt Wien 1938/14 idF 1939/38.

³⁹ Siehe im Detail Klein in *Pfundtner/Neubert* (Hrsg), Das Deutsche Recht V b 27, 1 ff.

⁴⁰ Klein in *Pfundtner/Neubert* (Hrsg), Das Deutsche Recht V b 27, 2.

⁴¹ dRGI 1934 I 925.

⁴² Herting in *Pfundtner/Neubert* (Hrsg), Das Deutsche Recht V 8 a, 2a (1); *Mannlicher*, Wegweiser 344.

passungsG enthielt in seinem ersten Abschnitt („Allgemeines Steuerrecht“) allgemeine, für das gesamte Steuerrecht geltende Grundbegriffe und Grundsätze der Besteuerung. An seiner Spitze stand folgende Vorschrift:

„§ 1 (1) Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen.

(2) Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.

(3) Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen.“

Auch für die Handhabung des behördlichen Ermessens wurde die nationalsozialistische Weltanschauung als gesetzliche Leitmaxime festgeschrieben: Ermessensentscheidungen waren innerhalb der Grenzen des Gesetzes nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen (§ 2 Abs 2 leg cit), wobei Fragen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit „nach nationalsozialistischer Weltanschauung“ zu beurteilen waren (§ 2 Abs 3 leg cit).

b) Der Satz, dass die Steuergesetze nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen sind, gab zugleich das **Programm** des gesamten nationalsozialistischen Steuerrechts.⁴³ Dazu heißt es in der amtlichen Begründung des SteueranpassungsG:

„Die nationalsozialistische Weltanschauung beherrscht und durchdringt das Leben der Volksgemeinschaft und jedes Volksgenossen. Sie bietet die sichere Grundlage zur Beurteilung und Wertung aller Erscheinungen. Die Unsicherheit und die Zwiespältigkeit, die sich früher aus dem Fehlen einer einheitlichen Weltanschauung ergeben hatten, sind überwunden.“⁴⁴

Auf der gleichen Linie liegt die amtliche Begründung zur Ermessensbestimmung des § 2:

⁴³ Herting in *Pfundtner/Neubert* (Hrsg), *Das Deutsche Recht* V 8 a, 2a (1).

⁴⁴ Begründung zum Steueranpassungsgesetz, *dRStBl* 1934, 1398 Zu § 1.

„Bei allen Fragen der Zweckmäßigkeit und der Billigkeit (zum Beispiel beim Steuererlass aus Billigkeitsgründen) handelt es sich um Abwägung verschiedenartiger Interessen und letzten Endes um Werturteile. Einen einheitlichen Maßstab hierfür bietet die nationalsozialistische Weltanschauung.“⁴⁵

Damit wurde ein **Primat der nationalsozialistischen Weltanschauung über das gesamte Steuerrecht** postuliert. Das äußerte sich einmal in dem „elementaren Wesenszug des Nationalsozialismus“, dass der „Gemeinnutz“ vor dem „Eigennutz“ gehe, wie es Staatssekretär *Reinhardt*, der Architekt des NS-Steuerrechts formulierte: „Die Interessen des Volksganzen bedingen, dass die Steuern den bevölkerungspolitischen, sozialpolitischen, wirtschaftspolitischen und weltanschaulichen Grundsätzen des Nationalsozialismus angepasst werden.“⁴⁶ Die weltanschaulichen Grundsätze („nationalsozialistische Weltanschauung“) wurden unmittelbar aus dem **Parteiprogramm der NSDAP** gewonnen.⁴⁷ Aus diesem wurden insbesondere auch folgende Sätze als **relevant für die Auslegung des § 1 SteueranpassungsG** erachtet: „Staatsbürger kann nur sein, wer Volksgenosse ist. Volksgenosse kann nur sein, wer deutschen Blutes ist, ohne Rücksichtnahme auf seine Konfession.“⁴⁸ Den rassistischen Leitgedanken im Steuerrecht strich auch der Reichsfinanzhof hervor: „Der Rassegedanke ist vielmehr Ausgangspunkt und damit ein sehr wesentlicher Bestandteil der nationalsozialistischen Weltanschauung.“⁴⁹

c) § 1 SteueranpassungsG blieb allerdings **nicht bloß** die antisemitisch aufgeladene **Programmnorm**. Er wurde – wie im Folgenden zu zeigen sein wird (3.4.c) und 3.5.) – **im Rechtsalltag „schlichtweg zur Benachteiligung der jüdischen Bevölkerung eingesetzt“**.⁵⁰ Über die rassistische Diskriminierung hinaus sah die Finanzverwaltung in § 1 Abs 3 SteueranpassungsG einen „allgemeinen Beurteilungsgrund-

⁴⁵ Ebd.

⁴⁶ Zitiert nach *Herting* in *Pfundtner/Neubert* (Hrsg), Das Deutsche Recht V 8 a, 2a (1).

⁴⁷ Siehe allgemein *Rüthers*, Die unbegrenzte Auslegung⁶ (2005) 175.

⁴⁸ *Herting* in *Pfundtner/Neubert* (Hrsg), Das Deutsche Recht V 8 a, Anm 2 Zu § 1.

⁴⁹ Zitiert nach *Felix*, BB 1993, 1297.

⁵⁰ *Tanzer*, Steuerrecht 341.

satz“, der immer dann zu Tragen kam, wenn die Anwendung des Steuerrechts ansonsten zu einem Ergebnis geführt hätte, das mit der nationalsozialistischen Weltanschauung nicht in Einklang stand.⁵¹

d) **Rechtsdogmatisch** betrachtet bewirkte § 1 SteueranpassungsG einen **Bruch mit den tragenden Prinzipien des (deutschen) Steuerrechts**, dem Prinzip der Besteuerung nach Maßgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen in Gestalt des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wonach gleiche Sachverhalte wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern sind.⁵² Zu diesen Prinzipien stand die „Minderwertigkeit“ von Juden und anderen „Fremdrassigen“, wie sie zum Kern der nationalsozialistischen Weltanschauung gehörte, als Kriterium der Besteuerung in diametralem Widerspruch.

Bei § 1 SteueranpassungsG handelt es sich um eine **gesetzliche Rechtsanwendungsregel**.⁵³ Mit ihr wurde die vorherrschende methodische Auffassung, dass die Auslegungsmethode ausschließlich die instrumentale Funktion habe, die Durchdringung der gesamten Rechtsordnung mit der nationalsozialistischen Weltanschauung zu bewirken,⁵⁴ in einer – soweit überblickbar – selbst für das NS-Recht einmaligen Form⁵⁵ gesetzlich verfasst. Die dogmatischen Konsequenzen dieser methodischen Vorstellung, die *Bernd Rütters* für das Zivilrecht näher beschrieben hat, sind *mutatis mutandis* auf § 1 SteueranpassungsG und das Steuerrecht übertragbar: „Die Inhaltsänderung des Zivilrechts durch eine Auslegung im Sinne des Nationalsozialismus wird nur dann richtig erfasst, wenn das Recht in der ausschließlich dienenden Funktion als Kampfinstrument zur Durchsetzung

⁵¹ *Kumpf*, Finanzgerichtsbarkeit 90.

⁵² *Voß*, Steuern 179 f; *Kuller*, Finanzverwaltung und Judenverfolgung. Antisemitische Fiskalpolitik und Verwaltungspraxis im nationalsozialistischen Deutschland, *zeitenblicke* 3 (2004), Nr 2; <http://www.zeitenblicke.historicum.net/2004/02/kuller/index.html> (24.11.2005) 10.

⁵³ *Tanzer*, Steuerrecht 340.

⁵⁴ *Rütters*, Auslegung 175, 183 f.

⁵⁵ *Felix*, Scheinlegalität und Rechtsbeugung - Finanzverwaltung, Steuergerichtsbarkeit und Judenverfolgung im "Dritten Reich", *Steuer und Studium* 1995, H 5, 197 (200 f).

der Weltanschauung in der gesellschaftlichen Wirklichkeit erkannt wird, die ihm nach den Anschauungen des Nationalsozialismus zukam.“⁵⁶

§ 1 SteueranpassungsG trat neben die zuvor dargestellten formell diskriminierenden Steuervorschriften und **vervollständigte den nationalsozialistischen Griff auf das gesamte Steuerrecht.** § 1 SteueranpassungsG war das Einfallstor, durch das die **formell nicht diskriminierenden, „neutralen“ Vorschriften des Steuerrechts im nationalsozialistischen Sinn umgedeutet** und ihre gesetzmäßige Vollziehung bei Juden und anderen verfolgten Personen außer Kraft gesetzt werden konnten.⁵⁷ Wie im Folgenden zu zeigen sein wird, machten die Steuerbehörden von dieser Ermächtigung im dargestellten Sinn vollen Gebrauch, und die Rechtsprechung billigte dieses Vorgehen.

3.4. Die Rechtsprechung zu § 1 SteueranpassungsG

a) Die Darstellung der Anwendung des § 1 SteueranpassungsG im Steueralltag erfolgt hier vorerst anhand der **Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes.** Diesem oblag es nach der Konzeption der nationalsozialistischen Staatsführung primär darüber zu wachen, dass die Finanzbehörden „die Steuergesetze einheitlich so auslegen und anwenden, wie es dem Willen des Gesetzgebers und den Vorschriften in den §§ 1 und 2 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 gemäß der nationalsozialistischen Weltanschauung entspricht“.⁵⁸

Vorauszuschicken ist dabei, dass sich in der Beurteilung der Rolle des Reichsfinanzhofes in der NS-Zeit ein Paradigmenwechsel vollzogen hat. Während lange Zeit die Meinung vorherrschte, dass der Reichsfinanzhof in seiner Rechtsprechung im Großen und Ganzen integer geblieben bzw sich dem nationalsozialistischen

⁵⁶ *Rüthers*, Auslegung 101.

⁵⁷ *Voß*, Steuern 105, 180.

⁵⁸ Rede des Staatssekretärs Fritz Reinhardt gehalten am 13. April 1935 in München bei Einführung des Präsidenten des Reichsfinanzhofes, dRStBl 1935/384 (S 642).

Druck sogar entgegengestellt habe,⁵⁹ weisen neuere Arbeiten unter Auswertung der Judikatur nach, dass er sich in politischen Fällen als verlängerter Arm des Reichsfinanzministeriums betätigte und in den Entscheidungen in Steuerangelegenheiten von Juden eine antisemitische Grundhaltung offen zutage tritt.⁶⁰ Dies zeigen auch die folgenden Beispiele.

b) In Fällen ohne rassistischen oder spezifisch politischen Hintergrund trat der Reichsfinanzhof in der Regel den Finanzbehörden und den Untergerichten entgegen, wenn sie § 1 SteueranpassungsG als Freibrief für eine Rechtsanwendung entgegen dem Wortlaut des Gesetzes heranzogen. Doch selbst in diesen „unpolitischen“ Fällen konnte die nationalsozialistische Weltanschauung unter rein wirtschaftlichen oder fiskalischen Gesichtspunkten zu berücksichtigen sein⁶¹ oder gar zur Verdrängung gesatzten Rechts führen.⁶² § 1 SteueranpassungsG bot auch die Grundlage, um vom Reichsfinanzministerium ausdrücklich gewünschte Urteile entgegen dem Wortlaut des Gesetzes zu begründen.⁶³

c) Es überrascht nicht, dass § 1 SteueranpassungsG bei **Steuerfällen von Juden** und ihren Rechtsverhältnissen **durchgehend in antisemitischer und diskriminierender Manier** herangezogen wurde.⁶⁴ Unter Berufung auf § 1 SteueranpassungsG wurden gesetzliche Vorschriften zum Nachteil der jüdischen Steuerpflichtigen

⁵⁹ Siehe die Nachweise bei *Kumpf*, Finanzgerichtsbarkeit 81 und *Felix*, BB 1993, 1297 sowie die Widerrede von *Tipke*, Über die Judenrechtssprechung des Reichsfinanzhofes, BB 1993, 1813 einerseits und *Felix*, Über gesetzliches und richterrechtliches Steuerrecht im "Dritten Reich", BB 1993, 1964 andererseits.

⁶⁰ *Kumpf*, Finanzgerichtsbarkeit 94, 99 f; *Voß*, Steuern 229 ff.

⁶¹ Siehe *Voß*, Steuern 210 ff.

⁶² Siehe *Voß*, Steuern 207 ff.

⁶³ Siehe den bei *Voß*, Steuern 208 geschilderten Fall, in dem sich der Reichsfinanzhof in der Begründung seiner Entscheidung mit einer Wiedergabe der Stellungnahme des Reichsministers für Finanzen begnügte.

⁶⁴ Siehe die Dokumentation dieser Rechtsprechung bei *Felix*, BB 1993, 1297 und *ders*, Kurzkommentierte Auswahl-Dokumentation der Juden-Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes. Urteils-Veröffentlichungen 1933 bis 1943 in der Amtlichen Sammlung des RFH, im Reichssteuerblatt und in Steuer und Wirtschaft, BB 1993, 1597.

verdrängt oder uminterpretiert.⁶⁵ Deutlich kommt eine antisemitische Grundhaltung des Reichsfinanzhofes etwa in jener Entscheidung zum Ausdruck, wonach das nationalsozialistische deutsche Volk mit dem Judentum einen „Kampf auf Leben und Tod“ führe.⁶⁶

So setzte sich der Reichsfinanzhof etwa bei der **Begriffsbestimmung**, wer als **Jude** anzusehen war, über die Vorgaben der Reichsbürgergesetze hinweg, und entschied, dass es für die steuerliche Behandlung als Juden genüge, wenn sich jemand, der nach den Rassegesetzen als Nichtjude galt, zur jüdischen Religion bekenne.⁶⁷ Beim Ausschluss von Juden von steuerlichen Vergünstigungen stützte sich der Reichsfinanzhof auf § 1 Abs 3 SteueranpassungsG (Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung). So sei der Ausschluss eines Juden von der Steuervergünstigung des ermäßigten Steuersatzes im Einkommenssteuerrecht nicht eine Frage der Gesetzesauslegung, sondern der Beurteilung des Tatbestandes nach nationalsozialistischer Weltanschauung, weil es „der gesunden deutschen Volksanschauung“ widersprechen würde, einem Juden den ermäßigten Steuersatz zuzubilligen.⁶⁸ Besonders einschneidend für die Betroffenen wirkte jene Rechtsprechung, wonach das SteueranpassungsG auch auf vor seinem Inkrafttreten liegende Sachverhalte anwendbar war.⁶⁹ Das führte etwa dazu, dass jüdische Organisationen aufgrund ihres Ausschlusses von allen Steuervergünstigungen für Jahre zurückreichend Steuernachzahlungen leisten mussten, die sie in den wirtschaftlichen Ruin trieben.⁷⁰

⁶⁵ Voß, Steuern 212, 235; Kumpf, Finanzgerichtsbarkeit 93 ff.

⁶⁶ Kumpf, Finanzgerichtsbarkeit 97; Voß, Steuern 236 f. Siehe auch die oben bei FN 49 wiedergegebene Entscheidung.

⁶⁷ Voß, Steuern 218, Kumpf, Finanzgerichtsbarkeit 94.

⁶⁸ Felix, BB 1993, 1302; Voß, Steuern 220; Kumpf, Finanzgerichtsbarkeit 94.

⁶⁹ Siehe die Nachweise bei Voß, Steuern 196 ff und die bei Felix, BB 1993, 1298 und 1301 unter III., IV. und X. wiedergegebenen Entscheidungen. Diese Rechtsprechung entsprach der vorherrschenden methodischen Vorstellung, dass die Wertungen des vor-nationalsozialistischen Gesetzgebers im Sinne der nationalsozialistischen Weltanschauung zu korrigieren waren, ohne dass es dafür einer Änderung des geschriebenen Rechts bedurft hätte; Rütters, Auslegung 183 f.

⁷⁰ Kumpf, Finanzgerichtsbarkeit 95.

3.5. Die Steuerpraxis der Finanzverwaltung

Bei rechtshistorischen Untersuchungen kommt der **Vollzugspraxis der Unterbehörden** eine besondere Bedeutung zu, da sich die (veröffentliche) Rechtsprechung eines Höchstgerichts oft auf rechtsdogmatisch bedeutende „Problemfälle“ beschränkt.⁷¹ Eine entsprechende rechtshistorische Aufarbeitung des Steueralltags existiert, zumal für das Gebiet des ehemaligen Österreichs, jedoch nicht.

Einschlägige deutsche Untersuchungen lassen jedoch zwei Annahmen als gesichert erscheinen: Zum einen dürfte mit der nationalsozialistischen Steuerreform von 1934 insgesamt eine **erhebliche Verschärfung des Steuerklimas** eingetreten sein. Gewissenhaftigkeit und Pünktlichkeit der Steuerentrichtung wurden zu neuen Tugenden erklärt.⁷² Dies ging Hand in Hand mit einem steigenden Finanzbedarf des Reiches zur Finanzierung der Aufrüstung und des Krieges, der zu allgemeinen Steuererhöhungen führte.⁷³

Zum anderen dürfte die **Finanzverwaltung in besonderem Maß auf das Paradigma der nationalsozialistischen Weltanschauung eingeschworen** gewesen sein. Die personelle Durchdringung der österreichischen Finanzbehörden durch den Nationalsozialismus war im Vergleich zu anderen Bereichen des öffentlichen Dienstes besonders stark, wie aus der Entnazifizierung nach 1945 geschlossen werden kann. Bis Mitte 1948 waren 50 vH des Personalstandes der Finanzbehörden ausgeschieden worden und weitere 21,7 vH als Minderbelastete eingestuft.⁷⁴ Es verwundert daher nicht, dass sich der Fiskus selbst als „in vorderster Front gegen das Judentum eingesetzt“ sah.⁷⁵ Die Literatur geht davon aus, dass die Finanzverwaltung das steuerliche Unrecht des Nationalsozialismus „ohne Bedenken

⁷¹ Jabloner, Die österreichische Historikerkommission, in FS Adamovich (2002) 227 (236 f insb FN 23).

⁷² Kumpf, Finanzgerichtsbarkeit 85 f; siehe auch Voß, Steuern 231.

⁷³ Siehe im Detail Voß, Steuern 105 ff.

⁷⁴ Stiefel, Entnazifizierung in Österreich (1981) 140. Dabei handelte es sich um einen absoluten Spitzenwert im öffentlichen Dienst, der nur von den Arbeitsämtern und den Bundesforsten übertroffen wurde.

⁷⁵ Meisl/Zwilling, Raub 130; Kuller, Finanzverwaltung 8.

exekutiert“ hat.⁷⁶ Anfang September 1938 wurde § 1 SteueranpassungsG in die Dienstordnung der Finanzämter aufgenommen und die Finanzbeamten zur strikten Beachtung der nationalsozialistischen Weltanschauung bei ihrer täglichen Arbeit angehalten. Die Vorsteher der Finanzämter zeichneten für die Auslegung von Steuertatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung persönlich verantwortlich.⁷⁷ In der zeitgeschichtlichen Forschung ist die These aufgestellt worden, dass eine Radikalisierung der Finanzverwaltung im nationalsozialistischen Sinn in dem Maß vermutet werden kann, in dem mehr und mehr Entscheidungskompetenzen – beispielsweise über den Erlass oder die Stundung von Abgaben – an die Mittel- und Unterbehörden delegiert wurden.⁷⁸ Gegenüber dem Reichsfinanzhof positionierte sich die Finanzverwaltung jedenfalls als besonders regime-treu und kritisierte öffentlich, dass das Gericht die Beurteilungsgrundsätze des § 1 SteueranpassungsG nicht weit genug anwende: „Er hat sich nicht entschließen können, seine überholte Rechtsauffassung in dem entscheidenden Punkt aufzugeben und mutig den Weg zu beschreiten, der allein möglich ist, um den Ausbau des Steuerrechts i.S. des nationalsozialistischen Gesetzgebers und der nationalsozialistischen Weltanschauung zu vollenden.“⁷⁹

Man wird daher davon ausgehen müssen, dass – unabhängig von dem allgemein verschärften Steuerklima – **jüdische Steuerpflichtige von der Finanzverwaltung**, die sich in besonderem Maße der Rechtsanwendung nach nationalsozialistischer Weltanschauung verbunden fühlte, **keine objektive steuerrechtliche Behandlung erwarten konnten.**

3.6. Der Verlust eines effektiven Rechtsschutzes

Während der NS-Herrschaft wurden mit Billigung des Reichsfinanzhofes verschiedenste Verfahrensrechte abgeschafft bzw der Rechtsschutz eingeschränkt,

⁷⁶ Voß, Steuern 178.

⁷⁷ Meinel/Zwilling, Raub 129.

⁷⁸ Kuller, Finanzverwaltung 12.

⁷⁹ Voß, Steuern 232.

sodass jedenfalls für **jüdische Steuerpflichtige** ein – nach heutiger Auffassung vom rechtsstaatlichen Grundprinzip der Bundesverfassung garantierter⁸⁰ – **effektiver Rechtsschutz nicht mehr** gegeben war.

So wurde das **Recht**, für eine Beschwerde **in die eigenen Steuerakten einzusehen**, von der **Zustimmung des Finanzamtes abhängig** gemacht.⁸¹ **Rechtskräftige Steuerbescheide** konnten unter Berufung auf § 1 SteueranpassungsG wegen eines bloßen Rechtsirrtums der Steuerbehörden **von Amts wegen berichtigt** werden. Dies begründete der Reichsfinanzhof damit, dass es der „gesunden Volksanschauung“ widerspreche, wenn ein Steuerpflichtiger im Genuss ungerechtfertigter Steuervorteile bleibe.⁸² Da der Reichsfinanzhof, wie erwähnt, auch die rückwirkende Anwendung des § 1 SteueranpassungsG auf vor seinem Inkrafttreten ergangene Gesetze billigte, konnten selbst rechtskräftig abgeschlossene Steuerverfahren nachträglich im Sinn der nationalsozialistischen Weltanschauung korrigiert werden.

Vor dem Hintergrund der Konzentration aller staatlichen und gesellschaftlichen Mittel auf den Krieg wurde der **gerichtliche Rechtsschutz** auch in den Steuerverfahren **beschnitten**. Mit dem Erlass des Führers und Reichskanzler über die Vereinfachung der Verwaltung v 28. August 1939⁸³ wurden alle Behörden auf „schnelle, von bürokratischen Hemmungen freie Entscheidungen“ verpflichtet.⁸⁴ Nach dem Grundsatz, dass jede Verfügung einer Verwaltungsbehörde nur einmal von einer gerichtlichen Instanz nachgeprüft werden sollte,⁸⁵ wurde die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof auf jene Fälle beschränkt, in denen sie vom Oberfinanzpräsident wegen ihrer grundsätzlichen Bedeutung oder wegen der besonderen Umstände des Einzelfalles zugelassen wurde.⁸⁶ Der Reichsfinanzhof ga-

⁸⁰ Vgl die mit VfSlg 11.196/1986 einsetzende stRspr des VfGH und dazu *Hiesel*, Die Rechtsstaatsjudikatur des Verfassungsgerichtshofes, ÖJZ 1999, 522 (insb 525 ff).

⁸¹ *Vofß*, Steuern 199 f.

⁸² *Vofß*, Steuern 200 ff.

⁸³ dRGBI I 1535.

⁸⁴ Art I Abs 1 des Erlasses.

⁸⁵ *Medicus* in *Pfundtner/Neubert* (Hrsg), Das neue Deutsche Reichsrecht. Ausgabe Österreich I RV 3, 1.

⁸⁶ Art IV Abs 5 des Erlasses. Von dieser Zulassung sollte nach Weisung des Reichsfinanzministeriums restriktiv Gebrauch gemacht werden; *Kumpf*, Finanzgerichtsbarkeit 86.

rantierte allerdings in vielen Fällen keine unabhängige gerichtliche Kontrolle der Finanzverwaltung mehr, da er sich, wie bereits mehrfach angedeutet, zusehends dem Reichsfinanzministerium unterordnete.⁸⁷ Bildhaft kommt diese Abhängigkeit in dem bekannt gewordenen Ausspruch von Staatssekretär *Reinhardt* zum Ausdruck, „dass im nationalsozialistischen Staat der Reichsfinanzhof der Gehilfe des Reichsministers der Finanzen bei der Auslegung der Steuergesetze und bei der Entwicklung des Steuerrechts nach den Grundsätzen der nationalsozialistischen Weltanschauung zu sein hat“.⁸⁸

Für jüdische Steuerpflichtige stand selbst dieser reduzierte gerichtliche Rechtsschutz *de facto* nicht zur Verfügung: Die oben dargestellte Rechtsprechung belegt, dass **Juden und jüdische Organisationen keinen wirksamen Rechtsschutz vom Reichsfinanzhof** erwarten konnten.⁸⁹ Schon im Steuerverfahren standen sie der nationalsozialistischen Finanzverwaltung ohne fachlichen Beistand gegenüber, da Juden vom Beruf des Steuerberaters und des Steuerhelfers ausgeschlossen wurden.⁹⁰ Bei Streitigkeiten mit den Finanzbehörden galt für jüdische Steuerpflichtige als „oberste Devise“, ein Urteil durch die Finanzgerichte zu vermeiden und eine gütliche Einigung mit den Finanzämtern zu erreichen: „Bei dem Geiste der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, der uns ja aus den Rückwirkungsurteilen bekannt war, musste damit gerechnet werden, dass die Entscheidung gegen uns ausfiel.“⁹¹

Im Übrigen darf, worauf schon die Schiedsinstanz hingewiesen hat, allein aus der Erhebung eines Rechtsmittels in Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung nicht der Schluss gezogen werden, dass die Transaktion in keinem Zusammenhang mit einer allfälligen Verfolgung des Betroffenen gestanden ist, und

⁸⁷ *Kumpf*, Finanzgerichtsbarkeit 92.

⁸⁸ Rede des Staatssekretärs Fritz Reinhardt gehalten am 13. April 1935 in München bei Einführung des Präsidenten des Reichsfinanzhofes, dRStBl 1935/384 (S 648). Ein Richter des Reichsfinanzhofes berichtete in einer steuerrechtlichen Zeitschrift, eine bestimmte Entscheidung sei „im Einvernehmen“ mit dem Reichsfinanzministerium erlassen worden; *Felix*, BB 1993, 1299.

⁸⁹ *Kumpf*, Finanzgerichtsbarkeit 95.

⁹⁰ Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern, dRGBl 1933 I 257.

⁹¹ So der Bericht eines jüdischen Steuerberaters; zitiert nach *Kumpf*, Finanzgerichtsbarkeit 95.

schon deshalb der Zusammenhang mit der NS-Machtübernahme und das Vorliegen einer Vermögensentziehung verneint werden.⁹²

4. Diskriminierende Steuern und Steuervorschreibungen und ihr Zusammenhang mit Vermögensentziehungen

a) Im Folgenden soll der Frage nachgegangen werden, ob und wie die Vorschreibung diskriminierender Steuern bzw die diskriminierende Anwendung des Steuerrechts gegenüber Verfolgten des NS-Regimes mit Vermögensentziehungen in Zusammenhang stand.

Zum einen zog der NS-Staat seinen Nutzen aus den privaten Vermögensentziehungen, indem er dabei seine Steuerforderungen rigoros eintrieb. Die Historikerkommission beschreibt dieses regelmäßige Zusammenspiel von Vermögensentziehung und steuerlicher Verfolgung dahingehend, dass „im Fall der ‚Emigration‘ eines Bürgers zum Teil hohe Steuernachzahlungen für die Jahre vor 1938 verlangt [wurden], die entweder aus dem Erlös zu zahlen waren, die ihm aus dem Verkauf seines Betriebes zuflossen, oder Gegenstand von Abmachungen zwischen den zum Verkauf gezwungenen Juden und Jüdinnen und dem ‚Ariseur‘ waren, bei denen die Steuernachzahlungen in dem Sinn Gegenstand des Verkaufsvertrages war, als der Käufer sich verpflichtete, diese Zahlung zu übernehmen.“⁹³

Während der soeben beschriebene Zusammenhang zwischen Vermögensentziehung und steuerlicher Diskriminierung durch die Feststellungen der Historikerkommission heute als gesichertes Wissen angesehen werden kann, sollen die folgenden Beispiele aus der Rechtsprechung und der zeitgeschichtlichen Forschung die zeithistorische Aussage belegen, dass **diskriminierende Steuern, aber auch die diskriminierende Anwendung des Steuerrechts** bei aus rassistischen oder anderen Gründen vom NS-Regime Verfolgten häufig eine **Vorstufe zu einer Vermögensentziehung** bildeten, da sie mit dem expliziten Ziel vorgeschrieben wur-

⁹² Schiedsinstanz für Naturalrestitution, Entscheidungsnummer 24/2005, Rz 126.

⁹³ Jabloner et al, Schlussbericht 129 f.

den, die Betroffenen zu einem Verkauf ihres Vermögens an das Deutsche Reich oder an Dritte zu zwingen, um diese Steuerschulden begleichen zu können.

b) Dabei ist vorab darauf hinzuweisen, dass eine systematische historische Erforschung dieses Fragenkomplexes bislang fehlt und wohl auch nur sehr schwierig möglich ist. Aus dem Charakter des NS-Regimes als „Doppelstaat“ (Fraenkel)⁹⁴ mit dem typischen Nebeneinander von Scheinlegalität einerseits und mehr oder weniger offener ideologisch motivierter Verfolgung und Diskriminierung von Opfern des Nationalsozialismus andererseits ergibt sich, dass aus schriftlichen Akten und Behördenverfügungen der diskriminierende Charakter einer Maßnahme häufig nicht explizit zu Tage tritt, wenngleich er im historischen Kontext allen Beteiligten bewusst war.⁹⁵ Sofern nun nicht interne Akten der NS-Verwaltung erhalten sind, aus denen die wahre Motivation und Zwecksetzung behördlicher Verfügungen hervorgeht, fällt es in der Regel schwer, diese im Nachhinein zu beweisen. Dies umso mehr, als auch in der Nachkriegszeit die auf Täterseite Beteiligten ein Interesse daran hatten, ihr eigenes Verhalten als „korrekt“ und „gesetzeskonform“ darzustellen. Dennoch lassen sich etwa aus Zeugenaussagen im Rahmen von Rückstellungsverfahren und der Beweiswürdigung durch die Rückstellungskommissionen signifikante Beispiele anführen, die den Zusammenhang zwischen einer gegen NS-Opfer diskriminierend gehandhabten Steuerpraxis und Vermögensentziehungen deutlich machen.

c) In dem der Entscheidung Rkv 94/48⁹⁶ zugrunde liegenden Fall erbte die arische Ehefrau von ihrem in Auschwitz ermordeten Mann Ende 1942 eine Liegenschaft in Wien VI. Auf dieser war für eine Forderung des Finanzamtes in der Höhe von rund 80.000,-- RM, die zum größten Teil (72.000,-- RM) auf JUVA entfiel, ein

⁹⁴ Fraenkel, Der Doppelstaat (1974). Dass das janusköpfige Angesicht des NS-Staates als Normen- und Maßnahmenstaat bei der fiskalischen Judenverfolgung besonders zu Tage tritt, betont Kuller, Finanzverwaltung 29.

⁹⁵ Auf dieses methodische Problem weist auch Kuller, Finanzverwaltung 12 hin.

⁹⁶ Heller/Rauscher (Hrsg), Die Rechtsprechung der Rückstellungskommissionen (1949) Nr 103.

Pfandrecht eingetragen. Da das Finanzamt auf Zahlung der Steuerforderung drängte und die Witwe nicht über die erforderlichen Barmittel verfügte, veräußerte sie im März 1943 eine Liegenschaftshälfte an einen Privaten. Der – von der Preisbehörde – festgesetzte **Kaufpreis** von 120.000,-- RM wurde **zur Bezahlung der Steuerschuld**, die in der Zwischenzeit auf 87.0425,88 RM angewachsen war, verwendet. (Die Oberste Rückstellungskommission wertete den Liegenschaftsverkauf – zu Unrecht – nicht als Vermögensentziehung iSd Dritten RStG; siehe dazu unten 5.5.b)).

d) In dem der Entscheidung Rkv 28/49⁹⁷ zugrunde liegenden Fall wurde für ein jüdisches Unternehmen ein kommissarischer Verwalter eingesetzt, der Kesselwagen des Unternehmens verkaufte. Der Verkaufserlös wurde von den Erwerbern zur Gänze zur Tilgung von dem Unternehmen vorgeschriebenen Steuernachforderungen und Steuerstrafen überwiesen. Im Rückstellungsverfahren war die Frage strittig, ob der Kaufpreis als im Interesse des geschädigten Eigentümers verwendet und daher als zu dessen „freier Verfügung“ geleistet anzusehen war, so dass der geschädigte Eigentümer verpflichtet gewesen wäre, den Kaufpreis bei der Rückstellung zurückzuerstatten (was die Oberste Rückstellungskommission bejahte; siehe dazu unten 5.5.d). Das geschädigte Unternehmen brachte im Rückstellungsverfahren vor, dass die **Vorschreibung der Steuernachzahlungen und Steuerstrafen gleichzusetzen sei mit der Vorschreibung diskriminierender Abgaben wie der Reichfluchtsteuer und der JUVA**, weil sie zu dem Zweck eingeleitet wurde, **um das Unternehmen als jüdische Firma wirtschaftlich zu schädigen** und sein Vermögen in den Besitz des Deutschen Reiches überzuleiten. Dies sei aktenkundig von Seiten der Vermögensverkehrsstelle in Aussicht genommen worden. Wie die Oberste Rückstellungskommission ausführte, hatte der Bundesminister für Finanzen im Oktober 1947 festgestellt, dass bei der Bemessung der umstrittenen Steuern „ein ungewöhnlich hohes Vielfaches zugrunde gelegt wur-

⁹⁷ Heller/Rauscher (Hrsg), Die Rechtsprechung der Rückstellungskommissionen. Neue Folge (1949) Nr 344.

de“ und dass eine geringere Steuerstrafe und Nachbemessung „angemessen gewesen wäre“, sodass im konkreten Fall von einer „ungebührlich hoch bemessenen Steuer- und Steuerstrafschuld“ auszugehen sei.

e) In dem Rkv 450/49 zugrunde liegenden Verfahren war der geschädigte jüdische Eigentümer durch eine Steuerforderung zur Liquidierung seiner Fabrik und zum Verkauf seiner Maschinen gezwungen worden, wobei die **hohe Steuerforderung für angeblich verschleierte Gewinne** aus früheren Jahren infolge einer am 3. November 1938 erfolgten Betriebsprüfung zustande gekommen war. Die Rückstellungsoberkommission Wien führte zu dieser Steuerforderung im Rückstellungsverfahren 1949 aus, dass „**unter Bedachtnahme auf die damalige Praxis der Finanzämter nicht mit Sicherheit auf den Bestand der Steuerforderung geschlossen werden**“ könne.

f) Im Zusammenhang mit der **Entziehung von Kunstsammlungen**, wie sie jüngst von *Sophie Lillie* in ihrem Handbuch der enteigneten Kunstsammlungen Wiens geschildert werden, finden sich auch immer wieder Fälle, in denen jüdische **Kunstsammler durch steuerbehördliche Maßnahmen bewusst unter Druck gesetzt** wurden, um an ihre Kunstwerke zu gelangen.

So leitete die Staatliche Verwaltung des Reichsgaues Wien im Jänner 1940 Strafanzeige gegen Elisabeth Bachofen-Echt wegen vermeintlicher Steuerhinterziehung ein.⁹⁸ Auch gegen ihre Mutter, Serena Lederer, die unter Hinweis auf ihre ungarische Staatsbürgerschaft zunächst die für Juden vorgeschriebene Anmeldung ihres Vermögens unterlassen hatte, wurde von Seiten der Finanzbehörden Druck ausgeübt, indem ihr auf Antrag des Finanzamtes der Reisepass entzogen wurde. Zur Einbringung vermeintlicher Steuerschulden in Höhe von 34.000,- RM sollte sodann die bedeutende Kunstsammlung versteigert werden; das Angebot Serena Lederers, stattdessen andere Vermögenswerte (Grundstücke) zu veräußern, wur-

⁹⁸ *Lillie, Was einmal war. Handbuch der enteigneten Kunstsammlungen Wiens* (2003) 145.

de von den NS-Behörden abgelehnt, die auf die Kunstwerke (ua Klimts „Jurisprudenz“) greifen wollten.⁹⁹

Gegen den Großindustriellen Ferdinand Bloch-Bauer wurde am 27. April 1938 ein Strafverfahren wegen „Hinterziehung, Verheimlichung, Gefährdung der Körperschafts-, Einkommens-, Vermögens-, Krisen- sowie Sicherheitssteuer für die Jahre 1927 – 1937 eingeleitet“ und über ihn eine Geldstrafe „im voraussichtlichen Betrage von 700.000 RM“ verhängt. Wenig später (am 14. Mai 1938) wurde gegen Bloch-Bauer ein sofort vollstreckbarer Sicherheitsauftrag erlassen; unter Berufung auf diese vorgeblichen Steuerschulden wurde die Kunstsammlung Bloch-Bauers 1939 erfasst und aufgelöst.¹⁰⁰

In welcher Weise die Vollziehung des Steuerrechts in der NS-Zeit von diskriminierenden Motiven geleitet war, zeigt sich auch bei Moriz Pick, dem im Steuerverfahren „typisch jüdische Verschleierungstaktik“ vorgeworfen wurde, wenn in diesem Fall auch die von der Finanz eingezogenen 30.000,-- RM noch während der NS-Zeit (nach 1941) „aufgrund mangelnder Beweislage“ rückvergütet wurden.¹⁰¹

Im Fall des weltbekannten Münchner Kunsthandelshauses Bernheimer gab die jüdische Eigentümerfamilie bei der zwangsweisen Anmeldung ihres Vermögens ihren Besitz mit einem gegenüber dem Buchwert fast doppelt so hohen Verkehrswert an, da die NS-Propaganda das Gerücht lanciert hatte, den Juden sollte ihr Eigentum maximal im Wert des angemeldeten Vermögens abgelöst werden. Die auf Basis der Vermögensanmeldung zu leistende JUVA wurde später von diesem höheren Wert berechnet. Als Bernheimer gezwungen wurde, das Kunsthandelshaus an die NSDAP-Organisation "Kameradschaft der Künstler" zu verkaufen, wurde im Arisierungsvertrag festgelegt, dass der Kaufpreis von 4,2 Millionen RM

⁹⁹ Lillie, Was einmal war 658 f.

¹⁰⁰ Lillie, Was einmal war 204; vgl auch Czernin, Die Fälschung. Der Fall Bloch-Bauer (1999) 147 ff; Welser/Rabl, Der Fall Klimt (2005) 6.

¹⁰¹ Lillie, Was einmal war 815 f.

vollständig zur Begleichung der aus der JUVA aufgelaufenen Steuerschuld zu verwenden war.¹⁰²

g) Genauere Einsichten in die damalige Praxis der Steuerbehörden lassen sich schließlich aus Akten¹⁰³ gewinnen, die im Zusammenhang mit einem derzeit anhängigen Verfahren nach dem EF-G aufgefunden wurden („Fall Reitzes“): In ihrem Rückstellungsantrag vom 30. Juni 1949¹⁰⁴ hinsichtlich von Liegenschaften in Ober-Sievering (Sieveringer Strasse 245 und 247) führen die Antragsteller Maria und Erwin Reitzes-Marienwerth ua aus, dass sie zum Verkauf dieser Liegenschaften durch ein Steuerverfahren gezwungen worden seien:

„Nachdem uns in Österreich zuerst unsere Anteile an der Oberösterreichischen Stärke und chemischen Industrie AG Aschach entzogen worden waren – die Rückstellung derselben ist inzwischen erfolgt – , gingen die deutschen Behörden daran, uns auch unsere restlichen Vermögenswerte abzunehmen. Hiezu bediente man sich eines **Steuerverfahrens, das darauf abgestellt war, unsere Steuererklärungen 1937 als unrichtig darzustellen, um uns hiedurch jene Vergünstigungen abzuerkennen**, die uns nach dem Runderlass des Reichsministers der Finanzen vom 4. Juni 1938, Reichssteuerblatt 1938, Seite 561 zustanden.^[105] Es heisst hier: „Rechtskräftige Veranlagungen auf dem Gebiete der direkten Steuern und Warenumsatzsteuer für die Jahre 1936 und die Vorjahre sind zuungunsten des Steuerpflichtigen in der Regel nicht zu berichtigen, auch wenn die Voraussetzungen für eine Nachtragsveranlagung gegeben sind. Die Vergünstigungen werden nur gewährt, wenn der Steuerpflichtige für das Jahr 1937 eine richtige Steuererklärung („Bekennnis“) abgegeben („eingebracht“) hat oder wenigsten nach besten Kräften an einer zutreffenden Veranlagung für dieses Jahr mitwirkt.“

¹⁰² *Schleusener*, Vom Kunsthändler zum Kaffeebauer. Ausschaltung und Emigration am Beispiel Bernheimer, *zeitenblicke* 3 (2004), Nr 2; <http://www.zeitenblicke.historicum.net/2004/02/schleusener/index.html> (24.11.2005) 13 f, 31; *Kuller*, Finanzverwaltung 14.

¹⁰³ Finanzprokuratur, Akt VIII-2742; sämtliche Hervorhebungen (Fettdruck) wurden durch die Autoren dieses Gutachtens hinzugefügt.

¹⁰⁴ Rückstellungsverfahren 59 RK 229/1949, ON 1 [aus dem Aktenkonvolut Finanzprokuratur VIII-2742].

¹⁰⁵ Siehe dazu schon oben 3.2.d).

Im Jahre 1941 wurde von dem damaligen Oberfinanzpräsident Wien eine Betriebsprüfung angeordnet. Im Zuge der Verhandlungen, die unser Steuerberater Dr. Artur Possnigg (...) mit dem damaligen Leiter der Betriebsprüfungsstelle, einem aus Berlin stammenden Regierungsrat Leiste, führte, wurde ihm mitgeteilt, dass diese **Prüfung auf Grund einer von einer Berliner Zentralstelle erteilten Auftrages** erfolgte. Bei dieser Betriebsprüfung wurde die für das Bankhaus abgegebene Steuerklärung 1937 aus dem Grunde für unrichtig erklärt, weil von dem steuerlichen Betriebsprüfer eine sogenannte „Bonschuld“ nicht als echte Schuld, sondern als ein verdeckter Syndikatsgewinn, sohin als Eigenkapital angesehen wurde und die für diese Bonschuld dem Betriebserfolge angelasteten Zinsen von S 45.260,- zu Unrecht den Gewinn gekürzt hätten. Durch diese von dem Betriebsprüfer **ohne entsprechende Unterlage vorgenommene Feststellung** schien die vorangeführte Amnestie verwirkt und es wurden rückwirkend ab 1935 folgende Nachtragssteuern vorgeschrieben: zusammen RM 468.293,79.“¹⁰⁶

Gegen diese Vorschreibung erhob der Steuerberater zwar Rechtsmittel und es gelang ihm auch, die Geschäftsbücher der Schweizer Bank beizubringen, aus denen sich der Bestand der umstrittenen Forderung ergab, allerdings war es in der Folge nicht möglich, dieses Rechtsmittel weiterzuverfolgen. Dazu wiederum die Antragsteller in ihrem Rückstellungsantrag:

„Unser Generalbevollmächtigter und unser Steuerberater waren jedoch wegen des gegen uns ausgeübten Druckes nicht in der Lage, die beim Finanzamte eingelegte Anfechtung gegen die Nachtragsbescheide 1935, 1936 und 1937 trotz der herbeigebrachten Beweismittel durchzubringen.

Nachdem die Anfechtung beim Finanzamte Alsergrund eingereicht und sich der damalige Vorstand, ein Oberregierungsrat Möller aus dem Deutschen Reiche, von der Stichhaltigkeit unserer Unterlagen überzeugt hatte, erklärte er unseren Vertretern, dass er bei weiterer Verfolgung unserer Rechte keine Stundung der Nachtragssteuern bis zur Entscheidung der Rechtsmittel gewähren werde, sondern sofort an die Versteigerung unserer wertvollsten Liegenschaften, des Hauses Wien I., Universitätsstrasse 5, in dem sich damals Ämter der Landesregierung Niederdonau befanden, schreiten werde. Auch die mit dem Leiter der Betriebsprüfung Regierungsrat Leiste

¹⁰⁶ Rückstellungsverfahren 59 RK 229/1949, ON 1, Blatt 2 [aus dem Aktenkonvolut Finanzprokurator VIII-2742].

gepflogenen Verhandlungen führten zu keinem Aufschub ... Sie konnten auch zu keinem günstigen Ergebnis führen, weil – wie bereits oben berichtet – das Verfahren gegen uns auf höhere Weisung aus Berlin eingeleitet worden war und daher Erfolge berichtet werden mussten.

Bei dieser Sachlage blieb unseren Vertretern nichts anderes übrig, als zu trachten, die uns zugedachte Schädigung tunlichst herabzumindern. Dies konnte nur erreicht werden, dass trotz der vorhandenen Nachweise, die einen 100% Erfolg garantierten, die Anfechtungen zurückgezogen wurden und hiebei erreicht wurde, dass die Nachtragssteuern von zusammen RM 468.293,79 im Wege eines Übereinkommens auf einen Pauschbetrag von RM 380.000,- herabgesetzt und einige Monate Zahlungsfrist eingeräumt wurden, um diesen Betrag aufzubringen.“¹⁰⁷

Die Stichhaltigkeit der Angaben der Antragsteller wird durch Zeugenaussagen im Rückstellungsverfahren (welches durch einen Vergleich endete) bestätigt, in denen als **wahres Motiv der Vorgangsweise der Finanzbehörden die Verfolgung jüdischen Vermögens** zutage tritt. So wurde von der Rückstellungskommission ua der Finanzoberkommissar Dkfm. Dr. Josef Bauer einvernommen, der im konkreten Fall als Betriebsprüfer für das Finanzamt tätig geworden war. In seiner Aussage schildert er die Ereignisse bei der Schlussbesprechung folgendermaßen:

„Es erfolgte im Laufe des Jahres 1941 eine Schlussbesprechung, an der mehrere Herren teilnahmen, darunter auch der Leiter des Finanzamtes Alsergrund Reg.Rat Möller (Reichsdeutscher) und ein Oberamtmann Leiste vom Oberfinanzpräsidium Wien. Von Seiten der Steuerpflichtigen war Herr Dr. Possnigg [Steuerberater der Familie Reitzes] und Freiherr von Richthofen [Generalbevollmächtigter der Familie Reitzes] vertreten ...

Ich hielt ein Referat über die Buchprüfung. Die Schlussbesprechung dauerte im Gegensatz zu meiner ursprünglichen Annahme nur sehr kurz, der Oberregierungsrat Möller griff den Vertreter des Bankhauses Reitzes, Richthofen, sehr scharf an und hielt ihm vor, wieso er dazu komme, jüdisches Vermögen zu vertreten. Freiherr von Richthofen war sehr angeschlagen, ging ins Meritorische nicht ein...

¹⁰⁷ Rückstellungsverfahren 59 RK 229/1949, ON 1, Blatt 3 f [aus dem Aktenkonvolut Finanzprokurator VIII-2742].

Über die Vorgangsweise des Oberregierungsrat Möller waren der Oberamtmann Leiste und ich persönlich berührt und ich erinnere mich deutlich, dass wir damals ein Gespräch führten, dass wir mit diesen Methoden beim Finanzamt nicht operieren sollen ... Letzterer erzählte mir dann später, dass ein großer Betrag anerkannt wurde und das Ergebnis für die Finanzbehörde sehr günstig war.“¹⁰⁸

Aus der Aussage Dr. Bauers geht auch hervor, dass hinter der Betriebsprüfung spezifisch **nationalsozialistische Zwecke** standen. Einerseits gibt er an, dass „nach 1938 alle Banken ... einer sehr scharfen Prüfung unterzogen wurden, da **die Reichsbehörden Interesse hatten, die Bankverbindungen zentral zu lenken und zusammenzufassen**“.¹⁰⁹ Andererseits spielte im konkreten Verfahren des Bankhauses Reitzes aber **zusätzlich** eine Rolle, dass es sich dabei um **eine als jüdisch angesehene Bank** handelte:

„Im Zeitpunkt der Prüfung war mir als Wiener bekannt, dass das Bankhaus Reitzes seinerzeit jüdisch war ... Der Fragenkomplex, Jude oder nicht Jude, trat im gegenständlichen Fall insofern in Verwendung, als es sich für die Anwendung der Steuer-Amnestie für das Jahr 1937 handelte. Diese Amnestie war nur für Arier anwendbar, ob sie für Mischlinge anwendbar war, war damals noch nicht geklärt ...

Rein formell wurde die Amnestie beim Bankhaus Reitzes nicht angewendet, jedoch soweit ich mich erinnern kann, stillschweigend ...

Beim Bankhaus Reitzes entstand insofern ein ungünstiger Eindruck, da Marie Reitzes nach damaligem Begriff jüdisch versippt ... und noch dazu liechtensteinische Staatsbürgerin war und im Ausland in den Vereinigten Staaten von Nordamerika wohnte.“¹¹⁰

h) Die angeführten Beispiele zeigen, dass **Steuervorschreibungen als Mittel der Verfolgung** von NS-Opfern eingesetzt wurden und teilweise geradezu mit der

¹⁰⁸ Mündliche Verhandlung vor der RK Wien am 5.3.1952, 59 RK 229/49, ON 53, S 10 f [aus dem Aktenkonvolut Finanzprokuratur VIII-2742].

¹⁰⁹ Allgemein dazu *Melichar*, Neuordnung im Bankenwesens. Die NS-Maßnahmen und die Problematik der Restitution (2004).

¹¹⁰ Mündliche Verhandlung vor der RK Wien am 5.3.1952, 59 RK 229/49, ON 53, S. 12 f [aus dem Aktenkonvolut Finanzprokuratur VIII 2742].

Absicht erfolgten, Vermögensentziehungen herbeizuführen. Dabei ist auffällig, dass insb in Fällen, in denen die Steuerpflichtigen zB aufgrund ihrer ausländischen Staatsangehörigkeit nicht in den Anwendungsbereich formell diskriminierender Steuervorschriften fielen, das scheinbar „neutrale“ Steuerrecht dazu benützt wurde, Veräußerungen zu bewirken, die ohne nationalsozialistische Macht ergreifung nicht erfolgt wären. Dieser historische Befund **steht einer generellen Annahme entgegen, dass „normale“ Steuervorsreibungen in der NS-Zeit in keinem Zusammenhang mit Vermögensentziehungen gestanden seien**, insb soweit sie sich auf Personen bezogen, die aufgrund rassischer oder sonstiger Gründe einer Verfolgung durch den Nationalsozialismus ausgesetzt waren. Gegenteilige Vorbringen sind in jedem Einzelfall kritisch zu hinterfragen und zu überprüfen.

5. Die Behandlung von NS-Steuern im Rückstellungsrecht

5.1. Allgemeines: Rechtsüberleitung im Steuerrecht

a) 1945 wurde das **bestehende reichsdeutsche Abgabenrecht fast vollständig in die rechtsstaatliche Rechtsordnung der Zweiten Republik übernommen** und in den Folgejahren schrittweise durch neue österreichische Abgabengesetze ersetzt.¹¹¹ Schon aufgrund § 2 Rechts-Überleitungsgesetz (R-ÜG)¹¹² wurden diese Vorschriften übergeleitet und als österreichische Rechtsvorschriften in Geltung gesetzt. Für das Abgabenwesen wurde jedoch ein vom allgemeinen System der Rechtsüberleitung durch das R-ÜG – wonach alle nach dem 13. März 1938 erlassenen Gesetze und Verordnungen aufgehoben wurden, die mit dem Bestand eines freien und unabhängigen Staates Österreich oder mit den Grundsätzen einer echten Demokratie unvereinbar sind, dem Rechtsempfinden des österreichischen Volkes widersprechen oder typisches Gedankengut des Nationalsozialismus enthalten, und die Regierung mittels Kundmachung die als aufgehoben geltenden

¹¹¹ Vgl die Übersicht über die Anfang 1946 als geltend angesehenen Steuergesetze in SWK 1946, 1 ff. Zur Entwicklung nach 1945 siehe den Überblick bei *Ondraczek*, JBl 1959, 358 ff.

¹¹² StGBI 1945/6.

Vorschriften feststellte (§ 1 Abs 1 und 2 R-ÜG) – abweichender Weg eingeschlagen.

Das Gesetz vom 8. Mai 1945 über die Anwendung der Vorschriften über die öffentlichen Abgaben, StGBI 1945/12 (Steuerliches WeitergeltungsG), erklärte in seinem § 1 die „bisher auf dem Gebiete der öffentlichen Abgaben in Geltung gestandenen Vorschriften des deutschen Reichsrechtes vorläufig“ – also „bis zur Schaffung eines österreichischen Abgabenrechtes“ – für anwendbar,¹¹³ soweit diese nicht aufgehoben oder abgeändert werden. Mit sofortiger Wirkung aufgehoben¹¹⁴ wurden die §§ 1 und 2 Abs 3 SteueranpassungsG (Rechtsanwendung nach nationalsozialistischer Weltanschauung), die „in den einzelnen Abgabenvorschriften enthaltenen Sonderbestimmungen über die steuerliche Behandlung der Juden, Polen und Zigeuner“ sowie die Vorschriften über die Erhebung der Sozialausgleichsabgabe (§ 2 Steuerliches WeitergeltungsG).¹¹⁵ Als **aufgehoben** anzusehen waren neben der JUVA – die wie die Sozialausgleichsabgabe für Juden überdies auch mittels einer auf § 1 Abs 2 R-ÜG gestützten Kundmachung für aufgehoben erklärt wurde¹¹⁶ – insbesondere auch die **Reichsfluchtsteuer**¹¹⁷ und die anderen zuvor dargestellten **steuerlichen Sondervorschriften für Juden**.

¹¹³ Zutreffend ist der VfGH in VfSlg 3334/1958 davon ausgegangen, dass die Überleitung der reichsdeutschen Abgabenvorschriften bereits durch das R-ÜG erfolgte; durch das Steuerliche WeitergeltungsG sei ihre Geltung lediglich „normativ bekräftigt“ worden; so auch *Ondraczek*, JBl 1959, 358. Tatsächlich spricht § 1 Steuerliches WeitergeltungsG nur davon, dass die reichsdeutschen Abgabenvorschriften „anzuwenden“ sind, während das - bereits zuvor ergangene - R-ÜG das vorgefundene Recht vorläufig „in Geltung gesetzt“ hat (§ 2).

¹¹⁴ Darüber hinaus wurde das Staatsamt für Finanzen gem § 4 Steuerliches WeitergeltungsG ermächtigt, die in einzelnen Abgabenvorschriften enthaltenen Bestimmungen, die mit der Verfassung der demokratischen Republik Österreich in Widerspruch standen, abzuheben oder abzuändern. Von dieser Ermächtigung wurde soweit ersichtlich nicht Gebrauch gemacht.

¹¹⁵ Aufgrund der ausdrücklichen Aufhebung durch § 2 Steuerliches WeitergeltungsG braucht hier nicht der in Rechtsprechung und Literatur (siehe nur *Adamovich/Funk/Holzinger*, Österreichisches Staatsrecht I. Grundlagen [1997] 93) umstrittenen Frage nachgegangen werden, ob die Aufhebung der verpönten nationalsozialistischen Abgabenvorschriften unmittelbar aufgrund von § 1 Abs 1 R-ÜG, oder erst durch die Erlassung einer entsprechenden Kundmachung der Regierung gemäß § 1 Abs 2 R-ÜG erfolgte.

¹¹⁶ 1. Kundmachung über die Aufhebung von Rechtsvorschriften des Deutschen Reiches, StGBI 1945/14 (S 23).

¹¹⁷ *Heller/Rauscher/Baumann*, Verwaltergesetz, Rückgabegesetz, Zweites und Drittes Rückstellungsgesetz² 289; *Tanzer*, „Arisierte“ Vermögenswerte 7. Zutreffend gehen *Heller/Rauscher/Baumann*, aaO hinsichtlich der JUVA jedoch davon aus, dass sie bereits durch das Steuerliche WeitergeltungsG

b) Die erwähnten Vorschriften des R-ÜG und des Steuerlichen WeitergeltungsG beziehen sich ihrem Wortlaut nach nur auf die generellen Vorschriften des Abgabewesens (Gesetze und Verordnungen), enthalten jedoch keine ausdrückliche Anordnung hinsichtlich einzelner, **individueller Steuer- und Abgabenvorschriften**. Diesbezüglich ist davon auszugehen, dass die von den deutschen Finanzbehörden gesetzten speziellen Verwaltungsakte in die Rechtsordnung der Zweiten Republik übergeleitet wurden.¹¹⁸ Diese Auffassung vertrat auch der VwGH.¹¹⁹ Dass in der NS-Zeit entstandene Steuer- und Abgabenschulden von der Republik Österreich als aufrecht angesehen wurden, geht auch aus mehreren Bestimmungen des Dritten RStG hervor.¹²⁰ So haftete der geschädigte Eigentümer gemäß § 7 Drittes RStG bis zum Wert der rückgestellten Erträge für Abgabenrückstände des Erwerbers, die für die Zeit vor dem 27. April 1945 auf das entzogene Vermögen entfallen. Als Abgaben, die in der NS-Zeit entstanden und nach 1945 als aufrecht angesehen wurden, kamen etwa die Einkommen-, Vermögens-, Grund-, Gewerbe- oder Umsatzsteuer in Betracht.¹²¹ Die Entscheidung der Obersten Rückstellungskommission Rkv 49/48¹²² wirft allerdings ein trübes Licht auf die diesbezügliche Praxis der Finanzbehörden: „Es ist ... an sich unmöglich ..., sämtliche Rechtsakte, welche während der nationalsozialistischen Herrschaft in bezug auf die Verwaltung des Staatsvermögens gesetzt worden sind, rückgängig zu ma-

aufgehoben wurden. Dieses ist im 3. Stück des StGBI 1945 enthalten, während die Kundmachung StGBI 1945/14 dem 4. Stück entstammt.

¹¹⁸ Siehe zur Rechtsüberleitung individueller Verwaltungsakte nur *Brande*, Verfassungs- und Rechtsüberleitung und einige Bemerkungen zu ihrer Bedeutung für das Wirtschaftsleben, in FS Wenger (1983) 181 (202 ff); ausführlich *R. Faber*, Die Rückstellung entzogenen Vermögens im öffentlichen Recht. Eine Untersuchung öffentlich-rechtlicher Aspekte des österreichischen Restitutionsrechts anhand des Ersten und des Zweiten Rückstellungsgesetzes (Diss Universität Wien 2004) 22 ff.

¹¹⁹ VwSlg 610 F/1952.

¹²⁰ Siehe auch § 9 Abs 2 Drittes RStG, wonach hinsichtlich bücherlich sichergestellter öffentlicher Abgaben und Steuerstrafen - sofern es sich nicht um JUVA oder Reichsfluchtsteuer handelte - die während der deutschen Besetzung Österreichs vorgeschrieben worden waren, auf Antrag die Wiederaufnahme des Abgaben- bzw Steuerstrafverfahrens zu bewilligen war. Das setzt voraus, dass diese Steuervorschriften vorläufig aufrecht waren.

¹²¹ *Heller/Rauscher/Baumann*, Verwaltergesetz 290.

¹²² *Heller/Rauscher*, Rechtsprechung Nr 59.

chen. Diesen Standpunkt nimmt auch die österreichische Finanzverwaltung insoweit ein, als er ihr zum Vorteil gereicht; sie kassiert unbedenklich die von den deutschen Steuerbehörden vorgeschriebenen Steuern ein“. Umgekehrt verweigerte die Republik Österreich – wie in dieser Entscheidung bereits anklingt – mit dem Hinweis, sie sei nicht Rechtsnachfolgerin des Deutschen Reiches, grundsätzlich die Rückerstattung von Steuerbeträgen, die den deutschen Reichskassen zugeflossen waren,¹²³ wenn sie darin später auch vom Verwaltungsgerichtshof korrigiert wurde.¹²⁴

Von diesem Grundsatz (Weitergeltung der nationalsozialistischen Steuervorschreibungen) ergibt sich jedoch eine bedeutende Ausnahme: Daraus, dass die Rückstellungsgesetze übereinstimmend anordneten, dass bücherliche Sicherstellungen für Rückstände auf **JUVA** und **Reichsfluchtsteuer** bei der Rückstellung von entzogenem Vermögen zu löschen waren (siehe unten 5.3.1.), ergibt sich indirekt, dass Rückstände aus diesen Steuern keinesfalls mehr eingefordert werden konnten. Der Grund für den Wegfall der hypothekarische Sicherheit kann im gegebenen Zusammenhang nur darin liegen, dass die besicherte Forderung selbst weggefallen ist. Der Grundsatz, dass Steuervorschreibungen aus der NS-Zeit infolge Rechtsüberleitung weiterhin aufrecht waren, wurde vom Gesetzgeber also hinsichtlich von JUVA und Reichsfluchtsteuer als durchbrochen angesehen. Rechtskräftig vorliegende **diesbezügliche Abgabenvorschreibungen** waren **ipso iure unwirksam** und mussten folglich nicht etwa durch Wiederaufnahme (oder gar im Wege einer Rückstellung) beseitigt werden.

c) Im Bereich der **Behördenorganisation** der Finanzverwaltung bestand weitgehende **Kontinuität** über das Jahr 1945 hinaus. Gemäß § 28 Behör-

¹²³ Siehe Richtlinien zur Anwendung des Steuerübergangsgesetzes vom 20. Juni 1945, Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung 1947/48 Sonderausgabe I/5, S 4.

¹²⁴ VwSlg 610 F/1952: Die Republik Österreich ist verpflichtet, einen noch während der NS-Zeit entstandenen, aber von den reichsdeutschen Behörden nicht mehr erfüllten Anspruch auf Rückerstattung von zuviel geleisteten Steuern zu erfüllen.

den-ÜberleitungsG¹²⁵ gingen die Geschäfte der Oberfinanzpräsidenten, die an die Stelle der Finanzlandesdirektionen getreten waren, wieder auf diese über. Diese Kontinuität zeigt sich etwa darin, dass die Finanzlandesdirektionen unmittelbar nach der Befreiung buchmäßig die Kassenbestände der Oberfinanzpräsidenten übernahmen; die Schlussalden der Oberfinanzpräsidenten stimmten also mit den Eröffnungssalden der Finanzlandesdirektionen überein.¹²⁶ Jene Behörden, die während der NS-Zeit an vorderster Front an der fiskalischen Entrechtung der Juden und anderen vom Nationalsozialismus Verfolgten, insb auch durch die Eintreibung der diskriminierenden Sondersteuern,¹²⁷ beteiligt gewesen waren, trieben nach 1945 die unter der Geltung des § 1 SteueranpassungsG vorgeschriebenen "allgemeinen" Steuern nunmehr ein.

Inwieweit mit der Kontinuität von Rechtsgrundlagen, Aufgaben und Behörden der Finanzverwaltung am Beginn der Zweiten Republik auch eine Kontinuität der Entscheidungspraxis im Hinblick auf die Steuervorschriften der NS-Zeit einherging, muss mangels einschlägiger Forschungen hier offen gelassen werden und der Bewertung von Einzelfällen vorbehalten bleiben.¹²⁸ Wie oben bereits ausgeführt (3.5.), erfolgte bei den Finanzbehörden – rein quantitativ betrachtet – zwar eine besonders weitgehende Entnazifizierung des Personals, doch lässt dies wiederum auf eine überdurchschnittliche NS-Durchdringung rückschließen. In der rechtswissenschaftlichen Literatur finden sich jedenfalls Hinweise, die zumindest auf eine **mangelnde Sensibilität und mangelnde Distanzierung der österreichischen Finanzverwaltung von der nationalsozialistischen Steuerpraxis** schließen

¹²⁵ StGBI 1945/94. Das Beh-ÜG beseitigte die bestehende reichsdeutsche Verwaltungsorganisation und übertrug ihre Aufgaben und Geschäfte auf die neu- bzw wieder errichteten österreichischen Einrichtungen.

¹²⁶ Siehe im Detail *Böhmer*, Die Bundesministerien für Vermögenssicherung und Wirtschaftsplanung und für Finanzen, in *ders/Faber*, Finanzverwaltung 13 (109 ff); *ders*, Finanzlandesdirektion 204 ff.

¹²⁷ Siehe oben bei FN 15.

¹²⁸ In einer beispielhaften Untersuchung zur Finanzverwaltung in Hessen kommen *Meinl/Zwilling*, Raub 181 ff, insb 187 zu dem Ergebnis, dass nach 1945 „nur einzelne Finanzbeamte wegen ihrer Tätigkeit zur Rechenschaft gezogen [wurden]. Zu Verfahren vor den Spruchkammern kam es zu- meist nur dann, wenn der Verdacht bestand, sie hätten die Deportation einzelner Personen initiiert oder gefördert oder sich unrechtmäßig an deren Eigentum vergriffen.“

lassen. So kritisierte ein Rechtsanwalt, dass die Finanzämter trotz der in § 29 Drittes RStG ausdrücklich angeordneten Abgabefreiheit für Rückstellungsvergleiche Abgaben nach dem GrunderwerbssteuerG vorgeschrieben hätten, was seinen tieferen Grund in der Weitergeltung der reichsdeutschen Abgabenvorschriften habe: „Es darf nicht wunder nehmen, dass die heute noch zwangsläufig in Österreich verwendete Literatur und Judikatur des Reichsfinanzhofes vom Geiste des berüchtigten § 1 SteueranpassungsG beseelt sind.“¹²⁹ In der Steuer- und Wirtschaftskartei wurde 1946 angeprangert, dass sich die österreichischen Finanzbehörden weiterhin auf die Deutsche Steuerzeitung beriefen, die während der NS-Zeit von Staatssekretär *Reinhardt* herausgegeben wurde und von diesem kurzerhand zur „Rechtsquelle“ erklärt worden war: „Erstaunlich aber ist, dass die inzwischen österreichisch gewordenen Finanzbehörden sich diesem Übergriff eines deutschen Staatssekretärs kurzerhand anschließen, wenn sie damit eine auch von ihnen vertretene, dem Fiskus günstige Rechtsauslegung stützen zu können glauben. Dann wird nämlich in den Entscheidungsgründen ... ausdrücklich darauf verwiesen, dass gemäß einer Weisung des Staatssekretärs Reinhardt die Deutsche Steuerzeitung eine Rechtsquelle sei.“¹³⁰

5.2. Diskriminierende Steuervorschreibungen als Vermögensentziehung

Diskriminierende Steuervorschreibungen, sei es in der Form einer Sondersteuer (Reichsfluchtssteuer, JUVA oder Sozialausgleichsabgabe), sei es in der Form der Nichtgewährung von Steuerbegünstigungen jeder Art, sind dem Grundsatz nach als **nichtige Vermögensentziehungen** iSd § 1 Nichtigkeitsgesetz und des (Ersten, Zweiten bzw) Dritten RStG anzusehen.¹³¹ Damit ist gemeint, dass sie **Gegenstand**

¹²⁹ *Bamberger*, Zur Abgabefreiheit von Rückstellungsvergleichen, JBl 1948, 511 (512).

¹³⁰ Die „Deutsche Steuerzeitung“ als österreichische „Rechtsquelle“, SWK 1946, 104 (105). Der Beitrag stammt von einem „Dr.E.F.“.

¹³¹ So reiht etwa *Klein* in *Heinl/Verosta/Loebenstein* (Hrsg), Das Österreichische Recht V y 1, 16 und 19 die JUVA ohne weiteres in die Liste jener Vermögensentziehungen ein, „die dem ausgesprochenen Zweck dienen, Personen, die nach der reichsdeutschen Gesetzgebung als Juden zu behandeln,

einer Vermögensentziehung iSd Rückstellungsgesetze sein konnten. Rechtsprechung und Literatur definierten den Gegenstand der Vermögensentziehung weit. Unter Vermögen wurde alles verstanden, was einen Vermögenswert darstellte.¹³² Dennoch gaben die Rückstellungsgesetze keine Rechtsgrundlage für die Rückforderung diskriminierender Abgaben. Dies scheiterte daran, dass der von den Rückstellungsgesetzen vermittelte Rückgabeanspruch in Anlehnung an das Konzept der Eigentumsklage als eine Rückgabe in natura verstanden wurde.¹³³ Die Judikatur leitete daraus das Erfordernis der Identität zwischen dem entzogenen und dem rückgestellten Vermögen ab. So zählte der VwGH vom Deutschen Reich hoheitlich eingezogene Bankguthaben grundsätzlich zu den rückstellungspflichtigen Vermögen. Er verneinte aber ihre Rückstellung nach dem Ersten RStG, weil die österreichische Finanzverwaltung lediglich die sich aus allen während der NS-Zeit erfolgten Ein- und Ausgängen ergebenden Salden der NS-Konten übernommen hätten, und diese Saldokonten mit dem Guthaben, das dem einzelnen Betroffenen entzogen wurde, nicht identisch seien.¹³⁴ Eine solche Sichtweise stand auch der Rückstellung von diskriminierenden Steuern nach den Rückstellungsgesetzen entgegen.¹³⁵ Auch jenseits der Rückstellungsgesetze wurde eine Haftung der Republik Österreich für diskriminierende Steuern der NS-Zeit mangels

waren, ihr Vermögen zu entziehen". Auch die Historikerkommission führt „Steuern und diskriminierende Abgaben“ als Vermögensentziehung an; *Jablonek et al*, Schlussbericht 127 f.

¹³² ZB Rkv 136/48 = *Heller/Rauscher*, Rechtsprechung Nr 145; *Heller/Rauscher/Baumann*, Gesetz über die Erfassung arisierter und anderen entzogener Vermögensschaften. Vermögensentziehungs-Anmeldungsverordnung. Nichtigkeitsgesetz. Erstes Rückstellungsgesetz² (1947) 69; *Graf*, Die österreichische Rückstellungsgesetzgebung. Eine juristische Analyse (2003) 115 f; für das Erste und zweite RStG *Faber*, Rückstellung 108 f.

¹³³ ZB VwSlg 1061 F/1954; für das Dritte RStG *Graf*, Rückstellungsgesetzgebung 141 und *Meissel/Olechowski/Gnant*, Praxis der Verfahren vor den Rückstellungskommissionen 396; für das Erste und Zweite RStG *Faber*, Rückstellung 120.

¹³⁴ VwSlg 350 A/1948, 666 A/1949, 2160 A/1951, 4019 A/1956.

¹³⁵ Dass diskriminierende Steuerleistungen rückstellungsrechtlich dasselbe Schicksal wie entzogene Bankguthaben teilen, zeigt sich auch daran, dass für beide Vermögenskategorien staatliche Entschädigungszahlungen durch das AbgeltungsfondsG geschaffen wurden (§ 1 Abs 3 lit a und e AbgeltungsfondsG BGBl 1961/100); siehe dazu unten 5.3.4.c).

Rechtsnachfolge nach dem Deutschen Reich abgelehnt; eine solche komme nur gegenüber dem Deutschen Reich in Betracht.¹³⁶

Es ist also im Folgenden danach zu fragen, ob andere Bestimmungen des Rückstellungs- oder des Abgabenrechts die Möglichkeit vorsahen, bezahlte oder aushaftende diskriminierende Steuervorschreibungen rückgängig zu machen oder zumindest neu aufzurollen.

5.3. Die abgabenrechtlichen Regelungen der Rückstellungsgesetze

Steuerrechtlich relevante Regelungen finden sich in den §§ 7, 9, 13 und 29 Drittes RStG. Gem § 1 Abs 2 galten diese Bestimmungen subsidiär auch für die Verfahren nach dem Ersten und Zweiten RStG.¹³⁷

§ 7 Drittes RStG regelt die Besteuerung der an den geschädigten Eigentümer rückgestellten Erträge: Diese unterliegen bei ihm weder der Einkommen- noch der Gewerbesteuer. Allerdings haftet der geschädigte Eigentümer für die Abgabenrückstände des Erwerbers, die für die Zeit vor dem 27. April 1945 auf das entzogene Vermögen und dessen Erträge entfallen, bis zum Wert der rückgestellten Erträge; für Abgabenrückstände, die nach dem 27. April 1945 entstanden sind, haftet er bis zum Wert des rückgestellten Vermögens und der Erträge.¹³⁸

§ 29 Abs 1 Drittes RStG normiert die Befreiung aller durch dieses Bundesgesetz veranlassten Schriften und Amtshandlungen von öffentlichen Abgaben. Die Abgabenfreiheit gilt gem § 29 Abs 2 *leg cit* auch für Vermögensübertragungen und sonstige Rechtsakte nach diesem Gesetz, wenn über die Rückstellungsverpflichtung in einem Verfahren vor der Rückstellungskommission entschieden, oder ein Vergleich, Verzicht oder Anerkenntnis zu Protokoll gegeben wurde.¹³⁹ § 29 Abs 3

¹³⁶ Heller/Rauscher/Baumann, *Verwaltergesetz* 288, 294; Neuberg, *Kommentar zu den Rückstellungsgesetzen* (1949) 68; Jabloner *et al*, *Schlussbericht* 432.

¹³⁷ Heller/Rauscher/Baumann, *Verwaltergesetz* 113 (mit Ausnahme des § 9 Abs 1).

¹³⁸ Siehe dazu ausführlich Tanzer, „Arisierte“ Vermögenswerte 27 ff.

¹³⁹ Siehe dazu Bamberger, *Zur Abgabenfreiheit von Rückstellungsvergleichen*, *JBl* 1948, 511.

leg cit erstreckt die Abgabefreiheit auch auf Vergleiche, Verzichte und Anerkennnisse, falls diese rechtzeitig angezeigt wurden.

Für die in diesem Gutachten angesprochene Fragestellung bildet § 9 Drittes RStG die zentrale steuerrechtliche Vorschrift, da aus ihr Rückschlüsse auf die Wertung des NS-Steuerrechts und der NS-Steuerpraxis durch den Gesetzgeber der Zweiten Republik gezogen werden können.

5.3.1. § 9 Abs 1 Drittes RStG: JUVA und Reichsfluchtsteuer

Gem § 9 Abs 1 Drittes RStG sind die Pfandrechte, welche an entzogenem Vermögen „für Rückstände an Reichsfluchtsteuer und Judenvermögensabgabe im Grundbuch“ eingetragen wurden, „von Amts wegen oder auf Antrag zu löschen“.¹⁴⁰ Waren demnach die diskriminierenden Sondersteuern nicht (zur Gänze) beglichen worden, war das rückzustellende Vermögen von darauf lastenden hypothekarischen Sicherheiten zu befreien.¹⁴¹

Der Gesetzgeber ging wie bereits ausgeführt (5.1.b)) davon aus, dass die beiden genannten Abgaben nicht mehr einzutreiben waren, da es sich um diskriminierende Steuern handelte, die nicht in den Rechtsbestand der Republik Österreich übernommen wurden. Da folglich auch ein Sicherungsinteresse nicht mehr gegeben war, waren diesbezügliche Hypotheken von Amts wegen oder auf Antrag zu löschen. Allerdings erfasste § 9 Abs 1 Drittes RStG lediglich Hypotheken, die auf entzogenen Liegenschaften eingetragen waren, und bot damit keine Grundlage für eine Beseitigung aller mit JUVA und Reichsfluchtsteuer unmittelbar zusammenhängender Hypotheken.¹⁴² Wenn etwa ein Dritter während der NS-Zeit Rückstände an Reichsfluchtsteuer beglich und sich dafür vom Deutschen Reich die zu

¹⁴⁰ § 1 Abs 5 Erstes RStG und § 1 Abs 6 Zweites RStG enthielten im Wesentlichen gleich lautende Bestimmungen.

¹⁴¹ *Tanzer*, „Arisierte“ Vermögenswerte 90 f.

¹⁴² Siehe VwSlg 582 F/1952: Hier ging es um die Absetzung einer Hypothekarschuld zugunsten einer privaten Bank von der Vermögenssteuer bzw Vermögensabgabe. Der VwGH führte aus, die Hypothek sei „unbestrittenermaßen“ aufgenommen worden, um die Mittel für die Bezahlung der JUVA zu beschaffen. Sie wurde von der Bank nach 1945 offenbar weiter aufrechterhalten.

Besicherung der Steuerschuld eingetragene Hypothek abtreten ließ, sollte nach einer zeitgenössischen Literaturstimme die Hypothek nicht unter Berufung auf § 9 Abs 1 (oder irgendeine andere Bestimmung) des Dritten RStG gelöscht werden können, wenn das besicherte Grundstück nicht gleichzeitig entzogen worden war.¹⁴³

5.3.2. § 9 Abs 2 Drittes RStG: Alle anderen Abgaben und Steuerstrafen

a) Für andere bücherlich sichergestellte öffentliche Abgaben oder Steuerstrafen, die während der deutschen Besetzung Österreichs vorgeschrieben worden sind, sieht § 9 Abs 2 Drittes RStG vor, dass „auf Antrag die **Wiederaufnahme** des Verfahrens zu bewilligen“ ist. Dem Antrag auf Wiederaufnahme kommt gem § 9 Abs 2 Satz 2 und 3 *leg cit* **aufschiebende Wirkung** zu, anhängige Exekutionen sind aufzuschieben.

Die von § 9 Abs 2 Drittes RStG erfassten Steuervorschreibungen sind also vorläufig als wirksam anzusehen, allerdings genügt der Umstand, dass Steuervorschreibungen in der NS-Zeit auf entzogenen Liegenschaften bücherlich sichergestellt wurden, um hinsichtlich der zugrunde liegenden Abgaben und Steuerstrafen eine Wiederaufnahme des Verfahrens beantragen zu können. Die Bestimmung verweist dabei nicht auf die allgemeine Möglichkeit einer Wiederaufnahme von Steuerverfahren, wie sie in § 24 AbgabenrechtsmittelG vorgesehen war, sondern schafft eine **eigenständige Grundlage für die Wiederaufnahme**, welche folglich auch nicht von den in § 24 AbgabenrechtsmittelG genannten Gründen abhängig war.¹⁴⁴ Dementsprechend hielt der Verwaltungsgerichtshof (in einem Verfahren nach dem Ersten RStG) fest, dass § 9 Abs 2 Drittes RStG den geschädigten Eigentümern oder ihren rückstellungsberechtigten Erben einen **Rechtsanspruch auf Wiederaufnahme** des Steuerverfahrens unabhängig vom Vorliegen der Wieder-

¹⁴³ *Neuberg*, Kommentar 69, der in diesem Fall zynischer Weise von einem „geretteten“ Vermögen spricht.

¹⁴⁴ *Tanzer*, „Arisierte“ Vermögenswerte 25.

aufnahmegründe des AbgabenrechtsmittelG gewährt.¹⁴⁵ Der VwGH führte dazu näher aus:

„Auf welches Verfahren sich diese Wiederaufnahme zu erstrecken hat, wird dabei zwar nicht ausdrücklich gesagt, allein der Zusammenhang, in dem diese Gesetzesvorschrift geschaffen wurde, lässt keinen Zweifel darüber zu, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens dazu dienen soll, Unrecht gut zu machen, das geschädigten Eigentümern auf abgabenrechtlichem Gebiet widerfahren ist.¹⁴⁶ Um dieses Ziel zu erreichen, würde es aber nicht genügen, bloß das Vollstreckungsverfahren wieder aufzunehmen, das zur Sicherstellung der während der deutschen Besetzung vorgeschriebenen Steuern geführt hat, dieses Ziel kann vielmehr nur dadurch erreicht werden, dass auch die Entstehung der Abgabenrückstände überprüft wird. Eine solche Prüfung setzt aber eine Nachprüfung der Vorschreibung, also eine Wiederaufnahme auch des Verfahrens voraus, das zu dieser Vorschreibung geführt hat.“¹⁴⁷

Die Wiedereröffnung des Abgaben- bzw Strafverfahrens habe den Zweck, judizierte der VwGH in einem anderen Erkenntnis, „eine ungerechtfertigte – etwa auf einer **missbräuchlichen Anwendung von Abgabenvorschriften während der Zeit der deutschen Besetzung** beruhende – Abgaben- oder Strafvorschreibung **wieder aufzurollen** und auf das richtige Ausmaß zurückzuführen“.¹⁴⁸

b) Den Grund für die in § 9 Abs 2 Drittes RStG vorgesehene Wiederaufnahme sieht der VwGH demnach in den Bedenken des Gesetzgebers gegenüber der nationalsozialistischen Steuerpraxis bei verfolgten Personen. Dieser Zweck des Gesetzes erfordere aber auch eine Berücksichtigung im Rahmen der Beweislastverteilung. Der VwGH geht folglich von einer **Beweislastumkehr** im Anwendungsbereich des § 9 Abs 2 Drittes RStG aus: Die verfolgten Steuerpflichtigen müssen nicht

¹⁴⁵ VwSlg 697 F/1953.

¹⁴⁶ Im Abgabenverfahren hatten die geschädigten Eigentümer vorgebracht, dass es der Behörde bekannt sein müsse, "dass nach der nationalsozialistischen Machtergreifung Steuervorschreibungen in unzulässiger Höhe gegen rassisch Verfolgte erlassen wurden, um sich ihres Vermögens zu bemächtigen"; VwGH 9.1.1953, Zl 523/52 (Sachverhalt nicht in VwSlg 697 F/1953 wiedergegeben).

¹⁴⁷ VwSlg 697 F/1953.

¹⁴⁸ VwSlg 1375 F/1956.

die Unrichtigkeit der während der NS-Zeit ergangenen Steuervorschreibung beweisen, sondern sind lediglich zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichtet, aufgrund derer eine neuerliche Festsetzung der Steuerschuld zu erfolgen hat. Daher hätte im konkreten Fall „das Finanzamt die Beschwerdeführer zur Abgabe von Steuererklärungen und weiteren für die Besteuerung maßgebliche Unterlagen aufzufordern und diese einer Nachprüfung zu unterziehen gehabt.“¹⁴⁹

c) Ausführlich äußert sich der VwGH zur *ratio legis* des § 9 Abs 2 Drittes RStG: „Wenn diese Vorschrift schon die bloße Tatsache, dass die auf einer rückgestellten Liegenschaft sichergestellten Steuern während der nationalsozialistischen Herrschaft vorgeschrieben wurden, als hinreichenden Grund für den Anspruch auf die Wiederaufnahme des Verfahrens gelten lässt, so gibt es damit zu erkennen, dass die **Rechtmäßigkeit solcher Vorschreibungen schon an sich bedenklich** erscheint. Daraus ergibt sich folgerichtig, dass einem Rückstandsausweis, der Steuern der bezeichneten Art [gemeint: in der NS-Zeit vorgeschriebene und auf entzogenen Liegenschaften hypothekarisch sichergestellte] zum Gegenstand hat, **nicht die gleiche Beweiskraft** zugebilligt werden darf, wie sie den Rückstandsausweisen der Finanzämter sonst zukommen mag.“¹⁵⁰

d) Auch die Rückstellungskommissionen stellten die Rechtmäßigkeit von Steuerungsverfahren gegen Juden und andere politisch Verfolgte grundsätzlich in Frage. Der Antragsteller in dem Rkv 450/49¹⁵¹ zugrunde liegenden Verfahren war Jude und emigrierte 1938. Seine Fabrik wurde liquidiert, sein Vermögen am 29. Oktober 1941 eingezogen. Danach wurden die streitgegenständlichen Maschinen an die

¹⁴⁹ VwSlg 697 F/1953. Auch bei der Entscheidung über die Wiederaufnahme durfte den Antragstellern nicht die Beweislast für die Unrechtmäßigkeit der Steuervorschreibung überbürdet werden; VwGH 20.6.1952, Zl 1200/50 = ÖStZB 1952/20. Im konkreten Fall war nach zutreffender Auffassung des VwGH dem Antrag auf Wiederaufnahme stattzugeben, weil die umstrittene Einkommenssteuerforderung während der deutschen Besetzung vorgeschrieben wurde und auf einer rückgestellten Liegenschaft haftete, womit alle Voraussetzungen des § 9 Abs 2 Drittes RStG gegeben waren.

¹⁵⁰ VwSlg 697 F/1953.

¹⁵¹ ORK 14.1.1950; ausgewertet bei *Meissel/Olechowski/Gnant*, Rückstellungskommissionen 100.

Antragsgegner veräußert. Die Rückstellungskommission Wien verpflichtete die Antragsgegner, die in ihrem Besitz befindlichen Maschinen dem Antragsteller zurückzustellen. In ihrer Beschwerde an die Rückstellungsoberkommission Wien machten die Antragsgegner ua geltend, dass es auch ohne NS-Machtergreifung zur Veräußerung gekommen wäre, da der Antragsteller hohe Steuerschulden gehabt habe. Die Rückstellungsoberkommission Wien¹⁵² wies die Beschwerde zurück und hob hervor, dass der Antragsteller noch beträchtliches anderes Vermögen (ua ein namhaftes Großkaufhaus) besessen habe, und seine finanzielle Lage nicht als hoffnungslos hätte bezeichnet werden könne. Es sei zwar infolge einer am 3. November 1938 erfolgten Betriebsprüfung eine hohe Steuernachforderung für „angeblich verschleierte Gewinne aus früheren Jahren“ vorgeschrieben worden, doch könne „**unter Bedachtnahme auf die damalige Praxis der Finanzämter nicht mit Sicherheit auf den Bestand der Steuerforderung geschlossen werden**“. Bemerkenswert an dieser Entscheidung ist, dass die Rückstellungskommissionen die **Bedenklichkeit der NS-Steuerpraxis gegenüber politisch Verfolgten** als eine **allgemein bekannte Tatsache** voraussetzten und – unabhängig von einer Wiederaufnahme des in der NS-Zeit erfolgten Steuerverfahrens – die Gültigkeit der aus der im November 1938 erfolgten Betriebsprüfung resultierenden Steuerforderung in Frage stellten.

Ein ähnliches Vorgehen lässt sich – diesfalls allerdings im Hinblick auf eine Nachzahlung von Sozialversicherungsbeiträgen und der Vorschreibung einer exorbitanten Buße – in dem Rkv 10/50¹⁵³ zugrunde liegenden Verfahren beobachten.

Die Antragsteller galten nach NS-Gesetzen als Juden, sie waren je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft, deren Rückstellung begehrt wird; der Erst-Antragsteller war Mitinhaber eines Großunternehmens. 1938 trug die Arbeiterkrankenkasse für Steiermark einen Nachtrag an Sozialversicherungsbeiträgen von über RM 48.000,- und dazu einen Zuschlag und Buße von über RM 397.000,- (also fast das Zehnfache!) auf, weil zwischen 1928 und 1938 mehrere hundert Arbeit-

¹⁵² ROK Wien 14.11.1949, Rkb 1101/48.

¹⁵³ ORK 28.1.1950.

nehmer nicht oder mit niedrigeren Verdiensten bei der Pflichtversicherung gemeldet waren. Auf die Rückstellungssache sowie auf einige andere Liegenschaften wurde ein Pfandrecht einverleibt; 1939 wurde die Rückstellungssache über einen Treuhänder an die Antragsgegner verkauft, der Kaufpreis an die Krankenkasse überwiesen. Die Rückstellungskommission Graz nahm an, dass der Antragsteller, nur weil er Jude war, zu so ungewöhnlich hohen Nachzahlungen verpflichtet wurde, ohne dass sie dazu Beweise aufnahm. Die Rückstellungsoberkommission Graz¹⁵⁴ verlangte, dass dies zum Gegenstand eines Beweisverfahrens gemacht werden müsse und hob deshalb das erstinstanzliche Erkenntnis auf. Die Oberste Rückstellungskommission fügte hinzu, dass „nicht nur festzustellen sein [werde], ob auch gegen Nichtjuden so streng vorgegangen wurde, sondern auch, ob die der Firma vorgeschriebene Leistung für sie und ihre Inhaber unerschwinglich war und den Verkauf der Liegenschaft unter allen Umständen notwendig gemacht hätte.“¹⁵⁵

d) Dass es sich bei der Diskriminierung von Juden und anderen Verfolgten durch die nationalsozialistische Steuerpraxis um eine allgemein bekannte Tatsache handelte, belegt auch der zeitgenössische Kommentar zu den Rückstellungsgesetzen von *Heller, Rauscher* und *Baumann*, der zu § 9 Abs 2 Drittes RStG ausführt: „Während der nationalsozialistischen Herrschaft wurden in zahlreichen Fällen Nachtragssteuern und Steuerstrafen vorgeschrieben, wobei gegen rassisch verfolgte Personen manchmal mit einer sachlich nicht begründeten Schärfe vorgegangen wurde.“¹⁵⁶

¹⁵⁴ ROK Graz 29. 11. 1949, Rkb 337/49.

¹⁵⁵ ORK 28.1.1950, Rkv 10/50.

¹⁵⁶ *Heller/Rauscher/Baumann*, Verwaltergesetz 292.

e) Rückstellungsgesetzgeber,¹⁵⁷ Rechtsprechung und Literatur gingen also nicht nur davon aus, dass JUVA und Reichsfluchtsteuer als die beiden augenscheinlichsten diskriminierenden Abgaben zufolge § 9 Abs 1 Drittes RStG hinfällig waren, sondern dass angesichts einer als allgemein bekannt vorausgesetzten NS-Steuerpraxis auch für andere **Steuervorschreibungen der NS-Zeit**, soweit sie rassistisch und politisch verfolgte Personen und andere Opfer von Vermögensentziehungen betrafen, der **Verdacht der Diskriminierung** vorlag.

5.3.3. Die Lückenhaftigkeit des § 9 Drittes RStG

a) Die in § 9 Drittes RStG zutage tretende Intention des Gesetzgebers hätte es an sich **nahe gelegt, generell die Wiederaufnahmen von Steuerverfahren der NS-Zeit**, soweit sie im Zusammenhang mit Verfolgung und Entziehung standen, vorzusehen. Eine derartige Regelung unterblieb aber. Stattdessen hätten lediglich die allgemeinen (Verfahrens-)Vorschriften zur Anwendung kommen können, die auf den spezifischen Problembereich der NS-Steuervorschreibungen jedoch nicht eingingen. Die Vorschriften über die Wiederaufnahme von Abgabenverfahren (§ 24 AbgabenrechtsmittelG) waren der Wiederaufnahme nach § 69 AVG nachgebildet;¹⁵⁸ es ist auch nicht bekannt, dass diskriminierende Steuervorschreibungen unter Berufung auf § 24 AbgabenrechtsmittelG aufgerollt wurden.

¹⁵⁷ Siehe auch AB 306 BlgNR 5. GP 2, wonach der in der Regierungsvorlage noch nicht enthaltene § 9 Abs 2 Drittes RStG „auf begründete Anregung der Geschädigtenvertreter eingefügt [wurde], um allfällige ungerechte Steuervorschreibungen der deutschen Machthaber nachträglich beseitigen zu können.“

¹⁵⁸ Gründe für die Wiederaufnahme des Steuerverfahrens gem § 24 Abs 1 AbgabenrechtsmittelG, BGBl 1949/60, waren, dass (Z 1) „ein Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Handlung herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist“ oder (Z 2) „neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im Verfahren ohne Verschulden des Steuerpflichtigen nicht geltend gemacht werden konnten und allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens voraussichtlich einen im Hauptinhalt anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten“ oder (Z 3) ein Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde“. Vgl dazu *Melichar*, Hauptprobleme des Abgabenverfahrens, ÖJZ 1948, 461, 481 (482 ff); *Ondraczek*, Die Änderung abgabenrechtlicher Bescheide, JBl 1952, 432, 457, 480 (460 ff, 483 f).

b) Die gesetzliche Regelung des § 9 Drittes RStG betraf wie gesehen nur die Löschung von Hypotheken (Abs 1) bzw die Wiederaufnahme von Steuerverfahren, welche in einer hypothekarischen Sicherstellung auf einer entzogenen Liegenschaft gemündet hatten (Abs 2). Einer **Ausweitung des Anwendungsbereiches des § 9 Drittes RStG** stand die **Judikatur** aber **negativ** gegenüber: Die Vorschrift sei nach ihrem Zweck ausschließlich „auf Bereinigung des Grundbuchstandes nach Durchführung der Rückstellung einer Liegenschaft gerichtet“.¹⁵⁹ Der VwGH beschränkte die Anwendung dieser Bestimmung strikt auf Hypotheken, die zur Besicherung von Steuerschulden aus der NS-Zeit dienten und auf entzogenen Liegenschaften eingetragen waren.¹⁶⁰

In einem zu Unrecht restriktiven Erkenntnis verlangte der VwGH überdies, dass das Rückstellungsverfahren für den Rückstellungswerber positiv erledigt sein müsste: Die Wiederaufnahme des Steuerverfahrens gem § 9 Abs 2 Drittes RStG könne „nur vom obsiegenden geschädigten Eigentümer und auch von diesem nur dann gestellt werden, wenn im Zeitpunkt der Rückstellung der entzogenen Liegenschaft ein Pfandrecht für eine Abgaben- oder Abgabenstrafschuld aushaftet. Ein Rückstellungswerber, der mit seinem Rückstellungsbegehren unterlegen ist, kann einen solchen Antrag nicht stellen“.¹⁶¹

Die Problematik dieser Rechtsansicht wird im konkreten Anlassfall deutlich: Die Antragstellerin war im Verfahren nach dem Dritten RStG vor der Rückstellungskommission gescheitert, weil den Rückstellungsgegnern der sog Befreiungsbeweis gelungen war. Die RK hatte es als erwiesen angesehen, dass die Veräußerung des Grundstücks auch unabhängig von der nationalsozialistischen Gewaltmaßnahmen gegen die Beschwerdeführerin zustande gekommen wäre, da auf dem Grundstück 1939 zwangsweise ein Pfandrecht für einen Rückstand an Einkommensteuer samt Nebengebühren in Höhe von 180.731,-- RM einverleibt worden war, woraufhin das Grundstück im Jahr 1942 zwangsversteigert wurde. Den Rückstellungskom-

¹⁵⁹ VwSlg 1375 F/1956.

¹⁶⁰ VwSlg 1375 F/1956.

¹⁶¹ VwSlg 1375 F/1956.

missionen komme es auch nicht zu, die Rechtmäßigkeit einer Steuervorschreibung zu überprüfen. Die Rückstellungswerberin werde ihr Ziel höchstens im Wege einer Wiederaufnahme des Steuerverfahrens erreichen. Als die Rückstellungswerberin nach der Abweisung des Rückstellungsantrages eine Wiederaufnahme des seinerzeitigen Steuerverfahrens gem § 9 Abs 2 Drittes RStG beantragte, wurde dieser Antrag von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland abgewiesen. Der VwGH bestätigte diese Entscheidung.

In solchen Fällen bestand somit die Möglichkeit eines **circulus vitiosus**: Das Rückstellungsverfahren endete für die Rückstellungswerberin negativ, weil der sog Befreiungsbeweis aufgrund hoher Steuerrückstände misslang; der erfolglose Rückstellungswerber wurde auf die Möglichkeit der Wiederaufnahme des Steuerverfahrens verwiesen – die Wiederaufnahme gem § 9 Abs 2 Drittes RStG wurde in der Folge aber verwehrt, da der geschädigte Eigentümer (mangels Erfolgs im Rückstellungsverfahren) nicht wieder Eigentümer der strittigen Liegenschaft geworden war, sodass auch kein Anlass bestehe, Hypotheken für NS-Steuerrückstände zu löschen.¹⁶²

Diese von den Finanzlandesdirektionen und dem VwGH vorgenommene Interpretation des § 9 Drittes RStG mit seiner Einschränkung auf obsiegende Rückstellungswerber und auf der zurückzustellenden Liegenschaft noch eingetragene Hypotheken orientiert sich bloß am Wortlaut der Bestimmung. Sie lässt die hinter dieser Bestimmung erkennbare Wertung des Gesetzgebers und seine historische Absicht, nicht nur formell diskriminierende Abgaben nicht zu übernehmen, sondern auch eine bedenkliche NS-Steuerpraxis einer eigenständigen Überprüfung zugänglich zu machen, zu Unrecht außer Acht.

c) Die im Zusammenhang mit einer Vermögensentziehung zu entrichtenden Abgaben wie **Wertzuwachsabgabe bzw –steuer** und – sofern sie in der Praxis auf die jüdischen Veräußerer übergewälzt wurde – die **Arisierungsaufgabe** (siehe oben

¹⁶² So VwSlg 1375 F/1956.

3.2.e)) konnten bei erfolgter Rückstellung zurückgefordert werden. Die rechtliche Grundlage dafür bot § 5 Abs 4 und 5 SteueranpassungsG, der bestimmte, dass Steuervorschreibungen oder Steuerfeststellungen, die auf Grund eines erfolgreich angefochtenen und daher nichtigen Rechtsgeschäftes erfolgt waren, zurückzunehmen oder zu ändern und entrichtete Abgaben zu erstatten waren. Der VwGH entschied in ständiger Rechtsprechung, dass diese Bestimmung auf die nach dem Dritten RStG erfolgreich durchgeführte Anfechtung einer Vermögensentziehung anwendbar war.¹⁶³ Der erfolgreiche Rückstellungswerber konnte binnen eines Jahres nach einem stattgebenden Rückstellungserkenntnis¹⁶⁴ bzw nach einem Rückstellungsvergleich¹⁶⁵ die Rückerstattung der aus Anlass der Vermögensentziehung geleisteten diskriminierenden Abgaben verlangen.

5.3.4. Zusammenfassung

a) Zusammenfassend betrachtet ermöglichte das Rückstellungs- und Steuerrecht der Nachkriegszeit – in seiner Auslegung durch den VwGH – eine Rückabwicklung bzw Restitution der diskriminierenden Steuern und Steuerpraxis der NS-Zeit in den folgenden Bereichen:

- Die Löschung von Hypotheken, welche zur Sicherung von JUVA und Reichsfluchtsteuer auf entzogenen und rückzustellenden Liegenschaften eingetragen waren;
- Die Wiederaufnahme von Abgabenverfahren für sonstige Abgaben, sofern eine Abgabenschuld offen und durch eine auf einer entzogenen und rückzustellenden Liegenschaft eingetragene Hypothek gesichert war;

¹⁶³ VwSlg 718 A/1951, 829 F/1953, 948 F/1954, 957 F/1954 (jeweils zur Wertzuwachsabgabe bzw -steuer). Auf diese Bestimmung konnte sich auch der rückstellungspflichtige Erwerber, also auch der Ariseur berufen, der die Arisierungsaufgabe bezahlt hatte; VwSlg 1528 F/1956.

¹⁶⁴ Diese Frist begann bereits mit der Rechtskraft eines stattgebenden Teilerkenntnisses der Rückstellungskommissionen zu laufen; VwSlg 718 A/1951, 829 F/1953, 948 F/1954, 949 F/1954. Diese Auffassung war deshalb problematisch, weil die Entscheidung darüber, ob der geschädigte Eigentümer die Wertzuwachsabgabe, die in aller Regel direkt aus dem Kaufpreis für das entzogene Vermögen geleistet wurde, bei der Rückerstattung der Gegenleistung in Abzug bringen konnte, erst im Enderkenntnis erfolgte; siehe Rkv 116/48 = Heller/Rauscher, Rechtsprechung Nr 125.

¹⁶⁵ VwSlg 829 F/1953.

- Die Rückerstattung von aus Anlass einer Vermögensentziehung entrichteten Abgaben bei Nichtigerklärung der Vermögensentziehung binnen Jahresfrist.

b) Obwohl es der Wertung der Rückstellungsgesetzgebung unter Berücksichtigung der als bekannt angesehenen diskriminierenden NS-Steuerpraxis entsprochen hätte, erfolgte in den folgenden Bereichen **keine Rückabwicklung bzw. Resitution** des nationalsozialistischen Steuerunrechts:

- Die Rückabwicklung (etwa in Form der Wiederaufnahme) von diskriminierenden Abgabenverfahren der NS-Zeit, wenn keine Abgabenschuld mehr offen war; Die Rückabwicklung (etwa in Form der Wiederaufnahme) von diskriminierenden Abgabenverfahren der NS-Zeit, wenn eine Abgabenschuld zwar offen, aber nicht durch Hypotheken auf entzogenen Liegenschaften gesichert war; Die Rückabwicklung (etwa in Form der Wiederaufnahme) von diskriminierenden Abgabenverfahren der NS-Zeit, wenn eine Abgabenschuld zwar offen und durch Hypotheken auf einer entzogenen Liegenschaft gesichert war, der geschädigte Eigentümer im Rückstellungsverfahren jedoch erfolglos blieb (dh die Liegenschaft nicht zurückgestellt wurde).¹⁶⁶

c) Einer gesonderten Betrachtung bedürfen **Reichsfluchtsteuer** und **JUVA**: Aushaftende Steuerrückstände aus diesen diskriminierenden Steuern fielen ex lege weg; bezahlte Abgaben oder dafür aufgenommene Lasten wurden hingegen nicht rückerstattet bzw. beseitigt.¹⁶⁷ Ein – teilweiser – Ersatz für diese Sondersteuern erfolgte erst im Jahr 1961 mit der Einrichtung des **Abgeltungsfonds**.¹⁶⁸ Dabei handelte es sich um einen mit sechs Millionen US-Dollar dotierten Fonds, der zur "Abgeltung" von Vermögensverlusten politisch Verfolgter eingerichtet wurde.

¹⁶⁶ Dahingestellt muss hier bleiben, ob bei einem Rückstellungsvergleich eine Wiederaufnahme gem § 9 Abs 2 Drittes RStG möglich war; nimmt man das Erkenntnis VwSlg 1375 F/1956 beim Wort, wäre dies jedenfalls in den Fällen, in denen aufgrund des Vergleichs das entzogene Vermögen nicht an den geschädigte Eigentümer zurückgegeben wurde, ausgeschlossen gewesen.

¹⁶⁷ Jabloner et al, Schlussbericht 432.

¹⁶⁸ Bundesgesetz vom 22. März 1961, womit Bundesmittel zur Bildung eines Fonds zur Abgeltung von Vermögensverlusten politisch Verfolgter zur Verfügung gestellt werden, BGBl 1961/100.

Zuwendungen aus dem Fonds – die allerdings betragsmäßig dem Grundsatz nach auf 20.000,- Schilling beschränkt waren¹⁶⁹ und auf die kein Rechtsanspruch bestand¹⁷⁰ – waren ua für die "Entrichtung von diskriminierenden Abgaben" vorgesehen.¹⁷¹ Als diskriminierende Abgaben wurden nach den Statuten des Abgeltungsfonds allerdings nur Reichsfluchtsteuer und JUVA anerkannt.¹⁷² Für **andere diskriminierende abgabenrechtliche Belastungen**, wie etwa die Sozialausgleichsabgabe oder den Ausschluss von Steuerbegünstigungen aller Art wurde auch aus dem Abgeltungsfonds **keine Abfindung** geleistet.

Zutreffend hat die Schiedsinstanz klargestellt, dass eine Entschädigungszahlung aus dem Abgeltungsfonds für gezahlte JUVA nicht als Entschädigung für die Entziehung einer Liegenschaft gewertet werden kann ("aliud"), und daher auch nicht als eine frühere Entschädigungsmaßnahme iSd § 32 Abs 1 S 2 EF-G einer Empfehlung zur Naturalrestitution nach diesem Gesetz entgegensteht.¹⁷³

d) Auch ein die **NS-Opfer bevorzugendes Sondersteuerrecht** gab es in der Zweiten Republik, zumal in der praktisch relevanten Einkommens- oder Erbschaftsteuer **nicht**.¹⁷⁴

e) Insgesamt war es also keineswegs so, dass „[d]as während der nationalsozialistischen Besetzung Österreichs auf abgabenrechtlichem Gebiet gesetzte Unrecht ... wieder gutgemacht [wird], soweit dies nicht schon durch das Gesetz vom 8. Mai 1945, StGBI. Nr. 12/1945 [Steuerliches WeitergeltungsG] beseitigt wurde“,

¹⁶⁹ Siehe die abgestuften Auszahlungsvorschriften in Art X Statuten des Fonds zur Abgeltung von Vermögensverlusten politisch Verfolgter, Abl Wiener Zeitung 2.7.1961, 9.

¹⁷⁰ § 1 Abs 4 AbgeltungsfondsG.

¹⁷¹ § 1 Abs 3 lit e AbgeltungsfondsG.

¹⁷² Art IX Abs 1 Statuten des Fonds zur Abgeltung von Vermögensverlusten politisch Verfolgter, Abl Wiener Zeitung 2.7.1961, 9. Keine Zahlung wurde in den Fällen geleistet, in denen die Reichsfluchtsteuer bzw JUVA aus dem Erlös des entzogenen Vermögens gezahlt, jedoch bei der Rückstellung nicht „als zur freien Verfügung“ der geschädigten Eigentümer gewertet wurde; siehe *Walch*, Die jüdischen Bemühungen um die materielle Wiedergutmachung durch die Republik Österreich (1971) 202.

¹⁷³ Schiedsinstanz für Naturalrestitution, Entscheidungsnummer 24/2005, Rz 132.

¹⁷⁴ *Jablöner et al*, Schlussbericht 430.

wie ein zeitgenössischer Kommentar zu den Rückstellungsgesetzen in unzutreffender Verallgemeinerung behauptete.¹⁷⁵ Vielmehr erfolgte eine "Wiedergutmachung" des nationalsozialistischen Steuerrechts nur sehr partiell. Ähnlich bewertete die Historikerkommission die steuerrechtlichen Aspekte der Rückstellungen, wenn sie von einer „nur unzulängliche[n] Begleitung der Restitution durch den Steuerrechtsgesetzgeber“ spricht.¹⁷⁶

5.4. Zusammenhang des steuerbezogenen mit dem übrigen Rückstellungsregime

a) Die Regelungen des § 9 Drittes RStG sind im Zusammenhang mit den anderen Bestimmungen des Dritten RStG zu sehen. Da aus § 9 Drittes RStG die spezifischen Wertungen des Gesetzgebers hinsichtlich der Behandlung von NS-Steuervorschreibungen hervorgehen, sind diese auch bei der Interpretation anderer Bestimmungen des Dritten RStG heranzuziehen.

b) So ergibt sich aus § 9 Abs 1 Drittes RStG (iVm Rechtsüberleitungsvorschriften¹⁷⁷), dass JUVA und Reichsfluchtsteuer vom Gesetzgeber als verwerfliche, typisch nationalsozialistische Sondersteuern qualifiziert wurden. Für Veräußerungen oder andere Vermögensübertragungen (zB die Einräumung von Hypotheken), die zum Zweck der Begleichung dieser Abgaben erfolgten, ist somit in jedem Fall ein Zusammenhang mit der nationalsozialistischen Machtergreifung iSd § 2 Abs 1 Drittes RStG anzunehmen. Ohne die NS-Machtübernahme wären diese Steuern nicht angefallen, Vermögensübertragungen zum Zweck ihrer Bezahlung (sei es durch einen NS-Verfolgten selbst, sei es durch einen Nachkommen bzw Verwandten) stellen somit eine Vermögensentziehung im Sinne der RStG dar. Dieselbe rechtliche Wertung muss für das gesamte formell diskriminierende

¹⁷⁵Heller/Rauscher/Baumann, Verwaltergesetz 288.

¹⁷⁶Jablonek et al, Schlussbericht 432.

¹⁷⁷Siehe oben 5.1.a) und b).

Steuerrecht gelten, als auch für die Sozialausgleichsabgabe, die Sonderregelungen bei allgemeinen Steuern und den Ausschluss von steuerlichen Vergünstigungen.

In der Judikatur der Rückstellungskommissionen wurde dies freilich in einzelnen Fällen nicht ausreichend berücksichtigt: So wurde etwa in Rkv 94/48¹⁷⁸ die Begleichung von diskriminierenden Abgaben (JUVA), die dem jüdischen Erblasser vorgeschrieben worden waren, durch seine nichtjüdische Witwe zu Unrecht nicht als Vermögensentziehung qualifiziert, wobei sich die Oberste Rückstellungskommission darauf stützte, dass jeglicher Erbe Schulden des Erblassers hätte begleichen müssen, ohne dabei aber zu bedenken, dass es sich bei diesen Schulden um spezifisch nationalsozialistische Sondersteuern handelte.

c) Weiters ist für die Beurteilung, ob eine Vermögenstransaktion „unabhängig von der Machtergreifung des Nationalsozialismus erfolgt ist“, eine aus der NS-Zeit stammende Steuervorschreibung auch im Hinblick darauf zu hinterfragen, ob sie **Ausfluss der**, in § 9 Abs 2 Drittes RStG auch vom Gesetzgeber **als bedenklich eingestuft**, NS-Steuerpraxis war. Aus diesem Grunde sind zu Verfolgungszwecken eingesetzte Steuerverfahren (insb solche, die offen die Verfolgungsentention mit entsprechenden ideologischen Versatzstücken des Nationalsozialismus wie zB angeblich „typisch jüdischer Verschleierungstaktik“ etc begründen) und zur Begleichung solcher diskriminierend vorgeschriebener Steuern vorgenommene Vermögenstransaktionen einem generellen Verdacht ausgesetzt, als Teil von Verfolgungsmaßnahmen eine Vermögensentziehung iSd § 2 Abs 1 Drittes RStG begründet zu haben.

In diesem Sinn entschied auch die Oberste Rückstellungskommission in Rkv 74/49¹⁷⁹, dass eine Veräußerung eines Unternehmens durch einen Juden, welche erfolgte, um der drohenden Gefahr einer Verfolgung durch die deutschen Be-

¹⁷⁸ Heller/Rauscher, Rechtsprechung Nr 103.

¹⁷⁹ Heller/Rauscher (Hrsg), Die Rechtsprechung der Rückstellungskommissionen. Neue Folge (1949) Nr 390.

hörden wegen angeblicher Steuerverfehlungen zu entgehen, nicht als unabhängig von der NS-Machtergreifung anzusehen war, weil der geschädigte Eigentümer ohne nationalsozialistische Machtergreifung im Falle eines Steuerstrafverfahrens nicht zur Veräußerung des Unternehmens gezwungen gewesen wäre.

d) Bei der **Bemessung der rückzustellenden Gegenleistung** ergibt sich aus § 6 Satz 1 Drittes RStG, demzufolge nur das zurückzustellen ist, was der geschädigte Eigentümer „zu seiner freien Verfügung“ erlangt hat, dass darunter jene Teile des Kaufpreises nicht zu subsumieren sind, welche zur **Bezahlung diskriminierender Steuern** oder aber **aufgrund einer diskriminierenden Steueranwendung vorgeschriebener Abgaben** verwendet werden musste.

Bezüglich der in § 9 Abs 1 Drittes RStG genannten diskriminierenden Steuern (JUVA und Reichsfluchtsteuer) wurde dies auch von der Judikatur der Nachkriegszeit – zumindest tendenziell – berücksichtigt, ohne dabei aber immer die vom Zweck des Gesetzes geforderte Konsequenz an den Tag zu legen. So galten jedenfalls jene Teile des Kaufpreises, welche von einem Sperrkonto des Deutschen Reiches direkt für die Begleichung von JUVA und Reichsfluchtsteuer oder aus anderen Titeln eingezogen wurden, als nicht „zur freien Vergütung erhalten“,¹⁸⁰ und mussten daher von den geschädigten Eigentümern auch nicht den Rückstellungspflichtigen vergütet werden. Im Übrigen war die Judikatur in diesem Bereich aber kasuistisch und im Laufe der Zeit zunehmend restriktiv.¹⁸¹ Die Rückstellungskommissionen bedienten sich dabei zur Festlegung des „zur freien Verfügung Erlangten“ verschiedenster Kriterien, auch solcher, die im Gesetz selbst nicht vorgesehen waren: So wurde etwa darauf abgestellt, ob der Kaufpreis „im Interesse des geschädigten Eigentümers“ verwendet worden war,¹⁸² und solches zu Unrecht auch dann bejaht, wenn der geschädigte Eigentümer aus dem Erlangten JUVA

¹⁸⁰ Heller/Rauscher/Baumann, Verwaltergesetz 209.

¹⁸¹ Siehe Meissel/Olechowski/Gnant, Rückstellungskommissionen 111 ff, resümierend 127.

¹⁸² Ausführlicher dazu jüngst Jungwirth, Schuldrechtliche Aspekte des Dritten Rückstellungsgesetzes (Diss Universität Wien 2005) 165 ff.

und Reichsfluchtsteuer beglichen hatte.¹⁸³ Zu Recht wurde hingegen entschieden, dass ein Versteigerungserlös einer nach der Emigration des jüdischen Eigentümers versteigerten Liegenschaft, welcher zur Bezahlung von JUVA und Reichsfluchtsteuer verwendet wurde, nicht zur freien Verfügung des Eigentümers gelangt war; gleichzeitig machte die Oberste Rückstellungskommission aber die Einschränkung, dass eine „freie Verfügung“ dann zu bejahen sei, wenn der Eigentümer die Zahlung selbst angeordnet habe.¹⁸⁴

Aus heutiger rechtswissenschaftlicher Sicht ist es jedenfalls unvertretbar, im Kontext der nationalsozialistischen Herrschaft die Begleichung von diskriminierenden Sondersteuern als "zur freien Verfügung erlangt" anzusehen. Andere in der Rechtsprechung auftretende Entscheidungsparameter, ob die Zahlung etwa "im Interesse" oder auf Anordnung des Geschädigten erfolgt ist, müssen als unerheblich außer Betracht bleiben.¹⁸⁵ Um dem Gesetzeszweck des § 6 Abs 1 Drittes RStG gerecht zu werden sind in allen Fällen, in denen der **Kaufpreis zur Bezahlung von diskriminierenden Steuern und Abgaben** verwendet wurde, solche Posten nicht als "zur freien Verfügung erlangt" zu qualifizieren, wie es auch die Schiedsinstanz getan hat.¹⁸⁶

e) Während die Judikatur der Rückstellungskommissionen für die in § 9 Abs 1 Drittes RStG genannten diskriminierenden Steuern das „zur freien Verfügung Erlangen“ häufig verneinte, wurde die **Bedenklichkeit von „normalen“ NS-Steuervorschreibungen gegenüber politisch Verfolgten in vielen Fällen nicht**

¹⁸³ Rkv 144/48 = *Heller/Rauscher*, Rechtsprechung Nr 153 ua.

¹⁸⁴ Rkv 174/51 = *Heller/Rauscher* (Hrsg), Die Rechtsprechung der Obersten Rückstellungskommission beim Obersten Gerichtshof IV (1954) 30 Nr 13 d.

¹⁸⁵ Kritisch zu dieser Judikatur *Graf*, "Arisierung" und Restitution. Anmerkungen zum Entschädigungsfondsgesetz, JBl 2001, 746 (753); *Meissel*, Unrechtsbewältigung durch Rechtsgeschichte? Zum Begriff der "extremen Ungerechtigkeit" im Entschädigungsfonds-Gesetz, *juridikum* 2003, 42 (45); *Rechberger*, Ist Ungerechtigkeit komparationsfähig? *juridikum* 2005, 59 (62); siehe auch *Jablonek*, Der juristische Einschlag der Historikerkommission (= Schriftenreihe Niederösterreichische Juristengesellschaft Bd 92) (2003) 25.

¹⁸⁶ So zu Recht auch die Schiedsinstanz für Naturalrestitution, Entscheidungsnummer 3/2003, S 23 f.

adäquat erfasst. So wurde etwa in dem Rkv 28/49¹⁸⁷ zugrunde liegenden Verfahren zwar davon ausgegangen, dass einem jüdischen Unternehmer eine „ungebührlich hoch bemessene Steuer- und Steuerstrafschuld“ vorgeschrieben wurde, die Berichtigung dieser Schuld aus dem Kaufpreis aber als „im Interesse des Eigentümers verwendet“ gewertet und deshalb als „zu dessen freier Verfügung“ geleistet qualifiziert. Diese Entscheidung steht im klaren Widerspruch zu Wortlaut und Zweck des § 6 Abs 1 S 1 Drittes RStG. Wurde der Kaufpreis – wie in der soeben beschriebenen Entscheidung Rkv 28/49 – zur Begleichung von sonstigen, aber in Zusammenhang mit einer Verfolgung **in diskriminierender Art vorgeschriebenen Abgaben** verwendet, sind solche Posten **ebenfalls nicht als "zur freien Verfügung erlangt"** zu qualifizieren.

f) Blickt man heute auf die soeben dargestellten steuerlichen Aspekte in den damaligen Rückstellungsverfahren, darf dabei nicht unbeachtet bleiben, dass es die Rückstellungswerber häufig unterlassen werden haben, Einwendungen hinsichtlich der Bedenklichkeit von Steuerverfahren in der NS-Zeit geltend zu machen, da ihnen die entsprechenden Nachweise und Informationen fehlten. Dieses Problem erscheint vor allem dann virulent, wenn die geschädigten Eigentümer im Holocaust ermordet wurden oder in der Zwischenzeit verstorben waren und daher ihre Erben Ansprüche geltend machen mussten. Eine solche Einsicht muss aber Konsequenzen für die Beurteilung der Rückstellungsverfahren aus dem Blickwinkel des EF-G haben.

Die Schiedsinstanz hat für einen in der wissenschaftlichen Forschung ähnlich unterbeleuchteten Themenkomplex, die sog "Aktion Gildemeester" anerkannt, dass es "die Konkretisierungspflicht der damaligen Rückstellungswerberinnen ... bei weitem überspannen würde, hätte man von ihnen ein detailliertes Vorbringen zur und eine präzise Würdigung der Gildemeester-Aktion in der Form erwartet, in der das erst Jahrzehnte später durch die Forschungen der Historikerkommission

¹⁸⁷ Heller/Rauscher, Rechtsprechung Neue Folge Nr 344.

ermöglicht wurde."¹⁸⁸ Eine entsprechende Sicht scheint hinsichtlich der – selbst in den Forschungen der Historikerkommission nicht ausreichend gewürdigten – NS-Steuerpraxis und ihrem Zusammenhang mit Vermögensentziehungen geboten. Die Schiedsinstanz hat in ihrer Gildemeester-Entscheidung daher ein Abgehen von einer früheren Entscheidung iSd § 32 EF-G aufgrund neuer Beweismittel für zulässig erachtet und darauf abgestellt, dass der **Entziehungscharakter** bestimmter nationalsozialistischer Vorgangsweisen im Zusammenhang mit der Entrechtung und Beraubung der Juden "**notorisch**" war, und diesen Umstand als kausal für das Unterlassen eines entsprechend substantiierten Vorbringens im Rückstellungsverfahren gewertet: "Unter dem Eindruck der nach dem Anschluss gemachten Erfahrungen ging man ohnehin davon aus, dass die Vermögensverschiebungen in unrechtmäßiger Weise zustande gekommen seien und man daher Recht bekommen würde."¹⁸⁹

6. Folgerungen für das Entschädigungsfonds-G

6.1. Rekapitulation des rechtsgeschichtlichen Hintergrunds

Der folgende – zusammenfassend dargestellte – **rechtsgeschichtliche Hintergrund** ist den Verfahren nach dem EF-G, wenn es um die Beurteilung von Steuervorschriften aus der NS-Zeit geht, zu Grunde zu legen:

- a) Das NS-Steuerrecht war **weder** in seiner gesetzlichen Ausgestaltung **noch** in seiner Anwendung ein **politisch "neutrales" Rechtsgebiet**.

- b) Das NS-Steuerrecht ist durch das Vorhandensein eines **diskriminierenden Sondersteuerrechts** gekennzeichnet, zu dem neben eigenen Sondersteuern (JUVA, Reichsfluchtsteuer, Sozialausgleichsabgabe) der Ausschluss von steuerlichen Vergünstigungen und Benachteiligungen bei den allgemeinen Steuern zählen.

¹⁸⁸ Schiedsinstanz für Naturalrestitution, Entscheidungsnummer 24/2005, Rz 129.

¹⁸⁹ Ebd.

- c) Aus politischen bzw rassistischen Gründen wurde auch das **formell nicht diskriminierende Steuerrecht** im Zusammenhang mit der Verfolgung von NS-Opfern **in diskriminierender Weise angewendet**. Zentrale Bedeutung hatte dafür **§ 1 SteueranpassungsG**, demzufolge das gesamte Steuerrecht „nach nationalsozialistischer Weltanschauung“ anzuwenden war. Diese Vorgabe wurde von der Verwaltung und dem Reichsfinanzhof konsequent in diskriminierender Weise umgesetzt.
- d) Die Vorschreibung von Steuern wurde gegenüber politisch und aus anderen Gründen Verfolgten auch als **Mittel bzw Vorstufe zu einer Vermögensentziehung** eingesetzt.
- e) Für die Betroffenen bestand in der NS-Zeit **kein effektiver Rechtsschutz**, um sich gegen die diskriminierende Anwendung des Steuerrechts zur Wehr zu setzen.
- f) Diskriminierende Steuervorschreibungen konnten **nach 1945 nur in beschränktem Ausmaß rückgängig gemacht** werden: Noch nicht bezahlte Vorschreibungen von JUVA und Reichsfluchtsteuer waren hinfällig (bereits entrichtete Abgaben konnten später in beschränktem Ausmaß aus dem Abgeltungsfonds beglichen werden). Für sonstige Steuervorschreibungen aus der NS-Zeit bestand lediglich die Möglichkeit, als erfolgreicher Rückstellungswerber gem **§ 9 Abs 2 Drittes RStG eine Wiederaufnahme** des Steuerverfahrens zu beantragen, wenn zur Sicherung dieser Abgabenschulden noch Hypotheken auf den rückzustellenden Liegenschaften eingetragen waren.
- g) Bei diesem rechtsgeschichtlichen Befund handelt es sich – insb was die diskriminierende Anwendung des formell nicht diskriminierenden Steuer- und Abgabenrechts auf der Grundlage des **§ 1 SteueranpassungsG** und der Zusammenhang

mit Vermögensentziehungen betrifft – um im Wesentlichen **neue wissenschaftliche Erkenntnisse** zu einem Fragenkomplex, der in der bisherigen Forschung **wenige Beachtung** gefunden hat.

6.2. Rechtliche Qualifikation von NS-Steuervorschreibungen in Verfahren nach dem EF-G

Darauf aufbauend ergeben sich für die **rechtliche Qualifikation** von Steuervorschreibungen aus der NS-Zeit in Verfahren nach dem EF-G folgende Schlussfolgerungen:

- a) Auszugehen ist von der **Zielsetzung des EF-G**, welche gem § 1 Abs 1 in der „**umfassenden Lösung offener Fragen** der Entschädigung von Opfern des Nationalsozialismus“ besteht.
- b) Dieser Gesetzeszweck erfordert es, Steuervorschreibungen aus der NS-Zeit **aufgrund neuer historischer Einsichten mit besonderer Sensibilität** zu beurteilen. Die Relevanz neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse für die Empfehlungen der Schiedsinstanz, die eine Einbeziehung solcher Forschungsergebnisse in ihre Entscheidungsgrundlagen angezeigt scheinen lässt, erschließt sich aus § 30 EF-G, der ausdrücklich auf die Befunde der Österreichischen Historikerkommission und damit auf neue Forschungsergebnisse verweist.
- c) Sowohl bei der Beurteilung von Transaktionen der NS-Zeit als auch bei der Bewertung von Rückstellungsentscheidungen der Nachkriegszeit ist nicht nur die Vorschreibung und Erhebung von **Sondersteuern**, sondern auch die **diskriminierende Vorschreibung und Erhebung von „allgemeinen“ Steuern** gegenüber Opfern des Nationalsozialismus als **charakteristisches Element der nationalsozialistischen Verfolgung** und Entrechtung zu berücksichtigen.

d) Der Regelung des § 9 Drittes RStG ist dabei, was die Behandlung diskriminierender Steuern und Abgaben, aber auch was die diskriminierende Steuerpraxis der NS-Behörden anbelangt, die „**Basiswertung**“ der Rückstellungsgesetzgebung zu entnehmen.¹⁹⁰ Daraus ergibt sich ein generelles **Misstrauen des Gesetzgebers** der Zweiten Republik **gegenüber Steuerfestsetzungen bei Opfern von Vermögensentziehungen**. Diese Basiswertung ist in Verfahren nach dem EF-G der Beurteilung von Steuervorschreibungen aus der NS-Zeit zugrunde zu legen, um der oben genannten Zielsetzung des EF-G gerecht zu werden.

e) Im Hinblick auf die Zielsetzung des § 1 EF-G gilt es die Lückenhaftigkeit der gesetzlichen Regelungen der RStG und die in einzelnen Fragen restriktive Judikatur zur Anwendbarkeit des § 9 Abs 2 Drittes RStG, welche eine den Erfordernissen des Gleichheitssatzes genügende **flächendeckende Korrektur der NS-Steuerfestsetzungen für NS-Opfer** nicht ermöglicht haben, im Rahmen der im EF-G vorgesehenen Leistungen auszugleichen. Dabei ist die zuvor genannte Basiswertung als Leitmaxime heranzuziehen.

f) Die von der Judikatur bei der Wiederaufnahme der Steuerverfahren angenommene **Umkehr der Beweislast** (nicht der die Wiederaufnahme begehrende Steuerpflichtige musste nachweisen, dass die Steuer nicht bestand, sondern umgekehrt die Finanzbehörde hatte aufgrund der Angaben des Steuerpflichtigen einen neuen Bescheid zu erlassen) sollte im Anwendungsbereich des EF-G generell für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit von Steuervorschreibungen der NS-Behörden gegenüber politisch Verfolgten Anwendung finden. Dies ist nicht zuletzt aufgrund der oben beschriebenen diskriminierenden Praxis der NS-Steuerbehörden geboten, wenn diese nach außen hin nicht offen in Erscheinung tritt, aber als "notorisch" anzusehen ist.

¹⁹⁰ Zur Heranziehung von „Basiswertungen“ vgl. *Schilcher*, Gesetzgebung und bewegliches System, in: *F. Bydlinski et al* (Hrsg), Das Bewegliche System im geltenden und künftigen Recht (1986) 287 ff; *F. Bydlinski*, Juristische Methodenlehre² (1991) 530 ff.

g) Für die Zwecke des EF-G sollten NS-Steuerfestsetzungen, die das Ergebnis einer **diskriminierenden Steueranwendung** waren, **gleich beurteilt werden wie formell diskriminierende Abgaben**. Diese Gleichsetzung ist auch vor dem Hintergrund des verfassungsrechtlichen Rechtsschutzsystems geboten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes verletzt ein Bescheid nicht nur dann ein Grundrecht, wenn er ohne gesetzliche Grundlage ergeht oder auf einem verfassungswidrigen Gesetz beruht, sondern auch dann, wenn er dem anzuwendenden Gesetz einen verfassungs-, und insb grundrechtswidrigen Inhalt unterstellt.¹⁹¹ Diese grundrechtliche Betrachtungsweise iSd EF-G hat nach dem Stand der heutigen Rechtsentwicklung zu erfolgen, und daher gerade die Weiterentwicklung des Gleichheitssatzes zu einem Willkürverbot und allgemeinem Sachlichkeitsgebot zu berücksichtigen.¹⁹² Wurde demnach das formell nicht diskriminierende „normale“ Steuerrecht in diskriminierender Weise angewendet, so ist in Verfahren nach dem EF-G **von Verfassungs wegen** dieselbe Beurteilung geboten – die im Rechtsschutzsystem des Art 144 B-VG zur Aufhebung des Bescheides führt – wie beim Vorliegen eines formell diskriminierenden Steuergesetzes. Dem entsprechend sind Verkäufe, die von politisch Verfolgten zur Begleichung von diskriminierenden Steuervorschreibungen vorgenommen wurden, als **Vermögensentziehung** zu qualifizieren, unabhängig davon, ob die Steuerschuld auf formell diskriminierendem Steuerrecht (zB JUVA, Ausschluss von steuerlichen Vergünstigungen) oder auf einer diskriminierenden Vorschreibung einer „allgemeinen“ Steuer beruhte. Bei der Beurteilung von Rückstellungsentscheidungen sind solche Posten als „**nicht zur freien Verfügung erlangt**“ anzusehen.

h) Wurde in einer Rückstellungsentscheidung **eine diesen Grundsätzen nicht entsprechende Bewertung** vorgenommen (insb unrichtigerweise die Begleichung diskriminierender Steuerschulden als „unabhängig von der NS-Machtergreifung“

¹⁹¹ Siehe nur *Öhlinger*, Verfassungsrecht⁶ (2005) Rz 726 ff.

¹⁹² *Jabloner*, Der juristische Einschlag 18 mit FN 26.

gewertet), steht eine solche Entscheidung nicht als eine frühere Maßnahme iSd § 32 Abs 1 EF-G einer Entscheidung der Schiedsinstanz entgegen. Zum einen **in-**
diziert eine solche frühere Entscheidung das Vorliegen einer „**extremen Unge-**
rechtigkeit“ iSd § 32 Abs 2 Z 1 EF-G. Zum anderen kann aber auch der Tatbestand der Z 2 leg cit erfüllt sein, wenn die Antragsteller in einem früheren Verfahren den diskriminierenden Charakter einer Steuervorschreibung nicht (hinreichend) geltend gemacht haben bzw geltend machen konnten, dies aber heute aufgrund neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse möglich und geboten ist. Die Schiedsinstanz hat dementsprechend neue Forschungsergebnisse über die sog „Aktion Gilde-meester“ als **neue Beweise**, die ein Abgehen von einer früheren Entscheidung erlauben, gewertet.¹⁹³

i) Die hier herausgearbeiteten Grundsätze zur Beurteilung von NS-Steuervorschreibungen im Rahmen von Verfahren nach dem EF-G sind **sinn-**
gemäß auch auf Rückstellungsvergleiche anzuwenden. Dabei ist zu bedenken, dass der Gesetzgeber im Hinblick auf das Abgehen von früheren Maßnahmen wegen extremer Ungerechtigkeit oder neuen Beweisen einvernehmliche Regelungen (Vergleiche) ausdrücklich mit rechtskräftigen Behördenentscheidungen gleichgesetzt hat (§§ 10 Abs 2, 28 Abs 1 Z 2, 28 Abs 2 Z 2, 32 Abs 2 EF-G). Wie die Schiedsinstanz bereits mehrfach ausgeführt hat, ist folglich auch bei einvernehmlichen Regelungen die Prüfung der extremen Ungerechtigkeit aufgrund eines Vergleichs mit einer „hypothetisch richtigen“ Entscheidung durch die Rückstellungsbehörden zu treffen¹⁹⁴ und dabei zu untersuchen, ob im konkreten Fall die „gesetzlichen Grundlagen unvertretbar zu Lasten des Geschädigten ausgelegt und angewendet¹⁹⁵ worden sind“.¹⁹⁶

¹⁹³ Schiedsinstanz für Naturalrestitution, Entscheidungsnummer 24/2005, Rz 121, 129 ff.

¹⁹⁴ Schiedsinstanz für Naturalrestitution, Entscheidungsnummer 27/2005, Rz 445 und 477.

¹⁹⁵Freilich beruht ein Vergleich grundsätzlich auf der Privatautonomie der Parteien, wobei diese nicht verpflichtet sind, die gesetzlichen Grundlagen „anzuwenden“ (vgl *Rechberger*, Juridikum 2005, 63). Die gesetzlichen Bestimmungen des Rückstellungsrechts bildeten aber – und darin ist der Schiedsinstanz durchaus zuzustimmen – die Grundlagen für einen Rückstellungsvergleich. Vgl

Wien, am 7. Dezember 2005

Franz-Stefan Meissel

Ronald Faber

dazu auch den von der Schiedsinstanz für Naturalrestitution (Entscheidungsnummer 27/2005, Rz 432 und 436) für die Beurteilung der Gerechtigkeit eines Rückstellungsvergleiches verwendeten Maßstab des „auf seine Interessen bedachten Rückstellungswerbers“, für den die Rückstellungsgesetzgebung und die aus dieser sich ergebenden Prozesschancen zweifellos relevante Entscheidungskriterien darstellten.

¹⁹⁶ Schiedsinstanz für Naturalrestitution, Entscheidungsnummer 3/2003, S 20, 22; Entscheidungsnummer 27/2005, Rz 444.