

Deutsche Steuer-Zeitung

Monatschrift auf dem Gebiete des Steuerwesens
mit Beilage: „Goldbilanzpraxis“

JAHRGANG XIV

MITTE JUNI 1925

NUMMER 6

HAUPTSCHRIFTLEITUNG: RECHTSANWALT Dr. jur. FRITZ KOPPE, BERLIN

Unter Mitwirkung von:

Dr. BALL Reg.-Rat. Berlin	Dr. BEUCK Steuerhelfer, Heilbronn	Dr. DELBRÜCK Rechtsanwalt, Stettin	DURR Finanz-Gerichtspräsident, Stuttgart	Dr. ERLER Rechtsanwalt, Weimar	Dr. FEILCHENFELD Industrie- und Handelsrat, Berlin	Dr. FURNROHR Rechtsanwalt, München	Dr. GERSTNER Rechtsanwalt, Berlin
Dr. GROSSMANN Prof. d. Betriebswirtschafts- lehre, Leipzig	Dr. HEILFRON Geb. Justizrat, Professor, Berlin	Dr. HEINRICH Regierungsrat im Reichs- finanzministerium, Berlin	Dr. JADESOHN Staatsanwalt- schaftsrat, Breslau	Dr. KARGER Rechtsanwalt, Berlin	Dr. KLOSS Senatspräsident am Reichsfinanzhof, München	Dr. KONIETZKO Regierungsrat a. D. Frankfurt a. M.	Dr. LION Rechtsanwalt u. Notar, Berlin
MIRRE Reichsfinanzrat, München	Dr. PAPE Oberverwaltungsgerichts- rat, Berlin	Dr. PISSEL Ministerialrat im Reichsfinanzministerium, Berlin	ROESLER Steuerinspektor im Reichsfinanzministerium, Berlin	Dr. RHEINSTROM Rechtsanwalt, Professor, München	Dr. STRUTZ Senatspräsident am Reichsfinanzhof, Bürgerlicher Beigeheimer, Oberregierungsrat	ROHDE Beigeordn. a. D., Berlin-Hehlendorf	Dr. WARNEYER Reichsgerichtsrat, Leipzig

Gründer und Mitherausgeber: DIREKTOR RUDOLF RITTER, Frankfurt am Main

VERLAG UND GESCHÄFTSSTELLE: INDUSTRIEVERLAG SPAETH & LINDE

Fachbuchhandlung für Steuerliteratur, Berlin W 10,
Genthiner Straße 42. Fernruf: Lützow 3752.
Postfachkonto Berlin NW 7, Nr. 18541. Für
Österreich: Postsparkassenkonto Wien
156445. Bezugspreis: Viertel-
jährlich 5,40 Mark (ausschließlich



Zustellungsgebühr) direkt vom Verlag unter Kreuz-
band oder durch jede Buchhandlung. Anzeigen-
preis nach Tarif. Alle Zuschriften, mit
Ausnahme der Sprechsaalanfragen, sind
an den Verlag, Berlin W 10,
Genthiner Straße 42, zu richten

Steuerkalender des Reichs. Von Rechtsanwalt Dr. Koppe, Berlin.

10. (17.) Juni: Die Einkommensteuervoranmeldung und Einkommensteuervorauszahlung der Gewerbetreibenden und zwar der Monatszahler für den Monat Mai ist auf Grund des neuen Steuerüberleitungsgesetzes auf den 10. (17.) Juli verschoben worden (siehe Seite 494).
10. (17.) Juni: Die Körperschaftsteuervoranmeldung und Vorauszahlung der Körperschaften für den Monat Mai ist auf Grund des neuen Steuerüberleitungsgesetzes auf den 10. (17.) Juli verlegt worden (siehe Seite 494).
10. (17.) Juni: Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerzahlung der Monatszahler für den Monat Mai. Der Steuersatz beträgt 1½ Prozent bzw. bei der Luxussteuer 10 Prozent. Schonfrist für die Voranmeldung bis zum 17. Juni. Eine Verlegung der Juniabzahlungen auf den Juli findet also hier im Gegenteil zu den Einkommen- und Körperschaftsteuervorauszahlungen nicht statt.
15. Juni: Lohnabzug für die Zeit vom 1. bis 10. Juni. Keine Schonfrist. Neuregelung auf Grund des Steuerüberleitungsgesetzes (siehe Seite 495).
15. (22.) Juni: Durch Gesetz vom 26. Mai 1925 war die Erhebung der am 15. Mai 1925 fälligen Vermögenssteuervorauszahlung bis zum 15. Juni 1925 (Schonfrist bis 22. Juni 1925) ausgesetzt. Eine abermalige Hinausschiebung des Zahlungstermines dürfte alsbald erfolgen.
25. Juni: Lohnabzug für die Zeit vom 11. bis 20. Juni. Keine Schonfrist.
30. Juni: Die Aufwertungsanmeldefristen sind bis zum 30. 6. vorerst verlängert. Eine abermalige Verlängerung steht bevor.
5. Juli: Lohnabzug für die Zeit vom 21. bis 30. Juni. Keine Schonfrist.
10. Juli: Ablieferung der Lohnzettel durch die Arbeitgeber für die Arbeitnehmer, die mehr als 2200 Mark für

die Zeit von April bis Juni 1925 verdient haben. Keine Schonfrist.

10. (17.) Juli: Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuervorauszahlung der Monatszahler für den Monat Juni, der Quartalszahler für die Monate April, Mai, Juni 1925. Schonfrist für Anmeldung und Zahlung bis 17. Juli.
10. (17.) Juli: Einkommensteuervoranmeldung und Vorauszahlung der Gewerbetreibenden und zwar der bisherigen Monatszahler für die Monate Mai und Juni 1925, der bisherigen Quartalszahler für die Monate April bis Juni 1925. Fortan erfolgen die Vorauszahlungen vierteljährlich. Formulare sind beim Finanzamt erhältlich. Schonfrist für Anmeldung und Vorauszahlung bis 17. Juli.
10. (17.) Juli: Einkommensteuervoranmeldung und Vorauszahlung der Festbesoldeten, der freien Berufe des Grundbesitzes und der sonstigen Einnahmen für das zweite Kalenderonartal 1925 auf Grund des neuen Steuerüberleitungsgesetzes. (Siehe S. 495.)

Preussischer Steuerkalender. Von Rechtsanwalt Dr. Koppe, Berlin.

Im Monat Juni sind zu zahlen:

a) Grundsteuergabern. Die bisherigen Monatsbeträge sind weiter zu zahlen, bis durch Einzelveranlagung oder öffentliche Bekanntmachung eine Änderung des Steuerfalles erfolgt. Zahlungstermin der 15. Juni. Innerhalb einer Woche nach Fälligkeit kann ohne Verzugszuschlag gezahlt werden.

1. Staatliche Grundvermögensteuer. Soweit nicht auf Grund besonderer Anträge oder aus anderen Gründen Änderung des einzelnen Steuerbetrages eingetreten ist, in welchem Falle besondere Nachricht durch das Katasteramt ergeht, ist der bisherige Betrag weiter zu zahlen.

2. Gemeindegeldzuschlag. Der bisherige Betrag ist weiter zu zahlen.

3. Hauszinssteuer. Die Hauszinssteuer beträgt 700 Prozent (bis März 600 Prozent) des staatlichen Grund-

vermögensteuerbetrages, wie er für die Berechnung der Hauszinssteuer für das einzelne Grundstück festgestellt ist.

4. Außerdem sind die kommunalen Lasten wie namentlich Straßenreinigungsbeiträge, Entwässerungsgebühren u. dergl. entsprechend den Ortsbestimmungen zu entrichten.

b) **Gewerbesteuer.** Von den Monatszahlern ist die Gewerbeertrags- und Lohnsummensteuer für Juni 1925 in gleicher Weise wie im Vormonat unter Abgabe einer Voranmeldung zu entrichten. An Gewerbeertragssteuer wird die Mairate unverändert auch im Juni erhoben. Termin zur Zahlung und Abgabe der Voranmeldung: 10. Juni, Schonfrist eine Woche.

c) **Getränkesteuern.** Bis zum 10. Juni ist die für die zweite Monatshälfte Mai, bis zum 25. Juni die für die erste Junihälfte aufgelaufene Getränkesteuer unter Einreichung einer Steuererklärung zu zahlen. Keine Schonfrist.

d) **Zuschläge und Kosten.** Bei verspäteter Zahlung ist für jeden auf den Zeitpunkt der Fälligkeit folgenden angefangenen halben Monat ein Verzugszuschlag von 1 Prozent des Rückstandes zu entrichten. Im Falle der Mahnung und Zwangsvollstreckung entstehen weitere Kosten.

Das Steuerüberleitungsgesetz vom 29. Mai 1925*).

Von Ministerialrat Dr. Pissel, Reichsfinanzministerium.

Der Reichstag hat am 27. Mai 1925 das Gesetz zur Überleitung der Einkommensteuer und Körperschaftssteuer in das regelmäßige Veranlagungsverfahren (Steuerüberleitungsgesetz) verabschiedet. Das Gesetz ist am 29. Mai 1925 vollzogen worden und im Reichsgesetzblatt, das am 31. Mai 1925 in Berlin ausgegeben ist, in Teil I auf Seite 75 veröffentlicht. Das Gesetz zerfällt in drei Abschnitte, nämlich

a) den ersten Abschnitt, der sich mit der ersten regelmäßigen Veranlagung nach dem künftigen Einkommensteuer- und Körperschaftssteuergesetz befaßt,

b) den zweiten Abschnitt, der die Ablösung der Einkommensteuer und Körperschaftssteuer für das Kalenderjahr 1924 und für die Wirtschaftsjahre 1923/1924 regelt,

c) den dritten Abschnitt, der die Vorauszahlungen regelt, die bis zur erstmaligen Veranlagung auf Grund des neuen Einkommensteuergesetzes und des neuen Körperschaftssteuergesetzes zu leisten sind und Änderungen des Steuerabzugs vom Arbeitslohn enthält.

I.

Im ersten Abschnitt ist bestimmt, daß die nächste Veranlagung zur Einkommensteuer und zur Körperschaftssteuer auf Grund des neuen Einkommensteuergesetzes und des neuen Körperschaftssteuergesetzes stattfindet und zwar nach dem Einkommen, das entweder

a) im Kalenderjahr 1925 oder

b) in einem im Kalenderjahr 1925 endenden Wirtschaftsjahre

bezogen wird. Die Vorschrift regelt somit, für welchen Zeitraum die nächste Veranlagung zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer auf Grund des neuen Einkommensteuer- und Körperschaftssteuergesetzes erfolgt. Für die Veranlagung zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer wird künftig hinsichtlich des Zeitraums zwischen der Landwirtschaft und den Gewerbetreibenden, die ihr

*) Handkommentar zum Steuerüberleitungsgesetz von Pissel-Koppe siehe Inseratenteil.

Wirtschaftsjahr in der ersten Hälfte eines Kalenderjahres abschließen, einerseits und allen übrigen Steuerpflichtigen andererseits unterschieden. Die erste Gruppe wird stets nach dem Wirtschaftsjahr veranlagt, und zwar jeweils nach Ablauf des ersten Kalenderhalbjahres. Während den Gewerbetreibenden die Wahl ihres Wirtschaftsjahres freisteht, gilt bei der Landwirtschaft gesetzlich als Wirtschaftsjahr der Zeitraum vom 1. Juli bis 30. Juni oder ein anderer Zeitraum, den der Reichsminister der Finanzen bestimmt. Die Gewerbetreibenden, die ihr Wirtschaftsjahr in der ersten Hälfte des Jahres, also z. B. auf den 31. März 1925 abschließen, werden für das Wirtschaftsjahr 1924/25, und die gesamte Landwirtschaft wird für das Wirtschaftsjahr vom 1. Juli 1924 bis 30. Juni 1925, in der zweiten Hälfte des Kalenderjahres 1925 veranlagt. Die zweite Gruppe, nämlich die Gewerbetreibenden, die in der zweiten Hälfte des Jahres ihr Wirtschaftsjahr abschließen, sowie alle sonstigen Steuerpflichtigen, die weder Landwirte noch Gewerbetreibende sind, werden für ein Wirtschaftsjahr oder für ein Kalenderjahr nach Ablauf des Kalenderjahres 1925 veranlagt.

II.

Der zweite Abschnitt hat gegenüber dem Regierungsentwurf eine vollständige Umgestaltung im Reichstag erhalten. Der Regierungsentwurf sah eine vereinfachte Veranlagung für 1924 vor. Demgegenüber hat der Reichstag den zweiten Abschnitt in grundlegender Weise dahin umgestellt, daß grundsätzlich die Vorauszahlungen, die nach den maßgebenden Vorschriften und Durchführungsbestimmungen für die Zeit vom 1. Januar 1924 bis zum 30. Juni 1924 bei der Landwirtschaft, bis zum Schluß des Wirtschaftsjahres 1923/24 oder für das Kalenderjahr 1924 zu entrichten waren, als Ablösung der Einkommensteuer oder Körperschaftssteuer gelten. Bezüglich des Zeitraums, für den die zu entrichtenden Vorauszahlungen als Ablösung gelten, wird unterschieden zwischen

a) Einkommen aus Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Gartenbau und sonstiger nicht gewerblicher Bodenbewirtschaftung.

b) Einkommen aus Gewerbebetrieb einschließlich des Bergbaues und Einkommen der Körperschaftssteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften bei Steuerpflichtigen, die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu führen verpflichtet sind und für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr regelmäßige Abschlässe machen,

c) Einkommen aus Gewerbebetrieb, für dessen Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftssteuer das Kalenderjahr maßgebend ist, sowie anderes als landwirtschaftliches oder gewerbliches Einkommen.

Im einzelnen gilt die Einkommensteuer oder Körperschaftssteuer als abgelöst:

1. Bei Steuerpflichtigen mit Einkommen aus Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Gartenbau und sonstiger nicht gewerblicher Bodenbewirtschaftung für die Zeit vom 1. Januar 1924 bis zum 30. Juni 1924.

2. Bei Steuerpflichtigen mit Einkommen aus Gewerbebetrieb einschließlich des Bergbaus und bei Körperschaftssteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften, die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu führen verpflichtet sind und für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr regelmäßige Abschlässe machen, die Zeit vom 1. Januar 1924 bis zum Schluß des Wirtschaftsjahres 1923/24.

3. Bei allen übrigen Steuerpflichtigen, also bei den buchführenden Gewerbetrei-

benden und Erwerbsgesellschaften, deren Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, sowie bei den Steuerpflichtigen mit anderem als landwirtschaftlichem und gewerblichem Einkommen für das Kalenderjahr 1924.

Bei gemischtem Einkommen, für das verschiedene Ablösungszeiträume gelten, erstreckt sich die Ablösung grundsätzlich für jede Einkommensart auf den für diese geltenden Ablösungszeitraum. Hat dagegen ein Steuerpflichtiger neben Einkommen, für dessen Veranlagung ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr maßgebend ist, anderes nicht gewerbliches Einkommen bezogen, so erstreckt sich die Ablösung der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer auch für dieses andere Einkommen nicht auf das Kalenderjahr 1924, sondern auf den gleichen Zeitraum, wie für das landwirtschaftliche oder gewerbliche Einkommen.

Den Ablösungsbetrag bilden

in den Fällen zu 1: die Vorauszahlungen, die nach den maßgebenden Vorschriften und Durchführungsbestimmungen bis zum 29. Februar 1924 und 15. Mai 1924 zu entrichten waren,

in den Fällen zu 2: die Vorauszahlungen, die nach den maßgebenden Vorschriften und Durchführungsbestimmungen für die Zeit vom 1. Januar 1924 bis zum Schlusse des Wirtschaftsjahres 1923/24 zu entrichten waren,

in den Fällen zu 3: die Vorauszahlungen, die nach den maßgebenden Vorschriften und Durchführungsbestimmungen für das Kalenderjahr 1924 zu entrichten waren. Die am 10. Januar 1925 fällig gewesene Vorauszahlung gilt als Vorauszahlung für den Monat Dezember 1924 oder bei vierteljährlichen Vorauszahlungen für das vierte Kalendervierteljahr 1924.

Den Ablösungsbetrag bilden die Vorauszahlungen, die nach den maßgebenden Vorschriften und Durchführungsbestimmungen zu entrichten waren. Hierzu zählen auch die rückständigen und gestundeten Vorauszahlungen. Wären lediglich die tatsächlich geleisteten Vorauszahlungen als Grundlage für die Ablösung genommen worden, so wären die pünktlichen Steuerzahler benachteiligt gegenüber denjenigen, die mit der Zahlung zurückgehalten haben.

Es behält also für 1924 grundsätzlich bei den Vorauszahlungen, die nach den maßgebenden Vorschriften und Durchführungsbestimmungen zu entrichten waren, sein Bewenden. Einerseits sind Rückzahlungen regelmäßig ausgeschlossen unbeschadet der nach § 9 des Gesetzes zulässigen Herabsetzung des Ablösungsbetrages; andererseits dürfen auch grundsätzlich keine Nachzahlungen verlangt werden. Daß bisher nicht entrichtete Vorauszahlungen und gestundete Vorauszahlungen, für die keine Stundung mehr gewährt werden kann, noch eingefordert werden müssen, ist selbstverständlich. Ebenso selbstverständlich ist aber auch, daß Abschlußzahlungen, wie sie nach der Zweiten Steuernotverordnung für 1923 zulässig waren, für 1924 auf Grund des Steuerüberleitungsgesetzes nicht festgesetzt werden können. Das hat zur Folge, daß für Einkommen, für das nach der Zweiten Steuernotverordnung Vorauszahlungen nicht zu entrichten waren (z. B. Einkommen aus Kapitalvermögen, das nicht dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterlegen hat, Einkommen der Körperschaften, die nicht zu den Erwerbsgesellschaften ge-

hören) eine Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer für den maßgebenden Ablösungszeitraum nicht erhoben werden kann.

Da viele Steuerpflichtige in der Erwartung, daß eine Veranlagung zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für 1924 stattfinden werde, und bei ihr ein Ausgleich der Vorauszahlungen mit der festzusetzenden Steuer schuld eintreten werde, Rechtsmittel gegen die Vorauszahlungen nicht eingelegt haben, ist diesen Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben worden, in den Fällen des Art. I §§ 4, 5 der Zweiten Steuernotverordnung nachträglich ihren Anspruch auf Ermäßigung der Vorauszahlungen geltend zu machen. Sie können innerhalb zweier Monate nach dem Inkrafttreten des Gesetzes, also bis zum 1. August 1925 eine anderweitige Festsetzung der Vorauszahlungen beantragen mit der Begründung, daß sie entweder

a) überhaupt nicht vorauszahlungspflichtig seien, oder

b) daß sie zu hohe Vorauszahlungen bewirkt haben.

Was die Voraussetzung zu b) anlangt, so geht schon aus dem Schlußsatz des § 5, wonach für die Höhe der Vorauszahlungen die allgemein bestimmten Sätze maßgebend sind, hervor, daß zur Begründung des Antrages nicht genügt, daß der Steuerpflichtige entweder mit Verlust gearbeitet hat oder ein so geringes Einkommen gehabt hat, daß die geleisteten Vorauszahlungen seiner Leistungsfähigkeit nicht entsprechen, sondern es kann — wenn nicht die Vorauszahlungspflicht überhaupt bestritten wird — nur geltend gemacht werden, daß sie entweder nach zu hohen Betriebseinnahmen oder einem zu hohen Vermögen berechnet worden seien, oder daß der der Berechnung zugrundegelegte, allgemeine Satz unrichtig gewesen sei, daß er nach einem für seine Erwerbsgruppe nicht zutreffenden Satze besteuert worden sei.

Im § 9 des Steuerüberleitungsgesetzes ist für Ausnahmefälle aus Billigkeitsgründen ein Antrag auf Herabsetzung des Ablösungsbetrages gegeben. Danach kann der Ablösungsbetrag herabgesetzt werden, wenn bei einem Steuerpflichtigen besondere persönliche oder wirtschaftliche Verhältnisse vorgelegen haben, die seine Steuerfähigkeit wesentlich beeinträchtigt haben. Als persönliche Verhältnisse, die immer unter der Voraussetzung, daß sie die Steuerfähigkeit der Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigt haben, ein Antrag auf Herabsetzung des Ablösungsbetrages begründen können, sind im Gesetze im Anschluß an § 26 Abs. 2 des bisherigen Einkommensteuergesetzes aufgeführt außergewöhnliche Belastungen durch Unterhalt oder Erziehung der Kinder, durch Verpflichtung zum Unterhalt mittelloser Angehöriger, durch Krankheit, Körperverletzung, Verschuldung oder Unglücksfälle. Als wirtschaftliche Verhältnisse, die unter der Voraussetzung, daß sie die Steuerfähigkeit wesentlich beeinträchtigt haben, einen Antrag auf Herabsetzung des Ablösungsbetrages begründen können, können auch wesentliche Verluste in Betracht kommen, die sich beim Vermögensvergleich ergeben.

Daneben gibt das Gesetz auch den Lohnsteuerpflichtigen einen Anspruch auf Erstattung von Steuerabzugsbeträgen in zwei Fällen, nämlich

a) wenn bei einem Steuerpflichtigen der steuerfreie Lohnbetrag nicht in der für 1924 in Geltung gewesenen Höhe von 610 RM. berücksichtigt worden ist. Dieser Fall, daß trotz Nichterreicherung von 610 RM. jährlichem Arbeitslohn Steuerabzugsbeträge einbehalten worden sind, ist in der Hauptsache dann gegeben, wenn ein Arbeitnehmer in einem Teil des Jahres einen Lohn bezogen hat, der über dem steuerfreien Lohnbetrag gelegen hat und ihm von demselben infolgedessen der Steuerabzug einbehalten worden ist, während er in dem anderen Teil des Jahres krank oder er-

werbslos gewesen ist und nichts verdient hat, und insgesamt unter 610 RM. jährlich verdient hat;

b) wenn bei einem Lohnsteuerpflichtigen besondere persönliche oder wirtschaftliche Verhältnisse vorgelegen haben, die seine Steuerfähigkeit wesentlich beeinträchtigt haben. Als Verhältnisse dieser Art gelten insbesondere auch außergewöhnliche Belastungen durch Unterhalt oder Erziehung der Kinder, durch Verpflichtung zum Unterhalt mittelloser Angehöriger, durch Krankheit, Körperverletzung, Verschuldung oder Unglücksfälle.

Die Anträge zu a) und b) müssen bis zum 31. Juli 1925 gestellt werden.

III.

Der dritte Abschnitt regelt die Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 1925 und den Steuerabzug vom Arbeitslohn und vom Kapitalertrag. Die Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer regeln sich nach Artikel I der Zweiten Steuernotverordnung, also z. B. bei der Landwirtschaft nach dem Vermögensteuerwert, bei Handel, Gewerbe, Erwerbsgesellschaften nach dem Umsatz bzw. Vermögen, bei freien Berufen, großen Gehaltsempfängern nach dem Überschuß der Einkünfte über die Werbungskosten. Nach diesen Maßstäben waren die Vorauszahlungen für das Kalenderjahr 1924 zu leisten. Durch die Zweite Steuermilderungsverordnung sind diese Vorschriften über das Kalenderjahr 1924 hinaus verlängert worden und zwar bis zu einer anderweitigen Regelung der Einkommenbesteuerung. Gleichzeitig sind durch die Zweite Steuermilderungsverordnung die Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer gemäß Artikel I §§ 4, 5, 12 der Zweiten Steuernotverordnung um ein Viertel ermäßigt worden, also die Vorauszahlungen der Landwirtschaft der Gewerbetreibenden, des Bergbauers und der Körperschaftsteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften, nicht dagegen die Vorauszahlungen der freien Berufe, der großen Gehaltsempfänger, die im wesentlichen nach den Reineinnahmen steuern. Die Ermäßigung der Vorauszahlungen nach der Zweiten Steuermilderungsverordnung gilt selbstverständlich weiter auch für die im Jahre 1925 noch zu leistenden Vorauszahlungen nach der Zweiten Steuernotverordnung. Die Vorauszahlungen sind nach diesen Maßstäben weiter zu leisten bis zur Zustellung eines Steuerbescheides, der auf Grund des neuen Einkommensteuergesetzes oder des neuen Körperschaftsteuergesetzes ergeht. Wie lange dies noch der Fall sein wird, ist verschieden, je nachdem die einzelnen Steuerpflichtigen zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer auf Grund der neuen Gesetze veranlagt werden. Am ersten werden veranlagt die Landwirtschaft und die Gewerbetreibenden, die in der ersten Hälfte 1925 abschließen, und zwar unmittelbar nach dem 30. Juni 1925 in der zweiten Hälfte 1925, am spätesten die Gewerbetreibenden, die in der zweiten Hälfte 1925 abschließen, und die Steuerpflichtigen, die nach dem Kalenderjahr steuern, und zwar in der ersten Hälfte des Kalenderjahres 1926. Ist ein Steuerbescheid auf Grund des neuen Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuergesetzes erst einmal zugestellt, so richten sich die nach der Zustellung des Steuerbescheides zu leistenden Vorauszahlungen nach der in dem Steuerbescheid festgestellten Steuerschuld, die in vierteljährlichen Raten so lange weiterzuzahlen ist, bis ein neuer Steuerbescheid zugestellt ist. Um jedoch die naturgemäß in der Erhebung von Vorauszahlungen, die nach äußeren Maßstäben bemessen sind und auf das Einkommen keine Rücksicht nehmen, liegenden Härten nach Möglichkeit auszuräumen, sind für die unumgänglich notwendige Übergangszeit, während der die Vorauszahlungen nach den alten Maßstäben noch laufen, eine Reihe von Milderungen eingetreten, die

die Vorauszahlungen nach Möglichkeit dem Einkommen anpassen wollen.

a) Die Landwirtschaft usw.

Die Landwirtschaft hatte am 15. Februar und 15. Mai 1925 eine Vorauszahlung nach dem Vermögensteuerwert zu leisten. Die Rate vom 15. August 1925, wie sie nach der Zweiten Steuernotverordnung an sich zu leisten wäre, fällt aus. Dagegen ist am 15. November 1925 nochmals eine Rate zu leisten. Diese Rate wird aber vermutlich in den meisten Fällen nach dem Vermögensteuerwert nicht mehr erhoben werden, da die Landwirtschaft schon in der zweiten Hälfte 1925 veranlagt wird und am 15. November 1925 der Steuerbescheid schon zugestellt sein wird und sich deshalb nach dem Einkommensteuerbescheid richten wird. Die Vorauszahlung am 15. Februar und 15. Mai 1925 betrug je 0,75 RM. und soll am 15. November 1925 mit Rücksicht auf die ausgefallene Augustzahlung 1,50 RM. für jede vollen 1000 RM. des der letzten Vermögensteuerveranlagung zugrundegelegten Grundstückswerts, sofern nicht bis zum 15. November 1925 der Einkommensteuerbescheid zugestellt ist, betragen. Für den Fall, daß dies bis zum 15. November 1925 nicht der Fall ist, ist für die kleinen Landwirte mit Vermögensteuerwerten bis zu 8000 RM. der Wegfall der Rate vom 15. November 1925 in voller Höhe, bei Vermögensteuerwerten bis zu 25 000 RM. zur Hälfte vorgesehen. Entsprechende Vorauszahlungen wie bei den selbstbewirtschaftenden Landwirten sind auch für Pächter nach Maßgabe der Zweiten Steuernotverordnung, der Zweiten Steuermilderungsverordnung und des Steuerüberleitungsgesetzes vorgesehen. Die am 15. August, 15. November 1924, 15. Februar und 15. Mai 1925 zu entrichtenden Vorauszahlungen gelten als Vorauszahlungen für das Wirtschaftsjahr 1924/25, das vom 1. Juli 1924 bis zum 30. Juni 1925 läuft.

b) Gewerbetreibende.

1. Schon vor der Durchführung der Vermögensteuerveranlagung für 1925 ist den Vorauszahlungen, die nach der Veröffentlichung der Steuerkurse im Reichsanzeiger fällig werden von Erwerbsgesellschaften, die ihre Vorauszahlungen nach dem nach Steuerkursen berechneten Vermögen leisten, wenn für sie auch für den 31. Dezember 1924 Steuerkurse festgesetzt werden, und von Bankiers, wenn ihr Vermögen hauptsächlich aus Wertpapieren besteht, für die Steuerkurse auf den 31. Dezember 1924 festgesetzt werden, insoweit das auf den 31. Dezember 1924 nach den Steuerkursen berechnete Vermögen zugrunde zu legen.

2. Das Schachtelprivileg ist wieder eingeführt worden. Erwerbsgesellschaften, die nachweislich seit Beginn des letzten Geschäftsjahrs auf Grund ihres Besizes an Aktien, Kuxen, Anteilen oder Genußscheinen einer anderen Erwerbsgesellschaft mindestens zu einem Viertel an dem Grund- oder Stammkapital oder an dem Vermögen dieser Erwerbsgesellschaft beteiligt sind, dürfen von den Vorauszahlungen die zum gleichen Zeitpunkt fälligen Vorauszahlungen ihrer Tochtergesellschaften bis zu dem Betrag abziehen, der dem Verhältnis entspricht, in dem die Muttergesellschaft zu Beginn des laufenden Geschäftsjahrs an dem Vermögen der Tochtergesellschaft beteiligt war, und zwar gleichviel, ob die Vorauszahlungen der Tochtergesellschaft nach dem Umsatz oder nach dem Vermögen berechnet werden. Werden die Vorauszahlungen der Muttergesellschaft nach einem Tausendstel des Vermögens entrichtet, so gilt Satz 1

nur, soweit in dem maßgebenden Vermögen der Muttergesellschaft die Beteiligung an der Tochtergesellschaft enthalten ist.

3. Entsprechend einem von der Wirtschaft vielfach vertretenen Wunsche ist für den Fall eines Verlustes, der durch Buchführung nachgewiesen wird, eine Stundungsmöglichkeit vorgesehen. Wenn nämlich ein Gewerbetreibender auf Grund seiner Buchführung für die abgelaufenen vollen Vierteljahre des Kalenderjahrs 1925 oder eines nach dem 30. Juni 1925 endenden Wirtschaftsjahrs 1924/25 nachweist, daß er in diesem Zeitraum Verlust oder einen so geringen Gewinn gehabt hat, daß die von ihm entrichteten Vorauszahlungen den Betrag übersteigen, der voraussichtlich auf diesen Zeitraum für Einkommensteuer oder Körperschaftssteuer entfällt oder nach Artikel I § 11 der Zweiten Steuernotverordnung mindestens nach dem Verbrauche zu zahlen wäre, so sind ihm auf seinen Antrag die Vorauszahlungen für den Rest des Kalenderjahrs 1925 oder des Wirtschaftsjahrs 1924/25 entsprechend zinslos zu stunden. In diesem Falle findet die Vorschrift des Artikels I § 12 der Zweiten Steuernotverordnung, wonach Körperschaftssteuerpflichtige Erwerbsgesellschaften monatlich $\frac{1}{2}$ vom Tausend ihres Vermögens zu leisten haben, keine Anwendung. Wenn die nächste regelmäßige Veranlagung ergibt, daß die geleisteten Vorauszahlungen weniger als 75 vom Hundert der endgültigen Einkommensteuer oder Körperschaftssteuer betragen, so haben diese Steuerpflichtigen zu dem Unterschied zwischen der endgültig geschuldeten Steuer und den geleisteten Vorauszahlungen vom Beginne des Monats ab, in dem sie diese Anträge gestellt haben, Verzugszuschläge zu entrichten. Das Finanzamt hat von der Erhebung der Zuschläge abzusehen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß ihn kein Verschulden trifft.

Andererseits kann das Finanzamt, wenn ein Steuerpflichtiger im ersten Halbjahr 1925 oder in der ersten Hälfte eines nach dem 30. Juni 1925 endenden Wirtschaftsjahrs 1924/25 Gewinn erzielt hat, die von ihm für diesen Zeitraum entrichteten Vorauszahlungen aber hinter dem Betrag zurückbleiben, der voraussichtlich als Einkommensteuer oder Körperschaftssteuer auf diesen Zeitraum entfällt, die Vorauszahlungen entsprechend erhöhen.

4. Das Finanzamt kann für Steuerpflichtige mit Einkommen aus Gewerbebetrieb einschließlich des Handwerks, deren Gesamteinkommen im Kalenderjahre 1925 voraussichtlich den Betrag von 12 000 RM. nicht übersteigen wird, die Vorauszahlungen nach dem mutmaßlichen Einkommen des Kalenderjahrs 1925 festsetzen; auf Antrag muß die Festsetzung nach Satz 1 erfolgen, wenn der Steuerpflichtige die erforderlichen Unterlagen liefert.

5. Die Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer und Körperschaftssteuer waren bisher je nach dem im Jahre 1922 erzielten Umsatz monatlich oder vierteljährlich zu leisten. Nunmehr sind von allen Vorauszahlungspflichtigen nur vierteljährliche Vorauszahlungen auf Einkommensteuer und Körperschaftssteuer zu leisten, dies selbst dann, wenn der für die Umsatzsteuer maßgebende Vorauszahlungsabschnitt einen Monat beträgt. Hinsichtlich der monatlichen Vorauszahlungen auf die

Umsatzsteuer ist keine Änderung eingetreten. Ursprünglich wurde angenommen, daß diese Vorschrift bei entsprechender frühzeitiger Verabschiedung des Steuerüberleitungsgesetzes schon für das zweite Kalendervierteljahr 1925 (April bis Juni) hätte in Kraft gesetzt werden können. Da jedoch inzwischen die Aprilzahlungen am 10. (17.) Mai zu leisten waren, ist für das zweite Kalendervierteljahr 1925 wenigstens die Entrichtung der am 10. (17.) Juni 1925 fällig werdenden Vorauszahlungen für den Monat Mai 1925 erst zugleich mit den am 10. (17.) Juli fällig werdenden Julizahlungen angeordnet. Es sind also von den bisher zu monatlichen Vorauszahlungen Verpflichteten am 10. (17.) Juni keine Vorauszahlungen auf Einkommensteuer und Körperschaftssteuer für den Monat Mai zu leisten, vielmehr erst vom 10. (17.) Juli für die Monate Mai und Juni.

c) Freie Berufe, Lohn- und Gehaltsbezieher, Kapitalrentner u. dergl.

1. Neu eingeführt sind Vorauszahlungen für Einkommen aus Kapitalvermögen. Bisher war nur von bestimmten Einkommensarten aus Kapitalvermögen der Steuerabzug vom Kapitalertrag vorzunehmen, dagegen Vorauszahlungen bei Einkommen aus Kapitalvermögen, das nicht dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterlegen hat oder ihm zwar unterlegen hat, aber mehr als 2000 RM. vierteljährlich betragen hat, nicht zu leisten. In dieser Richtung ist eine zweifache Änderung eingetreten.

a) Vorauszahlungen vom Einkommen aus Kapitalvermögen, das nicht schon den Vorauszahlungen für gewerbliches Einkommen oder dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterlegen hat, sind bis zu 2000 RM. vierteljährlich mit 10 v. H. abzüglich der Ermäßigungen von je 1 v. H. für jeden zu berücksichtigenden Familienangehörigen zu leisten, darüber hinaus mit den unten aufgeführten Hundertsätzen.

b) Vorauszahlungen sind auch zu leisten von Einkommen aus Kapitalvermögen, das dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterlegen hat, wenn es allein oder zusammen mit Einkommen aus Vermietung und Verpachtung, freien Beruf, Lohn oder Gehalt, sonstigen Einnahmen nach §§ 5, 11 des Einkommensteuergesetzes 2000 RM. vierteljährlich übersteigt. Der Steuerabzug vom Kapitalertrag ist anzurechnen.

2. Von dem Einkommen aus Vermietung und Verpachtung, freien Beruf, Lohn oder Gehalt, sonstigen Einnahmen nach §§ 5, 11 des Einkommensteuergesetzes waren bisher nach Artikel I §§ 7, 9 der Zweiten Steuernotverordnung von den ersten 2000 RM. des vierteljährlichen Überschusses der Einkünfte über die Werbungskosten 10 v. H. abzüglich der Ermäßigungen nach dem Familienstand, von den weiteren Beträgen 20 v. H. zu leisten. Nachdem nunmehr für 1925 ein Tarif in dem Entwurf des Einkommensteuergesetzes vorgesehen ist, sind die Vorauszahlungen, die bis zur Zustellung des Steuerbescheides auf Grund des neuen Einkommensteuergesetzes zu leisten sind, neu geregelt worden.

1. Unbeschränkte Einkommensteuerpflichtige, die lediglich Einkünfte aus freiem Beruf, Vermietung und Verpachtung, sonstiger selbständiger Arbeit bezogen haben, haben keine Vorauszahlungen zu entrichten, wenn die Roheinnahmen weniger als 275 RM. im Kalendervierteljahr betragen. Der Betrag entspricht unter Berücksichtigung der Bestimmung über die Nichterhebung von Kleinbeträgen dem Be-

trage, der bei Lohnsteuerpflichtigen vierteljährlich als steuerfreier Lohnbetrag vom Abzug frei bleibt.

2. Bei unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen, die ebenfalls nur Einkommen im Sinne der unter 1 erwähnten Art bezogen haben, ist vom Überschuß der Einkünfte über die Werbungskosten, wenn dieser 2500 RM. im Kalendervierteljahr nicht übersteigt, der Betrag von 200 RM. im Kalendervierteljahr abzuziehen. Der Betrag von 200 RM. entspricht dem Betrag, der künftig bei Einkommensteuerpflichtigen mit nicht höherem Jahreseinkommen als 10 000 RM. als Existenzminimum und zur Abgeltung der Sonderleistungen frei bleiben soll.

3. Die Vorauszahlungen betragen künftig für die genannten Einkommensarten vierteljährlich

a) bei Einkommensteuerpflichtigen sowie bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung, deren Vermögen für die letzte Vermögensteuerveranlagung auf nicht mehr als 50 000 RM. festgesetzt worden ist

von den ersten 3000 Reichsmark des vierteljährlichen Überschusses der Einkünfte über die Werbungskosten 10 vom Hundert,

von den weiteren 2000 Reichsmark 15 vom Hundert,

von den weiteren 5000 Reichsmark 25 vom Hundert,

von den darüber hinausgehenden Beträgen 30 vom Hundert.

Der Satz von 10 vom Hundert ermäßigt sich für die ersten 2000 Reichsmark vierteljährlich bei Einkommensteuerpflichtigen für die zur Haushaltung des Steuerpflichtigen zählende Ehefrau sowie für jedes zu seiner Haushaltung zählende minderjährige Kind im Sinne des § 17 des bisherigen Einkommensteuergesetzes um je 1 vom Hundert; Kinder im Alter von mehr als 17 Jahren, die Arbeitseinkommen beziehen, werden nicht gerechnet. Übersteigt der Überschuß der Einkünfte über die Werbungskosten nicht den Betrag von 500 Reichsmark vierteljährlich, so ermäßigt sich der Satz von 10 vom Hundert vom dritten zur Haushaltung zählenden minderjährigen Kinde ab um je 2 vom Hundert;

b) bei Körperschaftsteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften mit Ausnahme der unter a) bezeichneten Gesellschaften mit beschränkter Haftung 20 vom Hundert;

c) bei den übrigen Körperschaftsteuerpflichtigen 10 vom Hundert.

d) Lohn- und Gehaltsempfänger.

Der Steuerabzug IV vom Arbeitslohn*) ist vom 1. Juni 1925 ab wesentlich umgestaltet worden. Im einzelnen betreffen die Änderungen folgendes:

*) Näheres siehe: Der neue Lohnabzug v. 1. Juni 1925 von Bissel-Koppe, siehe Inzeratenteil.

A. Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags.

Bei Lohnzahlungen, die für eine nach dem 31. Mai 1925 erfolgende Dienstleistung bewirkt werden, bleiben für den Arbeitnehmer zur Abgeltung der nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 bis 7, § 59 des Einkommensteuergesetzes zulässigen Abzüge

- a) bei Zahlung des Arbeitslohns für volle Monate 80 RM. monatlich,
- b) bei Zahlung des Arbeitslohns für volle Wochen 18,60 RM. wöchentlich,
- c) bei Zahlung des Arbeitslohns für volle Arbeitstage 3,10 RM. täglich,
- d) bei Zahlung des Arbeitslohns für kürzere Zeiträume 0,80 RM. für je zwei angefangene oder volle Arbeitsstunden

vom Steuerabzug frei (steuerfreier Lohnbetrag).

Der steuerfreie Lohnbetrag erhöht sich also gegenüber den bisherigen Beträgen monatlich um 20 RM., wöchentlich um 3,60 RM., täglich um 0,60 RM. und zweistündlich um 0,20 RM.

Wann der Arbeitslohn ausgezahlt wird, ob vor dem 1. Juni oder nach dem 31. Mai, ist unerheblich. Es kommt lediglich darauf an, daß der Lohn für eine nach dem 31. Mai 1925 erfolgende Dienstleistung gezahlt wird.

B. Erhöhung der Kinderermäßigungen.

I. Bei Lohnzahlungen, die für eine nach dem 31. Mai 1925 erfolgende Dienstleistung bewirkt werden, ermäßigt sich der vom Arbeitslohn nach Abzug des steuerfreien Lohnbetrags (vgl. Abschnitt A) einzubehaltende Steuersatz von 10 v. H.

1. für die auf der Steuerkarte vermerkte Ehefrau wie bisher um 1 v. H.,

2. für das erste auf der Steuerkarte vermerkte minderjährige Kind wie bisher um 1 v. H.,

3. für das zweite auf der Steuerkarte vermerkte minderjährige Kind,

a) wenn der Arbeitslohn

a) bei Zahlung des Arbeitslohns für volle Monate 250 RM.,

β) bei Zahlung des Arbeitslohns für volle Wochen 60 RM.,

γ) bei Zahlung des Arbeitslohns für volle Arbeitstage 10 RM.,

δ) bei Zahlung des Arbeitslohns für kürzere Zeiträume 2,50 RM. für je zwei angefangene oder volle Arbeitsstunden

nicht übersteigt, um 2 v. H.,

b) wenn der Arbeitslohn die unter a) bezeichneten Beträge übersteigt, um nur 1 v. H.,

4. für das dritte und jedes weitere auf der Steuerkarte vermerkte minderjährige Kind stets um je 2 v. H.

Die neuen Ermäßigungen finden auf alle Lohnzahlungen Anwendung, soweit nach den Bestimmungen des Abschnitts A der höhere steuerfreie Lohnbetrag von 80 RM. monatlich (18,60 RM. wöchentlich usw.) zu berücksichtigen ist.

II. Ob für das zweite Kind eine Ermäßigung von 2 v. H. oder von nur 1 v. H. zu berücksichtigen ist, richtet sich nach der Höhe des Arbeitslohns in dem Zeitraum, für den der Lohn jeweils gezahlt wird. Beträgt z. B. der Wochenlohn eines verheirateten Arbeitnehmers mit zwei minderjährigen Kindern in einer Lohnwoche 58 RM., so beträgt die Ermäßigung nach dem Familienstand für diese Lohnwoche 1 v. H. (für die Ehefrau) + 1 v. H. (für das erste Kind) + 2 v. H. (für das zweite Kind), also zusammen 4 v. H. Beträgt der Wochenlohn in der nächsten Lohnwoche 62 RM., so beträgt die Ermäßigung für diese Lohnwoche zusammen nur 3 v. H. (für das zweite Kind statt 2 nur 1 v. H.).

III. Die im Abschnitt B I bezeichneten Ermäßigungen für die minderjährigen Kinder gelten auch für mittellose Angehörige, für die eine Ermäßigung vom Finanzamt zugelassen und auf der Steuerkarte vermerkt worden ist. Wenn also einem Arbeitnehmer z. B. eine Ermäßigung für zwei minderjährige Kinder und für einen mittellosen Angehörigen (bisher je 1 v. H., zusammen 3 v. H.) zusteht, so erhält er künftig für die genannten 3 Personen eine Ermäßigung von zusammen 4 v. H., wenn sein Arbeitslohn 250 RM. monatlich (60 RM. wöchentlich usw.) übersteigt, dagegen eine Ermäßigung von zusammen 5 v. H., wenn sein Arbeitslohn die genannten Beträge nicht übersteigt.

Der bisher geltende Satz für Akkordarbeiter von 4 v. H. des vollen Arbeitslohnes ist auf 2 v. H., der für Heimarbeiter von 2 v. H. auf 1 v. H. herabgesetzt worden.

Ein Erstattungsanspruch ist eingeführt worden für Steuerabzugsbeträge, die vom Arbeitslohn einbehalten worden sind, wenn der steuerfreie Lohnbetrag von z. Bt. 80 RM. monatlich nicht in voller Höhe berücksichtigt worden ist, und für die Fälle, in denen durch die Einschlebung der 3000 RM.-Grenze und den Ausbau des Kinderprivilegs sich Härten in den Fällen ergeben, in denen der Arbeitslohn zwar in einzelnen Lohnzahlungsperioden über die für die Ermäßigung von 2 v. H. schon für das zweite Kind maßgebende Grenze hinausgegangen ist, aber insgesamt im Kalendervierteljahr nicht mehr 750 RM. betragen und für die Fälle, in denen zwar der Betrag von 750 RM. vierteljährlich überschritten worden ist, aber nur um einen so geringen Betrag, daß von dem Überschusse über 750 RM. mehr Steuern bezahlt werden mußten, als der Überschuß des Einkommens über 750 RM. betragen hat.

Endlich ist noch zu erwähnen, daß bei den Landwirten und Gewerbetreibenden, die in der ersten Hälfte eines Kalendervierteljahres abschließen, künftig wie die Einkommensteuer, so auch die Umsatzsteuer sofort veranlagt wird.

Die Bewertung unnotierter Aktien und G. m. b. H.-Anteile. Von Dr. Max Lion, Rechtsanwalt und Notar.

I. Die in der Überschrift aufgeworfene Frage ist, obwohl sie bei einer außerordentlich großen Zahl von Veranlagungen zur Vermögen- und Erbschaftsteuer dauernd praktisch wichtig wird, im Schrifttum wenig behandelt worden.¹⁾ Insbesondere fehlt es in den erwähnten Abhandlungen an einer eingreifenden systematischen Erörterung der einzelnen Elemente, die für die Bewertung maßgebend sind, und sodann an der Aufstellung einer praktisch verwertbaren Formel, die, erwachsen aus den gesetzlichen Bestimmungen, jeweils eine zuverlässige Ermittlung möglich macht. Besonders die Praxis der Finanzbehörden bei der Veranlagung zur Vermögensteuer 1924 mußte unter diesen ungünstigen Umständen leiden. Man darf sie wohl als chaotisch, zersplittert und teilweise vollkommen willkürlich bezeichnen. Wenn die Finanzämter vielfach dazu übergegangen sind, derartige Gesellschaftsanteile einfach insgesamt mit dem halben Wert des ver-

¹⁾ Zu erwähnen sind außer den Kommentaren zu § 141 Absatz 2 UO. vor allem: Mrozel, Deutsches Steuerblatt 1920, Seite 325 (für das Besitzsteuergesetz); Lauterer, Deutsches Steuerblatt 1922, Seite 282 (für die Vermögenssteuer 1923 und Zwangsanleihe); Potthast, Rundschau für G. m. b. H., Seite 195 (für Vermögenssteuer 1924); Sehffert, ebenda, Seite 307 (für Vermögenssteuer 1924 und allgemein, eine ausführliche Darlegung mit vielen guten Gesichtspunkten); Wulff, a. a. O., 1925, Seite 80 (Vermögenssteuer 1924 und allgemein, an Hand einer Bilanz); Bornmann, Steuerarchiv 1924, Seite 151 (allgemeiner Versuch eines Praktikers mit vielen guten Gedanken).

mögenssteuerpflichtigen Vermögens der Gesellschaft einzusetzen, so zeigt dies das Bestreben und die Notwendigkeit, zu einer einfachen und zuverlässigen Grundlage zu kommen; den gesetzlichen Bestimmungen entspricht es jedoch meines Erachtens nicht.

Eine systematisch begründete und praktisch verwertbare Lösung soll im folgenden versucht werden.

II. Nach der gesetzlichen Regelung über die Bewertung der unnotierten Gesellschaftsanteile in § 141 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung hat zunächst das für die Gesellschaft zuständige Finanzamt den „Verkaufswert“ der Anteile „zu ermitteln“. Was hierunter zu verstehen ist, ergibt sich aus der weiter folgenden Gesetzesbestimmung über die Schätzung des gemeinen Wertes: Die „Ermittlung des Verkaufswertes“ kann sich nur auf wirklich gezahlte Preise für veräußerte Gesellschaftsanteile beziehen; sie soll aus diesen tatsächlich gezahlten Preisen den Verkaufswert feststellen. Die Anwendung dieser Bestimmung setzt also stets einen tatsächlichen Umsatz voraus; fehlt ein solcher, oder haben nur Umsätze stattgefunden, die sich unter besonderen Verhältnissen abspielten und daher nicht als objektiv maßgebende Preise angesehen werden können (insbesondere Übernahme bei Erbschaftsausgliederungen, Umsätze auf Grund weitzurückliegender Offerten oder Bestimmungen in Gesellschaftsverträgen, Einbringung in eine Gesellschaft bei Umformung eines Unternehmens oder in eine Erbengemeinschaft oder eigene Vermögensverwaltungsgesellschaft usw., Austausch von Effekten zwischen Konzerngesellschaften), so verlagert die Ermittlung des Verkaufswertes. Besonders bei G. m. b. H.-Anteilen wird das in der überwiegenden Mehrzahl aller Fälle zutreffen, ferner bei Aktien dann, wenn es sich um Familien- oder Konzerngesellschaften handelt, und weiter überhaupt bei solchen Gesellschaften, bei denen ein Handel nicht wenigstens unter den „unnotierten Werten“ im inoffiziellen Börsenverkehr stattfindet; dagegen wird der Verkaufswert auf diese Weise vielfach zu ermitteln sein bei den unnotierten Aktien und vor allem bei Aktien. Die „Ermittlung“ des Verkaufswertes wird sich im übrigen dann nicht nur durch ziffernmäßige Feststellung der gezahlten Verkaufspreise erschöpfen, sondern es wird darüber hinaus eine Beurteilung dieser Verkaufspreise einzutreten haben, insbesondere also eine Durchschnittsberechnung, wenn zahlreichere Verkäufe vorgekommen sind, eine Berücksichtigung der Konjunkturschwankungen, die häufig genug schon durch ein geringes Angebot oder eine geringe Nachfrage beeinflusst werden, überhaupt durch eine Beachtung aller der Umstände, die den Geschäftsverkehr zu einem ungewöhnlichen oder die Schwankungen in den Preisen zu vorübergehenden machen. Die Tätigkeit des Finanzamts bei dieser Ermittlung gleicht durchaus derjenigen, bei der es sonst aus Vergleichspreisen den gemeinen Wert (§ 138 UO.) ermittelt.

III. Scheidet gemäß vorstehenden Darlegungen die Ermittlung des Verkaufswertes aus, so kommen wir nunmehr zu dem eigentlichen Problem der Bewertung solcher Geschäftsanteile. Es ist dann, wie die Abgabenordnung sagt,

„der gemeine Wert unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen“.

Es soll also der gemeine Wert der Anteile gesucht werden; damit bleibt die Bestimmung innerhalb des Rahmens der Abgabenordnung, wie er insbesondere durch §§ 137 Abs. 1, 138 gegeben ist. Der gemeine Wert des Gesellschaftsanteils ist danach nichts anderes als was auch sonst der gemeine Wert eines Gegenstandes ist: nämlich der Preis, den ein Käufer am Steuerstichtag im normalen Geschäftsverkehr dafür bezahlen

würde. Hieran ist in allererster Linie festzuhalten; erst dadurch gewinnt die Vorschrift die richtige Belichtung und wahrt den Zusammenhang nicht nur mit der Besteuerung aller übrigen Gegenstände des Vermögens, sondern auch mit der Besteuerung der unnotierten Anteile, bei denen der „Verkaufswert ermittelt“ werden kann, und schließlich der notierten Gesellschaftsanteile. Denn auch in den beiden letztgenannten Fällen erfolgt die Veranlagung nach dem Preise, zu dem der Anteil am Steuerstichtag normalerweise verkäuflich war, wobei natürlich der Unterschied zwischen dem Börsenkurs gerade eines einzigen Tages und dem inneren Begriff des gemeinen Wertes nicht verkannt zu werden braucht. Allein das Wesentliche ist eben, daß die Abgabensordnung, ebenso wie die früheren Gesetze, nicht etwa die unnotierten Anteile ohne Verkaufswert völlig aus dem System des gemeinen Wertes heraus und unter einen ganz besonderen Bewertungsmaßstab stellt, sondern die Grundlage ist und bleibt auch hier der zu erzielende normale Verkaufspreis.^{1a)}

Das Besondere an der Vorschrift liegt nur darin, daß für die Ermittlung des gemeinen Wertes hier zwei bestimmte Berechnungselemente vorgeschrieben sind: die Berücksichtigung des Gesellschaftsvermögens und der Ertragsaussichten²⁾. Die Anführung dieser beiden Elemente ist es, die die Schwierigkeiten für die Auslegung und die Unklarheiten in der Praxis verursacht. Sie müssen ausführlich erörtert werden.

IV. Die Berücksichtigung des Gesellschaftsvermögens.

Was bedeutet die vorgeschriebene Berücksichtigung des Gesellschaftsvermögens zunächst systematisch? Dieses Vermögen — über dessen Bezifferung unten noch eingehender zu handeln ist — steht im Gegensatz zum Nennwert der Aktien, G. m. b. H.-Anteile und neueren Rufe³⁾. Wenn das Vermögen bei der Bestimmung des gemeinen Wertes der Anteile berücksichtigt werden soll, so kann dies auf zweierlei Arten geschehen: Es wird das gesamte Vermögen durch die Zahl der Anteile dividiert und so unmittelbar der gemeine Wert des einzelnen Anteils festgestellt. Dieser Weg ist der unpraktischere, weil die Anteile vielfach verschieden hoch festgesetzt sind, z. B. bei verschiedenen Aktienarten oder Gattungen, und vor allem bei den G. m. b. H.'s. Es müßte dann für jeden einzelnen Anteil oder jede Anteilsart immer eine individuelle Berechnung erfolgen. Das ist unzweckmäßig bei vielen Anteilen, z. B. bei unnotierten Aktien oder bei vielen Gesellschaftern einer G. m. b. H. mit ganz verschiedenen oder zersplitterten Anteilen. Viel einfacher

1a) Daß es sich um den „gemeinen oder Verkaufswert“ handelt, nicht um irgend eine Sonderart von Wert, vor allem nicht um den Ertragswert, entspricht der dauernden Judikatur schon zu § 35 VerStG.; vgl. z. B. OVG. in St. 17, 428; 18, 408; im StArch. 1919 S. 9; NZS. 3, 35; 4, 35; StuW. 1922 S. 615 Nr. 628.

2) So verfuhr auch schon das Besitzsteuergesetz; es führte zwar als zweites Element anstelle der künftigen Ertragsaussichten den in der Vergangenheit erzielten Ertrag an, § 35 VerStG.; dies wurde jedoch dahin ausgelegt, daß an Hand des vergangenen Ertrages die Aussichten des zukünftigen ermittelt werden sollten, vgl. Prozeß, Deutsches Steuerblatt 1920, Seite 325 und die in vorstehender Anmerkung angeführten Entscheidungen.

3) Von diesen hauptsächlichsten Gesellschaftsanteilen wird im folgenden als praktisch wichtigsten Arten gesprochen; sie haben einen Nennwert, während z. B. die älteren preussischen Rufe keinen solchen Nennwert haben, sondern als Bruchteile des Vermögens darstellen; in diesem Falle muß die Ermittlung des gemeinen Wertes durch Umlegung des gefundenen Gesamtwertes gemäß den folgenden Darlegungen im Text auf die Zahl der Rufe unmittelbar verteilt werden, während eine Prozentrechnung hier nicht in Betracht kommt.

ist es und praktisch viel mehr zu empfehlen, aus dem Verhältnis des zu berücksichtigenden Gesellschaftsvermögens zum Nennwert der Anteile einen Prozentsatz zu ermitteln, mit dem die Nennbeträge der Anteile anzusetzen sind. Solche Prozentsätze lassen sich auch viel einfacher an die zahlreichen beteiligten Privatpersonen und Finanzämter mitteilen, da dann nur eine einzige Zahl anzugeben ist. Abgesehen davon stellen sie auch viel besser den Zusammenhang mit den Anteilen her, deren Verkaufswerte ermittelt sind, und vor allem mit den notierten Aktien und Rufen. Wir gehen daher im folgenden von einer solchen Prozentzahl aus, wobei nur zu bemerken ist, daß sich sachlich an unseren nachstehenden Ausführungen gar nichts ändert, auch wenn man statt des Prozentsatzes vom Nennwert direkt den absoluten Betrag des gemeinen Wertes für jeden einzelnen Anteil ermitteln will.

Wenn bei der Bewertung des einzelnen Anteils das Gesellschaftsvermögen zu berücksichtigen ist, so muß zunächst eine Auffassung abgelehnt werden, wonach diese „Berücksichtigung“ in irgend welchem gefühlsmäßigen Zu- oder Abschlag zum Nennwert stehen soll. Oberster Grundsatz alles Steuerrechts ist die gerechte und gleichmäßige Heranziehung aller Steuerpflichtigen. Derartige gefühlsmäßige Elemente sind auszuschalten, soweit es nur irgend geht. Es bleibt schon noch ein genügender Rest von Wertermittlungen, bei denen die Bezifferung eines einzelnen Wertelementes durch allgemeine, nichtmathematische Erwägungen oder Schätzungen zu finden ist, und gerade für unsere unnotierten Anteile spielt dies, wie noch zu zeigen, immer noch eine Rolle. Allein wenn die Berücksichtigung des Vermögens überhaupt einen Sinn haben soll und gefühlsmäßige Willkür ausschließen soll, so muß sie vernünftigerweise in eine feste mathematische Relation zum Nennwert gebracht werden.

Beispiel: Der Nennwert sämtlicher 200 Aktien einer unnotierten Gesellschaft, das Stück zu 1000 Mark, beträgt 200 000 Mark. Das zu berücksichtigende Vermögen beträgt 400 000 Mark. Dann ist jede Aktie mit 200 Prozent ihres Nennwertes anzusetzen. Zur Auffindung dieses ersten in Betracht kommenden Prozentsatzes ergibt sich die Formel:

a) Gesamtnennwert : Gesellschaftsvermögen = 100 : X.
X ist also der gesuchte, aus dem Vermögen sich ergebende Prozentsatz.

V. Bevor wir zu der zweiten Formel gelangen, die sich auf das andere Bewertungselement, die Ertragsaussichten, bezieht, ist es erforderlich, über das zu berücksichtigende Gesellschaftsvermögen und die dabei unterlaufenden Fehlerquellen folgendes zu sagen:

1. Da der gemeine Wert des einzelnen Anteils zu suchen ist, also der Preis, den ein beliebiger Käufer im wirtschaftlichen Verkehr dafür zahlen würde, so kann das zu berücksichtigende Gesellschaftsvermögen naturgemäß und mit logischer Folgerichtigkeit nicht irgend ein beliebig ermitteltes Vermögen der Gesellschaft sein, wie es insbesondere für steuerrechtliche Veranlagungen vielfach durch spezielle Bewertungsvorschriften, durch Bestimmungen über Zu- und Abrechnungen, über zulässige oder ausgeschlossene Abzüge usw. konstruiert wird. Um ein solches, lediglich für die steuerliche Veranlagung existierendes Vermögen kümmert sich der Käufer im Verkehr nicht. Ihm ist es gleichgültig, wie für die Vermögensteuer die Grundstücke der Gesellschaft nach solchen Bewertungsvorschriften berechnet werden sollen; er veranschlagt den zu erzielenden Handelwert der Grundstücke. Daraus ergibt sich also, daß es vollkommen verkehrt ist, für die Vermögensteuer 1924 alle die künstlichen Sondervorschriften bei der Ermittlung des Gesellschaftsvermögens anzuwenden, die für die Vermögensteuerveranlagung der Gesellschaft selbst, ebenso wie bei allen sonstigen Steuerpflichtigen angewendet worden sind. Es steht

fest, daß die Grundstücke der Gesellschaften weit über den wirklichen Handelswert Ende 1923 bewertet sind, daß Aktiverforderungen in Papiermark überhaupt nicht angesetzt worden sind, auch wenn sie, wie z. B. Hypotheken oder Vermögensanlagen, aufzuwerten waren; daß Passivhypotheken nicht angesetzt werden durften (Artikel 38 der Dritten Steuernotverordnung), obwohl alle Welt mit einer mindestens 15prozentigen Aufwertung Ende 1923 rechnen mußte; daß andererseits Effektenbesitz der Gesellschaften nur mit der Hälfte der Steuerkurse angesetzt wurde, während der Verkehr mit den vollen Börsenkursen rechnete. Durch alle diese Unterschiede ist das steuerpflichtige Vermögen der Gesellschaft vollkommen verschieden von der für den Handelsverkehr maßgebenden Bewertung. Daher kann es für die Bewertung der unnotierten Anteile nicht unberändert übernommen werden⁴⁾. Andererseits ist es durchaus zutreffend, daß nicht einfach die Jahresertragsbilanz der Gesellschaft in Betracht kommen kann; für die Ermittlung des Jahresertrages ist sie nach ganz anderen Gesichtspunkten aufgestellt als die hier in Frage kommende Vermögensbilanz.

Eine zutreffende Grundlage ist daher zu suchen. Für die Vermögensteuer 1924 gab es eine doppelte Anknüpfung dafür: die Vermögensteuerbilanz, aber diese nur unter Beseitigung all der vorstehend erwähnten Unterschiede, also insbesondere unter Einsetzung aufgewerteter Passivhypotheken, unter Herabsetzung der Grundstückswerte usw., oder aber die Goldmarkeröffnungsbilanz⁵⁾. Diese letztere Bilanz gibt insofern eine gute Anknüpfung, als sie den von Kaufleuten sorgsam geschätzten Handelswert des Vermögens wiedergibt. Andererseits steht auch sie doch stark unter dem Gesichtspunkt der künftig zu erzielenden Jahreserträge, so daß sie wiederum eine Anzahl stiller Reserven enthält, die im Handelsverkehr durchaus bei Bewertung der Anteile berücksichtigt werden würden (z. B. wenn der ganze Grundbesitz oder die Fabrikanlage mit 1 Mark oder geringem Werte eingesetzt ist). Daß diese stillen Reserven bei der Bewertung der Anteile berücksichtigt werden müssen, hat auch der Reichsfinanzhof mit Recht schon ausgesprochen, weil es ja dem Handelsverkehr entspricht⁶⁾. Es ist dazu jedoch folgendes zu sagen:

2. Die Aufmachung der stillen Reserven, gleichgültig ob man nun von der Goldmarkeröffnungsbilanz oder in Zukunft von irgend einer anderen handelsrechtlichen Vermögensbilanz (Auseinanderlegungs-, Fusions- usw. Bilanz) oder von einer Vermögensteuerbilanz ausgeht, darf nicht außer Acht lassen, daß bei der Bewertung von Anteilen im Handelsverkehr solche stillen Reserven sehr vorsichtig bewertet und durchaus nicht, wie es häufig genug für die Vermögensteuer geschieht, bis auf den letzten Rest berechnet und veranschlagt werden. Der Handelsverkehr verlangt im allgemeinen bei seiner Bewertung verhältnismäßig sichtbare, größer in die Erscheinung tretende Reservewerte, und außerdem solche, die nicht üblicherweise sich rasch abnutzen oder besonders starken Konjunkturwandlungen unterliegen. So wird er die in den Grundstücken steckenden Reserven stärker veranschlagen als die in abnutzbaren oder älteren Maschinen steckenden; ferner die beim städtischen Grundbesitz in großen Städten höher als bei Fabriken oder Unternehmungen in kleinen oder ländlichen Ortschaften. Es muß also bei der Berücksichtigung der stillen Reserven für das Gesellschaftsvermögen dieser handelsübliche und nicht

der rein vermögenssteuerrechtliche Gesichtspunkt den Ausschlag geben. Dies ist rein mathematisch nicht zu erfassen. Praktisch wird es durch einen Abschlag auf die vermögenssteuerrechtlich errechneten stillen Reserven sich einfacher lösen lassen, evtl. auch durch Anhörung kaufmännischer Sachverständiger über diesen Punkt.

3. Ferner aber hat schon Senffert mit Recht darauf aufmerksam gemacht, daß die Verteilung des Gesamtvermögens der Gesellschaft auf die sämtlichen Anteile nicht erfolgen darf, ohne daß man den Unterschied zwischen dem Eigentum der juristischen Person einerseits, den Ansprüchen der Mitglieder an das Vermögen andererseits berücksichtigt⁷⁾. Bis nämlich das Vermögen der Gesellschaft an die einzelnen Mitglieder gelangen würde, wird es von ganz erheblichen Lasten aller Art betroffen, insbesondere z. B. von der Liquidationssteuer (Körperschaftsteuer), von sonstigen Abgaben aller Art, wie sie Senffert aufführt. Ferner aber ist zu berücksichtigen, daß bei der Überführung des Gesellschaftsvermögens in den Besitz der einzelnen Mitglieder eine Auflösung der Gesellschaft eintreten müßte, wodurch eine Minderung des Gesellschaftsvermögens auch rein wirtschaftlich stattfinden würde⁸⁾. Wenn der Verkehr das Vermögen der Gesellschaft bei der Bewertung der Anteile berücksichtigt, so beachtet er dabei nicht nur die vorhandenen materiellen Werte und die realisierbaren stillen Reserven, sondern auch, da er letzten Endes an den Liquidationserlös des einzelnen Anteiles denkt, die Minderung des wirtschaftlichen Wertes durch Auflösung der Einheit des Unternehmens. Aus allen diesen Gründen — Belastung des Vermögens mit Abgaben vor Überführung an die Mitglieder, Minderung des Wertes durch Auflösung — ist weiterhin ein kaufmännischer Schätzung entsprechender Abschlag von dem zu berücksichtigenden Gesamtvermögen der Gesellschaft zu machen.

Erst wenn vorstehende unter Ziffer 1—3 behandelte Gesichtspunkte zu ihrem Recht gekommen sind, ist das Gesellschaftsvermögen ermittelt, das zu dem Nennbetrag in Beziehung zu setzen ist. In folgendem verstehen wir unter dem Gesellschaftsvermögen nur das so richtiggestellte Vermögen.

VI. Die Ertragsaussichten. Wie sollen sich nun die Ertragsaussichten auswirken? Doch auch nur so, wie sie ein Käufer des Anteils im Verkehr berücksichtigen würde. Er würde die — gleich zu erörternde — Rentabilität ins Verhältnis setzen zu dem landesüblichen Ertrag aus ähnlichen Aktien oder Anteilen. Dieses weitere Element des Vergleichs mit dem landesüblichen Ertrag fehlt im Gesetz, muß aber notwendigerweise herangezogen werden, wenn wir auch hier von einem unzulässigen, rein gefühlsmäßigen Zu- oder Abschlag aus dem Gesichtspunkt des künftigen Geschäftsganges zu festen, mathematisch verwertbaren Ergebnissen gelangen wollen. Diese schreiben folgenden Gedankengang vor: Die Ertragsaussichten sind zunächst zu ermitteln wobei vernünftigerweise, wie es das Besitztümergebot vorschreibt der wirkliche Ertrag der letzten Jahre als ziffernmäßige Grundlage heranzuziehen ist; so verfährt auch der Verkehr. Hier zeigt sich sogleich für die Gegenwart eine Schwierigkeit, da die Ertragsnisse der Inflationszeit und der Stabilisierungskrise natürlich nur mit größter Vorsicht herangezogen werden können. In Zukunft wird hoffentlich die Festigung der

⁴⁾ So auch die überwiegenden Stimmen des Schrifttums; vgl. insbesondere Ruff, a. a. O.

⁵⁾ Für diese plädieren Ruff und Senffert a. a. O., wobei sie allerdings zugeben müssen, daß bei der Vermögensteueranlegung vielfach die Goldmarkeröffnungsbilanz noch nicht vorlag.

⁶⁾ R.F.Z. Band 4, Seite 37 a. E.

⁷⁾ Senffert sagt, daß die Summe aller Anteile nicht gleich dem Gesellschaftsvermögen ist. Im Ergebnis kommt dies auf das Gleiche heraus wie die Ausführungen oben im Text.

⁸⁾ Insofern ist hier das Gegenteil des sonst für die Bewertung des Gesamtunternehmens der Gesellschaft maßgebenden Gesichtspunktes einer Weiterführung des Geschäfts gegeben.

wirtschaftlichen Verhältnisse diese neue Schwierigkeit überwinden helfen; dann ergibt sich wenigstens dieses Element des vergangenen Ertrages rein mathematisch aus den Büchern.^{8a)}

Die Ertragsaussichten dagegen bleiben immer ein problematisches Element; sie beruhen auf unmeßbaren Erwägungen aller Art, wie sie auch sonst beim Kauf von ganzen Unternehmungen für den „Geschäftswert“ angesetzt zu werden pflegen⁹⁾. Die kommende Konjunktur kann niemand bestimmen voraussehen. Im allgemeinen wird zur Vermeidung von Willkür und Ungerechtigkeiten so vorzugehen sein, daß der vergangene Durchschnittsertrag zugrunde zu legen ist, daß Erhöhungen als bloße Zukunftshoffnungen nicht vorzunehmen sind, daß dagegen Abschläge davon zu machen sind, wenn bestimmte und augenscheinliche Gründe aus der besonderen Lage des Unternehmens oder des Geschäftszweiges oder auch der gesamten Wirtschaft (Kreditnot, Absatzstörung, ausländische Konkurrenz usw.) geltend gemacht werden können. Auf diese Weise wird aus den vergangenen, für die Zukunft korrigierten Durchschnittserträgen diejenige Jahresrente ermittelt, die das Gesetz als „Ertragsaussichten“ bezeichnet. Diese Summe ist dann in Vergleich zu setzen zu derjenigen Rente, die ein derartiges Unternehmen landesüblich am Steuerstichtag abwerfen mußte. Das richtet sich vor allem nach dem landesüblichen Zinsfuß mündelsicherer Anlagen. Wenn Goldhypotheken, Pfandbriefe erster Unternehmungen mit 10 Prozent ohne jedes Risiko und ohne jede Mühe für den Inhaber verzinst werden, so werden sich wenig Leute finden, die ihr Geld durch Ankauf von Unternehmungen oder Aktien nur mit 5, 6, 8 Prozent verzinst sehen; sie werden für derartig riskante und im Kurse schwankende Anlagen eine erheblich über 10 Prozent hinausgehende Verzinsung verlangen. Dieser allgemein übliche, dem gesamten Verkehr entnommene Zinsfuß des Ertrages aus industriellen Werten läßt sich (abgesehen natürlich von solch ungewöhnlichen Zeiten wie der Inflation, die überhaupt jede Bewertung unmöglich macht) mit einiger Sicherheit evtl. durch kaufmännische Sachverständige feststellen. Er ergibt sich schon aus dem durchschnittlichen Kursstande der notierten Aktien, wobei zu berücksichtigen ist, daß für unnotierte Werte regelmäßig ein höherer Ertrag verlangt wird, schon mit Rücksicht auf ihre geringere und erschwerte Verkauflichkeit und das größere Risiko¹⁰⁾.

Sind diese beiden Berechnungsgrundlagen: Ertragsaussichten einerseits, landesüblicher Zinsertrag für industrielle unnotierte Anlagen andererseits festgestellt, so ergibt sich als zweite Berechnungsformel für die Bewertung unnotierter Anteile folgende:

b) landesüblicher Ertrag: Ertragsaussichten = 100 zu Y. Y ist also der Prozentsatz, mit dem die Ertragsaussichten zu berücksichtigen sind.

Beispiel: Das Gesellschaftsvermögen betrage 200 000 Mark. Der landesübliche Ertrag sei 10 Prozent, der übliche Jahresertrag eines solchen Vermögens also 20 000 Mark. Der berechnete voraussichtliche Ertrag (Er-

^{8a)} Bei Beurteilung des Ergebnisses der Vergangenheit ist im übrigen natürlich nicht mechanisch vorzugehen; so sind Geschäftsführergehälter, die in Form von Dividende bezogen sind, auszuweisen, *RGZ.* in *StuW.* 1922 S. 615; ferner sind offene und stille Reserverstellungen aus den Gewinnen zu berücksichtigen.

⁹⁾ Vgl. dazu ausführlich mein Bilanzsteuerrecht, 2. Auflage, Seite 44 ff.

¹⁰⁾ Wenn Bornmann, a. a. O., Seite 152, ausführt, die schwerere Verkauflichkeit dürfe nicht geltend gemacht werden, so spricht sich das von Prozel, Anmerkung zu § 141 *AO.* angeführte Urteil des *RGZ.* vom 20. Januar 1921, III 131/20, sowie *RGZ.* vom 28. 4. 1922, *StuW.* 1922 S. 615 entgegenge setzt aus.

tragsaussichten) betrage jährlich 10 000 Mark. Dann verzinst sich das Vermögen nur halb so hoch wie es landesüblich nötig wäre, und es wird daher von einem Käufer regelmäßig auch nur die Hälfte = 50 Prozent für einen solchen Anteil bezahlt werden, da er ja durch Kauf des Anteils einer anderen Gesellschaft eine höhere Verzinsung erreichen würde. Auch hier führt die prozentmäßig ermittelte Ziffer zu einem erwünschten Zusammenhang mit den notierten Gesellschaftsanteilen.

VII. Die beiden oben entwickelten, verhältnismäßig einfachen Formeln sind praktisch zweckmäßigerweise so anzuwenden, daß zunächst, nachdem die Berechnungselemente (zu berücksichtigendes Vermögen, Ertragsaussichten, landesüblicher Ertrag) ziffernmäßig festgestellt sind, die Formel unter b), d. h. der Prozentsatz nach dem Ertrage, auf die Formel unter a) angewendet wird, wodurch sich der Prozentsatz ergibt, der alsdann unmittelbar auf den Nennwert der Anteile angewendet wird.

Beispiel unter Zugrundelegung der angeführten Ziffern:

Formel a):

$$\frac{\text{Gesamtnerwert} : \text{Gesellschaftsvermögen} = 100 : X.}{200\ 000 \qquad \qquad \qquad 400\ 000 \qquad \qquad \qquad 200}$$

Formel b):

$$\frac{\text{landesüblicher Ertrag} : \text{Ertragsaussichten} = 100 : Y.}{20\ 000 \qquad \qquad \qquad 10\ 000 \qquad \qquad \qquad 50.}$$

Aus der Formel b) ergeben sich nach den Ertragsaussichten 50 Prozent; aus der Formel a) ergeben sich nach dem Vermögen 200 Prozent. Es sind also 50 Prozent von 200 Prozent oder 100 Prozent des Nennwertes anzusetzen. Die Anwendung der etwas schwierig zu entwickelnden Formeln ist also außerordentlich einfach. Wer sie unbedingt auf eine einfache mathematische Formel bringen will, kann sie auch folgendermaßen gestalten:

$$\frac{\text{Gesellschaftsvermögen} \times 100}{\text{Gesamtnerwert}} \times \frac{\text{Ertragsaussichten} \times 100}{\text{landesüblicher Ertrag}}$$

Die sich hieraus ergebende Summe ist der Prozentsatz, mit dem der Nennwert zu bewerten ist. Zur Klarmachung sei dies für das obige Beispiel nochmals in ausgerechneten Ziffern wiedergegeben:

$$\frac{400\ 000 \times 100}{200\ 000} \times \frac{10\ 000 \times 100}{20\ 000} = 100\ %$$

Es wäre wünschenswert, wenn vorstehende Zeilen und insbesondere die beiden aufgestellten einfachen Formeln zur Lösung des schwierigen Problems beitragen und eine praktische Handhabung bieten würden.

Aufwertung des Kaufpreises bei beiderseits noch unerfüllten Großhandelsgeschäften.

Von Reichsgerichtsrat Dr. Warneyer, Leipzig.

(Beschluss des Vereinigten Zivilsenats des Reichsgerichts vom 31. März 1925.)

Da sich bezüglich der Aufwertung des Kaufpreises bei Großhandelsgeschäften Meinungsverschiedenheiten zwischen dem 1. und 2. Zivilsenat des Reichsgerichts einerseits und dem 6. Zivilsenat andererseits gezeigt hatten — die Ansicht des ersteren s. *RGZ.* 108, 379; 109 S. 97 u. 241, die des letzteren *RGZ.* 109, 146 —, machte sich eine Entscheidung der Vereinigten Zivilsenate notwendig. Diese haben die zu beantwortenden Fragen folgendermaßen gefaßt:

1. Findet bei Großhandelsgeschäften, die beiderseits noch unerfüllt sind, die Aufwertung des vereinbarten Kaufpreises in dem für die Zeit des Vertragsabschlusses

amtlich festgestellten Berliner Mittellurse ein r wertbeständig gebliebenen ausländischen Währungseinheit (Dollar, englisches Pfund, holländischer Gulden) ihre Höchstgrenze?

2. Darf ein heutiger höherer Marktpreis neben anderen Umständen als Anhaltspunkt für die Höhe der Aufwertung berücksichtigt werden?

Sie haben in dem Beschluß vom 31. März 1925 die erste Frage verneint, die zweite bejaht.

Die Vereinigten Zivilsenate haben sich der Meinung des 6. Senates, daß der Ausgangspunkt für die Beantwortung der gestellten Fragen von dem inneren Tauschwert des Geldes zu nehmen sei, nicht anzuschließen vermocht. Zwei Gründe waren dafür maßgebend. Einmal hat der Begriff des inneren Tauschwertes mannigfachen Widerspruch in der neueren Geldtheorie gefunden. Es ist dafür Bezug zu nehmen auf die auch bereits vom 6. Zivilsenat angeführten Äußerungen von Selfferich, Das Geld, 6. Auflage 1923, S. 563 ff., der ausführt, daß die Erfahrungen der Kriegszeit und der Nachkriegszeit ihn dazu geführt hätten, den Begriff des inneren Tauschwertes fallen zu lassen, weil sich nicht mit irgendwelcher Sicherheit unterscheiden lasse, ob die Veränderung der Preise von Veränderungen auf der Seite des Geldes oder auf der Seite der Waren abhängig gewesen sei. Aus gleichen Gründen haben auch andere Geldtheoretiker, und zwar nicht nur Anhänger der nominalistischen Theorie (Knapp, Bendixen usw.), sondern auch Anhänger der metallistischen Theorie und vermittelnder Theorien den Begriff des inneren Tauschwertes des Geldes mehr oder weniger fallen lassen. Die Vereinigten Zivilsenate haben deshalb Bedenken getragen, ihre Entscheidung auf einer immerhin so bestrittenen Theorie aufzubauen. Sie sind aber darüber hinaus der Meinung, daß der Beantwortung der gestellten Fragen überhaupt keine Geldtheorie zugrunde gelegt werden sollte, daß die Beantwortung vielmehr auf dem durch § 242 BGB. gewiesenen Wege aus den tatsächlichen Verhältnissen, wie sie sich in der Kriegszeit und in der Nachkriegszeit gestaltet haben, zu entnehmen sei.

Hiervon ausgehend sind sie zu dem Ergebnis gelangt, daß die Veränderungen der amtlichen Berliner Notierungen des Dollars oder die Veränderungen der New Yorker Wechselkurse auf Deutschland oder der New Yorker Kurse für Auszahlung Berlin für Aufwertungsfragen nicht maßgebend sein können, und zwar weder in der Weise, daß die Höhe der Aufwertung nach den genannten Kursen zu bemessen sei, noch auch in der Weise, daß die Kurse wenigstens das Höchstmaß für die Höhe der Aufwertung abzugeben hätten. Dies Ergebnis rechtfertigt sich durch drei Erwägungen.

1. Die genannten Kurse haben sich nicht parallel weder zu der Veränderung der Warenpreise in Deutschland, noch zu der Verminderung des Wertes der deutschen Währung bewegt. Das ergibt sich aus einer Betrachtung der Kursänderungen des Dollars seit Beginn des Krieges.

Die Parität in New York ist 4 Mark = 95,28 Cents. In der ersten Hälfte des September 1914 stand die Mark etwas über Pari, 96%. Ende September fing sie an zu sinken bis etwa 87,80 im Dezember und erholte sich zum Jahreschluß etwas. 1915 sank sie langsam weiter, stieg wieder im Oktober und setzte dann ihre Abwärtsbewegung fort bis zum April 1916. Dann fing sie plötzlich an zu steigen, behielt ihren günstigen Stand monatelang bei und fiel auf den Stand vom April 1916 erst wieder im September 1916. Sie senkte sich langsam weiter, stieg Ende Dezember nach der deutschen Erklärung der Friedensbereitschaft auf kurze Zeit erheblich an und senkte sich langsam weiter bis Ende Oktober 1917. Dann stieg sie wieder erheblich und behielt ihren verhältnismäßig günstigen Stand bis September/Oktober 1918 bei. Dies wird teils auf die

Friedensverhandlungen mit Rußland und auf die erfolgreichen Kämpfe in Italien und in Frankreich zurückgeführt, von anderer Seite dagegen darauf, daß die Reichsbank Ende 1917 eine große auswärtige Anleihe erhalten habe, die die Möglichkeit von Interventionen gab. Wie Böhle, Vorträge der Gehe-Stiftung, Band 9, Heft 5 S. 6 bemerkt, verminderte sich an der Züricher Börse von Oktober 1917 bis Januar 1918 der Kursverlust des deutschen Geldes von 50 Prozent auf weniger als 29 Prozent. Es ist daraus zu ersehen, welche zum Teil sehr erheblichen Schwankungen während des Krieges stattgefunden haben, die sämtlich mit der Veränderung des inneren Wertes des deutschen Geldes außer Zusammenhang standen.

Ein Gleiches ergibt sich für die Nachkriegszeit aus den Statistiken und den graphischen Darstellungen, die in den Veröffentlichungen des Statistischen Reichsamtes, Wirtschaft und Statistik, sich je auf den ersten Seiten der Jahreshände finden. Anfang Februar 1920 stand der Dollar in Berlin 91 Mark, stieg bald bis auf 100, fing dann im März an zu fallen, erreichte seinen tiefsten Stand von 34,75 am 25. Mai, stieg wieder etwas, pendelte dann monatelang zwischen 50 und 80 und erreichte den Stand von 100 erst wieder im September 1921. Kein Zweifel ist, daß das deutsche Geld ohne Golddeckung sich in den anderthalb Jahren beträchtlich vermehrt hatte, der innere Geldwert also andauernd gesunken war. Aus 1922 ist bemerkenswert, daß im August und Oktober plötzliche starke Stürze der Mark auftraten, die durch keine besondere innere Geldbewegung veranlaßt waren. Im Februar 1923 erfolgte dann die bekannte Stützungsaktion der Regierung, die den Dollar von 49 000 Ende Januar bis auf 20 000 zurückdrängte, bis sie Mitte April ihr Ende fand. Auch zu dieser Zeit hatte die Papiergeldvermehrung entgegen der Dollarbewegung erhebliche Fortschritte gemacht.

Vorstehende Übersicht zeigt, daß die Kursgestaltung in wesentlichem Ausmaße durch äußere Ursachen beeinflusst ist, hauptsächlich wohl durch verstärktes und dringliches Angebot deutschen Geldes, außerdem durch Kriegsaussichten, Friedensverhandlungen, Stützungsaktionen, Spekulationen usw. Letztes ist auch im Schrifttum so gut wie ausnahmslos anerkannt. Es ergibt sich daraus, daß die Bewegung der New Yorker Kurse, wie des Berliner Dollarkurses und die Bewegung des inneren Wertes des deutschen Geldes nur das gemein haben, daß sie beide schließlich auf einem sehr tiefen Standpunkt angekommen sind. Die Bewegung ist aber nicht irgendwie parallel gegangen. Es läßt sich deshalb nicht sagen, daß der New Yorker oder der Berliner Kurs zu irgendeinem Zeitpunkte oder während einer längeren Periode den Grad der Entwertung des deutschen Geldes annähernd richtig angibt. Es läßt sich auch nicht etwa in der Weise helfen, daß man einen durchschnittlichen Kurs, der von einzelnen Schwankungen absteht, der Aufwertung zugrunde legt. Dazu sind die Schwankungen ihrem Grade nach viel zu erheblich gewesen und haben sich der Zeit nach über viel zu große Perioden erstreckt. Dies ist der erste Grund, weshalb die Vereinigten Zivilsenate Bedenken getragen haben, der Aufwertung die Umrechnung nach dem Dollarkurse zugrunde zu legen.

2. Der zweite Punkt, der in gleicher Richtung weist, ist der Umstand, daß die Aufwertung nach dem Dollarkurse zu geringe Ergebnisse gegenüber den heutigen Warenpreisen gibt, und zwar so geringe Ergebnisse, daß sie mit der heutigen wirtschaftlichen Lage unverträglich erscheinen. Das ist vom 6. Zivilsenat in keiner Weise bestritten worden; es ist allgemein anerkannt und ergibt sich zu voller Deutlichkeit aus den von Zeiler angefertigten Übersichten und Anschauungen, die er im Schrifttum vielfach vertreten hat. Angesichts dieser Sachlage erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf Einzelheiten. Nur auf folgenden Punkt ist hinzu-

weisen: Der 6. Zivilsenat vermeint in der Weise helfen zu können, daß, wenn sich Resultate ergeben, die für den einzelnen nicht tragbar sind und sich volkswirtschaftlich als ungesund darstellen, auf Grund der *clausula rebus sic stantibus* dem Verkäufer die Möglichkeit eines Rücktrittes vom Vertrage zu gewähren sei. Die Vereinigten Zivilsenate haben dies jedoch nicht als eine sachgemäße Abhilfe ansehen können. Es mag sein, daß in einzelnen Fällen volkswirtschaftlich bedeutsame Interessen nicht verletzt werden, wenn dem Verkäufer der Rücktritt von einem Vertrage nachgelassen wird, der vor längeren Jahren abgeschlossen und bis heute beiderseits unerfüllt geblieben ist. Aber es läßt sich nicht anerkennen, daß eine in weitem Umfange zugelassene Möglichkeit des Rücktrittes vom Vertrage als allgemeine Regel ein volkswirtschaftlich billigenwertes Ergebnis herbeiführt. Verträge müssen nach Möglichkeit aufrecht erhalten werden, und die Interessen des Käufers, der ohne sein Verschulden bis heute die Lieferung der gekauften Ware entbehren mußte und heute noch ein erhebliches Interesse an der Lieferung, wenn auch zu aufgewertetem Preise, haben wird, dürfen nicht außer Betracht gelassen werden.

3. Ein dritter Grund, der die Aufwertung nach dem Dollarstande nicht für angezeigt erscheinen läßt, bewegt sich auf rechtlichem Boden. Die Aufwertung schöpft ihre innere, gesetzliche Berechtigung aus dem § 242 BGB. Das ist heutzutage allgemein anerkannt und auch der 6. Senat stützt seine Auffassung auf den genannten Paragraphen. Nun hat sich die Rechtsprechung des Reichsgerichts dahin ausgebildet, daß bei der Anwendung des § 242 auf Aufwertungsfragen die Gesamtlage der auf beiden Seiten vorhandenen berechtigten Interessen zu berücksichtigen ist. Das hat z. B. seinen Ausdruck gefunden in den Entscheidungen Bd. 107 S. 87 (billige Rücksichtnahme auf die Interessen beider Teile usw.) und Band 108, S. 85 (Berücksichtigung aller . . . festzustellenden Tatsachen), sowie S. 176 (Berücksichtigung aller Umstände des Falles). Danach läßt sich jedenfalls aus § 242 nichts dafür entnehmen, daß bei der Aufwertung beiderseits unerfüllter Großhandelsgeschäfte die genannte Bestimmung, wie der 6. Senat will, nur im Sinne eines geringeren Maßes der Aufwertung, als der Umrechnung nach dem Dollarstande entsprechen würde, nicht aber im Sinne einer darüber hinausgehenden Aufwertung in Betracht zu kommen habe. Vielmehr ergibt die in der geschilderten Rechtsprechung gebilligte Auslegung des § 242 im Gegenteil, daß sämtliche berechnete Interessen beider Parteien in Rücksicht zu ziehen sind. Ergibt also eine billige Abwägung der Interessenlage beider Parteien im Rahmen des § 242, daß über die Aufwertung nach dem Dollarstande hinauszugehen ist, so stehen dem rechtliche Bedenken nicht entgegen. Insbesondere sind Bedenken aus dem Begriffe der Aufwertung nicht zu entnehmen, da die Aufwertung ein rechtlich definierter Begriff überhaupt nicht ist. Als Momente, die zugunsten der Interessenlage des Käufers zu berücksichtigen sind, mag auch auf diejenigen Punkte hingewiesen werden, die in der Entscheidung des I. Zivilsenats Bd. 108 S. 379 folgende Erwähnung gefunden haben. Aus diesen Gründen ist die erste Frage verneint worden.

Die soeben angeführten Erörterungen führen ohne weiteres auch zu einer Bejahung der zweiten Frage. Die Berücksichtigung der heutigen Warenpreise bei der Aufwertung des Kaufpreises aus beiderseits unerfüllten Großhandelsgeschäften ist rechtlich zulässig. Da das in Zweifel gezogen ist, erschien ein positiver Ausspruch in der angegebenen Richtung notwendig. Dabei ist jedoch zu betonen, daß der Ausspruch sich nur auf den Fall beiderseits unerfüllter Großhandelsgeschäfte bezieht. Die rechtliche Möglichkeit der Berücksichtigung der heutigen Tagespreise ergibt sich aus fol-

gender Überlegung. Es ist allseitig anerkannt, daß in den Jahren 1920—1923 die Warenpreise in Deutschland, verglichen mit den Warenpreisen des Auslandes, extrem niedrig waren, auch wenn man den derzeitigen Stand der deutschen Währung berücksichtigt. In den amtlichen Veröffentlichungen, Wirtschaft und Statistik, Bd. I, S. 431 1. Spalte, findet sich eine Vergleichung der deutschen Großhandelsindexziffern mit denen der übrigen Länder für 1920 und 1921 unter Berücksichtigung der Markentwertung. Die Verhältniszahlen z. B. für Januar 1921 lauten: Deutschland 1436, Amerika 2071, England 2480, Schweden 3275. Ebenda Bd. II, S. 235 1. Spalte, findet sich ein internationales Warenpreisniveau auf Gold reduziert für 1920 bis 1922. Die Verhältniszahlen z. B. für Januar 1922 lauten: Amerika 148, England 135, Frankreich 132, Deutschland 80,6. Diese derzeit in Deutschland bestehenden niedrigen Preise sind die Quelle der heute zu lösenden Zweifel. Aus ihnen leitet sich der Streit über die Höhe der Aufwertung her. Wenn die deutschen Warenpreise, wie es heute mehr oder minder der Fall ist, schon damals, in Gold umgerechnet, den Weltpreisen gleich oder wenigstens annähernd gleich gewesen wären, dann könnten überhaupt keine Zweifel entstehen; dann würden die damaligen Papiermarkpreise, wenn nach dem Dollar aufgewertet, im Normalfalle die heutigen Marktpreise ergeben. Nun waren die Ursachen des niedrigen Preisstandes verschiedene. Im allgemeinen wurde die Preisspannung zwischen den deutschen und den ausländischen Preisen nicht klar erkannt. Diese Erkenntnis hat sich vielmehr nur langsam durchgesetzt. Die Fabrikanten erhöhten ihre Preise, aber nur zögernd und häufig kaum mehr, als dem fortschreitenden Fallen der Mark entsprach, so daß die bisherige Spannung bestehen blieb. Die Preise zeigten ein ausgesprochenes Beharrungsvermögen. Außerdem kamen in erheblichem Umfange die Regierungsmassnahmen in Betracht. Die Regierung suchte erklärlicherweise darauf hinzuwirken, daß die Preise niedrig gehalten wurden. Das wurde durch das Verbot der Preistreiberei, durch Festsetzung von Höchstpreisen und dergl. zu erreichen versucht. Von einem gleichen Bestreben wurde die Rechtsprechung in jenen Zeiten geleitet. Alle diese Massnahmen haben auf den Preisstand einen erheblichen Einfluß ausgeübt.

Der geschilderte niedrige Preisstand bewirkt nun, daß, wenn heute nach dem Dollarkurse aufgewertet wird, die aufgewerteten Preise in der Mehrzahl der Fälle nicht entfernt den heutigen Marktpreisen gleichkommen, vielmehr nur einen Bruchteil derselben erreichen. — ein Ergebnis, das der Regel nach den berechtigten Interessen der Verkäufer im Großhandel nicht gerecht wird. Die Berücksichtigung jener damals herrschenden abnormen und vorübergehenden Verhältnisse fällt nach der Auffassung der Vereinigten Zivilsenate in den Bereich des § 242. Daraus ergibt sich, daß es rechtlich zulässig ist, die heutigen Marktpreise bei der Festsetzung der aufzuwertenden Kaufpreise in Betracht zu ziehen. Das ist durch die Bejahung der zweiten Frage ausgesprochen worden.

Zu einem weitergehenden Ausspruche lag dagegen weder Veranlassung noch die rechtliche Möglichkeit vor. Der I. und der II. Zivilsenat haben ihren angegebenen Urteilen die Auffassung zugrunde gelegt, daß bei der Aufwertung von den heutigen Marktpreisen auszugehen sei, vorbehaltlich insbesondere des Vorteils der Warenkonjunktur, der dem Käufer zugute kommen soll. Es mag sein, daß man in manchen Fällen auf diese Weise zu einem günstigen Ergebnis gelangt. Es mag auch sein, daß die Aufwertung nach dem Lebenshaltungsindex (den Reichsteuerzahlen) zu ähnlichen, vielleicht sogar noch besser den beider-

seitigen Interessen gerecht werdenden Resultaten kommt. Die Vereinigten Zivilsenate haben sich jedoch nicht in der Lage gesehen, hierüber Richtlinien aufzustellen. Denn einmal würde ein solcher Anspruch sich weit aus dem Bereich derjenigen Fragen, die vom 6. Senate gestellt sind, entfernen. Und sodann liegt zu einem solchen Anspruch auch nicht einmal die rechtliche Möglichkeit vor. Die zu 2 zu entscheidende Rechtsfrage ist nur die, ob die Berücksichtigung der heutigen Marktpreise innerhalb des Rahmens des § 242 rechtlich zulässig ist. Die Aufstellung von positiven Richtlinien in den angeedeuteten Einzelheiten ist nicht mehr Frage des Rechtes, sondern der einzelnen tatsächlichen Beurteilung. Mit hin konnte die Antwort der Vereinigten Zivilsenate auf die gestellte Frage sich nur dahin erstrecken, daß die Berücksichtigung der heutigen Marktpreise bei der Aufwertung, die nach der angeführten Rechtsprechung die **s ä m t l i c h e n** Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen hat, im Rahmen des § 242 **r e c h t l i c h** zulässig ist.

Aufwertung der Restkaufgelder. Von G. Koelling, Kissingen.

Regierung und Regierungsparteien haben sich für die Aufwertung privatrechtlicher Forderungen auf den generellen Satz von 25 Proz. geeinigt. Abweichungen von demselben sollen zugelassen werden bei Ansprüchen und Guthaben nach § 12 des Gesetzentwurfes, bei gewissen durch Sicherungshypothek gesicherten Forderungen und bei Kaufgeldforderungen. Bei letzteren sollen im Gegensatz zu den erstgenannten noch **zeitliche** Grenzen gesetzt werden, so daß ältere Kaufgeldforderungen nur unter den generellen Aufwertungssatz fallen. Diese zeitliche Begrenzung wird in den Erläuterungen zum Gesetzentwurf damit zu begründen versucht, daß Kaufgeldforderungen, die durch Hypothek gesichert sind und mehrere Jahre festliegen, die Natur der Vermögensanlage angenommen haben. Die Begründung könnte zutreffen, wenn damit gemeint wäre, daß der Gläubiger die Forderung mehrere Jahre festliegen ließ, trotzdem ihm lt. Kaufvertrag das Recht der Kündigung zu einem früheren Termin zustand. Will man aber einer lt. **K a u f v e r t r a g** auf längere Zeit festgelegten Restkaufgeldforderung von vornherein den Charakter als Kaufgeld absprechen, so ist dies eine durch nichts gerechtfertigte Willkür.

Wenn z. B. eine Kaufgeldforderung als Amortisationshypothek gesichert wird, so geschieht dies im Interesse und zum Schutz des Grundstückskäufers, also des **S c h u l d n e r s**, und nicht zum Zweck einer Vermögensanlage des Gläubigers, der oft nur durch dies Entgegenkommen den Verkauf des Grundstücks möglich machte. Will man darum etwa leugnen, daß ein Grundstücksverkauf überhaupt stattfand, und der Restkaufgeldforderung ihren Charakter als solche von Anfang an abstreiten? Soll denn ein Grundstückskäufer, der die Substanz erhielt, den Schutz der Unkündbarkeit genoß und viele Raten in entwertetem Gelde abzahlte, auch noch um die Differenz zwischen generellem und individuellem Aufwertungssatz bereichert werden?

Die Zeitgrenze für höhere Aufwertung ist von 1918 auf 1912 und schließlich auf 1908 zurückverlegt. Das Alter einer Forderung sollte aber nur als **A n h a l t** für die Entscheidung, ob eine Kaufgeldforderung oder Vermögensanlage vorliegt, in den Fällen dienen, wo kein Nachweis über den Zusammenhang mit dem Kaufvertrage, d. h. über die bisherige Unkündbarkeit geführt wird. Wird dieser Nachweis zweifelsfrei erbracht, so sollte ein Gesetzgeber, der den Willen hat, eine unberechtigte Bereicherung des Grundstückskäufers auszuschließen, in erster Reihe denjenigen Restkaufgeldforderungen eine Aufwertung im Verhältnis zum Grundstückswert zubilligen, welche ihren Charakter als Kaufgeld wegen der Unkündbarkeit bewahrt haben.

Übersicht über die einzelstaatliche Gewerbesteuerregelung in Deutschland. Von Dr. rer. pol. Burkhardt, Berlin-Zehlendorf.

Seit den letzten Auffäßen über die Steuersysteme der einzelnen Länder haben sich auf allen Gebieten der Steueränderungen vollzogen; besonders zahlreich sind die Änderungen auf dem Gebiete der Gewerbesteuer. Mangels eines geeigneten Maßstabes für eine Gewerbesteuer wird fast überall die Gewerbesteuer an die Einkommen- oder Körperschaftsteuer angelehnt. Die Gewerbesteuer ist also im wesentlichen dann eine Umsatz- oder Vermögensteuer. Daneben wird die Gewerbesteuer nach der Lohnsumme oder nach dem Gewerbekapital erhoben. Besonders drückend erscheint die Gewerbesteuer nach dem Gewerbekapital, zumal dann, wenn auch für 1925 trotz 1924 eingetretener Verluste noch Vorauszahlungen auf Basis des Vermögens vom 31. 12. 1923 erhoben werden. Verhältnismäßig günstig gestellt sind diejenigen Staaten, bei denen nur ein kleiner Prozentsatz der Einkommen- oder Körperschaftsteuer erhoben wird. So erhebt, wie aus den nachstehenden Übersichten ersichtlich, Oldenburg z. B. nur 7½ Prozent der Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Beeinflusst wird natürlich die Gewerbesteuer durch die Höhe der Gemeindefzuschläge, die sich zwischen 200 bis 800 Prozent bewegen. Generell ist zu sagen, daß da, wo neben der Ertragssteuer das Kapital besteuert wird, sich durch Zuschläge eine höhere Gewerbesteuer als Einkommen- oder Körperschaftsteuer ergeben kann.

Die Einzelregelung in den einzelnen Staaten ist folgende:

I. P r e u ß e n.

Verordnung über vorläufige Neuregelung der Gewerbesteuer vom 23. 11. 1923, Ergänzungsverordnung dazu vom 16. 2. 1924.

Zweite Ergänzungsverordnung vom 28. 5. 1925.

Die Gewerbesteuer wird erhoben nach dem Ertrag (Grundbetrag = 10 Prozent der Einkommen- oder Körperschaftsteuer) und nach dem Kapital (Vermögenssteuerwerte, Steuersatz 1½ v. T.). An Stelle des Gewerbekapitals kann die Lohnsumme treten (¼ bis 3 Prozent der Lohnsumme).

II. B a y e r n.

Verordnungen des Bayerischen Gesamtministeriums vom 5. 5. 1924 Nr. 15 799 und 17 283.

Vorauszahlung beträgt zwei Zehntel der Einkommen- und Körperschaftsteuerborauszahlungen, dazu 100 Prozent Staatszuschlag; Kreisumlage, Gemeindeumlage und Kirchenumlage extra.

III. S a c h s e n.

Sächsisches Gewerbesteuergesetz vom 22. Januar 1924.

Die Steuer beträgt jährlich: Grundbetrag 30 M., dazu die Lohnsteuer in Höhe der Hälfte des Lohnsteuerabzuges und die Gewerbekapitalsteuer in Höhe von 1 Prozent des Betriebsvermögens (ohne Grundstücke und Gebäude).

Entsprechend der Reichseinkommen- und Körperschaftsteuer durch Ermäßigungsgezet vom 20. 12. 1924 gemildert.

IV. W ü r t t e m b e r g.

Gesetz zur vorläufigen Neuregelung des Staatshaushaltes vom 23. 12. 1924.

Zwei Zehntel der Einkommen- oder Körperschaftsteuer, dazu Gemeindefzuschlag.

V. B a d e n.

Badisches Grund- und Gewerbesteuergesetz vom 4. 8. 1921.

Nur Gewerkekapitalsteuer. Charakteristisch ist für den Ansatz des Gewerkekapitals, daß die Geschäftsschulden nicht abgezogen werden dürfen, soweit sie die liquiden Konten (Kassa, Bank, Postcheck und Debitoren) plus der Hälfte des Warenkontos übersteigen. Milderung der Vorauszahlungen für 1925 entsprechend der reichsgesetzlichen Regelung durch Gesetz vom 22. 1. 1925.

VI. Thüringen.

Thüringisches Steuernotgesetz vom 21. 7. 1924.

Vierteljährlich 2 M. Grundbetrag und 25 Prozent der im Quartal vorher gezahlten Einkommen- oder Körperschaftsteuer, dazu Gemeinde- und Kreiszuschlag.

VII. Oldenburg.

Gesetz für den Freistaat Oldenburg vom 15. 7. 1924.

7½ Prozent der Einkommen- oder Körperschaftsteuer, dazu Gemeindezuschlag.

Umsatzsteuerrecht und Landesrecht. Von

Rechtsanwalt Dr. Wassertrüdingen, Nürnberg.

Von einem Reichssteuerrecht erheblicheren Umfangs kann man erst seit wenigen Jahren sprechen. Trotzdem stehen wir heute schon einer „ständigen Rechtsprechung“ gegenüber, gegen die nicht weniger leicht anzukämpfen ist, als im sonstigen Verwaltungs-, im bürgerlichen und Strafrecht, in denen sie uns eine längst bekannte Erscheinung ist. Immerhin ist es hier nicht selten der langjährigen Bekämpfung der oberstrichterlichen Auffassung durch die Rechtslehre und selbst die Rechtsprechung der Untergerichte gelungen, eine Änderung der Rechtsprechung herbeizuführen. Ich erinnere nur an die bekannten Plenarbeschlüsse des Reichsgerichts vom 14. 12. 1910 (RGSt. 44, 230; für den Erfüllungsbetrag wird der Begriff des rechtlich geschützten Vermögens fallen gelassen) und vom 2. 6. 1913 (RGZ. 82, 85; der Gerichtsvollzieher haftet dem Gläubiger für den Schaden, den er ihm bei Ausführung einer Zwangsvollstreckung schuldhaft verursacht, nicht aus einem bürgerlich-rechtlichen Vertragsverhältnis). Es ist daher wohl auch bei dem so viel jüngeren Reichssteuerrecht nicht ausfallslos, wenn im folgenden wiederholt der Versuch gemacht wird, gegen eine ständige Rechtsprechung anzukämpfen.

I.

§ 2 des Finanzausgleichsgesetzes bestimmt: „Die Inanspruchnahme von Steuern für das Reich schließt die Erhebung gleichartiger Steuern durch die Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) aus, wenn nicht reichsgesetzlich etwas anderes vorgeschrieben ist.“ § 44 UmsStG. schreibt vor: „Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) dürfen von dem Inkrafttreten dieses Gesetzes ab Steuern vom Warenumsatz nicht mehr erheben.“ Hieran hat sich nun die Streitfrage angeschlossen, ob abgesehen vom Warenumsatz die Gegenstände der Umsatzbesteuerung nach Landesrecht besteuert werden dürfen. Ich habe sie bereits Nr. 3, 42 kurz erörtert. Inzwischen ist noch häufig in gerichtlichen Entscheidungen und Abhandlungen zu ihr Stellung genommen worden. Eine eingehende Prüfung der Rechtslage hat mich in Übereinstimmung mit meinen früheren Ausführungen zu der Überzeugung gebracht, daß die bejahende Antwort, welche die Rechtsprechung und größtenteils auch die Literatur gibt, unzutreffend ist. Die Entscheidung ist von erheblicher Wichtigkeit, da nach der überwiegenden Meinung die Landesgesetzgebung zu uneingeschränkter Besteuerung aller Leistungen, die jemand innerhalb der von ihm selbst ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt und aller Lieferungen, welche nicht gerade Waren betreffen, berechtigt ist und daher ein erheblicher Teil

des Güterumsatzes einer Doppelbesteuerung ausgesetzt ist. Eine nochmalige Würdigung der Gründe für und Wider ist insolgedessen nicht überflüssig.

II.

Die herrschende Meinung wird so begründet: § 44 UmsStG. regelt den Rechtsstoff erschöpfend; insolgedessen ist die Erhebung von Landes- und Gemeindesteuern von dem Umsatz anderer Leistungen als von dem Umsatz von Warenlieferungen nicht untersagt. § 2 FinAusglG. bestimmt zwar, daß die Besteuerung durch das Reich die Erhebung gleichartiger Steuern kraft Landesrechts ausschließt, wenn nichts anderes bestimmt ist, § 44 UmsStG. enthält aber eben eine solche abweichende Bestimmung. Diese Auslegung läßt sich nicht halten.

1. Der im § 2 FinAusglG. ausgesprochene Grundsatz der Ausschließlichkeit der Reichsteuern ist eine unabwiesbare Folgerung aus der Übernahme der wichtigsten Steuerarten für das Reich; andernfalls wäre mit einem rücksichtslosen Durcheinanderbesteuern von Reich, Ländern und Gemeinden und insolgedessen mit einem Raubbau an der Steuerkraft zu rechnen, unter dem das Reich wie der Steuerpflichtige in gleichem Maße zu leiden hätten).

Ohne einheitlichen Grundgedanken ist bei dem heute erforderlichen Steueraufkommen keine vernünftige Steuerwirtschaft mehr möglich. In Zweifelsfällen muß daher als leitender Gesichtspunkt gelten, daß eine Doppelbesteuerung (im materiellen Sinn) zu vermeiden, eine gleichzeitige Belastung durch Reich und Länder abzulehnen ist. Ausnahmen von der grundlegenden Regel müssen bestimmt und deutlich ausgesprochen werden.

2. Aus allgemeinen wirtschaftlichen Gesichtspunkten ist eine wiederholte Belastung mit Steuern zu verwerfen, welche Leistungen zur Befriedigung des täglichen Bedarfs betreffen; denn die Steuern werden meistens überwältigt ohne Rücksicht darauf, ob der Gesetzgeber eine Überwälzung beabsichtigt oder nicht; sie bleiben schließlich am letzten Verbraucher hängen und tragen nur dazu bei, den allgemeinen Preisstand zu erhöhen.

3. Mit der geschichtlichen Entwicklung läßt sich die herrschende Meinung nicht vereinbaren. Es könnte an sich bestreuen, daß § 44 UmsStG. von 1919 neben § 2 FinAusglG. (damals VStG.) Gesetz wurde. Die Erklärung ist jedoch sehr einfach; das UmsStG. in der Fassung von 24. 12. 1919 wurde in der 3. Lesung am 18. 12. 1919 (133. Sitzung), das VStG. in der 3. Lesung am 11. 3. 1920 (154. Sitzung), also fast ein Vierteljahr später, in der Nationalversammlung verabschiedet; allerdings wurde das UmsStG. zeitweilig gleichzeitig mit dem VStG. beraten; der Inhalt des VStG. stand jedoch damals noch keineswegs fest und konnte daher im UmsStG. auch nicht berücksichtigt werden. Man war sich darüber klar, daß das UmsStG., wenn der § 2 des VStG. in der geplanten Fassung Gesetz würde, diesem vorzuziehen (Lattmann, Sten. Ber. 4110), da das VStG. weitergehe als § 44 UmsStG. (Waldstein, Sten. Ber. 4156). Die Verhandlungen geben keinen Anhaltspunkt dafür, daß man andere Gegenstände der Umsatzsteuer als den Warenumsatz der landesrechtlichen Besteuerung überlassen wollte; im Gegenteil wurde geäußert, mit dem Inkrafttreten des UmsStG. werde in den einzelnen Staaten und Gemeinden jedes Recht auf Umsatzsteuer beseitigt (Lattmann, a. a. O.), die Kommissionsfassung sei dem Gedanken entsprungen, den Ländern und Gemeinden zu verwehren, nochmals die Gegenstände mit einer besonderen Steuer zu belegen, die bereits das UmsStG. erfaßt (Stodt, Sten. Ber. 4111);

¹⁾ Vgl. Begründung zum VStG. (Drucksachen der Nationalversammlung 1919/1920, Nr. 1623; S. 16; VStG. 7, 267).

wenn die Gemeinden oder Länder nach dem Inkrafttreten des UStG. eine auf dem Umsatz aufgebaute Steuer irgendwelcher Art aufrecht erhalten würden, so würden sie ohne weiteres der Gefahr unterliegen, der RZM. werde sie wegen Gleichartigkeit mit der Umsatzsteuer als reichsrechtlich unzulässig erklären (Waldftein, Sten. Ber. 4156). Die ausdrückliche Hervorhebung des Warenumsatzes erklärt sich aus folgendem Umstand: § 36 V UStG. vom 26. 7. 1918 untersagte nur die landesrechtliche Erhebung von Umsatzsteuern für Unternehmen, die vorwiegend notwendige Lebensmittel vertreiben. Dieses beschränkte Verbot wollte der Steuerausschuß bei der Beratung des UStG. von 1919 auf jeden Umsatz von Bedarfsgegenständen ausdehnen (vgl. Popitz, II. Abf. 2 zu § 44 S. 628 f.). Man wählte zur Erreichung dieses Zieles den Ausdruck „Warenumsatz“, ohne über die übrigen Gegenstände der Umsatzsteuer beziehend oder verneinend zu entscheiden. Für sie galt vom Inkrafttreten des Umsatzsteuergesetzes bis zum Inkrafttreten des UStG., d. i. vom 1. 1. 1920 (§ 46 UStG.) bis 14. 4. 1920 (§ 64 UStG. mit Art. 71 RR.) das bisherige Recht und damit die Zulässigkeit der Besteuerung durch die Länder und Gemeinden, nach dem Inkrafttreten des UStG. § 2 UStG. und damit das Verbot gleichartiger Landessteuern. Ganz verfehlt ist die Bezugnahme auf § 12 UStG. (Veranlagungssteuer), aus dem sich ergeben soll, daß auch andere Gegenstände der Belastung durch die Umsatzsteuer ausgesetzt sein sollten (so Pr. OVG. in Pr. WBl. 44. 89. 217). Inwieweit ist eben etwas anderes vorgeschrieben im Sinne des § 2 UStG.

Es sprechen also alle Umstände für die Unzulässigkeit einer Besteuerung der Gegenstände des UStG. durch das Landrecht^{*)}.

III.

Gleichartig sind solche Steuern, welche den Absatz, den Selbstverbrauch oder die Versteigerung der Gegenstände des UStG. nach einem ihm im wesentlichen gleichen Steuermaßstab besteuern (vgl. RZS. 7, 269). Dieser ist nicht notwendig, das ohne Abzug bezahlte Entgelt; es muß sich nur darum handeln, daß die Besteuerung des Wertes erfolgt, gleichviel ob dieser unmittelbar durch Feststellung des Entgelts ermittelt oder nach äußeren Anhaltspunkten wie Größe, Ausstattung und Auflagenzahl der Anzeigen bei der Anzeigensteuer geschätzt wird (wie auch das UStG. selbst gelegentlich an Stelle des Entgelts den Wert treten läßt §§ 8 und 17 Nr. 3 Satz 2; vgl. Popitz, III 1 zu § 44 UStG. und DStZ. 10, 126). Auch muß

wenigstens eine Möglichkeit der Abwälzung bestehen (RZS. 1 (Gutachten) 15; 7, 269). Maßgebend ist das Wesen der landesrechtlichen Steuer, nicht ihr Name; die Bezeichnung einer Steuer als „Gewerbesteuer“ kann daher ihrer Unzulässigkeit keinen Eintrag tun, wenn sie den Umsatz als Besteuerungsmerkmal wählt (vgl. RZS. 7, 269). Die Zulässigkeit der gemeindlichen Getränkesteuern ist ausdrücklich durch § 14 FinAusglG. (in Verbindung mit der Verordnung vom 24. 11. 1923, RGBl. I, 1121) ausgesprochen und hiermit dem Erfordernis des § 2 UStG. entsprochen. Dadurch ist der bisherige, sehr unübersichtliche Rechtszustand beseitigt (vgl. hierüber Offenbacher, ZfZ. 1, 76; Ernst, DStZ. 9, 254).

Im Reichstag herrschte allerdings bei manchen Abgeordneten die Meinung, man habe jede Art von Warenhaussteuern durch § 44 UStG. beseitigt (Lattmann, Schiefbed, Mumm, Sten. Ber. 4109, 4110, 4156; unklar Waldftein, Sten. Ber. 4156: Die Umsatzsteuern, welche zur Zeit nach gewissen Merkmalen in den Gemeinden und Ländern erhoben würden, nämlich die Warenhaus- und Zillalsteuer, seien der Reichsumsatzsteuer gleichartig; Aussch.-Ber. z. UStG. 11; so auch Stenger, 3 a. E. zu § 2 UStG.; Maier, DStBl. 3, 411). Der Regierungskommissar hatte in der Ausschlußberatung des Umsatzsteuergesetzes (Nr. 1753 der Drucksachen der Nationalversammlung S. 54) mit Recht darauf hingewiesen, daß Warenhaussteuern nach anderen Merkmalen als des Warenumsatzes, z. B. des Ertrages, des Anlage- und Betriebskapitals, der Zahl der Arbeiter zulässig seien^{*)}.

Nicht weiter statthaft sind

a) Steuern, welche an den Umsatz anknüpfen, die Steuer jedoch nicht nach dem für die Lieferung oder sonstige Leistung gezahlten Entgelt, sondern nach einem anderen Maßstab, wie etwa dem Raummuß des ausgeschenkt Bieres oder der verkauften Waldstreu, dem Gewicht oder der Stückzahl der Ware bemessen. Denn es ist sachlich durchaus dasselbe, ob die Steuer 2% vom Kaufpreis des Viehs beträgt oder einen bestimmten Hundertteil vom Kilogramm des Gewichts, da der Steuerfuß in letzterem Fall derart bemessen werden kann, daß das beabsichtigte Ergebnis einer Steuer vom Entgelt durchaus erreicht wird (abw. Popitz, III 1 e zu § 44 S. 680). Von den Steuern sind jedoch die Gebühren, welche für die Benutzung der Wege, Brücken, Schlachthäuser, Wagen und anderer Gemeinbeeinrichtungen erhoben werden, scharf zu unterscheiden; diese sind zulässig;

b) Stempelabgaben, welche durch die Landesgesetzgebung erhoben werden, wenn ihr Gegenstand mit dem der Umsatzsteuer zusammentrifft, gleichgültig, ob es sich um freihändige Veräußerungen, um Versteigerungen oder um Leistungen handelt (für Unzulässigkeit bei Versteigerungen: Erl. d. preuß. Min. d. Innern vom 25. 7. 21, ZfZ. 1, 183 = MinBl. f. preuß. innere Verwaltung 253 I 1 e Abf. 3; Pr. OVG., Pr. WBl. 44, 90); dabei ist es sachlich ganz belanglos, ob der Stempel vom schuldrechtlichen Grundgeschäft oder vom dinglichen Erfüllungsgeschäft erhoben wird; maßgebend ist die wirtschaftliche Gleichheit des Steuergegenstandes; das ist in beiden die Bewirkung des Überganges von einer Hand in die andere^{*)}.

^{*)} So auch allgemein Popitz, III 1 a zu § 44; Pr. OVG., WBl. 1921, 1147; RStBl. 22, 159 = Pr. WBl. 43. 545 ausführlich; Salge, Pr. WBl. 41, 459 f.; Warenhaussteuern in Gestalt gemeindlicher Zuschläge zur staatlichen Gewerbesteuer (wie in Bayern nach Art. 7 Bayer-VollzG. z. UStG.) sind daher unbedenklich. Möglicherweise kommt allerdings bei allgemeinen Warenhaussteuern ein Verstoß gegen die Gewerbefreiheit in Betracht.

^{*)} So auch Popitz, III 1 d zu § 44 UStG. und Pr. WBl. 41, 326; vgl. Heinib, WBl. 1922, 709 Anm.; abw. ein bei Popitz angeführter Pr. FinMinErl. und RGBl. 103, 206.

^{*)} Der gegenwärtige Stand in der Rechtsprechung, welche vor allem Verberbergungs- und Anfündigungssteuern betrifft, und Literatur ist: a) für die Zulässigkeit der landesrechtlichen Besteuerung: Pr. OVG. in Pr. WBl. 43, 546 (= RStBl. 22, 159); 44, 89, 217, 274; WBl. 1923, 639; BayerVerwG. 41, 129; 44, 33; BayerOberstWSStS. 20, 360; RZM. in den bei Popitz, DStZ. 10, 126 und Kommentar zur UStG. 681 (III 3 b zu § 44) sowie BayerOberstWSStS. 20, 360 angeführten Erlassen: Erlaß der preuß. Sachminister vom 25. 7. 1921 (ZfZ. 1, 187 = MinBl. f. d. inn. Verw. 253) II 1 2 c und vom 3. 9. 1921 (MinBl. 292; vgl. Heinrich, ZfZ. 1, 219; Borchardt, Pr. WBl. 43, 123); BayerMinVerf. v. 22. 1. 20 und 28. 9. 21 (Bayer. Staatsanzeiger 1920, Nr. 19; 1921, Nr. 227) Popitz a. a. O.; Ball, RStM. 1, 317; Einführung in das Steuerrecht 325; Rünfeler, DStZ. 9, 129; Hammer, Bayer Gesetz z. Vollz. b UStG. 49, 51; Lange, Pr. WBl. 41, 462; Martull, Pr. WBl. 43, 242; DStBl. 5, 95; Friesede, RStM. 6, 455; b) gegen die Zulässigkeit: RZS. 103, 208 (das das Vorhandensein der Voraussetzungen des § 2 UStG. selbständig neben denen des § 44 UStG. prüft); Poppe-Barnhagen, Anm. zu §§ 25, Nr. 2, 44 UStG.; Rombach, ZStZ. 1, 143; Wieluner, Friesede, DStZ. 9, 314; 12, 261; Wassertrübinger, RStM. 3, 42.

Steuern von Automaten, welche nach der Zahl der aufgestellten Automaten, der Art der abgegebenen Waren und ähnlichen Merkmalen berechnet werden, sind durch § 44 UmStG. nicht unterlagt, weil sie nicht den Umsatz als Maßstab nehmen. Sie sind Gewerbesteuern, die den Umfang oder die Ertragsfähigkeit des Betriebs zugrunde legen, § 8 FinAusglG. (vgl. Popitz, Pr. WBl. 41, 322).

Die herrschende Meinung läßt für die landesrechtliche Besteuerung alle Gegenstände des Umsatzsteuergesetzes mit Ausnahme des Warenumsatzes frei. Das sind

a) die Lieferungen anderer Gegenstände als Waren (körperliche bewegliche Gegenstände des Handelsverkehrs*), Grundstücke (vgl. Popitz, Pr. WBl. 41, 326, Staub, a. a. O.), gewerbliche Schutzrechte (Patente, Gebrauchsmuster, Geschmacksmuster), Urheberrechte, Verlagsrechte (vgl. Popitz, V 2 b zu § 2 Nr. 1 UmStG. S. 229), Forderungen (Begründung zum UmStG. von 1918 S. 21), auch wenn sie hypothekarisch gesichert sind, Gesellschaftsanteile, Geschäftsanteile an einer G. m. b. H. (Staub, a. a. O., Anm. 1), Erfindungen, Geschäfts- und Fabrikgeheimnisse; auch alle Werklieferungen (§ 5 UmStG.) könnten landesrechtlich besteuert werden;

b) sämtliche umsatzsteuerpflichtigen Leistungen auch soweit sie der Sonderumsatzsteuer unterliegen.

Immerhin muß auch die herrschende Meinung alle diejenigen Lieferungen und sonstigen Leistungen steuerfrei lassen, welche sich auf die Presse und einzelne Presseerzeugnisse beziehen; deren Bestimmung ist unter ausdrücklicher Hervorhebung der Zeitungs- und Kalenderstempel, der Abgaben von Inseraten usw. durch § 30 VI des Gesetzes über die Presse vom 7. 5. 1874 für unzulässig erklärt worden. Dabei ist streitig, ob die Unzulässigkeit der Besteuerung sich auf alle im § 2 dieses Gesetzes erwähnten Gegenstände (alle Erzeugnisse der Buchdruckerpresse, sowie auf alle anderen, durch mechanische oder chemische Mittel bewirkten, zur Verbreitung bestimmten Vervielfältigungen von Schriften und bildlichen Darstellungen mit oder ohne Schrift und von Musikalien mit Text oder Erläuterungen) bezieht, also auch auf öffentlich angebrachte Ankündigungen, Reklamen, Firmenschilder usw. (so Sächs. Oberverwaltungsgericht in den von Pr. DWG., Pr. WBl. 44, 274 angeführten Entscheidungen, Jahrbücher des Sächs. DWG. 23, 157 und 71) oder seine Anwendung auf die Herstellung und Verbreitung von periodischen Zeitschriften zu beschränken ist (so Pr. DWG. a. a. O.). Letztere Auffassung entspricht dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte des § 30 (so wohl auch Banz. WGH. 44, 35, der allerdings annimmt, daß § 30 Pressegesetz durch § 44 UmStG. aufgehoben sei).

Bei der außerordentlich streitigen Sachlage, welche zu immer erneuten Steuerprozessen führt, wäre es wohl angebracht, eine bindende Entscheidung über die Tragweite des § 44 UmStG. herbeizuführen. Eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs auf Grund des § 6 FinAusglG. käme allerdings nur in Frage, wenn der Reichsfinanzminister die Auffassung der Landesregierungen nicht teilen würde; bisher hat er es aber getan. Dagegen kann ein Gutachten des Reichsfinanzhofs (nach § 43 AO.) erholt oder eine Entscheidung des Reichsgerichts (Art. 13 II RVerf.) erwirkt werden.

*) Vgl. Staub, 38 zu § 1 HGB.; Düringer-Hachenburg 19 zu § 1 HGB. Waren sind auch wohl gasförmige Stoffe und Elektrizität; vgl. Düringer-Hachenburg, Anm. 1 zu § 1 HGB.; Staub, Anm. 38 zu § 1 HGB.; die bisherigen Erörterungen über die landesrechtliche Stempelspflicht des Elektrizitätslieferungsvertrages sind damit gegenstandslos geworden; übersiehen von Horstmann, MSiR. 4, 120.

Die Rechtsform gewerblicher Betriebe und ihre steuerliche Belastung. Von Rechtsanwalt und Notar Dr. Oppenheim, Cassel.

Infolge der starken politischen Bewegtheit der letzten Wochen haben die großen Steuergesetzentwürfe in den beteiligten Kreisen nicht die genügende Beachtung gefunden; das ist bedauerlich, denn die neuen Gesetze, insbesondere das Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, werden in Zukunft das wirtschaftliche Leben aufs stärkste beeinflussen. Die Bedeutung gerade dieser beiden Gesetzentwürfe wird noch verstärkt durch die Tatsache, daß nach dem Entwurf eines Gesetzes über Änderungen des Finanzausgleichs den Ländern und Gemeinden ab 1. April 1926 ein unbeschränktes Zuschlagsrecht zur Einkommen- und Körperschaftsteuer gewährt werden soll. — Wenn das Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz Ungerechtigkeiten enthalten, so werden diese durch das Zuschlagsrecht der Länder und Gemeinden noch verschärft. — Ungerechtigkeiten aber ergeben sich, wie im folgenden gezeigt werden soll, aus dem Umstand, daß nach dem Entwurf gewerbliche Betriebe je nach ihrer Rechtsform sehr verschiedenartig belastet werden. Darin liegt ein Verstoß gegen eines der wichtigsten Steuerprinzipien, nämlich gegen die Forderung nach gleichmäßiger und gerechter Behandlung aller Steuerpflichtigen.

Schon in der Inflationszeit bestand allerdings eine solche Verschiedenheit der Besteuerung je nach der Rechtsform des Unternehmens. Bei den Körperschaften (Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung usw.) wurde der nicht ausgeschüttete Gewinn zunächst mit nur 10 Prozent, später mit 20 Prozent besteuert, während bei den anderen Unternehmensformen eine Besteuerung nach dem Einkommensteuertarif, also bis zu 60 Prozent in Frage kam. Diese krassen Unterschiede, daß ein thesaurierter Gewinn, je nachdem er von einer Körperschaft oder einem Einzelkaufmann erzielt war, mit 20 oder bis zu 60 Prozent versteuert wurde, führte, wie in der Begründung zum Entwurf des Einkommensteuergesetzes zutreffend ausgeführt wird, dahin, daß jeder, der es sich leisten konnte, viel zu thesaurieren und wenig auszuschütten, die Form der Körperschaft wählte, während da, wo der Gewinn mehr oder weniger zum Verbrauch verwendet wurde, die Form der Einzelirma oder der offenen Handelsgesellschaft oder der Kommanditgesellschaft bevorzugt wurde. So war die Steuergesetzgebung der Inflationszeit der Nährboden für die Schaffung unzähliger Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung. — Nun hat man eingesehen, daß eine Besteuerung bis zu 60 Prozent „schlechterdings undurchführbar“ ist; es entspricht, heißt es in der Begründung zum Einkommensteuergesetz, „dem Ergebnis der finanzwissenschaftlichen Untersuchungen, wenn man davon ausgeht, daß die Steuermoral im Höchsten eine Belastung von mehr als ein Drittel des Einkommens nicht aushält“. Der Entwurf des neuen Einkommensteuergesetzes erkennt also, daß eine Ausgleichung zwischen der Besteuerung der in verschiedenen Rechtsformen betriebenen Unternehmungen zweckmäßig ist und daß jedenfalls allzu krasse Unterschiede vermieden werden müssen. Der Entwurf will weiterhin den Grundsatz durchführen, daß Gesellschaften mit juristischer Persönlichkeit wegen der Vorteile, die sie den Beteiligten bieten, eine Vorkauselast verdienen. Andererseits soll die bisher erhebliche unterschiedliche Besteuerung dadurch gemindert werden, daß die Höchstkufe im Einkommensteuertarif für Einzelpersonen von 60 Prozent auf 33 1/3 Prozent herabgesetzt wird; außerdem ist in dem Körperschaftsteuergesetzentwurf vorgesehen, daß bei den Körperschaften der Zuschlag von dem ausgeschütteten Gewinn fortfällt. Geht man von

diesen allgemeinen Darlegungen aus, so könnte man den Eindruck gewinnen, daß tatsächlich die Körperschaften im Entwurf der neuen Steuergesetze stärker belastet seien als die Einzelpersonen und die offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft usw. Das ist jedoch ein Trugschluß.

Der Entwurf des neuen Einkommensteuergesetzes stellt folgenden Tarif auf:

Es beträgt die Steuer	
für die ersten	8 000 RM. = 10 v. H.
" " weiteren	8 000 " = 15 " "
" " "	8 000 " = 20 " "
" " "	24 000 " = 25 " "
" " "	50 000 " = 30 " "
" " " Beträge	" = 35 " "

und zwar mit der Maßgabe, daß die Steuer ein Drittel, also $33\frac{1}{3}$ Prozent des Gesamteinkommens, nicht übersteigen darf. Bei einem Einkommen von mehr als 48 000 M. wird bei diesem Tarif das Gesamteinkommen also schon mit mehr als 20 Prozent versteuert; bei einem Einkommen von 100 000 M. beträgt die Steuer bereits 25,3 Prozent; bei einem Einkommen von 582 000 M. wird die höchste Steuergrenze von $33\frac{1}{3}$ Prozent erreicht. — Nun vergleiche man damit den für die Körperschaften nach dem Entwurf geltenden Tarif; es beträgt hier bei Erwerbsgesellschaften (N.-G., Komm.-Ges. a. N., G. m. b. H. usw.) die Steuer 20 v. H. des Einkommens; Beträge, die an die einzelnen Gesellschafter als Gewinn ausgeschüttet werden, unterliegen zwar keiner weiteren Ausschüttungssteuer, wohl aber beim einzelnen Gesellschafter nochmals der Einkommensteuer. Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß für die G. m. b. H. mit einem Stammkapital oder Vermögen von nicht mehr als 50 000 RM. (Klein-G. m. b. H.) folgender Vorzugstarif gilt:

Es beträgt die Steuer	
für die ersten angefangenen oder vollen 8000 RM. =	25 v. H.
für die weiteren angefangenen oder vollen 8000 RM. =	15 v. H.
für die weiteren angefangenen oder vollen 8000 RM. =	20 v. H.

für alle weiteren Beträge 25 v. H. bis zur Höchstgrenze von 20 v. H. des steuerbaren Einkommens. Weiterhin sei auch noch bemerkt, daß Gewinne aus Anteilen an einer unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtigen G. m. b. H. auf Antrag des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung seines Einkommens außer Ansatz zu lassen sind, wenn seine gesamten Bezüge aus der Beteiligung und der Mitarbeit 8000 RM. nicht übersteigen und sein Einkommen einschließlich dieser Bezüge nicht mehr als 25 000 RM. beträgt. Aber diese Begünstigungen der sog. „Klein-G. m. b. H.“ müssen für die hier in Betracht kommende Frage ausbleiben. Hier ist zu prüfen, ob das in der Form der Körperschaft betriebene Großunternehmen oder das Unternehmen mittleren Umfangs sich steuerlich günstiger stellt, als das in der Form der Einzelfirma, DGB. oder Komm.-Ges. betriebene entsprechende Unternehmen. Prüft man diese Frage, so kommt man zu dem Ergebnis, daß sich auch nach dem Entwurf eine außerordentlich starke Verschiedenheit der Besteuerung der Unternehmen je nach ihrer Rechtsform ergibt, der Gesellschaften nötigen wird, lediglich der Steuer wegen sich der steuerlich günstigeren Rechtsform zuzuwenden. Bei Riesenunternehmen, die es sich leisten können, große Gewinne in Reserve zu stellen, wird der nicht verteilte Gewinn nur mit 20 Prozent besteuert; einen nicht ausgeschütteten Gewinn von 1 Million Mark versteuert eine Körperschaft nur mit 200 000 M.; der Einzelkaufmann dagegen, der den gleichen Gewinn erzielt, hat 333 333 M. an Einkommensteuer zu bezahlen; die DGB.

mit zwei gleichmäßig am Gewinn beteiligten Gesellschaftern zahlt 330 000 Mark. Natürlich können steuerliche Vorteile dieser Art bei der Körperschaft nur dann erzielt werden, wenn der größte Teil des Gewinnes im Unternehmen bleibt und nicht etwa zum Lebensunterhalt der Gesellschafter notwendig ist. Wenn also die neuen Entwürfe Gesetz würden, so würde genau der Zustand eintreten, der sich unter den bisherigen Steuergesetzen als unerwünscht herausgestellt hat. „Wer es sich leisten konnte, viel zu thesaurieren und wenig auszuschütten, wählte die Form der Körperschaft. Wo der gesamte Gewinn mehr oder weniger zum Verbrauch verwendet wurde, wurde die Form der Einzelfirma oder der offenen Handelsgesellschaft oder der Kommanditgesellschaft bevorzugt“.

Wenn in der Anlage 2 zum Entwurf des Körperschaftsteuergesetzes in einer tabellarischen Übersicht die steuerliche Belastung der G. m. b. H. und DGB. mit je zwei Gesellschaftern mit einander verglichen werden, so ist diese Übersicht deshalb irreführend, weil dabei vorausgesetzt wird, daß der von der Gesellschaft erzielte Gewinn nach Abzug der Körperschaftsteuer zu gleichen Teilen ausgeschüttet wird. Nach dem oben Dargelegten ist es natürlich, daß dann die Körperschaft wegen der Vorausbelastung mit der Körperschaftsteuer steuerlich ungünstig wirkt. Die Steuervorteile der Körperschaft zeigen sich eben dann, wenn große Teile des Gewinns reinerbiert werden können. Das wird in der Hauptsache der Fall sein bei Großunternehmen, die sich im Besitze eines einzelnen oder einer kleinen Gruppe befinden; sie werden die Form der Körperschaft wählen und nur geringe Teile des Gewinns ausschütten. Die Großunternehmen dieser Art können also dadurch, daß sie die Form der Körperschaft beibehalten oder wählen, sich die steuerlichen Vorteile dieser Form erhalten oder schaffen, während der kaufmännische Mittelstand sich diesen Vorteil nicht zu Nutzen machen kann; denn er wird, auch wenn er sein Unternehmen in Form einer Körperschaft betreibt, immer genötigt sein, die Gewinne zu einem erheblichen Teil auszuschütten; dann aber unterliegen diese Einkünfte nicht nur der Körperschaftsteuer von 20 Prozent, sondern außerdem noch bei dem einzelnen Empfänger der Einkommensteuer.

Wenn man entgegenhalten will, daß in der Inflationszeit gerade Unternehmen mittlerer Größe aus steuerlichen Gründen die Form der Körperschaft angenommen haben, so ist zu beachten, daß Körperschaften dieser Art häufig die mit der Körperschaftsform verbundenen steuerlichen Nachteile vermeiden konnten, indem sie den zur Verteilung bestimmten Gewinn im wesentlichen als Gehalt oder tantieme der Direktoren und der Geschäftsführer verteilten und im übrigen von einer Ausschüttung Abstand nahmen. Einem Mißbrauch dieses Rechts ist der Reichsfinanzhof in mehreren Entscheidungen entgegengetreten, indem er solche Ausschüttungen als verdeckte Gewinnausschüttung behandelte. Der Entwurf des Körperschaftsteuergesetzes (§ 10 Abs. 2) geht in Zukunft in solchen Fällen von einem fingierten Einkommen der Körperschaft aus; die betreffende Bestimmung lautet:

„Bleibt das Einkommen (der Körperschaft) hinter den Beträgen zurück, die als Gewinnanteile irgendwelcher Art oder an Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrates sowie an Angestellte in leitender Stellung als Vergütung (Tantieme) Entschädigung, Belohnung oder dergleichen für den Steuerabschnitt . . . ausgeschüttet werden, so bildet die Summe dieser Beträge an Stelle des Einkommens den Gegenstand der Besteuerung.“

Dieser Weg würde also für die Zukunft den Körperschaften mittleren Umfangs verbaut sein; außerdem führt diese Bestimmung, wie Reichsfinanzrat Evers in den Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der deutschen

Industrie von März/April 1925 mit Recht hervorhebt, dazu, daß in Verlustjahren solche Körperschaften sogar von den als Unkosten zu behandelnden Direktorengehältern noch einmal 20 Prozent Körperschaftsteuer zahlen müssen. —

Das Ergebnis würde also sein, daß Unternehmungen mittleren Umfangs die steuerlichen Vorteile der Körperschaftsform — geringe Besteuerung des nicht ausgeschütteten Gewinns — sich nicht beschaffen oder erhalten können. Sofern nämlich bei einer Einzelfirma, einer O.G. oder Kommandit-Ges., der auf den einzelnen Gesellschafter entfallende Gewinn 50 000 M. übersteigt, würde der 50 000 M. übersteigende Betrag mit einer Steuer von mehr als 20 Prozent betroffen, und zwar gleichviel, ob er verteilt wird oder im Unternehmen bleibt; bleibt dagegen der Gewinn bei einer Körperschaft unverteilt, so würde er, so hoch er auch sei, nur mit 20 Prozent belastet.

Diese steuerlich verschiedenartige Behandlung wird dem großen Unternehmertum, das selbstverständlich die Form der Körperschaft wählen oder beibehalten wird, einen ungeheuerlichen Vorsprung vor den Unternehmungen mittleren Umfangs gewähren; die Absicht des Gesetzgebers, zu vermeiden, daß lediglich aus Steuergründen für ein Unternehmen eine besondere Rechtsform gewählt wird, wird keineswegs erreicht; im Gegenteil, gerade in der Zukunft wird die Steuerfrage für die Rentabilität deutscher Unternehmungen eine sehr erhebliche Rolle spielen und die Frage, ob der ausgeschüttete Gewinn mit 20 oder 33 1/2 Prozent besteuert wird, wird immer wieder zur Entscheidung nötigen, ob man zur Form der Körperschaft greifen soll oder nicht. Denn man muß sich darüber im klaren sein, daß nach dem bisherigen Rechtszustand die Verschiedenheit der Besteuerung je nach der Unternehmungsform fast nur als eine Drohung wirkte, weil infolge der fortschreitenden Inflation die Steuer im Zeitpunkt ihrer Erhebung meistens schon entwertet war, so daß sie für die Rentabilität des Unternehmens keine große Rolle spielte. — Nachdem die Währung jedoch stabilisiert ist, werden sich diese steuerlichen Unterschiede aufs deutlichste bemerkbar machen.

Es soll jedoch nicht nur Kritik an diesen Verhältnissen geübt, sondern auch auf einen Weg zur Lösung hingewiesen werden. Die Absicht des Gesetzgebers ist, das werbende Kapital zu begünstigen, deshalb die thesaurierten Gewinne im Gegensatz zu den verbrauchten Gewinnen steuerlich zu bevorzugen; auf der anderen Seite soll vermieden werden, daß die verschiedenartige Besteuerung zur Änderung der Rechtsform von Unternehmungen nötigt und dadurch Unruhe in das ruhebedürftige Wirtschaftsleben bringt; schließlich aber ist dafür Vorsorge zu treffen, daß das mittlere Unternehmertum nicht durch die steuerlich begünstigten Niesenunternehmungen immer mehr in den Sintergrund gedrängt wird. — Diesem dreifachen Bedürfnis also muß die Abhilfe entsprechen.

Man muß den Unternehmungen nach Möglichkeit Gelegenheit geben, ohne Änderung ihrer Rechtsform sich die steuerlichen Vorteile einer anderen Rechtsform zu verschaffen; deshalb wird man entsprechend den von Senatspräsidenten Becker-München und Rechtsanwalt Dr. Lion-Berlin auf dem 33. Juristentag in Heidelberg aufgestellten Leitsätzen der Tatsache Rechnung tragen müssen, daß die Gesellschaften m. b. H. wirtschaftlich oft nichts anderes sind, als Einzelbetriebe oder offene Handelsgesellschaften (Kommanditgesellschaften), bei denen die Beteiligten vom Geschäftsgewinn leben müssen; dies könnte dadurch geschehen, „daß gewisse Gesellschaften m. b. H. — vielleicht auch gewisse Aktiengesellschaften —, bei denen die Anteile in wenigen festen Händen oder Familien sind, oder das Stammmvermögen eine gewisse Höhe nicht übersteigt, auf Antrag für die Einkommen- und Körperschaftsteuer wie offene Handelsgesellschaften zu behandeln sind.“

Durch die Annahme eines entsprechenden Gesetzvorschlages würde die Notwendigkeit vermieden, daß solche Körperschaften aus Steuergründen sich in offene Handelsgesellschaften oder Kommanditgesellschaften umwandeln müssen.

Es ist ferner entsprechend einem weiteren Leitsatz beider Gutachter zu erwägen, „ob bei den nichtjuristischen Personen der dem Geschäft nicht entnommene Geschäftsgewinn mit einem geringen Steuerfuß erfaßt werden kann, wobei Vorsorge zu treffen ist, daß bei späterer Entnahme dieses begünstigten Teils die Steuermilderung soweit tunlich ausgeglichen wird.“

Sollte man jedoch diese von Steuerpraktikern vorgeschlagenen Änderungen für undurchführbar halten, so erscheint es mir angebracht, lieber die Steuer so durchzuführen, wie dies in dem früheren preussischen Einkommensteuergesetz der Fall war; hier wurden die Aktiengesellschaften und Gesellschaften m. b. H. mit gewissen kleinen Abweichungen ebenso behandelt, wie Einzelpersonen; damit ist der juristische Tatsache Rechnung getragen, daß die A.-G. und G. m. b. H. als solche Träger von Rechten und Pflichten und also auch Bezueher von Einkommen sind. Es ist zuzugeben, daß sich hiergegen gewichtige Stimmen erhoben haben, weil man hierbei die Leistungsfähigkeit nicht genügend berücksichtigt; aber dieser Einwand greift nicht durch; die steuerliche Leistungsfähigkeit eines gewerblichen Unternehmens äußert sich in seiner Wettbewerbsfähigkeit; die aber ist unabhängig von der Rechtsform, in der das Unternehmen betrieben wird; als Korrektiv mag man die ausgeschütteten Gewinne bei dem Bezueher ganz oder zum Teil steuerfrei lassen oder sonstige Vorsorge treffen, daß eine „Doppelbesteuerung“ vermieden wird. Aber wenn man schon den Grundsatz aufstellt, daß juristische Personen wegen der mit ihrer Form verbundenen Vorteile eine steuerliche Vorbelastung verdienen — einen Grundsatz, den die Begründung des Einkommensteuergesetzwurfs besonders hervorhebt —, so mag man ihn auch durchführen. Es dürfte wirtschaftspolitisch kein Interesse daran bestehen, die großen Trustunternehmungen durch die steuerliche Gesetzgebung günstiger zu stellen als die vielen Unternehmungen mittleren Umfangs.

Es bliebe weiter zu erwägen, ob man nicht auch andere den Körperschaften gewährte Vorteile beseitigen oder auch den nichtkörperschaftlich organisierten Unternehmungen gewähren will; so z. B. den Vorteil, daß die ausgeschütteten Gewinne aus der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft nicht versteuert werden; einen Vorteil, den im Gegensatz zur Körperschaft die Einzelfirma oder offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft, wenn sie Gesellschafter einer Körperschaft ist, nicht genießt. Für die Anwendung dieses Grundsatzes auch auf Nichtkörperschaften spricht der Umstand, daß der Entwurf andererseits auch den bisher nur für Körperschaften geltenden Grundsatz, daß bei der Veräußerung des Unternehmens im ganzen die dabei realisierten Gewinne voll als Einkommen versteuert werden sollen, auch auf die Nichtkörperschaften anwenden will.

Die hier aufgestellten Forderungen entsprechen dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die Frage, ob man in den Steuergesetzen diesem Grundsatz bezüglich der gewerblichen Unternehmungen Rechnung trägt oder ob man ihn verletzt, ist nicht nur eine Frage der steuerlichen Gerechtigkeit, sondern für Unternehmungen mittleren Umfangs geradezu eine Existenzfrage.

Nachschrift.

Nach Drucklegung dieses Aufsatzes wird mir das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 3. 12. 1924 VIe A 188/24 S., abgedruckt in den Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbands der deutschen Industrie vom Mai 1925, bekannt, in welchem der Reichsfinanzhof den Sachverhalt

ebenso darstellt, wie dies im vorstehenden Aufsatz geschehen ist und daran in folgender Weise Kritik übt:

„Der derzeitige Ausbau der Einkommen- und Körperschaftsteuer bringt es mit sich, daß die Beteiligten zu bestimmten Rechtsformen lediglich aus steuerlichen Gründen gedrängt werden, und daß sie auch wegen der Steuer von einer zur anderen Rechtsform übergehen, ohne inneren betriebswirtschaftlichen Aufbau ihres Unternehmens etwas zu ändern und auch nur ändern zu wollen. Das ist vom Standpunkt der Volkswirtschaft und damit letzten Endes auch vom Standpunkt des Steuerfiskus aus ein ungesunder Zustand. Da diese unerwünschten Folgeerscheinungen indes ihren Grund im bestehenden Rechte, insbesondere in der für mittlere Einkommen zu hohen Staffelung der Einkommensteuer und in der unterschiedlichen Behandlung des nicht ausgeschütteten Gewinns bei den Personalgesellschaften einerseits und den Kapitalgesellschaften andererseits haben, lassen sie sich nur durch eine Änderung der Einkommensteuergebung beseitigen.“

Hoffentlich wird man diese Kritik des höchsten Finanzgerichtshofs bei der neuen Gesetzgebung beachten.

Unser derzeitiges Steuersystem. Von Regierungsrat E. L. Schuster, Mainz.

G. Sassen*).

I. Die direkten Steuern.

Der hessische Staat erhebt die Steuern vom Grundvermögen und Gewerbebetrieb auf der Grundlage des Gemeinde-Umlagen-Gesetzes vom 8. Juli 1911 i. d. F. des Gesetzes vom 7. August 1920 (Regierungsblatt S. 245) und dessen späteren Abänderungen, soweit nicht durch Gesetz etwas anderes bestimmt ist oder bestimmt wird. Die staatlichen Steuern erscheinen also grundsätzlich als Zuschläge zu den gemeindlichen (GesAusfGes. z. Landessteuer-Ges. v. 7. August 1920, Reg.-Bl. S. 237; Ausf.-Ges. z. Finanzausgl.-Ges. v. 27. März 1924, Reg.-Bl. S. 169, Art. 1—4). Die Erhebung der Zuschläge zu den gemeindlichen Realsteuern für Rechnung der hessischen Provinzen und Kreise beruht auf dem Kreis- und Provinzialumlagen-Gesetz vom 28. März 1924 (Reg.-Bl. S. 178). Die Gemeinde-, Grund- und Gewerbe Steuern einschließlich der Zuschläge für das Land, die Provinzen und Kreise werden in Hessen durch die Reichsfinanzbehörden verwaltet. Für das Veranlagungs-, Rechtsmittel- und Strafverfahren sowie für das Strafrecht gilt sinngemäß die Reichsabgabenordnung mit der Maßgabe, daß an die Stelle des Reichsfinanzhofs der Hessische Verwaltungsgerichtshof und an die Stelle des Reichsfinanzministers und des Reichsrats das Hessische Ministerium der Finanzen tritt.

Die Gemeinde-Realsteuern werden für jede volle 100 RM. des für die Besteuerung festgestellten Wertes ausgeschlagen. Die Höhe der Steuerausschläge wird jährlich auf Grund der hierfür von den Finanzämtern gelieferten Unterlagen durch die Gemeindevertretung bestimmt und bedarf ministerieller Genehmigung. Die Höhe der Steuerfätze für die staatlichen Zuschläge wird nach

*) A bis F behandelt das Reich, Preußen, Bayern, Württemberg, Thüringen und Sachsen; die Veröffentlichung wird fortgesetzt.

dem jeweiligen Finanzbedarf alljährlich durch das Finanzgesetz festgesetzt (vgl. Finanzgef. f. d. Rechnungsj. 1924 v. 25. Juli 1924, Reg.-Bl. S. 273); die Ausschlagsfätze für die Provinzen und Kreise beschließen die zuständigen Provinzialtage und Kreistage alljährlich. Die Beschlüsse auch dieser Körperschaften unterliegen der ministeriellen Genehmigung. Der Ausschlag der Kreis- und Provinzialumlagen erfolgt gleichzeitig mit dem für die Gemeindeumlagen. Die Anforderung der Kreis- und Provinzialumlagen erfolgt zusammen mit der der Gemeindeumlagen; Zahlung erfolgt für alle drei Umlagearten an die Gemeindekassen.

Sinstätlich der einzelnen Steuern bedarf folgendes der Hervorhebung:

1. Die Grundsteuer nach dem Gemeinde-Umlagen-Gesetz wird nach dem gemeinen Wert der ihr unterliegenden Gegenstände und Rechte erhoben, wie er nach dem hessischen Vermögensteuergesetz vom 12. August 1899 (Reg.-Bl. S. 499) festzustellen wäre, wenn diese Gegenstände und Rechte der staatlichen — seit dem Steuerjahr 1920 außer Hebung gesetzten — Vermögensteuer unterliegen würden. Für Forstgrundstücke gilt der Ertragswert; für dauernd landwirtschaftlichen Zwecken dienende Grundstücke ist unter gewissen Voraussetzungen Besteuerung nach einem Mittelwert von Ertrags- und gemeinem Wert zugelassen. Sonderbestimmungen gelten für Hauptläge. Für Gebäude, die ausschließlich gewerblichen Zwecken dienen, ist auf Antrag dem gemeinen Wert des Grund und Bodens für die Gebäude selbst höchstens der Brandversicherungswert dieser Gebäude nebst Zubehör zuzuschlagen. Ein Abzug von Schulden und Lasten findet grundsätzlich nicht statt.

2. Der Gewerbesteuer in einer Gemeinde sind unterworfen die sämtlichen einem stehenden Gewerbe, einem bergbaulichen Betrieb, einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einschließlich der Viehzucht, des Wein-, Obst- und Gartenbaus dauernd gewidmeten oder dienenden Gegenstände und Rechte, die einen in Geld abschätzbaren Wert haben. Die Gewerbesteuer wird in derjenigen Gemeinde erhoben, in der das Gewerbe betrieben wird, sofern in ihr eine Betriebsstätte zur Ausübung des stehenden Gewerbes im Sinn des § 10 des Finanzausgl.-Ges. unterhalten wird. Die Steuer richtet sich nach dem gemeinen Wert des in dem Betrieb innerhalb der Gemeinde arbeitenden Anlage- und Betriebskapitals. Hierzu gehören die der Grundsteuer unterliegenden Werte nicht. Außer den laufenden Geschäftsschulden dürfen Schulden vom Anlage- und Betriebskapital nicht abgezogen werden. Berechnet sich beim stehenden Gewerbe oder Bergbau der Ertrag des Gewerbebetriebs auf mehr als 6 Prozent des rauhen Wertes des dem Betrieb dienenden gesamten Vermögens, so erhöht sich der Steuerwert des Anlage- und Betriebskapitals um einen je nach der Höhe dieses Mehrertrags gestaffelten Ertragszuschlag. — Die neben dieser allgemeinen Gewerbesteuer bestehenden fakultativen Sondergewerbesteuren: Warenhaussteuer, Filialgewerbesteuer und Steuer vom gewerbsmäßigen Handel mit ländlichen Grundstücken haben nur in geringem Umfang praktische Bedeutung gewonnen.

Für die staatliche Gewerbesteuer greift auf Grund des Gesetzes vom 27. März 1924 über die vorläufige Gewerbesteuer für das Rechnungsjahr 1924 (Reg.-Bl. S. 173) insofern eine Sonderregelung Platz, als eine Erhebung der staatlichen Gewerbesteuer nach dem Gemeinde-Umlagen-Gesetz für 1924 unterbleibt. An ihre Stelle tritt eine Abgabe nach Bruchteilen des „Steuergrundbetrages“. Dieser ergibt sich aus den Betriebsrohentnahmen des für die Umlagensteuer maßgebenden Vorauszahlungsschnitts nach Abzug der Lohn- und Gehaltsaufwen-

dungen. Das Gesetz gilt vorläufig auch für das Rechnungsjahr 1925 (Ges. v. 24. März 1925, Reg.-Bl. S. 17; Steuerfuß für die Aprilzahlung 1925: 60 Prozent des Steuergrundbetrags). Das Ministerium des Innern war ermächtigt, die Regelung für die staatliche Gewerbesteuer 1924 entsprechend auf die Gemeinden auszuweiten. — Nach dem für die staatliche wie kommunale Gewerbesteuer 1925 ergangenen Gesetz vom 31. März 1925 (Reg.-Bl. S. 41) gelten gleichmäßig wieder die in einigen Punkten geänderten Bestimmungen des Gemeindefinanzgesetzes. Die Art der Besteuerung des Gewerbeertrags bleibt nach besonderer Regelung vorbehalten. Die Bewertung des Anlage- und Betriebskapitals erfolgt, außer bei der Landwirtschaft, nach Reichsrecht. Bis zur Durchführung der neuen Gesetze erfolgt die Steuererhebung ganz oder teilweise auf Grund der seitherigen Vorschriften.

3. Der Gewerbesteuer nach dem Gemeindeumlagen-Gesetz unterliegt nur das stehende Gewerbe. Im Gegensatz hierzu fällt der Gewerbebetrieb im Umherziehen unter das Wandergewerbesteuer-Gesetz vom 22. Dezember 1900 (Reg.-Bl. S. 1013), abgeändert durch Gesetze vom 31. März 1909 (Reg.-Bl. S. 99) und 29. November 1923 (Reg.-Bl. S. 410). Die Wandergewerbesteuer ist Staatssteuer; die von sog. Wanderlagern erhobene Steuer wird zur Hälfte der Gemeinde des Betriebsorts überwiesen.

4. Die Sondersteuern wegen der Geldentwertung.

a) Der Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken nach der Dritten Steuernotverordnung kann entweder in die Form einer besonderen Aufwertungssteuer oder in die Form einer Sondersteuer vom Grundvermögen neben der allgemeinen Grundsteuer gekleidet werden. Hessen hat in der Verordnung des Gesamtministeriums vom 24. März 1924 (Reg.-Bl. S. 175) den Weg einer Sondersteuer vom Grundvermögen gewählt. Die Verordnung, zunächst nur für das Rechnungsjahr 1924 erlassen, gilt vorläufig weiter auch für das Rechnungsjahr 1925 (Verordn. v. 11. März 1925, Reg.-Bl. S. 18). Maßgebend für die Besteuerung ist der gemeine Wert der Gebäude (einschließlich Hofregrund, Grab- und Grasgärten, die damit zusammenhängen) wie er für das Steuerjahr 1914 festgesetzt ist oder festzusetzen wäre. Steuerpflichtig ist der Eigentümer. Umlage der Steuer auf die Nutzungsberechtigten im Verhältnis der Friedensmiete, im Steuerjahr 1924 zulässig, ist ab 1. April 1925 nicht mehr gestattet. Die Steuer bildet von diesem Zeitpunkt an einen Teil der geschlichen Miete (April 1925: 80 Prozent der Friedensmiete). Der Steuerfuß beträgt für den Staat 60 Reichspfennige vom Hundert des Steuerwerts. Die Gemeinden, Provinzen und Kreise erheben Zuschläge, die zusammen meist höher als der Staatssteuerfuß sind. Erlaß der Steuer ist vorgegeben auf Antrag solcher Steuerpflichtiger oder Nutzungsberechtigter, die gewisse öffentliche Unterstüzungen beziehen oder in Fällen besonderer Härten.

Landesrechtliche Bestimmungen zum Geldentwertungsausgleich;

b) bei unbebauten Grundstücken und
c) bei Holzverkäufen
sind in Hessen bis jetzt noch nicht ergangen.

II. Die indirekten Steuern.

A. Staat.

1. Der Urkundenstempel (Gesetz vom 12. August 1899 mit späteren Abänderungen z. B. i. d. F. des Ges. v. 20. Februar 1924 Reg.-Bl. S. 89) trägt in der Mehrzahl der stempelpflichtigen Fälle Gebührencharakter

(z. B. bei Beglaubigungen, Ausfertigungen, Pässen, Erlaubniserteilungen); der steuerliche Charakter des Stempels tritt u. a. hervor bei Jagdwaffenpässen, Fischereikarten, bei den mit hohen Stempelfüßen belegten Erlaubniserteilungen zur Veranstaltung von Wett- und Rennfahrten. Der Stempel wird teils nach festen Säßen, teils nach Bruchteilen des Wertes des Gegenstandes erhoben.

2. Das Land erhebt zur Grunderwerbsteuer einen Zuschlag in Höhe von 1 v. H. des steuerpflichtigen Wertes (Art. 9 Hess. Ausf.-Ges. zum Finanzausgl.-Ges.).

3. Zu den Rahmenbestimmungen des § 12 Finanzausgl.-Ges. über die Besteuern der Länder und der hierzu erlassenen Grundfüßen des Reichsrats vom 23. Februar 1924 (RGBl. I S. 151) sind landesrechtliche Ausführungsvorschriften Hessens bisher nicht ergangen.

4. Die Hundesteuer, zurzeit auf den Gesetzen vom 15. Oktober 1921 (Reg.-Bl. S. 272), 20. Dezember 1922 (Reg.-Bl. v. 1923, S. 2) und 5. Dezember 1923 (Reg.-Bl. S. 472) beruhend, beträgt 12 RM. für jeden Hund. Steuerfrei sind Schäfer-, Blinden-, Polizei- und unter gewissen Voraussetzungen Wachhunde; Erleichterungen gelten für Hundezüchter.

B. Gemeinden und Gemeindeverbände.

1. Die Gemeinden können mit ministerieller Zustimmung Steuern vom Wertzuwachs beim Übergang des Eigentums an Grundstücken, die in ihrer Gemarkung liegen, erheben. Für Grundstücke, die nicht zu einer Gemeindegemarkung gehören, hat der betreffende Kreis das Recht der Steuererhebung. Ministerielle Musterfassungen sind vorgegeben (Art. 13 Ausf.-Ges. z. Finanzausgl.-Ges.), aber bis jetzt nicht erschienen. Wertzuwachssteuern werden z. Bt. in keiner Gemeinde erhoben.

2. Die Gemeinden und für die in ihrem Bezirk gelegenen selbständigen Gemarkungen die Kreise, können mit Genehmigung des Ministeriums des Innern Zuschläge zur Grunderwerbsteuer bis zu 1 v. H. und, wenn eine Wertzuwachssteuer nicht erhoben wird, bis zu 3 v. H. des steuerpflichtigen Wertes erheben. Soweit eine Gemeinde vom jeweils zulässigen Höchstzuschlag keinen Gebrauch macht, tritt der Kreis für sie ein (Art. 9 Ausf.-Ges. z. Finanzausgl.-Ges.). Dermalen erheben so gut wie alle Gemeinden des Landes in Ermangelung einer Wertzuwachssteuer den Höchstzuschlag von 3 v. H.

3. Die Bergnützungssteuer hat, soweit notwendig, die landesrechtliche Regelung erfahren durch Art. 14 Ziff. 2 Abs. IV des Hess. Ausf.-Ges. z. Landessteuerges. v. 7. August 1920 und Art. 12 des Ausf.-Ges. z. Finanzausgl.-Ges. Die Bestimmungen des Reichsrats (Bes. v. 7. Juli 1923, RGBl. I S. 583 und Verordn. v. 10. April 1924, RGBl. I S. 411) haben in den Gemeinden Geltung als Steuerordnung, soweit die Gemeinden nicht mit Genehmigung der Landesregierung besondere Steuerordnungen erlassen, die sich aber im Rahmen der Reichsratsbestimmungen halten müssen.

4. Als Gemeindesteuern wurden längere Zeit in einer Reihe von Städten eine Fremdenabgabe und

5. eine Hausangestelltensteuer erhoben. Beide Steuern sind unter Aufrechterhaltung der betreffenden Ortsfassungen in letzter Zeit vielfach außer Geltung gesetzt worden.

6. Zur staatlichen Hundesteuer (oben A 4) dürfen die Gemeinden Zuschläge bei mehrfachem Hundebesitz erhöhte Zuschläge erheben. Macht eine Gemeinde von dem ihr zustehenden Zuschlagsrecht keinen Gebrauch, so ist der Kreis berechtigt als Steuerläuhiger an die Stelle der Gemeinde zu treten (Art. 2 des oben A 4 gen. Gesetzes).

7. Die durch § 13 des Finanzausgl.-Ges. geschaffene Möglichkeit, Gemeindesteuern auf den örtlichen Verbrauch bestimmter Getränke zu erheben, haben eine Reihe von Gemeinden sich zunutze gemacht. Die betreffenden Ortsstatute sind insoweit an die Stelle des etwa noch bestehenden Oktrois auf Getränke getreten.

III. Die Abgaben sonstiger öffentlich-rechtlicher Verbände.

1. Das Recht der berufsständischen Interessenvertretungen, Beiträge von ihren Mitgliedern zu erheben, beruht hinsichtlich der Handelskammern auf dem Gesetz vom 6. August 1902 (Reg.-Bl. S. 373), abgeändert durch Gesetz vom 31. März 1913 (Reg.-Bl. S. 105), Art. 21 ff.; hinsichtlich der Handwerkskammer auf deren Statut (Bef. v. 12. Dezember 1899, Reg.-Bl. S. 1349), insbesondere § 44, abgeändert durch Bef. v. 8. Juli 1922 (Reg.-Bl. S. 170); hinsichtlich der Landwirtschaftskammer auf dem Gesetz vom 16. Mai 1906 (Reg.-Bl. S. 143), abgeändert durch Gesetze vom 14. Oktober 1921 (Reg.-Bl. S. 287) und 16. November 1923 (Reg.-Bl. S. 477), Art. 37 ff.

2. Das Besteuerungsrecht der Kirchen und Religionsgemeinschaften gründet sich auf das Gesetz vom 23. April 1875 (Reg.-Bl. S. 262) mit den Abänderungen vom 30. März 1901 (Reg.-Bl. S. 302) und 24. Februar 1912 (Reg.-Bl. S. 39) in Verbindung mit § 18 des Finanzausgleichs-Gesetzes. Zuschläge werden allenthalben nur noch zur Reichseinkommensteuer und nicht mehr zu den Realsteuern erhoben.

Die Nachforderung von Kapitalverkehrssteuern. Von Regierungsrat Dr. Kluckhohn, Berlin.

1. Der Begriff der „Nachforderung von Steuern“ gehört zu dem weiten Gebiet der Rechtskraftwirkung und allgemeiner noch der Rechtswirksamkeit der Steuerfestsetzung. Ich wähle mit Absicht diesen farblosen Begriff der Steuerfestsetzung, der neben den förmlichen Steuerbescheiden, den „im Gesetze selber vorgesehenen schriftlichen Bescheiden“ (Veranlagungsbescheiden) auch die Steuerbescheide im weiteren Sinne umfaßt, nämlich alle Willenskundgebungen eines Finanzamts, mit denen erstmalig ein bestimmter Betrag als Steuer von einer bestimmten Person sofort oder innerhalb einer bestimmten Frist beansprucht wird, sowie ferner die schriftlichen Auskünfte, die ein Finanzamt über die Stempelspflichtigkeit einer Urkunde oder eines vollzogenen Geschäftes erteilt (§ 220 A.D.). (Durch die Bezeichnungen der A.D., die neben den „förmlichen Steuerbescheiden“ auch einfach „Steuerbescheide“ kennt, wird das Verständnis der an sich schon recht unübersichtlichen Regelung der Rechtswirksamkeit noch weiter erschwert.) Diese Steuerfestsetzungen nun können grundsätzlich von zwei Seiten angegriffen werden, einmal von dem Steuerpflichtigen im Rechtsmittelverfahren, sodann aber auch von der Behörde, die die Festsetzung vorgenommen hat. Nur der letztere Fragenkomplex interessiert uns hier. In welchem Umfange kann die Behörde — außerhalb des Rechtsmittelverfahrens — von sich aus Verfügungen, die durch Bekanntgabe oder Verkündung wirksam geworden sind (§§ 73, 74 A.D.) abändern oder aufheben? Für Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offensibare Unrichtigkeiten besteht eine unbeschränkte Berichtigungsmöglichkeit (§ 74 III A.D.). Auch im übrigen herrscht der Grundsatz der freien Abänderlichkeit, jedoch selbstverständlich nicht nach Willkür (§ 6 A.D.), sondern nur unter der — im Beschwerdeverfahren nachzuprüfenden — Voraussetzung, daß die Behörde die Verfügung nachträglich für ungerechtfertigt erachtet. Dieser Grundsatz (§ 75 A.D.) wird aber durch weitgehende Ausnahmen (§§ 76, 77, 78

A.D.) so durchlöchert, daß er im Ergebnis eigentlich seinerseits zur Ausnahme wird. Von diesen die freie Abänderlichkeit durch die Behörde einschränkende Bestimmungen interessiert uns hier, wo es sich um die Nachforderung von Steuern handelt, vor allem § 76 I Ziff. 2 A.D. Letztere Vorschrift spricht, was besonders hervorgehoben sei, allgemein von Steuerbescheiden im Sinne der §§ 211, 220 A.D., also nicht nur von förmlichen Steuerbescheiden, sondern von allen Steuerfestsetzungen. Eine Steuerfestsetzung kann, soweit sie nicht Zölle und Verbrauchsabgaben betrifft, soweit sie also dem Berufungsverfahren unterliegt (§ 217 Ziff. 2 A.D.), von der Behörde, die sie erlassen hat, überhaupt nur zurückgenommen oder geändert werden, wenn der Steuerpflichtige zustimmt. Sobald eine solche Festsetzung unanfechtbar, d. h. rechtskräftig geworden ist, wird die Zulässigkeit der Zurücknahme — was für die Zurücknahme gilt, gilt auch für die Abänderung — noch weiter eingeschränkt; jetzt kommt zu dem Erfordernis der Zustimmung des Steuerpflichtigen noch hinzu, daß die Abänderung nur zum Nachteil des Steuerpflichtigen erfolgen kann. Die Abänderung einer rechtskräftigen Steuerfestsetzung zum Vorteil des Steuerpflichtigen ist also überhaupt ausgeschlossen; ihre Zulässigkeit würde dem Grundsatz der Rechtskraft widersprechen. Andererseits kann aber, so sonderbar dies vielleicht auf den ersten Blick erscheinen mag, der Steuerpflichtige sehr wohl ein Interesse daran haben, einer Abänderung der rechtskräftigen Steuerfestsetzung zu seinen Ungunsten zuzustimmen. Denn gegebenenfalls würde sonst eine Neuveranlagung Platz greifen (§ 212 A.D.), ein Verfahren, das umständlicher ist als die einfache Abänderung der Steuerfestsetzung. Erst im Zusammenhang mit diesen Bestimmungen über Neuveranlagungen sowie über Veranlagungsberichtigungen (§ 213 A.D.), die § 76 II A.D. ausdrücklich un-A.D. volle Verständlichkeit).

§ 213 A.D. läßt eine Berichtigung der Steuerfestsetzung zugunsten des Steuerpflichtigen bis zum Ablauf der Verjährungsfrist unbeschränkt bei allen Steuern für den Fall zu, daß bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine Herabsetzung der Steuer rechtfertigt. Demgegenüber ist die Möglichkeit einer Abänderung der Steuerfestsetzung zugunsten des Pflichtigen in § 212 A.D. vorgesehen. § 212 regelt die sog. Nachforderung von Steuern. Er faßt hierunter zwei Begriffe zusammen, einmal die Nachveranlagung, sodann die Neuveranlagung. Unter Nachveranlagung ist die Nachholung einer vollständig unterbliebenen Veranlagung zu verstehen; diese ist naturgemäß bis zum Ablauf der Verjährungsfrist (§ 121 A.D.) unbeschränkt zulässig, wie denn überhaupt dem Begriff der Nachveranlagung keine eigentlich rechtliche, sondern nur eine verwaltungstechnische Bedeutung zukommt. (Vgl. § 57 EStAB. „außerhalb der Hauptverhandlung vorzunehmende... Veranlagung.“) Die Nachveranlagung berührt daher auch nicht die Rechtswirksamkeit der Steuerfestsetzung. Anders die Neuveranlagung. Sie liegt vor, wenn bereits eine Veranlagung (oder Freistellung) stattgefunden hat und besteht in deren Ergänzung. Die Neuveranlagung unterliegt erheblichen Einschränkungen. Hier sind drei Gruppen von Steuern zu unterscheiden. Unbeschränkt zulässig ist — natürlich nur im Rahmen der Verjährungsfrist — die Neuveranlagung bei den Zöllen und Verbrauchsabgaben, sowie bei den Steuern, bei denen das Gesetz

¹⁾ Es ist das Verdienst von Hensel (Steuerrecht 1924 S. 156 ff.), auf diesen Zusammenhang besonders eingehend hingewiesen zu haben. Vgl. hierzu auch RStZ. v. 13. 1. 1925 II A 895/24 in der Deutschen Verlehrssteuer-Monatschau 1925 S. 47 und in der Deutschen Steuer-Zeitung 1925 S. 206, wo auch ausdrücklich zugegeben ist, daß der in §§ 76, 212 A.D. geordnete Rechtsstoff eine wenig glückliche Fassung gefunden hat.

kein eigentliches Veranlagungsverfahren und keinen förmlichen Steuerbescheid vorschreibt. Bei diesen Steuerarten entspricht den geringeren Garantien bei der Festsetzung die leichtere Abänderlichkeit der Steueransforderung; allerdings wird auf der anderen Seite bei den Zöllen und Verbrauchsabgaben die Zulässigkeit der Neuveranlagung durch die kurze Verjährungsfrist von nur einem Jahre (§ 121 A.D.) wieder begrenzt. Eingeschränkter ist die Möglichkeit einer Neuveranlagung bei den Veranlagungssteuern, bei denen i. m. G. e. f. ein schriftlicher Bescheid verlangt wird.²⁾ Hierunter fallen im allgemeinen die Verkehrssteuern (nicht aber die Kapitalverkehrssteuern), außerdem die Erbschaftsteuer. Bei diesen Steuern ist eine Neuveranlagung zulässig einmal dann, wenn bei der Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine höhere Veranlagung rechtfertigt, ferner wenn entsprechende neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen. Bei den Steuern von Einkommen und Vermögen schließlich (mit Ausnahme der Erbschaftsteuer) sowie bei der Umsatzsteuer (Art. III des Gesetzes betr. Abänderung des Umsatzsteuergesetzes vom 8. 4. 1922) kann eine Neuveranlagung nur unter der letzten Voraussetzung, also nur bei neuen Tatsachen und Beweismitteln erfolgen.

Die zuletzt kurz dargestellten Bestimmungen der §§ 212 ff. A.D. kommen aber, wie nochmals hervorgehoben sei, nur im Zusammenhange mit § 76 A.D. zur vollen Geltung; beide Gruppen von Vorschriften schränken sich gegenseitig ein, behalten aber für sich ihre Bedeutung. Die Formulierung des Reichsfinanzhofs (II A 835/24 s. oben Num. 1), daß jede Änderung eines Steuerbescheides, abgesehen von der Zurücknahme, eine Neuveranlagung sei, daß Änderung des Steuerbescheides und Neuveranlagung identische Begriffe seien, erscheint nicht glücklich. Man wird vielmehr mit Hensel a. a. O. S. 157 über das Verhältnis zwischen § 76 I A.D. einerseits und den §§ 212, 213 A.D. andererseits folgendes sagen müssen: „Die letztgenannten Bestimmungen handeln von einem neuen Verfahren in derselben Sache, das zum Ziel hat, den sachlich unrichtigen Steuerbescheid (zwar formell bestehen zu lassen, ihn aber) in seinem materiellen Inhalt durch einen neuen Verwaltungsakt abzuändern; die gänzliche Zurücknahme oder teilweise Außerkraftsetzung gemäß § 76 Abs. I bezieht sich dagegen nur auf die formelle Abänderung desselben Bescheides.“ Demgegenüber bezeichnet allerdings § 222 A.D. unterschiedslos die Fälle des § 76 und die des § 212 als „Steuerbescheide, die frühere Steuerbescheide ändern.“

II. Hiermit haben wir den allgemeinen Rahmen umrissen, in dem die Frage nach der Zulässigkeit von Steuernachforderungen bezüglich der Kapitalverkehrssteuern zu beantworten ist.

Für die Kapitalverkehrssteuern ist ein besonderes Veranlagungsverfahren nicht vorgeschrieben, d. h. kein förmliches Verfahren, das die Möglichkeit bietet, den Sachverhalt unter Mitwirkung der Steuerpflichtigen erschöpfend festzustellen (vgl. R.F.S. 13, 152), vielmehr kann hier die Feststellung des steuerpflichtigen Tatbestandes mehr oder minder formlos erfolgen insbesondere muß auch kein förmlicher schriftlicher Steuerbescheid ergeben. Dies ist die Rechtslage nach dem Gesetz. Die Kapitalverkehrssteuern sind also keine Veranlagungssteuern. Demgegenüber haben allerdings die Ausführungsbestimmungen zum R.F.S.G. in weitem Umfange für die unter das Gesetz fallenden einzelnen Steuerarten ein Festsetzungsverfahren vorgegeben. Dies ist der Fall

a) bei der Gesellschaftsteuer, und zwar stets bei den Kapitalgesellschaften nach Teil I A des Gesetzes (§ 21 A.B.), bei den anderen Erwerbsgesellschaften (Teil I B) und bei den übrigen inländischen juristischen Personen und Personenvereinigungen (Teil I C) jedoch nur insoweit (§ 62 A.B.), als nicht das Landesfinanzamt die Verwendung von Marken vorgeschrieben hat (§ 73 A.B.) (wie letzteres von Berlin, Düsseldorf, Magdeburg, Münster i. W. und Schleswig-Holstein geschehen ist),

b) bei der Wertpapiersteuer (§ 93 A.B.),

c) bei der Börsenumsatzsteuer von Anschaffungsgeschäften über G. m. b. H.-Anteile, falls diese in gerichtlicher oder notarieller Form abgeschlossen sind, jedoch nur insoweit, als nicht das Landesfinanzamt die Verwendung von Marken vorgeschrieben hat (§ 176 A.B.),

d) bei der Börsenumsatzsteuer für die Einräumung von Bezugsrechten (§ 204 A.B.),

e) bei der Aufsichtsratssteuer (§ 224 A.B.).

Aber auch dann, wenn hiernach ein Festsetzungsverfahren nicht vorgeschrieben ist, die Steuerentrichtung durch Markenverwendung erfolgt, kann es für das Finanzamt im einzelnen Fall zweckmäßig sein, aus besonderen Gründen die Steuer festzusetzen. Diese Festsetzung der Kapitalverkehrssteuer soll nach den Ausführungsbestimmungen bei der Gesellschaftsteuer sowie bei der Börsenumsatzsteuer dem Steuerpflichtigen schriftlich mitgeteilt werden (§§ 22, 64, 176, 204 A.B.), während bei der Wertpapiersteuer und bei der Aufsichtsratssteuer die Festsetzung auf beiden Stücken der Anmeldung zu vermerken ist (§§ 94, 225 A.B.). § 229 A.B. bestimmt aber ausdrücklich für alle diese Festsetzungen, daß auf sie die Vorschriften der A.D. über die Erteilung förmlicher Steuerbescheide nicht Anwendung finden. Diese Steuerfestsetzungen sind vielmehr nur formlose Steuerbescheide im Sinne des § 220 A.D., wie auch die R.F.S.G.-A.B. noch besonders hervorheben (§§ 22, 64, 205). Es bedarf daher auch nicht ihrer formellen Zustellung; zum Wirksamwerden (§ 73 A.D.) und zum Zugangelegen der Rechtsmittelfrist (§ 231 A.D.) genügt vielmehr die Bekanntgabe.

Aus dieser Charakterisierung der Kapitalverkehrssteuern ergibt sich für die Zulässigkeit ihrer Nachforderung folgendes:

Allgemeine Grenze ist — wie stets — die Verjährungsfrist. Mit deren Ablauf erlischt der Steueranspruch (§ 125 A.D.); jede Einforderung von Steuern ist jetzt ausgeschlossen. Die Verjährungsfrist beträgt hier fünf Jahre (§ 121 A.D.); sie beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist (§ 122 A.D.).

Innerhalb dieser zeitlichen Grenze ist die Nachforderung von Steuern auf doppelte Weise möglich. Es kann einmal in einem neuen Verfahren ein neuer ergänzender Steuerbescheid zusätzlich zu dem ersten Steuerbescheid ergeben, oder es kann weiter der erste Steuerbescheid abgeändert, d. h. hier erhöht werden. Eine solche Erhöhung ist nur mit Zustimmung der Steuerpflichtigen möglich, und zwar in gleicher Weise vor und nach Eintritt der Rechtskraft (§ 76 I 2 A.D.). Hingeben stehen dem ersteren Verfahren, der eigentlichen Neuveranlagung hier die Schranken des § 212 II, III A.D. nicht entgegen; eine Neuveranlagung ist hier insbesondere nicht an das Vorliegen neuer Tatsachen und Beweismittel gebunden, da eben bei den Kapitalverkehrssteuern im Gesetz selber ein schriftlicher Steuerbescheid nicht erfordert ist. (So auch R.F.S. II A 835/24, vgl. oben Num. 1). Es kann daher bei diesen Steuern im Endergebnis das Erfordernis der Zustimmung nach § 76 A.D. fast stets dadurch illusorisch gemacht werden, daß statt der Abänderung des Steuerbescheides eine — fast unbeschränkt zulässige — Neuveranlagung vorgenommen wird.

²⁾ Die weiter in § 212 A.D. aufgestellte Voraussetzung für diese Gruppe von Steuern, daß die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, fällt tatsächlich mit der ersten im Text angegebenen Voraussetzung zusammen.

Eine Neuveranlagung ist indessen nur *fa st* unbeschränkt zulässig. Denn einer solchen steht bei den Kapitalverkehrssteuern trotz des Fortfalls der Beschränkungen aus § 212 II und III A.O. noch Abs. IV von § 212 entgegen. Hiernach darf eine „Neuveranlagung“ nicht auf eine nach Entstehung des Steueranspruches erlassene Entscheidung des Reichsfinanzhofs gegründet werden, in der die Steuerpflicht im Gegensatz zu einer früheren, einen gleichen Tatbestand betreffenden höchstgerichtlichen Entscheidung bejaht wird. Was ist hier unter „Neuveranlagung“ zu verstehen? Wenn man sich eng an den Wortlaut hält, muß man allerdings sagen: Neuveranlagung setzt begrifflich voraus, daß eine Veranlagung (nicht nur eine Festsetzung) der Steuer erfolgt. Diese enge Auslegung wird aber offenbar dem Sinne der Bestimmung nicht gerecht, „die (nach dem Ausschußbericht B. d. A. S. 33) ein Wiederausgraben erledigter Steuerfälle auf Grund eines Wechsels der oberstgerichtlichen Rechtsprechung verhüten will.“ „Der Grund der Vorschrift trifft auch für die Steuern zu, die nur festgesetzt, aber nicht veranlagt werden“ (Becker, Bem. 6 zu § 212 A.O.). Es erscheint daher unbedenklich, unter Veranlagung nach § 212 IV A.O. eine jede Steuerfestsetzung zu verstehen, zumal die Bestimmungen der A.O. über die Rechtswirklichkeit nicht einwandsfrei gefaßt sind und auch nach dem Ausschußbericht a. a. O. nicht endgültig geklärt wurde, ob Abs. 4 sich nur auf Abs. 2 und 3 beziehen soll (M. W. Reßler, RWStG. Bem. 4 zu § 77). Auf diesen Standpunkt hat sich offenbar auch der Reichsfinanzhof gestellt, wenn er Bd. 4, 20 den § 212 IV A.O. auf die Stempelabgabe für die Vergütungen der Aufsichtsratsmitglieder im Sinne der Tr.-Nr. 9 RStG. (jetzt RWStG. Teil IV) anwendet; allerdings behandelt der Reichsfinanzhof in diesem Urteil nur die Frage des „gleichen Tatbestandes“ in § 212 IV, ohne auf dessen grundsätzliche Anwendbarkeit für den vorliegenden Fall ausdrücklich einzugehen.

Auch bei Kapitalverkehrssteuern kann mithin eine Neuveranlagung nicht auf einen Wechsel in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung gemäß § 212 IV A.O. gestützt werden. Für die Beachtung dieser Schranke ist der Begriff des „gleichen Tatbestandes“ von ausschlaggebender Bedeutung. Nach RFS. 4, 20 ist das Erfordernis des gleichen Tatbestandes für beide Urteile dann gegeben, „wenn in beiden zur Entscheidung gebrachten Fällen sowohl die Tatumstände erfüllt sind, die die eine Entscheidung zur Verneinung, wie die Tatumstände, die die andere Entscheidung zur Bejahung der Steuerpflicht geführt haben.“ RFS. 8, 270 tritt der Aufassung entgegen, daß mehrere steuerliche Rechtsvorgänge, weil sie sich aus derselben Urkunde ergeben, einen einheitlichen Steuerfall bilden.

Nach § 4 der sog. Kleinbetragsverordnung vom 3. 10. 1922/28. 2. 1923 können Nachforderungen von Steuern unterbleiben, wenn der Betrag, der nachzufordern ist, voraussichtlich das Sechsfache des Portos für einen einfachen Fernbrief nicht überschreitet, wobei mehrere Beträge, die auf Grund von Nachforderungen von demselben Steuerpflichtigen gleichzeitig eingezogen werden können, zusammenzurechnen sind.

Der Vollständigkeit halber sei schließlich noch hinzugefügt, daß bei den Kapitalverkehrssteuern, ebenso wie bei den anderen Steuern, unbeschränkt zulässig ist eine Nachveranlagung, d. h. die Nachholung einer unterbliebenen Veranlagung, die Nachforderung hinterzogener Steuern (vgl. § 76 II A.O.), die Nachholung wegen Ungewißheit unterbliebener sowie die Berichtigung vorläufiger Veranlagungen (§ 214 A.O.), schließlich die Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten (§ 74 III A.O.), alles übrigens Fälle, die das eigentliche Problem der Rechtswirklichkeit nicht berühren.

(Fortsetzung folgt.)

Fehler bei der Durchführung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn. Von Regierungsrat

Karl Ernst Becker, Hanau a. M.

(Schluß.)

II. Weitere Verstöße gegen die geltenden Vorschriften und Bestimmungen werden hinsichtlich der Abrundung und Behandlung von Kleinbeträgen gemacht. Die Frage der Abrundung ist im Laufe der Zeit verschieden geregelt gewesen. Jetzt gilt die Bestimmung in § 16 der Durchf. Best. über den Steuerabzug vom Arbeitslohn vom 20. Dezember 1923, wonach die unter Berücksichtigung des steuerfreien Lohnbetrages und nach Vornahme der Ermäßigungen einzubehaltende Steuer auf den nächsten durch fünf Reichspfennig teilbaren Betrag nach unten abzurunden ist. Es wird also nicht der vom Arbeitgeber zu zahlende oder durch Markentwertung zu verwendende Betrag abgerundet; vielmehr wird die Abrundung bei dem von dem Arbeitslohn einzubehaltenden Steuerbetrag vorgenommen. Die Abrundung kommt also dem Arbeitnehmer zugute.

Ebenso ist zugunsten des Arbeitnehmers auf gewisse Kleinbeträge verzichtet worden. Die Zahlung und Verbuchung eines kleinen Steuerbetrages verursacht die gleiche Arbeit, wie die eines großen Betrages. Je kleiner ein Betrag nicht als Steuer einbehalten werden. Solche Kleinbeträge sind jetzt bei monatlichen Lohnzahlungen 80 Pfennig Steuerbetrag ist, um so mehr Arbeit verursacht die Zahlung und Verbuchung verhältnismäßig. Deshalb sollen Klein- und bei wöchentlichen Lohnzahlungen 20 Pfennig. Für die Fälle halbmonatlicher Lohnzahlungen oder zweiwöchentlichen Lohnzahlungen ist nichts Besonderes bestimmt. Man wird hier den Kleinbetrag mit 40 Pfennig annehmen dürfen. Wenn der von dem Arbeitgeber einzubehaltende Steuerbetrag die angegebenen Beträge nicht übersteigt, darf der Arbeitgeber diese Beträge dem Arbeitnehmer nicht vom Lohne abziehen. Da auch die Abrundung auf den nächsten durch fünf Reichspfennig teilbaren Betrag nach unten zugunsten des Arbeitnehmers wirkt, werden die Bestimmungen über die Erhebung von Kleinbeträgen so zu verstehen sein, daß erst die Abrundung vorgenommen und danach geprüft wird, ob die Grenzen von 20, 40 und 80 Pfennig überschritten sind.

Während es sich in den vorhergehenden Absätzen um Kleinbeträge handelt, die überhaupt nicht erhoben werden (und deshalb vom Arbeitgeber bei der Lohnzahlung nicht abgezogen werden dürfen), ist für Kleinbeträge in anderer Höhe eine Erleichterung für den Arbeitgeber zugelassen. Zur Vermeidung von Verzugszuschlägen müssen die einbehaltenen Steuerbeträge für Lohnzahlungen in der Zeit vom 1. bis zum 10. eines Kalendermonats bis zum 15., für Lohnzahlungen in der Zeit vom 11. bis 20. eines Kalendermonats bis zum 25. dieses Kalendermonats, für Lohnzahlungen in der Zeit vom 21. bis zum Schlusse eines Kalendermonats bis zum 5. des folgenden Kalendermonats durch Abführung an die Finanzkasse oder durch Verwendung von Steuermarken dem Reiche zugeführt werden. Erleichterungen sind für die Fälle der Einzahlung oder Überweisung an die Finanzkasse vorgesehen. Wenn die in einem Kalendermonat für sämtliche bei einem Arbeitgeber beschäftigten Arbeitnehmer ordnungsmäßig einbehaltenen Steuerabzugsbeträge den Betrag von 50 Reichsmark nicht übersteigen, brauchen sie erst am 5. des folgenden Monats abgeführt zu werden. Übersteigen aber die in einer Monatsdekade einbehaltenen Steuerabzugsbeträge allein oder zusammen mit den für die vorhergehende Dekade noch nicht abgeführten Beträge 50 Reichsmark, so müssen sie zusammen mit den etwa rückständigen Beträgen an dem für diejenige Dekade maßgebenden Fälligkeitstage abgeführt

werden, in der der Betrag von 50 Reichsmark überschritten wird. Als Beispiele sind in dem Ministerialerlaß vom 21. Februar 1925 folgende Fälle behandelt:

Ein Arbeitgeber löhnt seine Arbeitnehmer wöchentlich Sonnabends.

Es sind einbehalten: am 7. März 9 RM., am 14. März 10 RM., am 21. März 9,50 RM., am 28. März 12 RM., also zusammen 40,50 RM. Dieser Betrag braucht erst am 5. April abgeführt zu werden.

Es sind einbehalten worden: am 7., 14., 21. und 28. März je 18 RM. Am 21. März hat der rüchständige Betrag 50 RM. überschritten. Gleichwohl braucht die Abführung der gesamten im März einbehaltenen Beträge (= 72 RM.) erst am 5. April (nicht am 25. März) zu erfolgen, da erst in der letzten Dekade des März der Betrag von 50 RM. überschritten worden ist.

Es sind einbehalten worden: am 7., 14., 21. und 28. März je 30 RM. Der am 7. März einbehaltene Betrag braucht am 15. März nicht abgeführt zu werden. Am 14. März hat der einbehaltene Betrag zusammen mit dem in der vorhergehenden Dekade einbehaltenen Betrag 50 RM. überschritten. Daher sind am 25. März 60 RM., am 5. April die übrigen 60 RM. abzuführen.

Es sind einbehalten worden: am 7. März 60 RM., am 14. März 50 RM., am 21. und 28. März je 40 RM. Dann sind am 15. März 60 RM. und am 5. April 130 RM. abzuführen.

III. Auf der Steuerkarte wird bei der Ausstellung die Zahl der Personen eingetragen, derentwegen eine Ermäßigung des Steuerfußes von 10 v. S. um je eins eintritt. Wenn solche Personen im Laufe des Jahres hinzukommen, erfolgt auf Antrag nachträgliche Eintragung. Erst der Vermerk auf der Steuerkarte, nicht schon das Vorhandensein dieser Person, verschafft dem Arbeitnehmer die Ermäßigung. Es wird oft die Frage aufgeworfen, wie die Rechtslage ist, wenn eine solche Person wegfällt, deren Namen auf der Steuerkarte steht. Der nächstliegende Wegfallsgrund ist der Tod. Bei einem eingetragenen mittellosen Angehörigen kann die Mittellosigkeit wegfallen. Die minderjährige zur Haushaltung des Vaters zählende Tochter tritt durch Verheiratung in die Haushaltung ihres Ehemannes über und ihr Name wird auf der Steuerkarte ihres nunmehrigen Ehemannes eingetragen. Ein bisher arbeitsloser Sohn im Alter zwischen 17 bis 21 Jahren bekommt Arbeit. Die Zahl solcher Fälle ließe sich noch vermehren.

Eine Anweisung für die Behandlung aller dieser Fälle sucht man vergeblich in der II. Steuernotverordnung und in den Durchführungsbestimmungen. Bei der ursprünglichen Regelung des Steuerabzugs (Einkommensteuergesetz 1920) waren Vorschriften hierüber nicht nötig. Denn der Steuerabzug war nur Vorauszahlung. Auch das Arbeitseinkommen wurde veranlagt. Der Arbeitnehmer konnte die in seiner Steuerkarte eingeklebten und entwerteten Steuermarken auf die von ihm zu entrichtende Einkommensteuer an Zahlungs Statt hingeben. Bei der Veranlagung wurde für die im Laufe des Jahres weggefallene Person keine Ermäßigung gewährt. Infolgedessen mußte in allen diesen Fällen nachgezahlt werden. Die Veranlagung des Arbeitseinkommens kommt für 1924 überhaupt nicht und für 1925 bis zu einer gewissen Einkommensgrenze nicht in Frage. Wenn man die Entwicklung der Besteuerung des Arbeitslohnes überblickt, kann man feststellen, daß der Arbeitnehmer fortwährend — wenn auch nur um weniges — bessergestellt worden ist. Dieses ist bewußt so gemacht worden, da die Arbeitnehmer durch die Einkommensteuer unverhältnismäßig stark belastet worden waren. Deshalb kann

man auch unbedenklich davon ausgehen, daß es absichtlich unterlassen worden ist, mindestens aber in der Richtung der Entwicklung liegt, Umstände, die nach dem für die Ausstellung der Steuerkarte maßgebenden Stichtag eintreten und bei einer Veranlagung zum Nachteil des Steuerpflichtigen wirken würden, bei der Besteuerung des Arbeitslohnes nicht zu berücksichtigen. De lege feranda muß man sich auch ganz entschieden gegen eine Vorschrift aussprechen, die eine solche Berücksichtigung dieser Umstände für jeden Fall anordnen würde. Die von den Beamten der Finanzämter zu leistende Arbeit und die Arbeitsverfümmnis der Arbeitnehmer würden außer Verhältnis stehen zu dem zu erwartenden Mehraufkommen an Einkommensteuer. Wollte man dem Arbeitnehmer beim Wegfall der genannten Personen eine Anzeigepflicht auferlegen, so würde dadurch die Steuermoral leiden, weil die Versuchung zum Verschweigen der genannten Umstände sehr groß sein würde.

Die rechtliche Möglichkeit für die Finanzämter, die Streichung einer weggefallenen Person auf der Steuerkarte vorzunehmen, besteht zweifellos. Bei der Eintragung einer Person, deren Vorhandensein eine Ermäßigung des Steuerfußes herbeiführt, handelt es sich um eine Bewilligung, die dem Arbeitnehmer eine Vergünstigung gewährt. Eine solche Bewilligung kann nach § 78 der M. grundsätzlich nicht zurückgenommen werden. Nur in Ausnahmefällen ist es möglich. Einer dieser Ausnahmefälle ist es, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für den Erlaß der Verfügung maßgebend gewesen waren. Eine solche Änderung liegt in dem Wegfall der sachlichen Voraussetzungen für die Eintragung eines Familienangehörigen usw.

Ganz Entsprechendes gilt, wenn der steuerfreie Lohnbetrag auf Antrag erhöht worden ist.

Nach dem Entwurf eines Einkommensteuergesetzes sollen die Steuerarten für einen längeren Zeitraum als ein Jahr ausgestellt werden. Änderungen des Familienstandes sollen dann jährlich nachgetragen werden. Im § 71 Abs. 2 ist dieses vorgesehen. Das Finanzamt soll hiernach den Arbeitnehmer zur Vorlage der Steuerkarte auffordern. Da jedoch eine sofortige Vorlage der Steuerkarte durch den Arbeitnehmer im Zeitpunkt des Wegfalls der die Ermäßigung verursachenden Familienangehörigen in der Praxis schwierig sein würde, ist vorgesehen, daß erst am Ende des Jahres eine Nachprüfung erfolgt, bei welchem Arbeitnehmer derartige Änderungen eingetreten sind. Die dann erfolgende Berichtigung tritt nicht vor dem 1. Januar des folgenden Kalenderjahres in Kraft und immer erst nach der Berichtigung der Steuerkarte. Eine Verpflichtung des Arbeitnehmers, den Wegfall von Familienangehörigen zur Anzeige zu bringen, ist nicht vorgesehen. Durch diese beabsichtigte Neuregelung dürfte die Anwendbarkeit des § 78 der M. hier ausgeschlossen werden. Anders da, wo es sich um die Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages handelt, wenn die Voraussetzungen hierfür nachträglich weggefallen sind.

Uebernahme der Einkommensteuer vom Arbeitslohn durch den Arbeitgeber. Von

Justizobersekretär i. R. Marquardt, Berlin-Neukölln.

In kleineren Betrieben und Haushaltungen, die besonderes Gewicht darauf legen, die Arbeitnehmer ihrem Betriebe oder Haushalt zu erhalten, herrscht häufig die Gepflogenheit, die Einkommensteuer vom vereinbarten Lohn nicht zu kürzen, oder mit anderen Worten: das Arbeitseinkommen steuerfrei zu vereinbaren. Die Einkommensteuer, die in solchen Fällen der Arbeitgeber aus eigenen Mitteln zahlt a conto der Einkommensteuer des Arbeitnehmers, ist dann

ein Teil des Einkommens des Arbeitnehmers geworden. Meistens wird die Lohnsteuer dann berechnet von dem ausgezahlten Betrage des Einkommens. Dies ist unrichtig. Die Summe des ausgezahlten Betrages und die Lohnsteuer muß immer das steuerpflichtige Einkommen ergeben, natürlich unter Berücksichtigung des einkommensteuerfreien Betrages.

Bei der angeführten Art der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens bleibt der in Form der Einkommensteuer gezahlte Teil des Lohnes oder Gehalts unberücksichtigt. Je eine Reichsmark des ausgezahlten Einkommens nach Abzug des steuerfreien Betrages entspricht bei Prozent einem steuerpflichtigen Einkommen

1	1,0101 Rm.
2	1,0204 "
3	1,0309 "
4	1,0417 "
5	1,0526 "
6	1,0639 "
7	1,0753 "
8	1,0869 "
9	1,0989 "
10	1,1111 "
20	1,25 "

Durch Multiplikation des ausgezahlten, um den steuerfreien Betrag gekürzten Einkommens mit dem steuerpflichtigen Betrage für je eine Reichsmark erhält man das der Berechnung der Steuer zugrunde zu legende Einkommen, abgerundet auf durch 5 Pfennig teilbare Beträge nach unten hin. Zu den ausgezahlten Beträgen rechnen auch die Teile der Versicherungsbeiträge, die der Arbeitnehmer zu zahlen hätte, vom Arbeitgeber aber freiwillig oder infolge Vereinbarung aus eigenen Mitteln gezahlt werden.

Hauptbetrieb, Nebenbetrieb, unselbständiger Bestandteil eines selbständigen Hauptbetriebes im Sinne des Industriebelastungsgesetzes und das Handelsgewerbe. Von Dr. Christian Gutberlet, beedigter Steuer- und Buchsachverständiger, Frankfurt a. M.

Das Merkmal „Betrieb“ ist zum leitenden Gesichtspunkt für die Umlegung der Industriebelastung geworden. Wir haben es mit einer betriebswirtschaftlichen Kategorie zu tun, was das Fehlen exakter Definitionen des „Betriebs“-Begriffes und seiner Abarten erklärlich macht, weil es, soweit ich sehe, bei der noch im ersten Entwicklungsstadium stehenden Disziplin an festfügigen Begriffen der wirtschaftlichen Beurteilung mangelt. Diese Tatsache richtet sich im Hinblick auf das Industriebelastungsgesetz hauptsächlich gegen das Handelsgewerbe und ist vornehmlich als Ursache der oft unerklärlich scheinenden Entscheidungen zur Belastung von Betrieben zu erkennen, die das Handelsgewerbe ausüben.

A. In den Durchführungsbestimmungen zum ZBG vom 28. Oktober 1924 finden wir den ersten Hinweis auf die Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenbetrieb im § 2 dessen Abs. 3 in diesem Zusammenhang besonders interessiert: „Hat der Hauptbetrieb das Bank-, Versicherungs-, Gast-, Schank- oder Beherbergungsgewerbe oder den Handel zum Gegenstand und besteht ein Nebenbetrieb der für sich allein zu den belasteten Betrieben gehören würde, so ist der ganze Betrieb belastet.“ Wir nehmen zunächst Notiz von der Tatsache der Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenbetrieb über das „Wie“ über die Merkmale der einzelnen Betriebsarten geben die Erlasse III D 9400 und 12200 Auf-

schluß. Der Begriff „Hauptbetrieb“ ist nicht scharf umrissen worden, es läßt sich aber aus den Ausführungen über die übrigen Betriebsarten ersehen, was den Begriff „Hauptbetrieb“ charakterisiert, was die Betriebseinheit überhaupt ausmacht. Selbständige wirtschaftliche Zweckbestimmung in bezug auf den Gegenstand des Unternehmens und völlige Unabhängigkeit i. e. S. von anderen Unternehmen bezügl. materieller Belange bilden die Integration der Betriebseinheit. Diese entscheidenden Merkmale sind aufzuzeigen, wenn es sich um die Frage Einheit oder Mehrheit von Betrieben handelt, die besonders bei der Annahme nur eines Unternehmers akut geworden ist. Gegebenenfalls dürfte, unter Beachtung der oben fixierten Kennzeichen, eine letzte zusammenfassende Hauptbuch-Führung getrennter Buchhaltungen ebenso sehr für die Betriebseinheit, wie ungleiche Gegenstände (im handelsrechtl. Sinne) der einzelnen Unternehmen dagegen sprechen. (Um jedem Mißverständnis vorzubeugen, möchte ich betonen, daß ich nur von einem Hauptbetrieb im Gegensatz zu mehreren Hauptbetrieben abhandle.) Der Begriff „Hauptbetrieb“ wäre m. E. etwa so zu formulieren: Ein Betrieb ist die auf Sachgüterherrschaft gegründete Macht der Zusammenfassung von Produktions-Mitteln und -Faktoren als einer wirtschaftlich selbständigen und unabhängigen Organisation unter das ökonomische Prinzip in der Hand eines Rechtssubjekts.

B. Hieraus folgt, daß eine wirtschaftlich nicht selbständige und abhängige Organisation den übrigen Betriebsarten zuzuzählen ist, von denen zunächst der „Nebenbetrieb“ mit seinen charakteristischen Merkmalen umschrieben werden soll. Ein „Nebenbetrieb“ ist dann nie gegeben, wenn ihm andere Rechtssubjekte übergeordnet sind wie dem Hauptbetrieb. „Daher kann niemals von einem Nebenbetrieb gesprochen werden, wenn z. B. Unternehmer des einen Betriebes eine G. m. b. H., Unternehmer des anderen Betriebes eine andere G. m. b. H., mag sie sich auch aus denselben Personen zusammensetzen, oder eine Aktiengesellschaft ist, oder wenn der Unternehmer des einen Betriebes eine Einzelperson, Unternehmer des anderen Betriebes aber eine offene Handelsgesellschaft mit noch anderen Gesellschaftern als dem Unternehmer des einen Betriebes ist.“ (Erlaß III D 9400.) — Das Eigenartige des „Nebenbetriebes“ besteht darin, daß er die aus einem andern Betrieb erwachsenden Bedürfnisse befriedigt; er hat also die Aufgabe, den Zwecken eines anderen Betriebes zu dienen, wodurch das Merkmal der eigen-gegebenen wirtschaftlichen Zweckbestimmung, das dem „Hauptbetriebs“-Begriff immanent ist, erlischt und das der derivativen in Erscheinung tritt. Im Hauptbetrieb findet der Nebenbetrieb seine Stütze, obwohl ihm „eine gewisse Selbständigkeit der Organisation, eigene Buchführung, ein eigener Geschäftskreis von nicht ganz unerheblichem Umfange, der seiner Art nach den Gegenstand eines selbständigen Unternehmens bilden könnte“, auszuzeichnen vermögen. — Für die praktische Entscheidung der Frage, ob ein Nebenbetrieb gegeben ist, wird empfohlen, den Wert des in den Nebenbetrieb investierten Kapitals in Relation zu dem Wert des gesamten Betriebsvermögens zu setzen, wobei mehr als 10 v. H. des Gesamtwertes, die auf den Wert des Nebenbetriebes entfallen, für die Eigenschaft als Nebenbetrieb plädieren. So sollen wir bei 50 000 Mark Geschäftsvermögen eines Handelsbetriebes mit über 5000 Mark bei 500 000 Mark erst mit über 50 000 Mark in zu belastenden Betrieb investiertem Kapital zur Gesamtbelastung des Betriebes kommen; dem Umsatz wird in dem Erlaß III D 12 200 nur die Bedeutung eines untergeordneten Hilfsmittels beigelegt. Diese Lösung kann m. E. keineswegs vom Standpunkt der mittleren Handelsbetriebe im Hinblick auf das Belastungsergebnis, das nach obigem Beispiel den einen

Betrieb bereits bei über 5000 Mark, den anderen erst bei über 50 000 Mark einschließt, als befriedigend anerkannt werden, vielmehr sei ausgleichshalber zunächst eine Freigrenze von 10 000 Mark gefordert, bei deren Überschreitung durch den im Nebenbetrieb investierten Kapitalwert — unter den oben genannten Voraussetzungen — erst die Belastungspflicht des Gesamtunternehmens erwächst.

C. Ein „unselbständiger Bestandteil“ eines Hauptbetriebes dürfte als vorliegend zu erachten sein, wenn bei der betreffenden Betriebsart weder eine gewisse Selbstständigkeit der Organisation noch ein eigener „Geschäftskreis von nicht ganz unerheblichem Umfange“ zu konstatieren sind, sondern diese Stelle untergeordnete Funktionen des Hauptbetriebes verrichtet, ihr also eine bloße Hilfsstätigkeit obliegt (wie z. B. „Be- oder Verarbeitung im Rahmen eines Handelsbetriebs“). In Anlehnung an die unter B gemachten Ausführungen ist die Feststellung eines „unselbständigen Bestandteils“ eines Hauptbetriebes dann zu machen, wenn der Wert des in dem in Frage stehenden Betriebszweig investierten Kapitals unter 10 v. H. des Gesamtwertes der Unternehmung liegt. Ein Beispiel für die Belastungsfreiheit eines Handelsbetriebes unter obiger Voraussetzung sei gegeben: Eine Staffeegroßhandlung, die ihre Umsätze in Rohkaffee ballenweise tätigt, hat in ihrem Betrieb einen Röstler aufgestellt, um zeitweilig einigen Kunden mit gebranntem Kaffee auszuhelfen. Die hierzu notwendigen Arbeiten werden in etwa 3—4 Stunden pro Woche von einem Ragerarbeiter miterledigt. Der Wert des Röstlers beziffert sich auf etwa 0,5 v. H. des Geschäftsvermögens, der aus der Rösterei resultierende Umsatz auf 0,7 v. H. des Gesamtumsatzes. Mit Rücksicht auf den Inhalt des Erlasses III D 12 200 sei noch bemerkt, daß die Unternehmung ein Jahrhundert überstanden hat. Die Situation ist klar: dieser Handelsbetrieb ist der Industriebelastung nicht zu unterwerfen! Das Finanzamt hat einen gegenteiligen Standpunkt eingenommen!

D. Der Erlaß III D 12 200 erhebt die Satzungen zum Kriterium der Belastungs-Pflicht oder -Freiheit, welche Tatsache m. E. die Zweifelsfragen des FVG. und erfahrungsgemäß die irrtümlich erteilten Belastungsbescheide um einige vermehrt hat. „Wenn eine Erwerbsgesellschaft nach ihren Satzungen neben einem belastungsfreien Gewerbe einen industriellen Betrieb oder ein die Belastung begründendes Gewerbe zum Gegenstand des Unternehmens hat, so kann im allgemeinen angenommen werden, daß die Gesellschaft den industriellen Betrieb oder das die Belastung begründende Gewerbe auch tatsächlich ausübt und deshalb mit ihrem gesamten Betriebsvermögen der Industriebelastung unterliegt.“ Unter dem Begriff „Betrieb“ oder seinem Synonymon im steuerrechtlichen Sinne ist jedenfalls niemals ein unselbständiger Bestandteil des Hauptbetriebes zu verstehen. Die Belastung einer Erwerbsgesellschaft auf Grund ihrer Satzungen ist m. E. nur dann zu rechtfertigen, wenn entweder ein belastungsfähiger Nebenbetrieb tatsächlich besteht oder der Satzungs Zweck eine normale Entwicklung dieser Betriebsart bis zu dem notwendigen Ausmaß des Nebenbetriebes nach den Verhältnissen des Vermögenssteuerstichtages verspricht. Wird also der Nachweis eines nicht-belastungsfähigen „Betriebes“ für die Gegenwart und Zukunft erbracht so bleiben die Satzungen ausgeschaltet. „Anderß bei Gesellschaften, die erst in den Kriegsjahren oder Nachkriegsjahren gegründet worden sind. Bei diesen wird der Nachweis verlangt werden müssen, daß nach der Entwicklung, die das Unternehmen genommen hat, die Ausführung des die Belastung begründenden Satzungs Zweckes auch für die Zukunft ausgeschlossen ist.“ Der hier aus dem Erlaß III D 12 200 zitierte zweite Satz ist nicht selten völlig außer acht gelassen worden. Aus dem

vergangenen Jahrhundert datierende offene Handelsgesellschaften wurden während der Inflationsjahre in U.-G. oder G. m. b. H. zum Zwecke der Risikobeschränkung ohne tatsächliche Änderung des Gegenstandes der Unternehmung umgewandelt, wenn auch in der Satzung ein Passus derart entstand, daß man in den Geschäftskreis eine be- oder verarbeitende Tätigkeit — lediglich auf dem Papier — einbezog. Diese Tatsache allein hätte niemals zum Vorwand der Industriebelastungspflicht gemacht werden dürfen, da der beschriebene Text des Erlasses m. E. einen solchen Zweck (§ 4 U.D.) nicht verfolgt. — Geradezu absurd erscheint der Versuch, den Begriff der „Be- oder Verarbeitung“ für das Industriebelastungsgesetz willkürlich noch enger zu interpretieren als das Umsatzsteuerrecht beispielsweise bezügl. des Mischens ausländischer Teesorten, was nicht als Be- oder Verarbeitung aufzufassen ist.

Zusammenfassend läßt sich m. E. sagen, daß der Kreis der Belasteten durch die Exekutive viel weiter gezogen wurde als dem Sinne des FVG. entspricht, welche Tatsache nicht im Interesse des Staates liegt.

Erweiterung des Kreises der steuerfreien Ausfuhrgeschäfte. Von Regierungsrat Dr. Kurt Ball, Berlin.

Durch eine „Verordnung über Befreiung von Umsätzen in das Ausland von der Umsatzsteuer vom 25. Mai 1925 (RGVL. Teil I S. 74) hat der Herr Reichsminister der Finanzen auf Grund des § 108 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung mit Zustimmung des Reichsrates die Lieferung an den inländischen Spediteur eines ausländischen Erwerbers der Lieferung in das Ausland gleichgestellt. Hierdurch werden — und zwar mit Rückwirkung vom 1. Januar 1925 — derartige Lieferungen von der Umsatzsteuer befreit.

Eine derartige Verordnung war bereits im Anfang dieses Jahres in Aussicht genommen, und da mit der Zustimmung des Reichsrates gerechnet werden konnte, so hatte der Minister die Finanzämter schon Ende Februar angewiesen, die Befreiungsvorschriften in der Praxis anzuwenden. Die Bedeutung und der Inhalt der damals in Aussicht genommenen, jetzt erlassenen Verordnung sind in dem Aufsatz „Ausfuhr und Umsatzsteuer“ im Aprilheft der DStZtg., Sp. 407, behandelt und es kann darauf verwiesen werden. Das Ergebnis der Verordnung ist, daß in Zukunft inländische Spediteure, die im Auftrage von Ausländern Waren in Deutschland vom Fabrikanten oder Großhändler übernehmen und in das Ausland versenden, hinsichtlich der Umsatzsteuer nicht schlechter gestellt werden als ausländische Spediteure, die die Waren erst im Auslande übernehmen, während bisher bei Lieferung an den inländischen Spediteur der Lieferer Umsatzsteuer zu zahlen hatte und deshalb die Ausschaltung des inländischen Spediteurs unter dem Gesichtspunkt der Kostenersparung zur Folge haben mußte.

Im Anschluß an den genannten Aufsatz sei hier jedoch eine Zweifelsfrage erörtert. Es kann zweifelhaft sein, ob die Vergünstigung nur für den Spediteur im Sinne des Handelsgesetzbuches gilt (HGB. § 407: „Spediteur ist, wer es gewerbsmäßig übernimmt, Gütersendungen durch Frachtführer oder durch Verfrachter von Seeschiffen für Rechnung eines anderen (des Versenders) in eigenem Namen zu besorgen“ oder ob hier ein weiterer Begriff des Spediteurs zugrunde zu legen ist. U. E. entspricht es dem wirtschaftlichen Zwecke der Vorschrift, die Befreiung überall da anzuwenden, wo die handelsrechtlichen Vorschriften über das Speditionsgeschäft

Anwendung finden, also sowohl beim eigentlichen Spediteur (der auch befugt ist, die Beförderung der Güter selbst auszuführen, vgl. HGB. § 412) wie auch in dem Falle, daß ein Kaufmann, der nicht Spediteur ist, im Betrieb seines Handelsgewerbes eine Güterversendung durch Frachtführer oder Verfrachter für Rechnung eines anderen übernimmt (vgl. HGB. § 415). Dagegen dürfte bei einmaliger oder gelegentlicher Übernahme einer gleichen Tätigkeit durch eine Privatperson die Befreiungsvorschrift nicht anzuwenden sein. Denn mag auch bei der Vergünstigung für den inländischen Spediteur der Ton mehr auf dem ersten als auf dem letzten Worte liegen und die letztere Bezeichnung mehr die Art der Tätigkeit bezeichnen, so zwang u. E. doch schon die weitere Regelung dazu, die Vergünstigung auf Kaufleute zu beschränken. Denn der Spediteur hat dem Lieferer die tatsächliche Versendung ins Ausland zu bestätigen, und diese Bestätigung gilt als Unterlage für die Befreiung bzw. den Vergünstigungsanspruch. Das hat aber nur dann einen Sinn, wenn sie von einem Kaufmann abgegeben ist, dessen Betrieb selbst die Möglichkeit einer steuerlichen Nachprüfung gewährt.

Streitfragen zum Steuerrecht der Lebensversicherungsvereine auf Gegenseitigkeit.

Von Rechtsanwalt Dr. Joh. Hein, Syndikus und Volkswirt R. D. V., Berlin.

Die Lebensversicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, ihre Organisation und ihre wirtschaftliche Zweckbestimmung, vor allem aber auch ihr Steuerrecht sind weiten Kreisen, nicht nur den Fachjuristen und Volkswirten, verhältnismäßig unbekannt. Diese an sich unbestreitbare Tatsache ist in den Verhältnissen ohne weiteres begründet. Für das Lebensversicherungsgeschäft und ihre verschiedenen Zweige kommen nämlich gemäß § 6 Abs. 2 des Gesetzes über die privaten Versicherungsunternehmen vom 12. Mai 1901 (RGBl. S. 139 ff.) in der Fassung der Novelle v. 19. 7. 1923 (RGBl. 1923 S. 684 ff.) überhaupt nur außer den Aktiengesellschaften die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit in Frage. Nun ist die Zahl der Lebensversicherungs-Aktiengesellschaften die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit in Frage. Nun ist die Zahl der Lebensversicherungs-Aktiengesellschaften gegenüber derjenigen der Gegenseitigkeitsvereine im Versicherungswesen verhältnismäßig eine große. Die Gründe hierfür brauchen an dieser Stelle nicht untersucht zu werden; wir müssen vielmehr mit diesem Zahlenverhältnis als einer feststehenden Tatsache rechnen. Hierauf ist es in erster Linie zurückzuführen, daß die Struktur der Gegenseitigkeitsvereine verhältnismäßig noch recht unbekannt ist. Lediglich zur Vollständigkeit sei nebenher erwähnt, daß es außer den beiden obengenannten Kategorien von Personenvereinigungen noch eine ganze Reihe von sogenannten gemischten Organisationsformen gibt, bei denen entweder die typischen Charakterzüge der Aktiengesellschaft, oder diejenigen des Gegenseitigkeitsvereines vermischt mit den Merkmalen der anderen Organisationsform vorkommen. Ein Hauptbeispiel hierfür sind solche Gegenseitigkeitsvereine, welche nicht nur ihre Mitglieder, sondern andere Personen als diese gegen eine feste Prämie ohne Nachschußpflicht versichern.

Zum Verständnis der weiterhin folgenden steuerrechtlichen Untersuchungen muß vorerst eine Klarheit über Wesen und wirtschaftliche Zweckbestimmung des Haupttypus, des sogenannten reinen Gegenseitigkeitsvereines, geschaffen werden. Rechtsgrundlage hierfür sind die §§ 15 ff. des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG.). Danach ist folgendes festzustellen:

Nach deutschem Recht ist ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit eine mit Rechtsfähigkeit ausgestattete pri-

vate Personenvereinigung mit regelmäßig nicht geschlossener Mitgliederzahl und mit dem Zweck der Befriedigung eines Versicherungsbedürfnisses unter den Mitgliedern, welche in einem Versicherungsverhältnis zum Verein stehen müssen. Die Gesellschafter und der Versicherungsnehmer sind hier also identisch. Gewinn oder Verlust der Gesamtheit ist auch Gewinn oder Verlust des Einzelnen. Die Organe des Versicherungsvereines a. G., welcher im übrigen in seinem Aufbau auf einer Satzung beruht, entsprechen im wesentlichen denjenigen der Aktiengesellschaft. Kontrollorgan ist der Aufsichtsrat. Der Generalversammlung bei der Aktiengesellschaft entspricht beim Versicherungsverein die Mitgliederversammlung als „Oberstes Organ“. Außerdem hat der Versicherungsverein a. G. nach herrschendem deutschen Recht juristische Persönlichkeit, also Rechtsfähigkeit. Endlich, so schreibt das Gesetz weiter vor, dürfen die Beiträge der Mitglieder und die Leistungen des Vereines an die Mitglieder bei gleichen Voraussetzungen nur nach gleichen Grundsätzen bemessen sein. Aus vorstehendem dürfte hervorgehen, daß das Unternehmen eines Gegenseitigkeitsvereines zwar wirtschaftlicher Natur ist und eine wirtschaftliche Zweckbestimmung hat, daß er aber keine Erwerbsgesellschaft und somit auch kein Erwerbsunternehmen im Sinne der einschlägigen Vorschriften des Handelsrechts, des Gewerberechts und des Steuerrechts ist.

Mit dieser den nachstehenden Untersuchungen vorweg genommenen Feststellung sind wir dem Kernpunkt des Fragenkomplexes nahegerückt. Die Entwicklung der Grundsätze des Steuerrechts der Lebensversicherungsvereine a. G. hängt ganz eng mit der Stellungnahme zusammen, welche man zu dem Problem, ob gewerbliches Unternehmen bzw. Erwerbsgesellschaft, oder nicht, einnimmt. Von diesem Grundgedanken ausgehend, gewinnen wir ein Gesamtbild mit nachstehenden Einzelheiten:

1. Nach § 16 VAG. finden die in betreff der Kaufleute im ersten und dritten Buche des Handelsgesetzbuches gegebenen Vorschriften (mit Ausnahme der §§ 1—7) auf Versicherungsvereine a. G. entsprechende Anwendung, soweit dieses Gesetz nicht ein Anderes bestimmt. Dieser Rechtsatz ist feststehendes Recht. Streitfragen bestehen nur bezüglich der Tragweite dieser generellen Bestimmung auf die steuerrechtlichen Probleme im einzelnen. Die Anwendbarkeit des vorgenannten Komplexes grundlegender handelsrechtlicher Vorschriften auf Versicherungsvereine a. G. ist darauf zurückzuführen, daß der Geschäftsbetrieb des sogenannten großen Gegenseitigkeitsvereines (im Gegensatz zu dem sogenannten kleinen Verein gem. § 53 VAG.) sich in den gleichen Formen zu vollziehen und nach denselben wirtschaftlichen Zielen hin zu bewegen pflegt, wie derjenige der Handelsgesellschaften. Aber er ist und bleibt lediglich ein Verein, dessen Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 22 des HGB. gerichtet ist, nicht aber auf Erzielung von Gewinn. Der Gegenseitigkeitsverein ist daher auch nicht Kaufmann (§ 16 VAG.) und kann es seiner inneren Natur nach auch nicht sein, weil er, wie bemerkt, keinen Gewinn erstrebt. Ein Lebensversicherungsverein a. G. ist sonach kein Erwerbsunternehmen und auch keine Erwerbsgesellschaft.

2. Man sollte eigentlich annehmen, daß bei dieser klaren Rechtslage die steuerlichen Rechte und Pflichten der Versicherungsvereine a. G. gleichfalls scharf umrissen und sowohl im Schrifttum wie in der Praxis unbestritten seien. Dies ist jedoch keineswegs der Fall. Als Grund hierfür ist nicht etwa die Tatsache der Flüchtigkeit der steuerlichen Gesetzgebung in der Nachkriegszeit und die sie bedingenden unübersehbaren und sich manchmal überstürzenden wirtschaftlichen Verhältnisse anzusehen. Der Grund für diese Erschei-

nung liegt nach meiner Ansicht viel tiefer. Er ist darin zu suchen, daß man es bisher offenbar versäumt hat, die Grundzüge und Richtlinien des formalen Privatversicherungsrechtes des Versicherungsaufsichtsgesetzes in die allgemeinen Steuerrechtsnormen und die einzelnen Steuergesetze systematisch hineinzuarbeiten und miteinander in restlosen Einklang zu bringen.

3. In dieser Unübersichtlichkeit und Unklarheit der Probleme ist als erfreuliches Moment lediglich die Regelung der Körperschaftssteuerpflicht der Versicherungsvereine a. G. zu verbuchen; allerdings mit einer wesentlichen Einschränkung. Diese klare gesetzliche Regelung besteht nur hinsichtlich der oben kurz geschilderten sogenannten reinen Gegenseitigkeitsvereine; sie besteht also keineswegs auch bezüglich der gemischten Vereine. Die Rechtslage ergibt sich zweifelsfrei aus § 4 des neuen Körperschaftssteuergesetzes vom 30. März 1920 (RGBl. S. 393) in der Fassung der Novelle vom 8. 4. 1922 (RGBl. I S. 351) und der Zweiten Steuer-Notverordnung. Danach beschränkt sich bei den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit die Steuerpflicht auf die Einkünfte aus Grundbesitz, Kapitalvermögen und Gewerbebetrieb. Der Gesetzgeber geht aber an dieser Stelle noch weiter. Er begnügt sich nicht mit dieser Fixierung, sondern regelt auch die näheren Voraussetzungen für das Bestehen oder Nichtbestehen eines solchen Gewerbebetriebes. Im § 4 a. a. D. heißt es nämlich wörtlich weiter (und zwar im Abs. 1 S. 1 daselbst), daß ein Gewerbebetrieb im Sinne dieser Vorschrift nicht vorliegt bei den Versicherungsvereinen a. G., soweit sie nur Mitglieder versichern, also wie wir oben bereits festgestellt haben, bei den sogenannten reinen Gegenseitigkeitsvereinen. Mit dieser Rechtslage steht absolut im Einklange der § 11 des Körperschaftssteuergesetzes und die daselbst im Abs. 3 gegebene Begriffsbestimmung der sogenannten Erwerbsgesellschaften. Der Gesetzgeber hat nämlich bei reinen Versicherungsvereinen, die also nur Mitglieder versichern, mit Recht das Vorliegen eines Gewerbebetriebes verneint. Bei ihnen kommen als steuerbares Einkommen nur die Einkünfte aus etwaigem Grundbesitz oder aus Kapitalvermögen in Betracht, soweit sie nicht durch Verluste aus dem Versicherungsbetriebe aufgezehrt sind. Genau im Zusammenhange hiermit ist in dem § 11 zweifelsfrei gesagt, daß die Versicherungsvereine a. G. nach Maßgabe des Gesetzes über die privaten Versicherungsunternehmungen Nichterwerbsgesellschaften und daher auch nur, wie oben bemerkt, ganz beschränkt steuerpflichtig sind. Diese Regelung gilt, was ausdrücklich noch hervorgehoben werden mag, sowohl für die eingetragenen wie für die sogenannten kleinen Vereine gemäß § 53 VAB. Nicht dagegen kommt dieses Steuerprivileg den Versicherungs-Aktiengesellschaften zugute. Diese fallen unbestritten nach den Beschlüssen des 11. Ausschusses bei der Beratung des Körperschaftssteuergesetzes im Reichstage unter die Erwerbsgesellschaften; sie sind daher auch in vollem Umfange Körperschaftssteuerpflichtig.

4. Ein ganz anderes, wesentlich unklarerer und buntschwedigeres Bild bietet die Rechtslage hinsichtlich des Gewerbesteuerrechts und Umsatzsteuerrechts der Gegenseitigkeitsvereine. Es handelt sich hier in erster Linie um Festlegung der Begriffe Gemeinnützigkeit und Gewerbebetrieb. Beide Begriffe werden einander gegenübergestellt, und man ist in der Rechtsprechung, insbesondere des Oberverwaltungsgerichts und des Reichsfinanzhofes, auch im allgemeinen zu brauchbaren Richtlinien gelangt. Gleichwohl bestehen noch Zweifelsfragen genug, so daß insbesondere auch die mit der Veranlagung zur Gewerbesteuer befaßten Finanz- und Steuerämter in der Anwendung des Begriffes „Gewerbebetrieb“ bzw. „gemeinnütziges Unternehmen“ nicht immer mit der erforderlichen Konsequenz verfahren. Am klarsten

ist noch die Rechtslage, wenn man sie nach rein gewerkerrechtlichen Erwägungen überprüft. Nach § 1 Abs. 1 der Reichsgewerbeordnung ist der Betrieb eines Gewerbes jedermann gestattet, soweit nicht durch das Gesetz selbst Ausnahmen oder Beschränkungen vorgeschrieben oder zugelassen sind. In dieser Richtung bewegt sich auch die Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts in Preußen. Dieses hat unter Zugrundelegung des obenangegebenen Rechtsatzes auch den steuerlichen Gewerbebegriff selbstständig entwickelt. Die erste vollständige Definition liefert seine Entscheidung vom 5. Mai 1898. (Veröffentlicht in der Sammlung der Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts in Steuerfällen Band 7 Seite 418).“ Danach gilt als Gewerke im Sinne des Gewerbesteuergesetzes jede mit der Absicht auf Gewinnerzielung unternommene, selbständige, berufsmäßige und erlaubte Tätigkeit, welche sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Es genügen also keineswegs diejenigen objektiven Merkmale, welche eine Tätigkeit als Gewerbebetrieb im gewerkepolizeilichen Sinne erscheinen lassen, sondern es muß für den gewerbesteuerlichen Gewerbebegriff als wesentlich entscheidendes subjektives Merkmal der Gewinnzweck hinzutreten, also die Absicht des Unternehmers, aus dem Betriebe, aus der Tätigkeit, die den Gegenstand des Unternehmens bildet, Gewinn zu ziehen.“

Außerordentlich umfangreich ist die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes zu dem Begriff „Gemeinnützigkeit“. Dieser Begriff ist regelmäßig von Bedeutung für die Frage, ob eine juristische oder physische Person, die an sich bei normalem Tatbestande ein Steuerschuldner im Sinne der allgemeinen Lehren des Steuerrechts wäre, es ausnahmsweise aus dem besonderen Grunde des Einzelfalles und unter dem Gesichtspunkte der sogenannten Steuerbefreiung es nicht ist. Dem Steuergläubiger steht es nämlich grundsätzlich frei, welche an sich steuerlich rechtsfähigen Personen, welche seiner Steuergewalt an sich unterworfen sind, er als Steuerschuldner in Anspruch nehmen will. Gleichwohl aber kann es unter Umständen in seinem eigenen Interesse liegen, bestimmte Personengruppen von der Abgabepflicht auszunehmen, sei es, daß die Entrichtung der Steuern sowie deren Erhebung nur unnötige Verwaltungskosten verursachen würde, weil die jeweiligen Beträge aus einer Kasse des Steuergläubigers in eine andere fließen, oder sei es, daß es sich um Steuerpflichtige handelt, deren wirtschaftliche Schwächung infolge der Steuerpflicht dem Gläubiger einen größeren Nachteil bringen würde, als wenn er auf die steuerliche Erfassung dieser Personen Verzicht leisten würde, oder endlich, daß die Steuererhebung Personen treffen würde, die der Steuergläubiger deshalb einer Abgabe nicht unterwerfen will, weil er glaubt, sie aus sozialen und wirtschaftlichen Gründen schonen zu müssen. Die Gesetzestechnik des Steuerrechts gewährt als wirksames Mittel zur Durchführung derartigen Bestrebungen die bereits oben genannte persönliche Steuerbefreiung. Diese ist eine Norm, welche anordnet, wenn der Tatbestand durch eine der nachstehend bezeichneten Personenkategorien verwirklicht ist, so soll ausnahmsweise die Rechtsfolge der Tatbestandverwirklichung, nämlich die Steuerpflicht, nicht eintreten. Von diesen Personenkategorien hinsichtlich persönlicher Steuerbefreiung seien nur die wichtigste und die hier interessierende hervorgehoben: Es ist dies die Steuerbefreiung von Unternehmen, deren Betätigung der Steuergläubiger in sozialem und wirtschaftlichem Interesse für so wichtig hält, daß er sie durch die Besteuerung in den Möglichkeiten ihrer Auswirkung nicht beeinträchtigen will. Auf diesen grundlegenden Gesichtspunkt ist es zurückzuführen, daß in erster Linie Unternehmungen mit ausschließlich mildtätigen wohltätigen oder gemeinnützigen Zwecken persönliche Steuerfreiheit

genießen (vgl. hierzu Körperschaftsteuergesetz § 2^o, Erbschaftsteuergesetz § 21¹⁰, Grunderwerbsteuergesetz § 21², Kapitalertragsteuergesetz § 3^b, Umsatzsteuergesetz § 3², Kapitalverkehrsteuergesetz § 4 c). Aus diesen Gründen haben auch anerkannte Rechtslehrer des Steuerrechts, wie z. B. Professor Senfel in seinem System des Steuerrechts S. 56 ff. die Anschauung vertreten, daß auch Versicherungsvereine a. G. das Privileg der persönlichen Steuerbefreiung für sich in Anspruch zu nehmen hätten. Diese Auffassung wird wesentlich unterstützt durch die außerordentlich umfangreiche Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, vor allem zu § 3^b des Kapitalertragsteuergesetzes und zu § 3² des Umsatzsteuergesetzes. Danach liegt Gemeinnützigkeit nur vor bei beabsichtigter Förderung der Allgemeinheit, d. h. eines Kreises von Personen, die nicht nur durch beschränkte Sonderinteressen verbunden sind. In derselben Richtung bewegt sich das Schrifttum zu § 1 der Reichsgewerbeordnung bei der Erörterung der Frage, was unter dem Betriebe eines Gewerbes zu verstehen ist. Auch hier hat die Rechtslehre konsequent die Anschauung vertreten, daß nicht unter die Gewerbeordnung, also auch nicht unter den Begriff „Gewerbebetrieb“ im Sinne seiner einschlägigen Bestimmungen alle Veranstaltungen zu rein gemeinnützigen und anderen idealen Zwecken fallen. Auch hiernach sind diejenigen Veranstaltungen als gemeinnützig anzusehen, welche wesentlich öffentliche und soziale Aufgaben zu erfüllen haben, und welche ferner nicht durch ihre Einnahmen zur Gewinnung von Überschüssen bestimmt sind. Da es sich jedoch im Einzelfalle inmerhin oft um recht schwierige Entscheidungen handelt, so empfiehlt es sich unter allen Umständen, zwecks Klarstellung den Antrag auf Anerkennung des gemeinnützigen Unternehmens zu stellen, dem dann bei Vorliegen der vorgenannten Voraussetzungen stattzugeben wäre.

5. Anwendung des vorstehenden Untersuchungsergebnisses auf das Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerrecht der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit.

Von der Rechtslage, wie sie sich im Körperschaftsteuerrecht entwickelt hat, kann an dieser Stelle abgesehen werden, da diese Frage bereits oben unter Ziffer 3 erörtert und geklärt ist. Was dagegen das Gewerbesteuerrecht und das Umsatzsteuerrecht anbetrifft, so sind bis heute die zuständigen Steuer- und Finanzämter fortgesetzt dazu übergegangen, auch Versicherungsvereine a. G. zur Gewerbesteuer und Umsatzsteuer heranzuziehen. So sind beispielsweise einm großen Lebensversicherungsgegenseitigkeitsvereine und seinen zahlreichen Geschäftsstellen im Reiche schriftliche Aufforderungen zugegangen mit der Auflage, ihren Betrieb als Gewerbebetrieb anzumelden und ferner einen Fragenbogen mit festbegrenztem Inhalt auszufüllen und wieder einzureichen zwecks Veranlagung zur Gewerbe- und Umsatzsteuer.

Dieses Verlangen ist durch die gesetzlichen Bestimmungen nicht gerechtfertigt. Voranzustellen ist, daß ein Versicherungsverein a. G. wie auch eine Versicherungsgesellschaft den Mitgliedern bzw. Versicherungsnehmern grundsätzlich einen einklagbaren Rechtsanspruch auf die Versicherungsleistungen nach Maßgabe der Versicherungsbedingungen und des Versicherungsvertragsgesetzes sowie der Satzungen (Gesellschaftsvertrages) gewährt. Dies ist ein wesentlicher Punkt, der im allgemeinen von den Steuerpraktikern während er den Praktikern und Rechtslehrern des Versicherungsrechts geläufig zu sein pflegt. Jeder Verein, jede Kasse oder jede sonstige Vereinigung, die einen derartigen Rechtsanspruch nicht gewährt, ist im Grunde genommen nichts anderes, als eine gewöhnliche Sterbekasse mit Umlageverfahren. Zur Klarstellung sei ausdrücklich bemerkt, daß diese und ähnliche Institutionen aus dieser Erörterung vollkommen auszuschneiden haben. Die Gegenseitigkeitsvereine gewähren aber nicht nur ihren Mit-

gliedern einen Rechtsanspruch, sondern deren Leistungen dienen auch im allgemeinen gemeinnützigen Zwecken. So gibt es beispielsweise Gegenseitigkeitsvereine, die die Bestattungskostenversicherung ausschließlich oder verbunden mit Bargeldversicherungen betreiben. Hier treten neben steuerlichen Gesichtspunkten auch bereits soziale, ethische und allgemein volkswirtschaftliche Erwägungen deutlich erkennbar hervor. Infolge der Inflation und ihrer drückenden wirtschaftlichen Nachwirkungen waren große Teile des Mittelstandes, wie überhaupt der kulturellen Schichten der deutschen Bevölkerung völlig verarmt. Die Renten und Beihilfen der öffentlichen Sozialversicherung aus Anlaß eines Sterbefalles wie auch die Renten der allgemeinen Kriegsfürsorge (Kriegshinterbliebenenversorgung, Kriegseltern- und Kriegswitwengeld) waren regelmäßig vollkommen unzureichend. Die weitere Folge hierbon war, daß diesen Kreisen die Herbeiführung einer würdigen und pietätvollen Bestattung aus eigenen paraten Mitteln schlechterdings unmöglich war. Wenn unter diesen Umständen die deutschen Versicherungsvereine a. G. alsbald dazu übergingen, auch die Versicherung der Kosten der Bestattung bzw. des Sterbegeldes in ihr Arbeitsprogramm aufzunehmen, so war dies eine Maßregel, die ebenso volkswirtschaftlich und ethisch absolut gerechtfertigt wie durch die Verhältnisse selbst ohne weiteres geboten war. Man kann ruhig die Behauptung aufstellen, daß mit diesen Bestrebungen arbeitende Gegenseitigkeitsvereine weder die Interessen bestimmter Bevölkerungskreise oder besonderer Berufs- oder Standesgruppen vertreten, noch daß sie irgendwelchen politischen oder konfessionellen Sonderwünschen dienlich sind. Sie dienen lediglich den Interessen der Allgemeinheit; sind somit gemeinnützige Unternehmungen.

6. Daß vorstehenderleitend in jeder Hinsicht zutreffend ist, soll in nachstehendem an Hand der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes sowie der Satzungen und Versicherungsbedingungen eines dem Verfasser dieser Zeilen bekannten Versicherungsvereines a. G. noch des näheren nachgewiesen werden.

Wenn man beispielsweise die Satzungen eines großen Versicherungsvereines A.-G. sowie die von ihm herausgegebenen Versicherungsbedingungen für die Sterbegeldversicherung (Bestattungskostenversicherung) herausgreift, so ist ein starkes Hervortreten eines sozialen und gemeinnützigen Momentes sofort deutlich erkennbar. Es heißt darin u. a., daß der Verein die Gewähr dafür übernimmt, daß das die Bestattung übernehmende Institut in wirklich würdiger und pietätvoller Weise den Bestattungsauftrag ausführt. Nur solide und absolut einwandfreie Beerdigungsunternehmungen sind dem Vereine angegliedert. Das im Einzelfalle in Frage kommende Bestattungsinstitut hat die tarifrischen in den Unterlagen des Versicherungsvertrages genau angegebenen Sätze innezuhalten. Die Aufsichtsorgane (Fachverband d. Bestattungsgewerbes, der Versicherungsverein selbst, evtl. auch das Reichsaufsichtsamt für Privatversicherung) haben die Innehaltung und die Preisangemessenheit dieser Sätze zu überwachen. Eine Überschreitung der tarifrischen Sätze durch das die Bestattung ausführende Institut ist nur mit vorheriger Zustimmung des Vereins statthaft. Die Bestattungen selbst werden je nach dem Prämienfuß und nach dem jeweils anzuwendenden Tarife in verschiedenen Klassen zur Ausführung gebracht. Die ersten Stufen sind so angelegt, daß es schon bei ihrer Anwendung möglich ist, eine Beerdigung wirklich in sachgemäßer und würdiger Weise durchzuführen; in gleicher Weise sind aber auch die Prämienfüße der Sterbegeldversicherung so niedrig bemessen, daß ihre pünktliche Regulierung auch für die minderbemittelten Kreise der Interessenten absolut tragbar ist. Aus vorstehendem erhellt, daß die Versicherungsbedingungen

der Versicherungsvereine a. G. bezüglich der Sterbegeldversicherung so aufgebaut sind, daß deren Charakter als gemeinnütziges Unternehmen in jeder Hinsicht gewahrt ist.

Dieses Ergebnis wird noch dadurch vertieft, daß die Versicherungsvereine, auch soweit sie das eigentliche Lebensversicherungsgeschäft wie die Lebensversicherungsgesellschaften betreiben, auch in ihren Satzungen den gemeinnützigen Charakter ihres Unternehmens deutlich hervortreten lassen. Die Roheinnahmen (Bruttoeinnahmen) eines Versicherungsvereines a. G. setzen sich aus nachstehenden Posten zusammen:

- a) Eintrittsgelder bzw. Aufnahmegebühren,
- b) erforderlichenfalls auch Zusatzaufnahmegebühren,
- c) Prämien,
- d) evtl. auch Nachschüsse.

Von diesen so gewonnenen Bruttoeinnahmen des Vereines werden lediglich in Abzug gebracht die laufenden Kosten der Verwaltung; es sind dies die Handlungsunkosten im Sinne des HGB. und der bilanzrechtlichen Bestimmungen und Prax. Die nach Abzug der Handlungsunkosten sich ergebenden Restbeträge sind das Aktivvermögen des Vereines, seine Überschüsse. Wegen Verwendung dieser Überschüsse pflegen nun die Satzungen regelmäßig folgende Normativbestimmungen zu enthalten: Von gewissen verschiedenen bemessenen Prozentsätzen der Überschüsse sind Spezialfonds neu zu bilden, oder (bei längerem Bestehen des Vereines) aufzufüllen. Es sind dies der Prämienreservofonds, der Gewinnrücklagefonds, bei manchen Versicherungsvereinen außerdem noch ein sogenannter Kriegsreservofonds. Die nach Bildung bzw. Auffüllung obiger Fonds verbleibenden Überschüsse fließen ohne Einschränkung den Vereinsmitgliedern als Versicherungsnehmern selbst wieder zu. Die Mitgliederversammlung, als oberstes Organ der Versicherungsvereine a. G. nach den Bestimmungen des Versicherungsaufsichtsgesetzes, pflegt daher auch regelmäßig über die Verwendung dieser Überschüsse im einzelnen Beschluß zu fassen. Dieses Bestimmungsrecht ist aber noch weiter ausgebildet; es trifft selbst für den Fall einer evtl. Liquidation des Vereines und seines Vermögens genaue Bestimmungen darüber, in welcher Weise jene Verteilung des Vereinsvermögens bzw. der Überschüsse an die Mitglieder erfolgen soll. Letztere haben es nach den mit bekannten Satzungen mehrerer Versicherungsvereine absolut in der Hand, wie sie die Einzelheiten des Verteilungsschlüssels festlegen wollen. Wir sehen also, daß auch die Satzungen an dem Charakter der Versicherungsvereine a. G. als gemeinnützige Unternehmungen in keiner Weise etwas ändern, ohne Rücksicht darauf, ob sie nur das Lebensversicherungsgeschäft betreiben, oder nur die Sterbegeldversicherung, oder aber, ob sie beide Kategorien von Versicherungszweigen miteinander kombinieren. Daneben ist immer wieder zu betonen, daß die Versicherungsvereine a. G. ihren Mitgliedern sachungsgemäß einen Rechtsanspruch auf die Versicherungsleistung gewähren. Diesem grundlegenden Leitsatz kommt umso mehr ein sozial-ethischer Charakter zu, als außerdem neuerdings die weitaus meisten Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit dazu übergegangen sind, auf die ärztliche Untersuchung des Versicherungsnehmers sowie auf eine Karenzzeit zu verzichten.

7. Zum Schlusse dieser Untersuchung mag noch in großen Zügen auf die einschlägige Judikatur des Reichsfinanzhofes zum Begriffe „Gemeinnützigkeit“ hingewiesen werden. Es ist zwar richtig, daß noch nicht allein entscheidend ist, daß die erzielten Einnahmen abzüglich der Verwaltungskosten für gemeinnützige und wohltätige Zwecke verwendet werden (vgl. Entscheidungen d. Reichsfinanzhofes vom 16. 9. 1921, I B 262/21 Band 7 Seite 8). Andererseits

dadurch ausgeschlossen, daß den Mitgliedern gesetzlich geordnete Ansprüche auf die Versicherungsleistung zustehen. (Entscheidung des Reichsfinanzhofes v. 14. 6. 1921, I A 48/21 Band 6 Seite 216 ff.) Für die Auslegung und Anwendung des Begriffes „Gemeinnützigkeit“ ist entscheidend das gesamte einheitliche Wirken des in Frage kommenden Gegenseitigkeitsvereines. Es ist nicht angängig, ein einzelnes Betätigungsgelände herauszugreifen und dieses für sich kritisch zu würdigen; immer muß eine sorgfältige Beachtung des Zusammenhanges dieses speziellen Geschäftsfreies mit dem Gesamtbetriebe nebenhergehen. Erst aus diesem Zusammenhange mit dem Gesamtbetriebe läßt sich die Bedeutung der Außenorganisation beurteilen. Es ist nicht einmal erforderlich, daß der Verein, dessen Geschäftsgelände und Arbeitsprogramm einer Nachprüfung in bezug auf das Vorliegen eines gemeinnützigen Charakters zu unterziehen ist, den bezeichneten gemeinnützigen Zweck ausschließlich verfolgt. Es ist absolut unschädlich, wenn der betreffende Verein nebenher Mittel in seinen Geschäftsbedingungen usw. anwendet, die ihrerseits zunächst an sich noch nicht gemeinnützig sind, wenn er nur durch sie seinen sachungsmäßigen gemeinnützigen Zweck im übrigen erreichen kann und will. Durch die Benutzung derartiger Mittel zum Zweck wird regelmäßig der an sich als ausschließlich gemeinnützig anzuerkennende Zweck eines Vereines nicht berührt. Dies hat zur Folge, daß sogar ein Verein, welcher ein ausgesprochenes Erwerbsgeschäft betreibt, um dessen Überschüsse zu gemeinnützigen Zwecken zu verwenden, gleichwohl als gemeinnützig anzusehen ist (so Entscheidung des Reichsfinanzhofes v. 2. 12. 1921, I a A 113/21 Band 8 S. 339 ff.). Diese Entscheidung ist zwar zu § 35 Abs. 1 Ziff. 2 des Erbschaftssteuergesetzes vom 10. 9. 1919 in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. 8. 1922 (RGBl. I S. 695 ff.) ergangen. Es bestehen aber keine Bedenken, die aus diesem Urteil gewonnene allgemeine Richtlinien auch auf das Gewerbesteuerrecht und das Umsatzsteuerrecht der Versicherungsvereine a. G. anzuwenden, weil der Begriff „Gemeinnützigkeit“ wegen seiner konstitutiven Wirkung als Steuerbefreiungsmoment aus persönlichen Gründen in den verschiedensten Reichssteuergesetzen dieselbe erhebliche Rolle spielt. Es ist auch grundsätzlich der Standpunkt unvertretbar, dem Begriff Gemeinnützigkeit im Einkommensteuerrecht, im Recht der Körperschaftsteuer, bei der Kapitalertragsteuer eine andere Bedeutung beizumessen, oder ihn anders zu interpretieren, wie etwa im Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerrecht. Eine Abweichung von diesen grundlegenden Anschauungen kann bei der Beurteilung der gesamten Probleme schlechterdings nicht in Betracht kommen; andernfalls würde das Gesamtbild infolge Verschiebung der wesentlichsten Grundlagen der Untersuchung sofort und mit Notwendigkeit auch ein anderes Aussehen gewinnen.

Die vorbezeichnete Entscheidung ist aber für die Frage einer evtl. Gewerbesteuerpolitik der Gegenseitigkeitsvereine ohne Einschränkung von Bedeutung, obwohl sie zur Frage der Gemeinnützigkeit eines eingetragenen Vereines im Sinne der §§ 21 ff. HGB. erging, also nicht die Entscheidung der Frage der Gemeinnützigkeit eines Versicherungsgegenseitigkeitsvereines zum Gegenstande hatte. Die Verwendbarkeit des vorerwähnten Erkenntnisses des Obersten Steuergerichts für die vorstehende Untersuchung ist deshalb nicht in Frage gestellt, weil auch der Geschäftsbetrieb der Gegenseitigkeitsvereine ein wirtschaftlicher im Sinne des § 22 a. a. O. ist und regelmäßig sein kann, ohne daß hierdurch an dem Charakter des Gegenseitigkeitsvereines als eines gemeinnützigen Unternehmens irgendwie etwas geändert wird.

Wie bereits oben angedeutet, schweben bei den Berliner Finanzämtern, aber auch bei einer Reihe von Steuerbehörden

im Reiche Veranlagungsverfahren betreffend die Veranlagung von Versicherungsvereinen a. G. zur Gewerbesteuer und zur Umsatzsteuer. Eines dieser Verfahren schwebt bei Niederschrift dieser Zeilen in der Beschwärdeinstanz bei dem Vorsitzenden des Grunderwerbsteueraususses in Berlin. Sollte die von dem Versicherungsverein eingelegte Beschwerde erfolglos bleiben, so werden voraussichtlich die zuständigen weiteren Instanzen und im endgültigen Rechtszuge der Reichsfinanzhof zu den oben erörterten Fragen endgültig Stellung nehmen müssen. Zurzeit bleibt sonach lediglich zu hoffen, daß die heroeizuführende Entscheidung des Reichsfinanzhofes nach Ergebnis und Begründung an die bereits bisher vorliegenden Ergebnisse seiner Rechtsprechung sinngemäß anknüpfen und den wirtschaftlichen Bedürfnissen und den Lebensnotwendigkeiten der Versicherungsvereine a. G. entsprechen wird.

Die neue Entscheidung des Reichsfinanzhofes wird von den beteiligten Versicherungsvereinen mit großem Interesse erwartet. Hängt doch von ihr die sehr wesentliche Frage ab, ob eine Freistellung von den unter Umständen sehr erheblichen Lasten der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer erfolgen wird oder nicht. Es darf daher dem Verfasser dieser Zeilen gestattet sein, das Erkenntnis des Reichsfinanzhofes nach seiner Bekanntgabe einer kritischen Würdigung an dieser Stelle in einem weiteren Aufsatz zu unterziehen.

Imponderabilien, insbesondere der Verlagswert von Fachzeitschriften in steuerlicher Hinsicht.

Von Dr. H. Großmann, ord. Professor der Betriebswirtschaftslehre und Direktor des Instituts für Steuerkunde an der Handels-Hochschule Leipzig.

Wer die Werte einer Unternehmung zu analysieren hat, wird für steuerliche und handelsrechtliche Zwecke zwei Gruppen bilden müssen:

1. Anlagewerte, die aus Sachen und Rechten bestehen,
2. Umsatzwerte, die sich ebenfalls aus Sachen und Rechten zusammensetzen.

Nun gibt es eine dritte Gruppe von Werten, die weder Sachen noch Rechte darstellen und als Imponderabilien oder Goodwill bezeichnet werden (Firmenwert, Kundenschaft, gute produktionstechnische Einrichtung, leistungsfähige Organisation, günstige Verkehrsanlage, geschulter Stamm Spezialarbeiter, Zeitschrifttitel usw.). Zu den immateriellen Werten gehört auch der sogenannte Verlagswert.

Zu seiner begrifflichen Abgrenzung soll hier nur gesagt werden, daß er mit den Verlagsrechten nicht identisch ist. Denn diese stellen die Urheberrechte dar, die der Verleger auf Grund bestehender Gesetze vom Autor erworben hat und an dessen Stelle ausübt. Reichsfinanzrat Arlt rechnet die Verlagsrechte¹⁾ zu den Anlagewerten. Ohne auf diese Frage näher einzugehen, ist festzustellen, daß diese Rechte bilanzpflichtig sind. Anders verhält es sich mit dem Verlagswert. Dieser ist als immaterieller Bilanzwert vom handelsrechtlichen Standpunkt aus nur dann bilanzfähig (Geschäftsbilanz), wenn er entgeltlich erworben wurde.

Nicht so klar wie die handelsrechtliche Behandlung des Verlagswertes liegt die steuerliche. So hat das preußische Oberverwaltungsgericht (25. 1. 1919) sich gegen seine Versteuerung²⁾, der Reichsfinanzhof (Band 2 Seite 118 und

Band 10 Seite 253) aber für Besteuerung ausgesprochen. Die steuerliche Heranziehung gilt aber nur im Gebiete der Besitz- und Kriegsteuer und hier auch nur dann, wenn entgeltlicher Erwerb vorliegt.

Wer die Werte der Unternehmung zu ermitteln hat, kann analytisch oder synthetisch vorgehen³⁾.

1. Bei der analytischen Wertermittlung haben wir nach der Reichsabgabenordnung § 137 jede wirtschaftliche Einheit für sich nach ihrem Gesamtwert anzusetzen. Der so gefundene Gesamtwert wird auf die einzelnen Vermögensgegenstände verteilt, wobei die handelsrechtliche Bilanz eine mehr oder weniger geeignete Grundlage darstellt. So werden die Bilanzgegenstände zu Trägern der einzelnen Teile des Gesamtwertes. Nur von diesem Standpunkte aus ist es zu verstehen, wenn die Unternehmungsgegenstände vom Reichsfinanzhof wertmäßig als „Rechenfaktoren“ angesehen werden. Wer die Werte analytisch ermittelt, kann für seine Unternehmung keine stillen Reserven verborgen halten. Auch die Imponderabilien finden ihren bilanzmäßigen Ausdruck. Sie können entweder den einzelnen Bilanzpositionen zugeschlagen oder in selbständigen Positionen ausgewiesen werden. Es gibt bei dieser Methode der Wertermittlung keine außerbilanzmäßigen Werte der Unternehmung.

2. Bei der synthetischen Wertermittlung, die nach der Zweiten Steuernotverordnung Artikel 11 § 3 vorgesehen ist, werden die Werte für sich als Einzelwerte ermittelt. Ihre wertmäßige Beziehung zum Ganzen braucht nicht festgestellt zu werden. Aus der Summe der Einzelwerte ergibt sich der Gesamtwert, der unter diesen Voraussetzungen ein anderer sein muß als nach der M.D. Denn es fehlen ihm die immateriellen Werte. Wären nach der Zweiten Steuernotverordnung die wertmäßigen Beziehungen der Einzelpositionen zum Ganzen zu berücksichtigen, alsdann müßte sich theoretisch der gleiche Gesamtwert wie nach der analytischen Methode ergeben. Dieses Bewertungsziel ist aber nach der Verordnung nicht gewollt.

Es entsteht nun die Frage, ob die imponderabilien Werte zur Vermögensteuer heranzuziehen sind oder nicht. Nach den Bestimmungen des Vermögensteuergesetzes, die der M.D. gegenüber nichts Abweichendes vorschreiben, ist die Frage zu bejahen. Nach den Bewertungsvorschriften der II. St.W.D. ist der Goodwill der Vermögensteuer nicht unterworfen. Arlt kommt nicht zu diesen Ergebnissen. Wenn er aber schreibt, daß „nach Artikel II § 1 die Vorschriften des Vermögensteuergesetzes gelten“⁴⁾, so läßt er außer acht, daß diese Vorschrift „mit den nachfolgenden Abänderungen“ der II. St.W.D. gelten sollen. Es müssen also die Sondervorschriften der II. St.W.D. angewendet werden. Diese glaubt Arlt insofern außer Wirkung setzen zu können, als er sich darauf beruft, daß auch die M.D. besondere Bewertungsvorschriften in § 139.2 bringt. Aber gerade nach dieser Sondervorschrift scheiden die immateriellen Werte aus. Ich neige auf Grund vorstehender Argumentation Zimmermann zu, der annimmt, daß die Summe der Einzelwerte, nicht der Gesamtwert zur Vermögensteuer zu veranlagen ist. (Steuerbilanz, Seite 61.)

Zur Lösung dieser strittigen und schwierigen Frage wird indes noch mancherlei beizutragen sein.

In den Bilanzen der Verlagsanstalten kommen die Verlagswerte zum Ausdruck, wenn analytisch vorgegangen wurde, während sie bei der Methode nach der II. St.W.D. fehlen. Für die steuerliche Praxis ergibt sich hieraus

¹⁾ Zur Frage der steuerlichen Behandlung des Verlagswertes, in der „Zeitschrift des Verbandes der Fachpresse Deutschlands e. V.“, Nummer vom 1. Dezember 1924.

²⁾ In dem Urteils-Tenor wird das Zeitungsverlagsrecht, in der Begründung der Verlagswert als steuerfrei erkannt. Die Steuerfreiheit ist materiell für den Verlagswert ausgesprochen worden.

³⁾ Vgl. hierzu die Entscheidung des RVO. vom 23. 5. 1917, Deutsches Steuerblatt II, S. 649.

⁴⁾ Mrozek, Handbuch des Steuerrechts, Abteilung 1 Seite 257, Köln 1924, 3. Auflage.

folgendes: Sind die Verlagswerte als Goodwill nicht bilanziert, so kann von ihnen auch nicht abgeschrieben werden. Treten sie als selbständige Wertposition auf oder erscheinen sie wertverbunden mit andern Bilanzobjekten, so können sie abschreibungsmäßig behandelt werden.

Verlagsrechte und Verlagswerte werden handelsrechtlich selten bilanziert. Dort, wo sie in der Bilanz auftreten, sind sie meist käuflich erworben worden. Es kann aber auch der Fall so liegen, daß aus irgendwelchen andern, z. B. aus finanzierungspolitischen Gründen eine Bilanzierung dieser Werte und Rechte vorgenommen worden ist, wie bei der Bazar-A.-G., oder auch dann, wenn der Verlag bei hoher Ertragsfähigkeit ein großes Aktienkapital verzinsen kann. In diesem Fall wird das Kapital erhöht, um in der Dividende nicht zu hoch zu kommen. Wird Kapital zur Verstärkung der Betriebsmittel gebraucht, so werden ebenfalls immaterielle Aktivwerte geltend gemacht. Schließlich kann auch eine Bilanzierung dieser Werte in Frage kommen, wenn die Bilanzen als Grundlage für Kreditaufnahmen gebraucht werden.

Wer Verlagswerte, die er nicht entgeltlich erworben, sondern selbst aufgebaut hat, in seiner Vermögensteuerbilanz ansetzt, wird für diese Steuer stärker herangezogen. Er hat aber dafür den steuerlichen Vorteil, daß er sich durch Abschreibungen an diesen Werten in der Einkommensteuer vor niedere Progressionsstufen bringen kann. Das Ganze ist eine steuerliche Arbitrage. Die Bilanzierung und nachherige Abschreibung der Verlagswerte erscheint aber vom formalen Standpunkt aus gesehen als ein betriebswirtschaftlicher Widerspruch. Soweit die Werte käuflich erworben worden sind, entstehen sie in einem einzigen Akte. Sie hängen mit Ausgaben zusammen, die aktiviert werden. Hier erscheint eine Abschreibung geboten, sofern nicht neue Werte gleicher Art durch geschäftliche Tüchtigkeit hinzutreten. Wo aber diese Werte ausschließlich auf den hervorragenden kaufmännischen Eigenschaften der im Verlage tätigen Personen aufgebaut werden, wirken die so entstandenen Werte in der Unternehmung fort, und Abschreibungen werden deshalb widersinnig, weil Werte bilanzmäßig herabgesetzt werden sollen, die sich erhöhen. Eine Abschreibung wegen Abnutzung kommt nicht in Frage. Sobald aber die tragenden Persönlichkeiten ausscheiden oder in ihrer Tätigkeit erlahmen oder andere betriebsinnere Gründe die immateriellen Werte gefährden, dann machen sich hohe Abschreibungen erforderlich. Wirken externe Gründe ein, z. B. leistungsfähigere Konkurrenz, alsdann ergeben sich ebenfalls plötzliche Abwertungen der Imponderabilien. Weil diese Werte überaus schnell flüchtig werden können, dazu schwer abschätzbar sind, werden sie, wie wir sahen, nur in besonders gearteten Fällen bilanziert. Wertbeständigkeit wohnt den immateriellen Werten nicht inne. Sie können heute entstehen und morgen vergehen. Infolge ihrer großen Flüchtigkeit gleichen sie Eintagswerten, die einen bilanzmäßigen Ansatze nicht vertragen wie Dauerwerte. Die Verlagswerte stehen als Imponderabilien auf besonders schwankender Grundlage.

Soweit die Frage zu untersuchen ist, woraus das Spezifische der Verlagswerte der Fachzeitschriften besteht, muß vorher gefragt werden, inwieweit ein solcher Verlag als Unternehmung in der Lage ist, imponderable Werte zu bilden und zwar im Vergleich zu andern Unternehmungen. Diese Feststellung führt zu der Untersuchung, worin die Eigenart der verlegerischen Unternehmung, vor allem eines Zeitschriftenverlages, besteht. Hierbei bietet ein Urteil des Reichsgerichts vom 17. 1. 1908 (Entscheidung d. R. G. in Zivilsachen Band 68 Seite 49 ff.) treffliche Hilfe. In dem Urteil wird in den für unsere Zwecke maßgebenden Stellen folgendes ausgeführt. Eine Verlagshandlung ist ein Geschäft wie jeder andere kauf-

männische Gewerbebetrieb. Sie unterscheidet sich rechtlich z. B. in keiner Weise von dem Fabrik- und Handelsgeschäft eines Kaufmanns, der vornehmlich patentierte oder unter Musterchutz stehende Artikel in Massen herstellt und vertreibt. Wie zu den Aktiven dieses Geschäftes die von ihm erworbenen Patent- oder Musterchutzrechte oder Lizenzen gehören, so hat der Verleger die von ihm erworbenen Urheber- und Verlagsrechte zu aktivieren. Wir fügen der Urteilsbegründung in diesem Zusammenhange noch folgendes hinzu. Auch darin ist keine Eigenart zu sehen, daß der Raum der Fachzeitschriften doppelt verwendet wird, nämlich für Artikel und Inserate. Die Zeitschrift dient somit einem doppelten Erwerbsszweck. Eine doppelte und mehrfache Verwendung wirtschaftlicher Einrichtungen ist auch bei andern Betrieben vorhanden. Der Umsatz der Erzeugnisse auf dem Wege des Abonnements stellt gleichfalls nichts Außergewöhnliches dar. Der große Leserkreis ist identisch mit dem Kundenkreis anderer Unternehmungen. In dem Urteil heißt es nun wörtlich weiter: „Das Zeitschriftenunternehmen ist von vornherein auf die fortlaufende, periodische Herausgabe immer neuer Schriftwerke gerichtet, denn jede Nummer ist für sich ein besonderes, inhaltlich von jeder anderen Nummer verschiedenes Schriftwerk. Ferner knüpfen sich bei Zeitungen und Zeitschriften die sog. Chancen des Geschäftes (der Umfang der Verbreitung, die Zahl der Abnehmer, die Beliebtheit des Blattes für Anzeigen u. dergl.) nicht sowohl an die Firma des Verlegers oder den Namen des Herausgebers, als vielmehr an das durch den Zeitschrifttitel gekennzeichnete und zusammengefaßte Unternehmen, und insofern läßt sich der Betrieb eines solchen Unternehmens dem Betriebe einer gewöhnlichen Verlagshandlung gleichstellen.“ Das Reichsgericht konstruiert damit die rechtliche Identität zwischen Handelsbetrieb, Verlag und Zeitschriftenverlag. Betriebswirtschaftlich sind spezifische Unterschiede festzustellen.

Die betriebswirtschaftliche Eigenart zeigt sich zunächst darin, daß der Verlag von Fachzeitschriften im wesentlichen ein substanzloser Betrieb ist. Die Erzeugnisse des Fachzeitschriften-Verlages sind auf schnellsten Absatz berechnet und deshalb überall sichtbar. Aus betriebswirtschaftlichen Gründen vertragen sie keine Lagerung und veralten in kurzer Zeit, meist sofort. Die fertigen Produkte, nämlich die Zeitschriftennummern, verlieren deshalb ihren Wert, wenn sie nicht sofort abgesetzt werden. Es kommt kaum vor, daß sich nachträglich ein Seltenheitswert bildet, wie bei einigen wissenschaftlichen Zeitschriften. Sehr oft muß eine große Reklame in die Wege geleitet werden, um der merkantilen Eigenart dieser Verlagsprodukte Rechnung zu tragen. Hinter allen diesen äußeren, oft glanzvollen Betriebserscheinungen sind nur selten Sachwerte zu finden. Rohstoffe, wie Papier, werden in der Regel nicht auf Lager gehalten.

Diese Gegenfälligkeit auf betriebswirtschaftlichem Gebiet wiederholt sich in steuerlicher Hinsicht, insbesondere bei der Einkommen- und Vermögensteuer insofern, als sich hohes steuerpflichtiges Einkommen bei niedrigen steuerpflichtigen Vermögenswerten zeigt. Auf Grund der vorstehenden Tatsachen ist der Laie geneigt, einen falschen Rückschluß zu ziehen, nämlich den, daß bei hohen Einnahmen auch im großen Umfange einkommenbringende Vermögenswerte vorhanden sind. Dieser Gegensatz begegnet uns ebenso bei den reinen Umsatzbetrieben des Handelsgewerbes oder bei umfangreicher Vermittlungstätigkeit. Die Einkünfte beruhen aber nicht auf dem Produktionsfaktor Kapital, sondern auf der Arbeit des Verlegers.

Wir haben festgestellt, daß betriebswirtschaftlich keine bemerkenswerten Unterschiede zwischen einem Fachzeit-

schriftenverlage und den Unternehmungen anderer Geschäftszweige bestehen. Also können sich normalerweise ideale Werte bei Verlagsanstalten für Fachzeitschriften nur so bilden, wie sie bei jeder andern Unternehmung entstehen. Wenn hervorragende Autoren rechtzeitig erkannt und gewonnen werden, dann muß von vornherein ein höheres Honorar bezahlt werden, so daß der ideale Wert, der sich auf Grund dieser Beziehungen bilden könnte, durch diese Honorarzahlgung entsprechend ausgehöhlt wird. Folglich ist zu sagen, daß der Verlagswert einer Fachzeitschrift, soweit er vorhanden sein sollte, nichts anderes darstellt als die Summe von idealen Werten, wie wir sie bei anderen Unternehmungen auch finden. Ein materieller Unterschied ist somit nicht festzustellen, höchstens in formaler Beziehung insofern, als sich für diese Wertimponderabilien ein einheitlicher terminus technicus herausgebildet hat: Verlagswert. Die beiden Begriffe Verlagsrechte und Verlagswerte sind im Vorausgegangenenen scharf getrennt worden. Als dritter Begriff tritt der des Verlages hinzu. In ihm sind Verlagsrechte, Verlagswerte und die vorhandenen Sachen und sonstigen Rechte enthalten. Er umfaßt somit das größere Wertgebiet, nämlich die sämtlichen Werte eines Verlages: Sachen, Rechte und immaterielle Werte.

Für eine logische Fortentwicklung der im vorigen erörterten steuerlichen Fragen ist es verhängnisvoll, daß die Entscheidung des RVOG. vom 25. 1. 1919 diese drei Begriffe nicht scharf auseinanderhält. Der Rechtsgrundsatz, den die Entscheidung aufstellt, betrifft die Verlagsrechte. „Das Zeitungsverlagsrecht gehört zu den ideellen Werten (immateriellen Gütern)“. Nach wirtschaftswissenschaftlichen, vor allem bilanzrechtlichen Auffassungen bilden aber tatsächliche Beziehungen die sogenannten Imponderabilien, während Rechte (Verlags-, Patent- usw. Rechte) jener Wertekategorie nicht angehören. Diese unrichtige Auffassung ergibt sich daraus, daß an den Gegensatz der materiellen und immateriellen Güter gedacht ist, wobei Rechte nicht in die Gruppe der materiellen Werte eingereicht werden dürfen, obwohl sie zum steuerpflichtigen Betriebsvermögen gehören. In dem Rundschreiben des Reichskanzlers vom 5. 2. 1914 heißt es: „Andererseits kommt bei der Schätzung nur der Wert der materiellen Betriebsmittel in Betracht. Umstände, welche nicht unter diesen Gesichtspunkt fallen, z. B. der von altersher begründete Ruf einer Firma, ihre gute Kundenschaft oder die besondern persönlichen Eigenschaften des Steuerpflichtigen, bleiben unberücksichtigt, wenn dadurch auch die Rentabilität des Geschäfts und der Verkaufswert desselben wesentlich beeinflusst wird.“ Diese Formulierung ist absolut klar. Die Folgerung aber, daß die „Rechte“) und Umstände dieser Art in der Regel in der Hand dessen, der sie geschaffen hat, steuerlich nicht zu berücksichtigen seien, ist unlogisch, denn die beispielsweise angeführten tatsächlichen Beziehungen sind keine Rechte. In derselben Entscheidung wird später mitgeteilt, daß das RVOG. in einer die Einkommensteuer betreffenden Sache ausführt, „daß der Verlag einer Zeitung weder ein selbständiges ausschließliches Recht, wie das Urheberrecht, noch ein dem Gewerbebetriebe gewidmetes Vermögensrecht sei (Entsch. Band 8 Seite 333 ff.), sondern ebenso wie die Firma, Kundenschaft usw. zu den immateriellen Gütern gehöre, welche nur bei entgeltlicher Erwerbung mit entsprechender Bewertung in die Bilanz einzustellen seien.“ Der Verfasser dieses Urteils denkt hier an den Begriffsinhalt der Verlagswerte.

Wichtig ist ferner die Frage, ob die immateriellen Werte entgeltlich erworben oder selbst auf-

gebaut worden sind. Handelsrechtlich sind nur die entgeltlich erworbenen in der Geschäftsbilanz anzusetzen, während die selbst aufgebauten Imponderabilien nicht in diese Bilanz gehören. Dieser Ausschluß soll unsoliden Bilanzpraktiken vorbeugen. Das Steuerrecht hat diesen Unterschied übernommen. Unserer Auffassung nach zu Unrecht. Denn letzten Endes ist es gleich, ob ich Geld oder Geldwert für den Erwerb von Imponderabilien fremder Unternehmungen ausbebe oder ob ich Geld und Geldwert aufwende, um solche Imponderabilien für die eigene Unternehmung selbst zu schaffen. Die Mittel z. B. für eine geschickte und erfolgreiche Reklame, mit der ein großer und kaufkräftiger Kundenkreis nach und nach gewonnen wird, bedeuten wirtschaftlich nichts anderes als die Mittel, die ein dritter für denselben Kundenkreis aufzuwenden hat, wenn er ihn mit dem Unternehmen zusammen erwirbt. Der Kundenkreis bildet in beiden Fällen ein Aggregat zur Unternehmung. Weiter können Imponderabilien entstehen auf Grund hervorragender Tüchtigkeit der leitenden Personen. Auch diese erfordern einen Mehraufwand, wenn es sich um bezahlte Kräfte handelt. Immaterielle Werte entstehen aber auch, ohne daß Mittel aufzuwenden sind, so wenn der Chef selbst hervorragend tüchtig ist. Hierzu ist zu sagen, daß es für die Bewertung und die Ertragsfähigkeit des Unternehmens gleich ist, ob es sich um selbstgeschaffene oder um erworbene Imponderabilien handelt. Den selber geschaffenen haftet die gleiche Wertunbeständigkeit und Wertunsicherheit wie den erworbenen an. Sowohl steuerrechtlich wie wirtschaftlich muß dieser Unterschied fallen, denn nicht die Art, wie diese Werte in die Unternehmung gekommen sind, ist ausschlaggebend, sondern deren Bedeutung für die Unternehmung. Die Bedeutung aber ist ebenso unsicher und unbeständig wie die Werte selbst. Wo aber Unsicheres, Unbeständiges und Unwägbares dem steuerlichen Zugriff ausgesetzt wird, da ergeben sich für den Steuerpflichtigen und für die Steuerbehörde unlösbare Aufgaben. Diese führen zu einer Säufung von Konflikten, die nur unter größten Opfern an Zeit und Arbeit beigelegt werden können. In die Deklarationen wird ein Unsicherheitsfaktor hineingetragen, der sich für die Finanzen einer stark belasteten Volkswirtschaft insofern ungünstig auswirken muß, als die Ergiebigkeit der Steuern sehr ungleich wird. Die Besteuerung der Imponderabilien ist daher im Interesse eines ergebnisrichtigen Deklarationsgeschäftes und im Interesse gleichmäßig fließender Steuereinkünfte abzulehnen.

Die Ablehnung hat auch bei entgeltlicher Erwerbung einzutreten. Zwar liegen in diesem Falle deklarationsgeschäftliche Bedenken nicht vor, aber es wirkt ungerecht, wenn die Steuer dort zugreifen kann, wo die immateriellen Werte ziffernmäßig fixiert sind, und dort nicht zugreift, wo diese Werte zwar vorhanden sind, aber ziffernmäßig nicht feststehen. Vom fiskalischen Standpunkt aus mag es richtig sein, wenn in dem erwähnten Rundschreiben des Reichskanzlers folgendes mitgeteilt wird: „Bei entgeltlicher Erwerbung erhalten aber solche immateriellen Rechte (I) und Gegenstände (I) einen greifbaren Wert“. Aber steuerpolitisch ist dieser Satz abzulehnen, ganz abgesehen davon, daß er inhaltlich anfechtbar ist, weil Rechte und Gegenstände keine Imponderabilien sind.

Die Bewertung des inländischen gewerblichen Betriebsvermögens nach dem Entwurf eines Reichsbewertungsgesetzes. Von Reg.-Rat Dr. jur. Delgmann, Corbach i. W.

§ 25 Abs. 1 des Entwurfs bezeichnet als inländisches Betriebsvermögen alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit,

*) Von uns gesperrt.

die dem inländischen Betrieb eines Gewerbes oder der Ausübung eines freien Berufes im Inland als Hauptzweck dient. Als Gewerbe gilt auch der Bergbau und die sonstige Ausbeute von Grund und Boden. Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit bestimmt sich, wie aus § 9 a. a. O. hervorgeht, nach § 137, 2 E. O. Letztere Bestimmung hat das Schrifttum dahin ausgelegt, daß für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit die Widmung einer Mehrheit von Gegenständen zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Zweck durch den Eigentümer von maßgeblicher Bedeutung ist. (Vgl. Becker, Komm. z. A. O. III. Aufl. § 137 Abs. 2 und N. F. S. 15 Seite 152.) Auf dieser Auslegung baut der Entwurf auf, wenn er als Betriebsvermögen eine Mehrheit von Gegenständen bezeichnet, die dem einheitlichen Zweck eines inländischen Gewerbebetriebs oder der Ausübung eines freien Berufes im Inland hauptsächlich dient und deshalb sachlich eine wirtschaftliche Einheit bildet. Sinzuzukommen muß nach § 9, daß die Mehrheit von Gegenständen demselben Eigentümer zugehört, denn nur unter dieser persönlichen Voraussetzung liegt eine wirtschaftliche Einheit vor. Neu ist an dieser Begriffsbestimmung die Sinzurechnung der freien Berufe zu den Gewerbebetrieben. Diese Gleichstellung trägt der seit Einführung geordneter Währungsverhältnisse außerordentlich gesteigerten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Angehörigen der freien Berufe Rechnung. Sie rechtfertigt sich aber auch im Hinblick auf die immer flüssiger gewordene Grenze zwischen manchen freien Berufen und ähnlichen Gewerbebetrieben und mit Rücksicht darauf, daß die Ausübung eines freien Berufes in wirtschaftlicher Beziehung der Ausübung eines Gewerbebetriebes immer ähnlicher geworden ist.

Da alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit zum inländischen Betriebsvermögen gehören, gilt dies auch für ausländische Betriebsstätten, die als Teile des inländischen Gewerbebetriebs anzusehen sind. Die Einschränkung im Abs. 2 des § 25 gilt nur für beschränkt Steuerpflichtige. Für sie stellt der Entwurf nicht auf die Einheit des gesamten Betriebs, sondern auf die Einheit der inländischen Betriebsstätte ab. Nur sie wird der Besteuerung unterworfen, selbst wenn sie die Hauptbetriebsstätte des Gesamtbetriebs sein sollte. Im Hinblick auf die Bedeutung der Wertfestsetzung nach dem Reichsbewertungsgesetz für die Gewerbesteuer bestimmt § 26, daß für inländische Gewerbebetriebe mit ausländischen Betriebsstätten der bei der Feststellung des Gesamteinheitswertes der auf die inländische Betriebsstätte entfallende Teil gesondert festzustellen ist. Höchst wichtige Neuerungen bringt Abs. 3. Er sagt unter Ziffer 1, daß ein selbständiger gewerblicher Betrieb d. h. eine als Betriebsvermögen zu bewertende, gewerblichen Zwecken dienende Einheit auch dann vorliegt, wenn Gegenstände, die einem anderen als dem Betriebsinhaber gehören, dessen gewerblichem Betrieb dienen, und zwar dann, wenn unter diesen Gegenständen sich Gegenstände des Anlagekapitals befinden, die nach Art und Menge im wesentlichen zur Ausübung eines selbständigen Gewerbebetriebes geeignet wären. Liegen diese Voraussetzungen vor, so ist die Gesamtheit der überlassenen Gegenstände, nicht nur die Anlagegegenstände, als Betriebsvermögen anzusehen. Durchbrochen wird dieser Grundsatz für den Fall, daß dem Betriebsinhaber lediglich bebaut oder unbebaute Grundstückflächen für den Gewerbebetrieb überlassen sind. Wiederhergestellt wird der Grundsatz aber für den Fall der Überlassung von bebauten Grundstückflächen, wenn die Bauwerke ihrer Bauart und Einrichtung nach gewerblichen Zwecken zu dienen bestimmt sind. Die Nutzanwendung dieser Grundsätze ergibt, daß z. B. eine pachtweise überlassene Fabrikanlage, Maschineneinrichtung, ein Fabrikgebäude oder Warenhaus Betriebsvermögen des Verpächters ist, wohingegen ein allein für gewerbliche

Zwecke pachtweise überlassenes blankes Grundstück nicht Betriebsvermögen darstellen würde, ebensowenig ein Privatwohnhaus, das zu gewerblichen Zwecken vermietet ist oder gar Teile eines solchen. Noch wichtiger sind die Neuerungen unter Ziffer 2: Bei gewissen Unternehmungen gehören sämtliche der Unternehmung gehörigen Gegenstände lediglich auf Grund der Tatsache, daß sie im Eigentum der Unternehmung stehen, zum Betriebsvermögen. Der Entwurf führt diese Unternehmungen erschöpfend auf und nennt:

- a) Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Kolonialgesellschaften, bergbautreibende rechtsfähige Vereinigungen und nicht rechtsfähige Berggewerkschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften, sonstige Personenvereinigungen mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb, deren Zweck vorwiegend die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile für sich oder ihre Mitglieder ist, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Hypothekenbanken, Schiffsbeleihungsbanken;
- b) Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, sofern sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten und vorwiegend die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile für sich oder zugunsten der in ihrer Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung bestimmten Personen bezwecken;
- c) offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften oder andere Gesellschaften, bei denen der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist.

Bei den letzten drei Arten von Unternehmungsformen ist außerdem bestimmt, daß auch diejenigen dem Betriebe der Unternehmung dienenden Gegenstände, die im gemeinschaftlichen Eigentum aller beteiligten Gesellschafter stehen, zum Betriebsvermögen gehören. Die vorstehende Regelung beseitigt für die in Frage kommenden Unternehmungen viele Streitfragen, die im Anschluß an die Bestimmungen des bisherigen Rechts der Zweiten Steuernotverordnung und des Vermögensteuergesetzes entstanden waren, insbesondere darüber, inwieweit Wohnhäuser aller Art zum Betriebsvermögen zu rechnen waren.

An die Stelle des bisherigen, zu vielen Zweifeln veranlassenden und der Willkür des Steuerpflichtigen stark unterworfenen Kriteriums der tatsächlichen Widmung tritt das Kriterium des Eigentums. Hervorzuheben ist, daß offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften wie juristische Personen behandelt werden, wobei es keinen Unterschied machen soll, ob die Gegenstände im Eigentum der Gesellschaft oder im gemeinschaftlichen Eigentum aller beteiligten Gesellschafter stehen. Die Bedeutung dieser Regelung wird klar, wenn man den § 45 a des Entwurfs und den § 4 des Entwurfs eines Vermögensteuergesetzes betrachtet. Durch die letztgenannte Bestimmung werden die genannten Gesellschaften hinsichtlich der Vermögensteuernpflicht den Erwerbsgesellschaften gleichgestellt und § 45, 2 a. a. O. bestimmt, daß Anteile an Gesellschaften der genannten Art und die zum gewerblichen Betrieb einer solchen Gesellschaft gehörigen Gegenstände nicht zum Vermögen der Gesellschaft gehören.

Dies bedeutet, daß alle einer offenen Handelsgesellschaft usw. oder allen beteiligten Gesellschaften gemeinschaftlich gehörenden Gegenstände ohne Rücksicht auf ihre Widmung einen selbständigen gewerblichen Betrieb bilden, daß sie als wirtschaftliche Einheit einheitlich bewertet werden und daß von diesem Wert die Reichsvermögenssteuer von der Gesellschaft als der Steuerschuldnerin beansprucht wird,

während den einzelnen Gesellschaftern weder ihre Anteile an dem Gesellschaftsvermögen noch Anteile an den Gegenständen dieses Vermögens als Vermögen angerechnet werden können. Die Konsequenz dieser Neuregelung zeigt sich im Beitreibungsverfahren. Das bisherige Recht kannte in soweit kein Vermögen einer offenen Handelsgesellschaft, als es offene Handelsgesellschaft usw. als Steuerschuldner der Vermögensteuer nicht anerkannte. Steuerschuldner waren immer die einzelnen Gesellschafter wegen des auf jeden einzelnen anteilmäßig entfallenden Teils der gesamten Steuer. Kam es zur Beitreibung der Vermögensteuer, so war der Zugriff auf die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens unzulässig, da das eine Zwangsvollstreckung in das Vermögen der offenen Handelsgesellschaft bedeutet hätte, die aber nach § 124 HGB. nur auf Grund eines gegen die offene Handelsgesellschaft gerichteten vollstreckbaren Titels zulässig ist. An einem solchen Titel fehlte es aber, da eine Festsetzung von Vermögensteuer gegen die offene Handelsgesellschaft nicht erfolgen konnte. Die gegen die einzelnen Gesellschafter gerichteten Steuerfestsetzungen ermöglichten somit eine Beitreibung nur in deren Vermögen. Solches Vermögen zeigte sich in den Fällen, in denen es zur Beitreibung kam, regelmäßig nur in dem Anteil am Gesellschaftsvermögen. Der hiernach einzig mögliche Weg zur Befriedigung führte über die Pfändung des Gesellschaftsanteils und die Kündigung der Gesellschaft, nachdem zunächst die Zwangsvollstreckung in das übrige Vermögen vergeblich versucht war. Dieser Weg war voller Hindernisse und Schwierigkeiten und führte häufig gar nicht oder erst nach langer Zeit zu einem Erfolge. Zwar war der vergebliche Vollstreckungsversuch leider meist leicht zu führen, auch die Pfändung des Gesellschaftsanteils und die Kündigung der Gesellschaft machte keine Schwierigkeiten, dann saß der Gläubiger aber häufig fest, da er auf die nunmehr von der Gesellschaft zu betreibende Auseinandersetzung keinerlei wirksamen Einfluß hatte. Nach der ständigen Rechtsprechung der höchsten ordentlichen Gerichte gewann der Gläubiger mit der Pfändung des Gesellschaftsanteils nämlich kein Pfandrecht an den unübertragbaren, typischen Gesellschaftsrechten, mozu vor allem das Recht auf Auskunfterteilung und Rechnungslegung gehörte. Ohne die Möglichkeit der Geltendmachung dieser Rechte war ihm aber ein Betreiben der Auseinandersetzung durch Erhebung einer Klage auf Auseinandersetzung nicht möglich, da er nicht in der Lage war, den erforderlichen bestimmten Klageantrag zu stellen, der im einzelnen die für die Auseinandersetzung beanspruchten Gegenstände und die ihrewegen zu treffenden Maßnahmen enthalten mußte. Alle diese Schwierigkeiten räumt die Neuregelung aus dem Weg, da jetzt auf Grund der gegen die Gesellschaft gerichteten Steuerfestsetzung auch die Beitreibung in die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens möglich ist.

§ 27 a. a. O. bringt ein Privileg für Beteiligungsgesellschaften. Danach bleibt der Wert einer Beteiligung der Muttergesellschaft bei dieser außer Ansatz, wenn diese Beteiligung mindestens ein Viertel beträgt und Muttergesellschaft und Tochtergesellschaft zu den in § 45 2 a genannten Gesellschaften gehören. § 28 regelt die Abzugsfähigkeit von Schulden und bestimmt dabei insbesondere die Nichtabzugsfähigkeit der Belastungen nach dem Rentenbank- und Industriebelastungsgesetz. Die §§ 29 und 30 bestimmen den Zeitpunkt, für den die Wertbestimmung vorzunehmen ist. Das ist grundsätzlich der Hauptfeststellungstichtag. Als solcher ist im § 73, 2 erstmalig der 31. 12. 24 bestimmt. Bei abweichendem Wirtschaftsjahr kann auf Antrag statt dessen der Schluß des Wirtschaftsjahres, das dem Hauptfeststellungstichtag unmittelbar vorangeht, mit der Wirkung zugrunde gelegt werden, daß der so ermittelte

Wert als Wert am Hauptfeststellungstichtag gilt. Ein derartiger Antrag bindet auch für die Zukunft. Bestandsveränderungen, die sich bei dieser Art der Wertfestsetzung zwischen dem abweichenden Abschlußtag und dem Hauptfeststellungstichtag dadurch vollziehen, daß entweder Teile aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und dem sonstigen Vermögen zugeführt oder umgekehrt aus dem sonstigen Vermögen ausgeschieden und dem Betriebsvermögen zugeführt werden, berücksichtigt der Entwurf dadurch, daß er in § 30 die Hinzurechnung zum Betriebsvermögen bzw. zum sonstigen Vermögen ohne Rücksicht auf die Bestandsveränderungen anordnet. Hierdurch wird für den ersten Fall einer Doppelbesteuerung, für den zweiten Fall einer Steuerverkürzung vorgebeugt. Unberücksichtigt bleiben nach § 30 Abs. 2 ferner Ausscheidungen aus dem Betriebsvermögen, die innerhalb von 3 Monaten vor dem Feststellungstichtag und ohne Zuführung des entsprechenden Gegenwertes in das Betriebsvermögen erfolgen, es sei denn, daß der Betriebsinhaber nachweist, daß die Ausscheidung in der Absicht einer entsprechenden Betriebseinschränkung erfolgt ist oder die ausgeschiedenen Gegenstände oder ein entsprechender Gegenwert einem anderen inländischen Betrieb zugeführt worden sind. Diese Vorschrift gewinnt insbesondere Bedeutung als Vorbeugungsmittel gegen planmäßige Steuerverkürzungen, die von beschränkt Steuerpflichtigen dadurch erstrebt werden, daß kurz vor dem Feststellungstichtag Vermögenswerte aus der inländischen Betriebsstätte herausgenommen und vorübergehend einer ausländischen Betriebsstätte einverleibt werden. Ergibt sich bei der Wertbestimmung nach dem Abschlußtag ein außerordentliches Mißverhältnis zwischen dem so ermittelten Wert und demjenigen, der sich bei Zugrundelegung der am Hauptfeststellungstichtag geltenden Werte ergeben würde, so bleibt zwar die auf den Abschluß des Wirtschaftsjahres abgestellte Bestandsaufnahme maßgebend, der Vorsitzende des zuständigen Gewerbeausschusses (§ 63) kann aber Zugrundelegung der am Hauptfeststellungstichtag gültigen Werte verlangen. Diese Vorschrift bedeutet ein Sicherheitsventil für den Fiskus gegenüber den Gefahren, die aus einer uneingeschränkten Zugrundelegung des Abschlußtages bei erheblichen Preisschwankungen, die auch in der Zukunft nicht ausgeschlossen sind, erwachsen können.

Für die Frage, nach welchen Grundsätzen zu bewerten sei, kehrt der Entwurf nach Eintritt stabiler Verhältnisse mit Recht zu den für solche Verhältnisse zugeschnittenen Bestimmungen der Abgabenordnung grundsätzlich zurück. Die Bewertung hat hiernach für die wirtschaftliche Einheit und innerhalb dieser ausnahmslos nach dem gemeinen Wert zu erfolgen. Folgerichtig ist § 139 Abs. 2 RAO. gestrichen worden, so daß eine Bewertung der Anlagegegenstände mit dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis nicht mehr in Frage kommt. Damit ist der zwischen § 137 Abs. 2 und 139 Abs. 2 RAO. vorhandene Widerspruch für das neue Recht beseitigt. Eine begründete Neuerung bringt § 31 Abs. 2. Gehören zu einem Betriebsvermögen Landgüter oder Mietwohngrundstücke, die ohne diese Zugehörigkeit nach den speziellen Vorschriften für landwirtschaftliche Grundstücke oder für inländisches Grundvermögen zu bewerten sein würden, so sollen diese Sondereinheiten nach diesen Grundsätzen bewertet werden und diese Einheitswerte bei der Ermittlung des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes angesetzt werden.

§ 32 will der Einheitswert der Bewertung im ganzen Reichsgebiet dadurch dienen, daß er dem Reichsminister der Finanzen die Befugnis erteilt, mit Zustimmung des Reichsrats Bewertungsrichtlinien für gewisse Gruppen von Vermögensgegenständen mit Gesetzeskraft, d. h. Bindung auch der Rechtsmittelbehörden, aufzustellen. Gedacht ist an

besonders schwierig zu bewertende Gegenstände, wie Wasserkräfte, anstehende Mineralien usw.

Der Doppelbesteuerung durch Erfassung von Gegenständen sowohl bei Gesellschaften als bei den Anteilseignern begegnet der Entwurf mit den gleichen Mitteln wie die 2. StMVO.: Der Abzug des Grund- und Standkapitals ist nicht gestattet. Die Gesellschaftsrechte kommen bei den Gesellschaftern nur mit der Hälfte des Wertes zum Ansatz. An dieser Stelle ist auch auf das oben bereits erwähnte Privileg für die Schachtelgesellschaften zu verweisen.

§ 33 regelt das Problem der Gesamtbewertung. Er unterscheidet insoweit zwischen den kursorhabenden Erwerbsgesellschaften des § 25 Abs. 3 Nr. 2a und allen übrigen Unternehmungen. Bei den erstgenannten stellt die Summe der festgestellten Steuerkurswerte grundsätzlich wie bisher den gesetzlichen Mindestwert des Unternehmens dar. Der Entwurf geht aber über die frühere Regelung (Art. II § 3 Abs. 1 Nr. 4 2. StMVO.) insofern hinaus, als er die Bewertung nach allgemeinen Grundsätzen vorschreibt, wenn die Gesellschaft nachweist, daß der sich aus der Summe der Steuerkurswerte ergebende Wert um mindestens $\frac{1}{4}$ höher ist als der Wert, der sich auf Grund der allgemeinen Bewertungsvorschriften ergeben würde. Für die übrigen Unternehmungen wird als unterste Grenze für die Gesamtbewertung der Wert bezeichnet, den die einzelnen Anlagegegenstände des Unternehmens unter verhältnismäßiger Berücksichtigung der auf sie entfallenden Schulden darstellen.

Die Vermögensteuerveranlagung kursorhabender Gesellschaften. Von Dr. Heinz Risse, Solingen.

Nach § 34 der Durchführungsbestimmungen zur Zweiten Steuernotverordnung ist das steuerbare Vermögen von inländischen Erwerbsgesellschaften mit mindestens dem Betrage anzusetzen, der der Summe der Steuerkurswerte dieser Gesellschaft entspricht. Leistet die Gesellschaft ihre Körperschaftsteuervorauszahlungen auf Grund ihres Vermögens, so hat sie auch hierbei das Mindestvermögen zugrunde zu legen, ebenso bei der Gewerbebeitragssteuervorauszahlung. Es gibt in Deutschland eine ganze Reihe von Gesellschaften, die bei weitem nicht das Vermögen besitzen, das sich bei Zugrundelegung ihrer Steuerkurswerte ergibt; man erinnert sich, daß an dem Stichtag für die Feststellung der Steuerkurswerte an der Börse noch offensichtlich falsche Vorstellungen über das Aktivvermögen der meisten Gesellschaften bestanden, daß ferner die Notwendigkeit der Abstoßung von Aktienbesitz sich noch nicht in dem Maße geltend gemacht hatte, wie einige Monate später, und daß es endlich eine ganze Reihe von Gesellschaften gab, deren Kurse durch aufkaufende Konzerne ohne ihr Zutun in die Höhe getrieben wurden. Alle diese Werke litten völlig unschuldig unter dieser willkürlichen Festsetzung, die wenn je dann zu diesem Zeitpunkt absolut falsche Bilder von der Steuerfähigkeit der Werke geben mußte. Ich kenne Fälle, in denen das Kursvermögen einer Gesellschaft dreimal so hoch ist wie das Vermögen, das sich auf Grund der Einzelbewertung ergibt.

Die Werke haben in einzelnen Fällen gegen die Veranlagung zum Steuerkurswert Einspruch eingelegt. Das war jedenfalls ein Fehler, wenn es auch vielleicht dem Rechtsempfinden des normalen Menschen entsprach. Die Finanzgerichte aber waren gezwungen, nach dem Wortlaut des Gesetzes zu urteilen, und sie mußten die Einsprüche abweisen. Es gibt nur eine Möglichkeit zwar nicht eine Herabsetzung des Vermögens — denn die ist unmöglich — zu erreichen, wohl aber einen Erlaß des Differenzbetrages an

Vermögensteuer, die sich ergibt, wenn man einerseits das Kursvermögen und andererseits das bei einer Einzelbewertung sich ergebende Vermögen zugrundelegt. Dieser Erlaß ist möglich auf Grund des § 108 der AO., da in diesem Falle die Einziehung der Steuer der Lage der Sache nach wirklich unbillig wäre. Zahlt ein Unternehmen die Körperschaftsteuervorauszahlungen auf Grund des zur Vermögensteuer veranlagten Vermögens, so ist es an sich wieder verpflichtet, diesen Zahlungen das Steuerkursvermögen als Mindestvermögen zugrunde zu legen. Man wird aber wohl allgemein der Auffassung sein dürfen, daß auch hier die Finanzbehörde, nachdem sie bei der Vermögensteuer die Berechtigung des § 108 anerkannt hat, einem entsprechenden Erlaßantrag willfahren wird.

Die Gemeinde ist an den § 108 nicht gebunden; sie ist vielmehr berechtigt, von dem Steuerpflichtigen die Zahlung der Gewerbebeitragssteuer auf Grund des festgestellten Vermögens zu verlangen. Man kann allerdings in dieser Hinsicht auch der Auffassung sein, daß die Gemeinde mit der Veranlagung als solcher nichts zu tun hat, sondern lediglich das Recht hat, Zuschläge zu den auf Grund der Körperschaftsteuervorauszahlungen festgestellten Gewerbebeitragsgrundbeträgen zu erheben. Entschieden worden ist in dieser Hinsicht m. W. bisher noch kein Fall, wohl deshalb, weil die Finanzämter in so unsicher liegenden Fällen es bisher meist vorgezogen haben werden, sich mit dem Steuerpflichtigen zu einigen. Was nach meinen Erfahrungen in solchen Fällen die meisten Schwierigkeiten gemacht hat, war — vermutlich wegen der scharfen Bestimmungen des Reichsfinanzministeriums gegen die Stundung — die Bewilligung der Stundung der Steuer bis zur Entscheidung über den Erlaßantrag selbst. Man kann auch da natürlich auf die Reichsabgabenordnung verweisen, und zwar auf den § 105. Bedeutet die Einziehung der Steuer überhaupt eine unbillige Härte, und ist der Steuerpflichtige bereit, für den Fall, daß sich seine Angaben als unrichtig erweisen, die hohen Zuschläge nebst Zinsen zu zahlen, so bedeutet es ebenso eine unbillige Härte, die Steuerzahlung bis zur Entscheidung zu verlangen. Die Schwierigkeiten, die sich für die Vorstandsmitglieder solcher Gesellschaften bei der Unterschrift der Industrieobligationen ergeben haben, sind nebensächlicher Art, da bekanntlich Zahlungen aus dem Aufbringungsgezet auf die im ersten Jahre veranlagten Vermögensbeträge nicht zu leisten sind.

Steuerumschau. Von Dr. Max Lion, Rechtsanwalt und Notar, Berlin.

Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Revolution.

Die Umsatzsteuer erfreut sich bei großen Teilen der Bevölkerung nur geringer Beliebtheit. Ihre Aufhebung, mindestens aber eine starke Herabsetzung wird von verschiedenen Seiten, teils von der Arbeiterschaft als Verbraucherin, teils von Handel und Industrie als nächstbetroffenem Steuerpflichtigen begehrt. Sie wird vielfach noch als „Priizsteuer“ angesehen, nur als Vorbote einer ordnungsmäßigen Einkommensteuer, die nun, nach der Stabilisierung der Währung und der Steuern, entbehrlich, ja schädlich sei und fallen müsse. Über die Geschichte der Umsatzsteuer, die ihr Wesen aufhellt, sollte sich jeder, der dafür Interesse hat, aus dem hervorragenden Werke von Grabower, „Die Geschichte der Umsatzsteuer“, belehren. Hier soll einmal an einen ähnlichen Zustand erinnert werden, der aber umgekehrte Tendenz hatte. Vor mir liegt ein Schriftchen vom Justizkommissar Carl Ludwig Werther in Nordhausen, erschienen im Jahre 1847, mit dem verheißungsvollen Titel: „Umwandlung der Schlächt- und Mahlsteuer in eine Einkommensteuer ist ein Beförde-

rungsmittel zur Revolution". Die Schlacht- und Mahlsteuer hatte eine gewisse Ähnlichkeit mit der Umsatzsteuer; sie traf Konsumartikel, und zwar gerade die beiden wichtigsten; sie war eine indirekte Abgabe und wurde in einem bestimmten Augenblick erhoben, in dem die beiden Waren in den Verkehr traten. Nun sollte sie 1847 aufgehoben werden und an ihre Stelle sollte eine direkte Einkommensteuer auch in den Städten treten, deren Bewohner allein von der Mahl- und Schlachtsteuer betroffen wurden; die Landbewohner zahlten bereits eine direkte Einkommensteuer in Form der Klassensteuer. Unser Verfasser wehrt sich mit aller Gewalt gegen eine solch verderbliche Neuerung; dabei fallen viele schöne und lehrreiche Bemerkungen über die Steuern überhaupt ab, die zeigen, daß Steuer-schmerzen immer bestanden haben und Argumente für und wider allzu vergänglich sind. „Jede Steuer ist ein notwendiges Übel, eine Schmälerung des Privateigentums zum Besten der Gesamtheit. In der physikalischen Ordnung der Dinge sucht man schmerzhaftere Operationen durch betäubende Mittel zu erleichtern, man begrüßt freudig die Erfindung des Schwefeläthers als süße Täuschung des gequälten Menschen. In der staatlichen Ordnung der Dinge ist man eben im Begriff, jene Täuschung aufzuheben, man will dem Staatsbürger direkte Empfindung seiner Steuer-schmerzen bereiten.“ So beginnt unser Autor. Und er untersucht nun die Frage: „Führt die Aufhebung der Schlacht- und Mahlsteuer eine Vinderung des Proletariates, ein besseres Befinden der Staatsgesellschaft herbei?“ Er verneint sie unbedingt und untersucht alle Folgen, die sich etwa als Erleichterung durch die Aufhebung der Konsumsteuern für die Arbeiter, als Erschwerung durch die direkte Einkommensteuer für sie und für die übrigen Stadt-bewohner, die Kaufleute, die Beamten, das Militär ergeben können. Besonders gibt er sich Mühe, den Arbeitern klar zu machen, daß die Verbrauchsabgabe für sie gar nicht drückend ist. „Je weniger jemand hat, desto schwerer wird ihm die Entrichtung einer Totalsumme. Einen Taler in Pfennigen alljährlich zu geben, wird auch dem Unbemittelten möglich, auf einmal ist unerschwinglich; denn er müßte von seinem täglichen Verdienste etwas Erspartes zurücklegen, was schon der Charakter der meisten Menschen, am meisten aber der Umstand nicht gestattet, daß der zurückgelegte Pfennig in wöchentlich vorkommenden Fällen der Not angegriffen und so das Ersparte wieder verzehrt werden würde. Eine direkte Abgabe, auch wenn sie monatlich nur ein paar Groschen beträgt, ist weit drückender, als wenn diese Abgabe allmählich und unmerklich abgezogen wird. Einen Unterschied von einem Pfennig an einem Zweigroschenbrote kann niemand merken, ja so gut wie der Mensch bei teurem Brote den Magen an ein kleines Maß akkommodiert, ohne dadurch an Hunger und Krankheitszufällen zu leiden, noch viel leichter gewöhnt er sich an diesen geringfügigen Abzug. In Fleischpreisen ist das-selbe entsprechend der Fall. Ob ich für drei Pfennige Fleisch mehr oder weniger esse, läßt sich nie bestimmen, der Abzug ist und bleibt ein unmerklicher. Die gewöhnlichen nach wie vor stets stattfindenden Marktschwankungen des Getreideverkehrs sind weit merklicher als dieser kleine Abzug, und doch bequem sich der Magen auch hierin ganz willig.“

Schließlich stellt er fest, daß die Landbewohner und Städter nicht gleichgestellt werden dürfen, daß die Städter durch eine Einkommensteuer überlastet werden, daß vor allem die Aufdeckung der Einkommensverhältnisse Reiz und Mißgunst erzeugen muß.

„Was ist das Resultat hiervon? Unzufriedenheit und geheimer Wunsch nach einer anderen Staatsregierung, nach

einer wohlfeileren Form, nach einer Republik. Der Magen hat von jeher mehr Revolutionen gemacht als der Kopf; man hüte sich, diesen schlimmsten aller Tyrannen aufzubringen, wenn man die Dauer monarchischer Formen wünscht. Ein fatter Mensch — ein guter Mensch, ein Hungeriger — eine wilde Bestie. Darum ist es die erste Regel einer Administration, für gute Ernährung der Staatsbürger zu sorgen. Wir haben über Spekulationen umhergeschrien, und doch der Spekulation gestattet, die Früchte fortzuführen. Was die Folge davon sein wird, läßt sich nicht berechnen. Nur soviel ist gewiß:

Einkommensteuer macht den Bürger unzufrieden, ohne den Proletarier zu erleichtern.“

„Mögen die vereinigten Landstände dies wohl beherzigen. Die Zeit ist ernst und gewitterschwer; das Wetterleuchten der Revolution zuckt dann und wann an den politischen Horizonten. Volksmassen häufen sich wie schwarze Wolken zusammen und eine dumpfe Schwüle lastet auf allen Gemütern. Jedenfalls ist die Einkommensteuer eine hohe Turmspitze, die den Blitzstrahl herbeizieht, ein Baum, unter den man sich stellt, um Schutz gegen das Gewitter zu suchen. Direkter fortgesetzter Schmerz bringt zur Verzweiflung, er kann zum Entschlusse des Bahnaustrittens führen; direkte Steuern sind von jeher das Beförderungsmittel zu Revolutionen gewesen. Die Schlacht- und Mahlsteuer dagegen dankt der französischen Republik der neunziger Jahre ihren Ursprung, sie verdient, wenn es überhaupt noch Steuern geben soll, durchaus nicht den Tadel, womit sie von abstrakten Theorien überhäuft worden ist. Wir können ohne Steuern nicht existieren, wohl-an, so seien es wenigstens keine fühlbaren. Auch die Wahrheit, wenn mir jemand damit wie der Steuerezekutor in das Haus dringt und sie mir ins Gesicht wirft, will ich nicht hören, ich werse den Durschen zur Türe hinaus. Alles in der Welt muß seine Manier haben, die Einkommensteuer aber ist eine unmanierliche Steuer! Ein unablässiges Schmerzgefühl, ein Brideln, das den guten Bürger unzufrieden macht und ihn in die Republik hinein ärgert!“

Nun hat der Reichstag das Wort.

Ungültigkeit der Wertzuwachssteuer für G. m. b. H.-Anteile und Aktien.

Die Berliner Wertzuwachssteuerordnung sieht bekanntlich in ihrem § 1 Ziffer 3 eine Zuwachssteuer auch für die Übertragung von G. m. b. H.-Anteilen, Aktien, Kuxen und Genossenschaftsanteilen vor, wenn diese Gesellschaften die Verwertung von Grundstücken zum Gegenstand des Unternehmens haben oder zur Ersparung von Zuwachssteuer gegründet sind. Ich habe schon mehrfach darauf hingewiesen, daß diese Bestimmung nach der früheren Rechtsprechung des Preussischen Oberverwaltungsgerichts zu der ganz gleichliegenden Frage der kommunalen Umsatzsteuer als ungültig anzusehen ist, weil sie über die Steuerhoheit der Gemeinden hinausgeht (vgl. auch mein Handbuch der Grundstücks-umsatzsteuer Seite 45). Nunmehr hat der Bezirksausschuß von Berlin sich diesem Standpunkt angeschlossen und die angeführte Vorschrift der Zuwachssteuerordnung für un-gültig erklärt, soweit sie sich auf juristische Personen bezieht. Der Bezirksausschuß führt aus (II 3 18/1925):

„Nach § 1 Ziffer 3 der Wertzuwachssteuerordnung der Stadt Berlin vom 11. April 1924 soll dem Übergange des Eigentums an Grundstücken gleich stehen der Übergang von Rechten an dem Vermögen von Personenvereinigungen — einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung — usw., soweit das Vermögen der Vereinigung aus Grundstücken besteht, wenn entweder zum Gegenstande des Unternehmens die Verwertung von Grundstücken gehört, oder wenn die Ver-

einigung geschaffen ist, um die Zuwachssteuer zu ersparen. Die erstere Voraussetzung ist hier gegeben. Trotzdem wird die Rechtsgültigkeit der Ziffer 3 des § 1 der Steuerordnung mit Recht beanstandet, da ein Wechsel im Personenbestande einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung einen Wechsel des Eigentums an dem Gesellschaftsgrundstück nicht zur Folge hat. § 1 Ziffer 3 bestimmt demnach eine entsprechende Anwendung der Vorschriften über die Zuwachssteuer auf einen Rechtsvorgang, der nicht den Übergang des Eigentums an einem Grundstücke oder einer einem Grundstücke gleichgestellten Berechtigung (§ 1 Ziffer 2 des Ortsgesetzes) zum Gegenstande hat.

Der Verwaltungsrichter hat zu prüfen, ob bei dieser Ausgestaltung der Zuwachssteuer von der Steuerordnung die Schranken innegehalten sind, die jeder Kommunalsteuerordnung überhaupt gezogen sind. Keine Gemeinde kann ihre Steuerhoheit über ihr räumliches Gebiet hinaus erstrecken und ihr Rechtsakte unterwerfen, die sich nicht innerhalb desselben vollziehen. Wo sich ein Rechtsakt vollzieht, ist nicht allgemein zu entscheiden, sondern für jede Art von Rechtsakten nach ihrer Eigenart besonders zu prüfen und zu beurteilen. Für die Übertragung von Gesellschaftsanteilen steht soviel fest, daß es, um einen Vollziehungsort zu begründen, nicht genügt, wenn die Gesellschaft an diesem Orte Grundeigentum hat. Da aber § 1 Ziffer 3 der Zuwachssteuerordnung nach seiner Fassung auch diesen Fall als steuerpflichtig behandelt, muß diese Vorschrift als rechtungsgültig erachtet werden, und zwar nicht bloß insoweit, als sie sich auf Vorgänge bezieht, für deren Besteuerung die Stadt Berlin nicht zuständig ist, sondern in vollem Umfange, denn da sie unterschiedslos zulässige und unzulässige Bestandteile enthält, entbehrt sie derjenigen Klarheit und Unzweideutigkeit, die im Interesse der Rechtssicherheit geboten ist und insbesondere von den Steuerpflichtigen beansprucht werden kann.

Diese Rechtsunsicherheit wird auch nicht durch den Hinweis des Beklagten auf die Bestimmung des Paragraphen Ziffer 1 des Ortsgesetzes behoben, wonach eine Wertzuwachssteuer bei allen, den Übergang des Eigentums an Grundstücken und Grundstücksteilen in der Stadt Berlin betreffenden Rechtsvorgängen erhoben werden soll, denn es handelt sich, wie ausgeführt, im vorliegenden Falle nicht um einen solchen Rechtsvorgang.

Die vorstehend wiedergegebenen Grundsätze hat das Preussische Oberverwaltungsgericht besonders in seiner Entscheidung vom 25. Januar 1912 (Entscheidung Band 62 Seite 262) zu der Umsatzsteuerordnung der Stadt Berlin vom 4. März 1910 entwickelt, welche in ihrem § 2 Absatz c eine dem § 1 Ziffer 3 der hier in Frage stehenden Wertzuwachssteuerordnung entsprechende Bestimmung enthielt und als steuerpflichtigen Rechtsvorgang nur den Erwerb des Eigentums oder Miteigentums an einem im Stadtbezirke belegenen Grundstücke in Betracht zog.

Nach dem Gesagten bedarf es keiner Ausführung, daß auch der Hinweis des beklagten Magistrats auf den dem § 1 Ziffer 3 des Ortsgesetzes entsprechenden § 3 des Reichszuwachssteuergesetzes fehlgeht, da für das Reichsgesetz die fraglichen Grenzen der örtlichen Zuständigkeit nicht gegeben waren.

Die Veranlagung entbehrt danach der gesetzlichen Grundlage, woraus sich die Freistellung ergibt."

Die Frage ist von größter Bedeutung für den Grundstücksmarkt, zumal der überaus hohe Steuerfuß der Wertzuwachssteuer und ihre ungünstige Berechnung bei Verkauf von Anteilen außerordentlich hemmend wirken, während doch zurzeit im Gegenteil alles für eine Belebung des Grundstücksmarktes und damit der Bautätigkeit und der Freimachung von Wohnungen geschehen müßte. Es dürfte

jedoch anzunehmen sein, daß zunächst noch von der Stadtgemeinde Berlin das Oberverwaltungsgericht gegen die Entscheidung des Bezirksausschusses angerufen wird. Eine große Reihe anderer Gemeinden hat übrigens die gleiche Bestimmung in ihre Steuerordnungen aufgenommen. Zu erwähnen ist endlich, daß die Grunderwerbsteuerpflicht durch den Endausgang des Rechtsstreits nicht berührt wird, da sie auf einem Reichsgesetz beruht.

Roheit einer Muttergesellschaft.

Der Handelsteil einer großen Tageszeitung berichtete dieser Tage folgendes über eine Aktiengesellschaft: „Wie die Gesellschaft in ihrem Geschäftsbericht für 1924 mitteilt, hat sie im vorigen Jahre eine Tochtergesellschaft abgefoßen, die sie gemeinsam mit einer anderen Gesellschaft besessen hatte.“ Die Beziehungen zwischen Mutter und Tochter sind unter den Gesellschaften manchmal dunkel. Aber sich so laut eines Vergehens gegen § 221 StGB. (Minderaussetzung) und § 173 (Blutschande, noch dazu gemeinschaftlich!) zu rühmen, das geht doch allmählich zu weit. Bitte etwas zartere Beziehungen und Diskretion, meine Herren Direktoren! Das Steuerrecht weiß sich von solchen Roheiten frei, da es bekanntlich das Schachtelprivileg eingeführt hat (§ 6 Ziffer 8 des Körperschaftsteuergesetzes).

Monatsrundschau. Von Geheimem Rat Dr. R. Kloß, Senatspräsidenten am Reichsfinanzhof.

Die bevorstehende grundlegende Steuerreform kündigt sich an mit dem Gesetz zur Überleitung der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer in das regelmäßige Veranlagungsverfahren (Steuerüberleitungsgesetz); v. 29. Mai 1925 (RGBl. I S. 75).

Im übrigen sind hervorzuheben:

Verordnung über Gesellschaftsteuer bei stillen Gesellschaften; v. 27. April 1925 (RGBl. I S. 60);

Zweite Verordnung über die Umstellung der Versicherungssteuer auf Goldrechnung; v. 30. April 1925 (RGBl. I S. 67);

Verordnung über Buchführung auf wertbeständiger Grundlage im Sinne des Reichssteuerrechts; v. 24. April 1925 (RGBl. I S. 67; auch RSBl. 1925 S. 91);

8. Sammelerlaß über Steuerabzug vom Arbeitslohn; v. 2. Mai 1925 (RSBl. 1925 S. 96);

Verordnung über die Hinausschiebung der Vermögensteuervorauszahlungen vom 15. Mai 1925 um einen Monat; v. 27. Mai 1925 (RGBl. I S. 73);

Verordnung über Befreiung von Umsätzen in das Ausland von der Umsatzsteuer; v. 25. Mai 1925 (RGBl. I S. 74).

Gesetze, Verordnungen und Erlasse.

Mitgeteilt von Reichsfinanzrat Mirre, München.

Datum	Beröffentlichungs- ort; Abkürzungen	Gegenstand
18. 4.	RGBl. 278 RSBl. 35 u. 38 RSBl. 75 RSBl. 87 RSBl. 87	2. VO. über Vergütung der Bundessteuer.
"		Bestimmungen über die Gewährung von Entschädigungen an Vollziehungsbeamte aus dem Aufkommen an Vollstreckungsgebühren.

Datum	Veröffentlichungs-ort; Kurzzeichen	Gegenstand
19. 4.	RABl. 76 II A 7642	RAfMG.: Zulassung weiterer Depo- stellen im Sinne des § 16 Abs. 2 StundD.
20. 4.	RAMBl. 277	VD. über Einlaß- und Untersuchungs- stellen für das in das Zollinland eingehende Fleisch und VD. über die Stempelzeichen nachträg- lich zugelassener Untersuchungsstellen für ausländisches Fleisch.
21. 4.	RAfBl. 75 RAMBl. 281	VD. über die Neuregelung der Zustän- digkeit von Finanzämtern im Bezirk des Landesfinanzamts Hannover.
22. 4.	RAuz. Nr. 94 RZBl. 36 RStBl. 36 II Bst 2816	Bef. über die Essigsäuresteuer. Vom 1. 5. 25 ab. RAfMG.: Anteile der Monopolverwal- tung an den Einnahmen aus Mono- polausgleich im April 1925.
24. 4.	RAuz. Nr. 107 RZBl. I 67 RStBl. 91	VD. über die Buchführung auf wertbestän- diger Grundlage im Sinne des Reichssteuerrechts.
25. 4.	RAfBl. 77 RAMBl. 281	VD. über die Teilung des Finanzamts Zunere Stadt in Hamburg.
27. 4.	RAuz. Nr. 100 RZBl. I 60 RStBl. 89	VD. über Gesellschaftsteuer bei stillen Gesellschaften. Vom 1. 6. 25 ab wird die Gesell- schaftsteuer des § 23 RStG. in der Fassung des Art. V § 1 Nr. 7 der 2. StWV. wieder erhoben.
"	RAuz. Nr. 99	Nachweisung der Einnahmen an Kapi- talverkehrssteuer.
"	RStBl. 90 III Dv 8257	Allg. Verfügung zur Übertragung von Aufsichtsleitungen auf die Landes- finanzämter und Finanzämter (Grunderwerbsteuerstellen) auf dem Gebiete der Grunderwerbsteuer. Zum Steuererlaß aus Billigkeits- gründen zuständig die RA. (Grderw.- Steuerstellen) bis 300 RM., die RA. bis 1000 RM. einschl.
"	RAMBl. 282	VD. über den Reichsanteil vom Süß- stoffablaß.
28. 4.	RZBl. 37 II Bz. 6222 II	6. Nachtrag zum Verzeichnis derjeni- gen Länder, auf deren Erzeugnisse vom 11. 1. 25 ab die vertragsmäßi- gen Zollbefreiungen und Zollermä- ßigungen anzuwenden sind.
"	RZBl. 37 II Bz 2533	RAfMG.: Zollbehandlung von optischem Glas in Tafeln.
30. 4.	RZBl. I 67 RStBl. 93	2. VD. über die Umstellung der Ver- sicherungsteuer auf Goldrechnung.
1. 5.	RAuz. Nr. 102 RStBl. 89	Bef. betr. die Umsatzsteuerumrech- nungssätze für April 1925.
"	RAuz. Nr. 103 RZBl. 38	Bef. üb. Übernahmepreise für Brannt- wein und Monopolausgleich.
2. 5.	RStBl. 96 III C 1800	RAfMG.: Steuerabzug vom Arbeits- lohn. 8. Sammelerlaß. 1. Auslösungen (bei auswärtigen Arbeiten). 2. Heimarbeiterzuschlag. 3. Zuwendungen an frühere An- gestellte oder deren Angehörige. 4. Erstattung von Lohnsteuerbeträ- gen. 5. Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags bei Kriegsbeschädigten. 6. Nichterhebung von Kleinbeträgen.
6. 5.	RAfBl. 39 II Bz 3564	RAfMG.: Zollbehandlung von hy- thetischen Edel- und Halbedelsteinen.
9. 5.	RAuz. Nr. 108 RStBl. 94	Bef. betr. die Umsatzsteuerumrech- nungssätze für die nicht an der Berliner Börse notierten ausländ. Zahlungsm- ittel für April 1925.
"	III D 3371	RAfMG.: Gebührenfrei erteilte Han- delsregisterauszüge usw. für die Zwecke der Industrieverpflichtung.
12. 5.	RAfBl. 39 II Bz 5772	RAfMG.: Zollbehandlung von Lampen- schalen aus Marmor als Luxus- gegenstände.

Datum	Veröffentlichungs-ort; Kurzzeichen	Gegenstand
13. 5.	RAfBl. 39 II A 8410	RAfMG.: Gebührenfreie Abfertigung von Reisenden in Kraftfahrzeugen.
14. 5.	RAMBl. 325	Überzicht der Einnahmen des Reichs an Steuern, Zöllen u. Abgaben im April 1925.
"	RAuz. Nr. 114 RAMBl. 323	Nachweisung über Branntweinerzeu- gung und Branntweinablaß im April 1925.
15. 5.	III C 1700	RAfMG.: Stundung der Vermögen- steuervorauszahlung vom 15. 5. 25.
17. 5.	RAfBl. 40 II Bst 1165	RAfMG.: Spiellkartensteuerpflichtigkeit der Mah-Jongg-Kartenspiele.
18. 5.	RAfBl. 40 II Bz 5011	RAfMG.: Zollbehandlung von Frauen- unterjassen aus wollenem ode baum- wollenem Gesundheitskrepp mit schmäler Spitzeneinfassung am Hals- ausschnitte (Nr. 518/19 u. Anm. zu Nr. 518 bis 520).
19. 5.	RAfBl. 40 II Bst. 3467	RAfMG.: Anteile der Monopolverwal- tung an den Einnahmen an Mono- polausgleich im Mai 1925.
"	RAfBl. 40 RAuz. 118	Bef. über die Essigsäuresteuer vom 1. 6. 25 ab.
22. 5.	RStBl. 100 III C 2300	RAfMG.: Neuregelung des Steuer- abzugs vom Arbeitslohn vom 1. 6. 1925 ab. Merkblatt. Amtliche Auskünfte in Zolltarif- angelegenheiten. Nr. 560. Weberbögel aus Baumwoll- gewebe (Widlers). Zollsaß 240 RM. für einen Doppelzentner.
"	RAfBl. 38 Ausl. 7/25	

Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

Berichtet von Senatspräsident Dr. Kloß und Reichs-
finanzrat Mirre, München.

Abgabenordnung.

252. § 4. Der Rechtsgrundlaß, daß Ausnahmebestimmungen
eng auszulegen seien, befaßt nicht weiter, als daß sie auf solche
Fälle nicht anzuwenden sind, bei denen nach Erschöpfung der
Regeln der Auslegungskunst nicht ersichtlich ist, daß der Ge-
setzgeber solche Fälle in die Vorschriften habe einbeziehen wollen.
(U. v. 31. März 1925 I A 32/25 S.) Wird amtlich veröffentlicht.

253. § 68. Nachsichtgewährung ist nicht zulässig bei verpä-
teter Stellung des Antrags nach § 33 a Abs. 3 Schlußsatz Ein-
kommenStG. in Verbindung mit § 9 KörperStG. (U.
v. 17. April 1925 I A 15/25.) Wird amtlich veröffentlicht.

254. § 103. Zahlungen und Aufrechnungen können von dem
Steuerpflichtigen nicht im Rechtsmittelverfahren, sondern nur
im Gebührensverfahren geltend gemacht werden. Dies gilt auch
bei Zahlungen von Börsenumsatzsteuern, die im Abrechnungsver-
fahren abgeführt worden sind. (U. v. 28. April 1925 II A 189/25.)
Wird amtlich veröffentlicht.

255. § 231. Soweit der Steuerausfluß mitzuwirken hat, ist
der Rechtsmittelverzicht unwirksam, der bei einer Unterwerfungs-
verhandlung gegenüber der vom Finanzamt allein bewirkten
Steuerfestsetzung erklärt wird. (U. v. 25. Februar 1925 VI A
39/25.) Wird amtlich veröffentlicht.

Einkommensteuer 1922.

256. § 17. Ein Scheinvertrag ist nach § 117 BGB., nicht
nach § 5 W.D. bei der Veranlagung zur Einkommensteuer außer
acht zu lassen. — Nutzungen aus dem Vermögen minderjähriger
Kinder, auf das sich die Nutznießung des Haushaltungsvorstandes
als Inhabers der elterlichen Gewalt erstreckt, sind Einkommen des
Haushaltungsvorstandes ohne Rücksicht darauf, ob die Kinder nach
§ 17 EinkStG. zu seinem Haushalt zu rechnen sind. (U. v.
22. April 1925 VI A 64/25.) § 17 EinkStG. kommt nur für das
Einkommen in Betracht, das den Kindern selbst zufließt, also nicht
nach dem bürgerlichen Recht als Einkommen des Inhabers der
elterlichen Gewalt zu behandeln ist.

257. § 29 Abs. 2. Richtete ein Landwirt oder Gewerbetreibender im Laufe eines Kalenderjahres für seinen Betrieb eine geordnete Buchführung ein und bestimmt er für ihn mit dem Kalenderjahr nicht zusammenfallende Wirtschaftsjahre, für die regelmäßige Geschäftsabschlüsse zu erwarten sind, so kommt der Betriebsergebnis, der vom Beginn des erst im folgenden Kalenderjahr endenden ersten Wirtschaftsjahrs bis zum Schlusse des Kalenderjahrs entsteht, für das Einkommen dieses Kalenderjahrs nicht in Betracht. Gilt auch für 1922. (U. v. 28. April 1925 VI A 166/25.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

258. § 33a Abs. 3. Nur der überschüssige der Devisenbestände über die Devisenschulden ist danach zu bewerten. (U. v. 31. März 1925 II A 62/24.) Nach RzB. 14, 342 sind Erzeugnisse, Waren und Vorräte insoweit nicht nach § 33a Abs. 3 zu bewerten, als zu ihrer Anschaffung Schulden aufgenommen sind. Derselbe Grundsatz muß von ausländischen Zahlungsmitteln und ausländischen Schulden gelten, zu deren Bezahlung die ausländischen Zahlungsmittel im vorliegenden Falle unstreitig erworben sind.

259. § 33a Abs. 3. Die Drittelung ist auch bei neu gegründeten Betrieben zulässig. (U. v. 20. März 1925 I A 3/25.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

260. § 33a Abs. 3 Schlusssatz. § 68 A.D. betreffend Nachsichtgewährung ist nicht anwendbar bei verspäteter Stellung des Antrages auf Drittelung der Devisen. (U. v. 17. April 1925 I A 15/25.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

Erbschaftsteuergesetz 1922.

261. § 18 Abs. 1. Bei der Schenkung eines Grundstücks gilt die Zuwendung auch dann mit der Auflassung als ausgeführt, also die Steuerpflicht eingetreten, wenn die Besitzübertragung erst später erfolgt. (U. v. 28. April 1925 V a A 90/25.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

262. § 18 Abs. 1. Die Ausführung des Schenkungsverprechens eines Kaufmanns kann darin liegen, daß er in seine Geschäftsbücher eine entsprechende Forderung für den Beschenkten einträgt und diesem hiervon Mitteilung macht. (U. v. 13. März 1925 V A 29/25.) Wird amtlich veröffentlicht.

Gründerwerbsteuergesetz.

263. § 1. Wenn eine offene Handelsgesellschaft sich in eine Kommanditgesellschaft umwandelt, so tritt bei Umschreibung von Grundstücken, die auf den Namen der offenen Handelsgesellschaft eingetragen sind, auf den Namen der Kommanditgesellschaft keine Steuerpflicht ein. (U. v. 21. April 1925 II A 95/25.) Erben zu gleichen Teilen des im Jahre 1919 verstorbenen Fabrikbesizers S. sind dessen Witwe und Sohn. Beide bildeten zugleich eine offene Handelsgesellschaft. Zum Nachlaß gehörten auch Grundstücke, die im Eigentum entweder der Erbengemeinschaft oder der offenen Handelsgesellschaft standen. Durch notariellen Vertrag vom 27. Juli 1924 hat die offene Handelsgesellschaft den Kaufmann D. als Kommanditisten aufgenommen. Die drei Beteiligten beantragten, die so entstandene Kommanditgesellschaft als Eigentümerin der erwähnten Grundstücke in das Grundbuch einzutragen. Über die Steuerpflichtigkeit dieses Vorganges hat der Senat ausgeführt: Wie erwähnt, hat die Vorinstanz als für die Entscheidung belanglos angesehen, ob die Grundstücke bei Abschluß des Vertrages über die Errichtung der Kommanditgesellschaft im Eigentum noch der Erbengemeinschaft oder bereits der offenen Handelsgesellschaft gestanden haben. Eine Steuerpflicht ist nur im ersten Falle, der dem vom Senat in Vd 10 S. 311 entschiedenen gleichartig ist aus den dort angegebenen Gründen und in dem dort angegebenen Umfang gegeben. Lag dagegen der zweite Fall vor, so bedeutet, da, wie auf Grund der Bestimmungen der §§ 139 Abs. 1 und 162 Abs. 3 HGB nunmehr von Rechtsprechung und Rechtslehre übereinstimmend anerkannt wird, die Umwandlung einer offenen Handelsgesellschaft in eine Kommanditgesellschaft keine Gesellschaftsneubildung, sondern nur eine den Bestand der bisherigen Gesellschaft als solchen unberührt lassende Veränderung der Gesellschaftsform ist (Vd. 155 S. 126, Vd. 16 S. 64), die Aufnahme D. als Kommanditisten lediglich die Veränderung des Personenstandes der Gesellschaft, die nach der Entscheidung des Großen Senats des Reichsfinanzhofs (Vd. 12 S. 76) eine Gründerwerbsteuerpflicht nicht auslöst.

264. § 1. Treuhänder; Steuerpflichtigkeit des Überganges des juristischen Eigentums. (U. v. 28. April 1925 II A 113/26.) Im Jahre 1922 kaufte Dr. H. ein Grundstück und wurde als dessen Eigentümer im Grundbuch eingetragen. Wirtschaftlich erwarb er es für die Beschwerdeführerin und auf deren Rechnung, weil nach Annahme der Beteiligten eine Grundbucheintragung der Beschwerdeführerin mit Rücksicht auf ihre damalige Eigenschaft als Ausländerin auf Schwierigkeiten gestoßen wäre. Es bestand jedoch Einverständnis darüber, daß Dr. H. nur Platzhalter für die Beschwerdeführerin sei und auf deren Verlangen jederzeit die Umschreibung des Eigentums auf ihren Namen herbeizuführen habe. Unter Anerkennung dieser Verpflichtung zur Eigentumsübertragung ließ Dr. H. in der notariellen Verhandlung vom 14. März 1924 das Grundstück an Beschwerdeführerin auf. Die Steuerpflicht dieses Vorganges wird von der Beschwerdeführerin zu Unrecht bestritten. Es handelte sich rechtlich um nichts anderes, als um die Übereignung eines Grundstücks vom Treuhänder an den Treugeber. Nach dem Grunderwerbsteuergesetz ist der juristische Eigentumsübergang — und ein solcher liegt beim Eigentumsübergang vom Treuhänder auf den Treugeber vor — in jedem Falle steuerpflichtig, ohne Rücksicht darauf, daß der Treugeber bereits wirtschaftlich wie ein Eigentümer dastand. Der von der Beschwerdeführerin für sich in Anspruch genommene § 80 Abs. 1 RWbG.D., der im Sinne der Steuergesetze schon den wie einen Eigentümer behandelte wissen will, der einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, kann keine Anwendung finden.

Industriebelastungsgesetz.

265. Der Industriebelastungsbescheid des Finanzamts ist unanfechtbar. Gegen die Aufforderung zur Unterzeichnung der Einzelobligation und Strafanordnung kann nicht eingewendet werden, daß die dem Belastungsbescheide zugrundegelegte Veranlagung zur Vermögensteuer wegen eines noch anhängigen Rechtsmittels noch nicht rechtskräftig sei. (U. v. 1. April 1925 VI A 120/25.) — Wird amtlich veröffentlicht. —

Kapitalverkehrsteuergesetz.

266. § 4 Abs. 1 b. Ein Unternehmen, das sich mit der Vermietung von Last- und Personenwagen durch freie Einzelverträge befaßt, dient nicht dem öffentlichen Verkehr. (U. v. 21. April 1925 II A 140/25 S.) — Wird amtlich veröffentlicht. —

267. § 6 c. Zum Begriff des steuerpflichtigen Darlehns. (U. v. 17. April 1925 II A 175/25.) Die beschwerdeführende G. m. b. H. ist durch Vertrag vom 30. Dezember 1923 mit einem Stammkapitale von 180 000 G.M. gegründet. Auf das Stammkapital übernahmen die in ungeteilter Erbengemeinschaft lebenden Eigentümer eines Grundstücks und Sägewerksbetriebs Anna, Franz und Karl M. 18 500, 6000 und 5500, zusammen 30 000 G.M., sechs andere Mitgründer zusammen 150 000 G.M. Die drei Eigentümer verpflichteten sich, Grundbesitz und Sägewerk in die Gesellschaft einzubringen. Der Wert des Einbringens wurde auf 70 500 G.M. angegeben. Von diesen 70 500 G.M. wurden 30 000 G.M. auf die Stammeinlage der Eigentümer gerechnet, von dem Mehrbetrage von 40 500 G.M. überwiesen die Erben sich untereinander 15 560, 12 220 und 12 720 G.M., die in Darlehen umgewandelt und von der Gesellschaft erststellig auf das Grundstück gegen 9% Zinsen und halbjährliche Kündigung, die jedoch der Gesellschaft frühestens zum 31. Dezember 1933 zustehen sollte, einzutragen waren. Nachdem das Finanzamt die Gesellschaftssteuer zunächst nur von den eingezahlten Stammanteilen eingefordert hatte, verlangte es in einem weiteren Bescheide solche auch von den 40 500 G.M., weil auch sie zu den Leistungen auf Grund des Gesellschaftsvertrags gehörten. Der Senat hat freigestellt. Die Fassung des Gesellschaftsvertrags ist nicht glücklich. Allerdings wird im § 6 der Beitrag von 72 500 G.M. als Gesamtwert der „Einlage“ der Gesellschafter M. bezeichnet, dies jedoch in unmittelbarem Anschluß daran wieder eingeschränkt, indem über den die Stammanteile übersteigenden Wert des eingebrachten Grundstücks anderweite Bestimmungen getroffen werden. Das legt die Deutung nahe, daß die Beteiligung der Gesellschafter M. sich überhaupt nur auf ihre Stammanteile beschränken, der Mehrwert der Grundstücke aber von der Gesellschaft herausgezahlt werden sollte. Ist das der Fall, so besteht die Gegenleistung für den Erwerb der Ge-

gesellschaftsrechte nur in dem Werte der Grundstücke abzüglich der Herauszahlung. Nun ist freilich in dem Gesellschaftsvertrage gleichzeitig die Herauszahlungspflicht hinausgehoben und die Forderung in ein Darlehen an die Gesellschaft umgewandelt. Daraus folgt aber nicht ohne weiteres, daß die Pflicht zur Gewährung dieses Darlehens ein Bestandteil des Gesellschaftsverhältnisses geworden ist. Nur unter dieser Voraussetzung würde es der Besteuerung nach § 6a unterliegen. Für die Beurteilung sind die gleichen Gesichtspunkte verwertbar, welche für die Steuerpflicht von Darlehen, die außerhalb des Gesellschaftsvertrags gewährt werden, im § 6c KapVerfStG. aufgestellt sind, daß nämlich das Darlehen eine wesentliche Voraussetzung für die Führung der Gesellschaftsgeschäfte ist und seine Gewährung sich als Beteiligung darstellt.

Keines von beiden ist hier der Fall. Weder wäre die Gesellschaft, welche nur den vierten Teil des baren Stammkapitals von 150 000 M. eingerufen hat, gehindert gewesen, bei Einberufung eines höheren Teilbetrags die sportige Auszahlung vorzunehmen, noch ist ihr die Mitwirkung des Darlehenskapitals bei ihrer Geschäftsführung sicher; vielmehr muß sie mit jederzeitiger Rückforderung rechnen, während ihrerseits eine Kündigung auf Jahre hinaus ausgeschlossen ist. Das ist das Gegenteil von dem, was bei Geschäftsbeteiligungen der Sachlage entspricht.

268. § 35. Wesen der Börseumsatzsteuer. (U. v. 5. Mai 1925 II A 214/25.) Da die Börseumsatzsteuer keine Urkunden-, sondern eine Geschäftssteuer ist, kann eine Steuer von einer ihrem Inhalt nach steuerpflichtigen Urkunde nicht erhoben werden, wenn der Nachweis geführt wird, daß die Urkunde anders niedergeschrieben als vereinbart ist.

269. § 49. Anschaffungsgeschäfte, die der Mitinhaber einer Baufirma mit Dritten abschließt, sind Privatgeschäfte und keine Rundengeschäfte. (U. v. 23. April 1925 II A 189/25.) — Wird amtlich veröffentlicht.

Zweite Steuernotverordnung.

Abschlußzahlungen.

270. Zum Begriff der Leistungsfähigkeit. (Beschl. v. 7. April 1925 I B 15/24.) Leistungsfähigkeit ist wirtschaftliche Kraft, wie sie sich in den Gesamtverhältnissen eines Unternehmens, in der durchschnittlichen Rentabilität, in dem gefestigten Rufe, dem inneren Wert der Anlagen, den stillen Reserven usw. vorfindet. Unter diesem Gesichtspunkt aber ist die Lage des vorliegenden Unternehmens, welches laut Bilanz auf 31. Dezember 1922 die einzelnen Bilanzposten ihrer stehenden Kapitalanlagen, abgesehen von Grundstücken, Wohnhäusern, Beteiligungen, auf je 1 M. abgeschrieben hatte und nach eigener Angabe mit einem Verluste von nur 88 500 G.M. (bei einem Aktienkapital von 1 200 000 M. nach dem Stande vom 31. Dezember 1919 und 5 000 000 M. nach dem Stande vom 31. Dezember 1922) durchgekommen ist, im Vergleiche mit vielen andern Unternehmungen, welche durchschnittlich weit größere Verluste aufzuweisen haben, nicht in besonderem Maße ungünstig.

271. Abschlußzahlung (EinkSt.) im besetzten Gebiet. (U. v. 22. April 1925 VI A 127/25.) Wenn nun auch im vorliegenden Falle die Vorschriften der Zweiten Steuernotverordnung nicht anwendbar waren, so entsprach es der Vorschrift des § 4 der Reichsabgabenordnung, wonach bei Auslegung der Steuergesetze die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen ist, wenn die Vorinstanzen bei Festsetzung der Abschlußzahlung von dem ausgehen, was nach der Zweiten Steuernotverordnung festzusetzen wäre. Sie konnten damit rechnen, daß die von dem Gesetzgeber getroffene Anordnung über die Festsetzung der Abschlußzahlung für den Regelfall zu dem Ergebnis führen würde, daß bei verständiger Auslegung des Einkommensteuergesetzes erreicht worden wäre. Wenn sie außerdem noch Ermittlungen darüber angestellt haben, ob der Steuerpflichtige ein der so berechneten Abschlußzahlung entsprechendes Einkommen gehabt hat, so haben sie alles getan, was ihnen nach Lage der Sache zugemutet werden konnte.

272. § 37. Beschränkung der Anwendung. (Beschl. v. 22. April 1925 VI B 46/25.) Der Beschwerdeführer macht in der weiteren Beschwerde geltend, daß er im April 1923 aus dem besetzten Gebiet ausgewiesen worden sei und die Ausweisung bis Dezember 1924 gedauert habe und daß sein Geschäft bis 1. April 1924 gänzlich geruht habe und seit April wieder notdürftig be-

trieben werde. Er sei schwer geschädigt worden, namentlich, da die Rundtschaft zum Teil verlorengegangen sei. Für sein Geschäft beständen daher besondere Verhältnisse, die eine Freistellung von der Vorauszahlungspflicht rechtfertigten, da er ein Einkommen nicht erzielt habe. Es solle mindestens die Vorauszahlung außer Hebung gesetzt werden, bis sich eine Steuerpflicht nach Artikel I § 31 der Zweiten Steuernotverordnung ergebe.

Es kann zugegeben werden, daß der Beschwerdeführer durch die Ausweisung und die sich daran anknüpfenden wirtschaftlichen Folgen einen nicht unbedeutenden Schaden erlitten hat. Auch ist wohl möglich, daß die Einkünfte aus dem Geschäftsbetrieb im Jahre 1924 im ganzen die Betriebsausgaben nicht übersteigen und ein Einkommen für 1924 nicht festzustellen ist. Dies schließt indessen nicht aus, daß nach § 5 a. a. O. und den dazu ergangenen Durchführungsbestimmungen für den Zeitabschnitt, in dem die Betriebs-einnahmen die abziehbaren Ausgaben übersteigen, eine Vorauszahlung zu erheben ist. Ob im ganzen Jahre wirklich ein steuerbares Einkommen erzielt wird, kann dabei nicht berücksichtigt werden. Es könnte wohl in Frage kommen, ob eine anderweitige Festsetzung oder Freistellung nach den Korrektivbestimmungen zugelassen ist. Auf den vorliegenden Fall passen aber die Korrektivbestimmungen in den 1. Durchführungsbestimmungen G X 2 nicht, auch nicht die der 6. Durchführungsbestimmungen. Weiter käme in Frage, ob etwa nach Artikel I § 37 der Zweiten StNotVd. eine Freistellung zu erfolgen hätte. Der erkennende Senat erachtet aber die wirtschaftlichen Verhältnisse des Pflichtigen und die Umstände des Falles nicht als berart gelagert, daß wegen des angeforderten Betrags von der im § 37 Abs. 2 a. a. O. dem Reichsfinanzhof eingeräumten Befugnis Gebrauch gemacht werden sollte.

Umsatzsteuergesetz.

273. § 1 Nr. 1. Die Vergütungen, die das Reich aus Anlaß des Ruhreinfalles den beteiligten Unternehmungen gewährt hat, sind insoweit umsatzsteuerpflichtig, als sie das Entgelt für die von ihnen aus den sogenannten Micum-Verträgen geleisteten Lieferungen von Brennstoffen und Nebenprodukten darstellen. Entgelt dieser Art ist auch die Vergütung für Verluste der Unternehmungen bei der Verwertung von E-Schmelzanweisungen, soweit sie diese als Abschlagszahlung für die Lieferungen vom Reiche empfangen haben. Im übrigen besteht keine Umsatzsteuerpflicht für die wegen der Ruhrschäden gewährten Vergütungen. (Gutachten v. 21. April 1925 V D 4/25.) Wird amtlich veröffentlicht.

274. § 1 Nr. 1. Die in der nordbayerischen Glasindustrie tätigen Poliermeister sind nicht als selbständige Gewerbetreibende, sondern als Angestellte der Glasfabriken anzusehen. (U. v. 28. April 1925 V A 69/25.) Wird amtlich veröffentlicht.

275. § 2 Nr. 1 a, b. Die umsatzsteuerrechtliche Gleichstellung der Lieferungen von dem inländischen Lager eines ausländischen Gewerbetreibenden mit dem Falle der Einfuhrkommission nach § 11 B I 2 a der AusfVerf. gestattet nicht, den deutschen Kommissionsär bei der verlängerten Einfuhr mit der Provision steuerpflichtig zu machen. (Gutachten v. 28. April 1925 V D 3/25.) Wird amtlich veröffentlicht.

276. § 2 Nr. 4. Die Vermietung von Fabrikräumen und die Abgabe von elektrischer Kraft zu dem in ihnen auszuübenden Fabrikationsbetriebe sind für die Umsatzbesteuerung je als selbständige Leistungen anzusehen. (U. v. 28. April 1925 V A 56/25.) Der Beschwerdeführer hat im Jahre 1923 Fabrikräume vermietet und auch die elektrische Kraft zu dem in ihnen auszuübenden Fabrikationsbetriebe geliefert. Von dem Entgelt für die Abgabe der Kraft ist er umsatzsteuerpflichtig gemacht worden; die Überlassung der gemieteten Räume haben die Vorinstanzen auf Grund des § 2 Nr. 4 UmfStG. 1922 als steuerfrei behandelt. Der Senat ist dem beigetreten. Die Vermietung von Fabrikräumen und die Abgabe von elektrischer Kraft zu dem in ihnen auszuübenden Fabrikationsbetriebe sind nicht notwendig miteinander verbunden, so daß eine einheitliche Leistung vorläge, die nur einheitlich in Ansehung der Umsatzsteuerpflicht zu beurteilen wäre. Es sind Leistungen, die in den vom Beschwerdeführer abgeschlossenen Verträgen (Miet- und Pachtverträgen) wohl äußerlich miteinander verbunden wurden, aber auch getrennt bewirkt werden können. Vollständig belanglos ist die Frage, wie Verträge der in Frage stehenden Art bürgerlich-rechtlich zu beurteilen sind, da das UmfStG. im § 1 die Merkmale, bei deren Vorliegen eine Umsatzsteuerpflicht begründet ist,

Selbständig festgesetzt hat. Diese Merkmale sind bei der entgeltlichen Abgabe von Kraft durch den Beschwerdeführer — insbesondere Gewerbemäßigkeit — vorhanden gewesen. Auch davon kann nicht die Rede sein, daß die Lieferung der Kraft neben der Überlassung der Räume etwa nur als gering bewertete Nebenleistung anzusehen ist, für die sich das Entgelt im gesamten Entgelt verflüchtigt; denn wie die Vorinstanz festgestellt hat, beträgt das Entgelt für die Kraftabgabe in allen Verträgen, die der Beschwerdeführer abgeschlossen hat, das Mehrfache der Raummiets.

277. § 5 Abs. 1. Wenn ein Unternehmen in der Korbwarenindustrie Oberfrankens und der ehemals Koburgischen Landesteile von Bayern aus eigenem Rohmaterial (hauptsächlich Weiden und Rohr) Korbmöbel und Körbe im Hausgewerbe durch Liefermeister und Korbmacher herstellen läßt, so stellt die Materialabgabe an diese eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung selbst dann nicht dar, wenn sie unter Berechnung des Materialpreises erfolgt. Umsatzsteuerpflichtig ist allein der Liefermeister oder Korbmacher, und zwar nur mit dem Werklohn. (U. v. 1. Mai 1925 V A 82/25.) Wird amtlich veröffentlicht.

278. § 1. Übertragung des unmittelbaren Besitzes. (U. v. 28. April 1925 V A 64/25.) Nach den Feststellungen des Finanzgerichts betreibt der Beschwerdeführer in zwei getrennten Unternehmen einen Binnengroßhandel und ein Rollfuhrunternehmen. Bei dem Binnengroßhandel vertreibt er einen Teil der Waren in der Weise, daß er die von einem Kunden bestellten Waren bei einem Lieferer auf Abruf einkauft und sie alsdann dem Kunden wiederum auf Abruf verkauft. Auf den Abruf des Kunden führt er diesem dann die Ware durch die Leute und Gespanne seines Fuhrunternehmens vom Lager des Lieferers zu.

Die auf diese Weise veräußerten Waren hat er in seinen Umsatzsteuervoranmeldungen als steuerfrei abgesetzt, da er das Geschäft dadurch erfüllt habe, daß er den mit dem Abruf vom Lieferer auf ihn übertragenen mittelbaren Besitz wiederum auf seinen Abnehmer übertrage. Den unmittelbaren Besitz an der Ware erwerbe und übertrage er nicht. Er sei daher nach § 7 steuerfrei. Wenn er nachträglich auf Grund eines besonderen Beförderungsvertrags die Waren von dem Lager seines Lieferers dem Kunden zuführe, so könne dieser Vorgang das bereits erfüllte frühere Kaufgeschäft nicht rückwirkend der Steuer unterwerfen. Der Senat hat mit den Vorinstanzen die Steuerpflicht bejaht.

Das Finanzgericht begründet die Zurückweisung der Berufung damit, daß der bloße Abruf der Ware an den Besitzverhältnissen nichts ändere, so daß erst in der Zuführung der Ware an den Kunden die Ausführung der Lieferung liege. Diese Zuführung durch eigene Leute und Gespanne aber enthalte die Übertragung des unmittelbaren Besitzes. In diesen Ausführungen ist ein Rechtsirrtum nicht zu erkennen. Denn der Beschwerdeführer selbst ist durch den Kauf nicht mittelbarer Besitzer der Ware geworden, weil ein Kaufvertrag nicht zu den Rechtsverhältnissen gehört, die nach § 888 BGB den mittelbaren Besitz des Berechtigten begründen. Vielmehr hat der Beschwerdeführer gegen seinen Lieferer ausschließlich einen Anspruch auf Verschaffung des Eigentums (§ 433 a. a. O.), nicht aber auf Herausgabe der Ware im Sinne des § 870 BGB. Einen solchen Anspruch konnte er daher an seine Kunden auch nicht abtreten.

Sprechsaal und Gutachter-Büro. Leiter

Direktor Rudolf Ritter, Gründer und Mitherausgeber der „Deutschen Steuerzeitung“, Frankfurt a. M., Steinweg 3.

Die Anfragen für den „Sprechsaal“ werden für die Zukunft unter folgenden Gesichtspunkten zur Beantwortung und Erledigung gebracht:

1. Nur allgemein interessierende Steuerfragen, die an dieser Stelle zur Veröffentlichung geeignet sind, können hier unentgeltlich beantwortet werden.

2. Für Anfragen einfacher Art in persönlichen Angelegenheiten, für die eine direkte Beantwortung erbeten wird, bzw. angezeigt erscheint, wird eine Gebühr von M. 5.— erhoben, die der Anfrage gleich beizulegen sind, um Verzögerungen zu vermeiden.

3. Für Ausführungen, die über den Rahmen einfacher kurzer Auskünfte hinausgehen, sowie Gutachten, die die Zuziehung besonderer Sachverständiger bedingen, wird eine angemessene Gebühr berechnet, deren Höhe vor Erteilung der Auskunft mitgeteilt wird.

Alle einschlägigen Anfragen bitten wir an die obige Stelle zu richten und Rückporto beizufügen.

E. R. in W. Die Siebenten Durchführungsbestimmungen vom 8. April d. J. gelten für den Bergbau sowie für die Industrie und das sonstige be- und weiterverarbeitende Gewerbe, soweit diese Betriebe nicht unter den Begriff des Großhandels fallen. Der Großhandel richtet sich wie bisher nach der Ersten Durchführungsbestimmung (2. Abschnitt G. I 1); hiernach ist dem Großhandel das Wahlrecht ver sagt.

A. W. in A. U. E. fallen Sie mit Ihrer Forderung in die Konkursmasse.

R. Entw.-Konto. Die Tilgung eines Kapitalwertungskontos zu Lasten des Warenkontos halten wir nicht für statthaft. Die Verwendung des Überschusses unterliegt der Körperschaftsteuer, da die befreiende Vorschrift des § 7 Ziffer 2 Körperschaftsteuergesetz ausdrücklich aufgehoben ist.

Reg.-Oberinsp. D. in D. U. E. läßt der § 2 Abs. 3 der Preuß. Steuernotverordnung die enge Auslegung, daß nur der am 1. 7. 1924 eingetragene Eigentümer Anspruch auf die daselbst vorgesehene Ermäßigung haben soll, nicht zu. Die Hauptbedingung ist, daß auf das Grundstück die besagten Voraussetzungen für die Ermäßigung zutreffen.

H. f. P. u. U. in P. Genossenschaftlicher Betrieb, die Rechtsform eines Vereins oder Gesellschaft schließen die Umsatzsteuerpflicht nicht aus, auch wenn der Umsatz nur auf den Kreis der Mitglieder beschränkt bleibt.

Schulhaus in E. Der Vertreter unterliegt der Umsatzsteuerpflicht, sobald er nicht in einem Anstelltenverhältnis zu Ihnen steht. Sie selbst können die Provision nicht von den berechneten Entgelten kürzen.

E. & S. D. in R. Es ist bei der Beurteilung dieser Frage maßgebend, ob der Handel oder die Herstellung überwiegt. Im ersteren Falle ist keine Möglichkeit vorhanden, die Vorauszahlungen nach dem Vermögen zu entrichten. Die Frage, was überwiegt, dürfte am besten durch ein Gutachten der Handelskammer zu begründen sein.

Goldbilanzpraxis.

Beilage zur
„Deutschen Steuer-Zeitung“
Juni 1925.

Folgen der Abrundung des auf obligationsähnliche Aktien bei der Umstellung entfallenden Goldmarkbetrages. Von Rechtsanwalt Dr. Adolf Hollaender, Berlin.

Nach der Umstellung muß der Betrag obligationsähnlicher Mehrstimmaktien auf eine Goldmark oder ein Viel-

faches davon lauten, der gesamte Nennbetrag dieser Aktien auf mindestens 5000 Goldmark. Der Betrag obligationsähnlicher Aktien, soweit sie nicht Mehrstimmaktien sind, muß sich nach der Umstellung auf 20, 50 oder 100 Goldmark oder ein Vielfaches belaufen. Aktien, die nicht auf ein Vielfaches von 100 Goldmark lauten, dürfen den Betrag von 250 Goldmark nicht übersteigen (§§ 28, 29 a der 2. DB.

§ 28 Abs. 2 der 2. D.B. ergibt, nicht genau ein Vielfaches von 1 oder 20 Goldmark betragen. Der überschießende Betrag darf nicht in Reserve gestellt werden, da dadurch die Vorzugsaktionäre gegenüber den Stammaktionären benachteiligt werden würden (§ 35, I, 4 der 2. D.B.). Ein Betrag, der ihnen zukommt, würde den Stammaktionären zugewandt werden (vgl. hierzu auch Quassowski-Zusat zu § 35, 2 a S. 275). Für obligationsähnliche Vorzugsaktien des § 28 der 2. D.B. sind für den überschießenden Betrag gemäß § 35 Abs. 1 Satz 4 auf den Inhaber lautende Anteilscheine zu gewähren. Die Anteilscheine können über jeden beliebigen Betrag lauten. Bei den mehrstimmigen Aktien der §§ 29, 29 a der 2. D.B. sind die Aktionäre berechtigt, zwecks Abrundung die für die Einhaltung der Mindestgrenzen erforderlichen Beträge sowie den Betrag der entstehenden Kosten zu zahlen. Sind aber die Mindestgrenzen von 1 und 5000 Goldmark erreicht, so haben die Mehrstimmaktionäre nicht das Recht, zwecks Abrundung des Aktienbetrages nach oben eine Zuzahlung zu machen; vielmehr kommt auch hier § 35 Abs. 1 Satz 4 zur Anwendung. Die Verletzung dieses, lediglich dem Schutze privater Interessen dienenden Grundsatzes, bewirkt freilich keine Nichtigkeit des Beschlusses.

Bei kleinen Beträgen werden die Inhaber derartiger Aktien im Interesse der Vereinfachung der Umstellung auf die Spitzenbeträge verzichten. Verzichte dieser Art kommen, wie die Umstellungspraxis erweist, häufig vor. Michaelis-Schachian stehen in ihrem Buch „Die Goldmarkbilanz in der Praxis“ S. 150 auf dem Standpunkt, daß in diesem Falle die Inhaber der obligationsähnlichen Aktien und der Mehrstimmaktien Aktienrechte aufgeben, sich daher ihr Stimmrecht entsprechend verringert und zur Erhaltung oder Wiedergewinnung des alten Stimmrechts ein Generalversammlungsbeschuß gemäß § 275 Abs. 3 HGB. notwendig ist.

Diese Ansicht führt zu einem praktisch durchaus unbefriedigenden Ergebnis. Da nach § 275 Abs. 3 HGB. zu einer gesonderten Abstimmung der einzelnen Aktiengattungen in der Generalversammlung eine $\frac{2}{3}$ -Mehrheit erforderlich ist, so würden sich die Mehrstimm- und Vorzugsaktionäre der Gefahr aussetzen, durch ihren freiwilligen Verzicht, den sie im Interesse der Vereinfachung der Umstellung leisten, eines Teils ihres Stimmrechts verlustig zu gehen. In jedem Falle wird die Umstellung noch umständlicher, als sie ohnedies ist. Die Ansicht von Michaelis-Schachian ist aber auch rechtlich nicht zutreffend. Wie sie richtig sagen, haftet das Stimmrecht am Aktienrecht, aber das Aktienrecht haftet nicht an einem bestimmten Nennbetrage. Gerade dies ergibt sich aus den §§ 28 ff. der 2. D.B. zur Goldbilanzverordnung. Wenn es in den §§ 28 I, 29 I heißt, daß der auf die obligationsähnlichen und Mehrstimmaktien entfallende Betrag des auf Goldmark umgestellten Grundkapitals den in Goldmark umgerechneten Wert der auf sie geleisteten Einlage nicht übersteigen darf, so ist damit lediglich eine bestimmte Höchstgrenze für den Umrechnungsbetrag festgesetzt. Es ist aber in keiner Weise damit zum Ausdruck gebracht, daß diese Aktionäre ohne Beeinträchtigung ihres Stimmrechts sich nicht mit einer noch ungünstigeren Umrechnung einverstanden erklären können. Bis zu der gesetzlichen Mindestgrenze steht die Herabsetzung der Aktienbeträge völlig in ihrem Belieben. Die Inhaber der obligationsähnlichen Aktien müssen nur sämtlich mit dem Verzicht einverstanden sein, da ihre Sonderrechte beeinträchtigt werden.

Gemäß § 1 der Vierten Verordnung zur Durchführung der Verordnung über Goldbilanzen sind zur Entscheidung im Falle des § 28 der Zweiten Durchführungsverordnung über die Anwendung der Vorschriften des § 28 Abs. 1—4 sowie im Falle des § 29 Abs. 1 über die Anwendung der Vorschriften des § 29 I die Spruchstellen zuständig. Diese könnten ohne weiteres, wenn die Gesellschaft dies beantragt, zwecks Abrundung den Umstellungsbetrag für die obligationsähnlichen und Mehrstimmaktien auf einen runden Betrag festsetzen, und sie werden dies stets tun, wenn die Vorzugs- und Mehrstimmaktionäre hiermit einverstanden sind. Es wäre verfehlt, den Beteiligten Kosten und Umstände zu verursachen und die Spruchstellen mit derartigen Entscheidungen zu belasten, wenn man ohnedies zu dem gleichen Ergebnis kommen kann.

Mit Rücksicht auf die nicht geringe Anzahl von Abrundungen von obligationsähnlichen und Mehrstimmaktien, die bereits erfolgt sind, ohne daß ein Beschluß gemäß § 275 HGB. herbeigeführt ist, ist zu wünschen, daß sich die Registergerichte nicht auf den Standpunkt von Michaelis-Schachian stellen.

Die Feststellung höherer Stimmrechte für Vorzugsaktien, Von Regierungsrat a. D. Dr. Bernhard Saalfeld.

Die in der Inflationszeit ausgegebenen Aktien mit mehrfachem Stimmrecht dürfen höchstens auf den Goldmarkwert der auf sie geleisteten Einlagen umgestellt werden. Diese Aktiengattung muß nach § 29 a der 2. Durchführungsverordnung zur Goldbilanzenverordnung mindestens 5000 Reichsmark, jede derartige Aktie mindestens 1 Reichsmark oder ein Vielfaches davon betragen. Die Anzahl dieser Aktien darf nach § 11 der Goldbilanzenverordnung nur verringert werden, soweit es im besonderen Falle zur Erreichung des Mindestbetrages von 1 Reichsmark für jede Aktie nötig wird. Das bisherige Stimmenverhältnis zwischen dem Stammaktienkapital und dem Vorzugsaktienkapital wird nach § 27 der 2. Durchführungsverordnung zur Goldbilanzenverordnung durch die Umstellung nicht berührt.

Bei der Ermittlung des Stimmrechts jeder Vorzugsaktie — jede Aktie gewährt nach § 252 des Handelsgesetzbuches das Stimmrecht — anlässlich der Umstellung ergaben sich in vielen Fällen auch Bruchteile von Stimmen für die einzelnen Aktien (sog. Bruchstimmen). Nehmen wir das folgende Beispiel: Eine Gesellschaft hat 36 000 000 M. Stammaktien und 6 000 000 M. Vorzugsaktien, diese mit vierfachem Stimmrecht, beide Gattungen über je 1000 M. lautend. Die Umstellung der Stammaktien erfolgt im Verhältnis von 10 : 1, also auf 36 000 Stammaktien zu je 100 RM. Die Vorzugsaktien werden entsprechend ihrem Goldeinzahlungswert auf 5000 Stück zu je 1 RM. umgestellt. Die neuen Stammaktien haben 36 000 Stimmen, also 1 Stimme für je 100 RM. Nach dem früheren Stimmenverhältnis von 36 : 24 der gesamten Stammaktien zu den gesamten Vorzugsaktien entfallen auf die Vorzugsaktien insgesamt 24 000 Stimmen, somit ergeben sich für jede Vorzugsaktie 4,8 Stimmen.

Gegen die Zulässigkeit von Bruchstimmen wurden vielfach Bedenken geäußert. Die Bestimmung des § 252 HGB., nach welcher jede Aktie das Stimmrecht gewährt, wird überwiegend dahin ausgelegt, daß Bruchstimmen unzulässig seien, wohl aus der Erwägung heraus, daß eine Stimme das Recht der Abstimmung bedeute und begrifflich ein Teilrecht auf Abstimmung nicht beabsichtigt sein könne. § 252 Absatz 1 HGB. bezweckt, daß der Inhaber jeder, auch nur einer einzelnen Aktie an der

Willensbildung durch die Generalversammlung beteiligt werden muß.

Auch diejenigen, welche die Teilnahme mit Bruchstimmen am Generalversammlungsbeschlusse nicht für ausgeschlossen erachteten, suchten, um Anständen durch den Registerrichter wegen Bruchstimmen zu begegnen, nach *Auswegen zur Vermeidung von Bruchstimmen*. Als einfachster Weg wurde häufig der Verzicht der Vorzugsaktionäre auf eine gewisse Anzahl ihrer ihnen an sich gebührenden Stimmen gewählt. In dem angeführten Beispiele würde man, wenn auf 4000 der 24 000 Stimmen verzichtet wird, auf volle Stimmen für jede Aktie kommen. Man vermehrte auch wohl durch Zuzahlung die Anzahl der Vorzugsaktien. So könnte man in dem Beispielsfalle 1000 *RM.* zuzahlen, um 6000 Vorzugsaktien als 4 Stimmen für jede Aktie zu erhalten. Hiergegen wurde mit Recht eingewendet, daß § 29 a der 2. Durchführungsverordnung zur Goldbilanzenverordnung die Zuzahlung nur zur Erreichung der Mindestbeträge von 1 *RM.* für jede Vorzugsaktie und 5000 *RM.* für die gesamte Gattung vorsieht. Umgekehrt wollte man sich damit helfen, daß man die Zahl der Aktien unter entsprechender Erhöhung des Nennbetrages jeder Aktie verminderte. So würde man in dem Beispielsfalle auf 1000 Vorzugsaktien zu je 5 *RM.* mit je 24 Stimmen umstellen können. Dies ist jedoch unzulässig. Eine solche Verminderung entgegen § 11 der Goldbilanzenverordnung wird selbst bei Zustimmung aller betroffenen Aktionäre von vielen Registerrichtern beanstandet, weil die Vorschrift des § 11 zwingendes Recht enthalte und ein Verzicht auf ihre Innehaltung — sei es ausdrücklich oder durch Unterlassung der Anfechtung — unwirksam sei. In dieser Hinsicht stehen sich unter anderen die Ansicht der Industrie- und Handelskammer zu Berlin, die § 11 für eine verzichtbare Schutzvorschrift zugunsten der Aktionäre hält, und die Ansicht der Registerrichter in Berlin und Frankfurt a. M. gegenüber, die zwingendes Recht annehmen. Schließlich hat man auch verschiedentlich die Stimmenzahl der Stammaktien so weit erhöht, daß dadurch jede Vorzugsaktie volle Stimmen erhielt. In unserem Beispiele würde die Zuteilung von 5 Stimmen auf jede Stammaktie 24 Stimmen für jede Vorzugsaktie ergeben.

Es scheint, daß überall der Zusammenhang zwischen dem ersten Satze des § 252 Absatz 1 *HGB.*, wonach jede Aktie das Stimmrecht gewährt und dem zweiten Satze daselbst, wonach das Stimmrecht nach Aktienbeträgen ausgeübt wird, nicht genügend beachtet ist. Um ein Abstimmungsergebnis in der Generalversammlung zu prüfen, muß weil die Abstimmung nach Aktienbeträgen erfolgt, jede Stimme mit dem Nennbetrag multipliziert werden. Bisher hat man hierauf offenbar deshalb wenig Wert gelegt, weil bei allen nach 1884 gegründeten Aktiengesellschaften fast ausnahmslos der Typus der Inhaberaktie über 1000 *M.* gewählt wurde. Wo alte Aktien über 500 *M.* oder 300 *M.* vorkamen, wurde bei Kapitalserhöhungen, nachdem die Ausgabe von Aktien unter 1000 *M.* unzulässig war, der Typus von 1200 *M.* oder 1000 *M.* gewählt und bestimmt, jede Aktie über 300 *M.* habe eine Stimme, jede Aktie über 1200 *M.* habe vier Stimmen und dergleichen. Diese Festsetzung war überflüssig, weil nach § 252 die Aktie von 300 *M.* mit einem Aktienbetrage von 300 *M.* und die Aktie von 1200 *M.* mit 1200 *M.* stimmte. Es war offenbar gar nicht gemeint, daß die 1200-*M.*-Aktie vier Stimmen im gewöhnlichen Sinne habe; denn dann hätte sie das Vierfache ihres Aktienbetrages von 1200 *M.* Es war vielmehr beabsichtigt, ihr vier Stimmen im Vergleich zu 300 *M.* zuzuteilen. Es ist nicht bekannt geworden, daß sich daraus Schwierigkeiten ergeben hätten. Aber eine ganz andere Bedeutung erhält der § 252 Absatz 1 Satz 2 *HGB.* jetzt bei der

durch die Umstellung sich ergebenden ganz außerordentlichen Verschiedenheit der Nennbeträge. Jetzt wird es nötig sein, sich ganz klar darüber zu werden, ob die Abstimmung nach Stimmen noch aufrecht zu erhalten ist, oder ob die Abstimmung nach Aktienbeträgen, weil sie gesetzlich notwendig und die Stimmenzahl gleichgültig ist, den Aktienbetrag, welcher für die Stimme gilt, allein maßgeblich macht.

In vorliegenden Falle würde sich, wenn man die Fassung wählt „jede Stammaktie hat eine Stimme, jede Vorzugsaktie hat 48 Stimmen“, die Frage sofort ergeben, mit welchem Betrag die Vorzugsaktie stimmt. Der Nennbetrag der Vorzugsaktie ist 1 *RM.* Stimmen die Vorzugsaktien mit dem Aktienbetrage von 1 *RM.*, haben sie also 24 000 Stimmen, gleich 24 000 *M.* oder stimmen sie nicht mit dem Aktienbetrage 1 *RM.*, sondern von 100 *RM.* der Stammaktien, haben sie also 24 000 Stimmen gleich 24 000 000 *M.*? Es ist klar, daß es für die offenbar beabsichtigte Annahme, daß die Vorzugsaktien mit einem Nennbetrage von 100 *RM.* stimmen, an jeder Festsetzung fehlt.

Es erscheint hiernach erforderlich, in Zukunft bei verschiedenem Nennbetrage der Stammaktien unter sich oder der Stammaktien gegenüber den Vorzugsaktien oder zwischen verschiedenen Gattungen von Vorzugsaktien nicht bloß eine Stimmenmehrheit für die Aktien wenn erforderlich festzusetzen, sondern klar zu sagen, was eine Stimme bedeutet. — In vorliegendem Falle würde gesagt werden „jede Stammaktie hat das Stimmrecht für einen Aktienbetrag von 100 *RM.*, jede Vorzugsaktie hat das Stimmrecht für einen Aktienbetrag von 480 *RM.*“ Hierdurch ist Klarheit gegenüber den Bestimmungen im ersten und zweiten Satze des § 252 Absatz 1 *HGB.* geschaffen, aber auch jede Bruchstimme vermieden.

Demgegenüber kann nicht eingewandt werden, daß nur Mehrstimmen für Stammaktien oder Vorzugsaktien gestattet seien. Denn der Wortlaut des § 252 Absatz 1 Satz 4 sagt: „Werden mehrere Gattungen von Aktien ausgegeben, so kann der Gesellschaftsvertrag den Aktien der einen Gattung (also gleichgültig ob Stamm- oder Vorzugsaktien) ein höheres Stimmrecht beilegen als den Aktien einer anderen Gattung“. Was ein höheres Stimmrecht bedeutet, zeigt aber klar der 2. Satz in seiner Fassung, daß das Stimmrecht nach Aktienbeträgen ausgeübt wird. Der vierte Satz des § 252 Absatz 1 gestattet eben, das Stimmrecht nach einem höheren Aktienbetrage als dem Nennwert festzusetzen, weil er nur eine Abstimmung nach Aktienbeträgen, nicht nach Stimmenzahl ohne Rücksicht auf Aktienbeträge kennt.

Die Behandlung der schuldverschreibungsähnlichen Vorzugsaktien nach der Umstellung. Von Syndikus Dr. Opitz-Plauen.

I. Dividenden-Nachforderung für die Vergangenheit.

Regelmäßig ist dieser Art von Vorzugsaktien statutarisch eine Vorzugsdividende in bestimmter Höhe garantiert worden, mit dem Recht zur Nachforderung derselben in einem späteren Jahr, falls sie in einem vorangegangenen mangels Gewinnes nicht zur Auszahlung gelangte. Für die Jahre 1922 und besonders 1923 sind nun bekanntlich in den seltensten Fällen Dividenden-Ausschüttungen vorgenommen worden und zwar kaum je deshalb, weil kein Gewinn vorhanden gewesen wäre, sondern überwiegend deshalb, weil es zweck- und sinnlos erschien, die völlig entwerteten Papiermarkdividenden auszuschütten. — Wie steht es in diesen Fällen mit dem statutarischen Recht der Vorzugsaktionäre?

1. Es erhebt sich zunächst die Frage, ob man ein solches Recht grundsätzlich in denjenigen Fällen anerkennen

so, wo lt. Geschäftsbericht und Abschlußbilanz ein verteilter Gewinn nicht vorhanden war; sodann ob die Fälle ebenso zu behandeln sind, in denen — wie es zumeist geschah — von Ausschüttung des fast oder völlig wertlosen Papiermarkgewinnes in allseitigem Einverständnis abgesehen wurde; und endlich wie es mit dem Nachforderungsrecht da steht, wo man der Form halber doch noch eine Ausschüttung vorgenommen hat, obwohl diese wegen ihrer Geringfügigkeit womöglich überhaupt nicht mehr berechnet werden konnte.

Sachsenburg macht (in dem Artikel „Rückständige Dividenden aus Vorzugsaktien“ in der Frankfurter Morgenzeitung v. 23. Januar 1925) auch tatsächlich diese Unterscheidung, was um so bedeutsamer ist, als er der ersten Gruppe — und zwar nur dieser — den Anspruch auf eine Vorzugsdividende für die fraglichen Jahre, gemessen an dem jetzt umgestellten Wert der Aktie, gibt. — Wenn also eine Gesellschaft für 1922, etwa im April 1923, einige wenige Goldmark zur Abfindung des Dividendenanspruchs sämtlicher Vorzugsaktien aufwandte und für 1923, etwa im Juli 1924, überhaupt nur den Beschluß der Ausschüttung faßte, so soll sie nach Sachsenburg von jeder Nachzahlung an die Vorzugsaktionäre befreit sein, während diejenigen, die zufälligerweise — denn die Abschlüsse in der Inflationszeit waren doch alle mehr oder minder Zufallsbilanzen — keinen Gewinn auswiesen, jetzt noch für zwei Jahre eine Golddividende auf das umgestellte Vorzugskapital nachzahlen müßten.

2. Meines Erachtens liegt hierin eine Überspannung des bei Lösung von Aufwertungsfragen hervortretenden Prinzips, nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Es geht nicht an, dem formalen Nachforderungsanspruch der Vorzugsaktionäre zu Liebe weit in die Vergangenheit hineinzufliegen und dann sogar noch einen jetzt erst bei der Umstellung gewonnenen Maßstab für die Aufwertung mitzubringen. — Sachsenburg lehnt es ab, die Frage nur formal juristisch lösen zu wollen; aber m. E. verfällt er infolge der unterschiedlichen Behandlung je nachdem, ob Gewinn ausgeschüttet wurde oder nicht, selbst in diesen Fehler: gibt man mit Sachsenburg der ebenerwähnten Gruppe von Vorzugsaktien das Recht, nachträglich ihre Dividende, bemessen nach dem jetzigen Umstellungswert, zu fordern, so muß man dies auch da tun, wo man mangels Berechnungsmöglichkeit weder an Stamm- noch an Vorzugsaktionäre Gewinne ausschüttete, und ebenso da, wo man trotz dieses Mangels nur die Vorzugsaktien bedachte, um ihren Anspruch formell zu befriedigen. Nur eine solche Entscheidung würde sich im Sinne Sachsenburgs über eine bloß formal juristische erheben.

3. Besonders im letzteren Falle möchte man geneigt sein, den Vorzugsaktionären ein Recht zur Anfechtung des Beschlusses wegen Unwirksamkeit und einen Anspruch auf vollwertige Nachzahlung zu geben; denn bei Feststellung der Bilanz für 1923, also im Laufe des Jahres 1924, war sich jede Gesellschaft darüber klar, welchen wirklichen Wert die Gesellschaftseinlagen für sie darstellten, auf welchen Nennbetrag sie also ihre Vorzugsaktien würde umzustellen haben. Die Goldmark-Eröffnungsbilanz war ja für den folgenden Tag aufzustellen. — Wenn sie in diesem Augenblick noch den Vorschlag macht, und — dank der unvollkommenen Form, in der sich im geltenden Aktienrecht die Willensbildung der Gesellschaft vollzieht — auch zum Beschluß erheben läßt, formell noch eine Papiermarkdividende an die Vorzugsaktionäre auszuschütten, so sieht das auf den ersten Blick so aus, als ob dadurch gegen unentziehbare Rechte verstoßen worden sei,

so daß jeder Vorzugsaktionär den Beschluß als für ihn unwirksam betrachten könnte. — Wenn man allerdings bedenkt, daß, da die Aktie im entscheidenden Zeitpunkt jedenfalls noch auf 1000 Papiermark lautete, ein widersprechender Aktionär in der Generalversammlung auch nur höchstens die Ausschüttung der auf ihn entfallenden Papiermarkdividende aus Rechtsgründen hätte verlangen können und daß ja auch die Stammaktionäre nicht besser gestellt waren, so wird man den Stammaktionären das Anfechtungsrecht versagen und einen Anspruch auf Nachzahlung einer vollwertigen Dividende abweisen müssen.

4. Da weiterhin bei denjenigen Aktionären, die auf die Ausschüttung der Dividende in der Generalversammlung verzichtet haben, ebenfalls kein Nachforderungsrecht in Betracht kommt, so bleibt allein die Frage, wie die erste Gruppe zu behandeln ist, und hier muß man nach den vorhergehenden Betrachtungen, gerade im Gegensatz zu Sachsenburg, sagen, daß dies einmal ein Fall ist, der eine formaljuristische Behandlung erfordert, um einmal den doch nur formell vorhandenen Unterscheid gegenüber den beiden anderen Gruppen nicht so stark hervortreten zu lassen, gleichzeitig aber auch ein formal zweifelloses bestehendes Recht aus der Welt zu schaffen, das, wenn man Sachsenburg folgt, andernfalls eine schwere Schädigung der Gesellschaften bedeuten würde: da, wo mangels Gewinnen in den letzten Jahren an die Vorzugsaktionäre keine Dividenden ausgeschüttet wurden besteht tatsächlich ein Nachforderungsanspruch; aber dieser Anspruch besteht — formal-juristisch — doch eben nur in einem solchen auf eine bestimmte Summe desjenigen Geldes, das den Vorzugsaktionären im Fall eines Gewinnes in den vorangegangenen Jahren tatsächlich ausbezahlt worden wäre, also z. B. bei 6prozentiger Vorzugsdividende, auf 60 Papiermark zum Werte etwa vom 15. März 1923 (Tag der Generalversammlung, die den Abschluß von 1922 genehmigte) und auf 60 Papiermark zum Werte etwa vom 18. April 1924 (dem Tag der nächstjährigen ordentlichen Generalversammlung). Die erste Dividende ist noch gerade einen Goldpfennig, die zweite nichts mehr wert, so daß man auf diese Weise praktisch (wenigstens, was die Nachforderung für die beiden letzten Jahre anlangt) den formalen Nachforderungsanspruch beseitigt. — Diese Lösung entspricht auch allein der Gerechtigkeit, sowohl der Gesellschaft, wie auch den anderen Aktionären gegenüber, darüber hinaus aber auch gegenüber der Gesamtheit aller sonstigen, in der Inflationszeit um ihre Zinsansprüche gekommenen Darlehensgläubiger und Sparer (vgl. auch die Bestimmung in § 5 Abs. II des Entwurfes zum Aufwertungsgesetz: „Rückständige Zinsen gelten als erlassen.“)

II. Die laufenden Dividenden- und künftigen Auszahlungsansprüche.

1. Die Vorzugsdividende ist ihnen, sofern nach der Umstellung auf Goldmark in einem Geschäftsjahr Gewinn erzielt wird, auf den Betrag zu gewähren, auf den sie umgestellt sind; sind Anteilscheine ausgegeben, selbstverständlich auf Aktie und Anteilschein zusammen.

2. Weniger zweifellos ist die Frage, was den Vorzugsaktionären im Falle der Einziehung oder Liquidation zu gewähren ist:

a) Zunächst muß man von der uns hier beschäftigenden Frage den Fall trennen, daß vor der Umstellung auf Goldmark eine Auslösung stattgefunden hat. Das Landgericht I Berlin hat kürzlich in einem Rechtsstreit (vgl. die Mitteilung von Rechtsanwalt Pinkus im Berl. Tagebl. vom 3. April 1925) entschieden, daß es sich in diesem Fall um eine Aufwertung von Ansprüchen

aus Gesellschaftsverhältnissen im Sinne von § 12 Abs. 2 der Dritten Steuernotverordnung handle, und daß deshalb die Vorzugsaktionäre nicht verpflichtet seien, sich mit dem Aufwertungs höchstbetrag von 15 Prozent des Goldmarkwertes abfinden zu lassen, sondern bei gerechter Abwägung der beiderseitigen Interessen ev. auch eine höhere Aufwertung fordern dürften.

b) Werden die Vorzugsaktien dagegen erst nach der Umstellung ausgelöst, so besteht nach Quasowski-Susat (Kom. z. Goldbil. Bd. II. Aufl. S. 309) Streit darüber, welcher Betrag in diesem Falle auszugehen wäre. Pinner (Bank-Archiv 1924 S. 128) will ihnen nur einen Aufwertungsanspruch nach allgemeinen Grundsätzen zuerkennen; und auch Fleckheim (Bank-Archiv 1924 S. 89) hält den Fall der Einziehung der Aktien für eine mit dem Umstellungsproblem rechtlich nicht verbundene Frage, und spricht sich für eine Aufwertung des ursprünglich ausgezahlten Goldwertbetrages in einer mittleren Höhe aus. Nur im Fall der Liquidation wollen beide den Nennbetrag auf Grund der Umstellung als maßgebend betrachten. Diese Stimmen können indessen, so beachtlich sie sind, nur als Ansichtsaussagen vor der endgültigen gesetzlichen Regelung aufgefaßt werden: die erst nach Erscheinen dieser Aufsätze unter dem 28. März 1924 erlassene Zweite Durchführungsverordnung zur Goldbilanzverordnung hat in § 28 Abs. 1 und 7 diesen Unterschied zwischen der Rückzahlung im Falle der Einziehung und derjenigen im Falle der Liquidation nicht gemacht, sondern hinsichtlich beider Zahlungen bestimmt, daß der die Grundlage für beide Fälle bildende Nennbetrag regelmäßig nicht über den Goldmarkeinzahlungswert hinausgehen, hinter 15 Prozent desselben aber auch keinesfalls zurück bleiben soll. — Wäre der Gesetzgeber der Meinung Fleckheims und Pinner gefolgt, daß die Einziehung mit der Goldmarkumstellung an sich nichts zu tun habe, sondern ein Anwendungsfall des § 12 Abs. 2 der Dritten Steuernotverordnung darstelle, so hätte er dies in § 20 der Durchführungsverordnung mit klaren Worten sagen müssen.

3. Die Lösung des Gesetzgebers muß auch als die bei weitem befriedigendere und glücklichere angesehen werden, gegenüber der von Fleckheim und Pinner vorgeschlagenen: man stelle sich vor, daß 10 Jahre nach der Umstellung, nachdem sich also alle Welt längst an die neuen Nennbeträge der umgestellten Aktien als Grundlage der Dividendenzahlungen gewöhnt hat, eine Einziehung von Vorzugsaktien stattfindet. Nach Ansicht der obengenannten müßte dann im Jahre 1934 noch einmal die Vergangenheit danach durchforstet werden, welchen Goldeinzahlungswert seinerzeit die Vorzugsaktien gehabt haben und welche Aufwertung wohl mit Rücksicht auf die Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse bei der Gesellschaft nach Ausgabe der Vorzugsaktien, am meisten den von Reichsgericht in diesen Jahren entwickelten Grundsätzen entsprechen würde.

Der Umstellungsbetrag — Nennbetrag der Vorzugsaktien, sowie Nennbetrag etwa ausgegebener Anteilscheine — ist vielmehr maßgebend sowohl für den garantierten Dividendenanspruch als auch für den Prozentsatz, der nach dem Gesellschaftsstatut auf die Vorzugsaktien im Falle ihrer Einziehung oder Liquidation zu gewährt ist. (Ebenso die Kommentare zur Goldbilanzverordnung von Quasowski-Susat, 2. Aufl. S. 310; Rosendorf, 1. Aufl. S. 228; Rahn, 1. Aufl. S. 184. Ebenso auch Hartmann, Bank-Archiv 1924 S. 111).

Die stille Gesellschaftseinlage in der Goldmarkbilanz. Von Regierungsrat Dr. Mulhaupt, Bonn.

In der Dezember-Nummer der „D. St.-Ztg.“ (S. 733) hat Steuerfiskusdirektor Beuck, Berlin-Zehlendorf, unter diesem Titel Ausführungen über Bewertung der stillen Gesellschaftseinlage bei der Vermögensteuer gemacht, die nicht unwidersprochen bleiben dürfen.

Der Verfasser geht davon aus, daß nach § 12 Abs. 2 der Dritten Steuernotverordnung „Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen, Gesellschaftsverträgen und anderen Beteiligungsverhältnissen usw.“ der Aufwertungsbeschränkung des § 12 Abs. 1 der Dritten Steuernotverordnung nicht unterworfen sind und daß die hierunter fallenden Einlagen stiller Gesellschafter daher bezüglich ihrer Aufwertung durch die Dritte Steuernotverordnung nicht berührt werden. Er schließt daraus: „Da also durch die stille Gesellschaft ein Anspruch aus einem Gesellschaftsverhältnis begründet wird, ist dieser — die Einlage des stillen Gesellschafters — nicht eine der im § 141 AO., § 40 DB. und §§ 12, 38 der Dritten StNotVO. genannten Forderungen.“ Er folgert dann weiter, daß daher für die stille Einlage bei der Vermögensteuer die Berücksichtigung nur des Papiermarkennennbetrages nicht in Frage komme und daß, auch wenn eine Aufwertung der Einlage durch Einigung zwischen Geschäftsinhaber und stillem Gesellschafter vor dem 31. 12. 1923 nicht erfolgt ist, die Veranlagung bei nachträglicher Aufwertungsvereinbarung berichtigt werden müsse, so daß der Gesellschafter für die Vermögensteuer auf alle Fälle mit seiner Einlage, der Inhaber mit dem Restvermögen zu veranlagen sei.

Diese Schlußfolgerungen erscheinen jedoch unhaltbar. Mögen auch auf Grund des § 12 Abs. 2 der Dritten Steuernotverordnung die Ansprüche des stillen Gesellschafters von der allgemeinen durch die Notverordnung festgesetzten Aufwertungsbeschränkung ausgenommen und einer Regelung durch die Parteien oder durch gerichtliche Entscheidung überlassen sein, so ergibt sich daraus keineswegs, daß sie auch der Bestimmung des § 38 der Dritten Steuernotverordnung nicht unterliegen. § 38 sagt ganz allgemein, daß Forderungen und Schulden, die auf Reichsmark lauten und die bis zum 31. 12. 1923 weder durch Vereinbarung noch durch rechtskräftige Entscheidung aufgewertet worden sind, bei der Vermögensteuerveranlagung auch dann mit dem Papiermarkennennbetrag zu bewerten sind, wenn die Möglichkeit einer Aufwertung besteht. Ob diese Aufwertungsmöglichkeit durch die Zwangsbestimmung der Dritten Steuernotverordnung beschränkt ist oder der Parteienvereinbarung überlassen bleibt, ist völlig belanglos. Es handelt sich hier ganz allgemein um alle Papiermarkforderungen, bei denen eine Aufwertung, gleichviel auf welche Weise, möglich ist. Wäre die Ansicht des Verfassers zutreffend, so hätte der Zusatz nicht: „Wenn die Möglichkeit einer Aufwertung besteht“, sondern: „Wenn die Möglichkeit einer durch die Dritte Steuernotverordnung auf 15% beschränkten Aufwertung besteht“ lauten müssen. Auch im § 40 DB. erstreckt sich der Zusatz „soweit ihre Aufwertung nach der Dritten Steuernotverordnung in Frage kommt“ auf alle nach der Notverordnung möglichen Aufwertungsarten. (§§ 141, 143 AO. kommt nur für Aktien, Auzer, G. m. b. H.-Anteile in Frage. Sollte sich § 38 nur hierauf beziehen, so müßte er hierüber eine ausdrückliche Bestimmung enthalten.)

Nach der Ansicht des Verfassers wären zudem auch alle Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen den Bestimmungen des § 38 nicht unterworfen, da im § 12 die Ansprüche aus

gegenseitigen Verträgen den Gesellschaftsverträgen gleich gestellt werden. Es wäre daher auch für alle Kaufpreisforderungen die Möglichkeit nachträglicher Aufwertung und Berichtigung der Vermögensteuer gegeben. Daß hierdurch gegen den Willen des Gesetzes unhaltbare Zustände geschaffen wären, ist offensichtlich. Ein Abschluß der Vermögensteuer wäre unmöglich, da ständig Berichtigungen wegen nachträglicher, an keine Zeit gebundene, Aufwertung geltend gemacht werden könnten.

Der unzweifelhafte Zweck der gesetzlichen Bestimmung des § 38, ohne Rücksicht auf Härten für die Vermögensteuerbewertung reine Bahn zu schaffen und nur eine nachweislich vor dem Stichtag vorgenommene Aufwertung anzuerkennen, wäre damit sabotiert. § 38 Abs. 1 kann sich daher nicht nur auf die der Zwangsaufwertung durch die Dritte Steuernotverordnung unterliegenden Forderungen und Schulden beziehen. Er erstreckt sich auch auf Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen, Gesellschaftsverträgen und somit auch auf Ansprüche aus der stillen Gesellschaft. Liegt hier eine Aufwertung vor dem Stichtag nicht vor, so kann eine spätere Aufwertung bei der Vermögensteuer zum 31. 12. 1923 keine Berücksichtigung finden. Die Forderungen des stillen Gesellschafters sind in der Vermögensaufstellung nach ihrem Papiermarkennennbetrag in Goldmark umzurechnen.

Bei dem Beispiel des Verfassers, in dem der Einzelinhaber A. einen Vermögenssaldo von 1 Million Goldmark (ohne Berücksichtigung der Gesellschaftseinlage) hat und die im Jahre 1922 geleistete Einlage des stillen Gesellschafters B. 600 000 M beträgt, hat daher, falls vor dem Stichtag eine Aufwertung nicht erfolgt war, A. die vollen 1 Million Goldmark als Vermögen zu versteuern. B. hat in seiner Vermögensteuererklärung seine Einlage mit 0,00006 M anzusetzen oder vielmehr überhaupt nicht zu deklarieren.

Das gleiche gilt in erhöhtem Maße für die zahlreichen, fälschlich stille Gesellschaften genannten Vertragsverhältnisse, bei denen dem Geldgeber eine von der Größe des Gewinnes unabhängige feste Vergütung eingeräumt ist, in Wirklichkeit also ein Darlehensvertrag vorliegt.

Nochmals die Umstellung des aus Stamm- und Vorkaufsaktien bestehenden Grundkapitals von Aktiengesellschaften. Von Dr. Herm. Ungemach, Rechtsanwalt und Syndikus in Osnabrück.

In meinen unter obiger Überschrift in Nr. 8 1924 dieser Zeitschrift veröffentlichten Ausführungen habe ich ein Umstellungsbeispiel in der Abhandlung von G ü l d e n a g e l über die Umstellung von Aktien, worin eine Verminderung der Zahl der Aktien (Zusammenlegung) vorgelesen wurde, ohne daß die Möglichkeit der Herabsetzung des Nennwertes erschöpft war, wegen Verstößes gegen § 11 G.B.W. als „gesetzwidrig“ und „ungültig“ bezeichnet. In seinen Bemerkungen hierzu in derselben Nummer hat F e i l c h e n f e l d die Berechtigung dieser Kritik bestritten, weil § 11 nach der herrschenden Meinung kein zwingendes Recht darstelle, so daß ein dagegen verstößender Beschluß nicht schlechthin nichtig, sondern nur gemäß § 271 H.G.B. anfechtbar sei. Auch diese Anfechtung sei aber dann nicht gegeben, wenn die Zusammenlegung nicht „aus Anlaß der Umstellung“, sondern „aus anderen Gründen“ erfolge, z. B. zwecks Erreichung eines börsengängigen Nennwertes der Aktien.

Diese Einwendungen Feilchenfelds treffen nicht den Kern meiner Kritik. Ich habe lediglich behauptet, daß der von G ü l d e n a g e l formulierte Beschluß „ungültig“ sei. Die Frage, ob § 11 G.B.W. zwingendes Recht enthalte oder nicht

und ob daher ein davon abweichender Beschluß kraft Gesetzes ungültig (nichtig) oder erst kraft Anfechtung ungültig (anfechtbar) sei, habe ich überhaupt nicht erörtert. Daß aber ein gegen § 11 G.B.W. verstößender Beschluß mindestens anfechtbar ist, gibt Feilchenfeld zu.

Wenn Feilchenfeld weiter ausführt, daß die Anfechtung dann ausgeschlossen sei, wenn die Zusammenlegung nicht aus Anlaß der Umstellung erfolge, so kann das seine Einwendungen gegen meine Kritik ebenfalls nicht rechtfertigen, denn in dem von mir beanstandeten Beispiel lagen andere Gründe für die Zusammenlegung nicht vor. Das Anfechtungsrecht war also zweifellos gegeben.

Die Bemerkungen Feilchenfelds ändern also nichts daran, daß das Beispiel G ü l d e n a g e l s tatsächlich einen ungültigen Beschluß enthält. Die herrschende Auslegung des § 11 G.B.W. nimmt (wohl mit Recht) lediglich an, daß diese Ungültigkeit im Einzelfalle durch Unterlassung oder Erfolglosigkeit der Anfechtung geheilt werden kann. Im Interesse der Aktiengesellschaften, die mit der Vorbereitung ihrer Umstellung beschäftigt sind, muß das mit aller Klarheit festgestellt werden.

Im übrigen ist die von Feilchenfeld geteilte Ansicht R o s e n d o r f f s, daß eine Zusammenlegung, die „aus anderen Gründen als aus Anlaß der Umstellung“ erfolgt, nicht anfechtbar sei, nicht ganz zutreffend, mindestens ungenau ausgedrückt. Die Fassung des § 11 G.B.W. geht nämlich insofern außerordentlich weit und schränkt die Möglichkeit von Ausnahmen eng ein, als sie alle diejenigen Zusammenlegungen verbietet, die aus Anlaß der Umstellung erfolgen, also nicht nur diejenigen, die aus dem Grunde der Umstellung geschehen. Das ist ein beachtenswerter Unterschied. Die Zusammenlegung ohne Erschöpfung der Möglichkeit zur Herabsetzung des Nennwertes ist also nicht nur unzulässig, wenn sie unmittelbar auf der Umstellung beruht, durch sie begründet ist, sondern auch dann, wenn sie zwar aus einem anderen Grunde, aber dennoch aus Anlaß der Umstellung erfolgt. Positiv ausgedrückt, ist die Zusammenlegung also nur dann zulässig, wenn die Umstellung weder Grund noch Anlaß dazu gegeben hat, wenn also die Zusammenlegung auf einen anderen Anlaß zurückzuführen ist. Deshalb dürfte m. E. ein Verstoß gegen § 11 G.B.W. auch dann vorliegen, wenn, wie in dem Rosendorffschen Beispiel, die Zusammenlegung zwar aus dem Grunde der Erreichung eines börsengängigen Nennwertes erfolgt, aber aus Anlaß der Umstellung, d. h. wenn diese den Anstoß dazu gegeben hat und mit ihr in einem zeitlichen und technischen Zusammenhang steht. Beachtet man nun, daß § 11 G.B.W. eine ausgesprochene Schutzvorschrift zugunsten der Kleinaktionäre darstellt, so ist es klar, daß man mit einer Zusammenlegung durch die Rechtsprechung zu rechnen hat, die, wenn nicht gerade extensiv, so doch mindestens bestrebt sein wird, eine Durchbrechung und Verkümmern dieses Schutzes zu verhindern. Jeder Verwaltung, die von der geringen Möglichkeit des § 11 zu Ausnahmen von der allgemeinen Regel Gebrauch machen will, kann also nur die äußerste Vorsicht angeraten werden.

Wäre nun die Rechtslage derart, daß die Anfechtung des Beschlusses nur in der Generalversammlung selbst erfolgen könnte, dann wäre das Risiko einer Verwaltung, die einen von § 11 abweichenden Beschluß vorschlagen will und ihrer Mehrheit sicher ist, verhältnismäßig gering. Sie könnte die Ankündigung der Tagesordnung etwas allgemein halten und für den Fall eines durch Verhandlungen nicht zu beseitigenden Widerspruchs in der Generalversammlung einen dem § 11 entsprechenden Eventualantrag vorbereiten, der dann nach Zurückziehung des ersten Antrages noch in derselben Generalversammlung zum Beschluß erhoben werden

könnte. Bekanntlich ist aber die Rechtslage derart, daß nach § 271 HGB. die Anfechtungsklage binnen einem Monat nach dem Tage der Generalversammlung noch von einem nicht erschienenen Aktionär erhoben werden kann, wenn er zu der Generalversammlung unberechtigterweise nicht zugelassen worden war oder die Anfechtung darauf gründet, daß die Berufung der Versammlung oder die Ankündigung des Gegenstandes der Beschlußfassung nicht gehörig erfolgt sei. Eine nicht gehörige Ankündigung des Gegenstandes der Beschlußfassung wird aber im vorliegenden Falle wohl recht häufig vorkommen, da eine Rechtsprechung über die Fassung der Ankündigung von Umstellungsbeschlüssen überhaupt noch nicht vorliegt und die Praxis daher in dieser Hinsicht gänzlich im Dunkeln tappt, wie schon die außerordentliche Verschiedenheit des Wortlauts der bisherigen Ankündigungen erkennen läßt. Eine Verwaltung, die einen von § 11 abweichenden Antrag vorlegt, muß also noch bis zu einem Monat nach der Generalversammlung mit der Ungültigkeit ihrer Umstellungsbeschlüsse rechnen. Und erfolgt die Anfechtung dann tatsächlich, so ergibt sich daraus eine Verzögerung der Umstellung, die von sehr langer Dauer sein kann, was wohl in den meisten Fällen höchst unerwünscht sein wird. Es wäre auch sehr gefährlich, sich auf die Tatsache zu verlassen, daß bisher*) eine Anfechtung derartiger Beschlüsse nicht bekannt geworden ist. Das erklärt sich aus mancherlei Gründen: Zunächst hat es sich hier meist um kleinere Firmen und nicht börsengängige Aktien gehandelt, für die kein größeres Interesse bestand; ferner lag bisher nur eine verhältnismäßig geringe Zahl solcher Beschlüsse vor; weiter können besondere Verhältnisse, Familienbesitz usw. mitgesprochen haben; auch ist in vielen Fällen die Anfechtungsfrist noch nicht abgelaufen, und endlich pflegt erfahrungsgemäß der Widerstand der öffentlichen Meinung sich erst allmählich zu äußern, wenn sich die Erregung an der Häufung derartiger Fälle gesteigert hat.

Wenn wir aber von diesen rein rechtlich begründeten Bedenken einmal abgesehen, so sprechen noch gewichtige andere Gründe dafür, von der Möglichkeit zu Abweichungen von § 11 HGB. nicht zu „großzügig“ Gebrauch zu machen. Mit Recht hat der Reichsverband der Deutschen Industrie schon darauf hingewiesen, daß der kleine Sparer, der sein Geld den deutschen Aktiengesellschaften zur Verfügung gestellt hat, Anspruch auf weitestgehende Rücksichtnahme hat, und daß es gerade das wohlverstandene Interesse der Wirtschaft erheischt, die große Zahl dieser sogenannten „kleinen Leute“ nicht unnötig zu verprellen. Die Wirtschaft könnte bald in die Lage kommen, an das Vertrauen dieser breiten Masse des Mittelstandes nochmals appellieren zu müssen, dann würde sie eine Umstellungspolitik, die diese Kreise enttäuscht hat, bitter bereuen müssen. Und noch ein weiterer Gesichtspunkt ist zu beachten: Die Wirtschaft hat ein dringendes Interesse daran, das große Heer der Inflationsverlierer, die ins radikale Lager abgewandert sind, nicht noch durch neue Bataillone von Umstellungsverlierern zu verstärken. Im Gegenteil, die Fäden, die sich in der Inflationszeit zwischen einer großen Zahl kleiner Sparer und den großen Kapitalgesellschaften geknüpft haben, verdienen sorgfältigste Pflege. —

Was nun die Verwendung des Überschusses anlangt, der in dem Gildenagelischen Beispiel bei der Umstellung der Vorzugsaktien verbleibt, so war dort vorgeschlagen, ihn in Reserve zu stellen oder zu außerordentlichen Abschreibungen zu benutzen. Demgegenüber habe ich unter Berufung auf § 35 der Durchführungsbestimmungen darge-

legt, daß daraus Stammaktien und Anteilscheine zu bilden und den Stammaktionären zuzuteilen seien. Auch diese Einwendung muß ich gegenüber den Ausführungen Feilchenfelds aufrecht erhalten.

Wenn Feilchenfeld zunächst hervorhebt, daß er den gesamten auf die Stammaktien entfallenden Teil des Grundkapitals durch Abzug der auf die Vorzugsaktien geleisteten Goldmark-Einzahlungen errechne, so bin ich derselben Ansicht und habe auch in dem von mir angeführten zweiten Beispiel entsprechend verfahren. Damit entfällt auch die Annahme Feilchenfelds, daß ich den ganzen Überschuß für einen „Spitzenbetrag“ im Sinne des § 35 DB. hielt. In der Kritik des Gildenagelischen Beispiels habe ich allerdings den Überschuß verteilt, ohne ihn vorher dem auf die Stammaktien entfallenden Teil des Grundkapitals hinzuzurechnen, aber das war auch angängig, weil der ohne Hinzurechnung dieses Überschusses auf die Stammaktien entfallende Betrag glatt in Aktien über je 100 M. aufging und aus dem Überschuß nur noch Anteilscheine gebildet werden konnten. Die Hinzurechnung wäre also eine überflüssige Operation gewesen.

Nun unterscheidet Feilchenfeld bezüglich der Frage, ob der Überschuß ganz oder teilweise in Reserve gestellt werden kann, zwischen solchen Vorzugs- bzw. Mehrstimmrechts- usw. Aktien, deren Einziehungsbetrag oder Anteil am Liquidationserlös auf den Nennwert beschränkt ist (obligationsähnlichen), und solchen Vorzugs- usw. Aktien, bei denen das nicht der Fall ist, und hält die Reservierung des Überschusses bei den Aktien der ersten Art für zulässig. Da es sich in dem Beispiel Gildenagels um Mehrstimmrechtsaktien im Sinne des § 29 DB., also nicht um obligationsähnliche handelt, so ändert diese Unterscheidung nichts daran, daß meine Beanstandung des Beispiels auch in diesem Punkt gerechtfertigt war. Hiervon abgesehen, ist die Unterscheidung zweifellos sehr beachtenswert, aber auch nicht unbedenklich. Hält man sich nämlich nur an den Wortlaut des Gesetzes, so scheint für diese Unterscheidung kein Raum zu sein. Denn § 28 Abs. 6 DB. schreibt vor, daß der Überschuß dem auf die andere Aktiengattung entfallenden Teil des Grundkapitals hinzuzurechnen ist, und das Grundkapital besteht, wie ich bereits im vorigen Aufsatz bemerkt habe, weder aus offenen noch aus stillen Reserven, sondern nur aus Aktien und Anteilscheinen. Einen Unterschied zwischen obligationsähnlichen und anderen Vorzugs- usw. Aktien bezüglich des Überschusses macht das Gesetz also nicht. Aber der Zweck des Gesetzes ist zweifellos, eine Bevorzugung einer Aktiengattung zu Ungunsten einer anderen zu verhindern, und dieser Zweck wird nicht vereitelt, wenn beim Vorhandensein von gewöhnlichen Stammaktien neben obligationsähnlichen Vorzugsaktien Spitzenbeträge des Überschusses in Reserve gestellt oder zu Abschreibungen verwendet werden. Infolgedessen neige ich dazu, in diesem Falle die Reservierung des Überschusses für zulässig zu halten. Zu beachten ist aber, daß dieses Verfahren unzulässig ist, wenn daneben noch andere Aktiengattungen vorhanden sind und insolgedessen das Recht der gewöhnlichen Stammaktien auf den Überschuß in irgend einer Form verkürzt wird. Andererseits ist festzuhalten, daß auch in dem Falle, in dem der Überschuß reserviert werden darf, selbstverständlich die Bildung von Anteilscheinen, die der betreffenden Aktiengattung zuzuteilen sind, ebenso zulässig ist.

Sinweis.

Meine Bücherliste ist ein Berater für Bücherfreunde, eine Zeitschrift, die kostenlos an Interessenten abgegeben wird. (S. Anzeige in dieser Nr.) Bestellen Sie, ehe Sie zerbrechen ist. An beziehen nur durch die altbekannte Buchhandlung Karl Hof, Berlin SW. 68, Kochstr. 9. Einzeltitel: Monatszahlungen ohne Teilschuldenschein.

Dem vorliegenden Heft stehen zwei Beilagen der Armen Bremer Zigarrenfabriken Heinrich Müller, Bremen, und J. Schreier, Verlag, Hamburg 26, bei, auf die wir besonders hinweisen.

*) Der Aufsatz ist im August 1924 verfaßt, inzwischen sind bekanntlich zahlreiche Anfechtungen erfolgt.