

# Deutsche Steuer-Zeitung

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

JAHRGANG XIV

MITTE AUGUST 1925

NUMMER 8

HAUPTSCHRIFTLLEITUNG: RECHTSANWALT Dr. jur. FRITZ KOPPE, BERLIN

Unter Mitwirkung von:

Dr. BALL Reg.-Rat. Berlin	Dr. BEUCK Steuerhelfer, Berlin-Zehlendorf	Dr. DELBRÜCK Rechtsanwalt, Stein	DÜRR Finanz-Gerichtspräsident, Stuttgart	Dr. ERLER Rechtsanwalt, Wemar	EVERS Reichsfinanzrat, München	Dr. FEILCHENFELD Industrie- und Handelskammer Berlin	Dr. FÜRNROHR Rechtsanwalt, München
Dr. GERSTNER Berlin	Dr. GROSSMANN Prof. d. Betriebswirtschafts- lehre, Leipzig	Dr. HEILFRON Geh. Justizrat, Professor, Berlin	Dr. HEINRICH Regierungsrat im Reichs- finanzministerium, Berlin	Dr. HERRMANN Regierungsrat a. D., Berlin	Dr. JADESOHN Staatsanwalt, Schafst. 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	Dr. RHEINSTROM Rechtsanwalt, Professor, München	Dr. STRUTZ Senatspräsident am Reichsfinanzhof, Wirklicher Geheimrat Oberregierungsrat	Dr. WARNEYER Reichsgerichtsrat, Leipzig
ROHDE Beigeordn. a. D., Obermagistratsrat, Berlin-Zehlendorf	Dr. ROSENDORFF Rechtsanwalt und Notar, Berlin	ROESLER Steuerinspektor im Reichs- finanzministerium, Berlin	Dr. SONTAG Kammergerichts- rat, Berlin	Dr. STRUTZ Senatspräsident am Reichsfinanzhof, Wirklicher Geheimrat Oberregierungsrat			

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.  
Postsparkonto Berlin NW 7, Nr. 18541. Für  
Österreich: Postsparkassenscheckkonto 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.** Von Rechtsanwalt Dr. Koppe, Berlin.

10. (17.) August: Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuervorauszahlung der Monatszahler für den Monat Juli. Die vom Reichstag beschlossene weitere Senkung der Umsatzsteuer gilt erst ab 1. Oktober. Schonfrist für Anmeldung und Zahlung bis 17. August.
10. (17.) August: Einkommen- und Körperschaftsteuervoranmeldungen und Vorauszahlungen sind im Monat August nicht zu leisten, da die Vorauszahlungen und Voranmeldungen auf Einkommen- und Körperschaftsteuer für alle Steuerpflichtigen, einerlei ob Kaufleute, Staats- oder Festbesoldete, fortan vierteljährlich erfolgen. Die nächste Zahlung auf Einkommen- und Körperschaftsteuer ist daher erst am 10. (17.) Oktober 1925 zu leisten.
15. (22.) August: Zahlung der zweiten Vierteljahrssrate der Vermögensteuer auf Grund des letzten Vermögensteuerbescheides ist nunmehr endgültig auf Grund des neuen Vermögensteuergesetzes auf den 15. November 1925 hinausgeschoben, so daß im August keine Vermögensteuer zu zahlen ist.
15. August: Fristablauf für den Antrag auf Bestellung eines Treuhänders für Kommunalanleihen. Keine Schonfrist.
15. August: Die an sich fällige Einkommensteuer der Landwirtschaft ist laut Steuerüberleitungsgesetz erst am 15. November zu entrichten.
25. August: Lohnabzug für die Zeit vom 11. bis 20. August.
31. August: Ablauf der (verlängerten) Antragsfrist betr. Ermäßigung der Einkommen- und Körperschaftsteuervorauszahlungen 1924 gemäß § 9 des Steuerüberleitungsgesetzes.
31. August: Anmeldung etwaiger vom Kalenderjahr abweichender Geschäftsjahre beim zuständigen Finanzamt.

5. September: Lohnabzug für die Zeit vom 21. bis 31. August. Keine Schonfrist.

10. (15.) September: Einkommen- und Körperschaftsteuervoranmeldung und Vorauszahlungen sind im Monat September nicht zu leisten, da die Vorauszahlungen und Voranmeldungen auf Einkommen- und Körperschaftsteuer für alle Steuerpflichtigen, einerlei ob Kaufleute, Staats- oder Festbesoldete, fortan vierteljährlich erfolgen. Die nächste Zahlung auf Einkommen- und Körperschaftsteuer ist daher erst am 10. (17.) Oktober 1925 zu leisten.

10. (17.) September: Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerzahlung der Monatszahler für den Monat Juli. Die weitere Senkung der Umsatzsteuer auf 1% und der Luxussteuer auf 7,5% gilt erst ab 1. Oktober, kommt also zum ersten Male erst bei den Voranmeldungen, die im November abzugeben sind, zur Auswirkung. Schonfrist für Anmeldung und Zahlung bis 17. September.

**Das neue Einkommensteuergesetz.** Von Dr. jur.

G. Strutz, Senatspräsident des Reichsfinanzhofs, Wirklichen Geheimen Oberregierungsrat.

Auf dem Deutschen Industrie- und Handelstag im April und auch bei der Tagung des Deutschen Landwirtschaftsrats im Juni dieses Jahres habe ich betont, wie die neuen Reichsteuervorlagen eine gesetzestechnische Durcharbeitung zeigen, die an die besten Zeiten der Steuergesetzgebung erinnert, was man nicht allen Steuergesetzen der letzten zehn Jahre nachrühmen könne. Und ich habe daran den Wunsch geknüpft, es möchte auch die parlamentarische Behandlung der Vorlagen auf derselben Höhe stehen. Meine Hoffnung auf Erfüllung dieses Wunsches war nach früheren Erfahrungen der nachrevolutionären Ära von vornherein keine übertrieben große, und sie hat sich in der Tat nur in bescheidenem Maße erfüllt. Die Beratungen

im Steuerauschnisse zeigten eine im großen und ganzen ganz ausnehmend geschickte und wirkungsvolle, den Mitgliedern des Ausschusses unendlich überlegene, das völlige Fehlen großer Parlamentarier früherer Ausmaßes grell beleuchtende Vertretung der Vorlagen seitens der Reichsregierung, durch die sie ihren Standpunkt zumeist auch dort durchgesetzt hat, wo ihre Argumente, wie z. B. hinsichtlich der Einkommensbesteuerung nach dem Verbrauch, auf ziemlich schwachen Füßen standen. Der Ausschuß selbst hat sich im allgemeinen einer erfreulichen Sachlichkeit und manchmal sogar zu weit gehender Zurückhaltung befleißigt. Niemand kann zwar aus seiner Haut heraus, und es wird nie ganz zu vermeiden sein, daß der einzelne Abgeordnete und auch die einzelne Partei Steuervorlagen mehr oder weniger einseitig vom Standpunkte der Wirtschaftsgruppe betrachtet, der der Abgeordnete angehört, oder die in der Partei vorwiegend vertreten ist. Nur die kommunistischen Vertreter haben sich auch im Ausschuß in einen breiten Raum einnehmenden Anträgen und Ausführungen gefallend, für deren Beurteilung seitens jedes ernstlich den Wiederaufbau der Wirtschaft anstrebenden Politikers diese Partei nun einmal keine Empfindung hat; ihre Anträge und Ausführungen haben aber im Ausschusse zumeist nur das ihnen gebührende Maß der Beachtung gefunden, ob auch dort, wo sie nur auf die Nachmuskeln wirken konnten, verschweigt der Bericht diskret. In einem stenographischen Bericht würde man z. B. bei der Ausführung eines Mitglieds dieser Partei (vgl. AusschußBer. z. EinkStG. S. 41 f.), anlässlich der Jagden würden große Gelage gefeiert, bei denen „das erlegte Wild“ — also doch wohl das auf der Jagd, an die sich das „Gelage“ schließt, erlegte Wild — in großem Umfange verzehrt würde, den Vermerk „Große Heiterkeit“ finden. Nicht nur jeder Jäger, sondern auch jede Hausfrau und jede Köchin hätte dieses Diktum mit schallendem Gelächter quittiert! Die zweiten und vollends die dritten Lesungen in der Vollversammlung aber sind bisher in einer Weise über das Anie gebrochen worden, wie es selbst in den letzten Jahren — abgesehen von August 1923 — selten dagewesen ist. Der Reichsregierung ist hieraus kein Vorwurf zu machen. Schuld daran trägt der große Zeitverlust, der durch den Tod Eberts und die Neuwahl des Reichspräsidenten entstanden ist. Die summarische Behandlung im Plenum ist aber auch kaum zu bedauern. Denn der Reichstag hat sich kaum je zu einer sachlichen Beratung so unfähig erwiesen, wie bei der zweiten und dritten Lesung der Steuervorlagen, und deren längere Ausdehnung hätte kaum etwas anderes als einige Tumulte und Kaufereien mehr gezeitigt. In einem Parlament, in dem sich eine Partei so aufführt und aufführen darf, wie im Reichstage die Kommunisten, ist eine sachdienliche Plenarberatung eben einfach unmöglich und bleibt nichts anders übrig, als die gesamte Arbeit den Ausschüssen zu überlassen; die Plenarberatung ist dann nur Zeitvertrödelung und birgt nur die Gefahr in sich, daß die Arbeit der Ausschüsse durch Zufallsmehrheiten verdorben oder vereitelt wird. Man vergleiche nur die ruhige, sachliche und den Gesetzen, wenn auch nicht in allen Punkten, förderliche Beratung der Miquel'schen Steuerreform im Plenum des preussischen Abgeordneten- und Herrenhauses mit den Tiraden, pöbelhaften Zwischenrufen, Lärm- und bis an die Grenze von Prügeleien gehenden Szenen bei der zweiten Lesung des neuen Einkommensteuergesetzes in der Vollversammlung des Reichstags, um den ganzen Tiefpunkt zu ermessen, auf den der deutsche Parlamentarismus seit der Revolution angelangt ist! Tiefer gehts fast nimmer!

Das in die wirtschaftlichen Verhältnisse der weitesten Kreise eingreifendste Gesetz — das für die Zukunft des

Reiches wichtigste und infolge der nicht scharf genug zu verurteilenden Haltung der Länder bedrohlichste Gesetz ist allerdings das neue Finanzausgleichsgesetz —, das Einkommensteuergesetz hat gegen den Entwurf verhältnismäßig wenig Änderungen von grundsätzlicher Bedeutung erfahren. Wohl wurden im Ausschusse verschiedentlich Anläufe zu solchen, auch zu solchen, die wirkliche Verbesserungen bedeuteten, unternommen. Aber dank der Überlegenheit der Regierungsvertreter, denen die Antragsteller nicht gewachsen waren, verliefen sie meist im Sande oder endeten in faulen Kompromissen oder gar Verschlechterungen der Vorlage. Man hat beim Lesen des Ausschußberichts bisweilen den Eindruck, als sei dem Antragsteller angesichts der Gegengründe, deren Schwächen sie nicht erfaßten, wie man zu sagen pflegt, vor ihrer eigenen Courage bange geworden.

1. Wohl wurde im Ausschuß auf die schweren Bedenken hingewiesen, die die Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht auf Anlagen ausländischen Kapitals in inländischen Hypotheken, Aktien, Kuxen usw., Anleihen und in Form der Beteiligung an inländischen Handelsgewerben als stiller Gesellschafter (§ 3 Abs. 2 Ziff. 6 a) für die auf ausländische Kredite angewiesene deutsche Wirtschaft, wie ich wiederholt betont habe, m. E. haben würde. Anträge auf Streichung oder weitere Milderung der Bestimmungen des Entwurfs wurden aber nicht gestellt, obwohl das, was die Vertreter der Reichsregierung für den Standpunkt des Entwurfs geltend machten, m. E. ebensowenig überzeugend war wie die Begründung des Entwurfs. Die theoretische Berechtigung der Steuerpflicht dieser Kapitalanlagen habe ich stets anerkannt. Wenn nun aber regierungsseitig darauf hingewiesen wurde, wenn man sie nicht jetzt im Gesetz ausspreche, würde sie später nicht mehr einzuführen sein, so ist dem entgegenzuhalten, daß, wenn später einmal unsere Wirtschaft nicht mehr in solchem Maße wie jetzt auf das ausländische Kapital angewiesen sein wird, sie es auch eher als jetzt ertragen kann, wenn die Einführung der Steuerpflicht ausländische Kapitalisten zur Zurückziehung ihrer Kapitalien aus Deutschland veranlassen sollte. Jetzt ist unsere Kreditnot so groß, daß man alles vermeiden sollte, was die Gefahr ihrer weiteren Verschärfung in sich birgt. Wie ich in Friedrichshafen im Deutschen Landwirtschaftsrat ausgeführt habe, ist hieran nicht bloß Industrie, Handel und Bankwelt und damit auch die gewerbliche Arbeitnehmerschaft interessiert, sondern auch die Landwirtschaft. Denn eine noch größere Zurückhaltung des ausländischen Kapitals oder dessen Überwälzung der Steuer auf den Zinsfuß führt auch zur weiteren Versteifung des inländischen Geldmarkts und zur Verteuerung des inländischen Leihkapitals. Die Befugnis des Reichsfinanzministers, „mit Zustimmung des Reichsrats und eines Ausschusses des Reichstags bis zum 31. 12. 30. Einkünfte aus Anleihen, die im Ausland zahlbar sind und zum Handel an den deutschen Börsen nicht zugelassen sind, von der beschränkten Steuerpflicht zu befreien“ (§ 110), ist sowohl wegen der sachlichen Beschränkung als auch wegen ihres diskretionären Charakters nicht ausreichend, um die Bedenken auszuräumen. Zum mindesten hätte dem Reichswirtschaftsminister eine der dem R.F.M. gleichberechtigte Mitwirkung eingeräumt werden müssen. Andererseits waren freilich die von der Regierung gegen den Vorschlag wirtschaftlicher Kreise, die innerhalb einer bestimmten Zeit ausgegebenen Auslandsanleihen generell vom Steuerabzug vom Kapitalertrage zu befreien, geltend gemachten Gründe nicht von der Hand zu weisen. Wichtiger als die steuerliche Begünstigung der in einzelnen Stücken ausgegebenen Inhaberanleihen scheint mir die Nichtaus-

dehnung der beschränkten subjektiven Steuerpflicht auf die an einzelne deutsche Schuldner gewährten Auslandskredite, um so wichtiger, als der Industrie die Erlangung solcher durch die Industriebelastung nach dem Gesetze vom 30. 8. 1924 ohnehin besonders erschwert ist.

2. Anscheinend wortlos hinweggegangen ist der Ausschuß fremdlicherweise über die wichtige Neuerung, daß entgegen dem bisherigen Recht die Vorschriften des EinkStG. über die zulässigen Abzüge (§§ 15—17) den Vorrang vor den Grundsätzen ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung haben sollen. Dadurch wird zwar einerseits der Begriff des steuerbaren Einkommens des Buchkaufmanns dem anderer Einkommensarten mehr als bisher genähert, andererseits die Verwertbarkeit der kaufmännischen Bilanzen für die Besteuerung wesentlich beeinträchtigt. Ich hatte erwartet, daß dies im Reichstag Widerspruch erfahren würde.

Eine Verbesserung des Entwurfs bedeutet es dagegen und entspricht einer von mir gegebenen Anregung, daß den Buchkaufleuten diejenigen gleichgestellt sind, die, ohne hierzu nach dem HGB. verpflichtet zu sein, tatsächlich Handelsbücher nach dessen Vorschriften führen (§§ 10, 13).

3. Unbeanstandet geblieben sind auch die Vorschriften über die Bemessung der Abzüge nach dem Anschaffungspreise, statt, was ich für richtig halte, nach dem Zeitwert bei Beginn des Wirtschaftsjahres (vgl. meine Einzelschrift „Die Abzüge für Abnutzung nach dem Einkommensteuergesetz“, 2. Auflage).

Die Bestimmung des Entwurfs über die Abzüge für Substanzverringerung beim Bergbau (§ 16 Abs. 4) habe ich in „Steuer und Wirtschaft“ 1925 S. 598 als unzureichend gekennzeichnet und dort angeregt, die ungemainen Schwierigkeiten, die sich bei Berechnung dieser Abzüge ergeben, dadurch zu umgehen, daß ein bestimmter Prozentsatz des Wertes der Förderung zum Abzuge zugelassen wird. Diese Anregung hat in den Kreisen der Montanindustrie Widerhall gefunden. Im Ausschusse wurde ihr insoweit Rechnung getragen, als der Wunsch geäußert wurde, es möchten für die Höhe der Abzüge Richtlinien von den Landesfinanzämtern für die einzelnen Bergbaureviere aufgestellt werden, was regierungsseitig zugesagt wurde. Damit werden aber die Schwierigkeiten kaum ausgeräumt werden. Dem Einwande, daß es vielfach nicht möglich sei, einen Anschaffungs- oder Herstellungspreis für Bergwerke, Steinbrüche usw. festzustellen, begegnete der Regierungsvertreter mit dem Hinweis auf die §§ 102 bis 108. Danach sei der Anschaffungspreis für den Tag der einkommensteuerrechtlichen Eröffnungsbilanz, also regelmäßig für den 1. 1. 25, neu festzustellen, und von diesem Werte sei dann künftig bei den Abzügen für Substanzverringerungen auszugehen (Ausschuß-Ber. S. 78). Aber diese Übergangsbestimmungen hinsichtlich der einkommensteuerlichen Eröffnungsbilanz beziehen sich nur auf Steuerpflichtige mit kaufmännischer Buchführung, und eine solche liegt nicht bei allen Bergbau-, Steinbruch-, Kiesgruben- usw. Betrieben vor. Bei diesen Betrieben kann auch von einer „gemeingewöhnlichen Nutzungsdauer des Gegenstands“ (§ 16 Abs. 3 Satz 2) so wenig gesprochen werden, daß es trotz der Bestimmung im nächsten Satze „Abzüge für außergewöhnliche Abnutzung in einem Steuerabschnitt sind zulässig, bedürfen jedoch besonderen Nachweises“ mindestens unlogisch und oberflächlich ist, wenn sich das Gesetz im nächsten Absatze darauf beschränkt, jene beiden Sätze des 3. Absatzes als für die Abzüge für Substanzverringerung „entsprechend anwendbar“ zu erklären. „Entsprechend“ anwenden kann man Vorschriften nur bei „entsprechenden“ Voraussetzungen, und diese liegen

bei den Substanzverringerungen beim Bergbau usw. nicht vor. Der Gesetzgeber soll überhaupt mit der für ihn sehr bequemen, für die Praxis um so unbequemen Floskel der „entsprechenden Anwendung“ vorsichtig sein.

4. Die Hinzufügung der Aufwendungen für Arbeitsmittel als abzugsfähige Ausgaben (§ 16) bedeutet nur eine m. E. überflüssige Klarstellung; denn darüber, daß diese zu den Werbungskosten gehören, konnte schon bisher kein Zweifel sein.

Den abzugsfähigen Sonderleistungen sind hinzugefügt „Ausgaben für die Fortbildung in dem Beruf, den der Steuerpflichtige ausübt“, und „Zuwendungen an Unterstüßungs-, Wohlfahrts- und Pensionskassen des Betriebs des Steuerpflichtigen, wenn die dauernde Verwendung für die Zwecke der Kassen gesichert ist.“ Die Einwendungen, die regierungsseitig gegen die erstere Hinzufügung erhoben wurden, waren durchaus zutreffend. Die Bestimmung wird in der Praxis zu vielen Zweifeln über den Begriff der Ausgaben für die „Fortbildung“ und zu großen Ungleichmäßigkeiten führen. Allerdings ist eine ziemlich niedrige Höchstgrenze für den abzugsfähigen Betrag gezogen. Damit erhält der Abzug aber den Charakter eines einseitigen Privilegs für die Arbeiter. Wenn man schon den Gedanken verwirklichen wollte, dann mußte man auch dem Umstande Rechnung tragen, daß die notwendigen Kosten der Fortbildung im Berufe je nach letzterem sehr verschieden hoch sind. Im übrigen sind die Beiträge zu Kranken-, Versicherungs-, Witwen-, Waisen-, Pensions- und Sterbefällen und Lebensversicherungen sowie Sparrücklagen einerseits, die Fortbildungskosten andererseits so verschiedener Natur, daß es widersinnig ist, für beide Gruppen zusammen eine einheitliche Gesamthöchstgrenze — 480 RM. zuzüglich 100 RM. für Ehefrau und jedes Kind — festzusetzen, und es muß auch dies zu den größten Ungleichmäßigkeiten führen. Insbesondere benachteiligt die Erhöhung der Gesamthöchstgrenze um nur 100 RM. für jedes Kind diejenigen, die mehrere Kinder in der Ausbildung haben und gerade um ihrer zahlreichen Familie willen sich auch selbst noch in ihrem Berufe fortbilden wollen.

Der Abzugsfähigkeit der Zuwendungen an Pensions- usw. Kassen des Betriebs stimmt der Regierungsvertreter zu, wenn das RM. „Richtlinien über die Art der Sicherstellung“ erlasse, wobei er offenbar für die Rechtsprechung bindende Richtlinien im Auge hatte. Damit wird aber einerseits für den RM. die Möglichkeit, die Tragweite der Vorschrift nach seinem Belieben einzuschränken, andererseits Unklarheit über die Grenzen des Nachprüfungsrechts des RF. geschaffen. „Sicherung der dauernden Verwendung für die Zwecke der Kassen“ ist ein Begriff, dessen Auslegung ebenso wie die der Begriffe „Unterstützungs-, Wohlfahrts- und Pensionskassen“ einzig der Rechtsprechung vorbehalten bleiben muß. Man sollte endlich einmal von der leidigen, früher nicht bekannten Gewohnheit zurückkommen, wenn man ängstlich über die Tragweite einer Bestimmung ist, zu dem Verlegenheitsmittel nur Verwirrung stiftender bindender Richtlinien des RM. zu greifen! Der Gesetzgeber macht auf diese Weise mit der einen Hand ein scheinbares Zugeständnis, schafft aber mit der anderen Hand die Möglichkeit für die Verwaltung, es praktisch illusorisch zu machen oder doch weit über seine Absichten hinaus einzuschränken.

5. Einen verhältnismäßig breiten Raum nehmen bei den Ausschußberatungen die Erörterungen über die von den Vertretern der Deutschnationalen, der deutschen Volkspartei und der demokratischen Partei befürwortete Veranlagung nach dreijährigem Durchschnitt oder mindestens Zulassung des Abzugs von Verlusten der Vorjahre vom Einkommen des Steuer-

abschnitts ein. Die gegen beides regierungsseitig geäußerten Bedenken waren m. E. zutreffend, aber nicht erschöpfend. Sehr richtig wurde von dem Regierungsvertreter darauf hingewiesen, nach einem schlechten Wirtschaftsjahre würde sich die Wirtschaft dagegen sträuben, nach den Ergebnissen früherer Jahre besteuert zu werden. Der tiefere Grund hierfür ist aber der, daß die Einkommensteuer um so drückender empfunden wird, je weiter sich das ihr zugrunde gelegte Einkommen von dem tatsächlichen der Gegenwart nach oben entfernt. Berechtigung hat die Zugrundelegung mehrjähriger Durchschnitte nur, wenn man, wie es in Preußen der Fall war, zum Gegenstand der Besteuerung das im voraus geschätzte Einkommen des Steuerjahrs macht. Eine solche Vorausschätzung auf Grund der Annahme, das Einkommen des Steuerjahrs werde dem durchschnittlichen Einkommen mehrerer Vorjahre gleich sein, zwingt aber, namentlich bei den über diejenigen der Vorkriegszeit so weit hinausgehenden Steuerätzen, dazu, in weitem Maße eine Verächtigung der Veranlagung zuzulassen, wenn sich herausstellt, daß das wirkliche Einkommen von dem vorausveranlagten gar zu weit abweicht. Die Kürzung des Einkommens eines Steuerabschnitts um die Verluste vorangegangener Steuerabschnitte aber widerstreitet, wie Staatssekretär Popitz mit Recht geltend machte, dem Grundgedanken der Einkommensteuer, daß jede Wirtschaftsperiode für sich zu betrachten und ihr Ergebnis für sich zu besteuern ist. Überdies würde ein solcher Verlustabzug dazu nötigen, um den Verlust festzustellen, nachträglich tatsächlich eine Veranlagung auch für die Verlustjahre vorzunehmen. Die Regierung hat sich jedoch gegen die spätere Rückkehr zur Veranlagung nach mehrjährigem Durchschnitt nicht unbedingt ablehnend verhalten, und Ausschuß wie Vollversammlung des Reichstags haben daher eine Entschließung angenommen, die die Regierung auffordert, „zu gegebener Zeit“ dem Reichstage dahingehende Vorschläge zu unterbreiten. Entweder ist eine solche Entschließung bedeutungslos oder sie bildet einen für Regierung und unter Umständen auch für den Reichstag sehr unbequemen Wechsel auf die Zukunft, deren Verhältnisse nicht vorauszusehen sind. Sie ist aber auch deshalb überflüssig, weil der Reichstag zu jeder Zeit in der Lage ist, eine entsprechende Änderung des Gesetzes aus sich heraus zu beschließen. Solche Resolutionen sind in der Regel nur der Ausdruck einer Verlegenheit oder faule Kompromisse oder Befähigungspulver gegenüber Forderungen, die man sich nicht getraut hätte abzulehnen, und daher ein beliebtes Auskunftsmittel der Parlamente.

6. Viel bedenklicher ist der Verlegenheitsausweg, den der Reichstag in den §§ 34 (Berechnung des Gewinns inländischer Filialen nur beschränkt Steuerpflichtiger), 42 (Spekulationsgewinne) und 49 (Besteuerung nach dem Verbrauch) beschritten hat, indem er die Vorschriften aus Muß in Kannvorschriften abschwächte. Soll diese Änderung wirklich Bedeutung haben, so kann es nur die sein, daß es dem pflichtmäßigen Ermessen der Veranlagungsbehörden überlassen bleiben soll, ob sie die Bestimmungen anwenden wollen oder nicht. Das geht aber bei Bestimmungen von solcher materieller Tragweite für die Steuerpflichtigen nicht an. Liegen die Voraussetzungen der §§ 34, 42 oder 49 vor, dann müssen die Veranlagungsbehörden gehalten sein, hieraus die in diesen Paragraphen bezeichneten Konsequenzen zu ziehen. Sonst leidet die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und entstehen für die Rechtsmittelinstanzen, insbesondere auf die Prüfung auf Rechtsverstöße beschränkten Reichsfinanzhof sehr üble Unzuträglichkeiten. Erachtete der Reichstag die Bestimmungen des Entwurfs für zu bedenklich oder zu weitgehend, dann mußte er sie entweder streichen oder

inhaltlich umgestalten. Den Grundgedanken des § 34 hat der Ausschuß — wie übrigens auch ich — gebilligt. Wenn er in einzelnen Fällen Härten befürchtete, so mußte er dem § 34 eine andere Fassung geben oder sich mit dem Härteparagrafen (§ 108) der Abgabenordnung begnügen. Das Bedenken, das ich gegen den § 34 habe, daß der Begriff des „Gewinns, der sonst bei inländischen Geschäften gleicher oder ähnlicher Art erzielt worden wäre, wenn es sich um ein selbständiges Unternehmen handelte“, in der Praxis kaum faßbar ist (vgl. „Steuer und Wirtschaft“ S. 602 f.), wird natürlich durch die Umwandlung in eine Kannvorschrift in keiner Weise abgeschwächt, im Gegenteil. M. E. hätte man diesen Begriff ausmerzen und nur Besteuerung mindestens nach der üblichen Verzinsung des investierten Kapitals, aber als Mußvorschrift, vorschreiben sollen.

Der mit § 34 nahe verwandte § 33 (Verschleierung des Gewinns durch besondere Preisvereinbarungen) wurde im Ausschusse zwar ebenfalls bemängelt, blieb aber zunächst unverändert, nachdem regierungsseitig erklärt war, man könne sich bis zur 2. Lesung überlegen, ob eine bessere Fassung möglich sei. Auch hier hätte m. E. die „bessere Fassung“ darin bestanden, daß man die verschwommenen Begriffe „der kaufmännischen Berechnung entsprechendes Maß“ des Gewinns, „üblicher Gewinn, der sowohl bei Geschäften gleicher oder ähnlicher Art erzielt worden wäre“, beseitigte und sich auf den Mindestsatz der üblichen Verzinsung des dem Betriebe gewidmeten Kapitals beschränkte. Statt dessen hat man folgende Fassung gewählt:

„Steht der Gewinn aus einem inländischen Gewerbebetrieb infolge besonderer Vereinbarungen mit einem im Inland nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen in offenbarem Mißverhältnis zu dem Gewinn, der sonst bei Geschäften gleicher oder ähnlicher Art erzielt wird, so kann dieser Gewinn, mindestens aber die übliche Verzinsung des dem Betriebe dienenden Kapitals bei der Einkommensermittlung für den inländischen Gewerbebetrieb angesetzt werden. Als Kapital im Sinne dieser Vorschrift gilt außer dem Anlagekapital auch das umlaufende Betriebskapital, insbesondere Waren, Erzeugnisse und Vorräte.“

Die Vorschrift des Abs. 1 findet keine Anwendung, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß weder er am Vermögen oder am Gewinn des ausländischen Gewerbebetriebes noch dessen Inhaber am Gewinn oder am Vermögen seines Gewerbebetriebes wesentlich beteiligt ist; was als wesentliche Beteiligung anzusehen ist, bestimmt sich nach § 30 Abs. 3 Satz 2.“

Über die Vieldeutigkeit des Begriffs „offenbares Mißverhältnis“ würde die Rechtsprechung hinwegkommen. Schwieriger wird es dadurch, daß der Begriff mit einem zweiten, noch unbestimmteren „Gewinn, der sonst bei Geschäften gleicher oder ähnlicher Art erzielt wird“, verknüpft wird, und besonders schwierig wird es häufig sein, festzustellen, daß das „offenbare Mißverhältnis“ gerade eine Folge der besonderen Vereinbarungen mit dem ausländischen Gewerbebetreibenden ist, und hier wird der RGH oft durch die Bindung an die tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts gehindert sein, Mißgriffe zu verhindern. Übrigens sind der Abs. 1 und Abs. 2 insofern nicht konform, als Abs. 2 einen ausländischen Gewerbebetreibenden voraussetzt, Abs. 1 allgemeiner einen „im Inland nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen.“ In der Tat sind „besondere Vereinbarungen“ der in Abs. 1 gemeinten Art auch mit andern als Gewerbebetreibenden denkbar, z. B. mit ausländischen Landwirten oder Geldgebern.

## 6. Der § 42 lautete im Entwurf:

„(1) Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften unterliegen der Besteuerung nur:

1. wenn durch die Veräußerung von Gegenständen, insbesondere durch Veräußerung von Teilgrundstücken, eine Verwertungsmöglichkeit unter Umständen ausgenutzt wird, die auf weitere gleichartige Veräußerungen schließen läßt;
2. wenn sie als Spekulationsgeschäfte anzusehen sind.

(2) Als Spekulationsgeschäfte werden Veräußerungsgeschäfte angesehen,

1. wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung
  - a) bei Grundstücken weniger als 2 Jahre,
  - b) bei anderen Gegenständen, insbesondere Wertpapieren, weniger als 6 Monate beträgt, oder
2. wenn es sich um Geschäfte handelt, bei denen der Erwerb der Veräußerung zeitlich folgt.

(3) Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn

1. der veräußerte Gegenstand nicht zum vermögenssteuerpflichtigen Vermögen des Veräußerers gehört;
2. der im Steuerabschnitt aus Veräußerungsgeschäften erzielte Gewinn insgesamt weniger als 1000 Reichsmark beträgt.

(4) Verluste aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der Abs. 1, 2 können nur bis zur Höhe der im gleichen Steuerabschnitt erzielten und der Besteuerung unterliegenden Veräußerungsgewinne abgezogen werden.“

Die Ziff. 1 ist vom Reichstag aus m. E. nicht überzeugenden Gründen gestrichen. Die Schwierigkeiten ihrer Anwendung wären nicht größer gewesen als die derjenigen vieler anderer Bestimmungen, und der Umstand, daß „die wichtigsten Fälle der Nr. 1 außerdem durch die Wertzuwachssteuer getroffen würden“, ist kein Grund gegen die Heranziehung zur Einkommensteuer. Eine derartige doppelte Heranziehung tritt auch in anderen Fällen ein. Überdies ist die Wertzuwachssteuer eine Kommunalsteuer und von ganz anderer Art, wie die Einkommensteuer, nämlich eine Verkehrssteuer, und endlich ist im § 43 der Abzug der Wertzuwachssteuer vom Gewinn vorgesehen. Wenn man an der Besteuerung der Spekulationsgewinne festhielt, konnte man füglich auch die Ziff. 1 des § 2 Abs. 1 akzeptieren.

Der § 42 hat folgende Fassung erhalten:

„(1) Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften unterliegen der Besteuerung nur, wenn sie als Spekulationsgeschäfte anzusehen sind. Als Spekulationsgeschäfte gelten vorbehaltlich des Abs. 2 Veräußerungsgeschäfte:

1. wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung
  - a) bei Grundstücken weniger als 2 Jahre,
  - b) bei anderen Gegenständen, insbesondere Wertpapieren, weniger als 3 Monate beträgt, oder
2. wenn es sich um Geschäfte handelt, bei denen der Erwerb der Veräußerung zeitlich folgt.

(2) Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn

1. der veräußerte Gegenstand nicht zum vermögenssteuerpflichtigen Vermögen des Veräußerers gehört;
2. der im Steuerabschnitt aus Veräußerungsgeschäften erzielte Gewinn insgesamt weniger als 1000 Reichsmark beträgt;
3. der Steuerpflichtige dargetut, daß der veräußerte Gegenstand nicht zum

Zwecke gewinnbringender Wieder-  
veräußerung erworben worden ist.

(3) Verluste aus Veräußerungsgeschäften im Sinne des Abs. 1 können nur bis zur Höhe der im gleichen Steuerabschnitt erzielten und der Besteuerung unterliegenden Veräußerungsgewinne abgezogen werden.“

Nach der Regierungsvorlage begründete die kürzere als zweijährige bzw. sechsmonatige Beständdauer die unwiderlegliche Rechtsvermutung, daß ein Spekulationsgeschäft im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorliege. Daß dies wegen der sich hieraus ergebenden Härten unannehmbar sei, habe ich in „Steuer und Wirtschaft“ a. a. O., in der „Deutschen Juristenzeitung“, beim Industrie- und Handelstag und im Deutschen Landwirtschaftsrat auseinandergesetzt. Das verabschiedete Gesetz mißt der Beständdauer insofern die umgekehrte Bedeutung bei, als es, wenn die Beständdauer jene Zeiträume überschritten hat, zwar die Annahme eines Spekulationsgeschäfts ausschließt, im entgegengesetzten Falle aber auch die Feststellung, daß trotzdem kein Spekulationsgeschäft anzunehmen sei, zuläßt. Damit wird also das erst voll erreicht, was die Vorlage erreichen wollte, daß nämlich die schwierige Feststellung der Spekulationsabsicht beim Erwerbe sich erübrigt. Diese Schwierigkeiten kehren indes, wenn auch in wesentlich beschränktem Maße, wieder, nämlich insofern, als nun zwar nicht, wie bisher, die Steuerbehörde die Spekulationsabsicht darzutun hat, wohl aber der Steuerpflichtige die aus der Kürze der Beständzeit oder dem Vorhergehen der Veräußerung vor dem Erwerbe abgeleitete — nicht, wie nach dem Entwurf unwiderlegliche — Annahme eines Spekulationsgeschäfts widerlegen kann. Die Steuerbehörde und Steuerrechtsprechung muß somit zu einem solchen Gegenbeweis und dann zu denselben schwierigen Fragen wie bisher Stellung nehmen. Der Regierungsvertreter hat es dem Ausschusse ziemlich nahegelegt, die Steuerpflicht der außergewerblichen Veräußerungsgewinne überhaupt zu streichen, indem er ausführte, man könne darüber, ob überhaupt eine Besteuerung angebracht sei, verschiedener Meinung sein, unter den gegenwärtigen Verhältnissen werde man in Deutschland wohl auf die Besteuerung nicht verzichten können, finanziell würde sich aus der Besteuerung der Spekulationsgewinne wohl kaum allzu viel für den Fiskus ergeben. Nach der Abschwächung der Regierungsvorlage und dem Beschlusse des Ausschusses wird sich der finanzielle Effekt wesentlich verringern, die zu seiner Erzielung aufzuwendende Arbeit der Veranlagungs- und Rechtsmittelbehörden aber sehr erheblich vermehren. Wäre da nicht die Streichung vorzuziehen gewesen? Welche „gegenwärtigen Verhältnisse“ sie verbieten sollten, vermag ich nicht einzusehen. Für Spekulationsgeschäfte liegen gegenwärtig die Verhältnisse in Deutschland vielleicht ungünstiger als je, Veräußerungen nach kurzer Beständdauer sind heute häufiger als je das Ergebnis nicht einer Spekulationsabsicht, sondern wirtschaftlicher Zwangslagen. Sollte aber der Staatssekretär mit den „gegenwärtigen Verhältnissen“ etwa Rücksichten auf die Meinung der breiten Massen im Auge gehabt haben, Rücksichten, die auch gegenüber anderen Bestimmungen des Entwurfs im Ausschusse mehr als gut mitgesprochen zu haben scheinen, so darf sich der Gesetzgeber durch solche Rücksichten nicht zu unpraktischen oder gegen andere Schichten unbilligen Maßnahmen verleiten lassen.

7. In noch höherem Maße gilt das zuletzt Gesagte von der Frage der Besteuerung nach dem Verbrauch (§ 49). Ich habe in meinen erwähnten Aufsätzen, auf dem Deutschen Industrie- und Handelstag und im Deutschen Landwirtschaftsrat es als sehr bedenklich und bedauerlich bezeichnet, wenn die Begründung dieses Paragraphen die

Heranziehung der „großen Masse der Steuerpflichtigen, insbesondere der Lohnsteuerpflichtigen“, zu „erheblichen Steuerleistungen auch bei geringem Einkommen“ als Argument anführt. Es ist nicht wohlgetan, durch solche Ausführungen Wasser auf die Mühle der radikalen Agitation zu treiben. Ich habe bei den angegebenen Gelegenheiten auch die übrigen Argumente der Begründung als m. E. abwegig gekennzeichnet. Der Hinweis auf die „noch so schwankenden Wirtschaftsverhältnisse“ beweist m. E. gar nichts für die Besteuerung nach dem Verbrauch, der ziemlich dunkle auf die „nicht lediglich nach dem Gesichtspunkte des erzielten Erfolges aufgestellten, sondern auch von anderen allgemeinen wirtschaftlichen Erwägungen beeinflussten“ Handelsbilanzen entweder ebenfalls überhaupt nichts für eine sich nicht nur gegen Kaufleute richtende Maßnahme oder zuviel, nämlich daß solchen Bilanzen eine zu große Bedeutung für die Einkommensteuer eingeräumt werde — was übrigens angesichts des § 13 nicht zuzugeben wäre; vgl. das oben unter 2 zu diesem Gesagte. — Dem Hinweis auf den Vorteil, einen „wirklich großen Verbrauch“ trotz mangelnden tatsächlichen Einkommens aus dem Vermögen bestreiten zu können, habe ich entgegengehalten, daß die in dem Vermögen sich offenbarende Leistungsfähigkeit ja durch die Vermögensteuer getroffen werde, und daß es völlig unangebracht sei, neben diese in Gestalt der Besteuerung nach dem Verbrauch eine zweite Vorbelastung treten zu lassen gerade in Fällen, wo das Vermögen keine entsprechende und zur Bestreitung des Verbrauchs ausreichende Rente abwerfe; man gelange damit zu einer Steuer auf die Vermögensvermehrung in einem Augenblicke, wo man auf die Vermögenszuwachssteuer verzichte. Ich habe weiter die Parallele mit der vorübergehenden Notmaßregel des § 16 der Zweiten StNotV. zurückgewiesen und meinen Zweifeln Ausdruck gegeben, ob sich selbst diese in der Praxis bewährt habe. Meinem weiteren Einwand, 8000 RM. sei noch längst kein „wirklich großer“ Verbrauch, ist mit Zustimmung der Regierung durch Erhöhung der Grenze auf 15 000 RM. einigermaßen, aber noch nicht ausreichend, Rechnung getragen.

Meine Einwendungen gegen den § 49 haben, soweit mir bekannt, in den Kreisen der wirtschaftlichen Verbände allseitig Zustimmung gefunden; so wiederholte die Erklärung des Hansabundes in Nr. 204 des „Berliner Tageblatts“ wörtlich meine Kennzeichnung der Besteuerung nach dem Verbrauch als einer „Vermögensminderungssteuer in einem Augenblick, wo man auf die Vermögenszuwachssteuer verzichtet“, und auch der Reichsverband der Deutschen Industrie hat die Streichung des § 49 gefordert. Auch im Ausschusse wurde auf meine Ausführungen Bezug genommen. Der § 49 ist m. E. wohl die angreifbarste, am schwersten zu rechtfertigende Bestimmung in dem ganzen Gesetze. Dementsprechend war auch ihre Verteidigung seitens der Regierungsvertreter nicht so glücklich wie die anderer Bestimmungen. Ich muß offen gestehen, daß ich die Fähigkeit, mit der die Reichsregierung auf der Besteuerung nach dem Verbrauch bestand, nie recht verstanden habe. Denn ich kann doch nicht annehmen, daß es sich um eine Verbeugung vor unverständigen Anschauungen der radikalen Sozialdemokratie und den Kommunisten handelt. Soweit die Verteidigung der Reichsregierung nicht in Wiederholungen der Begründung bestand, lief sie hauptsächlich auf eine Beschwichtigung hinaus: die Bestimmung solle hauptsächlich dazu dienen, daß die Finanzverwaltung richtige Steuererklärungen bekäme, auf wirklich arbeitende Steuerpflichtige, die vorübergehend in einem Jahre mit Verlust abgeschlossen hätten, solle § 49 nicht angewendet werden, Erklärungen über den Verbrauch sollten nur in Fällen eines

offenbaren Mißverhältnisses des festgestellten Einkommens zum Verbrauch gefordert werden. Der Wortlaut des Gesetzes bietet keine Sicherheit, daß der § 49 nur in diesem beschränkten Sinne angewendet werden würde. Vor allem aber werden durch diese Erklärungen die grundsätzlichen Bedenken in keiner Weise ausgeräumt.

Das letztere geschieht auch nicht durch die Gesetz gewordene Fassung. Abgesehen von der schon gewürdigten Abschwächung zu einer Kannvorschrift hat sich der Reichstag darauf beschränkt, die Bestimmung hinzuzufügen, daß die Besteuerung nach dem Verbrauch ausgeschlossen sein solle, „wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß er den Verbrauch aus Vermögen bestritten hat, das bei seinem Entstehen in den letzten drei Jahren der Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz unterlegen hat.“ Der Beschluß bewegt sich zwar in der Richtung, in der ich schon 1912 und früher für Preußen die Aufnahme eines sog. Aufwandsparagraphen in das Einkommensteuergesetz gefordert und auch jetzt wieder für die Reichseinkommensteuer gebilligt habe, nämlich in der Gestalt, daß eine Bemessung der Einkommensteuer nach dem Verbrauch dann, aber auch nur dann stattzufinden habe, wenn der Steuerpflichtige nicht nachweist, womit er seinen das feststellbare Einkommen übersteigenden Verbrauch bestritten hat. Der Reichstag bleibt aber auf halbem Wege stehen, und seine Fassung ist überdies mehr wie unglücklich, so daß man den Sinn nur erraten kann. Ich fasse ihn dahin auf, daß die Besteuerung nach dem Verbrauch ausgeschlossen sein soll, soweit der das Einkommen übersteigende Verbrauch nachgewiesenermaßen aus dem in den letzten drei Jahren durch Ersparnisse an dem versteuerten Einkommen erzielten Vermögenszuwachs bestritten ist. Hat also ein Steuerpflichtiger in den letzten drei Jahren nichts von seinem Einkommen erübrigen können, und mußte er im nächsten Jahre zur Bestreitung seines Verbrauchs sein schon vor vier Jahren vorhanden gewesenes Vermögen angreifen, dann wird er nach dem Verbrauch besteuert, d. h. mit einer Vermögensminderungssteuer belegt! Ich vermag die ratio einer solchen Regelung nicht einzusehen! Die Vergünstigung findet ferner keine Anwendung, wenn der Verbrauch aus in den letzten drei Jahren gemachten Erbschaften oder erhaltenen Schenkungen bestritten ist, obgleich diese, wie Einkommensersparnisse der Einkommensteuer, der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterlegen haben! Ich verjage es mir, auf weitere absurde Konsequenzen des Ausschlußbeschlusses einzugehen, und will nur noch darauf hinweisen, daß seine Fassung auch die Deutung nicht ausschließt, daß die Besteuerung nach dem Verbrauch auch dann ausgeschlossen sein soll, wenn das Vermögen, aus dem der Verbrauch bestritten ist, bei seiner „Entstehung“ der Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz nicht bei dem jetzigen Steuerpflichtigen, sondern bei einem Andern unterlegen hat. Dem sich ohne weiteres aufdrängenden Einwande, die Bestimmung sei für die Veranlagungen für 1925 bis 1927 überhaupt nicht anwendbar, weil für 1924 keine Veranlagung nach dem Einkommensteuergesetz stattgefunden habe, suchte Ministerialdirektor Z a r d e n mit folgenden Ausführungen zu begegnen: Das Steuerüberleitungsgesetz regelt die Einkommensbesteuerung für 1924 abschließend. In den maßgebenden §§ 2 bis 4 des Steuerüberleitungsgesetzes werde stets bestimmt, daß die entrichteten Vorauszahlungen als Ablösung der Einkommensteuer gelten sollten. Damit sei klar gestellt, daß das Steuerüberleitungsgesetz als ein Einkommensteuergesetz in diesem Sinne zu gelten habe; Vermögen, das aus Einkommen entstanden sei, das den Vorauszahlungen unterlegen habe, falle demgemäß unter die Vorschrift des Abs. 5 Satz 2. Ich halte diese Deduktion für mehr wie kühn. Dadurch, daß

eine Zahlung als *Ablösung* der Einkommensteuer gelten soll, wird sie noch keine Einkommensteuer, sondern tritt sie nur an deren Stelle, ersetzt sie, wird sie *anstatt* einer Einkommensteuer gefordert, und das Gesetz, das dies anordnet, wird dadurch noch nicht zu einem „Einkommensteuergesetz“ und noch weniger zu „dem“ Einkommensteuergesetz. Tatsächlich waren ja auch die Vorauszahlungen keine Einkommensteuer, sondern ein Sammelsurium von Ertragsteuern nach ganz verschiedenen Merkmalen, die mit dem Einkommen wenig oder nichts zu tun hatten, unter Ergänzung durch eine subsidiär eintretende Aufwandsteuer (§ 11 der Zweiten StMotB.). Wenn nachgewiesen werden soll, daß verbrauchtes Vermögen „bei seinem Entstehen der Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz unterlegen hat“, so ist doch die erste Voraussetzung, daß das *Einkommen*, aus dem es entstanden ist, der Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz unterlegen hat; wenn das Einkommen überhaupt nicht festgestellt ist, kann ich auch nicht nachweisen, ob und inwieweit ein Vermögenszuwachs aus *versteuertem Einkommen* herrührt. Zu der Zeit, als ich noch vom preußischen Finanzministerium aus mit den Parlamenten zu tun hatte, im letzten Jahrzehnt des vorigen und im ersten dieses Jahrhunderts, hätten wir mit Argumentationen wie den zur Verteidigung des § 49 gemachten weder im Preußischen Landtage, noch im Reichstage Glück gehabt, am wenigsten in den Kommissionen! Der heutige Reichstag stellt geringere Ansprüche an die Stichhaltigkeit ihm vorgebrachter Gründe! Die einzig mögliche Lösung wäre die Beschränkung des § 49 auf Fälle gewesen, in denen der Steuerpflichtige die Herkunft der Mittel zu seinem das feststellbare Einkommen übersteigenden Verbrauch nicht einwandfrei nachweist, mit anderen Worten ein Aufwandparagraf, wie ich ihn seit jeher gefordert habe. Der praktische Erfolg, den die Reichsfinanzverwaltung mit der Besteuerung nach dem Verbrauch erreichen will, richtige Steuererklärungen zu erhalten, wäre auch bei einer solchen Einschränkung des § 49 zu erreichen gewesen — soweit dies überhaupt zu erwarten ist! Denn in dieser Hinsicht scheint man sich im Reichsfinanzministerium und im Reichstag übertriebenen Hoffnungen hinzugeben; die schlimmsten Steuermogler werden nicht so dumm sein, sich durch einen übermäßigen, äußerlich wahrnehmbaren Aufwand zu veratzen, und es bleibt dann die Gefahr bestehen, daß der § 49 gerade in solchen Fällen angewendet wird, wo der Verbrauch ein nach den Familienverhältnissen, der Lebensstellung oder im Interesse des Kredits unvermeidlicher, nur durch zeitweises Versagen des Einkommens das letztere übersteigender ist, und die zweite Gefahr der Züchtung von Denunziationen, die wahrlich nicht zur Hebung der Volksmoral beiträgt. Daß es „Leute gibt, die kein Einkommen hätten und die ihr Geld in Vermögensgegenstände hineingesteckt hätten, die zurzeit keinen Ertrag abwerfen“, „solche Vermögensgegenstände“ aber „zum Teil veräußert würden, ohne daß der Veräußerungsgewinn nach § 42 steuerpflichtig sei“, oder daß „die Vermögensgegenstände zunächst mit Schulden belastet“ würden (Staatssekretär *P o p i k* im AusschB. S. 19), ist kein genügender Grund, um dieser verhältnismäßig vereinzelt Fälle wegen eine so viel weittragendere, ungleichmäßig wirkende und auch in anderer Beziehung bedenkliche Vorschrift wie den § 49 in das Gesetz aufzunehmen. Will man aber etwa unwirtschaftlichen Verbrauch von Vermögen oder Einkommen zu einem Merkmal der Einkommensbesteuerung machen, dann müßte man auch den Arbeiter, der seinen Lohn vertrinkt, oder die Arbeiterin, die ihn für Putz und Vergnügungen ausgibt, mit einer höheren Steuer als andere belegen. Solche Gesichtspunkte finden ihre mittelbare Berücksichtigung auf steuer-

lichem Gebiet in der Umsatzsteuer und den Sonderverbrauchssteuern bzw. dem Branntweinmonopol.

8. Der *Tarif* hat gegen den Entwurf für die kleineren und mittleren Einkommen Ermäßigungen, für die Einkommen über 20 000 RM. Verschärfungen erfahren, so daß die Steuer nun bis auf 39 v. H. steigt. Ich habe schon die Höchstgrenze des Entwurfs mit  $33\frac{1}{2}$  v. H., die nach ihm erst bei etwa 600 000 RM. erreicht wurde, während nach dem Beschlusse des Ausschusses 33,3 v. H. schon bei 150 000 RM. zu entrichten sind, als zu hoch bezeichnet und halte hieran fest. Keinesfalls hätte sie schon bei 150 000 RM. erreicht und bei höheren Einkommen überschritten werden dürfen. Sonst verfällt man wieder in den Erzberger'schen Fehler, die Einkommensteuer durch Überspannung von vornherein zum Verjagen zu bringen und den Steuerbetrug zu züchten. 150 000 RM. sind selbst im heutigen Deutschland noch kein so übermäßiges Einkommen, daß man unbedenklich ein Drittel hiervon wegsteuern könnte. Unsere Wirtschaft braucht große Einkommen in genügender Zahl und Höhe, um zu einem großzügigen Wiederaufbau zu gelangen — und die Durchführung des Damesplanes zu ermöglichen, wenn diese überhaupt möglich ist! Es macht ja populär und verschafft Wahlstimmen, verrät aber sehr wenig politischen Weitblick, wenn Parlamentarier, die ernst genommen sein wollen, immer nur unten am Tarif abstreichen, das Abgestrichene aber oben drauffschlagen wollen, und m. E. hätte die Regierung sich dem Hinausgehen über ihren Tarif energischer widerlegen sollen. Finanziell wird der Effekt für Reich, Länder und Gemeinden nicht sehr groß sein und den Ausfall durch die Milderungen bei den Einkommen bis 20 000 RM. nicht wettmachen. Denn dazu sind die großen Einkommen im heutigen Deutschland zu dünn gesät. Man hätte auch berücksichtigen sollen, daß, je höher die Einkommensteuer für die größeren Unternehmer und Unternehmungen angespannt wird, um so schwerer diese den nicht bloß für sie, sondern im Interesse der ganzen deutschen Wirtschaft so dringend nötigen ausländischen Kredit finden werden.

Die *Überspannung des Tarifs* gewinnt ein noch ernsteres Gesicht, wenn der unglückselige Vorschlag des Entwurfs des neuen *Finanzausgleichsgesetzes* Gesetz werden sollte, für das Reich nur ein Drittel der tarifmäßigen Sätze zu erheben, aber Ländern und Gemeinden das Recht zu geben, in vom Reich nicht wirksam zu kontrollierendem Maße „Anteile“ an der Einkommensteuer zu erheben. Der leidenschaftliche Widerstand der Länder gegen die vorgeschlagene provisorische Regelung, die dem Reiche 25% des Aufkommens beläßt, beweist, daß, wenn sie und die Gemeinden freie Hand in der Erhebung von Anteilen erhalten, sie sich mit 66% sicher nicht begnügen werden. Die intransigente Haltung der Länder, in der Preußen, einst der starke Hort der Reichsinteressen, heute selbst Bayern fast noch überbietet, läßt das schlimmste befürchten und ersehen, wie wenig sie um ihrer und ihrer Gemeinden Interessen willen den Ernst der Finanzlage des Reiches würdigen und Verständnis für die verhängnisvollen Folgen zeigen, die ein Wiederhineingleiten des Reiches in eine Defizitwirtschaft für Reich, Wirtschaft und schließlich die Währung, letzten Endes dann aber für sie selbst und ihre Gemeinden haben müßte. Soll ihnen das Verständnis wirklich erst ausgehen, wenn es zu spät sein wird? Von den Gemeinden ist dieses Verständnis noch weniger zu erwarten. Wenn der Geschäftsführer des Deutschen Städtetags es fertig bringt, zu schreiben (vgl. „Zentralbl. für Gemeindeverwaltungen“ S. 445): „Eine Kommune kann nicht wie ein unmündiges Kind von dem Taschengeld leben, das der Vater nach Ermessen erhöht oder kürzt,“ so sollte man der-

artige Übertreibungen angefaßt der Finanzlage des Reichs und dessen, was mit ihr auf dem Spiele steht, von einer solchen Stelle für unmöglich halten; anderwärts wären sie, wenn die Verhältnisse des höchsten Gemeinwesens so geartet wären wie die des Deutschen Reiches, von Stellen gleicher Bedeutung und Verantwortung kaum denkbar. Und wenn es an derselben Stelle heißt, das Verlangen, die Gemeinden sollten den Finanzämtern Überstichten über ihre Steuereinnahmen einreichen, sei „das Unmöglichste“, und es gehe dabei um die größten Dinge, nämlich schließlich um die große Frage: Soll es überhaupt noch eine kommunale Selbstverwaltung geben oder nicht?“, so ist es schwer, demgegenüber noch ernst zu bleiben. Die „größten Dinge“, um die es bei dem Finanzausgleichsgesetz geht, ist die Erhaltung der kaum wiederhergestellten Ordnung in den Reichsfinanzen, weil von ihr unsere ganze Zukunft, auch die der Gemeinden, abhängt! Derartige Ausführungen beweisen nur, wie gering das Verständnis der Gemeinden für den Ernst der Lage ist. Allein schon ihre Besoldungspolitik im Vergleich zu derjenigen des Reiches und angesichts unserer Verarmung, Finanz- und Wirtschaftslage würde, wenn die Öffentlichkeit einmal einen so umfassenden und offenen Einblick in sie erhielte, wie vor dem Kriege, ein erschreckendes Bild enthüllen\*). Und wenn ich in meinem Aufsatz über die Einkommensteuervorlage in „Steuer und Wirtschaft“ der Ansicht Ausdruck gegeben habe, daß sich die Gemeinden wenigstens auf dem Gebiete der Bauten notgedrungen Zurückhaltung auferlegen, so hat mich das, was ich unlängst am Rhein gesehen und gehört habe, darüber belehrt, daß ich hierin viel zu optimistisch geurteilt habe. Wenn ferner eine Großstadt sich gegen die Kritik, die ich auf dem Deutschen Industrie- und Handelstag daran geübt habe, daß sie die Mehrheit der Aktien einer Hotelgesellschaft, die drei Luxushotels, von denen zwei an anderen, 50 und 100 Kilometer entfernten Orten gelegen sind, für eine gehörige Portion von Millionen erworben hat, mit dem Hinweis darauf wehrt, daß ihr der Kaufpreis gestundet sei und aus Anleihenmitteln gedeckt werden solle, und daß sie den Ankauf im Interesse des Fremdenverkehrs habe tätigen müssen, so sind das allerdings finanzpolitische Anschauungen, die ich, zumal in anbetracht unserer Finanzlage, nicht verstehe. Als ob es einen Unterschied machte, ob der Kaufpreis aus durch Hochspannung der Steuern und Gebühren erzielten Überschüssen bezahlt oder auf Anleihe genommen wird, deren Verzinsung und Tilgung letzten Endes den Steuerpflichtigen zur Last fällt, da die nach Ansicht des Stadtrats selbst noch zu günstig aufgestellte Bilanz der Gesellschaft mit einem Verlust abschließt und angesichts der durch verkehrte Preispolitik und die Behandlung der Deutschen in der Inflationszeit seitens der großen Hotels des Landesteils mit selbstverschuldeten ungünstigen Lage gerade der Luxushotels kaum eine ausreichende Verzinsung für die Zukunft erwarten läßt! Was aber den Fremdenverkehr anlangt, so

kommt ein einzelnes Luxus hotel nur für einen verschwindend kleinen Teil der Fremden in Betracht und geht es jedenfalls zu weit, um dieses eine Hotel zu erhalten, sich noch mit zwei anderen zu belasten, die die Stadt wirtschaftlich mit Haut und Haaren nichts angehen. Endlich darf m. E. die Allgemeinheit nicht mit Aufwendungen für einen Zweck belastet werden, der nur einem Teil der Einwohnerschaft zugute kommt, für einen andern, erheblichen Teil, zu dem überdies gerade die durch die Inflation am schwersten betroffenen und die in der Wahl des Wohnorts am wenigsten freien Kreise gehören, nur Nachteile durch Verteuerung der Lebensbedürfnisse und Unannehmlichkeiten, durch Überflutung des Ortes mit Fremden, großenteils wenig angenehmer Art, haben; glaubt eine Gemeinde, erhebliche Aufwendungen für solche Zwecke machen zu sollen, so soll sie diese durch Vorbelastungen denjenigen Kreisen auferlegen, die den Vorteil von ihnen haben. Vollends unbegreiflich ist mir, wie der betreffende Stadtrat, als bei einer Tagung des Hanfatags auf Grund meiner Ausführungen auf die Angelegenheit hingewiesen wurde, dem Redner schreiben konnte, solche Angelegenheiten eigneten sich seiner Ansicht nach überhaupt nicht zur öffentlichen Erörterung; m. E. gibt es wenig, was unter den heutigen Verhältnissen sich zu einer solchen nicht nur so eignet, sondern derart nach einer solchen schreit, wie die Finanzgebarung der Gemeinden und was damit zusammenhängt. Zeitungsnachrichten zufolge hat der Vertreter des Landes im Reichsrat im Steueraussschuß des Reichstags die gedachte Transaktion verteidigt. Ist das — und ich muß es annehmen — richtig, und darf man daraus schließen, daß auch die Landesregierung sie gebilligt hat, dann beweist mir dies, wie richtig meine Ansicht ist, daß von den Ländern eine den Belangen des Reiches und der Einkommensteuerpflichtigen gerecht werdende Handhabung der Kontrollen über die Inanspruchnahme der Einkommensteuer durch die Gemeinden nicht zu erhoffen wäre. Namentlich wo, wie in dem betreffenden Lande, Regierung und Landtag einseitig agrarisch und hausbesitzerfreundlich eingestellt sind, würde die Handhabung immer einseitig zum Nachteile der Personal- und zum Vorteile der Realsteuern ausfallen. Ich gebe dem Geschäftsführer des Deutschen Städtetags (a. a. O.) zu, daß es unmöglich ist, das Verhältnis, in dem die Einkommensteuerzuschläge zu den einzelnen Realsteuern stehen müssen, durch rechtsrechtliche Vorschriften zu regeln, sofern man hierunter feste, a u s n a h m s l o s e Regeln versteht. Ohne Zulassung von Ausnahmen ist dies auch für das einzelne Land kaum möglich. Aber die Aufstellung der Regeln und die Zulassung von Ausnahmen könnte man den Ländern nur überlassen, wenn man die Gewähr hätte, daß die Länder bei der Abwägung der Belange des Reiches einerseits, der Gemeinden andererseits stets jenen die ihnen heute mehr als je zukommende vordringliche Bedeutung beimessen würden. Und diese Gewähr ist eben nicht geboten. Welche Erfolge der Reichsfinanzminister aber mit Anrufungen des Reichsrats gegen ein einzelnes Land erzielen würde, darüber sollte er sich nach den jetzt gemachten Erfahrungen weniger als je Illusionen hingeben. Im Reichsrat sind die Vertreter der Reichsregierung denen der Länder nicht so überlegen wie im Reichstage den Abgeordneten und reicht auch die größte taktische Geschicklichkeit und glänzendste Redegabe weniger als im Reichstag aus, die Mehrheit für sich zu gewinnen, ganz abgesehen davon, daß die Vertreter der Länder nach den Instruktionen ihrer Regierungen stimmen. Es handelt sich hier überdies um Fragen eines längeren Zeitraums, währenddessen glänzende Vertreter der Reichsregierung weniger glänzenden Platz machen können. Nicht zu unterschätzen ist heute auch

\*) Zu den von mir im Märzheft von „Steuer und Wirtschaft“ und auf dem Deutschen Industrie- und Handelstag beigebrachten Beispielen ist mir unlängst bei einem Aufenthalt am Rhein mitgeteilt worden: Eine dortige Großstadt soll, ich erinnere mich nicht mehr genau, waren es annähernd 30 oder mehr als 30 mittleren Beamten die Besoldungen der Gruppe A XIII gewähren, also diejenigen, die u. a. die Ministerialräte, Gesandten II. Klasse, Präsidenten der kleineren Oberpostdirektionen, Abteilungspräsidenten der Landesfinanzämter usw. erhalten, und die in der höchsten Dienstaltersstufe nur wenig hinter den Einheitsgehältern der nächst den auch nicht viel besser bezahlten Senatspräsidenten des RG. und RH. höchsten Richter, der Reichsgerichtsräte und Reichsfinanzräte und der Präsidenten der kleineren Landesfinanzämter und der größeren Oberpostdirektionen zurückblieben. Und bei diesen Gemeindebeamten scheidet der Gesichtspunkt der Abhängigkeit ihrer Stellung von ihrer Wiederwahl m. B. aus.

die Belastung der Steuerpflichtigen durch die Zuschläge der Kirchengemeinden zur Einkommensteuer. Früher, als die Prinzipalsätze nicht oder nicht wesentlich über 3 v. H. des Einkommens hinausgingen, betrug die Kirchensteuer, wenigstens in größeren und mittleren Städten, kaum mehr als 3 bis 5 v. H. der Staatseinkommensteuer, also 0,09 bis 0,15 v. H. des Einkommens. Heute betragen sie 10 und noch mehr Prozent der Reichseinkommensteuer, das sind bei dem niedrigsten Normalfalle der letzteren von 10 v. H. 1% und mehr des steuerbaren Einkommens, also das Zehnfache und bei der viel stärkeren Staffellung der Reichseinkommensteuer bei mittleren und höheren Einkommen weit mehr als das Zehnfache von früher. In München haben die evangelischen Kirchengemeinden sogar keinen Anstand genommen, für 1924 nachträglich 15 v. H. der abnorm hohen Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer auszuschreiben. Daß die Kirchengemeinden sich mit einer solchen Steuerpolitik ins eigene Fleisch schneiden, indem sie Austritte aus der Kirche selbst in Kreisen, die sonst nie daran denken würden, züchten, scheinen sie nicht in vollem Maße zu würdigen. Daß sie, wie mir von den Münchenern geschrieben wurde, „gerade jetzt größere Mittel brauchen“, ist keine Rechtfertigung. Auch die Kirchengemeinden müssen sich eben nach der Deckestrecke; sie scheinen aber, daß diese Decke erheblich kürzer geworden ist, ebensowenig in vollem Maße einzusehen, wie die Gemeinden. Volles Verständnis für die realen wirtschaftlichen Verhältnisse und für die wirtschaftliche Lage ihrer Gemeindeglieder habe ich auch in meinen früheren Stellungnahmen bei den Vertretungen gerade der evangelischen Kirchengemeinden nicht immer gefunden. Zu einer schärferen Anspannung nun auch noch der Kirchensteuer sind unsere heutigen wirtschaftlichen Verhältnisse, zumal angehts der allen anderen voranzustellenden Bedürfnisse des Reiches, so wenig angetan wie nur möglich.

9. Wesentliche Umgestaltungen zugunsten der kleineren Einkommen und insbesondere in der Richtung einer stärkeren Berücksichtigung der Kinderzahl haben die Vorschriften des Entwurfs über das steuerfreie Existenzminimum und die sog. Kinderprivilegien erfahren: Die untere Grenze der Steuerpflicht ist erst bei 1100 statt 900 Reichsmark Einkommen gezogen, und sie erhöht sich für die Ehefrau um 100, für das erste Kind um 100, für das zweite um 180, für das dritte um 360 und für jedes weitere Kind um je 450 RM. Entweder dieser Beträge oder je 8 v. H. des 600 RM. übersteigenden Einkommens, höchstens je 540 RM. und im ganzen 8000 RM., kommen, je nachdem welche Rechnung die höhere Summe ergibt, für die Ehefrau und die Kinder auch bei den die untere Grenze der Steuerpflicht übersteigenden Einkommen in Abzug. Der Gedanke prozentualer Abschläge statt fester Ermäßigungen hat also eine gewisse Berücksichtigung gefunden. Eine den mittleren Einkommen zugute kommende Verbesserung ist die Erhöhung der Einkommensgrenze, bis zu der die Berücksichtigung die Leistungsfähigkeit beeinträchtigender besonderer wirtschaftlicher Verhältnisse zulässig ist, von 16 000 auf 30 000 RM.

10. Auf die Umgestaltungen der materiell-rechtlichen Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn zugunsten der Arbeitnehmer gehe ich hier nicht ein, weil ich annehme, daß hierüber sich einer der Lohnsteuerspezialisten unter den Mitarbeitern dieser Zeitschrift in einem besonderen Aufsatz äußern wird.

11. Eine von grundsätzlichen Erwägungen heraus zu begrüßende Änderung des Entwurfs ist es, daß die Voraussetzungen, unter denen Steuerpflichtige zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sind, im Gesetz

festgelegt und nicht mehr dem Ermessen des Reichsfinanzministers überlassen sind. Nur ist man auf halbem Wege stehen geblieben, indem man nicht auch gesetzlich festgelegt hat, welche Angaben in der Steuererklärung gefordert werden dürfen. Mehr noch zu bedauern ist es, daß der Reichstag nicht die Bestimmung ausgemerzt hat, daß die Verpflichtung auf die Abgabe einer Erklärung über die Höhe des Verbrauchs ausgedehnt werden kann. Wird sie in weitem Umfange angewendet, dann führt sie zu einer mit dem fiskalischen Erfolge in keinem Verhältnisse stehenden Belästigung und Verärgerung der Steuerpflichtigen und einer unproduktiven Belastung der Finanzämter und stellt an viele Steuerpflichtige unerfüllbare Zumutungen. Wird sie aber nur in sehr beschränktem Umfange angewendet, dann hindert sie nicht, befördert vielmehr womöglich noch die ohnehin zu erwartende ungleichmäßige Anwendung der Besteuerung nach dem Verbrauch.

## Das neue Körperschaftssteuergesetz. Von Dr. Richard Rosendorff, Rechtsanwalt und Notar zu Berlin.

An dem Gedanken, die nicht physischen Personen aus dem Einkommensteuergesetz herauszunehmen und in einem selbständigen Gesetz zur Steuer heranzuziehen, hat der Gesetzgeber festgehalten. Neben dem Einkommensteuergesetz soll auch in Zukunft ein selbständiges Körperschaftsteuergesetz\*) bestehen. Die Rückkehr zu geordneten Verhältnissen hat auch auf dem Gebiete der Körperschaftsteuer eine Reihe von Änderungen erforderlich gemacht. Weiter sind einige Neuerungen aufgenommen worden, die sich als wünschenswert erwiesen haben, und endlich wurden die Erfahrungen, die man bei der praktischen Durchführung gemacht hat, verwertet. Da es sich nicht empfiehlt, alle diese Änderungen in einer Novelle zu bringen, so enthält das neue Gesetz ein vollständiges Körperschaftsteuergesetz.

Das neue Körperschaftsteuergesetz zerfällt in 6 Abschnitte, deren wesentlicher Inhalt nachstehend kurz wiedergegeben werden soll.

### I. Steuerpflicht (§§ 2 bis 9).

Bezüglich der Körperschaften und Vermögensmassen, die dem bürgerlichen Rechte unterstehen, enthält das Gesetz keine sachlichen Änderungen. Die wichtigste Gruppe der dem Gesetz unterliegenden Steuerpflichtigen, nämlich die Erwerbsgesellschaften, sind vorangestellt, während die übrigen Körperschaften und Vermögensmassen des bürgerlichen Rechts ihrer geringeren Bedeutung entsprechend zurücktreten.

Eine wesentliche Erweiterung der Steuerpflicht besteht darin, daß in Zukunft auch Betriebe und Verwaltung von Körperschaften des öffentlichen Rechts der Steuer unterworfen werden, es sei denn, daß diese der Ausübung der öffentlichen Gewalt, lebenswichtigen Bedürfnissen der Bevölkerung (Versorgungsbetriebe), gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§ 2 Abs. 3, § 7). § 3 regelt die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der ausländischen Körperschaften. Während in dem bisherigen Gesetz der Kreis der ausländischen

\*) Nach Verabschiedung des Gesetzes erscheint im Industrieverlag Spaeth & Linde eine „Handausgabe des Körperschaftsteuergesetzes, erläutert unter Berücksichtigung des Einkommensteuergesetzes und der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs“ von Dr. Richard Rosendorff.

Steuerpflichtigen subjektiv ebenso weit gezogen war, wie bei der unbeschränkten Steuerpflicht, die Steuerpflicht sich objektiv jedoch auf das Einkommen aus inländischem Grundbesitz und Gewerbebetrieb beschränkte, ist jetzt beides geändert worden. Der Steuer unterliegen 1. mit dem inländischen Einkommen alle Körperschaften der in § 2 bezeichneten Art, wenn Sitz und Ort der Leitung im Ausland liegen, 2. mit inländischen Kapitalbeträgen im Sinne des § 3 Abs. 2 Nr. 7 bis 9 EStG. alle Körperschaften des öffentlichen und bürgerlichen Rechts ohne Rücksicht auf Sitz und Ort der Leitung.

Die subjektiven Befreiungsvorschriften, die in § 9 zusammengestellt sind, halten im wesentlichen den alten Rechtszustand auf.

## II. Einkommen und Einkommensarten (§§ 10 bis 19).

Die objektive Steuerpflicht ist im engen Anschlusse an die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes geregelt worden. Dies erklärt sich daraus, daß der Einkommensbegriff bei der Körperschaftsteuer derselbe ist, wie bei der Einkommensteuer. Für die Steuerpflicht ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen an die Aktionäre oder Gesellschafter verteilt wird oder nicht (§ 10 Abs. 1 Satz 2).

Eine völlige Neuerung gegenüber den bisherigen Bestimmungen bedeutet es jedoch, daß das Gesetz eine doppelte Bemessungsgrundlage für die Steuer aufstellt, nämlich: 1. das Einkommen und 2. gewisse Summen, die mindestens als Einkommen zu versteuern sind. Es sind dies die Summen der Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrats für den Steuerabschnitt gewährt worden sind. Diesem zu steuernden Mindestbetrag kann hinzugerechnet werden die Summe a) der Gewinnanteile, die für den Steuerabschnitt ausgeschüttet worden sind, sofern sie nicht aus Vermögen stammen, das bei seinem Entstehen in den letzten drei Jahren der Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz unterlegen hat; b) der Tantiemen, Entschädigungen und Belohnungen, die an Mitglieder des Vorstandes und Angestellte in leitender Stellung für den Steuerabschnitt gewährt worden sind, ohne daß sie vertraglich zugesichert waren.

Nach dem Regierungsentwurf war ursprünglich bestimmt gewesen, daß die Summe der ausgeschütteten Gewinnanteile stets als Mindesteinkommen zu versteuern wären. Die Folge dieser Vorschrift wäre, wie Mirre (StB. IV 499), Evers (DStZ. 545 u. Mitt. 92) und Köppl (DStZ. 598) zutreffend ausgeführt haben, gewesen, daß eine Doppelbesteuerung eingetreten wäre, wenn diese Gewinnanteile aus bereits versteuerten Gewinnen früherer Jahre stammten. Um dies zu vermeiden, ist die Vorschrift in dem oben bezeichneten Sinne geändert worden. Sofern die Ausschüttungen aus steuerfreien Einkünften stammen, z. B. aus steuerfreien Zugängen von Schachtelgesellschaften, werden sie von der Steuer nicht erfaßt (vgl. hierzu auch meinen Aufsatz „Dividendenpolitik und Körperschaftsteuer“ im „Berliner Tageblatt“ vom 20. 7. 25).

Zu den Aufsichtsratsvergütungen gehören nur diejenigen Vergütungen, welche die Aufsichtsratsmitglieder für ihre Tätigkeit in dieser Eigenschaft erhalten, nicht aber, wenn eine Vergütung an das Aufsichtsratsmitglied auf Grund besonderen Abkommens für eine Tätigkeit gezahlt wird, die aus dem Rahmen seines Wirkungskreises als Aufsichtsrat herausfällt (RFS. I 181). Die Ansicht von Köppl (DStZ. 598), daß die Steuer auch erhoben wird, wenn ein Mitglied des Aufsichtsrats zur

Führung von Vorstandsgeschäften nach § 248 HGB. delegiert wird, ist also nicht zutreffend. Es ergibt sich dies auch aus der Entscheidung des RFS. vom 17. 5. 21 (VI, 16). Dies ist auch für die Auslegung des § 17 Ziff. 4 (vgl. unten) festzuhalten.

Wie im bisherigen Recht bleiben bei Ermittlung des Einkommens gewisse Einkünfte außer Ansatz, so bei den nicht schon von der subjektiven Steuerpflicht befreiten öffentlichen Sparkassen der auf den eigentlichen Sparkassenverkehr entfallende Teil der Einkünfte, gewisse Einkünfte bei den politischen Parteien und Vereinen und bei den Schachtelgesellschaften die von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne. Was die Schachtelgesellschaften anbetrifft, so ist hierbei hervorzuheben, daß die als Voraussetzung der Vergütung vorgeschriebene Beteiligungsquote von  $\frac{1}{5}$  auf  $\frac{1}{10}$  erhöht worden ist. Neu aufgenommen ist die Befreiung bestimmter Arten von Einkünften bei den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, den Genossenschaftszentralen und den öffentlichen Betrieben und Verwaltungen. Die Steuerpflicht letzterer wird dadurch wesentlich eingeschränkt, daß ihre Einkünfte, soweit sie aus dem Betrieb von Land- und Forstwirtschaft, aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen stammen, außer Ansatz bleiben.

Es gelten ferner wie im bisherigen Recht als abzugsfähige Sonderleistungen gemäß § 14: 1. Beträge, die nach der Satzung gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken zugeführt werden; 2. Zuwendungen an Unterstützungs- und Pensionskassen des Betriebes, wenn die dauernde Verwendung für die Zwecke der Kassen gesichert ist; 3. Vergütungen jeder Art, die an den Vorstand, Angestellte und Arbeiter für ihre Tätigkeit gewährt werden. Bei letzterer Bestimmung ist jedoch die oben erörterte Vorschrift des § 10 betreffend die Mindestbesteuerung der vertraglich nicht zugesicherten Tantiemen zu beachten. Eine Neuerung enthält die Vorschrift auch insofern, als Vergütungen an Vorstandsmitglieder für nicht abzugsfähig erklärt werden, sofern diese zur Überwachung oder Beaufsichtigung der Geschäftsführung bestellt sind. Diese Einschränkung ist besonders für die Berggewerkschaften von Bedeutung, da es bei diesen häufig vorkommt, daß der Grubenvorstand nicht Vorstands-, sondern Aufsichtsratsgeschäfte versieht.

Neben den Werbungskosten, den abzugsfähigen Sonderleistungen und den in § 15 Nr. 3 EStG. bezeichneten Schuldzinsen, Renten und Lasten dürfen nach § 15 noch eine Anzahl weiterer Beträge abgezogen werden. Auch diese Bestimmungen decken sich im wesentlichen mit dem bisherigen Recht. Hervorgehoben seien folgende Bestimmungen:

1. Während bisher nur die Steuer gemäß § 10 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes oder die hierfür gemachten angemessenen jährlichen Rücklagen abzugsfähig waren, ist die Befreiung jetzt auch auf die Zuschläge ausgedehnt worden.

2. Bei Erwerbsgesellschaften und den öffentlichen Betrieben und Verwaltungen sind abzugsfähig „die Beträge, die zur Beseitigung eines aus dem früheren Steuerabschnitt stammenden Betriebsverlustes verwendet werden, durch den das Grund- oder Stammkapital angegriffen ist (Unterbilanz). Ist ein Grund- oder Stammkapital nicht vorhanden, so tritt an seine Stelle die Summe der Einlagen oder die Summe der Anschaffungs- oder Herstellungspreise der zum Betriebsvermögen gehörigen Gegenstände im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG.“ Durch diese Vorschrift ist im Gegensatz zu der vom Reichsfinanzminister

in den Ausführungsbestimmungen zum bisherigen Körperschaftsteuergesetz geäußerten Ansicht klar gestellt worden, daß der Abzug auch bei denjenigen Körperschaften zulässig ist, die ein Grund- oder Stammkapital nicht besitzen. Nach der Begründung (§. 16) soll in Anbetracht der in der Praxis aufgetretenen Zweifel durch die neue Fassung klar gestellt sein, was unter „Unterbilanz“ zu verstehen ist. Die Begriffsbestimmung soll dem Urteil des RFS. vom 20. 10. 1920 (III, 333) entsprechen, wonach eine Unterbilanz nicht als vorliegend angenommen wird, soweit eine Gesellschaft in der Lage ist, den in einem Jahre eingetretenen Verlust unter Evidenthaltung des Grundkapitals durch Auflösung ihrer Reservfonds abzudecken. Diese Auffassung hat der RFS. auch schon im Urteil vom 23. 3. 20 (II, 261) vertreten. Nach meiner Auffassung sind die Zweifel auch durch die neue Fassung des Gesetzes nicht völlig beseitigt worden. Es ist durchaus möglich, die Vorschrift dahin auszuliegen, daß der Abzug auch dann gegeben ist, wenn ein Jahresverlust und damit eine buchmäßige Unterbilanz vorliegt, gleichviel, ob diese durch Reserven gedeckt werden kann oder nicht (vgl. hierzu Rosendorff, Handausgabe des Körperschaftsteuergesetzes vom 30. 3. 20, 308).

3. In den Beratungen des Ausschusses wurde beschlossen, auch „die Kosten der Ausgabe von Aktien und sonstigen Gesellschaftsanteilen, soweit sie nicht aus dem Emissionsagio gedeckt werden können“, für abzugsfähig zu erklären. Diese Bestimmung war erforderlich geworden, weil der RFS. gegen die von Flechtheim und mir ausgesprochene Ansicht im Urteil vom 12. 11. 24 die Abzugsfähigkeit der Emissionskosten verneint hat.

§ 17 enthält eine Zusammenstellung derjenigen Beträge, die bei Ermittlung des Einkommens nicht abgezogen werden dürfen. Es sind dies im wesentlichen dieselben Bestimmungen wie im bisherigen Recht, nämlich: Verbot der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen zur Verbesserung des Vermögens, zur Geschäftsbegründung, zu Geschäftserweiterungen, Kapitalanlagen, Schuldentilgung oder zu Ersatzbeschaffungen, soweit diese Aufwendungen über den Rahmen der §§ 15, 16 EStG. hinausgehen. Ferner die von dem Steuerpflichtigen entrichtete Körperschaftsteuer und sonstige Personalsteuern sowie Rücklagen hierfür. Endlich enthält § 17 Ziff. 4 die Neuerung, daß auch Aufsichtsratsrenten nicht abzugsfähig sein sollen. Diese Bestimmung erklärt sich daraus, daß die bisherige Tantiemesteuer von 20%, die bisher in den §§ 63 bis 67 des Kapitalverkehrssteuergesetzes besonders geregelt war, nunmehr in das Körperschaftsteuergesetz hineingenommen ist.

Wie im bisherigen Recht, ist auch in dem neuen Gesetz die Besteuerung der Liquidationsgewinne aufrechterhalten worden. Die Bestimmungen haben jedoch in formeller Beziehung eine Umgestaltung erfahren. Zur Vermeidung der im bisherigen Recht aufgetretenen Zweifel soll das Liquidationsergebnis mit dem der letzten Veranlagung zum Körperschaftsteuergesetz zugrunde gelegten Vermögensstande verglichen werden. Dadurch soll vermieden werden, daß eine doppelte Besteuerung des aus dem ausgeschütteten Betrage enthaltenen letzten Betriebsergebnisse eintreten kann. Auch ist es nicht mehr erforderlich, auf viele Jahre zurückzugehen und damit eine praktisch oft undurchführbare Auscheidung der ausgeschütteten Gewinne je nach ihrer Herkunft vorzunehmen. Fusionsgewinne bleiben wie bisher in den Fällen der Übertragung des Vermögens einer Erwerbsgesellschaft auf eine andere inländische Erwerbsgesellschaft steuerfrei. Die Zweifelsfrage, ob die Befreiungsvorschrift auf

Zustionen jeder Art Anwendung findet, also insbesondere auch auf die Vereinigung einer Aktiengesellschaft mit einer G. m. b. H., ist in den Ausschußberatungen von dem Staatssekretär Popik bejahend beantwortet worden (Ausschußbericht S. 13). Dagegen ist das bisherige Verbot der Erhebung einer Wertzuwachssteuer in diesen Fällen nicht mehr in das Gesetz aufgenommen worden.

### III. Steuertarif (§§ 20, 21).

Bei den Steuerpflichtigen, die nicht Erwerbsgesellschaften sind, bleibt es bei dem bisherigen Satze von 10%. Wie bisher, unterliegen diesem Steuerfaze auch die reinen Hypothekenbanken und die Schiffspfandbriefbanken. Die Vergünstigung ist aber auch auf die Privatnotenbanken und die gemischten Hypothekenbanken ausgedehnt worden; bei letzteren aber nur für die Einkünfte aus den eigentlichen Hypothekenbankgeschäften im Sinne des § 5 des Hypothekenbankgesetzes.

Bei den Erwerbsgesellschaften gibt es in Zukunft nur noch eine Steuer in Höhe von 20% des Gesamteinkommens. Die bisherige Zuschlagssteuer ist in Wegfall gekommen. Einen Unterschied zwischen ausgeschütteten und nicht ausgeschütteten Einkommen gibt es nicht mehr.

Völlig neu geregelt ist die Besteuerung der Gesellschaften m. b. H. und Genossenschaften, deren Geschäftskreis über ihre Mitglieder hinausgeht. Für kleinere Gesellschaften m. b. H. ist nämlich zwecks Angleichung der steuerlichen Belastung ihres Einkommens an die Belastung bei offenen Handelsgesellschaften ein ermäßigter Tarif vorgesehen, der gestaffelt ist, mit einem Satze von 10% beginnt und bis zu einem Satze von 30% ansteigt, jedoch mit der Maßgabe, daß die Steuer 20% des gesamten Einkommens nicht übersteigen darf. Die Ermäßigung ist an die Voraussetzung geknüpft, daß das Vermögen der G. m. b. H. oder Genossenschaft den Betrag von 50 000 M. nicht übersteigt. Nach § 57 EStG. sind auch die von Gesellschaften m. b. H. an ihre Gesellschafter ausgeschütteten Gewinne in gewissem Umfange von der Einkommensteuer befreit. Sind in dem Einkommen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen Gewinne aus Anteilen an einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft mit beschränkter Haftung enthalten und beträgt das Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen nicht mehr als 20 000 Reichsmark, so ermäßigt sich die Einkommensteuer um 10 v. H. der Gewinne, jedoch höchstens um 10 v. H. von 5000 Reichsmark.

### IV. Verfahren (§§ 22, 23).

Auf das Verfahren finden die entsprechenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (§§ 61 bis 67) Anwendung. Hier ist geregelt, unter welchen Voraussetzungen die Abgabe einer Steuererklärung erforderlich ist, und welche sonstigen Verpflichtungen die Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt haben. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung kann auch auf eine Erklärung über die Höhe der in § 10 Abs. 2 bezeichneten Gewinnanteile und Tantiemen erstreckt werden.

### V. Entrichtung der Steuer (§§ 24 bis 27).

Auch die Körperschaftsteuerpflichtigen müssen künftig bis zum Empfang eines Steuerbescheides für einen Steuerabschnitt auf die Steuerschuld dieses Abschnittes am 15. 2., 15. 5., 15. 8. und 15. 11. Vorauszahlungen in Höhe von je  $\frac{1}{4}$  der zuletzt festgesetzten Steuerschuld leisten. Auf die bei der Veranlagung festgestellten Steuerschuld werden dann die hierauf geleisteten Vorauszahlungen angerechnet, ein etwa verbleibender Restbetrag ist als Ab-

schlußzahlung zu entrichten, etwa zu viel geleistete Beträge werden erstattet.

#### VI. Übergangs- und Schlußvorschriften (§§ 28 bis 31).

Das neue Körperschaftsteuergesetz findet erstmalig auf die Veranlagung für das Kalenderjahr 1925 oder für die im Kalenderjahr 1925 endenden Wirtschaftsjahre Anwendung. Die Ablösung der Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 1924 und für die Wirtschaftsjahre 1923/24 regelt sich nach dem Steuerüberleitungsgesetz vom 29. Mai 1925.

Besondere Vorschriften regeln die erste Veranlagung auf Grund des neuen Gesetzes. Es finden hier nämlich die Vorschriften der §§ 102 bis 108 EStG. sinngemäß Anwendung, jedoch gilt die Vorschrift des § 106 Abs. 1 Halbsatz 1 nicht, soweit das Vermögen von Erwerbsgesellschaften bei der Veranlagung zur Vermögenssteuer 1925 mit der Summe der Steuerkurswerte angesehen worden ist.

Nach den Anwendung findenden Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes soll zwar grundsätzlich die für den Beginn des ersten Steuerabschnitts aufgestellte handelsrechtliche Bilanz als steuerliche Anfangsbilanz gelten, insofern als die steuerrechtlichen Vorschriften über die abzugsfähigen Ausgaben und Bewertung beachtet sind (§ 13 EStG. und § 13 KpStG.). Um jedoch nach Möglichkeit die sonst zu vermissende Einheitlichkeit des Ausgangspunktes herzustellen, soll eine Berichtigung der als Anfangsbilanz geltenden Handelsbilanz teils geboten, teils zulässig sein. Inwiefern hiernach bei einzelnen Vermögensgegenständen teils eine Heraushebung, teils eine Heruntersetzung der Vermögenswerte in Frage kommen kann, ist in den angezogenen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ausführlich geregelt.

### Das Reichsbewertungsgesetz. Von W. Kühne, Regierungsrat im Reichsfinanzministerium, Berlin.

Am Entwurf des Reichsbewertungsgesetzes hat der Steuerausschuß des Reichstags eine Reihe von Änderungen vorgenommen. Im Plenum fanden Abänderungsanträge gegen die vom Steuerausschuß beschlossene Fassung — abgesehen von einem ganz geringfügigen, die künstlerischen freien Berufe betreffenden Anträge — keine Annahme. Der Entwurf wurde von dem Reichstage, wie der Präsident für alle Fälle ausdrücklich feststellte, mit der für Verfassungsänderungen erforderlichen Mehrheit angenommen; auch im Reichsrat ergab sich für die Annahme des Entwurfs die für Verfassungsänderungen notwendige Mehrheit.

Das Reichsbewertungsgesetz dient in erster Linie dem Zweck, die einheitliche Bewertung des Vermögens zu sichern. Hinsichtlich der Ausdehnung des Geltungsbereichs der „Einheitswerte“ legt es sich Beschränkungen auf. Die Werte sind nicht, wie es von verschiedenen Seiten vorgeschlagen war oder nahe gelegen hätte, für die Bemessung der Beiträge an öffentlich-rechtliche Berufsvertretungen, Versicherung- oder Kreditunternehmungen oder der Entschädigung für Enteignungen als maßgebend vorgeschrieben. Auch auf die Ausdehnung des Geltungsbereichs der Werte auf die Gebühren und Kosten der Gerichte und Notare, die noch in der Vorlage des Entwurfs an den Reichsrat vorgelesen war, ist verzichtet worden. Die Einheitswerte gelten nach dem Reichsbewertungsgesetz vielmehr lediglich für Steuerzwecke des Reichs, der Länder und Gemeinden, und zwar hinsichtlich der Reichssteuern nur für die Vermögenssteuer, hinsichtlich der Steuern der Länder und Gemeinden für solche Realsteuern (Grund- und

Gebäudesteuer, Gewerbesteuer), die nach dem Merkmale des Werts des besteuerten Vermögensgegenstands bemessen werden. Die Zurückhaltung, die sich das Reichsbewertungsgesetz hinsichtlich seines Geltungsbereichs hiernach auferlegt, wird, abgesehen von anderen Gründen, auf die hier nicht näher eingegangen werden soll, m. E. bereits durch die Erwägung gerechtfertigt, daß man den Versuch, den die Verwirklichung des Gedankens der Einheitsbewertung darstellt, nicht von vornherein zu sehr belasten darf. Treffen die Einheitswerte das Richtige, so werden sich die Verhältnisse von selbst so entwickeln, daß diese Werte auch freiwillig für andere Zwecke zugrunde gelegt werden oder hierbei wenigstens von diesen Werten ausgegangen wird. Schon jetzt ist im Erbschaftsteuergesetz die grundsätzliche Zugrundelegung der „Einheitswerte“ vorgeschrieben; gewisse Modifikationen mußten mit Rücksicht auf den besonderen Charakter dieser Steuer vorgeesehen werden.

Die Beschränkung des Geltungsbereichs hinsichtlich der Realsteuern auf die nach dem Merkmal des Werts bemessenen Steuern ist selbstverständlich, wenn man davon ausgeht, daß das Reichsbewertungsgesetz lediglich die frühere Verschiedenheit in der Bewertung ausschließen soll. Die Länder werden also durch das Gesetz nicht etwa gezwungen, ihre Realsteuern nach dem Merkmal des Werts zu erhöhen; die Bestimmung des Besteuerungsmaßstabs ist vielmehr nach wie vor den Ländern und nach Maßgabe der Landesgesetzgebung den Gemeinden überlassen. Nur wenn sie als Maßstab einen Wert (z. B. gemeinen Wert oder Ertragswert) vorschreiben, ist der „Einheitswert“ zugrunde zu legen. Die Länder können also nach wie vor z. B. für die Bemessung der Grundsteuer von dem Ertrage und für die Gewerbesteuer von dem Ertrage oder der Lohnsumme ausgehen; auf Realsteuern, die nach solchen Merkmalen erhoben werden, kommen die Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes nicht zur Anwendung. Nach der jetzigen Gesetzeslage würden die Einheitswerte z. B. für die Grund- und Gebäudesteuern der Länder Preußen, Sachsen und Baden, nicht jedoch für die der Länder Bayern und Württemberg maßgebend sein.

Um es zu erreichen, daß dieselbe Einheit zur Vermögenssteuer und zur Realsteuer in jedem Falle mit demselben Wert herangezogen wird, ist es notwendig, daß die Bewertungseinheit (der Kreis der Gegenstände, die zusammengefaßt zu bewerten sind) bei beiden Steuern in der gleichen Weise abgegrenzt ist und daß diese Bewertungseinheit zugleich auch für die Realsteuern Bewertungsobjekt ist (Besteuerungsobjekt für die Vermögenssteuer ist das gesamte Vermögen). Das Gesetz schreibt demgemäß eine einheitliche Bewertungseinheit, und zwar als solche die wirtschaftliche Einheit vor (§ 9) und ordnet grundsätzlich an, daß diese Bewertungseinheit, sofern das Land die in dieser Einheit enthaltenen Gegenstände überhaupt der Realbesteuerung unterwerfen will, den Realsteuern auch als Besteuerungsgegenstand zugrunde gelegt wird. Dabei verteilt es die in Frage kommenden verschiedenen Vermögensarten auf die verschiedenen Realsteuern: der Grund- und Gebäudesteuer dürfen die wirtschaftlichen Einheiten des „landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen und gärtnerischen Vermögens“ und des (städtischen) „Grundvermögens“, der Gewerbesteuer die des „Betriebsvermögens“ unterworfen werden (§ 4 Abs. 1). Damit ist, da für diese drei Vermögensarten in dem Gesetz nicht sich überschneidende, sondern sich gegenseitig ausschließende Begriffe geschaffen sind (§§ 11, 26, 34), zugleich auch die Gewähr dafür gegeben, daß ein und derselbe Gegenstand nur einer Realsteuer unterworfen wird. Die Grund-

stücke, die zu einem gewerblichen Betriebe gehören, können z. B. — als Teil einer wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens — grundsätzlich nur zur Gewerbesteuer, und nicht, wie es bisher vielfach geschah, außerdem noch zur Grund- und Gebäudesteuer herangezogen werden; die zu einem landwirtschaftlichen Betriebe gehörigen Nebenbetriebe gewerblicher Art (z. B. Brennerei) können — als Teil einer wirtschaftlichen Einheit des landwirtschaftlichen Vermögens — grundsätzlich nur der Grund- und Gebäudesteuer, nicht jedoch zugleich auch der Gewerbesteuer unterworfen werden.

Von dieser klaren Regelung des § 4 Abs. 1 läßt das Gesetz eine Anzahl zum Teil recht wichtiger **Ausnahmen** zu; diese „Verlustliste des Einheitsgedankens“ enthält der Abs. 2 des § 4 in acht Nummern. Diese Ausnahmen sind im Reichstage besonderen Einwendungen ausgesetzt gewesen; die auf ihre Streichung gerichteten Anträge wurden jedoch abgelehnt. In der Tat sind derartige Ausnahmen nicht zu entbehren. Zum Teil sind sie durch den grundsätzlichen Unterschied begründet, der zwischen der Vermögensteuer als Personalsteuer und den Grund- und Gebäudesteuern und Gewerbesteuern als Realsteuern besteht (vgl. § 4 Abs. 2 Nr. 5: Schuldenabzug). Andere Ausnahmen werden erforderlich, um die Möglichkeit zu geben, bei der Ausgestaltung der Realsteuern auf örtliche Besonderheiten und Bedürfnisse Rücksicht zu nehmen. Im übrigen waren die Zugeständnisse notwendig, um die Zustimmung der Länder (des Reichsrats) zu dem Entwurf zu gewinnen. Hervorzuheben ist von diesen Ausnahmen, daß die Länder berechtigt sein sollen, die Grundstücke eines gewerblichen Betriebs statt zur Gewerbesteuer zur Grund- und Gebäudesteuer heranzuziehen, und die zu einem landwirtschaftlichen Betriebe gehörigen Nebenbetriebe gewerblicher Art statt der Grund- und Gebäudesteuer der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Von der Möglichkeit, Grundstücke eines gewerblichen Betriebs gesondert zur Grundsteuer heranzuziehen, während der verbleibende Teil des gewerblichen Betriebs mit der Gewerbesteuer belegt wird, dürfte sogar ein weitgehender Gebrauch von Seiten der Länder zu erwarten sein. Mit Rücksicht hierauf sieht das Gesetz vor, daß ein „Einheitswert“ nicht nur für die wirtschaftliche Einheit des gewerblichen Betriebs, sondern außerdem auch für jedes der in dieser Einheit enthaltenen Grundstücke festgestellt wird; mit diesem Einheitswert ist das Grundstück bei der Feststellung des Einheitswerts für den gewerblichen Betrieb selbst und, sofern das Grundstück gesondert zur Grund- und Gebäudesteuer herangezogen wird, bei dieser Steuer anzusetzen. — Durch alle diese Ausnahmen des § 4 Abs. 2 wird jedoch an dem Grundsatz, daß ein und derselbe Gegenstand nur zu einer Realsteuer herangezogen werden darf, nichts geändert. Zur Beseitigung von bereits aufgetretenen Mißverständnissen sei jedoch daran erinnert, daß sich sowohl die Regel des § 4 Abs. 1 als auch die Ausnahmen des § 4 Abs. 2 nur auf die Realsteuern beziehen, die nach dem Merkmal des Werts erhoben werden.

Abgesehen von den Vorschriften, die der einheitlichen Bewertung des Vermögens für die Vermögensteuer und die Realsteuern gewidmet sind, enthält der Entwurf eine Reihe von Vorschriften, die lediglich das Gesamtvermögen betreffen und daher nur für die Vermögensteuer von Bedeutung sind.

Was die Bewertung des landwirtschaftlichen Vermögens anlangt, so baut das Reichsbewertungsgesetz zwar auf der Regelung auf, die durch Art. II der Zweiten Steuernotverordnung für die Vermögensteuer 1924

getroffen war; dabei geht das Gesetz jedoch teilweise neue Wege, die sich einmal dadurch erklären, daß die Zweite Steuernotverordnung nur eine für ein Jahr maßgebende Zwischenlösung enthielt, und die ferner auf den Erfahrungen beruhen, die mit dieser Zwischenlösung gemacht worden sind. Ebenso wie nach der Zweiten Steuernotverordnung für die Berichtigung der Wehrbeitragswerte sollen auch nach dem Reichsbewertungsgesetz für die Feststellung der Einheitswerte Ertragswertklassen und Rahmensätze durch den Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats bestimmt werden; denn eine gewisse Schematisierung ist zur Bewertung der großen Menge der landwirtschaftlichen Betriebe nicht zu entbehren. In der Regelung für die Vermögensteuer 1924 waren für jeden Landesfinanzamtsbezirk gesonderte Ertragswertklassen vorgesehen. Eine derartige Beschränkung enthält das Reichsbewertungsgesetz nicht. Es ist daher sehr wohl möglich, daß die Ertragswertklassen künftig für das ganze Reichsgebiet einheitlich aufgestellt werden; bei einer solchen Regelung müßte die Zahl der Ertragswertklassen naturgemäß gegenüber der früheren erheblich erhöht werden. Einheitliche Ertragswertklassen hätten zweifellos den Vorteil, daß sie die Vergleichbarkeit der Werte innerhalb des Reichsgebiets erhöhen würden.

Die Zweite Steuernotverordnung hatte sich hinsichtlich der Berichtigung der Wehrbeitragswerte auf die Anordnung beschränkt, daß die Berichtigung nach Ertragswertklassen zu erfolgen habe, hatte es jedoch unterlassen, einen Ausgangspunkt für die Anwendung dieser Ertragswertklassen vorzuschreiben. Die Ertragswertklassen schwebten daher mangels einer Fundamentierung gewissermaßen in der Luft. Die Nachteile dieser Regelung zeigen sich besonders auffällig jetzt bei der Bearbeitung der Rechtsmittel. Der Steuerpflichtige oder das Finanzamt können zwar wohl beweisen, daß die Betriebe einer bestimmten Gegend im Verhältnis zueinander gleichmäßig bewertet worden sind. Der Nachweis, daß diese Betriebe richtig, d. h. in der von dem Gesetzgeber gewollten Weise, bewertet worden sind, ist jedoch kaum möglich, da die Zweite Steuernotverordnung Anhaltspunkte für die Verwendung der Ertragswertklassen nicht gegeben hat.

Das Reichsbewertungsgesetz verankert seine Ertragswertklassen und Rahmensätze durch zahlreiche Pivots. Der wichtigste von diesen ist die Einreihung eines besonders wichtigen Betriebes durch das Gesetz selbst: der höchste Rahmensatz der höchsten Ertragswertklasse gilt für den festgestellten allerbesten landwirtschaftlichen Betrieb des Reichsgebiets (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2); die Feststellung dieses Betriebs trifft ein dem Reichsminister der Finanzen zur Seite gestelltes, unabhängiges aus Sachverständigen zusammengesetztes Organ, der „Bewertungsbeirat“. Schon diese eine Vorschrift verankert bereits das ganze Ertragswertklassensystem. Denn wenn die zutreffende Einreihung eines einzigen Betriebs gesetzlich festgelegt ist, kann hieraus die richtige Einreihung aller übrigen Betriebe durch Vergleichung ihres Werts mit dem des eingereichten Betriebs abgeleitet werden. Diese gesetzliche Einreihung eines einzelnen Betriebs würde innerhalb eines ganz kleinen Gebiets für die Einreihung aller übrigen Betriebe genügen können; für die Einreihung aller Betriebe des Reichsgebiets ist sie naturgemäß nicht ausreichend. Das Gesetz sieht daher weitere gesetzliche Einreihungen, und zwar von drei Betrieben verschiedener Ertragsfähigkeit eines jeden Landesfinanzamtsbezirks vor, nämlich des besten Betriebs, eines mittleren und eines geringeren Betriebs. Der Bewertungs-



mit der Hälfte ihres Wertes angelegt werden (§ 43, § 31 Abs. 4). Diese Vorschrift soll nicht für die Geschäftsguthaben an Genossenschaften gelten; der Reichstag hat dies in Konsequenz seines Beschlusses, der für die Genossenschaft die Abzugsfähigkeit der Geschäftsguthaben vorsieht (§ 28), durch Streichung des Satz 2 des § 42 der Regierungsvorlage zum Ausdruck gebracht. Beträgt die Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft mindestens ein Viertel, so bleibt der Wert dieser Beteiligung völlig außer Ansatz (§ 27). Anteile an inländischen offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften werden überhaupt nicht zum steuerpflichtigen Vermögen gerechnet (§ 46); einer besonderen Bestimmung zur Milderung der Doppelbesteuerung bedarf es also hier nicht. Die Vorschrift des § 46 selbst ist zusammen mit der Vorschrift des § 2 Nr. 2 c des neuen Vermögensteuergesetzes zu würdigen, nach der offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften künftig persönlich steuerpflichtig sein sollen. Während die offenen Handelsgesellschaften selbst früher nicht steuerpflichtig waren, die Anteile an ihnen jedoch zum Vermögen des Gesellschafters gerechnet wurden, sollen also künftig die Gesellschaften selbst steuerpflichtig sein, dagegen die Anteile bei den Gesellschaftern nicht besonders besteuert werden.

Was das (städtische) „Grundvermögen“ anlangt, so sollen bebaute Grundstücke, die in ortsüblicher Weise bebaut sind oder gewerblichen Zwecken dienen, mit dem Ertragswert bewertet werden. Als Reinertrag gilt nicht, wie nach § 152 Abs. 5 A.D., der Durchschnitt der in den letzten drei Jahren erzielten Reinerträge, sondern, wie bei der Landwirtschaft, der durchschnittlich nachhaltig erzielbare Reinertrag (§ 35 Abs. 1). Der für ein Grundstück anzulegende Wert darf jedoch in keinem Falle geringer sein als der gemeine Wert, der für den Grund und Boden allein als Baugelände in Frage kommen würde (§ 36 Abs. 2); diese Vorschrift kann z. B. für Villen mit besonders großen Gärten praktisch werden.

Bebaute Grundstücke, die nicht in ortsüblicher Weise bebaut sind und nicht gewerblichen Zwecken dienen, sind mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Für die Bewertung des Baulandes ist, wie nach § 152 A.D., der gemeine Wert vorgeschrieben. Die Begriffsbestimmung für das Bauland hat den Reichstag ganz besonders eingehend beschäftigt. Nach der jetzigen Fassung des Gesetzes sollen als Bauland solche Grundstücke behandelt werden, die nach ihrer Lage und den sonstigen obwaltenden Verhältnissen, insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten als Bauland oder als Land für Verkehrszwecke anzusehen sind, oder bei denen anzunehmen ist, daß sie in absehbarer Zeit anderen als land- oder forstwirtschaftlichen oder gärtnerischen Zwecken dienen werden. Da nach Ansicht des Steuerausschusses des Reichstags eine für das Gesetz selbst geeignete scharfe Begriffsbestimmung des Baulandes, die allen berechtigten Interessen Rechnung trägt, nicht möglich ist, wurde der Reichsminister der Finanzen ermächtigt, über die Bewertung „bestimmter Gruppen von Grundstücken“, bei denen gerade insbesondere an das Bauland gedacht war, Richtlinien aufzustellen (§ 37). Nach einer Erklärung eines Regierungsvertreters im Steuerausschuß des Reichstags ist beabsichtigt, in die Ausführungsbestimmungen eine Bestimmung aufzunehmen, nach der diejenigen Grundstücke, die bei der Vermögensteuerveranlagung für das Jahr 1924 nicht als Bauland angesehen worden sind, auch für die Feststellung der Werte für das Jahr 1925 und das Jahr 1926 nicht als Bauland angesehen werden, es sei denn, daß die Grundstücke inzwischen bereits bebaut worden sind oder daß mit ziemlicher

Sicherheit mit einer Bebauung der Grundstücke innerhalb der nächsten zwei Jahre zu rechnen ist.

Für die Bewertung der zwangsverwalteten Grundstücke kann der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats besondere Bestimmungen treffen.

Die Organisation der Behörden, denen die Feststellung der Einheitswerte übertragen ist, unterscheidet sich von der der Steuerausschüsse im wesentlichen dadurch, daß in ihnen auch je ein Landes- und Gemeindebeamter Sitz und Stimme hat; die Beteiligung der Länder und Gemeinden ist durch das erhebliche Interesse, das diese an den auch für ihre Steuern maßgebenden Einheitswerten haben, hinreichend begründet. Die Eingliederung dieser neuen Behörden in den Organismus der Reichsfinanzverwaltung, die zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Bewertung innerhalb des Reichsgebiets unumgänglich ist, ist durch verschiedene Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes gewährleistet. Die Zusammensetzung der Behörden ist verschieden je nach der Vermögensart, zu der der zu bewertende Gegenstand gehört. Die Mitglieder des „Grundwertauschusses“, dem die Bewertung des landwirtschaftlichen usw. Vermögens und des Grundvermögens obliegt, sollen möglichst sachverständig in der Bewertung von Grundstücken sein; die Mitglieder des „Gewerbeauschusses“ sollen möglichst sachkundig in der Bewertung von Betriebsvermögen sein. Die Feststellung des Einheitswerts für Grundstücke, die zu einem gewerblichen Betriebe gehören, sollte nach der Regierungsvorlage in jedem Falle durch den Grundwertauschuß erfolgen. Der Reichstag hat jedoch die Wertfeststellung solcher Betriebsgrundstücke, die für einen gewerblichen Betrieb typisch sind (wie z. B. Bürogebäude, Fabrikgebäude, Warenhäuser), dem Gewerbeauschuß übertragen (§ 65 Abs. 2 Nr. 1).

Gegen die Feststellung des Einheitswerts durch den Bewertungsausschuß ist, wie gegen die bisherige Vermögensteuerveranlagung durch den Steuerausschuß, das Rechtsmittel des Einspruchs gegeben, über den der Bewertungsausschuß selbst entscheidet. Die Einspruchsentscheidung ist mit dem Rechtsmittel der Berufung anfechtbar, über die der „Oberbewertungsausschuß“ entscheidet. Die Zusammensetzung des Oberbewertungsausschusses entspricht im wesentlichen der des Finanzgerichts; von den beiden Beamten einer jeden Kammer ist jedoch nur einer Mitglied des Landesfinanzamts, der andere ein Landesbeamter. — Die letzte Instanz ist der Reichsfinanzhof.

Die örtliche Zuständigkeit der Bewertungsausschüsse ist grundsätzlich abweichend von der für die Vermögensteuer getroffenen Regelung geordnet. Denn da es sich um eine Objektwertfeststellung handelt, kann für die Zuständigkeit nicht der Wohnsitz des Eigentümers, sondern nur die Lage des Objekts maßgebend sein. Bei juristischen Personen, deren Vermögen das Gesetz als eine wirtschaftliche Einheit betrachtet (§ 26 Abs. 2), verbleibt es bei der Zuständigkeit der Behörde, in deren Bezirk der Ort der Leitung des Betriebs liegt.

Gehört einem natürlichen Steuerpflichtigen z. B. ein Grundstück und ein gewerblicher Betrieb (ohne Grundstück), so würde hiernach der Feststellung des Werts des Gesamtvermögens, die nach wie vor von dem Finanzamt des Wohnsitzes erfolgt, die Feststellung der Einheitswerte der zwei ihm gehörigen Einheiten durch die örtlich zuständigen Bewertungsausschüsse vorausgehen haben. Jede dieser beiden Feststellungen ist selbständig anfechtbar. Der Wert des Gesamtvermögens, dessen Feststellung zum Zwecke der Vermögensteuerveranlagung notwendig ist, ergibt sich, wenn anderes Vermögen, z. B. Kapitalvermögen, nicht vor-

handen ist, lediglich aus der Addition der beiden Einheitswerte, wobei die für die beiden Einheiten festgestellten Werte nicht etwa noch einmal ansechtbar sind. Mit der Feststellung des Werts des Gesamtvermögens braucht jedoch nicht so lange gewartet zu werden, bis die Einheitswerte der zwei Einheiten unansechtbar geworden sind. Wird die Feststellung des Einheitswerts einer Einheit durch Rechtsmittelentscheidungen oder — bei vorläufigen Feststellungen — durch Berichtigungen geändert, so ist die Feststellung des Werts des Gesamtvermögens von Amts wegen entsprechend ab zu ändern (§ 74). Gehören jedoch zu dem gewerblichen Betriebe einer natürlichen oder juristischen Person Grundstücke, so muß der Einheitswertfeststellung für den gewerblichen Betrieb die Feststellung der Einheitswerte der Betriebsgrundstücke vorausgehen. Für den Fall der späteren Abänderung der Einheitswerte der Betriebsgrundstücke ist auch hier der Einheitswert des gewerblichen Betriebs selbst von Amts wegen zu berichtigen (§ 70).

Gegen diese Regelung des Verfahrens sind — besonders von gewerblicher Seite — erhebliche Bedenken geltend gemacht worden. Es wurde die Forderung erhoben, zur Vereinfachung des Verfahrens von besonderen Wertfeststellungen für die einzelnen Einheiten abzusehen und statt dessen die gelegentlich der Vermögenssteuerveranlagung erfolgenden Wertfeststellungen als maßgebend für die Realsteuern vorzuschreiben. Bei dieser Kritik der im Gesetz vorgesehenen Verfahrensregelung werden jedoch m. E. die bei ihrer Anwendung in der Praxis zu erwartenden Komplikationen überschätzt. Denn unter konstanten wirtschaftlichen Verhältnissen dürften sich die für Grundstücke maßgebenden Werte, in deren gesonderter Feststellung die Schwerfälligkeit des Verfahrens besonders gefunden wird, in der Regel nur in größeren Zeitabständen und nur unbedeutend ändern. Im übrigen würde die Zugrundelegung der „Vermögenssteuerwerte“, die an Stelle der gesonderten Feststellung der Einheitswerte gefordert wird, nicht geeignet sein, die Einheitlichkeit der Bewertung zu sichern. Dies lehren folgende Erwägungen:

Gehört einem Steuerpflichtigen nur ein ideeller Teil einer Bewertungseinheit (z. B.  $\frac{1}{4}$  eines Grundstücks), so würde bei der Vermögenssteuerveranlagung dieses Pflichtigen nur der Wert dieses Teils festgestellt werden. Aus dieser Feststellung ließe sich allerdings der Wert der ganzen Einheit durch Vervielfältigung berechnen. Es bedürfte aber keine Gewähr dafür, daß bei den anderen an dieser Einheit beteiligten Miteigentümern — für deren Vermögenssteuerveranlagung andere Behörden zuständig sein könnten — der Wert der Einheit mit demselben Betrage angenommen wird. Die in solchen Fällen möglichen Verschiedenheiten in der Bewertung derselben Einheit durch mehrere Behörden gegenüber mehreren Steuerpflichtigen haben sich bereits für die Vermögenssteuer stets unangenehm bemerkbar gemacht. Für die Wertfeststellungen in der ersten Instanz konnte einer Verschiedenheit zwar durch Verwaltungsanordnungen, die eine bestimmte Behörde (z. B. die dem Grundstück am nächsten gelegene Behörde) als „sederführend“ bezeichneten, für den Regelfall vorgebeugt werden; für die Rechtsmittelinstanzen läßt sich die Einheitlichkeit der Wertfeststellung aber naturgemäß durch Verwaltungsmaßnahmen nicht erreichen. Besteht schon das Bedürfnis, diesem unerfreulichen Zustande für die Vermögenssteuer ein Ende zu machen, so wäre es nicht zu rechtfertigen, wenn man ihn auch noch auf die Realsteuern der Länder übertrüge; abgesehen davon, daß die einheitliche Bewertung im Verhältnis zwischen mehreren beteiligten Miteigentümern in Frage gestellt wäre, würde sie hiernach

auch im Verhältnis zwischen Vermögenssteuer und Realsteuer nicht gesichert sein.

Beispiel: A., B. und C. sind Miteigentümer zu je  $\frac{1}{3}$  an einem Grundstück. Durch Verwaltungsanordnung ist eine einheitliche Bewertung des Grundstücks für die erste Instanz der Vermögenssteuerveranlagung erreicht; der Wert des Anteils eines jeden Miteigentümers wird auf 10 000 M. festgestellt. Im Rechtsmittelverfahren wird A. auf 8000 M. ermäßigt, das Rechtsmittel des B. abgewiesen, C. auf 12 000 M. erhöht. Würde die bei der Vermögenssteuerveranlagung jedes Miteigentümers erfolgende Wertfeststellung auch für seine Grundsteuerveranlagung maßgebend sein, so würde A. mit 8000 M., B. mit 10 000 M., C. mit 12 000 M. zur Vermögenssteuer und Grundsteuer herangezogen. Würde die bei der Vermögenssteuerveranlagung des A. erfolgende Wertfeststellung für die Grundsteuerveranlagung aller Miteigentümer als maßgebend erklärt werden, so würden zwar alle mit 8000 M. zur Grundsteuer, jedoch B. mit 10 000 M. und C. mit 12 000 M. zur Vermögenssteuer herangezogen werden.

Um solche Verschiedenheiten für die Einheitsbewertung auszuschließen, kann man sich also nicht mit der gelegentlich der Vermögenssteuerveranlagung erfolgenden Wertfeststellung begnügen. Es ist vielmehr notwendig, daß für jede Bewertungseinheit als solche eine gesonderte, selbständig ansehbare Wertfeststellung erfolgt. Diese sichert die Einheitlichkeit der Bewertung nicht nur im Verhältnis zwischen Vermögenssteuer und Realsteuer, sondern zugleich auch im Verhältnis zwischen mehreren beteiligten Miteigentümern.

Muß hiernach eine gesonderte Wertfeststellung für jede Bewertungseinheit für sich erfolgen, so ergibt es sich von selbst, daß für diese Feststellung grundsätzlich die Behörde zuständig sein muß, in deren Bezirk die Einheit belegen ist. Denn diese Behörde hat die genauesten Kenntnisse über die allgemeinen für die Bewertung wichtigen Verhältnisse und ist am besten imstande, sich über die besondere Lage und über die besonderen Verhältnisse des einzelnen Objekts zu unterrichten. Für die Bewertung eines Gegenstands zum Zwecke der Veranlagung einer Realsteuer, der das einzelne Objekt als solches — losgelöst von seiner Zugehörigkeit zu einer Person — unterliegt, erscheint die Übertragung der Bewertung an die örtlich zuständige Behörde geradezu als eine Selbstverständlichkeit. Auch diese Erwägung führt zu dem Ergebnis, daß die gelegentlich der Vermögenssteuerveranlagung erfolgende Wertfeststellung für die Einheitsbewertung nicht brauchbar ist.

Das Reichsbewertungsgesetz tritt mit Wirkung vom 1. Januar 1925 in Kraft; die ersten Einheitswerte werden nach dem Stande an diesem Zeitpunkt festgestellt (§ 81). Die Länder sind dagegen für dieses Jahr noch nicht an die Einheitswerte gebunden (§ 82). Den Zeitpunkt, von dem ab die Länder die Einheitswerte den Grund- und Gebäudesteuern zugrunde zu legen haben, bestimmt der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats (§ 83 Abs. 1).

### Das neue Vermögensteuergesetz. Von W. Kühne, Regierungsrat im Reichsfinanzministerium, Berlin.

Das Vermögensteuerrecht ist in Punkten, die sonst in Vermögensteuergesetzen einen besonders breiten Raum einzunehmen pflegen, durch das Reichsbewertungsgesetz entlastet. Da die Vermögenssteuer zu den „Einheitswertsteuern“ im Sinne des Reichsbewertungsgesetzes gehört, ist das Vermögen zu dieser Steuer mit dem nach den Vorschriften des Reichsbewertungs-

gesetzes ermittelten Wert anzusehen, so daß sich für das Vermögensteuergesetz Vorschriften über die objektive Steuerpflicht und die Bewertung erübrigen. Dem Vermögensteuergesetz fällt daher im wesentlichen nur noch die Aufgabe zu, die subjektive Steuerpflicht, den Tarif und das Verfahren zu regeln.

Die subjektive Vermögensteuerpflicht deckt sich im wesentlichen mit der subjektiven Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht. Abweichend hiervon und von dem früheren Vermögensteuerrecht sind die offenen Handelsgesellschaften künftig selbst persönlich steuerpflichtig (daß mit Rücksicht darauf die Anteile an inländischen offenen Handelsgesellschaften künftig nicht zum steuerpflichtigen Vermögen gerechnet werden, ist bereits in dem Aufsatze über das Reichsbewertungsgesetz hervorgehoben worden). Eine weitere wichtige Ausnahme von den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes ist hinsichtlich der Besteuerung der öffentlichen Betriebe und Verwaltungen gemacht. Während diese grundsätzlich körperschaftsteuerpflichtig sind — allerdings mit der wichtigen Ausnahme der Betriebe, die lebenswichtigen Bedürfnissen der Bevölkerung dienen („Verorgungsbetriebe“) —, sind von den inländischen Betrieben und Verwaltungen vermögenssteuerpflichtig lediglich die Kreditanstalten des öffentlichen Rechts mit Ausnahme der sich auf die Pflege des eigentlichen Sparkassenverkehrs beschränkenden öffentlichen Sparkassen; die ausländischen Betriebe und Verwaltungen (z. B. Tabakregionen) sind mit ihrem inländischen landwirtschaftlichen Vermögen, Betriebsvermögen und Grundvermögen beschränkt vermögenssteuerpflichtig. Die Verschiedenheit der Regelung der subjektiven Steuerpflicht bei der Körperschaftsteuer und Vermögensteuer hinsichtlich der öffentlichen Betriebe und Verwaltungen, die auf einem im Reichsrat geschlossenen Kompromiß beruht, ist einmal dadurch erklärlich, daß an der Körperschaftsteuer die Länder und Gemeinden überwiegend beteiligt sind, während die Vermögensteuer voll in der Kasse des Reichs verbleibt. Ferner dürfte dabei die Erwägung von Bedeutung gewesen sein, daß eine Vermögensbesteuerung der öffentlichen Betriebe wegen des meist sehr erheblichen, in ihnen investierten Kapitals — man denke z. B. an die staatlichen Bergwerke, Manufakturen, Bäder usw. — die Länder und Gemeinden besonders schwer treffen würde; die Körperschaftsteuerpflicht der öffentlichen Betriebe dürfte den Ländern dagegen deswegen eher erträglich erschienen sein, weil die Gewinne aus den — z. T. überhaupt nicht auf Gewinnerzielung eingestellten — Betrieben im Verhältnis zu ihren Werten oft recht niedrig sind.

Hinsichtlich des Tarifs sah die Regierungsvorlage für natürliche und juristische Personen einen Einheitsatz von 5 v. T. mit einer Degression auf 4 und 3 v. T. für die kleineren Vermögen vor. Nach dem endgültigen Tarif des Gesetzes beträgt die Vermögensteuer für alle Steuerpflichtigen jährlich

bei einem Vermögen bis zu 10 000 RM.	2 v. T.
von 10 100 bis 25 000 RM.	3 „
25 100 „ 50 000	4 „
50 100 „ 250 000	5 „
250 100 „ 500 000	5,5 „
500 100 „ 1 000 000	6 „
1 000 100 „ 2 500 000	6,5 „
2 500 100 „ 5 000 000	7 „
über 5 000 000 RM.	7,5 „

Für Vermögen, das den Grund- und Gebäudesteuern oder Gewerbesteuern der Länder oder Gemeinden unterliegt, beträgt der Höchstsatz jedoch nur 5 v. T. Für die Vermögensteuerveranlagungen für die

Kalenderjahre 1925 und 1926 gilt eine Vergünstigung insofern, als der Tarif nur überhaupt bis zu 5 v. T. geht.

Beträgt das steuerpflichtige Vermögen nicht mehr als 5000 RM., so bleibt die Vermögensteuer bei unbeschränkt Steuerpflichtigen unerhoben. Die Freigrenze erhöht sich bei natürlichen Steuerpflichtigen mit geringem Einkommen auf 10 000 RM. und bei erwerbsunfähigen Steuerpflichtigen auf 20 000 bzw. 30 000 RM. (je nach der Höhe des Einkommens).

Für die Veranlagung der Vermögensteuer ist zur Vereinfachung und Abkürzung des Verfahrens — ebenso wie für die Feststellung des Wertes des Gesamtvermögens auf Grund des Reichsbewertungsgesetzes — eine Mitwirkung von Ausschüssen nicht vorgelesen. Diese dürfte hier auch entbehrlich sein, da es sich im wesentlichen um rein rechnerische Arbeiten handelt und die Mitwirkung von Ausschüssen bei der Wertfeststellung für die wichtigsten Teile des Vermögens (des landwirtschaftlichen usw. Vermögens, des Betriebsvermögens und des Grundvermögens) durch die Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes gesichert ist.

Die Vermögensteuer ist wie bisher mit je einem Viertel ihres Jahresbetrags am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November zu entrichten. Landwirte haben künftig — ebenso wie bei der Einkommensteuer — an Stelle der Zahlungen am 15. August und 15. November in Höhe von je einem Viertel nur eine Zahlung am 15. November in Höhe der Hälfte des Jahresbetrags zu leisten. Bis zur Zustellung eines neuen Vermögensteuerbescheids sind an den bezeichneten Terminen Vorauszahlungen auf Grund des letzten Vermögensteuerbescheids zu entrichten. Macht der Steuerpflichtige glaubhaft, daß der bei der neuen Veranlagung zu erwartende Jahressteuerbetrag erheblich hinter der zuletzt festgesetzten, für die Vorauszahlungen maßgebenden Jahressteuerschuld zurückbleiben wird, so ist ihm auf seinen Antrag der auf die einzelnen Vorauszahlungstermine entfallende Unterschiedsbetrag bis zur Zustellung des neuen Vermögensteuerbescheids zu stunden. Dieses Recht besteht für die in diesem Jahre zu entrichtenden Vorauszahlungen auf die Vermögensteuer für das Kalenderjahr 1925 nicht. Denn den Veränderungen im steuerlichen Vermögensstande, die infolge der veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse und infolge der veränderten Gesetzgebung, insbesondere infolge der Aufwertungsgesetzgebung und der neuen steuerlichen Vorschriften selbst gegenüber der letzten Vermögensfeststellung zu erwarten sind, trägt das Gesetz allgemein dadurch Rechnung, daß in diesem Jahre nur zwei Vermögensteuervorauszahlungen zu leisten sind. Am 15. Februar und 15. November 1925 ist je ein Viertel des für das Kalenderjahr 1924 festgestellten Jahressteuerbetrags zu entrichten; die zweite und dritte Vermögensteuervorauszahlungstermine (vom 15. Mai und 15. August) bleiben unerhoben.

Aus der Zurechnung der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften zu den subjektiv steuerpflichtigen Personen könnte sich für die Gesellschafter einer solchen Gesellschaft, die außer ihrem Anteil an der Gesellschaft keine andere Aktiva, wohl aber Schulden haben, oder deren Schulden ihr anderes Vermögen übersteigen, eine Mehrbelastung gegenüber der früheren Regelung ergeben. Denn bei der jetzigen Regelung, bei der die Anteile an der Gesellschaft mit Rücksicht auf die Besteuerung der Gesellschaft selbst nicht zum steuerpflichtigen Vermögen des Gesellschafters gerechnet werden, können den Schulden des Gesellschafters, ohne daß tatsächlich eine Überschuldung vorliegt, keine oder nicht aus-

reichende steuerliche Aktiven gegenüberstehen, von denen er seine Schulden in Abzug bringen könnte. Da andererseits ein Abzug der Schulden der Gesellschafter von dem Vermögen der Gesellschaft naturgemäß nicht in Frage kommt, würden die Schulden völlig unberücksichtigt bleiben. Für solche Fälle schafft das Gesetz einen Ausgleich, indem es dem Gesellschafter gegen den Fiskus einen Anspruch auf Erstattung des Unterschiedsbetrags zubilligt, der sich zwischen der von der Gesellschaft entrichteten Vermögensteuer und der Vermögensteuer ergibt, die von der Gesellschaft zu entrichten sein würde, wenn die den steuerlichen Vermögensstand des Gesellschafters übersteigenden Schulden vom Vermögen der Gesellschaft abzugsfähig wären. Dabei ist eine tatsächlich bestehende Überschuldung eines Gesellschafters naturgemäß nicht zu berücksichtigen; seine Schulden dürfen daher nur bis zur Höhe des Werts seines Anteils an der Gesellschaft von dem Gesellschaftsvermögen abgezogen werden.

Nach der Regierungsvorlage sollte die Vermögen-zuwachsteuer „vorläufig“ außer Hebung gesetzt werden. Nach langen Verhandlungen über diese Frage hat der Reichstag sich dahin entschieden, daß die Vermögen-zuwachsteuer nur „bis zum 31. Dezember 1928“ außer Hebung gesetzt wird. Bis dahin wird, da das alte — nicht praktisch gewordene — Vermögen-zuwachsteuer-gesetz vom 8. April 1922 durch die Entwicklung der Verhältnisse überholt ist, dem Reichstag ein neues Gesetz vorzulegen sein. Ob es für die erste Vermögen-zuwachsteuer-Veranlagung nach dem Stande vom 31. Dezember 1928 bei der Zugrundelegung eines dreijährigen Zeitraums — also des 31. Dezember 1925 als Anfangstermins — bleiben wird, steht daher noch nicht fest.

## Die Änderungen der Umsatzsteuer und der sonstigen Verkehrssteuern. Von Regierungsrat

Dr. Kurt Ball, Berlin.

Bereits durch das Steuerüberleitungsgesetz vom 29. Mai 1925 — *RGBL. I S. 75* — (§ 32 ff.) war das Umsatzsteuergesetz in einigen Beziehungen geändert worden. Jetzt hat das „Gesetz zur Änderung der Verkehrssteuern und des Verfahrens“, das einen Teil der großen Steuerreform bildet, weitere wesentliche Änderungen des Umsatzsteuergesetzes gebracht. Ferner enthält dasselbe Gesetz auch wichtige Änderungen des Kapitalverkehrssteuergesetzes, des Grunderwerbsteuergesetzes und des Wechselsteuergesetzes, ferner einige Änderungen des Steuerverfahrens nach der Reichsabgabenordnung sowie die Aufhebung der letzten Reste der Gesetzgebung gegen die Steuer- und Kapitalflucht.

### A. Die Änderungen des Umsatzsteuergesetzes.

#### I. Änderungen nach dem Steuerüberleitungsgesetz (§ 32 ff.).

##### 1. Steuerabschnitt und Veranlagungszeitraum.

Der Steuerabschnitt bei der allgemeinen Umsatzsteuer war bisher das Kalenderjahr, ebenso wie bei der Einkommensteuer. Nachdem jetzt bei der Einkommensteuer der Steuerabschnitt, der der Veranlagung zugrunde gelegt wird, nicht mehr allein das Kalenderjahr ist, sondern für die Landwirtschaft das Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni und für Gewerbetreibende das Geschäftsjahr, ist zur Erzielung einer gleichmäßigen Behandlung der Umsatzsteuer mit der Einkommensteuer der Steuerabschnitt in Übereinstimmung mit den Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes gebracht. Es ist also jetzt auch bei der Umsatzsteuer das Geschäftsjahr bzw. Wirtschaftsjahr der Steuerabschnitt, für den veranlagt wird. Die Veranlagungsperioden sind gleichfalls mit denen bei der Einkommensteuer zusammengelegt. Es werden nach Abschluß

der ersten Hälfte des Kalenderjahres die Betriebe veranlagt, bei denen der Steuerabschnitt in der ersten Hälfte des Jahres oder am 30. Juni endigt, und es werden nach Schluß des Kalenderjahres die Betriebe veranlagt, bei denen der Steuerabschnitt in der zweiten Hälfte des Kalenderjahres endigt oder das Kalenderjahr ist.

##### 2. Ablösung. Übergangsbestimmung (§§ 33, 35).

Der Wechsel im Steuerabschnitt, der sonach für manche Betriebe eintritt, machte eine Übergangsregelung notwendig, die für Landwirtschaft und Gewerbe verschieden ist. Bei der Landwirtschaft gelten die zu leistenden Vorauszahlungen des ersten Halbjahres 1924 als Ablösung, und es findet für die Zeit vom 1. Juli 1924 bis 30. Juni 1925 eine Veranlagung zur Umsatzsteuer ebenso wie zur Einkommensteuer statt; das gleiche gilt für Betriebe der Forstwirtschaft, des Gartenbaues und der sonstigen nicht gewerblichen Bodenbewirtschaftung. Für alle anderen Betriebe, also insbesondere gewerbliche Betriebe, deren Geschäftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, verbleibt es dagegen bei der Umsatzsteuer-Veranlagung für das Kalenderjahr 1924, und die Zeit vom 1. Januar bis zum (beispielsweise) 30. April bei Geschäftsjahr Mai—April wird dem folgenden, am 30. April 1926 endenden Geschäftsjahr gelegentlich der nächsten Veranlagung hinzugerechnet.

#### II. Änderungen nach dem Gesetz zur Änderung der Verkehrssteuern und des Verfahrens.

##### 1. Ermäßigung von Steuerfügen.

Der Satz der allgemeinen Umsatzsteuer wird mit Wirkung vom 1. Oktober 1925 ab von 1½% auf 1% ermäßigt. (Im Änderungsgesetze war zunächst 1¼% bestimmt; dies wurde aber wenige Tage später im Zusammenhang mit der Zollgesetzgebung in 1% geändert.) Der neue Satz ist also bei Monatszahlern zum ersten Male bei der Anfang November fälligen Voranmeldung und Zahlung, bei Vierteljahrzahlern zum ersten Male bei der Anfang Januar 1926 fälligen Voranmeldung und Zahlung (für das letzte Quartal 1925) anzuwenden.

Der Satz der Luqussteuer, sowohl der Herstellersteuer wie der Kleinhandelssteuer und der Privatluxussteuer, ist mit Wirkung vom 1. Oktober 1925 ab von 10 auf 7½ v. H. ermäßigt. Der Reichsfinanzminister kann den Satz mit Zustimmung des Reichsrates und eines Reichstagsausschusses für bestimmte Gegenstände oder Gruppen von Gegenständen weiter ermäßigen.

##### 2. Aufhebung von Sondersteuern.

Die sämtlichen besonderen Leistungssteuern des Umsatzsteuergesetzes, also die Vcherberausungssteuer, die Verwahrungssteuer, die Reittiervermietungssteuer und die Anzeigensteuer sind mit Wirkung vom 1. August 1925 aufgehoben. Die Umsätze unterliegen jetzt der allgemeinen Umsatzsteuer. Dabei ist zu beachten, daß dies zwar im allgemeinen eine Ermäßigung des Steuerfußes, dagegen bei der Anzeigensteuer für kleinere Zeitungen und Zeitschriften eine Erhöhung bedeutet, da diese bisher einen geringeren Satz als den allgemeinen Satz zu bezahlen hatten.

##### 3. Befreiungen für Umsätze besonderer Art.

Umsätze, die der Gesellschaftsteuer unterliegen, sind mit Wirkung vom 16. August 1925 zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung von der Umsatzsteuer befreit. Diese Vorschrift bildet eine Ergänzung zu den schon bestehenden Befreiungen der Umsätze, die nach anderen Vorschriften des Kapitalverkehrssteuergesetzes besteuert werden.

Handlungsagenten und Makler sind von der Umsatzsteuer befreit, sofern sie Bücher führen und die steuerpflichtigen Umsätze den Satz von 6000 M im Kalenderjahr nicht übersteigen. Privatgelehrte, Künstler und Schriftsteller sind

befreit, sofern die steuerpflichtigen Umsätze 6000 *M* im Kalenderjahr nicht übersteigen. Beide Befreiungen treten mit Wirkung vom 1. Januar 1925 ab in Kraft. Das Gesetz behandelt nur die Grenze bei der endgültigen Veranlagung, nicht bei den Vorauszahlungen. U. E. ist bei diesem Kalendervierteljahr die Grenze von 1500 *M* als maßgebend anzusehen, und je nachdem, ob diese Grenze in dem in Betracht kommenden Vierteljahr überschritten wird oder nicht, sind für dieses Vierteljahr Vorauszahlungen zu leisten oder nicht. Voranmeldungen sind jedoch in jedem Falle abzugeben.

Sind Vorauszahlungen in einem oder mehreren Vierteljahren geleistet, folgt aber später eine Freiveranlagung, weil der Jahresumsatz 6000 *M* nicht überstiegen hat, so ist ein Erstattungsanspruch gegeben. Sind dagegen in einigen Vierteljahren Vorauszahlungen unterblieben, weil die Grenze von 1500 *M* nicht überschritten war, wird dann aber der ganze Jahresumsatz veranlagt, so ist der Unterschiedsbetrag nachzuzahlen.

#### 4. Verbot von Beherbergungssteuern für Ländern und Gemeinden.

Mit Wirkung vom 1. Oktober 1925 ist es Ländern und Gemeinden verboten, Steuern vom Entgelt für die Gewährung eingerichteter Schlaf- und Wohnräume in Gasthöfen, Pensionen und Privathäusern zu erheben.

#### 5. Verlängerung der Zahlungsfristen.

Die Zahlungsfrist für die veranlagte Steuer (also das etwaige Mehr gegenüber Vorauszahlungen, auf Grund eines besonderen Steuerbescheides) ist auf 1 Monat verlängert. Dagegen sind die Voranmeldungs- und Zahlungsfristen hinsichtlich der Vorauszahlungen unverändert geblieben.

#### 6. Sonstiges.

Neben einigen Vorschriften von geringerer Bedeutung bietet am meisten Interesse die Vorschrift, daß der Reichsfinanzminister mit Rücksicht auf die vielen Änderungen der letzten Jahre ermächtigt worden ist, das Umsatzsteuergesetz in geänderter Form und fortlaufender Paragraphenfolge neu bekannt zu machen\*. Der Reichsfinanzminister ist zum Erlaß von Übergangsbestimmungen ermächtigt, die nach Erlaß besprochen werden.

#### B. Die Änderungen der sonstigen Verkehrssteuern.

Sämtliche neuen Bestimmungen treten am 1. September 1925 in Kraft, sofern nichts anderes vermerkt ist.

##### I. Die Änderungen des Kapitalverkehrssteuergesetzes.

###### 1. Gesellschaftsteuer.

Die Gesellschaftsteuer wird von 5% auf 4% ermäßigt, die besondere Fusionssteuer von 2½% auf 2%. Die Vergünstigungsvorschrift für Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit kleinem Stammkapital, die durch die Geldentwertung gegenstandslos geworden war, ist nicht wieder eingeführt, sondern gestrichen.

###### 2. Wertpapiersteuer.

Der Steuersatz für gewöhnliche Schuldverschreibungen ist von 0,30 auf 0,20 *M* für je 10 *M*, d. h. von 3% auf 2% ermäßigt, der Steuersatz für sonstige Wertpapiere von 0,50 auf 0,40 *M*, also von 5% auf 4%. Für Schuldverschreibungen inländischer Schuldner, die im Ausland zahlbar und zum Handel an einer deutschen Börse nicht zugelassen sind, kann der Reichsfinanzminister den Satz bis auf 0,05 *M* für 10 *M*, also bis auf ½% ermäßigen.

\*) Neue Ausgabe von Koppe-Vall, Das Umsatzsteuergesetz 1925, für die Praxis erläutert (10. Auflage der Dr. Koppe'schen Erläuterungsbücher zum Umsatzsteuergesetz); erscheint alsbald nach Veröffentlichung des neuen Textes im Industrieverlag Spaeth & Lunde.

#### 3. Börsenumsatzsteuer.

Die besondere Steuer für Privatgeschäfte ist beseitigt. Privatgeschäfte werden wie Kundengeschäfte versteuert.

Die Börsenumsatzsteuer für Aktien ist für Händlergeschäfte von 2‰ auf 1‰, für Kundengeschäfte von 6‰ auf 3‰ ermäßigt, bei gewöhnlichen Schuldverschreibungen für Kundengeschäfte von 2‰ auf 1‰ ermäßigt, für ausländische Devisen von 2/10‰ bzw. 1‰ auf 1/10‰ ermäßigt. Diese Devisenumsatzsteuer soll bis auf weiteres zu Überwachungszwecken bei Umsatz von Devisen gegen Reichsmark bestehen bleiben, während die Aufhebung der Steuer für Umsatz von Devisen gegen Devisen in Aussicht genommen ist. Die Vergünstigungsvorschrift für Umsätze in Kriegsanleihe ist fortgefallen. Die Steuer auf den Umsatz von G. m. b. H.-Anteilen ist auf 0,50 *M* für 100 *M*, also auf einheitlich ½% festgelegt. Die Vergünstigung für Händlergeschäfte ist hier fortgefallen. Die Steuerhalbierung bei Auslandsgeschäften, die seit der Inflationszeit auf Händlergeschäfte beschränkt war, ist jetzt wieder auf Kundengeschäfte erstreckt. — Steuererleichterungen für die Report-, Depot- und Kostgeschäfte sind mit Rücksicht auf die zu erwartende Wiederaufnahme des Börsenterminhandels in Wertpapieren eingeführt.

#### 4. Aufsichtsratssteuer.

Nach einer Bestimmung, die nicht im Gesetz über die Änderung der Verkehrssteuern und des Verfahrens, sondern im neuen Körperschaftsteuergesetz enthalten ist, ist die Aufsichtsratssteuer aus dem Kapitalverkehrssteuergesetz herausgenommen und in die Körperschaftsteuer eingearbeitet. Die §§ 63—67 ABStG. sind mit Wirkung vom 1. 1. 1925 ab außer Kraft getreten.

5. Neufassung des Kapitalverkehrssteuergesetzes ist vorgeesehen.

##### II. Die Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes.

Die Grunderwerbsteuer ist von 4% auf 3% ermäßigt. Daneben bleiben die Zuschläge (2% bzw. 4%) wie bisher bestehen. Die Zuschläge fallen jedoch in Zukunft bei Einbringung von Grundstücken in eine Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten fort, weil hier Gesellschaftsteuer erhoben wird; nur wenn die Grundstücksübertragung der Gesellschaftsteuer nicht unterliegt, bleibt das Zuschlagsrecht auch hier bestehen.

Die sonstigen Änderungen enthalten eine Klarstellung und eine Erweiterung gewisser Befreiungsfälle.

Neufassung des Gesetzestextes ist vorgeesehen.

##### III. Die Änderungen des Wechselsteuergesetzes.

Der Satz der Wechselsteuer ist von 2‰ auf 1‰ ermäßigt. Zur Erleichterung des Exportgeschäftes ist eine weitere Ermäßigung auf die Hälfte bei Wechseln vorgeesehen, die vom Inland auf das Ausland gezogen und nur im Ausland zahlbar sind.

Neufassung des Gesetzestextes ist vorgeesehen.

#### C. Sonstige Vorschriften.

##### I. Verfahren nach der Reichsabgabenordnung.

###### 1. Buchprüfung.

Eine Verstärkung des Buchprüfungsdienstes ist insofern vorgeesehen, als Großbetriebe mindestens alle drei Jahre einmal einer Buch- und Betriebsprüfung zu unterwerfen sind.

###### 2. Zur Frage der Offenlegung der Steuerlisten.

Über diese Frage ist viel verhandelt worden, alle Anträge wurden aber abgelehnt. Nur eine Änderung ist in diesem Zusammenhang zu erwähnen, daß nämlich den Steuerauschießen zwecks Kontrolle der Veranlagung die Einsichtnahme in die die Veranlagungsergebnisse enthaltenden Steuerlisten obliegt.

### 3. Ermäßigung von Gebühren.

Die Gebühren des Rechtsmittelverfahrens sind ermäßigt worden.

### 4. Mitwirkung der Steueranschüsse und ehrenamtliche Mitglieder der Finanzgerichte.

Die Vorschriften der Dritten Steuernotverordnung, wonach zu Ersparniszwecken zu Sitzungen der Steueranschüsse nur drei Mitglieder geladen werden sollten und wonach in gewissen Fällen der Vorsitzende des Finanzgerichtes an Stelle des Finanzgerichtes entschied, sind aufgehoben worden.

### II. Gesetzgebung gegen die Steuer- und Kapitalflucht.

Nachdem die Gesetze gegen die Steuerflucht und Kapitalflucht durch Zeitablauf am 31. Dezember 1924 außer Kraft getreten waren, mußten einige Bestimmungen, die zeitlich nicht begrenzt waren, gleichfalls aufgehoben werden. Es sind dies das Gesetz über die Einfielung von Schriften, Druckfachen, Wertpapieren und Zahlungsmitteln beim Grenzübertritt nach dem Ausland vom 1. März 1919, die Verordnung über die Post- und Telegrammüberwachung im Verkehr mit dem Ausland vom 15. November 1918, sowie einige Verordnungen über Kapitalabwanderung und Steuerflucht.

Dagegen bleiben für die Zukunft zwei Bestimmungen bestehen, welche in der Bekanntmachung zur Ausführung der Paßverordnung vom 4. Juni 1924/22. Dezember 1924 enthalten sind: ein Paß ist zu verweigern, wenn Tatsachen vorliegen, welche die Annahme rechtfertigen, daß der Bewerber den Paß benutzen will, um sich seinen Steuerpflichten zu entziehen, und die Landesfinanzämter sind zur Verhängung von Grenzsperrn gegen Einzelpersonen be. zt. (§§ 11 c. 84).

## Handels- und Steuerbilanz. Von Oberregierungsrat Dr. Pick, Berlin\*).

### I. Wirtschaftliche Fragen.

Zu den theoretisch umstrittensten und praktisch wichtigsten Problemen des Steuerrechts gehört die Frage, ob und in welchem Umfange bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens der buchführenden Kaufleute, sowohl der Einzelpersonen wie der Erwerbsgesellschaften, der handelsrechtliche Bilanzgewinn der Besteuerung zugrunde zulegen ist. Diese Frage des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz hängt mit tief einschneidenden wirtschaftlichen Fragen eng zusammen. Auf der einen Seite verlangt die Solidität des Geschäftsverkehrs, vor allem die Sicherheit der Gläubiger des Unternehmens und der Aktionäre im allgemeinen eine vorsichtige, niedrige Bilanzierung. Auf der anderen Seite erfordern es der Finanzbedarf des Reiches und der Grundsatz steuerlicher Gerechtigkeit, daß nicht durch zu niedrige Bilanzierung das Steueraufkommen gefährdet wird. Es stehen sich also bei der steuerlichen Behandlung der Bilanzfragen wichtige privat- und volkswirtschaftliche Gesichtspunkte gegensätzlich gegenüber.

### II. Steuerrechtliche Fragen

Schwierig wie das wirtschaftliche Grundproblem waren von jeher die Auswirkungen der Frage für die Einkommen- und Körperschaftsteueranlagung. Erwähnt seien folgende Streitpunkte: Darf der Kaufmann bei der Be-

rechnung des steuerbaren Einkommens von seinem Bruttoeinkommen nur die objektiv notwendigen Werbungskosten oder darüber hinaus alle Betriebsausgaben abziehen, die nach seinem persönlichen Ermessen unmittelbar oder mittelbar für die Zwecke des Unternehmens erforderlich waren? Darf er Abzügen für Abnutzung in beliebiger Höhe oder nur in bestimmten Grenzen vornehmen? Darf er in früheren Steuerabschnitten unterlassene Abschreibungen nachholen? Darf er bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens den im Bilanzgewinn enthaltenen Ertrag der Veräußerung von beweglichem oder unbeweglichem Anlagekapital absetzen? Ist umgekehrt der Abzug der etwa in die Bilanz nicht mitaufgenommenen Geschäftsschulden bei der Einkommensteueranlagung zulässig?

### III. Schwierigkeiten der bisherigen Gesetzgebung.

Alle vorstehend dargelegten Einzelfragen, die nur Beispiele sind, hängen vorwiegend von der Entscheidung des Grundproblems, ob und inwieweit die allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften den bilanzrechtlichen Vorschriften des Handelsgesetzbuchs vorgehen. Die Entscheidung dieser Fragen nach dem bisherigen Einkommensteuergesetz, das auf die sachliche Steuerpflicht der Körperschaften sinngemäß Anwendung fand, wurde erschwert durch Unklarheiten beim Zustandekommen des Gesetzes, durch den nicht völlig zweifelsfreien Einkommensbegriff und durch die hiermit zusammenhängende schwierige Systematik des Gesetzes. Nach dem ursprünglichen Regierungsentwurf sollten für die Berechnung die Grundfäße, die für die Inventur und Bilanz durch das Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind, nur soweit maßgebend sein, als sie mit den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nicht im Widerspruch stünden (Begr. z. EStG vom 29. 3. 1920 S. 50). Dieser weitgehende Vorrang der steuerrechtlichen vor den handelsrechtlichen Vorschriften wurde dann aber im § 33 Abs. 2 des Gesetzes dahin eingeschränkt, daß nur die Vorschriften des § 15 — und nach der Novelle vom 24. 3. 1921 des § 33 a — den bilanzrechtlichen Bestimmungen vorgehen sollten. Bei Behandlung dieser Fragen in der Nationalversammlung war darauf hingewiesen worden, daß bestimmte steuerrechtliche Einschränkungen — z. B. das Verbot der Nachholung unterlassener Abschreibungen — dem Grundsatz der Bilanzwahrheit widersprächen, wo zu ja allerdings zu bemerken ist, daß die wirtschaftlichen Zwecke der Handels- und der Steuerbilanz, wie dargelegt, völlig verschieden sind. Die Entscheidung der Frage, ob und inwieweit Bilanzgewinn und steuerbares Einkommen sich decken, wurde dann weiterhin dadurch erschwert, daß über den Begriff des steuerbaren Einkommens Unklarheit bestand.

Grundsätzlich war zwar entsprechend dem Schanz'schen Einkommensbegriffe das Einkommen der „Vermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnitts einschließlich der Nutzungen und geldwerten Leistungen Dritter“ oder wie es das Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz sagte, „der Gesamtbetrag der in Geld oder Geldeswert bestehenden Einkünfte“; andererseits waren aber aus wirtschaftlichen und Billigkeitserwägungen so viele einzelne Posten — z. B. nicht realisierte Konjunkturgewinne, unter bestimmten Voraussetzungen einmalige Veräußerungsgewinne, Erbschaften, bei den Kapitalgesellschaften Gewinne der Tochterunternehmungen, verteilte Tantiemen usw. — von der Besteuerung ausgenommen, daß der Schanz'sche Einkommensbegriff stark durchbrochen war, und im Ergebnis der — an sich aufgegebenen — Quellentheorie des Preussischen Einkommensteuergesetzes nahe kam. Da-

\*) Von dem Verfasser und Oberregierungsrat Schlör, Berlin, erscheint in Kürze eine Schrift: „Die neuen Steuern von Handel und Industrie“. Systematische Darstellung der neuen Steuerleggebung für Gewerbetreibende. Verlag Spaeth & Linde, Berlin.

durch entstanden aber vielfach Zweifel, ob bei der Festsetzung des steuerbaren Einkommens die Hinzurechnung einzelner Posten zum Bilanzgewinne mit dem gesetzlichen Einkommensbegriff vereinbar sei oder nicht. Diese Zweifel wurden dadurch verstärkt, daß das bisherige Einkommensteuergesetz — als notwendige Folge der nicht völlig feststehenden Merkmale des steuerbaren Einkommens — auch Unklarheiten in der Systematik aufwies. Obwohl nämlich die Quellentheorie an sich verlassen war, enthielt das Gesetz doch in den §§ 31 bis 35 Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens aus den wichtigsten Einkommensarten oder, wie in der Begründung zum Gesetz (S. 52) geradezu gesagt wurde, aus den wesentlichsten Einnahmequellen. Das führte zu der Zweifelsfrage, ob es sich hier lediglich um Berechnungsvorschriften, die bei etwaigem Widerstreit mit allgemeinen steuerrechtlichen Bestimmungen hinter diese zurückzutreten hätten, oder aber, um materiellrechtliche Vorschriften handelte, die vor den allgemeinen Bestimmungen den Vorrang hätten und den Umfang des steuerbaren Einkommens selbständig und ohne Zusammenhang mit den allgemeinen Vorschriften bestimmten. Praktisch wichtig wurde dieser durch die Unklarheiten in der Entstehungsgeschichte des Gesetzes, im Einkommensbegriff und in der Systematik verursachte Streitpunkt besonders bei der Frage, ob der im Bilanzgewinn enthaltene einmalige Gewinn des buchführenden Kaufmanns aus der Veräußerung von Grundbesitz zum steuerbaren Einkommen gehört oder nicht.

#### IV. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

Die vorbezeichnete Streitfrage ist vom Reichsfinanzhof im behandelten Sinne entschieden worden. In der Entscheidung Band 11 Seite 249 kommt zum Ausdruck, daß, wenn auch einzelne, im Gesetze besonders bezeichnete Vorschriften des Einkommensteuergesetzes eine Einwirkung auf die handelsrechtliche Bilanz zu steuerlichen Zwecken ausüben könnten, doch die allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes einen Vorrang vor den handelsrechtlichen Bilanzgrundsätzen nicht in Anspruch nehmen könnten. In Übereinstimmung mit dem Schanz'schen Einkommensteuerbegriff hätten daher buchführende Gewerbetreibende ihren Bilanzgewinn, in dem der Gewinn aus veräußertem Grundbesitz mitenthalten sei, in voller Höhe zu versteuern, ohne daß ihnen die für die sonstigen Steuerpflichtigen günstigen sachlichen Befreiungsvorschriften zugute kämen. Durch die Einkommensbesteuerung nach dem Bilanzgewinn erhalte der buchführende Kaufmann eine Sonderbehandlung, die in einzelnen Fällen zu seinem Vorteil, in anderen aber zu seinem Nachteil ausschlagen könne.

In Übereinstimmung hiermit gelangt der Reichsfinanzhof in der Entscheidung Bd. 13 S. 101 zu dem Ergebnis, daß das steuerbare Einkommen aus Gewerbebetrieben auch die Gewinne umfasse, die bei der Veräußerung von Bestandteilen des beweglichen Anlagekapitals in dem erzielten Erlös enthalten seien. Unter Betonung des Rechtsfahes, daß die Vorschriften über die Besteuerung der Gewerbetreibenden nach dem Geschäftsgewinn in den §§ 33, 33 a des bisherigen Einkommensteuergesetzes materielles, den allgemeinen Bestimmungen des Gesetzes vorgehendes und mit dem Einkommensteuerbegriff übereinstimmendes Recht darstellten, wird hier gleichzeitig ausgesprochen, daß die Festsetzung des steuerbaren Einkommens der Buchkaufleute lediglich nach Maßgabe der beiden vorgenannten Bestimmungen und nach bilanzrechtlichen Grundsätzen zu erfolgen habe. Anschließend hieran wird ausgesprochen, daß ausschließlich diese Vorschriften für die Frage entscheidend seien, welche Abzüge von den Betriebs-

einnahmen vorgenommen werden dürften und welche Abzüge bei der Bewertung des Betriebsvermögens zulässig seien, und daß für die bilanzierenden Kaufleute die Frage völlig ausscheide, ob und inwieweit die Betriebsausgaben sich mit den Werbungskosten im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes deckten oder nicht.

#### V. Die neue gesetzliche Regelung.

Dem vom Reichsfinanzhof auf Grund der Auslegung des bisherigen Gesetzes eingenommenen Standpunkt schließt sich, wie aus der Fassung der jetzt maßgebenden Gesetzesvorschriften und aus den Begründungen der Gesetzesvorlagen hervorgeht, das neue Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz an. Das Problem ist jetzt dadurch vereinfacht, daß der Einkommensbegriff im neuen Einkommensteuergesetz geklärt worden ist.

Das neue Gesetz ist von dem durch die Einführung des Schanz'schen Einkommensbegriffs erstrebten Ziele, zum mindesten in der Theorie alle und jede Einkünfte zu erfassen, abgewichen. Das steuerbare Einkommen umfaßt jetzt nur noch die acht in § 6 Abs. 1 EStG. aufgezählten Einkommensarten. Im großen und ganzen bedeutet das die Rückkehr zur Quellentheorie des Preussischen Einkommensteuergesetzes. Was als Einkommen aus den einzelnen Einkommensquellen gilt, besagt der § 7 des Gesetzes. Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieben ist es der Gewinn. Dieser Gewinn ist bei den buchführenden Kaufleuten nach näherer Maßgabe des § 13 EStG. der nach dem Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung für den Schluß des Steuerabschnitts ermittelte Überschuß des Betriebsvermögens über das Betriebsvermögen, das am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat, im Ergebnis also der handelsrechtliche Bilanzgewinn.

Aus der neuen Fassung des Einkommensbegriffs und aus der neuen Systematik, bei der die Vorschrift über die Feststellung des Reinertrags aus den einzelnen steuerpflichtigen Einkommensquellen unmittelbar auf die Aufzählung dieser Quellen folgen, ergibt sich, daß die Ermittlungsvorschriften materiellrechtliche Bestimmungen sind, daß also grundsätzlich die bilanzrechtlichen Vorschriften den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften vorgehen. Dieser Grundsatz gilt indes, wie im Gesetze selbst und in der Begründung zum Ausdruck kommt, nur mit Einschränkungen. Durch diese Einschränkungen soll die je nach den privatwirtschaftlichen Bedürfnissen des einzelnen Unternehmens (Kredit, Rentabilität, Dividendenpolitik usw.) aufgestellte Handelsbilanz in eine Steuerbilanz umgewandelt werden, für die zur Erzielung einer gerechten Besteuerung gleichmäßige, volkswirtschaftliche und fiskalische, nicht individuelle, sondern schematische Grundsätze maßgebend sein müssen. Das führt zu festen Richtlinien, durch die eine einheitliche Ermittlung des Geschäftsgewinns herbeigeführt und einer zu niedrigen Festsetzung des steuerbaren Einkommens vorgebeugt werden soll. Nach § 13 Abs. 1 S. 2 des neuen Einkommensteuergesetzes sind bei der Ermittlung des Gewinns der buchführenden Kaufleute die steuerrechtlichen Vorschriften über die Bewertung, die abzugsfähigen Ausgaben und die Entnahmen aus dem eigenen Betriebe zu beachten. Hiernach ist der durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs geschaffene bisherige Rechtszustand, wonach die handelsrechtlichen Bilanzgewinne, und zwar lediglich unter Beachtung der im Gesetze selbst bestimmten Einschränkungen der Besteuerung des gewerblichen Einkommens der Buchkaufleute zugrunde zu legen sind, zum Gesetz erhoben worden.

## VI. Steuerrechtliche Berichtigung des Bilanzgewinns.

### 1. Bewertungsvorschriften.

Die Gegenstände des Betriebsvermögens sind entweder mit dem gemeinen Wert oder mit dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis abzüglich angemessener Abschreibungen für Abnutzung anzusehen. Hierbei muß die Kontinuität der Bilanz gewahrt werden. Der einmal angelegte Wert muß deshalb auch weiterhin für die folgenden Steuerabschnitte eingestellt werden. Der Übergang ist nur gestattet entweder vom Anschaffungs- oder Herstellungspreis zu einem niedrigeren gemeinen Wert oder aber vom gemeinen Werte zu dem um die Abschreibungen gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungspreise, wenn dieser geringer ist. Bei der Entscheidung darüber, ob er den gemeinen Wert oder den Anschaffungs- oder Herstellungspreis ansehen will, hat der Kaufmann jeht im Gegensatz zur bisherigen Gesetzgebung, in der stets statt des Anschaffungs- oder Herstellungspreises der niedrigerer gemeine Wert angesehen werden mußte, freie Hand. Bei der Berechnung des gemeinen Wertes ist, wie die Begründung betont, stets davon auszugehen, daß der Gegenstand auch weiterhin der Fortführung des Betriebs dient, so daß nicht der Altverkaufspreis, sondern etwa der Wert anzusehen ist, mit dem ein Käufer des ganzen Betriebs, der das Unternehmen fortführen will, den Wert des betreffenden Gegenstands einstellen würde (§ 137 AO.). Im übrigen entsprechen die Bewertungsvorschriften ungefähr den bisher gültigen Bestimmungen.

### 2. Abzugsfähige Ausgaben.

Außer durch die Einhaltung der steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften ist der handelsrechtliche Bilanzgewinn insoweit zu berichtigen, als die Bestimmungen über die abzugsfähigen Ausgaben (§§ 15 bis 18 EStG.) zu beachten sind. Diese neue Vorschrift enthält gegenüber dem bisherigen Rechtszustand eine Verschärfung. Denn wie vom Reichsfinanzhof (Wd. 13 S. 101 ff., insbesondere S. 107) entschieden worden ist, schied nach der Fassung des bisherigen § 33 Abs. 2 EStG. die Frage aus, ob und inwieweit die Betriebsausgaben sich mit den Werbungskosten im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG. decken oder nicht übereinstimmen. Unter die steuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben fielen also bisher auch die nur mittelbar mit dem Betriebe zusammenhängenden Aufwendungen, z. B. Repräsentationsgelder, Vereins- und Verbandsbeiträge usw. Dagegen müssen die Werbungskosten nunmehr nach herrschender Ansicht in unmittelbarer Beziehung zu den Einnahmen stehen. Der Begriff der Werbungskosten hat weiterhin einen objektiven Charakter, während bei den Betriebsausgaben das persönliche Ermessen des Kaufmanns, welche Ausgaben er für sein Unternehmen für notwendig hält, einen weiteren Spielraum hat. Werbungskosten sind andererseits nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs („Steuer und Wirtschaft“ II S. 543) nur solche Aufwendungen, die aus dem Einkommen zu bestreiten sind, nicht aber einmalige, das Vermögen betreffende Aufwendungen. Der bisherige Begriff der Betriebsausgaben geht also erheblich weiter als der jetzt maßgebende der Werbungskosten; bei den Betriebsausgaben sind die Grenzen nicht so scharf gezogen (vgl. R.F.H. a. a. O. S. 548). Die Neuerung im Einkommensteuergesetze bewirkt die gleichmäßige Heranziehung der Pflichtigen. Die Begründung bemerkt dazu, daß das Einkommensteuerrecht Ausgaben, die das Vermögen buchführender Gewerbetreibender mindern, nur insoweit anerkennen kann, als es ihren Abzug nach allgemeinen Grundätzen auch für andere Steuerpflichtige gestattet.

Bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens sind dem Bilanzgewinne hinzuzurechnen der Wert der Gegenstände, Ausbeuten, Nutzungen oder Dienstleistungen, die der Kaufmann aus seinem Betriebe für sich und seinen Haushalt oder für betriebsfremde Zwecke entnommen hat. Hierzu unter fallen der Verbrauch von Waren, insbesondere von Lebens- und Genußmitteln und von Kleidung für den Pflichtigen und seine Familie, Schenkungen solcher Waren an Dritte, der Wert der Privatwohnung im Geschäftsgebäude, Übernahme der bisher im Geschäftsbetrieb verwendeten Gegenstände (Automobile, Pferde usw.) in das Privatvermögen des Pflichtigen oder seiner Ehefrau und ähnliche Fälle. Dem Bilanzgewinne hinzugefügt werden müssen insbesondere auch die Einkommensteuer und sonstige Personalsteuern, die etwa als Geschäftskosten verbucht worden sind. Hinsichtlich der Körperschaften ist besonders bestimmt, daß sowohl die von ihnen entrichtete Körperschaftsteuer und sonstige Personalsteuern, wie Rücklagen hierfür, die Ermittlung des steuerbaren Einkommens vom Rohgewinne nicht abgezogen werden dürfen.

### 3. Einmalige Veräußerungsgewinne.

Da nach § 7 Abs. 2, § 13 EStG., § 10 KorpStG. das Einkommen der Buchkaufleute aus ihrem Gewerbebetriebe der handelsrechtliche Bilanzgewinn ist und da diese Vorschriften materiellrechtliche Bedeutung haben, so gehören zum Geschäftsgewinne des buchführenden Kaufmanns und damit zum steuerbaren Einkommen auch alle Gewinne aus der Veräußerung von Gegenständen des beweglichen oder unbeweglichen Anlagekapitals. Dies bringt auch der die Besteuerung der „sonstigen Leistungsgewinne“ behandelnde § 41 EStG. zum Ausdruck. Denn nach ihm sind Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften in den Grenzen des § 42 des Gesetzes (Spekulationsgewinne!) steuerpflichtig, es sei denn, daß es sich um Gegenstände handelt, deren Wert bereits bei einer Gewinnermittlung nach §§ 12, 13 des Gesetzes in Ansatz gebracht wird. Das bedeutet, daß die Gewinne aus Veräußerungsgeschäften der buchführenden Gewerbetreibenden im Bilanzgewinn und damit im Einkommen aus Gewerbebetrieb enthalten sein müssen, daß sie daher bei der Feststellung des Reinertrags aus der Quelle „sonstige Leistungsgewinne“ nicht zu berücksichtigen sind, und daß es demnach auf die Frage, ob Spekulationsgewinn vorliegt oder nicht, bei den Buchkaufleuten nicht ankommen kann. Das Ergebnis deckt sich mit der bisherigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

Ebenso wie die einmaligen Veräußerungsgewinne unterliegen auch alle sonstigen einmaligen Vermögensanfänge, wie Schenkungen, Erbschaften, Lotteriegewinne, der Einkommensteuer, sofern sie innerhalb eines Gewerbebetriebs erzielt werden. Sie gehören bei den buchführenden Kaufleuten als Bestandteile des Bilanzgewinns zum steuerbaren Einkommen aus Gewerbebetrieb, obwohl sie bei den übrigen Steuerpflichtigen nicht unter die Einkommensquellen des § 6 Abs. 1 des Gesetzes fallen und nach der ausdrücklichen Vorschrift des Abs. 3 dieser Vorschrift steuerfrei sind (vgl. auch Begründung S. 40). Einmalige Vermögensanfänge, die ein Kaufmann oder seine Ehefrau nicht innerhalb des Geschäftsbetriebs, sondern persönlich erhalten und die daher im Bilanzgewinn nicht mit enthalten sein können, sind steuerfrei.

Die nach § 30 des neuen Einkommensteuergesetzes jeht steuerpflichtigen Gewinne aus der Veräußerung des Gewerbebetriebs als Ganzes oder von Teilen des Gewerbebetriebs sowie von Gesellschaftsanteilen dürften nur auf Grund dieser besonderen gesetzlichen Vorschrift, nicht aber im eigentlichen Sinne zum Einkommen aus dem Gewerbebetriebe gehören. Die Besteuerung erfolgt auch nicht

auf Grund des hier zu behandelnden Bilanzgewinns, sondern durch Vergleich des Veräußerungspreises mit dem Wert am Schlusse des letzten Steuerabschnitts. Die Vorschrift berührt sich mit der bei den Erwerbsgesellschaften schon bisher geltenden Liquidationssteuer (§ 18 KorpStG.).

#### VII. Steuerbares Einkommen und Bilanzgewinn der Körperschaften.

Das unter Zugrundelegung des steuerrechtlich berichtigten Bilanzgewinns festgestellte Einkommen aus Gewerbebetrieb bildet bei den natürlichen Personen stets nur einen einzelnen Posten, einen Teil des aus mehreren Quellen zusammengesetzten steuerbaren Einkommens. Bei der Feststellung des Geschäftsgewinns, der hier also nur der Reinertrag einer Quelle ist, dürfen nach § 15 Absatz 2 Satz 1 EStG. nur abgesetzt werden die Werbungskosten oder die mit dem Gewerbebetrieb im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden sonstigen Ausgaben. Im übrigen sind die Ausgaben vom Gesamtbetrage der bei den einzelnen Einkommensarten gewonnenen Ergebnisse, also von der Summe der Reinerträge der einzelnen Quellen, abzuziehen. Die Absetzung abzugsfähiger Sonderleistungen (z. B. Verschönerungsprämien) oder von solchen Schuldzinsen, die vom Gesamteinkommen abzuziehen sind, bedeutet also bei den natürlichen Personen keine Verbilligung des Bilanzgewinns. Anders ist es bei den Erwerbsgesellschaften. Da bei ihnen der Gesamtertrag des Unternehmens in der Bilanz zum Ausdruck kommt, sind hier bilanzmäßiger Reingewinn und steuerbares Einkommen gleichbedeutend. Bei ihnen sind vom Bilanzgewinn diejenigen — regelmäßig im Gewinn enthaltenen — Beträge abzusetzen, die kraft gesetzlicher Vorschriften (§§ 11, 13—17 KorpStG.) bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens abgezogen werden dürfen; dies sind insbesondere bei den Schachtelgesellschaften die Gewinne aus der Beteiligung an Tochterunternehmen, weiterhin bei allen Erwerbsgesellschaften die aus dem Reingewinn gezahlten Tantiemen und Gratifikationen, die Zuwendungen an Unterstützung-, Wohlfahrts- und Pensionskassen, die zur Deduktion früherer Unterbilanzen verwendeten Beträge usw.

#### VIII. Ergebnis.

Das Ergebnis ist, daß bei der Einkommensteuer der Reinertrag der Einkommensquelle „Gewerbebetrieb“ und bei der Körperschaftsteuer das steuerbare Einkommen der Erwerbsgesellschaften in Zukunft auf Grund besonderer gesetzlicher Vorschriften — ebenso wie bisher auf Grund der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs — unter Zugrundelegung der Handelsbilanz festzustellen, die Handelsbilanz aber durch sehr wesentliche Berichtigungen in eine Steuerbilanz umzuwandeln ist. Der Grundsatz der Kontinuität der Steuerbilanz ist jetzt scharf betont. Bei den Bewertungsvorschriften ist der Kaufmann im wesentlichen ebenso, in nebenfächlichen Punkten etwas freier gestellt als bisher. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der abzugsfähigen Ausgaben ist seine Lage ungünstiger als früher. Im ganzen dürfte die zur Erleichterung für die Wirtschaft und zur Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens vielfach erstrebte Anpassung der Handelsbilanz an die für die Einkommen- und Körperschaftsteuer maßgebende Steuerbilanz erreicht sein, soweit dies mit dem Erfordernis gleichmäßiger Besteuerung vereinbar ist. Eine völlige Angleichung beider Bilanzen dürfte auch in Zukunft nicht möglich sein, da ihre Zweckbestimmung durchaus verschieden ist.

Für die Festsetzung der Vermögensteuer und der mit ihr zusammenhängenden Belastungen (Industrie-

belastung, Aufbringungspflicht) ist die handelsrechtliche Bilanz auch weiterhin ohne unmittelbare Bedeutung. Unabhängig von den in der Handelsbilanz eingesetzten regelmäßig niedrigeren Werten ist bei der Vermögensteuer das Betriebsvermögen als wirtschaftliche Einheit mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§§ 8, 9, 33 des ABewG., § 137 AO.). Allerdings können die in die Handelsbilanz eingesetzten Bewertungsziffern für die Nachprüfung der Vermögensteuer und der auf ihr aufgebauten Lasten auch in Zukunft mittelbar von Bedeutung sein. In den letzten Auswirkungen werden sich diese Fragen erst nach dem Erscheinen der Bewertungsrichtlinien für die neue Vermögensteueranlagung überblicken lassen.

#### Geheimbuchführung und Steuer. Von Steueramtmanne Hanns Eckstein, München.

Für viele Kaufleute ist es eine unbedingte Notwendigkeit, gewisse Geschäftsvorfälle oder den Vermögensstand und den geschäftlichen Erfolg so zu buchen, daß hiervon das Personal keine Kenntnis erhält. Diefem Zwecke dient die Geheimbuchführung. Diese hat sich in der Praxis auch eingebürgert und bewährt.

Zu der Frage, ob eine kaufmännische Buchführung, wenn mit ihr eine Geheimbuchführung verbunden ist, für die Besteuerung beweiskräftig ist, ist das Urteil des Reichsfinanzhofes vom 5. 2. 1925, VI A 35, 36<sup>a</sup> (Steuer und Wirtschaft 1925 S. 823) sehr beachtenswert. Dem Urteil lag folgender Tatbestand zugrunde: Ein Steuerpflichtiger hat neben seiner eigentlichen Buchführung, die im nachstehenden als öffentliche Buchführung bezeichnet wird, noch sogenannte R.-Bücher geführt. In diesen Büchern wurden Zahlungen und Forderungen gebucht. Der Steuerpflichtige hatte die R.-Bücher dem Buchprüfer bei der ersten Buchprüfung nicht vorgelegt. Der Reichsfinanzhof hat hierzu den Standpunkt vertreten, daß schon die Nichtvorlage der R.-Bücher bei der ersten Buchprüfung der Vorinstanz genügende Veranlassung geben konnte, die Zuverlässigkeit der Buchführung zu verneinen. Diefem Standpunkt wird man voll und ganz zustimmen müssen. Der Reichsfinanzhof führt aber dann weiter aus, daß die Geheimbücher nicht dazu benutzt werden dürfen, um gewöhnliche Geschäftsvorfälle festzuhalten, weil sie nur insoweit berechtigt sind, als sie dazu dienen, den Stand des Geschäftsvermögens vor dem Personal geheim zu halten. Daraus könnte geschlossen werden, daß der Reichsfinanzhof auch eine Buchführung mit einer Geheimbuchführung, die mit der öffentlichen Buchführung in Zusammenhang steht, und in der außer dem Stand des Geschäftsvermögens auch gewisse Geschäftsvorfälle festgehalten werden (daß die Geheimbücher bei der Buchprüfung vorgelegt werden, wird vorausgesetzt) als nicht beweiskräftig ansieht. Durch eine solche Stellungnahme würde sich aber der Reichsfinanzhof in Widerspruch mit den betriebswirtschaftlichen Bedürfnissen setzen.

Grundsatz ist, daß die Wahl des Buchführungssystems und dessen Ausbau nur nach betriebswirtschaftlichen Bedürfnissen vom Standpunkt der einzelnen Unternehmung getroffen werden darf. Steuerliche Gesichtspunkte haben dabei nicht mitzusprechen. (Selbstverständlich ist, daß bei der Führung der Bücher die steuerlichen Buchführungsvorschriften beachtet werden.) Es ist also das Buchführungssystem so auszubauen, wie es für den individuellen Lebenszweck des Betriebs am geeignetsten und notwendig ist (vgl. Eckstein, Buch- und Betriebsprüfung und Beweisraft der

Handelsbücher, 2. Auflage, Seite 68/69). Diese Notwendigkeit bezieht sich selbstverständlich auch auf die Geheimbuchführung. Was in dieser zu buchen ist, richtet sich meines Erachtens nur nach den praktischen Bedürfnissen. Der Kaufmann wird eben alles das in seiner Geheimbuchführung verrechnen, das er, um sich vor Schäden zu bewahren, vor dem Personal geheimgehalten wissen will. Dafür kann aber nicht nur das Geschäftsvermögen, sondern auch der geschäftliche Erfolg, die Gewinnverteilung und unter Umständen auch das Gehalt der leitenden Personen, die Privatentnahmen, die Steuern, Vergütungen für die Zuführung von Kunden und Aufträgen (sogenannte Schmiergelder) usw. in Betracht kommen. Es kann sich aber auch als notwendig erweisen, daß der Aufwand für ein großangelegtes Spekulationsgeschäft nicht in der öffentlichen Buchführung als solcher gebucht wird, weil zu gewärtigen ist, daß das Geschäft vereitelt wird. Durch die soziale Berührung des deutschen Volkes und durch die damit einhergehenden sozialen Wirtschaftskämpfe zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist nämlich das früher bestandene patriarchalische Verhältnis zwischen Prinzipal und Angestellten in vielen Fällen verschwunden. Der Geschäftsmann kann es daher nicht verübeln werden, wenn sie sich vor unbefugter Verwertung ihrer wichtigen Geschäftsgeheimnisse schützen will. Auch kann es nicht Aufgabe der Finanzbehörden sein, diese berechtigten Bestrebungen durch eine Überspannung der Anforderungen an eine ordnungsgemäße Buchführung zu unterbinden.

Der Kaufmann wird also in seinen Geheimbüchern das festlegen, was ihn durch eine Veröffentlichung (als solche ist die Buchung in der öffentlichen Buchführung gemeint) Schaden bringen könnte. Hierfür sprechen also die geschäftlichen Bedürfnisse.

Aus diesen Gründen wird man einer Buchführung mit einer Geheim-Buchführung die Beweisraft dann nicht absprechen können, wenn folgendes beachtet wird:

1. Die Geheimbücher müssen selbstverständlich bei der Buchprüfung dem Buchprüfer vorgelegt werden.
2. Es muß sowohl die öffentliche Buchführung wie auch die Geheimbuchführung ordnungsgemäß sein. Die Voraussetzungen habe ich in meinem oben zitierten Buch auf Seite 54 ff. ausführlich behandelt.
3. In der öffentlichen Buchführung muß für die Buchungen, die ihr Gegenkonto in der Geheimbuchführung finden, ein besonderes Konto, z. B. Geheimbuchkonto, angerufen werden.
4. Man wird der Buchführung auch dann die Beweisraft nicht versagen können, wenn z. B. bei einer einfachen kaufmännischen Buchführung ein Aufwand für einen geheim zu haltenden Geschäftsvorfall als Zahlung an den Geschäftsinhaber gebucht wird und dieser in einem einfachen Aufschreibebuch die Verwendung des aus dem Geschäft entnommenen Betrages bei der Buchprüfung nachweist.

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

#### Das Reichsgerichtsurteil zum Grundstücksperregesetz.

Von größter Bedeutung für die Grundstücksverkäufe während der Geltung des Grundstücksperregesetzes ist das Urteil des Reichsgerichts vom 8. Juli 1925, V 603/24. Durch notariellen Vertrag vom 9. August 1923 verkaufte der Kläger dem Beklagten Grundstücke, die gleichzeitig dem Beklagten an u j g e l a s s e n wurden. Nur ein Teil der Grundstücke war bei Klageerhebung auf den Beklagten als Eigen-

tümer umgeschrieben worden. Als Kaufpreis aller Grundstücke ist im Vertrage die Summe von 100 Millionen Mark nebst Übernahme einer Hypothek von 10 000 Mark angegeben. In Wirklichkeit sollten nach mündlich getroffener Parteivereinbarung 2000 Dollar für die Grundstücke gezahlt werden. Der Kläger macht mit der Klage die Richtigkeit des ganzen Veräußerungsgeschäfts geltend, indem er sich auf § 313 BGB. sowie die Vorschriften über die Genehmigungspflicht im Preußischen Gesetz betreffend den Verkehr mit Grundstücken vom 10. Februar 1923 und über den Verkehr mit ausländischen Zahlungsmitteln bezieht. Er verlangt Verurteilung des Beklagten, die Umschreibung der für diesen eingetragenen Grundstücke auf den Kläger zu bewilligen, ferner Feststellung, daß die Auflassung der anderen Grundstücke nichtig ist.

Das Kammergericht hat diesem Ersuchen stattgegeben; das Reichsgericht hat die Gründe des Kammergerichts mit einer geringen Abweichung in folgenden, bemerkenswerten Ausführungen gebilligt:

„Dazu ist zunächst zu bemerken, daß die Heilung der Formwidrigkeit eines Grundstücksveräußerungsgeschäfts gemäß § 313 Satz 2 BGB. eine wirksame, und zwar auch nach den Vorschriften des GVerfG. wirksame Auflassung voraussetzt. RG. Komm. zu § 313 Anmerkung 6 Absatz 1 und Hagelberg, ZW. 1925 S. 1343. Hier müssen die Grundstücke Platz greifen, die der erkennende Senat in RGZ. Bd. 94 S. 150 niedergelegt hat, als er einer Auflassung auf Grund unwirksamer Vollmacht die heilende Kraft versagte. Im hier gegebenen Falle war die Genehmigung der Behörde zwar zu einem Vertrage nachgesucht worden, der neben einem Grundrechtsgeschäft auch das Erfüllungsgeschäft enthielt. Zu ihrer Kenntnis wurde indessen dabei nur der notarielle Scheinvertrag, nicht aber das der Auflassung wirklich zugrunde liegende Kaufgeschäft — der mündlich zum Dollarpreis abgeschlossene Kaufvertrag — gebracht. Dadurch konnte überhaupt keine wirksame Genehmigung erzielt werden: eine solche des zugrunde liegenden Verpflichtungsgeschäfts im Sinne von § 1 Abs. 1 GVerfG. nicht, weil die Behörde Mitteilung von ihm nicht erhielt; der Auflassung, die der Genehmigung bedarf, wenn das zugrunde liegende Verpflichtungsgeschäft nicht genehmigt ist, ebensowenig, weil nicht sie als solche, sondern der Kaufvertrag, in dem sie allerdings enthalten war, als genehmigt zu gelten hat. Insofern macht es keinen Unterschied, ob, was der Berufungsrichter nicht aufgeklärt hat, die damalige Genehmigung der Behörde ausdrücklich erklärt worden ist, oder als auf dem Weg über § 7 Absatz 4 GVerfG. herbeigeführt zu gelten hat.

Die demgemäß mangels behördlicher Genehmigung fehlerhafte Auflassung konnte nicht zur Heilung führen, da diese eine rechtlich bedenkenfreie Auflassung voraussetzt. Ein Übergang des Eigentums an den auf den Beklagten, nach § 10 GVerfG. unzulässigerweise, überschriebenen Grundstücken ist mithin bisher nicht eingetreten. Deshalb war beim Sachstand zur Zeit der Berufungsentscheidung das Grundbuch unrichtig. Selbst unter Berücksichtigung des Umstandes, daß die Genehmigung der Auflassung auch nachträglich erteilt werden kann und deshalb — vgl. RGZ. Bd. 103 S. 106 — die Bindung der Parteien alsdann noch in der Schwebe befindlich ist, braucht der Veräußerer den Verlust seiner grundbuchmäßigen Eigentümerstellung jedenfalls dann nicht zu dulden, wenn der Verlust, wie hier, auf Grund eines formungültigen und deshalb auch ohne Rücksicht auf das Genehmigungserfordernis der Wirkung unter den Parteien entbehrenden Vertrages eingetreten ist. Zwar hat

laut des vorgetragenen Urteils erster Instanz der Beklagte sich insofern auf Arglist des Klägers berufen. Er hat aber hierzu keine Behauptung aufgestellt, die für die Anwendung der in RGZ. Band 107 S. 359 ff. hinsichtlich der Einrede der allgemeinen Arglist aufgestellten Rechtsregeln ausreichen.

Aus diesen Gründen hat der Berufungsrichter mit Recht in Br. 1 seiner Urteilsformel die Verpflichtung des Beklagten zur Bewilligung der Umschreibung der dort bezeichneten Grundstücke und ferner in seinen Urteilsgründen ausgesprochen, daß die Auflassung mangels Genehmigung **unwirksam** ist.

Diese die Unwirksamkeit der Auflassung betreffenden Erwägungen gelten ohne weiteres auch für die Entscheidung über den noch geltend gemachten Feststellungsanspruch bezüglich der Auflassung der nicht auf den Beklagten überschriebenen Parzellen. Da jedoch hinsichtlich ihrer das Berufungsgericht, dem weitergehenden Antrag des Klägers entsprechend, die **Nichtigkeit** der Auflassung festgestellt hat und diese Nichtigkeit den Vorschriften des GVerfG. nicht zu entnehmen ist, muß insofern die Einwirkung der dafür herangezogenen BSpVO. auf den maßgebenden Sachverhalt behandelt werden. Wenn hierzu das Berufungsgericht erwägt, daß ein Verstoß gegen § 2 der BSpVO. nicht nur das Zahlungsgeschäft, sondern das ganze auf Austausch von inländischen Vermögenswerten gegen ausländische Zahlungsmittel gerichtete Veräußerungsgeschäft nichtig mache, und in dieses auch die Auflassung einschlekt, so verkennet es deren rechtliche Natur als selbständiges dingliches Erfüllungsgeschäft. Insofern ist der Revisionsbegründung beizutreten.

Rechtsgrundsätzlich hat das Reichsgericht von jeher aus der abstrakten Art der Einigung nach § 873 Abs. 1 BGB. gefolgert, daß ihr rechtlicher Bestand von dem des für sie maßgebenden Grundrechtsgeschäftes unabhängig ist und daß insbesondere dessen Nichtigkeit nicht ohne weiteres auch diejenige des Erfüllungsgeschäfts bewirkt. Vgl. die in RGKomm. zu § 873 Anm. 7 b und zu § 925 Anm. 6 angeführten Entscheidungen. Davon sind Ausnahmen nur dann zugelassen worden, wenn solche durch den Inhalt der anzuwendenden besonderen gesetzlichen Bestimmungen gerechtfertigt werden. Vgl. z. B. hinsichtlich des § 138 Abs. 2 BGB.: RGZ. Band 57 S. 97, Band 75 S. 76. Es kann nicht anerkannt werden, daß die in § 8 BSpVO. verordnete Nichtigkeit der gegen ihren § 2 verstößenden Geschäfte auch die Auflassung eines Grundstücks ergreift, die ein solches Geschäft im Gefolge hat. Wenn § 2 Abs. 1 lediglich die Möglichkeiten aufzählt, die sich bei Inlandsgeschäften für die Zahlung mit Zahlungsmitteln oder Forderungen in ausländischer Währung ergeben, so trifft er damit, wie dies auch dem auf Unterbindung des Währungsversfalls gerichteten Zweck der Verordnung entspricht, lediglich den Inhalt des Grundrechtsgeschäfts, nicht aber den der Auflassung als seiner Natur nach selbständigen und von Währungsrückichten nicht erfaßten Erfüllungsgeschäfts. Eine andere Absicht des Gesetzgebers hätte bei der zurzeit des Erlasses feststehenden Rechtsprechung in der Verordnung zum Ausdruck gelangen müssen. Zur Behebung der Schwierigkeiten, die sich für den Ausgleich der zwischen den Parteien eintretenden Vermögensverschiebung ergeben, hat das Reichsgericht ständig auf die gegenseitigen Ansprüche aus grundloser Bereicherung verwiesen. Vgl. z. B. RGZ. Bd. 104 S. 103. Da hiernach schon aus den Vorschriften der BSpVO. selbst sich ergibt, daß aus ihr die Nichtigkeit der Auflassung bezüglich der noch nicht auf den Beklagten umgeschriebenen Grundstücke nicht hergeleitet werden kann, und da der Kläger einen anderen

Rechtsgrund für die Nichtigkeit der Auflassung nicht dargelegt hat, so kann dahinstehen, ob die Anwendbarkeit der BSpVO. auch aus den in RGZ. Bd. 105 S. 138 oder Bd. 108 S. 139 (142) berührten, die rückwirkende Aufhebung der in Betracht kommenden Vorschriften nahelegenden Gründen entfallen würde. Deshalb war bei der nach § 565 Abs. 2 Nr. 1 ZPO. zu erlassenden Entscheidung über die Nichtigkeitsfeststellung der Auspruch zu 2 der Formel des angegriffenen Urteils nur mit der Maßgabe aufrechtzuerhalten, daß die Auflassung für unwirksam erklärt wird. Im übrigen war die Revision zurückzuweisen.“

Über die Bedeutung des Urteils vgl. auch die folgenden Ausführungen.

#### Die Aufhebung des Grundstücksperregesetzes.

Das Preussische Grundstücksperregesetz ist aufgehoben. Es ist aber damit nicht nur der Rechtszustand für die Zukunft geregelt, sondern durch das Aufhebungsgesetz werden eigentümliche Folgen gerade für die Vergangenheit hervorgerufen, weil sich das Aufhebungsgesetz völlig auf den Standpunkt des Reichsgerichts in den beiden wichtigsten Fragen stellt. Zunächst erklärt es, im Gegensatz zum Kammergericht, daß auch Verkäufe in der Zeit vom 1. Januar bis 16. Februar 1923 der Genehmigung bedürfen; schon hierdurch werden zahlreiche Erwerber von Grundstücken entrechtet und schwer benachteiligt. Das neue Gesetz wiederholt aber weiter in verschärfter Fassung die Genehmigungspflicht für alle „Schwarzkäufe“ und sonst nicht wirksam abgeschlossenen (z. B. gegen die Devisenordnung verstößende) Kaufgeschäfte; nur soweit bei derartigen Geschäften auch die Auflassung und die Eintragung vor dem 16. Februar 1923 erfolgt ist, kann bei Schwarzkäufen mit falsch beurkundetem Kaufpreis Heilung ohne Genehmigung angenommen werden. Bei allen anderen derartigen Geschäften also, insbesondere mithin bei Schwarzkäufen mit Eintragung nach dem 16. Februar 1923, kann dagegen der Verkäufer sich auf das oben mitgeteilte Urteil des Reichsgerichts vom 8. Juli berufen: Die Genehmigung des beurkundeten Vertrages mit dem falschen Kaufpreis genügt danach nicht (wenn nicht auch die Auflassung genehmigt worden ist). Vielmehr muß neue Genehmigung nachgesucht werden. Auf die Folgen dieser Rechtslage ist bereits an dieser Stelle hingewiesen worden. Anstatt sie gesetzlich zu ändern, sind sie nunmehr nur noch bestätigt worden. Jetzt ergibt sich also folgendes: Der Grundbesitzer, der **ehrlich** war und den richtigen Kaufpreis hat beurkunden lassen sowie darauf die hohe Wertzuwachssteuer bezahlt hat, ist an den Vertrag gebunden, und zwar wenn dieser vor dem 1. Januar 1923 geschlossen war, schlechthin, andernfalls mit der inzwischen auf Grund des Perregesetzes von ihm eingeholten Genehmigung. Er bleibt also **Inflationsgeschädigter**. Derjenige dagegen, der wegen der hohen Wertzuwachssteuer oder aus sonstigen Steuergründen den Kaufpreis falsch angegeben und diese unrichtige Beurkundung gewöhnlich zur unbedingten Voraussetzung des Kaufabchlusses gemacht hat, darf sich auf die Unwirksamkeit der Veräußerung berufen! Wieder einmal ist also der Ehrliche der Dumme, wie man in Berlin sagt. Aber weiter! Der Hauptgrund für diese eigenartige Regelung soll der sein, daß so viele **Ausländer** Grundstücke während der Inflationszeit gekauft haben. Dieser Grund ist aber, so sehr man mit den Inflationsopfern unter den Hausbesitzern mitfühlen muß, und so wenig es am Platze wäre, Moralpredigten über ihr damaliges Verhalten anzustimmen, doch ein höchst bedenklicher und für das deutsche Ansehen im Auslande sehr schädlicher. Gewiß, der Ausländer, der unter Ausnutzung seiner Valuta deutsche Werte

gekauft hat, war hier nicht gerade erwünscht. Allein im Ausland wird man sagen: Hier hatte der Gesetzgeber die Wahl zwischen dem Deutschen, der bewußt die Gesetze seines Landes in dessen schwerster Zeit verletzt hat, und dem Ausländer, der gegen Deutschland keine Pflichten hatte, sondern die Sache rein geschäftlich betrachten durfte und der im übrigen nur auf die Forderungen des Deutschen zu dessen Vorteil eingegangen ist. Und nunmehr soll er entrechtet werden zugunsten des deutschen Gesetzesverleehers; denn daß gerade bei Ausländern die Genehmigung nun nachträglich noch besonders eifrig erteilt würde, ist doch wohl nicht zu erwarten.

Endlich, aber nicht zuletzt, ist des deutschen Erwerbers zu gedenken: er ist meist der Denunziation durch den Verkäufer rettungslos ausgekehrt. So wird er strafrechtlich, steuerlich und außerdem finanziell durch das Verlangen der Rückgabe schwer geschädigt. Hier hätte der Gesetzgeber eingreifen sollen. Er müßte die strafrechtlichen Folgen beseitigen und außerdem die Aufrechterhaltung der Verträge, natürlich unter steuerlicher Nachzahlung, nicht der Willkür von Genehmigungsbehörden und den Zufällen des gegenseitigen zeitlichen Zuorkommens überlassen, sondern Grundsätze aufstellen, die bei aller Rücksicht auf die Inflationsnöte doch wenigstens den schwersten Rechtsschaden abhalten.

#### Ein- und Ausbringen ohne Börsenumsatzsteuer.

Der Reichsfinanzhof baut die Auffassung, daß die Einbringung von Werten in eine Gesellschaft nur als ein einheitliches, gesellschaftsrechtliches Rechtsgeschäft angesehen werden kann, immer weiter konsequent aus. Er hat zunächst in der Entscheidung Band 13 Seite 58 diese Auffassung eingehend für das Preussische Stempelrecht entwickelt. Sodann hat er sie in dem Urteil Band 14 Seite 244 auch für das Kapitalverkehrssteuergesetz aufrecht erhalten und dort dargelegt, daß die Einbringung von GmbH-Anteilen in eine Aktiengesellschaft lediglich mit der Gesellschaftssteuer zu belegen ist, dagegen einer Börsenumsatzsteuer nicht unterliegt. Nunmehr hat er in einem Urteil vom 28. April 1925, II A 195/25, die Folgerungen seines Standpunkts auch für den umgekehrten Fall gezogen, daß bei Auflösung einer Gesellschaft oder bei Ausscheiden eines Gesellschafters die Zuteilung von Aktien oder GmbH-Anteilen lediglich nach den Vorschriften über die Gesellschaftssteuer zu beurteilen ist und daher ebenfalls einer Börsenumsatzsteuer nicht unterliegt, und zwar auch dann nicht, wenn eine Gesellschaftssteuer für den betreffenden Vorgang nicht zur Erhebung gelangt. Eine weitere Konsequenz findet sich in den gegenwärtig in Beratung befindlichen Vorschriften über die Änderung der Umsatzsteuer; nach dem Ausschuhbericht, der voraussichtlich Gesetz wird, entfällt die Umsatzsteuer für Leistungen, soweit sie eine Gesellschaftssteuerpflicht nach dem Kapitalverkehrssteuergesetz begründen. Inkonsequent bleibt nur noch die Behandlung der Grundstücke; auch sie dürfte folgerichtig einer Grunderwerbsteuer bei Einbringen in eine Gesellschaft oder bei gesellschaftsrechtlicher Herausnahme der Grundstücke nicht unterliegen. Nach dem gleichen Ausschuhbericht (Reichstagsdrucksachen Nr. 1238, betreffend Änderung der Verkehrssteuern) soll bei Einbringung in eine Kapitalgesellschaft oder bei Erhöhung ihres Kapitals nur eine Ermäßigung der Grunderwerbsteuer eintreten, indem die Zuschläge der Länder und Gemeinden fortfallen. Es bleibt abzuwarten, ob der Reichsfinanzhof einmal in einem Streitfall nicht auch hier die vollkommene Freiheit von der Grunderwerbsteuer aussprechen wird.

## Unser derzeitiges Steuersystem. Von Gerichts-

assessor Dr. Heinrich Kronstein, Mannheim.

Übersicht über die badischen Steuern nach dem Stand vom 1. Juli 1925.

H. Baden\*).

Grundgesetz:

Steuerverteilungsgesetz.

(Ausführungsgesetz zum Landessteuergesetz vom 4. August 1921. GuVBl. Seite 244.)

Abänderung:

14. 12. 1922	(GuVBl. 1923 Seite 3.)
13. 4. 1923	( " 1923 " 77.)
3. 3. 1924	( " 1924 " 35 u. 39.)
1. 4. 1924	( " 1924 " 71.)
31. 10. 1924	( " 1924 " 273.)
29. 12. 1924	( " 1925 " 1.)

I.

Verteilung der auf das Land entfallenden Anteile an den Reichssteuern zwischen Land, Gemeinden und Kreisen

geregelt im Gesetz vom 3. 3. 1924 GuVBl. Seite 39.

a) Das Land erhält von der Einkommen- und Körperschaftssteuer  $\frac{1}{4}$  des Aufkommens (§ 20 des Finanzausgleichsgesetzes.)

Es wird eine Rechnungsgrundlage dadurch geschaffen, daß örtlich „Gesamtanteile“ nach den Vorschriften des § 40 des Finanzausgleichsgesetzes in der Fassung der 3. Steuernotverordnung geschaffen werden.

Die örtlich aufkommenden Gesamtanteile werden zwischen Land und Gemeinde nach Verhältniszahlen verteilt.

Diese ergeben sich:

Für das Land aus dem Soll der für das Steuerjahr 1919 angelegten staatlichen Vermögensteuer mit Einschluß der außerordentlichen Zuschläge zu beiden Steuern.

Für die Gemeinden aus dem Soll der für das Steuerjahr 1919 angelegten Gemeindeumlagen aus dem Einkommen und Kapitalvermögen zuzüglich einer Steigerung von 30 Prozent. —

Gemeinden, die keine Grund- und Gewerbesteuer erheben, erhalten keinen Anteil an der Einkommen- und Körperschaftssteuer. Für den örtlich aufkommenden Gesamtanteil jeder Gemeinde übernimmt das Land eine Gewährleistung.

Die Kreise sind nach folgenden Verhältniszahlen an dem Anteil der Gemeinden beteiligt:

1. für die Kreise aus dem Soll der für das Steuerjahr 1919 angelegten Kreisumlagen aus dem Einkommen und Kapitalvermögen;

2. für die Gemeinden aus dem Soll der für das Jahr 1919 angelegten Gemeindeumlagen aus dem Einkommen und dem Kapitalvermögen.

b) Das Land erhält nach § 38 des Finanzausgleichsgesetzes in der Fassung des § 39 der 3. Steuernotverordnung 20 Prozent des Gesamtaufkommens der Umsatzsteuern.

Das Land behält  $\frac{1}{4}$ , die Gemeinden bekommen  $\frac{3}{4}$ .

Der auf die Gemeinde fallende Anteil wird so verteilt:

Stadt	50 %.
große Gemeinden	15 %.
übrige Gemeinden	35 %.

\*) Die Uebersichtsartikel A bis G behandeln das Reich, Preußen, Bayern, Württemberg, Thüringen, Sachsen und Hessen. Die Veröffentlichung wird fortgesetzt.

c) Die nach § 35 des Finanzausgleichsgesetzes auf das Land entfallende Grunderwerbsteuer wird zur Hälfte an die Gemeinden abgetreten (Gesetz über die Grunderwerbsteuer in der Fassung vom 19. Juli 1923 [GuVBl. Seite 229]), entsprechend § 25 des Steuerverteilungsgesetzes in der Fassung vom 3. März 1924.

## II.

### Die Steuern des Landes.

#### a) Grund- und Gewerbesteuern.

Gesetz vom 4. August 1921 GuVBl. Seite 289 — Vollzugsv. 11. 2. 1922 GuVBl. S. 51 — Abgeändert:

1. 13. 4. 1923 (GuVBl. 1923 Seite 77).
2. 21. 8. 1923 ( " 1923 " 261).
3. 2. 9. 1923 ( " 1923 " 315).
4. 3. 3. 1924 ( " 1924 " 35).
5. 18. 3. 1924 ( " 1924 " 47).
6. 2. 7. 1924 ( " 1924 " 185).
7. 6. 7. 1925 ( " 1925 " 127).

#### Grundsteuern.

##### Steuerobjekt:

Grundstücke, Gebäude, Bergwerkseigentum mit Einschluß der wesentlichen Bestandteile und der mit Gebäuden verbundenen Realrechte, ob sie Ertrag abwerfen oder nicht. Träger der Steuerpflicht:

Eigentümer — evtl. Nießbraucher oder Nutznießer — unter Haftung des Eigentümers, ganz gleich, ob natürliche, juristische Personen oder Gesellschaften oder Zweckvermögen ohne Rechtspersönlichkeit. Näheres VollzugsV.D. § 4.

##### Steueranspruch:

1. Höhe: gestaffelte Steuer  
von 100 Mf. Steuervert:  
bei Gesamtwert bis 10 000 Mf. 35 Pfg.  
von 10 000 bis 150 000 Mf. 40 Pfg.  
usw. (Art. II Ges. v. 2. 7. 1924).
2. Stichtag: der 31. 12. des Jahres, der dem Rechnungsjahr vorangeht.
3. Härteparagraf: § 13 Ges. vom 4. 8. 1921.
4. Feststellung des Anspruchs im Steuerbescheid, dem Einschätzungsbescheid vorangeht.
5. Rechtsbehelfe wie der A.D. Höchstinstanz: Verwaltungsgerichtshof.

##### Veranlagung:

###### 1. Waldungen:

Steuervert bleibt wie festgestellt im § 11 des Gesetzes, betr. Einschätzung der Grundstücke und Gebäude vom 9. 8. 1900 (GuVBl. 887) und Vermögensteuergesetz vom 28. 2. 1906.

Erhöht jedoch für größere Waldstücke je nach Umtriebszeit um 25 % bis 80 % mit der Einschränkung, daß der erhöhte Steuervert pro Hektar nicht mehr als 3500 Mark betragen darf.

Neuveranlagung, wenn Veränderung des Steuerverts um 10 % nach oben oder unten dargelegt — oder bei Neuwaldung.

Sie erfolgt als Ertragsberechnung: das 25fache (je nach Umtriebszeit erhöht bis zum 30fachen) des auf den Hektar kommenden normalen Saubarkeitsertrags zuzüglich der durchschnittlichen jährlichen Vorerträge auf dem Stocke. Steuervert des Waldes ergibt sich aus der Vielfältigung des Hektarwertes mit dem Flächeninhalt.

###### 2. Sonstige Grundstücke und Bergwerkseigentum:

Steuervert bleibt wie festgestellt in § 19 Ges. betr. Einschätzung der Grundstücke und Gebäude sowie nach Vermögensteuergesetz v. 28. 9. 1906 (GuVBl. S. 297).

Neuveranlagung, vor allem, wenn ein klassifiziertes Grundstück (nach Ges. vom 3. 8. 1924) in eine andere Klasse kommt oder ein nichtklassifiziertes Grundstück sich im Schätzungswert um 10 % verändert. Bei Kulturland Einstufungen in Klassen. Für jede Klasse ist Hektarwert festgesetzt im § 14 Abs. 3. Ges. v. 8. 1900.

Bei allen anderen Grundstücken gilt der „Wert zur Zeit der Veranlagung, derselbe wird ohne Rücksicht auf etwaige Grundlasten unter Berücksichtigung aller Umstände geschätzt, welche geeignete Anhaltspunkte für die Feststellung des laufenden Wertes zu bieten imstande sind, beispielsweise der in der Gemarkung etwa erzielten Kaufpreise und der Lage der Grundstücke, gegebenenfalls auch der üblichen Pachtzinsen und der Ertragsfähigkeit der Grundstücke.“

3. Gebäude (Sonderstellung der Kleinwohnungen § 36 Ges. v. 4. 8. 1921).

Steuervert wie nach § 24 Ges. v. 9. 8. 1900 die Einschätzung der Grundstücke und Gebäude betreff. und den Bestimmungen des Vermögensteuergesetzes. Neuveranlagung im wesentlichen nur bei Veränderung des Schätzungswertes um 10 % nach oben oder unten. „Die Schätzung erfolgt ohne Rücksicht auf etwaige Grundlasten unter Berücksichtigung der in der Gemarkung erzielten Kaufpreise, der üblichen Mietzinsen, der Feuerversicherungszuschläge, der Lage und überhaupt aller derjenigen Umstände, welche geeignete Anhaltspunkte für die Feststellung des Wertes zu bieten imstande sind.“

#### Gewerbesteuern.

##### Steuerobjekt:

Betriebsvermögen (laufendes und stehendes) aller Gewerbebetriebe der Land- und Forstwirtschaft und des stehenden Gewerbes abzüglich der laufenden Geschäftsschulden (abgezogen vom umlaufenden Betriebsvermögen und der Hälfte des stehenden).

##### Träger der Steuerpflicht:

Der Unternehmer, d. h. derjenige, auf dessen Rechnung der Betrieb erfolgt; bei Kommissionsgeschäften der Kommissionär.

##### Steueranspruch:

Höhe: wie bei den Grundstücken.

Stichtag: letzter Inventar- und Bilanzstichtag vor dem Steuerjahr, bei Betrieben, die keine Inventur und Bilanz haben, der 31. 12. des letzten Jahres.

##### Veranlagung:

erfolgt nach den Grundsätzen der A.D.

###### b) Jagdsteuer.

Gesetz v. 17. Mai 1923 (GuVBl. S. 123), abgeändert 12. 1. 1925 (GuVBl. S. 11): 15 % Abgabe des Jagdpächters vom Jahreswert der Jagd. Als solcher wird der Jahresjagdpachtzins angenommen.

###### c) Fleischsteuer.

Ges. v. 29. 4. 1886 (GuVBl. S. 205), nochmals geändert. Keine Verkehrssteuer, die keine interessierenden Besonderheiten aufweist.

###### d) Zuwachsteuer

wird bis auf weiteres nicht erhoben (Ges. v. 1. 4. 1915 — GuVBl. S. 65 —).

## III.

### Die Steuern der Gemeinde.

a) Die Gemeinden sind zur Erhebung örtlicher Abgaben berechtigt, soweit nicht reichs- oder landesgesetzliche Vorschriften entgegenstehen, jedoch bedürfen die Steuerordnungen der ministeriellen Genehmigung. (Art. II. Ges. v. 13. 4. 1923 — GuVBl. S. 77 —.)

b) Grund- und Gewerbesteuer kann von den Gemeinden nach den Grundsätzen der gleichen Landessteuer

erhoben werden. In der Höhe nicht begrenzt. (Art. II. Ges. v. 13. 4. 1923.)

c) Grunderwerbsteuer. Die Gemeinden können zur Reichsteuer Zuschläge erheben von 2 % bis 4 % des Grunderwerbsteuerpflichtigen Wertes. (Art. I Ges. v. 1. 4. 1925 — GuBVL. S. 65 —).

d) Wertzuwachssteuer. Grundsätzlich zugelassen durch Art. II des Ges. v. 1. 4. 1925.

Das Staatsministerium wird über Eintritt und Umfang der Steuerpflicht, über sachliche und persönliche Steuerbefreiung, über Feststellung des Wertzuwachses und Sonstiges Grundsätze treffen.

e) Vergnügungssteuer. (§ 6, Ges. v. 4. 8. 1921 [GuBVL. S. 244], B.D. v. 7. 11. 1921 [GuBVL. S. 509]).

Die Gemeinden sind verpflichtet, Vergnügungssteuern zu erheben.

#### IV.

Von der Gemeinde erhobene, aber zum Teil abzuliefernde Steuern.

a) Gebäudesondersteuer. (Ges. v. 2. Juli 1924 [GuBVL. S. 185].)

Alle Gebäude, die einen Steuerwert von über 4500 Mk. haben, werden zu dieser Steuer herangezogen.

Der Steuerwert errechnet sich nicht nach den Grundstücken der Grundsteuer, sondern es gilt die Veranlagung zur Wohnungsabgabe.

Die Steuer wird vom 1. Juli 1924 bis 1. April 1926 gezahlt, und zwar 8 Pfennig pro 100 Mk. Steuerwert.

Das Land erhält  $\frac{1}{2}$ %, die Gemeinde  $\frac{1}{2}$ %. Das Land verwendet 25 % ihres Anteils, ebenso die Gemeinden zur Förderung des Kleinwohnungsbaus.

b) Von dem Ertrag der Vergnügungssteuer gibt die Gemeinde 15 % an den Kreis ab (§ 6 Abs. 2 Steuerverteilungsgesetz).

#### V.

Die Steuern der Kreise.

Die Kreise sind berechtigt, vom Grundvermögen und Gewerbebetrieb Steuern bis zu 20 Pfg. für je 100 Mk. Steuerwert zu erheben (§ 3 Steuerverteilungsgesetz).

### Organgesellschaft und Körperschaftssteuergesetz 1924. Von Regierungsrat Dr. Blümich, Landesfinanzamt Gross-Berlin.

Die Frage, ob eine juristische Person Angestellte einer anderen physischen oder juristischen Person, also deren „Organ“ sein kann, hat bekanntlich der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung — hauptsächlich für das Gebiet der Umsatzsteuer — bejaht. (Vgl. RFG. Bd. 3 S. 231, Bd. 5 S. 326, Bd. 13 S. 140, Bd. 15 S. 116 und 312.) Auch für das Gebiet der Einkommen- und Körperschaftssteuer hat der Reichsfinanzhof in der Entscheidung Bd. 9 S. 167 diese Frage bejaht und daraus die notwendige Folgerung gezogen, daß in solchen Fällen die Organgesellschaft nicht gewerbliches, sondern Einkommen aus Arbeit bezieht. Wenn diese Frage für die Körperschaftssteuer bisher geringe Bedeutung hatte, so liegt dies daran, daß das Schachtelprivileg, das in § 6 Nr. 8 des bisher geltenden Körperschaftssteuergesetzes vorgesehen war und das nunmehr durch das Steuerüberleitungsgesetz § 14 wieder eingeführt worden ist, der Organgesellschaft genügende Erleichterung gewährte.

Das Schachtelprivileg galt aber nicht für die Körperschaftssteuervorauszahlungen für

1924. Infolgedessen durfte die Organgesellschaft sich nichts von den Vorauszahlungen, die die Tochtergesellschaft zu leisten hatte, anrechnen. Dies trifft aber nur zu, sofern sich die Verschachtelung nicht zur Organgesellschaft verwickelt hatte. In diesem Falle sind die Umsätze, die die Organgesellschaft erzielt, nicht Umsätze der Tochtergesellschaft, sondern der Organgesellschaft, da erstere als Angestellte keine Umsätze tätigen kann, dies selbst dann, wenn die Tochtergesellschaft in eigenem Namen handelt. (Vgl. RFG. Bd. 13 S. 146, Bd. 15 S. 312.) Die daraus erzielten Einnahmen sind daher auch Betriebseinnahmen der Organgesellschaft. Hatte somit die Organgesellschaft keinen Umsatz, so konnte sie auch nicht zu den Vorauszahlungen nach dem Umsatz abzüglich Löhne und Gehälter herangezogen werden; dann war sie aber auch nicht verpflichtet, monatlich 1 v. Taus. ihres vermögenssteuerpflichtigen Vermögens zu entrichten, sofern es sich um eine Erwerbsgesellschaft des Bergbaues, der Industrie und des sonstigen be- und verarbeitenden Gewerbes handelt und die Gesellschaft die Vorauszahlungen nach dem Vermögen statt nach dem Umsatz gewährt hatte. Sie brauchte also Vorauszahlungen weder nach dem Umsatz noch in Höhe von 1 vom Tausend des Vermögens zu entrichten, wohl aber mußte sie die Mindestvorauszahlungen von  $\frac{1}{4}$  vom Tausend monatlich nach Art. I § 12 der Zweiten Steuernotverordnung leisten.

Die Erörterung dieser Frage ist nicht müßig. Denn nach § 5 des Steuerüberleitungsgesetzes kann die steuerpflichtige Erwerbsgesellschaft, wenn sie vor Inkrafttreten des Steuerüberleitungsgesetzes Vorauszahlungen auf die Körperschaftssteuer für 1924 in den Fällen des Art. I § 5 der Zweiten Steuernotverordnung geleistet hat, ohne daß eine Entscheidung über die Vorauszahlungen ergangen ist, bis innerhalb zweier Monate nach Inkrafttreten des Gesetzes, d. h. bis zum 31. Juli 1925 eine anderweitige Festsetzung der Vorauszahlungen mit der Begründung beantragen, daß sie nicht vorauszahlungsspflichtig sei oder daß sie zu hohe Vorauszahlungen bewirkt habe. Diese Frist ist durch § 34 Durchf. z. Steuerüberleitungsgesetz bis zum 31. August 1925 verlängert. (Nach § 6 des Steuerüberleitungsgesetzes kann selbst gegen rechtskräftig gewordene Entscheidungen über Vorauszahlungen innerhalb zweier Monate nach Inkrafttreten des Gesetzes, d. h. also bis zum 31. 7. 1925, Einspruch eingelegt werden.)

Es fragt sich: welche Folgen ergeben sich aus der Anerkennung der Organgesellschaft der Gesellschaft für die Organgesellschaft? Hier sind zwei Fälle zu unterscheiden:

1. die Organgesellschaft steuert nach dem Umsatz. In diesem Fall erhöht sich durch die Zurechnung der Umsätze der Organgesellschaft ihr Umsatz. Dies führt zu einer Steuernachforderung nach Maßgabe des Umsatzes der Organgesellschaft. § 3 des Steuerüberleitungsgesetzes steht der Nachforderung nicht etwa entgegen, sondern rechtfertigt sie im Gegenteil. Trotz dieser Nachforderung kann dies eine Erleichterung für den Konzern bedeuten, nämlich dann, wenn die Organgesellschaft mit großem Kapital, die Organgesellschaft dagegen mit geringem Kapital arbeitet und die erstere infolge geringen Umsatzes die Mindestvorauszahlungen nach Art. I § 12 der Zweiten Steuernotverordnung zu leisten hatte, die erheblich über die nach dem Umsatz bemessenen Vorauszahlungen hinausgingen. Es ist hierbei zu bedenken, daß die Organgesellschaft, wenn sie infolge fehlenden Umsatzes keine Vorauszahlungen nach Art. I § 5 zu entrichten hat, die Mindestvorauszahlungen nach Art. I § 12 zu zahlen hat.

2. Die Obergesellschaft steuert nach dem Vermögen. In diesem Fall wird durch die Zurechnung des Umsatzes der Organgesellschaft die Höhe der Vorauszahlungen der Obergesellschaft nicht berührt. Meist ist bereits die Höhe der Vorauszahlungen der Organgesellschaft durch deren Besitz von Anteilen der Obergesellschaft beeinflusst. Dies ist der Fall, wenn die Anteile bereits am 31. 12. 1923 zum Vermögen der Obergesellschaft gehörten. Aber auch wo dies nicht zutrifft, vielmehr die Anteile erst im Laufe des Jahres 1924 erworben worden sind, wird die nach dem Vermögen sich richtende Vorauszahlung der Obergesellschaft durch die Zurechnung der Umsätze der Organgesellschaft nicht erhöht.

Ob ein Antrag des Konzerns auf Behandlung einer Untergesellschaft als Organgesellschaft zweckmäßig ist, richtet sich hiernach für die Körperschaftsteuer für 1924, sofern die Voraussetzungen der Angestellten-eigenschaft der Untergesellschaft gegeben sind (vgl. hierzu die Ausführungen von Senatspräsident Kloß, „Organgesellschaft und Umsatzsteuer“ S. 637 dieser Zeitschrift, Jahrgang 1924), nach vier Faktoren, nämlich dem Umsatz der Obergesellschaft und der Organgesellschaft und dem Vermögen dieser beiden, letzteres im Hinblick auf die Mindestvorauszahlungspflicht. Der Antrag muß, wie oben erwähnt, bis zum 31. August 1925 gestellt sein.

## Die Inanspruchnahme von Geschäftsführern einer Gesellschaft m. b. H. und sonstiger Vertreter für Steuerschulden durch das Finanzamt. Von Regierungsrat Dr. Kurt Ball, Berlin.

### A. Vorbemerkungen.

Seit 5½ Jahren ist die Reichsabgabenordnung in Kraft, und seit dieser Zeit gilt die Vorschrift, daß gewisse Vertreter von Steuerpflichtigen, z. B. die Geschäftsführer von Gesellschaften m. b. H. und die Vorstandsmitglieder von Aktiengesellschaften, neben der Gesellschaft insoweit für Steuerschulden haften, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt werden. Die Inanspruchnahme erfolgt durch das Finanzamt nach einzuholender Zustimmung des Landesfinanzamtes. Infolge der besonderen Entwicklung der Verhältnisse ist jedoch bis vor kurzem kein Fall bekannt geworden, in dem diese Vorschrift praktisch angewendet worden wäre. Und dementsprechend sind auch die Kommentare bei der Erläuterung der betreffenden Paragraphen der Reichsabgabenordnung sehr kurz gefaßt, es liegt auch keinerlei Rechtsprechung dazu vor. Seit einigen Monaten scheint diese Vorschrift dagegen in der Praxis eine Rolle zu spielen, und eine kurze Überlegung ergibt, daß sie in der nächsten Zeit erhebliche Bedeutung gewinnen muß.

Die Gründe dafür, daß die Vorschrift lange Zeit praktisch ohne Bedeutung blieb, liegen in der Inflation. Voraussetzung der Inanspruchnahme ist, daß Steuereinnahmen verkürzt sind. Es muß also im Regelfalle ein Verfahren gegen die Gesellschaft bis zu Ende durchgeführt sein, aber von dieser Geld nicht zu erhalten gewesen sein, damit das Finanzamt den Vertreter in Anspruch nehmen kann (s. unten C I). Nun haben sich aber die Veranlagungen infolge der Überlastung der Finanzämter nach Einführung der Reichssteuerverwaltung zunächst lange hingezogen und namentlich die Reorganisation der Kassen, die damals auch den Vollstreckungsdienst hatten, hat lange Zeit in Anspruch genommen. Infolgedessen waren die

Steueransprüche, wenn ihre Nichtbeitreibbarkeit feststand, vielfach entwertet, und durch die Gesetzgebung des Jahres 1923 wurden dann alle Papiermarkansprüche aus den Jahren 1922 und vorher gestrichen, so daß wegen dieser Ansprüche niemals eine Heranziehung der Vertreter erfolgen konnte. Durch die Reinigung von den Papiermark-Resten wurde die Finanzverwaltung wieder zu erfolbringender Arbeit frei. Aber auch bei denjenigen Steuerresten aus dem Jahre 1923, die aufgewertet wurden, kam eine Inanspruchnahme der Geschäftsführer wegen schuldhafter Verletzung irgendwelcher Pflichten praktisch niemals in Betracht, weil den Vertretern das Geld unter der Hand entwertet war und sich infolgedessen hier niemals ein Verschulden feststellen ließ.

Ganz anders wurde die Lage mit der Stabilisierung. Das Jahr 1924 brachte die Finanzverwaltung alsbald auf das Laufende, und gegen Ende des Jahres 1924 und im Laufe des Jahres 1925 kamen die Finanzämter zum ersten Male dazu, in größerem Umfange Steuerreste gemäß § 107 der Reichsabgabenordnung wegen Unbeitreibbarkeit niederzuschlagen. Soweit es sich dabei nicht um aufgewertete Papiermarkschulden, sondern um nach der Stabilisierung entstandene Steuerschulden handelte, müssen an dieser Stelle jetzt die Finanzämter und Landesfinanzämter pflichtgemäß prüfen, ob nicht ein Haftender (Zweitschuldner) vorhanden ist, bevor sie die Niederschlagung einer Schuld als uneinbringlich anordnen. Dies ist der Grund, weshalb wir annehmen, daß die Vorschriften über die etwaige Heranziehung von Vertretern gerade jetzt größere Bedeutung gewinnen werden.

### B. Kreis der haftenden Personen.

I. Der Kreis der Personen, die auf diese Weise in Anspruch genommen werden können, umfaßt die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen, also die Vorstandsmitglieder von Aktiengesellschaften, die Geschäftsführer von Gesellschaften m. b. H. usw. (AO. §§ 90, 84), Personen, die eine Vermögensverwaltung auf Grund besonderer Anordnung führen, z. B. Konkursverwalter, Testamentsvollstrecker (§§ 90, 85), ferner die Vorstände und Geschäftsführer — wenn diese fehlen, die Mitglieder — von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (§§ 90, 86), bei Wegfall der Steuerpflichtigen (Tod, Auflösung einer juristischen Person, Personenvereinigung oder eines Zweckvermögens) die Rechtsnachfolger, Verwalter usw. (§§ 90, 87), schließlich gewöhnliche Vertreter, die als Bevollmächtigte gegenüber dem Finanzamt aufgetreten sind (§§ 90, 89), schließlich auch Personen, die, ohne dazu berechtigt zu sein (z. B. als Vertreter ohne Vertretungsmacht), als Bevollmächtigte oder Verfügungsberechtigte dem Finanzamt gegenüber aufgetreten sind (§§ 90, 89).

II. Bevollmächtigte (also auch Prokuristen), die niemals bei irgendwelcher Gelegenheit dem Finanzamt gegenüber aufgetreten sind, haften nicht. Dies folgt daraus, daß ihnen Pflichten nach §§ 84 bis 89 nicht auferlegt sind (vgl. § 90).

### C. Die Ansprüche, wegen deren gehaftet wird.

Bietet so der Kreis der Personen, welche herangezogen werden können, keine Schwierigkeiten, so ist die Rechtslage hinsichtlich des Kreises der Steueransprüche, wegen deren die Inanspruchnahme einer Haftung stattfinden kann, etwas verwickelter. Hier tauchen zwei Fragen auf:

I. Der Anspruch im Verhältnis zum Tätigkeitsbereich des Vertreters. Bei gesetzlichen Vertretern und Verfügungsberechtigten ist klar, daß ihre Haftung wegen der-

jenigen Steueransprüche in Anspruch genommen werden kann, zu deren Begleichung sie Kraft ihrer Stellung berechtigt und verpflichtet waren. Desto zweifelhafter ist dagegen, wie der Kreis dieser Steueransprüche bei gewöhnlichen Vertretern abzugrenzen ist. Da Vertreter überhaupt nur haften, wenn sie dem Finanzamt gegenüber als Bevollmächtigte aufgetreten sind (oben B I a. E., II), so muß durch den Inhalt dieses Auftretens auch bestimmt werden, für welche Steueransprüche sie haften. U. E. beschränkt sich die eventuelle Haftung hier sachlich auf die Steuerart, wegen deren sie aufgetreten sind, und zeitlich auf die Zeit, für die sie irgend welche Erklärungen abgegeben haben, z. B. für die Umsatzsteuer 1924 oder auch für die Einkommensteuervorauszahlungen auf das 3. Vierteljahr 1924. Zweifelhaft kann diese Beschränkung allerdings sein, wenn es sich um Prokuristen oder Generalbevollmächtigte handelt. Aber auch bei diesen ist u. E. die gleiche Beschränkung anzunehmen, da sie nicht nach ihrer inneren Stellung gegenüber dem Auftraggeber, sondern nach ihrem Hervortreten nach außen haftbar zu machen sind.

II. Der Umfang des Anspruchs, wegen dessen gehaftet wird. Weiter bedarf der Feststellung, was als Steueranspruch, Erstattungsanspruch, Vergütungsanspruch anzusehen ist, wegen dessen die Haftung geltend gemacht werden kann.

a) Die Begriffe des Steueranspruches, Erstattungsanspruches und Vergütungsanspruches bedürfen für das Steuerrecht keiner näheren Abgrenzung gegen Ansprüche aus anderen Rechtsgebieten.

b) Dagegen ist es notwendig, die Steueransprüche gegen steuerrechtliche Nebenansprüche abzugrenzen. U. E. ist es richtig, die sogenannten Nebenansprüche in unselbständige Nebenansprüche und selbständige Nebenansprüche zu trennen. Unselbständige Nebenansprüche teilen in jeder Beziehung das Schicksal des Hauptanspruches, soweit nicht im Gesetz etwas besonderes vorgeschrieben ist\*). Als selbständige Nebenansprüche sind dagegen Stundungszinsen, Zuschläge nach § 170 Abs. 2 AO., Kosten anzusehen. Die Haftung bezieht sich daher u. E. auf die Steueransprüche selbst einschließlich Verzugszinsen und Verzugszuschläge (abweichend beschränkt die Praxis der Finanzämter, soweit bekannt, die Haftung oft auf den Steueranspruch selbst). Dagegen bezieht sich die Haftung auch nach unserer Ansicht nicht auf Stundungszinsen, Kosten u. ä.

c) Während also bei Verschulden hinsichtlich der Verkürzung des Steueranspruches selbst eine Haftung nur wegen des Steueranspruches und der unselbständigen Nebenansprüche besteht, kann auch ein besonderes Verschulden hinsichtlich der Verkürzung von Einnahmen aus selbständigen Nebenansprüchen vorliegen und damit auch eine selbständige Haftung des Vertreters geltend gemacht werden. „Steuereinnahmen“ im Sinne § 90 sind nicht nur Einnahmen aus dem Steueranspruch selbst, sondern auch aus Nebenansprüchen aller Art.

D. Der Tatbestand, welcher die Haftung zur Folge hat.

Der Tatbestand, welcher erfüllt sein muß, damit die Haftung eines Vertreters (oben B) für einen Anspruch

\*) Vgl. zu dieser Einteilung die demnächst im Verlage F. Vensheimer erscheinende dritte Auflage meiner Einführung in das Steuerrecht.

(oben C) geltend gemacht werden kann, besteht aus drei Elementen. Es muß ein Steueranspruch verkürzt sein (oder stattdessen müssen Erstattungen oder Vergütungen zu Unrecht gewährt worden sein). Es muß ferner eine schuldhaft Verletzung der durch die Abgabenordnung auferlegten Pflichten vorliegen. Und es muß schließlich die Verkürzung usw. durch die schuldhaft Verletzung herbeigeführt sein.

I. Es muß ein Steueranspruch verkürzt worden sein:

a) Hier taucht sofort eine ganz grundsätzliche Frage auf: was bedeutet in diesem Zusammenhange, daß ein Steueranspruch „verkürzt“ worden ist? Sehen wir uns in der Abgabenordnung um, so finden wir im Steuerstrafrecht eine Strafvorschrift für Hinterziehung in dem Fall, daß jemand vorsätzlich bewirkt, daß... Steuereinnahmen verkürzt... werden (§ 359). Es liegt zunächst nahe, den Begriff der Verkürzung zu verwenden, der bei Hinterziehung ausgebildet ist, und in der Tat scheint uns dies die Auffassung von Becker. Danach wäre die Verkürzung eingetreten, wenn eine Steuer zu gering festgesetzt worden ist, und es wäre dann möglich, die Haftung des Geschäftsführers (wie wir im folgenden der Einfachheit halber sagen wollen) in Anspruch zu nehmen, auch wenn die Gesellschaft (wie wir gleichfalls für den eigentlichen Steuerpflichtigen sagen wollen) selbst zahlungsfähig ist. Becker scheint dies in der Tat als zulässig anzunehmen, da er nur für die Praxis die einschränkende Richtlinie aufstellt: „Ebenso wird es angezeigt sein, nur dann gegen den Vertreter vorzugehen, wenn die Durchführung der Ansprüche gegen den eigentlichen Verpflichteten schwierig oder aussichtslos ist“ (Anm. 3 zu § 90). Mrozek (Anm. 3 zu § 90) nimmt gleichfalls eine Gesamtschuld ohne Rücksicht auf die Beitreibbarkeit der Forderung gegen den ursprünglich Verpflichteten an, geht bei seinen Ausführungen aber auf die Bedeutung der „Steuerverkürzung“ nicht ein. Uns liegt dagegen nahe, den Begriff der Verkürzung anders aufzufassen, nämlich dahin, daß die Vollstreckung gegen die Gesellschaft aussichtslos geworden sein muß.

Eine Bestätigung unserer Auffassung finden wir in folgendem: Eine Verkürzung im strafrechtlichen Sinne liegt nicht vor, wenn jemand eine festgesetzte Steuer bei Fälligkeit vorsätzlich nicht zahlt, weil er das Geld, das ihm hierzu zur Verfügung stände, lieber anders verwendet (Becker, Anm. 2 Abs. 3 zu § 359). Wollte man in diesem Falle auch bei der Haftung aus § 90 eine Verkürzung nicht annehmen, so würde man gerade denjenigen Fall herauslassen, der nach dem Zwecke der Vorschrift der typische Fall ist, in dem eine Haftung notwendig ist. Auch hieraus ergibt sich also, daß der Verkürzungsbegriff der Hinterziehung für das Haftungsrecht nicht verwendbar ist.

Wir müssen deshalb den Begriff der Verkürzung im Sinne des § 90 AO. selbständig gewinnen. Wir gehen zu diesem Zwecke von dem Sinne der Vorschrift aus, dem Reiche einen Steuerbetrag mittels einer Haftung des schuldhaft handelnden Vertreters zu verschaffen, der ihm sonst entgangen wäre. Dieser Zweck kann durch eine subsidiäre Haftung und durch eine Gesamtschuld herbeigeführt werden. Auf den Wortlaut „haften“ legen wir bei der Unklarheit der deutschen Rechtsterminologie zwischen Schulden und Haften kein Gewicht. Dagegen scheint uns aus der Gesamtconstruction der Haftung und den Rautelen, mit denen die Geltendmachung der Haftung umgeben ist (vorherige Zustimmung des Landesfinanzamts § 90 Abs. 1 Satz 2, besonderes Rechtsmittelverfahren § 99), hervorzugehen, daß es sich um ein letztes Mittel, also um eine sub-

fidiäre Haftung handelt. Wir nehmen deshalb einen Steueranspruch erst als verkürzt an, wenn seine Vertreibung für das Reich ohne die besondere Haftung des Vertreters ausfallslos wäre, d. h., wenn die Voraussetzung der Niederschlagung nach § 107 AO. gegenüber der Steuerpflichtigen gegeben sind und die Niederschlagung erfolgen könnte, wenn nicht die Haftung der Vertreter in Anspruch zu nehmen wäre.

b) Bei Erstattungen und Vergütungen besteht eine Haftung, wenn sie „zu Unrecht gewährt“ sind (§ 90 Abs. 1 Satz 1). Entsprechend der im vorstehenden entwickelten Auffassung, legen wir dies dahin aus, daß bei einem Anspruch des Reiches auf Rückzahlung zu Unrecht erstatteter oder vergüteter Beträge die Niederschlagung erfolgen müßte, wenn nicht die Haftung des Vertreters in Anspruch genommen werden könnte.

Dem Falle der Niederschlagung ist der Fall gleichzustellen, daß der Anspruch des Reiches gegen die Steuerpflichtigen selbst aus irgendwelchen Rechtsgründen (A. B. AO. §§ 78, 120) nicht mehr besteht.

II. Es muß eine schuldhafte Verletzung der dem Geschäftsführer auferlegten Pflichten (§§ 84 bis 89) vorliegen. Diese bestehen darin, alle Pflichten zu erfüllen, die der Gesellschaft (der vertretenen Person) obliegen, „insbesondere hat sie dafür zu sorgen, daß die Steuern aus den Mitteln, die sie verwaltet, entrichtet werden“ (§ 84 Satz 1 Halbsatz 2).

a) Hier ist für Zweifelsfragen ein weites Feld, das im einzelnen erst durch die Rechtsprechung geklärt werden kann. Die Grenzfälle liegen klar. Wenn die Eingänge so gering sind, daß daraus nicht einmal die fälligen Löhne gezahlt werden können, so kann der Geschäftsführer ohne Verschulden aus sozialen Gründen erst die Löhne zahlen (abgesehen von der Lohnsteuer, die auf alle Fälle gleichzeitig mit den Löhnen zu zahlen ist). Wenn der Geschäftsinhaber umgekehrt die Geldeingänge zur Geschäftserweiterung verwendet, anstatt Steuern zu zahlen, so liegt das schuldhafte Handeln auf der Hand. Aber schuldhaftes Handeln liegt auch schon vor, wenn er das Geschäft nur in normalen Grenzen aufrechterhält und nur die Steuern nicht zahlt. Anders liegt es vielleicht, wenn er, um den Betrieb nicht einzustellen, auch sonstige Schulden nicht bezahlt, und die Steuerschulden ebenso wie andere Schulden behandelt. Keinesfalls darf er die Steuerschulden als die letzten Schulden behandeln, die zu bezahlen sind. Zwar die vorherige Begleichung der dringendsten Schulden zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes (Miete usw.) wird man ihm kaum zum Vorwurf machen können. Ob er aber schuldlos ist, wenn er trotz Steuerschulden das Geschäft im gleichen Umfang weiterführt, statt im geringen Maße einzukaufen und die Schulden abzudecken, ist wieder sehr zweifelhaft.

b) Weitere Zweifelsfragen ergeben sich bei einer Mehrheit von Geschäftsführern, deren Aufgaben nicht scheidungsgemäß, sondern nur durch Übereinkunft geregelt sind. Kann ein Geschäftsführer sich darauf berufen, daß Steuerfachen zur Zuständigkeit des andern Geschäftsführers gehören, oder hat er nicht wenigstens die Pflicht, sich durch Überwachung gelegentlich davon zu überzeugen, daß die Steuerpflichten erfüllt werden? Wir möchten eine solche Pflicht annehmen, und diese auch nicht durch interne Abrechnungen für ausschließbar ansehen. Dann würde eine Haftung bei Verletzung dieser Überwachungsspflicht bestehen. Aber die Antwort ist doch zweifelhaft. Wie liegt die Sache, wenn der eine Geschäftsführer Jurist ist und nur die Rechtsfragen bearbeitet? U. E. kaum

anders, da es sich um öffentlich-rechtliche, mit dem Amt verbundene Pflichten handelt.

Kommt die Haftung eines bevollmächtigten Vertreters in Betracht, so gilt dagegen die Einschränkung, daß ein Verschulden bei ihm nur vorliegen kann, soweit er seinem Dienstherrn gegenüber zur Vornahme einer Handlung berechtigt war. Ob er dem Dienstherrn gegenüber dazu verpflichtet war, dürfte dagegen nicht in Betracht kommen, weil diese Pflicht dem Finanzamt gegenüber durch das Auftreten als Bevollmächtigter für den Kreis der betreffenden Ansprüche entstanden ist.

c) Über die Form des Verschuldens bestimmt das Gesetz nicht. Es kommt deshalb Vorsatz und Fahrlässigkeit in Betracht und es genügt leichte Fahrlässigkeit zur Begründung der Haftung. Ob die Haftung aber bei leichter Fahrlässigkeit tatsächlich in Anspruch zu nehmen ist, darüber entscheiden die Finanzbehörden. Man wird Becker zustimmen müssen, daß eine Verpflichtung zur Geltendmachung der Haftung in jedem Falle für die Finanzbehörden nicht besteht (anders als zur Geltendmachung von Steueransprüchen), und daß die Behörden nach § 6 AO. über die Geltendmachung entscheiden können. Becker führt hierzu aus: „Es wird angezeigt sein, nur bei vorzüglichem oder grob fahrlässigem Verhalten einzuschreiten“ (Anm. 3 zu § 90). Dem wird man zustimmen können, wenn auch hier von der Gestaltung des Einzelfalles alles abhängt.

III. Die schuldhafte Verletzung einer Pflicht (II) muß die Ursache für eine Verkürzung (I) sein.

a) Es ist nicht notwendig, hier die Theorie der Verursachung zu entwickeln. Da es sich um Haftung für geldwerte Ansprüche handelt, so steht das Steuerrecht hier unter denselben Gesichtspunkten wie das Zivilrecht, und wir legen deshalb die Auffassung vom *adäquaten Kausalzusammenhange* zugrunde.

b) Für die praktische Behandlung des vorliegenden Tatbestandes ergibt sich daraus das Folgende: Wenn ein Geschäftsführer eine schuldhafte Verletzung seiner Pflichten gegenüber der Steuerbehörde begeht, und wenn dann später dieser Steuerbetrag, wegen dessen die Pflichtverletzung stattgefunden hat, von dem Steuerpflichtigen selbst nicht beigetrieben werden kann, so ist normalerweise anzunehmen, daß hierzwischen ein kausaler Zusammenhang besteht. Es kann allerdings vorkommen, daß ein solcher abzulehnen ist, aber dann müssen besondere Umstände vorliegen, welche dies ergeben. Das Finanzamt braucht also einen besonderen Nachweis des Kausalzusammenhanges nicht zu führen, sondern kann sich darauf beschränken, festzustellen, daß besondere Umstände, die den Kausalzusammenhang ausschließen, nicht vorliegen, und ein Vertreter, der sich entlasten will, wird das Interesse haben, solche Umstände geltend zu machen.

c) Ist somit die gedankliche Grundlage fest gegeben, so setzen an dieser Stelle die Zweifelsfragen ein, wann denn eine Unterbrechung des Kausalzusammenhanges anzunehmen ist.

1. Dabei wird man eine Auffassung von vornherein zurückweisen können: So wenig jede actus reus Bedingung bereits eine adäquate Verursachung enthält, so wenig schaltet jede in den Kausalzusammenhang eingefügte menschliche Handlung den adäquaten Kausalzusammenhang aus. Zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und der Feststellung der Nichtbeitreibbarkeit der Steuerforderung liegen stets Handlungen der Behörde zwecks Durchführung der Vollstreckung, verfrucht Forderungen usw. Sind sie erfolglos, so hat doch die ursprüngliche Pflichtverletzung, nicht die Erfolglosigkeit

der Pfändung den Steuerausfall verursacht. — Ebenso wenig enthält die spätere Gewährung von Stundungen durch das Finanzamt eine Unterbrechung des Kausalzusammenhanges. Es kann sehr wohl sein, daß eine Stundung ursprünglich nicht erforderlich war, daß sie aber nachher, als die Mittel durch die Pflichtverletzung des Geschäftsführers anderweit verwendet waren, vom Finanzamt gewährt werden mußte, um dem Betrieb die Möglichkeit einer Fortexistenz zu schaffen.

2. Aber auch, wenn man hierüber einig ist, können sich viele Zweifelsfragen ergeben. Ist der Kausalzusammenhang unterbrochen, wenn das Finanzamt die Vollstreckung milde gehandhabt hat, während es bei scharfem Einschreiten noch Beträge hätte retten können? Oder wenn es durch scharfes Einschreiten den Betrieb zum Erliegen gebracht hat, während er bei Gewährung von Stundungen vielleicht sich hätte erholen können? Wenn es auf Intervention Pfandstücke freigegeben hat, um einen kostspieligen Interventionsprozeß zu vermeiden, während es den Prozeß vielleicht gewonnen hätte? Schon diese Fragestellungen enthalten u. E. die Antwort. Das Verhalten des Finanzamts im Vollstreckungsverfahren kann nicht zum Gegenstand der Prüfung im Haftungsverfahren gemacht werden, sofern es sich nicht etwa um eine offenbare Überschreitung des billigen Ermessens (§ 6 A.D.) handelt. Nur Überschreitungen des billigen Ermessens sind geeignet, den Kausalzusammenhang zu unterbrechen.

3. Eine weitere Frage ist, ob eigenes späteres Eingreifen des Vertreters hier in Betracht kommen kann. Es sei der Fall angenommen, daß zunächst ein Verschulden des Vertreters vorliegt, daß er sich aber später — vergeblich — bemüht, dem Reiche die Steuereinnahmen wieder zu verschaffen. Das einmal vorhandene Verschulden kann hierdurch nicht wieder beseitigt werden, und die ganze Frage liegt überhaupt nicht auf dem Gebiete des Verschuldens, sondern auf dem Gebiete des Kausalzusammenhanges. Kann durch eigene Handlungen des Vertreters der Kausalzusammenhang unterbrochen werden, ohne daß jedoch der Schaden für das Reich verhütet wird? Wir können hier nur einen Fall sehen, und auch hier nur einen mittelbaren Einfluß der Handlung des Vertreters, wenn er dem Finanzamt später geeignete Sicherheiten anbietet und wenn das Finanzamt diese Sicherheiten unter Verletzung seiner Pflicht, nach billigem Ermessen zu handeln, ablehnt. Es liegt also in Wahrheit derselbe Fall vor, wie der zuerst behandelte. Lehnt dagegen das Finanzamt die Sicherheiten ab, weil es sie für nicht geeignet hält, und liegt diese Entscheidung innerhalb der Grenzen billigen Ermessens, so unterbricht sie den Kausalzusammenhang nicht.

4. Ein dritter Fragenkomplex schließt sich an den Tatbestand, daß eine Firma auch nach der Verletzung von Pflichten durch den Vertreter noch lange Zeit so gut dagestanden hat, daß sie die Beträge hätte nachzahlen können. Liegt hier noch ein Kausalzusammenhang mit der Verkürzung als Steuereinnahme vor? Soweit ein anderer späterer Vertreter die Beträge hätte nachzahlen können, wird man vielfach ein Fehlen des Kausalzusammenhanges annehmen können. Im übrigen werden sich für diesen Fall kaum allgemeine Grundsätze aufstellen lassen, und wird die Entscheidung nach Lage des Einzelfalles erfolgen müssen.

#### E. Weitere Voraussetzungen der Inanspruchnahme.

##### I. Zustimmung des Landesfinanzamtes.

Die Zustimmung des Landesfinanzamtes (§ 90 Abs. 1 Satz 2) ist eine Verfahrensvoraussetzung, die dadurch, daß

sie nicht in einer inneren Dienstanweisung, sondern im Gesetz enthalten ist, eine besondere Bedeutung erlangt hat. Ein Bescheid, der ohne diese vorherige Zustimmung ergangen ist, ist im Rechtsmittelverfahren aufzuheben. Eine Nachholung dürfte unzulässig sein. Daß die Zustimmung erfolgt ist, wird zweckmäßigerweise im Bescheid zum Ausdruck gebracht, doch macht das Fehlen dieses Hinweises den Bescheid nicht unwirksam oder anfechtbar.

#### II. Ehrengerichtliche Entscheidung bei Rechtsanwälten.

Bei Rechtsanwälten gibt es eine materielle Einschränkung der Haftung und eine verfahrensrechtliche Einschränkung:

a) Verletzung der Berufspflicht. Die materielle Beschränkung der Haftung liegt darin, daß Rechtsanwälte nur haften (das Gesetz sagt: „schadensersatzpflichtig sind“; es ist jedoch die Haftung nach § 90 Abs. 1 gemeint; übereinstimmend Becker, Anm. 4 zu § 90), wenn eine Verletzung der Berufspflicht vorliegt (§ 90 Abs. 2 Halbs. 1). Hier erachen sich Schwierigkeiten, die eine crux für die Auslegung sind.

Das Gesetz beschränkt nämlich diese Vergünstigung auf „Handlungen, die sie in Ausübung ihres Berufes bei der Beratung in Steuerfällen vorgenommen haben“. Mit Recht weist Becker darauf hin, daß eine wörtliche Auslegung diese Bestimmung von jeder Anwendung ausschließen würde, weil niemals die interne Beratung in Steuerfällen, sondern stets nur die Vertretung gegenüber dem Finanzamt eine Haftung zur Folge haben kann (Becker, Anm. 4 zu § 90, s. oben B II). Becker will deshalb die Bestimmung trotz des Wortlautes auf die Fälle beziehen, wo der Anwalt kraft seines Berufes als Vertreter, z. B. als Testamentvollstrecker, Konkurs-, Nachlassverwalter, Liquidator oder als Bevollmächtigter für einen Steuerpflichtigen, also nicht nur als Berater, sondern als Selbsthandelnder tätig wird.

Man wird dieser Auffassung nach dem Zwecke des Gesetzes beitreten müssen, aber das Problem ist auch damit nicht erschöpft. Denn, wenn man auch so die Einschränkung „bei Beratung in Steuerfällen“ für unbeachtlich erklärt, so bleibt immer noch die Einschränkung — „in Ausübung ihres Berufes“. Wann handelt ein Rechtsanwalt in Ausübung seines Berufes? Ist dies nur die übliche Anwaltspraxis? Wie steht es mit dem Rechtsanwalt, der nur formell Anwalt ist, aber keine Praxis ausübt und in festem Anstellungsverhältnis als Syndikus oder als Geschäftsführer tätig ist? Wie steht es mit dem Anwalt, der nebenher einen Syndikusposten bekleidet? Handelt der Rechtsanwalt in Ausübung seines Berufes, der aus Freundschaft unentgeltlich eine Testamentvollstreckung übernommen hat?, der als Verwandter vom Gericht zum Nachlasspfleger bestellt ist?

Man ist versucht, die materielle Vorschrift aus der nachfolgenden formellen zu klären: überall da, wo es zu einem ehrengerichtlichen Spruch kommen kann, liegt auch ein Handeln im Beruf vor. Aber dieser Anhaltspunkt versagt. Denn nach § 28 der Rechtsanwaltsordnung ist der Rechtsanwalt nicht nur verpflichtet, seine Berufstätigkeit gewissenhaft auszuüben, sondern durch sein Verhalten in Ausübung seines Berufes sowie außerhalb desselben sich der Achtung würdig zu zeigen, die sein Beruf erfordert. Nach § 62 a. a. O. kann der Rechtsanwalt wegen aller Verstöße gegen diese Pflichten ehrengerichtlich bestraft werden, also auch wegen Verhaltens außerhalb des Berufes, und wir können die Grenzen des ehrengerichtlichen Verfahrens deshalb nicht für unsern Fall verwenden.

Es scheint uns ganz unmöglich, überhaupt eine geeignete Abgrenzung zu finden, und wir sind deshalb geneigt, im § 90 Abs. 2 nicht nur, wie Becker, die Worte „bei Beratung der Steuerpflichtigen“, sondern darüber hinaus auch die Worte „in Ausübung seines Berufes“ für unbeachtlich zu erklären, weil ein Anwalt, der mit Steuerbehörden für einen andern verhandelt, welches auch der innere Grund seines Auftretens ist, doch immer ein Anwalt bleibt, und weil uns die sonst austauschenden Aufgaben einer Abgrenzung unlösbar erscheinen. Aber wir sind uns bewußt, daß diese Anschauung höchst zweifelhaft ist.

b) **Spruch des Ehrengerichts.** Liegt der oben (IIa) behandelte Fall vor, so ist Voraussetzung des steuerlichen Verfahrens, daß eine ehrengerichtliche Feststellung des Inhalts stattgefunden hat, daß eine Verletzung der Berufspflicht vorliegt. Wir stimmen hier Becker (Anm. 4 zu § 90) gegen Mrozek (Anm. 4 zu § 90) zu, daß das Ehrengericht auf Antrag des Landesfinanzamts ein Verfahren durchzuführen hat, ohne daß es der Mitwirkung der Staatsanwaltschaft bedarf.

#### F. Rechtsmittel.

Die Heranziehung erfolgt durch besonderen Bescheid, gegen den die gleichen Rechtsmittel wie gegen Steuerbescheid selbst zulässig sind (§ 99 Abs. 1). In dem Verfahren kann grundsätzlich auch die Steuerschuld bestritten werden, selbst wenn sie dem eigentlichen Steuerschuldner gegenüber rechtskräftig festgestellt ist. Nur wenn — was häufig der Fall sein wird — der Inanspruchgenommene als Geschäftsführer, Vertreter usw. in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid anzufechten, so wirkt die rechtskräftige Feststellung gegenüber dem Steuerpflichtigen auch später bei der Inanspruchnahme der Haftung des Vertreters (§ 99 Abs. 2).

### Darf der Hausbesitzer bei der Einkommensteuer die auf seine Wohnung entfallende Hauszinssteuer gemäß § 13 des Einkommensteuergesetzes von dem Gesamteinkommen in Abzug bringen? Von Rechtsanwalt Spaeth, Berlin.

In Nr. 7 des Jahrgangs XIV (1925) der „Deutschen Steuer-Zeitung“ hat auf Seite 617 Herr Oberregierungsrat Zitzlaff die Frage geprüft, ob der Hausbesitzer bei der Einkommensteuer die auf seine Wohnung entfallende Hauszinssteuer von dem Gesamtabkommen in Abzug bringen dürfe und er ist zu einer Verneinung der Frage gelangt, weil sonst der Hausbesitzer den Betrag der Hauszinssteuer einkommensteuerefrei zahle, während die Mieter den Betrag der Hauszinssteuer von ihrem Einkommen nicht abziehen dürfen. Die von Herrn Oberregierungsrat Zitzlaff ausgesprochene Ansicht darf nicht unwidersprochen bleiben, weil der Hausbesitzer nach ihr für den Betrag der auf seine Wohnung entfallenden Hauszinssteuer doppelt Einkommensteuer zu zahlen hätte. Herr Oberregierungsrat Zitzlaff übersehen bei seinen Ausführungen, daß der Hausbesitzer die Hauszinssteuer für seine Wohnung tatsächlich zahlen und daß er den Geldbetrag hierfür aus seinem sonstigen Einkommen entnehmen muß, weil ihm die freie Wohnung im eigenen Hause wohl etwas erspart, was er sonst zahlen müßte, daß sie ihm aber in bar nichts einbringt. Für das Einkommen, aus dem der Hausbesitzer die Hauszinssteuer zu zahlen hat, muß er bereits Einkommensteuer zahlen; rechnet man daher diesen Betrag seinem Einkommen nochmals zu, so trägt er ein zweites Mal die Einkommensteuer davon.

Der Wert der eigenen Wohnung wird dem Einkommen des Hausbesitzers für die Einkommensteuer hinzurechnet, um den Ertrag des Hauses zur Versteuerung zu bringen, d. h. der Hausbesitzer muß die Beträge seinem Einkommen hinzurechnen, die er erhalten würde, wenn seine eigene Wohnung zu normalem Preise vermietet wäre. Dieser Betrag ist aber nicht der Bruttobetrag der Miete, sondern der Nettobetrag abzüglich der auf seine Wohnung anteilig entfallenden Abgaben und Hausunkosten, wie z. B. Grundsteuer, Müllabfuhrgebühr, Reparaturen usw. Zu diesen Abgaben gehört auch die Hauszinssteuer. Wäre der Hausbesitzer Mieter, so hätte er außer der Bruttomiete nichts zu zahlen, auch keine Hauszinssteuer, als Hausbesitzer muß er, da er ja für seine eigene Wohnung Miete nicht erhält, die anteiligen Abgaben und Hausunkosten aus seinem sonstigen Einkommen zahlen, und der ihm anzurechnende Betrag ist nur Bruttomiete weniger anteilige Abgaben und Hausunkosten. Dies ist auch bisher von der Praxis niemals bezweifelt worden. Denn auch nur dieser Differenzbetrag ist der, der ihm bei Vermietung der Wohnung als Einkommen verbleibe. Das folgende Beispiel möge dies noch deutlicher machen, wobei alle Abgaben und Hausunkosten außer der Hauszinssteuer der Einfachheit halber außer Betracht bleiben sollen. A. hat monatlich 1000 Mark Einkommen und bewohnt im eigenen Hause eine Wohnung, deren gesetzliche Miete zurzeit 150 Mark beträgt, hiervon sind rund 40 Mark Hauszinssteuer. Diese 40 Mark muß er an die Steuerkasse bezahlen, und zwar aus seinem sonstigen Einkommen, da er aus seiner eigenen Wohnung keine Einkünfte hat. Seinem Einkommen von 1000 Mark sind deshalb nur 150 Mark — 40 Mark = 110 Mark hinzuzurechnen und er hätte 1110 Mark zu versteuern. Würde er 1000 Mark + 150 Mark = 1150 Mark versteuern, so würde er für die 40 Mark Hauszinssteuer einmal bei Versteuerung der 1000 Mark und ein zweites Mal bei Versteuerung der 150 Mark Einkommensteuer zahlen, d. h. er würde dem Mieter seiner Wohnung nicht gleich stehen, sondern schlechter. Das gleiche Resultat würde sich auch ergeben, wenn die Hauszinssteuer den Mieter direkt trafe und sie von ihm und nicht von dem Hausbesitzer abgeführt würde. Die gesetzliche Miete würde dann nicht 150 Mark, sondern nur 110 Mark sein und der Hausbesitzer würde für seine Wohnung die 40 Mark Hauszinssteuer ebenso aus seinem bereits versteuerten sonstigen Einkommen zahlen. Zu versteuern hätte er 1000 Mark + 110 Mark = 1110 Mark.

Aus dem Angeführten ergibt sich, daß die Ansicht, dem Hausbesitzer dürfe der Abzug der Hauszinssteuer für seine eigene Wohnung nicht zugelassen werden, unrichtig ist. Wird ihm der Abzug nicht zugelassen, so muß er den Betrag der Hauszinssteuer doppelt versteuern.

### Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

Berichtet von Senatspräsident Dr. Kloß und Reichsfinanzrat Mirre, München.

352. § 5. Auf Grund des § 5 können unter Umständen für die Körperschaftsteuer Darlehen der Gesellschafter als Stammeinlage behandelt werden. (U. v. 1. Mai 1925 I A 102/24 S.) Wird amtlich veröffentlicht.

355. § 68. Nachsichtserteilung. (U. v. 24. Juni 1925 VI B 185/25.) Aus der in dem Schreiben des Beschwerdeführers vom 9. Dezember 1924 enthaltenen Ankündigung, er werde Beschwerde einlegen, und der Bitte, ihm zunächst seine Unterlagen zurückzugeben, kann jedenfalls gefolgert werden, daß er die Einlegung der Beschwerde abhängig machen wollte von der nochmaligen Prüfung dieser Unterlagen. Da diese tatsächlich die Anhaltspunkte

für die Berechnung seines Umsatzes und damit der streitigen Vorauszahlung enthielten, war die Forderung des Beschwerdeführers, sie ihm zurückzugeben, berechtigt und muß auch der Standpunkt eingenommen werden, daß der Beschwerdeführer, solange er die Unterlagen nicht zurück erhalten hatte, ohne sein Verschulden verhindert war, die Beschwerde einzulegen. Hat der Beschwerdeführer daher innerhalb zweier Wochen nach Empfang der Papiere (§ 69 Abs. 2 AbgD.) die Beschwerde eingelegt, so hätte ihm Nachsicht gewährt werden müssen.

359. § 210. Schätzung; Verletzung der Steuerklärungs- und Büchervorlegungspflicht (U. v. 22. April 1925, VI A 4/15). Die Beschwerdeführerin ist zur Einkommensteuer 1922 im Schätzungswege (§ 210 Abs. 3 AbgD.) herangezogen worden. Die Verletzung steuerlicher Pflichten wird von den Vorinstanzen darin erblickt, daß die Beschwerdeführerin keine Einkommensteuererklärung abgegeben und die verlangten Bücher und Verzeichnisse nicht vorgelegt habe.

Die Beschwerdeführerin bestreitet zunächst, daß sie zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet gewesen sei. Wegen der Einnahmen aus dem von ihr bis zum 5. September 1922 betriebenen Geschäft sei sie in Deutschland nicht steuerpflichtig gewesen, weil nach dem mit Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsvertrage vom 23. Mai 1922 das Einkommen daraus nur in Österreich zu versteuern gewesen sei; in der Zeit nach dem 5. September 1922, an welchem Tage das Geschäft verkauft worden sei, habe sie nennenswerte Einnahmen nicht mehr gehabt. Ist die Feststellung der Vorinstanz, daß in Fr. (Bayern) eine Betriebsstätte der Beschwerdeführerin war, einwandfrei, so kann dagegen der Senat der vom Finanzgericht aus jener Feststellung gezogene Folgerung, daß die Beschwerdeführerin durch Nichtabgabe der Steuererklärung schuldhaft steuerliche Pflichten verletzt habe, nicht bestimmen. Da über die Auslegung des Begriffs Betriebsstätte immerhin Zweifel bestehen können, ist es nicht ausgeschlossen, daß die Beschwerdeführerin der Meinung war, ihr gewerbliches Einkommen sei in Deutschland nicht steuerpflichtig. In dieser Meinung hätte sie bestärkt werden können, wenn bisher ihr ganzes gewerbliches Einkommen in Österreich besteuert wurde. Um ein Verschulden der Beschwerdeführerin annehmen zu können, hätte ihr nachgewiesen werden müssen, daß sie gewußt hat oder gewußt haben mußte, ihr gewerbliches Einkommen unterliege auch in Deutschland der Einkommensteuer. Deshalb ist darin, daß die Beschwerdeführerin auf die öffentliche Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung eine solche nicht abgegeben hat, eine schuldhaftige Verletzung der ihr durch die Steuergesetze auferlegten Verpflichtungen nicht zu erblicken.

Eine Verletzung steuerlicher Verpflichtungen liegt aber auch nicht darin, daß die Beschwerdeführerin der Aufforderung zur Vorlage der Geschäftsbücher und eines Verzeichnisses, aus dem sämtliche vorhandenen Werte sowie der Tag des Einkaufs und des Preises ersichtlich sein sollten, nicht nachgekommen ist. Nachdem die Beschwerdeführerin ihr Geschäft verkauft hatte, wobei die Geschäftsbücher, wie es die Regel ist, nach der Behauptung der Beschwerdeführerin auf den Erwerber übergegangen sind, konnte die Vorlage der Bücher von ihr nicht mehr gefordert werden. Denn der Steuerpflichtige ist nur verpflichtet, die Bücher vorzulegen, die er hat; es kann vor allem der Beschwerdeführerin nicht zugemutet werden, sich die Bücher aus E., wo sie sich nach Angabe der Beschwerdeführerin befanden, zu beschaffen. Aus denselben Gründen konnte auch das Verzeichnis, das, wie der Beschwerdeführerin geglaubt werden kann, nur an der Hand der Bücher aufzustellen gewesen wäre, nicht gefordert werden, ganz abgesehen davon, daß es überhaupt zweifelhaft sein kann, ob von einem Steuerpflichtigen neben der Vorlage seiner Geschäftsbücher die Vorlage eines derartigen Verzeichnisses verlangt werden kann.

360. §§ 252, 261. Mangel rechtlichen Gehörs; Ablehnung mündlicher Verhandlung durch den Vorsitzenden des Finanzgerichts. (U. v. 10. Juli 1925, II A 281/25). Dem Verurteilten liegt ein Verfahrensmangel zugrunde. Die Vorschriften des § 252 der AbgD. über das Erfordernis einer mündlichen Verhandlung gelten auch für die Fälle, in denen der Vorsitzende des Finanzgerichts nach § 47 Nr. 2 der Dritten Steuernotverordnung über die Berufung allein zu entscheiden hat. Allerdings ist in solchen Fällen der Vorsitzende auch ohne Fuziehung anderer Gerichtsmitglieder berechtigt, einen Antrag auf Anberaumung der mündlichen Verhandlung abzulehnen. Er muß aber alsdann, wie

der Senat wiederholt entschieden hat, diese Ablehnung vor Erlass des Urteils der Partei so zeitig kundgeben, daß diese Gelegenheit hat, ihre etwaigen weiteren Einwendungen vorher schriftlich geltend zu machen. Da der Vorsitzende im vorliegenden Falle den Antrag erst im Urteils selbst abgelehnt hat, ist der Beschwerdeführerin nicht ausreichendes rechtliches Gehör gewährt worden.

#### Einkommensteuergesetz.

368. §§ 15, 32, 36. Die Bodenerzeugnisse der Landwirtschaft sind nicht schon mit ihrer Trennung zu den Beständen zu rechnen. Ob eine Nachzahlung, die dem Landwirt nach Schluß des Wirtschaftsjahrs wegen einer Lieferung an eine Zuckerrübenfabrik zukommt, als eine Einnahme des Wirtschaftsjahrs zu berücksichtigen ist, ist nach § 36 EinkStG. zu beurteilen. Wiederaufforstungskosten sind im allgemeinen Betriebsausgaben des Jahres, in dem sie entstanden sind (U. v. 24. Juni 1925, VI A 278/25). Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

369. § 29. Berücksichtigung eines Wirtschaftsjahrs (U. vom 3. Juni 1925, VI A 257/25). Für die Frage, ob die Ergebnisse eines Wirtschaftsjahrs zu berücksichtigen sind, kommt nachstehendes in Betracht: Das Erfordernis der regelmäßigen Geschäftsabschlüsse kann erst dann als erfüllt angesehen werden, wenn ein solcher für ein ganzes Wirtschaftsjahr vorliegt. Steht der erste vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsabschluss in Frage, so muß die Absicht des Steuerpflichtigen als richtig unterstellt werden, daß er diesem ersten Geschäftsabschlusse weitere Geschäftsabschlüsse für solche Wirtschaftsjahre folgen lassen will. Unter Geschäftsabschluss ist grundsätzlich eine Gegenüberstellung der Betriebs-einnahmen und Betriebsausgaben unter Berücksichtigung des Unterschiedes im Stande und Werte der Wirtschaftserzeugnisse, Waren und Vorräte am Anfang und Ende des Wirtschaftsjahrs zu verstehen.

370. § 33 a Abs. 1. Der Pflichtige hat das Recht, für Waren den Anschaffungspreis einzustellen, auch wenn die mit der Beschaffung wirtschaftlich zusammenhängende Valutaschuld mit dem höheren Kurswert in Abzug gebracht wird (U. v. 24. Juni 1925, VI A 258/25). Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

#### Grundwerbsteuergesetz.

373. § 11. Grundstücksbewertung; Stichtag (U. v. 26. Juni 1925, II A 211/25). Die Anwendung des § 11, wonach das Grundstück für den Zeitpunkt des Eigentumsüberganges zu bewerten ist, ist auch dann geboten, wenn die grundbuchmäßige Eintragung der Beschwerdeführerin sich ohne ihr Verschulden erheblich verzögert hätte, da nach dem maßgebenden § 4 GrundStG. der Tag des Eigentumsüberganges schlechthin maßgebend ist. Ob Verzögerungen der Eintragung auf Verschulden Dritter beruhen und einen Schadenersatzanspruch gewähren, darüber haben die Steuergerichte nicht zu entscheiden.

#### Erbschaftsteuergesetz.

375. § 3, § 21 Abs. 1 Nr. 15. Belohnende Schenkung an einen Angestellten. (U. v. 13. Mai 1925, II A 89/25.) Der Beschwerdeführer ist seit 1903 im Betrieb eines ausgedehnten Großgrundbesitzes mit zahlreichen Nebenbetrieben, die teils Fideikommiß, teils Allod sind, als Angestellter, als Leiter tätig. Durch seine Hingabe an seine Aufgabe, besonders auch durch seine Fürsorge für die Person des jetzt achtzigjährigen Dienstberechtigten in den gefährlichen Kriegs- und Nachkriegsjahren hat er sich dessen väterliche Zuneigung erworben. Daneben war es ihm in zwanzigjähriger Dienstzeit gelungen, sich selbst ein ansehnliches Kapitalvermögen zu ersparen. Dieses hatte sich indessen bereits im Jahre 1923 infolge der Geldentwertung erheblich verringert. Zudem erschien seine Zukunft dadurch gefährdet, daß der Fideikommißfolger und zugleich mutmaßliche Allodialerbe des Dienstberechtigten ihm feindlich gesinnt war. Aus diesem Grunde stellte der Dienstberechtigte den Beschwerdeführer durch Vertrag vom 6. August 1923 auf Lebenszeit als Verwaltungsdirektor an, und zwar sowohl für das Fideikommiß als auch für den Allodialbesitz. Als Vergütung ist ihm das Dreifache des Gehalts des nächsthöchstbesoldeten Angestellten zugesichert; es betrug im Januar 1924 monatlich 1050 M. Weit mehr betragen indessen die ihm vertraglich zugesicherten Tantiemen. Als Ruhegehalt ist ihm unter Wegfall der Tantiemen neben emigen Naturalbezügen die volle Barvergütung auf Lebenszeit zugesichert.

Mit Rücksicht auf die zunehmende Entwertung der Ersparnisse des Beschwerdeführers und auf weitere Mißbilligkeiten mit dem Folger und mutmaßlichen Erben verpflichtete sich der Dienstberechtigte durch den Abschluß des notariellen Vertrags vom 28. Januar 1924, dem Beschwerdeführer ein Sägewerk nebst zugehörigen Ländereien zu übereignen mit der ausdrücklichen Begründung, daß er sich in Anerkennung der treuen Dienste des Beschwerdeführers aus Dankbarkeit verpflichtet fühle, dessen Zukunft durch ein wertbeständiges Ruhegehalt sicherzustellen. Durch den Betrieb oder die sonstige Verwertung des Sägewerkes sollte der Beschwerdeführer nach den Worten des Vertrags in die Lage versetzt werden, „Erträgnisse zu erzielen, die ihm als Ruhegehalt zu dienen bzw. ein solches zu ersetzen geeignet sind“. Nach der Ausführung dieses Vertrags hat das Finanzamt den Beschwerdeführer zur Schenkungssteuer herangezogen. Die Rechtsmittel waren erfolglos.

Nach dem Wortlaut des Vertrags sollen die Erträgnisse des Betriebs dem Beschwerdeführer als Ruhegehalt dienen bzw. ein solches ersetzen. Demnach stellt die Überlassung des Sägewerkes nicht unmittelbar ein Ruhegehalt dar; es fragt sich indessen, ob eine „ähnliche Zuwendung“ im Sinne der Befreiungsvorschrift in § 21 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG. vorliegt. Ein Ruhegehalt ist dazu bestimmt, dem Angestellten nach seinem Ausscheiden ein Einkommen zu sichern. Es besteht regelmäßig in dem Bezug einer Rente. Eine solche Rente kann indessen durch eine ruhegehaltsähnliche Zuwendung von Kapital-, Grund- oder Vertriebsvermögen ersetzt werden, wenn der Stamm der Zuwendung zum Verbrauch an Stelle des Ruheeinkommens bestimmt ist. Im vorliegenden Falle soll indessen außer dem Bezüge der Erträgnisse der den Umständen nach als außerordentlich wertvoll zu bezeichnende Betrieb nach Absicht der Beteiligten dem Beschwerdeführer und nach seinem Ableben dessen Erben ungeschmälerert erhalten bleiben. Damit geht der Vertrag über den Zweck einer ruhegehaltsähnlichen Zuwendung weit hinaus. Hiernach liegen die Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 Nr. 15 a. a. O. nicht vor.

Wenn der zweite Vertrag sich darauf beschränkte, die im Anstellungsvertrage zugesicherte Ruhegehaltsrente zu erhöhen, so wäre die Zuwendung steuerfrei. Von einer solchen Erhöhung könnte indessen nur die Rede sein, wenn der Vertrag mit dem Ableben des betagten Dienstberechtigten abliefe und der Beschwerdeführer alsdann brotlos wäre. Im vorliegenden Falle ist indessen die Beendigung des Dienstverhältnisses von dem Ableben des Dienstberechtigten unabhängig, und der in den besten Jahren stehende Beschwerdeführer wird voraussichtlich noch lange Zeit hindurch die Erträgnisse aus dem Sägewerke neben seinen vollen Dienstbezügen genießen und später nach seinem Ausscheiden neben seinem vertraglichen Ruhegehalte. Es handelt sich also, auch abgesehen von der Darlegung zu 2, nicht um eine steuerfreie Kapitalabfindung, die als ruhegehaltsähnliche Zuwendung an die Stelle eines eigentlichen Ruhegehalts treten sollte, sondern um eine von dem Fortbezuge des Gehalts wie des Ruhegehalts unabhängige Schenkung.

#### Industriebelastungsgesetz.

376. §§ 4—7; 1. DurchfBest. §§ 5 Abs. 1 und 14 Abs. 2. Bei nicht dauernd getrennt lebenden, beiderseits vermögenssteuerpflichtigen Ehegatten hat der Ehemann die Einzelobligation auch dann auszustellen, wenn nur die Ehefrau, nicht aber er selbst lastenpflichtiges Betriebsvermögen hat (U. v. 1. Juli 1925 VI A 232/25 S.). Wird amtlich veröffentlicht.

377. § 15. Kurshabende Erwerbsgesellschaften, die selbst eine unter das IndBelG. fallende industrielle oder gewerbliche Tätigkeit ausüben und durch ihre Beteiligung an solchen Erwerbsgesellschaften, die ebenfalls eine unter das IndBelG. fallende Tätigkeit ausüben, in die Geschäftsführung der angegliederten Gesellschaften eingreifen, können hinsichtlich dieser Beteiligungen weder ganz noch zum Teil von der Industriebelastung in Ansehung der veräußerlichen Obligationen freigelassen werden. (V. Senat als Spruchkammer gemäß § 15 des IndBelG. v. 8. Juli 1925 V i B 6/25 S.).

Die Beteiligungen der Antragstellerin an anderen Erwerbsgesellschaften können weder ganz noch zum Teil von der Belastung freigelassen werden, weil das Gesetz dazu keine Handhabe bietet. Zwar bestimmt Artikel II § 3 Nr. 5 Satz 2 der Zweiten Steuer- notverordnung, daß Anteile an inländischen Erwerbsgesellschaften

im Sinne des § 11 Abs. 3 des KörperStG. nur mit der Hälfte des Wertes anzusetzen sind. Diese Vorschrift gilt aber nur für die Einzelbewertung. Bei der Bewertung nach Kurssen gemäß § Nr. 4 a. a. O., wie sie hier vorliegt, findet sie keine Anwendung, womit sich das Gesetz der Verkehrsauffassung anschließt, nach der solche Beteiligungen ohne weiteres als Bestandteile des Vermögens einer Erwerbsgesellschaft angesehen werden, wie es auch in den Kurzen zum Ausdruck kommt. Weder das IndBelG. selbst noch die dazu ergangenen DurchfBest. lassen eine Abweichung von diesen Grundsätzen des Vermögensteuergesetzes zu. Die DurchfBest. berühren die Frage nur insoweit, als in der 1. DurchfBest. vom 28. Oktober 1924 § 1 Abs. 4 bestimmt ist, daß als Unternehmer nicht solche Personen gelten, die ohne eine eigene unter das Industriebelastungsgesetz fallende industrielle oder gewerbliche Tätigkeit auszuüben, lediglich Aktien oder andere Anteile an solchen Erwerbsgesellschaften besitzen, die ihrerseits eine unter das Industriebelastungsgesetz fallende Tätigkeit ausüben. Die Vorschrift trifft nicht den vorliegenden Fall. Sie stellt sich lediglich als eine aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen hervorgehende Erläuterung des § 1 des IndBelG. dar und bietet als solche keine Stütze für die Annahme, daß Erwerbsgesellschaften, die selbst der Industriebelastung unterliegen und durch ihre Beteiligungen an anderen ebenfalls belastungspflichtigen Erwerbsgesellschaften Einfluß auf deren Geschäftsführung ausüben, nach dem Industriebelastungsgesetz anders behandelt werden sollen, als es nach dem Vermögensteuergesetz vorgeschrieben ist. Auch Zweck und wirtschaftliche Bedeutung des Industriebelastungsgesetzes rechtfertigen keine Begünstigung der vorbezeichneten Erwerbsgesellschaften im Sinne des vorliegenden Antrags. Es ist richtig, daß eine Doppelbelastung insofern vorkommen kann, als sowohl die Muttergesellschaft als auch die Tochtergesellschaften unter die Industriebelastung fallen können. Diese an sich vielleicht unerwünschte Folge muß aber schon um deswilligen hingenommen werden, weil sie von dem Gesetzgeber nicht übersehen sein kann und deshalb als von ihm gewollt angesehen werden muß. Der Senat hat die wirtschaftlichen Folgen dieser Doppelbelastung eingehend geprüft und ist zu der Überzeugung gelangt, daß sie nicht so schwerwiegend sind, um eine abweichende Beurteilung, die überaus weittragende und mit dem ganzen Aufbau des Industriebelastungsgesetzes unvereinbare Eingriffe in dieses Gesetz nach sich ziehen würde, zu rechtfertigen.

378. § 15. Nachträgliche Fusion. (5. Senat als Spruchkammer nach § 15 IndBelG. (B. v. 16. Juli 1925 V i B 58/25).)

Der Spruchkammer liegt es lediglich ob, das am 31. Dezember 1923 vorhandene Betriebsvermögen eines belastungspflichtigen Unternehmers nachzuprüfen. Ist nach dem 31. Dezember 1923, aber vor der Unterzeichnung der Einzelobligation, das einem Belastungspflichtigen gehörige Unternehmen als Ganzes auf einen anderen belastungspflichtigen Unternehmer übergegangen, so haftet zwar der Rechtsnachfolger auch für die auf dem erworbenen Vermögen ruhende Last. Nach dem Stichtag eingetretene Änderungen in der Vermögenslage unterliegen jedoch grundsätzlich nicht der Prüfung durch die Spruchkammer. Es gehört daher auch nicht zu den Aufgaben des Senats, zu prüfen, ob und in welcher Weise bei Ausstellung der Einzelobligation die beiden Vermögensmassen zusammenzurechnen sind. Vielmehr ist jede Vermögensmasse nach dem Stande vom 31. Dezember 1923 getrennt zu bewerten (§§ 15 Abs. 1, 40 Abs. 1 des IndBelG., § 14 Abs. 5 DurchfBest. I.). Das gilt auch für die Fusion.

379. § 15. Industriebelastung, Verpflichtung zur Ausstellung veräußerlicher Obligationen; Fusion nach dem 31. Dezember 1923 (B. d. V. Senats als Spruchkammer nach § 15 IndBelG. v. 18. Juni 1925 V i B 17/25). Der Spruchkammer liegt es lediglich ob, das am 31. Dezember 1923 vorhandene Betriebsvermögen eines belastungspflichtigen Unternehmers nachzuprüfen. Ist nach dem 31. Dezember 1923, aber vor der Unterzeichnung der Einzelobligation, das einem Belastungspflichtigen gehörige Unternehmen als Ganzes auf einen anderen belastungspflichtigen Unternehmer übergegangen, so haftet zwar der Rechtsnachfolger auch für die auf dem erworbenen Vermögen ruhende Last. Nach dem Stichtage eingetretene Änderungen in der Vermögenslage unterliegen jedoch grundsätzlich nicht der Prüfung durch die Spruchkammer. Es gehört daher auch nicht zu den Aufgaben des

Senats, zu prüfen, ob und in welcher Weise bei Ausstellung der Einzelobligation die beiden Vermögensmassen zusammenzurechnen sind. Vielmehr ist jede Vermögensmasse nach dem Stande vom 31. Dezember 1923 getrennt zu bewerten (§§ 15 Abs. 1; 49 Abs. 1) des FndVerfG., § 14 Abs. 1 DurchfVerf. I). Das gilt auch bei der vorliegenden Fusion.

#### Kapitalverkehrssteuergesetz.

381. § 6 b, § 9. 1. Zu den Fällen des § 6 zu b entsteht die Steuerschuld, abgesehen von den Fällen des § 9 zu b, sobald die Zahlung oder sonstige Leistung bewirkt ist.

2. Die Entstehung der Steuerschuld hängt nicht von der Eintragung des entsprechenden Generalversammlungsbefchlusses in das Handelsregister ab (U. v. 19. Mai 1925 II A 216/25).

Die angefochtene Entscheidung beruht auf Rechtsirrtum, da sie den nicht nur für das bürgerliche Recht, sondern auch für das Steuerrecht geltenden Grundsatz verletzt, daß nicht die Gründe einer Rechtsmittelentscheidung in Rechtskraft übergehen können, sondern nur die Entscheidung über den Steueranspruch selbst. In dem Urteile des Finanzgerichts vom 13. November 1924 ist mit Rechtskraftwirkung lediglich darüber entschieden, daß eine Gesellschaftssteuer von nur 7000 M. erhoben werden konnte. Das hat die Bedeutung, daß in einem späteren Verfahren — von gesetzlich vorgesehenen Ausnahmen abgesehen — die Steuerforderung einerseits nicht mehr erhöht, andererseits aber auch nicht mehr herabgesetzt werden konnte. Nun hat sich die Gesetzgebung nach Erlass jener Entscheidung mit rückwirkender Kraft geändert, und es handelt sich jetzt darum, ob und in welchem Umfang aus diesem Grunde eine Herabsetzung der Steuer eintreten kann. Gestritten wird nicht über den Grund des Erstattungsanspruchs, sondern nur über die Höhe. Die Frage, ob die Steuer nach der Verordnung vom 1. Dezember 1924 drei vom Hundert, wie das Finanzamt meint, oder nur noch zwei vom Hundert beträgt, wie die Aktiengesellschaft ausführt, hängt allerdings davon ab, ob der Steueranspruch am 1. Oktober 1924 oder vorher entstanden ist, und das war auch der im Urteil vom 13. November 1924 entschiedene Streitpunkt. Da die Entscheidung aber insoweit nicht rechtskräftig werden konnte, so mußte der Streitpunkt erneut sachlich erörtert werden.

Die angefochtene Entscheidung war daher aufzuheben.

Die Sache ist spruchreif. Es kann dahingestellt bleiben, ob der Steueranspruch des Reichs auf § 6 zu a oder zu b zu gründen ist. In beiden Fällen ist die Steuer spätestens in dem Augenblick entstanden, in dem die Zahlungen bewirkt wurden. Für § 6 zu a folgt das unmittelbar aus dem Wortlaut des § 9 zu a. Für § 6 zu b schreibt § 9 zu c vor, daß die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand erfüllt sei, an den die Steuerpflicht geknüpft ist. Sind vorliegend die Voraussetzungen des § 6 zu b gegeben, so ist die Steuerpflicht ebenfalls an die „Zahlungen“ geknüpft, das heißt, sie ist entstanden in dem Augenblick, in dem diese bewirkt wurden. Das ist auch der Standpunkt, der im § 7 Abs. 4 AufwVerf. zum KapVerfStG. vertreten ist.

Es bleibt also nur die Frage übrig, wann die hier besteuerten Zahlungen bewirkt worden sind. Daß der tatsächliche Zahlungsvorgang vor dem 1. Oktober 1924 liegt, steht fest. Die Aktiengesellschaft stellt sich aber in Übereinstimmung mit dem Urteil vom 13. November 1924 auf den Standpunkt, daß der Vorgang des Zahlens im Sinne des § 6 rechtlich erst wirksam werden konnte, sobald der Beschluß, durch den die Zahlungen von der Generalversammlung genehmigt wurden, in das Handelsregister eingetragen war, und dieser Zeitpunkt war der 1. Oktober 1924. Hieran ist höchstens so viel richtig, daß die Zahlungen im Sinne des § 6 zu a spätestens dann als steuerpflichtig wirksam wurden, als sie von der Generalversammlung gebilligt waren, und das geschah am 28. August 1924. (Zimmer vorausgesetzt, daß eine Genehmigung nötig war.) Denn erst mit dem Generalversammlungsbefschluß entstand eine rechtliche Bindung der Vorgesellschaft. Im Sinne des § 6 zu b kann es aber überhaupt nicht auf eine Eintragung in das Handelsregister ankommen, weil es sich um freiwillige Leistungen handelt, die der Eintragung nicht bedürfen.

Die Auffassung der Aktiengesellschaft, die sich aus dem bürgerlichen Rechte herleitet, könnte vielleicht zum Erfolg führen, wenn ihr nicht Geist und Inhalt des Gesetzes entgegenständen. Das frühere Reichsstempelgesetz ließ erkennen, daß die Steuer-

pflcht nicht davon abhing, daß der maßgebende Generalversammlungsbefschluß in das Handelsregister eingetragen war. Denn nach § 1 mußte die auf Gesellschaftsverträge gelegte Steuer vor der Eintragung in das Handelsregister innerhalb bestimmter Frist nach der Errichtung der Gesellschaft oder nach der Ausstellung der Urkunde entrichtet werden. Das KapVerfStG. besteuert nicht mehr Verträge, sondern Zahlungen und Leistungen. Es macht aber die Heranziehung auch dieser Vorgänge nicht von vorheriger Eintragung in das Handelsregister abhängig. Vielmehr bestimmt es im § 74 ausdrücklich, daß die Eintragung einer Kapitalgesellschaft oder die Erhöhung ihres Kapitals in das Handelsregister ohne Genehmigung des Finanzamts nur zulässig ist, wenn der Nachweis erbracht ist, daß die vor der Eintragung erfolgten Zahlungen oder Leistungen versteuert sind. Diese Vorschrift setzt also voraus, daß die Steuerpflicht tatsächlicher Zahlungen schon vor der Eintragung in das Handelsregister eintreten kann (vgl. auch §§ 73, 74). Dasselbe ergibt sich aus § 10 Abs. 1 Satz 2. In diesem Sinne bewegt sich auch die Verwaltungsübung und die Rechtsprechung.

382. § 6 c. Gesellschaftsdarlehen, das keine sachliche Beteiligung darstellt (U. v. 23. Juni 1925 II A 196/25). Die Fabrikations-G. m. b. H. in B., die am 12. August 1921 mit einem Stammkapital von 40 000 M. gegründet worden ist, ist aus der Einzelfirma des Gesellschafters und Geschäftsführers L. in der Weise hervorgegangen, daß dieser die Fabrikationsabteilung seines Geschäftes in die G. m. b. H. einbrachte. Die Einzelfirma L. liefert seitdem der Gesellschafts-firma Wäschestoff; die Gesellschafts-firma stellt daraus fertige Wäschestücke her.

Von dem Stammkapital zu 40 000 M. sind 10 000 M. eingezahlt, wofür die Gesellschaftsteuer entrichtet worden ist. Weiter sind nun vom Finanzamt Sacheinlagen (Maschinen, Materialien, Kraftwagen) im Werte von 195 626,18 M. und gestundete Forderungen in Höhe von 400 000 M. zur Gesellschaftsteuer herangezogen worden. Mit diesen Forderungen hat es folgende Bewandnis. Bei einer gemäß § 77 des KapVerfStG. bei der Gesellschafts-firma vorgenommenen Nachprüfung wurde festgestellt, daß im Kontokorrentverkehr zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter L. vom Monat Mai 1922 ab durchschnittlich ein Guthaben L's in Höhe von 400 000 M. bestand. Das Finanzamt erließte hierin eine nach § 6 zu c des KapVerfStG. steuerpflichtige Stundung von Forderungen und setzte nach dem Satze von 7½ % eine Steuer von 60 G.M. fest.

Die Rechtsbeschwerde hatte Erfolg.

Die Gesellschaft ist am 12. August 1921 gegründet worden. Am Schlusse des Jahres 1921 war die Gesellschaft Gläubigerin L. Erst vom 5. Januar 1922 ab ist L. Gläubiger der Gesellschaft geworden. Das Finanzamt selbst nimmt erst vom Mai 1922 ab eine steuerpflichtige Kreditgewährung an. Es kann sonach diese Kreditgewährung keine wesentliche Voraussetzung für den Beginn der Gesellschaft gebildet haben. Sie hat aber auch keine Voraussetzung für die Fortführung der Gesellschaft gebildet. Unbestritten ist allerdings, daß die Forderungen L. im Kontokorrentverkehr am Schlusse der Monate Mai bis einschließlich November 1922 jeweils die Summe von 400 000 M. überstiegen haben. Bis Ende Dezember 1922 sank das Guthaben L. auf 243 096,26 M. herab und von Mitte Januar 1923 bis Ende März 1923 war L. wieder Schuldner der Gesellschaft, was sich in der Folgezeit öfters wiederholte. Es war also im Kontokorrentverkehr bald die Gesellschaft, bald der Gesellschafter Gläubiger. Die Geschäftsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter L. widelten sich so ab, wie sie dritten Personen gegenüber, die nicht Gesellschafter sind, gehandhabt worden wären. Nachdem nun für den Beginn der Gesellschaft eine Kredithilfe durch den Gesellschafter L. nicht nötig war, müßten, wenn die Fortführung der Gesellschaft von einer solchen Kredithilfe abgehängt hätte, im Laufe des Jahres 1922 besondere Umstände eingetreten sein, welche die Zuführung weiteren Kapitals an die Gesellschaft zur unabwendbaren Notwendigkeit gemacht hätten. Solche Umstände sind aber nicht erkennbar, insbesondere läßt sich nicht behaupten, daß eine Gesellschaft, die in der Bilanz von Ende 1921 schuldenfreie Aktivwerte von mehr als 500 000 M. ausweisen konnte, nicht anderweit Warenkredit erhalten hätte.

385. § 35. Für die Wörrenumsatzsteuer ist das wirklich gewollte Geschäft maßgebend, nicht dessen unrichtige Beurteilung (U. v. 7. Juli 1925 II A 289/25). Wegen des Tatbestandes wird auf die rechtzeitig mit Rechtsbeschwerde angefochtene Verurteilung verwiesen.

Die Rechtsbeschwerde ist begründet.

Streitig ist die Frage, ob die in Rede stehenden Aktien von dem Beschwerdeführer der Generalverwaltung zum Zwecke der Sicherheit für ein gegebenes Darlehen übereignet oder nur verpfändet worden sind.

Da die Börsenumsatzsteuer keine Urkundensteuer, sondern eine Geschäftssteuer ist (§§ 85, 41 KapVerStG.), kann es bei der rechtlichen Beurteilung eines abgeschlossenen Geschäfts auf den Wortlaut der Urkunde allein nicht ankommen. Werden in der Urkunde die getroffenen Vereinbarungen unrichtig niedergeschrieben, so kann auf sie eine Steuerpflicht nicht gestützt werden. Dem Steuerpflichtigen kann der Nachweis, daß die Urkunde anders niedergeschrieben als vereinbart ist, nicht verwehrt werden. Der Beschwerdeführer hat schon in der Vorinstanz durch abschriftliche Vorlage des Schriftwechsels zwischen ihm, der Gläubigerin und der Deutschen Bank den Nachweis geführt, daß von vornherein nur eine Verpfändung der Aktien beabsichtigt war und auch nur eine solche erfolgt ist. Dies geht insbesondere aus dem Schreiben der Bank vom 30. Januar 1924 klar hervor, ausweislich dessen diese gemäß § 1206 BGB. die bei ihr im Depot befindlichen Aktien des Beschwerdeführers zugunsten der Gläubigerin bis 1. Februar 1925 gesperrt und in ein gemeinschaftliches Depot des Beschwerdeführers und der Gläubigerin mit der Maßgabe genommen hat, daß die Verfügung über dieses Depot beiden Parteien nur gemeinschaftlich oder der einen Partei zugunsten der anderen zusteht. Das ist Verpfändung, nicht Übereignung der Aktien. Es ist damit der Nachweis erbracht, daß die Urkunde vom 14./17. März 1924 das Geschäft anders wiedergibt, als es vereinbart worden ist. Der Börsenumsatzsteuer unterliegt aber nur der vereinbarte Geschäftsabluß.

886. §§ 85, 53. Die unentgeltliche Übertragung des Geschäftsanteils an einer Zuckerrüben G. m. b. H. ist kein steuerpflichtiges Anschaffungs Geschäft, auch wenn die Verpflichtung zum Anbau und zur Lieferung von Zuckerrüben vom Erwerber ausdrücklich übernommen wird (U. v. 3. Juli 1925 II A 290/25 S). Wird amtlich veröffentlicht.

## II. Steuernotverordnung. Abschlußzahlungen.

891. Eine gegenüber dem Jahre 1922 „erhöhte“ Leistungsfähigkeit ist für die Erhöhung der normalen Abschlußzahlung keineswegs Vorbedingung. (Beschl. v. 10. Juni 1925 I B 23/25.)

## Vorauszahlungen.

892. Sind die Vorauszahlungen ohne Genehmigung nach den Solleinnahmen geleistet, so sind bei einer späteren Versteuerung nach den Istleinnahmen die bereits als Solleinnahmen berücksichtigten Beträge nicht frei. (Beschl. v. 19. Juni 1925 I B 34/25.) Mit der Einsetzung der Solleinnahmen in die Voranmeldungen für Januar bis Juni hat die Pflichtige mangels eines genehmigten entsprechenden Antrags gegen die Vorschriften der II. StMVO. und die DV. verstoßen. Für den Übergang zur Istleinnahme bedurfte es eines Antrags nicht. Denn hier handelte es sich nicht um die Rückkehr von einem ordnungsmäßig beantragten und genehmigten Ausnahmezustande zu dem Normalzustande, sondern um die erstmalige Herstellung des Normalzustandes überhaupt. Die Voranmeldungen für Juli und August widersprachen insofern den Vorschriften, als die Istleinnahmen um die Beträge gekürzt sind, die schon einmal als Solleinnahmen in früheren Anmeldungen enthalten gewesen waren. Eine solche Kürzung der Vorauszahlungen ist im Gesetz nicht vorgesehen.

305. Die Körperschaftsteuervorauszahlungen bemessen sich bei einem Verkaufskommissionär nicht nur nach seinen Provisionen, sondern nach den von ihm in eigenen Namen aber für fremde Rechnung erzielten Kaufpreisen; diese sind für den Kommissionär Betriebseinnahmen im Sinne des § 5. (Beschl. v. 30. Juni 1925 I B 26/25.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

## III. Steuernotverordnung.

306. ... Gültigkeit vgl. Nr. ....

397. § 22 Abs. 2 u. Durchst. § 13 — Satz 3 im § 22 Abs. 2 der II. StMVO. (Einzurechnung des Agio) bezieht sich nicht auf Abs. 1 ebenda. Auch § 13 der Durchst. vom 29. Februar 1924

befragt nichts Abweichendes. (II. Senat. Ur. v. 19. Mai 1925 II A 269/25 S. ...) Wird amtlich veröffentlicht.

## Steuerüberleitungsgesetz.

398. Bei Rechtsmittelenscheidungen nach § 7 StUG. sind auch die Korrektive zu berücksichtigen. (Beschl. v. 24. Juni 1925 VI B 88/25.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

399. § 7. Im Falle des § 7 StUG. bleibt Art. I § 37 Abs. 2 der II. StMVO. anwendbar. (Beschl. v. 1. Juli 1925 VI B 167/25.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

400. § 11. Durch § 11 StUG. ist die Rechtsgültigkeit der VO. des Reichspräsidenten vom 10. November 1924 bezüglich der Vorauszahlungen ausdrücklich anerkannt. (Beschl. v. 1. Juli 1925 VI B 128/25.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

## Tabaksteuergesetz.

401. § 42 Abs. 2, §§ 9 und 10. — Der Steuerpflichtige ist berechtigt, hinsichtlich der bei der Bestandsaufnahme sich ergebenden Fehlmenngen nachzuweisen, daß die Steueriduld für Fehlmenngen durch bestimmte, vor der Bestandsaufnahme liegende Vorgänge entstanden ist. Wird dieser Nachweis erbracht, so beruht die Versteuerungspflicht nicht auf § 42 Abs. 2 TabStG., sondern auf §§ 9 und 10 des Gesetzes. (Ur. v. 8. Juli 1925 IV A 80/25 S. ....) Wird amtlich veröffentlicht.

## Umsatzsteuergesetz.

404. § 1. Umsatzsteuerpflichtige Veräußerung eines Fabrikgrundstücks. (Ur. v. 24. Juni 1925 V A 143/25.) Es handelt sich um die Frage, ob die Veräußerung des Fabrikgrundstücks der Beschwerdeführerin samt fast allen Maschinen und Einrichtungsgegenständen als innerhalb ihrer gewerblichen Tätigkeit ausgeführt anzusehen und demnach umsatzsteuerpflichtig ist. In der Bejahung dieser Frage durch das Finanzgericht ist kein Rechtsirrtum zu erkennen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ist die Veräußerung eines Geschäfts in ganzen als nicht mehr innerhalb der gewerblichen Tätigkeit des Unternehmens liegend angesehen worden. Dabei kann aber als Geschäft nur die Gesamtheit der tatsächlichen und rechtlichen Beziehungen des Unternehmens gelten. Es ist ein Organismus, der nicht nur aus dem ihm gewidmeten Vermögen besteht, sondern daneben immaterielle Güter, geschäftliche Beziehungen zu anderen Personen und dergleichen umfaßt. Von einer Übertragung des Geschäfts in diesem Sinne kann im vorliegenden Falle nicht die Rede sein. Die Beschwerdeführende Gesellschaft hatte nach ihrer eigenen Angabe die Fabrikation und den Vertrieb von zunächst Ersatzgummireifen, zuletzt Ersatzgummisohlen zum Gegenstande. Sie hatte aber im März 1924 lediglich den Fabrikationsbetrieb eingestellt und im Mai an ein Textilunternehmen nur ihr ganzes Fabrikgrundstück mit Gebäuden und den größten Teil der Maschinen und des Inventars veräußert. Schon daraus, daß sich der Verkauf nur auf den einen Zweig des Unternehmens erstreckte, ergibt sich zur Genüge, daß es sich nicht um eine Veräußerung des Geschäfts im ganzen handelte. Dagegen spricht auch die Tatsache, daß die erwerbende Gesellschaft ihrem Geschäftszweig nach die Vermögensgegenstände der Beschwerdeführerin nicht erwarb, um damit deren Geschäftsbetrieb fortzuführen. Zu einem Unternehmen wie dem der Beschwerdeführerin gehörten auch zweifellos Forderungen und Verbindlichkeiten, außerdem Firma und Kundenkreis, deren Erwerb unstreitig nicht Gegenstand des Kaufes war. Dazu kommt, daß die Spezialmaschinen der Ersatzsohlenfabrikation und das gesamte Restlager an Halb- und Fertigfabrikaten von der Übernahme ausgeschlossen wurden und deren allmählichen gelegentlichen Verkauf vorbehalten blieben. Es kommt gar nicht darauf an, ob über die Ausnahme dieser Gegenstände von der Übernahme des Fabrikgrundstücks vorher oder gleichzeitig eine formelle Vereinbarung getroffen worden ist oder nicht. Wesentlich ist, daß mit ihnen von der Beschwerdeführerin auch wirtschaftlich der Betriebszweig des Gesamtunternehmens fortgesetzt wurde, und sei es auch nur bis zu dessen völliger Auflösung. Ihr Verkauf ist auch nicht in einem Akte, sondern nach und nach, also nachhaltig geschehen. Daß auch Liquidationsverkäufe noch als innerhalb der gewerblichen Tätigkeit liegend anzusehen sind, ist vom Vorberrichter bereits zutreffend hervorgehoben worden.

## Vermögensteuergesetz.

408. DB. § 7 ff. Bei der Veranlagung zur Vermögensteuer 1924 wird der Ertragswert landwirtschaftlich genutzter Grundstücke nicht im einzelnen, sondern nur durch Vergleich des zu bewertenden Grundstücks mit andern Grundstücken festgestellt. (Urt. v. 10. Juni 1925 VI A 213/25.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

409. Der Wert des Anteils an einer G. m. b. H. ist nicht unbedingt einem entsprechenden Bruchteil des Vermögens der G. m. b. H. gleichzusetzen. (Urt. v. 1. Juli 1925 VI A 349/25.) Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, daß das Vermögen der Werkwohnungsbeschaffungsgesellschaft m. b. H. zur Vermögensteuer auf 999 846 RM. festgestellt und der Beschwerdeführer mit einem Fünftel des Stammkapitals an der Gesellschaft beteiligt ist, und hat danach den Wert der Geschäftsanteile auf 199 749 RM. festgestellt. Das Vermögen einer Gesellschaft ist wohl ein gewichtiges Moment für die Bewertung der Anteilsrechte, aber nicht der einzige Umstand, nach dem sich im Verkehr der Wert der Anteilsrechte richtet. Wie in § 141 Abs. 2 Satz 2 A.D. ausgesprochen ist, kommt neben dem Werte des Gesellschaftsvermögens auch die Ertragsaussicht der Gesellschaft in Betracht. Es ergibt sich dies aus den Grundfakten, nach denen im Verkehr die Anteilsrechte bewertet werden. Wie bei Gesellschaften, die ein erfolgreiches Unternehmen betreiben, wegen der besonders günstigen Ertragsaussichten der Wert der Anteilsrechte den anteiligen Wert des in dem Unternehmen investierten Vermögens übersteigen kann, so kann er auch hinter dem anteiligen Werte dieses Vermögens zurückbleiben, wenn das Unternehmen der Gesellschaft nur mit ungünstigem Erfolge betrieben wird. Aber auch soweit der Wert des Gesellschaftsvermögens in Betracht kommt, kann nicht ohne weiteres der bei der Vermögensteueranlagung festgestellte Wert zugrunde gelegt werden, selbst wenn er nach den für die Vermögensteuer 1924 erlassenen Vorschriften festgestellt ist. Denn die Bewertungsgrundsätze, die für diese Veranlagung aufgestellt sind, können gerade bei Vermögen, das in der Hauptsache aus Grundstücken und Gebäuden besteht, zu Ergebnissen führen, die nicht dem im Verkehr dem Vermögen beigelegten Werten entsprechen.

410. DB. §§ 17, 23. Ein Corpshaus ist als Villa zu behandeln. (Urt. v. 10. Juni 1925 I A 47/25.) Das streitige Grundstück dient Wohnzwecken. Allerdings findet ein Wohnen des Hauses in dem gewöhnlichen Sinne, daß der Bewohner sich darin zu jeder Zeit aufzuhalten in der Lage ist, insbesondere auch Schlafgelegenheit hat, nicht statt. Allein wie der Gegenüberstellung von Gebäuden, die Wohnzwecken und solchen, die gewerblichen Zwecken dienen, in § 17 DB. zu entnehmen ist, sollte mit ersterer Gebäudegattung in erster Linie der Gegensatz zu den Gebäuden, die gewerblichen Zwecken dienen, betont werden. Der allgemeinen Verschlechterung des baulichen Zustandes der Wohnzwecken dienenden Grundstücke soll nach § 17 DB. durch die Vermessung der Abschläge (§§ 23—25) Rechnung getragen werden. Diese Paragraphen teilen die bewohnten Grundstücke nun allerdings zwecks Vermessung des Abschlagsbetrages in so bestimmte Arten, daß bei wörtlicher Auslegung ein Corpshaus in keine von ihnen unterzubringen wäre. Es ist aber nicht anzunehmen, daß der RMW. dieser Art von Grundstücken einen Abschlag hat versagen wollen. Es ist nach der ganzen Art seiner Benutzung als Villa im Sinne des § 23 anzusprechen.

411. Eine Aufwertung im Sinne des § 38 der III. StABD. kann nur angenommen werden, wenn ein bestimmter Forderungsbetrag bis zum 31. Dezember 1923 vereinbart war. Ein dem Betriebsinhaber gehöriges Fabrikgebäude ist zu seinem Betriebsvermögen zu rechnen, wenn es dauernd dazu bestimmt ist, als Stätte, in der der Betrieb stattfindet, verwendet zu werden. Die den ehemaligen Angestellten auf Grund des Dienstvertrages auf Lebenszeit zugesicherten Pensionsansprüche sind nach § 11 Abs. 1 Nr. 2 VermStG. vom Vermögen des Verpflichteten abzuziehen. (Urt. v. 24. Juni 1925 VI A 293/25.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

412. Eine Rücklage zur Bestreitung der, frühestens am 1. Januar 1929 fälligen, Grunderwerbsteuer der toten Hand (§§ 10, 23 GrEStG.) ist eine echte Rücklage, die als abzugsfähiges Passivum nicht angesehen werden darf. (Urt. v. 30. Juni 1925 I A 60/25.) Wird in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

## Monatsrundschau. Von Geheimem Rat Dr. R. Klob, Senatspräsidenten am Reichsfinanzhof.

Unter schweren Kämpfen sind die beiden Aufwertungsgesetze zustande gekommen:

Gesetz über die Aufwertung von Hypotheken und andere Ansprüche (Aufwertungsgesetz); vom 16. Juli 1925 (RGBl. I S. 117);

Gesetz über die Ablösung öffentlicher Anleihen; vom 16. Juli 1925 (RGBl. I S. 137).

Werden sie die dringend wünschenswerte Beruhigung bringen, die doch unendlich viel nötiger ist, als Unmögliches anstrebende Interessenkämpfe.

Auf dem steuerlichen Gebiete sind zu erwähnen:

Gesetz über die Verträge zwischen dem Deutschen Reich und dem Königreich Ungarn zur Ausgleiche der in- und ausländischen Besteuerung und über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Steuerfällen (RGBl. II S. 631).

Verordnung über Vorauszahlungen auf Einkommen- und Körperschaftsteuer nach dem Steuerüberleitungsgesetz; vom 16. Juli 1925 (RMBl. S. 375, auch RStBl. S. 121).

## Zeitschriftenschau. Von E. Roesler, Steuerinspektor im Reichsfinanzministerium.

(Abericht über die wichtigsten in den Monaten Mai, Juni und Juli 1925 erschienenen Aufsätze aus den Zeitschriften, die sich mit Steuerfragen befassen.)

Allgemeine Steuer-Rundschau (8. Jahrgang, Nr. 11/12): Endlich einheitliche Bewertung in Reich, Ländern und Gemeinden. Von Dr. Braunschön in Magdeburg. — Willkür oder Gesehmäßigkeit in der Einkommensbesteuerung? Von Prof. Dr. S. Köppe in Marburg a. d. Lahn. — Zur Neufassung des § 427 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung. Von RM. Wegler in München. — Die Liquidierung der Einkommensteuer 1924. Von Dr. Braunschön in Magdeburg. — Der „Inflationsgewinn“ als Besteuerungsgrundlage. Von RM. Dr. Minteln in Essen. — Das Steuerüberleitungsgesetz. Von Dr. Deichl in München. — Zum Inkrafttreten des Steuerüberleitungsgesetzes. Von RM. Dr. Dehning in Schleswig. — Rücklagen für Unterstützungs-, Wohlfahrts- und Pensionszwecke. Von Steueramtman Gdstein in München. — Zur Bestimmung der Steuerklasse bei der Bemessung von Familienleistungen (§ 9 Abs. 2 ErbSchStG.). Von RM. Ludwig in Braunschweig.

Deutsche Juristen-Zeitung (30. Jahrgang, Heft 7 bis 13); Heft 9: Aus englischer Steuerkultur. Von Hofrat Dr. Franz Meißel in Prag. — Aus der steuerlichen Rechtsprechung und Praxis. Von RM. Dr. Fürnrohr in München. — Heft 10: Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes. Von Prof. Dr. Heinstrom in München. — Heft 12: Die österreichische Rechtsprechung in der Aufwertungsfrage. Von Prof. Dr. Swoboda in Graz. — Offene Handelsgesellschaft und Steuer. Von RM. Dr. Friesede in Bremen. — Heft 13: Aufwertung über den Goldmarkwert? Von Geh. RA. Prof. Dr. Deitmann in Göttingen. — Zum Entwurf eines Gesetzes über Änderungen des Finanzvergleichs zwischen Reich, Ländern und Gemeinden. Von Oberregierungsrat Dr. Kaufmann in Berlin.

Gildienst der Deutschen Steuerzeitung (Steuerschneepfist) (3. Jahrgang, Nr. 13 bis 15); Nr. 13: Fristen im Steuerüberleitungsgesetz. — Ablösung der Einkommensteuer 1924 bei Vorauszahlungen, die nach dem Verbrauch bemessen sind. — Spekulationsgewinne und Vorauszahlungspflicht. — Das Schachtelprivileg bei den Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer. — Gebührenfreie Abfertigung von Reisenden in Kraftfahrzeugen. — Bestrafung bei verbotswidriger Einfuhr Zollbarer Gegenstände. — Stundung zu hoher Vorauszahlungen. — Steuerliche Erleichterungen für die Winzer. — Die Umsatzsteuer bei der Einfuhr, unter besonderer Berücksichtigung der Umsatzsteuerpflicht des Einfuhrvertreters und Einfuhrkommissionärs. — Keine Aufwertungs-zinsen — Abzug von der Hauszinssteuer. — Aufrechnung und Umsatzsteuer — Die Unterlassung der Abführung der Lohnsteuer als Steuerhinterziehung. — Geheimbücher und Steuerrecht. — Preussische Gewerbesteuer. Festsetzung der Vorauszahlungen bei neu errichteten Betrieben. — Strafzuschläge bei der preussischen Gewerbesteuer. — Das Rechtsmittelverfahren bei der Grundver-

mögensteuer. — Nr. 14: Berechnung der Vorauszahlungen bei einmaligen Einnahmen, insbesondere Rantiemen und Gratifikationen. — Veranlagung der Landwirtschaft zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer. — Umsatzsteuerbefreiung bei der Ausfuhr. — Die Aufwertung der Sparguthaben. — Aufwertung der Lebensversicherungen. — Die neuen Vorauszahlungstermine der preussischen Gewerbesteuer. — Neuregelung der preussischen Gewerbesteuer nach dem Kapitalvermögen. — Novelle zum Preussischen Grundvermögensteuergesetz vom 26. Juni. — Erhöhung der preussischen Hauszinssteuer? — Neuregelung der bayerischen Gewerbesteuer. — Zwischenhandelsprivileg bei der Umsatzsteuer. — Rückvergütung wegen Herabsetzung der Umsatzsteuer und § 7 des Umsatzsteuergesetzes. — Die Umsatzsteuer im Betrieb der Staatsforsten. — Nr. 15: Die nächsten Fristen und Termine nach den neuen Aufwertungsgesetzen. — Die neuen Verordnungen über Vorauszahlungen auf Einkommen- und Körperschaftsteuer vom 16. Juli 1925. — Stundung der Vorauszahlungen wegen Verlustes oder geringen Gewinns (Zwischenbilanzen). — Am 1. Oktober 1 1/4 % Umsatzsteuer und 7 1/2 % Zugsteuer. — Neuregelung des Lohnabzuges ab 1. Oktober. — Neue Vorschriften über die Preussische Gewerbesteuer. — Rein Lohnabzug für selbständige Vertreter. — Sicherungshypotheken bei der Hauszinssteuer.

**Juristische Wochenschrift** (64. Jahrgang, Heft 7 bis 10); Heft 7/8: Hypothekenaufwertung und kriegsrechtliches Dingenschaftsrecht. Von **W. Stillschweig** in Berlin. — Das Gesetz betreffend Aussetzung des Verfahrens vor Gerichten und Aufwertungsstellen. Von **W. Dr. Lasler** in Breslau. — Die Fälligkeit der Hypothekengruppen. An welchen Daten sind die vom 1. Januar 1925 ab beginnenden Rufen aufzuwertender Hypotheken zu entscheiden? Von **W. Dr. G. Rive** in Berlin. — Steuer und Konkurs. Von **W. Dr. Baumgart** in Gera. — Heft 10: Die Aufwertung von Pachtlichkeiten. Von **Dr. Kasper** in Berlin. — Zwei Fragen der Hypothekenaufwertung. Von **W. Striemer** in Königsberg i. Pr. — Die Aufwertung von Restlaufgeldhypothekensforderungen. A. Von **W. Dr. v. Noeller, Neutrich**. B. Von **W. Dr. Nadler**, Berlin. — Aufwertung von Entschädigungsansprüchen bei Enteignungen. Von **W. Dr. Neuf** in Köln. — Aufwertungsrecht bei Verurteilung zur Löschungsbewilligung. Von **W. Dr. Heuber** in Oberhausen.

**Karten-Auskunft des Steuerrechts**. Heft 300 bis Heft 312, enthaltend: Einkommensteuer-Vorauszahlungen. Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen. Vermögensteuer. Buchführung. Kapitalverkehrssteuer. Lohnabzug. Steuerüberleitungsgesetz. Umsatzsteuer. Industrieobligationen.

**Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie** (Neuer Jahrgang, Nr. 6): Das Steuerüberleitungsgesetz vom 20. Mai 1925. Von **Regierungsrat a. D. Dr. Friedrich Herrmann** in Berlin. — Die veräußerlichen Daves-Obligationen. Von **Oberregierungsrat Dr. Prid** in Berlin. — Tochtergesellschaft und Grunderwerbsteuer. Von **Oberlandesgerichtsrat a. D. Dr. Girsch-Reinsbagen** in Berlin. — Die künftige Einkommenbesteuerung der Personengesellschaften. Von **Rechtsanwalt Dr. Adolf Hollaender** in Berlin. — Die Wertermittlung industrieller Grundstücke (nach dem Reichsbewertungsgesetz). Von **Steuerfiskus Stamm** in Hannover. Öffentliche Ausgabenwirtschaft und Steuerlasten. Von **A. Schilling**, Hamborn a. Rh.

**Neue Steuer-Rundschau** (Jahrgang 6, Nr. 11 und 12); Nr. 11: Zwischveruern. Von **Justizrat Friedrichs** in Almenau. — Die Vorauszahlungen auf die Vermögensteuer 1925. Von **Rechtsanwalt Dr. Alfons Roth**. — Welches Einkommen hat der Auslandsdeutsche und der Ausländer in Zukunft in Deutschland zu versteuern? Von **Regierungsrat Dr. Selle** in Berlin. — Wertzuwachssteuer bei Grundstücksgeäften der Inflationszeit. Von **Rechtsanwalt Dr. Wassertröndinger** in Nürnberg. — Die Verletzung des Steuergeheimnisses. Von **Staatsanwaltschaftsrat Dr. Fadesohn** in Breslau. — Entstehung der Steuerschuld, Steuerschuldner und Steuerhaftung bei Ehenutzungen unter Lebenden (§§ 3, 18 Abs. 1, 2, 4). Von **Justizrat Dr. Hans Stölzle** in Rempten, Algäu. — Aus der Praxis der Zwangsvollstreckung. Von **Dr. jur. Bank** in Hamburg. — Zwei Fragen zur Rentenbankgrundschuld. Von **Regierungsrat a. D. Dr. Deiter** in Hannover. — Eine Streitfrage aus dem Verfahren über die Veranlagung der preussischen Grundvermögensteuer. Von **Regierungsrat a. D. Dr. Deiter** in Hannover. — Nr. 12: Das Steuerüberleitungsgesetz. Von **Regierungsrat Dr. Selle** in Berlin.

**Ratgeber in Steuerfragen** (1925: vom 4. April 1925 bis Nr. 20 vom 12. Juli 1925), enthaltend: Vermögensteuer, Erbschaftsteuer, Entscheidungen des Goldbilanzschiebgerichts, Die neue Kapitalverkehrssteuer, Grunderwerbsteuer, Wertpapiersteuer, Wechselsteuer. Urteile des Reichsfinanzhofs.

**Steuer und Wirtschaft** (IV. Jahrgang, Nr. 7): Das Gesetz zur Überleitung der Einkommen- und Körperschaftsteuer in das

regelmäßige Veranlagungsverfahren. Von **Reichsfinanzrat Evers** in München. — Zur Selbständigkeit der Steuerrechtsbegriffe. Von **W. Dr. Bank** in Hamburg. — Die internationale Doppelbesteuerung und ihre Milderung durch die Nachkriegsabkommen Deutschlands. Von **Dr. Herbert Dorn** in Berlin.

**Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen** (6. Jahrgang, Heft 5): Die geplante Aufwertungsgesetzgebung (zweiter Bericht). Von **Reichsgerichtsrat a. D. Michaelis** in Freiburg. — Neuregelung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen. Von **Reg.-Rat Dr. Kurt Martin** in Berlin. — Die Anfangsbilanz für die Einkommenbesteuerung 1925. Von **Regierungsrat Dr. Rask** in Berlin. — Reservepolitik und Steuer. Von **W. Dr. Hans Wulff** in Berlin.

**Zeitschrift für Betriebswirtschaft** (Jahrgang II, Heft 4): Schwelende Verbindlichkeiten und Bilanzsteuerrecht. Von **Reg.-Rat Wesler** in München. — Die Geldwertveränderung und ihr Einfluß auf die transitorischen Posten und Antizipationen. Von **Anton Haas** in Wien.

**Zeitschrift für Gesellschaftswesen** (Gesellschafts-Archiv) (35. Jahrgang, 7. Heft): Entlohnung durch Überlassung eigener Aktien. Von **W. Dr. Regierungsrat Mirre** in München. — Milderung der Doppelbesteuerung bei Gesellschaften nach dem Reichsbewertungsgesetzentwurf. Von **Regierungsrat W. Kühne** in Berlin. — Der Gewinnverteilungsplan in der Bilanz der Aktiengesellschaft. Von **Dr. Schliffer** in Hamburg. — Die Durchführung der Dritten Steuernotverordnung nach dem neuesten Stande. Von **Generalsekretär Dr. Silbergleit** in Berlin. — Schmalenbachs dynamische Bilanzlehre. Von **Prof. Dr. S. Großmann** in Leipzig.

**Zeitschrift für Bille und Verbrauchssteuern** (5. Jahrgang, Nr. 13 und 14); Nr. 13: Die Verbrauchssteuer- und Zollvorlagen. Von **W. Dr. Oberregierungsrat Dr. Trautvetter** in München. — Die bevorstehende Neuregelung der Weinbesteuerung. Von **Reg.-Wf. Dr. Stod**. — Zum Begriff des Betriebsinhabers. Von **W. Dr. Hummel-Heilbronn**. — Sandblattpulver. Von **Oberzollinspektor Mathes** in Köln. — Nr. 14: Zum Begriff des Betriebsinhabers. Ein Versuch zur Auslegung der Verbrauchssteuergesetze. Von **W. Dr. Hummel** in Heilbronn. — Steuergemeinschaft. Von **W. Dr. a. D. Dr. Flügel**.

## Gesetze, Verordnungen und Erlasse.

Mitgeteilt von Reichsfinanzrat Mirre, München.

Datum	Veröffentlichungs- ort; Aktenszeichen	Gegenstand
4. 6.	RAuz. Nr. 141 RSBl. I 84	RD. zur Abwehr der Einschleppung des Kartoffelkrebes. Verbot der Einfuhr krebsbehafteter oder verdächtiger Kartoffeln; Einfuhr von Kartoffeln nur bei bestimmten Zollstellen und nach Untersuchung.
9. 6.	RZBl. 49 II Bz 5775	RZMG.: Zollbehandlung von Abfällen von roßhaarähnlicher Kunstseide (Z. Nr. 394/5).
14. 6.	RZBl. 49 II Bz 3073	RZMG.: Zollbehandlung von Radioapparaten im Reiseverkehr.
"	RZBl. 49 II Bz 3600	RZMG.: Zollbehandlung von eisernen Fässern mit Kreolin.
15. 6.	III C' 2420	RAMG.: Steuerliche Erleichterungen für die Winzer.
"	RSBl. II 515	Bef. betr. die Ratifikation des am 4. 3. 1924 unterzeichneten Abkommens zwischen dem Deutschen Reich und der Tschechoslowakischen Republik über Erleichterungen im Grenzverkehr.
"	RZBl. 49 II Bz 12824/24	RZMG.: Zollbehandlung von eisernen Fässern mit Käsefarben.
16. 6.	RAuz. Nr. 140	Bef. über die Ein- und Ausfuhr von Waren für die vom 16. bis 19. Aug. 1925 in Königsberg, vom 6. bis 8. Sept. 1925 in Breslau, vom 13. bis 16. Sept. 1925 in Kiel, vom 23. Sept. bis 2. Okt. 1925 in Köln, vom 2. bis 7. Okt. 1925 in Frankfurt a. M. stattfindenden Messen.
"	RAMBl. 346	RD. über die Umbildung und die Neuregelung der sachlichen und örtlichen Zuständigkeit der Finanzämter in Leipzig.

Datum	Veröffentlichungs- ort; Kurzzeichen	Gegenstand
18. 6.	RAuz. Nr. 141	VO. betr. das Verbot der Ausfuhr von Waren. Betr. Ausführverbot für Bruch- und Meisen (Schrott) usw.
20. 6.	RAuz. Nr. 143 RStBl. 51	Bef. über die Essigsäuresteuer vom 1. 7. 1925 ab.
"	RStBl. 51	Bef. über die Anteile der Monopolverwaltung an den Einnahmen an Monopolausgleich.
"	RStBl. 53 II Bz 8127	RFME.: Einfuhr von geflochtenen Grauschützen aus sog. künstlichem Stroh (Nr. 534).
22. 6.	RStBl. I 85	Gef. über die Hinausschiebung der Vermögensteuervorauszahlung am 15. 5. 1925 bis zum 15. 8. 1925.
"	III e 2800 III n 8900	RFME.: Veranlagung der Landwirtschaft zur Einkommen- und Umsatzsteuer. I. Umsatzsteuerzuschüsse und Einkommensteurdurchschnittssätze für die Veranl. 1924/25. II. Veranl. der landw. Umsätze des Wirtschaftsjahrs 1924/25. III. Ablösung der für die Umsätze des ersten Halbjahrs 1924 geschuldeten Umsatzsteuerbeträge.
"	RStBl. 355	VO. über die Neuregelung der Zuständigkeit für die Verwaltung der württembergischen Grund- und Gebäudesteuer für das Gebiet der Stadtgemeinde Stuttgart.
23. 6.	RStBl. II 658	Bef. betr. die Ratifikation des am 25. 7. 1924 in Madrid unterzeichneten Handelsabkommens zwischen dem Deutschen Reich und dem Königreich Spanien.
"	RStBl. I 91 RStBl. 59	Gef. zur Änderung des Weinsteuergesetzes.
"	RStBl. 355	VO. über die Neuregelung der Zuständigkeit der Finanzämter im Bezirke des Landesfinanzamts Karlsruhe.
28. 6.	RStBl. I 92	Gef. zur Verlängerung der Geltungsdauer der 3. StMVO.
29. 6.	RStBl. II 641	Gef. über die Verträge zwischen dem Deutschen Reich und dem Königreich Ungarn zur Ausgleichung der in- und ausländ. Besteuerung und über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Steuerfachen.
"	RStBl. 358 RStBl. 54	VO. über Änderung der AusfBef. zum BranntweinMonGes.
"	RStBl. 368 RStBl. 59	VO. zur Einführung der VO. über Änderung der AusfBef. zum BranntweinMonGes.
1. 7.	RAuz. Nr. 152 RStBl. 119	Bef. betr. die Umsatzsteuer-Umrechnungssätze für Juni 1925.
"	RAuz. Nr. 153	VO. über die Einfuhr von Waren polnischen Ursprungs.
"	RAuz. Nr. 156 RStBl. I 93	VO. über Branntwein. Aufhebung der VO. über Branntwein v. 5. 12. 1919 (RStBl. 1951).
"	RStBl. 372	Bef. über Einlassstellen für die in das Zollinland eingehenden Kartoffelendungen.
2. 7.	RAuz. Nr. 153 RStBl. 61	VO. über Zolländerung für Boden- und Gewerbeerzeugnisse polnischen Ursprungs.
"	RAuz. Nr. 153	Bef. betr. Widerruf von Einfuhrbewilligungen für Waren aus Polen.
3. 7.	RStBl. 369	VO. über Einlass- und Unteruchungsstellen für das in das Zollinland eingehende Fleisch.
8. 7.	RAuz. Nr. 157	VO. betr. Änderung der VO. über die Einfuhr von Waren polnischen Ursprungs.

Datum	Veröffentlichungs- ort; Kurzzeichen	Gegenstand
9. 7.	RAuz. 372	VO. über Änderung des Verzeichnisses der Waarengüter.
10. 7.	RAuz. Nr. 159 RStBl. 126	Bef. betr. die Umsatzsteuer-Umrechnungssätze für die nicht an der Berliner Börse notierten ausländ. Zahlungsmittel für Juni 1925.
11. 7.	RStBl. 374	VO. über die Neuregelung der örtlichen Zuständigkeit von Finanzämtern im Bezirk des Landesfinanzamts Brandenburg.
13. 7.	RAuz. Nr. 163	Bef. betr. Änderung der Bezugsbedingungen für unverarbeitungsbereitete Branntwein A und B vom 31. 10. 1924.
14. 7.	RAuz. Nr. 164 RStBl. 373	Nachweisung über Branntw.-Erzeugung und Branntw.-Absatz im Juni 1925.
16. 7.	RStBl. 121	VO. über Vorauszahlungen auf Einkommen- und Körperschaftsteuer nach dem Steuerüberleitungsgesetz.
"	RStBl. I 117	Gef. über die Aufwertung von Hypotheken und anderen Ansprüchen (Aufwertungsges.).
"	RStBl. I 137	Gef. über die Ablösung öffentlicher Anleihen. Amtliche Auskunft in Zolltarifangelegenheiten.
—	RStBl. 50 Ausf. 10/25	Nr. 607. Japanische Kulturperlen. Zollsatz 360 RM. für 1 dz.

## Kleine Nachrichten.

### Ablösung der Körperschaftsteuerschuld für 1924.

Zu diesem Thema hat Staatsrat Lademann, Danzig, auf S. 608 ff. der StZ. eine Reihe von Zweifelsfragen erörtert, die sich aus dem Entwurf des Steuerüberleitungsgesetzes ergeben. Seine Ausführungen knüpfen an den ursprünglichen Regierungsentwurf des genannten Gesetzes an, wie er Anfang Februar 1925 dem Reichsrat vorgelegt worden ist. Schon bei den Reichsratsverhandlungen ist ein Teil der bezeichneten Zweifelsfragen durch entsprechende Ergänzung der Vorschriften des Entwurfs ausgeräumt worden (vgl. die Reichstagsvorlage des Entwurfs vom 23. April 1925 — Nr. 794 der Drucksachen —). Bei Verhandlungen des Steuerausschusses des Reichstages hat sodann der die Ablösung der Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld für 1924 behandelnde zweite Abschnitt des Entwurfs grundsätzliche Änderungen erfahren. Hierbei sind gerade die Vorschriften, auf die sich die von Staatsrat Lademann aufgeworfenen Zweifelsfragen beziehen, völlig in Wegfall gekommen; hier sind daher auch in dem inzwischen ergangenen Gesetz (Steuerüberleitungsgesetz vom 29. Mai 1925 — Reichsgesetzbl. I S. 75) nicht mehr enthalten. Für die Anwendung dieses Gesetzes kommt infolgedessen den Ausführungen Lademanns eine praktische Bedeutung nicht mehr zu. Um die beteiligten Kreise vor irrtümlichen Auffassungen zu bewahren, sei hierauf ausdrücklich hingewiesen! Re.

## Bücherschau.

Das neue Postbuch 1925, von Ministerialamtmann Kurt Belling. 247 Seiten, geb. 4,50 Mark. Industriebuchverlag Spaeth & Linde, Berlin W. 10.

Die Zeit liegt hinter uns, in der sich die Postgebühren fast wöchentlich änderten. Handel und Industrie werden es freudig begrüßen, daß uns wieder eine für längere Zeit gültige vollständige Übersicht über die Gebührentarife und die Vorschriften des Post-, Telegraphen-, Fernsprech- und Funkverkehrs, des Postschiffverkehrs und der Luftpost für das In- und Ausland vorgelegt wird. Wir finden in ihr alle Fragen des gesamten Nach-

richtendienstes beantwortet, auch die über die Gastpflicht und die Ersafleistung, sowie alle Fragen für Berlin und für den Postverkehr nach dem Ausland. Eine zweckmäßige, nach Gebühren und Vorschriften gegliederte Inhaltsübersicht mit Seitenangabe erleichtert den Gebrauch wesentlich. Die internationalen Versendungsbedingungen sind bis in die jüngste Zeit berücksichtigt. Auch dem in Stockholm 1924 abgeschlossenen Weltpostvertrag ist Rechnung getragen. Das Buch hilft einem längst empfundenen dringenden Bedürfnis ab.

Im gleichen Verlag sind soeben erschienen: **Die neuen Aufwertungsgeetze vom 16. Juli d. J.** und eine **Handausgabe des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 27. 10. 24.** Diese Handausgabe ist von Oberregierungsrat **H. Weinbach**, dem bekannten Verfasser des Kommentars zum Kapitalverkehrssteuergesetz, mit für die Praxis wertvollen Erläuterungen versehen (395 S. Preis geh. 7 Mark). Die Abhandlung über das Aufwertungsgeetz ist von den beiden Aufwertungspezialisten **Dr. Warneyer** und Rechtsanwalt **Dr. Koppe** eingehend erläutert. Eine Einführung, Zusammenstellung der Termine, ein Aufwertungskalender und eine Gegenüberstellung der alten und neuen Vorschriften erleichtern das Verstehen des Gesetzes in trefflicher Weise. Auch die Durchführungsbestimmungen vom 21. 7. 1925 sind bereits berücksichtigt. **A. A. Schuber**t.

**Die Goldumstellung der Aktiengesellschaften nach den Vorschriften der Goldbilanzverordnung vom 28. Dezember 1923 und ihrer Durchführungsverordnungen.** Bearbeitet im Auftrage der Industrie- und Handelskammer zu Berlin von **Dr. jur. et rer. pol. W. Feilchenfeld**, volkswirtschaftlicher Sekretär an der Industrie- und Handelskammer zu Berlin. **Carl Heymanns Verlag, Berlin, 1925.** 2. vermehrte Auflage.

Als über die Goldumstellung noch vielfache Unklarheiten bestanden, erschien im Oktober 1924 die erste Auflage dieses Buches. Der Verfasser gibt darin unter klarer Gliederung des sehr umfangreichen Stoffes eine übersichtliche Behandlung aller einschlägigen Fragen unter Berücksichtigung der in der Praxis gemachten Erfahrungen und unter Stellungnahme zu den wichtigsten der Goldbilanz-Streitfragen. Eine eingehende Besprechung des Buches selbst erübrigt sich, da eine solche bereits in dem größten Teil der Tageszeitungen und der in Frage kommenden Beizschriften erfolgt ist. Gewährt sein nur, daß die Arbeit des Verfassers sich großer Verbreitung erfreut, da nicht nur die Aktiengesellschaften selbst, sondern auch die Bankiers und die mit Goldbilanzfragen befaßten Juristen das Buch als unentbehrliches Hilfsmittel für die Durchführung der Goldumstellung schätzen gelernt haben.

Die jetzt erschienene zweite Auflage bringt auf den Seiten 1—156 den unveränderten Text der ersten Auflage und fügt ihm einen Nachtrag bei, in dem der juristische Hilfsarbeiter an der Industrie- und Handelskammer zu Berlin, **Gerichtsassessor Dr. Gerhard Frenkel**, unter Zugrundelegung der Praxis der Berliner Industrie- und Handelskammer eingehende Ausführungen über die Umstellungsbekanntmachung und ihre Prüfung durch die Börsenzulassungsstelle, über die Neuzulassung der Aktien von Gesellschaften mit Reichsmarkkapital, über die Herstellung der Aktienurkunden, über die Herbeiführung der Reichsmarknotiz und über den Handel mit umgestellten Aktien macht.

Der Nachtrag gibt in einem Anhang die seit Erscheinen der ersten Auflage erlassenen einschlägigen Verordnungen, vor allem der 6. Verordnung zur Durchführung der Verordnung über Goldbilanzen vom 5. November 1924, sowie der Bekanntmachungen des Börsenvorstandes, der Zulassungsstelle und der Richtlinien der Vereinigung Berliner Banken und Bankiers betreffend den Neudruck von Wertpapieren wieder.

Die zweite Auflage ist mit einem Geleitwort des Vizepräsidenten der Industrie- und Handelskammer zu Berlin und Vorsitzenden der Zulassungsstelle der Berliner Börse, **Dr. Stazi Gelpke**, versehen.

Die zweite Auflage wird sich eines ebenso großen Zuspruches erfreuen wie die erste Auflage. Sie wird auf dem Tisch aller derer, die mit Goldbilanzfragen zu tun haben, mögen es nun Kaufleute, Industrielle oder Juristen sein, nicht fehlen dürfen.

Rechtsanwalt **Dr. Schappach**, Berlin.

**Die staatlichen Verwaltungsgebühren in Preußen.** Mit einem Sachverzeichnis und einer Zusammenstellung verwandter Gebühren. Herausgegeben von **Josef M. Kreuter**, Amtsrat im Preussischen Ministerium des Innern, und **Karl Zachariat**, Amtsrat im Preussischen Finanzministerium. Berlin, **Carl Heymanns Verlag**.

Das vorliegende Buch behandelt das Gesetz über staatliche Verwaltungsgebühren und die auf ihm sich aufbauenden staatlichen Verwaltungsgebührenordnungen. Es bringt eine Zusammenstellung der Vorschriften und Bestimmungen sowie, was besonders wichtig ist, neben den zugehörigen Ausführungsanweisungen die von den einzelnen Ministerien bisher erlassenen Sondergebührenordnungen. Ein übersichtliches Inhalts- und Sachverzeichnis ermöglichen ein schnelles Sichzurechtfinden. Das von ausgezeichneten Sachkennern herausgegebene Buch kann ich nur bestens empfehlen. Es wird die gleich gute Aufnahme finden, wie das vor einiger Zeit unter Mitwirkung des Herrn Amtsrat **Kreuter** herausgegebene Buch „Die Preussischen Kommunalabgabengesetze.“

Oberbürgermeister **Dr. Schmitz-Boholt**.

### 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.

Mehrere Anfrager. Die Aufwertungsgeetze sind am 16. Juli vom Reichstag verabschiedet worden. Wir bitten mit der Beantwortung der Anfragen sich noch etwas gedulden zu wollen, bis uns die nötigen Kommentare und Durchführungsbestimmungen vorliegen.

**M. 3. in M. 01.** 1. Auf Antrag kann jederzeit bei Eigenhäusern und Villen eine Herabsetzung der Hauszinssteuer auf 400 Proz. erfolgen, sofern am 1. Juli 1914 das Grundstück unbelastet oder nur bis zu 20 Proz. belastet war.

2. Die Hauszinssteuer ist vom bebauten Grundbesitz zu entrichten.

**M. 01.** Nachdem den Gemeinden in § 18 des Grundbesitzsteuergesetzes vom 14. 2. 1923 das Recht zuerkannt wurde, auf die staatliche Steuer einen Zuschlag zu erheben, folgern wir aus dem Wortlaut, daß auch eine Herabsetzung der Gemeindezuschläge für die rückliegende Zeit zu erfolgen hat, sofern eine Ermäßigung des staatlichen Satzes, sei es nun im Einspruch oder Billigkeitswege, eingetreten ist. Jegendwelche Entscheidungen sind uns bisher noch nicht bekannt geworden.

**M. 6. in S.** Den Einkommensteuervorauszahlungen sind grundsätzlich alle Betriebseinnahmen zugrunde zu legen. Es zählen somit auch die aus umsatzsteuerfreien Geschäften erhaltenen Entgelte zu den einkommensteuerpflichtigen Betriebseinnahmen.

# Aufwertungspraxis.

Beilage zur  
„Deutschen Steuer-Zeitung“  
August 1925.

**Praktische Aufwertungsfragen\*).** Von Professor  
Dr. Ed. Heilfron, Geheimer Justizrat.

## I. Eigentumswechsel und Hypothekenaufwertung.

Eine der meistbesprochenen Fragen des Aufwertungs-komplexes ist die nach dem Rechtsverhältnis des Veräußerers eines mit aufwertungsfähigen Hypotheken belasteten oder belastet gewesenen Grundstücks zum Erwerber und zum Hypothekengläubiger. Die verschiedenen Varianten dieses vielgestaltigen Problems müssen auseinander gehalten werden. Ihre sofortige Klärung ist im Interesse des Realcredits und des Grundstücksverkehrs unerlässlich; denn Darlehnsgeber und Grundstückskäufer werden durch die Schwierigkeiten, die einer sicheren Lösung dieser Fragen entgegenstehen, ängstlich gemacht, besonders wegen des durch das Aufwertungsgesetz eingeführten Wiederauflebens bereits gelöschter Hypotheken.

a) A. hat am 10. Januar 1925 von B. das Grundstück X. erworben, das mit einer Vorkriegshypothek für C. von 100 000 M. belastet ist. A. hat die mit 15 v. H. in Goldmark zur Anrechnung gebrachte Hypothek übernommen, C. hat die Schuldübernahme nicht genehmigt. Dann kann C. seinen dinglichen Anspruch von jetzt 25 v. H. gegenüber B. und seinen persönlichen Anspruch in gleicher Höhe gegen A. geltend machen. Hier ergeben sich verschiedene Gestaltungen.

1. Wer trägt im Innenverhältnis zwischen A. und B. die durch das AufwG. herbeigeführte 10%ige Mehrbelastung, der Verkäufer B. oder der Käufer A.? Nach § 434 BGB. ist der Verkäufer verpflichtet, dem Käufer den verkauften Gegenstand frei von Rechten zu verschaffen, die von Dritten gegen den Käufer geltend gemacht werden können. Diese Vorschrift kann hier nicht eingreifen. Die hier von C. geltend gemachte Belastung ist vom Käufer B. übernommen worden; daß sie einen anderen inneren Wert erhielt als beim Abschluß des Verkaufs unterstellt wurde, gibt dem Käufer jedenfalls nicht auf Grund des § 434 einen Anspruch auf teilweise Entlastung. Für derartige durch die Gesetzgebung herbeigeführte spätere Wertverschiebungen kann kein Verkäufer haftbar gemacht werden. Fraglich könnte noch sein, ob der Käufer wegen der irrümlichen Bewertung der Grundstückslast den ganzen Kauf anfechten könnte. Auch diese Frage würde ich verneinen. Es liegt (BGB. § 119 I) weder ein Irrtum über den Inhalt der Erklärung vor, denn die Erklärung ging dem Willen der Parteien entsprechend auf Übernahme der Hypothek unter Anrechnung auf den Kaufpreis mit 15 v. H. des Nennbetrages; noch wollte der Käufer eine Erklärung dieses Inhalts nicht abgeben. Er könnte vielmehr nur sagen: „Hätte ich gewußt, daß die spätere Gesetzgebung die Hypothek auf 25 v. H. aufwerten werde, so hätte ich 10 v. H. mehr vom Kaufpreis unbezahlt gelassen, weil durch die Höherbewertung der Hypothek gedeckt.“ Diese irrige Anschauung ist ein reiner Irrtum im Beweggrund, der einflußlos ist.

Ziel operiert wird gegenwärtig mit dem Absatz 2 des § 119, der als Erklärungsirrtum, also als Anfechtungsgrundlage, auch den Irrtum über verkehrswesentliche

Eigenschaften einer Person oder Sache bezeichnet. Darauf wird vor allem der nach meinem Dafürhalten das ganze Wirtschaftsleben in Gefahr bringende Versuch früherer Grundstückseigentümer gestützt, wieder in den Besitz der in der Inflationszeit für einen heute als absolut minderwertig erscheinenden Kaufpreis veräußerten Grundstücke zu gelangen. Auf Hypotheken ist § 119 II schon deshalb nicht anwendbar, weil eine Hypothek keine Sache ist (so wenigstens RGZ. 73, 137; streitig). Außerdem ist der Wert eines Gegenstandes keine Eigenschaft (RGZ. 64, 269).

Folgt man der Ansicht, daß die 10%ige Höherbewertung vom Käufer zu tragen ist, so fragt sich weiter: wie und wann wirkt sich die Schuldübernahme des Käufers gegenüber dem Verkäufer aus? Kann B. sofort von A. verlangen, daß er ihn gegen die Möglichkeit der Inanspruchnahme durch C. schützt, daß er also ihn von der persönlichen, infolge der Nichtannahme A.'s als Selbstschuldner auf ihm weiter ruhenden Schuld befreit? Das ist eine bei jedem Erwerb eines belasteten Grundstücks auftauchende, also eigentlich keine Aufwertungsfrage. Man wird sie dahin beantworten müssen, daß die Aufwertungshypothek, da sie normalerweise erst am 1. Januar 1932 fällig wird, genau so zu behandeln ist, wie eine „auf Zeit festgeschriebene“ Hypothek. Auch bei dieser wird man den Käufer, wenn der Gläubiger ihn nicht als persönlichen Schuldner annehmen will, nicht für verpflichtet erklären, früher die Entlastung des Verkäufers herbeizuführen als bis die Forderung des Gläubigers fällig geworden ist. Diese Gleichstellung wird freilich dadurch bedenklich, daß der Schuldner nach der neuen Vorschrift des § 25 II AufwG. jederzeit in der Lage ist, den Aufwertungsbetrag nach dreimonatiger Kündigung zurückzuzahlen. Trotzdem wird man bei Auslegung der Übernahmebestimmung des Kaufvertrages nach Treu und Glauben das Verlangen des Käufers auf sofortige Ablösung der aufgewerteten Hypothek als unbillig zurückweisen müssen (vgl. das Urteil des OLG. Kiel vom 20. April 1925, Jur. Rundschau 1925 Beilage S. 695).

Interessant ist der Gang, den die Frage der Berechnung zwischen Erwerber und Veräußerer wegen der Höheraufwertung bei den Ausschlußberatungen genommen hat. In zweiter Lesung wurde ein § 30 beschlossen, der unterschied, ob das Grundstück seit dem 14. Februar 1924, dem Tage des Inkrafttretens der Dritten Steuernotverordnung, veräußert wurde, oder vorher. In letzterem Falle sollten für das Haftungsverhältnis die allgemeinen Rechtsvorschriften maßgebend sein, mit einer gewissen Entlastungsmöglichkeit zugunsten des Erwerbers, falls der Veräußerer es unterlassen hatte, von den ihm zustehenden Härteklauseln Gebrauch zu machen. War das belastete Grundstück aber seit dem 14. Februar 1924 veräußert worden, so sollte der Veräußerer dem Erwerber wegen der höheren Aufwertung in gleicher Weise haften, wie wenn der sich nunmehr ergebende Umfang der Belastung bereits zur Zeit der Veräußerung bestanden hätte, auch hier mit gewissen Einschränkungen zugunsten des grundsätzlich haftenden Veräußerers. Ein Antrag Dr. Bests wollte eine andere Regelung herbeiführen. Danach sollte jedem Erwerber oder Veräußerer, der infolge der Aufwertung nach den neuen Vorschriften dadurch geschädigt worden sei, daß der Erwerbspreis durch die Annahme

\* Unter dieser Überschrift werden von dem Herrn Verfasser fortlaufend besonders aktuelle Tagesfragen aus dem Gebiete der Aufwertungspraxis erörtert werden.

eines Aufwertungs Betrags bestimmt wurde, der von dem tatsächlichen um mindestens 5 v. H. des Goldmarkbetrags des aufgewerteten Rechts abweiche, ein Anspruch auf Herausgabe der Bereicherung des andern Vertragsteils zu stehen. In der dritten Lesung des Ausschusses wurde § 30 überhaupt gestrichen. Es setzte sich die Rechtsauffassung durch, daß es nicht Sache der Aufwertungsgegebung sei, in die vertraglichen Beziehungen zweier Personen einzugreifen, deren Rechte nicht unmittelbar durch die Aufwertung berührt würden. Das Aufwertungsgezet habe nur die Rechtsstellung des Gläubigers fest zu umreißen; Sache der Rechtsprechung sei es, daraus für die vertraglichen Beziehungen von Erwerber und Veräußerer die notwendigen Schlüsse zu ziehen. Maßgebend seien die Vereinbarungen der Parteien; diesen entsprechend werde der Richter im Einzelfall zu einer verschiedenen Stellungnahme bei der Verteilung der Aufwertungslast kommen können. Der im Besitz des Sachwertes befindliche Erwerber werde in den meisten Fällen eher in der Lage sein, die Aufwertungslast völlig zu tragen, als der nicht mehr im Besitz befindliche Veräußerer.

b) Auf dem von A. am 10. Januar 1925 erworbenen Grundstück hat eine am 20. Februar 1923 gelöschte Vorkriegshypothek für C. gestanden. A. hat das Grundstück „hypothekenrein“ gekauft. C. verlangt die Aufwertung. Auch hier sind verschiedene Fälle auseinander zu halten.

A. wird nach § 20 I AufwG. durch den öffentlichen Glauben des Grundbuchs geschützt. Dieser Schutz besteht nach § 892 BGB. darin, daß zugunsten A.'s der Inhalt des Grundbuchs als richtig gilt, es sei denn, daß ihm die Unrichtigkeit bekannt war. Danach muß man unterscheiden:

1. C. hat bei Annahme der Zahlung und der Löschungsbewilligung keinen Vorbehalt gemacht. Dann kann er gegenüber A. keine Wiedereintragung beanspruchen, ist also auf seinen persönlichen Anspruch gegen B. angewiesen. B. kann gegen A. keinen Regreß nehmen, denn er hat ihm ja das Grundstück hypothekenrein verkauft. Die Rückwirkung trifft also B. allein, es sei denn, daß der Richter bei freier Würdigung der Sachlage auf Grund des § 242 BGB. durch sein Entscheidung zugunsten des Veräußerers eine Härteklausele rechtsgestaltend einführt.

2. C. hat bei Rückempfang einen Vorbehalt gemacht, A. wußte beim Erwerb des Grundstücks nichts davon. Dann ist die Regelung ebenso wie im Falle 1.

3. A. kannte beim Erwerb den Vorbehalt. Dann kann zunächst C. auch ihm gegenüber die Aufwertung geltend machen und die Wiedereintragung verlangen (vgl. RGZ. 110 S. 65 u. 87); denn A. hatte in Kenntnis der Unrichtigkeit des Grundbuchs das Grundstück erworben, ist also durch den öffentlichen Glauben nicht geschützt. In diesem Falle wird er von dem Veräußerer kein Einstehe für die wiedereingetragene Hypothek verlangen können, denn es ist anzunehmen, daß mindestens mit der 15%igen Aufwertung bei der Bemessung des Kaufpreises gerechnet worden ist.

c) Im Falle b) hat C. zwar am 20. Februar 1923 Löschungsbewilligung erteilt, die Hypothek ist aber nicht gelöscht und wurde dem A. beim Verkauf als quittiert unter Aushändigung der Löschungsbewilligung nachgewiesen. Dann könnte sich A. nach § 892 BGB. auf den öffentlichen Glauben des Grundbuchs nicht berufen; denn im Grundbuch steht die Hypothek zwar noch für C. eingetragen. C. könnte also gegen A. die Wiedereintragung verlangen und ob A. gegen B. Regreß nehmen kann, hängt von der Beurteilung ihres Vertragsverhältnisses ab. Nun bestimmt aber § 20 II des AufwG., daß die Vorschriften

über den öffentlichen Glauben des Grundbuchs auch schon dann anwendbar sind, wenn im Augenblick des Erwerbs der Gläubiger Löschungsbewilligung erteilt hatte. War also A. bei der Auflassung (BGB. § 892 II) im Besitze der Löschungsbewilligung und wußte er nichts von einem Vorbehalt gegenüber B., so kann C. Wiedereintragung nicht beanspruchen und ist auf seinen persönlichen Anspruch gegen B. angewiesen. Hatte C. aber eine einfache, keine löschungsfähige Quittung erteilt, dann ist § 20 II nicht anwendbar, also ist A. nicht geschützt. C. kann die volle Aufwertung seiner Hypothek abzüglich des empfangenen Goldmarkbetrages verlangen und A. muß sich mit B. dieserhalb auseinandersetzen, wie im Falle a).

## II. Die Zinszahlung für die Aufwertungshypotheken.

Nach Art. III des Gesetzes zur Verlängerung der Geltungsdauer der 3. StWB. vom 28. Juni 1925 wurden die gemäß § 5 der 3. StWB. geschuldeten Zinsen (von 2 v. H. der damals maßgebenden 15%, gleich 1,2 v. H. der heute geltenden 25%) nicht vor dem 1. August 1925 fällig. Vorher konnte der Hypotheken- und Obligationenschuldner keinesfalls in Verzug geraten. Es konnten also auch nicht die nach manchen Schuldverschreibungen für den Fall der nicht pünktlichen Zinszahlung eintretenden Verzugsfolgen in Betracht kommen, insbesondere nicht die vorzeitige Fälligkeit, die nach § 25 Art. I Satz 2 auch nach dem Aufwertungsgezet noch eintreten kann. Mit dem 1. August begann also die Zinszahlung, bei pränumerando zu erfüllender Zinspflicht und vierteljährlicher Zinszahlung für die drei ersten und vierteljährlicher Zinspflicht für die zwei ersten Quartale 1925. Bei Monatszinsen waren im ersteren Falle am 1. August acht, im letzteren sieben Monatsbeträge fällig. Eine Schwierigkeit entsteht hierbei durch die häufig nicht feststellbare Höhe des Aufwertungs Betrages, vor allem, wenn der Schuldner von der Härteklausele der §§ 8, 15, 34, 52 glaubt Gebrauch machen zu dürfen, oder wenn in den im § 10 aufgeführten Fällen der Individualaufwertung eine Partei eine von dem normalen Höchstsatz abweichende Prozentberechnung in Anspruch nimmt. Man muß davon ausgehen, daß der Gesetzgeber den normalen Höchstsatz, also 25% bei Hypotheken, 15% bei Obligationen, als zunächst zugrunde zu legen, hat unterstellen wollen. Wenn also ein Eigentümer oder Schuldner sich der Zinszahlung dadurch entziehen will, daß er einen Abwertungsantrag stellt, so wird er sich der Verzugsfolgen nicht entschlagen können, wenn er einen offenbar unbegründeten Antrag gestellt hat. Dann liegt eine schuldhaftige Zögerung mit ihren häufig für den Eigentümer oder Schuldner höchst unerwünschten Folgen vor.

Dabei ist aber für die infolge Aufwertung kraft Rückwirkung wieder einzutragenden Hypotheken die Vorschrift des § 28 II wohl zu beachten, wonach die Verzinsung solcher Hypotheken erst mit dem Beginn des auf die Wiedereintragung folgenden Kalendervierteljahrs beginnt. Eine Verzinsung kann also allerfrühestens ab 1. Oktober 1925 in Betracht kommen. Die Zinshöhe bestimmt sich in diesem Falle nach dem für den Beginn des Zinsenlaufs maßgebenden Hundertsatz. Erfolgt die Eintragung z. B. erst am 15. Januar 1926, dann sind 3 v. H. Jahreszinsen ab 1. April 1926 zu zahlen.

§ 28 II läßt es aber unklar, wann der Zinsenlauf beginnen soll, wenn die Hypothek infolge des grundbuchlichen Schutzes des neuen Eigentümers überhaupt nicht mehr eintragungsfähig ist. Schlegelberger meint (Komm. S. 147), daß dann der Zinsenlauf mit dem Kalendervierteljahr zu beginnen haben würde, das auf den Zeitpunkt

folgt, in dem die endgültige Wiedereintragung zulässig gewesen wäre, wenn der öffentliche Glaube des Grundbuchs nicht entgegengestanden hätte. Diese Auslegung scheint mir willkürlich. § 28 II spricht nur von dem Wiederaufleben der Hypothek selbst. Die persönliche Forderung ist stets nach § 28 I schon ab 1. Januar 1925 zu verzinsen.

Schließlich ist — worauf *Warneyer-Koppe* (S. 76\*) mit Recht aufmerksam machen — durch die „Verordnung zur Aufhebung der Bekanntmachung über die Geltendmachung von Hypotheken, Grundschulden und Rentenschulden“ vom 18. Juli 1925 die Bekanntmachung vom 8. Juni 1916 beseitigt. Danach kann das Gericht nicht mehr eine Zahlungsfrist für das Hypothekentapital oder dessen Zinsen gewähren.

## Aufwertung bei Vergleichen und Urteilen.

Von Kammergerichtsrat Dr. Sontag, Berlin.

Von der Aufwertung bei „Vergleichen und anderen Vereinbarungen über die Aufwertung und bei gerichtlichen Entscheidungen“ handelt der 10. Abschnitt (§§ 67 und 68) des Aufwertungsgesetzes vom 16. 7. 25.

I. § 67 stellt als Regel an die Spitze, daß alle Vergleiche über die Vermögensanlagen, von denen das Aufwertungsgesetz handelt, und die den Zweck hatten, den Streit oder die Ungewißheit über die Höhe des infolge der Geldentwertung zu zahlenden Betrags zu beseitigen, unberührt bleiben sollen. Daß Vergleiche anderen Inhalts, die etwas sehr Seltenes sein dürften, unberührt bleiben, versteht sich von selbst.

Das Aufwertungsgesetz konnte jedoch nicht an der Erkenntnis vorübergehen, daß in der Inflationszeit viele Tausende von Gläubigern, insbesondere von Hypothekengläubigern, unter dem Druck der damals von der Regierung verfochtenen Lehre *Mark = Mark* Vergleiche geschlossen haben, durch die sie auf das Schwerste geschädigt wurden, indem sie gegen Zahlung weniger Prozente ihrer Forderungen in Goldmark sich hinsichtlich der vollen Forderungen für abgefunden erklärten. Abs. 2 des § 67 bestimmt daher, daß ein Vergleich dem Anspruch auf Aufwertung gemäß dem Aufwertungsgesetz nicht entgegensteht, wenn er in der Zeit vom 15. Juni 1922 bis zum 14. Februar 1924 geschlossen worden ist. Es ist dies die Zeitspanne, welche auch sonst im Aufwertungsgesetz für die Rückwirkung der Aufwertung anerkannt ist, beginnend mit einem ziemlich willkürlich herausgegriffenen Tage aus der Zeit der stärker einsetzenden Geldentwertung und endend mit dem Tage des Inkrafttretens der 3. StWB. Hypothekengläubiger also, die beispielsweise sich mit einer Zahlung von 10% in Gold ihrer Hypothek im Wege des Vergleichs für befriedigt erklärt haben — ein Prozentsatz, der eine Zeitlang sehr beliebt war, insbesondere von den Hypothekenbanken geboten worden ist —, können jetzt weitere 15% Aufwertung nachverlangen. Von dieser durchaus gerechtfertigten und mit dem übrigen Inhalte des Aufwertungsgesetzes übereinstimmenden Regelung macht der 2. Satz des Abs. 2 des § 67 wieder eine Ausnahme, die man als völlig ungerechtfertigt bezeichnen muß. Wenn nämlich der Gläubiger „Kaufmann war und den Vergleich im Betrieb seines Handelsgewerbes geschlossen hat“, so hat er keinen Anspruch auf diese Aufwertung. Nach den Reichstagsdrucks. (95. Sitzung vom 15. 7. 25 S. 3199), begründet der Staatssekretär im Reichsjustizministerium, Dr. Joël, diese Ausnahme damit, „daß ein Kaufmann, der als Gläu-

biger im Betrieb seines Handelsgewerbes Vergleiche schließt, unter allen Umständen an diese Vergleiche gebunden sein muß“.

Der Begriff der Vertragstreue, der hier zur Begründung herangezogen wird, gilt aber für Nichtkaufleute genau so wie für Kaufleute. Unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen muß jedermann an seinen Vergleich gebunden sein. Wenn aber derart ungewöhnliche wirtschaftliche Verhältnisse ein Volk überfallen, wie der Währungszerfall in der deutschen Inflationszeit, und wenn dessen wirkliche Ursachen auch von der Regierung damals nicht richtig erkannt worden sind, so kann man eine richtige Einsicht auch nicht von den Kaufleuten verlangen. Auch für diese mußte der von der Regierung bis auf das äußerste verteidigte Satz „*Mark = Mark*“ maßgebend sein, genau so, wie für die Nichtkaufleute. Erkennen die gesetzgebenden Gewalten jetzt also eine Pflicht der Wiedergutmachung der damals auf Grund vorgenannten Irrglaubens geschädigten Gläubigerkreise an, so können von dieser Wiedergutmachung auch die Kaufleute nicht ausgenommen werden.

Das Interessanteste ist nun aber, daß diese Ausnahme zuungunsten der Kaufleute nicht einmal konsequent durchgeführt wird, es wird vielmehr von der Ausnahme wieder eine Ausnahme gemacht, und zwar zugunsten der Hypothekenbanken und Versicherungsgesellschaften, welche auch Kaufleute sind.

Der Abg. Dr. Best hatte nämlich in der 93. Sitzung des Reichstages vom 13. Juli 1925 (Reichst.-Drucks. S. 3097) darauf hingewiesen, daß durch diese Ausnahmebestimmung zuungunsten der Kaufleute die Hypothekenbanken „in der Rückaufwertung ihrer Hypotheken überaus geschädigt würden, was dann wieder die Aufwertung der Pfandbriefe beeinträchtigen würde“. — Daraus hat man nun nicht die Folgerung gezogen, diese unbillige Ausnahmebestimmung ganz zu streichen, sondern hat nur wieder eine Ausnahme von der Ausnahme zugunsten der Gesellschaften gemacht, welche die Aufwertungsbeträge in eine Teilungsmasse abliefern müssen.

II. Aufwertungen höher als 25% dürften wohl nur selten vorgekommen sein. Rückwärts revidieren auf 25% kann das Gesetz solche nicht, aber es will auch nicht höhere Sätze als die angeblich von den Schuldnern nur tragbaren 25% sanktionieren, und so bestimmt es in Abs. 1 Satz 2 des § 67, daß „soweit der vereinbarte Aufwertungsbetrag 25 vom Hundert des Goldmarkbetrags übersteigt, die Vereinbarung als Begründung eines neuen Schuldverhältnisses gilt“. Dies soll für Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden, Reallasten, Schiffs- und Bahnpfandrecht die Folge haben, daß nur bis 25% die Hypothek usw. ihren bisherigen Rang erhält, im übrigen aber hinter die Eigentumshypothek des § 7 des AufwGes. und die sonstigen Belastungen zurücktritt. Es ist auch dies eine m. E. nicht im geringsten zu rechtfertigende Regelung; denn wenn ein Schuldner im Vergleichswege freiwillig seinem Gläubiger mehr als 25% zugestanden hat, so muß er wohl wirtschaftlich dazu in der Lage gewesen sein, und der Gesetzgeber hat gar keinen Anlaß, sich in einen solchen Vergleich zugunsten des Schuldners einzumischen. —

III. Auffällig erscheint in der Überschrift des 10. Abschnitts, daß neben Vergleichen „andere Vereinbarungen über die Aufwertung“ aufgeführt sind. Der Staatssekretär Dr. Joël hat hierzu (Reichst.-Drucks. S. 3200) folgende Erklärung abgegeben:

„Es ist die Frage aufgeworfen worden, ob im Gegensatz zu den Vergleichen bloße Vereinbarungen, die

\*) Die neuen Aufwertungsgesetze, Handkommentar, Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin W 10.

zwischen dem Gläubiger und dem Schuldner in der Rückwirkungszeit, also in der Zeit vom 15. Juni 1922 bis zum 14. Februar 1924 getroffen sind, Vereinbarungen, die insbesondere eine höhere Aufwertung als 25% vorsehen, ebenso wie die in der Rückwirkungsfrist geschlossenen Vergleiche zu behandeln sind. M. E. ist das nicht der Fall, und es ergibt sich das aus dem Gesetz selbst. Wenn die Herren den letzten Satz des § 67 einsehen wollen, so finden sie ausgesprochen, daß Vereinbarungen über die Aufwertung auch in Zukunft getroffen werden können. Damit spricht der Gesetzgeber mittelbar aus, daß Vereinbarungen, die in der Vergangenheit liegen, ebenfalls zu respektieren sind, als insbesondere dann, wenn sie zugunsten der Gläubiger einen höheren als den gesetzlichen Aufwertungsbetrag vorsehen. Das entspricht auch der Tendenz, von der die Beschlüsse des Aufwertungsausschusses getragen sind.“

Die Unterscheidung, welche der Vertreter der Regierung hier zwischen „Vergleichen“ und „bloßen Vereinbarungen“ macht, ist juristisch unhaltbar. „Vereinbarung“ ist der weitere Begriff. Diese umfaßt jede Abrede zwischen zwei Parteien. Zu solchen Abreden gehört auch der Vergleich. Der Vergleich ist nach unbestrittener Definition das Übereinkommen zweier Parteien über ein bereits bestehendes Rechtsverhältnis durch wechselseitiges Nachgeben. Die Abkommen, welche zwischen Gläubigern und Schuldnern über die Höhe der Aufwertung getroffen worden sind, bezogen sich stets auf bestehende Schuldverhältnisse. Der Schuldner ging von dem Standpunkte aus, daß er die Schuld nur mit Papiermark zum Nominalbetrage zurückzahlen brauche, der Gläubiger verlangte grundsätzlich Goldmark zum vollen Nominalbetrage. Durch wechselseitiges Entgegenkommen einigten sie sich dann auf irgend einen Prozentsatz von Goldmark. Das war immer ein Vergleich und nie eine andere Form der Vereinbarung. Die „bloßen Vereinbarungen“, von denen der Vertreter der Regierung im Gegensatz zu den Vergleichen spricht, gab es nicht. Worin sollten sie bestanden haben? Was sollte ihr Inhalt gewesen sein? Abs. 3 des § 67 spricht allerdings von „Vereinbarungen“ und nicht von Vergleichen über zukünftige Aufwertung, aber nach Inkrafttreten des AufwGes. ist die Rechtslage auch eine andere; denn für ein gegenseitiges Nachgeben bezüglich der Höhe des Aufwertungsatzes ist nunmehr, nachdem dieser mit 25% feststeht, kein Raum mehr. Wenn die Parteien jetzt mehr als 25% oder andere Rückzahlungsmodalitäten oder höhere Zinssätze, als gesetzlich vorgesehen, vereinbaren, so sind das entweder Freigebigkeiten seitens des Schuldners, oder er empfängt irgendwelche Gegenleistungen dafür seitens des Gläubigers. Daß also jetzt und künftig Vereinbarungen im weiteren Sinne über die Aufwertung geschlossen werden können, ändert nichts an der Tatsache, daß die Aufwertungsabreden in der Inflationszeit nur echte Vergleiche waren und sein konnten.

IV. Was aus Vergleichen wird, die unter der Herrschaft der Dritten Steuernotverordnung geschlossen worden sind, darüber schweigt das Gesetz. Man muß daraus folgern, daß es für die Gläubiger, welche sich nach dem 14. Februar 1924 verglichen haben, keine Aufwertung gibt.

Über Vergleiche und Urteile, die zwar vor dem 15. Juni 1922 geschlossen bzw. ergangen sind, auf Grund deren aber Zahlungen ganz oder teilweise erst nach dem 15. Juni 1922 erfolgt sind, schweigt das Gesetz. Man wird annehmen müssen, daß sie an der Vergünstigung des Abs. 2 des § 67 nicht teilnehmen. Zu dieser Auslegung gelangt man nach seinem Wortlaute; „Der

Aufwertung nach den Vorschriften dieses Gesetzes steht ein Vergleich nicht entgegen, wenn er in der Zeit vom 15. Juni 1922 bis zum 14. Februar 1924 geschlossen ist.“ Der Gesetzgeber hat also entscheidendes Gewicht auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Vergleichs und nicht auf den Zeitpunkt der Zahlung gelegt. Er hat offenbar nur an den Regelfall gedacht, daß, wenn die Zahlung zwischen Juni 1922 und Februar 1924 stattgefunden hat, die Vereinbarung auch schon in dieser Zeit liege. Die Grenzfälle der vor dem Juni 1922 liegenden Vergleiche und der nach dem Juni 1922 stattfindenden Zahlungen hat er nicht behandelt, und es kann ihm kaum ein Vorwurf daraus gemacht werden; denn Vergleiche und Vorteile vor dem Juni 1922 werden etwas außerordentlich Seltenes sein. Vor diesem Zeitpunkte nahm man in Deutschland allgemein den Satz Mark = Mark noch so gläubig hin, daß wohl für die allermeisten Schuldner und Gläubiger keine Ungewißheit über die Höhe der von ihnen zu leistenden bzw. zu empfangenden Zahlung bestand. Wo aber keine Ungewißheit ist, ist auch kein Raum für einen Vergleich. Ebenso waren Prozesse, durch welche Gläubiger zur Zurücknahme ihrer Hypothek gezwungen werden mußten, vor dem Juni 1922 etwas außerordentlich Seltenes. Die Ratschläge wohl fast aller Anwälte gingen damals dahin, daß der Gläubiger das Geld nehmen müsse, weil Mark = Mark sei, und daß er sich nicht durch Weigerung unnötige Prozeßkosten machen solle.

Für die wenigen Vergleiche und Urteile vor dem 15. 6. 1922 ist die Benachteiligung der Gläubiger, obwohl sie nicht die Aufwertung aus § 67 erlangen können, deshalb eine geringere, weil sie die Zahlungen, die sie nach dem 15. 6. 1922 erhalten haben oder jetzt noch erhalten, nicht als Vollzahlung gelten zu lassen brauchen.

Bekanntlich ist die Mark keines Monats der Inflationszeit gleich der Mark irgend eines folgenden Monats. Wer sich also über den Rückempfang einer Hypothek im April 1922 verglichen hat, oder wer zu ihrer Rücknahme im April 1922 verurteilt worden ist, die Vergleichs- oder Urteilssumme aber erst z. B. im Oktober 1922 erhalten hat, der hat nur einen Teilbetrag der ihm zukommenden Summe empfangen. Er kann also Nachzahlung der Differenz zwischen dem Dollar- oder Indexwerte usw. der April-Mark 1922 und dem der Oktober-Mark 1922 fordern. Eines besonderen Vorbehalts bei Empfang der — jetzt nachträglich als Teilzahlung erkannten — Zahlung bedurfte es nicht, und ebenso ist es gleichgültig, ob die Zahlung nach dem 15. 6. 1922 in dem Willen der Parteien oder in dem Verzuge des Schuldners seinen Grund hat.

V. Gerichtliche Entscheidungen über Aufwertung der im AufwGes. geregelten Ansprüche sollen nach § 68 Abs. 1 auch grundsätzlich unberührt bleiben. Eine Ausnahme hiervon macht Abs. 2 § 68, indem er gegenüber Urteilen aus der Zeit vom 15. 6. 22 bis 14. 2. 24 die rückwirkende Aufwertung genau so zuläßt, wie wenn diese Gläubiger freiwillig über ihren Anspruch gegen Zahlung irgendeiner Papiermarksumme quittiert hätten und nicht erst durch Urteilspruch dazu gezwungen worden wären. Diese Regelung entspricht dem Erfordernisse einfachster Gerechtigkeit, weil die Mehrzahl der deutschen Gerichte leider allzulange an die Nominalwerttheorie geglaubt und sich selbst durch die Urteile der Oberlandesgerichte Darmstadt, Danzig und Köln und die Aufsätze und Broschüren der wissenschaftlichen Vorkämpfer der Aufwertungsbewegung nicht eines Besseren hatten belehren lassen. Wer aber von Gläubigern um sein gutes Recht gekämpft und es nur durch irrigen Urteilspruch verloren hat, der durfte unmöglich schlechter gestellt werden als der, welcher sein Recht kampflös aufgegeben hatte.

## Aufwertung von Restkaufgeldern. Von Reichsgerichtsrat Dr. Warneyer in Leipzig.

Wie jetzt nach § 10 Nr. 5 des Aufwertungsgesetzes, so war schon bisher nach § 3 der Dritten Steuernotverordnung in Verbindung mit § 7 der Ersten Durchführungsverordnung vom 1. Mai 1924 die Aufwertung der persönlichen, durch Hypothek gesicherten Forderung über das für die Aufwertung des dinglichen Rechtes vorgeschriebene Maß hinaus zulässig, wenn es sich um das hypothekarisch gesicherte Kaufgeld für den Erwerb des mit der Hypothek belasteten Grundstücks handelte. Voraussetzung für eine solche Aufwertung nach allgemeinen Grundsätzen war bisher, daß die Restkaufgeldhypothek nach dem 31. Dezember 1918 begründet worden war. Lag diese Voraussetzung vor, dann erfolgte die Aufwertung des Restkaufgeldes nach der Praxis des Kammergerichts und des Bayerischen Obersten Landesgerichts in der Weise, daß zugrunde gelegt wurde das Verhältnis des Vertragspreises zu dem Betrag des Restkaufgeldes. Derselbe Bruchteil des Wertes, der die Restkaufgeldforderung im Verhältnis zum Vertragspreise darstellte, wurde unter Zugrundelegung des jetzigen Wertes des Grundstücks berechnet und diese Summen als Normalbetrag der Aufwertung angesehen (sog. Wertparzellentheorie). Betrug beispielsweise der Kaufpreis, in Goldmark umgerechnet, 10 000 RM., die Restkaufgeldhypothek 5000 RM., während der jetzige Wert des Grundstücks 30 000 RM. ist, so wurde die Restkaufgeldforderung auf 15 000 RM. aufgewertet.

Gegen diese Art der Aufwertung, die vielfach nicht mehr als Aufwertung, sondern als Abänderung geschlossener Verträge anzusehen war, hat das Reichsgericht in einem Beschlusse vom 17. Juni 1925 (V B 14/25) Stellung genommen mit folgenden Ausführungen:

„Die Aufgabe der unter dem rechtlichen Gesichtspunkt des § 242 BGB. stehenden Aufwertung ist es, die mit dem Währungsverfall wertlos gewordene Kaufpreisforderung den jetzt maßgebenden Wertverhältnissen anzupassen. Es ist daher, wie der V. Zivilsenat des Reichsgerichts in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen hat (vgl. Urteile vom 24. September 1924 — V 572/23; vom 14. Februar 1925 — V 118/24; vom 28. Februar 1925 — V 227/24; vom 11. März 1925 — V 325/24) bei der Aufwertung regelmäßig von dem Vertragspreise auszugehen und zu ermitteln, welcher Geldbetrag jetzt dem inneren Werte des Kaufpreises zur Zeit der Vereinbarung oder seiner damaligen Kaufkraft entspricht. Liegt der vertragsmäßig vereinbarte Kaufpreis über dem angemessenen Werte des Grundstücks, so muß dieser Umstand auch bei der Aufwertung dem Verkäufer zugute kommen und der aufgewertete Kaufpreis entsprechend höher ausfallen. Auf der anderen Seite ist die Aufwertung nicht dazu bestimmt, einen zu billigen und unvorteilhaften Verkauf für den Verkäufer nachträglich vorteilhafter zu gestalten (RGEntsch. Bd. 109 S. 163/164). Bei der Ermittlung, welcher Geldbetrag jetzt dem Vertragspreise nach seiner damaligen Kaufkraft oder seinem inneren Werte entspricht, ist allerdings eine Umwertung lediglich nach dem Dollarstande oder nach dem Stande einer anderen wertbeständig gebliebenen ausländischen Währungseinheit nicht zulässig, denn die Kaufkraft der Mark im Inlande, und zwar gerade auch auf dem Grundstücksmarkt, war lange Zeit bedeutend größer als im Auslande. Ebenjowenig darf ausschließ-

lich die Reichsrietzahl zugrunde gelegt werden, die, weil sie im wesentlichen nach den Kosten der Lebenshaltung berechnet ist, im Grundstücksverkehr nicht unbedingt maßgebend sein kann. Immerhin sind auch diese Wertverhältnisse als Vergleichsmaßstäbe bei der Aufwertung zu berücksichtigen. Ausgangspunkt für die Aufwertung muß aber regelmäßig die Kaufkraft des Geldwertes des Kaufpreises zur Zeit seiner Festsetzung, nicht etwa zur Zeit seiner Fälligkeit, sein. Jedoch ist auch sie nicht allein maßgebend. Vielmehr sind bei der Aufwertung, durch die kein Vertragsteil auf Kosten des anderen bereichert oder benachteiligt werden soll, alle Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen und ein gerechter und billiger Ausgleich zwischen den Interessen beider Parteien zu suchen. Dabei ist es zulässig, die weitere Entwicklung der Verhältnisse auf dem Grundstücksmarkt in Betracht zu ziehen und demnach auch den gegenwärtigen — gesunkenen oder gestiegenen — Grundstückswerten gebührend Rechnung zu tragen. Keinesfalls darf aber der gegenwärtige Grundstückswert ausschließlich zugrunde gelegt und ohne weiteres mit dem jetzt von dem Kläger zu entrichtenden angemessenen Kaufpreis für wesensgleich erachtet werden.

Von diesen in der Rechtsprechung des V. Senats für die Aufwertung von Grundstückskaufpreisen aufgestellten Grundsätzen abzugehen, bietet der Beschluß der Vereinigten Zivilsenate vom 31. März 1925 — VI 258, 199/1924 (RGEntsch. 110, 371) keinen Anlaß. In diesem Beschlusse ist die Frage, ob bei Großhandelsgeschäften, die beiderseits noch unerfüllt sind, die Aufwertung des vereinbarten Kaufpreises in dem für die Zeit des Vertragsabschlusses amtlich festgestellten Berliner Mittelkurse einer wertbeständig gebliebenen ausländischen Währungseinheit ihre Höchstgrenze finde, verneint, die weitere Frage, ob ein heutiger höherer Marktpreis neben anderen Umständen als Anhaltspunkt für die Höhe der Aufwertung berücksichtigt werden darf, bejaht worden. Selbst wenn die Beantwortung dieser Fragen durch die Vereinigten Zivilsenate mit den für die Aufwertung von Grundstückskäufen angenommenen Grundsätzen des V. Zivilsenats im Widerspruch stände, würde daraus nichts gegen die Aufrechterhaltung dieser Grundsätze zu folgern sein, weil die Aussprüche der Vereinigten Zivilsenate, wie in den Gründen des Beschlusses noch besonders betont worden ist, sich nur auf den Fall beiderseits unerfüllter Großhandelsgeschäfte beziehen und deshalb für andere Geschäfte, insbesondere für den Grundstücksverkehr, keine Geltung beanspruchen sollen. Im übrigen deckt sich aber auch die Stellungnahme der Vereinigten Zivilsenate zu den beiden ihnen vorgelegten Fragen mit dem Standpunkt, den der V. Zivilsenat hinsichtlich der Aufwertung des Kaufpreises aus Grundstückskaufgeschäften eingenommen hat. Denn die Verneinung der ersten Frage beruht auf der Erwägung, daß die Veränderungen der amtlichen Berliner Notierungen des Dollars für die auf Grund des § 242 BGB. zu beurteilenden 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 diese Kurse wenigstens das Höchstmaß für die Höhe der Aufwertung abzugeben hätten, weil die Dollarkurse sich weder zu der Veränderung der Preise in Deutschland, noch zu der Verminderung des Wertes der deutschen Währung parallel bewegt haben, weil die Aufwertung nach dem Dollarkurse zu mit der heutigen wirtschaftlichen Lage unverträglich, zu geringen Ergebnissen führt und weil bei der Anwendung des § 242 BGB. auf Aufwertungsfragen nach der feststehenden Rechtsprechung des Reichsgerichts die Gesamtlage der auf beiden Seiten vor-

handenen berechtigten Interessen zu berücksichtigen ist. Aus denselben Erwägungen ist von dem V. Zivilsenat für die Aufwertung von Grundstückskaufpreisen deren Umwertung lediglich nach dem Dollarkurs oder nach dem Stande einer anderen wertbeständig gebliebenen ausländischen Währungseinheit für unzulässig erklärt worden. Was die zweite Frage anbelangt, so kann von einem Marktpreise, wie er für den Warenhandel von Bedeutung ist, im Grundstücksverkehr überhaupt nicht gesprochen werden. Entsprechend der von den Vereinigten Zivilsenaten für zulässig erklärten Berücksichtigung der gegenwärtigen Marktpreise hat aber der V. Zivilsenat es für zulässig erklärt, daß bei der Aufwertung des Grundstückskaufpreises auch dem gegenwärtigen Grundstückswert Rechnung getragen werde.

Ist hiernach an der seitherigen Rechtsprechung des V. Zivilsenats hinsichtlich der Aufwertung von Grundstückskaufpreisen festzuhalten, so kann deren Anwendung auf den Fall, daß ein Teil des Kaufpreises bereits getilgt und daher nur die verbliebene Restforderung des Verkäufers aufzuwerten ist, keinem Bedenken unterliegen. Dem Verkäufer ist in diesem Falle von dem nach dem gesamten Kaufpreise zu berechnenden Aufwertungsbetrage derjenige Bruchteil zuzusprechen, der dem Verhältnis des Restkaufgeldes zu dem Gesamtkaufpreise entspricht.

In den Fällen, bei denen sich das Reichsgericht über die Aufwertung von Grundstückskaufpreisen ausgesprochen hat, handelte es sich durchweg um Kaufgeldforderungen, die nicht hypothekarisch gesichert waren. Für die Bemessung der Aufwertung kann es aber grundsätzlich nicht von Bedeutung sein, ob die aufzuwertende Kaufgeldforderung auf dem Kaufgrundstück hypothekarisch eingetragen ist oder nicht. Die Aufwertung hypothekarisch gesicherter Restkaufgeldforderungen bestimmt sich in gleicher Weise nach den in der Rechtsprechung für die Anwendung des § 242 BGB. auf Aufwertungsfragen aufgestellten Grundsätzen, wie dies für nicht hypothekarisch eingetragene Kaufgeldforderungen der Fall ist. Mit Recht sind daher sowohl das Kammergericht wie auch das Oberlandesgericht in Kostod davon ausgegangen, daß für die Ermittlung des Aufwertungsbetrages durch Hypothek gesicherter Restkaufgeldforderungen die Umrechnung nach dem Dollarkurs nicht maßgebend sein kann, sofern sie nicht nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles zu einem Ergebnis führt, das einem billigen, den Interessen beider Teile gerecht werdenden Ausgleich entspricht. Das ist im vorliegenden Falle zu verneinen. Das Amtsgericht berechnet den Goldmarkwert des Restkaufgeldes von 24600 M für den Tag des Vertragschlusses, den 8. Januar 1921, nach dem Dollarkurs auf 1413,79 M. Das würde für den gesamten Kaufpreis von 47 000 M etwa 2700 Goldmark ausmachen. Diese Summe würde selbst in Anbetracht des dem Verkäufer ausbedungenen Wohnungsrechts kein auch nur annähernd angemessenes Entgelt für das Grundstück sein, dessen gegenwärtigen Wert das Amtsgericht auf 13 900 Goldmark festgestellt hat. Schon die Umwertung des Kaufpreises nach den Reichsteuerzahlen würde einen Goldmarkwert von über 4000 M ergeben. Erfahrungsmäßig war aber in der in Betracht kommenden Zeit die Kaufkraft der Mark gerade auf dem Grundstücksmarkt vielfach eine wesentlich höhere, als in den nach den Kosten der Lebenshaltung berechneten Reichsrichtzahlen zum Ausdruck kommt. Es wäre daher zu erwägen gewesen, ob nach den Anschauungen, wie sie sich für die in Betracht kommende Zeit in der Gegend von Dömitz hinsichtlich der

Kaufkraft der Mark namentlich im Grundstücksverkehr etwa feststellen lassen, Anlaß gegeben wäre, der Aufwertung einen noch höheren Goldmarkwert des vereinbarten Kaufpreises zugrunde zu legen, als er sich bei der Umrechnung der vereinbarten Papiermarksumme nach den Reichsrichtzahlen ergeben würde, wobei freilich andererseits zu beachten ist, daß, wie nachstehend noch erörtert wird, die in einzelnen Fällen nachweislich gezahlten Grundstückspreise nicht ohne weiteres als den Grundstückswerten angemessen behandelt werden dürfen. Die Entscheidung des Amtsgerichts, die der Aufwertung des Restkaufgeldes lediglich den nach dem Dollarkurs berechneten Goldmarkwert zugrunde legt, unterliegt hiernach der Aufhebung und die Sache muß zur anderweiten Erörterung und Entscheidung an das Amtsgericht zurückverwiesen werden.

Was die weitere Behandlung der Sache anbelangt, so muß der Standpunkt des Beschwerdeführers, als Aufwertungsbetrag müsse der Bruchteil des gegenwärtigen Grundstückswerts gelten, der dem Verhältnis des Betrages des Restkaufgeldes zu dem Betrage des Gesamtkaufpreises entspricht, als unbegründet zurückgewiesen werden. Den Maßstab, nach dem die eingetretene Veränderung des Grundstückswerts bei der Aufwertung des Restkaufgeldes zu berücksichtigen ist, könnte immer nur die Vergleichung des Wertes des Restkaufgeldes, gemessen an seiner damaligen Kaufkraft, mit dem Grundstückswert zur Zeit des Vertragschlusses bilden. Dieser Grundstückswert kann aber nicht ohne weiteres mit dem vereinbarten Kaufpreise gleichgesetzt werden. Eine Regel dahin, daß der vereinbarte Kaufpreis dem damaligen Werte des Grundstücks entsprochen habe, von der das Kammergericht glauben zu können, läßt sich für die Zeit seit dem Beginn der Geldentwertung nicht aufstellen. Denn erfahrungsgemäß ist das Wesen und das Maß der Geldentwertung im Inlande nicht hinreichend erkannt worden und sind in zahlreichen Fällen in diesen Zeiten Grundstücke zu Preisen verkauft worden, die auch bei Berücksichtigung der höheren Kaufkraft der Mark im Inlande zu den wahren Grundstückswerten in keinem auch nur annähernd richtigen Verhältnis standen. Diese bei der Preisbestimmung unterlaufenen Fehler auszugleichen, kann, wie bereits oben erwähnt ist, nicht Aufgabe der Aufwertung des Kaufpreises sein, die lediglich in der Ermittlung des Betrags in Reichsmark besteht, der unter Berücksichtigung der damaligen und der gegenwärtigen Wirtschafts- und Verhältnisse dem vereinbarten Papiermarkpreise entspricht. Hierbei kann die Veränderung der Grundstückswerte, wie sie einerseits durch die dem Grundbesitz im öffentlichen Interesse auferlegten Beschränkungen und Lasten, andererseits durch die Befestigung der Geldwährung und die Gestaltung der allgemeinen Wirtschaftslage herbeigeführt ist, zu berücksichtigen sein, der gegenwärtige Grundstückswert kann aber als Aufwertungsfaktor höchstens nach dem Verhältnis in Betracht kommen, das sich bei einer Vergleichung des zu ermittelnden Goldwertes des vereinbarten Preises zu dem wahren Wert des Grundstücks im Zeitpunkt des Vertragschlusses ergibt. Dieses Verhältnis will auch das Kammergericht bei der Berechnung des Aufwertungsbetrages des Restkaufgeldes zugrunde legen. Es will aber, indem es zugleich glaubt, in der Regel davon ausgehen zu können, daß der mit dem Erwerber vereinbarte Kaufpreis dem damaligen Werte des Grundstücks entsprochen hat, der bei dieser Berechnungsart gefundenen Summe die Bedeutung

als des Normalbetrages der Aufwertung oder wenigstens als des Ausgangspunktes für die Berechnung des Aufwertungsbetrages beimessen. Damit wird dem gegenwärtigen Grundstückswert eine grundsätzliche Bedeutung für die Bestimmung des Aufwertungsbetrages beigelegt, die mit dem in der Rechtsprechung des Reichsgerichts ausgebildeten Grundsatz, daß bei der Anwendung des § 242 BGB. auf Aufwertungsfragen die Gesamtlage der auf beiden Seiten vorhandenen berechtigten Interessen zu berücksichtigen ist, nicht vereinbar ist. Da nach dem Standpunkt dieser Rechtsprechung ein der Billigkeit entsprechender Ausgleich unter Berücksichtigung aller dafür in Betracht kommender Umstände zu suchen ist, kann der Bruchteil des gegenwärtigen Grundstückswertes, der dem Verhältnis der Restkaufgeldforderung zu dem damaligen Grundstückswert entspricht, nicht ohne weiteres als der maßgebende Aufwertungsbetrag angesehen werden. Es mag zugegeben werden, daß diese Berechnungsart unter Umständen einen geeigneten Ausgangspunkt für die unter Heranziehung weiterer Gesichtspunkte vorzunehmende Bemessung des Aufwertungsbetrages abgeben kann, die Aufstellung dieser Berechnungsart als einer allgemein gültigen Regel kann aber nicht für zulässig erachtet werden. Der gegenwärtige Grundstückswert bildet immer nur einen der mehreren Faktoren, die für die Feststellung des Aufwertungsbetrages in Betracht kommen können. Welche Bedeutung jedem derselben beizumessen ist, kann nur nach der besonderen Lage des einzelnen Falles entschieden werden und unterliegt dem pflichtmäßigen Ermessen der für die Beurteilung der tatsächlichen Verhältnisse allein zuständigen Aufwertungsstelle. Die Aufstellung einer festen, allgemein gültigen Regel, daß dem gegenwärtigen Grundstückswert das ausschlaggebende Gewicht beizulegen und er zur Grundlage der Berechnung zu machen sei, enthält hiernach eine unzulässige Beschränkung des Ermessens der Aufwertungsstelle und verstößt gegen den aus § 242 BGB. herzuleitenden Grundsatz, daß jeder Aufwertungsfall nach seiner besonderen Art individuell zu behandeln ist.“

Das Reichsgericht hat also die Ansicht, daß als Aufwertungsbetrag zu gelten habe der Bruchteil des gegenwärtigen Grundstückswertes, der dem Verhältnis des Betrages des Restkaufgeldes zu dem Betrage des Gesamtkaufgeldes entspricht, nicht gebilligt.

Die Entscheidung ist auch für das Recht des neuen Aufwertungsgesetzes von Bedeutung. Denn wenn auch nach § 10 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 2 eine Restkaufgeldforderung, die in der Zeit vom 1. Januar 1909 bis zum 31. Dezember 1911 begründet worden ist, nur bis zu 75%, eine zwischen dem 1. Januar 1912 und dem 31. Dezember 1921 begründete nur bis zu 100% des Goldmarkbetrags aufgewertet werden darf, so gelten doch die vom Reichsgericht aufgestellten Aufwertungsgrundsätze noch jetzt für Restkaufgelder, die nach dem 31. Dezember 1921 begründet worden sind.

## Die Rückwirkung der Hypothekenaufwertung.

Von Rechtsanwalt Dr. Carl Becher, Berlin.

Eine der einschneidendsten Bestimmungen des neuen Aufwertungsgesetzes bildet § 15, der eine Rückwirkung der Aufwertung dann vorsieht, wenn der Gläubiger die Leistung in der Zeit vom 15. Juni 1922 bis zum 14. Februar 1924 angenommen hat. Durch diese Vorschrift wird eine große Beunruhigung in die Wirtschaft gebracht. Denn wenn

auch der Grundsatz der Rückwirkung im Gesetz klar ausgesprochen ist, so wird er doch durch den Schutz des gutgläubigen Erwerbers und insbesondere durch eine weitgehende Härteklauseel derart durchbrochen, daß vielfach die an die Rückwirkung geknüpften großen Hoffnungen in ein Nichts zerfließen werden.

Das Aufwertungsgesetz unterscheidet scharf zwischen der Hypothek, d. i. der dinglichen Belastung, für die das Grundstück haftet, ganz gleich, in wessen Händen es sich befindet, und zwischen der durch die Hypothek gesicherten Forderung, d. i. der persönlichen Forderung, die sich nur gegen einen bestimmten Schuldner richtet. Beides kann auseinanderfallen, so z. B. wenn der Grundstückseigentümer, dem ein Darlehn gegeben ist, das Grundstück veräußert. Die Rückwirkung bezieht sich grundsätzlich auf beides, sowohl auf die Hypothek als auch auf die persönliche Forderung, das praktische Ausmaß der Rückwirkung ist aber sehr wesentlich voneinander verschieden, je nachdem es sich um die Hypothek oder um die persönliche Forderung handelt. Bei der Hypothek findet die allgemeine Bestimmung des § 892 BGB. über den Schutz des gutgläubigen Erwerbers Anwendung. In der Inflationszeit sind gerade diejenigen Grundstücke ein beliebtes Kaufobjekt gewesen, die vollständig von den Papiermarkhypotheken bereinigt waren. Wer ein derartiges Grundstück erworben hat, ist gegen jeden Aufwertungsanspruch geschützt. Dieser Schutz des öffentlichen Glaubens des Grundbuchs wird durch das Aufwertungsgesetz noch in einem sehr wichtigen Punkte erweitert. Der gutgläubige Erwerber wird nicht nur dann geschützt, wenn zur Zeit des Antrages auf Umschreibung des Grundstückes die Hypotheken schon gelöscht waren, sondern es genügt, wenn zu diesem Zeitpunkt die Löschungsbewilligung oder Löschungsfähige Quittung erteilt war oder gleichzeitig erteilt wurde. Nur dann versagt dieser Schutz, wenn die löschungsfähige Quittung erst später erteilt wurde, mag auch der Erwerber mit Rücksicht auf den geringen Goldwert des Papiermarkbetrages dieser Hypothek gar keine Bedeutung beigemessen haben. In diesen Fällen entscheidet oft der Zufall über sehr erhebliche Ansprüche. Sobald der öffentliche Glaube des Grundbuchs den Grundstückserwerber gegen den Aufwertungsanspruch seitens eines Hypothekengläubigers schützt, bleibt diesem nichts übrig, als sich an den persönlichen Schuldner zu halten, der das Geld erhalten hat. Dieser kann sich aber dann wiederum auf die Härteklauseel berufen. Eine Aufwertung kraft Rückwirkung findet nämlich dann nicht statt, sobald sie, ganz oder zum Teil, für den persönlichen Schuldner mit Rücksicht auf die Höhe des bei der Veräußerung des belasteten Grundstücks erzielten Erlöses eine unbillige Härte bedeuten würde. Dieser Fall wird sehr häufig bei den Verkäufen vorliegen, die in der Inflationszeit vorgenommen wurden. Somit ergibt sich schon bei ganz einfach gelagerten Fällen, daß der Gläubiger eine gelöschte Papiermarkhypothek trotz der Rückwirkung noch lange nicht weiß, ob und welchen Betrag er nachträglich erhält. Viel schwieriger wird die Sach- und Rechtslage, wenn Forderungen stattgefunden haben oder von dem Eigentümer nachträglich neue Hypotheken aufgenommen wurden. Eine wichtige Einschränkung enthält die Rückwirkung durch § 67 Abs. 2 des Gesetzes, wonach ein Hypothekengläubiger, wenn er Kaufmann ist und im Betriebe seines Handelsgewerbes über die Höhe des zu zahlenden Papiermarkbetrages einen Vergleich geschlossen hat, dann einen weitergehenden Anspruch nicht hat.

Dem vorliegenden Heft liegt ein Prospekt der Firma Heinrich Müller, Zigarettenfabriken, Bremen, bei, auf den wir besonders hinweisen.