

Deutsche Steuer-Zeitung

MONATSSCHRIFT AUF DEM GEBIETE DES STEUERWESENS

Mit Beilage: Buch- u. Betriebsprüfung — Buchungstechnik — Steuerbilanz u. Steuerbuchhaltung

JAHRGANG XXII

MITTE FEBRUAR 1933

NUMMER 2

HAUPTSCHRIFTFLEITUNG: RECHTSANWALT Dr. jur. FRITZ KOPPE, BERLIN

Unter Mitwirkung von Dr. BALL Rechtsanw., Reg.-Rat a. D., Hochsch.-Lehrer, f. Steuerrecht, Dozent a. d. Handelshochschule, Berlin	Dr. BEUCK Dipl.-Steuerfachverständiger, Berlin	Dr. BLÖMICH Regierungsrat beim Landesfinanzamt Groß-Berlin	Dr. O. BÖHLER o. ö. Professor an der Universität Münster	Dr. ERLER Rechtsanwalt, Dresden	Dr. EVERS Senatspräsident a. d. VfV., München
Dr. FEILCHENFELD Industrie- u. Handelskammer, Berlin	Dr. FRIEDLÄNDER Rechtsanwalt u. Notar, Berlin	Dr. FÖRNROHR Rechtsanwalt, München	Dr. GERSTNER Rechtsanwalt, Berlin	Dr. GROSSMANN Prof. d. Betriebswirtschaftslehre, Leipzig	Dr. HEILFRON Geh. Justizrat, Regierungsrat a. D., Berlin
Dr. JADESOHN Landgerichtsdirektor, Breslau	Dr. Alfred KARGER Rechtsanwalt und Notar, Berlin	A. KENNERKNECHT Ministerialrat im Reichsfinanzministerium, Berlin	Dr. KLOSS Senatspräsident am Reichsfinanzhof, München	Dr. LION Rechtsanwalt und Notar, Berlin	MIRRE Reichsfinanzrat, München
Dr. PAPE Senatspräsident i. R. a. O. Oberverwaltungsgericht, Berlin	Dr. Dr. PISZEL Ministerialrat im Reichsfinanzministerium, Berlin	ROHDE Beigeordneter a. D., Obermagistratsrat, Berlin	Dr. ROSENDORFF Rechtsanwalt u. Notar, Berlin	Dr. SONTAG Reichsgerichtsrat, Leipzig	Dr. WARNEYER Reichsgerichtsrat, Leipzig

VERLAG UND GESCHÄFTSSTELLE: INDUSTRIEVERLAG SPAETH & LINDE

Fachbuchhandlung f. Steuerliteratur,
Berlin W 35, Genthiner Straße 42. Fernruf:
B 2 Lützow 2086. Postscheckkonto: Berlin
NW 7 Nr. 18541. Für Österreich: Post-
sparkassenscheckkonto Wien Nr. 156445



Bezugspreis: Viertelj. 4,80 RM. (ausschl. Zustellungsgeb.) direkt vom Verlag unt. Kreuzband, durch die Post od. jede Buchhandlung. Anzeigenpreis nach Tarif. Zuschriften an den Verlag Berlin W 35, Genthiner Straße 42

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

15. Februar: Ende der Frist für die Ablieferung der Lohnsteuerbescheinigungen (Steuerkarten), Lohnüberweisungsblätter und Steuermarkenblätter.
15. Februar: Letzte Rate auf die Vermögensteuer 1932 entsprechend dem letzten Steuerbescheid. (Genereller Abschlag 20%.) Keine Schonfrist.
15. Februar: Zweite Rate der Aufbringungsumlage für das Rechnungsjahr 1932/33.
15. Februar: Einkommensteuerzahlung der Landwirtschaft entsprechend dem letzten Steuerbescheid. Keine Schonfrist.
15. Februar bis 15. März: Frist für die Abgabe der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuererklärung. Wer mit der Frist nicht auskommt, muß rechtzeitig Verlängerung beantragen.
20. Februar: Lohnabzug und Arbeitslosenhilfe, soweit sie mit dem Lohnabzug zu entrichten ist, für die Zeit vom 1. bis 15. Februar. Keine Schonfrist.
20. Februar: Abführung der in der ersten Januarhälfte einbehaltenen Bürgersteuer an die Betriebsgemeinden, sofern der Betrag sich auf mehr als 200 RM. beläuft. (Sonst 6. März.) Keine Schonfrist.
24. Februar: Fälligkeit für die vom Arbeitslohn einzubehaltende Bürgersteuerrate bei Wochenlohneempfängern. Die Rate ist bei der nächsten auf den 24. Februar folgenden Lohnzahlung einzubehalten.
6. März:*) Lohnabzug und Arbeitslosenhilfe, soweit sie mit dem Lohnabzug zusammen zu entrichten ist, für die Zeit vom 1. bis 15. Februar. Keine Schonfrist.
6. März:*) Abführung der im Februar einbehaltenen Bürgersteuer, soweit sie nicht am 20. Februar abzuführen war.
10. März: Anmeldung und Zahlung der Börsenumsatzsteuer für den Monat Februar. Keine Schonfrist.
10. März: Einkommen- und Körperschaftsteuervorauszahlung (ausgenommen die Landwirtschaft) entsprechend dem letzten Steuerbescheid. Der Termin ist vom 10. April auf den 10. März vorverlegt. Keine Schonfrist.
10. März: Einbehaltung der dritten Rate der Bürgersteuer 1933 der Lohnsteuerpflichtigen gemäß dem Vermerk auf der vierten Seite der Steuerkarte. Keine Schonfrist.
10. (17.) März: Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuervorauszahlung der Monatszahler für den Monat Februar. Schonfrist bis 17. März 1933.
15. März: Ablauf der Steuererklärungsfristen (i. o.).
20. März: Lohnabzug und Arbeitslosenhilfe, soweit sie mit dem Lohnabzug zusammen zu entrichten ist, für die Zeit von 1. bis 15. März. Keine Schonfrist.
20. März: Abführung der in der ersten Märzhälfte einbehaltenen Bürgersteuer an die Betriebsgemeinden, sofern der Betrag sich auf mehr als 200 RM. beläuft (sonst 5. April). Keine Schonfrist.

*) Da der 5. März auf einen Sonntag fällt, verschiebt sich der Termin um einen Tag.

Steuerkalender der Länder. Von Rechtsanwalt und Notar Dr. Alfred Karger, Berlin.

In den meisten Ländern sind, soweit Bürgersteuern eingeführt wurden, am 24. Februar und 10. März Bürgersteuerraten für Arbeitnehmer zu entrichten.

Inhalt:

- 15. Februar: Evangelische Kirchensteuer.
- 22. Februar: Gewerbesteuer.
- 1. März: Grundwertsteuer.
- 10. März: Grundsteuer und Steuer vom bebauten Grundbesitz.

Baden:

- 15. Februar: Kirchensteuer für Landwirte.
- 20. Februar: Gemeindebier- und Gemeindegetränksteuer.
- 6. März: Gebäude-, Grund- und Gewerbesteuer bei monatlicher Erhebung.
- 10. März: Kirchensteuer für an diesem Tage Einkommensteuerpflichtige.

Bayern:

- 25. Februar: Biersteuer.
- 2. bis 20. März (in manchen Gemeinden bis zum 15. März): Straßenreinigungsgebühr.
- Gemeindeumlagen aus der Haussteuer, Hausunratabfuhr und Kanalbenutzungsgebühr.
- 10. März: Haussteuer nebst Kreis-, Gemeinde- und Kirchenumlagen.
- Abgaben zur Förderung des Wohnungsbaues und der Geldentwertungsabgabe bei bebautem Grundbesitz (Mietzinssteuer).
- Gewerbesteuer (vierteljährlich).

Braunschweig:

- 15. Februar: Gewerbe- und Kirchensteuer.
- Grundsteuer.
- Hauszinssteuer.
- 15. März: Hauszinssteuer.
- Landesbrandversicherung.

Bremen:

- 10. März: Grund- und Gebäudesteuer (nebst Kommunalabgaben für unbebaute Grundstücke).
- Mietsteuer (Geldentwertungsausgleich).
- Hauszinssteuer (vierteljährlich).

Hamburg:

- 15. Februar: Gewerbe- und Gehaltsummensteuer.
- 17. Februar: Grundsteuer und Sielbeitrag für Altstadt und Neustadt.
- 22. Februar: Grundsteuer und Sielbeitrag für Eimsbüttel, Hammerbrook, St. Georg, St. Pauli.
- 27. Februar: Grundsteuer und Sielbeitrag für Eppendorf, Harbestehude, Kotherbaum, Winterhude.
- 3. März: Grundsteuer und Sielbeitrag für Alsterdorf, Barmbeck, Billwärder-Ausschlag, Billbrook, Borgfelde, Groß- und Klein-Borstel, Groß- und Klein-Dradenau, Eilbeck, Finkenwärder, Fuhlsbüttel, Klein-Grasbrook, Hamm, Hohenfelde, Horn, Langenhorn, Moorfleth-Stadt, Ohlsdorf, Rotenburgsort, Steinwärder, Uhlenhorst, Veddel, Waltersdorf.
- 7. März: Grundsteuer und Sielbeitrag für Geest- und Marschlande, Bergedorf, Cuxhaven und Ritzbüttel.

Hessen:

- 15. Februar: Gehalt- und Kultussteuern.
- 25. Februar: Staats- (Grund-, Gewerbe- und Gebäude-) Steuer mit Schonfrist.

Lippe:

- 15. Februar: Gebäudeentschuldungsteuer in den Städten.
- 15. März: Gebäudeentschuldungsteuer in den Städten.

Lübeck:

- 15. Februar: Kirchensteuer für Landwirte.
- Gewerbe- und Lohnsummensteuer für Landwirte (nicht für Gemüsegärtner).
- 28. Februar: Israelitische Kultussteuer.
- 10. März: Grund- und Aufwertungsteuer für Innenstadt und St. Jürgen.
- 15. März: Grund- und Aufwertungsteuer für St. Lorenz.

Mecklenburg-Schwerin:

- 15. Februar: Feuerlöschabgaben.
- Gewerbe-, Grund- und Mietzinssteuer.
- Kirchensteuer für Landwirte.
- 10. März: Kirchensteuer für an diesem Tage Einkommensteuerpflichtige.

Mecklenburg-Strelitz:

- 15. Februar: Grund-, Gewerbe- und Hauszinssteuer.
- 10. März: Kirchensteuer für an diesem Tage Einkommensteuerpflichtige.

Preußen:

- 15. Februar: Gewerke- und Gewerbe- und Gewerbe- und Lohnsummensteuer mit Zuschlägen für Monats- und Vierteljahrszahler.
- Hauszinssteuer.
- Evangelische Kirchensteuer für Lohnsteuerpflichtige, zum Teil auch andere Kultussteuern.
- Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.
- 25. Februar: Biersteuer.
- 10. März: Bier-, ebtl. Getränkesteuer.
- 15. März: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monatszahler.
- Hauszinssteuer.
- Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.

Sachsen:

- 15. Februar: Kirchensteuer.
- 6. März: Aufwertungsteuer.
- 15. März: Gewerbesteuer.

Thüringen:

- 10. März: Aufwertungsteuer.

Württemberg:

- 25. Februar: Gemeindebiersteuer.
- 8. März: Grund-, Gebäude- und Gebäudeentschuldungsteuer mit Zuschlägen.
- Gewerbesteuer.
- 10. März: Gemeindegetränksteuer.

Die Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärung für 1932*) (Frist vom 15. Februar bis 15. März 1933).

Von Rechtsanwalt Dr. Fritz Koppe, Berlin.

Als Frist für die allgemeine Abgabe der Steuererklärungen für die Veranlagung zur Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für die im Kalenderjahr 1932 endenden Steuerabschnitte ist die Zeit vom

15. Februar bis 15. März 1933

bestimmt worden. Innerhalb dieser Frist ist die Steuererklärung beim Finanzamt ausgefüllt und eigenhändig unterschrieben einzureichen. Auf Grund der Verordnung vom 30. 12. 1931 (RMBl. 1932 S. 2) gibt es nach dem Wegfall der Herbstveranlagung hierbon Abweichungen. Es haben nämlich Einkommensteuerpflichtige, deren Steuerabschnitt vom Kalenderjahr abweicht, die Einkommensteuererklärung bzw. (z. B. bei offenen Handelsgesellschaften oder Kommanditgesellschaften) die Einkommenserklärung innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Steuerabschnitts abzugeben, wenn das Finanzamt sie hierzu schriftlich auffordert. Weiter kann das Finanzamt Steuerpflichtigen mit umfangreicher Buchführung — unter Vorbehalt des Widerrufs — gestatten, die Steuererklärung stets erst bis zum Ablauf des sechsten Monats nach Ende des Steuerabschnitts einzureichen. Wenn eine solche allgemeine Verlängerung vom Finanzamt erteilt und sie nicht widerrufen worden ist, gilt sie — wie aus dem Wort „stets“ hervorgeht — auch für die folgenden Veranlagungen. Körperschaftsteuerpflichtige, Gewerkschaften und Körperschaftsteuerpflichtige öffentliche Betriebe und Verwaltungen haben die Steuererklärung zur Körperschaftsteuer innerhalb eines Monats nach Feststellung des Jahresergebnisses durch die zuständigen Organe, spätestens jedoch innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Steuerabschnitts abzugeben, wobei auch hier das Finanzamt Steuerpflichtigen mit umfangreicher Buchführung — unter Vorbehalt des Widerrufs — gestatten kann, die Steuererklärung stets erst bis zum Ablauf des sechsten Monats nach Ende des Steuerabschnitts einzureichen. Erst soweit nicht gemäß den vorerwähnten Bestimmungen der Verordnung vom 30. 12. 1931 besondere Fristen für die Abgabe der Steuererklärungen bestimmt sind, gilt die allgemeine Erklärungsfrist vom 15. Februar bis zum 15. März 1933.

Die Bestimmungen darüber, wer zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet ist, enthält einmal § 61 EStG. und dann § 67 EStW. Danach haben eine Steuererklärung über das gesamte Einkommen unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige abzugeben, wenn entweder

- a) ihr Einkommen im Steuerabschnitt 1931/1932 oder 1932 den Betrag von 8000 RM. überstiegen hat, oder

- b) der Gewinn auf Grundlage des Abschlusses der Bücher zu ermitteln ist.

Unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige, die lediglich Einkünfte beziehen, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterliegen (Lohn- und Gehaltsempfänger), haben eine Steuererklärung nur dann abzugeben, wenn das Einkommen nach Absetzung der im § 70 Abs. 2 EStG. bezeichneten Beträge (zur Zeit 1200 RM. jährlich) 8000 RM. im Steuerabschnitt überstiegen hat, wenn also der Gesamtarbeitslohn infolge der Einführung des Stufentarifs mehr als 9449,99 RM. betragen hat.

Wegen der Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung bei beschränkt Einkommensteuerpflichtigen vgl. § 67 Abs. 3 EStW.

Außer den vorstehend genannten Steuerpflichtigen ist zur Abgabe der Steuererklärung jeder verpflichtet, der hierzu vom Finanzamt besonders aufgefordert wird. Steuerpflichtige, die zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung oder Einkommenserklärung verpflichtet sind, erhalten vom Finanzamt im allgemeinen einen Bordruck zugelandt. Die durch das Einkommensteuergesetz begründete Verpflichtung, eine Steuererklärung abzugeben, auch wenn ein Bordruck nicht übersandt ist, bleibt unberührt; erforderlichenfalls haben die Pflichtigen Bordrucke vom Finanzamt anzufordern. Im übrigen steht jedem Steuerpflichtigen die Abgabe einer Steuererklärung innerhalb der Steuererklärungsfrist frei, ohne daß er dadurch, wenn er nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nicht veranlagt wird (z. B. Gehaltsempfänger mit nicht mehr als 9449,99 RM. Arbeitslohn im Kalenderjahr), durch die Abgabe einer Steuererklärung einen Antrag auf Veranlagung erwirbt.

Abgesehen von der Einkommensteuererklärung kennt das Einkommensteuergesetz noch eine Einkommenserklärung, die unter bestimmten Voraussetzungen abzugeben ist. Es ist das der Fall immer bei Beteiligung mehrerer Personen an Einkünften aus Landwirtschaft, Gewerbebetrieb, sonstiger selbständiger Berufstätigkeit, Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, vor allem z. B. bei offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, die bekanntlich als Gesellschaften nicht einkommensteuerpflichtig sind, sondern bei denen nur die einzelnen Gesellschafter mit ihren Gewinnanteilen zur Einkommensteuer herangezogen werden. Ferner haben eine Einkommenserklärung auch abzugeben sogenannte stille Gesellschaften, wenn der stille Gesellschafter nicht nur mit einer Einlage, sondern auch am Geschäftsvermögen selbst beteiligt ist. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommenserklärung besteht in den genannten Fällen ohne Rücksicht auf die Höhe des Einkommens.

Hinsichtlich der Verpflichtung zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung kann auf § 59 EStW. Bezug genommen werden. Hier ist noch darauf hinzuweisen, daß an sich auch die regelmäßige Veranlagung nach Ablauf des

*) Soeben erscheinen im Industrieberlag Spaeth & Binde, Berlin W. 35, als Sondernummer des „Eilbienstes der Deutschen Steuer-Zeitung“ die Erläuterungen zur Einkommensteuer- und Körperschaftsteuererklärung für 1932, mit zweifarbigen, ausgefüllten Formulärmustern zum Preise von 1,45 RM. (siehe Beilage).

Kalenderjahrs stattfindet, in dem der Steuerabschnitt geendet hat. Wenn der Steuerabschnitt vor dem 1. Oktober geendet hat, kann auch hier — wie bei der Einkommensteuer — bereits vor Ablauf des Kalenderjahrs die Veranlagung vorgenommen werden. Körperschaftsteuerpflichtige Erwerbsgesellschaften und Körperschaftsteuerpflichtige öffentliche Betriebe und Verwaltungen haben die Steuererklärungen zur Körperschaftsteuer innerhalb eines Monats nach Feststellung des Jahresergebnisses durch die zuständigen Organe, spätestens jedoch innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Steuerabschnitts abzugeben, wobei jedoch Körperschaften usw. gestattet werden kann, die Steuererklärung stets erst bis zum Ablauf des sechsten Monats nach Ende des Steuerabschnitts einzureichen.

Auch für die Umsatzsteuererklärung läuft die Frist vom 15. Februar bis zum 15. März 1933. Zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung sind auf Grund der öffentlichen Aufforderung alle Umsatzsteuerpflichtigen verpflichtet. Befreit von der Abgabe einer Umsatzsteuererklärung sind die nach § 57 UStD. zu Anzahlungen und zur Führung des Umsatzsteuerheftes

Verpflichteten (Straßenhändler, Wandergewerbetreibende usw.). Befreit sind von der Abgabe einer Umsatzsteuererklärung ferner die nichtbuchführenden Landwirte, die ihre Vorauszahlungen nach den jeweils geltenden Umsatzsteuerdurchschnittssätzen geleistet haben. Hinsichtlich des Satzes der Umsatzsteuer ist noch auf folgendes hinzuweisen:

1. Seit dem 1. Januar 1932 besteht neben dem allgemeinen Steuersatz von 2 bzw. 2,5 v. H. ein ermäßigter Steuersatz von 0,85 bzw. 1,35 v. H. für die Umsätze von Getreide, von Mehl, Schrot und Kleie aus Getreide sowie von daraus hergestellten Backwaren (§ 13 Abs. 2 UStG. 1932).

2. Für die übrigen Umsätze kann bis zum 30. Juni 1932 noch der frühere Steuersatz von 0,85 bzw. 1,35 v. H. in Betracht kommen (MotD. vom 8. 12. 1931, RGBl. I S. 699, 731).

3. Bei Gesamtumsätzen bis 5000 RM. unterliegen die vor dem 1. Juli 1932 bewirkten Leistungen nicht der Umsatzsteuer (MotD. vom 14. 6. 1932, RGBl. I S. 273, 282).

Zur Besteuerung der Organgesellschaften. Von Dr. Max Lion, Rechtsanwalt und Notar, Berlin.

Die vom Reichsfinanzhof in zahlreichen Entscheidungen entwickelte Organtheorie gilt bekanntlich nicht für alle Steuerarten. Restlos anerkannt ist sie für die Umsatzsteuer und für die Körperschaftsteuer (ebenso landesrechtlich für die Gewerbesteuer). Bedingt anerkannt ist sie für die Vermögensteuer. Völlig abgelehnt wird sie vom 6. Senat des Reichsfinanzhofes für die Einkommensteuer. Zwei Urteile seien mit Rücksicht auf die weiter folgenden Ausführungen hierzu erwähnt. In einem Falle hatte eine Aktiengesellschaft als Obergesellschaft zur Durchführung ihrer bankgeschäftlichen Transaktionen eine Kommanditgesellschaft begründet. Es wurde ein formell persönlich haftender Gesellschafter bestellt, der jedoch in Wirklichkeit nichts anderes als ein Angestellter der Aktiengesellschaft war; diese wurde Kommanditistin und hatte allein das wirkliche Verfügungsrecht. Die Kommanditgesellschaft war absolut abhängiges Organ der Aktiengesellschaft. Es entstand nun ein Steuerstreit über die steuerliche Behandlung der Bezüge des persönlich haftenden Geschäftsführers; waren sie Gehalt aus Arbeitsvertrag, oder waren sie gewerbliches Einkommen eines Kaufmannes? Der Reichsfinanzhof erklärt im Urteil Steuer und Wirtschaft 1930 Nr. 478, daß die Bezüge des Gesellschafters nur als gewerbliches Einkommen angesehen werden könnten. Denn die Kommanditgesellschaft unterliegt dem Einkommensteuergesetz, und für dieses lehnt der Reichsfinanzhof die Anwendung der Organtheorie ab. Es muß also der Gewinn der abhängigen Kommanditgesellschaft bei dieser durch besonderen Feststellungsbescheid ermittelt und auf die einzelnen Gesellschafter als deren gewerbliches Einkommen verteilt werden.

War in diesem Falle die einkommensteuerpflichtige Gesellschaft die abhängige, so war in dem zweiten Falle die Aktiengesellschaft von einer einkommensteuerpflichtigen Gruppe

abhängig. Es handelt sich um das bekannte Urteil über Auslandsgesellschaften, Steuer und Wirtschaft 1930 Nr. 972. Eine ungeteilte Erbengemeinschaft besaß alle Aktien einer — vom Erblasser gegründeten — ausländischen Aktiengesellschaft. Es wurde festgestellt, daß die Aktiengesellschaft lediglich wie eine Geschäftsstelle der Nachlassverwaltung in völliger finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Abhängigkeit von dieser stand und lediglich nach deren Anordnungen tätig wurde. Es wurde streitig, ob durch diese Organstellung das Einkommen der Aktiengesellschaft unmittelbar als Einkommen des Nachlasses anzusehen sei und bei diesem der Einkommensteuer unterlag. Der Reichsfinanzhof lehnte wiederum ab, die Organtheorie anzuwenden. Einkommen der Erben war nur die verteilte Dividende. Hier war also die beherrschende Stelle eine einkommensteuerpflichtige Rechtsform; allerdings kein geschäftliches Unternehmen, in dessen Betrieb die Aktiengesellschaft als Organ eingeordnet werden konnte. Allein der Reichsfinanzhof macht in seiner Begründung in dieser Hinsicht keine Ausnahme; er lehnt die Organtheorie für die Einkommensteuer rundweg ab.

Es fragt sich nun, wie hiernach die Behandlung bei der Körperschaftsteuer einer juristischen Person ist, die entweder als Obergesellschaft ein einkommensteuerpflichtiges Unternehmen beherrscht, oder umgekehrt selbst von einem solchen beherrscht wird.

Der Fall, daß die Obergesellschaft eine juristische Person, die Untergesellschaft eine Offene Handelsgesellschaft oder einfache Kommanditgesellschaft ist, findet sich wohl in der Praxis verhältnismäßig selten. Wenn für diesen Tatbestand nach dem Standpunkt des 6. Senats die Anerkennung für die Einkommensteuer verweigert wird, so wird man sich für diese wenigen Fälle damit abfinden müssen.

Dagegen liegt für den umgekehrten Fall nach allen Erfahrungen ein sehr großes Bedürfnis vor; schon die zahlreichen Ent-

scheidungen über die Organtheorie beim Umsatzsteuerrecht sind hierfür ein Beweis. Eine Anzahl großer Unternehmungen, besonders im Handel und im Bankwesen, aber auch in der Industrie, befindet sich in Händen privater Kaufleute, mitunter von Einzel-firmen, häufig aber auch Offener Handels- oder einfacher Kommanditgesellschaften. In sehr vielen Fällen besteht das Bedürfnis, sich Organgesellschaften, insbesondere in Form von GmbH. zu schaffen, damit diese nach außen selbständig auftreten können. Hinzu kommt, daß die gegenwärtige Tendenz bei Familien-GmbH. oder Familien-Aktiengesellschaften in vielen Fällen eine Rückverwandlung in Offene Handels- und Kommanditgesellschaften empfiehlt. Auch die Auf-lösungsverordnung vom 8. Dezember 1931 weist den gleichen Weg, besonders in Verbindung mit der neu geschaffenen Möglichkeit der begünstigten Reserve-stellung durch § 58 a EStG. In allen diesen Fällen ergäben sich große Schwierigkeiten, wenn die Organtheorie für die Körperschaftsteuer der abhängigen Gesellschaften nicht zuträfe. Denn dann würde zunächst der Gewinn bei der abhängigen Gesellschaft mit der Körperschaftsteuer (und Gewerbesteuer) erfaßt, und dann nochmals nach seiner Überführung an die beherrschende Firma bei dieser mit der vollen Einkommensteuer.

An sich würde der Standpunkt des 6. Senats über die Besteuerung der abhängigen Gesellschaften selber noch nicht entscheiden. Angenommen, eine Fabrik in Form einer Offenen Handelsgesellschaft habe eine abhängige Vertriebs-GmbH. Zwischen beiden besteht ein Organvertrag. Da dieser für die Einkommensteuer nicht anerkannt wird, hat das dann nur die Bedeutung, daß die Beträge, die von der GmbH. an die Obergesellschaft fließen, bei dieser der Einkommensteuer unterliegen. Dagegen wehrt sich niemand, sondern es ist ja gerade von den Parteien gewollt. Wie stellt sich nun aber die Besteuerung der GmbH., welche auf Grund des Organvertrages kein Einkommen haben soll? Muß sie trotzdem für das gesamte

Einkommen die Körperschaftsteuer bezahlen? Das wäre natürlich vollkommen untragbar.

Von der Rechtsprechung des 1. Senats kommt insbesondere das Urteil vom 18. September 1930, RStBl. 1930 S. 714 (ebenfalls abgedruckt in „Steuer und Wirtschaft“, 1930 Nr. 1223) in Frage. Aus diesem ergibt sich, daß für die Heranziehung der Unter-gesellschaft zur Körperschaftsteuer die Organ-theorie vom 1. Senat unter folgenden Bedingungen anerkannt wird:

a) wenn die beherrschende Firma (Einzelkaufmann, Offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft, Gesellschaft des bürgerlichen Rechts) selbst einen Gewerbebetrieb unterhält; oder wenn

b) die mehreren Gesellschafter der abhängigen Firma sämtlich ein jeder für sich einen Gewerbebetrieb unterhalten, in welchen sich die abhängige Firma als Organ eingliedert.

Dagegen kommt

c) die Organtheorie nicht in Betracht, wenn keiner der Fälle zu a und b vorliegt, sondern die mehreren Gesellschafter entweder sämtlich oder auch nur ein Teil davon Privatpersonen sind.

Mit dieser Auffassung für die Fälle a und b steht die Rechtsprechung des 1. Senats im Einklang, wonach die Organeigenschaft einer juristischen Person zur Folge hat, daß die Ablieferungspflicht hinsichtlich ihrer Einnahmen in ihrer Bilanz als Schulverbindlichkeit zu passivieren ist; vgl. das Urteil des 1. Senats in „Reichssteuerblatt“ 1929 S. 557 Nr. 810 und 1928 S. 306 Nr. 651. Das Fortbestehen dieser Rechtsprechung wird in der Überschrift des obenerwähnten Urteils „Reichssteuerblatt“ 1930 S. 714 Nr. 912 ausdrücklich bestätigt: „Die Grundsätze der sogenannten Organtheorie bleiben unberührt.“

Soweit also nach Vorstehendem die Organeigenschaft für die Körperschaftsteuer der abhängigen Gesellschaft anerkannt wird, wird deren Gewinn steuerlich lediglich bei der Obergesellschaft, und zwar bei dieser mit der Einkommensteuer erfaßt.

Einkommensteuerfragen der offenen Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft. Von Rechtsanwalt und Notar Dr. Fritz H. Strauß, Berlin.

In diesen Monaten gehen den offenen Handelsgesellschaften (Kommanditgesellschaften) die Feststellungsbescheide über die einheitliche Gewinnerzielung der Gesellschaft, den Gesellschaftern die Einkommensteuerbescheide zu. Über diejenigen Steuerfragen hinaus, die bei jedem Steuerpflichtigen eine Rolle spielen, sind bei offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften eine Reihe weiterer Fragen von größter praktischer Bedeutung. Wenn man sagen kann, daß das Einkommensteuerrecht erst durch die Rechtsprechung des Einkommensteuer senats des Reichsfinanzhofs aufgebaut worden ist, so gilt dies in ganz besonderem Maße von dem Einkommensteuerrecht der offenen Handelsgesellschaft. Auf diesem Gebiet ist dem Gesetz selbst kaum eine Antwort auf die zahllosen Zweifelsfragen zu entnehmen, welche die Praxis entstehen läßt.

Der Verfasser dieser Zeilen hat in einem Aufsatz über die Einkommenserklärung der offenen Handels-

gesellschaft und Kommanditgesellschaft, der im Februar 1931 in dieser Zeitschrift erschienen ist (Deutsche Steuer-Zeitung 1931 S. 46), eine Reihe der mit der Einkommensteuer dieser Gesellschaften zusammenhängenden Probleme dargestellt. In der Zeit seit der Veröffentlichung dieses Aufsatzes hat die Rechtsprechung weitere Fragen der Klärung zugeführt, und es soll im folgenden die Rechtsprechung der letzten 2 Jahre zu besonders wichtigen Punkten dargestellt werden.

Die Abgrenzung des Mitunternehmers gegen den stillen Gesellschafter und Angestellten.

Wer steuerrechtlich als Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft (Kommanditgesellschaft) oder, um den Ausdruck des Gesetzes zu gebrauchen, als „Mitunternehmer“ anzusehen ist, kann in der Mehrzahl der Fälle einem Zweifel nicht unterliegen. Im Normalfall deckt sich der zivilrechtliche Begriff des Gesell-

schafers mit dem steuerrechtlichen Begriff des Mitunternehmers. Jedoch kommen immer wieder Fälle zur Entscheidung des Reichsfinanzhofs, in denen Personen, die zivilrechtlich als Gesellschafter anzusehen sind, steuerrechtlich nicht als Mitunternehmer behandelt werden, und umgekehrt Fälle, in denen in steuerrechtlicher Hinsicht als Mitunternehmer der Gesellschaft behandelt wird, wer zivilrechtlich zweifellos nicht als Gesellschafter angesehen werden kann.

Ist der „Gesellschafter“ einer Kommanditgesellschaft weder berechtigt noch verpflichtet, eine Einlage zu leisten, und ist er von der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und an den stillen Rücklagen ausgeschlossen, so hat er wirtschaftlich nur die Stellung eines bezahlten, kündbaren Geschäftsführers und kann daher steuerrechtlich als Angestellter behandelt werden. Seine Bezüge stellen Arbeitslohn dar (RFG. 27, 332).

Ein als Kommanditist im Gesellschaftsvertrag bezeichneter Gesellschafter kann sich für die wirtschaftliche Betrachtungsweise als stiller Gesellschafter darstellen. Maßgebend ist, ob er an den Anlagewerten des Unternehmens beteiligt ist. Die Entscheidung dieser Frage hängt weniger davon ab, wie der Gesellschaftsvertrag das künftige Ausscheiden eines Gesellschafters regelt, zumal wenn diese Regelung für alle Gesellschafter gleichmäßig getroffen ist, als davon, was dem betreffenden Gesellschafter bei der Auflösung der Gesellschaft (Liquidation) an Sachwerten zukommen würde. Der Umstand, daß ein Gesellschafter am laufenden Verlust nicht beteiligt ist, braucht als bloße Gewinnverteilungsabrede noch keinen Ausschluß von der Mitunternehmereigenschaft zu bedeuten (RFG. 29, 339, 347).

An der Auffassung, daß Familiengesellschaften einkommensteuerrechtlich nicht beachtlich sind, wenn der Gründer (in der Regel der Vater der übrigen Gesellschafter) die Rechte der formell als Gesellschafter beteiligten Kinder derartig beschneidet, daß sich tatsächlich an seiner alleinigen Verfügungsgewalt über die Gesellschaft und deren Erträge kaum etwas ändert, hat der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung festgehalten (vgl. z. B. Urteil vom 22. 10. 1931 VI A 1949/29, StuW. 1932 Nr. 15).

Für die Entscheidung darüber, ob jemand als Mitunternehmer der Gesellschaft anzusehen und daher in die einheitliche Gewinnfeststellung einzubeziehen ist, ist das für die einheitliche Gewinnfeststellung der Gesellschaft zuständige Finanzamt, nicht etwa das Wohnsitzfinanzamt des Gesellschafters, dessen Mitunternehmereigenschaft zweifelhaft ist, zuständig. Ist z. B. ein stiller Gesellschafter der Ansicht, daß er als Mitunternehmer anzusehen ist, so hat er bei dem für die einheitliche Gewinnfeststellung zuständigen Finanzamt eine einheitliche Gewinnfeststellung anzuregen. Lehnt dieses Finanzamt die Behandlung des stillen Gesellschafters als Mitunternehmer ab, so kann er gegen die Entscheidung im Rechtsmittelverfahren angehen. Daß bereits eine Einzelveranlagung des Inhabers des Unternehmens erfolgt ist, steht der Stellung eines solchen Antrages nicht entgegen, wenn der Einzelveranlagungsbescheid dem stillen Gesellschafter nicht zugestellt worden ist; eine Zustellung an die Firma würde ihm gegenüber als dem nicht

geschäftsführenden Gesellschafter keine Wirksamkeit haben (StuW. 1931 Nr. 1037, RStBl. 1931 S. 965).

Betriebsvermögen der Gesellschaft oder Privatvermögen der Gesellschafter?

Wie bei dem Einzelkaufmann im Veranlagungsverfahren vielfach die Frage streitig wird, ob Gegenstände des Betriebsvermögens, insbesondere Grundstücke, seinem Betriebsvermögen oder seinem Privatvermögen zuzurechnen sind, so entsteht bei der Gewinnfeststellung der offenen Handelsgesellschaft die Frage, ob Gegenstände dem Betriebsvermögen der Gesellschaft oder dem Vermögen der einzelnen Gesellschafter zuzurechnen sind. Hier ist zu unterscheiden zwischen der Natur nach gebundenem Betriebsvermögen und gewillkürtem Betriebsvermögen. Als der Natur nach gebundenes Betriebsvermögen sind z. B. Grundstücke oder Maschinen anzusehen, die für den Betrieb der Gesellschaft unentbehrlich sind. Dagegen können Grundstücke, die nicht den eigengewerblichen Zwecken der Gesellschaft dienen, sondern z. B. vermietet oder verpachtet sind, nicht als der Natur nach gebundenes Betriebsvermögen angesehen werden. Wohl aber können sie gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen. So wird z. B. ein im Grundbuch auf den Namen der Gesellschaft eingetragenes Grundstück zum Betriebsvermögen der Gesellschaft zu rechnen sein, wenn die Gesellschaft das Grundstück stets in ihren Bilanzen als Betriebsvermögen behandelt hat, mag auch das Grundstück vermietet gewesen und für den Betrieb der Gesellschaft nicht notwendig gewesen sein. Die Gesellschafter können nicht damit gehört werden, daß sie sich bezüglich des Grundstücks auseinandergesetzt hätten; eine solche Auseinandersetzung hätte buchmäßig kenntlich gemacht werden müssen (RFG. vom 19. 12. 1931 VI A 1017/31, StuW. 1932 Nr. 132).

Für die Frage, ob gewillkürtes Betriebsvermögen vorliegt, ist die buchmäßige Behandlung von maßgeblicher Bedeutung. Die Gesellschafter können zwar Gegenstände, die die Gesellschaft für ihr Unternehmen benötigt, der Gesellschaft durch Mietvertrag überlassen und selbst Eigentümer bleiben. Sie können aber nicht in steuerrechtlich wirksamer Weise vereinbaren, daß gewisse Gegenstände nach außen als Eigentum der Gesellschaft behandelt und in den Büchern und Bilanzen als Gesellschaftseigentum aufgeführt werden sollen, während sie im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern nur als der Gesellschaft vermietet angesehen werden sollen. Wenn die bilanzmäßige Behandlung von dem angeblichen wirtschaftlichen Willen der Beteiligten abhängt, so kann dieser im Gegensatz zu der buchmäßigen Behandlung stehende Wille keine Berücksichtigung finden. Die beteiligten Gesellschafter könne also nicht etwa geheime Privatverträge über die Herausnahme von für den Betrieb wesentlichen Betriebsgegenständen abschließen, ohne sie die Steuerbehörde oder sonstigen Dritten kundzugeben. Es geht nicht an, daß sie erst nach der Veräußerung dieser Gegenstände mit den Verträgen hervortreten und Verichtigung der bisherigen Bilanzen verlangen. Vielmehr gibt die Steuerbehörde der bilanzmäßigen Behandlung regelmäßig den Vorzug, und zwar zum mindesten dann, wenn die im Vertrag geregelten privatrechtlichen Beziehungen so gestaltet sind, daß sie

in ihrem wirtschaftlichen Ergebnis sich mit der in der Bilanz erfolgten Behandlung decken.

In einem vom Reichsfinanzhof entschiedenen Fall hatte eine in Form einer offenen Handelsgesellschaft betriebene Reederei in ihren Büchern Schiffe als der Gesellschaft gehörig ausgewiesen. Die Gesellschafter hatten vereinbart, daß die Schiffe nur nach außen hin als Eigentum der Gesellschaft gelten, in Wirklichkeit aber Eigentum der Gesellschafter verbleiben und nur der Gesellschaft vermietet sein sollten. Der Reichsfinanzhof hat die Schiffe dem Betriebsvermögen der Gesellschaft zugerechnet, zumal auch weitere Abreden des Vertrages, wie z. B. Ausschluß der Kündigungsmöglichkeit hinsichtlich des Mietvertrags und Verpflichtung eines etwa ausscheidenden Gesellschafters, seinen Anteil an den Schiffen den übrigen Gesellschaftern anzubieten, dafür sprachen, daß die bilanzmäßige Behandlung der wirtschaftlichen Sachlage entsprach (RFG. 29, 339). Diese Entscheidung muß auch für Gesellschaftsgrundstücke Geltung beanspruchen; auch hinsichtlich der Grundstücke können sich Gesellschaft und Gesellschafter nicht auf einen in den Büchern nicht zum Ausdruck gekommenen Willen, Grundstücke als Vermögen der Gesellschafter zu behandeln, berufen.

Mietverträge zwischen Gesellschafter und Gesellschaft sind grundsätzlich möglich (vgl. DStZ. 1931 S. 42). Nimmt aber ein Gewerbetreibender einen Teilhaber auf und vereinbart er mit diesem, daß die für den Gewerbebetrieb benutzten Grundstücke in seinem, des bisherigen Alleininhabers, Eigentum verbleiben und nur als an die Gesellschaft verpachtet angesehen werden sollen, so werden solche Grundstücke als im Vermögen der Gesellschaft stehend behandelt. Die Pacht oder Miete, welche die Gesellschaft den betreffenden Gesellschaftern zahlt, wird als Gewinnverteilungsabrede angesehen, so daß z. B. der vereinbarte Pachtzins nichts anderes als einen dem verpachtenden Gesellschafter eingeräumten Voraus an dem Gesellschaftsgewinn darstellt. Diese steuerliche Behandlung äußert Wirkungen nach verschiedenen Richtungen. Einmal kann, da das Grundstück als in die Gesellschaft eingebracht angesehen wird, keine Gewinnrealisierung durch Aufgabe des Betriebes seitens des bisherigen Alleininhabers angenommen werden, ferner sind die Absetzungen wegen Abnutzung auf das Grundstück bzw. für Gebäude bei der einheitlichen Gewinnfeststellung zu berücksichtigen, und ebenso berührt ein bei einer etwaigen Veräußerung des Grundstücks erzielter Veräußerungsgewinn den einheitlich festzustellenden Gewinn der Gesellschaft (Urteile vom 22. 10. 1931 VI A 1863/31, StuW. 1932 Nr. 14, und vom 22. 10. 1931 VI A 1949/29, StuW. 1932 Nr. 15, RStBl. 1932 S. 388).

Betriebsausgaben der Gesellschaft oder Privatausgaben der Gesellschafter?

Daß zu den Betriebsausgaben der Gesellschaft Prämien für eine von der Gesellschaft abgeschlossene Teilhaberversicherung gehören, war bereits in einer Entscheidung vom 25. 4. 1928 (StuW. 1928 Nr. 411, RStBl. 1928, 280) ausgesprochen worden. Diese Entscheidung hat sowohl bei Versicherungsgeellschaften wie auch bei Versicherungsnehmern großes Interesse gefunden, und die Versicherungsgeellschaften sind in besonderem Maße bemüht, die Teilhaberver-

sicherung zu propagieren. Die Rechtsprechung über die einkommensteuerliche Behandlung dieser Versicherung ist ergänzt worden durch ein Urteil vom 3. 12. 1931 VI A 937, 1101/31, StuW. 1932 Nr. 138, RStBl. 1932 S. 168. Hier ist klargestellt worden, daß es für die Abzugsfähigkeit der Prämien nicht entscheidend darauf ankommt, ob nach dem Wortlaut der Police der Versicherungsvertrag von der Gesellschaft oder von den Gesellschaftern abgeschlossen ist. Maßgebend ist vielmehr, ob die Versicherung auf Rechnung der Gesellschaft geht. Geht die Versicherung auf Rechnung der Gesellschafter, so liegt keine eigentliche Teilhaberversicherung vor, die Prämien bilden also keine Betriebsausgaben der Gesellschaft, wie auch umgekehrt trotz Abschluß auf den Namen der Teilhaber in Wirklichkeit die Gesellschaft als aus dem Versicherungsvertrag berechtigt und verpflichtet angesehen werden kann.

Bei Prozessen zwischen Sozieten kann es oft zweifelhaft sein, ob sie steuerlich als im Interesse der Gesellschaft oder der Gesellschafter geführt anzusehen sind, die mit ihnen verknüpften Aufwendungen also Betriebsausgaben der Gesellschaft darstellen oder nicht. Die Frage wird z. B. praktisch, wenn ein Streit über die Wirksamkeit einer Kündigung entsteht und dieser durch einen Vergleich, der die Gesellschaft fortbestehen läßt, beendet wird. Werden die Prozeßkosten von der Gesellschaft übernommen, so bedeutet das, daß sie jedem Gesellschafter im Verhältnis seiner Beteiligung am Gewinn zur Last fallen. Es liegen zwar persönliche Werbungskosten der Gesellschafter vor; diese sind aber nach der Rechtsprechung bei der einheitlichen Gewinnfeststellung und nur bei dieser abzugsfähig (RFG. vom 20. 1. 1932 VI A 2069/30, StuW. 1932 Nr. 452, RStBl. 1932 S. 435; vgl. auch RFG. vom 20. 4. 1932 VI A 1485/31, StuW. 1932 Nr. 619).

Abfindung und Unterhaltsrenten an ausscheidende Gesellschafter.

Die Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters mit einem Betrage, der unter dem Betrage seines Kapitalkontos liegt, könnte bei äußerlicher Betrachtungsweise als Gewinn der Gesellschaft angesehen werden. Wirtschaftlich betrachtet aber wird man darin, daß der Auseinandersetzungsanspruch niedriger als das Kapitalkonto bemessen wird, ein Anzeichen dafür sehen müssen, daß der gemeine Wert der Gegenstände des Betriebsvermögens geringer ist als ihr Buchwert. Es ergibt sich also für die verbleibenden Gesellschafter regelmäßig kein Gewinn, sondern die Buchwerte des Betriebsvermögens sind entsprechend herabzusetzen (RFG. vom 17. 12. 1930 VI A 1452/28, StuW. 1931 Nr. 303, RStBl. 1931 S. 254). Gerade beim Ausscheiden eines Gesellschafters in der Zeit der Krise kann allein diese Art der steuerlichen Behandlung die Gesellschafter davor schützen, daß sie von Scheingewinnen Einkommensteuer entrichten müssen.

Wird dem ausscheidenden Teilhaber ein Betrag ausgezahlt, der über sein Kapitalkonto hinausgeht, so kann in dem Unterschiedsbetrag ein Entgelt für stille Reserven oder für den Geschäftswert liegen; dann ist der Unterschiedsbetrag bei der Gesellschaft zu aktivieren. Eine Aktivierungspflicht für die Gesellschaft kann jedoch dann nicht bestehen, wenn am

Schluß des Steuerabschnitts kein aktivierbarer Geschäftswert mehr vorhanden ist. Ebenso wenig kann der über das Kapitalkonto hinausgehende Abfindungsbetrag aktiviert werden, wenn der oder die verbleibenden Gesellschafter die höhere Abfindung gezahlt haben, nur um den ausgeschiedenen Teilhaber loszuwerden und ohne daß die höhere Abfindung durch irgendwelche Geschäftswerte veranlaßt war (RFG. vom 22. 4. 1931 VI A 725/31, StuW. 1931 Nr. 733).

Mitunter werden dem ausscheidenden Gesellschafter, häufiger noch den Erben eines durch seinen Tod aus der Gesellschaft ausscheidenden Teilhabers oder der Witwe, neben dem Auseinandersetzungsguthaben Renten für Lebensdauer gezahlt. In solchen Fällen entstehen die Fragen: 1. Muß die Rentenlast aktiviert werden? 2. Muß oder darf sie passiviert werden, oder ist nur der jeweilige Jahresbetrag der Rente als Betriebsausgabe abzugsfähig?

Hat die Rente, die den Erben oder der Witwe des ausscheidenden Gesellschafters gezahlt wird, im wesentlichen den Charakter einer Versorgung, so besteht jedenfalls ein Zwang weder zur Aktivierung noch zur

Passivierung, sondern die Jahresrenten mindern den laufenden Geschäftsgewinn (RFG. vom 23. 3. 1932 VI A 926/30, StuW. 1932 Nr. 738). Sind allerdings der ausgeschiedene Gesellschafter bzw. seine Erben nahe mit den verbleibenden Gesellschaftern verwandt, so kann die Rente überhaupt den Charakter der Betriebsausgabe verlieren und sich als nicht abzugsfähig, das Gebiet der Lebenshaltung betreffende Ausgabe darstellen (RFG. a. a. O.). Hatte der Reichsfinanzhof anfänglich bei Belastung des Betriebes mit einer zu Versorgungszwecken gewährten Rente ein Passivierungsbesugnis nicht schlechthin abgelehnt, so hat er in der späteren Entscheidung vom 28. 6. 1932 VI A 1 und 2/31 (StuW. 1932 Nr. 902) auch die Zulässigkeit einer Passivierung der Gesamtlast verneint: Weder soll bei Entstehung der Rentenlast durch den Tod des ausscheidenden Gesellschafters eine unverhältnismäßige Gewinnberringerung eintreten, noch soll, wenn z. B. die Rente vorzeitig fortfällt, bevor die passivierte Last durch Zahlung der laufenden Jahresrenten auf null gesunken ist, eine Gewinnerhöhung eintreten.

Behandlung gewerblich genutzter Grundstücke bei der Einheitsbewertung (Bewertung mit dem Ertragswert). Von Rechtsanwalt Dr. Ludwig Meyer, Berlin.

Meyer, Berlin.

Da zur Zeit in vielen Fällen die Einheitswerte gewerblich genutzter Grundstücke auf den 1. Januar 1931 sich im Einspruchs- oder Berufungsverfahren befinden, dürfte es angebracht sein, diese Frage eingehend zu behandeln, zumal neue Urteile des Reichsfinanzhofs ergangen sind, die hierbei Beachtung finden müssen.

I. Bewertung der zwangsbewirtschafteten Grundstücke.

Zunächst scheint es — auch gegenüber anders lautenden Darlegungen in den Tagesblättern — zweckmäßig, darauf hinzuweisen, daß die in den Durchführungsvorschriften vom 22. Mai 1931 (RGBl. I S. 252)¹⁾ vorgesehene Bewertung der zwangsbewirtschafteten Grundstücke, die auf der Ermächtigung in § 69 ABewG. n. F. beruht, eine Sonderregelung ist, die der allgemeinen Vorschrift im § 55 ABewG. n. F. selbständig gegenübersteht. Im § 55 Abs. 1 ABewG. n. F. ist nämlich bestimmt, daß bebauten Grundstücke, die in ortsüblicher Weise bebaut sind oder gewerblichen Zwecken dienen, mit dem Ertragswert zu bewerten sind. Der Begriff der zwangsbewirtschafteten Grundstücke ist im § 15 DB. 1931 darauf abgestellt, ob die bebauten Grundstücke (einschließlich der Betriebsgrundstücke) zum mindesten in Höhe von 20 v. H. einem der drei Wohnungszwangswirtschaftsgesetze unterliegen. Diese Begriffsbestimmung ist also — wie gleichfalls gegenüber unrichtigen Darstellungen in der Tagespresse hervorgehoben werden muß — nicht abgestellt auf die Belastung des einzelnen Grundstücks mit der Hauszinssteuer. Die in den §§ 15 bis 26 DB. 1931 vorgesehene Bewertung auf der Grundlage der Jahresrohrente und der Anwendung eines Bewertungssatzes, des sogenannten Normalsatzes, muß daher bei allen zwangsbewirtschafteten Grundstücken vor-

genommen werden, ohne daß es dem Eigentümer gestattet wäre, sich dieser Sonderregelung gegenüber etwa auf die im § 55 ABewG. n. F. vorgesehene Bewertung mit dem Ertragswert zu berufen.

Zu beachten ist jedoch, daß innerhalb dieser Sonderregelung, nämlich im § 22 DB. 1931, auch eine Bewertung mit dem gemeinen Wert, allerdings nur in Ausnahmefällen, vorgesehen ist; denn hier ist bestimmt, daß in den Fällen, in denen ausnahmsweise eine Rohmiete oder Friedensmiete schlechterdings nicht zu ermitteln oder mangels Vergleichsobjekten auch nicht zu schätzen ist, das Grundstück unmittelbar mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist. Das ist — wie vorweg bemerkt werden soll — für die Gebäudebewertung die einzige Stelle, an der der gemeine Wert in den Durchführungsvorschriften 1931 und auch in den zur Erläuterung bisher ergangenen Runderlassen des Reichsministers der Finanzen erwähnt ist. Es fehlt also namentlich eine Vorschrift dahin, daß der auf Grund der Sonderregelung ermittelte Gebäudewert den gemeinen Wert nicht überschreiten darf.

II. Vereinfachte Bewertung der gewerblich genutzten Grundstücke.

Die gewerblich genutzten bebauten Grundstücke gehören in Preußen und in den meisten größeren Ländern zu den wirtschaftsfreien Grundstücken, weil sie am Feststellungszeitpunkt keinem der drei Wohnungszwangswirtschaftsgesetze mehr unterlagen. Ihre Bewertung muß daher grundsätzlich nach § 55 Abs. 1 ABewG. n. F. und § 28 DB. 1931 auf der Grundlage des Ertragswertes erfolgen. Die unbebauten gewerblich genutzten Grundstücke dagegen sind nach § 56 Abs. 1 ABewG. n. F. mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

In den Durchführungsvorschriften 1931 ist jedoch auch für die wirtschaftsfreien gewerblichen Grundstücke eine Sonderregelung vorgesehen,

¹⁾ Im folgenden kurz: DB. 1931 genannt.

die sich auf die Vorschrift im § 57 ABewG. n. F. stützt, wonach der Reichsminister der Finanzen zur Durchführung der §§ 54 bis 56 ABewG. Richtlinien über die Bewertung bestimmter Gruppen von Grundstücken aufstellen kann. Die Bewertung der wirtschaftsfreien gewerblichen Grundstücke ist im § 29 DB. 1931 nun dadurch vereinfacht, daß der Ertragswert dem Werte gleichgestellt werden soll, der sich ergibt, wenn das Grundstück unter entsprechender Anwendung der für die zwangsbewirtschafteten Grundstücke maßgebenden Vorschriften der §§ 15 bis 26 DB. bewertet wird. Die Präsidenten der Landesfinanzämter sind jedoch ermächtigt, für die wirtschaftsfreien Grundstücke andere Normalätze festzusetzen als für die zwangsbewirtschafteten Grundstücke. Demgemäß muß für eigengenutzte gewerbliche Grundstücke die erzielbare Jahresrohmiete festgestellt werden (vgl. § 17 Abs. 4 DB.). über die Schwierigkeit dieser Bewertung gerade bei Fabrikgrundstücken ist sich auch der Reichsminister der Finanzen klar gewesen. Das ergibt sich aus dem Runderlaß vom 6. Juli 1931 S. 3300 — 29 III, der zur Erläuterung der Durchführungsbestimmungen 1931 ergangen ist (vgl. III, 2 c). Hier wird anerkannt, daß es in vielen Fällen an Vergleichsobjekten fehlt. Sodann wird auf ein Verfahren eines Finanzamts hingewiesen, das zur Ermittlung der Rohmiete eines eigengenutzten Fabrikgrundstücks die zu dem Fabrikanwesen gehörigen Gebäude je nach der baulichen Beschaffenheit und der Verwendungsmöglichkeit für die Zwecke des Betriebs, im Einvernehmen mit dem Unternehmen, in verschiedene Klassen eingeteilt hat. Auf der Grundlage der Quadratmeter der bebauten Fläche, der Zahl der Stockwerke und der Kubikmeter des umbauten Raums ist die wirkliche Nutzfläche festgestellt. Diese Nutzfläche ist dann mit dem für 1 qm Nutzfläche erzielbaren Mietsatz vervielfältigt. Der Reichsminister der Finanzen meint, daß auch für kleinere Gemeinden sich, wenn man die Unterlagen aus einem größeren Bezirk sammle, stets eine Reihe vergleichbarer vermieteter Räume finde, so daß es durchaus möglich sei, den Mietsatz für 1 qm je nach der Ausnutzbarkeit der einzelnen Räume zu ermitteln. Soweit bei Großbetrieben von diesen abgeschlossene Mietverträge vorliegen, seien natürlich die hieraus sich ergebenden Zahlenangaben zu berücksichtigen. Selbstverständlich müßten die Mietsätze nach der Verwendbarkeit für den Betriebszweck abgestuft werden. Das wichtigste bei dieser Art der Bewertung ist allerdings wohl die Sammlung von Material, damit alsdann auf einer verhältnismäßig breiteren Grundlage die erzielbare Rohmiete bei eigengenutzten Fabrikgrundstücken ermittelt werden kann.

In den für die Bewertung der zwangsbewirtschafteten Grundstücke maßgebenden §§ 15 bis 26 DB. befindet sich — wie unter I dargelegt — auch die Vorschrift im § 29, wonach in Ausnahmefällen der gemeine Wert zugrunde gelegt werden soll. Demnach besteht, gewissermaßen auf dem Umweg über § 29 DB., die Möglichkeit, wirtschaftsfreie gewerbliche Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu bewerten.²⁾ Allerdings ist zu beachten, daß im § 29 Satz 2 DB. sowohl das Recht des Steuerpflichtigen, die

Bewertung mit dem Ertragswert zu verlangen, ausdrücklich festgelegt ist, als auch die entsprechende Befugnis der Feststellungsbehörde, den tatsächlichen Ertragswert zugrunde zu legen. In Streitfällen wird daher immer wieder auf den Ertragswert bei gewerblich genutzten bebauten Grundstücken zurückgegriffen werden müssen, weshalb dieser Bewertungsart nach wie vor besondere Bedeutung zukommt.

III. Bewertung mit dem Ertragswert.

1. Begriff des Ertragswerts.

Nach § 11 Abs. 2 ABewG. n. F. gilt als Ertragswert das Fünfundzwanzigfache des Reinertrags, den der Grundbesitz jährlich durch Vermietung oder Verpachtung im Durchschnitt nachhaltig gewähren kann. Die Vervielfältigungszahl von 25, die auf dem früheren Landeszinssfuß von 4% beruht, ist durch § 45 Abs. 1 DB. 1931 nunmehr auf 18 festgesetzt. Für die Ermittlung des Reinertrags kann der Reichsminister der Finanzen Bestimmungen darüber treffen, welcher Teil des jährlich im Durchschnitt nachhaltig erzielbaren Rohertrags von diesem für die nicht aus Steuerlasten bestehenden Grundstückslasten ohne Nachweis abgezogen werden darf. Weist aber der Eigentümer für diese Grundstückslasten, für die ein Pauschsatz bestimmt ist, einen höheren Betrag nach, so ist dieser abzuziehen. Von dieser Befugnis hat der Reichsminister der Finanzen selbst für die Einheitsbewertung 1931 keinen Gebrauch gemacht, dagegen im § 30 Abs. 2 DB. 1931 den Präsidenten der Landesfinanzämter eine entsprechende Ermächtigung erteilt, von der diese meistens in der Form Gebrauch gemacht haben, daß 25% des Rohertrags als Pauschsatz für die nicht aus Steuerlasten bestehenden Grundstückslasten ohne Nachweis abgezogen werden dürfen.

2. Maßgebender Zeitraum.

Da es sich bei der Ermittlung des Ertragswerts um einen Dauerwert handelt, so fragt es sich, welcher Zeitraum bei der Ermittlung dieses Werts zu berücksichtigen ist. Zu beachten ist hierbei zunächst, daß es sich bei der Rohmiete nach § 17 DB. 1931 um die Rohmiete handelt, die in der maßgebenden Zeit für das Grundstück tatsächlich entrichtet worden ist.³⁾ Grundsätzlich ist hierfür natürlich der Stand vom 1. Januar 1931 maßgebend; jedoch sollen Änderungen der Rohmiete bis zum Ablauf der Vermögenserklärungsfrist noch mitberücksichtigt werden. Diese Frist lief anfangs Ende Juni 1931 ab, ist jedoch durch die Amnestieverordnungen und später durch die Notverordnung vom 17. Oktober 1931 (RGBl. I S. 581) bis zum 26. Oktober 1931 verlängert worden, so daß demgemäß auch die Veränderungen der Rohmiete bis zu diesem Zeitpunkt noch berücksichtigt werden müssen. Derselbe Zeitraum kommt auch wohl bei Ermittlung des Ertragswerts nach § 11 Abs. 2 ABewG. n. F. in Frage. Das ergibt sich übrigens schon aus dem Urteil des RFG. vom 23. Oktober 1930 III A 418/29 (StuW. 1931 Nr. 233 und RStBl. 1931 S. 58/61). Hier ist ausgesprochen, daß auch Umstände nach dem Stichtag im weitesten Umfang berücksichtigt werden müssen,

²⁾ Neue Urteile des RFG. zur Frage des gemeinen Werts vergleiche III. 6 und 7.

³⁾ Nur im § 17 Abs. 4 DB. wird bei den eigengenutzten und ungenutzten Räumen von der erzielbaren Rohmiete gesprochen.

weil es sich gerade bei dieser Bewertungsart um die Findung eines (wenigstens theoretischen) Dauerwerts handelt. Natürlich dürften wohl die Verhältnisse nach dem 1. Januar 1932, namentlich soweit sie durch die Kündigungsmöglichkeiten der Rotverordnung vom 8. Dezember 1931 (RStBl. I S. 699/707) herbeigeführt sind, außer Betracht bleiben müssen.

3. Berücksichtigung der Steuerlasten.

Hinsichtlich der Steuerlasten bestimmt schon § 11 Abs. 2 Satz 2 RBewG. n. F., daß diese nur mit einem vom Reichsminister der Finanzen bestimmten Hundertsatz abzugsfähig sind. Demgemäß ist in § 30 Abs. 1 DB. 1931 bestimmt, daß die Steuerlasten (Grund- und Gebäudesteuer, Gebäudeentschuldungssteuer u. dgl.) mit 70 v. H. ihres Betrags anzusetzen sind. Für die Hauszinssteuer ist hierbei von dem Betrag auszugehen, der sich ohne Berücksichtigung der im Einzelfall gewährten Ermäßigungen ergibt. Ist das mit dem Ertragswert zu bewertende Gebäude jedoch nicht mit der Hauszinssteuer belastet, so sind die Steuerlasten mit 100 v. H. ihres Betrags anzusetzen. Durch diese Bestimmung können sich natürlich erhebliche Ungerechtigkeiten ergeben, wenn etwa die Hauszinssteuer gegenüber der Grund- und Gebäudesteuer (in Preußen der Grundvermögensteuer) verhältnismäßig gering ist; denn dann tritt durch die Zulassung von nur 70 v. H. der gesamten Steuerlast eine erhebliche Kürzung auch der Grundsteuer ein, so daß die Ertragsbewertung desselben Gebäudes ohne Belastung mit der Hauszinssteuer einen niedrigeren Wert ergeben würde. Beträgt z. B. die Grundvermögensteuer eines Grundstücks 22 000 RM., die Hauszinssteuer 4 000 RM.,

so können nur abgesetzt werden:
70 v. H. von 26 000 RM.,
= 18 200 RM.,

während ohne Belastung mit der Hauszinssteuer der volle Betrag von 22 000 RM., der nur auf Grundsteuern entfällt, abzugsfähig wäre.^{2a)} Ein solches Verhältnis kann in Preußen gerade bei gewerblich genutzten Gebäuden sehr leicht vorkommen, weil diese vielfach nur mit dem niedrigsten Hauszinssteuersatz von 375 v. H. der staatlichen Grundvermögensteuer veranlagt sind. Diese einer verhältnismäßig geringen dinglichen Belastung des Grundstücks im Jahre 1918 entsprechende Veranlagung zur Hauszinssteuer hängt oft zusammen mit der Vorschrift im § 4 Abs. 3 Satz 2 FStB. vom 9. März 1932 (Pr. GS. S. 116). Hiernach gelten als „dingliche privatrechtliche Lasten“ nicht Hypotheken, die gemäß den §§ 1187, 1190 BGB. zur Sicherung von Schuldverschreibungen auf den Inhaber eingetragen worden sind, so daß z. B. die für Obligationen eingetragenen Sicherungshypotheken usw. hier ausscheiden.⁴⁾

4. Berücksichtigung der Absetzungen für Abnutzung.

Die Feststellung des Ertragswerts muß also beginnen mit der Ermittlung des nachhaltig erziel-

baren Rohertrags. Hier ergeben sich für die eigengenutzten gewerblichen Grundstücke dieselben Schwierigkeiten, die schon unter II hinsichtlich der Ermittlung der erzielbaren Jahresrohmiete behandelt sind. Diese ist nach § 17 Abs. 4 DB. 1931 unter Berücksichtigung der in Vergleichsfällen tatsächlich entrichteten Jahresrohmiete zu schätzen. In derselben Weise ist grundsätzlich auch bei Ermittlung des erzielbaren Rohertrags im Sinne des § 11 Abs. 2 RBewG. n. F. vorzugehen, so daß, soweit Vergleichsfälle nicht vorliegen, auch die Ermittlung auf der Grundlage der Rohmiete pro Quadratmeter Nutzfläche hier in Frage kommen kann. Von dem so gefundenen Rohertrag sind dann die Steuerlasten in der oben unter III, 3 dargelegten Weise in Abzug zu bringen und ferner der Pauschsatz, den das Landesfinanzamt nach § 30 Abs. 2 DB. 1931 für die nicht in Steuerlasten bestehenden Grundstückslasten festgesetzt hat, also etwa 25 v. H. Reicht dieser Pauschsatz nach Ansicht des Eigentümers nicht aus, so muß er nach § 11 Abs. 2 Satz 4 einen höheren Betrag für diese Lasten nachweisen. Alsdann erhebt sich die Frage, ob zu diesen Lasten neben den Instandhaltungskosten und sonstigen laufenden Grundstückslasten auch die Absetzungen für Abnutzung, soweit sie auf das Gebäude entfallen, gehören. Der Kommentar von Fabisch-Rekeler zum Reichsbewertungsgesetz n. F. (vgl. Anm. II 3 b, § 11, S. 59) will die Absetzungen für Abnutzung nicht als Grundstückslasten gelten lassen und beruft sich hierbei auf das Urteil des RFG. vom 18. Januar 1922 Ia A 214/21 (Wd. 8 S. 125). Der Kommentar von Dzialowski-Thümen hält in Anm. 17 Abs. 2 zu § 11 RBewG. n. F. (S. 127) die Frage für zweifelhaft, betont jedoch sodann, endgültige Entscheidung hierüber werde der Rechtsprechung zu überlassen sein.

Meines Erachtens hat aber der Reichsfinanzhof bereits zu dieser Frage Stellung genommen, und zwar zum mindesten in zwei Urteilen, nämlich

- a) in dem Urteil vom 28. März 1929 Ia b 148/29 (StuW. 1929 Nr. 855),
- b) in dem Urteil vom 23. Oktober 1930 III A 418/29 (RStBl. 1931 S. 58/61).

Im ersten Urteil lehnt der Reichsminister der Finanzen ausdrücklich den Hinweis der Vorinstanz auf RFG. Bd. 8 S. 125 ab mit der Begründung, dieser Hinweis bestehe nicht zu Recht, da nach § 35 Abs. 1 RBewG. (1925) von dem nachhaltig erzielbaren wirklichen Reinertrag auszugehen sei und danach, wie in der Begründung zum Gesetzentwurf S. 45 näher erläutert, unter den Ausgaben auch die Absetzungen zugelassen werden müßten.

In dem zweiten Urteil spielen die Absetzungen für Abnutzung bei der Ermittlung des Ertragswerts einer elektrischen Kraftstation an mehreren Stellen eine Rolle. In der Wiedergabe der Rechtsbeschwerde wird hervorgehoben, daß der Eigentümer die zugebilligten Abschreibungen für zu gering erachtet habe. Ferner wird (S. 60) hervorgehoben, die Sache sei nicht spruchreif, weil nicht zu übersehen sei, wie sich die Herausnahme der Maschinen der Kraftstation im einzelnen bei den Abzügen für Instandhaltungskosten, Absetzungen u. a. auswirke. Ferner wird betont, daß die vom Finanzgericht anzustellenden Erwägungen Sache der Tatsachenwürdigung seien, ebenso wie die Be-

^{2a)} Meines Erachtens muß in sinngemäßer Anwendung des § 30 Abs. 1 DB. die Gebäudeentschuldungssteuer unberücksichtigt bleiben, die Grund- und Gebäudesteuer jedoch mit 100 v. H. berücksichtigt werden.

⁴⁾ Vgl. die Aufgabe des Verfassers in der Deutschen Steuer-Zeitung 1926, Sp. 1091 und 1927, S. 816.

messung der Abzüge für Instandhaltung, Abnutzung und sonstige Nebenleistungen. Diese Darlegungen wären unverständlich, wenn der Reichsfinanzhof die grundsätzliche Auffassung verträte, daß Absetzungen für Abnutzung bei der Ermittlung des Ertragswerts überhaupt nicht als Grundstückslasten betrachtet werden dürften.

Zu dem Urteil vom 18. Januar 1922 (Vd. 8 S. 125) ist zu bemerken, daß sich dieses auf die Feststellung des Ertragswerts nach § 152 Abs. 5 A. O. a. F. bezieht. Diese Vorschrift sah aber nur den Abzug von ein Fünftel des Rohertrags für Nebenleistungen und Instandhaltungskosten vor oder, falls diese höher waren, den als erforderlich nachgewiesenen höheren Betrag hierfür. Außerdem war die damalige Vorschrift abgestellt auf die in den letzten drei Jahren im Durchschnitt erzielten, oder im Falle der Vermietung oder Verpachtung erzielbar gewesenen Mieterträge. Diese Ausführungen können gegenüber dem Reichsbewertungsgesetz 1925 und 1931 schon wegen des ganz anderen Wortlauts im § 35 Abs. 1 RBewG. a. F. und § 11 Abs. 2 RBewG. n. F. keine Bedeutung mehr haben. Außerdem betont aber die Begründung zum Reichsbewertungsgesetz 1925 ausdrücklich, und zwar unter Benennung des Urteils Vd. 8 S. 125, daß in der bisherigen Praxis zur Ermittlung des Ertragswerts bebauter Grundstücke nicht vom Reinertrag, sondern von einem zwischen dem Reinertrag und Rohertrag liegenden Betrag ausgegangen sei. Für diese unterschiedliche Behandlung sei aber ein innerer Grund nicht einzusehen; sie solle daher durch den Entwurf beseitigt werden. Nach ihm soll nur von dem wirklichen Reinertrag ausgegangen werden. Dies sei um so notwendiger, als im Entwurf die wahlweise Zugrundelegung des gemeinen Werts neben dem Ertragswert nicht mehr zugelassen worden sei (vgl. Entwurf eines Reichsbewertungsgesetzes in der Reichstagsdrucksache Nr. 797/1925 S. 45).

Da der Reichsfinanzhof in dem Urteil vom 28. März 1929 (vgl. a) sich ausdrücklich auf diese Ausführungen in der Begründung zum Reichsbewertungsgesetz 1925 beruft, müssen seine Darlegungen auch in diesem Sinne aufgefaßt werden. Es sind daher die Absetzungen für Abnutzung, soweit sie auf das Gebäude entfallen, als Grundstückslasten zu betrachten und zur Ermittlung des nachhaltig erzielbaren Reinertrags vom Rohertrag in Abzug zu bringen.

Dagegen sind z. B. nicht abzugsfähig die sonst als Unkosten geltenden Beträge für den Betrieb, der in dem Gebäude geführt wird. Demgemäß hat der Reichsfinanzhof in dem neuen grundsätzlichen Urteil vom 30. Juni 1932 III A 173/32 (StuW. 1932 Nr. 939) hervorgehoben, daß die Kosten für die Geschäftsführer des in dem Gebäude geführten Lichtspieltheaters nicht zu den abzugsfähigen Grundstückslasten gehören; ebenso wie nur die aus der Vermietung oder Verpachtung des Grundstücks erzielbaren Erträge den Rohertrag darstellen und nicht die daneben noch durch Verpachtung des Gewerbebetriebs als solchen erzielten Einnahmen.

5. Keine Risikoprämie für künftige Mietausfälle.

In dem erwähnten Urteil vom 30. Juni 1932 hat der Reichsfinanzhof sodann den in dem Urteil vom 23. Oktober 1930 (RStBl. 1931 S. 58) ausge-

sprochenen Grundsatz wiederholt, wonach bei Ermittlung des Ertragswerts eine sogenannte Risikoprämie für künftige Mietausfälle und für voraussichtliches Sinken der Mieten nicht abgezogen werden darf. Hiermit soll aber nur eine besondere Risikoprämie lediglich mit Rücksicht auf zukünftige Ereignisse ausgeschaltet sein. Im übrigen können die erwähnten Umstände jedoch bedeutungsvoll sein für die Beurteilung der Nachhaltigkeit der in der Vergangenheit erzielten Erträge.

6. Gemeiner Wert, kein Höchstwert mehr.

In diesem Zusammenhang muß nochmals betont werden, daß in den Durchführungsbestimmungen 1931 sich keine Vorschrift findet, die etwa dem § 31 DB. 1925/26 oder § 34 DB. 1928 entspricht, wonach eine auf der Grundlage des Ertragswerts durchgeführte Bewertung den gemeinen Wert nicht übersteigen durfte. Diese Tatsache ist nicht zu verwechseln mit der oben unter II erwähnten Möglichkeit, wirtschaftsfreie Grundstücke auf dem Umweg über § 29 DB. 1931 nach § 22 DB. mit dem gemeinen Wert zu bewerten, wenn ausnahmsweise eine Rohmiete schlechterdings nicht zu ermitteln oder mangels Vergleichsobjekten auch nicht zu schätzen ist. Wird also vom Steuerpflichtigen oder vom Finanzamt nach § 29 Satz 2 DB. 1931 die Ermittlung mit dem Ertragswert verlangt, so muß sie auf dieser Grundlage durchgeführt werden, ohne daß der gemeine Wert eine Schranke für die Bewertung bildet. Auch in dem Rundschreiben des Reichsministers der Finanzen vom 6. Juli 1931 ist nichts Gegenteiliges enthalten.

Zu der Frage des gemeinen Werts hat übrigens der Reichsfinanzhof in dem Urteil vom 30. Juni 1932 (StuW. 1932 Nr. 939) noch eingehend Stellung genommen, und zwar einmal dahin, daß er die Ausführung der Rechtsbeschwerde ablehnt, wonach nur solche Verkaufserlöse für andere Grundstücke berücksichtigt werden dürften, die in bar gezahlt worden seien. Der Reichsfinanzhof lehnt es ab, diese Folge aus der Begriffsbestimmung des gemeinen Werts im § 138 A. O. a. F. (jetzt § 10 RBewG. n. F.) herzuleiten; vielmehr erblickt er in einer festgelegten Barzahlung „ungewöhnliche Umstände“, die nach den erwähnten Vorschriften nicht berücksichtigt werden sollen, wenn volle Barzahlungen nicht üblich sind, vielmehr neben den Barzahlungen regelmäßig die Eintragung einer Hypothek tritt. Aus demselben Grunde ist die Berücksichtigung von Höchstgeboten bei der Zwangsversteigerung von Grundstücken abgelehnt worden. Endlich hebt der Reichsfinanzhof in dem Urteil vom 30. Juni 1932 hervor, daß der Begriff „gemeiner Wert“ im § 138 a. a. O. ein wirtschaftlicher Begriff sei. Ein geeigneter Vergleichsmaßstab, wenigstens im Sinne eines Anhaltspunkts, sei daher auch der Ertragswert und die Ertragsfähigkeit. Jedoch komme hier nicht der steuerliche Ertragswert nach dem Reichsbewertungsgesetz in Betracht, sondern der wirtschaftliche Ertragswert, also der Ertragswert im volkswirtschaftlichen Sinne, der allerdings im allgemeinen in ähnlicher Weise errechnet würde wie der steuerliche Ertragswert nach § 35 RBewG. a. F. (jetzt § 11 Abs. 2 RBewG. n. F.).

7. § 36 Abs. 2 NBewG. a. F. gilt auch beim Ertragswert.

Ferner hat der Reichsfinanzhof in einem neueren Urteil vom 28. Januar 1932 III A 651/31 (StW. 1932 Nr. 940) die Frage klargestellt, ob die Vorschrift im § 36 Abs. 2 NBewG. a. F. (jetzt § 56 Abs. 2 NBewG. n. F.) auch für die wirtschaftsfreien Grundstücke Geltung habe. Hier ist nämlich bestimmt, daß der für bebaute Grundstücke anzusetzende Wert nicht geringer sein dürfe als der Wert, mit dem der Grund und Boden allein nach § 36 Abs. 1 (bzw. jetzt § 56 Abs. 1) zu bewerten wäre. In beiden Gesetzesfassungen ist jeweils hinter den Worten „bebaute Grundstücke“ § 35 bzw. § 55 eingefügt, die die Bewertung mit dem Ertragswert für gewerbliche Grundstücke enthalten. Weil nämlich im § 36 Abs. 1 bzw. § 56 Abs. 1 die Bewertung des sogenannten *Vaualands* usw. mit dem gemeinen Wert geregelt ist, hatte man gefolgert, daß die soeben erwähnte Vorschrift im Abs. 2 nur für den Fall Geltung haben solle, daß eine Bewertung des Grundstücks mit dem gemeinen Wert in Frage komme. Der Reichsfinanzhof hebt jedoch hervor, daß die Bestimmung im Abs. 2 als zwingende gesetzliche Vorschrift für bebaute zwangswirtschafts-

freie Grundstücke aller Art gelte, gleichviel in welcher Weise sie zu bewerten seien. Sie solle eine Bewertung verhindern, die zu einem geringeren Wert führe, als allein schon dem Grund und Boden zuzumessen sei. Als allgemeiner Grundsatz für wirtschaftsfreie Grundstücke beherrsche § 36 Abs. 2 die Bewertung jeder Art und werde durch die Durchführungsbestimmungen nicht berührt. Auch aus der im § 37 NBewG. a. F. (jetzt § 57 NBewG. n. F.) dem Reichsminister der Finanzen gegebenen Ermächtigung, zur Durchführung der §§ 34 bis 36 (jetzt 54 bis 56), Richtlinien über die Bewertung bestimmter Gruppen von Grundstücken aufzustellen, könne nicht eine Ermächtigung hergeleitet werden, abweichende Vorschriften zu erlassen, da der Minister bei dem Erlass von Durchführungsbestimmungen an das Gesetz gebunden sei.

Daraus folgt nunmehr für 1931, daß wirtschaftsfreie bebaute Grundstücke nicht geringer bewertet werden dürfen als mit dem gemeinen Wert, den der Grund und Boden (ohne das Bauwerk) hat, und zwar gleichviel, ob im Einzelfall die Bewertung des wirtschaftsfreien Grundstücks auf der Grundlage des Ertragswerts, oder, etwa auf dem Umwege über § 29 DB. 1931, nach § 22 DB. auf der Grundlage des gemeinen Werts erfolgt ist.

Rechtsgültigkeit des Verbots der Neufeststellung und Neuveranlagung zur Vermögensteuer laut Verordnung vom 12. 5. 1932.

Von Dr. Höppner, Düsseldorf.

Auf Grund des Artikels 48 Abs. 2 NBewG. wurde am 12. 5. 1932 eine Verordnung vollzogen (NBW. I S. 192), durch deren § 2 Abs. 1 Neufeststellungen und Neuveranlagungen zur Vermögensteuer für 1932 verboten werden. Gegen die Rechtsgültigkeit dieser Verordnungsvorschrift erheben sich die schwersten Bedenken. Der Reichsfinanzhof wird sich voraussichtlich in Kürze in einem Rechtsmittelverfahren mit der Rechtsgültigkeit dieser Vorschrift zu befassen haben. Offensichtlich sollte mit der Verordnung vom 12. 5. 1932, welche eine 20prozentige Senkung der Vermögensteuer 1932 bringt, auf vereinfachtem Wege das in der Vierten Notverordnung Viertes Teil Kapitel II (NBW. 1931 Teil I S. 715) gegebene Versprechen eingelöst werden. Hier wurde der Reichsfinanzminister zum Erlass einer Rechtsverordnung ermächtigt, um die Härten auszuräumen, welche sich bei der Einheitsbewertung und Vermögensteuer infolge der außerordentlichen Wertrückgänge des Jahres 1931 ergeben hatten. In erster Linie handelte es sich hierbei um die Einheitswerte der Grundstücke und um die Bewertung des Effektenbesitzes, weil diese Gegenstände nach den geltenden Vorschriften bei jeder Neufeststellung und Neuveranlagung innerhalb des Hauptfeststellungszeitraums mit denselben Werten hätten angelegt werden müssen, zu denen sie auf den 1. 1. 1931 veranlagt worden waren. Daß hinsichtlich dieser beiden Bewertungsgruppen Milderungen eintreten mußten, war infolge des völligen Zusammenbruchs der Effektenbörsen und des Grundstücksmarktes ein dringendes Gebot.

Dieser Ermächtigung bzw. diesem Versprechen soll durch die Vorschriften der Verordnung vom 12. 5. 1932 Rechnung getragen werden. Das kommt auch in der

Bezeichnung „Verordnung über die Anpassung der Vermögensteuer an die seit dem 1. 1. 1931 eingetretenen Wertrückgänge“ eindeutig zum Ausdruck.

Mit der 20prozentigen Ermäßigung der Vermögensteuer wird somit lediglich die allgemeine Entwertung der Sachwerte (Deflation) abgegolten. Diese Ermäßigung kommt auch allen Pflichtigen zugute ohne Rücksicht darauf, ob sich ihr Vermögensbestand verringert hat oder ob sie ihn erhalten oder sogar vermehren konnten. Neben der allgemeinen Entwertung der Sachwerte stehen aber zahlreiche Fälle, wo im Jahre 1931 einzelne Pflichtige von außerordentlichen Verlusten ihres Vermögensbestandes betroffen worden sind. Ich nenne z. B. Verluste aus Bankzusammenbrüchen, Unwetterschäden, Diebstahl, Prozessen, Erbteilung, aus Zusammenbrüchen in der Rundschau, Betriebsverluste infolge der Absatzschrumpfung usw. Diese Verluste haben mit den konjunkturemäßigen Wertrückgängen, für welche der 20prozentige Abschlag gedacht ist, nichts zu tun. Ihnen wird durch die 20prozentige Senkung der Vermögensteuer auch nicht im geringsten Rechnung getragen. Diese besonderen Verluste machen in vielen Fällen aber weit über die Hälfte des am 1. 1. 1931 vorhandenen Vermögensbestandes aus und haben für den Regelfall in erster Linie die liquiden Vermögenswerte aufgezehrt.

Allen von solchen Verlusten Betroffenen soll durch die Verordnung vom 12. 5. 1932 der Rechtsanspruch auf eine Neufeststellung und Neuveranlagung ihres Vermögens entzogen werden. Durch diese Vorschrift ergeben sich daher die allergrößten Unbilligkeiten, noch dazu bei Gewerbetreibenden das veranlagte Be-

triebsvermögen nicht nur für die Vermögenssteuer maßgebend ist, sondern auch für die Aufbringungsumlage, auf welche aber die 20prozentige Ermäßigung der Vermögenssteuer keine Auswirkung hat. Die Unbilligkeit wird dadurch verschärft, daß laut Runderlaß des Herrn Reichsministers der Finanzen vom 21. 6. 1932 eine entsprechende Ermäßigung der Vermögenssteuer und Aufbringungsumlage im Wege des Billigkeitserlasses nur in den allerseltensten Fällen bewilligt werden soll, und zwar in der Regel selbst dann nicht einmal, wenn der „überwiegende Teil“ des Vermögensbestandes eingebüßt wurde.

Die Auswirkung dieser Bestimmungen ist eine äußerst unbillige und ungleichmäßige Verteilung der Vermögenssteuerlasten. Daher muß die Vorschrift des § 2 Abs. 1 der Verordnung vom 12. 5. 1932 als rechtswidrig angesehen werden. Die Verordnung wurde auf Grund des Artikels 48 Abs. 2 RVerf. erlassen. Es ist herrschende Meinung, daß der Herr Reichspräsident im Wege der Notverordnung nur die im Artikel 48 Abs. 2 Satz 2 RVerf. ausdrücklich aufgeführten Grundrechte vorübergehend außer Kraft setzen kann, im übrigen aber nicht mit Hilfe des Artikels 48 Verfassungsbestimmungen aufheben kann. Diese herrschende Meinung hat sich auch der Reichsfinanzhof in dem Bescheid vom 15. 1. 1931 (Rd. 27 S. 322) und in der Entscheidung vom 11. 11. 1931 (RStBl. 1931 S. 931 oben) zu eigen gemacht.

Zu den Verfassungsbestimmungen, welche im Artikel 48 Abs. 2 Satz 2 nicht aufgeführt sind und infolgedessen nach herrschender Meinung nur durch verfassungänderndes Reichsgesetz aufgehoben werden können, gehört auch der Artikel 134 RVerf. Dieser besagt, daß alle Staatsbürger ohne Unterschied im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze beitragen. Mit dieser Bestimmung der Reichsverfassung wird also der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, d. h. der gleichmäßigen Verteilung aller öffentlichen Lasten auf die Staatsbürger im Verhältnis ihrer Leistungsfähigkeit aufgestellt, derselbe Grundsatz, welcher die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs beherrscht.

Der Reichsfinanzhof hat sich bereits früher mit der Frage befaßt, inwieweit einzelne Bestimmungen der in den letzten Jahren erlassenen Notverordnungen mit dem Artikel 134 RVerf. im Widerspruch stehen. Ich verweise insbesondere auf den Bescheid vom 15. 1. 1931 Rd. 27 S. 321, welcher die Verfassungsmäßigkeit der Reichshilfe für die öffentlichen Beamten bestätigt, und auf das Urteil vom 15. 7. 1931 Rd. 29 S. 110, welches sich mit der Heranziehung der freien Berufe zur Gewerbesteuer in Mecklenburg-Strelitz befaßt. In beiden Fällen erklärte der Reichsfinanzhof, daß ein Verstoß gegen Artikel 134 RVerf. dann nicht vorliege, wenn bestimmten, nach objektiven Merkmalen abgegrenzten Gruppen von Staatsbürgern, insbesondere ganzen Berufsständen, eine Sondersteuer auferlegt werde. Dagegen hätten die Steuergerichte solche Steuern, die nach willkürlichen, dem Wesen der Besteuerung fremden Maßstäben auf die Staatsbürger verteilt würden, als verfassungswidrig und infolgedessen als rechtswidrig zu erklären.

Das Vermögen ist nun zweifellos ein als Besteuerungsgrundlage anerkannter Maßstab. Die Vermögensbesteuerung bewegt sich durchaus in verfassungsmäßigem Rahmen, soweit die Veranlagung und Steuerberechnung nach gleichmäßigen Grundätzen erfolgt, welche auf die finanzielle Leistungsfähigkeit der einzelnen Staatsbürger Rücksicht nehmen. Diese Voraussetzungen können aber nicht mehr als vorliegend erachtet werden, soweit bei außerordentlichen Vermögenseinbußen eine Neuveranlagung der Besteuerungsgrundlage verweigert wird und die Steuer für längere Zeit auf Grund eines in zahlreichen Fällen längst nicht mehr vorhandenen, also eines fingierten Maßstabes weiter erhoben werden soll. Zum Beweis gebe ich folgende drei Beispiele aus der Praxis:

1. Beispiel.

Ein Industrieunternehmen wurde für 1931 mit einem Betriebsvermögen von 559 700 RM. veranlagt, worin rund 430 000 RM. Einheitswerte für die Grundstücke enthalten sind. Darauf entfallen für 1932

4 v. T. Vermögensteuer gleich	2 238,80 RM.
und vorläufig 6 v. T. Aufbringungsumlage gleich	3 354,— RM.
	<u>insgesamt 5 592,80 RM.</u>

Die Firma hatte 1931 einen großen Verlust, und zwar wären in der Vermögenssteuerbilanz im Falle der Neufeststellung 108 196 RM. Verlust zu berücksichtigen, so daß sich als neues Betriebsvermögen 451 504 RM. ergeben würden. Durch die Neufeststellung würde die Firma unter die Freigrenze bei der Aufbringungsumlage gelangen und infolgedessen für 1932 nur eine Vermögenssteuer von 1806 RM. zu zahlen haben, also nur ein Drittel dessen, was von ihr infolge des Verbots der Neufeststellung verlangt wird. Besonders hervorzuheben ist, daß der Verlust den größten Teil der liquiden Vermögenswerte aufgezehrt hat. Die noch vorhandenen Vermögenswerte sind unrealisierbar, wie Grundstück, Gebäude, Maschinen. Die stark geschrumpften Vorräte und Debitoren können nicht weiter gedrosselt werden, auch ist eine Beschaffung flüssiger Mittel im Wege hypothekarischer Belastung oder im Wege des Bankkredits zur Zeit nicht möglich. Die Firma befindet sich finanziell in einer äußerst angespannten Lage, da nur unter größten Schwierigkeiten die Lohngehälter von einem Termin zum anderen beschafft werden können. Diese finanziell vollständig leistungsunfähige Firma wird aber zu der dreifachen Vermögensabgabe veranlagt wie eine Vergleichs-firma mit demselben Reinvermögen, welche keine Verluste gehabt, sehr liquide und infolgedessen finanziell um ein Vielfaches leistungsfähiger ist.

2. Beispiel.

Ein Kaufmann wurde für 1931 mit folgenden Vermögensbeträgen veranlagt:

Betriebsvermögen	527 000,— RM.
Grundvermögen	101 000,— RM.
Sonstiges Vermögen	302 000,— RM.
	<u>insgesamt 930 000,— RM.</u>
Schulden (außerhalb des Betriebs)	58 000,— RM.
Reinvermögen	872 000,— RM.

Auf Grund dieser Veranlagung hat er für 1932 zu zahlen:

Vermögensteuer	3 692,80 RM.
Aufbringungsumlage	3 162,— RM.
	<u>Sa. 6 854,80 RM.</u>

Das sonstige Vermögen dieses Kaufmanns bestand überwiegend aus privaten Guthaben und Darlehnsforderungen. Infolge des brachliegenden Geschäfts wurde er im Betrieb außerordentlich flüchtig und zog die flüssigen Beträge, annähernd die Hälfte seines Betriebsvermögens, aus dem Betrieb heraus. Im Anschluß an die Bankkrise im Sommer 1931 verlor er dadurch, daß diejenigen Institute, welchen er seine flüssigen Mittel anvertraut hatte, ganz unerwartet zusammenbrachen, fast restlos seine flüssigen Vermögenswerte. Bei einer Neufeststellung auf den 1. 1. 1932 hätte er nur noch folgende Beträge zu versteuern:

Betriebsvermögen	267 000,— RM.
Sonstiges Vermögen	43 000,— RM.
Grundvermögen	101 000,— RM.
	<u>411 000,— RM.</u>
Privatschulden	58 000,— RM.
Reinvermögen	<u>353 000,— RM.</u>

Die ihm verbliebenen Vermögenswerte sind vorläufig größtenteils unrealisierbar und seine Liquidität ist dahin. Vor allen Dingen aber werfen die verbliebenen Vermögenswerte überhaupt keinen Ertrag ab, im Gegenteil das Betriebsvermögen arbeitet zur Zeit mit nennenswerten Verlusten. Im Falle der Neufeststellung wäre auch dieser Kaufmann von der Aufbringungsumlage befreit und hätte nur eine Vermögensteuer von 1412 RM. zu zahlen; statt dessen werden von ihm 6854,80 RM. verlangt, also das Fünffache wie von einem Steuerpflichtigen, welcher in den gleichen Vermögensverhältnissen lebt, dessen Vermögenswerte aber liquider sind und Erträge abwerfen.

3. Beispiel.

Ein Ehepaar, welches in gesetzlichem Güterstand lebte, war zum 1. 1. 1931 mit 150 000 RM. zusammen veranlagt (§ 10 VStG.). Der Ehefrau gehörten davon an Vorbehaltsgut 10 000 RM. Der Mann verstarb Anfang Mai 1931 nach längerer kostspieliger Krankheit. Aus dem Vermögen waren für Operations-, Krankenhaus- und Begräbniskosten rund 8000 RM. zu bezahlen. Von dem restlichen Vermögensanteil des Mannes in Höhe von 132 000 RM. erhielt die Frau im Wege der gesetzlichen Erbfolge 25 v. H., so daß ihr also ein Vermögensbestand einschließlich der eigenen 10 000 RM. in Höhe von 43 000 RM. verblieb. Nach der Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 6. 11. 1928 (Vd. 24 S. 237) handelt es sich bei der Vermögensteuer um eine echte Zusammenveranlagung, d. h. jeder der beiden Ehegatten wird für das zusammengerechnete Vermögen als Selbstschuldner, nicht bloß als Mithaftender veranlagt. Soweit der Steuerbescheid nicht ordnungsmäßig auch der Ehefrau bekanntgegeben ist, kann dieser Verfahrensmangel noch jederzeit innerhalb der

Verjährungsfrist seitens der Behörde geheilt werden (RFG. vom 10. 2. 1932; RStBl. 1932 S. 394/95). Infolge des Verbots der Neuveranlagung hat die Witwe noch für das ganze Rechnungsjahr 1932 ein Vermögen von 150 000 RM. zu versteuern, obwohl ihr seit dem Todestage ihres Gatten nur noch 43 000 RM. gehören. Sie hat danach eine Vermögensteuer von 600 RM. (etwa 15 v. T.) zu zahlen, während es im Falle der Neufeststellung nur 137,60 RM. wären. Sie soll also das 4,4fache von dem entrichteten, was jeder andere mit dem gleichen Vermögen zu bezahlen hat. Nach den früheren gesetzlichen Grundlagen, welche erstmals durch die erste Notverordnung vom 1. 12. 1930 geändert wurden, hätte sie bereits auf den Todestag als Stichtag eine Neuveranlagung beantragen können mit der Wirkung, daß sie ab 1. 6. 1931 nur noch von 43 000 RM. Vermögensteuer hätte zahlen müssen. Statt dessen soll sie von einem fingierten Vermögen noch bis mindestens zum 31. 3. 1933, also annähernd zwei Jahre länger, Steuern zahlen.

Die vorstehenden Beispiele zeigen, welche willkürlichen Auswirkungen und Belastungen das Verbot der Neufeststellung nach sich zieht. Die Beispiele könnten aus der Praxis heraus beliebig vermehrt werden. Sie zeigen mit aller Deutlichkeit, daß die Verordnung vom 12. 5. 1932, welche mit Rücksicht auf die konjunkturnmäßigen Wertrückgänge steuerliche Erleichterungen bringen sollte, gerade in denjenigen Fällen das Gegenteil bewirkt hat, wo eine Entlastung am dringendsten geboten war. Nach dem Minderlaß vom 21. 6. 1932 soll in diesen Fällen noch nicht einmal im Billigkeitswege geholfen werden. Um so mehr sind die in Frage kommenden Kreise genötigt, ihr verfassungsmäßiges Recht auf gleichmäßige Verteilung der steuerlichen Lasten im Verhältnis der Leistungsfähigkeit durch Anrufen der zuständigen Gerichte nachzusuchen.

In dem Minderlaß vom 13. 5. 1932 wird das Verbot der Neufeststellung mit der finanziellen Lage des Reichs und mit den technischen Schwierigkeiten für eine weitergehende Berücksichtigung der Wertminderungen begründet. Die schlechte Finanzlage des Reichs kann aber keinen Grund dafür hergeben, gerade diejenigen Kreise, welche ihre finanzielle Leistungsfähigkeit durch die erlittenen Verluste größtenteils eingebüßt haben, mit dem Vielfachen dessen zu belasten, was nominell gleich begüterte, in Wirklichkeit aber weitaus leistungsfähigere andere Staatsbürger aufzubringen haben. Die schlechte Finanzlage des Reichs ist um so weniger durchschlagend, als gleichzeitig der großen Masse der Steuerpflichtigen ein größerer Nachlaß eingeräumt wird. Die in dem Erlaß erwähnten technischen Schwierigkeiten wären aber nur dann gegeben, wenn wirklich eine allgemeine Neuveranlagung beabsichtigt worden wäre. Eine Neuveranlagung lediglich in den Fällen, wo über die allgemeinen Wertminderungen hinaus besondere außerordentliche Vermögensverluste eingetreten sind, hätte aber keineswegs irgendwelche technischen Schwierigkeiten bereitet. Diese Ansicht teilen auch die Veranlagungsbeamten. Sie betonen dabei, daß ihnen das Verbot der Neuveranlagung weit größere Arbeitsbelastung verursacht, da nunmehr in allen den Fällen, wo sonst eine Neuveranlagung erfolgt wäre, Anträge

auf Billigkeitserlaß eingereicht werden. Hinsichtlich dieser Anträge sind aber den Finanzämtern durch den Munderlaß vom 21. 6. 1932 die Hände derart gebunden, daß der größte Teil der Anträge auf Grund der ministeriellen Richtlinien ohne weiteres abgelehnt werden muß. Hieraus ergeben sich notgedrungen weitere Schritte der Antragsteller und Reibereien mit ihnen, da die Betroffenen diese Anordnung nicht verstehen können. Diese Anträge verursachen daher eine viel weitergehende Inanspruchnahme und Arbeitsbelastung, als im Falle einer Neuveranlagung in dem bisher vorgesehenen Rahmen eingetreten wäre.

Es stehen also keine lebenswichtigen Interessen des Reichs und der Allgemeinheit auf dem Spiel, welche eine milde Beurteilung der Frage, ob ein Verstoß gegen Artikel 134 RVerf. vorliegt, nahelegen könnten. Daher wird es bei Abwägung der vortragenden Gesichtspunkte und Tatsachen jedem Richter schwerfallen, die Verfassungsmäßigkeit und Rechtsgültigkeit der Vorschrift des § 2 Abs. 1 in der Verordnung vom 12. 5. 1932 zu bejahen. Aber noch andere Gesichtspunkte lassen es angezeigt erscheinen, bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einen strengen Maßstab anzulegen.

Die Regierung hat im verflossenen Jahre eine allgemeine Steueramnestie erlassen, um die erschreckenden Folgen der überspannten Steuergesetzgebung zu bereinigen und jedem Staatsbürger die Möglichkeit zu geben, wieder steuerlich zu werden. Diese Bestrebungen zur Wiederherstellung der Steuerehrlichkeit und einer gesunden staatsbejahenden Steuermoral müssen aber einen sehr bedenklichen Stoß erleiden, wenn gerade den Kreisen, welche durch die wirtschaftlichen Verhältnisse in größte Bedrängnis geraten sind, bestehende Rechte rücksichtslos entzogen werden, und wenn ihnen Lasten zugemutet werden, die mit ihrer geschwundenen Leistungsfähigkeit in keiner Weise in Einklang zu bringen sind, während auf der anderen Seite leistungsfähige Kreise nur mit einem Bruchteil dieser Lasten bedacht werden.

Sehr ernsthafte Bedenken bestehen insbesondere auch dagegen, daß Anordnungen dieser Art, welche mit Artikel 134 RVerf. nicht mehr in Übereinstimmung zu bringen sind, im Wege der Notverordnung getroffen werden. Sicherlich müssen lebenswichtige Maßnahmen im Notverordnungswege verfügt werden, wenn ein arbeitsfähiges Parlament nicht vorhanden ist. Insofern gibt der Artikel 48 RVerf. auch die verfassungsmäßige Grundlage, zieht andererseits aber auch entsprechende Grenzen. Es erscheint dringend notwendig, daß die Einhaltung dieser Grenzen von den berufenen Gerichten scharf überwacht wird, andernfalls könnten durch eine Notverordnungs-politik dem einzelnen Staatsbürger wichtige ver-

fassungsmäßige Rechte entzogen werden, auch soweit sie nach der Verfassung im Notverordnungswege unantastbar sind.

Seit etwa zwei Jahren wird ausgiebig und fast ausschließlich nur im Notverordnungswege regiert. Jede weitere Notverordnung, bei der es sich nicht um wirklich lebenswichtige Notmaßnahmen handelt, bedeutet eine Erschütterung des Gefüges der Reichs-fassung und liefert ein Schulbeispiel für künftige Zeiten, um gegen den Willen der parlamentarischen Mehrheit diktatorisch beliebig Gesetzesänderungen vorzunehmen. Sie bedeutet einen Schritt vorwärts auf dem Wege, den Ausnahmezustand als normalen Zustand, normale verfassungsmäßige Verhältnisse dagegen als etwas anormales erscheinen zu lassen. Die Gefahr dieser Entwicklung ist sehr groß. Es könnten durch künftige Wahlen ein Reichspräsident und eine Reichsregierung an die Macht gelangen, welche die wirtschaftlichen und kulturellen Grundlagen der Reichsverfassung ablehnen und diese ihnen nicht genehme Verfassung, obwohl ihnen die notwendige parlamentarische Mehrheit zu einer ordnungsmäßigen Verfassungsänderung fehlt, weitgehend im Wege der Notverordnungs-politik ausschalten. Die von früheren Regierungen auf diesem Wege erreichten Stappen würden dabei ein sehr willkommener Maßstab sein.

Aus diesen Ermägungen heraus ergibt sich meines Erachtens die Notwendigkeit, daß die berufenen Gerichte einen ganz scharfen Maßstab anlegen, ehe sie eine Notverordnungs-vorschrift als verfassungsmäßig anerkennen. Andernfalls wird bald eine große Rechtsunsicherheit Platz greifen und es wird einen von der Verfassung gewährleisteten Rechtsbestand in absehbarer Zeit vielleicht nicht mehr geben.

Zum Schluß noch ein entscheidender Gesichtspunkt für die vorliegende Frage: Was wird, wenn jetzt das Verbot der Neufeststellung und Neuveranlagung auf den 1. 1. 1932 durch höchstgerichtlichen Spruch als nicht verfassungswidrig sanktioniert wird und Anfang nächsten Jahres eine weitere Notverordnung erscheint, welche auch für 1933 die Neufeststellung und Neuveranlagung ausschließt? Wo sollte dann die Grenze gezogen werden? Wie lange sollten diejenigen, welche in der Zwischenzeit weitere Einbußen erlitten haben, noch zu hohen Vermögensteuern angehalten werden, obwohl ihre Vermögenswerte seit Jahren nicht mehr vorhanden sind? Es gibt darauf nur eine Antwort: daß die Neufeststellung und Neuveranlagung unmittelbar auf den Zeitpunkt zulässig und wirksam sein muß, für den die gesetzmäßig festliegenden Mindestveränderungen erstmals nachweisbar sind, und daß die entgegenstehenden Notverordnungs-vorschriften als verfassungswidrig und rechtswidrig erklärt werden müssen.

Verjährung von Handelskammerbeiträgen. Von Dr. Erich Burkhardt, Berlin.

1. Nach § 26 des Handelskammergesetzes (Gesetzsammlung für die Königlich Preussischen Staaten 1897, S. 343) werden die Kosten der Handelskammerverwaltung auf die Wahlberechtigten umgelegt, soweit sie nicht durch besondere Einnahmen gedeckt werden. Den Maßstab bildet die staatlich veranlagte Gewerbesteuer. Dabei bleibt derjenige Teil der Gewerbesteuer

außer Anrechnung, der auf Niederlassungen, Betriebe oder Betriebsstätten entfällt, die ihren Sitz nicht im Handelskammerbezirk haben oder hinsichtlich welcher ihren Besitzern das Recht, an den Handelskammerwahlen teilzunehmen, nicht zusteht.

Nach § 27 dieses Gesetzes ist das Ergebnis der Veranlagung zur Gewerbesteuer sowie etwa

Später eintretender Veränderungen der Handelskammer von den Steueraussschüssen kostenfrei mitzuteilen. Die Handelskammer stellt die Beiträge fest.

2. Nach ständiger Rechtsprechung des Preussischen Oberverwaltungsgerichts ist gemäß § 14 des preussischen Gesetzes über die Verjährungsfristen bei öffentlichen Abgaben vom 18. Juni 1840 (Gesetzsammlung für die Königlichen Preussischen Staaten 1840, S. 140) dieses Gesetz auch auf die Handelskammerbeiträge anzuwenden. § 14 dieses Gesetzes lautet nämlich:

„Dieses Gesetz findet auch auf öffentliche Abgaben, welche nicht zu Unseren Kassen fließen, sondern an Gemeinden und Korporationen, sowie an ständische Kassen zu entrichten, oder als Provinzial-, Bezirks-, Kreis oder Gemeindelasten, oder zur Unterhaltung öffentlicher Anstalten aufzubringen sind, sowie auf die mit Einziehung solcher Abgaben beauftragten Beamten Anwendung.“

Die speziellen Verjährungsvorschriften dieses Gesetzes lauten:

3. § 5.

„Eine Nachforderung von Grundsteuern ist zulässig sowohl bei gänzlicher Übergehung, als bei zu geringem Ansatz, in beiden Fällen aber nur für das Kalenderjahr, worin die Nachforderung geltend gemacht wird.“

§ 6.

Die Nachforderung von Klassen-, Gewerbe- und persönlichen, auf besonderen Titeln beruhenden Steuern findet im Fall gänzlicher Übergehung nach dem in § 5 enthaltenen Regeln statt; im Fall eines zu geringen Ansatzes fällt bei diesen Steuern jede Nachforderung weg, jedoch unbeschadet der gesetzlichen Wiederumlage bei Gewerbesteuer-Gesellschaften, welche nach Mittelfäßen steuern.

§ 7.

Bei den im § 2 erwähnten indirekten Steuern kann der Betrag dessen, was zu wenig oder gar nicht erhoben worden ist, nur binnen einem Jahre, vom Tage des Eintritts der Zahlungsverpflichtung an gerechnet, nachgefordert werden.

§ 8.

Zur Hebung gestellte direkte oder indirekte Steuern, welche im Rückstande verblieben oder kreditiert sind, verjähren in vier Jahren, von dem Ablaufe des Jahres an gerechnet, in welches ihr Zahlungstermin fällt.

Die Verjährung wird durch eine an den Steuerpflichtigen erlassene Aufforderung zur Zahlung, sowie durch Verfügung der Exekution, oder durch bewilligte Stundung der Steuer unterbrochen.

Nach Ablauf des Jahres, in welchem die letzte Aufforderung zugestellt, Exekution verfügt worden, oder die bewilligte Frist abgelaufen ist, beginnt eine neue vierjährige Verjährungsfrist.“

4. Eine der letzten Entscheidungen des Preussischen Oberverwaltungsgerichts, in der erneut festgestellt wird, daß das obengenannte Gesetz von 1840 auf die Verjährung von Handelskammerbeiträgen anzuwenden ist, ist die O.V.G.-Entsch. vom 28. 4. 1931 VIII. C. 16/30 (RuPrVerwBl., Bd. 52, S. 918/19).

Hier spricht das Oberverwaltungsgericht erneut aus, daß im Falle der gänzlichen Übergehung oder der zu geringen Veranlagung, d. h. wenn in früheren Jahren tatsächlich Handelskammerbeitragsforderungen nicht oder nicht in der an sich möglichen Höhe gestellt worden waren, eine Nachzahlung nur für das laufende Rechnungsjahr (das inzwischen an die Stelle des Kalenderjahres getreten ist) möglich ist. In der Literatur haben in letzter Zeit auf diese Tatsache der Verjährung der Handelskammerbeiträge auf Grund dieser Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts hingewiesen, einmal Rechtsanwalt Dr. R. G ü l d e n a g e l, W.-E l b e r f e l d, in einem kurzen Aufsatz: „Nachträgliche Veranlagung von Handelskammerbeiträgen“ in der Rundschau für GmbH., Nr. 3/1932, Sp. 251 bis 254, ferner Obermagistratsrat H. R o h d e, Berlin, in einem Aufsatz über „Verjährung und Neuveranlagung bei der preussischen Gewerbesteuer und verwandten Abgaben“ in der Deutschen Steuer-Zeitung, Oktober 1932, S. 427/28. Rohde weist schon darauf hin, daß die Bestimmungen über die Verjährung von Handelskammerbeiträgen uns recht veraltet anmuten.

5. Es sind jedoch zwei sehr wesentliche weitere Gesichtspunkte bezüglich der Verjährung von Handelskammerbeiträgen zur berücksichtigen. Einmal hat das Preuss. Oberverwaltungsgericht in der Entscheidung vom 10. 2. 1916 (III. C. 44/15) eine Auslegung der Worte „gänzlich übergegangen“ oder „zu gering angelegt“ gebracht. Hier heißt es:

„Wenn, wie hier, ein Teilbetrieb bereits zum Beitrage herangezogen war, ein bisher auswärtiger Teilbetrieb aber innerhalb des Steuerjahrs mit seinem Gewerbesteuerfoll-Teilbetrage neu hinzutritt, dann stellt die Heranziehung des neuen „Zuganges“ zum Handelskammerbeitrag auch keine „Nachforderung“ im Sinne des § 6 des Gesetzes über die Reklamationen und Verjährungsfristen bei öffentlichen Abgaben vom 18. Juni 1840 (Gesetzsammlung S. 40) dar. Denn „gänzlich übergegangen“ oder „zu gering angelegt“ kann immer nur ein Beitragspflichtiger sein, dessen Gewerbesteuerfoll an sich dem Heranziehungsberechtigten in vollem Umfang als heranziehungsfähig schon bei der ersten Veranlagung zur Verfügung stand, damals nur eben nicht voll oder gar nicht erfaßt wurde.“

Hieraus muß man schließen, daß die Verjährung von Handelskammerbeiträgen bereits im laufenden Rechnungsjahr, d. h. praktisch der Ausschluß jeder nachträglichen Heranziehung zu Handelskammerbeiträgen nur dann eintritt, wenn die Handelskammer das richtige Gewerbesteuerfoll von der Gewerbesteuerbehörde in vollem Umfang erhalten hat. Man muß also annehmen, daß die Verjährungsfristen des Gesetzes von 1840 nicht gelten, wenn später das Gewerbesteuerfoll eine Veränderung oder eine Berichtigung erfährt. Diese Ansicht wird dadurch gestärkt, daß es im § 27 des Handelsgesetzes heißt, daß alle etwa später eintretenden Veränderungen der Handels-

Kammer mitgeteilt werden müssen. Diese Bestimmung hätte praktisch keinen Zweck, wenn die Veränderungen von der Handelskammer keine Berücksichtigung finden könnten. Veränderungen im laufenden Rechnungsjahre sind natürlich selten. Rechtsmittel in Gewerbesteuerfällen werden sich leicht über ein oder mehrere Rechnungsjahre hinziehen. Die Berichtigungen in der durch die Abgabenordnung festgelegten formalen Art der sogenannten Berichtigungsveranlagungen sind überhaupt erst ein Ergebnis der neueren Zeit.

Wenn also auf Veränderungen der Gewerbe-Steuergrundbeträge durch Rechtsmittel bzw. Berichtigungsveranlagungen nach den neuen Vorschriften der Reichsabgabenordnung die Bestimmung des Gesetzes von 1840 über die Verjährung bereits im laufenden Rechnungsjahre nicht Anwendung finden kann, dann entsteht eine gesetzliche Lücke, weil überhaupt keine Verjährungsbestimmung gegeben ist. Man hat nun die Wahl, eine analoge Verjährungsbestimmung zu suchen, etwa im Kommunalabgabengesetz (3 Jahre), diese Version hat wenig für sich; oder im § 14 des Gesetzes von 1840 mit 4 Jahren. Auch hier hat man kaum einen Anhaltspunkt für die Richtigkeit dieser Annahme, weil § 14 — wie oben zu ersehen — von der Verjährung solcher Ansprüche spricht, bei denen der Steuerzettel schon in voller Höhe der Steuerforderung oder des Beitrages zugestellt ist. Blicke die Möglichkeit, die §§ 5 bis 8 als analog anwendbar zu erklären, also zu sagen: Das Gesetz von 1840 spricht nur von zu geringem Ansatz oder gänzlicher Übergang, weil es anderes nicht gekannt hat. Hätte es die neuere Form der Berichtigungsveranlagung gekannt, so würde es auch hierfür die gleiche Verjährungsbestimmung getroffen haben, also Verjährung bereits im laufenden Rechnungsjahr. Schließlich bleibt die Annahme der fünfjährigen Verjährungsfrist der Reichsabgabenordnung. Hier würde man Anhaltspunkt haben an die Gewerbesteuer und einen weiteren Grund finden in der Tatsache, daß auch die Berichtigungsveranlagung, um die es sich dreht, ein Rechtsverhältnis der Reichsabgabenordnung ist.

6. Weiter ist noch auf die neueste Entscheidung des Preuß. Oberverwaltungsgerichts vom 22. 11. 1932 über die Verjährung von Gemeinde-Gewerbesteuer

hinzuwiesen (volle Entscheidungsgründe zur Zeit noch nicht veröffentlicht, vgl. aber Eildienst der DStZ. Nr. 48/1932 vom 25. 11. 1932). Nachdem das Oberverwaltungsgericht dazu gekommen war, die Vorschriften der Reichsabgabenordnung über Berichtigungsveranlagungen auf die Gewerbebesteuer auszuweiten, hat es die fünfjährige Verjährungsfrist bei der Gewerbebesteuer auch für die Heranziehung zu den gemeindlichen Gewerbesteuerumlagen für maßgeblich erklärt. Ob diese Entscheidung ohne weiteres auf die Handelskammerbeiträge anzuwenden ist, ist sehr fraglich. Eine solche Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts würde einen zu großen Sprung und ein starkes Verlassen gesetzlicher Grundlagen bedeuten. Die Handelskammerbeiträge sind Abgaben besonderer Natur; das Handelskammergesetz hat (was für die Gewerbebesteuer nicht gilt) nicht das geringste mit der Reichsabgabenordnung zu tun. Eine Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts, daß auch für Handelskammern die fünfjährige Verjährungsfrist der Reichsabgabenordnung gilt, würde tatsächlich eine Entscheidung nach sehr freiem Ermessen darstellen. Das Oberverwaltungsgericht würde mit einer solchen Entscheidung noch viel mehr als bei der Gewerbebesteuer eine langjährige Spruchpraxis vollkommen verlassen.

7. Zusammenfassend ist zu sagen, daß bezüglich der Berichtigungsveranlagungen, insbesondere also für die Nachveranlagungen von Gewerbebesteuer auf Grund einer Buchprüfung, die ja stets in späteren Rechnungsjahren erfolgt, eine unklare Rechtslage bezüglich der Verjährung von Handelskammerbeiträgen besteht. Da die Handelskammer ihrer Stellung nach dem Steuerpflichtigen freundschaftlich gegenübersteht (weil sie ja seine natürliche Vertretung darstellt), werden die Bogen nie überspannen. Die prozessualen Chancen des Steuerpflichtigen, mit der Behauptung durchzukommen, daß nach dem alten Gesetz von 1840 Handelskammerbeiträge bei Berichtigungsveranlagungen ebenfalls im laufenden Rechnungsjahr verjähren, sind nicht ganz zweifelsfrei. Bis zur Klärung der Rechtslage wird es sich daher empfehlen, eine Verständigung in eventuellen Streitfällen zwischen Handelskammer und Steuerpflichtigem zu suchen.

Der steuerfreie Dienstaufwand bei Privatangestellten. Von Regierungsrat Dr. Kuno Friesecke, Rudolstadt.

Die bisherige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (vgl. insbesondere die Urteile vom 7. 3. 1928 VIA 76/28, vom 23. 5. 1928 VIA 303 und 363/28 und vom 27. 6. 1928 VIA 642/28) zur Frage des steuerfreien Dienstaufwands bei Privatangestellten ließ noch eine Reihe von Zweifelsfragen offen. In einem neuen Urteil vom 27. 4. 1932 (VIA 402/32, RStBl. S. 628) hat der Reichsfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung ergänzt und die Frage des steuerfreien Dienstaufwands bei Privatangestellten nach allen Richtungen grundlegend geklärt. Auf Grund dieses neuen Urteils und der früheren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hat der Reichsminister der Finanzen in einer Rundverfügung vom 28. 11. 1932 (S 2226 A — 124 III) den Steuerbehörden neue Anweisungen für die Anerkennung steuerfreien Dienst-

aufwands bei Privatangestellten gegeben, die vom 1. 1. 1933 ab gelten sollen. Die maßgebenden Gesichtspunkte für die Anerkennung steuerfreien Dienstaufwands sind hiernach künftig folgende:

Auszugehen ist von dem im § 36 Abs. 1 EStG. aufgestellten Grundsatz, daß alle im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehenden Leistungen an Geld oder Geldeswert eines Dienstherrn an seine Angestellten zum steuerpflichtigen Arbeitslohn zu rechnen sind. Hiervon gibt es jedoch Ausnahmen. Zunächst scheiden von vornherein aus die sogenannten durchlaufenden Gelder, die z. B. vorliegen, wenn ein Angestellter für bestimmte Zwecke Beträge vom Dienstherrn erhalten hat, die er nur hierfür verwenden darf, oder wenn ihm bestimmte Auslagen, die er für den Dienstherrn gemacht

hat, nachträglich von diesem ersetzt werden. Da derartige durchlaufende Gelder von vornherein nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören, bedarf es keiner weiteren Voraussetzungen für die Steuerfreiheit.

Abgesehen von diesen von vornherein als steuerfrei auscheidenden durchlaufenden Geldern sind durch ausdrückliche Bestimmung des § 36 Abs. 2 Nr. 2 a. a. O. vom steuerpflichtigen Arbeitslohn ausgenommen die vom Dienstherrn an seine Angestellten zur Bestreitung des durch den Dienst veranlaßten Aufwands gezahlten Entschädigungen, diese jedoch nur unter bestimmten Voraussetzungen. Für die Anerkennung der Steuerfreiheit müssen nämlich die beiden Bedingungen erfüllt sein, daß

1. über die Zahlung einer Dienstaufwandsentschädigung eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen Dienstherrn und Angestellten getroffen ist,
2. die Dienstaufwandsentschädigung
 - a) entweder nur in Höhe des tatsächlich nachgewiesenen Dienstaufwands gewährt ist, oder
 - b) zwar nicht im einzelnen nachgewiesen ist, jedoch in der geltend gemachten Höhe die tatsächlichen Aufwendungen offenbar nicht überschreitet.

Bei Fehlen nur einer dieser beiden Voraussetzungen kommt eine Anerkennung als steuerfreier Dienstaufwand nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 a. a. O. nicht in Frage.

Die erste Voraussetzung ist an sich nur gegeben, wenn eine vorherige Vereinbarung zwischen Dienstherrn und Angestellten über die Gewährung einer Dienstaufwandsentschädigung besteht, regelmäßig in der Weise, daß bei Bemessung des Gehalts von vornherein ein gewisser Teil als Dienstaufwand gerechnet wird. Die steuerliche Anerkennung hängt dann weiter von der Erfüllung auch der zweiten Bedingung ab, daß die als steuerfreier Dienstaufwand abgesetzten Beträge entweder als für dienstliche Zwecke tatsächlich verausgabte im einzelnen nachgewiesen sind oder sich im Rahmen eines die tatsächlichen Ausgaben offenbar nicht überschreitenden Gesamtbetrags halten. Würden in jedem Falle nur die im einzelnen als Dienstaufwand nachgewiesenen Ausgaben zum Abzug zugelassen, so wäre zur Feststellung der als steuerfrei anzuerkennenden Beträge eine bis ins einzelne gehende Nachprüfung erforderlich. Um dies zu verhüten, ist im § 36 Abs. 2 Nr. 2 a. a. O. nachgelassen, daß die als Dienstaufwand steuerfrei abgesetzten Beträge auch ohne Nachweis im einzelnen anerkannt werden, wenn die Steuerbehörde nach Lage des Falles von vornherein mit Sicherheit annehmen kann, daß die unter der Bezeichnung Dienstaufwand gezahlten Beträge die tatsächlichen Aufwendungen nicht übersteigen. Diese Voraussetzung muß aber für den Gesamtbetrag der gezahlten Dienstaufwandsentschädigung gegeben sein. Es kann nicht — was besonders bei Zahlung einer Pauschalsumme als Dienstaufwandsentschädigung wichtig ist — verlangt werden, daß die Steuerbehörde in jedem Falle prüft, ob wenigstens für einen Teil der als Dienstaufwand abgesetzten Summe die Bedingung, daß die tatsächlichen Auf-

wendungen aus Anlaß des Dienstes nicht überschritten werden, erfüllt ist. Das ergibt sich aus dem Wortlaut des Gesetzes, wonach die zur Bestreitung des Dienstaufwands gezahlten Beträge als steuerfrei anzuerkennen sind nicht „soweit“, sondern „wenn“ sie die tatsächlichen Aufwendungen nicht übersteigen.

Nicht unmittelbar getroffen werden durch § 36 Abs. 2 Nr. 2 a. a. O. die Fälle, in denen — ohne vorherige nähere Vereinbarung — Angestellte zur Bestreitung von Dienstaufwand aus Betriebsmitteln Beträge entnehmen oder aus eigener Tasche zunächst verauslagern, die dann nachträglich vom Dienstherrn als Dienstaufwand anerkannt oder erstattet werden. Doch darf auf solche Fälle die Anwendung des § 36 Abs. 2 Nr. 2 trotz des engen Wortlautes nicht grundsätzlich ausgeschlossen werden. Die Anerkennung als Dienstaufwand in erweiternder Auslegung des § 36 Abs. 2 Nr. 2 kommt vor allem in Betracht, wenn dem Angestellten zur Verwendung für Betriebszwecke Gelder anvertraut oder ihm von vornherein Entnahmen gestattet sind. Das Erfordernis der „ausdrücklichen“ Vereinbarung darf nicht engherzig ausgelegt werden. Als ausdrückliche Vereinbarung im Sinne des § 36 Abs. 2 Nr. 2 kann auch schon die Hingabe der Gelder bzw. Gestattung von Entnahmen und die spätere Abrechnung über die zur Bestreitung von Dienstaufwand verausgabten Beträge zwischen Dienstherrn und Angestellten gelten. Allerdings werden die Steuerbehörden in solchen Fällen besonders scharf zu prüfen haben, ob wirklich nur die nachgewiesenen tatsächlichen Aufwendungen vergütet sind bzw. die als Dienstaufwand angesetzten Beträge die tatsächlichen Ausgaben nicht überschreiten, da diese Form der Dienstaufwandsentschädigung leicht dazu mißbraucht werden kann, versteckte Arbeitsvergütungen der Steuer zu entziehen.

Ein noch strengerer Maßstab für die Anerkennung als Dienstaufwand nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 a. a. O. ist in den Fällen anzulegen, in denen ein Angestellter ohne vorheriges Einverständnis des Dienstherrn zur Bestreitung angeblichen Dienstaufwandes Gelder entweder aus dem Betriebe entnommen oder aus eigener Tasche verauslagt hat und hinterher sich mit dem Dienstherrn über die als Dienstaufwand anzusetzenden Beträge einigt. Ausnahmsweise können zwar auch solche Beträge — auch sofern es sich nicht nur um den Ersatz bestimmter Einzelausgaben handelt — als Entschädigungen für Dienstaufwand anerkannt werden, trotzdem eine Vereinbarung im Sinne des § 36 Abs. 2 Nr. 2 a. a. O. hier zweifellos nicht vorliegt, nämlich dann, wenn eine vorherige Einigung zwischen Dienstherrn und Angestellten nicht möglich oder untunlich war und die spätere Regelung sich in den Grenzen des nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 a. a. O. anzuerkennenden Dienstaufwandes der Höhe nach hält. In der Regel aber wird es den Angestellten zugemutet werden können, rechtzeitig eine Festlegung des zu erstattenden Dienstaufwandes vom Dienstherrn zu erwirken und gegebenenfalls eine Erhöhung des Pauschalbetrags für Werbungskosten zu beantragen.

Zum Dienstaufwand gehören häufig auch Ausgaben, die an sich unter die nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG. nicht als Werbungskosten abzugsfähigen Lebenshaltungskosten fallen, da die dienstlichen Aufwendungen sich mit den persönlichen Bedürfnissen — insbesondere bei dem sogenannten Repräsentationsaufwand — vielfach berühren. In solchen Fällen ist eine genaue Abgrenzung zwischen den als Dienstaufwand abzugsfähigen Werbungskosten und den nicht abzugsfähigen privaten Ausgaben oft recht schwierig. Es liegt dem pflichtmäßigen Ermessen der Steuerbehörden ob, hier die richtigen Grenzen zu ziehen. Dabei wird davon auszugehen sein, daß meistens schon die Höhe des Gehalts an sich den betreffenden Angestellten eine aufwändigere Lebensführung ermöglicht und abzugsfähiger Repräsentationsaufwand nur anzuerkennen sein, wenn und soweit ein solcher über das der standesgemäßen Lebensführung entsprechende Maß hinaus nachgewiesen und geboten ist. Als Stellungen, die einen besonderen auch steuerlich anzuerkennenden Repräsentationsaufwand erfordern können, kommen im allgemeinen nur leitende Stellungen bei großen Unternehmen mit lebhaftem Geschäftsbetrieb und zahlreichen Geschäftsfreunden in Frage, während z. B. schon bei Prokuristen ein abzugsfähiger Repräsentationsaufwand nur ganz ausnahmsweise anzuerkennen sein wird.

Irrig ist die in Kreisen der Steuerpflichtigen immer noch viel verbreitete Ansicht, daß auf Grund der ministeriellen Rundverfügung vom 31. 12. 1925 (III e 700) ohne weiteres bei Angestellten in leitender Stellung $7\frac{1}{2}$ v. H. der Bezüge als steuerfreier Dienstaufwand von der Steuerbehörde anzuerkennen seien. Dieser Satz hat nicht die Bedeutung eines Durchschnittssatzes für regelmäßig ohne weiteren Nachweis anzuerkennenden Dienstaufwand. Vielmehr bedeutet er lediglich eine Ermächtigung an die Steuerbehörden, ohne weiteres Eindringen in die Lebensverhältnisse der Steuerpflichtigen steuerfreien Dienstaufwand bis zu dieser Höhe anzuerkennen, wenn an sich überhaupt die Voraussetzungen für steuerfreie Dienstaufwandsentschädigung gegeben sind. Und auch wenn diese vorliegen, bleibt in jedem Falle zu prüfen, ob im Hinblick auf die besonderen Verhältnisse der Satz von $7\frac{1}{2}$ v. H. nicht zu hoch ist. Dabei darf nicht außer acht gelassen werden, daß bei der heutigen verschlechterten allgemeinen wirtschaftlichen Lage die Aufwendungen für Repräsentation im allgemeinen niedriger sein werden als früher. Daher ist den Steuerbehörden in der oben genannten Rundverfügung vom 28. 11. 1932 ausdrücklich zur Pflicht gemacht worden, die Frage des steuerfreien Dienstaufwands nach den vorstehenden Gesichtspunkten in jedem Falle sorgfältig zu prüfen, um nicht einzelnen ungerechtfertigte steuerliche Vorteile auf Kosten der Allgemeinheit zuzuwenden.

Familiengesellschaften in der Steuerrechtsprechung. Von Rechtsanwalt Dr. Kurt Merkel, Dresden.

I.

Es ist begreiflich, daß bei drückenden Steuern nach Wegen gesucht wird, Steuern zu sparen. Das kann dem Steuerpflichtigen, wie auch der Reichsfinanzhof wiederholt in Entscheidungen zum Ausdruck gebracht hat, nicht verdacht werden. Er hat ein Recht darauf, diese Wege zu beschreiten, denn die Steuerersparung liegt auf legalem Gebiet. Eine viel gepriesene Möglichkeit der Steuerersparnis wurde von jeher in der Gründung von Familiengesellschaften gesehen.

Es sind vor allem die Personalgesellschaften (Gesellschaft bürgerlichen Rechts, offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft und stille Gesellschaft), die aus steuerlichen Gründen bevorzugt werden. Der Vorteil wird gefunden in der Einkommenbesteuerung, weil bei den Personalgesellschaften die Gesellschafter nach ihrem Anteil am Geschäftsgewinn zur Besteuerung herangezogen werden. Für die Vermögensteuerfrage wirkt er sich nicht aus. Die Vermögensteuer wird nicht von den einzelnen Gesellschaftern, sondern von der Gesellschaft als solcher erhoben.

Im Gegensatz zu den Personalgesellschaften werden bei den Kapitalgesellschaften (GmbH., AG.) die Vorteile, die sich für die Einkommenbesteuerung ergeben, dadurch aufgehoben, daß diese Gesellschaften einer Doppelbesteuerung unterliegen. Es wird zunächst die Gesellschaft als solche zur Körper-

schaftsteuer herangezogen. Darüber hinaus ist die ausgeschüttete Dividende bei den Empfängern einkommensteuerpflichtig. Deshalb sind diese Gesellschaftsformen nur vorteilhaft, wenn die Gewinne thesauriert und nicht ausgeschüttet werden. Dann kommt allein die Körperschaftsteuer von 20 Prozent in Frage. Sie erweisen sich als Familiengesellschaften dann praktisch, wenn es den Beteiligten vor allem darauf ankommt, den Fortbestand des Unternehmens als solchen zu sichern, das erzielte Geschäftsergebnis im Geschäft zu belassen und aufzusparen. Selbstverständlich unterliegen die aufgespeicherten Gewinne, wenn sie später einmal zur Ausschüttung gelangen, bei den Empfängern im Zeitpunkt des Anfalls der Einkommensteuer.

Der steuerliche Vorteil einer Personalgesellschaft zwischen Vater und Kindern wird in der Ersparung von Einkommen- und Erbschaftsteuer erblickt. Die Einkommensteuer verringert sich, wie dargelegt, insofern, als der Geschäftsgewinn zwischen Vater und Kindern aufgeteilt und bei jedem einzelnen versteuert wird, soweit allerdings die Kinder nicht minderjährig sind und zum Haushalt des Vaters gehören, in welchem Falle eine Zusammenrechnung des Einkommens erfolgt. Die Erbschaftsteuereinsparnis besteht darin, daß beim Tode des Vaters nicht das ganze Geschäft, sondern nur sein Anteil vererbt wird, während die übrigen Geschäftsanteile den Kindern auf Grund ihrer Beteiligung zu Lebzeiten des Vaters bereits gehören.

Die Zweckmäßigkeit der Gründung einer Familiengesellschaft, wie einer Gesellschaftsgründung überhaupt, kann nun nicht allein nach steuerlichen Gesichtspunkten beurteilt werden. Das wäre einseitig und kurzfristig. Bei Gründung einer Gesellschaft steht meist mehr auf dem Spiele als eine bloße Steuerersparnis. Wer eine Gesellschaft eingeht, muß sich bewußt sein, daß er seine Rechte mit den Mitgesellschaftern teilt. Teilung bedeutet Einschränkung. Wenn ein Vater seine Kinder am Unternehmen beteiligt, so darf er nicht übersehen, daß damit notwendig eine Verminderung und Beschränkung seiner Rechte verbunden ist. Mit der unumschränkten Herrschaft im Geschäft ist es dann vorbei. Diese kann auch nicht etwa zu Lasten der Rechte der Mitgesellschafter aufrechterhalten werden, wenn nicht die rechtliche Existenz der Gesellschaft in Zweifel gezogen werden soll.

Selbstverständlich kann sich die Bildung einer Familiengesellschaft durchaus notwendig und auch aus anderen als steuerlichen Gründen zweckmäßig erweisen. Es soll hier nur hervorgehoben werden, wie unangebracht es ist, für die Gründung lediglich steuerliche Gesichtspunkte ausschlaggebend sein zu lassen. Es ist ein wichtiger Grundsatz des Steuerrechts, daß die zivilrechtliche Gestaltung für die Besteuerung nicht maßgebend ist, daß diese sich vielmehr nach dem Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung der gewählten Rechtsgestaltung richtet. Ein zivilrechtlich einwandfreier, gültiger Gesellschaftsvertrag zwischen Vater und Kindern kann also das Schicksal finden, daß er für das Steuerrecht nicht anerkannt wird. Dann besteht zwar die mit einer Gesellschaft verbundene, oben dargestellte gegenseitige Beschränkung der Rechte, die zivilrechtliche Bindung, der steuerliche Vorteil aber entfällt. Ist nun eine solche Gesellschaftsbildung nur aus steuerlichen Gründen erfolgt, so erweist sie sich als verfehlt.

Mit der Frage der steuerlichen Anerkennung der Familiengesellschaften hat sich der Reichsfinanzhof mehrfach befaßt. Es sind eine Reihe Entscheidungen ergangen, die die steuerliche Anerkennung von offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und stillen Gesellschaften zwischen Familienmitgliedern versagen.

II.

Die offene Handelsgesellschaft.

Die offene Handelsgesellschaft wird charakterisiert durch den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma und die unbeschränkte Haftung der Gesellschafter gegenüber den Gesellschaftsgläubigern. Die an das Kapital der Gesellschafter gestellten Anforderungen setzen notwendig Erfahrung in der Geschäftsführung voraus. Wegen der unbeschränkten Haftung mit ihrem gesamten Vermögen pflegen in der Regel offene Handelsgesellschafter die Geschäfte der Gesellschaft selbst zu führen. Daß ein Gesellschafter sich an der Geschäftsführung nicht beteiligt, bildet die Ausnahme.

Es liegt im Wesen der offenen Handelsgesellschaft, daß sie zwischen Familienmitgliedern zweckmäßigerweise nur gegründet wird, wenn bei jedem volle Geschäftsfähigkeit und auch genügend Geschäfts-

erfahrung vorliegt. Eine offene Handelsgesellschaft zwischen Vater und minderjährigen Kindern dürfte deshalb in den meisten Fällen nicht angebracht sein. Wenn auch Minderjährige Träger der Gesellschaftsrechte und der durch den Betrieb entstandenen Rechte und Verbindlichkeiten sein können, so sind sie doch in Anbetracht ihrer Geschäftsunfähigkeit bzw. Beschränkung in der Geschäftsfähigkeit nicht selbständig zur Geschäftsführung fähig, sondern sind auf die Vertretung durch den Vater als gesetzlichen Vertreter angewiesen. Bei einer offenen Handelsgesellschaft zwischen Vater und minderjährigen Kindern liegt also praktisch die Geschäftsführung allein in den Händen des Vaters. Abgesehen davon, wird in Fällen der bezeichneten Art gewöhnlich vertraglich festgelegt, daß die Kinder von der Geschäftsführung ausgeschlossen sein sollen, so daß auch nach Eintritt der Volljährigkeit der Kinder die Geschäftsführung allein dem Vater verbleibt. Eine solche Regelung ist aber eine Ausnahme von der bei der offenen Handelsgesellschaft üblichen und stößt deswegen hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung auf Schwierigkeiten.

Dieselben Schwierigkeiten bestehen bei einer offenen Handelsgesellschaft zwischen Vater und volljährigen Kindern, wenn sich der Vater überlegene Herrschaftsrechte gegenüber den Kindern vertraglich gesichert hat. Die Bedenken gegen die steuerliche Anerkennung einer solchen Familiengesellschaft sieht der Reichsfinanzhof in der Entscheidung vom 20. 11. 29 (RSBl. 30 Nr. 277) darin, daß der Vater bei Kündigung das Recht der Uebernahme mit Aktiven und Passiven ohne Liquidation hat, daß er entnehmen kann, was er will, während die Kinder nur etwas auf seine Anordnung hin entnehmen dürfen, daß die Gewinne der Kinder in bedenklichem Umfang zur Verfügung des Vaters stehen, daß nach seinem Tode in allen Teilen die Mutter an seine Stelle tritt und schließlich, daß der bisher zum Betriebsvermögen gehörige Grundbesitz ausgeschieden und nicht zum Gegenstand des Betriebs durch die Familiengesellschaft gemacht wird. In dieser Entscheidung wird zum Ausdruck gebracht, daß die steuerliche Beurteilung des Gesellschaftsvertrages sich danach richte, ob er mit der Verkehrsauffassung im Einklang stehe, ob er insbesondere dem entspreche, was normalerweise zwischen nichtverwandten Gesellschaftern vereinbart würde.

Es kommt nach Ansicht des Reichsfinanzhofs nicht maßgeblich darauf an, „was die Beteiligten als ihren Willen zum Ausdruck bringen und welche Namen sie für vertragliche Abmachungen wählen“, vielmehr ist ausschlaggebend, „wie sich das Verhältnis tatsächlich und in wirtschaftlicher Auswirkung darstellt“. Einer zivilrechtlich wirksamen Familiengesellschaft kann danach die steuerliche Anerkennung versagt werden, wenn sie von der im Verkehr üblichen, typischen Regelung abweicht.

Da bei einer offenen Handelsgesellschaft die Gesellschafter im besonderen Maße verantwortlich sind und deswegen die Geschäftsführung nach der gesetzlichen Regelung grundsätzlich in ihren Händen liegt, erscheint die offene Handelsgesellschaft am wenigsten geeignet, unter Beschränkung der Rechte der Kinder die Rechte des Vaters zu erweitern. Es ist davon

auszugehen, daß jeder Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft so viele Rechte haben muß, daß er die ihn betreffenden großen Verpflichtungen erfüllen kann. Es widerspricht in der Regel dem Charakter der offenen Handelsgesellschaft, daß ein Gesellschafter das Geschick seines Kapitals und somit eventuell seines ganzen Vermögens in die Hände eines andern legt, der die Geschäfte allein führt. Vielmehr wird die typische offene Handelsgesellschaft darin bestehen, daß alle Gesellschafter an der Geschäftsführung beteiligt sind.

Die Beschränkung der Geschäftsführungsrechte der Kinder in einer Familiengesellschaft mit dem Vater zu dessen Gunsten liegt in dem Maße, wie gewöhnlich angenommen, nicht vor, wenn z. B. bestimmt ist, daß der Vater allein zur Geschäftsführung berechtigt ist, während für die Kinder nur Gesamtgeschäftsführungsbefugnis vorgesehen wird. Bei einer solchen Regelung glaubt der Vater gewöhnlich, tun und lassen zu können, was ihm beliebt. Das ist aber keineswegs der Fall. Nach § 115 SGB. hat eine Geschäftsführungshandlung zu unterbleiben, wenn ein anderer geschäftsführender Gesellschafter widerspricht. Der gemeinsame Widerspruch der zur Gesamtgeschäftsführung berechtigten Kinder gegen eine Handlung des Vaters hindert diesen an der einfachsten und dringendsten Geschäftsführungsmaßnahme, wobei noch insbesondere zu berücksichtigen ist, daß das Widerspruchsrecht nach freiestem Ermessen ausgeführt werden kann und nicht begründet zu werden braucht. Mit Rücksicht auf die weitgehenden, durch das Widerspruchsrecht zum Ausdruck kommenden negativen Rechte der Kinder wird demnach eine Regelung der Geschäftsführungsbefugnisse vorbezeichneter Art keinen Anhaltspunkt bieten, darin eine Bevorzugung der Rechte des Vaters und Vernachlässigung der Rechte der Kinder zu erblicken, die die steuerliche Anerkennung der Mitunternehmerschaft der Kinder verbiete.

Die steuerliche Anerkennung einer offenen Handelsgesellschaft zwischen Vater und Kindern dürfte dann nicht versagt werden können, wenn es sich um die Beteiligung von geschäftserfahrenen und im Geschäft tätigen Kindern mit eigenem Vermögen handelt, und wenn die geschäftliche Selbständigkeit der Kinder gegenüber dem Vater in dem Maße gewährleistet ist, wie sie einer echten Mitunternehmerschaft entspricht. Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, so kann auch aus steuerlichen Gründen die Anerkennung nicht versagt werden, denn es ist selbstverständlich, daß im Geschäft eines Vaters tätige Söhne Wert darauf legen, ihr Angestelltenverhältnis in ein Unternehmerverhältnis umzuwandeln. Es liegt durchaus im geschäftlichen Interesse und ist als wirtschaftlich notwendig, normal und üblich zu bezeichnen, daß sich ein Vater die bewährte Arbeitskraft seines Sohnes durch dessen Beteiligung am Unternehmen erhält.

III.

Die Kommanditgesellschaft.

Die Kommanditgesellschaft unterscheidet sich von der offenen Handelsgesellschaft dadurch, daß mindestens ein Gesellschafter nur mit einer bestimmten Vermögensseinlage haftet, das ist der Kommanditist.

Es muß also mindestens einer unbeschränkt haften, wie der offene Handelsgesellschafter, und mindestens einer haftet nur mit seiner Vermögensseinlage. Der persönlich haftende Gesellschafter ist als Kaufmann zu betrachten, der Kommanditist ist nicht Kaufmann. Für ihn liegt nicht der Betrieb eines Erwerbsgeschäfts, sondern lediglich eine Vermögensanlage vor. Danach bestimmt sich seine Stellung in der Gesellschaft.

Kommanditist kann sein eine offene Handelsgesellschaft, eine GmbH., Kommanditgesellschaft, auch ein Minderjähriger. Zur Beteiligung eines Minderjährigen als Kommanditist ist nicht die Genehmigung des Vormundschaftsgerichts erforderlich, weil die Kommanditbeteiligung nicht Betrieb eines Erwerbsgeschäfts, sondern Vermögensanlage ist. Eine Erbengemeinschaft kann nach herrschender Ansicht nicht Kommanditist sein.

Von der Geschäftsführung ist der Kommanditist nach dem Gesetz ausgeschlossen. Diese steht dem persönlich haftenden Gesellschafter zu. Jedoch ist es möglich, dem Kommanditisten durch Gesellschaftsvertrag die Geschäftsführungsbefugnis zu übertragen, ebenso wie es möglich ist, daß der persönlich haftende Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist. Dagegen kann der Kommanditist niemals die Gesellschaft nach außen vertreten. Wenn er nach dem Gesetz Geschäftsführungsrechte nicht hat, so sind ihm doch gewisse Kontrollrechte und Mitwirkungsrechte bei geschäftswichtigen Beschlüssen gegeben, die durch Vertrag erweitert und beschränkt werden können, jedoch kann die Beschränkung immer nur soweit erfolgen, als es mit der Gesellschafterstellung eines Kommanditisten vereinbar ist. Geht die Beschränkung so weit, daß jedes Mitwirkungsrecht, das der Kommanditist zur Ueberwachung seiner Vermögensanlage haben muß, ausgeschaltet ist, so liegt eben eine Gesellschaft nicht mehr vor.

Die Form der Kommanditgesellschaft ist für Familiengesellschaften besonders geeignet, wenn es sich um die Beteiligung von nicht geschäftstätigen Mitgliedern handelt, wenn es darauf ankommt, diese mit einer Vermögensseinlage am Ertrag eines Geschäfts zu beteiligen und zugleich die Haftung auf die Einlage zu beschränken. Die Beteiligung als Kommanditist setzt ein besonderes Vertrauen zu den geschäftsführenden Gesellschaftern voraus, von dessen Tüchtigkeit der geschäftliche Erfolg abhängt und in dessen Händen somit das Schicksal der Vermögensanlage des Kommanditisten liegt. Dieses Vertrauen ist naturgemäß unter Familienmitgliedern in besonderem Maße vorhanden. Es darf aber nicht so weit gehen, daß dem persönlich haftenden Gesellschafter unumschränkte Herrschaftsrechte übertragen werden, während die als Kommanditisten beteiligten Familienmitglieder nichts zu sagen haben. Dann liegt eine Gesellschaft nicht vor.

Die Kommanditgesellschaft wird gern gewählt für eine Gesellschaft zwischen Vater, Mutter und Kindern, insbesondere auch minderjährigen. Oft wird so verfahren, daß die Einlagen der Minderjährigen nicht aus deren etwa schon vorhandenem Vermögen geleistet werden, sondern aus dem Geschäftsvermögen der Eltern ausgeschieden und an die Kinder abge-

treten werden. Das geschieht beispielsweise in der Weise, daß vom Kapitalkonto des Vaters ein Teil abgeschrieben und auf das Einlagekonto der Kinder als Kommanditisten übertragen wird. Mit einem solchen Falle befaßt sich die Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 8. 8. 30 (RStBl. 30, Nr. 873), wo die Anerkennung der Familien-Kommanditgesellschaft versagt wird.

Die Gründe, die zur Ablehnung führen, sind folgende: Es wird als durchaus nicht üblich bezeichnet, daß in einer Familie in ernstlich gewollter Wirkung eine Kommanditgesellschaft unter den Familienmitgliedern begründet wird, wenn dabei Minderjährige beteiligt sind und die Einlagen der Kommanditisten erst aus dem Vermögen des Vaters oder der Eltern ausgeschieden werden müssen. Die steuerliche Anerkennung wird auch deshalb versagt, weil die Rechte der Kommanditisten, insbesondere die Gewinnbeteiligung von Frau und Kindern, vertragsmäßig beschränkt sind, indem der Vater und Gatte allein die Festsetzung des Gewinns bestimmt, während den andern Beteiligten sogar die Einsichtnahme in die Geschäftsbücher versagt ist, weil der Vater außerdem einseitig die Gewinnbeteiligung anders als zunächst bestimmt regeln kann, und ohne seine Zustimmung die anderen Beteiligten keinerlei Beträge von den ihnen zugeschriebenen Gewinnen erheben dürfen. Schließlich wird noch bedenklich gefunden, daß der Vater allein entscheidet, wenn verschiedene Meinungen bestehen.

Der Reichsfinanzhof führt wörtlich aus:

„Eine derartige Stellung würde sich im Handelsrecht niemals ein Kommanditist gefallen lassen und gefallen lassen können, der ernstlich als solcher mit einer Kapitaleinlage an einem Geschäft beteiligt wäre. Daraus ergibt sich, daß eine wahre Kommanditbeteiligung gar nicht gewollt ist, daß vielmehr nur der Gatte und Vater über seinen Geschäftsgewinn dahin verfügt, daß in gewissem Umfang Vermögensrechte der Frau und Kinder begründet werden, die sich als gewisse Vorwegnahme der Vererbung auffassen lassen.“

Diese Entscheidung legt einen außerordentlich strengen Maßstab an. Es wird davon ausgegangen, was üblich ist, also eine Typisierung vorgenommen, man kann sagen: Schematisierung. Wenn auch zugegeben werden muß, daß für die Beurteilung einer Familien-Kommanditgesellschaft davon auszugehen ist, wie in der Regel eine solche Gesellschaft unter Nichtverwandten gestaltet wird, so erscheint der vom Reichsfinanzhof aufgestellte Satz, daß die Gründung einer Familien-Kommanditgesellschaft mit Minderjährigen nicht üblich sei, recht bedenklich. Es kann sich als durchaus notwendig und infolgedessen üblich erweisen, daß ein Vater die Erhaltung und Fortführung seines Geschäfts dadurch zu erreichen sucht, daß er schon zu Lebzeiten seine Ehefrau und Kinder beteiligt. Damit wird gewährleistet, daß im Falle seines Todes keine Zerschlagung des Unternehmens eintritt, daß vielmehr die Familienmitglieder an das Unternehmen gebunden sind. Eine solche Regelung wird sich besonders dann als zweckmäßig erweisen, wenn der Vater von vornherein Sorge dafür getragen hat, daß nach seinem Tode eine geschäftserfahrene Person (z. B. ein Prokurist der

Firma) an seine Stelle tritt, die Geschäfte in seinem Sinne fortführt und der Familie das Unternehmen und den Erfolg seiner Arbeit erhält.

Allerdings ist noch hervorzuheben, daß die in der bezeichneten Entscheidung des Reichsfinanzhofs aufgeführten Gründe in ihrer Gesamtheit zur Versagung der steuerlichen Anerkennung der Gesellschaft geführt haben. Es ist deshalb durchaus denkbar, daß bei Fehlen einzelner Gründe die Entscheidung anders ausgefallen wäre. Der schwerwiegendste aller in der Entscheidung angeführten Gründe dürfte aber darin zu erblicken sein, daß die Einlagen der Kinder als Kommanditisten nicht aus außerhalb des Betriebes liegenden Privatvermögen geleistet und dem Unternehmen durch die Einlage keine neuen Kapitalwerte zugeführt worden sind, was nach anderen Entscheidungen des Reichsfinanzhofs als oberster Zweck der Kapitalbeteiligung angesehen wird. Jedenfalls geht aber aus der Entscheidung hervor, daß der Reichsfinanzhof mehr dazu neigt, die Familiengesellschaften nicht anzuerkennen, als sie zu billigen. Daraus ergibt sich die Lehre, eine Familiengesellschaft so zu gestalten, wie sie gestaltet würde, wenn sie unter Nichtverwandten zustande käme.

IV.

Die stille Gesellschaft.

Die stille Gesellschaft besteht in der Beteiligung mit einer Vermögenseinlage an dem Handelsgewerbe eines anderen in der Weise, daß die Einlage in das Vermögen des anderen übergeht und dieser aus dem im Betrieb geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet wird. Da der stille Gesellschafter nach außen hin nicht in Erscheinung tritt, sondern nur der Inhaber des Geschäfts, ist die stille Gesellschaft keine Handelsgesellschaft. Im Innenverhältnis dagegen, d. h. im Verhältnis des stillen Gesellschafters zum Geschäftsinhaber, ist sie eine Gesellschaft, weshalb auch ergänzend die Bestimmungen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zur Anwendung kommen. Das gilt selbstverständlich mit den Einschränkungen, die sich aus dem Charakter der stillen Gesellschaft und insbesondere daraus ergeben, daß bei der stillen Gesellschaft eine Gemeinschaft zur gesamten Hand nicht vorliegt. Infolgedessen gibt es auch kein gemeinsames Vermögen. Das Geschäftsvermögen — einschließlich der vom stillen Gesellschafter geleisteten Einlage — gehört allein dem Inhaber. Der stille Gesellschafter ist lediglich an dem Betriebsgewinn, nicht an dem Geschäftsvermögen beteiligt. Die Beteiligung am Verlust kann ausgeschlossen werden.

Durch Vertrag kann das Gesellschaftsverhältnis anders geregelt werden. Dabei ist allerdings immer zu berücksichtigen, daß die grundsätzlichen Bestimmungen, die für das Wesen der stillen Gesellschaft ausschlaggebend sind, nicht beseitigt werden können. So besteht die Möglichkeit, den stillen Gesellschafter an dem Geschäftsvermögen, insbesondere auch an den Anlagewerten zu beteiligen und ihm Einfluß auf die Geschäftsleitung durch Erweiterung seiner Kontrollrechte zu geben, so daß sich seine Stellung der eines offenen Handelsgesellschafters nähert.

Einkommensteuerrechtlich wird die stille Gesellschaft nicht als Gesellschaft behandelt. Der Gewinn des stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung ist, da er

nicht Mitunternehmer ist, nicht Einkommen aus Gewerbebetrieb, sondern aus Kapitalvermögen. Es ist jedoch durchaus denkbar, daß der stille Gesellschafter steuerrechtlich als Mitunternehmer und sein Gewinn als Einnahme aus Gewerbebetrieb angesehen wird, wenn er nämlich an den Umlagewerten des Unternehmens beteiligt ist und seine Stellung derjenigen eines offenen Handelsgesellschafters sich nähert. Es liegt dann der Fall der nichttypischen stillen Gesellschaft zum Unterschied von der typischen stillen Gesellschaft vor (vgl. Entsch. d. RStB. vom 1. 5. 30, RStBl. 1930 Nr. 775).

Der einkommensteuerrechtliche Vorteil einer stillen Familiengesellschaft besteht in der Aufteilung des Gewinns unter die beteiligten Familienmitglieder. Wird die Gesellschaft steuerrechtlich nicht anerkannt, so hat der Geschäftsinhaber den vollen Gewinn zu versteuern, wenn nicht eine Darlehensgewährung seitens der anderen Mitglieder angenommen wird. In diesem Falle würde sich der Geschäftsgewinn um die für die Darlehen zu zahlenden Zinsen vermindern.

Der Reichsfinanzhof befaßt sich in den Entscheidungen vom 6. 11. 29 (RStBl. 1930 Nr. 276), und vom 28. 8. 30 (RStBl. 1931 Nr. 30) mit der stillen Gesellschaft als Familiengesellschaft und lehnt in beiden Fällen die steuerliche Anerkennung ab.

In der Entscheidung vom 6. 11. 29 erfolgt die Ablehnung deshalb, weil die am Unternehmen des Vaters beteiligten Kinder kein Kontrollrecht und keinen Einfluß auf die Festsetzung des Gewinns haben, und weil es ganz in der Hand des Vaters liegt, wann eine Gewinnausszahlung erfolgen soll. Es wird davon ausgegangen, daß ein Dritter als stiller Gesellschafter sich eine derartige Beschränkung seiner Kontrollrechte niemals gefallen lassen würde.

Die Gründe, die in der ausführlichen Entscheidung vom 28. 8. 30 zur Ablehnung der steuerlichen Anerkennung der stillen Familiengesellschaft führen, sind in der Hauptsache folgende:

Zunächst wird beanstandet, daß die Einlage der als stille Gesellschafter beteiligten Kinder nicht tatsächlich aus ihrem Privatvermögen geleistet und dem Geschäft nicht neue Werte zugeführt worden sind. Die Kinder sind vielmehr lediglich einerseits als Gesellschafter und andererseits als Schuldner aufgeführt. Es wird grundsätzlich für zulässig erklärt, daß die Einlagen nicht notwendig geleistet werden müssen, sondern zunächst auch nur versprochen sein können, um die Gesellschaft zur Wirkung zu bringen. Als Grunderfordernis der stillen Gesellschaft wird jedoch bezeichnet, daß in Wirklichkeit von außen Werte eingebracht werden oder einzubringen sind. Dieses Erfordernis sieht der Reichsfinanzhof nicht als erfüllt an.

Ein weiterer Grund zur Ablehnung wird darin erblickt, daß auf den Einlagen eine verhältnismäßig hohe Gewinnbeteiligung liegt und daß die Gewinne nicht ausgezahlt werden, sondern als Darlehen unkündbar im Geschäft stehen bleiben müssen. Es erfolgt im Ergebnis lediglich buchmäßig eine Ausscheidung von Werten aus dem bisherigen Betriebsvermögen, die stehen bleiben müssen und nach Art der Abmachungen das Betriebsvermögen und die Verfügungsmacht des Inhabers darüber nicht wesentlich beeinflussen.

Auch die Beschränkung der Rechte der Kinder, die in der Hauptsache darin besteht, daß sie den Gesellschaftsvertrag 20 Jahre nicht kündigen, daß sie auf dieselbe Dauer ihre Gewinne nicht ausgezahlt verlangen können, sondern als Darlehen stehen lassen müssen, wird vom Reichsfinanzhof beanstandet. Wenn auch nach § 335 HGB. der Geschäftsinhaber aus den Betriebsgeschäften allein berechtigt und verpflichtet wird, so wird durch diese Vorschrift nicht ausgeschlossen, daß der stille Gesellschafter im Innenverhältnis bestimmte Befugnisse hat. Die bezeichnete Vorschrift regelt nur das Verhältnis nach außen. Nach dem Außenverhältnis betrachtet, ist die stille Gesellschaft keine Gesellschaft. Das Gesellschaftsverhältnis wirkt sich nur im Innenverhältnis, im Verhältnis der Gesellschafter zueinander aus.

In den Tatsachen also, daß die Einlagen nicht, auch nicht zum Teil, geleistet worden sind, daß die Verfügung der Kinder über ihre Gewinne ganz ausgeschaltet ist, daß ihre Befugnisse zugunsten des Vaters wesentlich eingeschränkt sind, daß dazu der Gesellschaftsvertrag auf sehr lange Zeit abgeschlossen ist, werden die Gründe für die Ablehnung der steuerlichen Anerkennung der stillen Familiengesellschaft gesehen. Es wird auch in dieser Entscheidung darauf abgestellt, ob der Gesellschaftsvertrag, wie er zwischen Vater und Kindern im vorliegenden Falle vereinbart war, auch mit einem Dritten vereinbart worden wäre. Der Reichsfinanzhof kommt zu dem Ergebnis, daß im Sinne der Regelung für Familie und Erbrecht den Kindern erheblich mehr Werte zugeschrieben werden, als sie sich für wirklich stille Gesellschafter bei zweck- und gesetzmäßiger Regelung aus einer Beteiligung ergeben könnten, und lehnt deshalb die steuerliche Anerkennung ab. Dabei wird ausdrücklich hervorgehoben, daß nicht der Zweck der Vormegnahme einer Vererbung bzw. der Regelung eines Familienverhältnisses bei Gründung einer Gesellschaft überwiegen dürfe, sondern daß ausschlaggebend die Verfolgung des Gesellschaftszweckes, das ist der Geschäftszweck und die Beitragsleistung, bleiben müsse.

V.

Das praktische Ergebnis der hier behandelten Entscheidungen des Reichsfinanzhofs über die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft und die stille Gesellschaft als Familiengesellschaft ist, daß vom Reichsfinanzhof auf keinen Fall eine solche Gesellschaft mit steuerrechtlicher Wirkung anerkannt wird, wenn sie lediglich gegründet ist, um das Vermögen unter Familienmitgliedern zu verteilen und Erbschaftsteuer zu sparen. Das bedeutet, daß die Erbschaftsteuereinsparnis nicht der Hauptzweck sein darf. Dadurch wird nicht ausgeschlossen, daß sie als Nebenzweck verfolgt werden kann. Es dürfte dagegen bei gerechter Würdigung der Belange des Steuerpflichtigen nichts einzuwenden sein.

Hauptzweck muß der Gesellschaftszweck bleiben. Das ist der gemeinschaftliche Betrieb eines Handelsgewerbes. Diese Gemeinschaft kann sich in einzelnen Fällen durchaus als notwendig erweisen. Das ist vor allem dann der Fall, wenn es darauf ankommt, die Fortführung des Unternehmens nach dem Tode des Familienoberhauptes zu gewährleisten. Es ist eine

Erfahrungstatsache, daß Ehefrauen als Erbinnen eines Geschäfts sich dieses gewöhnlich aus der Hand ringen lassen, weil sie nicht genügend geschäftliche Erfahrung besitzen. Damit bricht in der Regel der gesamte Wert der Erbschaft, bestehend in dem guten Ertrag eines gutgehenden Geschäfts, zusammen. Oft wird ein Geschäft auch dadurch zerlegt, daß unter den Erben Auseinandersetzungsstreitigkeiten entstehen, die die Fortführung des Unternehmens deshalb unmöglich machen, weil für die Liquidität untragbare Auseinandersetzungsguthaben zu bezahlen sind. Alle diese Fälle werden vermieden durch einen langfristigen Vertrag, der die zukünftigen Erben schon zu Lebzeiten des Erblassers mit dem Geschäft eng verknüpft, und in welchem vor allem dafür Sorge getragen wird, daß bei vorzeitiger Ausscheidung von Teilhabern Auseinandersetzungen des Bestehens des Geschäfts nicht gefährden, sondern Berechnungsgrundlagen für das Auseinandersetzungsguthaben und Zahlungsfristen vorgesehen werden. Wenn solche Gesichtspunkte bei der Gründung einer Familiengesellschaft überwiegend und ausschlaggebend sind, so kann die Anerkennung einer Familiengesellschaft steuerlich nicht versagt werden, denn solche Gründungen dienen der Förderung der Wirtschaft durch Erhaltung des privatwirtschaftlichen Unternehmens im Interesse der Gesamtwirtschaft des Staates, deren Grundlage die Einzelunternehmen sind. Alles aber, was die Staatswirtschaft fördert, ist steuerlich nicht nur anzuerkennen, sondern zu begünstigen. Wenigstens beruht auf diesem Gedanken die Regelung der Besteuerung des gewerblichen Einkommens nach dem Einkommensteuergesetz vom August 1925.

Bei Entscheidung der Frage, ob und inwieweit eine Familiengesellschaft steuerlich anzuerkennen ist, wird es natürlich auf die Einzelbestimmungen des Gesellschaftsvertrages ankommen. Es läßt sich ein

Schema für Verträge, auf deren steuerliche Anerkennung zu rechnen ist, nicht aufstellen. Maßgebend ist, daß die vorstehend geschilderten Grundgedanken über den Zweck der Gesellschaft verwirklicht werden.

Es sei noch auf einen Fehler hingewiesen, der bei der Gründung von Familiengesellschaften geradezu chronisch ist und sich immer wieder findet. Dieser besteht darin, daß bei der Beteiligung von mehreren minderjährigen Kindern oft nur ein Pfleger, dessen Bestellung zum Kontrahieren der Kinder mit dem Vater notwendig ist, bestellt ist. Solche Verträge sind schwebend unwirksam. Da die Beteiligung an einem Unternehmen auf Gesellschaftsvertrag beruht, und da der Vertrag kein einseitiges, sondern ein zweiseitiges Rechtsgeschäft ist, kontrahiert bei Beteiligung mehrerer Kinder jedes Kind nicht nur mit dem aufnehmenden Vater, sondern auch mit den anderen Kindern. Dazu ist aber erforderlich, um das Selbstkontrahieren zu vermeiden, daß für jedes Kind ein Pfleger bestellt wird.

Wird dies verabfümt und kontrahiert der Pfleger als Vertreter mehrerer Kinder, so ist der Mangel keineswegs durch Genehmigung des Vormundschaftsgerichts zu heilen, weil die Pflegschaft eine gesetzliche Vertretung ist, im Gegensatz zur gewillkürten, und insolgedessen die Genehmigung zum Selbstkontrahieren überhaupt nicht, auch nicht nachträglich durch Genehmigung des von einem Pfleger für mehrere Kinder abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag geheilt werden kann. Die Heilung kann nur dadurch herbeigeführt werden, daß die Kinder nach Erlangung der Volljährigkeit den Gesellschaftsvertrag, der die bezeichneten Mängel aufweist, selbst genehmigen. Erfolgt die Genehmigung nicht, so ist das ganze gesellschaftliche Gebilde unwirksam. Das kann zu äußerst unerquicklichen Rechtsfolgen führen.

Die Auswirkungen der deutschen Devisengesetzgebung auf internationale Rechtsgeschäfte. *) Von Bernhard Blau, Rechtsanwalt am Kammergericht, Berlin.

I. Internationale Rechtsgeschäfte und Devisenbewirtschaftung.

Grundsätzlich ist daran festzuhalten, daß die deutsche Devisenverordnung einen wichtigen Einfluß auf die rechtliche Gestaltung der internationalen Geschäfte ausübt. Die Frage, ob der deutsche Schuldner mit Rücksicht auf die deutsche Devisengesetzgebung seine Verpflichtungen gegenüber dem ausländischen Kontrahenten erfüllen kann, richtet sich nach den Bestimmungen desjenigen Rechts, das nach den Grundätzen des internationalen Privatrechts jeweils zur Anwendung gelangt.

1. Zahlung in Baluta oder Reichsmark.

Für die Frage, ob bei internationalen Rechtsgeschäften der Vertrag in deutscher oder ausländischer Währung zu erfüllen ist, ist zu be-

achten, daß nach der deutschen Devisengesetzgebung auch die Reichsmark unter die Devisenbewirtschaftung fällt. Die Bestimmung des § 244 BGB. — wonach, wenn eine in ausländischer Währung ausgedrückte Geldschuld im Inland, also z. B. an die inländische Vertretung der ausländischen Firma zu zahlen ist, die Zahlung in Reichswährung erfolgen kann, wenn sie nicht ausdrücklich in ausländischer Währung bedungen ist¹⁾ — findet also durch die Unterstellung der Reichsmark unter die Devisenbewirtschaftung gegenüber Ausländern ihre Grenze (§ 14 DevW.). Diese Feststellung ist gegenüber der Rechtsansicht, daß der Einrede der „Unmöglichkeit“ der Erfüllung einer Balutaschuld oder Geldfortenschuld der Erfolg versagt bleiben muß, für das deutsche Devisenrecht von grundlegender Bedeutung. Eine andere Frage ist, ob nach Aufhebung der deutschen Devisengesetzgebung die Erfüllung nach dem ur-

*) Wir verweisen hierzu auf den in Loseblattform erschienenen Kommentar „Das gesamte Devisenrecht“, von Dr. F. Koppe und Rechtsanwalt B. Blau, Berlin. Preis geh. 6.40 RM., einschl. Sammelmappe 7.80 RM. (Industrie-Verlag Spaeth & Linde, Berlin W. 85).

¹⁾ Ebenso auch das Schweizer Obligationenrecht (Artikel 156) und das österreichische Handelsgesetzbuch (Artikel 336) sowie die Wechselordnung (Artikel 37) für das Gebiet des österreichischen Handels- und Wechselrechts, während im allgemeinen österreichischen bürgerlichen Recht diese Bestimmung fehlt.

springlichen Vertrag verlangt werden kann. Diese Frage dürfte zu bejahen sein, da im allgemeinen die Verpflichtungsgeschäfte von der Wichtigkeit, die die Devisengesetzgebung ausspricht, nicht betroffen werden, soweit nicht etwa die Devisengesetzgebung selbst obligatorische Rechtsgeschäfte unter ihre Verbote und die Bestimmungen über die Wichtigkeit stellt; so z. B. Termingeschäfte des § 11 Abs. 2 und des § 11 Abs. 1, soweit sie nicht den dortigen Bedingungen entsprechen, ferner Krediteinräumungen (§ 13 Abs. 1) in Reichs- oder Goldmark an Ausländer (Saarländer), Ansprüche auf Übereignung von Wertpapieren, insbesondere auf Stückkonto (§ 9 DevBD.) (vgl. hierzu auch Müller, *ZW.* 1932 S. 1997).

2. Die Zahlungsart.

Für den ausländischen Gläubiger ist es ferner von Bedeutung, daß nach der grundlegenden Entscheidung des Kammergerichts vom 7. 4. 1932 (13 U 428/32, *ZW.* 1932 S. 2043 f.) in Übereinstimmung mit der herrschenden deutschen Geldrechtslehre der Inhalt der Geldschuld auf Bargeldübereignung geht, während sich die Überweisung in weitem Ausmaß als ordentliche Erfüllungsart durchgesetzt hat. Zwar wird dem ausländischen Gläubiger nicht das Recht zuerkannt, eine bestimmte Zahlungsweise vom Schuldner zu verlangen, jedoch stellt das Kammergericht fest, daß, soweit die Bargeldübereignung zum Schutze des Geld- und Kreditwesens im Wege der Notgesetzgebung verboten ist, eine Ausnahme von dem Grundsatz zugelassen werden muß. „Der Gläubiger darf in einem solchen Falle die Zahlungsweise beanspruchen, die das Gesetz gestattet.“ Hierzu führt Gartenstein (*ZW.* 1932 S. 2044) aus, daß, wenn also durch die Vorschriften der Devisenbewirtschaftung die gewöhnliche Erfüllung einer Geldschuld durch Bargeldübereignung verboten ist, z. B. weil die Devisenbewirtschaftungsstelle nur die Zahlung auf ein Sperrkonto bei einer deutschen Devisenbank gestattet hat, der Gläubiger nach Treu und Glauben die vom Gesetz bzw. der Devisenbewirtschaftungsstelle gestattete Zahlungsweise beanspruchen kann.

3. Praktische Fragen zum Genehmigungszwang des deutschen Devisenrechts für internationale Rechtsgeschäfte.

a) Der deutsche Kontrahent unterläßt es, die erforderliche Genehmigung bei der Stelle für Devisenbewirtschaftung einzuholen. Dann haftet er nach § 326 BGB. für den Verzugschaden. Den Umstand, daß auch der ausländische Gläubiger nach § 22 DevBD. befugt ist, bei einer genehmigungsbedürftigen Leistung des Schuldners die Genehmigung nachzusuchen, befreit den deutschen Schuldner nicht von den Verzugsfolgen; denn hier handelt es sich nicht um eine Pflicht, sondern nur um ein Recht des ausländischen Gläubigers. Zu beachten ist aber, daß die Genehmigung auch nachträglich eingeholt werden kann, und zwar von beiden Kontrahenten, und daß das Geschäft alsdann mit rückwirkender Kraft vom Zeit-

punkt der Vornahme an als wirksam gilt (§ 29 DevBD.). Für die internationalen Rechtsgeschäfte ist es aber auch von Bedeutung, daß nach den Richtlinien für die Devisenbewirtschaftung im einzelnen Fälle unter allen Umständen die Genehmigung zu erteilen ist, wie z. B. bei Zinsen und wiederkehrenden Leistungen (Richtlinien [Rt.] III Ziff. 23 Abs. 1), ob sie nur erteilt werden kann oder ob sie bedingt oder unbedingt zu versagen ist.

b) In denjenigen Fällen, in denen die Genehmigung unbedingt zu versagen ist, die also wirtschaftlich den verbotenen Fällen gleichstehen, wird eine Haftung des deutschen Kontrahenten dann vorliegen, wenn er die Bestimmungen kannte oder kennen mußte, und dennoch ein Geschäft mit einem ausländischen Kontrahenten, der die Bestimmung nicht kannte und nicht kennen mußte, abschließt. Denn hier war von vornherein der Vertrag oder mindestens die „Leistungsart“ auf eine „unmögliche Leistung“ gerichtet (so auch Lenhoff, „Privatrechtliche Probleme der Gegenwart“, Wien 1932 S. 4 ff.). Der Schuldner der Gegenwart mußte wissen, daß er die Genehmigung nicht erhält und seinerseits nicht erfüllen kann (§ 306 BGB.; vgl. auch § 309 BGB.). Hierbei ist nach § 307 BGB. bestimmt, daß derjenige, der bei Schließung eines Vertrags, der auf eine unmögliche Leistung gerichtet ist, die Unmöglichkeit der Leistung kennt oder kennen muß, zum Ersatz des Schadens verpflichtet ist, den der andere Teil dadurch erleidet, daß er auf die Gültigkeit des Vertrags vertraut, jedoch nicht über den Betrag des Interesses hinaus, welches der andere Teil an der Gültigkeit des Vertrags hat. Die Ersatzpflicht tritt nicht ein, wenn der andere Teil die Unmöglichkeit kennt oder kennen muß. Die gleichen Rechtsfolgen treten ein, wenn die Leistung nur teilweise unmöglich und der Vertrag in Ansehung des möglichen Teiles gültig ist oder wenn eine von mehreren wahlweise versprochenen Leistungen unmöglich ist (§ 307 BGB.).

In denjenigen Fällen, in denen nach § 29 DevBD. die Wichtigkeit des Erfüllungsgeschäfts — im Gegensatz zum Verpflichtungsgeschäft — eintritt, ist aber hinsichtlich der im Ausland ansässigen Personen in Betracht zu ziehen, daß ihnen gegenüber die Wichtigkeit nicht zum Nachteil geltend gemacht werden kann, es sei denn, daß sie die Wichtigkeit positiv kannten, nicht nur kennen „mußten“; hier wird auch der „Rechtsirrtum“ zugunsten des Ausländers geschügt.

Das gleiche gilt auch, wenn das Devisengeschäft mit einem im Ausland ansässigen bevollmächtigten Vertreter einer ausländischen Firma, der deutscher Staatsangehöriger ist, geschlossen wird. Denn für die Frage der Geltendmachung der Wichtigkeit zum Nachteil des anderen Kontrahenten kommt es nicht auf die Staatsangehörigkeit an, sondern lediglich darauf, ob der andere Teil im Ausland ansässig ist.

c) Anders hingegen ist die Rechtslage, wenn die Genehmigung zwar noch nicht erteilt ist, aber erteilt werden kann. Alsdann ist das Geschäft nur

„schwebend unwirksam“ bis zur Genehmigung. Hier handelt es sich nur um eine „vorübergehende“ Unmöglichkeit im Sinne des § 308 BGB. Hier kann die Unmöglichkeit behoben werden, also z. B. wenn die Genehmigung zur Versendung nach dem Ausland erteilt wird (§ 12 DevBD.) und der Vertrag für den Fall geschlossen ist, daß die Leistung möglich wird.

d) Wird die Genehmigung nicht erteilt, so ist das Erfüllungsgeschäft an sich nichtig nach § 29 DevBD. Die Nichtigkeit kann jedoch, wie erwähnt, den im Ausland ansässigen Personen gegenüber

nur geltend gemacht werden, wenn ihnen die Kenntnis der Nichtigkeit nachgewiesen wird. Der Ausländer kann also Erfüllung verlangen, wenn ihm nicht die positive Kenntnis der Nichtigkeit nachgewiesen wird. So auch Bernard (Reichswirtschaftsministerium), JW. 1931 S. 2423, der ausführt: „Nur die Wirkungen der Nichtigkeit können den begünstigten Personen gegenüber nicht geltend gemacht werden; diese können also Erfüllung verlangen und brauchen, falls bereits erfüllt worden ist, keine Leistungen zurückzugewähren.“ (Schluß folgt.)

Kritische Rundschau über die Rechtsprechung. Von Professor Dr. Bühler, Münster.

Wieweit müssen geheime Verbandsabreden den Steuerbehörden geoffenbart werden?

Zum Urteil des RFG. vom 23. November 1932, RStBl. 1932 S. 1151.

„Das Finanzamt A. hatte durch Feststellung auswärtiger Finanzämter erfahren, daß Unternehmungen, die in einem Verband zusammengeschlossen waren, bei der Abgabe von Submissionsangeboten Vereinbarungen getroffen hätten, wonach die Firma, die den Auftrag bekam, den übrigen an der Vereinbarung teilnehmenden Firmen eine Vergütung zu zahlen gehabt habe und daß diese Vergütungen nicht ordnungsmäßig versteuert worden seien. Als Sicherheit für die übernommenen Verpflichtungen seien ferner Sichtwechsel hinterlegt, die ebenfalls nicht versteuert gewesen seien.“ Mit diesen tatsächlichen Darlegungen wird die Entscheidung eingeleitet, die für sehr viele wirtschaftliche Verbände von Interesse ist.

Es handelte sich um die Ortsgruppe einer Vereinigung, die angesichts ihres Zweckes — der gegenseitigen Unterbietung bei Vergebungen entgegenzuwirken — sicher ganz im Verborgenen blühen wollte und die, wie die Hinterlegung von Sichtwechseln zeigt (die bei der Verwirkung von Konventionalstrafen präsentiert werden können!), offenbar sehr kräftige Handhaben gegen die Verbandsmitglieder besaß. Was ist verständlicher, als daß der Leiter der Ortsgruppe die Bücher, die hinterlegten Wechsel und namentlich auch die geheimen Submissionsvereinbarungen der Steuerbehörde zunächst nicht preisgeben wollte? Er glaubte seine Weigerung darauf stützen zu können, daß er diese Vereinbarungen lediglich als Treuhänder der Verbandsmitglieder in Verwahrung genommen habe. Die Steuerbehörde war aber unerbittlich, sie verlangte unter Androhung von Strafe die Vorlegung auch dieser Vereinbarungen. Auf die eingelegte Rechtsbeschwerde hat dieser Leiter der Ortsgruppe dann doch wenigstens einen Teilerfolg errungen: Die Sache wurde zurückverwiesen, weil das Vorgehen des Finanzamts sich mindestens vorerst nicht als gesetzlich genügend begründet erwies.

Die Vorbehörden hatten die Ortsgruppe des Verbands nicht nur als selbst steuerpflichtig betrachtet, sondern auch als „Vertretung von Betriebs- und Berufszweigen“ im Sinne von § 188 AO., die der Steuerbehörde gegenüber zu positiver Beistands-

leistung verpflichtet sei. Obwohl das Gesetz es unterläßt, für solche Vertretungen eine öffentlich-rechtliche Eigenschaft ausdrücklich zu fordern, entscheidet der Reichsfinanzhof in diesem Punkt doch verständigerweise, daß ein privater Verband jedenfalls dann, wenn er ganz eigenwirtschaftliche Zwecke verfolge, nicht unter § 188 AO. fallen könne. „Denn betätigt sich ein Verband im Wettbewerb mit der Privatwirtschaft, so kann nicht angenommen werden, daß das Gesetz (§ 188) ihn der Beistandspflicht hat unterwerfen wollen, während jedes andere Privatunternehmen diese Pflicht nicht hat.“

Leider aber wird dieser Gedanke nicht konsequent zu Ende geführt, sondern es heißt in der Entscheidung weiter: wenn der Verband (und dies war nicht geklärt und gab den Grund für die Zurückverweisung), obwohl ganz privater Natur, nur das allgemeine Berufsinteresse seiner Mitglieder fördere und sogar dann, wenn er dies wohl hauptsächlich tue, daneben aber eigene Wirtschaftszwecke verfolge, dann unterfalle er der Pflicht des § 188. Das ist sehr bedenklich. Von Wirtschaftsverbänden, die, wenn auch nicht in erster Linie, so doch irgendwie eigene Geschäftszwecke verfolgen, zu verlangen, daß sie der Steuerbehörde nicht nur als Pflichtige gegenüberstehen, sondern wie ein öffentlich-rechtliches Gebilde auch noch als Hilfsbehörde an die Hand gehen sollen, das geht nun einmal zu weit. Es hätte doch wohl nahegelegen, bei dieser Gelegenheit den Satz auszusprechen, daß eigene Steuerpflicht und Hilfsbehördenstellung im Sinne von § 188 AO. nicht vereinbar sind. Man wird dies allerdings nicht, wie das der fragliche Verband versuchte, auf die sonst bedrohte Vereinigungsfreiheit, also auf Art. 159 WVerf. stützen können, welche Bestimmung durch ein einfaches Reichsgesetz nicht beeinträchtigt werden dürfe — dieser Einwand wird vom Reichsfinanzhof mit Recht zurückgewiesen —, wohl aber darauf, daß jene über die normale Auskunftspflicht Dritter hinausgehende besondere, quasi behördliche Beistandspflicht immerlich nun einmal nicht vereinbar ist mit Steuerpflichten. Man soll auch im Steuerrecht niemand zuviel zumuten!

Unter einem anderen Gesichtspunkt hatten die Vorbehörden den fraglichen Verband bzw. seine Ortsgruppe doch wieder ganz als Unternehmer behandelt: sie stützten ihr Vorgehen auch auf § 193 AO., der in seiner neuen Fassung alle Unternehmer oder Unter-

nehmen der Nachschau unterwirft, die irgendeiner Steuer unterworfen sind. Der Reichsfinanzhof hebt hervor, daß dies die Feststellung voraussetze, daß die Leitung der Ortsgruppe ein Unternehmen sei und daß es in dieser Beziehung an Feststellungen fehlte, ergab sich so ein weiterer Grund für die Zurückverweisung.

Wenn sich bei erneuter Prüfung ergeben sollte, daß diese beiden Stützen versagen, dann soll nach dem Reichsfinanzhof das Verlangen des Finanzamtes für unbegründet erklärt werden. Denn die Begründung der geforderten Auskunft auf einen dritten Weg, nämlich mit der allgemeinen Auskunftspflicht nach § 175 (früher 177) AO. wird vom Reichsfinanzhof ausdrücklich zurückgewiesen; in dieser Beziehung bleibt es bei der alten Schranke, daß von Dritten Auskünfte nur über bestimmte Rechtsvorgänge verlangt werden können, nicht allgemeine Darlegungen von Geschäftsbeziehungen, die zur Feststellung von Steuerpflichten unbekannter Art führen können.

Mißlungene Schadenersatzklage wegen Steuerpfändung.

Zum Urteil des OLG. Hamm vom 28. Oktober 1932, RStBl. 1933 S. 2.

Wenn die Steuerbehörde Pfändungen durchführt, hat sie ebenso wie andere Gläubiger natürlich die Pflicht, die gepfändeten Sachen pfleglich zu behandeln. Diese Pflicht hat jedenfalls die Vollstreckungsabteilung gegenüber dem Finanzamt als Steuergläubiger; die Pflicht besteht aber auch dem Steuerschuldner gegenüber, nur kann sie hier nicht auf größere Sorgfalt gehen, als der Eigentümer selbst angewandt hat. Aus diesen Gründen mißlang ein kleiner Nachfeldzug, den ein Steuerschuldner unlängst unternahm und mit dem er sich dafür erkenntlich zeigen wollte, daß ihm die Steuerbehörde eine Anzahl Bearbeitungsmaschinen für das Schuhmachergewerbe mit Erfolg gepfändet hatte. Diese Maschinen waren dann zu schlechten Preisen verkauft worden, und der Pfl. wollte das nun auf ihre Wertminderung infolge schlechter Lagerung zurückführen; er machte also einen ihm zugefügten Schaden geltend, für dessen Ersatz die Steuerbehörde nach Art. 131 RVerf. haften sollte. In Wirklichkeit hatte die Steuerbehörde die Sachen nur da stehen lassen, wo sie der Eigentümer selbst auch schon geraume Zeit hatte lagern lassen, nämlich in der Pferdebox eines Dritten. Die Sachen waren mit 1000 RM. von der pfändenden Steuerbehörde eingesezt, aber der Kläger verlangte wegen Wertminderung infolge der mangelhaften Aufbewahrung 3000 RM. als Schadenersatz.

Seine Ersatzforderung hatte der Kläger im Laufe des Verfahrens der Finanzbehörde schon angedroht, was aber auf diese keinen großen Eindruck machte. Das Oberlandesgericht sagt, man könne dem Finanzamt keinen Vorwurf daraus machen, „daß es diese Eingabe nur als einen der üblichen (!) Versuche angesehen habe, durch Klageandrohung wegen Wertminderung der Zwangsstücke deren Freigabe zu erzwingen.“ Da in keinem Punkt ein Verschulden der Steuerbehörde zu erblicken war, wurde die Klage abgewiesen, und es ist dem Schuldner also nicht gelungen, auf diesem Wege sein Mütchen an der Steuerbehörde zu kühlen.

Lohnsteuerhaftung für Filmkünstler.

Zur Entsch. des RFG. vom 2. November 1932, RStBl. 1933 S. 24.

Wenn ein Unternehmer zur Herstellung von Filmen ausländische Filmdarsteller kommen läßt, ihnen die Reiseauslagen ersetzt und ferner Spesenzuschüsse für die Zeit ihres Aufenthalts bei ihm gibt, so denkt er verzeihlicherweise nicht so ohne weiteres daran, daß auch solche Zahlungen als Lohn betrachtet und daher Lohnabzugspflichtig sein könnten. Umfang und Höhe der Abzugspflicht richtet sich in diesem Fall nach einer Verordnung vom 29. November 1926 über die Festsetzung von Pauschbeträgen nach § 70 Abs. 6 EStG. (während sich die neue Verordnung vom 23. Dezember 1932 über den Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften nur auf selbständige literarische und künstlerische Berufstätigkeit bezieht). Diese Verordnung vom November 1926 ordnet an, daß der Steuerabzug in Höhe von 4 v. H. vorzunehmen ist von den Bezügen „ohne jeden Abzug“. Soll mit dieser Wendung nur der Abzug von Werbungskosten ausgeschlossen sein oder sind mit ihr darüber hinaus auch Beträge vom Abzug ausgeschlossen, die Ersatz von Auslagen darstellen? Der Reichsfinanzhof entscheidet sich mit dem Reichsfinanzministerium für die strengere Auslegung; da Unterhaltskosten nichts anderes als eine Art von Werbungskosten seien und der Pauschalsatz eine anderweitige Anrechnung von Werbungskosten ausschließen sollte, müßten die 4 v. H. auch von den Reiseauslagen und Spesenzuschüssen bezahlt werden. Das war für den Unternehmer ziemlich bitter; da er sich auch noch einen Opernchor für die Aufnahmen bestellt und auch gegenüber dessen Mitgliedern den Lohnabzug unterlassen hatte (weil er glaubte, höchstens der Chorführer stehe in einem Angestelltenverhältnis zu ihm — was aber nicht anerkannt wurde), ergab sich so die hübsche Summe von 1183,30 RM. unterlassener Lohnsteuerzahlungen, wofür er in Anspruch genommen wurde. Obwohl er keine Möglichkeit hatte, die versäumte Einbehaltung irgendwie nachzuholen, wurde auch sein Einwand, die Geltendmachung der Haftung ihm gegenüber sei unbillig, vom Reichsfinanzhof zurückgewiesen, so daß dieser Lohnsteuerbetrag endgültig auf ihm sitzen blieb.

Die Organtheorie bei der Steuervollstreckung.

Zum Urteil des RFG. vom 21. Dezember 1932, RStBl. 1933 S. 8.

Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit 50 000 RM. Stammkapital wurde mit sämtlichen Aktiven und Passiven in eine Aktiengesellschaft mit 2 Mill. RM. Kapital eingebracht, nur die Rückstände an Steuern und sonstigen öffentlichen Abgaben sollte vorsichtshalber die Gesellschaft mit beschränkter Haftung von sich aus erledigen. Da diese Rückstände die Kleinigkeit von 240 000 RM. ausmachten, entstand ein Streit über ihre Beitreibung. Das Finanzamt erließ am 31. März 1932 ein Leistungsgebot nicht gegen die alte Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sondern gegen die Aktiengesellschaft, neben der die Gesellschaft mit beschränkter Haftung formell weiterbestand. Der Reichsfinanzhof (1. Senat) spricht sich nicht klar darüber aus, ob ein Organverhältnis

zwischen der Gesellschaft mit beschränkter Haftung und der Aktiengesellschaft vorlag, ein solches war aber nach Lage der Dinge offenbar zu bejahen. Aber auch eine Organgesellschaft hört nicht auf, Rechtssubjekt zu sein. Daraus zieht der Reichsfinanzhof hier den Schluß, daß das Leistungsgebot nicht gültig erlassen war.

Seine Beweisführung geht in der Hauptsache dahin, daß nach § 326 Abs. 4 A.D. das Leistungsgebot an den Vollstreckungsschuldner ergehen und diesen bezeichnen müsse. Wenn das Finanzamt nun nicht den zunächst in dem ganzen Steuerverfahren in Anspruch genommenen Pflichtigen für den Vollstreckungsschuldner gehalten habe, sondern einen anderen, dann habe es gegen diesen anderen erst im Wege des Veranlagungs- und Festsetzungsverfahrens vorgehen müssen und nicht einfach mit dem Leistungsgebot.

Man könne nicht sagen, § 9 A.D. (wirtschaftliche Betrachtungsweise) gebe die Möglichkeit, eine rechtlich selbständige Gesellschaft mit einer ebenfalls rechtlich selbständigen anderen Gesellschaft vollständig zu identifizieren, weil der Betrieb der einen auf die andere übergegangen sei. Eine Aktiengesellschaft mit einem Aktienkapital von 2 Millionen RM. könne nicht mit einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die nur 50 000 RM. hätte, identifiziert werden. Die Behörden hätten also das Leistungsgebot nicht gültig erlassen, und wegen dieses Rechtsirrtums seien das Leistungsgebot wie auch die weiteren Entscheidungen der Vorinstanzen aufzuheben gewesen. Die Beschwerdeführerin könne nicht als Selbstschuldnerin in Anspruch genommen werden, und es sei bis jetzt auch nicht behauptet, daß sie aus einem anderen Rechtsgrund als Dritte hafte.

Buch- und Betriebsprüfung — Buchungstechnik — Steuerbilanz und Steuerbuchhaltung

Zur Ordnungsmäßigkeit der Inventur, insbesondere für den Einzel- und Großhandel. Von Dr. Heinrich Melne, Berlin.

Für die Handels- und Steuerbilanz des Kaufmanns ist die Inventur von überragender Bedeutung. Die in der Inventur ausgewiesenen Werte beeinflussen in der Regel seine Erfolgsrechnung ganz wesentlich. Darüber hinaus hat die Inventur aus naheliegenden Gründen aber auch eine strafrechtliche Bedeutung. Hierzu wird in einer älteren Entscheidung des Reichsgerichts¹⁾ ausgeführt, daß die Bilanzierung, der eine ausreichende Inventur nicht zugrunde liegt, mangelhaft ist und daß sie „die Bestrafung des insolvent gewordenen Kaufmanns wegen Bankrotts zur Folge hat; das Unterbleiben einer ausreichenden Inventarisierung wird weder durch die Schwierigkeiten derselben noch durch einen etwaigen geschäftlichen Gebrauch entschuldigt“.

Im folgenden soll insbesondere auch die steuerrechtliche Bedeutung der Inventur herausgestellt werden. Auch nach dem Steuerrecht (vgl. § 13 EStG.) bilden die Grundlage für die Ermittlung des Gewinns das Inventar und die Bilanz, die gemäß §§ 39 ff. HGB. aufzustellen sind. Zumindest auf Grund von § 43 Abs. 1 HGB. ist die Inventur als Teil der kaufmännischen Buchführung zu betrachten. Damit finden auf die Aufstellung der Inventur analog auch alle die Vorschriften (z. B. richtige Eintragungen, Benutzung einer lebenden Sprache, Aufbewahrungspflicht usw., vgl. § 162 A.D.) Anwendung, die man an eine ordnungsmäßige Buchführung vom Standpunkt des ordentlichen Kaufmanns zu stellen pflegt. Die Inventur muß also formell und materiell „ordnungsmäßig“ aufgestellt sein. Andernfalls ist das Finanzamt berechtigt, unter Umständen das Einkommen des Steuerpflichtigen zu schätzen unter teilweiser oder völliger Verwerfung seiner Buchführung.

Nachstehend soll dargelegt werden, welche Anforderungen an eine ordnungsmäßige, den Vorschriften des Handelsrechts entsprechende Inventur gestellt werden können und müssen. Vorher soll zur weiteren Klärung kurz auf das Begriffliche, auf die juristische und betriebswirtschaftliche Literatur und auf die bisherige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu dieser Frage eingegangen werden.

A. Begriffliches.

Im Handelsgesetzbuch wird zwar der Begriff „Inventar“ (§ 39 Abs. 2) gebraucht. Er wird aber nicht weiter erläutert. In der Praxis und der Literatur laufen die Bezeichnungen „Inventar“ und „Inventur“ durcheinander.

Es wird z. B. unter „Inventur“ die für einen einheitlichen Zeitpunkt vorgenommene Aufnahme und Bewertung aller Vermögensgegenstände und Schulden einer Unternehmung verstanden. Nach dieser Auffassung ist das „Inventar“ das Sachverzeichnis selbst, also die in die Einzelheiten gehende Zusammenstellung der Bestände und Verbindlichkeiten. Der Gesamtumfang der Tätigkeit, der zum Inventar führt, wird hiernach also als Inventur bezeichnet.

Für die Praxis wird man aber als weit überwiegende Auffassung festzustellen haben, daß im Einzelhandel und Großhandel der Begriff „Inventur“ nicht einheitlich gebraucht wird.

Der Einzelhandel unterscheidet im allgemeinen zwischen Inventar- und Inventuraufnahme. Er versteht unter Inventur im allgemeinen lediglich die Warenbestandsaufnahme und die Bewertung der aufgenommenen Waren.

Das Inventar umfaßt in der Regel nur das Mobilien, also die Geräte, Maschinen, Gespanne usw. Dieser Teil der gesamten Inventuraufnahme wird zumeist nur durch buchmäßige Zu- und Abschreibung zu den zuletzt festgestellten Buchwerten ermittelt.

¹⁾ Rom 16. 9. 1888 (vgl. das Vorwort von Lewin: „Die Inventarisierung von Industrie- und Gewerbebetrieben“, Leipzig 1912).

Regelmäßige Inventaraufnahmen am Schluß eines Geschäftsjahrs scheinen in der Praxis nicht üblich zu sein.

Im Großhandel ist es bei vielen Betrieben üblich, den Lagerbestand an Waren zunächst aufzunehmen oder durch den Lagerhalter aufnehmen zu lassen, ohne daß Werte eingesetzt werden. Oft ist auch die Einsetzung von Werten im Großhandel bei der Bestandsaufnahme gar nicht möglich, da die Waren am Lager nur selten mit Preisen ausgezeichnet zu sein pflegen. Der Lagerhalter hätte bei der Bestandsaufnahme gar keine Anhaltspunkte für die Preisfestsetzung. Dieses erste Stadium der Bestandsaufnahme (oft nur auf Zetteln) wird von einem Teil der Großhändler bereits als „Inventur“ bezeichnet oder auch „Rohinventur“ oder „Lagerbestandsaufnahme“ genannt. Das mit Werten versehene Verzeichnis der Warenbestände entsteht aus der Rohinventur oder Lagerbestandsaufnahme und wird als „Inventur“ schlechtweg bezeichnet, wenn die erste Bestandsaufnahme „Rohinventur“ oder „Lagerbestandsaufnahme“ genannt wird. In kleineren oder in Betrieben mit besonders einfachem Warenlager ist unter Umständen die Zweiteilung in Roh- und Reininventur üblich und zum Teil auch nicht üblich. Hier kann die Lagerbestandsaufnahme oder Rohinventur durch einfache Ergänzung einer oder mehrerer Spalten durch Werteinsetzung zur Reininventur werden, soweit nicht bereits bei der Einsetzung der einzelnen Bestände Werte angegeben worden sind, so daß sich in solchen Fällen die Aufstellung einer Reininventur erübrigt. Die letzte Inventurmethode wird wohl von den Großhändlern angewandt, die die Ware auf dem Lager bereits mit Preisen ausgezeichnet haben, die einen Anhaltspunkt für die Bewertung in der Inventur ohne weiteres bilden können und dadurch einen Rückgriff auf die Bücher nicht notwendig machen.

B. Die juristische und die betriebswissenschaftliche Literatur.

Die Frage, welche Anforderungen im Allgemeinen und in Einzelfällen an eine Inventur zu stellen sind, damit sie noch Anspruch auf Ordnungsmäßigkeit erheben kann, ist in der Literatur nicht sehr ausführlich behandelt.

Aus der juristischen Literatur sind insbesondere die Auffassungen von Staub und Dühringer-Sachsenburg-Lehmann bemerkenswert.

Nach Staub, § 39 HGB, Anm. 1 a, muß die Inventur ein genaues Verzeichnis aller Vermögensstücke und Schulden mit Wertangabe enthalten. Nach Dühringer-Sachsenburg-Lehmann, § 39 HGB, Anm. 5c, sind in der Inventur die Vermögensbestandteile (Immobilien, Wechsel, Schecks, Hypotheken usw.) einzeln zu verzeichnen, insbesondere die Waren nach Gattung, Qualität, Menge, Gewicht, Maße usw. zu beschreiben. „Das Inventar darf sich nicht allein auf die Angabe in den Materialienbüchern oder Lagerkartotheken stützen.“

Gleich strenge Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Inventur werden von der betriebswirtschaftlichen Wissenschaft gestellt. Nach Lewin, a. a. O., der sich aber scheinbar nur mit der Inventarisierung von Anlagewerten befaßt, ist eine besondere Spezifikation aller vorhandenen Anlagewerte notwendig, in

welcher „jede einzelne Maschine, jedes Einzelstück der Anlagewerte angeführt und separat bewertet erscheint“. Diese Spezifikation erscheint selbst dann notwendig, wenn das betreffende Anlagewertkonto mit 1 M. bewertet in der Bilanz erscheint“. Lewin (S. 6) weist aber selbst darauf hin, daß derartige spezifizierte Inventarnachweise in der Praxis nur von den wenigsten Betrieben geführt werden. Die Gründe, die nach Lewin für eine Spezifikation sprechen, „finden selbst bei älteren und erfahrenen Kaufleuten wenig Anerkennung“.

Dusse (S. 52^{*)}) vertritt die Auffassung, daß eine allen Ansprüchen genügende Inventur jedes einzelne Stück der Betriebsgegenstände nachzuweisen hat, weil eben alle Stücke durch den Augenschein aufgenommen werden müssen.

C. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

Der Reichsfinanzhof hat zu der Frage, welche Anforderungen an eine ordnungsmäßige Inventur zu stellen sind, mehrfach Stellung genommen. Die wichtigsten Entscheidungen sind in StuW. 1928 Nr. 150 und 1931 Nr. 78 und 157 abgedruckt. In der Entscheidung StuW. 1928 Nr. 150 hat der Reichsfinanzhof ausgeführt,

1. daß das Wahlrecht zwischen Anschaffungspreis und gemeinem Wert nach den §§ 19, 20 EStG. nicht bei Aufstellung der Inventur, sondern erst bei Aufstellung der Bilanz ausgeübt zu werden braucht. Nach dem Reichsfinanzhof bedeutet die Inventur für das Steuerrecht lediglich eine Vorbereitung der Bilanz;
2. daß nichts dagegen einzumenden sei, wenn im wesentlichen gleichartige Waren in der Inventur zusammengefaßt und in einer Summe bewertet werden.

In StuW. 1931 Nr. 78 ist gesagt, daß eine Inventur nicht mehr den Anspruch auf Ordnungsmäßigkeit erheben kann, wenn sie lediglich in einer Weise aufgestellt wurde, die selbst für einen Sachmann eine Nachprüfung der eingesehten Werte in der Richtung, ob es sich um Anschaffungspreis, niedrigeren gemeinen Wert oder um eine reine Schätzung handelt, nicht mehr möglich ist, und wenn weiter nicht einmal der Wiederbeschaffungspreis der Waren am Stichtag auch nur annähernd ermittelt werden kann, weil die einzelnen Waren nach Art und Menge in der Inventur nicht verzeichnet sind. „So hat der Beschw. in der Inventur unter der Bezeichnung Stoffe und unter der Bezeichnung Schuhwaren eine Reihe von Zahlen (Werten) (z. B. 2475,41, 1751,76 usw.) angegeben, ohne daß irgendwie zu erkennen wäre, für welche Menge oder Qualität der betreffenden Warengattung die Zahlen gelten. Selbst wenn man zugunsten des Beschw. annehmen wollte, daß es sich bei den einzelnen Zahlen um eine Zusammenfassung gleichartiger Waren (z. B. Stoffen etwa der gleichen Art und Qualität) handelt, so wäre doch mindestens eine Mengenangabe erforderlich gewesen.“

In StuW. Nr. 157 stellt der Reichsfinanzhof für die Inventuraufnahme u. a. folgende Richtlinien auf: „Auch bei der Inventur ist zwar eine rein summarische Darstellung, z. B. 19 000 RM., nicht *

^{*)} „Inventur, Bücherabschluß und Bilanz“, Stuttgart.

lässig; im übrigen aber ist nicht vorgeschrieben, daß die Inventur gerade Angaben über Qualität, Einkaufspreis, Herstellungsort oder Fatturenbezeichnung der einzelnen Waren enthalten müßte, es ist dies namentlich bei kleineren Betrieben nicht üblich und andererseits bei einer Vielzahl von Gegenständen verschiedenster Herkunft oft gar nicht durchführbar und für den Kaufmann zwecklos. Namentlich kann nicht verlangt werden, der Kaufmann solle seine Inventur so aufstellen, daß sie nach Jahren noch im einzelnen auf ihre Kalkulationsgrundlagen bezüglich jedes einzelnen Gegenstandes nachgeprüft werden kann."

D. Welche Anforderungen können und müssen an eine ordnungsmäßige, den Grundsätzen ordentlicher kaufmännischer Buchführung und damit auch den Vorschriften des Handelsrechts entsprechende Inventur gestellt werden?

Da das Handelsgesetzbuch eingehende Regeln über die Inventuraufnahme nicht enthält, ist die Frage, welche Anforderungen an eine Inventur zu stellen sind, nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung zu beantworten. Was als ordnungsmäßige Buchführung angesehen wird und was damit den gesetzlichen Anforderungen entspricht, ist nach den in der Praxis herrschenden Auffassungen über kaufmännische Gebräuche und über Grundsätze kaufmännischer Buchführung zu entscheiden.

Eingehende Ermittlungen über die Auffassung der Kaufmannschaft hinsichtlich der Anforderungen, die an eine ordnungsmäßige Inventur gestellt werden, ergaben für den Einzel- und für den Großhandel folgendes Bild:

I. Allgemeines.

Eine einheitliche Auffassung darüber, unter welchen Voraussetzungen eine Inventur als ordnungsmäßig anzusehen ist, z. B. durch welche Bezeichnungen die Waren üblicherweise in der Inventur kenntlich gemacht werden müssen, ob es erforderlich ist, schon in der Inventur Preise einzusetzen usw., besteht in den Handelskreisen nicht. Es sind verschiedene Methoden bei der Inventuraufnahme gebräuchlich und üblich. Diese verschiedenen Methoden haben wohl ihren Ursprung in den verschiedenen mit der Inventuraufnahme verfolgten Zwecken und in der Bedeutung, die der Kaufmann den einzelnen Zwecken gerade für sein Unternehmen zumißt. Der ursprüngliche und für jeden Kaufmann wohl auch hauptsächlichste Zweck der Inventur ist, eine möglichst genaue Übersicht über das Warenlager und seinen wirklichen Handelswert zu erlangen, damit der Kaufmann sich über den Stand seines Geschäfts für einen bestimmten Zeitpunkt ein richtiges Bild machen kann. Alle anderen, mit der Inventur verfolgten Zwecke, z. B. steuerliche oder kreditpolitische, müssen hinter dem der Bilanzklarheit meines Erachtens zurückstehen. Vielfach wird mit der Inventuraufnahme auch noch eine Kontrolle des Personals verbunden. Aus diesem Grunde ist deshalb auch oft die Bezeichnung der aufzunehmenden Waren um so genauer, je größer der Betrieb ist. Aber auch hiervon gibt es wieder Ausnahmen, weil einzelne Großbetriebe (z. B. Warenhäuser) eine besondere Personalkontrolle eingerichtet haben. In kleineren und mittleren Betrieben hat der Inhaber in der Regel eine leichtere Übersicht

über sein Warenlager. Er wird sich daher vielfach mit einer weitergehenden Zusammenfassung von Warengruppen begnügen, und zwar auch deshalb, weil ein kleiner Betrieb durch eine zu sehr ins einzelne gehende Lageraufnahme eine unverhältnismäßig größere und unproduktive Arbeit zu leisten hat als ein Großbetrieb. Die Inventuraufnahme muß auch in einer verhältnismäßig kurzen Zeit (möglichst in einem, höchstens zwei Tagen) erfolgen, um nicht den laufenden Geschäftsbetrieb durch die Inventurarbeiten allzu sehr zu stören. Wenn man des weiteren noch daran denkt, daß es für die Kaufleute in einzelnen Branchen notwendig ist, auch wenn es sich um kleinere und mittlere Betriebe handelt, Tausende von Artikeln für ihre Kundschaft bereitzuhalten, so ergibt sich schon, daß insbesondere in diesen Branchen allzu große Anforderungen an die Inventuraufnahme nicht gestellt werden dürfen.

II. Die Inventur im Einzelhandel.

1. Aus dem zu I Gesagten ergibt sich schon, daß in den Einzelhandelskreisen eine einheitliche Auffassung darüber, durch welche Bezeichnung üblicherweise die Waren in der Inventur kenntlich gemacht werden müssen, nicht bestehen kann. Kaufleute, die mit besonders wertvollen Waren handeln (z. B. Juweliergeschäfte), werden ihre Waren nach Gattung, Qualität, Menge, Gewicht oder Maß und unter Umständen noch mit sonstigen Hinweisen in der Inventur bezeichnen. Als sonstige Hinweise kommen in Betracht die Lagernummer der betreffenden Waren, die Lieferfirma, der Einkaufspreis, die Markenbezeichnung, die Nummer des Einkaufsbuches usw. Auch in der Konfektionsbranche werden des öfteren Waren in der Inventur nach Art und Menge, Maß oder Gewicht so genau bezeichnet, daß daraus zweifelsfrei hervorgeht, um welche Warengattung und um welche Menge einer Ware es sich handelt. Viele Kaufleute pflegen so genau zu inventarisieren, daß der Einkaufspreis der Ware auf Grund der Bezeichnung an Hand der vorhandenen Rechnungen und Unterlagen jederzeit nachträglich festgestellt werden kann.

Überwiegend wird jedoch im Einzelhandel in der Inventur die Ware nicht so genau bezeichnet, daß auf Grund der Fatturen die Einkaufspreise ermittelt werden können. Eine so genaue Bezeichnung der Waren wird vielfach schon aus praktischen Gründen (vgl. oben I) nicht möglich sein. Die Inventuraufnahme würde sonst bei großen Warenlagern mit einer Vielheit von Artikeln Wochen dauern, während der Kaufmann das größte Interesse daran hat, die Inventur so schnell als möglich aufzunehmen. In der Regel werden deshalb im Einzelhandel die Waren in der Inventur mit Gattungsnamen, etwa „Oberhemden“, „Tischdecken“, „Sportanzüge“, „Paletots mit Samtfragen“, „Winterulster“ usw. bezeichnet und die Stückzahl hinzugefügt. Nur bei Wertstücken wird an Stelle der Gattungsnamen eine genauere Bezeichnung treten. Was wieder als Wertstück anzusehen sein wird, hängt von der Art des Unternehmens ab. Ein Konfektionsgeschäft in einer Arbeitergegend wird schon einen unechten Pelz zu den Wertstücken zählen, der in einem Modosalon zusammen mit anderen unechten Pelzen unter der Bezeichnung „10 Pelzmäntel

à 50 RM. = 500 RM." aufgenommen wird. Die Bezeichnung und Unterscheidung der einzelnen Waren wird auch davon abhängen, ob es sich um Hauptstücke, Nebenartikel oder ungängige Artikel des Warenlagers handelt. Auch die Bedeutung von Hauptstücken, Nebenartikeln usw. ist für jeden Betrieb verschieden. Was für die Inventur eines Spezialgeschäftes gilt, braucht nicht oder wenigstens erst in abgeänderter Form für den Gemischtwarenladen zu gelten. Das Strumpflager im Rahmen eines Damenkonfektionsgeschäftes wird in der Regel unter dem Gesichtspunkt eines Nebenartikels, und zwar nach dem Grade seiner Bedeutung für das Geschäft, aufgenommen. Im Strumpfspezialgeschäft ist der Strumpf Hauptartikel. Hier wird deshalb auch die Bestandsaufnahme der einzelnen Strumpfmarken und -qualitäten viel sorgfältiger erfolgen. Man wird hier unterscheiden zwischen Florstrümpfen, Seidenstrümpfen, Wollstrümpfen usw.

2. Es ist nicht erforderlich, schon in der Inventur eine Bewertung der aufgenommenen Waren vorzunehmen. Die Auffassung des Reichsfinanzhofs (vgl. StW. 1928 Nr. 150 und oben unter C), wonach das Wahlrecht zwischen Anschaffungspreis und gemeinem Wert nicht bei der Aufstellung der Inventur, sondern erst bei Aufstellung der Bilanz ausgeübt zu werden braucht, wird von der Praxis bestätigt. Vielfach erfolgt auch im Einzelhandel eine sofortige Preisfestsetzung bei der Warenbestandsaufnahme deshalb nicht, weil durch die Bewertungsarbeiten die schnelle Erledigung der Inventuraufnahme gestört würde. Andererseits werden aber wiederum eine große Anzahl, wenn nicht die Mehrzahl der Einzelhändler, die Bewertung mit der Warenbestandsaufnahme verbinden, um die aufgenommene Ware durch die Werteinsetzung in der Bilanz kenntlich zu machen und um — nach ihrer Auffassung — Doppelarbeit zu vermeiden. Selbstverständlich müssen diejenigen Kaufleute, die die Bewertung der aufgenommenen Waren erst bei der Bilanzerrichtung vornehmen wollen, die Bestände genau nach Gattung, Menge, Qualität usw. bezeichnen, um sich ein genaues Bild über die Art der Ware bei der Wertfestsetzung machen zu können. Wenn eine Wertfeststellung nicht bei der Warenaufnahme erfolgt, muß die Warenbezeichnung so genau sein, daß der Einkaufspreis der Ware an Hand der Fakturen feststellbar ist. Ausnahmen von diesem Grundsatz werden wohl nur dann zuzulassen sein, wenn es sich um unkurante Waren oder um Waren handelt, die schon vor Jahren dem Bestande einverleibt sind.

3. Auch darüber, welche Preise üblicherweise in die Inventur, sei es bei der Bestandsaufnahme oder bei der Bilanzerrichtung, eingesetzt werden (Einkaufspreise, Verkaufspreise mit Kalkulationsabschlag, Wiederbeschaffungspreise oder gemeine Werte), besteht eine einheitliche Übung nicht. In der Regel erfolgen die Werteinzetzungen wohl zu dem sogenannten Niedrigwertprinzip. Eine Mischung der Systeme, also z. B. Einsetzung eines Teils des Warenlagers zum Einkaufspreis, eines anderen Teils zum gemeinen Wert, entspricht wohl nur in gewissen Grenzen einer ordentlichen kauf-

männischen Übung. So würde es z. B. mit den kaufmännischen Gepflogenheiten vereinbar sein, wenn ein Kaufmann seine Waren mit dem Einkaufspreis einsetzt und die nicht vollwertigen Waren (Ladenhüter) mit dem gemeinen Wert bewertet.

Große Firmen, besonders solche, die verschiedenartige Waren führen, also vor allem Kaufhäuser und Warenhäuser, wenden auch innerhalb einer Inventur für die verschiedenen Abteilungen verschiedene Wertfestsetzungsmethoden an; so wird z. B. in der einen Abteilung die Ware zum Verkaufspreis aufgenommen und dann durch Rückrechnung der Einkaufswert oder der gemeine Wert gebildet; in einer anderen Abteilung, und zwar in der Hauptsache in solchen, in denen das einzelne Stück einen größeren Wert darstellt, z. B. in der Konfektion usw., wird dagegen die Ware sofort zum gemeinen Wert abgeschätzt und aufgenommen. In diesen Fällen wird es aber in der Regel für erforderlich gehalten, daß innerhalb der gleichen Warengattung bzw. Abteilung, um das Prinzip der Bilanzkontinuität zu wahren, nicht alljährlich von einer Methode zur anderen gewechselt wird.

4. Auch die Frage, ob jeder Gegenstand einzeln bei der Inventur aufgenommen werden muß, oder ob wenigstens bei kleinen Gegenständen eine Zusammenfassung, also eine schätzungsweise Angabe genügt, wird von der Praxis nicht einhellig beantwortet. Wertvollere Gegenstände werden wohl immer einzeln aufgenommen. Andererseits werden wiederum kleinere Gegenstände von geringerem Wert und minderwertige Artikel durch Schätzung ermittelt werden können. Gerade in dieser Frage haben sich Verschiedenheiten in den einzelnen Branchen herausgebildet. So wird es z. B. für einen Eisenwareneinzelhändler oder für einen Buchhändler ganz unmöglich sein, genaue Stückangaben für jeden einzelnen Gegenstand vorzunehmen.

Es wird auch nichts dagegen einzuwenden sein, wenn Waren in sachlich zusammengehörige Gruppen zusammengefaßt werden.

5. Eine kollektive Bewertung von im wesentlichen gleichartigen Waren ist im allgemeinen für zulässig zu erachten. Auch minderwertig gewordene Waren und überalterte Lagerbestände werden pauschal bewertet werden können. Auch hier haben sich für einzelne Branchen besondere Bräuche herausgebildet. So ist z. B. im Buchhandel die Kollektivbewertung durchaus üblich, weil die Einzelbewertung für den Buchhandel viel zu zeitraubend und kostspielig wäre. Im Buchhandel hat sich eine gruppenweise Zusammenfassung und Bewertung der vorhandenen Lagerbestände eingebürgert.

III. Die Inventur im Großhandel.

1. Die nähere Bezeichnung der einzelnen Waren auf dem Lager und in der Inventur hinsichtlich ihrer Art ist auch im Großhandel außerordentlich verschieden. Sie hängt in der Hauptsache ab von der Branche und von der Größe des Geschäftes. Unerlässlich ist jedenfalls für eine ordnungsmäßige Inventur die Angabe der genauen Menge, was je nach der

der Ware durch Angabe der Stückzahl, des Gewichts oder durch die Kubikeinheit geschieht. Diejenigen Großhändler, welche besonders hohe Anforderungen an die Warenbezeichnung bei der Inventur stellen, bezeichnen die Ware nach den Merkmalen, die einen Preisunterschied im Verkehr bedingen, also z. B. nach Gattung, Lieferer, Ursprungsland, Qualität, Packung, Menge usw. Die Inventarisierung erfolgt zum Teil so ausführlich, daß danach ohne weiteres der Lieferer, der Zeitpunkt des Bezugs und der Einkaufspreis festgestellt werden kann. Demgegenüber begnügt sich die Praxis ebensooft mit einer Bezeichnung, die nur den Artikel kennzeichnet (selbstverständlich mit Mengenangabe), aber eine so genaue Bezeichnung der Ware nicht für erforderlich hält. Oft wird es auch gar nicht möglich sein, die Bezeichnung so zu wählen, daß Hersteller oder Einkaufspreis der Ware ermittelt werden kann, weil die Vielzahl der Gegenstände und der Lieferer in einer Reihe von Branchen auch schon in mittleren Betrieben die Ermittlung des Herstellers und des Einkaufspreises gar nicht mehr zuläßt. Auch im Großhandel pflegen jedoch wertvollere Waren so kenntlich gemacht zu werden (durch Bezeichnung des Lieferers usw.), daß sie auch später identifiziert werden können.

2. Im Großhandel wird es durchaus für zulässig erachtet, zum Teil ist es sogar üblich (vgl. die Ausführungen unter I), Preise erst bei der Bilanzerrichtung oder jedenfalls erst nach der Lagerbestandsaufnahme in die „Roh“inventur einzusetzen.

Wenn eine Wertfestsetzung nicht spätestens bei der Inventur (oder Reininventur) erfolgt, muß in der

Regel die Warenbezeichnung so genau sein, daß die Identität der Ware auf jeden Fall festgestellt werden kann. Hierbei ist aber zu berücksichtigen, daß es dem Kaufmann aus praktischen Gründen nicht durchweg möglich sein wird, die Einkaufspreise nachträglich zu ermitteln. Dies gilt insbesondere für den Rohstoffgroßhandel, aber auch der Fabrikatgroßhändler kann seine Waren nicht immer so bezeichnen, daß der Einkaufspreis der einzelnen Artikel ohne weiteres an Hand der Fakturen ermittelt werden kann. Es kommt des öfteren vor, daß es für gleichartige Waren mit gleichen Qualitäten verschiedene Bezugsquellen gibt, ohne daß die Ware als solche getrennt geführt wird.

3. Die Frage, welche Preise üblicherweise in die Inventur der Großhändler eingesetzt werden (Anschaffungspreis, gemeiner Wert usw.), läßt sich nicht einheitlich beantworten. Auch im Großhandel wird es mit der Auffassung eines ordentlichen Kaufmanns für vereinbar gehalten, innerhalb einer Inventur verschiedene Preisfestsetzungsmethoden anzuwenden, also z. B. nach dem Niedrigstwertprinzip zu verfahren.

4. Im Großhandel besteht auch überwiegend die Auffassung, daß nicht jeder Gegenstand einzeln bei der Bestandsaufnahme aufgenommen werden muß, daß es vielmehr durchaus üblich und zulässig ist, gleichartige Waren zusammenzufassen. Auch schwer verkäufliche Waren (zurückgesetzte Waren, Partieposten usw.) können in der Bestandsaufnahme zusammengefaßt werden, ohne daß darunter die Ordnungsmäßigkeit der Bestandsaufnahme leiden würde.

5. Der Großhandel pflegt zusammengefaßte Bestände auch gemeinsam zu bewerten.

Steuerfragen beim Bilanzabschluß 1932. Von Martin Girschner, Bremen.

Der kaufmännische Erfolg ist nicht nur vom Umsatz abhängig, er wird vielmehr von den Wertbeziehungen des Anlage- und Umlaufkapitals zueinander sowie dem Preisniveau des täglichen Lebens maßgebend beeinflusst. Da nun die laufende Buchhaltung lediglich die Geschäftsvorfälle zur Niederschrift bringt und sich dabei unmittelbar an den augenblicklichen Reflex und Verlauf wirtschaftlicher Betätigung hält, ist es Aufgabe der Bilanz, darüber hinaus die Rückwirkungen der Wirtschaftslage und deren Entwicklungstendenzen sowie den Einfluß von Wertschwankungen der Konjunktur auf Vermögen und Erfolg zum Ausdruck zu bringen.

Dabei wird die Steuerbilanz die sich aus den §§ 16, 19 und 20 EStG. ergebenden steuerlichen Grenzfälle zu beachten haben. Erfreulich ist, daß die neue Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs die von den Finanzbehörden streng beachtete grundsätzliche Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz in mancher Beziehung durchbrochen hat. So erkennt der R.F.H. im Urteil vom 1. Juli 1931 VIA 1714/29 an, daß der Kaufmann sehr oft aus Kreditgründen gezwungen sei, eine Bilanz aufzustellen, die ein günstigeres Ergebnis ausweist als die Steuerbilanz. Er laubt aus diesem Grunde für solche Fälle an seinem Endpunkt, daß die Verknüpfung der Bilanzen auf

Grund § 13 EStG. in der Regel ein Abweichen nicht zulasse, nicht unbedingt festhalten zu können. Dazu führt das Urteil aus: „Es kommt aber in Frage, und es sprechen gewichtige Gründe für die Bejahung dieser Frage, ob man nicht weitergehen muß und überall da, wo den Gewerbetreibenden berechtigende wirtschaftliche Gründe veranlassen, in der Handelsbilanz höhere einzelne Ansätze auszuweisen, eine Ausgleichung bis zur Spanne des Gesamtunterschieds zuzulassen hat.“ Diese Einstellung räumt unter Umständen z. B. mit Rücksicht auf die sich aus § 261 HGB. ergebende Möglichkeit, die auf Konjunkturverlusten beruhende Wertminderung bei den im Betrieb verbrauchbaren Anlagegegenständen einschließlich der eisernen Bestände unberücksichtigt zu lassen, sowie die vielfach unter dem Gesichtspunkt der erfolgsmäßigen Vertretbarkeit und Zweckmäßigkeit erfolgenden Abschreibungspolitik überhaupt, bedeutende Freiheiten ein. Darüber hinaus wird im Schrifttum seit der Veröffentlichung des Urteils R.F.H. VIA 1744/31, RStBl. 1931 S. 946, in Zweifel gezogen, ob die Zulässigkeit von Abschreibungen in der Steuerbilanz weiterhin von der Vornahme dieser Abschreibungen in der Handelsbilanz abhängig gemacht werden könne (vgl. u. a. Rennerknecht in DStZ. 1931 S. 207).

Die Zeitverhältnisse zwingen den Kaufmann jedenfalls immer mehr zu außerordentlichen Maßnahmen. Er findet selbst hier und da die Unterstützung

der Notgesetzgebung (Entwertungskonto, Bilanzierungsmaßnahmen für Wertpapiere 1931). Es erscheint an der Zeit, daß das Steuergesetz in Abkehr von bisherigen starren Prinzipien diese Notwendigkeiten dadurch respektiert, daß es nur das der Besteuerung unterwirft, was bei Zubilligung der im normalen Verlauf der Dinge nach der Verkehrsauffassung berechtigt und üblich gewesenen Minderbewertungen an Gewinn ausgewiesen worden wäre.

Im Vordergrund des Interesses steht die Frage, inwieweit das Steuerrecht auf die durch die Aktienrechtsnovelle in das Handelsgesetzbuch eingebauten neuen Bewertungsvorschriften Rücksicht nehmen wird. Bekanntlich besteht nach dem Steuerrecht eine weitergehende Aktivierungspflicht als im Handelsrecht. Nachdem nun die Behandlung des Geschäftswerts durch Neufassung des § 261 Nr. 4 HGB handelsrechtlich klargestellt wurde, ist im Schrifttum die Forderung laut geworden, daß der Reichsfinanzhof von seinen bisherigen Aktivierungsgrundsätzen mindestens dann abweichen müsse, wenn es nach kaufmännischer Anschauung ungewöhnlich und befremdend wäre, etwas für den Geschäftswert anzusetzen. Wie aus der Entscheidung vom 30. September 1931 VI A 837/31, RStBl. 1932 S. 339, hervorgeht, scheint die Rechtsprechung auch nach Änderung des § 261 HGB an ihrer abweichenden Auffassung festhalten zu wollen. Festgestellt werden muß aber immerhin, daß die steuerliche Entwicklung der mit der Behandlung des Geschäftswerts zusammenhängenden Fragen noch sehr in den Anfängen steckt. Vorerst ergeben sich aus Handels- und Steuerrecht folgende Grundsätze und Gegensätze in der Behandlung des Geschäftswerts:

1. Das Handelsrecht verbietet grundsätzlich, etwas für Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen.

2. Steuerrechtlich besteht eine Aktivierungspflicht, und zwar eine sehr weitgehende. Sämtliche Aufwendungen für Wirtschaftsgüter, zu denen auch Geschäftswert, Zeitungstitel und Verlagswerte gehören, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich bestimmungsgemäß oder erfahrungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt, sind zunächst in voller Höhe zu aktivieren. Hierunter fallen insbesondere Aufwendungen zur Stärkung des eigenen Geschäftswerts. Die steuerliche Aktivierungspflicht hat weiterhin Bedeutung in solchen Fällen, in denen etwas für die dauernde oder vorübergehende Unterbindung eines Konkurrenzunternehmens gezahlt wird. Das gleiche soll gelten für die Kosten der Niederringung eines Konkurrenzunternehmens. Was also im Handelsrecht eine Ausnahme — lediglich Aktivierung bei entgeltlicher Übernahme eines Unternehmens — bildet, ist im Steuerrecht nach bisheriger Rechtsprechung die Regel. Zunächst Aktivierungspflicht, erst in zweiter Linie Untersuchung, wann und wie hoch abgeschrieben werden darf.

3. Das Handelsrecht strebt nach alsbaldiger Abschreibung des Geschäftswerts. Auch hier zeigt sich das Bestreben, die Bilanz im Interesse des Gläubigers baldmöglichst von aktivierten immateriellen Werten unter Überführung in stille Reserven zu bereinigen.

4. Demgegenüber verbietet das Steuerrecht regelmäßige Abschreibungen, eine Werteschaffung auf Kosten des Gewinns. Es sind nur Abschreibungen wegen Entwertung zulässig. Dabei kommt es auf den Fortfall früherer Geschäftsverbindungen nicht an, wenn durch Anknüpfung neuer Beziehungen der Geschäftswert aufrechterhalten bleibt (einheitliches Wirtschaftsgut). Es hat am Stichtag eine Gesamtbetrachtung dahin zu erfolgen, ob die bis dahin entstandenen und erworbenen immateriellen Werte, die als Einheit den Geschäftswert ausmachen, in der Summe noch den tatsächlichen Aufwendungen dafür entsprechen. Gerade die wirtschaftliche Abwärtsentwicklung und kaum zu erwartende Wiederbelebung im Umfang der Jahre 1926 bis 1929 wird dort zu wesentlichen Abschreibungen auf Geschäftswerte berechtigen, wo bisher mit Wertkürzungen zurückgehalten worden ist.

Während also das Handelsgesetzbuch im vorliegenden Falle die Bildung stiller Reserven durch bewußte Unterbewertung eines Aktivums verlangt und das Steuerrecht diese Wertabschreibungen nur in engen Grenzen billigt, verbietet die Aktienrechtsnovelle die Ansammlung solcher Reserven durch Überbewertung von Verbindlichkeiten, wohingegen das Steuerrecht die sich aus der Befolgung dieses Verbots entstandenen unrealisierten Gewinne unbesteuert läßt. Aus dem Urteil vom 16. Juni 1932 VI A 982/32, RStBl. 1932 S. 948, ergibt sich mit Rücksicht auf die englische Pfundentwertung folgender wichtiger Rechtsatz: „Die aus § 20 EStG. zu entnehmende Vorschrift, daß unrealisierte Gewinne steuerlich nicht berücksichtigt werden dürfen, gilt auch für die Bewertung von Schulden; eine bloße Wertberminderung der Schuld gegenüber dem Bilanzwert des Vorjahrs und dem Einstandswert, also dem Kennwert im Zeitpunkt der Entstehung, wird daher nach dem Grundsatz der speziellen Bilanzkontinuität nicht berücksichtigt, ohne Rücksicht auf die kaufmännische Auffassung nach § 40 Abs. 2 HGB.“

Steuerlicher Grundsatz ist mithin, unrealisierte Gewinne nicht zu versteuern, dagegen unrealisierte Konjunkturverluste bei kaufmännischer Berücksichtigungspflicht in Rechnung zu ziehen. Zweifel können bei § 261 HGB. entstehen. Danach ist darüber hinaus allgemein zulässig, für Anlagegegenstände, die mit der Zeit im Betrieb verbraucht werden, den über dem gemeinen Wert, das ist der Teilwert, den der Gegenstand als Teil des Geschäftsvermögens für das Unternehmen hat, liegenden Buchwert beizubehalten. Im § 261 Nr. 1 HGB. n. F. heißt es nämlich: „Anlagen und andere Vermögensgegenstände, die dauernd zum Geschäftsbetrieb der Gesellschaft bestimmt sind, dürfen ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angelegt werden, wenn der Anteil an dem etwaigen Wertverlust, der sich bei einer Verteilung auf die mutmaßliche Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung für den einzelnen Bilanzabschnitt ergibt, in Abzug oder in der Form von Wertberichtigungskonten in Ansatz gebracht wird.“ Diese Ausnahme beruht auf der Er-

wägung, daß die Anschaffungskosten der abnutzungs-fähigen Anlagen auf die Dauer der wirtschaftlichen Nutzung gleichmäßig verteilt zu werden pflegen. Eine Änderung der Wertbasis soll in einer Erhöhung der Verteilungsbeträge zum Ausdruck gebracht werden dürfen. Auf die Dauer gesehen, ergibt sich wieder ein billiger Ausgleich. Steuerlich wird diese meist nur einen kurzen Zeitraum bestehende Überbewertung anzuerkennen sein. Der kaufmännische Gedanke des verteilbaren Wertausgleichs ist nach der jüngsten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs mit den sich aus § 16 EStG. ergebenden Grundsätzen über die Abschreibungen für Abnutzung vereinbar. Zulässig ist, die nicht auf dem Wertverzehr und der Abnutzung beruhende Entwertung von verbrauchbaren Anlagegegenständen durch Erhöhung der wiederkehrenden Jahresquoten für Abschreibungen für Abnutzung zu berücksichtigen (vgl. auch Weissenberg in DStZ. 1933 S. 30 I. oben). Diese Methode der Wertabschreibung spielt somit für Maschinen und Häuser, nicht dagegen für Grund und Boden, Beteiligungen und Wertpapiere eine Rolle.

In der Regel wird aber ein Interesse bestehen, mindestens die empfindliche Entwertung der Neu- und Umbauten infolge Absinkens des Bauindexes um rund 25 bis 27 v. H. durch eine außerordentliche Abschreibung zu berücksichtigen. Im Normalfall wird der Teilwert des Grundbesitzes den Wiederbeschaffungskosten entsprechen. Es ist also der Wert zu ermitteln, den ein Erwerber des Unternehmens für den gleichen Gegenstand im Zeitpunkt der Betriebsübernahme am Bilanzstichtag hätte aufwenden müssen. Liegen neben der Baukostensenkung besondere Gründe vor, die darüber hinaus eine Abschreibung rechtfertigen, so werden Teilwert und Wiederbeschaffungskosten unter Umständen bis auf den Einzel- und Liquidationswert sinken können. Als solche Gründe, die neben einer auf der konjunkturellen Entwicklung beruhenden Abschreibung eine Sonderabschreibung erforderlich machen können, kommen für das Krisenjahr 1932 in Frage:

Die Abschreibung als Folge dauernder Rentabilitätsminderung, die Abschreibung infolge Wertumstellung und Zweckveränderung der Anlagen bei Produktionsänderung, Sanierung oder Fusion, die Abschreibung bei Stilllegungen. (Wegen Bewertung in der Fusionsbilanz vgl. DStZ. 1932 S. 448 und 1933 S. 33.)

Im Zusammenhang mit zulässigen Wertabschreibungen auf Grundbesitz spielt bei Einzelkaufleuten und Personengesellschaften die Frage der Betriebszugehörigkeit eine wesentliche Rolle. Häufigkeit und Streitanzlaß der Reichsfinanzhofurteile lassen erkennen, daß der Kaufmann ein steigendes Interesse daran hat, die Vermögenseinbußen am Grundbesitz durch Überführung seiner privaten Grundstücke in die Bilanz steuerlich zur Auswirkung zu bringen.

Der Reichsfinanzhof hat schon wiederholt in grundsätzlicher Beziehung zur Frage Stellung genommen, ob Gegenstände zum Betriebs- oder Privatvermögen zu rechnen sind und hierbei drei Möglichkeiten unterschieden. Es gibt Gegenstände, die

1. zum Betriebsvermögen gehören, auch wenn sie nicht durch die Betriebsbuchführung festgehalten werden;
2. nur zum Privatvermögen gehören können, trotzdem sie in den Geschäftsbüchern festgehalten werden;
3. deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen im wesentlichen davon abhängt, ob sie der Kaufmann als solche behandeln will.

Welche bebauten Grundstücke dem Betriebsvermögen schlechthin zuzurechnen sind, ergibt sich in der Regel aus ihrer objektiven Beziehung zum Betrieb. So muß die Zugehörigkeit zum Betrieb angenommen werden, wenn das Grundstück seiner ganzen Lage nach, wie z. B. das Fabrikgrundstück, nur Betriebszwecken dienen kann. Im übrigen hat der Reichsfinanzhof bei Entscheidung der Frage der Zugehörigkeit dem Willen des Kaufmanns entscheidenden Einfluß eingeräumt, den Willen des Kaufmanns aber in den Fällen nicht für allein ausschlaggebend erklärt, wo es sich um Grundstücke handelte, die der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses des Kaufmanns zu dienen bestimmt sind. So sind die Kosten für die Errichtung oder den Erwerb eines solchen Wohnhauses Kosten der Lebenshaltung, die nicht zu den Werbungskosten gehören (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 EStG.). Das Wohnhaus wird also hier nicht zum Bestandteil des Betriebsvermögens. Von diesem Grundsatz hat der Reichsfinanzhof dann Ausnahmen zugelassen, wenn der Zweck, das persönliche Wohnbedürfnis zu befriedigen, gegenüber dem Zweck, dem Betrieb zu dienen, in den Hintergrund tritt oder sich sonst der Erwerb als kaufmännische Betätigung auffassen läßt. Voraussetzung ist aber, daß der Kaufmann hier seinen Willen buchnäßig unzweideutig zum Ausdruck bringt. Rückwirkende Buchungen sind steuerlich nicht wirksam.

Fraglich war bisher, wie zu verfahren ist, wenn ein Grundstück sowohl eigengewerblichen als auch anderen Zwecken dient. Der Reichsfinanzhof hat für diesen Fall im Urteil vom 14. April 1931 VIA 2079/29, RStBl. 1931 S. 348, erstmalig unumwunden die Möglichkeit anerkannt, daß der Kaufmann entweder nur den dem Wert der eigengewerblichen Benutzung entsprechenden Teil des Grundstücks oder aber auch das ganze Grundstück dem Betrieb zurechnen kann. Im großen und ganzen soll der Wille des Kaufmanns maßgebend sein, es sei denn, daß der eigengenutzte Teil von untergeordneter Bedeutung ist.

Bei offenen Handels- und Kommanditgesellschaften kommt es bei der Beurteilung der Betriebszugehörigkeit nicht in erster Linie darauf an, welche Eigentumsverhältnisse grundbuchrechtlich bestehen (RStBl. 1932 S. 1021). Die Finanzbehörden werden bei der Bilanzierung von den Wohnbedürfnissen der Teilhaber dienenden Grundstücken viel eher geneigt sein müssen, die Anschaffung und Bilanzierung als Ausfluß kaufmännischer Betätigung (Hilfsgeschäft) anzusehen, als bei Einzelkaufleuten. Der gemeinsame Zusammenschluß von Kaufleuten läßt sie ja in der Regel gleichmäßig an den aus dieser Bilanzierung sich ergebenden Gewinnen und Verlusten teilnehmen.

Über die einkommensteuerlichen Auswirkungen der kapitalmäßigen Beziehungen der Teilhaber von

Personalgesellschaften besteht auch im übrigen noch wenig Klarheit. Für das abgelaufene Jahr wird insbesondere die Frage wichtig sein, ob der Verlust von Einlagen, vor allem von Kommanditeinlagen, das steuerbare gewerbliche Einkommen schmälert. Die Erörterung solcher Einzelfragen zeigt immer wieder von neuem, daß dabei vergeblich nach konkreter gesetzlicher Regelung gesucht wird, vielmehr eine Lösung nur unter Heranziehung der nach § 6 EStG. maßgeblichen Verkehrsauffassung über das, was als gewerbliches Einkommen gilt, gefunden werden kann.

Im Schrifttum hat Dr. Kraß in *StuW.* 1930 Sp. 355 die Auffassung vertreten, daß z. B. die dadurch eintretende Minderung des Gesellschaftsanteils, daß ein Mitgesellschafter mit negativem Kapitalkonto seiner Ausgleichsverpflichtung nicht nachkommen kann, steuerlich nicht zu beachten sei, da diese Umstände außerhalb des gewerblichen Unternehmens lägen. Diese Rechtsauffassung bedeutet eine grundsätzliche Verkennung des die Besteuerung von Gesellschaftern einer Personalgesellschaft regelnden Rechts. Das Einkommensteuergesetz behandelt die Gesellschafter als Mitunternehmer-Gewerbetreibende. Nach ständiger Rechtsprechung ergibt sich der einheitlich festzustellende Gewinn aus den zu unterstellenden Einzelbilanzen der Gesellschafter. Diese grundsätzliche Gleichstellung mit einem Einzelkaufmann hat zur selbstverständlichen Folge, daß das von dem Gesellschafter im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit investierte Kapital das Schicksal des Betriebsvermögens wie bei einem Einzelkaufmann teilt. Minderungen dieses Kapitals sind somit gewerbliche Verluste mit der Folge, daß sie als solche auch beim übrigen Einkommen abgesetzt werden dürfen (RFG. vom 20. Januar 1932 VIA 2069/30, *RStBl.* 1932 S. 435). Im Urteil vom 24. Juni 1931 VIA 1775/29, *StuW.* 1931 Nr. 883, wird die Zulässigkeit einer Abschreibung auf das Debitkapital eines Gesellschafters mit Auswirkung auf den Gewinn der übrigen Gesellschafter wegen Gefährdung des Ausgleichsanspruches zugelassen.

Eine mit Rücksicht auf die Steuerberechnung erforderliche Sonderbehandlung erfahren die Steuergutscheine. Die Bestimmung des § 34 DV. zur StGsch. V.D., daß das auf dem im Ausgabejahr erfolgten Ersterwerb von Gutscheinen beruhende Einkommen lediglich mit einem Fünftel des Kurswertes am 31. Dezember zu versteuern ist, ist nur eine Steuerberechnungsvorschrift, die die bilanzmäßige Behandlung nicht berührt. Es ist daher auch nicht empfehlenswert, in der Steuerbilanz irgendwelche auf die Sonderbehandlung Rücksicht nehmende Verichtigungsbuchungen vorzunehmen. Dadurch wird auch die Gewinnberechnung der nächsten Jahre erleichtert. Zweckmäßig ist, die Steuergutscheine sowohl in der Handels- als auch Steuerbilanz wie Wertpapiere zu behandeln und außerhalb der Bilanz festzustellen und mitzuteilen, wie der Gewinn durch den Erwerb und Verkauf von Gutscheinen beeinflusst worden ist.

Die in dem bisherigen umfangreichen Schrifttum geäußerten widersprechenden Ansichten über die Bilanzierung der Steuergutscheine lassen die Ungewöhnlichkeit der auftretenden Fragen erkennen. Abzulehnen ist meines Erachtens die Auffassung, daß die Gutscheine in der Handelsbilanz durch Verteilung des Vermögenszuwachses auf die fünf Anrechnungsjahre 1934 bis 1938 zur Bildung von Reserven verwendet werden können. Beim Ersterwerb von Steuergutscheinen wäre demgemäß dem Aktiva ein entsprechendes Rückstellungskonto in den Passiven der Jahre 1932 und 1933 gegenüberzustellen. Wäre der Gedanke richtig, daß nach kaufmännischer Auffassung die Steuergutscheine lediglich in Höhe der Steueranrechnungsbeträge Gewinn bedeuten, so würde die steuerliche Regelung nicht nur hinsichtlich der Höhe, sondern auch des Zeitpunktes der Besteuerung eine von den kaufmännischen Grundsätzen abweichende Sonderregelung darstellen. Dies läßt sich aber aus der Fassung der Bestimmungen keineswegs erkennen. Wesen und Sinn der Steuergutscheine entspricht es vielmehr, ihren Erwerb auch kaufmännisch in voller Höhe des Stichtagskurswertes als Gewinn zu behandeln.

Zur Ankurbelung der Wirtschaft konnte u. a. nur eine wesentliche Senkung der hohen Steuerlasten beitragen. Für die fiskalischen Haushalte wäre aber der damit verbundene plötzliche Ausfall an Mitteln nicht tragbar gewesen. Also wurde ein Weg eingeschlagen, der den Etats die Mittel beließ und die Wirtschaft entlastete. Das Reich bevorschufte den Steuernachlaß unter Verwendung eines Darlehenspapiers „Steuergutschein“ und Belastung der Zukunft mit der Einlösungsverpflichtung. Das Ganze ist ein Wechsel auf die Zukunft, ein Darlehensgeschäft des Reiches. Die Steuerensenkung konnte nicht durch augenblicklichen Barverzicht gewährt werden. Statt dessen wurde sie verbrieft durch Hingabe eines sofort verwertbaren Wertpapiers. Im § 17 StGsch. V.D. wird diese Wertpapiereigenschaft festgestellt: „Die Steuergutscheine lauten auf den Inhaber.“ Für den Begriff des Wertpapiers genügt ein vermögensrechtlicher Inhalt der Urkunde, der hier nicht in der üblichen Abwicklung eines Darlehensgeschäftes durch Rückzahlung eines Geldebetrages, sondern durch Anrechnung auf künftig fällig werdende Steuer zum Ausdruck kommt. Da Zweck der Verordnung eine Krediterweiterung ist, sollen die Gutscheine möglichst schnell verwertet werden. Daraus geht hervor, daß der Empfang auf augenblicklichen Steuerzahlungen beruht und mit späteren eigenen Zahlungen ursächlich nicht mehr im Zusammenhang steht. Also ist der Besitz der Steuergutscheine am Bilanzstichtag für den Ersterwerber ebenso ein gewinnerhöhender Vorfall wie der Erlös aus dem Verkauf vor dem Stichtag.

Die Bewertung erfolgt nach den allgemeinen Vorschriften über die Bewertung von Wertpapieren. Fraglich ist nur, ob beim Erwerb der Nennwert oder der Tageswert zu buchen ist. Da ein eigentlicher Anschaffungspreis nicht besteht, wird meines Erachtens die Bewertung mit dem Börsenkurs zur Zeit des Erwerbes erfolgen müssen.

Da dieser regelmäßig niedriger als der spätere Kurs am Bilanzstichtag ist, eröffnet sich hiermit die Möglichkeit der Bildung stiller Reserven: bilanzmäßig sind die niedrigeren Einstandskurse beizubehalten, während bei Buchung des Nennwertes ein Herabgehen nur auf den höheren Bilanzstichtagkurs zulässig wäre.

Der Ersterwerb soll überhaupt nur mit einem Fünftel eines feststehenden Börsenkurses versteuert werden. Die übrigen vier Fünftel unterliegen auch später nicht der Besteuerung. Die von Steuererrat Senf in DStZ. 1933 S. 35 Mitte vertretende andere Ansicht findet meines Erachtens auch im Zweifel im Gesetz keinerlei Stütze.

Der Verfasser kommt dabei zu dem Ergebnis, daß der Ausgabeanspruch nicht aktivierungspflichtig sei. Rechtsanwalt Blau spricht in DStZ. 1933 S. 29 rechts oben von einem bilanzfähigen Aktivposten. In anderen Abhandlungen wird dagegen der Anspruch bei kaufmännischer Buchführung als bilanzpflichtig gehalten und lediglich die Aktivierung bei Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen in Zweifel gezogen.

Maßgebend sind die durch § 13 EStG. zur Rechtsnorm erhobenen Grundsätze ordnungsmäßiger Buch-

führung, die wiederum Niederschlag der kaufmännischen Verkehrsauffassung sind. Die Schwierigkeit liegt nun darin, diese Verkehrsauffassung zu ermitteln. Vermutlich wird sich nun eine überwiegende und mit den Grundätzen kaufmännischer Buchführung vereinbarende Anschauung nicht ergeben, so daß es dem Reichsfinanzhof überlassen bliebe, sie aus der kaufmännischen Aufgabe der Bilanz abzuleiten. Meines Erachtens wird man in vorliegender Frage noch nicht einmal eine Wahl in der Behandlung des Ausgabeanspruches zulassen dürfen. Wie bereits dargestellt, hängt dieser Anspruch ursächlich mit der Steuerzahlung bzw. der tatsächlich eingetretenden Mehrbeschäftigung zusammen. Man kann also nicht von einem schwebenden Geschäft sprechen, bei dem beide Parteien noch nicht erfüllt haben, und das deshalb ohne bilanzmäßige Auswirkung bleiben müßte. Vielmehr hat in diesem Falle der Empfangsberechtigte bereits geleistet. Die ausstehende Gegenleistung des Reiches entlastet als Anspruch auf ein sogleich verwertbares Wertpapier die Wirtschaftsrechnung des abgelaufenen Jahres. Somit ist meines Erachtens der Ausgabeanspruch nach den Grundsätzen der Teilwertberechnung als gewinnerhöhendes Aktivum auszuweisen.

Wie gestaltet der Rechtsanwalt seine Buchhaltung zweckmäßig?

Von Regierungsrat Dr. Geis, Köln-Marienburg.

In Nr. 11 Jahrg. XXI DStZ. S. 480 und in Heft 1 Jahrg. 3 des Rheinisch-Westfälischen Anwaltsblattes S. 13 hat Obersteuerrsekretär Sippel über diese Frage sehr beachtenswerte Ausführungen gemacht, zu denen Justizrat Dr. Pierz in der gleichen Nummer des letztgenannten Blattes S. 17 Stellung genommen hat. Es sei gestattet, in Ergänzung dieser Ausführungen noch folgendes zu bemerken:

1. Vorschüsse. Das Schmerzenskind jeder Rechtsanwaltsbuchführung ist und bleibt die Verbuchung der Vorschüsse. Die vorläufigen Richtlinien des Reichsministers der Finanzen besagen hierüber folgendes:

„a) Beträge, die ein Rechtsanwalt erst im Zeitpunkt der Liquidierung oder der tatsächlichen Vereinnahmung bucht, sollen erst in diesem Zeitpunkt als bezogen gelten (vgl. Begründung zu § 11 eines Entwurfs zum EStG., Reichstagsdrucksache Nr. 795 S. 44).

b) Der Honoraranspruch eines Rechtsanwalts wird erst nach Abschluß der Instanz fällig, die vorher gezahlten Beträge sind nur als Vorschüsse anzusehen (§§ 84 und 85 der Rechtsanwaltsordnung). Bis zur endgültigen Beendigung der Instanz ist es daher stets möglich, daß wegen Rücknahme der Klage oder Änderung des Streitwertes erhebliche Teile des Vorschusses zurückerstattet werden müssen. In der Praxis verfahren die Rechtsanwälte jedoch meist in der Weise, daß sie Vorschüsse wie die übrigen Beträge vereinnahmen und verbuchen, da eine besondere Buchführung über Vorschüsse zu umständlich ist und unnötige Kosten verursacht. Kostenvorschüsse sind daher regelmäßig wie Einnahmen zu behandeln; soweit der Rechtsanwalt sie jedoch als Vorschüsse besonders ver-

bucht und behandelt (also z. B. auf besonderem Bankkonto einzahlt), gelten sie erst mit Erledigung des Auftrags oder mit der Abrechnung der Sache als Einnahmen. Für die Umsatzsteuer ist entsprechende Anordnung getroffen worden.“

Danach gelten die Vorschüsse nicht als Einnahmen, wenn sie besonders gebucht werden. Die Nichtbuchung der Kostenvorschüsse als solche hätte den Nachteil, daß eventuelle Einnahmen im laufenden Steuerabschnitt versteuert werden müssen, die der Rechtsanwalt erst in einem späteren Steuerabschnitt, d. h. wenn die Sache erledigt ist, „verdient“ hat. Eventuell müßte er sogar Einnahmen versteuern, die er später wieder zurückzahlen muß. Daß man sich mit dieser Art der Versteuerung wegen ihrer steuerlichen Nachteile — der Einwand, beim Festhalten an dieser Methode würde der Ausgleich in späteren Steuerabschnitten erfolgen, räumt die Bedenken nicht weg — nicht leicht befremden kann, liegt auf der Hand.

Der Rechtsanwalt wird daher dazu kommen, daß er die Vorschüsse als solche bucht, indem er sie als „Vorschüsse“ kenntlich macht. Der Vorteil besteht bei dieser Buchungsart darin, daß die Vorschüsse erst mit der Erledigung des Auftrags oder mit Abrechnung der Sache als Einnahmen gelten. Die Versteuerung hat in diesem Falle erst in dem Steuerabschnitt zu erfolgen, in welchem die Sache erledigt ist. Die Frage ist nun, wie kann der Rechtsanwalt diese besondere Buchung der Kostenvorschüsse bewirken, ohne daß sie „umständlich“ und „kostspielig“ ist. Das läßt sich meines Erachtens dadurch erreichen, daß die Kostenvorschüsse auf einer, auch zu anderen Zwecken (siehe unten Ziff. 2, 3) zu verwendenden Karteikarte, die zu jeder Sache zu führen und zweckmäßig auf der

dem Umstand Rechnung getragen worden, daß dem Rechtsanwalt Gelder unterschlagen werden können, indem z. B. die Akten verschwinden. Es ist leicht denkbar, daß z. B. jemand, der ein Interesse daran hat, den Bürolehrling veranlaßt, ein Aktenstück wegzuräumen, so daß der Anwalt nicht mehr an die Sache denkt.

Durch Verwendung von Karteikarten hat der Rechtsanwalt aber eine stete Kontrolle über die laufenden Sachen und die eingehenden Gelder. Um zu verhindern, daß die Akten verschwinden, müssen die Karteikarten fortlaufend gebucht nummeriert sein. Ist die Sache erledigt, werden die Karteikarten in einem Schnellhefter abgelegt. Verschiedene Karteikarten sind mit einem entsprechenden Vermerk ebenfalls im Schnellhefter abzulegen. Beim Durchblättern der abgelegten Karteikarten sieht der Anwalt sofort, welche Nummern im Schnellhefter nicht enthalten sind. Diese nicht abgelegten Karten müssen noch im Geschäftsgang sein, die Sachen sind hier also nicht erledigt (sei es, daß der Prozeß noch nicht ganz gezahlt hat). Befindet sich die Karte nicht im Geschäftsgang, d. h. im Aktenstück einer laufenden Sache oder im Schnellhefter (auch nicht bei den ungebrauchten Karten), so ist das Aktenstück irgendwie abhanden gekommen, so daß der Rechtsanwalt sofort das weitere veranlassen kann.

Man könnte einwenden: Auch dann ist noch eine Unterschlagung möglich, weil der ungetreue Angestellte sich numerierte Karteikarten besorgen und die betreffende Karte austauschen kann. Diese Möglichkeit ist vollkommen ausgeschlossen, weil die Karteikarte, solange der Prozeß läuft, in den Akten verbleibt, der Rechtsanwalt sie also soundso oft zu Gesicht bekommt und weil sie nicht abgelegt werden darf, bevor sie der Rechtsanwalt gegengezeichnet hat. Selbst wenn ein ungetreuer Angestellter eine abgezeichnete Karte durch eine gefälschte ersetzen und dem Anwalt gegenüber später behaupten wollte, er (der Anwalt) habe vergessen, die Karte abzuzeichnen, und es sei ihm (dem Angestellten) bei Ablegung der Karte die fehlende Abzeichnung des Anwalts entgangen, dann wird es sehr schwer für den Angestellten sein, die fehlende Nummer sich zu beschaffen, weil es jedem Verlag, der diese Karteikarte vertreibt, auffallen würde, wenn nur eine Nummer oder sogar mehrere Nummern von einem Angestellten (statt vom Rechtsanwalt) bestellt würden. Die Herstellung der Karte bei einer anderen x-beliebigen Druckerei dürfte aber wegen der hohen Herstellungskosten als ausgeschlossen zu gelten haben.

3. Reklamationen bei erledigten Sachen. Es ist ferner auf folgendes hinzuweisen: Wenn ein Klient eine Zahlung aus einem erledigten Prozeß aus einem früheren Jahre reklamiert, so muß der Rechtsanwalt, um feststellen zu können, ob und wann die Zahlung erfolgt ist, möglicherweise das ganze Kassenbuch durchsehen oder sogar noch mühsam die Akten aus den abgelegten Sachen heraussuchen. Das kann vielleicht Stunden oder Tage in Anspruch nehmen. An Hand der Karteikarte, deren Nummer sofort aus dem Prozeßregister, in welchem die einzelnen Sachen eingetragen sind, festgestellt werden kann, kann ohne Schwierigkeit schnellstens

nachgeprüft werden, ob und wann der strittige Betrag eingezahlt worden ist, da die Karten die Abrechnung für jeden Prozeß des Jahres enthalten und da sie im allgemeinen in einem einzigen Schnellhefter im Büro leicht greifbar untergebracht werden können.

Man könnte hier einwenden: Die in bar eingezahlten Beträge können von dem Angestellten unterschlagen werden. Dies wird dadurch unmöglich gemacht, daß bei Barzahlung die Nummer der Quittung eingetragen wird. Zweck Kontrolle sind die Quittungsvordrucke mit laufenden Nummern zu versehen. Diese Vordrucke bestehen aus drei Abschnitten bzw. aus einem Original und zwei Durchschriften. Die Originalquittung erhält der Einzahler, ein Abschnitt bzw. eine Durchschrift wird in die Akten eingeklebt, ein weiterer Abschnitt bzw. eine weitere Durchschrift bleibt im Quittungsblock. Wird ein Muster vertrieben, so sind die drei Abschnitte als „ungültig“ zu bezeichnen und im Quittungsblock zu belassen. Derartige Quittungsblocks sind in den einschlägigen Geschäften zu haben.

Die hier vorgeschlagene Buchführungsmethode an Hand von Muster I und II ist bereits seit über einem Jahr praktisch von mehreren Rechtsanwälten mit bestem Erfolg ausprobiert worden.

4. Durchlaufende Posten. Für nicht unbedenklich halte ich den Vorschlag von Lierz, a. a. O., die durchlaufenden Posten über Unterkosten zu verbuchen. Unter durchlaufenden Posten versteht man fremde Gelder, also Beträge, die von Rechtsanwälten im Namen und für Rechnung ihrer Auftraggeber vereinnahmt und verausgabt werden, so daß sie unverändert lediglich durch die Bücher und Kasse laufen (also z. B. Streitsummen, Hypothekengelder (§ 53 Abs. 3 UStGB)). Ferner die sogenannten kleineren durchlaufenden Posten wie Zustellungskosten, d. h. Kosten der Klage und Beweisstellung, Gerichtskosten, Gerichtsvollzieherkosten und Stempelkosten (§ 53 Abs. 4 UStGB.). Sie sind ohne Bedeutung für die steuerliche Berechnung der Einnahmen.

Die Richtlinien des Reichsministers der Finanzen (III 2 Abs. 4) befehlen hierüber folgendes: „Einnahmen bedürfen der Aufzeichnung nicht, wenn es sich um fremde Gelder (z. B. durchlaufende Posten, Verwahrungssummen) handelt, die unmittelbar von dem Einzahlenden auf ein Sonderkonto oder Unterkonto des Steuerpflichtigen bei der Bank gelangen. Derartige Beträge müssen jedoch im Einnahmebuch gebucht werden, sobald sie von dem Sonderkonto oder Unterkonto in die freie Verfügung des Steuerpflichtigen gelangen.“

Die gesonderte Buchung der durchlaufenden Posten wird der Rechtsanwalt schon im eigenen Interesse vornehmen. Die Buchung auf ein Sonderkonto oder Unterkonto des Rechtsanwalts würde meines Erachtens im Endeffekt keine Arbeits- und Zeiterparnis des Rechtsanwalts bedeuten, weil die klare Übersicht der Aufzeichnungen verlorengehen würde. Zudem handelt es sich hierbei gar nicht um „Unkosten“, wie Lierz a. a. O. von vornherein unterstellt.

5. Behandlung der Einzahlungen auf Postcheck- und Bankkonto. Mit S i p p e l a. a. O. bin ich der Auffassung, daß es nicht nur im Interesse der Übersicht und

Bei Ermittlung des Gewinns nach den Isteinnahmen und Istaussgaben — diese Buchungsart dürfte für den Anwalt im allgemeinen die einfachste Art der Gewinnermittlung darstellen — sind zur Berechnung der Einkommensteuer aus freiberuflicher Tätigkeit diese Summen von Spalte 8 + Spalte 9 + Spalte 11, abzüglich zurückgezahlte Gebühren und Auslagen (Spalte 21 + 22), abzüglich Werbungskosten (Spalte 24 + 25) und abzüglich Abschreibungen von Daueranschaffungen (Spalte 27) zugrunde zu legen.

c) Vermögensteuer.

Eine besondere Buchführung für die Zwecke der Vermögensteuer ist nicht vorgeschrieben. Der Rechtsanwalt muß jedoch in der Lage sein, bei der Vermögenserklärung sein Betriebsvermögen anzugeben. Zu diesem gehören alle Gegenstände, die der Ausübung der Rechtsanwaltspraxis dienen und dem Rechtsanwalt gehören. Hierzu rechnen in erster Linie die Gegenstände, die im Bestandsverzeichnis aufzunehmen sind. Dies genügt jedoch nicht. Es sind vielmehr auch noch die nicht in das Bestandsverzeichnis aufgenommenen Gegenstände, die der Praxis dienen, z. B. Schreibmaschinen, Fachbibliothek usw., dem Betriebsvermögen hinzuzurechnen.

Die ausstehenden Honorarforderungen gehören hierzu selbst dann, wenn der Rechtsanwalt lediglich die Isteinnahmen gebucht hat. Die Honorarforderungen sind grundsätzlich mit dem Nennbetrag anzusetzen. Geht hier von voraussichtlich nur ein Teilbetrag ein, so ist nur dieser zu berücksichtigen. Un-einbringliche Honorarforderungen bleiben außer Betracht. Von den Aktiven sind die Schulden abzuziehen, die mit Rücksicht auf die Praxis eingegangen sind.

8. Buchführung bei Sozietät und Bürogemeinschaft. Rechtsanwälte, die zu einer Sozietät zusammengeschlossen sind, brauchen nur ein Kassenbuch für die Sozietät zu führen, während bei einer Bürogemeinschaft jeder Rechtsanwalt ein besonderes Kassenbuch führen muß. In letzterem Falle muß jeder Anwalt die auf ihn entfallenden gemeinschaftlichen Kosten in sein Kassenbuch eintragen.

9. Einteilung des Kassenbuches. Bei dem Muster II ist für den Kassen-, Bank- und Post-scheckverkehr kein weiteres Buch notwendig. Die in diesem Muster aufgeführten Spalten können natürlich beliebig vermehrt werden. Insbesondere könnte z. B. Spalte 25 (Sonstige Unkosten) noch weiter aufgeteilt werden. Es empfiehlt sich jedoch nicht, zuviel Spalten zu verwenden, weil die Übersichtlichkeit dadurch leiden würde. Grundsätzlich braucht der Anwalt nur soviel Spalten zu verwenden, als er unbedingt zu einer übersichtlichen und einwandfreien Buchführung nötig hat.

10. Belastung durch die Buchführung. Die Eintragungen auf Grund dieser Buchführungsmethode können ohne besondere buchtechnische Kenntnisse von jedem Angestellten, der sich einmal die Anleitung vernünftig durchgelesen hat, ohne weiteres ordnungsmäßig gemacht werden. Es ist die Erfahrung gemacht worden, daß bei täglich etwa 10 Ein- und Ausgängen ein Angestellter kaum eine Stunde für die Eintragungen auf der Karteifarte und im Steuerkassenbuch braucht.

Sprechsaal und Gutachterbüro

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 RM. 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. Die Anfragen werden alsdann an die unter der Leitung des Diplom-Steuerfachverständigen Dr. W. Bena, Berlin, stehende Gutachterstelle weitergeleitet.

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

Gutachterbüro der „Deutschen Steuer-Zeitung“
Berlin W. 35, Genthiner Straße 42.

Nr. 8. Verzugszinsen auf späterhin zu erstattende Einkommen-, Körperschaft- und Vermögensteuervorauszahlungen.

Entrichtet ein Steuerpflichtiger die bezeichneten Vorauszahlungen verspätet und muß er daher mit Rücksicht hierauf Verzugszinsen an die Finanzkasse abführen, so hat er dann, wenn sich späterhin herausstellt, daß die endgültige Einkommensteuer niedriger als die geleisteten Vorauszahlungen ist und mithin die mit Verzugszinsen belegten Vorauszahlungen erstattet werden müssen, keinen Anspruch auf Erstattung der geleisteten Verzugszinsen. Denn die Vorauszahlungen, die auf Grund des früheren Steuerbescheids zu entrichten waren, waren keine fehlerhaften Steuerleistungen im Sinne der Abgabenordnung. Mithin wurden die Verzugszinsen wegen verspäteter Zahlung der Vorauszahlungen mit Recht durch die Finanzkasse gefordert. Ein Anspruch auf Erstattung dieser Verzugszinsen deswegen, weil endgültig die Vorauszahlungen erstattet werden müssen, besteht infolgedessen nicht.

Nr. 9. Veranlagungsverfahren und Strafverfahren.

Es entspricht allerdings der Verwaltungsübung, daß im Regelfall bei der Aufdeckung von Steuerhinterziehungen zunächst die Veranlagung der nachzuzahlenden Steuerbeträge durchgeführt und die Höhe der Steuer gegebenenfalls im Rechtsmittelverfahren geklärt wird. Erst dann wird das Strafverfahren durchgeführt. Ein Zwang für die Behörden, in dieser Reihenfolge zu verfahren, besteht jedoch nicht, vielmehr kann auch zunächst das Strafverfahren durchgeführt werden, während die Veranlagung der nachzuzahlenden Beträge gleichzeitig oder erst nach Abschluß des Strafverfahrens erfolgt. Vor allen Dingen wird in solchen Fällen, in denen es sich um die Klärung schwieriger Rechtsfragen handelt, so daß die Durchführung eines langwierigen Rechtsmittelverfahrens über die Steuerhöhe erforderlich ist, die Durchführung des Strafverfahrens schon mit Rücksicht auf die andernfalls eintretende Verjährung der Verfolgung der Hinterziehung erfolgen müssen. Denn nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts ruht die Verjährung nicht bis zur rechtskräftigen Erledigung des Steuerfestsetzungsverfahrens.

Nr. 10. Rückstellungen von Abschlußgratifikationen.

Wenn ein Kaufmann am Bilanzstichtag mit der nachträglichen Ausgabe von Gratifikationen an Angestellte nach pflichtgemäßem Ermessen rechnen muß,

so ist es zulässig, bereits in der Bilanz Rückstellungen für diesen Zweck zu machen. Voraussetzung einer solchen Rückstellung ist also nicht, daß eine rechtsverbindliche Verpflichtung des Kaufmanns zur Zahlung von Gratifikationen besteht; Voraussetzung ist weiterhin nicht, daß der Kaufmann in früheren Jahren entsprechend bei der Bilanz aufstellung verfahren ist. Dagegen ist ein willkürliches Hin- und Herschwenken zwischen den verschiedenen Bilanzierungsmöglichkeiten unseres Erachtens nicht zulässig.

Nr. 11. Mindestkörperchaftsteuer bei Aufsichtsratsstantien.

Nach § 10 KStG. unterliegen Aufsichtsratsstantien der Körperschaftmindeststeuer. Das gilt auch dann, wenn die Aufsichtsratsstantien für ein Verlustjahr gewährt werden. Gleichgültig ist es dabei, aus welchen Mitteln die Generalversammlung die Beträge für die Zahlung der Aufsichtsratsstantien entnimmt. Auch dann, wenn etwa Gewinne des auf das Verlustjahr folgenden Geschäftsjahrs zur Finanzierung der Aufsichtsratsstantien verwendet werden, greift die Körperschaftmindeststeuer für das Verlustjahr Platz, sofern es sich um Aufsichtsratsstantien für das Verlustjahr handelt.

Nr. 12. Personalsteuerzahlungen und Gewinnermittlung.

Wenn im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht vorgesehen ist, daß die entrichteten Personalsteuern sowie Rücklagen hierfür bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht abgezogen werden können, so bedeutet das nicht, daß jede Personalsteuerzahlung, die in einem Geschäftsjahr erfolgt, dem bilanzmäßigen Gewinn dieses Geschäftsjahrs hinzugesetzt werden müsse. Vielmehr kommt die Einziehung solcher Personalsteuern, die z. B. aus schon versteuerten Rücklagen entrichtet sind, nicht in Frage. Denn der Sinn der steuerrechtlichen Sondervorschrift ist nur der, den Nichtabzug solcher Personalsteuern, die den Bilanzgewinn des Steuerabschnitts gemindert haben, vorzuschreiben. Personalsteuern, durch deren Zahlung der Bilanzgewinn nicht beeinflusst ist, scheiden daher für die besondere Behandlung nach den steuerlichen Vorschriften aus.

Personalia

Der leitende Inhaber des Industrieverlags Spaeth & Linde, Berlin, Herr Paul Linde, der am 9. Februar 1933 sein 50. Lebensjahr vollendete, wurde von der Handelshochschule in Leipzig zum Ehrensenator ernannt. Das Kuratorium der Handelshochschule Leipzig bringt in dem Ernennungsschreiben zum Ausdruck, daß damit seine großen Verdienste um das Steuerinstitut der Handelshochschule Anerkennung finden sollen. Schon im vorigen Jahr wurde Herrn Linde wegen seiner Verdienste um das österreichische Steuerrecht, namentlich im Hinblick auf die von ihm verlegte „Österreichische Steuer-Zeitung“, der Titel eines österreichischen Kommerzialrats verliehen. Zu diesen außerordentlichen Ehrungen spricht die „Deutsche Steuer-Zeitung“ dem verdienten Jubilar die herzlichsten Glückwünsche aus. Gerade die „Deutsche Steuer-Zeitung“ und deren „Eildienst“ waren es, die den Aufstieg Paul Lindes und den Ruf des Verlages begründet haben. Später folgten dann „Erlaß und Entscheidung“, die „Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern“, die „Zeitschrift für Betriebswirtschaft“ sowie die großen Werke „Handelshochschule“, „Beamten-Hochschule“ und „Handwerkshochschule“. Neben den zahlreichen „Steuerkommentaren der Praxis“ und sonstigen Einzelercheinungen verdient neuerdings noch besondere Hervorhebung der „Kurzberichterstattung“, der trotz der schweren Wirt-

schaftslage in der kurzen Zeit seines Bestehens sich eine Auflage von über 50 000 sichern konnte. Alle diese Erfolge sind der ungewöhnlichen Begabung Paul Lindes zu danken, der seine heutige unumstrittene Stellung ausschließlich der eigenen Kraft verdankt. Schriftleitung und Mitarbeiter wissen sich eins mit der Leserschaft in dem Wunsche, daß dem verehrten Jubilar auch weiterhin seine rührige Schaffensfreude und sein erfolgreiches Streben erhalten bleiben mögen!

Staatsminister a. D. Georg Ritter von Breunig, der frühere bayerische Finanzminister und Senatspräsident am Reichsfinanzhof, ist nach kurzer Krankheit im Alter von 77 Jahren in München gestorben. Der Verstorbene war 1855 zu Dettelbach in Unterfranken geboren und begann seine Beamtenlaufbahn 1885 als Rechnungskommissar bei der Regierungsfinanzkammer in Augsburg. Nachdem er 1909 Staatsrat im Finanzministerium geworden war, übernahm er im Jahre 1912 das Ministerium als Finanzminister, welche Stellung er bis zum 2. November 1918, dem Tage des Gesamtücktritts der Regierung, innehatte. Am 31. Januar 1920 wurde er zum Senatspräsidenten des Reichsfinanzhofs ernannt. 1923 trat Ritter von Breunig in den Ruhestand. An der Umgestaltung des bayerischen Steuerwesens hatte er starken Anteil.

Geschäftliches

Orient- und Mittelmeerfahrten 1933.

Vor kurzem hat der Norddeutsche Lloyd (Bremen) einige Druckschriften über seine für den Frühling 1933 in Aussicht genommenen Orient- und Mittelmeerfahrten herausgegeben. Sein diesjähriges Programm umfaßt fünf Reisen, von denen vier mit dem 15 000 Brutto-Registertonnen großen Erholungsreise-dampfer „General von Steuben“, den die Amerikaner seiner modernen Schönheit wegen die „Kleine Bremen“ nennen, und eine mit dem Schnelldampfer „Colombus“ (32 500 Brutto-Registertonnen) unternommen werden. Die Reise des Schnelldampfers „Colombus“ beginnt am 3. Februar in New York (für europäische Teilnehmer sind sämtliche Anlaufplätze in Europa, hauptsächlich Villefranche, Neapel und Genua Einschiffungshäfen) und endet am 6. April in Bremerhaven. Die vier „Steuben“-Fahrten führen vom 18. Februar bis 17. Mai — mit Bremerhaven, Genua und Venedig als Ein- und Ausschiffungshäfen — in die Länder des Mittelmeers und den nahen Orient, mit einem Programm, dessen bunte Abwechslung die Teilnehmer an diesen Fahrten mitten hineinragt in alle die Reize und die Vielseitigkeit dieser uns rätselhaften Welt. Aber nicht allein dies ist es, womit sich diese Frühlingsreisen des Norddeutschen Lloyd empfehlen. Der Zeit entsprechend sind auch die Preise dieser Fahrten aufs niedrigste bemessen. Schon von 400 RM. an kann man da, mit den schönen Schiffen des Norddeutschen Lloyd und in der bekannten Behaglichkeit, in der gerade der Ruf der Bremer Reederei begründet ist, in den Städten reifen. Alles vereint sich so, um den Teilnehmern an diesen Orient- und Mittelmeerfahrten unvergeßliche Eindrücke zu hinterlassen: Die lockende Landschaft dieser südlichen Länder, der Besuch der Stätten antiker Kunst und Kultur, der Schauplatz großer geschichtlicher Ereignisse, das bunte bewegte Völkerverleben des Orients, Sonne und Seefahrt und die Erholung, die der Aufenthalt an Bord und auf hoher See vermittelt — und zeitgemäße Preise. Darum ist es für jeden die einzig richtige Parole: Reisen — ja! Aber nur — mit dem Norddeutschen Lloyd im Frühling 1933 nach dem Süden!