

Deutsche Steuer-Zeitung

MONATSSCHRIFT AUF DEM GEBIETE DES STEUERWESENS

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

JAHRGANG XXII

MITTE MÄRZ 1933

NUMMER 3

HAUPTSCHRIFTLICHTUNG: RECHTSANWALT Dr. jur. FRITZ KOPPE, BERLIN

Unter Mitwirkung von Dr. BALL Rechtsanw., Reg.-Rat a. D., Fachanw. f. Steuer- rechtl. Dozent a. d. Handelshochschule, Berlin	Dr. BEUCK Dipl.-Steuerfach- verhändler, Berlin	Dr. BLÖMICH Regierungsrat beim Landes- finanzamt Groß-Berlin	Dr. O. BOHLER a. d. Professor an der Universität Münster	Dr. ERLER Rechtsanwalt, Dresden	EVERS Senatspräsident a. H. G., München	
Dr. FEILCHENFELD Industrie- u. Handels- ammer, Berlin	Dr. FRIEDLÄNDER Rechtsanwalt u. Notar, Berlin	Dr. FÜRNRÖHR Rechtsanwalt, München	Dr. GERSTNER Berlin	Dr. GROSSMANN Prof. b. Betriebswirtschafts- lehre, Leipzig	Dr. HEILFRON Geb. Justizrat, Professor, Berlin	Dr. HERRMANN Regierungsrat a. D., Berlin
Dr. JADESOHN Landgerichtsdirektor, Dreslau	Dr. Alfred KARGER Rechtsanwalt und Notar, Berlin	A. KENNERKNECHT Ministerialrat im Reichs- finanzministerium, Berlin	Dr. KLOSS Senatspräsident am Reichsfinanzhof, München	Dr. LION Rechtsanwalt und Notar, Berlin	MIRRE Reichsfinanzrat, München	
Dr. PAPE Senatspräsident i. R. a. Ober- verwaltungsgericht, Berlin	Dr. Dr. PISZEL Ministerialrat im Reichs- finanzministerium, Berlin	Dr. RONDE Beigeordneter a. D., Ober- magistratsrat, 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. 18341. Für Österreich: Post-
sparkassenscheckkonto Wien Nr. 156445



Bezugspreis: Viertelj. 4,80 RM. (ausschl. Zu-
stellungsgeb.) direkt vom Verlag unt. Kreuz-
band, 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.

10. März: Anmeldung und Zahlung der Börsen-
umsatzsteuer für den Monat Februar. Keine
Schonfrist.
10. März: Einkommen- und Körperschaftsteuervoraus-
zahlung (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 Bürger-
steuer 1933 der Lohnsteuerpflichtigen gemäß
dem Vermerk auf der vierten Seite der Steuer-
karte. Keine Schonfrist.
14. März: Anmeldung von Zahlungsverpflichtungen
gegenüber dem Ausland, wenn Gesamtschulden
mindestens 5000 RM. betragen.
10. (17.) März: Umsatzsteuervoranmeldung und Um-
satzsteuervorauszahlung der Monatszahler für
den Monat Februar. Schonfrist bis 17. März
1933.
15. März: Ablauf der Steuererklärungsfristen (Ein-
kommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatz-
steuer).
20. März: Lohnabzug und Arbeitslosenhilfe, soweit sie
mit dem Lohnabzug zusammen zu entrichten
ist, für die Zeit vom 1. bis 15. März. Keine
Schonfrist.
20. März: Abführung der in der ersten Märzhälfte
einbehaltenen Bürgersteuer an die Betriebs-
gemeinden, sofern der Betrag sich auf mehr als
200 RM. beläuft (sonst 5. April). Keine Schon-
frist.
24. März: Fälligkeit für die vom Arbeitslohn ein-
zubehaltende Bürgersteuerrate bei Wochen-
lohnempfängern. Die Rate ist bei der nächsten,
auf den 24. März folgenden Lohnzahlung ein-
zubehalten.
31. März: Fristablauf wegen Antrags auf Erstattung
des Steuerabzugs vom Kapitalertrag für 1932,
sofern das Einkommen 1932 1300 RM. nicht
überstiegen hat.
5. April: Lohnabzug und Arbeitslosenhilfe, soweit
sie mit dem Lohnabzug zusammen zu ent-
richten ist, für die Zeit vom 1. bis 15. März.
Keine Schonfrist.
5. April: Abführung der im März einbehaltenen
Bürgersteuer, soweit sie nicht am 20. März ab-
zuführen war.
10. April: Einkommen- und Körperschaftsteuervoraus-
zahlungen sind im April nicht zu leisten. Der
Termin ist vom 10. April auf den 10. März
vorverlegt.
10. April: Anmeldung und Zahlung der Börsen-
umsatzsteuer für Monat März. Keine Schonfrist.
10. April: Einbehaltung der vierten Rate der Bürger-
steuerrate 1932 gemäß dem Vermerk auf der
4. Seite der Steuerkarte. Keine Schonfrist.
10. (18.) April: Umsatzsteuervoranmeldung und Um-
satzsteuervorauszahlung der Monatszahler für
den Monat März, der Quartalszahler für das
erste Kalenderquartal 1933. Schonfrist bis
18. April, da der 17. April auf den Oster-
montag fällt.
20. April: Lohnabzug und Arbeitslosenhilfe, soweit
sie mit dem Lohnabzug zusammen zu ent-
richten ist, für die Zeit vom 1. bis 15. April.
Keine Schonfrist.
20. April: Abführung der in der ersten Aprilhälfte
einbehaltenen Bürgersteuer an die Betriebs-
gemeinden, sofern der Betrag sich auf mehr als
200 RM. beläuft (sonst 5. Mai). Keine Schon-
frist.
24. April: Fälligkeit für die vom Arbeitslohn ein-
zubehaltende Bürgersteuerrate bei Wochen-
lohnempfängern. Die Rate ist bei der nächsten,
auf den 24. April folgenden Lohnzahlung ein-
zubehalten.

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

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

Inhalt:

10. April: Grundsteuer und Steuer vom bebauten Grundbesitz.

Baden:

20. März: Gemeindebier- und Gemeindegetränksteuer.

5. April: Gewerbe-, Grund- und Gebäudesteuer bei monatlicher Erhebung.

10. April: Kultussteuern.

15. April: Grund- und Gewerbesteuer bei vierteljährlicher Erhebung.

Kultuszuschläge.

Gemeinde- und Kreissteuern (vierteljährlich).

Bayern:

25. März: Biersteuer.

1. bis 20. April (in manchen Gemeinden bis zum 15. April):

Straßenreinigungsgebühr.

Gemeindeumlagen aus der Haussteuer, Hausunratabfuhr und Kanalbenutzungsgebühr.

10. April: Haussteuer samt Kreis-, Gemeinde- und Kirchenumlagen.

Abgaben zur Förderung des Wohnungsbaus und der Geldentwertungsabgabe bei bebauten Grundstücken (Mietzinssteuer).

Braunschweig:

15. März: Hauszinssteuer. Landesbrandversicherung.

15. April: Hauszinssteuer.

Bremen:

1. April: Hundesteuer (halbjährlich).

10. April: Firmen- und Gewerbesteuer nebst Kammerbeiträgen.

15. April: Fahrzeug- und Pferdesteuer.

Hamburg:

17. März: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Altstadt und Neustadt.

22. März: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Eimsbüttel, Hammerbrook, St. Georg, St. Pauli.

27. März: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Eppendorf, Harbestehude, Roterbaum, Winterhude.

1. April: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Alsterdorf, Barmbeck, Billwärder-Ausschlag, Billbrook, Borgfelde, Groß- und Klein-Vorstel, Groß- und Klein-Dradenau, Gilbek, Finkenwärder, Fuhlsbüttel, Klein-Grasbrook, Gamm, Hohenfelde, Horn, Langenhorn, Moorfleth-Stadt, Ohlsdorf, Rotenburgsort, Steinwärder, Uhlenhorst, Veddel, Waltersdorf.

7. April: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Geest- und Marschlande, Bergedorf, Cuxhaven, Nißebüttel.

10. April: Gewerbekammerbeitrag.

Kirchensteuer für an diesem Tage Einkommensteuerpflichtige.

Hessen:

25. März: Gemeinde- (Grund-, Gewerbe- und Gebäudesonder-) Steuern mit Schonfrist.

Rippe:

15. März: Gebäudeentschuldungsteuer in den Städten.

31. März: Gebäudeentschuldungsteuer auf dem Lande.

10. April: Gewerbe-, Berufs- und Kirchensteuer.

15. April: Gebäudeentschuldungsteuer in den Städten.

Lübeck:

15. März: Grund- und Aufwertungssteuer für St. Lorenz.

20. März: Grund- und Aufwertungssteuer für St. Gertrud, eingemeindete Orte und Landgemeinden.

31. März: Israelitische Kultussteuer.

10. April: Kirchensteuer.

Kammerbeitrag für Gemüsegärtner.

Gewerbeertragsteuer, jedoch nicht für Landwirte und Gemüsegärtner; letztere zahlen dafür Gehalt- und Lohnsummensteuer.

15. April: Hundesteuer (vierteljährlich).

Mecklenburg-Schwerin:

10. April: Zum Teil Kirchensteuer.

Mildenburg:

1. April: Hauszinssteuer.

10. April: Gewerbesteuer.

Preußen:

15. März: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monatszahler.

Hauszinssteuer.

Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.

25. März: Biersteuer.

10. April: Bier-, eventuell Getränkesteuer.

Hunde-, Pferde- und Motorbootsteuer.

15. April: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monatszahler.

Hauszinssteuer.

Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.

Sachsen:

15. März: Gewerbesteuer.

1. April: Brandversicherung.

5. April: Aufwertungssteuer.

15. April: Grundsteuer.

Thüringen:

10. April: Aufwertungssteuer.

Württemberg:

25. März: Gemeindebiersteuer.

8. April: Grund-, Gebäude- und Gebäudeentschuldungssteuer mit Zuschlägen.

10. April: Gemeindegetränksteuer.

Die neuen Richtlinien für die Veranlagung 1933 zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer.*) Von Rechtsanwalt Dr. Koppe, Berlin.

Am 3. März 1933 sind die wichtigen Richtlinien für die Veranlagung 1933 zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer ergangen. Sie befassen sich lediglich mit den Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens, also materiellen Vorschriften. Über die Tarifgestaltung für die demnächst beginnende Einkommensteueranmeldung für den Steuerabschnitt 1931/32 oder 1932 sind noch keine Bestimmungen getroffen, dabei handelt es sich besonders um die Frage, ob die Zuschläge zur Einkommensteuer und die Krifensteuer der Veranlagten auch im Rechnungsjahr 1933 weiter erhoben werden sollen und ob sie — vorübergehend — in den allgemeinen Einkommensteuertarif eingearbeitet werden sollen. Abgesehen von allgemeinen, kurz gehaltenen Vorbemerkungen, beschäftigt sich der Erlaß zunächst mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Vorschriften, die anlässlich der Einführung der landwirtschaftlichen Einkommensteuer für die Allgemeinheit von nicht allzu erheblicher Bedeutung sind (Abschnitt B). Wichtiger sind die Vorschriften über die steuerliche Behandlung von buchführenden Gewerbetreibenden (Abschnitt C). Hier sind vor allem die Vorschriften über die Behandlung der Steuergutscheine bei der steuerlichen Einkommensermittlung zu erwähnen. Die Steuergutscheine sind in der Bilanz grundsätzlich nach den Vorschriften des § 19 Abs. 2 Satz 2 EStG. zu bewerten, also mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Empfangs. Der Erlaß empfiehlt den Pflichtigen, zur Wahrung der Einheitlichkeit zwischen Steuerbilanz und Handelsbilanz außerhalb der Steuerbilanz vom Gewinn vier Fünftel des Kurswerts der Steuergutscheine nach dem Börsenkurs vom 31. Dezember des Jahres der Ausgabe abzusetzen. Unter diesen Umständen ist es auch möglich, bei Berechnung der Steuerbegünstigung von der Einzelberechnung nach den Kursen der verschiedenen Fälligkeiten abzusehen und statt dessen von einem Durchschnittskurs auszugehen. Der Durchschnittskurs aus den fünf Kursen der verschiedenen Fälligkeiten beträgt 81,20 v. H. Da ein Fünftel dieses Kurswerts 16,24 v. H. ausmacht, können nach der Berechnungsart, außerhalb der Steuerbilanz vier Fünftel des Kurswerts der Steuergutscheine abgesetzt werden. Diese steuerliche Begünstigung gilt sowohl für die Fälle, in denen der Steuerpflichtige die Steuergutscheine im Jahre der Ausgabe veräußert, wie auch für die Fälle, in denen er die Steuergutscheine erst später verwertet. Maßgebend ist für die Steuerbegünstigung der Börsenkurs am 31. Dezember des Jahres der Ausgabe der Steuergutscheine. Diese Bestimmung gilt an sich sowohl für die Fälle, in denen das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, als auch für die Fälle, in denen das Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht. Bei Steuerpflichtigen, deren Wirtschaftsjahr vor dem 1. Juli abschließt, wird aus Billigkeitsgründen nicht der Börsenkurs vom 31. De-

zember des Jahres der Ausgabe der Steuergutscheine, sondern der Börsenkurs an dem 31. Dezember, der dem Schluß des Wirtschaftsjahrs vorangeht, zugrunde gelegt. Weiter enthält der Erlaß Ausführungen darüber, ob der Anspruch auf Ausgabe von Steuergutscheinen zu aktivieren ist. Diese Frage richtet sich nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs und nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Steuererklärungen sollen jedoch nicht deshalb beanstandet werden, weil der Anspruch auf Ausgabe von Steuergutscheinen vom Steuerpflichtigen nicht aktiviert worden ist.

Bei den nichtbuchführenden Gewerbetreibenden (Abschnitt D) hält der Erlaß grundsätzlich an der Veranlagung nach Richtfäßen fest. Jedoch soll den tatsächlichen Ergebnissen des einzelnen Betriebs im Laufe der vergangenen Steuerabschnitts durch Abweichung von den Richtfäßen Rechnung getragen werden. Einheitliche Richtfäße für das ganze Reichsgebiet sind nicht festgesetzt worden, die Aufstellung von Richtfäßen ist also nach wie vor Sache der Landesfinanzämter. Da nichtbuchführende Gewerbetreibende die Steuergutscheine für die Zeit vom 1. Oktober 1932 bis 30. September 1933 erst im Jahre 1933 erhalten, kommt im allgemeinen eine Berücksichtigung der Steuergutscheine erst in den Richtfäßen für 1933 in Frage.

Sinsichtlich der Angehörigen der freien Berufe und ähnlicher Erwerbszweige (Abschnitt E) führt der Erlaß aus, daß seit dem 1. April 1932 die Angehörigen der freien Berufe und ähnlicher Erwerbszweige nach § 161 Abs. 1 Nr. 1 A.D. verpflichtet sind, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlässe zu machen. Jedoch sollen den Angehörigen dieser Berufsgruppen keine Nachteile daraus erwachsen, wenn sie erst vom 1. Juli 1932 ab Bücher führen. Da die Buchführung dieser Pflichtigen sich meist auf ein halbes Jahr erstrecken wird, ist davon abgesehen worden, die Verordnung über die Festsetzung von Durchschnittsfäßen vom 30. Januar 1930 (RMVBl. 1930 S. 36 und RSBl. 1930 S. 81) aufzuheben. Diese Verordnung gilt also auch für die Veranlagung für 1932. Wenn dagegen Angehörige der freien Berufe an Stelle des Durchschnittsfäses den Abzug der nachgewiesenen oder belegten tatsächlichen Ausgaben beanspruchen, so sind bei der Nachprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen auch die Bücher heranzuziehen, die auf Grund des § 161 Abs. 1 Nr. 1 A.D. geführt werden.

Der folgende Abschnitt (F) befaßt sich mit Fragen, die zusammenhängen mit dem durch die Verordnung vom 23. Dezember 1932 (RSBl. 1932 S. 1163) neu eingeführten Steuerabzug beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte literarischer oder künstlerischer Art. Der eng gesteckte Rahmen dieses Auftrages verbietet ein näheres Eingehen auf diese eingehenden Vorschriften.

Von erheblicher Wichtigkeit ist der Abschnitt G, der sich mit den anderen Einkommensarten befaßt. Hier interessieren in erster Linie die Ausführungen über die steuerliche Behand-

*) Der Wortlaut des Erlasses über diese Richtlinien ist abgedruckt in „Erlaß und Entscheidung“, Märzheft (Industrie-Verlag Spacht & Linde, Berlin W. 35). Preis 2,25 RM.

Lung des Hausbesitzes. Den Präsidenten der Landesfinanzämter wird empfohlen, nach den bisherigen Grundsätzen Pauschätze für die Werbungskosten der Hausbesitzer aufzustellen. In den Pauschätzen sollen die Absetzungen für Abnutzung abgegolten sein. Wo nicht nach Pauschätzen veranlagt wird, sondern eine Feststellung der Absetzungen für Abnutzung im einzelnen notwendig ist, wird man jetzt im allgemeinen von den Beträgen ausgehen können, die in den letzten Jahren bei der Veranlagung zugrunde gelegt worden sind. „Es wird“, so führt der Erlaß aus, „im Sinne der Vereinfachung liegen, wenn bei allen Gebäuden, bei denen der Ausgangspunkt sich nicht durch Umbau od. dgl. verändert hat, jedes Jahr vom gleichen Betrag ausgegangen wird.“ Die Behandlung der Steuergutscheine bei den Hausbesitzern richtet sich nach ähnlichen Grundsätzen wie bei den nichtbuchführenden Gewerbetreibenden. Die Hausbesitzer werden im allgemeinen alle Steuergutscheine für die Zeit vom 1. Oktober 1932 bis zum 30. September 1933 erst im Kalenderjahr 1933 erhalten. Für 1932 bedarf es einer Berücksichtigung von Steuergutscheinen nur, wenn die Steuergutscheine einen wesentlichen Betrag ausmachen, d. h. wenn im Jahre 1932 Steuergutscheine im Nettobetrag von 1000 RM. und mehr dem Steuerpflichtigen vom Finanzamt ausgehändigt worden sind. Eingehende Vorschriften enthält der Erlaß weiter über die erstmalig bei der Veranlagung für 1932 anzuwendende Vorschrift über die Ablösung der Gebäudeeinkommensteuer und über die steuerliche Behandlung der Reichszuschüsse für Instandsetzungsarbeiten an Wohngebäuden.

Bei der Festsetzung des Mietwerts im eigenen Hause hält der Erlaß die bisherigen Anordnungen im wesentlichen aufrecht, jedoch soll bei ihrer Anwendung der Lage des Grundstücksmarktes und der Lage der einzelnen Hausbesitzer Rechnung getragen werden. Wichtig ist, daß dem Rückgang der Grundstückswerte dadurch Rechnung getragen werden soll, daß auch für die Bemessung des Mietwerts von dem um 20 v. H. verminderten Einheitswert ausgegangen wird.

Bei dem Kapitaleinkommen weist der Erlaß darauf hin, daß der Runderlaß vom 7. Juli 1932 S 1918—1 III (RStBl. 1932 S. 563) über die steuerliche Behandlung der Stillhaltelgelder auch für das Kreditabkommen von 1933 gelte. Inländische Hypotheken, Grundschulden oder ähnliche Forderungen sowie die Einkünfte daraus werden also, sofern sie unter das neue Kreditabkommen fallen, für die Dauer der Laufzeit des Abkommens von der beschränkten Vermögensteuer-, Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerpflicht befreit.

Die bevorstehende Umsatzsteueranlagung. (Änderungen gegenüber dem Vorjahr. — Die steuerfreien Zwischenhandelsumsätze.)

Von Steuersyndikus Dr. jur. et rer. pol. Brönnner, Berlin.

Die Frist für die Abgabe der Umsatzsteuererklärung für 1932 ist — wie für die Einkommensteuer-

Zum Schluß ist noch kurz auf die Anordnungen über die Vorauszahlungen (Abschnitt H) einzugehen. Hier verweist der Erlaß zunächst auf die Ausführungen in dem Vorjahrserlaß vom 5. März 1932 S 2209—25 III, RStBl. 1932 S. 258. Dort ist für die Vorauszahlungen, die im Steuerabschnitt 1932 zu leisten waren, insbesondere für die Vorauszahlung vom 10. März 1932 ausgeführt, daß ein Rechtsanspruch auf Herabsetzung von Vorauszahlungen nach § 100 EStG. nur besteht, wenn das Einkommen um mindestens 20 v. H. zurückgegangen ist. Es war dort insbesondere darauf hingewiesen, daß bei den ersten Vorauszahlungen des Steuerabschnitts 1932 — denen vom 10. März 1932 — die Vorauszahlungen für den Steuerabschnitt 1932 nicht auf Grund allgemeiner Behauptungen über den Rückgang des Einkommens herabgesetzt werden können. Das gleiche soll nach dem neuerlichen Erlaß auch für die Vorauszahlungen für den Steuerabschnitt 1933 gelten. Im übrigen soll bezüglich der Vorauszahlungen für den Steuerabschnitt 1933 nach folgenden Richtlinien verfahren werden:

„Wenn die Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer auf Grund eines im Zusammenhang mit der Abgabe der Steuererklärung gestellten Antrags einstweilen gestundet werden, weil voraussichtlich ein Teil der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer für den vorangegangenen Steuerabschnitt erstattet wird oder weil mit einem Rückgang des Einkommens im laufenden Steuerabschnitt zu rechnen ist, der sich noch nicht ganz übersehen läßt, so bedeutet die Stundung im allgemeinen, daß die Entscheidung über den Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen hinausgeschoben ist. Gleichzeitig mit Erlaß des Steuerbescheids für den vorangegangenen Steuerabschnitt und der Festsetzung der künftigen Vorauszahlungen muß dann auch über die bereits fällig gewordenen, aber einstweilen gestundeten Vorauszahlungen entschieden werden. Hier bestehen folgende Möglichkeiten:

- Die Vorauszahlungen werden mit rückwirkender Kraft von der einstweiligen Stundung an nach der Festsetzung der Steuerschuld bemessen.
- Die Herabsetzung der Vorauszahlungen für die Vergangenheit wird abgelehnt, es bleibt also für die bereits fällig gewordenen Vorauszahlungen bei der Festsetzung nach dem bisherigen Steuerbescheid; die künftigen Vorauszahlungen bemessen sich nach dem neuen Steuerbescheid.
- Die Vorauszahlungen werden entsprechend dem mutmaßlichen Einkommen des Jahres auf Grund der §§ 99, 100 EStG., § 122 EStW., § 24 RStG., § 107 RStW. besonders festgesetzt.“

erklärung — auf die Zeit vom 15. Februar bis 15. März 1933 festgesetzt. Eine dem Steuerpflichtigen gewährte Verlängerung der Frist

run g“ (Preis 0,50 RM.). Beide Hefte kosten zusammen bezogen 1,70 RM. (Industrie-Verlag Spaeth & Linde, Berlin W. 35).

* Als Sonderheft zum „Eildienst der Deutschen Steuer-Zeitung“ erschienen die Hefte „Umsatzsteuer-ersparung und Umsatzsteuerfreiheit“ (Preis 1,40 RM.) und „Die Umsatzsteuererklä-

für die Einkommensteuererklärung gilt nicht ohne weiteres für die Umsatzsteuererklärung; vielmehr wird eine Verlängerung der Abgabefrist für diese nur bei besonderer Begründung gewährt. Der Umsatzsteuererklärung wird der Steuerpflichtige besondere Aufmerksamkeit zuwenden müssen, nachdem die Umsatzsteuer sich infolge der Erhöhung des Steuersatzes zu einer besonders hohen Belastung des Gewerbetreibenden entwickelt hat. Auch der Reichsminister der Finanzen hat bekanntlich die Umsatzsteuer als das Rückgrat unseres geltenden Steuersystems bezeichnet.

Auf die abgegebene Umsatzsteuererklärung hin erhält der Steuerpflichtige nicht in jedem Falle einen formellen Steuerbescheid, sondern, wenn sich die endgültige Umsatzsteuerschuld für 1932 mit den Vorkennmeldungen und festgesetzten Vorauszahlungen deckt, lediglich eine schriftliche Mitteilung darüber. Auch gegen diese muß jedoch innerhalb eines Monats seit Erhalt Einspruch eingelegt werden, falls sich später herausstellt, daß zu hohe Vorauszahlungen auf die Umsatzsteuer angemeldet waren.

Das vergangene Jahr hat außer der allgemeinen Erhöhung des Steuersatzes von 0,85% auf 2% seit dem 1. Januar 1932 eine Reihe sonstiger Änderungen gebracht, auf die neben den neuesten Grundrissen der Rechtsprechung im folgenden besonders hingewiesen werden soll.

I. Erhöhung des Steuersatzes.

Die nach dem 31. Dezember 1931 eingegangenen umsatzsteuerpflichtigen Entgelte sind mit 2% zu versteuern, wenn die Lieferungen oder Leistungen ebenfalls erst nach diesem Zeitpunkt erfolgt sind. Soweit es sich dagegen um Zahlungseingänge aus vor dem 1. Januar getätigten Lieferungen oder Leistungen handelt, beträgt der Steuersatz noch 0,85%. Die nach dem 30. Juni 1932 vereinnahmten Entgelte sind jedoch auch in diesem Falle mit 2% zu versteuern. Für die Umsätze von Getreide, Mehl, Schrot oder Kleie aus Getreide sowie den daraus hergestellten Backwaren ist der alte Steuersatz von 0,85% allgemein bestehen geblieben.

Soweit der Käufer dem Verkäufer aus einem vor dem 9. Dezember 1931 abgeschlossenen Geschäft einen Preiszuschlag gewähren mußte, weil der Verkäufer bereits den höheren Steuersatz abzuführen hatte, ist der Preiszuschlag nicht umsatzsteuerpflichtig (RfM.-Erlaß vom 24. Februar 1932; S 412 — 20 III).

II. Fortfall der allgemeinen Freigrenze.

Die Umsatzsteuerfreiheit für Jahresumsätze bis 5000 RM. ist mit Wirkung seit dem 1. Juli 1932 fortgefallen. Für die vor dem 1. Juli vereinnahmten Entgelte wird Steuerbefreiung noch gewährt, wenn der Gesamtumsatz einschließlich des steuerfreien Umsatzes im Jahre 1932 den Betrag von 5000 RM. nicht überstiegen hat. Sind also z. B. bis zum 30. Juni 1932 3000 RM. vereinnahmt, so bleiben diese Beträge umsatzsteuerfrei, wenn in der zweiten Hälfte des Jahres nicht mehr als 2000 RM. eingegangen sind.

III. Die steuerfreien Zwischenhandelsumsätze.

Steuerbefreiung auf Grund des Zwischenhandelsprivilegs (§ 7 UStG.) ist für Lieferungen (einschließlich Werklieferungen) gegeben, bei denen der Gewerbetreibende die anderweit bezogene Ware —

ohne vorherige Be- oder Verarbeitung, durch die ihre Marktgängigkeit geändert würde — entweder gar nicht oder selbst bzw. durch Angestellte oder auch beauftragte Dritte nur vorübergehend zum Zwecke der Weiterbeförderung oder Aushändigung an den Abnehmer in Besitz nimmt. Ergreift der Gewerbetreibende in letzterem Falle selbst bzw. durch seine Leute Besitz, so muß die Ware im Zeitpunkt der Besitzübernahme fest verkauft sein. Die Lieferung muß ferner bei der einzelnen Lieferung im Großhandel erfolgen. In die Geschäftsbücher müssen bestimmte Angaben über die Abwicklung der Geschäfte aufgenommen und auf die Belege verwiesen oder, falls ordnungsmäßige Buchführung nicht vorhanden ist, das besondere Umsatzsteuerbuch (Bezug u. a. von Carl Heymanns Verlag, Berlin W. 8) angelegt werden.

Nimmt der Gewerbetreibende die Ware vorübergehend in Besitz, so muß sie, wie gesagt, im Zeitpunkt der Besitzübernahme verkauft sein. Ein fester Preis braucht nicht von vornherein vereinbart zu sein. Es genügt, wenn ein gegenseitiger Vertrag im Sinne des bürgerlichen Rechts abgeschlossen wird, der den einen Teil zur Abnahme, den Zwischenhändler zur Lieferung verpflichtet. Der jeweilige Marktpreis kann vereinbart oder der Kaufpreis lediglich nach allgemeinem Handelsbrauch bestimmbar sein. Auch feste „Bestellungen“ fallen unter den Verkauf; der Ausdruck ist nicht entscheidend. Doch genügen lediglich gewohnheitsmäßige Bestellungen ohne gegenseitige Bindung regelmäßig nicht (RfS. vom 8. 1. 1932 VA 624/30).

Erforderlich ist, daß die Ware vor der Inbesitznahme durch den Händler verkauft ist. Es genügt jedoch, wenn der Verkauf während des Transports oder während einer sogenannten Dispositionsfrist — für die noch kein Lagergeld berechnet wird — erfolgt (RfS. VA 754/30).

Eine Auflagernahme der vorverkauften Ware darf nur vorübergehend aus mit der Weiterbeförderung oder Aushändigung der Ware an den Abnehmer zusammenhängenden Gründen geschehen; z. B. bis ein Beförderungsmittel zur Verfügung steht oder eine Sammelladung beisammen ist. In diesem Falle kommt es auch grundsätzlich auf die Dauer der Lagerung nicht an (RfS. VA 738/29, RStBl. 1932 S. 358). Erfolgt dagegen die Einlagerung bis auf Abruf oder zu einem bestimmten Lieferungsstermin (RfM. Bd. 27 S. 280) oder aus sonstigen mit der Beförderung nicht im Zusammenhang stehenden Gründen, so tritt Umsatzsteuerpflicht ein.

Der anderweit bezogene und der weiterverkaufte Gegenstand muß im Handelsverkehr als identisch angesehen werden. Die Marktgängigkeit darf nicht geändert sein. Der Gewerbetreibende darf nicht Handlungen mit der Ware vornehmen, die sie zu einem andern Verkehrsgut macht.

Der Gewerbetreibende darf vor der Weiterlieferung auch keine Maßnahmen mit der Ware vornehmen, die über den Rahmen der Beförderung hinausgehen. Zulässig sind insbesondere Prüfung, Umladung, Verteilung der Ware; auch Zuladung vom Lager; in letzterem Falle wird lediglich die Lagerware steuerpflichtig. Maßnahmen zur Erhaltung der Ware auf dem Transport, Verpacken sowie alle Maßnahmen, die auch ein Spediteur oder Frachtführer vornehmen würde, lassen die Steuerfreiheit bestehen.

Der Verkauf der Ware muß nach dem oben Gesagten im Großhandel erfolgen, d. h. an gewerbliche oder landwirtschaftliche Betriebe zu betrieblichen Zwecken, an freie Berufe zu beruflichen Zwecken oder auch an Hausbesitzer zur Verwendung in einem Miethaus, nicht dagegen an Arbeitnehmer; der Abnehmer muß eine selbständige Tätigkeit ausüben. Stets als Großhandel gelten die Lieferungen an das Reich, die Länder und andere öffentlich-rechtliche Verbände. Es kommt auf die Lieferung im einzelnen Fall an, so daß auch der Einzelhändler Großhandelsumsätze tätigen kann. Die für die Geschäftsbücher erforderlichen Angaben sind folgende: Gegenstand nach der handelsüblichen Bezeichnung und nach der Menge (Gewicht, Stückzahl usw.), Name (Firma) und Wohnort (Sitz) des Lieferers und des Abnehmers, Tag des Verkaufs sowie der etwaigen Inbesitznahme und Absendung des Gegenstandes an den Abnehmer, das Entgelt, den Hinweis auf die entsprechenden Belege und einen Vermerk über die Abwicklung der Lieferung an den Abnehmer.

Beseitigung des Dualismus von Finanzamt und Katasteramt bei der Einheitsbewertung. Von Oberregierungsrat Zitzlaff, Berlin.

In einer Zeit der größten Schwäche Deutschlands wurde durch die einheitliche Reichsfinanzverwaltung ein starkes Band deutscher Einheit geschaffen. In den späteren schweren Zeiten, wo so starke Kräfte die Einheit des Reichs zu sprengen drohten, hat die eigene Finanzverwaltung dem Reich die Selbständigkeit der Finanzgebarung ermöglicht. Was wäre in der Zeit der Stabilisierungskrisis aus der Währung und aus dem Reich geworden, wenn das Reich darauf hätte warten sollen, daß ihm von Ländern und Gemeinden die Steuererträge abgeliefert würden! Wie würde es heute mit der Selbständigkeit der Finanzgebarung des Reichs aussehen, wenn Länder und Gemeinden etwa so wie jetzt in Preußen zahlreiche Gemeinden die dem Reich zustehenden Steuerbeträge für sich behalten würden!

Auch sachlich war die einheitliche Reichsfinanzverwaltung eine Notwendigkeit, nachdem das Reich infolge der ungeheuren dem Reich auferlegten Kriegslasten usw. an den Erträgen der direkten Steuern usw. beteiligt werden mußte. Eine einheitliche Veranlagung der Einkommensteuer, der Umsatz- und Vermögensteuer wäre bei einer Verwaltung dieser Steuern durch die Landesbehörden keineswegs so gesichert wie jetzt, wo die Verwaltung durch eigene, ausschließlich dem Reich untergebene Reichsbehörden erfolgt. Es sollte auch nicht verkannt werden, welche Bedeutung es für gesetzgeberische und Verwaltungsmaßnahmen des Reichs hat, daß es durch seine eigenen Behörden rasch und zuverlässig darüber unterrichtet wird, welche steuerliche Leistungsfähigkeit usw. in den einzelnen Ländern und Provinzen vorhanden ist.

Es war das verdienstvolle Werk des Staatssekretärs Dr. Popitz, auf diesem Weg weitergebaut und durch das Reichsbewertungsgesetz 1925 die einheitliche Feststellung der Grundwerte durch die Reichsbehörden festgelegt zu haben, so daß Länder und Gemeinden, die Steuern nach dem Merkmal des Werts erheben, diesen Steuern die nach den Vorschriften des

IV. Sonstige Änderungen gegenüber dem Vorjahr.

Auf das Einbringen von Gegenständen aus dem Ausland in das Inland wird seit dem 15. Februar 1932 Umsatzausgleichsteuer erhoben, von der u. a. die auf der Freiliste 1 stehenden Waren befreit sind. Die unmittelbare Einfuhr nur von hiernach der Ausgleichsteuer nicht unterliegenden Waren ist noch steuerfrei. Die Steuerbefreiung bestimmter aus dem Ausland eingeführter Roh- und Hilfsstoffe sowie Erzeugnisse (Freiliste 2 und 3) bei der verlängerten Einfuhr und den ersten Umsätzen nach der Einfuhr bzw. verlängerten Einfuhr ist bestehen geblieben. Seit dem 15. Februar 1932 gelten jedoch auch die Freibezirke und Zollauschlüsse als Ausland. Dies gilt auch für die seit dem 1. Dezember 1932 neu eingeführte „Ausfuhrvergütung“, die für die Auslandslieferungen sowohl dem Hersteller einer Ware wie dem Ausfuhrhändler — letzterem neben der „Ausfuhrhändlervergütung“ — in Höhe von 0,5% des aus dem Ausland vereinnahmten Verkaufspreises gewährt wird.

Reichsbewertungsgesetzes festgestellten Werte zugrunde zu legen haben. Es war das ausgesprochene und von den anderen Reichsorganen, insbesondere auch vom Reichsrat und Reichstag anerkannte Bestreben des Reichsfinanzministeriums, besonders auch solange es unter der geistigen Leitung von Popitz stand, die Grundwerte im Reich nach einheitlichen Normen und durch einheitlich geleitete Reichsbehörden festzustellen. Diese Bestimmung des Reichsbewertungsgesetzes ist zwar bedauerlicherweise im größten Teil des Reichs noch nicht zur Durchführung gelangt, die Reichsfinanzverwaltung hat aber mit größter Energie daran gearbeitet, den Gedanken weiterzuführen. In der Rotverordnung vom 1. Dezember 1930 hat die Steuervereinheitlichung für die Grund- und Gewerbesteuer Gesetzeskraft erlangt. Es ist jetzt anzunehmen, daß die Grundsteuer im gesamten Reich demnächst nach den Einheitswerten erhoben werden wird, wenn auch wohl erst, nachdem eine neue Einheitsbewertung stattgefunden hat.

Die Übertragung der Grundstücksbewertung auf die Reichsbehörden durch das Reichsbewertungsgesetz hat sich in einem Teil Deutschlands, so insbesondere in den süddeutschen Ländern und im Freistaat Sachsen, ohne Schwierigkeiten durchführen lassen, da hier die Finanzämter lediglich an die Stelle der früheren einzelstaatlichen Rentämter, Kameralämter usw. getreten sind und diese Behörden von jeher auch die Grundbesteuerung durchgeführt hatten. Nur in Preußen traten Schwierigkeiten ein, da hier als Grundsteuerbehörden die Katasterämter tätig waren und die preussische Steuerverwaltung meinte, bei der Einheitsbewertung dürften die Erfahrungen und das Material der Katasterämter nicht beiseite geschoben werden. Es wäre das Nächstliegende gewesen, wie seinerzeit die einzelstaatlichen Kameralämter usw., auch die preussischen Katasterämter in den Reichsdienst zu übernehmen. Man hat aber, vielleicht infolge Widerstrebens der Katasterverwaltung und der Katasterbeamten, diesen einfachen Weg nicht gewählt.

sondern hat den im § 52 Abs. 2 RWerG. 1925, jetzt § 481 AO. 1931 festgelegten Zustand geschaffen. Hiernach ist die Vorbereitung der Einzelbewertung den Katasterämtern übertragen worden, die im laufenden Einvernehmen mit dem Vorsteher des Finanzamts zu erfolgen hat. Auf diese Weise besteht jetzt bei der Bewertung ein Dualismus, indem die Arbeit der Bewertung, die zweckmäßigerweise nur einheitlich erfolgen kann, auseinander gerissen und auf zwei Behörden verteilt worden ist. Dieser Behördendualismus wirkt sich, weil ohne sachlichen Grund geschaffen, noch grotesker aus als der vielbeklagte Dualismus von Reich und Preußen, dessen Beseitigung die Reichsregierung so energisch in die Hand genommen hat. Die Gesetzesvorschrift, daß die Vorbereitung der Einzelbewertung von dem Katasteramt im laufenden Einvernehmen mit dem Vorsteher des Finanzamts zu erfolgen hat, liest sich sehr glatt, ebenso die entsprechende Vorschrift des Erlasses des Reichsministers der Finanzen vom 9. Juni 1926 III v. 2759, daß der Vorsteher des Finanzamts und der Vorsteher des Katasteramts sich in allen grundsätzlichen Fragen zu verständigen haben. Was aber geschehen soll, wenn eine Verständigung nicht erfolgt, darüber schweigt sich das Gesetz aus. Dann müßte das Landesfinanzamt entscheiden, was aber doch die Bearbeitung aufs äußerste erschwert, da das Landesfinanzamt nicht in allen Streitfragen angerufen werden könnte. Ebenso unerwünscht wäre es, wenn der Grundwertauschuß derartige Meinungsverschiedenheiten entscheiden sollte. Das Bedenklichste ist, daß grundsätzliche Fragen, über die eine Verständigung zu erfolgen hätte, als solche überhaupt kaum hervortreten, wenn das Katasteramt als die vorbereitende Behörde derartige grundsätzliche Fragen gar nicht erst aufwirft und die Einzelbewertung vornimmt, als ob über alle grundsätzlichen Fragen ein Einvernehmen bestünde.

In der Praxis hat nun diese gesetzliche Regelung zu den seltsamsten Auswirkungen geführt. Es soll hier abgesehen werden von den landwirtschaftlichen Betrieben, bei denen infolge der Bewertung nach Vergleichsbetrieben der Finanzamtsvorsteher im allgemeinen wohl auch bei der Vorbereitung die leitende Rolle übernimmt, während dem Katasteramt im allgemeinen nur die Anpassung der einzelnen Betriebe einer Gemeinde an den von dem Grundwertauschuß unter Leitung des Finanzamtsvorstehers ausgewählten und festgestellten Gemeindevergleichsbetrieb zufällt, was in der Regel nach einem mehr schematischen Maßstab, z. B. nach den heute vielfach überholten Grundsteuerreinerträgen erfolgt. Die Übertragung der Vorbereitung der Bewertung an die Katasterämter führt im übrigen leicht dazu, daß tatsächlich die eigentliche Bewertung im wesentlichen in der Hand des Katasteramts liegt. Nicht wenige Finanzämter haben aus der gesetzlichen Regelung mit einem gewissen Recht die Folgerung gezogen, daß das Katasteramt berufen wäre, die Bewertung in der Weise vorzubereiten, wie die Geschäfte einer Kollegialbehörde sonst von ihrem Vorsteher vorbereitet werden, und daß es nicht notwendig sei, daß das Finanzamt alle Bewertungsvorschläge des Katasteramts im einzelnen nochmals genau durchprüfe, um so weniger, als das Finanzamt bei den in einer kurzen Zeitspanne in Unmenge einlaufenden

den Bewertungsvorschlägen des Katasteramts zu einer genauen Nachprüfung keine Zeit hat, es auch teilweise in seinem Personalbestand usw. gar nicht auf eine solche Arbeit eingestellt ist, weil ja nach dem Gesetz die Katasterämter die Bewertung vorzubereiten haben. Das Finanzamt muß auch damit rechnen, daß, wenn das Gesetz die Vorbereitung der Einheitsbewertung den Katasterämtern überträgt, die Finanzämter nicht etwa nochmals in gleicher Weise wie die Katasterämter die Bewertung vorzubereiten und durchzuprüfen haben. Eine solche doppelte Bearbeitung, die außerdem zu ständigen Reibungen Anlaß geben würde, kann das Gesetz nicht gewollt haben. Die Nachprüfung der Bewertungsvorschläge durch das Finanzamt muß natürlich insoweit stattfinden, daß der Finanzamtsvorsteher als Vorsitzender des Grundwertauschusses in der Lage ist, die Verhandlungen des Ausschusses sachlich zu leiten.

Nun laufen gegen die Einheitsbewertung eine Unzahl Einsprüche ein, deren Entscheidung durch den Ausschuß das Finanzamt vorzubereiten hat. Das geht in der Regel nicht ab ohne schriftliche Auseinandersetzungen mit dem Katasteramt, worin dieses zu den Einsprüchen Stellung nimmt. So erfolgt, wie man es schon bezeichnet hat, nach der ersten, im wesentlichen durch das Katasteramt bearbeiteten Bewertung nunmehr im Einspruchsverfahren eine zweite Bewertung, bei der nach dem Gesetz das Finanzamt die Hauptverantwortung trägt. Es mag dahingestellt bleiben, inwieweit auch bei den Einsprüchen die Katasterämter die Entscheidung sachlich beeinflussen. Das wird sehr von der Sachkunde, dem Interesse usw. der bei beiden Behörden beteiligten Beamten abhängen. Nicht selten wird das sachliche Übergewicht, das die Katasterämter durch die Vorbereitung der Bewertung erlangen, sich auch bei der Entscheidung der Einsprüche auswirken. Sicher ist, daß durch das Hin und Her der Entscheidungen, durch die gutachtliche Stellungnahme usw. eine sehr starke Mehrarbeit entsteht und daß widersprechende Entscheidungen — zwischen Bewertung und Einspruchsbescheid —, ohne daß irgendein sachlicher Grund zu ersehen wäre, an der Tagesordnung sind. Alles dieses hängt im wesentlichen mit dem durch das Gesetz eingeführten Dualismus der Bewertung zusammen. Man kann weitergehen und sagen, daß so nicht nur die Arbeit in unrationellster Weise stark vermehrt wird, sondern daß auch ein Hauptzweck des Rechtsmittelverfahrens, daß die Behörden im Laufe der verschiedenen Stadien des Verfahrens durch die Auseinandersetzungen mit dem Steuerpflichtigen usw. ein tieferes Eindringen in die Sache gewinnen, nicht erreicht wird. Diese Mängel sind von allen Seiten anerkannt und es besteht heute weder bei den Finanz- noch den Katasterbehörden und ebenso wenig bei ihren Aufsichtsbehörden und dem Reichsfinanzministerium und dem Preussischen Finanzministerium irgendein Zweifel darüber, daß dieser Dualismus unerträglich ist, daß er für die Dauer eine sachgemäße Ausgestaltung der Bewertung verhindert und daß er deshalb unter allen Umständen beseitigt werden muß. Die Bewertung der Grundstücke, sei es nach dem gemeinen Wert, sei es nach dem Ertragswert, nach Rohmiete und wie immer, bereitet an sich den Behörden so viel Schwierigkeiten, daß auf keine

Weise geduldet werden darf, daß sie noch durch endlose Auseinandersetzungen und Reibungen zwischen den beteiligten mitwirkenden Behörden erschwert wird, wobei, wie ausgeführt, die Mitwirkung der verschiedenen Behörden nicht dazu führt, die Bewertung zu vertiefen und zu verbessern, sondern man kann geradezu sagen, die Arbeit zu verflachen, da schließlich keine der beteiligten Behörden sich voll verantwortlich fühlt und jede damit rechnet, daß die andere Behörde die Entscheidung in erster Linie sachlich zu vertreten hat. Bei der jetzigen Rechtslage kann die Handhabung der Bewertung in keiner Weise den Forderungen entsprechen, die sowohl die Steuergläubiger wie die Steuerpflichtigen und insbesondere die Wirtschaft billigerweise stellen können. Das kann nur erzielt werden, wenn die Bewertung einer einheitlich geleiteten, möglichst sach- und rechtskundigen Behörde übertragen wird.

Der Streit besteht darüber, wem in Preußen die Einheitsbewertung übertragen werden soll. Die Katasterämter und anschließend die Preußische Finanzverwaltung stellen sich auf den Standpunkt, daß nur die Katasterämter als die sachverständigen Organe die Einheitsbewertung durchführen könnten und daß den Finanzämtern nicht nur die Sachkunde fehle, sondern auch das Material, das die Katasterämter insbesondere in ihren Karten besitzen. Es wird sich zunächst fragen, ob dieser Weg überhaupt gangbar wäre. Hierbei fällt sofort in die Augen, die Ausschaltung der für die preußischen Gebietsteile zuständigen Finanzämter mit dem Zweck des Reichsbewertungsgesetzes in schroffstem Widerspruch stünde. Es bestünden dann in Deutschland zwei Arten Bewertungsbehörden, in Süddeutschland und Sachsen die Finanzämter und in Preußen die Katasterämter. Das Reichsbewertungsgesetz hatte aber gerade bezweckt, die Bewertung durch einheitliche Behörden im ganzen Reiche durchzuführen, da man genau wußte, daß nur auf diese Weise eine einheitliche Bewertung im Reiche zu erreichen ist, genau so wie man die Reichsfinanzverwaltung mit eigenen örtlichen Behörden hauptsächlich eingerichtet hat, um die einheitliche Veranlagung durchzuführen. Wenn man sieht, wie heute noch die preußischen Katasterämter vielfach mit den alten preußischen Maßstäben arbeiten, insbesondere den Grundsteuererträgen usw., obwohl diese Maßstäbe zu einem großen Teil überholt sind, so leuchtet ohne weiteres ein, daß auf diese Weise eine völlig verschiedene Bewertung in den einzelnen Teilen Deutschlands erfolgen müßte. Ich kann mir nicht vorstellen, daß ein Reichsfinanzminister seinen Namen dazu hergeben könnte, den Zweck und Sinn des Reichsbewertungsgesetzes auf diese Weise zu vereiteln und dazu mitzuwirken, daß die Vereinheitlichung der Steuern lediglich eine papierne Vorschrift bleibt. Dies ist um so weniger anzunehmen, als es die größten Bedenken für die Reichsfinanzverwaltung hervorrufen müßte, wenn sie nicht mehr mit ihren eigenen, ihnen personell unterstehenden Organen arbeiten könnte, sondern mit Landesbeamten zu arbeiten hätte, die einer anderen Verwaltung unterstehen und die in keiner Weise geneigt wären, in erster Linie den Intentionen des Reichsfinanzministeriums zu entsprechen. Man denke sich, was doch wohl nicht völlig Illusion ist, daß es zu

einer Art Reichsreform käme oder daß die Preußische Finanzverwaltung und die Reichsfinanzverwaltung zusammengeworfen würden. Wäre es überhaupt denkbar, daß dann nicht die beiden bisher getrennten örtlichen Steuerorgane, deren Arbeiten so eng miteinander zusammenhängen, zu einer einheitlichen schlagfertigen Behörde zusammengeworfen würden!

Auch sachlich wären die Katasterämter in keiner Weise so geeignet wie die Finanzämter, die Einheitsbewertung durchzuführen. Wenn heute die Katasterbeamten vielfach geltend machen, die Finanzämter wirkten sachlich bei der Einheitsbewertung so gut wie gar nicht mit, sie betätigten sich lediglich in der Rolle des Briefträgers usw., so ist das eine durch nichts zu rechtfertigende Übertreibung oder Verallgemeinerung. Davon kann keine Rede sein. Im Gegenteil, häufig ist beobachtet worden, daß bei den Katasterämtern die leitenden Beamten, die Katasterdirektoren, den Fragen der Einheitsbewertung nur sehr wenig Interesse entgegenbringen und daß sie sich im wesentlichen mit ihren Vermessungsarbeiten oder mit der von ihnen zu verwaltenden staatlichen Grundvermögen- und Hauszinssteuer beschäftigen, während sie die Einheitsbewertung Hilfsangestellten und anderen Beamten überlassen, die zu einem erheblichen Teil die Bewertungsvorschläge auch verantwortlich zeichnen. In den schwierigeren Fragen der Einheitsbewertung beteiligen sich die Finanzämter schon jetzt zu einem sehr erheblichen Teil während an der Bearbeitung. Wenn aber einzelne Finanzämter etwa der Einheitsbewertung bisher wenig Interesse entgegengebracht haben sollten, wenn dafür vielfach ein eingearbeiteter Beamtenstab nicht vorhanden ist, so liegt das ausschließlich an dem unglücklichen § 481 A.D., wonach den Katasterämtern die Vorbereitung obliegt. Denn naturgemäß kann der Beamte, der mit einer rationalen Handhabung der Geschäfte rechnen muß, nicht annehmen, daß, wenn die Vorbereitung der Bewertung den Katasterämtern obliegt, die sachliche Arbeit von den Finanzämtern zu erledigen wäre. Es liegt im wesentlichen an dieser Bestimmung, daß die Finanzämter bisher die Einzelbewertung zu einem wesentlichen Teil den Katasterämtern überlassen haben.

Daß die Katasterbeamten vorzugsweise für diese Geschäfte geeignet wären, davon kann auch keine Rede sein. Denn wenn das der Fall wäre, so wäre es doch seltsam, daß man in Süddeutschland und Sachsen die Grundbewertung nicht den Vermessungsbehörden, sondern von jeher den Steuerbehörden übertragen hat. In Preußen ist man den anderen Weg offensichtlich nur deshalb gegangen, weil, wie bekannt, in Preußen eigentliche örtliche Staatssteuerbehörden überhaupt nicht bestanden und es deshalb am bequemsten erschien, die Grundstücksbesteuerung den Vermessungsbehörden zu übertragen. Dabei darf man nicht übersehen, daß die preußische Grundstücksbesteuerung früher besonders einfach war und mehr eine rechnerische Leistung darstellte, so daß die Katasterämter damit wohl fertig werden konnten. Nachdem die Bonitierung Anfang der sechziger Jahre erfolgt war, bestand die Tätigkeit der Katasterämter bei der landwirtschaftlichen Grundsteuer im wesentlichen darin, bei Parzellierungen den auf die einzelnen Teilparzellen ent-

fallenden Grundsteuerreinertrag auseinanderzurechnen. Bei dem städtischen Hausbesitz wurde der Gebäudesteuernutzungswert nach dem sich für einen längeren Zeitraum ergebenden Durchschnitt der Mieten festgestellt. Im allgemeinen waren diese Feststellungen verhältnismäßig sehr einfach. Erst mit Einführung der preußischen Ergänzungsteuer hat dann die Festsetzung von Ertrags- und gemeinem Wert für die Zwecke der Ergänzungsteuer nach dem Gutachten der Katasterämter stattgefunden. Da die Ergänzungsteuer aber sehr niedrig war — etwa $\frac{1}{2}$ pro 1000, während die heutige Vermögensteuer allgemein 5 pro 1000 beträgt — und für den einzelnen nur eine minimale Bedeutung hatte, so sind die Ergänzungsteuerwerte niemals so kritisch geprüft worden, wie es heute etwa die Einheitswerte werden, vor allem, wenn später danach die Grundsteuer erhoben werden soll. Es läßt sich deshalb die Feststellung der Grundstückswerte für die Ergänzungsteuer in keiner Weise mit der Einheitsbewertung vergleichen. Man kann rückblickend sagen, daß die preußischen Katasterämter ihre Befähigung zur Bewertung der Grundstücke, sei es zum Ertragswert oder zum gemeinen Wert, nach wirtschaftlichen und rechtlichen Gesichtspunkten überhaupt noch nicht dartun konnten. Bezeichnend ist, wie schon oben erwähnt, daß die süddeutschen Länder bisher nicht daran denken, ihre Vermessungsbehörden zu Grundsteuerbehörden auszugestalten. Das gilt insbesondere auch von Württemberg, wo die württembergischen Vermessungsbehörden von der Reichsfinanzverwaltung übernommen worden sind, ohne daß man bisher daran gedacht hätte, diese Vermessungsbehörden in irgendeiner Weise an der Einheitsbewertung zu beteiligen. Wenn damit zu rechnen wäre, daß die Vermessungsbehörden nach wirtschaftlichen Grundsätzen die Einheitsbewertung durchführen könnten, so hätte das Reichsfinanzministerium längst in Württemberg die

ihm unterstehenden Vermessungsbehörden bei der Einheitsbewertung beteiligen müssen. Offenbar hat aber niemand weder von der Reichsfinanzverwaltung noch von der württembergischen Landesverwaltung darin irgendeinen Vorteil für die Bewertung erblickt.

Gerade für die Einheitsbewertung der Grundstücke müssen, da wirtschaftlich sehr drückende Steuerlasten davon abhängen, die das gesamte Reichssteuerrecht beherrschenden wirtschaftlichen Gesichtspunkte in erster Linie maßgebend sein, damit nicht insbesondere durch eine formalistische Handhabung die Steuern die Wirtschaft noch mehr bedrücken, als es nach dem Gesetz unumgänglich ist. Sind nun für die Handhabung dieser wirtschaftlichen Gesichtspunkte die Katasterbeamten oder die Finanzbeamten eher geeignet? Der Katasterbeamte ist nach seiner Vorbildung im wesentlichen Vermessungsbeamter. Er ist auf diesem Gebiet, was Vermessungen und Nivellements angeht, zweifellos der Sachverständige. Was hat diese Sachkunde aber mit der Bewertung der Grundstücke nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu tun? Die Vermessungen dienen lediglich dazu, das Grundstück genau abzugrenzen und sind insofern eine notwendige Unterlage der Bewertung, etwa ebenso wie die Bauzeichnungen usw. Mit der Bewertung selber hat die Vermessung nichts zu tun. Häufig wird bei den Bewertungsarbeiten eine besondere Sachkenntnis erfordert, z. B. landwirtschaftliche Sachkenntnis, bautechnische Sachkunde usw. Hierzu werden besondere Sachverständige herangezogen werden müssen. Es fragt sich nur, welche von beiden Beamtengruppen nach ihrer Vorbildung, nach ihrer sonstigen Arbeit usw. am ehesten das wirtschaftliche Verständnis und die Sach- und Rechtskunde besitzt, um die Bewertung durchzuführen und insbesondere auch die Gutachten besonders hinzugezogener Sachverständiger selbständig zu würdigen. (Schluß folgt.)

Die Mindestbesteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz (§ 10 Abs. 2 Satz a u. b). Von Regierungsrat Dr. Weisensee, Zentralfinanzamt Berlin.

In Zeiten einer wirtschaftlichen Krise, in welcher die Bilanzen der Erwerbsgesellschaften meist Verluste und vielfach sogar Unterbilanzen ausweisen, tritt der Normalfall der Besteuerung nach §§ 10 Abs. 1, 13 KStG. in den Hintergrund gegenüber der diese normale Besteuerung ergänzenden Mindestbesteuerung nach § 10 Abs. 2 Buchst. a und b KStG. Die Kenntnis der gesetzlichen Vorschriften über die Mindestbesteuerung und ihre Auslegung durch die Rechtsprechung dürfte bei den scharfen Dispositionserfordernissen der Unternehmer von besonderem Belange sein.

Das Körperschaftsteuergesetz sieht drei Tatbestände vor, die rechtlich für sich selbständig nebeneinander bestehen.

Tatbestand 1: Aufsichtsratsstammsteuer.

§ 10 Abs. 2 Satz 1 KStG. bestimmt folgendes: Mindestens ist als Einkommen zu versteuern die Summe der Vergütung jeder Art, die an die Mitglieder des Aufsichtsrats für den Steuerabschnitt gewährt worden sind (§ 17 Nr. 4).

Tatbestand 2: Dividendensteuer (auch Ausschüttungsteuer genannt).

§ 10 Abs. 2 Buchst. a bestimmt, daß dem zu versteuernden Mindestbetrag hinzu gerechnet werden kann die Summe der Gewinnanteile, die für den Steuerabschnitt ausgeschüttet worden sind, sofern sie nicht aus Vermögen stammen, das bei seinem Entstehen in den letzten drei Jahren der Besteuerung nach diesem Gesetz unterlegen hat. Die Vorschrift des § 11 bleibt unberührt.

Tatbestand 3: Vergütungsteuer.

Nach § 10 Abs. 2 Buchst. b kann dem zu versteuernden Mindestbetrag ferner hinzu gerechnet werden, die Summe der Tantiemen, Entschädigungen und Belohnungen, die an Mitglieder des Vorstands und Angestellte in leitender Stellung für den Steuerabschnitt gewährt worden sind, ohne daß sie vertraglich zugesichert waren.

Bei den vorstehend angeführten Gesetzesbestimmungen ist beachtlich bei Tatbestand 1 der Hinweis auf § 17 Nr. 4 (Nichtabzug der Aufsichtsratsstantieme als Werbungskosten bei der Einkommensermittlung § 13 EStG.) und bei Tatbestand 2 die Bezugnahme auf die Steuerbefreiungsvorschriften des § 11. Die zu 2 und 3 genannten Tatbestände sind unabhängig davon anwendbar, ob der Tatbestand 1 vorliegt oder nicht. (Vgl. Urteil vom 5. 11. 1929 I A a 612, RStBl. 1929 S. 626 Nr. 928.)

Die Aufsichtsratsstantieme-Versteuerung — Tatbestand 1 — stellt nach dem Urteil vom 16. 4. 1929 I A 464/28 (RStBl. 1929 S. 342 Nr. 340) eine unter allen Umständen sich ergebende Sonderbesteuerung eines fiktiven Mindesteinkommens dar. Die auf den ersten Blick etwas ungewöhnlich anmutenden Vorschriften können nur aus ihrer Entstehungsgeschichte verstanden werden. Der Tatbestand 1 (Besteuerung der Aufsichtsratsstantieme) ist aus dem früheren Reichsstempelgesetz und aus § 64 RWG. vom 8. 4. 1922 (RStBl. 1922 S. 354) sowie § 211 bis 215 RWGWB. vom 27. 11. 1922 (Zentralblatt für das Deutsche Reich 1922 S. 1033) übernommen. Aus dem gleichen Grunde ist auch im § 17 Nr. 4 EStG. bei der regelmäßigen Gewinnermittlung nach § 10 Abs. 1 und § 13 EStG. die Abzugsfähigkeit der Aufsichtsratsstantieme als Werbungskosten verneint.

Die Besteuerung der ausgeschütteten Dividende — Tatbestand 2 —, die ihren Vorgänger in der Zuschlagsteuer des früheren Körperschaftsteuergesetzes hatte, wurde gegenüber dem Gesetzentwurf unter Hinweis auf die Parallelvorschrift der Verbrauchsteuer nach § 49 EStG. für physische Personen, insbesondere durch Umwandlung in eine Kannvorschrift nebst Anwendbarkeit der Befreiungsvorschriften des § 11 EStG. in den Gesetzesbestimmungen selbst wesentlich gemildert.

Die Maßvorschrift des Tatbestandes 1 (Aufsichtsratssteuer) und die Kannvorschrift des Tatbestandes 3 (Vergütungsteuer) haben zwei gemeinsame gesetzliche Tatbestandsmerkmale. Die Mindestbesteuerung erfolgt in beiden Tatbeständen nur von den Beträgen, die

- a) für den Steuerabschnitt in Frage kommen,
- b) für den Steuerabschnitt auch gewährt worden sind.

Zu a: Für die Gewährung für den Steuerabschnitt ist nicht erforderlich, daß sie für den ganzen Steuerabschnitt gegeben worden sind, auch für einen Teil desselben kann sie gewährt worden sein. Bei der Gewährung für ein weiter zurückliegendes Jahr mußte die Vergütung, gleichwohl, um Umgehungen nach § 10 A.D. zu vermeiden, in das laufende Jahr eingerechnet werden (so auch Erlaß RM. III e 1900 vom 3. 4. 1926 Abschn. 8 Ziff. 1 Abs. 2, vgl. Anh. 14, Komm. Rennerknecht und Anh. 18 S. 11, Komm. Ebers zum Körperschaftsteuergesetz). Für die Mindestbesteuerung der Aufsichtsratsvergütung gilt nach §§ 18 bis 24 EStGB. die Vorschrift, daß sie auch im Falle von Fusionen, gleichviel, ob sie von der untergehenden oder von der erwerbenden Gesellschaft bezahlt wird, für den Steuerabschnitt als gewährt zu gelten hat, für den sie errechnet wird. Gegenüber § 17 Abs. 4 EStG. besteht hinsichtlich der Aufsichtsratsvergütung eine Divergenz in bezug auf den

Steuerabschnitt. Während bei der Mindestbesteuerung der Aufsichtsratsvergütungen es darauf ankommt, für welche Steuerabschnitte sie gewährt werden, spielt dies für die Berechnung zum Einkommen nach § 17 Abs. 4 EStG. keine Rolle.

Zu b: Die Vergütungen müssen gewährt worden sein, d. h. sie müssen durch Gutschrift-Giroüberweisung oder Aufrechnung an die Aufsichtsratsmitglieder oder Vorstandsmitglieder zugeflossen sein. So auch RGZ. 89, 174 (a. M. Rosendorff-Herrmann, Komm. EStG., 7. Aufl., Anm. 10 S. 335). Verzichtet ein Aufsichtsratsmitglied oder Vorstandsmitglied vor oder in der Generalversammlung hierauf, so kann die Vergütung nicht als gewährt angesehen werden. Steht im Zeitpunkt der Veranlagung noch nicht fest, ob die in der Bilanz eingezetzten oder von der Generalversammlung genehmigten Aufsichtsrats- oder Vorstandsvergütungen auch tatsächlich gewährt werden, so ist nach dem Erlaß RM. vom 3. 4. 1926 Abschn. 8 Ziff. 1 Abs. 3 vorläufig nach § 100 A.D. zu veranlagern.

Zufolge der Entstehungsgeschichte des Tatbestandes 1 aus dem Reichsstempelgesetz ist nicht der Zeitpunkt der Entstehung der Schuld, sondern der der Tilgung maßgebend, so auch Ebers Anm. 21 zu § 10. Hinsichtlich der Vorstandsvergütungen ist Ebers Anm. 54 § 10 der Ansicht, daß sie als gewährt zu behandeln sind, sobald ein Rechtsanspruch auf sie begründet ist, während Rennerknecht der gleichen Auslegung in derselben Vorschrift wiederkehrender Bestimmungen den Vorzug geben will (Anm. 36 zu § 10).

Gegenüber den für beide Tatbestände (1 und 3) gleichen Merkmalen sind jedoch verschieden, bei Tatbestand 1 der Begriff der Aufsichtsratsstantieme, bei Tatbestand 3 der der Vergütung. Verschieden ist auch in beiden Tatbeständen der Kreis der Personen, deren Vergütungen durch die Mindestbesteuerung erfaßt werden sollen, sowie der Umfang der Erfassung dieser Vergütungen.

Tatbestand 1: Aufsichtsratssteuer.

Der Begriff der Vergütung jeder Art im § 10 Abs. 2 Satz 1 EStG. ist durch den in §§ 18 bis 24 EStGB. vom 17. 5. 1926 (RStBl. I S. 244) einheitlich für § 17 Nr. 4 und § 10 Abs. 2 Satz 1 geregelt. Vergütungen im Sinne dieser Bestimmung sind alle Leistungen, die Erwerbsgesellschaften oder ihre Rechtsnachfolger als Entgelte für die verfassungsmäßig nach dem Gesetz oder der Satzung vorgeschriebene Überwachung der Geschäftsführung oder als Entschädigung für den Wegfall des Entgeltes hierfür gewähren. Es macht keinen Unterschied, ob die Vergütung in festen Beträgen (Gehälter und Tagegelder), § 19 DB., im Anteil am Gewinn (Tantieme) oder in sonstigen geldwerten Vorteilen besteht. Die Vergütung setzt sich in der Regel aus verschiedenen Elementen zusammen, aus einer festen Summe bestimmter Vergütungen, einem festen Bruchteil des Bilanzgewinns, die einen am Bilanzstichtag zwar noch nicht ausgerechneten, aber bestimmbaren Betrag ergeben, und aus Beträgen, über welche die Generalversammlung nach ihrem Ermessen befindet (vgl. Ebers Anm. 21 zu § 10).

Auch sonstige geldeswerte Vorteile (§ 22 Abs. 1 EStGB.), wie die Lieferung von Sachwerten ohne Entgelt oder zu Vorzugspreisen, die Gewährung freier Wohnung, freier Verpflegung, unentgeltliche Benutzung des Kraftwagens, rechnen zu den Ver-

gütungen, die der Mindestbesteuerung unterliegen. Auf den Rechtsgrund der Vergütung, ob freiwillig oder auf Grund besonderer vertraglicher Verpflichtungen, kommt es im Gegensatz zu Tatbestand 3 nicht an. Das Entgelt u. dgl. muß jedoch für die Überwachung der Gesellschaft gewährt sein. Entgelte, die nicht darunter fallen, unterliegen nicht der Mindestbesteuerung. Zum Beispiel Honorar für einen Rechtsanwalt, der Aufsichtsrat ist und einen Prozeß für die Gesellschaft führt (RFS. Bd. 24 S. 11). Auch ist zu unterscheiden, ob Aufsichtsratsmitglieder auf Grund besonderer Vereinbarungen Vorstandsgeschäfte (Tatbestand 3) ausführen und dafür Vergütungen erhalten haben. Diese Vergütungen fallen unter § 10, 2 b, nicht unter § 10, 2 a (Tatbestand 2), wenngleich nach § 248 HGB. solche Vorschriften an sich unzulässig sind (vgl. RFS. Bd. 6 S. 16). Die Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats kann im Gesetz oder im Gesellschaftsvertrag oder durch besonderen Vertrag bestimmt sein (vgl. Urteil vom 10. 10. 1930 I A 250/30, RStBl. 1930 S. 761 Nr. 941).

Eine Zerlegung der Aufsichtsratsstätigkeit in steuerpflichtige Überwachung und steuerfreie sonstige Tätigkeit findet nicht statt (RFS. Bd. 24 S. 11). Kraft Gesetzes ist die Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats bei Aktiengesellschaften z. B. im Handelsgesetzbuch begründet (so nach § 192 Abs. 1 HGB. die Prüfung der Gründung der Gesellschaft, die Prüfung der Jahresbilanz nach § 262 e, Aktienrechtsnovelle vom 19. 9. 1931, RStBl. I 1931 S. 493, die Durchsicht des Berichts der Wirtschaftsprüfer nach § 266, 4 a. a. D.).

Der Kreis der mit der Überwachung der Gesellschaft bestimmten Personen deckt sich nach Evers, Anm. 17, und Kennerknecht, Anm. 12 zu § 10 RStG., mit denen des § 17, 4 RStG. Der § 17, 4 RStG. betrifft die Vergütungen an die zur Überwachung der Geschäftsführung bestellten Personen ohne Rücksicht auf deren Bezeichnung. Hinsichtlich des subjektiven Geltungsgebiets der Vorschrift bestehen jedoch zwischen Kennerknecht und Evers Meinungsverschiedenheiten. Während Kennerknecht nicht nur die Erwerbsgesellschaften, sondern auch die ihnen gleichgestellten Vermögensmassen (§ 4 Abs. 1 RStG.) einbeziehen will, gelten nach Evers Anm. 17 zu § 10 die Bestimmungen nur für die in Erwerbsgesellschaften gekleideten Gebilde und nicht für Betriebe und Verwaltungen und die ihnen gleichgestellten Unternehmungen des § 2 Abs. 2. Nach dem Urteil vom 20. 12. 1928 I A a 730/28 (RStBl. 1929 S. 90 Nr. 146) ist die Ansicht Evers' insoweit bestätigt, als die im § 2 Abs. 2 erwähnten Steuerpflichtigen nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind und daher auch nicht der Mindestbesteuerung unterliegen.

Zweifelhaft kann sein, ob bei Konzerngesellschaften die mit der Überwachung von Untergesellschaften betrauten Personen der Obergesellschaft als Aufsichtsratsmitglieder anzusehen sind oder nicht. In der Regel wird man davon ausgehen können, daß derartige Personen lediglich im Interesse der Obergesellschaft tätig sind, also kein Überwachungsorgan der Untergesellschaft darstellen. Die ihnen gewährten Beträge können daher nicht der Untergesellschaft, abgesehen von der Organshaft überbürdet werden, soweit

dies geschieht, stellen sie verdeckte Gewinnausschüttungen (Tatbestand 2) dar, während sie bei der Obergesellschaft abzugsfähige Werbungskosten sind. Werden der Untergesellschaft zur Gewährung von Aufsichtsratsvergütungen von der Obergesellschaft Beträge gewährt, so unterliegen sie der Mindestbesteuerung (RFS. vom 16. 4. 1929 I A a 866/28, RStBl. 1929 S. 377 Nr. 492), unbeachtlich, ob ein Pachtverhältnis zwischen Ober- und Untergesellschaft vorliegt. (Vgl. Urteil RFS. vom 28. 1. 1932 I A 262/31, RStBl. 1932 S. 302 Nr. 268.)

Tatbestand 3: Vergütungsteuer.

Während die für Überwachung der Gesellschaft an die Aufsichtsratsmitglieder gewährten Vergütungen aller Art, soweit sie nicht Unkostenersatz darstellen, tantiemesteuerpflichtig sind (Tatbestand 1), ist nach § 10 Abs. 2 nur die nichtvertraglich zugesicherte, Vorstandsmitgliedern und leitenden Angestellten gezahlte Vergütung usw. der Mindestbesteuerung zu unterwerfen. Vertragliche Zusicherung ist jede bindende Erklärung, auch wenn sie nicht im Gesellschafts- oder Anstellungsvertrag, sondern in einem besonderen Vertrag (schriftlich oder mündlich) oder auch nur durch schlüssige Handlung (vgl. StuW. 1927 Nr. 390) und nur für ein bestimmtes Geschäftsjahr getroffen ist. In einem solchen Fall kann aber verdeckte Gewinnausschüttung (Tatbestand 2) vorliegen. Letzteres ist aber von wesentlicher Bedeutung aus dem Grunde, weil die verdeckte Gewinnausschüttung der dreijährigen Schonfrist für versteuertes Vermögen unterliegt (RFS. Bd. 20 S. 164). Wenn die Vergütungen nicht angemessen sind, unterliegen sie somit der Mindestbesteuerung aus dem Gesichtspunkt der verdeckten Gewinnausschüttung. Ob die Tantieme vertraglich zugesichert ist, ist zunächst aus dem Anstellungsvertrag festzustellen. Der Gesellschaftsvertrag ist erst in zweiter Linie und nur dann heranzuziehen, wenn er beiden Vertragsschließenden bekannt und ernst gemeint ist (vgl. Urteil I A 388/26, Partei Prozeß RStG. zu § 10 Spr. 7). Ob in Fortsetzung einer Übung ein Vertragsanspruch entstanden ist oder nicht, braucht regelmäßig nicht entschieden zu werden (Mirre, StuW. 1933 Sp. 160). Die Bestimmung des Personenkreises, der als Vorstandsmitglieder einer Gesellschaft anzusprechen ist, ist von untergeordneter Bedeutung, da die Vergütung an leitende Angestellte bereits der Mindestbesteuerung unterliegt. Es spielt somit keine Rolle, ob der Geschäftsführer einer GmbH. zu den leitenden Angestellten zu rechnen ist oder als Gesellschaftsvertreter und Organ der GmbH. angesehen wird. Auf alle Fälle unterliegt die ihm gewährte, nichtvertragliche Vergütung unter die Mindestbesteuerung. Mirre (S. 38 Anm. 13 Komm. zum Körperschaftsteuergesetz) betrachtet als leitende Angestellte solche, die eine über das Technische hinausgehende Tätigkeit zu entfalten haben, z. B. Filialdirektoren; nicht unbedingt auch Prokuristen. Evers dagegen (Anm. 52 zu § 10 RStG.) rechnet nur solche Angestellte zu den leitenden, die berechtigt sind, für das Gesamtunternehmen wichtige Entscheidungen selbständig zu treffen oder dabei mitzuwirken. Dies sind nach seiner Ansicht in der Regel die im Zentralbüro für das ganze Unternehmen maßgebende Entscheidungen treffenden Personen.

Tatbestand 2: Dividendensteuer.

Der Mindestbesteuerung sind, wie oben bereits ausgeführt, die für den Steuerabschnitt ausgeschütteten Gewinne zu unterwerfen, soweit sie nicht in ihrem Entstehen in den letzten drei Jahren der Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz unterlegen haben oder unter die Befreiungsvorschriften des § 11 RStG. fallen. Zu den Gewinnanteilen im Sinne dieser Gesetzesvorschriften gehört alles, was eine Erwerbsgesellschaft an ihre Mitglieder unbeschadet des Grundkapitals und ohne Verpflichtung der Anrechnung auf ihre Kapitaleinlage auf Grund ihres Besitzes von Geschäftsanteilen verteilt. Hierbei sind verdeckte Gewinnausschüttungen den offen vollzogenen gleichzustellen (vgl. Urteil vom 11. 6. 1931 IA 209/31, RStBl. 1931 S. 619 Nr. 659, Ebers Anm. 27). Nicht zum Gewinn gehören nach § 11 RStG., z. B. nach Nr. 3 die aus dem Besitz von mindestens einem Fünftel der Aktien, Rufe, Anteile, Genussscheine von anderen Erwerbsgesellschaften herrührenden Gewinne (Schachtelprivileg [RFG. Bd. 22 S. 262], auch nicht erlassene Beförderungsteuer als steuerfrei zu lassende Einkünfte [§ 8 Nr. 10 EStG.], Urteil vom 14. 12. 1932 IA 72/32, RStBl. 1932 S. 140 Nr. 127). Die Befreiungsvorschrift des § 11 bezieht sich jedoch nur auf die steuerfreien Einkünfte, die in demselben Steuerabschnitt bezogen worden sind. Werden im übrigen aus thesaurierten steuerfreien Einkünften früherer Steuerabschnitte Ausschüttungen vorgenommen, so unterliegen sie der Mindestbesteuerung, da für sie die dreijährige Schonfrist versteuerten Vermögens nicht gilt (Ebers Anm. 43/44 zu § 10 RStG.). Für die Beurteilung des Wesens und Umfangs der Gewinnanteile ist stets zu prüfen, inwieweit tatsächlich Gewinnausschüttungen vorliegen und nicht etwa Kapitalrückzahlungen in den Ausschüttungen enthalten sind. Letztere sind in die Mindestbesteuerung nicht einzurechnen (Anderer Meinung Wirre, S. 37/38 Anm. zu § 10 RStG. betr. Ausbeuten der Bergwerksgesellschaften).

Besondere Bedeutung gewinnt in diesem Rahmen auch die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung. Sie kann nur gestreift werden. Auf sie vollständig einzugehen, würde zu weit führen. Als verdeckte Gewinnausschüttung ist in der Regel das anzusehen, was Gesellschaften ihren Gesellschaftern im Hinblick auf das Gesellschaftsverhältnis zubilligen, anderen, die nicht Gesellschafter sind, nicht gewähren würden (RFG. Bd. 21 S. 275; vgl. auch Urteil vom 15. 11. 1932 IA 34 Bd. 32 S. 85 Nr. 22). Auf die Absicht, eine verdeckte Gewinnausschüttung zu gewähren, kommt es nach dem Urteil vom 15. 10. 1929 IA a 144/28 (RStBl. 1929 S. 665 Nr. 965) nicht an (Urteil vom 24. 11. 1931 IA 124/31, RStBl. 1932 S. 577 Nr. 607). Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann nach § 10, 1 oder nach § 10, 2 a erfaßt werden; die Regel würde die Erfassung nach § 10, 1 RStG. sein (vgl. Urteil vom 7. 10. 1932 IA 426/31, RStBl. 1932 S. 1107 Nr. 1101). Für die Frage der Beurteilung einer verdeckten Gewinnausschüttung sind ferner mehrere Jahre heranzuziehen (vgl. RFG. Bd. 26, Bd. 69). Als Beispiel der verdeckten Gewinnausschüttungen seien aus der Rechtsprechung

angeführt: Gewährung eines zinslosen Darlehens an die Gesellschafter (vgl. Urteil StuW. 1929 S. 389), übermäßige Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens (vgl. Urteil vom 28. 1. 1930 I A a 840/28, RStBl. 1930 S. 146 Nr. 216), verdeckte Gewinnausschüttung durch Leistungen an Gesellschafter (Urteil Bd. 16 S. 355, Bd. 21 S. 1, 275). Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ergibt sich der Grundsatz, daß nur Gewinne, die auf Gesellschaftsgrundlage beruhen, Gewinnanteile im Sinne des § 10, 2 RStG. sind. Dagegen keine Gewinnanteile im Sinne dieser Vorschrift auch an andere nicht an die Gesellschaft oder an dritte Personen zu bewirkende Gewinnausschüttungen (RFG. Bd. 16 S. 306). Die Rückzahlungen des Grundkapitals einer GmbH. unterliegen nicht der Mindestbesteuerung (Bd. 26 S. 24, Urteil vom 29. 1. 1932 I A 180/31, RStBl. 1932 S. 250 Nr. 231). Es kommen für die Mindestbesteuerung nur Gewinnausschüttungen für den Steuerabschnitt in Frage. Wenn dies auch der Regelfall ist, so können Umgehungsversuche dieser Gesetzesvorschrift, die in der Ausschüttung bereits drei Jahre lang stehengelassener Gewinne für die Vorjahre unter Änderung früherer Bilanzen erfolgen würden, nach § 10 AO. unwirksam sein. Ausschüttungen sind nicht nur in bar gezahlte, sondern auch die den Gesellschaftern und den sonstigen Bezugsberechtigten gutgeschriebenen Gewinnbeträge, auch die von deren Gläubigern gepfändeten oder für ihre Rechnung an Dritte abgeführten Beträge. Auch der nach § 83 EStG. als Steuerabzug vom Kapitalertrag zu kürzende und an das Finanzamt abzuführende Betrag, rechnet hierzu (vgl. Ebers Anm. 30 zu § 10 RStG.).

Diese Gewinnausschüttungen unterliegen jedoch nur dann der Mindestbesteuerung, sofern (im Sinne von soweit) sie nicht aus Vermögen stammen, das in den letzten drei Jahren nach dem Körperschaftsteuergesetz versteuert worden ist. Wegen der lange strittigen Ausdehnung der Befreiungsvorschriften, auf die in der Goldmarkeröffnungsbilanz ausgewiesenen, durch die 2. Notverordnung und das Steuerüberleitungsgesetz besteuerten Beträge ist Klärung durch die Urteile vom 5. 7. 1927 IA 217/27 (StuW. 1927 Nr. 454 Sp. 612) und vom 19. 2. 1929 IA 287/28 (StuW. 1929 Nr. 439 Sp. 819, RStBl. 1929 S. 201/02 Nr. 314) erfolgt Beweispflichtig für das Vorliegen von Gewinnausschüttungen, die der Mindestbesteuerung unterliegen, ist das Finanzamt (vgl. RFG. Bd. 11 S. 11, Bd. 14 S. 296, Bd. 16 S. 355). Dies gilt insbesondere hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung, während andererseits der Steuerpflichtige die Beweislast dafür hat, daß die Gewinnausschüttung aus Vermögen stammt, das in den letzten drei Jahren der Besteuerung unterlegen hat. Auch bei Entstehung der Gesellschaft aus Zusammenschluß von Werken, die ihrerseits nach der 2. Steuernotverordnung oder dem Steuerüberleitungsgesetz Körperschaftsteuer entrichtet haben, findet nach dem Urteil vom 23. 9. 1930 IA 867/24 (RStBl. 1931 S. 759 Nr. 939) eine Mindestbesteuerung nach § 10, 2 a RStG. nicht statt. Gleiches gilt auch, was insbesondere für die gegenwärtige Zeit der

Sanierungen von Interesse ist, für die spätere Zeit (vgl. Urteil vom 7. 4. 1932 I A 163/31, RStBl. 1932 S. 521 Nr. 544).

Als Jahre rechnet Kennerknecht (Anm. 22 zum Körperschaftsteuergesetz, sowie Blümlich-Hoffmann S. 187 zu § 10 RStG) die Zeitjahre unabhängig von den Steuerabschnitten. Ebers dagegen will (Anm. 37 zu § 10 RStG, auch Rosendorff-Herrmann Anm. 11 S. 346) von der Begünstigung alle Steuerabschnitte umfaßt wissen, deren Schlußtage in die letzten drei Jahre vor Beginn des Steuerabschnitts, für den die Ausschüttung erfolgte, fällt. Bei Vorliegen von Kumpfgeschäftsjahren könnte das versteuerte Einkommen in mehr als 36 Monaten erzielt sein (z. B. 47 Monate in dem Beispiel zu Anm. 37 zu § 10 bei Ebers). Der von dem Steuerpflichtigen zu erbringende Nachweis, daß die begünstigten Gewinnausschüttungen aus bei ihrer Entstehung versteuertem Vermögen stammen, geht jedoch nicht so weit, daß die Identität der Ausschüttung mit den versteuerten Beträgen nachgewiesen werden muß. Es genügt der Nachweis der Versteuerung und Zurückstellung entsprechender Gewinne in den letzten drei Jahren (z. B. Aktienkauf aus Gewinn 1927, Dividendenausschüttung 1930 aus dem Verkaufserlös von Effekten, jedoch von Aktien, die bereits 1925 erworben worden sind). Maßgeblich ist nach dem Urteil vom 29. 2. 1932 I A 268/31 (RStBl. 1932 S. 404 Nr. 412) lediglich, welches Vermögen nach der Bilanz zur Ausschüttung verwendet worden ist (Verrechnung auf einem bestimmten Konto), nicht aber aus welchem Einkommen die zur Ausschüttung verwendeten Mittel stammen. Ist zugunsten des Steuerpflichtigen anzunehmen, daß die Ausschüttung aus dem noch begünstigten Zeitraum vorgenommen wird, so ist der zeitlich am weitesten zurückgelegene, noch begünstigte Zeitraum zu unterstellen (vgl. RFS. Urteil vom 28. 1. 1930 I A 32/28, RStBl. 1932 S. 165 Nr. 421). Übereinstimmend mit Ebers, Anm. 34 zu § 10, sind nach der Rechtsprechung die Worte: „Versteuerung bei seinem Entstehen“ nicht wörtlich, sondern entsprechend der Vorschrift der §§ 13, 19 und 20 EStG. auszuulegen, so daß Versteuerung bei Realisierung des Gewinns genügt. Auch die Versteuerung bei einer Nach- oder Berichtigungsveranlagung muß nach Ebers, Anm. 39 zu § 10 RStG, genügen. Das Vermögen muß jedoch bei seiner Bildung der Körperschaftsteuer unterworfen worden sein. Es rechnet also nicht hierunter das von einer offenen Handelsgesellschaft nach dem Einkommensteuergesetz versteuerte Vermögen, das in eine Aktiengesellschaft eingebracht wird, und von dieser durch Auflösung einer von der offenen Handelsgesellschaft gelegten stillen Reserve ausgeschüttet wird. Nicht befreit sind demgemäß auch steuerfreie Zuwendungen (Schenkungen, Erbschaften). Ebers glaubt jedoch in Anm. 42 zu § 10 RStG. aus der Befreiungsvorschrift der nach § 11 begünstigten Einkommen schließen zu können, daß eine Besteuerung auch in diesem Falle unbillig wäre. Über die Herkunft des Bilanzgewinns sei auf Anm. 24 zu § 10 S. 423, Konm. Ebers, hingewiesen. Wegen der bilanzmäßigen Behandlung im Falle der Mindestbesteuerung vgl. Urteil vom 28. 2. 1930 I A 270/29 (Partei Prozeß Spr. 43 zu § 10, 2 RStG.).

Die alleinige Grundlage für die Dividendenausschüttung bildet die Handelsbilanz und der in ihr erscheinende Gewinn, da nur sie, z. B. bei der Aktiengesellschaft, der Generalversammlung unterliegt (Urteil vom 28. 9. 1932 I A 456/30, StuW. 1933 Nr. 120 Sp. 238 bespr. Sp. 150).

Zu betonen ist hierbei, daß die immerhin vorhandenen Härten dadurch gemildert werden, daß es sich um eine Kannvorschrift handelt und die Besteuerung in das Ermessen des Finanzamts gestellt ist, dessen oberster Grundsatz Recht und Billigkeit sein müssen. Über die Auslegung der Tatbestände 2 und 3 als Kannvorschrift seien einige Urteile angeführt:

I. Dividendenausschüttung (Tatbestand 2) § 10, 2a RStG., Mindestbesteuerung ist unbillig:

1. Wenn bei verdeckten Gewinnausschüttungen das Kapital angegriffen ist und trotz Aktivierung der verdeckten Gewinnausschüttung ein Verlust bleibt, der nicht aus vor drei Jahren versteuerten Reserven gedeckt werden kann (vgl. Urteil vom 31. 7. 1928 I A 36/28, RStBl. 1928 S. 364 Nr. 658, sowie Urteil vom 15. 11. 1932 I A 282/31, RStBl. 1932 Nr. 1131 S. 1144). Unterbilanz zu Beginn des Steuerabschnitts ist unbeachtlich. Sie hindert die Mindestbesteuerung nicht. Es kommt nur auf den Verlust des Steuerabschnittes an (vgl. RFS. Urteil vom 15. 11. 1932 I A 288/89/29, RStBl. 1932 S. 1145 Nr. 1133).

Die Frage, ob eine Mindestbesteuerung erfolgen kann, ist in den einzelnen Fällen sehr verschieden und hängt von der Art und Höhe der vorhandenen Reserven ab, die ausgeschüttet werden.

2. Bei Verwendung einer im Vorjahr aufgewerteten Forderung zur Ausschüttung (wohl im Hinblick auf die Ausschaltung von Aufwertungsgewinnen nach § 108 Abs. 1 EStG.), soweit es sich um einen Vermögenszugang der letzten drei Jahre handelt, wobei der Zeitpunkt der Buchung des aufgewerteten Betrages maßgeblich ist (vgl. RFS. Urteil vom 1. 12. 1931 I A 492/31, RStBl. 1932 S. 141 Nr. 139).

3. Aus dem Gesichtspunkt, daß eine Gesellschaft infolge geringen Gewinns in früheren Jahren verhältnismäßig wenig Körperschaftsteuer entrichtet hat (vgl. RFS. Urteil vom 29. 2. 1932 I A 267/31, RStBl. 1932 S. 404, Nr. 412).

4. Wenn aus der Gewinnausschüttung allein eine steuerliche Leistungsfähigkeit gefolgert wird. Auch eine Rechtsvermutung, daß in mehreren Unterbilanzjahren wiederholte Gewinnausschüttungen für hinreichende Leistungsfähigkeit sprechen, ist im Gesetz nicht aufgestellt. Erfolgt die Gewinnausschüttung aus den durch nicht einwandfreie Aufstellung der Handelsbilanzen ausgewiesenen Gewinnen zu dem Zweck, das Ansehen und das Vertrauen in die Firma zu stärken, so gewinnen diese Ausschüttungen den Charakter unvermeidlicher Ausgaben. Auch aus dem Rechtsfaß des Steuerrechts; zu besteuern was ist und nicht was scheint, kann ein nach außen hin glänzendes, nach innen aber ungesundes, schwer ringendes Unternehmen aus Billigkeitsgründen nicht zur Mindestbesteuerung herangezogen werden (vgl. RFS. Urteil vom 29. 1. 1929 I A a 426/29, RStBl. 1929 S. 545 Nr. 788, und Urteil vom 28. 9. 1932 I A 456/30,

StuW. 1933 Nr. 120 Sp. 238 bespr. Sp. 150). Andererseits ist bei kapitalkräftigen Erwerbsgesellschaften (z. B. echte Reserven etwa 50 v. H. des Stammkapitals) die Mindestbesteuerung des ausgeschütteten Gewinns nicht unbillig (Urteil vom 18. 10. 1932 I A 1932, StuW. 1933 Nr. 115 Sp. 232).

5. Soweit die Ausschüttungen zu Unrecht in den drei vorhergehenden Jahren dem Bilanzgewinn hinzugerechnet und als Einkommen versteuerte Steuern darstellen, in den Jahren der Rückerstattung (vgl. RFG. Urteil vom 8. 3. 1932 I A 80/31, RStBl. 1932 S. 406 Nr. 413).

6. Solange als das Einkommen einer Erwerbsgesellschaft für die drei letzten Vorjahre nicht endgültig, sondern nur vorläufig veranlagt worden ist (Urteil vom 14. 12. 1932 I A 72/32, RStBl. 1932 S. 140 Nr. 127).

Die Mindestbesteuerung entspricht dagegen der Billigkeit

1. auch in solchen Jahren, in denen ein steuerfrei abzudeckender Verlust vorgetragen ist, da es ja nur auf den Verlust des Steuerabschnitts ankommt (vgl. Urteil vom 29. 9. 1931 I A 214/31, RStBl. 1932 S. 84 Nr. 83);

2. wenn sich bei Aktivierung der verdeckten Gewinnausschüttung für den Steuerabschnitt ein Gewinn ergibt (Beispiel: Stammkapital 500 000 RM., Unterbilanz zu Beginn des Steuerabschnitts 80 000 RM., Ertrag des Jahres unter Einrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung 60 000 RM., verdeckte Gewinnausschüttung 30 000 RM.) (vgl. das oben bereits angeführte Urteil vom 15. 11. 1932 I A 288/289/32, RStBl. 1932 S. 1145 Nr. 1133).

II. Vergütungssteuer — Tatbestand 3 zu § 10, 2b RStG.

Die Heranziehung der Vorstandsvergütung im Wege der Mindestbesteuerung ist unbillig:

1. Wenn die den Vorstandsmitgliedern gewährten Entschädigungen der aufgewendeten Arbeit entsprechen (Beispiel: Vergütung von je 1500 RM. an zwei Leiter einer Genossenschaft bei einem Jahresumsatz von mehreren 100 000 RM., deren Mührigkeit aus dem Gesellschafterversammlungsprotokoll besonders ersichtlich ist) (vgl. RFG. Urteil vom 5. 11. 1929 I A a 612/29, RStBl. 1929 S. 626 Nr. 928).

2. Wenn trotz Aktivierung der Entnahmen des Gesellschaftergeschäftsführers eine Minderung des Stammkapitals eingetreten ist (also Reserven, aus denen die Vergütung hätte gedeckt werden können, nicht vorhanden sind) (vgl. RFG. Urteil vom 29. 10. 1931 I A 407/30, RStBl. 1932 S. 17 Nr. 18).

3. Soweit an Vorstandsmitglieder und leitende Angestellte, die weder Gesellschafter sind, noch den Gesellschaftern nahestehen, neben den vertraglich zugesicherten laufenden Bezügen regelmäßig Jahr für

Jahr (d. i. in Fortsetzung einer Übung) bestimmte, der Höhe oder dem Hundertsatz des Gewinns oder Umsatzes nach gleiche Beträge als Lantime oder Belohnung gewährt werden, wenn die Zahlung der gleichen Beträge auch in ungünstigen Jahren erfolgt (vgl. RFG. Urteil vom 12. 7. 1932 I A 313/30, RStBl. 1932, S. 944 Nr. 944).

Die Rechtsmittelbehörden haben von Amts wegen zu prüfen, ob die Veranlagungsbehörden von den Ermessensvorschriften im einzelnen Falle Gebrauch gemacht haben (vgl. RFG. Urteil vom 11. 6. 1931 I A 209/31, RStBl. 1931 S. 619 Nr. 659).

Zu der Bedeutung der Mindestbesteuerung für die Bilanzkontinuität ist anzuführen, daß die Festsetzung eines bestimmten Verlustergebnisses die Mindestbesteuerung nicht voraussetzt und daß die Inzidentfeststellung eines bestimmten, unterhalb der Grenze der Aufsichtsratsvergütungen usw. sich haltenden Einkommens kein Bescheid im Sinne des § 220 Abs. 2 AO a. F. darstellt. Durch Mindestbesteuerung erfolgt keine Feststellung des Verlustes für den betreffenden Steuerabschnitt, der für die Steuerfestsetzung späterer Jahre bindend wäre (vgl. RFG. Urteil vom 8. 1. 1929 I A a 796/28, RStBl. 1929 S. 82 Nr. 137, Ebers, RStG., 2. Aufl. S. 779).

In dem Rechtsmittel gegen die Mindestbesteuerung kann somit nach Urteil vom 12. 3. 1929 I A 74/29 (StuW. 29 Nr. 744 Sp. 818, besprochen Sp. 813, RStBl. 1929 S. 280/81 Nr. 440), nicht die Höhe des inzident festgestellten Verlustvortrags oder einzelner Bilanzpositionen angegriffen werden. Andererseits ist nach dem Urteil vom 15. 7. 1930 I A 174,175/30 (RStBl. 1930 S. 638 Nr. 855) eine Berichtigungsveranlagung auf Grund neuer Tatsachen nicht möglich, wenn die Kenntnis neuer Tatsachen nicht zu einer höheren Steuer als die Mindestbesteuerung hätte führen können. Dieser Grundsatz gilt meines Erachtens sowohl hinsichtlich der Berichtigungsveranlagungen nach § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO a. F. zugunsten des Fiskus und § 222 Abs. 1 Ziff. 2 zugunsten des Steuerpflichtigen.

Nach dem letzten Absatz des § 10 Abs. 2 kann die Reichsregierung mit Zustimmung des Reichsrats nähere Bestimmungen darüber treffen, welche Gewinnanteile und Vergütungen bei Steuerpflichtigen, deren Sitz oder Ort der Leitung im Ausland liegt (§ 3 Abs. 1 Ziff. 1 RStG. = beschränkte Steuerpflicht), für die Mindestbesteuerung nach § 10 Abs. 2 Satz 1 RStG. anzusetzen sind oder angesetzt werden können. Nach Ebers (Anm. 56 zu § 10 a. a. D.) ist die Vorschrift auch auf Satz 2 zu beziehen. Die einschlägigen Bestimmungen hierfür sind bisher noch nicht ergangen.

Beschränkt steuerpflichtiges Einkommen aus literarischen und künstlerischen Urheberrechten. Von Regierungsrat Dr. Kittel, Berlin.

Durch die „Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften“ vom 23. 12. 1932 (RStBl. 1933 Nr. 1) sind die Einkünfte literarischer und künstlerischer Art sowie die Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von literarischen und künstlerischen Urheberrechten dem

Steuerabzug unterworfen worden. Dadurch wird eine Menge bisher nicht bekannter Steuerfälle erfasst und die zahlreichen ungeklärten Rechtsfragen einer Entscheidung zugeführt. Die wichtigsten von ihnen sollen im folgenden behandelt werden.

Gesetzliche Regelung bis zum 9. 12. 1931.

Der beschränkten Steuerpflicht sind gemäß § 3 Abs. 2 Ziff. 3 unterworfen „die Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung von beweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Rechten, die im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind“. Für solche Rechte kommt auf literarischem oder künstlerischem Gebiet besonders in Frage das Verlags- und das Aufführungsrecht. Sie beide fließen aus dem Urheberrecht, welches durch das Gesetz „betr. das Urheberrecht an Werken der Literatur und der Tonkunst“ vom 19. 6. 1901 (RGBl. 1901 S. 267) und das Gesetz „betr. das Urheberrecht an Werken der bildenden Künste und der Photographie“ vom 9. 1. 1907 (RGBl. 1907 S. 7) für das Reichsgebiet geschützt ist. Da sich ein solcher Schutz auch für den internationalen Verkehr erforderlich machte, ist er durch Staatsverträge über die Reichsgrenze hinaus erweitert worden. Der wichtigste dieser Verträge ist die sogenannte „Berner Konvention“ von 1886 (in revidierter Fassung vom 13. 11. 1908).

Das Urheberrecht kann durch den Verlagsvertrag (Verlagskommissionsvertrag u. dgl.) und den Aufführungsvertrag (Aufführungsvertriebsvertrag, Aufführungsagenturvertrag u. dgl.) in der Weise veräußert, abgetreten, belastet werden, daß ein anderer die sich aus dem Urheberrecht ergebenden Rechte ausübt. Durch den Verlags- und den Aufführungsvertrag wird ein dingliches Recht an dem Urheberrecht ähnlich dem Nießbrauch bestellt, wobei noch die Besonderheit gilt, daß beim Verlagsvertrag der Verleger nicht nur das Recht, sondern auch die Verpflichtung zur Verbreitung des Werkes übernimmt. Ähnliches gilt für den Aufführungsvertrag. Besondere Verträge dieser Art sind auf dem Gebiet der Schallplattenfabrikation und der Filmproduktion üblich. Die Filmlizenz ist meist mit dem Verkauf eines Filmnegatives verbunden, und es handelt sich dabei meistens um den Verkauf einer beweglichen Sache verbunden mit der Übertragung der örtlich resp. zeitlich begrenzten Überlassung gewerblicher, künstlerischer und literarischer (musikalischer) Urheberrechte (Näheres siehe weiter unten).

Bei der Frage, ob die Einkünfte aus allen derartigen Rechten nach der Ziff. 3 a. a. O. in der bis zum 9. 12. 1931 geltenden Fassung beschränkt steuerpflichtig sind, scheidet zunächst die Möglichkeit aus, diese Steuerpflicht deswegen zu bejahen, weil die Rechte im Inlande belegen sind. Denn wenn es auch durchaus üblich ist, von einer Belegenheit von Rechten zu sprechen und hierfür zahlreiche Beispiele aus der Rechtsprechung angeführt werden können, so hat der Reichsfinanzhof, insbesondere durch sein Urteil vom 6. 9. 1932 VI A 2020/31 (StuW. 1932 Nr. 985), die Annahme einer Belegenheit von solchen gewerblichen oder literarischen und künstlerischen Urheberrechten aus allgemeinen Rechtsgründen abgelehnt und dabei auf verschiedene Erlasse des Reichsministers der Finanzen verwiesen, in denen die Ansicht vertreten worden ist, daß eine beschränkte Steuerpflicht sich in derartigen Fällen nur an die Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register knüpfen könne.

Für die gewerblichen Urheberrechte ist die Frage der Eintragung in ein öffentliches Buch oder Register mit Hinweis auf die Patentrolle beim Reichspatentamt einwandfrei zu beantworten. Anders ist die

Rechtslage auf dem Gebiet der literarischen und künstlerischen Urheberrechte. Sie entstehen auch, ohne daß sie eingetragen werden. Durch die §§ 31 und 56 LitUrhebG. ist aber für gewisse Fälle eine Eintragung in die sogenannte Eintragsrolle vorgesehen. Diese wird beim Stadtrat zu Leipzig geführt, und die Eintragungen haben folgende Bedeutung:

Ist der wahre Name des Urhebers nicht bei der ersten Veröffentlichung des Werkes auf dem Titelblatt, in der Zueignung, in der Vorrede oder am Schluß des Werkes angegeben, so endigt der Schutz mit dem Ablauf von 30 Jahren nach der Veröffentlichung, während die Schutzfrist für Werke, bei denen der Name des Verfassers angegeben ist, bis zum Ablauf des dreißigsten Jahres nach dem Tode des Verfassers läuft. Im Regelfall ist die letztere Schutzfrist die längere, und für den Fall, daß das Werk zu Lebzeiten des Urhebers veröffentlicht wird, kann der anonyme oder pseudonyme Urheber den Lauf der längeren Frist durch diese Eintragung hervorrufen. Der Stadtrat zu Leipzig bewirkt die Eintragungen, ohne die Berechtigung des Antragstellers oder die Richtigkeit der zur Eintragung angemeldeten Tatsachen zu prüfen.

Hieraus ergibt sich der Schluß, daß das Urheberrecht selber nicht in die Rolle eingetragen wird; denn es gelangt auch ohne die Eintragung und ohne Rücksicht darauf, ob der richtige Name des Verfassers angegeben ist, zur Entstehung. Zwar ist es für die Frage der Eintragung nach der Ziff. 3 a. a. O. gleichgültig, ob die Eintragung konstitutive Wirkung oder deklaratorische Bedeutung hat. Aber immer muß das Recht eingetragen sein, aus dem die Einkünfte fließen, die der Steuer unterworfen werden sollen. Ein solches Recht ist aber in die Leipziger Eintragsrolle nicht eingetragen. Für die ersten 30 Jahre von der Veröffentlichung ab besteht der Urheberschutz auch ohne die Eintragung. Von diesem Zeitpunkt bis zum Ablauf des dreißigsten Jahres nach dem Tode des Verfassers beruht allerdings der Schutz bei der Eintragung in die Eintragsrolle. Für diesen Zeitraum muß dies zu einer Bejahung der Steuerpflicht auch für die Zeit bis zum 9. 12. 1931 führen. Da jedoch bisher (soweit bekannt) kein Fall praktisch geworden ist, in dem die beschränkte Steuerpflicht mit der Eintragung begründet worden ist und für die Zukunft noch viel weniger mit dem Auftauchen eines derartigen Falles zu rechnen ist, so hat die Frage nur untergeordnete praktische Bedeutung. Aus der Überschrift der angezogenen Entscheidung (StuW. 1932 Nr. 985) scheint hervorzugehen, daß sich der Reichsfinanzhof auch mit der Frage der Eintragung in die Eintragsrolle beim Stadtrat zu Leipzig befaßt hat. Aus der abgedruckten Entscheidung und auch aus dem Original der Urteilsausfertigung des Reichsfinanzhofs geht etwas derartiges nicht hervor.

Für die alte Fassung des Einkommensteuergesetzes erhebt sich dann noch die Frage, ob Einkünfte aus Verlags- und Aufführungsverträgen nicht auch als Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten sonstigen Berufstätigkeit (Ziff. 4 a. a. O.) aufgefaßt werden können. Der Reichsfinanzhof verneint die Frage in dem erwähnten Urteil. Er meint, auch wenn der Autor das Bühnenwerk im Inland geschrieben habe, müsse man verlangen, daß irgendeine Handlung im Inland vorgenommen worden ist, die der Erzielung von Einkommen aus der selbständigen Berufstätigkeit

unmittelbar und aus dem Inland dient. Das Schreiben eines Stückes aber diene der Erzielung von Einkünften unmittelbar erst von dem Augenblick an, wo das Werk in irgendeiner Weise durch Vortrag,ervielfältigung, Aufführung oder sonstigen Ausnutzung des Urheberrechts zu einer Einkommensquelle gemacht wird. Das Urteil zieht dann zum Vergleich das Beispiel eines ausländischen Arztes heran, der sich einige Wochen im Inland als Badearzt betätigt, oder eines Künstlers, der im Inland einige Konzerte gibt. Auch der Abschluß des Verlagsvertrags allein habe die Bedeutung einer selbständigen Berufstätigkeit nicht. Diese Ausführungen sind nicht überzeugend. Daß das berufsmäßige Schreiben eines Werkes eine selbständige Berufstätigkeit darstellt, kann nicht zweifelhaft sein, ebensowenig, daß diese Tätigkeit eines berufsmäßigen Schriftstellers (um einen solchen handelte es sich in dem dem Urteil zugrunde liegenden Steuerfall) der Erzielung von Einkünften dient; denn der Schriftsteller hat das Werk in der Absicht geschrieben, es zu einer Einnahmequelle zu machen und diese Absicht mit Erfolg durch Vergebung des Ausführungsrechts (Verlagsrechts) ausgeführt. Wenn also ein berufsmäßiger Schriftsteller im Inland ein Werk in deutscher Sprache schreibt, es einer inländischen Kommissionsfirma in Kommission gibt und es dann von inländischen Bühnen aufgeführt wird, so sollte man meinen, daß die sich hieraus ergebenden Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten selbständigen Berufstätigkeit unmittelbar fließen und der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 3 Abs. 2 Ziff. 4 EStG. unterliegen.

Regelung vom 10. 12. 1931 ab.

Durch die „Vierte Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen usw.“ vom 8. 12. 1931, Fünfter Teil Kapitel 3, sind der Ziff. 3 des § 3 Abs. 2 EStG. folgende Worte hinzugefügt worden: „oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden, dies gilt insbesondere auch für die zeitlich begrenzte Überlassung von literarischen, künstlerischen und gewerblichen Urheberrechten und gewerblichen Erfahrungen.“ Die Betriebsstätte ist hier meist die des Vertragsgegners des Urhebers oder desjenigen, dem der Vertragsgegner die Rechte weiterübertragen hat. Insofern kann den Ausführungen in Lion-Gartenstein, „Steuer- und Devisennotrecht“, auf S. 205 zu Nr. 3 Abs. A nicht beigetreten werden, wo es heißt: „von einer solchen (Betriebsstätte) kann man aber nur sprechen, wenn ein Gewerbebetrieb vorliegt. Dann wiederum ist Nr. 2 des § 3 gegeben, so daß nicht recht zu erkennen ist, was die Vorschrift bedeutet.“ Hierbei ist übersehen, daß die Betriebsstätte in Ziff. 2 die des Steuerpflichtigen ist (z. B. eine Zweigniederlassung eines ausländischen Unternehmens im Inland), daß es aber in Ziff. 3 nicht darauf ankommt, ob das Recht in einer Betriebsstätte des Steuerpflichtigen oder in irgendeiner andern Betriebsstätte verwertet wird.

Nunmehr ist also die Steuerpflicht von einer Eintragung nicht mehr abhängig. Es genügt jede Verwertung, also die Herstellung und der Verkauf von Büchern, Noten, Reproduktionen usw., die Aufführung und der Vortrag von Theater- und Musikstücken, von Liedern, Gedichten, Erzählungen u. dgl. mehr. Der Ort der Betriebsstätte ist hier also weit zu fassen.

Eine Verlagsbuchhandlung, eine Kunstdruckerei, ein Theater, eine Konzertdirektion: das alles sind solche Betriebsstätten.

Unter Verwertung versteht man jede gewinnbringende Tätigkeit, die darauf gerichtet ist, das auf geistigem Gebiet liegende Werk des Urhebers in materielle Güter umzusetzen, also z. B. die oben geschilderte Tätigkeit eines Verlags, einer Aufführungskommissionsfirma usw. Hierbei ist von Steuerpflichtigen wiederholt eingewendet worden, daß Bücher, Noten usw., die in das Ausland verkauft worden sind, nicht unter die Verwertung im Inland fallen, daß die auf diesen Teil des Verkaufs entfallenden Einkünfte von den Gesamteinkünften abgezogen werden müßten. Diese Beträge können dann recht erheblich sein, wenn der Autor mit dem eigentlichen Verlagsrecht dem Verleger auch sämtliche Übersetzungsrechte übertragen hat und das betreffende Werk nun in zahlreiche Sprachen übersetzt und in großen Auflagen ins Ausland verkauft wird. In solchen Fällen kann man nicht sagen, daß es sich um eine Verwertung im Ausland handelt; denn das Werk wird im Inland hergestellt, von einer inländischen Betriebsstätte aus verkauft und versandt und der Verkaufspreis ist im Inland zahlbar, so daß auch der Verkauf ins Ausland unter die Verwertung im Inland zu begreifen ist.

Nachdem das Erfordernis der Eintragung weggefallen ist, wird vielfach versucht, die Steuerpflicht dadurch zu umgehen, daß der Verlagsvertrag in der Weise abgeschlossen wird, daß das Urheberrecht nicht vermietet oder verpachtet, sondern seinem ganzen Inhalt nach an den Verleger veräußert wird. Wenn man hierbei bedenkt, daß in einem landläufigen Verlagsvertrag das Urheberrecht bis zu seinem völligen Erlöschen einschließlich des Rechts der Übersetzung in fremde Sprachen übertragen wird, mithin sich der Urheber aller seiner Rechte entäußert, wird man zu dem Ergebnis kommen, daß durch die bloße Anwendung des Wortes „Veräußerung“ eine andere rechtliche Beurteilung des Vertrags nicht erreicht werden kann und daß in Befolgung des § 9 A. D. (§ 4 a. F.) eine andere wirtschaftliche Auffassung des Vertrags nicht gerechtfertigt werden kann, daß es also bei der Annahme einer Vermietung und Verpachtung verbleiben muß.

Das Erfordernis der zeitlichen Begrenzung kommt in den Verträgen nur selten klar zum Ausdruck. Zeitlich begrenzt aber sind die Urheberrechte an sich schon durch das Gesetz, so daß das Fehlen einer Zeitbestimmung in dem Vertrag die Anwendung der Ziff. 3 a. a. D. nicht ausschließt.

Auch die beschränkte Steuerpflicht der „sonstigen Berufstätigkeit“ (Ziff. 4 des § 3 Abs. 2 EStG.) hat die genannte „Vierte Verordnung“ des Reichspräsidenten erweitert, insofern nämlich, als auch hier die Verwertung der Berufstätigkeit im Inland als Voraussetzung für die beschränkte Steuerpflicht hinzugefügt worden ist. Durch diese Novelle sind also die in dem oben angeführten Urteil des Reichsfinanzhofs vom 6. 9. 1932 behandelten Einkünfte beschränkt steuerpflichtig geworden, und zwar auch dann, wenn die Dramen im Ausland geschrieben worden wären. Die Verwertung der Berufstätigkeit im Inland ist ebenso aufzufassen wie die Verwertung der Urheberrechte im Inland (siehe oben).

Besondere Vertragsarten.

Besondere rechtliche und tatsächliche Verhältnisse gelten für die Film- und die Schallplattenindustrie. Beim Film sind die Künstler meist gegen ein festes Honorar tätig, werden als Arbeitnehmer angesehen und entlohnt (Steuerabzug vom Arbeitslohn). Ihr Einkommen ist nur dann beschränkt steuerpflichtig, wenn ihre Arbeit im Inland ausgeführt wird oder ausgeführt worden ist. In solchen Fällen bedeutet die Bestellung einer Filmlicenz (etwa für das Gebiet des Deutschen Reichs), verbunden mit dem Verkauf eines Negativs oder eines oder mehrerer Positive, die Überlassung eines Rechts, in welchem gewerbliche, künstlerische (photographische, architektonische usw.), literarische und künstlerische Elemente enthalten sind. Zeitlich begrenzt ist die Überlassung insofern, als für die verschiedenen Urheberrechte bestimmte Schutzfristen laufen. Die aus der Filmlicenz aus dem Inland nach dem Ausland fließenden Lizenzgebühren sind gemäß Ziff. 3 a. a. O. beschränkt steuerpflichtig. Hieron zu unterscheiden ist der Verkauf eines Films, bei dem sich der Verkäufer aller Rechte an dem Film entäußert, so daß der Käufer als Alleinberechtigter für den Vertrieb von Negativen und Positiven in der ganzen Welt und die Bestellung von Lizenzen sowie als Inhaber der verschiedenen Urheberrechte an die Stelle des Verkäufers tritt. Die Einkünfte aus solchen Filmverkäufen sind aus dem Gesichtspunkt der Ziff. 3 nicht steuerpflichtig.

Durch Schallplatten kann ein Werk ebenso vervielfältigt werden wie durch Bücher usw. Wenn also ein Dichter sein Gedicht auf eine Schallplatte spricht und die Firma diese Platte vervielfältigt und vertreibt, so ist sie als Verleger im Sinne des Lit.-Urhebers tätig. Die Einnahmen des Dichters sind gemäß Ziff. 3 a. a. O. steuerpflichtig. Diese Fälle sind aber selten. Der Regelfall ist der, daß der Künstler im Rahmen eines Werkvertrags für die Schallplattenfabrik tätig wird und seine Entlohnung in festen Bezügen erhält. Er ist mit diesen Bezügen, wenn es sich um eine unselbständige Arbeit handelt, nur dann steuerpflichtig, wenn er sie im Inland ausgeführt hat (Ziff. 5). Meist wird es sich jedoch um eine selbständige Berufstätigkeit handeln, mit deren Einkünften der Künstler auch dann beschränkt steuerpflichtig ist, wenn

er die Tätigkeit im Ausland ausgeübt hat (z. B. ein Lied von Schubert in Wien auf die Aufnahmeschallplatte der deutschen Firma gesungen hat). Die Steuerpflicht wird hier durch die Verwertung (Vervielfältigung und Verkauf) der Platte im Inland ausgelöst.

Die Schallplattenfabrik hat an der Leistung des Künstlers ein Recht erworben, das in analoger Anwendung des Gesetzes den Verlagsrechten gleichkommt und nach der einschlägigen Rechtsprechung geschützt ist. Würde also eine ausländische Schallplattenfabrik einer inländischen das Recht überlassen, eine ihrer Schallplattenaufnahmen zu vervielfältigen und zu vertreiben, so würde es sich hier um die Überlassung eines Urheberrechts handeln und die Einnahmen, die für die Überlassung gezahlt würden, wären beschränkt steuerpflichtig. Im übrigen ist die Besteuerung durch die Verordnung vom 23. 12. 1932 (siehe oben) denkbar einfach gestaltet dadurch, daß weder Werbungskosten noch andere Ausgaben, die mit dem Einkommen im Zusammenhang stehen, von den Einkünften abgezogen werden dürfen. „Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte.“ Danach können auch Absetzungen auf die Lebensdauer des Urheberrechts und Abschreibungen wegen tatsächlicher Entwertung nicht vorgenommen werden. Aus der Mitteilung der Steuerpflichtigen, die mehr als 20 000 RM. im Jahre beziehen, durch die Schuldnerin der beschränkt einkommensteuerpflichtigen Bezüge an das Finanzamt, kann der Schluß gezogen werden, daß diese Fälle veranlagt werden und daß dabei der höhere Einkommensteuertarif Anwendung finden wird. Die Erteilung eines Steuerbescheids kann für die Fälle, in denen die Steuerpflicht und die Höhe der steuerpflichtigen Bezüge zweifelhaft ist, vorgeesehen werden.

Die Verträge zur Vermeidung von Doppelleistungen behalten auch gegenüber der Besteuerung im Wege des Steuerabzugs von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften ihre Wirksamkeit. Nach den jetzt geltenden Verträgen besteht Steuerfreiheit hinsichtlich der Einkünfte gegenüber Danzig, Italien, Österreich, Schweden, Tschechoslowakei, Polen, Ungarn und dem Saargebiet.

Die Bedeutung der Steuerkarte.

Gemäß § 76 Abs. 1 EStG. ist der Arbeitnehmer verpflichtet, sich vor Beginn eines Kalenderjahrs oder Beginn eines Dienstverhältnisses von der Gemeindebehörde eine Steuerkarte ausstellen zu lassen. Gemäß Abs. 2 der vorgenannten Gesetzesstelle hat der Arbeitnehmer bei Beginn eines jeden Kalenderjahrs oder bei Beginn eines Dienstverhältnisses seine Steuerkarte dem Arbeitgeber auszuhändigen. Unterläßt der Arbeitnehmer die Aushändigung der Steuerkarte an den Arbeitgeber oder verzögert er schuldhaft die Rückgabe derselben, so ist der Arbeitgeber gemäß § 34 Abs. 3 StAbg. DV. verpflichtet, in jedem Fall ohne Rücksicht auf die Höhe des zu zahlenden Lohns oder Gehalts und ohne Rücksicht auf die dem Arbeitnehmer nach eigener Kenntnis des Arbeitgebers zustehenden Familienermäßigungen 10 v. S. vom vollen Arbeitslohn ohne jeden Abzug einzubehalten, bis der Arbeit-

Von Regierungsrat Dr. Metz, München.

nehmer die Steuerkarte dem Arbeitgeber aushändigt oder zurückgibt. Die Rechtsgültigkeit des § 34 Abs. 3 StAbg. DV. ist bezweifelt, aber vom Reichsfinanzhof in dem Urteil vom 30. November 1927 (VI A 716/27, Bd. 22 S. 235, vgl. auch RStBl. 1928 S. 14) anerkannt worden, und zwar nicht auf Grund des § 82 EStG., der den Reichsminister der Finanzen ermächtigt, die zur Durchführung der Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (§§ 69 bis 81 EStG.) erforderlichen Anordnungen zu treffen, sondern deshalb, weil die Vorschrift dem Wesen und dem Zweck der Steuerkarte entspricht.

An die Bestimmung des § 34 Abs. 3 StAbg. DV. haben sich eine Reihe von Zweifelsfragen geknüpft, die für die Steuerpflichtigen von erheblicher Bedeutung sind und die deshalb nachstehend im Zusammenhang kurz besprochen werden sollen.

1. Die praktische Bedeutung des § 34 Abs. 3 StAbz. D.B.

Bei Auslegung des Grundsatzes des § 34 Abs. 3 StAbz. D.B. hat der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung den Standpunkt eingenommen, daß es sich hier um eine das materielle Recht der Lohnsteuer regelnde Bestimmung in dem Sinne handelt, daß jedenfalls bei verschuldeter Nichtvorlage der Steuerkarte infolge Wegfalls der sonst zu berücksichtigenden Ermäßigungen aus § 70 EStG. eine Erhöhung der Lohnsteuer eintrete. Er hat weiter gefolgert, daß die gemäß § 34 Abs. 3 StAbz. D.B. erhobene Mehrsteuer zu Recht geschuldet sei und daß deshalb eine Erstattung der Mehrsteuer gemäß § 129 A.D. a. F. — § 152 A.D. n. F. — nicht in Frage komme.

Grundsatz ist hiernach, daß bei Nichtvorlage der Steuerkarte einfach 10 v. H. des Arbeitslohns als Lohnsteuer einzubehalten sind. Die sichere Durchführung des Lohnsteuerverfahrens, das aus praktischen Gründen möglichst einfach und klar sein muß, erfordert dabei eine strenge Durchführung des Grundsatzes. Nur für ganz besonders geartete Einzelfälle haben der Reichsminister der Finanzen wie auch der Reichsfinanzhof Ausnahmen von dem Grundsatz zugelassen. Zunächst hat der Reichsminister der Finanzen selbst in dem Erlaß vom 29. November 1926 (III e 9600) in den dort näher bezeichneten Fällen den Arbeitnehmer von der Verpflichtung, eine Steuerkarte vorzulegen, entbunden. Sodann hat der Reichsfinanzhof in dem Urteil vom 30. November 1927 (VIA 716/27, Bd. 22 S. 235, vgl. auch RStBl. 1928 S. 14) ausgesprochen, daß die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn dann nicht mit der sich aus der Natur der Sache ergebenden Strenge durchgeführt werden können, wenn im einzelnen Fall das Fehlen der Steuerkarte für den Steuerpflichtigen genügend entschuldigt sei. In dem in dem angeführten Urteil zur Entscheidung gelangten Fall erhielt der Lohnsteuerpflichtige aus einem früheren Dienstverhältnis eine Lohnzahlung; der Reichsfinanzhof sah die Einbehaltung von 10 v. H. der Nachzahlung als nicht berechtigt an, weil dem Lohnsteuerpflichtigen nicht zugemutet werden konnte, die Steuerkarte anlässlich der Auszahlung des Betrags sofort vorzulegen. In dem Urteil vom 16. April 1930 (VIA 526/30, StuW. 1930 Nr. 774) hat er eine Ausnahme von dem Grundsatz des § 34 StAbz. D.B. deshalb zugelassen, weil gewisse Einkünfte — im gegebenen Fall handelte es sich um Entschädigungen, die preußische Gemeindevorsteher gemäß § 86 der Landgemeindeordnung erhalten — überhaupt nicht für lohnsteuerpflichtig gehalten wurden und der Arbeitgeber sich insoweit in einem entschuldbaren Irrtum befand. Es handelt sich aber insoweit nur um ganz besonders gelagerte Ausnahmefälle, welche im übrigen den im § 34 Abs. 3 StAbz. D.B. aufgestellten Grundsatz durchaus bestätigen, daß der Arbeitnehmer, der nicht für Beschaffung und Ergänzung der Steuerkarte sorgt, die Folgen seiner Saumseligkeit tragen muß. Daß als hinreichende Entschuldigungsgründe für die Nichtvorlage der Steuerkarte nicht bzw. nicht mehr die Verurteilung darauf, daß die Vorschriften über die Steuerkarte nicht bekannt gewesen seien oder daß die Ge-

meindebehörde keine Steuerkarte ausgestellt habe, anerkannt werden kann, sei nur nebenbei erwähnt.

Wird die Bestimmung des § 34 Abs. 3 StAbz. D.B. nicht beachtet, so haftet der Arbeitgeber auch für den Mehrbetrag an Lohnsteuer, der sich bei Anwendung dieser Bestimmung ergibt. Hiergegen kann nicht eingewendet werden, daß die Verpflichtung zur Beschaffung der Steuerkarte und zu ihrer Vorlage an den Arbeitgeber dem Arbeitnehmer auferlegt ist. Es ist insoweit zu beachten, daß gemäß § 78 EStG. der Arbeitgeber in erster Linie für die Einbehaltung der nach den Bestimmungen geschuldeten Lohnsteuer haftet und daß ihm weiter die Verpflichtung auferlegt ist, bei Fehlen der Steuerkarte einfach 10 v. H. des geschuldeten Lohns als Lohnsteuer einzubehalten.

2. Die Vorschrift des § 34 Abs. 3 im Erstattungs- und Veranlagungsverfahren.

a) Erstattungsverfahren: In der Praxis hat sich die Frage ergeben, wie sich die Nichtvorlage der Steuerkarte im Steuerabzugsverfahren im Erstattungsverfahren (§ 93 EStG.) auswirkt. Dieser Fall ist allerdings derzeit nicht mehr praktisch, da § 93 EStG. nach der Verordnung vom 5. Juni 1931 Vierter Teil Kap. I (RGBl. I S. 279, 302) nicht mehr angewendet wird, er soll aber wenigstens gestreift werden. Zu der gestellten Frage hat der Reichsfinanzhof dahingehend Stellung genommen, daß, soweit ein Erstattungsantrag gemäß § 93 EStG. gestellt worden ist, weil die im § 70 Abs. 1, 2 EStG. bezeichneten Beträge infolge Verdienstauffalls nicht in voller Höhe berücksichtigt worden sind, eine Erstattung bis zur vollen Höhe des Pauschbetrags gerechtfertigt sei; der Gedanke, daß die Mehrsteuer unter allen Umständen dem Reich — als eine Art Strafe — verbleiben müsse, und diese Zahlung auch im Erstattungsverfahren nicht zu berücksichtigen sei, sei im Gesetz nicht zum Ausdruck gekommen (zu vgl. Urteil VIA 787/28 vom 6. Februar 1929, RStBl. 1929 S. 272).

b) Veranlagungsverfahren: Wie einleitend bemerkt wurde, steht dem veranlagten Lohnsteuerpflichtigen ein Erstattungsantrag nach § 152 A.D. n. F. wegen der einbehaltenen Mehrsteuer nicht zu. Darf nun dem veranlagten Lohnsteuerpflichtigen die einbehaltene Mehrsteuer wenigstens auf die veranlagte Einkommensteuer angerechnet werden oder darf ihm nur der Betrag gutgebracht werden, der abgezogen worden wäre, wenn die Steuerkarte rechtzeitig vorgelegt worden wäre? Der Reichsfinanzhof hat sich auf den den Steuerpflichtigen günstigeren Standpunkt gestellt (zu vgl. Urte. vom 9. Juli 1931 VIA 754/31, StuW. 1931 Nr. 965). Er geht zunächst von dem rein formalen Gesichtspunkt aus, daß man dann, wenn man die Anrechnung der vollen abgezogenen 10 v. H. nicht zulasse, eine sonst vermeidbare technische Schwierigkeit schaffe, insofern dann die Berechnung dahin vorgenommen werden müsse, was abzuziehen gewesen wäre, wenn eine Steuerkarte vorgelegen hätte. Weiterhin führt der Reichsfinanzhof zur Begründung seines Standpunkts aus, daß Sinn und Zweck des § 102 EStG. dahin gehen, daß anzurechnen sei, was im gesetzmäßigen Abzugsverfahren

schon bezahlt worden sei; es wäre schwer vereinbar, einerseits das Verfahren nach § 34 Abs. 3 StAbz. DV. als gesetzesprechend zu bezeichnen und es andererseits für die Anrechnung nach § 102 EStG. nicht ebenso zu behandeln. Schließlich wird in dem Urteil noch darauf hingewiesen, daß zu veranlagende Lohnsteuerpflichtige häufig zur Vermeidung höherer Vorauszahlungen und Abschlußzahlungen, also in an sich zu billigender Absicht, keine Steuerkarte vorlegten, um auf diese Weise laufend im Wege des Steuerabzugs mehr Steuern zu entrichten als den Betrag, zu dessen Zahlung sie verpflichtet gewesen wären. Diese Steuerzahlungsdisposition werde aber den Steuerpflichtigen nicht entzogen werden dürfen.

Wie nicht zu verkennen ist, bringt die vorstehend unter Ziffer 2 a und b dargestellte Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs eine wesentliche Einschränkung der Nachteile, die § 34 Abs. 3 StAbz. DV. an die Nichtvorlage der Steuerkarte knüpft; im Ergebnis bedeutet sie ein Durchbrechen des Grundsatzes der formalen Strenge dieser Bestimmung.

3. Steuerkarte und Ledigenzuschlag.

Die Ledigenzuschläge sind bei den Lohnsteuerpflichtigen in engster Weise mit der Lohnsteuer verknüpft — nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs bedeuten die Ledigenzuschläge nichts anderes als eine nachträgliche Erhöhung der Lohnsteuer —. Dieser Zusammenhang mit der Lohnsteuer äußert sich ohne weiteres darin, daß in den Fällen, in denen ein lediger Arbeitnehmer eine Steuerkarte nicht vorgelegt hat und deshalb volle 10 v. H. als Lohnsteuer einbehalten wurden, der Ledigenzuschlag nach der vollen rechtmäßig einbehaltenen 10prozentigen Lohnsteuer zu bemessen ist, ohne Rücksicht darauf, ob etwa bei Vorlage der Steuerkarte ein niedrigerer Lohnsteuerbetrag einzubehalten gewesen wäre.

Eine andere Frage ist, ob die Verknüpfung der Erhebung der Zuschläge zur Lohnsteuer der ledigen Arbeitnehmer mit dem Lohnsteuerabzugsverfahren so weit trägt, daß auch für die Entscheidung über die persönliche Voraussetzung der Steuerpflicht die Steuerkarte derart maßgebend ist, daß auch die Freiheit von der Steuer nur an Hand der Steuerkarte festgestellt werden kann. Würde man das annehmen, so würde der Vorlage der Steuerkarte und den Eintragungen auf der Steuerkarte nicht nur die Bedeutung zukommen, wie es beim Lohnsteuerabzug der Fall ist, daß nämlich die Vorlage und die Eintragungen für gewisse Ermäßigungen des Steuerabzugs von materiellrechtlicher Bedeutung sind, sondern es würde darüber hinaus noch die Voraussetzung der persönlichen Steuerpflicht überhaupt mit

der Vorlage der Steuerkarte und den Eintragungen auf derselben verknüpft sein. In der zur Veröffentlichung in der amtlichen Sammlung bestimmten Entscheidung vom 24. Februar 1932 (VI A 244/32) hat es der Reichsfinanzhof abgelehnt, der Steuerkarte diese weitgehende Bedeutung beizumessen. Zur Begründung dieser Auffassung wird in der Entscheidung im wesentlichen folgendes ausgeführt: „Nach dem § 7 der Ledigenzuschlagsdurchführungsbestimmungen 1930 und 1931 habe zwar der Arbeitgeber grundsätzlich bei allen Arbeitnehmern, auf deren Steuerkarte weder eine Frauenermäßigung noch Kinderermäßigungen vorgesehen seien, den Ledigenzuschlag einzubehalten. Indes machten die Durchführungsbestimmungen von diesem Grundsatz bereits gewisse Ausnahmen, was ein Beweis dafür sei, daß sich der Nachweis, daß ein Pflichtiger nicht als ledig im Sinne der Bestimmungen über den Ledigenzuschlag anzusehen sei, nicht schlechthin an Hand der Steuerkarte erbringen lasse. Diese Vorschriften zeigten deutlich den Unterschied zwischen der formalen Bedeutung der Steuerkarte und bestimmter, dem Arbeitgeber vor der Lohnzahlung zu erbringender Nachweise für die Erhebung des Ledigenzuschlags gegenüber der materiellrechtlichen Bedeutung der Vorlage und Eintragungen auf der Steuerkarte beim eigentlichen Lohnsteuerabzug. Im ersteren Fall könnten formelle Verstöße nachträglich geheilt werden mit der Folge einer Erstattung etwa zuviel erhobener Zuschläge, während im letzteren Fall die etwa zu einem höheren Betrag erhobene Lohnsteuer auch bei späterer Vorlage der Steuerkarte bzw. Nachholung der Eintragungen oder von Rechts wegen eingetretener Erhöhung der Lohnsteuer auch im Wege der Erstattung nicht mehr beseitigt werden könne.“

Den Bestimmungen über die Maßgeblichkeit der Eintragungen auf der Steuerkarte ist hiernach für die Erhebung des Zuschlags zur Lohnsteuer der ledigen in der Hauptsache die Bedeutung eines Schutzes des Arbeitgebers gegen seine Haftbarmachung für die Zuschläge beizumessen. Der Arbeitgeber ist mangels Vorlage der Steuerkarte wie auch bei Nichterbringen der in den Durchführungsbestimmungen vorgesehenen amtlichen Nachweise des Arbeitnehmers über seine Befreiung vom Ledigenzuschlag zwar berechtigt, den Zuschlag einzubehalten und so seiner etwaigen Haftbarmachung zu entgehen, er kann aber bei Unterlassung der Einbehaltung der Zuschläge nicht haftbar gemacht werden, wenn er nachweisen kann, daß im Zeitpunkt der Lohnzahlung die grundlegende sachliche Voraussetzung der Erhebung der Zuschläge, des Ledigseins im Sinne der Notverordnung, nicht gegeben war.

Der Abzug von Schuldzinsen bei der Einkommensteuer. Von Steuersyndikus Dr. Franz Mielke, Berlin.

Schuldzinsen, d. h. Zinsen für Darlehn, mindern im allgemeinen das steuerpflichtige Einkommen, sind also grundsätzlich abzugsfähig. Das gilt z. B. unbedingt für Gewerbetreibende bezüglich der Bankzinsen oder sonstiger Darlehnszinsen; die Schuldzinsen sind hier Betriebsausgaben und demgemäß abzugsfähige

Werbungskosten. Auch soweit z. B. ein Gewerbetreibender, insbesondere z. B. eine Erwerbsgesellschaft Aktien unter Aufnahme einer Darlehnschuld kauft, wobei die Aktien dem Betrieb der Gesellschaft dienen sollen, steht die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen außer Zweifel (vgl. hierzu die Entscheidung des RFS).

vom 13. 3. 30 RStBl. S. 332). Bei beschränkt Steuerpflichtigen, insbesondere also Ausländern, gilt der Grundsatz, daß Schuldzinsen nur insoweit abzugsfähig sind, als sie mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhange stehen, die der Besteuerung unterliegen. Nimmt also ein Ausländer, der in Deutschland ein Hausgrundstück besitzt, eine Hypothekenschuld auf und überführt den Gegenwert ins Ausland, so ist der wirtschaftliche Zusammenhang nicht mehr gegeben und die auf diese Hypothekenschuld entfallenden Zinsen sind nicht mehr abzugsfähig (vgl. § 15 Abs. 2 EStG.).

Eine besondere Rolle hat seit mehreren Jahren die Vorschrift § 15 Abs. 1 Ziff. 3 EStG. gespielt, wonach Schuldzinsen nicht abzugsfähig sind, soweit sie mit Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhange stehen, die für die Einkommensteuer außer Betracht bleiben. Diese Vorschrift ist als Ausnahmegesetz zu werten gegenüber dem Grundsatz, daß Schuldzinsen abzugsfähig sind. In der Praxis und Judikatur haben in dieser Hinsicht insbesondere Schuldzinsen für Darlehen eine Rolle gespielt, die zum Aktienwerb aufgenommen worden sind. Aktien gelten grundsätzlich als Quelle nicht steuerbarer Einkünfte. Der Gewinn aus Aktienverkäufen ist bekanntlich nur dann einkommensteuerpflichtig, wenn er innerhalb Dreimonatsfrist seit Erwerb erzielt wird. Es wäre also in der Tat unbillig, den Gewinn aus Aktiengeschäften steuerfrei zu lassen und darüber hinaus auch noch die Schuldzinsen von sonstigem Einkommen zum Abzuge zuzulassen. Hierbei spielt aber der Gedanke eine Rolle, daß der Erwerb von Aktien im allgemeinen in Spekulationsabsicht erfolgt, d. h., daß der Aktienkäufer mit einer Kurssteigerung rechnet; wenn er also in diesem Falle zum Erwerb der Aktien ganz oder teilweise eine Darlehensschuld in Anspruch nimmt, wird er die Zinsen von vornherein bei seiner Kalkulation berücksichtigen. Der Reichsfinanzhof hatte deshalb in der grundlegenden Entscheidung vom 11. 7. 28 (RStBl. 1928 S. 312) erklärt: „Nimmt jemand zum Erwerb von Aktien ein Bankdarlehen auf, so sind die Schuldzinsen nicht abzugsfähig.“ Aber schon in dieser Entscheidung ist angedeutet, daß dem Steuerpflichtigen der Nachweis offensteht, daß der Erwerb der Aktien nicht als eine Quelle nichtsteuerbarer Einkünfte anzusehen ist. In einer weiteren Entscheidung vom 19. 12. 28 (RStBl. 29 S. 140) hat der Reichsfinanzhof den Abzug von Schuldzinsen insoweit zugelassen, als in dem betreffenden Steuerabschnitt aus den Aktien Dividenden bezogen worden sind.

Die Finanzbehörden hatten in den letzten Jahren unter Zugrundelegung dieser Judikatur den Abzug von Schuldzinsen bei Aktienwerb, soweit diesen Schuldzinsen nicht Einnahmen wie z. B. Dividenden gegenüberstanden, grundsätzlich abgelehnt. Die wirtschaftlichen Verhältnisse, insbesondere die Schwierigkeiten, die sich bei größeren Unternehmungen durch die Wirtschaftskrisis herausbildeten, hatten aber Transaktionen notwendig werden lassen, die nicht mehr unter die bisherigen Begriffe zu fassen waren. Wenn z. B. das Vorstandsmitglied einer Aktiengesellschaft, lediglich um seine gefährdete Position zu sichern oder zu erhalten, Aktien des eigenen Unternehmens

erwarb und hierbei wegen Fehlens eigener Mittel Darlehen in Anspruch nahm, so war es unmöglich, die Grundsätze zur Anwendung zu bringen, die für den Erwerb von Aktien in Spekulationsabsicht gelten. Der Reichsfinanzhof hat deshalb in der neueren Entscheidung vom 26. 3. 31 (RStBl. S. 488) ausgesprochen: „Schuldzinsen für ein zum Erwerb von Aktien aufgenommenes Darlehen sind nicht abziehbar, wenn der Erwerb erfolgt ist in der Absicht, durch Werterhöhung oder Veräußerung der Aktien einen nichtsteuerbaren Gewinn zu erzielen, wohl aber dann, wenn der Steuerpflichtige dartun kann, daß der Erwerb nicht im Zusammenhang mit solchen Gewinnzwecken stand, sondern zur festen Vermögensanlage oder zur Sicherung von Verlusten diente“. Der Reichsfinanzhof hat hierbei u. a. auf § 42 Abs. 2 Ziff. 3 Bezug genommen, wonach bereits Aktiengeschäfte dann steuerfrei bleiben, wenn der Steuerpflichtige dartut, daß der veräußerte Gegenstand nicht zum Zwecke gewinnbringender Wiederveräußerung erworben worden ist. Also schon im Gesetz ist klar ausgesprochen, daß bei Gewinnrealisierung von Wertpapieren innerhalb der bekannten Dreimonatsfrist dem Steuerpflichtigen der Nachweis offensteht, eine Spekulationsabsicht nicht gehabt zu haben.

Diese Fragen werden bei der in Deutschland gegebenen Wirtschaftslage in Zukunft eine noch größere Rolle spielen. In einem ähnlich gelagerten Falle hat der Reichsfinanzhof in einer noch nicht veröffentlichten Entscheidung vom 6. 7. 31 (VI A 1303/31) noch einmal ausdrücklich klargestellt, daß es dem Steuerpflichtigen gestattet ist: „darzutun, daß er das entliehene Geld nicht oder nur nebensächlich für Spekulationszwecke verwendet hat, daß er vielmehr den Zweck verfolgte, durch Anteilserwerb seine Stellung als Vorstand der Aktiengesellschaft vor Schädigung oder Verlust zu bewahren. In diesem Falle hängt der Erwerb nicht mit steuerbaren oder nichtsteuerbaren Einkünften zusammen, sondern er dient der Erhaltung der gesamten wirtschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen und es sind dann Schuldzinsen abziehbar. Bei anderen Wertpapierkäufen wird es nur ganz ausnahmsweise zutreffen, daß die Hoffnung auf Wertzuwachs oder künftige Veräußerung gegenüber anderen Zwecken des Erwerbs ganz in den Hintergrund tritt; es wird daher ganz besonderer Darlegung bedürfen, um hier den Abzug der Schuldzinsen zu erreichen. Es könnte das nur angenommen werden, wenn etwa z. B. eine anderweit notwendige Anlegung eines Vermögens, die sich zwangsweise aus den Verhältnissen ergibt, nur unter Aufnahme von Schulden möglich wäre“. Es ist nunmehr also ganz eindeutig klargestellt, daß die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen nur dann versagt werden kann, wenn es sich um Spekulationsgeschäfte handelt. Auf der anderen Seite wird allerdings bei Wertpapierkäufen vom Finanzamt zunächst immer angenommen werden, daß die Spekulationsabsicht gegeben war und es wird dem Steuerpflichtigen der Nachweis obliegen, daß dieses nicht der Fall war; dieser Nachweis wird in der Praxis vielfach auf Schwierigkeiten stoßen und der

Reichsfinanzhof hat deshalb den Finanzbehörden empfohlen, in derartigen Fällen evtl. zunächst eine vorläufige Veranlagung vorzunehmen.

In diesem Zusammenhange sei auch noch darauf hingewiesen, daß gemäß § 30 Abs. 3 EStG. die Veräußerung von Anteilen an einer Erwerbsgesellschaft (also z. B. Aktien) der Veräußerung eines Gewerbebetriebes gleichgestellt ist, wenn die Beteiligung an der Erwerbsgesellschaft wesentlich war, d. h. der Steuerpflichtige zu mehr als $\frac{1}{4}$ beteiligt war. In einem derartigen Falle ist die Besteuerung nach den besonderen Tarifvorschriften vorzunehmen und es sind evtl. als Werbungskosten auch Schuldzinsen früherer Jahre zu berücksichtigen. Bei der gegebenen Rechtslage werden aber die Grundsätze der Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 26. 3. 31 zunächst auch dann Anwendung finden, wenn es sich bei dem betreffenden Steuerpflichtigen um eine wesentliche Beteiligung an einer Erwerbsgesellschaft handelt. Veräußert dann dieser Steuerpflichtige später seine Beteiligung, so wird die Errechnung des Veräußerungsgewinnes vorgenommen, selbstverständlich ohne nochmalige Berücksichtigung etwaiger Schuldzinsen.

Es sei schließlich noch darauf hingewiesen, daß bei der Entwicklung des Wertpapiermarktes in der letzten Zeit von einer Spekulationsabsicht wohl überhaupt nicht mehr gesprochen werden kann und daß

also die Grundsätze über die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen von einem gewissen Zeitpunkt an wohl allgemein anerkannt werden müssen. Analog wird man diese Grundsätze auch in anderen Fällen zur Anwendung bringen müssen. Der Erwerber von Bauland gilt im allgemeinen als Spekulant. Auch er wird den Nachweis führen können, daß ihm Spekulationsabsicht fernlag und er wird heute insbesondere geltend machen können, daß selbst eine vorhandene gewesene Spekulationsabsicht heute als nicht mehr gegeben angesehen werden kann und daß deshalb der Erwerb des Baulandes als Vermögensanlage zu werten ist. Es liegt ja auch eine Unbilligkeit darin, Schuldzinsen von Darlehen als abzugsfähig zuzulassen, wenn die Darlehen z. B. lediglich Konsumzwecken dienen, während in Fällen, die wirtschaftlich die Aufnahme einer Darlehensschuld notwendig machen und bei denen der Steuerpflichtige durch Schuldzinsen wirtschaftlich stark belastet ist, eine Abzugsfähigkeit dieser Schuldzinsen nicht gegeben sein soll. Es ist begrüßenswert, daß der Reichsfinanzhof in Konsequenz seiner wirtschaftlichen Einstellung und auf Grund wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Belangen der Billigkeit durch die vorgenannten Urteile grundsätzlich Rechnung getragen hat und es ist zu hoffen, daß dies auch in anderen Fällen, die wirtschaftlich ähnlich gelagert sind, geschehen wird.

Umschaffung (Novation) im Umsatzsteuerrecht. Von Regierungsrat Alfred

Gueinzius, Landesfinanzamt Thüringen, Rudolstadt.

Das Bürgerliche Gesetzbuch hat die Umschaffung eines bestehenden Vertragsverhältnisses in ein neues (Novation) als besonderes Rechtsgebilde nicht ausdrücklich erwähnt. Ihre Zulässigkeit ergibt sich aber aus dem Grundsatz der Vertragsfreiheit. Nur eine, und zwar die am häufigsten vorkommende Art der Umschaffung (Novation), die Umwandlung einer alten Schuld in eine Darlehensschuld, ist im § 607 Abs. 2 BGB. behandelt.

Die Umschaffung (Novation) ist ein zweiseitiges Rechtsgeschäft, vollzieht sich also nur im Wege der Vereinbarung (§ 305 BGB.). Auch der § 607 Abs. 2 BGB. verlangt zur Gültigkeit des Umwandlungsdarlehens eine Vereinbarung. Denn an und für sich besteht keine allgemeine Rechtsvermutung dafür, daß die Übernahme einer neuen Verbindlichkeit an Stelle der geschuldeten an Erfüllung Statt, d. h. mit der Wirkung des sofortigen und unbedingten Erlöschens des bisherigen Schuldverhältnisses erfolgt ist (§ 364 Abs. 2 BGB.).

Nur wo sich der Wille, das bisherige Schuldverhältnis erlöschen zu lassen und an deren Stelle an Erfüllung Statt eine neue Schuld zu setzen, feststellen läßt, liegt eine Umschaffung (Novation) vor. Z. B. der Unternehmer und der Besteller vereinbaren, daß eine Restschuld aus einem Bauvertrage in eine Darlehensschuld umgewandelt wird (RWB. Bd. 62 S. 51).

Da im Falle der Novation das alte Schuldverhältnis erlischt und ein neues Schuldverhältnis an Erfüllung Statt angenommen wird, ist die Annahme dieser neuen Schuld als vereinnahmtes Entgelt für das alte Schuldverhältnis nach § 8 Abs. 1 UStG. 1931 zu versteuern (RWB. vom 30. 3. 1931 [18. 12. 1931] VA

503/31 in Prozeßs Kartei UStG. 1926 § 8 Abs. 1 Rechtspruch 56; StuW. 1932 Nr. 339), und zwar mit dem gemeinen Wert der neuen Schuld, der in den meisten Fällen mit dem Nennwert zusammenfallen wird. Es sind aber auch Fälle denkbar, wo dies nicht der Fall ist, z. B. bei großer Unsicherheit des Schuldners.

Bei Regelung des Vereinbarungsdarlehens ist keine Umsatzsteuer zu erheben, da die Begründung der neuen Schuld (Darlehen) eine nach § 2 Nr. 5 UStG. 1931 freie Kreditgewährung ist.

Eine Umschaffung (Novation) ist nicht anzunehmen, wenn für eine schon bestehende Kaufpreisforderung ein Schuldschein ausgestellt worden ist, ohne daß darin eine Vereinbarung über die Umwandlung einer Warenschuld in ein Darlehen besonders zum Ausdruck gekommen ist (vgl. obiges Urteil). In diesem Falle kann in dem Schuldschein nur eine Bestätigung der vorhandenen Schuld, ein Schuldanerkenntnis im Sinne von § 781 BGB. erblickt werden. So hat auch der Reichsfinanzhof (vgl. Urteil vom 6. 2. 1931 VA 956/30, RStBl. 1932 S. 359) in einem mit Schuldanerkenntnis überschriebenen Schriftstück, in dem ein Gastwirt anerkennt, einer Brauerei eine bestimmte Summe schuldig geworden zu sein, und sich verpflichtet, diese Summe „als ein Darlehen“ mit 5 v. H. im Jahre zu verzinsen und die Zinsen halbjährlich pünktlich zu entrichten, lediglich eine Beweisurkunde für die alte Schuld und nicht den Ausdruck eines Novationswillens gesehen. Der Reichsfinanzhof weist zur Begründung seiner Ansicht darauf hin, daß aus der Erwähnung der Tatsache, daß die Summe für geliefertes Bier geschuldet wird, der Wille der Parteien auf ein

deklaratorisches Anerkenntnis zu folgern ist, und daß hiergegen auch nicht die von dem Wirt übernommene Verpflichtung, die Summe „als ein Darlehen“ zu verzinsen, spreche. Denn es sollte damit nur gesagt werden, daß die Schuld nur wegen der Verzinsung wie ein Darlehen behandelt werde, sie aber sonst fortbestehen solle. Ebenso wie eine solche Verzinsungsverpflichtung sind auch die etwa sonst übernommenen Verpflichtungen betr. Kündigung, Abzahlung und Sicherung der Schuld Nebenabreden, die den Bestand der alten Schuld nicht berühren. In solchem Falle unterliegen die einzelnen Teilzahlungen oder die gesamte Summe erst bei ihrem Eingang der Umsatzsteuer. Die etwa neu vereinbarten Zinsen sind, da es sich hier um ein Kreditgeschäft handelt — denn die Vereinbarung eines Zinssatzes für die Zeit der Stundung enthält wirtschaftlich eine Kreditgewährung im Sinne von § 2 Nr. 5 UStG. 1931 (vgl. Popitz, Erläuterungsbuch, 3. Aufl. S. 520 Anm. d y) —, umsatzsteuerfrei im Gegensatz zu den bereits beim Kaufabschluß vereinbarten Zielzinsen, die als Teil des vereinbarten Kaufpreises umsatzsteuerpflichtig sind (vgl. RFG. vom 3. 7. 1928 VA 327/28, Bd. 24 S. 4).

Wenn aber im Falle der Ausstellung eines Schuldscheins, ohne daß darin besonders ein Umwandlungsdarlehen vereinbart ist, dem Gläubiger zu seiner Sicherung gleichzeitig eine Hypothek bestellt ist, ist Umsatzsteuerpflicht in dem Zeitpunkt der Bestellung, nicht erst in dem Zeitpunkt der Eintragung der Hypothek im Grundbuch gegeben, weil die Bestellung einer Verkehrshypothek einen selbständig verwertbaren Vermögensgegenstand (selbständigen Verkehrsgegenstand, ein Verkehrsgut, eine marktgängige Forderung, ein selbständiges Rechts- und Wirtschaftsgut) darstellt und dadurch die Befriedigung des Gläubigers bewirkt wird (vgl. RFG. vom 28. 1. 1921 II A 42/21, Bd. 4 S. 278; vom 4. 10. 1921 VA 58/21, Bd. 7 S. 67; vom 29. 11. 1921 VA 96/21, Wrozek's Kartei UStG. 1919 § 8 Abs. 1 Nr. 2; vom 9. 9. 1927 VA 399/27, RStBl. 1927 S. 214; vom 1. 7. 1927 VA 406/27, Wrozek's Kartei UStG. 1926 § 1 Nr. 1 R. 32; vom 14. 5. 1929 VA 822/28, Bd. 25 S. 130; vom 13. 12. 1929 VA 113/29, Wrozek's Kartei UStG. 1926 § 8 Abs. 1 Nr. 31; vom 24. 10. 1930 VA 178/30, Bd. 27 S. 243). Dies trifft nicht bloß für den steuerpflichtigen Grundstücksverkehr, bei dem die Einigung über die Bestellung der Restkaufgeldhypothek als Vereinnahmung des Restpreises erst nach der Auflaffung des Grundstücks angesehen werden kann (vgl. RFG. vom 14. 10. 1932 VA 333/32, StArch. 1932 S. 348, wird auch in der amtlichen Sammlung veröffentlicht), sondern allgemein zu (vgl. das oben erwähnte Urteil des RFG. vom 6. 2. 1931 und Madlung in der Fw. 1929 S. 2652). Als vereinnahmtes Entgelt ist zur Umsatzsteuer der gemeine (Verkehrs-) Wert der Hypothek heranzuziehen, der im allgemeinen mit dem Nennwert gleich sein wird, falls nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen (§ 143 AO. a. F., §§ 1, 9, 16 ABewG.). Für den Wert der Hypothek spielt die Möglichkeit ihrer Verwertbarkeit eine bedeutsame Rolle, wobei ungenügende Sicherheit des Schuldners, besonders gute oder ungewöhnlich geringe Verzinsung

bei Ausschluß der Klindbarkeit für längere Zeit von Einfluß auf die Preisbildung sein können (vgl. RFG. vom 19. 10. 1921 III A 223/21, StwB. 1922 Nr. 44, zum Gesetz betr. Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs ergangen; vom 27. 3. 1925 VA 53/25, Bd. 16 S. 95, und die bereits oben angezogenen Urteile vom 14. 5. 1929, 13. 12. 1929 und 6. 2. 1931). Wenn die Bewertung von Hypotheken auf Schwierigkeiten stößt, wird die Zuziehung von Sachverständigen (Hausmaklern) nicht zu umgehen sein, da oft nur ein auf dem Grundstücks- und Hypothekenmarkt erfahrener Makler wird angeben können, wie hoch der im Verkehr umsetzbare Wert der Hypothek ist, und ob und welche Umstände noch den Hypothekenwert beeinflussen (vgl. Madlung a. a. O.).

Maßgebend für den Standpunkt des Reichsfinanzhofs, die Bestellung einer Hypothek schon als Vereinnahmung des Entgelts zu betrachten, obwohl sie nach bürgerlich-rechtlichen Begriffen nur eine Sicherstellung des Gläubigers ist, ist die für das Umsatzsteuerrecht oftmals betonte wirtschaftliche Betrachtungsweise. Denn wenn die Hypothek auch keinen Geldmittelerfaß darstellt, so ist sie dennoch wegen des ihr innewohnenden Verkehrsgutwertes geeignet zur Beschaffung von Geldmitteln. Bei voller Sicherheit des Schuldners und beim Fehlen von wertmindernden Umständen kann sich der Gläubiger in Höhe des Nennwertes befriedigen. Wegen der allgemeinen Verwertbarkeit der Hypothek hat der Reichsfinanzhof die Befriedigung des Leistungsverpflichteten bereits mit der Bestellung der Hypothek eintreten lassen.

Den Charakter als Verkehrsgut wird man auch den Schuldscheinen des Reichs, der Länder, der Gemeinden usw., deren Grundstücke nach § 90 GBD. (für Preußen vgl. auch Art. 1 der Verordnung vom 13. 11. 1899, GS. S. 49) von dem Zwange zur Anlegung eines Grundstücks befreit sind, nicht absprechen können, wenn jene Körperschaften die Bestellung einer Hypothek ablehnen, um die Anlegung des Grundbuchblattes zu vermeiden, und sich deshalb nur zur Hergabe eines Schuldscheins bereit finden. Die Gläubiger werden sich hiermit mit Rücksicht auf die Rechtsstellung und die daraus folgende Sicherheit jener Körperschaften begnügen. In solchem Falle spielen Schuldscheine jener Körperschaften im Wirtschaftsleben dieselbe Rolle eines Verkehrsgutes wie die Verkehrshypotheken. Man wird sogar noch einen Schritt weitergehen und die Ausstellung eines Schuldscheins jener Körperschaften als Vereinnahmung des Entgelts selbst dann ansehen können, wenn trotz Vorhandenseins eines Grundbuchs für die an und für sich buchungsfreien Grundstücke aus irgendwelchen Gründen von der Bestellung einer Hypothek Abstand genommen wird. Denn der Verkehrsgutcharakter der Schuldscheine jener Körperschaften wird aus den eben dargelegten Gründen meines Erachtens niemals zu leugnen sein, da es ja keine seltene Erscheinung ist, daß Banken Schuldscheine von Gemeinden beleihen. Hieran ändert auch nichts der Umstand, daß in der jetzigen Krisenzeit einmal eine Gemeinde wegen ihrer schlechten Vermögens- und Klassenlage nicht als besonders kreditwürdig angesehen werden sollte. Im Einzelfalle kann nur die Höhe der Vereinnahmung streitig sein.

Zwischenhandelsprivileg und Umsatzsteuerbefreiung nach dem Reichssiedlungsgesetz. Von Dr. jur. Emanuel Freundlich, Berlin.

Nach § 29 des Reichssiedlungsgesetzes vom 11. 8. 1919 (RGBl. I S. 1429) in der Fassung des Gesetzes vom 7. 6. 1923 (RGBl. I S. 364) sind alle Geschäfte und Verhandlungen, die zur Durchführung von Siedlungsverfahren dienen, steuerbefreit. Diese Befreiung erstreckt sich insbesondere auf die Umsatzsteuer. Aus den Entscheidungen des RFG. vom 5. 12. 1922 VA 275/22 Bd. 11, 77, 29. 10. 1926 VA 676/26 Bd. 19, 339, 2. 11. 1928 VA 371/28, RStBl. 1929 S. 181, und vom 12. 10. 1928 VA 609/28, RStBl. 1929 S. 183, ergibt sich, daß diese unter § 3 Nr. 3 UStG. subsumierte Steuerbefreiung nicht nur für Lieferungen und Leistungen eines Siedlungsunternehmens, sondern auch für Lieferungen und Leistungen an ein Siedlungsunternehmen gilt. Bezüglich des Umfangs der letztgenannten Umsatzsteuerbefreiung wird vom Reichsfinanzhof ausgeführt, daß im Interesse des Siedlungswerks die Befreiungsvorschrift im weitesten Sinn auszulegen ist. Es handle sich darum, solche Verkehrsakte, deren Besteuerung in letzter Linie die Siedler belasten würde, von der Umsatzsteuer zu befreien. Dieser Zweck könne allerdings nur unvollkommen erreicht werden, da die Lieferung regelmäßig auf dem Wege von der Rohstoffzeugung bis zum Verbraucher mehrfach mit Umsatzsteuer belastet sein wird. Aus diesem Grunde müsse man sich damit begnügen, die Befreiung für die letzte Lieferung oder Leistung auszusprechen, die unmittelbar an das Siedlungsunternehmen erfolgt.

Es entsteht nun die Frage, in welcher Weise sich diese Umsatzsteuerbefreiung auswirkt, wenn die letzte Lieferung an das Siedlungsunternehmen nach § 7 UStG. (Zwischenhandelsprivileg) umsatzsteuerbefreit ist. Stellt man die erörterte Umsatzsteuerbefreiung nach dem Reichssiedlungsgesetz nur auf die letzte Lieferung oder Leistung an das Siedlungsunternehmen ab, dann ist dieses nicht besser gestellt als jeder andere Dritte, auf den das Reichssiedlungsgesetz keine Anwendung findet. Es ist bereits hervorgehoben worden, daß der Reichsfinanzhof die Steuerbelastung im Interesse der Siedler möglichst vermeiden will: Wenn der Reichsfinanzhof nun normiert, daß die Befreiung für die letzte Lieferung an das Siedlungsunternehmen zu gelten habe, so ist er hierbei offenbar von der Erwägung ausgegangen, daß diese letzte Lieferung im konkreten Falle umsatzsteuerpflichtig ist. Ist jedoch diese letzte Lieferung oder Leistung nach § 7 UStG. bereits steuerbefreit, dann muß die Steuerbefreiung nach dem Reichssiedlungsgesetz sich auf die vorangehende, an sich steuerpflichtige Lieferung oder Leistung beziehen. Mit Rücksicht auf dieses Zutammentreffen der Umsatzsteuerbefreiung nach § 7 UStG. und der nach dem Reichssiedlungsgesetz ist demnach die Lieferung oder Leistung an den Zwischenhändler umsatzsteuerbefreit. Nur auf diese Weise kann sich die Steuerbegünstigung nach dem Reichssiedlungsgesetz praktisch auswirken.

Berichtigungsveranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen. (§ 222 Abs. 1 Nr. 2 AO. n. F.) Von Dr. jur. A. Thaeer, Hauptgemeinschaft des Deutschen Einzelhandels, Berlin.

Bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt und das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid erteilt hat, findet eine Berichtigungsveranlagung nach der durch die Notverordnung vom 1. 10. 1930 geschaffenen Änderung nunmehr auch statt, wenn durch eine Buch- und Betriebsprüfung vor dem Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen.

Die frühere Rechtsprechung hatte eine Berichtigung zugunsten des Steuerpflichtigen nur insoweit zugelassen, als eine Buch- oder Betriebsprüfung für denselben Steuerabschnitt neue Tatsachen ergab, die teilweise eine höhere, teilweise eine niedrigere Veranlagung rechtfertigten. Es konnten also neue Tatsachen zugunsten des Steuerpflichtigen nur im Zusammenhang mit einer höheren Berichtigungsveranlagung — zum inneren Ausgleich — berücksichtigt werden. Der Reichsfinanzhof erklärte in solchen Fällen insoweit die Neuveranlagung mit dem Ziel einer Höherfestsetzung der Steuer für unzulässig (Urteil vom 5. 6. 1930 III A 194/30, StuW. 30 Nr. 1237). Unter den Steuerbetrag der früheren Veranlagung durfte aber keinesfalls herabgegangen werden (Urteil vom 10. 10. 1930 I A 178/30, Partei Prozeß § 213 AO. Abs. 1 Nr. 54). Bei Tatsachen, die lediglich zugunsten

des Steuerpflichtigen sprachen, war eine Berichtigung nicht möglich. Der Steuerpflichtige hatte also keinen Anspruch, daß das ihm günstige Ergebnis einer Buch- oder Betriebsprüfung verwirklicht wurde. Gärten konnten im einzelnen Falle allenfalls auf Grund des § 108 AO. a. F., im Billigkeitswege, beseitigt werden.

Mit § 222 Abs. 1 Nr. 2 AO. ist eine grundlegende Wandlung erfolgt. Zwar ist auch jetzt im allgemeinen noch kein Anspruch des Pflichtigen gegeben, der im Berufungsverfahren verfolgbar wäre. Eine Berichtigungsveranlagung oder -feststellung zugunsten des Steuerpflichtigen findet nur dann statt, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen durch eine Buch- oder Betriebsprüfung bekannt werden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen. Der Anspruch entsteht also erst dann, wenn die neuen Tatsachen durch eine Buch- oder Betriebsprüfung aufgedeckt werden. Diese Voraussetzungen gelten ihrerseits — wie auch bei Berichtigungsveranlagungen zugunsten des Pflichtigen — für Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, und bei denen das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen im Gesetz vorgesehenen schriftlichen Bescheid erteilt hat. Da die Verjährungsfrist nach §§ 143 ff. AO. n. F. bei Böllen und Verbrauchsabgaben ein Jahr beträgt, für die sonstigen Steuern fünf Jahre, bei hinterzogenen Beträgen zehn Jahre,

scheiden Zölle und Verbrauchsabgaben demnach für den Fall des § 222 A.D. aus. Hierfür kommen die dort gemachten Voraussetzungen nicht in Frage, dagegen aber bei allen anderen Steuerarten, insbesondere bei der Einkommen-, Vermögen-, Erbschaft- und Umsatzsteuer usw. — Steuern, bei denen das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen im Gesetz selber vorgeschriebenen schriftlichen Bescheid erteilt hat, sind solche vom Einkommen, Ertrag, Vermögen und vom Umsatz gemäß § 210 Abs. 3 A.D. n. F., ferner die Erbschaftsteuer (§ 31 ErbStG.), auch die Grunderwerbsteuer. Auch die Aufbringungsleistungen sind für den Fall des § 222 Abs. 1 Nr. 2 den Steuern vom Einkommen und Vermögen gleichzustellen (Urteil vom 19. 11. 1931 III A 271/30, *RSBl.* 1932 S. 428). Als schriftlicher Bescheid gilt ein Steuerbescheid, Veranlagungsbescheid, Freistellungs- oder Feststellungsbescheid. Zwischenbescheide, die im Gesetz nicht vorgeschrieben sind und die nur eine vorläufige Entscheidung enthalten, stellen keinen Steuerbescheid im Sinne des § 222 A.D. n. F. dar.

Bei anderen Steuerarten als den oben genannten kommen für die Berichtigungsveranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen die Beschränkungen des § 222 Abs. 1 Nr. 2 A.D. nicht in Frage (bei ihnen ist ein schriftlicher Bescheid im Gesetz nicht vorgesehen). Das gilt namentlich für die Lotteriesteuer, Rennwettsteuer, Beförderungsteuer, Versicherungssteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Kapitalverkehrssteuer, Kapitalertragsteuer, Gesellschaftsteuer, Börsenumsatzsteuer und schließlich auch für die Lohnsteuer.

Die für eine Berichtigungsveranlagung zugunsten des Pflichtigen erforderlichen Voraussetzungen sind, wie schon angeführt, das Bekanntwerden neuer Tatsachen oder Beweismittel, Nichtablauf der Verjährungsfrist und als Anlaß der Aufdeckung eine Buch- oder Betriebsprüfung. — Bezüglich der „neuen Tatsachen“ gelten für die Berichtigungsveranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen dieselben Grundsätze wie für die Berichtigungsveranlagung zu seinen Ungunsten. Der Begriff „neue Tatsachen“ ist in diesem Falle der gleiche. Was im einzelnen als neue Tatsache gilt, soll in diesem Zusammenhang nicht näher erläutert werden. Die Tatsachen müssen vor Ablauf der Verjährungsfrist (siehe oben) bekannt werden. Dabei ist zu beachten, daß die Verjährung über die oben angeführte Frist bisweilen hinausgeht, wenn in Fällen der Stundung, Hemmung und Unterbrechung der Lauf der Verjährungsfrist sich ändert. Die Verweisung des § 222 A.D. auf die Verjährungsfrist deutet auch auf die Möglichkeit ihrer Verlängerung oder im Falle der Unterbrechung des Beginns einer neuen Verjährungsfrist nach §§ 144, 147 A.D. n. F. (Urteil vom 10. 2. 1932 VI A 191/32, *Mrozek*, *Kartei* § 222 Abs. 1 Nr. 7).

Besondere Voraussetzung für die Berichtigungsveranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen nach § 222 Abs. 1 Nr. 2 ist, daß Anlaß der Aufdeckung der neuen Tatsachen stets eine Buch- oder Betriebsprüfung ist. Die Bestimmung kann keine Anwendung finden, wenn die Aufdeckung in anderer Form erfolgt, wenn also neue Tatsachen der Steuerbehörde auf andere Weise bekannt werden, etwa bei Ermittlungstätigkeit für einen anderen Steuerfall

durch die Veranlagungsbehörde. Ursache der Aufdeckung neuer Tatsachen muß in allen Fällen die Buch- oder Betriebsprüfung sein.

Der Begriff der Buch- oder Betriebsprüfung, über dessen Auslegung in diesem Zusammenhang Zweifel entstanden sind, hat durch die Rechtprechung des Reichsfinanzhofs und durch ein kürzlich erstattetes ausführliches Gutachten des Reichsfinanzhofs eine gewisse Klärung gefunden. Für die Praxis der Steuerbehörden sowie für die Verfolgung des Anspruchs seitens des Steuerpflichtigen dürften diese bisher entwickelten Grundsätze eine ausreichende Basis bieten können. — Als Buch- und Betriebsprüfung im Sinne des § 222 Abs. 1 Nr. 2 A.D. gelten zunächst die im § 162 Abs. 10 A.D. n. F. für Großbetriebe vorgesehenen dreijährlichen ordentlichen Buch- und Betriebsprüfungen. Aber auch gelegentlich außerordentlicher Buch- und Betriebsprüfungen entdeckte neue Tatsachen sind ebenso zugunsten des Pflichtigen zu verwerten, da die außerordentliche Buch- und Betriebsprüfung (§ 162 Abs. 9 A.D. n. F.) sich nach ihrer Tragweite nicht wesentlich von der ordentlichen unterscheidet (Urteil vom 12. 10. 1932 VI A 242/32, *RSBl.* 1932 S. 940).

Zweifel sind insbesondere darüber entstanden, ob auch die auf Grund des § 193 Abs. 1 Satz 1 A.D. n. F. eingeführte sogenannte Nachschau hinsichtlich der Berichtigungsveranlagung der Buch- und Betriebsprüfung gleichzustellen ist. In dem oben erwähnten Gutachten (*RSB.* Gr. S. Gutachten vom 9. 7. 1932 *GrSD.* 2/31, in *StW.* 32 Nr. 43 S. 3220 ff., *StuW.* 32 Nr. 813) hat der Reichsfinanzhof hierzu ausgeführt: Die geschichtliche Entwicklung der in Betracht kommenden Vorschriften zeigt, daß es sich bei Nachschau, Buchprüfung, Buch- und Betriebsprüfung nicht um scharf gegeneinander abgegrenzte, ihrem letzten Wesen nach verschiedene Maßnahmen handelt; sie gehen vielmehr regelmäßig ineinander über. Während die Buchprüfung Schlüsse steuerlicher Art aus den Büchern und Aufzeichnungen zieht, den Betrieb von buchlicher Grundlage aus betrachtet, zieht die Betriebsprüfung steuerliche Schlüsse aus dem tatsächlichen, technisch-wirtschaftlichen Gebaren des Betriebs. Es werden also von verschiedenen Ausgangspunkten dieselben Ziele erreicht.

Eine Nachschau im Sinne des § 193 Abs. 1 Satz 1 A.D. n. F. stellt sich regelmäßig zum Teil als Prüfung der Bücher und Aufzeichnungen, zum Teil als Betriebsprüfung dar. Wenn § 222 Abs. 1 Nr. 2 A.D. n. F. die Buchprüfung von der Betriebsprüfung sondert, so geschieht es darum, um jede dieser beiden Maßnahmen für sich allein als Voraussetzung einer Berichtigungsveranlagung oder -feststellung hinzustellen. — Die Frage, ob eine Lohnsteuer-Nutzenprüfung einer Buch- oder Betriebsprüfung gleichzustellen ist, hat der Reichsfinanzhof offengelassen (Urteil vom 8. 10. 1931 VI A 1813/31, *Slg.* Bd. 29 S. 252).

Über Umfang und Art der Betriebs- oder Buchprüfung sind für die Fälle des § 222 Abs. 1 Nr. 2 A.D. n. F. keinerlei Bestimmungen getroffen. Die Prüfung braucht nicht zugleich etwa mehrere Steuerabschnitte oder einen Steuerabschnitt als zeitliches oder sachliches Ganzes zu umfassen (Gut-

achten des RStG. siehe oben). Der RStG. betont in diesem Zusammenhang, daß die Auslegung der in Frage kommenden Bestimmung dem ihr zugrunde liegenden Sinne nur dann gerecht werden kann, wenn alle Momente berücksichtigt werden, nicht nur solche, die zuungunsten, sondern auch gerade solche, die zuungunsten des Steuerpflichtigen sprechen, wenn nicht der Eindruck entstehen soll, es werde mit zweierlei Maß gemessen. Durch die neue Buchprüfung muß zu einem Posten oder sonstigen geschäftlichen Vorgang des bisherigen buchmäßigen Ergebnisses der Steuerfall neu aufgerollt sein. Dabei kann es nicht abschließend darauf ankommen, wie der neu aufgegriffene Vorgang von dem Prüfer rechtlich oder auch tatsächlich aufgefaßt wird. Es muß genügen, daß in der Buchprüfung der Vorgang erneut zur Sprache gebracht ist und daß sich bei dessen weiterer Behandlung durch das Finanzamt oder im Rechtsmittelverfahren innerhalb der Tatsacheninstanz herausstellt, daß insoweit nicht nur aus rechtlichen Erwägungen, sondern auf neuer tatsächlicher Grundlage eine andere Feststellung zugunsten des Steuerpflichtigen erforderlich ist (Urteil vom 6. 9. 1932 VIA 1325/32, RStBl. 1932 S. 849; vgl. auch Urteil vom 17. 12. 1930 VIA 1116/29, Slg. Bd. 28 S. 73).

Eine weitere Frage ist, ob es notwendig ist, daß die neue Tatsache, die im Ergebnis eine Änderung des Gewinns zugunsten des Steuerpflichtigen rechtfertigt, unmittelbar aus der nachträglichen Buchprüfung zutage tritt, oder ob schon mittelbar durch die Prüfung bekanntgewordene Tatsachen ausreichen. Schon in dem zitierten Gutachten hat der Reichsfinanzhof betont, Voraussetzung des § 222 Abs. 1 Nr. 2 A.D. n. F. sei nur, daß die dem Pflichtigen günstigen neuen Tatsachen durch eine Buch- und Betriebsprüfung bekannt werden. Es werde dagegen nicht verlangt, daß die festgestellten neuen Tatsachen unter allen Umständen den betreffen müssen, dessen Bücher oder Betrieb geprüft werden. Es mache also keinen Unterschied, ob es sich um eine Einsichtnahme bzw. Prüfung der Bücher des Steuerpflichtigen oder die einer anderen Person handelt. Der Reichsfinanzhof hat diese Auffassung u. a. damit begründet, daß der Steuerpflichtige durch die Voraussetzung der Aufdeckung neuer Tatsachen durch eine Buch- oder Betriebsprüfung ohnehin schon schlechter gestellt sei als die Steuerbehörde, die das Bekanntwerden neuer Tatsachen zur Höherveranlagung verwenden darf, ohne daß es auf den Anlaß des Bekanntwerdens ankommt. In einem kürzlich ergangenen Urteil (Urteil vom 6. 9. 1932 VIA 1325/32, RStBl. 1932 S. 849) hat der Reichsfinanzhof auch ausdrücklich ausgesprochen, daß Sinn und Willigkeit die Auslegung der Vorschrift des § 222 Abs. 1 Nr. 2 A.D. n. F. in der Weise erfordern, daß auch mittelbar durch eine Buch- oder Betriebsprüfung bekanntgewordene Tatsachen zur Berichtigungsveranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen ausreichen. Denn nach der Entstehungsgeschichte sei das Streben zur Abänderung des § 212 A.D. n. F. allgemein, bei Aufdeckung von Unrichtigkeiten oder Fehlern die Änderung einer Steuerfestsetzung auch zugunsten des Steuerpflichtigen zu ermöglichen. Dabei sei zunächst und allgemein allein die Vor-

aussetzung einer neuen Prüfung gemacht worden. Bei einer Berichtigungsveranlagung auf Grund neuer durch eine Buch- und Betriebsprüfung festgestellter Tatsachen ist so auch eine dem Finanzamt bereits vorher bekanntgewesene Tatsache zu berücksichtigen (Urteil vom 18. 10. 1932 IA 222/32, RStBl. 1932 S. 958).

Für die Zulässigkeit einer Berichtigungsveranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen spricht auch die Höhe des dem Pflichtigen zugute kommenden Betrags eine gewisse Rolle. Der Reichsfinanzhof hat wiederholt ausgesprochen, daß die neue Tatsache von einigem Gewicht sein muß, wenn eine Berichtigungsveranlagung zuungunsten des Pflichtigen erfolgen soll. Er hat die Zulässigkeit einer solchen Berichtigungsveranlagung verneint bei ganz geringfügigen Beträgen, die eine Erhöhung der Umsatzsteuer um wenige Reichsmark bewirken würde (Urteil vom 2. 10. 1931 VA 1110/30, Mrozek, Partei § 222 Abs. 1 Nr. 2 A.D. n. F., R. 2, 3). Diese Auslegung bei Berichtigungsveranlagungen zugunsten des Steuerpflichtigen wird auch bei der Berichtigungsveranlagung zugunsten des Pflichtigen gelten müssen. Bei nur unbedeutenden Beträgen wird eine Berichtigungsveranlagung nicht erfolgen können (siehe auch Urteil vom 13. 9. 1932 VIA 1379/32, RStBl. 1932 S. 919). — Beachtlich ist, daß, trotz der Einführung der Berichtigungsveranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen, nach Auffassung des Reichsfinanzhofs die Möglichkeit, bei Berichtigungsveranlagungen § 11 A.D. n. F. anzuwenden, auch jetzt noch gegeben ist. Die Behörde ist, nach Auffassung des Reichsfinanzhofs (Urteil vom 13. 4. 1932 VIA 1985/31, RStBl. 1932 S. 481), nach wie vor schlechthin nicht gezwungen, eine Berichtigung vorzunehmen, sondern soll sie nur dann vornehmen, wenn sie im Einklang mit § 11 A.D. n. F. steht. Das bezieht sich sowohl auf Berichtigungen zugunsten wie zuungunsten des Pflichtigen. Eine andere Auffassung würde, wie der Reichsfinanzhof ausführt, in vielen Fällen zu Unzulänglichkeiten führen und würde auch mit dem Zweck der Vereinfachung des Steuerwesens nicht im Einklang stehen.

Schließlich noch die Frage der zeitlichen Geltung: die Bestimmung des § 222 Abs. 1 Nr. 2 A.D. n. F. ist am 1. 1. 1931 in Kraft getreten. Sie kann demnach nur dann Anwendung finden, wenn nach ihrem Inkrafttreten bisher unbekannte Tatsachen durch eine Buch- oder Betriebsprüfung aufgedeckt worden sind (Urteil vom 8. 10. 1931 VIA 1813/31, Slg. Bd. 29 S. 255, RStBl. 1931 S. 834, Mrozek, Partei § 222 Abs. 1 Nr. 2 A.D. n. F., R. 1). Es kommt dabei nicht darauf an, wann der Anspruch geltend gemacht worden ist, sondern wann die den Anspruch begründenden Tatsachen eingetreten sind. Es handelt sich dabei nicht um eine Verfahrensvorschrift, sondern um eine das sachliche Steuerrecht, das Entstehen und Schwinden von Ansprüchen des Reichs betreffende Regel. Entscheidend hierfür ist, wann durch eine Buch- oder Betriebsprüfung die bisher unbekanntes Tatsachen aufgedeckt worden sind (Urteil vom 28. 9. 1932 IA 117/31, RStBl. 1932 S. 933). Maßgeblicher Zeitpunkt dafür ist wiederum die verantwortliche Unterzeichnung des Schlußberichts durch den Prüfer (Urteil vom 20. 1. 1932 VIA 1/32, StuW. 32 Nr. 380).

Der Steuerpflichtige kann seinen Anspruch auf Berichtigungsfeststellung im Rechtsmittelverfahren verfolgen. Gegen einen ablehnenden Bescheid stehen ihm die Rechtsmittel des Berufungsverfahrens — Einspruch, Berufung, Beschwerde — zu. Im Berichtigungsverfahren wird der ganze Steuerfall neu aufgerollt und die ganze Tat- und Rechtsfrage erneut geprüft. Die Steuerstelle kann dabei auch zum Ergebnis kommen, daß überhaupt keine Steuerpflicht gegeben ist. Eine unanfechtbar gewordene Rechtsmittelentscheidung steht einer Neuveranlagung grundsätzlich nicht entgegen, jedoch darf bei der Neuaufröllung des Falles nicht von der der Rechtsmittelentscheidung zugrunde liegenden Rechtsmittelauffassung abgewichen werden. Diese Beschränkung kommt aber dann nicht in Betracht, wenn im Zusammenhalt mit den neu festgestellten Tatsachen die bisher bekannten Tatsachen eine andere rechtliche Bedeutung gewinnen (Urteil vom 10. 6. 1931 III A 903/30, Wrozek, Partei

§ 222 Abs. I Nr. 1 U. n. F., R. 1). Andererseits hat der Pflichtige kein Recht, zunächst in einem abgetrennten Verfahren mit dem Finanzamt darüber zu streiten, ob und welche neuen Tatsachen für eine Neuveranlagung nach § 222 I Nr. 2 U. n. F. dem Finanzamt bekanntgeworden sind, ehe die Neuveranlagung selbst durchgeführt wird. Das Steueranlagungsverfahren ist grundsätzlich in einem einheitlichen Rechtsgang durchzuführen, und der Steuerpflichtige hat kein Recht, eine Vorabentscheidung über verfahrenrechtliche Vorfragen, insbesondere über die Richtigkeit vom Finanzamt vorgenommener tatsächlicher Grundlagen für den Fortgang der Veranlagung zu verlangen.

Mit dem Entschluß des Finanzamts, im Hinblick auf die nach dem Nachschaubericht anzunehmenden neuen Tatsachen in ein Neuveranlagungsverfahren einzutreten, ist dieses Verfahren in vollem Umfang in Lauf gesetzt (Urteil vom 27. 1. 1932 VIA 92/32, RStW. 1932 S. 191).

Abzüge bei der Veranlagung der Landwirte, Forstwirte und Winzer zur Vermögensteuer. Von Bröder, landwirtschaftlicher Buchprüfer beim Landesfinanzamt Köln.

Mit Rücksicht darauf, daß sich in neuerer Zeit vielfach Zweifel über Abzüge bei Ermittlung des Vermögens landwirtschaftlicher, forstwirtschaftlicher und gärtnerischer Betriebe ergeben haben, soll im nachstehenden zu den einzelnen Fragen Stellung genommen werden.

Da hinsichtlich Bewertung des forstwirtschaftlichen Vermögens laut § 40 (bisher 22) Abs. 2 und des gärtnerischen Vermögens laut § 42 (bisher 24) Abs. 1 die §§ 28 bis 39 (bisher 11 bis 21) RWVG. entsprechende Anwendung finden, ist eine Besprechung dieser drei Vermögensarten im einzelnen nicht erforderlich. Es wird daher im nachstehenden nur vom landwirtschaftlichen Vermögen die Rede sein. Die Darlegungen finden auf forstwirtschaftliches und gärtnerisches Vermögen unverändert Anwendung.

Nach § 28 (bisher 11) Abs. 1 RWVG. gehören zum landwirtschaftlichen Vermögen alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonderkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient (landwirtschaftlicher Betrieb). Dagegen gelten nach Absatz 2 nicht als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes: deutsche und ausländische Zahlungsmittel, Geldforderungen, Wertpapiere und Geldschulden sowie ein über den normalen Bestand hinausgehender Bestand (Überbestand) an nicht stehenden (umlaufenden) Betriebsmitteln. Als normaler Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln gilt ein solcher, der zur Fortführung des Betriebes bis zum Beginn der nächsten Ernte erforderlich ist; bei der Ermittlung des zur Fortführung des Betriebes bis zum Beginn der nächsten Ernte erforderlichen Bestandes sind die in dieser Zeit eingehenden Einnahmen nicht zu berücksichtigen.

Daraus ist zu entnehmen, daß neben den verschiedensten Positionen ein über den normalen Bestand hinausgehender Bestand (Überbestand) an nicht stehenden, also nur an umlaufenden Betriebsmitteln nicht als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes gilt,

während der normale Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln zum landwirtschaftlichen Vermögen gehört und so als im Einheitswert enthalten, anzusehen ist. Er wird also nicht besonders bewertet im Gegensatz zum Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln, der laut § 58 (bisher 38) Abs. 1 Nr. 7 als sonstiges Vermögen zu werten ist. — Während zu den stehenden Betriebsmitteln insbesondere der Viehbestand und die gesamten Maschinen usw. rechnen, sind als umlaufende Betriebsmittel nur die Wirtschaftsvorräte anzusprechen. Ein über diesen sogenannten normalen Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln hinausgehender Bestand ist Überbestand, der in dem Einheitswert nicht enthalten ist und zum sonstigen Vermögen zählt.

An dieser Stelle sei auch gleich festgehalten, daß keinerlei gesetzliche Bestimmung vorliegt, die den Überbestand dadurch ermittelt wissen will, daß von den gesamten umlaufenden Betriebsmitteln der normale Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln abgezogen wird. Der Überbestand ist eben der Betrag, der in Form von Vorräten zur Fortführung des Betriebes bis zur nächsten Ernte nicht mehr erforderlich ist. Die Feststellung ist von besonderer Wichtigkeit, weil damit unzweideutig dargetan ist, daß der zur Fortführung des Betriebes erforderliche Betrag nicht gesondert bewertet wird, also nirgends abgesetzt werden kann, wenn entsprechende Mittel fehlen; also lediglich ein Ansehen derselben unterbleibt, sofern sie überhaupt vorhanden sind. So scheidet auch ein entsprechender Abzug von den übrigen zu § 28 (bisher 11) Abs. 2 genannten Positionen aus, abgesehen davon, daß ein solcher den Betrieb betreffend, selbstverständlich nicht von den Betrieb nicht betreffenden Teilen vorgenommen werden kann.

Als Zeitpunkt zur Feststellung des Einheitswertes legt § 31 (bisher 14) hinsichtlich der Größe des Betriebes und des Umfangs der stehenden Betriebsmittel (desgleichen auch hinsichtlich des Zustandes und der Beschaffenheit) die Verhältnisse am Feststellungszeitpunkt (1. Januar) zugrunde, während im übrigen

der Stand an dem für die Einkommensberechnung maßgebenden letzten Abschlußtag vor dem Feststellungszeitpunkt maßgebend ist. Damit ist der Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln an dem letzten dem Feststellungszeitpunkt vorausgehenden Abschlußtag zu ermitteln, d. h. sofern ein solcher überhaupt in Frage kommt. Der von diesem Zeitpunkt bis zum Beginn der nächsten Ernte erforderliche Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln zur Fortführung des Betriebes ist derselbe, der gemäß § 28 (bisher 11) Abs. 2 außer Ansatz bleibt. Als Beginn der nächsten Ernte im Sinne des § 28 (bisher 11) Abs. 2 Satz 2 gilt der Zeitpunkt, in dem man bei ordnungsmäßiger Wirtschaftsführung frühestens die Möglichkeit hat, Erzeugnisse der Ernte in nennenswertem Umfang zu veräußern. Beim Landwirt dürfte dies der 1. August, beim Winzer der 1. November, beim Forstwirt der 1. Februar sein.

Beim Winzer müßte, flüchtig betrachtet, der Termin weit später als eben angegeben liegen, da derselbe zu diesem Zeitpunkt noch keinen Wein aus der letzten Ernte besitzt. Hier ist aber zu berücksichtigen, daß der Winzer normalerweise bis zu diesem Zeitpunkt seinen Keller räumen, also die Ernte des Vorjahres, die laut § 42 (bisher 24) Abs. 2 zum normalen Bestand gehört, verkaufen muß.

Diese Vergünstigung, nämlich nur einen Teil, den Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln dem sonstigen Vermögen zuschlagen zu müssen, hat mit dem gemäß § 67 (bisher 47) Abs. 1 Nr. 4 zu berücksichtigenden Abzug nichts gemein. Die hier aufgenommene gesetzliche Bestimmung läßt den Abzug des Betrages der Betriebseinnahmen abzüglich der Betriebsausgaben zu, die in der Zeit zwischen dem für Umfang und Bewertung der umlaufenden Betriebsmittel maßgebenden Tage und dem für die Veranlagung zur Vermögensteuer maßgebenden Zeitpunkt entstanden sind.

Betriebseinnahmen im Sinne des § 67 (bisher 47) Abs. 1 Nr. 4 sind Einnahmen, die aus dem Verkauf der am 30. Juni oder einem anderen Abschlußtag vorhandenen umlaufenden Betriebsmittel, der am gleichen Tag noch stehenden Ernte und der fortlaufend in der Zeit bis zum 1. Januar anfallenden Erzeugnisse stammen. Betriebsausgaben dagegen sind Aufwendungen zur Anschaffung umlaufender Betriebsmittel und die nicht schon darunter fallenden laufenden Betriebsausgaben in der Zeit vom Abschlußtag bis zum 1. Januar. Daher ist der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben in der Zeit, z. B. vom 1. 7. bis 31. 12. eines Jahres abzugsfähig, ohne zu beachten, wie die Einnahmen Verwendung gefunden haben.

Mit Rücksicht darauf, daß gemäß § 31 (bisher 14) die Bewertung des Grund und Bodens, der Gebäude und der stehenden Betriebsmittel zum gleichen Stichtag wie die des Gesamtvermögens erfolgt, können infolge Übereinstimmung der Stichtage keinerlei Verschiebungen entstehen. Entgegengesetzt verhält es sich bei der Erfassung der umlaufenden Betriebsmittel. Hier gilt der 30. Juni, sofern nicht dem Inhaber des Betriebs die Zugrundelegung eines hiervon abweichenden Abschlußtages für die Veranlagung zur Einkommensteuer zugestanden worden ist. Endet zufällig

das Wirtschaftsjahr mit dem 31. Dezember, so wäre der gleiche Zustand wie für die Bewertung des Grund und Bodens, der Gebäude und der stehenden Betriebsmittel erreicht. Andernfalls aber können in der Zeit vom 30. Juni oder von dem hier in Frage kommenden Abschlußtage bis zum 1. Januar wesentliche Verschiebungen zwischen dem landwirtschaftlichen und dem sonstigen Vermögen eintreten, die ausgeglichen werden müssen. So wird beispielsweise bei einem Landwirt, der seine Ernte vor dem 1. Januar noch nicht verkauft hat, dieselbe nicht eigens bewertet, da sie im Einheitswert enthalten ist; im Gegensatz zu demjenigen, der dieselbe vor dem 1. Januar verkauft hat. Letzterer muß den Erlös als Kapitalvermögen versteuern. Die so entstehende ungleiche Behandlung soll durch § 67 (bisher 47) Abs. 1 Nr. 4 in Fortfall gelangen. Diese Vorschrift war in dem Entwurf des Gesetzes nicht enthalten, ihre Aufnahme erfolgte erst durch den Reichstag. Die vielfach vertretene Ansicht, die oben gegebene Begründung stimme insofern nicht, als nach § 58 (bisher 38) Abs. 1 Nr. 3 ein Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln eines landwirtschaftlichen Betriebes als sonstiges Vermögen eigens bewertet würde, kann nicht als zu Recht bestehend hingenommen werden. Der Landwirt, der bis zum 1. Januar seine Ernte veräußert haben würde, wäre ohne jeden Zweifel geschädigt, da bei ihm der Erlös als Kapitalvermögen erfaßt würde. Derjenige, der die Ernte zu diesem Zeitpunkt noch nicht veräußert hat, hätte nicht etwa, wie mehrfach ausgelegt wird, dieselbe als zu den umlaufenden Betriebsmitteln gehörend, z. B. als Überbestand zu versteuern. Dagegen wird der Überbestand, wie bereits ausgeführt, am Abschlußtage, z. B. am 30. Juni ermittelt, an welchem Tag die Ernte noch auf dem Galm steht und daher nicht vermögenssteuerlich erfaßt werden kann bzw. darf. Eine ungleiche Behandlung entsteht auch nicht dadurch, daß das Gesetz nicht ausdrücklich vorschreibt, daß dieser Abzug nur da vorgenommen werden kann, wo die Ernte am 1. Januar veräußert war. Wo dies nicht der Fall ist, fehlen eben auch die abzuziehenden Einnahmen bzw. Einnahmenüberschüsse. Der Abzug findet also entsprechend dem Wortlaut des Gesetzes bei allen landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen und gärtnerischen Betrieben statt, selbstverständlich nur sofern eine Betriebsmehreinnahme vorliegt. Als Betriebseinnahmen können ohne Zweifel nur solche aus dem Verkauf umlaufender Betriebsmittel gemeint sein, die sowohl am Abschlußtag vorhanden waren oder aus der folgenden Ernte oder aus dem Verkauf sonstiger Erzeugnisse herrühren. Ebenso sind selbstverständlich die hier zu berücksichtigenden Betriebsausgaben um die Aufwendungen zum Verkauf irgendwelcher stehender Betriebsmittel zu kürzen. Die so entstandenen Mehreinnahmen sind dem Gesamtvermögen in irgendeiner Form zugute gekommen. Der Erlös vorstehend genannter Verkäufe vermehrt normalerweise das sonstige Vermögen, sei es durch Schaffung von Vermögensteilen, sei es durch Verminderung der Schulden. Dieser letztgenannte Abzug erfolgt vom Rohvermögen und damit stets, sofern selbstverständlich ein Einnahmenüberschuß gemäß § 67 (bisher 47) Abs. 1 Nr. 4 in Frage kommt. Einen etwaigen Ausgabenüberschuß durch Zuschlag zum Roh-

vermögen auszugleichen, läßt der Wortlaut des Gesetzes nicht ohne weiteres erkennen. Während aber die Berücksichtigung bzw. das Absetzen des Einnahmenüberschusses nur den Zweck hat, zu vermeiden, daß Positionen doppelt, z. B. einmal als Überbestand bzw. als in dem Einheitswert enthaltenen Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln überhaupt, dann unter Umständen als sonstiges Vermögen erfaßt werden, erweist das Zuschlagen eines Ausgabenüberschusses gerechtfertigt, weil der z. B. am 1. Juli ermittelte Überbestand durch Verringerung des sonstigen Vermögens bzw. Erhöhung der Schulden am darauffolgenden 1. Januar vergrößert worden sein kann, aber nicht erfaßt wird. Entsprechend dem durch § 67 (bisher 47) Abs. 1 Nr. 4 bei Einnahmenüberschüssen erzielten Ausgleich dürfte es gerechtfertigt erscheinen, bei Ausgabenüberschüssen dieselben durch Zuschlag zu berücksichtigen.

Die sich immer wiederholenden Fälle geben nachstehendes Beispiel wieder :

Der Einheitswert eines fortwirtschaftlichen Betriebes, dessen Wirtschafts-

jahr vom 1. 9. bis 31. 8. läuft, beträgt per 1. 1. 31	70 000 RM.
Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln (Vorräte) am 31. 8. 30, nachdem der normale Bestand (Kosten zur Fortführung des Betriebes bis zur neuen Ernte, also vom 1. 9. 30 bis 1. 2. 31 Beachtung gefunden hat)	15 000 "
Barbestand, Forderungen, Wertpapiere usw. am 1. 1. 31	10 000 "
Rohvermögen:	95 000 RM.
Schulden am 1. 1. 31:	25 000 RM.
Betriebs-einnahmen in der Zeit vom 1. 9. bis 31. 12. 30	5 000 "
	30 000 "
Steuerpflichtiges Vermögen:	65 000 RM.

Ziele zufällig das Kalenderjahr mit dem Wirtschaftsjahr zusammen, so käme eine Betriebsmehreinnahme nach § 67 (bisher 47) Abs. 1 Nr. 4 nicht in Frage, ein Abzug hierfür könnte nicht zugebilligt werden. Dagegen wären umlaufende Betriebsmittel zur Fortführung des Betriebes für einen Monat bei der Berechnung des Vermögens außer acht zu lassen.

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

(Schluß.)

e) Für die Geschäfte zwischen deutschen und ausländischen Firmen ist ferner noch die Bestimmung über den nachträglichen Wegfall einer ordnungsmäßig erteilten Genehmigung zu einem Devisengeschäft durch Unwirksamkeit der Genehmigung von Bedeutung. Diese tritt ein, wenn der „Verwendungszweck“ nachträglich wegfällt oder, was aber für internationale Rechtsgeschäfte meist noch von besonderer Bedeutung sein wird, die Genehmigung wird einen Monat nach ihrer Erteilung unwirksam, wenn sich nicht aus der Genehmigung selbst etwas anderes ergibt. Im Warenverkehr werden allerdings meist allgemeine Genehmigungen in Frage kommen, die jeweils für ein Kalendervierteljahr erteilt werden. Ähnliche Bestimmungen gelten für die „Nebenleistungen im Handelsverkehr“. Zur Beglei-

chung wiederkehrender Leistungen an ausländische Gläubiger, z. B. Zinszahlungen, können Sammelgenehmigungen im voraus für einen Zeitraum bis zu sechs Monaten erteilt werden. Abgesehen von diesen Fällen muß aber auf die Einhaltung der Monatsfrist nach der Erteilung der Genehmigung Gewicht gelegt werden. Wenn also z. B. die ausländische Firma in Annahmeverzug ist und die Monatsfrist verstreicht, so hat sie die Folgen des Annahmeverzugs zu vertreten und kann keine Ansprüche daraus herleiten, daß die Genehmigung nachträglich unwirksam geworden ist (§§ 293 ff. BGB.).

f) Wird dem deutschen Importeur von der deutschen Industrie- und Handelskammer die Bescheinigung, auf Grund deren ihm die allgemeine Genehmigung zu Zahlungen aus dem Warenverkehr erteilt wurde, entzogen, weil die

*) Nach § 29 DevVO. kann die Nichtigkeit nicht zum Nachteil von Personen geltend gemacht werden, die den die Nichtigkeit begründenden Sachverhalt beim Abschluß des Geschäfts nicht kannten oder die im Ausland anässig sind, es sei denn, daß sie die Nichtigkeit des Geschäfts kannten. Wenn im ersten Teil des vorliegenden Aufsatzes (Deutsche Steuer-Zeitung 1933 S. 68 ff.) ausgeführt ist, daß der Ausländer also Erfüllung verlangen kann, wenn ihm nicht die positive Kenntnis der Nichtigkeit nachgewiesen wird, so ist jedoch nicht etwa anzunehmen, daß nunmehr die Gerichte zu einer Verurteilung des inländischen Kontrahenten ohne Genehmigung der Devisenbewirtschaftungsstelle gelangen können. Es sind scharf zu unterscheiden: die öffentlich-rechtlichen Verbote der Devisenverordnung und die privatrechtliche Nichtigkeit (§ 29 DevVO.). Auch durch die stärkste privatrechtliche Schutzvorschrift zugunsten eines Gutgläubigen oder wie hier des internationalen Rechtsverkehrs kann das öffentlich-rechtliche Verbot nicht illusorisch gemacht werden. Hier zeigen sich die Grenzen des Privatrechts gegenüber dem öffentlichen Recht. Der Anspruch des Gutgläubigen

auf Erfüllung einer nach der Devisenverordnung schlechthin verbotenen oder genehmigungsbedürftigen Leistung wandelt sich vielmehr in den Anspruch, der sich aus der „Unmöglichkeit der Leistung“ ergibt. Die im Ausland anässige Person, die weder die Nichtigkeit des Geschäfts kannte noch kennen mußte — insofern welchen § 29 DevVO. und § 307 BGB. voneinander ab — kann nur das „negative Vertragsinteresse“ geltend machen, also den Schaden, den sie dadurch erleidet, daß sie auf die Gültigkeit des Vertrages vertraut hat, jedoch nicht über den Betrag des Interesses hinaus, welches sie an der Gültigkeit des Vertrages hat.

Ist das Geschäft bereits erfüllt, so können gegenüber der im Ausland anässigen Person Ansprüche auf Rückforderung wegen ungerechtfertigter Bereicherung nicht erhoben werden. (Näheres hierüber vgl. in meiner demnächst in Jherings Jahrbüchern erscheinenden Abhandlung „Devisenrecht und Privatrecht, Ein Beitrag zur Grenzziehung zwischen bürgerlichem Recht und öffentlichem Recht“.)

Voraussetzungen, unter denen sie erteilt worden ist, nicht oder nicht mehr vorliegen, so kann eine nachträgliche Unmöglichkeit der Leistung seitens des deutschen Importeurs an den ausländischen Exporteur vorliegen (§§ 323 ff. BGB.). Hier wird bestimmt, daß, wenn die aus einem gegenseitigen Vertrag dem einen Teil obliegende Leistung infolge eines Umstandes unmöglich wird, den weder er noch der andere Teil zu vertreten hat, er den Anspruch auf die Gegenleistung verliert.

Für die Frage des Schadensersatzes, den der ausländische Kontrahent gegen den deutschen Importeur geltend machen kann, ist es von Bedeutung, ob die nachträgliche Entziehung der Bescheinigung und somit auch der Fortfall der allgemeinen Genehmigung von dem deutschen Importeur nach § 325 BGB. zu vertreten ist. Ist dies der Fall, dann kann der ausländische Kontrahent entweder Schadensersatz wegen Nichterfüllung verlangen oder vom Vertrag zurücktreten (§ 325 BGB.).

g) Für die Erfüllung von Devisengeschäften zwischen Inländern und Ausländern ist aber insbesondere noch in Betracht zu ziehen, daß außer der Genehmigung zur Verfügung über ausländische Zahlungsmittel oder Forderungen in ausländischer Währung oder über andere Werte, die der Reichsbank anzubieten sind — nämlich ausländische Wertpapiere sowie deutsche Auslandsanleihen, die an einer deutschen Börse nicht zugelassen sind, und Gold —, noch die Freigabe bei der Reichsbank nachgesucht werden muß. Dies gilt auch bei Werten, welche die Reichsbank als nicht ankauftsähig dem Pflichtigen vorübergehend belassen hat (Ri. I Ziff. 5). Ist also selbst die Genehmigung von der Devisenbewirtschaftungsstelle erteilt worden und unterläßt der deutsche Kontrahent die Nachsichtung der Freigabe bei der Reichsbank, so haftet er an sich dem ausländischen Kontrahenten.

h) Von besonderer Tragweite für die internationalen Geschäfte ist auch die Frage des Gefahrenübergangs. Für das Warengeschäft ist es von Bedeutung, daß, wenn der Verkäufer auf Verlangen des Käufers die verkaufte Sache nach dem Ausland übersendet, die Gefahr auf den ausländischen Käufer übergeht, sobald der Verkäufer die Sache dem Spediteur, Frachtführer oder der sonst zur Ausführung der Versendung bestimmten Person oder Anstalt ausgeliefert hat. Hat der Käufer eine bestimmte Art der Versendung vorgeschrieben und weicht der Verkäufer ohne dringenden Grund von der Anweisung ab, so ist der Verkäufer dem Käufer für den daraus entstehenden Schaden verantwortlich (§ 447 BGB.).

Der ausländische Kontrahent trägt demnach nach deutschem Recht auch die Gefahr, wenn der Spediteur oder Frachtführer die Verpflichtungen, die nach der deutschen Devisengesetzgebung für Exportgeschäfte bestehen (§§ 12 bis 14 DWD.), nicht erfüllt. Hat also der deutsche Exporteur seinerseits die ihm obliegenden Anmeldungen nach Art. II DWD. erfüllt, wird aber z. B. die Ware auf der Reise angehalten, weil sich herausstellt, daß der Frachtführer die ihm nach § 14 DWD. obliegenden Verpflichtungen (Anmeldung

mit Abschnitt B der Exportvalutaerklärung) nicht erfüllt hat, so treffen den deutschen Exporteur keine Verzugsfolgen, denn die Gefahr ist mit der Übergabe an den Spediteur oder Frachtführer bereits auf den ausländischen Käufer übergegangen, soweit nichts anderes nach Vertrag oder Handelsbrauch (§ 346 BGB.) gilt.

i) Für das deutsche Exportgeschäft nach dem Ausland ist noch zu beachten, daß nach Ri. II Ziff. 3 Konnossemente der Seeschiffer, Ladescheine der Frachtführer, Lagerscheine der zur Ausstellung solcher Urkunden ermächtigten Anstalten und Transportversicherungspolicen nicht als Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 3 DebWD. gelten, so daß für sie die Bestimmungen über den Genehmigungszwang bei Versendung von Wertpapieren usw. nicht bestehen. Diese Frage ist auch von besonderer Bedeutung für die Übertragung der Rechte aus Orderpapieren; denn durch das Indossament gehen nach § 364 BGB. alle Rechte aus dem indossierten Papier auf den Indossatar über.

In diesem Zusammenhang ist noch darauf hinzuweisen, daß Wechsel und Schecks als Zahlungsmittel gelten. Jedoch gelten nicht als ausländische Zahlungsmittel Wechsel oder Schecks, die in Deutschland zahlbar sind und auf eine ausländische Währung lauten, ohne eine Effektivklausel zu tragen (Ri. II Ziff. 1).

k) Wenn eine deutsche Firma zugleich Export- und Importgeschäfte mit dem Ausland betreibt, so entsteht die Frage, ob die deutsche Firma die Exporterlöse in ausländischer Währung der Reichsbank anzubieten hat, wie dies § 13 DWD. ausdrücklich vorschreibt, oder ob sie auf Grund der ihr erteilten allgemeinen Genehmigung für die Wareneinfuhr nach Ri. III Ziff. 3 über die Exporterlöse frei verfügen kann, also auch zur Bezahlung für Lieferungen der ausländischen Exporteure. Da die Richtlinien für deutsche Firmen, die zugleich Importeure und Exporteure sind, keine Ausnahmen enthalten, so kann die deutsche Firma die ihr anfallenden Exporterlöse nicht zur Bezahlung an den ausländischen Exporteur verwenden, sondern muß die Beträge der Reichsbank anbieten und gegebenenfalls Freigabe bei der Reichsbank beantragen (ebenso Brühl, „Devisennotrecht“, S. 140).

II. Prozesse und Zwangsvollstreckungen ausländischer Firmen gegen deutsche Firmen.

Insbesondere sei für Prozesse von Ausländern gegen deutsche Firmen auf die Bestimmung des § 23 DebWD. hingewiesen, wonach auch für die Klage auf Erlassung eines deutschen Vollstreckungsurteils auf Grund eines im Ausland ergangenen Urteils, falls das Vollstreckungsurteil auf eine genehmigungsbedürftige Leistung geht, die Genehmigung vorliegen muß. Das Vorliegen der Genehmigung ist von Amts wegen zu prüfen. Ohne Genehmigung kann das Vollstreckungsurteil nicht ergehen. Auf Antrag einer der Parteien ist das Verfahren auszusetzen, bis die Entscheidung der Devisenbewirtschaftungsstelle ergangen ist. Hat der Ausländer das Vollstreckungsurteil erlangt,

so ist zur Durchführung der Zwangsvollstreckung an sich die nochmalige Einholung einer Genehmigung nicht erforderlich. Nur in denjenigen Fällen, in denen in Gegenstände vollstreckt werden soll, die der Devisenbewirtschaftung unterliegen, ist eine nochmalige Genehmigung für den einzelnen Zwangsvollstreckungsakt erforderlich.

Da nur für Leistungsklagen und nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 23 Abs. 2, ferner für Erlaß von Vollstreckungsurteilen auf Grund ausländischer Urteile eine Aussetzung des Prozesses bis zur Genehmigung durch die Devisenbewirtschaftungsstelle zu erfolgen hat, so ist eine solche Aussetzung des Verfahrens bei Vollstreckungsgegenklagen eines deutschen Schuldners gegen den im Ausland ansässigen Gläubiger nicht erforderlich, wie das Kammergericht im Urteil vom 19. 12. 1931 (15 U 7975/31) ausgesprochen hat (vgl. JW. 1932 S. 600). Das Kammergericht nimmt an, daß die betreffenden Bestimmungen der Devisenverordnung (jetzt § 23) nicht extensiv auszulegen sind, nach dem Grundsatz, daß „Ausnahmevorschriften eng auszulegen sind“. Die Frage, ob durch die Devisenverordnung für den Kläger ein neuer Grund zu einer Widerspruchsklage nach § 767 ZPO. geschaffen worden ist, läßt das Kammergericht dahingestellt, weil der Kläger zu dessen Geltendmachung in der Berufungsinstanz mangels Zustimmung des Beklagten durch § 527 ZPO. gehindert ist.

III. Internationales Devisenrecht.

I. Für das internationale Devisenrecht sind zwei Hauptgruppen zu unterscheiden:

1. Es handelt sich um die Frage der Anerkennung des ausländischen Devisenrechts durch deutsche Gerichte sowie des deutschen Devisenrechts durch ausländische Gerichte.

Für das Geltungsgebiet der Devisengesetzgebung der einzelnen Staaten innerhalb des Privatrechts sind die Grundsätze des internationalen Privatrechts maßgebend, soweit nicht die Devisengesetzgebung selbst ihr Geltungsgebiet auf den eigenen Staat beschränkt, was für die deutsche Devisengesetzgebung nicht zutrifft. Denn nach Nr. I Ziff. 2 gelten die Verbote der deutschen Devisenverordnung und ihrer Durchführungsverordnung für Rechtshandlungen, die im Ausland vorgenommen werden insoweit, als sich die Wirksamkeit dieser Rechtshandlungen nach deutschem Recht bestimmt. Für das deutsche internationale Privatrecht gilt der Grundsatz, daß das ausländische Devisenrecht durch deutsche Gerichte anerkannt wird, „wenn es nicht der inländischen öffentlichen Ordnung oder den guten Sitten widerspricht“ (Ruzbaum, „Deutsches Internationales Privatrecht“, S. 71).

Nach einer neueren Entscheidung des Obersten Gerichtshofs in Wien vom 30. 7. 1931 (4 Ob. 397/31, Rspr. 14 Nr. 1, JW. 1932 S. 2333 f.) ist das inländische Gericht berechtigt und verpflichtet, das nach den Regeln des internationalen Privatrechts auf den Streitfall anzuwendende ausländische Recht anzuwenden, auch wenn keiner der Streitparteien sich darauf berufen hat.

Für das gegenwärtige internationale Devisenrecht ist bereits eine wichtige Entscheidung des Landgerichts I Berlin, 13. Kammer für Handelsachen, in dem Urteil vom 19. 2. 1932 (57 P 109/31) ergangen (vgl. JW. 1932 S. 2306 f.). Hier wurde anerkannt, daß das Bestehen einer ausländischen Devisenbestimmung, nach welcher Zahlung nur in Währung des in Betracht kommenden Staates geleistet werden darf — wie z. B. in Ungarn nur Zahlung in Pengö —, nicht die Verurteilung zur Zahlung in einer anderen Fremdwährung oder in Reichswährung hindert. Das Gericht hat hier ausgesprochen:

„Da Sinn und Zweck einer solchen Devisenbestimmung — wonach Zahlung nur in Pengö verlangt werden kann — ist, den Abfluß von Devisen aus dem Ausland, d. h. hier aus Ungarn, zu verhindern, sie dann nicht zur Anwendung kommen kann, wenn, wie hier, vor einem — von Ungarn aus gesehen — ausländischen Gericht geklagt wird. Außerdem steht eine solche Bestimmung mit Sinn und Zweck der deutschen Devisengesetzgebung im Widerspruch und kann deshalb nach Art. 30 GG. BGB. nicht zur Anwendung kommen.“

2. Es tritt eine Kollision bei ein und demselben internationalen Devisengeschäft ein, wenn in den verschiedenen in Frage kommenden Staaten der Vertragskontrahenten eine Devisengesetzgebung besteht.

Für die Frage der Gültigkeit oder Nichtigkeit des Devisengeschäfts ist an sich für das deutsche internationale Privatrecht entscheidend, daß die Anerkennung eines ausländischen Gesetzes insoweit nicht erfolgt, als sie gegen den Zweck eines deutschen Gesetzes, insbesondere also gegen die Devisenverordnung verstoßen würde (Art. 30 GG. BGB.). Es ergeben sich aber im internationalen Geschäftsverkehr noch weitergehende Fragen, die als Rechtsfolgen der Devisenbewirtschaftung der einzelnen Staaten in Betracht kommen. Erhält z. B. der ausländische Kontrahent, in dessen Staat die Devisenbewirtschaftung besteht, nicht oder nicht zu der vertragsmäßigen Zeit die zur Erfüllung seiner Leistung an den deutschen Kontrahenten erforderliche Genehmigung oder umgekehrt der deutsche Kontrahent nicht die erforderliche Genehmigung zur Erfüllung seiner Verpflichtungen gegenüber dem Ausländer, so entsteht die Frage der Haftung wegen Nichterfüllung oder nicht rechtzeitiger Erfüllung. Die Rechtsfolgen wegen Nichterfüllung oder nicht rechtzeitiger Erfüllung richten sich wiederum nach dem internationalen Privatrecht. Hierbei ist zu beachten, daß, soweit nach internationalem Privatrecht — mangels Parteivereinbarung — das Recht des Erfüllungsorts maßgebend ist, bei gegenseitigen Verträgen zwei verschiedene Rechte zur Anwendung gelangen („Zweirechtssystem“). Diese rechtliche Gestaltung ist namentlich dann von Bedeutung, wenn sowohl im Staate des deutschen wie des ausländischen Kontrahenten eine Devisengesetzgebung besteht. Wenn also nach dem deutschen internationalen Privatrecht (Art. 30 GG. BGB.) das Devisengeschäft wegen Verstoßes gegen die deutschen Devisenvorschriften nichtig ist, im

übrigen aber für das fragliche Rechtsgeschäft nach der Vereinbarung oder dem internationalen Privatrecht ausländisches Recht anerkannt wird, so können die sich aus der Nichtigkeit ergebenden Rechtsfolgen wegen ungerechtfertigter Bereicherung trotzdem nach ausländischem Recht beurteilt werden (vgl. auch Staudinger, „Internationales Privatrecht“, S. 818).

Soweit für das fragliche Geschäft nach Parteivereinbarung oder internationalem Privatrecht das deutsche Recht gilt, kommt es darauf an, ob nur das „Erfüllungsgeschäft“ oder schon das „Verpflichtungsgeschäft“ nach § 29 DebV.D. nichtig ist.

Hierbei ist darauf hinzuweisen, daß nach der deutschen Devisengesetzgebung bei mangelnder Genehmigung des Devisengeschäfts das Verpflichtungsgeschäft als solches im allgemeinen von der Nichtigkeit nicht erfaßt wird, z. B. nicht das Kaufgeschäft, sondern das Erfüllungsgeschäft, soweit nicht das deutsche Devisenrecht auch einzelne obligatorische Rechtsgeschäfte ausdrücklich erfaßt, wie z. B. Krediteinräumung in Reichsmark an Ausländer, Termingeschäfte im Rahmen des § 11 DebV.D. Ferner ist für die Rechtslage zu beachten, daß die nach der deutschen Devisengesetzgebung eintretende Nichtigkeit des Erfüllungsgeschäfts sowie — in den angegebenen Fällen — des „Verpflichtungsgeschäfts“ dem im Ausland ansässigen Kontrahenten gegenüber nicht zum Nachteil geltend gemacht werden kann, es sei denn, daß ihm die Kenntnis der Nichtigkeit nachgewiesen wird, wobei der Rechtsirrtum zu berücksichtigen ist (§ 29 DebV.D.).

Ist also das Rechtsgeschäft „erfüllt“ und kann dem Ausländer gegenüber die Nichtigkeit nicht zum Nachteil geltend gemacht werden, so verbleibt es bei der Erfüllung (ebenso Bernard, JW. 1931 S. 2423). Der Ausländer braucht das Empfangene nicht zurückzugewähren, weil in diesem Falle das Devisengeschäft nach deutschem Devisenrecht der im Ausland ansässigen Person gegenüber als wirksam behandelt wird. Ist das Devisengeschäft hingegen noch nicht erfüllt, so kann, da das Verpflichtungsgeschäft im allgemeinen — soweit nicht die oben erwähnten, besonderen Ausnahmen bestehen — von der deutschen Devisengesetzgebung nicht erfaßt wird, der Kontrahent Erfüllung verlangen. Ist die Erfüllung aber wegen der Bestimmungen des Devisenrechts unmöglich — z. B. die Versendung der Zahlungsmittel nach dem Ausland (Saargebiet) kann infolge § 12 DebV.D. nicht durchgeführt werden, die Werte werden an der Grenze beschlagnahmt —, so kommen nach deutschem Recht die Grundsätze über Unmöglichkeit der Leistung zur Anwendung (§§ 323 bis 325 BGB.).

Die Rechtslage bei der Unmöglichkeit der Leistung ist folgende:

a) Wird die aus einem gegenseitigen Vertrag dem einen Teil obliegende Leistung infolge eines Umstands unmöglich, den weder er noch der andere Teil zu vertreten hat — die Genehmigung wird trotz ordnungsmäßiger Antragstellung nicht erteilt, dergleichen nicht die nach Ri. I Ziff. 5 erforderliche Freigabe durch die Reichsbank —, so verliert er den An-

spruch auf die Gegenleistung nach Maßgabe der §§ 472, 473 BGB. (Verfahren bei der Minderung des Kaufpreises) (§ 323 Abs. 1 BGB.).

b) Wird die aus einem gegenseitigen Vertrag dem einen Teil obliegende Leistung infolge eines Umstands unmöglich, den der andere Teil zu vertreten hat, so behält er den Anspruch auf die Gegenleistung. Das infolge der Befreiung von der Leistung ersparte oder durch anderweitige Verwendung der Arbeitskraft Erworbene oder zu erwerben böswillig Unterlassene muß er sich jedoch anrechnen lassen.

Die gleichen Folgen treten ein, wenn die dem einen Teil obliegende Leistung infolge eines von ihm nicht zu vertretenden Umstands unmöglich wird, und zwar zu einer Zeit, da der andere Teil im Verzug der Annahme ist (§ 324 BGB.).

c) Veruht die Unmöglichkeit der Leistung aus einem gegenseitigen Vertrag auf einem Umstand, den der zur Leistung Verpflichtete — der Schuldner — zu vertreten hat — er unterläßt es, die Genehmigung bzw. die Freigabe zu beschaffen —, so kann der andere Teil Schadensersatz wegen Nichterfüllung verlangen oder von dem Vertrag zurücktreten. Bei nur teilweiser Unmöglichkeit ist er berechtigt, Schadensersatz wegen Nichterfüllung der ganzen Verbindlichkeit zu verlangen oder von dem ganzen Vertrag zurückzutreten, wenn die teilweise Erfüllung der Vertrags für ihn kein Interesse hat. Statt des Anspruchs auf Schadensersatz und des Rücktrittsrechts können auch die zu a (oben) erwähnten Rechte geltend gemacht werden.

Die gleichen Rechtsfolgen treten ein, wenn ein zu einer Leistung rechtskräftig verurteilter Schuldner nicht bis zum Ablauf der vom Gläubiger gestellten Frist die ihm obliegende Leistung bewirkt oder teilweise nicht bewirkt (§§ 325, 280 Abs. 2, 283 BGB.).

Verstößt das obligatorische Rechtsgeschäft gegen ein Devisenverbot — z. B. bei der Krediteinräumung in Reichs- oder Goldmark an Ausländer (§ 13 Abs. 1 DebV.D.), Termingeschäfte nach § 11 DebV.D., Anspruch auf Übereignung von Wertpapieren, insbesondere durch Gutschrift auf Stückkonto (§ 9 DebV.D.) —, so kommt es für die Frage, ob die im Ausland ansässige Person trotz der an sich eintretenden Nichtigkeit Erfüllung verlangen kann, zunächst darauf an, ob ihr die positive Kenntnis der Nichtigkeit des obligatorischen Rechtsgeschäfts nachgewiesen wird. Wird ihr eine solche Kenntnis nicht nachgewiesen, so kann sie Erfüllung verlangen. Ist die Erfüllung infolge der deutschen Devisengesetzgebung unmöglich, so finden auch hier die Grundsätze über die Unmöglichkeit der Leistung nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts Anwendung.

Für die rechtliche Behandlung der Unmöglichkeit der Leistung kommt es aber ferner sowohl in denjenigen Fällen, in denen das dingliche Erfüllungsgeschäft als auch in denjenigen, in denen das obligatorische Rechtsgeschäft infolge der Devisengesetzgebung „unmöglich“ ist, darauf an, ob das Devisengeschäft schlechthin verboten oder nur genehmigungsbedürftig ist. Das dingliche Rechtsgeschäft ist schlechthin verboten bei dem Erwerb und der Veräußerung ausländischer Zahlungsmittel und Forderungen in ausländischer Währung gegen inländische Zahlungsmittel ent-

gegen den Kursvorschriften der §§ 27, 28 DebV.D. Ferner ist schlechthin verboten der Schwarzkauf von ausländischen Zahlungsmitteln und Forderungen in ausländischer Währung gegen inländische Zahlungsmittel von einer anderen Stelle als von der Reichsbank (Devisenbank). Ein Verstoß gegen diese Bestimmung führt allerdings, da er im § 29 DebV.D. nicht erwähnt ist, nicht zur Nichtigkeit des Schwarzkaufs, es sei denn, daß die „Verfügung“ des andern Teils nach § 4 DebV.D. nichtig ist. — Bei den obligatorischen Rechtsgeschäften sind schlechthin verboten Termingeschäfte über ausländische Zahlungsmittel und Forderungen in ausländischer Währung gegen inländische Zahlungsmittel, es sei denn, daß sie durch Vermittlung der Reichsbank oder einer von ihr bestimmten Stelle oder mit Genehmigung der Stelle für Devisenbewirtschaftung mit der Reichsbank oder einer Devisenbank abgeschlossen werden. Ferner sind verboten Termingeschäfte über Gold oder Edelmetalle gegen inländische Zahlungsmittel.

Bei den nach der Devisenverordnung „genehmigungsbedürftigen“ Rechtsgeschäften gelten die Grundzüge der nachträglichen Unmöglichkeit der Leistung, wie sie oben dargestellt sind (§§ 323 bis 325 BGB.), soweit nicht etwa schon vor Abschluß des Vertrags die Genehmigung endgültig abgelehnt ist; denn in letzterem Falle liegen die Voraussetzungen des § 309 BGB. — Verstoß gegen ein gesetzliches Verbot, ursprüngliche Unmöglichkeit — vor. Bei den nach der Devisenverordnung schlechthin „verbotenen“ Rechtsgeschäften kommen die Bestimmungen über die ursprüngliche Unmöglichkeit der Leistung (§ 309 BGB.) stets zur Anwendung. Denn hier verstößt das Verpflichtungsgeschäft — und das trifft auch bei denjenigen Rechtsgeschäften zu, bei denen das dingliche Erfüllungsgeschäft schlechthin verboten ist — gegen ein „gesetzliches Verbot“, nämlich

die Verbote der Devisenverordnung. Nach § 307 BGB. ist derjenige, der bei der Schließung eines Vertrags, der auf eine unmögliche Leistung (gesetzliches Verbot) gerichtet ist, die Unmöglichkeit der Leistung kannte oder kennen mußte, an sich zum Ersatz des Schadens verpflichtet, 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 (negatives Interesse). Die Ersatzpflicht tritt jedoch nicht ein, wenn der andere Teil die Unmöglichkeit (gesetzliches Verbot) kennt oder kennen muß. Eine Divergenz besteht hier zwischen der Vorschrift des § 307 Abs. 1 BGB. und § 29 DebV.D. insofern, als es für die Geltendmachung des negativen Vertragsinteresses nicht nur auf die positive Kenntnis, sondern auch auf das „Kennen-Müssen“ ankommt, während es für die Geltendmachung der Nichtigkeit zum Nachteil der im Ausland anfassigen Personen nur auf die positive Kenntnis nach § 29 DebV.D. ankommt. Daraus folgt, daß trotz Nichtkenntnis der Nichtigkeit des Devisengeschäfts das negative Vertragsinteresse nicht geltend gemacht werden kann, wenn der Kontrahent die Unmöglichkeit, hier also das gesetzliche Devisenverbot, kennen muß, d. h. infolge von Fahrlässigkeit nicht kennt. Nach § 276 BGB. handelt fahrlässig, wer die im Verkehr erforderliche Sorgfalt außer acht läßt.

Es ergibt sich hier also folgendes Resultat:

Bei Nichtkenntnis der Nichtigkeit des schlechthin verbotenen Devisengeschäfts kann der im Ausland anfassige Kontrahent Erfüllung verlangen (§ 29 DebV.D.). Im Falle der Unmöglichkeit der Erfüllung wegen entgegenstehender Devisenbestimmungen kann der andere Teil Ersatz des negativen Vertragsinteresses nicht verlangen, auch wenn er nur das gesetzliche Devisenverbot kennen muß (§ 307 BGB.).

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

Steuerhinterziehung durch den Steuerberater.

Zum Urteil des Reichsgerichts
(2. Strafsenat) vom 26. Januar 1933
(RStBl. 1933 S. 83).

Der unerfreuliche Fall, daß ein Steuerberater, der zugleich Bücherrevisor war und ständig die Buchführung für ein Unternehmen besorgte, überführt wurde, zum Vorteil des Unternehmens Steuerhinterziehungen in erheblichem Umfang begangen zu haben, wird uns in dieser Entscheidung in seinen rechtlichen Konsequenzen vorgeführt. Es war festgestellt, daß der Steuerberater in den Umsatzsteuervoranmeldungen des Unternehmens den Umsatz im Durchschnitt um 5 bis 6000 RM. monatlich zu gering angegeben hatte. Es war dabei so zugegangen, daß die Führung der Bücher des Unternehmers durch den Steuerberater lediglich auf Grund der ganz unzulänglichen Unterlagen erfolgte, die ihm zur Verfügung gestellt wurden. Der Angeklagte mußte also mindestens mit der Möglichkeit rechnen, daß der Inhalt der auf diese unzulänglichen Unterlagen gegründeten Voranmeldungen eine Verkürzung der Steuereinnahmen des Reichs

zur Folge haben werde, und das Gericht nahm auch an, daß er diesen von ihm für möglich erachteten Erfolg gebilligt habe. Das Reichsgericht läßt, mit anderen Worten, den sogenannten *dolus eventualis* wie schon immer für die Steuerhinterziehung genügen, d. h. es braucht nicht nachgewiesen zu werden, daß der Verkürzungserfolg mit voller Absicht herbeigeführt, es genügt, daß mit ihm gerechnet und daß er für den Fall seines Eintretens gebilligt wurde.

Es erhob sich noch die weitere rechtliche Frage, ob der Angeklagte, der für seine Tätigkeit bei dem Unternehmer monatlich 50 RM. erhielt, die Hinterziehung mehr in seinem Interesse, nämlich um seiner Einnahmen nicht verlustig zu gehen, oder im Interesse der Firma begangen habe. Sehr viel kam darauf nicht an, da die Steuerhinterziehung im einen wie im andern Falle strafbar ist. Immerhin läßt das Gericht diesen Umstand auf die Strafzumessung von Einfluß sein, und zwar billigt es das verurteilende Erkenntnis der Vorinstanzen auch bezüglich des Strafmaßes deshalb, weil aus den Darlegungen der Strafkammer hervorgehe, daß der angenommene eigene Vorteil des

Angeklagten, den das Reichsgericht nicht für genügend erwiesen hielt, auf die Strafzumessung ohne maßgebenden Einfluß gewesen sei.

Wieweit der Unternehmer, zu dessen Gunsten die Sinterziehungen begangen wurden, selbst bestraft worden ist, läßt das Urteil nicht erkennen; das hängt natürlich ganz davon ab, ob er um die falschen Angaben des Steuerberaters, der offenbar die Erklärungen in seinem Namen abgab, gewußt hat oder nicht.

Die Reichsfluchtsteuer keine Strafe.

Zum Urteil des RFG. vom 15. Dezember 1932, Bd. 32 S. 139.

Ein Pfllichtiger war vom Finanzamt deshalb, weil er in der Zeit zwischen 31. März 1931 und 1. Januar 1933 seinen inländischen Wohnsitz aufgegeben habe, in eine Reichsfluchtsteuer von 8475 RM. genommen. Er hatte dagegen Berufung eingelegt und war auch beim Finanzgericht von der Reichsfluchtsteuer frei gekommen, weil er seinen inländischen Wohnsitz gerade noch am 31. März 1931 aufgegeben habe, an welchem Tag er seine Wohnung aufgab, aber allerdings am Ort seines Wohnsitzes noch einmal in einem Hotel übernachtete. Den Ort dieses Wohnsitzes hatte er am 1. April 1931 verlassen, die Reichsgrenze aber erst am 11. April 1931 überschritten. Der Reichsfinanzhof wertet diesen Tatbestand anders als das Finanzgericht; er sagt, der Wohnsitz sei allerdings noch am 31. März 1931 aufgegeben worden; aber der Pfllichtige habe seinen „gewöhnlichen Aufenthalt“ im Deutschen Reich noch beibehalten, das losere Band dieses gewöhnlichen Aufenthalts sei erst innerhalb des kritischen Zeitraums gelöst worden, was für die Begründung der Reichsfluchtsteuerpflicht aber auch genüge.

Aus Anlaß dieser Feststellung betont der Reichsfinanzhof weiter, daß die Reichsfluchtsteuer eine Steuer und nicht eine Strafe sei. Ihre Einführung habe nicht bewirkt, daß eine bis dahin erlaubte Handlung unter Strafe gestellt werde, was allerdings mit Art. 116 WVerf. (Verbot der Rückwirkung von Strafbestimmungen) unvereinbar gewesen wäre (denn die Reichsfluchtsteuerverordnung ist erst am 8. Dezember 1931 ergangen). Rückwirkung von Strafgesetzen ist ausgeschlossen, Rückwirkung von Steuergesetzen dagegen nicht. Auch andere aus der Verfassung geschöpfte Beweisgründe gegen die Gültigkeit der Reichsfluchtsteuerverordnung, nämlich Verstoß gegen den Gleichheitsartikel 109 und gegen den das Auswanderungsrecht sichernden Art. 112 weist der Reichsfinanzhof zurück, weil die Reichsfluchtsteuer das Recht der Auswanderung nicht nehme, nur unter gewissen Voraussetzungen an die Aufgabe des inländischen Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts eine Steuerfolge knüpfe.

Damit hat wohl die auch von anderen Seiten bedenklich gefundene rückwirkende Einführung der Reichsfluchtsteuer vor dem Forum des Reichsfinanzhofs ihre Gültigkeitsprobe bestanden. Man wird aber sagen müssen, daß, da die Steuer einer Strafe immerhin sehr nahe steht, ihre rückwirkende Einführung doch sehr bedenklich war und daß es daher ein Glück ist, daß sie nach Ablauf der Gültigkeit ihrer

Anordnung am 31. Dezember 1932 nicht erneuert worden ist.

Ein lehrreicher Abschreibungsstreit.

Zur Entsch. des RFG. vom 21. Dezember 1932, RStBl. 1933 S. 54.

Eine große Gesellschaft, deren Aktivwerte in der Bilanz mit rund 28 Millionen RM. zu Buch standen, hatte, wie schon mehrere Jahre lang, so auch für 1929 in der Handelsbilanz in der Form eines Abschreibungs- und Erneuerungsfonds 1 Mill. RM. abgeschrieben, in der Steuerbilanz dagegen wollte sie rd. 1,5 Mill. RM. abschreiben. Was sie zu der Annahme veranlaßte, daß sie damit durchkommen könne, ist nicht ersichtlich. Denn wenn auch in der Frage nach dem Verhältnis von Bilanz und Steuer bis jetzt manches unklar gewesen ist, so hat doch jeder einigermaßen Bewanderte es allmählich geradezu im Gefühl, daß höhere Abschreibungen als in der Handelsbilanz vorgenommen sind, in der Steuerbilanz nicht leicht anerkannt werden. Sie sind, wie in meiner soeben erschienenen Schrift „Bilanz und Steuer“ (S. 41) dargelegt, nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs überhaupt nur in einem Falle zulässig: wenn die Handelsbilanz wegen schlechten Geschäftsstandes, der zu jener Lage führt, die ich „Interessenlage II“ nenne, so wenig abschreibt, daß sie damit unter der Grenze des handelsrechtlich Gebotenen zurückbleibt, dann dürfen und müssen sogar in der Steuerbilanz die handelsrechtlich notwendigen höheren Abschreibungen durchgeführt werden und da die Steuerbehörde es nicht in der Hand hat, dies auch für die Handelsbilanz durchzusetzen, können dann die Abschreibungen in der Steuerbilanz höher sein als in der Handelsbilanz.

Davon war aber in unserem Falle die Gesellschaft weit entfernt. Die Sache bezog sich auf das noch nicht so ganz schlimme Jahr 1929, und die Gesellschaft gehörte zu denjenigen, die erfreulicherweise mit den Abschreibungen über das Gebotene hinausgehen konnten und stille Reserven bildeten. Wenn man aber in solcher Lage ist, dann empfiehlt es sich nicht, zu hoch hinauszumollen und die Steuerbehörde zu reizen. Das tat aber unsere Gesellschaft, indem sie gegen die Verjasung der halben Million höherer Abschreibungen in der Steuerbilanz gegenüber der Handelsbilanz Einspruch einlegte, und das bekam ihr sehr schlecht.

Der Einspruch veranlaßte nämlich das Finanzamt, ihr die Buch- und Betriebsprüfung auf den Hals zu schicken und diese kam zu dem Ergebnis, daß die Gesellschaft überhaupt nur 357 381 RM. abschreiben dürfe. Sie sei mit ihren steuerlichen Abschreibungen der wirklichen Lage um 1 137 060 RM. voraus gewesen, wovon 588 385 auf das Jahr 1929 und 548 675 RM. auf frühere Jahre entfielen.

Die Rechnung der Buchprüfung scheint wohl begründet gewesen zu sein, denn in der Folge ging der Streit gar nicht mehr um diesen Betrag an sich, sondern nur noch darum, ob der Unterschiedsbetrag für die früheren Jahre auf einmal oder erst allmählich ausgeglichen werden solle. Das Finanzgericht wollte die Angleichung der Steuerbilanz an den wirklich begründeten Abschreibungsstand bis auf den Zeit-

punkt verschoben, in dem die Anlagegegenstände veräußert oder die gesamten Werte abgeschrieben seien. Die Urteile des Reichsfinanzhofs aus dem Jahre 1932 über die verschiedenen Möglichkeiten der Angleichung in solchen Fällen (vgl. darüber die Zusammenstellung in meiner oben erwähnten Schrift S. 44) lagen damals offenbar noch nicht vor, was diese Entscheidung des Finanzgerichts verständlich macht. Das Finanzamt hielt eine so lange Hinauszögerung der Angleichung für unzulässig und wollte die erfolgten Überabreibungen aus früheren Jahren von 548 675 RM. durch Einsparungen im Laufe von 25 Jahren wieder hereinbringen. Dieser Standpunkt wird vom Reichsfinanzhof gebilligt.

Die Firma ist damit im Endergebnis noch einigermaßen milde dabongekommen; als Ganzes bildet der Fall aber doch einen Beleg dafür, welche Nachteile sich eine Firma bei falschen Schritten in Steuerfragen leicht zuziehen kann.

Zur Organtheorie bei der Körperschaftsteuer.

Zur Reichsfinanzhofentscheidung vom 6. Dezember 1932, RStBl. 1933 S. 80.

Die Verkaufsgesellschaft (GmbH.) eines Kartells hatte die Umlagen, die sie zur Deckung ihrer Unkosten von den Syndikatsmitgliedern erhob, in den einzelnen Geschäftsjahren nicht voll verbraucht. Dabon hatte sie den Mitgliedern (die sich um den Haushalt der Verkaufsgesellschaft anscheinend nicht sehr kümmerten!) nichts gesagt, wohl aber hatte sie wegen ihrer Verpflichtung, die durch die Satzung festlag, selbst keine Gewinne zu erzielen, diese Überschüsse in ihrer eigenen Bilanz passiviert. Nach einer Buch- und Betriebsprüfung stellte sich das Finanzamt auf den Standpunkt, daß diese zuziel erhobenen Umlagen von der Verkaufsgesellschaft als Geschäftseinkommen betrachtet und ungeachtet der Passivierung versteuert werden müßten. Auch das Berufungsurteil stellte sich auf diesen Standpunkt, der Reichsfinanzhof aber teilte ihn nicht. Ungeachtet der Verheimlichung des aus diesen Umlagen erzielten Überschusses vor den Syndikatsmitgliedern habe nun einmal die Pflicht der Gesellschaft zur Abführung dieser Beträge an die Mitglieder bestanden, solange nicht ein Beschluß der Werksbesitzer sie von dieser Verpflichtung befreit hätte. Die Passivierung der Beträge müsse also als einer echten Verbindlichkeit entsprechend anerkannt und steuerlich berücksichtigt werden.

Die Entscheidung ist für viele Verkaufsgesellschaften dieser Art von Bedeutung. Nach dem heutigen Stand der Organtheorie im Körperschaftsteuergesetz muß ja die abhängige Gesellschaft Einkommen dann und insoweit versteuern, als sie nach dem Gesellschaftsvertrag überhaupt etwas verdienen kann und

tatsächlich verdient. Das Urteil liegt in der Richtung dieser in jüngster Zeit immer wieder betonten Auffassung (vgl. u. a. RStBl. vom 16. 6. 1929, RStBl. 1929 S. 557).

Das Gegenstück zur Freilassung solcher Überschüsse von der Besteuerung bei der Verkaufs-GmbH. wäre die Aktivierung der Erstattungsansprüche bei den einzelnen Werksteilnehmern, die in unserm Fall vermutlich nicht erfolgt ist (die Entscheidung beschäftigt sich mit dieser Seite des Falles nicht). Aber da die Geheimhaltung dieser Überschüsse seitens der GmbH. doch nicht allzulange durchgeführt werden kann, führt sie früher oder später vermutlich zu einer Anrechnung der passivierten Beträge auf eine neue Umlage der Werksbesitzer, also zur Minderung von deren Ausgaben und damit zum steuerlichen Ausgleich. Die Entscheidung kann also nur gebilligt werden.

„Auch ein Gewerbetreibender kann selbstlos handeln“

dieser klassische Satz findet sich in der Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 14. Dezember 1932, RStBl. 1933 S. 76: es folgt ihm aber leider der Nachsatz, daß bei Gewerbetreibenden solche Selbstlosigkeit des Handelns nach allgemeiner Erfahrung die Ausnahme und das Streben nach persönlichem Nutzen die Regel bilde, und die Entscheidung wird nach der Regel und nicht nach der Ausnahme getroffen. Es handelte sich darum, daß 41 Gewerbetreibende einer Stadt N. zusammen mit mehreren Kommunen eine Kraftverkehrsgesellschaft mbH. gegründet hatten und für diese die Gemeinnützigkeit in Anspruch nahmen. Es war allerdings nachgewiesen, daß die Verkehrsgesellschaft nicht auf Gewinn abgestellt war, sondern höchstens 5% Dividende verteilen und auch im Falle der Auflösung den Gesellschaftern nur den Stammanteil zurückzahlen sollte. Es geschah aber nicht von ungefähr, daß außer den Kommunen nur die Gewerbetreibenden der Stadt N. sich an dem Unternehmen beteiligten: Der Zweck war nämlich, der Stadt N. durch die eingerichtete Kraftwagenlinie Käufer vom Lande her zuzuführen und wegen dieser mittelbaren Gewinnabsicht entscheidet sich der Reichsfinanzhof dahin, daß die Gesellschaft doch von der Mehrheit ihrer Gesellschafter wenigstens zu einem gewissen Teile die Zuwendung besonderer Vorteile an diese Gesellschafter als Zielsetzung erhalten habe, daß die Förderung der Allgemeinheit hiernach nicht die ausschließlich treibende Kraft des von der Gesellschaft unterhaltenen Betriebs sei. Die erstrebte Vermögensteuerfreiheit wurde daher der Gesellschaft verweigert.

Buch- und Betriebsprüfung — Buchungstechnik — Steuerbilanz und Steuerbuchhaltung

Streitige Steuerrechtsfragen zu den Verordnungen über einmalige Bilanzerleichterungen. Von Rechtsanwalt Dr. Werneburg, Berlin.

Die Verordnung über einmalige Bilanzerleichterungen vom 15. 12. 1931 (RGBl. I S. 759, sowie auch die Ergänzungsverordnung vom 23. 12. 1931, die die Vorschriften ersterer auf die Zwischenbilanzen der von ersterer bezeichneten Gesellschaftsunternehmungen ausdehnt) bezeichnet zunächst in subjektiver Beziehung, also in Richtung der dem Anwendungsgebiet selbiger unterliegenden Personen, die handelsrechtlichen Gesellschaften der Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien und der Gesellschaften mit beschränkter Haftung als Preis derjenigen — juristischen Personen also —, denen die Vorschriften der §§ 1, 2 über Mittelwerte der nicht dauernd zum Geschäftsbetrieb der Gesellschaft bestimmten Wertpapiere (sowie eigener Aktien bei den Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien) und Bildung eines Entwertungskontos in den Aktiven der Jahresbilanz mit hier selbst näher bezeichnetem Stichtag zugute kommen sollen (für Wertpapiere, die dauernd zum Geschäftsbetrieb dieser Gesellschaften bestimmt sind, verbleibt es also auch jetzt noch bei der jetzt maßgeblichen Vorschrift des § 261 Abs. 2 HGB. neuer Fassung, d. h. Fassung der Verordnung vom 19. 9. 1931, wonach derartige Wertpapiere „ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert zu den Anschaffungskosten angelegt werden dürfen, soweit nicht die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Abschreibungen auf die Anschaffungskosten erforderlich machen“). Wenn nun Art. 3 dieser Verordnung vom 15. 12. 1931 bezüglich weiterer Anwendbarkeit dieser seiner §§ 1, 2 unter dem Titel „Andere Unternehmungen“ weiterhin bestimmt, daß „für Unternehmungen, welche die aktienrechtlichen Vorschriften über die Wertansätze in der Jahresbilanz sachungsmäßig oder auf Grund kaufmännischer Übung anwenden, die Vorschriften des Art. 1 (bzw. §§ 1 u. 2) sinngemäß gelten“, so entsteht hier die Frage, welche Unternehmungen hierzu zu zählen sind (abgesehen also von den Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und den in Art. 2 der Verordnung bezeichneten Versicherungsunternehmungen, siehe daselbst), eine Frage, die zunächst bezüglich der von dem Reichsgesetz betr. die Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften (GenG.) geregelten eingetragenen Genossenschaften behandelt werden soll.

Bezüglich dieser eingetragenen Genossenschaften (und zwar schlechthin für alle drei Arten selbiger) gibt das Genossenschaftsgesetz für die hier in Frage stehenden Jahresbilanzen derselben zunächst der § 33 Abs. 2 allgemeine Vorschriften, daß der Vorstand „binnen sechs Monaten nach Ablauf jedes Geschäftsjahres die Bilanz desselben . . . veröffentlichen muß“, und ferner der § 7, daß „das Statut die Grundsätze für die Aufstellung und die Prüfung der Bilanz bestimmen muß“ (Ziff. 3); in Betracht kommt schließlich hier noch die

allgemeine Vorschrift des § 17 Abs. 2, wonach „die Genossenschaften als Kaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuchs gelten, soweit dieses Gesetz (nämlich das Genossenschaftsgesetz) keine abweichenden Vorschriften enthält“. Da nun das Genossenschaftsgesetz selbst keine Spezialvorschriften über Aufstellung der einzelnen Bilanzposten gegeben hat (siehe oben bezeichnete §§ 7, 33 GenG., die eben keine Bewertungsvorschriften sind), so kommen zunächst jedenfalls zufolge letzterwähnter Vorschrift des § 17 Abs. 2 GenG. die für Vollkaufleute maßgeblichen Bilanzvorschriften der §§ 39, 40 HGB. zur Anwendung, da die Genossenschaften eben ganz allgemein als Vollkaufleute gelten; außerdem gemäß § 7 Ziff. 3 GenG. (siehe oben), und zwar dann prinzipaliter, die von dem Statut etwa vorgegebenen besonderen hier näher aufgestellten Grundsätze für die Bewertung, falls solche eben hier gegeben sind. Wenn nun im Verfolg dieses § 7 Ziff. 3 GenG. von dem Statut der betreffenden Genossenschaft die entsprechende Anwendung der aktienrechtlichen Vorschriften (also des § 261 HGB.) vorgeschrieben worden ist, dann liegt zweifelsohne auch die von dem oben bezeichneten Art. 3 der Verordnung über einmalige Bilanzerleichterungen bezeichnete Voraussetzung vor, daß diese Unternehmung (hier die betreffende Genossenschaft) „die aktienrechtlichen Vorschriften über die Wertansätze in der Jahresbilanz anwendet“; das gleiche muß natürlich auch dann gelten, wenn das Statut der betreffenden Genossenschaft zwar nicht direkt einfach die Anwendung der aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften (des § 261 HGB.) vorschreibt, aber doch jedenfalls spezielle Bewertungsvorschriften enthält, die ihrem Sinne und Grunde nach mehr oder weniger mit jenen aktienrechtlichen Vorschriften des § 261 HGB. übereinstimmen bzw. letzteren entsprechen (entsprechen, im Hinblick auf die vollkommen voneinander verschiedene rechtliche Struktur der Aktiengesellschaften und der Genossenschaften). Zweifel können jedoch entstehen, wenn das Statut der Genossenschaft entweder keinerlei spezielle Bewertungsvorschriften gibt oder nur solche, die eine Anpassung an die aktienrechtlichen Vorschriften nicht erkennen lassen. In derartigen Fällen erhebt sich die Frage, ob überhaupt eine entsprechende Anwendbarkeit der aktienrechtlichen Vorschrift des § 261 HGB. zulässig ist, die zum mindesten um deswillen zweifelhaft sein muß, weil gerade Aktiengesellschaften als die kräftigste Kapitalassoziation und die eingetragene Genossenschaft als strengste Personalassoziation zueinander in diametralen Gegensatz stehen. Was zunächst die Rechtsprechung zu dieser Frage anbetrifft, so hat das Reichsgericht in einer älteren für das bürgerliche Recht nicht maßgeblichen Entscheidung einer Strafsache (RGSt. Bd. 38 S. 2) diese Frage in bejahendem Sinne ent-

schieden, indem es bezüglich der Bewertung der Warenvorräte einer eingetragenen Genossenschaft ausführt, es sei kein stichhaltiger Grund abzusehen, warum die für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien in dieser Hinsicht geltenden Rechtsgrundsätze nicht auf die Erwerbssgenossenschaften entsprechende Anwendung finden sollten. Denselben Standpunkt vertreten in der Literatur Parisius-Criiger (GenG. Komm. 10. Aufl. 26 S. 250, 11. Aufl. S. 197), die hierzu folgendes ausführen: „Die für Aktiengesellschaften und Genossenschaften mit beschränkter Haftung in den betreffenden Gesetzen gegebenen Sonderbestimmungen fehlen für die Genossenschaften. Geht man auf den Zweck und die Bedeutung der fraglichen Bestimmungen zurück, so ist logischerweise der Schluß gerechtfertigt, daß die Anwendung der Grundsätze auch auf die Genossenschaft auszudehnen ist.“ Abgelehnt ohne jede Einschränkung wird hingegen diese analoge Anwendbarkeit des § 261 HGB. unter ausführlicher Begründung von Passow (Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen S. 151 ff.); nach ihm fehlt es für diese entsprechende Anwendbarkeit des § 261 HGB. auch auf die Genossenschaften vollkommen an einer rechtlichen Grundlage (jedoch wird auch von Passow die statuarische Anwendbarkeit des § 261 HGB. für die Genossenschaften hervorgehoben, vgl. hierzu die von Passow angegebenen Musterstatute). Schließt man sich letzterer Ansicht von Passow an, so können die beiden Verordnungen über einmalige Bilanz erleichterungen für diejenigen eingetragenen Genossenschaften, die die aktienrechtliche Vorschrift des § 261 über Wertansätze in der Jahresbilanz weder „sachungsgemäß“ noch „auf Grund kaufmännischer Übung“ anwenden, gemäß Art. 3 der Verordnung vom 15. 12. 1931 keine Anwendung finden, schließt man sich hingegen der ersterwähnten Auffassung des Reichsgerichts und von Parisius-Criiger an, so kommen diese beiden Verordnungen über einmalige Bilanz erleichterungen ohne usw. uneingeschränkt für alle eingetragenen Genossenschaften zur Anwendung.

Es entsteht die weitere Frage, ob zu den „anderen Unternehmungen“ im Sinne des Art. 3 der Verordnung über einmalige Bilanz erleichterung auch die offene Handelsgesellschaft sowie auch Einzelkaufleute schlechthin zu rechnen sind oder nicht. Hierzu ist zu verweisen auf das Urteil des R.G. vom 13. 11. 1930 VI A 844/30 (RStBl. 1931 Nr. 4 S. 110), in welchem hierzu folgendes gesagt wird: „Diese Frage (ob nämlich der § 261 Ziff. 1 HGB. früherer Fassung, der die bilanzmäßige Bewertung von Waren und Wertpapieren regelt, und zwar aller Wertpapiere — also nicht die Unterscheidung des § 261 Ziff. 1 u. 2 neuer Fassung in Wertpapiere, die dauernd und die nicht dauernd zum Geschäftsbetrieb der Gesellschaft bestimmt sind, trifft —, nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auch von Einzelkaufleuten zu beachten ist) glaubte der Senat nach Anhörung der beteiligten Spitzenverbände entscheiden zu sollen. Diese haben sich nach Befragung von Sachverständigen folgendermaßen geäußert: Die Frage, ob § 261 Nr. 1 HGB. nach allgemeiner kaufmännischer Anschauung auch für Einzelkaufleute unbedingt maßgebend ist, wurde mit einer Ausnahme einheitlich dahin beantwortet, daß die Vorschriften des § 261 Nr. 1 HGB. für Einzelkaufleute und

offene Handelsgesellschaften nicht unbedingt Geltung haben. Die Bestimmungen des § 261 Nr. 1 HGB., die sich auf Teile des Betriebskapitals beziehen, werden als Sonderbestimmungen angesehen, die der Einzelkaufmann, die offene Handelsgesellschaft usw. nach Gewohnheitsrecht wohl für sich in Anspruch nehmen können, aber nicht für sich gelten lassen müssen.“ Legt man diesen Standpunkt zugrunde, so ergibt sich, daß bei der offenen Handelsgesellschaft ebenso wie bei Vollkaufleuten zunächst in diesem Sinne des Urteils des R.G. zu prüfen ist, ob die betreffende offene Handelsgesellschaft bzw. der betreffende Einzelkaufmann von seiner Befugnis zur tatsächlichen Anwendung der aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften für seine Wertpapiere bzw. Waren in seinen bisherigen Jahresbilanzen (und an Hand dieser) Gebrauch gemacht hat oder ob das nicht der Fall ist; ersteren Falles steht der Anwendung des Art. 3 der Verordnung über einmalige Bilanz erleichterungen und damit der Anwendung der Verordnung selbst (bzw. auch der Ergänzungsverordnung) nichts im Wege, letzteren Falles treffen die Voraussetzungen des Art. 3 nicht zu und damit entfällt auch die Anwendung dieser beiden Verordnungen für beide; denn es ist daran festzuhalten, daß ebenso wie für den Einzelvollkaufmann wie auch für die offene Handelsgesellschaft die Bilanzvorschriften der §§ 39, 40 HGB. maßgeblich sind (siehe oben) und der § 261 HGB. bisheriger wie auch neuer Fassung eine Sondervorschrift für die reinen Kapitalassoziationen der Aktien- und Kommanditgesellschaft auf Aktien darstellt. Das zuvor bezüglich der offenen Handelsgesellschaft Gesagte gilt in gleicher Weise auch für die Kommanditgesellschaft im Sinne der §§ 161 ff. HGB., da für diese gemäß § 161 Abs. 2 HGB. grundsätzlich die gleichen Regeln gelten wie für die offene Handelsgesellschaft. Sind im Sinne dieser zuvorigen Bestimmungen der offenen Handelsgesellschaft und der Kommanditgesellschaft (sowie auch bei dem Einzelvollkaufmann) anwendbar, so muß hinsichtlich des gemäß § 2 der Verordnung vom 15. 12. 1931 zulässigen *Entwertungskontos* an Stelle des in Ziff. 2 daselbst bezeichneten Grund- oder Stammkapitals das in der Bilanz ausgewiesene Gesellschaftsvermögen (das übrigens, da die offene Handelsgesellschaft grundsätzlich als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts gilt, § 105 Abs. 2 HGB. gilt, begrifflich keine Voraussetzung für deren Bildung ist, ebenso wie bei der Kommanditgesellschaft, siehe oben) treten (bei dem Einzelkaufmann dessen bilanzmäßiges Geschäftvermögen). Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang noch auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (Einkommensteuer Senat), wonach die Bilanzierungsgrundsätze des ordentlichen Kaufmanns zugleich als Bestandteile des Steuerrechts anzusehen sind, und auf die Antwort der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft, die bezüglich einer Anfrage des Einkommensteuer Senats dahin erging, daß „eine Bewertung von Waren im Groß- und Einzelhandel mit dem Anschaffungspreis (wie dies die aktienrechtliche Vorschrift des § 261 Ziff. 2 HGB. n. F. vorsieht) nur dann den Anschauungen des ordentlichen Kaufmanns widerspricht, wenn der im regelmäßigen Verkehr am Bilanzstichtag erzielbare Verkaufspreis abzüglich der Verkaufsspesen geringer ist als der Anschaffungspreis, und wenn der Kaufmann bei vorsichtiger Bewertung

aller Umstände auch nicht damit rechnen kann, bei späterer Veräußerung den Anschaffungspreis und die Verkaufsspesen zu decken". In dem Urteil des RFG. vom 17. 4. 1929 (VI A 594/27, StwV. 29 Nr. 506) ist dementsprechend ein derartiger Wertansatz von Waren unter den bezeichneten Voraussetzungen für zulässig erklärt worden. Bezüglich der Wertpapiere ist auf das bereits oben zitierte Urteil des RFG. vom 15. 11. 1930 zu verweisen, wonach also Einzelkaufleute und offene Handelsgesellschaften bezüglich auch dieser die Bewertungsvorschriften des § 261 HGB. zugrunde legen können, dies aber nicht zu tun brauchen (vgl. oben).

Im § 2 des Art. 1 der Verordnung über einmalige Bilanz erleichterungen vom 15. 12. 1931 ist dann noch für die Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (sowie für die gemäß Art. 3 diesen gleichgestellten Unternehmungen, siehe oben) die Bildung eines Entwertungskontos unter den hier näher bezeichneten Voraussetzungen zugelassen. Nach Abs. 2 Satz 2 dieser Vorschrift ist aber die Gesellschaft verpflichtet, dieses von ihr etwa gebildete Entwertungskonto spätestens innerhalb der nächsten fünf Geschäftsjahre durch angemessene Abschreibungen zu tilgen, wobei nach Satz 3 dieser Vorschrift die Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien zu dieser Tilgung auch den vorhandenen gesetzlichen Reservefonds sowie die gemäß § 262 HGB. hierin einzustellenden Beträge verwenden können, soweit diese Tilgung nicht aus sonstigen bilanzmäßig ausgewiesenen und zur Verlustdeckung verfügbaren Reserven oder aus dem Reingewinn erfolgen kann (letztere Vermögenskomplexe sind also primär bei den Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien zur Tilgung des Entwertungskontos zu gebrauchen). Hieran anknüpfend, bestimmt nun die steuerliche Vorschrift des Absatzes 4 dieser Vorschrift weiter, daß die zur Tilgung des Entwertungskontos verwendeten Beträge bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 EStG. in Verbindung mit § 13 AStG. abgezogen werden können. Daraus ergibt sich zunächst zweifelsfrei, daß das Entwertungskonto damit auch steuerlich als ein Verlustposten anerkannt ist und deshalb an sich genau so zu behandeln ist wie jeder andere Verlust eines Geschäftsjahres. Fraglich und bestritten ist nur, ob die erwähnte Vorschrift des Abs. 2 Satz 2 dieses § 2, daß nämlich das Entwertungskonto spätestens innerhalb der nächsten fünf Geschäftsjahre in der bezeichneten Weise zu tilgen ist, auch steuerliche Wirkung in dem Sinne hat, daß die im § 15 Abs. 1 Nr. 4 EStG. für den Verlustabzug vorgesehene zweijährige Frist hierdurch auf eine Frist von fünf Jahren verlängert worden ist (bejahend Wehler, Krisenbilanzen Münchener Neueste Nachrichten Nr. 7/32, vgl. ferner StwV. 32 S. 88, Eildienst 32 Nr. 4, verneinend RFG.-Erlaß vom 5. 3. 1932 S. 2209, 25 III, Eckstein, StArch. 32 Nr. 2 S. 40). Eckstein, der bei diesem Entwertungskonto steuerlich im Hinblick auf die nach ihm nicht abgeänderte Bestimmung des § 15 EStG. nur Vortragfähigkeit des Verlustes nur auf die Dauer von zwei Jahren annimmt, gibt zur Begründung dieser seiner Auffassung ein Beispiel, indem er folgendes ausführt: „Gesetzt den Fall, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung hat für Entwertungsverluste sowohl in ihre Handelsbilanz wie auch in ihre Steuerbilanz (SB. u. StB.) für 1931

neben einem weiteren Verlust von 1000 RM., der als solcher bezeichnet ist, ein Entwertungskonto (EK.) im Betrag von 40 000 RM. eingestellt. Die amtliche Buch- und Betriebsprüfung stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung von 30 000 RM. fest. Für 1931 errechnet sich sonach ein steuerlicher Verlust von 40 000 + 1000 = 41 000 RM. steuerbilanzmäßiger Verlust weniger 30 000 RM. Gewinnausschüttung = 11 000 RM. Nur dieser Verlust von 11 000 RM. wird in den Steuerabschnitten 1932 und 1933 an dem Einkommen abgezogen werden dürfen. Die Tatsache, daß das EK. nach der SB. in Höhe von 40 000 RM. in fünf Jahresraten von 8000 RM. getilgt wird, wird in diesem Zusammenhang für die Steuer ohne Bedeutung sein. Es darf daher auch eine Tilgung nach 1933 das steuerliche Einkommen nicht mehr beeinflussen. Der entgegengesetzte Standpunkt, der insbesondere eine zeitliche Ausdehnung der Vorschriften über die Anrechnung des Verlustvortrages annimmt (nämlich auf fünf Jahre, wie die Verordnung vom 15. 12. 1931 eben die Tilgung zuläßt), dürfte schon allein vom Standpunkt einer gleichmäßigen Besteuerung aus nicht vertretbar sein. Er würde dazu führen, daß für die Besteuerung nicht die Eigenschaft, die wirtschaftliche Bedeutung eines Bilanzpostens, sondern seine Eigenschaft maßgebend ist. Dies sei an dem oben genannten Beispiel gezeigt. Gesetzt den Fall, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung macht von dem EK. keinen Gebrauch, sondern weist in ihren Bilanzen die im Jahre 1931 eingetretene Entwertung an dem Umlaufvermögen im Betrag von 40 000 RM. als Verlust aus, das die Entwertung auch ist, dann ist es selbstverständlich, daß dieser nur in den beiden darauffolgenden Steuerabschnitten abgezogen werden kann. Sachlich ganz gleich liegende Fälle dürfen doch wegen der dargestellten Form verschieden behandelt werden.“ Meines Erachtens ist diese Argumentation Ecksteins aber jedenfalls nicht beweiskräftig und überzeugend. Denn die beiden von Eckstein gegebenen Beispielfälle sind keine „sachlich ganz gleich liegende Fälle“, wie Eckstein behauptet, sondern sie liegen sachlich jedenfalls doch schon insoweit voneinander verschieden, als in dem ersten Beispielfall die Gesellschaft mit beschränkter Haftung von ihrem Recht zur Bildung eines Entwertungskontos gemäß der Verordnung hierüber Gebrauch gemacht hat, in dem zweiten Fall aber dies nicht getan hatte. Dann ist für diesen zweiten Beispielfall der unterlassenen Bildung eines EK. natürlich klar, daß der Verlustvortrag nur auf die zwei darauffolgenden Geschäftsjahre stattfinden kann, wie das Einkommensteuergesetz das bestimmt und auch ganz zweifelsfrei ist; daß in dem ersten Beispielfall der steuerlich anzuerkennende Verlust des EK. von 11 000 RM. nicht für die von der Verordnung vorgesehene Zeitspanne der nächsten fünf Geschäftsjahre, sondern auch hier nur für die nächsten zwei folgenden Geschäftsjahre von deren Gewinn abgezogen werden darf, ist aber gerade das Beweissthema, um das es sich hier handelt; hierfür sind diese Beispielfälle Ecksteins nicht zum Beweise geeignet, um so weniger, als die beiden Fälle in tatsächlicher Richtung nicht gleichartig gewählt sind, sondern ganz verschiedenartig. Wählt man aber, wie das zum Beweise hier unbedingt nötig ist, die beiden Fälle gleichartig, nämlich dahin, daß von der einen Gesellschaft mit be-

beschränkter Haftung zum Ausgleich ihrer Entwertungsverluste im Sinne der Verordnung in Höhe von 40 000 RM. ein EA. gebildet wurde, von einer anderen Gesellschaft mit beschränkter Haftung für einen gleichen Entwertungsverlust im Sinne der Verordnung in Höhe von ebenfalls 40 000 RM. die Bildung eines besondern EA. nicht vorgekommen, sondern dieser Verlust wie jeder andere Verlust behandelt wird. Dann kann in letzterem Falle die zweite Gesellschaft mit beschränkter Haftung diesen ihren Verlust, wie auch Eckstein annimmt, steuerlich in den beiden darauffolgenden Steuerabschnitten von ihrem Gewinn in Abzug bringen, also durch Verrechnung gegen die Gewinne von 1932 und 1933 in Höhe von je 20 000 RM. beseitigen; dagegen könnte, wenn man die Ecksteinsche Ansicht bezüglich der steuerlichen Behandlung des Entwertungskontos der ersten Gesellschaft mit beschränkter Haftung von 40 000 RM. zugrunde legt, von den fünf Tilgungsraten von je 8000 RM. (der nächsten fünf Geschäftsjahre gemäß der Verordnung) nur die beiden ersten Tilgungsraten von je 8000 RM., zusammen also nur 16 000 RM., als steuerlicher Verlust von dem Gewinn dieser beiden Geschäftsjahre in Abzug gebracht werden. Das bedeutet, wie sofort ersichtlich ist, steuerlich eine innerlich nicht zu rechtfertigende Benachteiligung der ersten Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ein EA. gemäß der Verordnung gebildet hatte. Schon hieraus ergibt sich meines Erachtens, daß die Ecksteinsche Ansicht unhaltbar ist, da sie eben diejenigen Gesellschaften steuerlich aufs schärfste benachteiligt, die von der Verordnung Gebrauch machen und ein EA. bilden; die Verordnung sollte aber doch gerade auch steuerlich die Entwertungsverluste abschwächen und mildern, während die Ecksteinsche Meinung geradezu das Umgekehrte zur Folge hat. Unzutreffend ist meines Erachtens übrigens auch die Be-

hauptung Ecksteins, daß „die Tatsache, daß das EA. nach der SB. in Höhe von 40 000 RM. z. B. in fünf Jahresraten von 8000 RM. getilgt wird, in diesem Zusammenhang für die Steuer ohne Bedeutung sein wird“; denn damit würde dann eben wiederum Inhalt und Zweck der ganzen Verordnung, die das gerade doch zuläßt, illusorisch gemacht werden. Zum mindesten läge dann doch ein Widerspruch zwischen zwei Gesetzen vor, der dann nur dahin zu lösen ist, daß eben die Vorschriften der Verordnung als jüngeres Gesetz diejenigen des älteren Einkommensteuergesetzes insoweit ändern, als das ältere Gesetz (hier das Einkommensteuergesetz) anderes (abweichendes) bestimmt. Es ist daher meines Erachtens der von Weßler vertretenen Auffassung über die Ausdehnung des Verlustvortrags auf die nächsten fünf folgenden Geschäftsjahre der Vorzug zu geben, da für sie nicht nur die hier gegebenen Beispielsfälle (nur diese können als maßgeblich bezeichnet werden), sondern auch Wortlaut und Zweck der einschlägigen Vorschriften der zitierten Verordnung sprechen. Uebrigens dürfte Weßler meines Erachtens auch darin beizustimmen sein, daß auch bei einer Kapitalherabsetzung in erleichterter Form (gemäß der 3. Verordnung vom 6. 9. 1931 für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, und vom 18. 2. 1932 der Verordnung vom 18. 2. 1932 für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) bei diesen Gesellschaften der Verlustvortrag trotz Kapitalherabsetzung steuerlich vortragbar ist, da andernfalls eine nicht rechtfertigende Benachteiligung für solche Gesellschaften gegenüber anderen Gesellschaften dieser Form eintreten würde, die eine derartige Kapitalherabsetzung nicht vorgenommen hatten (zu der Frage der Zweckmäßigkeit einer Übernahme des EA. in die Steuerbilanz vgl. ferner Eckstein a. a. O. und Weßler a. a. O. mit weiteren Einzelheiten hierzu).

Der Wirtschaftsprüfer. Von Diplomkaufmann Alfred E. Schulte, Wirtschaftsprüfer, Berlin.

Die Freiberuflichkeit der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer.

Es ist die Frage strittig geworden, ob der Wirtschaftsprüfer als Gewerbetreibender zu betrachten ist oder ob er als freier Beruf anerkannt werden kann. Diese Frage ist dort von besonderer Bedeutung, wo die Amtsgerichte Wirtschaftsprüfer aufgefordert haben, sich gemäß § 2 SGB. in das Handelsregister eintragen zu lassen. In einem Einzelfall hat das Landgericht Stettin in einem inzwischen rechtskräftig gewordenen Urteil vom 21. Dezember 1932 hierzu Stellung genommen. In diesem Urteil, dem ein Gutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer zu grunde liegt, führt das Landgericht unter anderem folgendes aus:

„Eine Tätigkeit, die zunächst typisch kaufmännisch ist, kann nur dann als wissenschaftlich gelten, wenn sie sich durch Art und Umfang nach dieser Richtung qualifiziert. Bedenkt man aber, daß Pflichtrevisionen zur Zeit nur für solche Aktiengesellschaften vorgeschrieben sind, deren Stammkapital die Mindestgrenze von 3 Millionen Reichsmark aufweist, so werden in dieser Hinsicht an die Wirtschaftsprüfer ganz besondere Anforderungen gestellt, namentlich auf dem Gebiet der Betriebswissenschaft. Insofern müssen die Wirtschaftsprüfer ihre wissenschaftlichen Fähigkeiten unter Beweis

stellen. Bedenkt man weiterhin, daß das gesamte Bilanzwesen neuerdings schon akademisches Lehrfach geworden ist, so kann damit die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Wirtschaftsprüfer als wissenschaftlich angesehen werden (vgl. JW. 20, 161). Einen besonderen Raum nimmt daneben die Tätigkeit als Steuerfachverständiger ein. Auch insofern liegt eine wissenschaftliche Betätigung des Beschwerdeführers vor und stellt sich seine Berufsausbildung nicht anders als die eines Rechtsanwalts, der allgemein als Freiberufler und nicht als Gewerbetreibender angesehen wird.

Als Gesamtbild ergibt sich nach den obigen Ausführungen, daß die Tätigkeit des Beschwerdeführers überwiegend wissenschaftlich ist. Die rein kaufmännische Betätigung tritt demgegenüber in den Hintergrund. Es ist damit festzustellen, daß der Beschwerdeführer kein Gewerbe betreibt; vielmehr übt er einen freien Beruf aus, dessen Organisation und Institutionen auch derjenigen anderer freier Berufe ähneln oder angepaßt werden sollen. Erinnerung sei an Ehrengerichtbarkeit und Gebührenordnung.“

Zur Frage der gewerbesteuerrechtlichen Stellung des Wirtschaftsprüfers heißt es in dem oben erwähnten Gutachten des Instituts wie folgt:

„Die steuerrechtliche Stellung des Wirtschaftsprüfers ist bisher im Zuge der Rechtsprechung noch nicht festgestellt worden. Wesentlich ist hier vor allem die gewerbsteuerliche Rechtsprechung der Länder, da in dieser Steuer bisher noch eine Freistellung der freien Berufe gegeben ist. Der dem Beruf des Wirtschaftsprüfers nahestehende Beruf des wissenschaftlichen Wirtschafts- und Steuerberaters und des qualifizierten Bücherrevisors ist bisher in der Rechtsprechung des Preussischen Oberverwaltungsgerichts nicht als freiberuflich anerkannt worden, während das Sächsische Oberverwaltungsgericht die wissenschaftlich vorgebildeten Wirtschafts- und Steuerberater als Angehörige eines freien Berufs von der Gewerbesteuer freigestellt hat.

Abgesehen von dieser unterschiedlichen Rechtsprechung ist grundsätzlich zu beachten, daß durch das Steuerrecht und durch die steuerliche Rechtsprechung weder die Gewerbeordnung noch das Handelsrecht berührt werden. Die Begriffsbildung des Steuerrechts dient vor allem dem fiskalischen Zweck des Steuergesetzes. Mithin kann nach steuerrechtlichem Maßstab die generelle Frage der Freiberuflichkeit des Wirtschaftsprüfers nicht geklärt werden. Umgekehrt ergeben die oben gegebenen Kennzeichnungen der Freiberuflichkeit des Wirtschaftsprüfers das Erfordernis der entsprechenden Anerkennung auch im Steuergesetz und in der Rechtsprechung.“

Eine Stellungnahme der Wirtschaft zum Prüfungswesen.

Der Geschäftsbericht des Centralverbandes des Deutschen Bank- und Bankiergewerbes (C. V.) für das Jahr 1932 befaßt sich auch mit dem Prüfungswesen. Er führt unter anderm folgendes aus:

„Seit es in Deutschland ein Bank- und Börsenwesen gibt, hat dies Vertrauen wieder und wieder unter der ungerechtfertigten Verallgemeinerung bedauerlicher Einzelfälle leiden müssen. Um dieser Gefahr zu begegnen, ist im Frühjahr dieses Jahres unter Mitwirkung unseres Verbandes und der wichtigsten örtlichen Berufsvereinigungen der „Verein für Depotprüfung“ gegründet worden. Nach den von ihm aufgestellten Richtlinien und durch die von ihm einge-

setzten Prüfer haben in der zweiten Hälfte dieses Jahres Depotprüfungen bei etwa der Hälfte der für die Prüfung in Betracht kommenden Banken und Bankfirmen stattgefunden. Mit Genugtuung können wir feststellen, daß auch solche Berufskreise, welche, im wesentlichen unter dem Gesichtspunkt der Kostenbelastung, der neuen Einrichtung zunächst ablehnend gegenüberstanden, ihren Wert und ihre Zweckmäßigkeit in zunehmendem Maße anerkennen.

Bei unserer Mitarbeit in der Hauptstelle für Wirtschaftsprüfer sind wir einer Zerplitterung des Prüferwesens nach der Struktur und Branchenzugehörigkeit der beteiligten Unternehmungen entgegengetreten. Die weitverbreitete Ansicht, daß die aktienrechtliche Pflichtprüfung den alleinigen oder auch nur hauptsächlichsten Zweck der Wirtschaftsprüfertätigkeit bilde, kann nicht als richtig anerkannt werden; eine beinahe noch wichtigere Funktion ist ihr für die Prüfung der Unterlagen zu gewährenden Kredite beizumessen. Dem gegen das berechtigte Verlangen der Vorlegung geprüfter Bilanzen, namentlich bei Gewährung von Blankokrediten, vielfach erhobenen Einwand, daß damit das persönliche Vertrauensmoment aus der Kreditgewährung in ungerechtfertigter Weise ausgeschaltet werde, kann, insbesondere angesichts der sich immer von neuem wiederholenden Fälle, in denen solches Vertrauen schwer getäuscht worden ist, ernsthafte Bedeutung nicht beigemessen werden. Wir betrachten es als wesentlichen Fortschritt, daß man in führenden Bankkreisen zu der einheitlichen Übung gelangt ist, die Unterzeichnung von Emissionsprospekten von der vorherigen Prüfung der Prospektunterlagen durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Treuhandgesellschaft abhängig zu machen. Dieses Beispiel sollte allgemeine Nachahmung finden und es sollte dabei insbesondere kein Unterschied zwischen Emissionen privater und öffentlicher Wertpapieraussteller gemacht werden.“

Bisherige Bestellungen:

Bis Anfang Februar waren 560 Einzelprüfer und 81 Prüfungsgesellschaften im Deutschen Reich zugelassen.

Begriff des Unterschiedes zwischen Bruttoaufschlag und Bruttogewinn.

Von Paul Schmidt, Buch- und Steuersachverständiger, Neuhaudensleben.

I. Bruttogewinn.

A. Begriff.

Der Bruttogewinn (S 3) zeigt buchmäßig auf der Soll-Seite (linke Buchseite) den Gewinn des betr. Kontos, z. B. des Warenkontos auf. Es ist ein sogenannter Ausgleichsposten, welcher über Gewinn- und Verlustkonto abzubuchen ist, nachdem auf der gegenüberliegenden Haben-Seite (rechte Buchseite) unter den Warenausgängen (zum Verkaufswert) der Warenebestand (H 2) zum Fakturen- oder zum niedrigeren Gestehungswert eingesetzt worden war.

Die Soll-Seite enthält außer der Schlußbuchung (= Abbuchung des Bruttogewinns auf Gewinn- und Verlustkonto) noch vorher, am Anfang, den Waren-

anfangsbestandsvortrag (S 1) ebenfalls zum Fakturenwert oder zum vorjährigen niedrigeren Gestehungswert, und dann die Wareneinzugänge des laufenden Jahres (S 2) durch Einkäufe, Retouren usw.

Das Warenkonto enthält also, abgesehen von der Bruttogewinn-Ausgleichsbuchung, auf der Haben-Seite (rechte Buchungsseite) ein gemischtes Zahlenmaterial, nämlich:

- die Umsätze bzw. Wareneinzugänge — also Verkaufswerte (H 1) —, und
- den Warenebestand (H 2) zum Fakturen- oder niedrigeren Gestehungswert — also Einkaufswert.

B. Buchmäßige Erläuterungen.

Warenkonto:

Soll.

Anfangsbestand (S 1 [Einkaufswert])	=	24 383,92
Wareneingänge (S 2 [Einkaufswert])	=	97 298,21
Bruttogewinn (S 3)	=	10 424,54
		<u>132 106,67</u>

Haben.

Warenausgänge (H 1 [Verkaufswert])	=	99 023,15
Warenendbestand (H 2 [Einkaufswert])	=	33 083,52
		<u>132 106,67</u>

II. Bruttoaufschlag.

C. Begriff.

Der Bruttoaufschlag (A 3) zeigt rechnerisch und unter Rückgriff auf das Zahlenmaterial des Warenkontos (unter I B) den Bruttoaufschlag an, den der Kaufmann auf seine Gestehungspreise beim Wareneingang aufschlägt, um den Verkaufspreis der Waren festzulegen. Dieser Bruttoaufschlag steht insofern im Gegensatz zum Bruttogewinn, als er den Willen des Kaufmanns am Tage der Warenauszeichnung dokumentiert, d. h. es soll der festgelegte Verkaufspreis beim Warenabgang erzielt werden, wobei spätere Einflüsse, z. B. Konjunkturverluste usw., unberücksichtigt bleiben, während der erzielte Bruttogewinn (S 3) am Jahreschluß diese Verluste bereits berücksichtigt hat, und außerdem letzterer nur den um den Bruttoaufschlag gekürzten Warenendbestand (H 2), da zum Einkaufspreis angesetzt, enthält.

Will man nun in materieller Hinsicht prüfen, ob ein jährlicher Warenumsatz im richtigen Verhältnis zum Warenverbrauch (also Warenabgang, nicht Wareneinkauf) steht, so hat man zunächst zu prüfen, was für ein Waren-Bruttoaufschlag durchschnittlich erzielt worden ist. Also nicht zu verwechseln mit dem Bruttogewinn. Man findet den Bruttoaufschlag einwandfrei und bei der Zugrundelegung des gleichen Zahlenmaterials wie unter I B, wenn man den Warenendbestand (H 2) nicht mit dem Einkaufswert, sondern zum ursprünglich kalkulierten Verkaufspreis (vgl. unter D = H 2 a) einsetzt. Es erscheinen demnach auf der Haben-Seite des Warenkontos keine gemischten (Verkaufs- und Einkaufszahlen) Zahlengruppen mehr, sondern nur einheitliche reine Verkaufszahlen und diesen gegenüber auf der Soll-Seite (linke Buchseite) nur reine Einkaufszahlen. Es stehen sich somit Leistungen (Haben-Seite) und Aufwendungen (Soll-Seite) gegenüber und die Ausgleichssumme (A 3) gibt dann einwandfrei den bereits erzielten (bereits realisierten) und auch für den Warenendbestand bei normalem Verlauf noch zu erzielenden (noch nicht realisierten) Bruttoaufschlag (Kalkulationswille beim Wareneingang) wieder. Konjunktur- und andere Verluste müssen bei dieser Kontrollaufstellung unberücksichtigt bleiben, da es um die Feststellung des Bruttoaufschlags, nicht aber um die Ermittlung des Bruttogewinns geht.

D. Zahlenmäßige Erläuterung, ausgehend vom Warenkonto unter „I B“.

Warenkonto:

Soll.

Warenanfangsbestand (S 1 [Einkaufswert])	=	24 383,92
Wareneingänge (S 2 [Einkaufswert])	=	97 298,21
Bruttoaufschlag (A 3)	=	19 424,54
		<u>141 106,67</u>

Haben.

Warenausgänge (H 1)	=	99 023,15
+ Konjunkturverlust	=	3 000,—
Warenendbestand (H 2 a [Verkaufswert])	=	39 083,52
		<u>141 106,67</u>

Errechnung des Warenverbrauchs nach dem Einkaufswert.

Zahlenmaterial unter I B.

1. Anfangswarenbestand (S 1)	=	24 383,92
2. Wareneingänge (S 2)	=	97 298,21
		zusammen: 121 682,13
abzüglich:		
3. Warenendbestand (H 2)	=	33 083,52
Ergibt Warenverbrauch nach dem Einkaufswert	=	88 598,61

Der Bruttoaufschlag von 19 424,54 RM., am Warenverbrauch = (88 598,61 RM.) gemessen, nach der Formel: $\frac{19 424,54 \times 100}{88 598,61}$ ergibt einen Durchschnittsprozentsatz von etwa 22%.

Nun bleibt noch die Kontrolle dieses Durchschnittsprozentsatzes an Hand der Umsatzbeteiligung der einzelnen Warengattungen.

E. Kontrolle.

Vom Gesamtumsatz entfallen:

- auf Textilwaren etwa 30 v. H. mit einem Bruttoaufschlag von 25%,
- auf Materialwaren etwa 15 v. H. mit einem Bruttoaufschlag von 25%,
- auf Kolonialwaren und Lebensmittel 55 v. H. mit einem Bruttoaufschlag von 18%.

Im Verhältnis = 1 : 100 000 gebracht, ergeben sich folgende Zahlen:

Warengattung	Umsatzanteil	Bruttoaufschlag %	Zahlenmäß. Bruttoaufschlag
a) Textilwaren	30 000	25	7 500
b) Materialwaren	15 000	25	3 750
c) Kolonialwaren u. Lebensmittel	55 000	18	9 900
			<u>21 150</u>
			100 000

oder 21,15%.

Die vorstehende Kontrolle bestätigt somit das Buchergebnis, welches sogar noch um 0,85% höher liegt, als richtig.

Jahresübersicht.

Konten	Hauptbuchsummen		Ausgleichsummen		Bilanzsummen		Gewinn- und Verlustsummen	
	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben
Kassa					Activa	Passiva	Verlust	Gewinn
Waren	97 810,21	97 064,36	745,85	—	745,85	—	—	—
Kreditoren	121 682,13	99 023,15	22 658,98	—	33 083,52	—	—	10 424,54
Debitoren	91 568,45	125 127,12	—	33 558,67	—	33 558,67	—	—
Anteile	2 835,85	—	2 835,85	—	2 835,85	—	—	—
Inventar	320,—	—	320,—	—	320,—	—	—	—
Darlehens	7 820,80	—	7 820,80	—	6 390,80	—	1 430,—	—
Transitoren	639,65	4 309,65	—	3 670,—	—	3 670,—	—	—
Bank	788,68	788,68	—	—	—	—	—	—
Zinsen, Skonto, Agto	11 050,—	11 267,43	—	217,43	—	217,43	—	—
Löhne	997,08	865,96	131,12	—	—	—	131,12	—
Steuer	1 444,20	—	1 444,20	—	—	—	1 444,20	—
Autounterhaltungs	1 138,13	165,85	972,28	—	—	—	972,28	—
Versicherungs	2 199,60	—	2 199,60	—	—	—	2 199,60	—
Frachten, Postgelde	401,11	—	401,11	—	—	—	401,11	—
Privat	1 337,16	—	1 337,16	—	—	—	—	—
Wechsel	4 330,83	4 330,83	—	—	—	—	—	—
Darlehenskonto H.	8 740,93	8 740,93	—	—	—	—	—	—
Mieten	—	953,33	—	953,33	—	953,33	—	—
Kapital	500,—	—	500,—	—	—	—	500,—	—
	4 330,83	7 298,35	—	2 967,52	—	2 967,52	—	—
	359 935,64	359 935,64	41 366,95	41 366,95	43 376,02	41 366,95	8 415,47	10 424,54
					41 366,95			8 415,47
					2 009,07		Gewinn:	2 009,07

Rekapitulation:

Die Ausführungen haben gezeigt, daß unbedingt ein Unterschied zwischen dem Bruttoaufschlag und dem Bruttogewinn zu machen ist. Die Finanzämter verwerfen oft die Ergebnisse formell ordnungsmäßig geführter Bücher, indem sie sich darauf berufen, daß eine sachliche Nachprüfung der Bruttoaufschläge angeblich ergeben habe, daß das Buchergebnis im Vergleich zu ähnlichen Betrieben in einem offensibaren Mißverhältnis stände.

Dieses sogenannte offensibare Mißverhältnis wird dann oft, wie folgt, fälschlich konstruiert:

Warenbestand am Anfang des Steuerabschnitts	24 383,— RM.
+ Wareneinkauf während des Steuerabschnitts	97 298,— RM.
=	121 681,— RM.
abzüglich Warenbestand am Ende des Steuerabschnitts	33 083,— RM.
bleibt Einkaufswert der verkauften Waren	88 598,— RM.

Dieser Einkaufswert der verkauften Waren, am Verkaufserlös von 99 023,— RM. gemessen, ergebe nur einen Rohgewinnaufschlag von 11,77%.

Nachdem so verfahren worden ist, d. h. der Konjunkturverlust von 3000 RM. und die Differenz zwischen dem Warenverkaufswert und dem Wareneinkaufswert = 39 083 — 33 083 = 6000 RM. vollkommen außer Betracht gelassen worden waren, wird

dann für gewöhnlich der Umsatz und auch das Einkommen bedeutend höher geschätzt.

Eine derartige Schätzung dürfte jedoch unhaltbar sein, weil die Schätzungsvoraussetzung nämlich, das offensibare Mißverhältnis im Vergleich zu ähnlichen Betrieben praktisch gar nicht existiert, sondern nur künstlich, durch Verwechslung des Begriffs Bruttoaufschlag mit dem Begriff Bruttogewinn, konstruiert worden ist.

Wenn nämlich das Finanzamt, von den obigen Zahlen ausgehend,

von dem Verkaufserlös von . . . 99 023,— RM. den Einkaufswert der verkauften Waren mit . . . 88 598,— RM.

abzieht, und auf den Betrag von . . . 10 425,— RM.

als Rohgewinnaufschlag (welches aber in Wirklichkeit der Bruttogewinn ist — vgl. anliegende Gewinn- und Verlustrechnung) kommt, und dann den Konjunkturverlust von . . . 3 000,— RM.

hinzurechnet, denn um diesen Betrag hat ja der Verkaufserlös zur Zeit des Verkaufs schon eine Mindererfahrung erfahren, und weiterhin den Differenzbetrag des noch nicht realisierten Bruttoaufschlags beim Wareneinsatzbestand: 39 083 — 33 083 RM. = 6000 RM. 6 000,— RM.

dazuschlägt. So ergibt sich der vermehrte Bruttoaufschlag in Höhe von 19 425,— RM. ohne weiteres.

Ein offenes Verhältnis besteht also nicht. Selbst der Reichsfinanzhof hat sich in seinem Urteil vom 25. 6. 1930 VI A 801/30 (Prozet, Partei, Rechtspruch 22) mit dieser Frage beschäftigt. In dem Urteil wird ausgeführt:

„Die Finanzämter verwerfen oft eine formell ordnungsmäßige Buchführung, weil die vom Steuerpflichtigen ermittelten buchmäßigen Bruttogewinne nicht den Erfahrungslagen bei gleichartigen Betrieben und den für das betreffende Gewerbe ermittelten Richtsätzen entsprechen. Bei den anzustellenden Berechnungen dürfen aber Bruttogewinne und Bruttoaufschlag nicht verwechselt werden. Der buchmäßige Bruttogewinn (Einnahmen minus Wareneinkauf) ist nicht gleich dem Bruttoaufschlag, der nach der Menge der tatsächlich veräußerten Waren, also nach Abzug der im Betrieb beim Einschleppen, durch Verderben usw. verloren gehenden und daher nicht zum Verkauf gelangenden Ware errechnet ist, sondern umfaßt auf der Ausgabenseite auch noch den Einkaufspreis für die zuletzt genannte nicht verkaufte Ware. Man muß also diesen Einkaufspreis noch von dem Bruttoaufschlag abziehen, um zu dem Bruttogewinn zu gelangen. Wenn z. B. 100 Liter Milch zu 20 Rpf. eingekauft und nur 90 Liter (10% Schank- usw. Verlust) zu 30 Rpf., also mit einem Bruttoaufschlag von 10 Rpf. verkauft werden, so beträgt der Bruttoaufschlag $90 \times 0,10 = 9,-$ RM., der Bruttoverdienst aber nur $100 \times 0,20 = 20,-$ RM. Einkaufspreis gegen $90 \times 0,30 = 27,-$ RM. Verkaufspreis, also $7,-$ RM., d. h. der Bruttoverdienst ($7,-$ RM.) ist gleich Bruttoaufschlag ($9,-$ RM.) weniger Einkaufspreis im Betrieb verlustig gegangener Ware (10 Liter $\times 0,20 = 2,-$ RM.).“

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 Beziehung 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. Wendt, 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. 13. Krankheitskosten als Werbungskosten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs kann kein Zweifel darüber bestehen, daß Kosten, die durch Krankheiten und Kuraufenthalte verursacht werden, zu den Kosten der Lebenshaltung gehören und mithin keine das Einkommen mindernde Werbungskosten darstellen. Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn sich ein Steuerpflichtiger die Krankheit anlässlich der Ausübung einer Tätigkeit, aus der er steuerpflichtige Einkünfte hat, zugezogen hat oder wenn er alles für seine gesundheitliche Wiederherstellung tun muß, um wieder die der Einkommenserzielung dienende Tätigkeit ausüben zu können.

Eine indirekte Berücksichtigung der Krankheitskosten bei der Einkommensteuerberechnung ist mithin nur in den Fällen des § 58 EStG, möglich (wesentliche Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen durch Aufwendungen infolge Erkrankungen).

Nur dann, wenn es sich bei Krankheiten um typische Berufskrankheiten handelt, sind die Krankheitskosten Werbungskosten. Der Begriff der typischen Berufskrankheiten ist aber nach Ansicht des Reichsfinanzhofs eng auszulegen, so daß nur in Sonderfällen das Vorliegen einer Berufskrankheit anerkannt werden kann.

Nr. 14. Teilung von Großwohnungen.

Teilt ein Hauseigentümer eine Großwohnung, die er mit Rücksicht auf die derzeitigen schlechten Wirtschaftsverhältnisse nicht vermieten kann, in mehrere Kleinwohnungen, so entstehen hierbei nicht unerhebliche Aufwendungen. Diese Aufwendungen gehören unseres Erachtens nicht zum laufenden Erhaltungsaufwand, der das steuerpflichtige Einkommen aus Vermietung und Verpachtung mindert, vielmehr müssen sie dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis des Gebäudes hinzugefügt und allmählich im Abschreibungswege amortisiert werden. Denn den Vorteil aus der Teilung der Großwohnung in Kleinwohnungen hat der Hauseigentümer nicht nur in dem Jahr, in dem die Teilung baulich ausgeführt worden ist, sondern darüber hinaus längere Zeit.

Nr. 15. Hauszinssteuerablösung und Einkommensteuer.

Es ist richtig, daß diejenigen Steuerpflichtigen, die im Jahre 1932 die Hauszinssteuer abgelöst haben, sich bis zur Abgabe der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung 1932 entscheiden müssen, ob sie den Ablösungsbetrag bei der Ermittlung des Einkommens 1932 auf einmal abziehen oder ob sie ihn auf die Jahre 1932, 1933 und 1934 verteilen und von den Einkommen dieser Jahre mit je einem Drittel absetzen wollen. An die einmal geübte Wahl bleiben die Steuerpflichtigen gebunden.

Nr. 16. Zum Großhandelsbegriff im Umsatzsteuerrecht.

Dem Zwischenhandelsprivileg des § 7 UStG. unterliegen — abgesehen von den sonstigen Voraussetzungen — nur Lieferungen im Großhandel. Ebenso ist der Großhandelsbegriff bei der Bemessung des Steuerfußes bei solchen Steuerpflichtigen, deren Umsatz mehr als 1 000 000 RM. im Vorjahr betragen hat, bedeutsam (§ 13 a. a. O.). Es erhebt sich nun die Frage, ob in beiden Fällen der Begriff des Großhandels der gleiche ist. Grundsätzlich ist das zu bejahen; Großhandel liegt dann vor, wenn ein Unternehmen an einen Abnehmer liefert, der die Gegenstände zur gewerblichen Weiterveräußerung oder zur gewerblichen Herstellung anderer Gegenstände oder zur Bewirtung gewerblicher oder beruflicher Leistungen erwirbt. Ein wesentlicher Unterschied zwischen dem Begriff des Großhandels im Sinne des § 7 a. a. O. einerseits und des § 13 a. a. O. andererseits besteht aber bei den Fällen, die kraft ausdrücklicher Regelung in den Durchführungsbestimmungen als Umsätze im Großhandel gelten. In den Fällen des § 7 a. a. O. rechnen hierher lediglich Lieferungen an das Reich, die Länder oder andere öffentlich-rechtliche Verbände, während in den Fällen des § 13 a. a. O. neben diesen auch Lieferungen von Gas, Wasser, Elektrizität und Wärme sowie Brennstoffen im Sinne des Gesetzes über die Regelung der Kohlenwirtschaft hierher gehören. Der Preis derjenigen Lieferungen, die als Großhandelslieferungen ohne weiteres gelten, ist also in den Fällen des § 13 a. a. O. ein weiterer als in den Fällen des § 7 a. a. O.