

Deutsche Steuer-Zeitung

MONATSSCHRIFT AUF DEM GEBIETE DES STEUERWESENS

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

JAHRGANG XXII

MITTE APRIL 1933

NUMMER 4

VERLAG UND GESCHÄFTSSTELLE: INDUSTRIEVERLAG SPAETH & LINDE

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



Bezugspreis: Viertelj. 4,80 RM. (ausschl. 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

HAUPTSCHRIFTFLEITUNG: RECHTSANWALT Dr. jur. FRITZ KOPPE, BERLIN

Steuerkalender des Reichs.

10. April: Einkommen- und Körperschaftsteuervorauszahlungen sind im April nicht zu leisten. Der Termin ist vom 10. April auf den 10. März vorberlegt.
10. April: Anmeldung und Zahlung der Börsenumsatzsteuer für Monat März. Keine Schonfrist.
10. April: Einbehaltung der vierten Rate der Bürgersteuer 1932 gemäß dem Vermerk auf der vierten Seite der Steuerkarte. Keine Schonfrist.
10. (18.) April: Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuervorauszahlung der Monatszahler für den Monat März, der Quartalszahler für das erste Kalenderquartal 1933. Schonfrist bis 18. April, da der 17. April auf den Ostermontag fällt.
20. April: Lohnabzug und Arbeitslosenhilfe, soweit sie mit dem Lohnabzug zusammen zu entrichten ist, für die Zeit vom 1. bis 15. April. Keine Schonfrist.
20. April: Abführung der in der ersten Aprilhälfte einbehaltenen Bürgersteuer an die Betriebsgemeinden, sofern der Betrag sich auf mehr als 200 RM. beläuft (sonst 5. Mai). Keine Schonfrist.
24. April: Fälligkeit für die vom Arbeitslohn einzubehaltende Bürgersteuerrate bei Wochenlohneempfängern. Die Rate ist bei der nächsten, auf den 24. April folgenden Lohnzahlung einzubehalten.
5. Mai: Abführung des Lohnsteuerabzugs und der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe (bei Abführung an Finanzamt) für die Zeit vom 16. bis 30. April 1933. Keine Schonfrist.
5. Mai: Abführung der im April einbehaltenen Bürgersteuer, soweit sie nicht am 20. April abzuführen war. Keine Schonfrist.
10. Mai: Einkommen- und Körperschaftsteuervorauszahlungen sind erst am 10. Juni 1933 zu leisten mit Ausnahme der Landwirtschaft (siehe 15. Mai 1933).
10. Mai: Anmeldung und Zahlung der Börsenumsatzsteuer für Monat April. Keine Schonfrist.
10. Mai: Einbehaltung der Bürgersteuer gemäß dem Vermerk auf der vierten Seite der Steuerkarte.
10. (17.) Mai: Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuervorauszahlung der Monatszahler für den Monat April 1933. Schonfrist bis 17. Mai 1933.
15. Mai: Einkommensteuervorauszahlung der Landwirtschaft entsprechend dem letzten Einkommensteuerbescheid in Höhe von einem Viertel der zuletzt festgestellten Steuerschuld. Keine Schonfrist.
15. Mai: Erste Rate auf die Vermögensteuer 1933 entsprechend dem letzten Steuerbescheid (genereller Abschlag 20 v. H.). Keine Schonfrist.
20. Mai: Abführung des Lohnsteuerabzugs und der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe (bei Abführung an das Finanzamt) für die Zeit vom 1. bis 15. Mai 1933. Keine Schonfrist.
20. Mai: Abführung der in der ersten Aprilhälfte einbehaltenen Bürgersteuer an die Betriebsgemeinden, sofern der Betrag sich auf mehr als 200 RM. beläuft (sonst 6. Juni 1933). Keine Schonfrist.
24. Mai: Fälligkeit für die vom Arbeitslohn einzubehaltende Bürgersteuerrate bei Wochenlohneempfängern. Die Rate ist bei der nächsten, auf den 24. Mai folgenden Lohnzahlung einzubehalten.

Steuerkalender der Länder.

In den meisten Ländern sind, soweit Bürgersteuern eingeführt worden sind, Bürgersteuerraten am 20. oder 24. April und am 5. oder 10. Mai für Arbeitnehmer zu entrichten.

Vielfach sind auch die Gewerbesteuererklärungen bis zum 1. Mai abzugeben.

A n h a l t :

1. Mai: Grundwertsteuer.
10. Mai: Grundsteuer und Steuer vom bebauten Grundbesitz.

B a d e n :

15. April: Grund- und Gewerbesteuer (vierteljährlich). Kultuszuschläge. Gemeinde- und Kreissteuern (vierteljährlich).
1. Mai: Abschlußzahlung auf Grund- und Gewerbesteuer. Handels- und Handwerkskammerbeitrag.
5. Mai: Gewerbe-, Grund- und Gebäudesteuer bei monatlicher Erhebung.
15. Mai: Kirchensteuer für Landwirte nach der Grund- und Gewerbesteuer.

B a y e r n :

25. April: Biersteuer.
1. bis 20. Mai (in manchen Gemeinden bis zum 15. Mai): Straßenreinigungsgebühr. Gemeindeumlagen aus der Haussteuer, Hausunratabfuhr und Kanalbenutzungsgebühr.
10. Mai: Haussteuer samt Kreis-, Gemeinde- und Kirchenumlagen. Abgaben zur Förderung des Wohnungsbaues und der Geldentwertungsabgabe bei bebauten Grundstücken (Mietzinssteuer).

B r a u n s c h w e i g :

15. April: Hauszinssteuer.
15. Mai: Grund-, Gewerbe- und Kirchensteuer. Hauszinssteuer.

S a m b u r g :

17. April: Grundsteuer und Sielbeitrag für Altstadt und Neustadt.
22. April: Grundsteuer und Sielbeitrag für Gimsbüttel, Hammerbrook, St. Georg, St. Pauli.
27. April: Grundsteuer und Sielbeitrag für Eppendorf, Harbestehude, Roterbaum, Winterhude.
2. Mai: Grundsteuer und Sielbeitrag für Alsterdorf, Barmbeck, Billwärder-Ausschlag, Billbrook, Borgfelde, Groß- und Klein-Vorstel, Groß- und Klein-Dradenau, Gilbeck, Finkenwärder, Fuhsbüttel, Klein-Grasbrook, Hamm, Hohenfelde, Horn, Langenhorn, Moorfleth-Stadt, Ohlsdorf, Rotenburgsort, Steinwärder, Uhlenhorst, Veddel, Waltersdorf.
8. Mai: Grundsteuer und Sielbeitrag für Geest- und Marschlande, Bergedorf, Cuxhaven, Nißebüttel.
15. Mai: Gewerbeertrag- und Gehaltsummensteuer.

H e s s e n :

25. April: Staats- (Grund-, Gewerbe- und Gebäude-sonder-) Steuern mit Schonfrist.
15. Mai: Gehalt- und Kultussteuern.

H i p p e :

15. April: Gebäudeentschuldungsteuer in den Städten.
10. Mai: Grundwertsteuer. Kirchensteuer für vorauszahlungspflichtige Steuerschuldner.

L i u b e c k :

15. April: Hundesteuer (vierteljährlich).
20. April: Gehalt- und Lohnsummensteuer, nicht für Gemüsegärtner und Landwirte.
1. Mai: Israelitische Kultussteuer.
15. Mai: Kirchen- und Gewerbesteuer für Landwirte.

M e c k l e n b u r g - S c h w e r i n :

10. Mai: Kirchensteuer für Landwirte.
15. Mai: Gewerbe-, Grund- und Mietzinssteuer. Feuerlöschabgabe.

M e c k l e n b u r g - S t r e l i c k :

15. Mai: Grund-, Gewerbe- und Hauszinssteuer.

P r e u ß e n :

15. April: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monatszahler. Hauszinssteuer. Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.
25. April: Biersteuer.
1. Mai: Letzter Tag zur Abgabe der Gewerbesteuererklärung.
10. Mai: Bier-, evtl. Getränkesteuer.
15. Mai: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monats- und Vierteljahrszahler. Hauszinssteuer. Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen. Gewerbefapital- und Gewerbeertragsteuer. Evangelische Kirchensteuer für Lohnsteuerpflichtige, zum Teil auch andere Kultussteuern.

S a c h s e n :

15. April: Grundsteuer.
5. Mai: Aufwertungssteuer.
15. Mai: Kirchensteuer.

T h ü r i n g e n :

10. Mai: Aufwertungssteuer. Landes-Grundsteuer mit Kommunalzuschlägen. Gewerbesteuer.

W ü r t t e m b e r g :

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

Die Änderungen auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung (NotVO. vom 18. März 1933). Von Ministerialrat Dr. Dr. Pißel, Reichsfinanzministerium, Berlin.

Die Notverordnung vom 18. März 1933, RGBl. I S. 109, enthält eine Reihe von steuerlichen Vorschriften. Die wichtigsten von ihnen sind die Vorschriften über die Erhebung der Einkommensteuer einschließlich der Zuschläge sowie der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe im Rechnungsjahr 1933. Das sich mit diesen einkommensteuerlichen Vorschriften befaßende Kapitel IV gliedert sich in drei Abschnitte, von denen sich der erste Abschnitt mit allgemeinen Vorschriften befaßt, der zweite die Einkommensbesteuerung für 1932 regelt und der dritte Vorschriften über den Finanzausgleich enthält. Das ganze Kapitel steht ersichtlich unter dem Motto Vereinfachung. Es kann ja auch in keiner Weise bestritten werden, daß die gesonderte Erhebung der an die Einkommensteuer anknüpfenden Zuschläge die technische Handhabung für die Verwaltung und die Übersichtlichkeit für die für die Pfllichtigen ganz außerordentlich erschwert hat. Im nachstehenden werden diese verschiedenen Zuschläge und Nebensteuern im einzelnen durchgesprochen und es wird bei ihnen im einzelnen angegeben, inwieweit sie für die Zwecke der bevorstehenden Einkommensteueranmeldung für den Steuerabschnitt 1931/32 oder 1932 in den allgemeinen Einkommensteuertarif eingearbeitet sind oder gesondert erhoben werden.

1. Der fünfprozentige Zuschlag zur Einkommensteuer für die Einkommen von mehr als 8000 RM. (NotVO. vom 1. 12. 1930 Zweiter Teil Kap. IV Art. 1, RGBl. I S. 517, 527) der durch die Anpassungsverordnung vom 23. 12. 1931 Erster Teil Kap. I (RGBl. I S. 779) auch auf das Rechnungsjahr 1932 ausgedehnt wurde, wird auch für das Rechnungsjahr 1933 erhoben. Dieser Zuschlag ist in den Einkommensteuertarif eingearbeitet, eine gesonderte Erhebung dieses Zuschlags findet nicht mehr statt. Während also dieser Zuschlag letztmalig auf der Grundlage des Einkommens 1931 gesondert, im allgemeinen am 10. Juni und 10. Dezember 1932, zu entrichten war, erscheint er bei der Veranlagung für 1932, die im Frühjahr 1933 stattfindet, nicht mehr gesondert, sondern ist vielmehr auf der Grundlage des Einkommens 1932 zusammen mit der Abschlußzahlung für 1932 zu entrichten, erhöht also die Abschlußzahlung und gleichzeitig damit auch die Vorauszahlungen, die nach Zustellung des Steuerbescheides für 1932 für den Steuerabschnitt 1933 zu entrichten sind. Darin liegt eine gewisse Zusammenballung der Zahlungen. Hatte also z. B. ein Steuerpflichtiger, der für 1931 zu einer Einkommensteuer von 2000 RM. veranlagt worden war, am 10. 6. und 10. 12. 1932 den fünfprozentigen Zuschlag mit je 50 RM. zu entrichten, so hat er für den Steuerabschnitt 1932 — gleiche Einkommensverhältnisse vorausgesetzt — einen Monat nach Zustellung des Steuerbescheides für 1932 als Zuschlag 100 RM. in einer Summe zu entrichten und außerdem erhöhen sich seine Vorauszahlungen für den Steuerabschnitt 1933 um den Betrag des Zuschlags. Eine Anrechnung des auf der Grundlage des Einkommens 1931 erhobenen Zuschlags für das Rechnungsjahr 1932, der am 10. 6. und 10. 12. 1932 je zur Hälfte zu entrichten war, auf die Einkommensteuer für 1933 kommt selbstverständlich nicht in Frage.

2. Der Zuschlag zur Einkommensteuer der Ledigen (NotVO. vom 1. 12. 1930 Zweiter Teil Kap. IV Art. 2, RGBl. I S. 517, 527/28), der durch die Anpassungsverordnung vom 23. 12. 1931 Erster Teil Kap. I (RGBl. I S. 779) — unter geringfügigen Änderungen bei dem Ledigenzuschlag bei der Lohnsteuer — auch auf das Rechnungsjahr 1932 ausgedehnt wurde, wird auch für das Rechnungsjahr 1933 erhoben. Dieser Ledigenzuschlag, bestehend einmal aus dem Ledigenzuschlag bei den Lohnempfängern, die nicht mit ihrem Arbeitslohn veranlagt werden — hier bestehend in dem Wegfall des Abschlags und Erhebung eines zehnprozentigen Zuschlags zu der Lohnsteuer —, wird genau in der gleichen Weise wie für das Rechnungsjahr 1932 auch für das Rechnungsjahr 1933 (1. 4. 1933 bis 31. 3. 1934) erhoben. Hier tritt eine Änderung gegenüber dem bestehenden Rechtszustand überhaupt nicht ein. Bei den Veranlagungspflichtigen wird der Ledigenzuschlag in den allgemeinen Einkommensteuertarif eingearbeitet, wird also — ebenso wie der fünfprozentige Zuschlag zur Einkommensteuer für die Einkommen von mehr als 8000 RM. — nicht mehr gesondert erhoben, sondern ist zusammen mit der Abschlußzahlung für 1932 in einer Summe zu entrichten und erhöht dementsprechend auch die Vorauszahlungen für den Steuerabschnitt 1933, die nach Zustellung des Steuerbescheides für 1932 zu entrichten sind. Eine Anrechnung des am 10. 6. und 10. 12. 1932 fällig gewesenenen Ledigenzuschlags, der auf dem Einkommen 1931 beruhte, auf die Steuerschuld für 1932 kommt natürlich — ebensowenig wie bei dem fünfprozentigen Zuschlag — nicht in Frage. Der bisherige Tarif der Einkommensteuer enthielt den Ledigenzuschlag nicht. Es hatte z. B. ein lediger Veranlagungspflichtiger, der ein Einkommen von 11.000 RM. hatte, eine Einkommensteuer von 1139 RM. (d. h. 10 v. G. von 8000 = 800 RM. + 12,5 v. G. von 3000 = 375 RM., zusammen also 1175 — 36 [Abschlag] = 1139 RM.) zu entrichten. Dazu trat außerhalb der Einkommensteuer der Ledigenzuschlag mit 153,50 RM. Dieser Zuschlag war letztmalig auf der Grundlage des Einkommens 1931 nach Zustellung des Steuerbescheides für 1931 am 10. 6. und 10. 12. 1932 zu entrichten. Auf der Grundlage des Einkommens 1932 wird dieser Ledigenzuschlag in den allgemeinen Einkommensteuertarif eingearbeitet und ist dann zusammen mit der Abschlußzahlung für 1932 zu entrichten und von der um den Ledigenzuschlag erhöhten Einkommensteuer sind nach Zustellung des Steuerbescheides für 1932 für den Steuerabschnitt 1933 Vorauszahlungen zu leisten. Nachdem der Einkommensteuertarif auch den Ledigenzuschlag mitumfaßt, wird auch der bei den ledigen Lohnsteuerpflichtigen, soweit sie veranlagt werden, im Wege des Steuerabzugs von den Gehaltsabzügen einbehaltene Ledigenzuschlag auf die Einkommensteuer, die auch den Ledigenzuschlag umfaßt, angerechnet, während bisher dieser Ledigenzuschlag nicht angerechnet wurde. Es hat also im Gegensatz zu den übrigen zu veranlagenden ledigen Steuerpflichtigen ein zu veranlagender lediger Lohn-

steuerpflichtiger bei der Veranlagung für 1932 Anspruch auf Anrechnung der von seinen Gehaltsbezügen im Kalenderjahr 1932 einbehaltenen Ledigenzuschlags. Während also bisher z. B. ein lediger zu veranlagender Lohnempfänger, der im Jahre 1931 einen Bruttoarbeitslohn von 12 000 RM. bezogen hat, bei der Veranlagung für 1931 nur Anspruch auf Anrechnung der Lohnsteuer von 1044 RM. (nämlich 10 v. S. von $[1000 - 100 =] 900 = 90 - 3 = 87 \text{ RM.} \times 12$), dagegen nicht Anspruch auf Anrechnung des außerdem erhobenen Ledigenzuschlags von $36 + 9 \times 12 = 144 \text{ RM.}$ hatte, hat er — gleiche Gehaltsbezüge auch im Jahre 1932 vorausgesetzt — bei der Veranlagung für 1932 Anspruch auf Anrechnung der von den Gehaltsbezügen des Jahres 1932 einbehaltenen Lohnsteuer + des Ledigenzuschlags also von insgesamt 1188 RM.

3. Die Zuschläge der Aufsichtsratsmitglieder (MotB. vom 1. 12. 1930 Zweiter Teil Kapitel IV Artikel 3, RGBl. I S. 517, 528) sind durch die Anpassungsverordnung vom 23. 12. 1931 Erster Teil Kapitel I, RGBl. I S. 779, auch auf das Rechnungsjahr 1932 ausgedehnt worden, also auf der Grundlage der im Kalenderjahr 1931 bezogenen Aufsichtsratsvergütungen im Rechnungsjahr 1932 erhoben worden. Diese Zuschläge, die 10 v. S. der Roheinnahmen aus den Aufsichtsratsvergütungen betragen, sind nicht in den allgemeinen Einkommensteuertarif eingebaut, sondern für die Aufsichtsratsvergütungen, die dem Steuerpflichtigen in einem im Kalenderjahr 1932 endenden Steuerabschnitt zugeflossen sind, erhöht sich die Einkommensteuer 1932 um die 10prozentigen Zuschläge der Aufsichtsratsmitglieder. Hat also ein Steuerpflichtiger im Jahre 1932 Aufsichtsratsvergütungen im Betrage von 10 000 RM. bezogen, so hat er davon 10 v. S. = 1000 RM. als Aufsichtsratssteuer zu entrichten, und zwar — wie mangels einer gegenteiligen Bestimmung anzunehmen ist — mit der Abschlußzahlung für 1932 in einer Summe. Die Zuschläge der Aufsichtsratsmitglieder werden also auf der Grundlage 1932 im Rechnungsjahr 1933 noch gesondert erhoben. Daher bilden die Zuschläge der Aufsichtsratsmitglieder auch keine Grundlage für die nach Zustellung des Steuerbescheides für 1932 zu leistenden Vorauszahlungen 1933. Für den Steuerabschnitt 1933 dagegen, d. h. infolge des verspäteten Ergehens der Notverordnung, für Aufsichtsratsvergütungen, die nach dem 31. März 1933 fällig werden oder, ohne fällig zu sein, ausgeschüttet werden, ist eine Neuregelung in der Weise getroffen, daß bei diesen Aufsichtsratsvergütungen die 10prozentigen Zuschläge der Aufsichtsratsmitglieder nicht mehr im Wege der Veranlagung des Aufsichtsratsmitgliedes, sondern dadurch erhoben werden, daß bei der Fälligkeit oder Ausschüttung der Aufsichtsratsvergütungen 10 v. S. vom Unternehmen einbehalten und an das Finanzamt abgeführt werden. Beispiel: Bei einem Unternehmen hat ein Aufsichtsratsmitglied Anspruch auf eine Aufsichtsratsvergütung von 8000 RM. im Jahre 1933. Das Unternehmen wird diese 8000 RM. Aufsichtsratsvergütung um die es treffende Körperschaftsteuer (20 v. S.), also um 1600 RM. kürzen. Von dem Rest von 6400 RM. hat das Unternehmen bei der Auszahlung oder Gutschrift 10 v. S. einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Es zahlt also an das

Aufsichtsratsmitglied $6400 - 640 = 5760 \text{ RM.}$ aus. Diese 5760 RM. hat das Aufsichtsratsmitglied im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer zu versteuern. Eine Anrechnung der von dem Unternehmen einbehaltenen 10 v. S. (640 RM.) auf die Einkommensteuer des Aufsichtsratsmitglieds greift nicht Platz. Will nun das Unternehmen dem Aufsichtsratsmitglied 6400 RM. netto zuwenden, so muß es $11,11 \text{ v. S.} = 711 \text{ RM.}$ einbehalten und an das Finanzamt abführen. Das Aufsichtsratsmitglied hat dann die 6400 RM. im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer zu versteuern, eine Anrechnung der einbehaltenen 711 RM. auf die Einkommensteuer des Aufsichtsratsmitglieds greift nicht Platz. Für die in der Zeit zwischen dem 1. Januar 1933 und dem 31. März 1933 bezogenen Aufsichtsratsvergütungen wird für die Veranlagung zur Einkommensteuer für 1933 noch eine Sonderregelung getroffen werden.

4. Die Krisensteuer der Veranlagten (MotB. vom 5. 6. 1931 Dritter Teil Kapitel III §§ 8 bis 15, RGBl. I S. 279, 298) wurde für Steuerabschnitte, die im Kalenderjahr 1931 geendet haben, ursprünglich nur in Höhe von 50 v. S. erhoben. Auf diese Krisenveranlagtensteuer war am 10. Oktober 1931 nach dem Einkommen 1930 eine Vorauszahlung zu leisten. Nach der MotB. vom 14. 6. 1932 Dritter Teil Kapitel III Artikel 1 bis 3, RGBl. I S. 273, 283, wurde auf diese Krisenveranlagtensteuer außer dem oben erwähnten Betrag von 50 v. S. ein weiterer Betrag von 50 v. S. erhoben, so daß also die Krisenveranlagtensteuer 1931 insgesamt mit 100 v. S. erhoben wurde. Endgültig maßgebend für die Krisenveranlagtensteuer war das Einkommen 1931. Es wurde also die vom 10. 10. 1931 auf der Grundlage des Einkommens 1930 geleistete Vorauszahlung bei der Veranlagung für den Steuerabschnitt 1931 nach dem Einkommen 1931 abgerechnet. Der ebenfalls nach dem Einkommen 1931 zur Erhebung kommende weitere 50prozentige Betrag der Krisenveranlagtensteuer 1931 war grundsätzlich erst am 10. 1. 1933 fällig, es sei denn, daß die sonstigen Voraussetzungen für eine frühere Erhebung dieses Betrages gegeben waren (vgl. dazu Erl. RFM. vom 27. 6. 1932 S 2281 — 40 III, S 2212 — 26 III, RStBl. 1932 S. 642). Diese Krisenveranlagtensteuer 1931 berührt die für die Einkommensteuerveranlagung für 1932 getroffene Regelung in keiner Weise, es kommt deshalb eine Anrechnung der auf die Krisenveranlagtensteuer 1931 geleisteten Vorauszahlung vom 10. 10. 1931 und der Restzahlung vom 10. 1. 1933 auf die Einkommensteuer für den Steuerabschnitt 1932 nicht in Frage. Anders ist es mit der Krisenveranlagtensteuer für 1932. Diese Krisenveranlagtensteuer wird für Steuerabschnitte, die im Kalenderjahr 1932 geendet haben, in voller Höhe, also zu 100 v. S. erhoben. Auf diese Krisenveranlagtensteuer waren nach dem Einkommen für 1930 oder für 1931 (letzterenfalls nach Zustellung des Steuerbescheides für 1931) zwei Vorauszahlungen zu leisten, nämlich am 10. 3. 1932 und am 10. 10. 1932. Diese Vorauszahlungen sind auf Grund des endgültigen Einkommens 1932 bei der Einkommensteuerveranlagung für 1932 abzurechnen mit der Folge der Nachzahlung bei zu wenig entrichteten Vorauszahlungen oder der Erstattung bei zu viel entrichteten Vorauszahlungen. Die Krisenveranlagtensteuer 1932 sollte jedoch auf die Einkommen-

steuer für 1932 nicht angerechnet werden, eben um deswillen, weil sie außerhalb der Einkommensteuer gesondert erhoben wurde und gesondert abgerechnet wurde. Der neue Einkommensteuertarif für 1932 umfaßt nun aber auch die Krisenveranlagtensteuer, und es ist daher folgerichtig, daß die auf die Krisenveranlagtensteuer 1932 am 10. 3. 1932 und 10. 10. 1932 geleisteten Krisensteuervorauszahlungen 1932 auf die Einkommensteuer für 1932, die auch die Krisenveranlagtensteuer mit umfaßt, angerechnet werden. Wenn also z. B. ein Veranlagungspflichtiger mit einem Einkommen von 10 000 RM. im Jahre 1931 eine Krisenveranlagtensteuer von 150 RM. zu entrichten hatte, so wurde auf diese Krisensteuer 1931 die am 10. 10. 1931 geleistete Vorauszahlung von beispielsweise 80 RM. angerechnet, die zweite Rate von 70 RM. war am 10. 1. 1933 zu entrichten. Eine Anrechnung der Vorauszahlung vom 10. 10. 1931 auf die Einkommensteuer für 1931 kam nicht in Frage, diese Steuer wurde gesondert von der Einkommensteuer für 1931 erhoben und verrechnet. Ebenso kommt eine Anrechnung der am 10. 1. 1933 entrichteten zweiten Rate der Krisenveranlagtensteuer 1931 auf die Einkommensteuer für 1932 nicht in Frage. Dagegen werden die am 10. 3. 1932 und 10. 10. 1932 geleisteten Vorauszahlungen auf die Krisenveranlagtensteuer 1932 angerechnet auf die Einkommensteuer für 1932, deren Tarif ja auch die Krisenveranlagtensteuer 1932 mit umfaßt. Etwaige zu wenig geleistete Zahlungen der Krisenveranlagtensteuer 1932 werden dann zusammen mit der Abschlußzahlung für 1932 erhoben, zu viel geleistete Zahlungen auf die Krisenveranlagtensteuer 1932 mindern die Abschlußzahlung für 1932. Eine Entscheidung darüber, ob die Krisensteuer der Veranlagten endgültig auf der Grundlage des Einkommens 1933 erhoben wird, ist noch nicht getroffen. Jedoch ist ausdrücklich in der Notverordnung vom 18. 3. 1933 (§ 8) bestimmt, daß sich die Vorauszahlungen, die nach Bekanntgabe des Steuerbescheides für 1932 für den Steuerabschnitt 1933 zu leisten sind, ein Viertel der für 1932 festgesetzten Einkommensteuerschuld betragen, also der Einkommensteuerschuld, die neben den Zuschlägen auch die Krisensteuer der Veranlagten mitumfaßt. Hier war noch eine besondere Schwierigkeit auszuräumen. Nach § 10 Nr. 2 der Krisensteuerverordnung vom 5. 6. 1931 sind Lohn- und Gehaltsempfänger hinsichtlich des Arbeitslohns im Sinne des § 36 Abs. 1 EStG., wenn dieser den Betrag von 16 000 RM. im Steuerabschnitt nicht übersteigt, von der Krisensteuer der Veranlagten befreit. In den Durchführungsbestimmungen vom 31. 7. 1931 (RStBl. 1931 S. 569) § 5 wurde zum Ausgleich von Härten in Grenzfällen ein Arbeitslohn, der die Grenze von 16 000 RM. um nicht mehr als 300 RM. übersteigt, so behandelt wie ein Arbeitslohn von 16 000 RM. Die Nichterhebung der Krisenveranlagtensteuer von Lohn- oder Gehaltsempfängern mit einem Jahresarbeitslohn von nicht mehr als 16 000 RM. wird auch, nachdem in den Einkommensteuertarif die Krisenveranlagtensteuer eingebaut worden ist, aufrechterhalten. Es ist deshalb in den die Einkommensbesteuerung für 1932 betreffenden Vorschriften der Notverordnung bestimmt, daß bei Steuerpflichtigen, in deren veranlagten Einkommen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten sind, sich die Einkommensteuer, die die Krisen-

veranlagtensteuer mitumfaßt, für die in dem Kalenderjahr 1932 endenden Steuerabschnitte um 1,5 v. H. der bei der Veranlagung festgestellten Reineinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn abzüglich der Werbungskosten) mindert, sofern diese den Betrag von 16 000 RM. nicht übersteigen. Diese Vorschrift bewirkt also, daß bei Lohnempfängern, die im Kalenderjahr 1932 nur Arbeitslohn von nicht mehr als 16 240 RM. bezogen haben, sich die die Krisenveranlagtensteuer mitumfassende Einkommensteuer um 1,5 v. H. der Reineinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mindert und daß auch die nach Zustellung des Steuerbescheides für 1932 zu leistenden Vorauszahlungen für den Steuerabschnitt 1933 sich nur nach der um 1,5 v. H. der Reineinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit verminderten Resteinkommensteuer (nach Anrechnung der im Jahre 1932 einbehaltenen Steuerabzugsbeträge) im Jahre 1932 einbehaltenen Steuerabzugsbeträge) richten. Die Absetzung von gerade 1,5 v. H. der Reineinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt sich daraus, daß die Krisenveranlagtensteuer, wenn das Einkommen den Betrag von 6000 RM., aber nicht den Betrag von 20 000 RM. übersteigt, 1,5 v. H. des Einkommens beträgt. Ebenso liegt es bei den Veranlagungspflichtigen mit gemischtem Einkommen, sofern das Gesamteinkommen veranlagt wird. Hier bestimmt § 12 der Krisensteuerverordnung vom 5. 6. 1931, daß wenn ein veranlagter Einkommensteuerpflichtiger sowohl Arbeitslohn von nicht mehr als 16 000 RM. als auch sonstiges Einkommen hat, die Krisensteuer der Veranlagten nur von dem sonstigen Einkommen zu berechnen ist. Die Krisensteuer ist dann nach dem Satze zu berechnen, der sich für das Gesamteinkommen (einschließlich des Arbeitslohns) ergeben würde. Wenn also z. B. ein Veranlagungspflichtiger 12 000 RM. Arbeitslohn hat und daneben noch ein sonstiges Einkommen von 5000 RM., so hatte er die Krisenveranlagtensteuer nach der Stufe 6000 bis 20 000 RM. zwar mit dem Satze von 1,5 v. H. zu entrichten, aber nur aus dem sonstigen Einkommen, d. h. mit 1,5 v. H. von 5000 = 75 RM. Daraus, daß in dem neuen Einkommensteuertarif auch die Krisenveranlagtensteuer, und zwar mit 1,5 v. H. von 17 000 RM. = 225 RM. enthalten ist, ergibt sich zwangsläufig, daß sich die Einkommensteuer um 1,5 v. H. von 12 000 — 240 = 11760 RM. — da ja die Krisenveranlagtensteuer auch künftig von den Gehaltsbezügen von weniger als 16 000 RM. nicht erhoben werden soll — = 176,40 RM. vermindert. Die Absetzung von 1,5 v. H. der Reineinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der um die Krisenveranlagtensteuer erhöhten Einkommensteuer trifft im übrigen nur dann das Richtige, wenn das Gesamteinkommen 20 000 RM. nicht übersteigt. Übersteigt dagegen das Gesamteinkommen den Betrag von 20 000 RM. und sind darin Gehaltsbezüge von nicht mehr als 16 000 RM. enthalten, so wird die Krisenveranlagtensteuer aus dem darin enthaltenen sonstigen Einkommen nach der Stufe 20 000 bis 100 000 RM. mit 2 v. H. erhoben. Die Absetzung von 1,5 v. H. der Reineinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der um die Krisenveranlagtensteuer erhöhten Einkommensteuer genügt hier an sich nicht, um ein zutreffendes Ergebnis zu erzielen, da der Satz von 1,5 v. H. nur in der Stufe 6000 bis 20 000 RM. gilt. Angesichts der bindenden Vorschrift der Notverordnung ist jedoch nicht anzunehmen, daß hier ein Aus-

gleich aus Billigkeitsgründen erfolgen soll. Es ist noch darauf hinzuweisen, daß bei Lohn- und Gehaltsempfängern, die 1932 mehr als 16 000 RM. Arbeitslohn bezogen haben, die mehrfach erwähnte Absetzung von 1,5 v. H. überhaupt keine Rolle mehr spielt, da ja schon bisher die Krisenveranlagtensteuer von dem ganzen Einkommen einschließlich des Arbeitslohns erhoben wurde.

5. Die Abgabe zur Arbeitslosenhilfe (NotV.D. vom 14. 6. 1932 Zweiter Teil Kapitel II, RStBl. I S. 273, 280), die an sich nur bis zum 31. 3. 1933 zu erheben gewesen wäre, wird ebenfalls für das Rechnungsjahr 1933 weiter erhoben, m. a. W. die Vorschriften über die Abgabe zur Arbeitslosenhilfe finden auch auf das Arbeitsentgelt Anwendung, das für die Zeit vom 1. April 1933 bis zum 31. März 1934 gewährt wird. Eine materielle Änderung tritt hier nicht ein.

Daneben enthält die Notverordnung, die — wenigstens was das Gebiet der Einkommensbesteuerung anlangt — materielle Änderungen der Einkommensteuer vermeidet, lediglich zwei kleine Änderungen materieller Art. Die eine betrifft die Zubilligung von Familienermäßigungen bei Hinzutreten oder Wegfall von Familienangehörigen im Steuerabschnitt, die andere die Veranlagung von gemischten Einkommen.

Was die erste Änderung betrifft, so ist die Rechtslage zur Zeit folgende: Bei der Lohnsteuer, d. h. bei Lohnempfängern, die mit ihrem Arbeitslohn nicht veranlagt werden, hat, wenn der Arbeitnehmer nachweist, daß die Zahl der beim Steuerabzug zu berücksichtigenden Familienangehörigen größer ist als die auf der Steuerkarte vermerkte Zahl, die Behörde, die die Steuerkarte ausgestellt hat, auf Antrag eine Ergänzung der Steuerkarte vorzunehmen. Wenn also z. B. einem Lohnempfänger ein Kind geboren wurde oder wenn er geheiratet hat, so hatte er die Möglichkeit, sich die Steuerkarte von der Gemeindebehörde ergänzen zu lassen. Die so ergänzte Steuerkarte wird dann der Lohnsteuerberechnung von der auf die Ergänzung der Steuerkarte folgenden Lohnzahlung an zugrunde gelegt. Fällt ein Familienangehöriger weg, z. B. stirbt die Frau oder ein Kind oder wird ein Kind volljährig, so tritt eine Änderung in der Lohnsteuerberechnung während des Kalenderjahres, in das das Ereignis fällt, nicht ein, da die Steuerkarten aus diesem Grunde nicht berichtigt werden. Es behält also ein Lohnempfänger, dessen Frau am 11. Oktober 1932 gestorben ist, die Frauenermäßigung während des ganzen Kalenderjahres 1933, da für den Familienstand der Stand vom 10. 10. 1932 (Tag der Personenaufnahme) maßgebend ist und eine Berichtigung der Steuerkarte aus diesem Grunde im Laufe des Kalenderjahres, für das die Steuerkarte bestimmt ist, nicht stattfindet. Anders liegt es bei der Veranlagung zur Einkommensteuer. Hier ist maßgebend die Vorschrift des § 52 Abs. 2 EStG. Danach hat z. B. ein zu veranlagender Lohnempfänger oder ein sonstiger zu veranlagender Steuerpflichtiger bei der Veranlagung, wenn ihm z. B. am 15. August ein Kind geboren wurde, nur Anspruch auf anteilmäßige Familienermäßigungen entsprechend der Zahl der vollen Monate, während deren das Kind zum Haushalt

gehört hat, so daß also der zu veranlagende Lohnempfänger nur Anspruch auf vier Zwölftel von 800 = 266 RM. und der sonstige zu veranlagende Steuerpflichtige nur Anspruch auf Zubilligung von Familienermäßigungen von vier Zwölftel von 600 = 200 RM. hatte. Entsprechendes gilt bei Wegfall von Familienangehörigen. Nun enthält aber der erstmalig für den Steuerabschnitt 1930 in Geltung gewesene Einkommensteuerstufentarif die Familienermäßigungen überhaupt nicht mehr gesondert, vielmehr sind die Familienermäßigungen mit dem vollen Jahresbetrag ebenfalls in den Tarif eingebaut, m. a. W. die Steuer ist unter Berücksichtigung von Jahresfamilienermäßigungen errechnet. Bei diesem Stufentarif ist also eine Berücksichtigung von Familienermäßigungen pro rata temporis nicht möglich. Der Reichsminister der Finanzen hat deshalb in dem Veranlagungserlaß vom 20. 1. 1931 S. 2209 — 8 III, RStBl. 1931 S. 73 (vgl. auch Pfeil-Koppe, EStG., 5. Aufl. S. 821/826) angeordnet, daß, wenn ein Kind im Laufe des Steuerabschnitts geboren oder volljährig geworden ist, die volle Familienermäßigung zu gewähren ist, wenn das Kind während des halben oder des größeren Teils des Steuerabschnitts (als minderjährig) zum Haushalt des Pflichtigen gehört hat, sonst zu versagen ist. In der gleichen Weise sollte verfahren werden, wenn aus anderen Gründen die Voraussetzung für die Gewährung einer Familienermäßigung nicht während des ganzen Steuerabschnitts gegeben war. Die Rechtsgültigkeit dieser Verwaltungsanordnung ist immer sehr zweifelhaft gewesen, die Regelung führte im übrigen auch zu erheblichen Härten. Nun bringt die Notverordnung hierin eine Änderung. Danach werden die Ermäßigungen nach dem Familienstand bei der Veranlagung nur — und zwar in Höhe des vollen Jahresbetrags — gewährt, wenn die Voraussetzungen des § 52 EStG. für die Gewährung

1. zu Beginn des Steuerabschnitts gegeben waren oder
2. erst im Laufe des Steuerabschnitts eingetreten sind, aber mindestens vier Monate bestanden haben. Entsprechendes gilt für die Befreiung vom Ledigenzuschlag.

Die zweite materielle Änderung betrifft die Veranlagung des gemischten Einkommens. Es sind das die Fälle des § 90 EStG., nämlich die Fälle, in denen Steuerpflichtige insgesamt ein Einkommen von nicht mehr als 8000 RM. bezogen haben, das Einkommen sich jedoch teils aus steuerabzugspflichtigem Arbeitslohn oder aus steuerabzugspflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen, teils aus sonstigem (nicht steuerabzugspflichtigem) Einkommen zusammensetzt. Hier konnten die Finanzämter zwei verschiedene Wege gehen, entweder konnten sie das gesamte Einkommen veranlagern und auf die aus dem Gesamteinkommen errechnete Einkommensteuer die Steuerabzugsbeträge anrechnen oder sie konnten nur das sonstige Einkommen veranlagern, die auf das sonstige Einkommen entfallende Steuer betrug dann 10 v. H., vermindert um je 1 v. H. für jeden zu berücksichtigenden Familienangehörigen. Einer Veranlagung, sei es des gesamten Einkommens, sei es nur des sonstigen Einkommens, bedurfte es überhaupt nicht, wenn das sonstige Einkommen 500 RM. nicht überstieg. Die Vorschriften

der Notverordnung über die Einkommensbesteuerung für 1932 beseitigen nun diese wahlweise Berechnungsart. Eine Veranlagung des Gesamteinkommens findet in diesen Fällen überhaupt nicht mehr statt, es ist grundsätzlich nur das sonstige (nicht-steuerabzugspflichtige) Einkommen zu veranlagern. Entsprechend dem Einbau des Ledigenzuschlags der Veranlagten und der Krisenveranlagtensteuer in den Tarif erhöht sich der von dem sonstigen Einkommen zu erhebende Steuerfuß bei Ledigen, die dem Ledigenzuschlag unterliegen, von 10 v. H. auf 11 v. H. und wegen der Krisenveranlagtensteuer ebenfalls um 1 v. H. Es zahlt also ein mit dem sonstigen Einkommen zu veranlagender lediger Steuerpflichtiger, der dem Ledigenzuschlag unterliegt, von einem sonstigen Einkommen von 2800 RM. eine Einkommensteuer von 336 RM., ein verheirateter Steuerpflichtiger mit zwei minderjährigen Kindern von einem sonstigen Einkommen von 4000 RM. eine Einkommensteuer von 320 RM. Die Veranlagung des sonstigen Einkommens findet überhaupt nicht statt, wenn es 200 RM. nicht übersteigt.

Endlich ist noch auf folgendes hinzuweisen: Die Vorschriften über die Zuschläge und die Krisensteuer enthielten regelmäßig die Bestimmung, daß als Reichssteuern, die an Stelle der bisherigen Landes-

oder Gemeindesteuern getreten sind, nicht die Zuschläge bzw. die Krisensteuer der Veranlagten gelten (§ 20 FinAusglG.). Nach § 20 a. a. O. sind die Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts berechtigt, Zuschläge zu den Reichssteuern zu erheben, die an Stelle des bisherigen Landes- und Gemeindesteuern getreten sind. Um zu verhindern, daß die Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts nicht die Zuschläge und die Krisensteuer der Veranlagten benutzen, um nun ihrerseits hieraus die Berechtigung zur Erhebung von Zuschlägen herzuleiten, sind diese Schutzbestimmungen aufgenommen worden. Soweit also die Landesgesetze nicht abweichende Bestimmungen getroffen haben, sind die Kirchensteuern durch die Zuschläge und die Krisensteuer der Veranlagten nicht beeinflusst, insbesondere nicht erhöht worden. Nachdem die Zuschläge und die Krisensteuer der Veranlagten in der veranlagten Einkommensteuer zusammengefaßt worden sind, hat diese Bestimmung keinen Sinn mehr. Es werden also für die Kirchensteuer 1933 auch die Zuschläge (mit Ausnahme der Zuschläge der Aufsichtsratsmitglieder) und die Krisensteuer der Veranlagten die Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer bilden. Damit werden einerseits die Unterlagen für die Kirchensteuern höher, so daß auf der anderen Seite die Zuschlagsätze der Kirchengemeinden niedriger bemessen werden könnten.

Die neuen Vorschriften der Notverordnung vom 18. März 1933 über die Realsteuern und die Vermögensteuer. Von Oberregierungsrat Dr. Kühne, Reichsfinanzministerium, Berlin.

1. Realsteuersperre 1933.

Besonders wichtige Vorschriften auf steuerlichem Gebiet enthält die Notverordnung vom 18. März 1933 (RGBl. I S. 109, 116) über die Höhe der Realsteuern der Länder und Gemeinden. Den ersten reichsrechtlichen Eingriff in dieses Gebiet enthielt bekanntlich die Notverordnung vom 1. Dezember 1930 (RGBl. I S. 517, 582), das sogenannte „Realsteuerentkennungsgesetz“. Die dort für das Rechnungsjahr 1931 vorgeschriebene Senkung der Realsteuern um grundsätzlich 10 v. H. (für die Grundsteuer) und 20 v. H. (für die Gewerbesteuer) ist zwar wegen der zahlreichen zugelassenen Ausnahmen von den meisten Ländern überhaupt nicht, von andern nur beschränkt durchgeführt worden. Dagegen wurde die in dem gleichen Gesetz vorgeschriebene Erstarrung der Realsteuersätze („Realsteuersperre“) auf dem Stande vom 31. Dezember 1930 restlos durchgeführt. Hiernach durften mit Wirkung vom 1. April 1931 ab den Realsteuern der Länder und Gemeinden keine höheren Steuersätze zugrunde gelegt werden als die bis zum 31. Dezember 1930 rechtswirksam beschlossenen oder durch die Aufsichtsbehörde kraft Landesrechts festgesetzten Steuersätze. Die sonstigen landes- und gemeinderechtlichen Vorschriften über die Realsteuern durften mit Wirkung vom 1. April 1931 ab für die Steuerpflichtigen nicht ungünstiger sein, als sie am 31. Dezember 1930 bestanden; der Kreis der Steuerpflichtigen durfte nicht erweitert werden. Bei der Gewerbesteuer durfte die Belastung einer der gewählten Besteuerungsgrundlagen (z. B. Ertrag, Kapital, Lohnsumme) gegenüber dem Stande vom 31. Dezember 1930 auch dann nicht höher sein, wenn eine andere Besteuerungsgrundlage niedriger belastet oder ganz aufgegeben wurde; eine am 31. Dezember

1930 nicht bestehende Besteuerungsgrundlage konnte mit Wirkung vom 1. April 1931 nicht eingeführt werden.

Diese Realsteuersperre fiel in eine Zeit wirtschaftlichen Niedergangs, der sich für die Länder und insbesondere für die Gemeinden in einem erheblichen Rückgang des Steueraufkommens und zugleich in einem außerordentlichen Ansteigen der Wohlfahrtslasten auswirkte. Das Aufkommen an der den Gemeinden neu zugewiesenen Bürgersteuer brachte keinen Ausgleich; im übrigen war der ursprünglich mit der Bürgersteuer beabsichtigte Zweck auch weniger der, den Gemeinden eine große neue Finanzquelle zu erschließen, als der, die Realsteuern niedrig zu halten und die Bereitwilligkeit vieler Gemeindeparlamente in der Bewilligung von Ausgaben zu hemmen. Ohne die Sperrvorschriften würde daher die Gefahr bestanden haben, daß die Realsteuersätze weiter außerordentlich erhöht worden wären und damit eine weitere Anzahl von Betrieben zum Erliegen gekommen wäre. So ist es verständlich, daß mit zunehmender Verschlechterung der Wirtschaftslage von den Realsteuerpflichtigen immer nachdrücklicher der Appell an die Reichsregierung gerichtet wurde, an der Realsteuersperre uneingeschränkt festzuhalten; ebenso verständlich ist es, daß auf der anderen Seite die Steuergläubiger (Länder und Gemeinden), deren Lage durch Sinken der Einnahmen und Erhöhung zwangsläufiger Ausgaben sich immer mehr verschärfte, eine Lockerung dieser Vorschriften forderten. Den Forderungen der Wirtschaft entsprechend wurde an der Realsteuersperre auch für die Folgezeit grundsätzlich festgehalten. Andererseits wurde den Wünschen der Länder und Gemeinden durch spätere ergänzende Vorschriften in zwei Richtungen entsprochen. Einmal wurde in

Gebieten, in denen die Steuerbelastung noch verhältnismäßig niedrig war, zur Angleichung an die Steuerfähe in anderen Gebieten eine gewisse Erhöhung gestattet. Ferner wurde den Steuergläubigern eine Reihe von Maßnahmen zugestanden, die eine Anpassung oder Annäherung an das Grundsteuer- oder Gewerbesteuerrahmengesetz, deren allgemeine Einführung ohnehin bevorsteht, darstellen. Im einzelnen sind hier folgende Vorschriften hervorzuheben:

Bereits für das letzte Viertel des Rechnungsjahrs 1931 wurde eine gewisse Erhöhung der Gemeinderealesteuerfähe zugelassen. In den Fällen nämlich, in denen der Steuerfähe der Gemeinde für die Grundsteuer oder die Gewerbesteuer unter dem Landesdurchschnitt lag, der für die Gemeindegroßsteuerfähe oder Gemeindegewerbesteuerfähe des Landes festgestellt war, konnte der Steuerfähe für das letzte Viertel des Rechnungsjahrs 1931 bis höchstens zu diesem Landesdurchschnitt erhöht werden. Der Beschluß der Gemeinde (oder der statt ihrer beschließenden Behörde) bedurfte der Zustimmung der obersten Landesbehörde oder der von ihr beauftragten Behörde. Im einzelnen muß hier auf die Vorschriften der Notverordnung vom 8. Dezember 1931 (RGBl. I S. 699, 738) verwiesen werden.

Die Möglichkeit, den Steuerfähe für die Grundsteuer oder Gewerbesteuer (Ertrag-, Kapital- oder Lohnsummensteuer) bis höchstens zum Landesdurchschnitt der Gemeinderealesteuerfähe zu erhöhen, wurde den Gemeinden auch für das Rechnungsjahr 1932 zugestanden. Darüber hinaus enthielt die „Realsteuersperrverordnung 1932“ vom 19. März 1932 (RGBl. I S. 135, 138) eine Reihe von Vorschriften, die eine allmähliche Anpassung des Steuervereinhaltlichungs-gesetzes ermöglichen sollten. So war den Ländern die Heranziehung solcher Steuergegenstände zur Grundsteuer oder Gewerbesteuer gestattet, die nach dem bisherigen Landesrecht der Steuer nicht unterlagen, nach den §§ 2, 3 des Grundsteuerrahmengesetzes („GrRG.“, RGBl. 1930 I S. 531) jedoch der Grundsteuer oder nach den §§ 2 bis 6 des Gewerbesteuerrahmengesetzes („GewRG.“, RGBl. 1930 I S. 537) der Gewerbesteuer unterliegen würden. In dieser Beziehung ist z. B. auf die Vorschrift des § 3 Abs. 1 Nr. 2 GewRG. zu verweisen, nach der als Gewerbe im Sinne des GewRG. auch die freie und ähnliche selbständige Berufstätigkeit einschließlich der Tätigkeit der Notare, sofern sie nicht als Beamte besoldet werden, gilt. Die Länder waren daher bereits für das Rechnungsjahr 1932 in der Lage, die Gewerbesteuerpflicht auf diese Berufsgruppen auszudehnen (sofern sie nicht bereits nach geltendem Landesrecht der Steuer unterlagen). — Auch die Vorschriften über die Feststellung des Gewerbeertrags konnten die Länder in Anlehnung an die §§ 10 bis 12, 14 GewRG. ändern. — Ferner war den Ländern gestattet, eine Filialsteuer nach Maßgabe des § 23 Abs. 2 GewRG. einzuführen sowie den Gemeinden die Einführung der Filialsteuer zu gestatten. — Endlich war den Ländern zugelassen, die Staffe lung ihrer Steuerfähe insoweit zu ändern, als dies zum Ausgleich der Unterschiede zwischen der landesrechtlichen Regelung und den §§ 7, 8 GrRG. oder den

§§ 17, 23 Abs. 1 GewRG. dient. Hierbei waren die Steuerfähe jedoch für jede Realsteuer so zu bemessen, daß für die Steuer kein höheres Aufkommen zu erwarten war, als sich für das Rechnungsjahr 1932 ergeben würde, wenn eine Umstellung des Tarifs nicht stattfinden würde; das Land sollte also aus der Umstellung des Tarifs weder Vorteil ziehen noch Nachteile erleiden. Lediglich die oben erwähnte Erweiterung der Steuerpflicht (z. B. Ausdehnung auf freie Berufe) sowie die Einführung der Filialsteuer sollte bei der Berechnung des neuen Steuerfähes außer Betracht gelassen werden können. Die gleichen Vorschriften galten für die Gemeinden. Die Vorschriften waren auch für den Fall anwendbar, daß ein Land im Rechnungsjahr 1932 sein Realsteuersystem in anderer Weise umstellte. Dies war z. B. in der Weise möglich, daß das Land das Grundsteuerrahmengesetz einführt (wie dies Mecklenburg-Schwerin und Oldenburg am 1. April 1932 getan haben) oder das Gewerbesteuerrahmengesetz einführt (wie das bei Mecklenburg-Schwerin der Fall war). Andere Fälle, in denen wegen Umstellung des Steuersystems gegebenenfalls eine Neuberechnung der Steuerfähe erforderlich war, waren die, in denen ein Land für die Grundsteuer statt der bisherigen landesrechtlichen Besteuerungsgrundlage (z. B. Vorkriegswerte) die nach dem Reichsbewertungsgesetz festgestellten Einheitswerte einführt; für ein Land, das der Grundsteuer zwar schon die Einheitswerte zugrunde legte, nicht aber die neuesten (vom 1. Januar 1931), sondern ältere (z. B. vom 1. Januar 1928), konnte die Umstellung auf die neueren Einheitswerte in Betracht kommen. Da die Realsteuersperrvorschriften derartigen Bestrebungen, die in der Richtung auf das Steuervereinhaltlichungs-gesetz lagen, nicht hinderlich sein durften, wurden solche Umstellungen ausdrücklich zugelassen. In allen diesen Fällen galt jedoch der Grundsatz, daß weder die Steuergläubiger noch die Steuerpflichtigen aus der Umstellung einen Nachteil erleiden sollten; die Steuerfähe waren also so zu berechnen, daß dasselbe Aufkommen zu erwarten war, als wenn eine Umstellung nicht stattgefunden hätte.

Alle diese Vorschriften gelten nach der Notverordnung vom 18. März 1933 (RGBl. I S. 109, 116) entsprechend für das Rechnungsjahr 1933. Durch neue Vorschriften der Notverordnung wird die Realsteuersperre für das Rechnungsjahr 1933 weiter gelockert. Für die Bemessung der Realsteuern in dem Rechnungsjahr 1933 gelten somit einmal die Vorschriften der Verordnung vom 19. März 1932, ferner die der Verordnung vom 18. März 1933. Um die praktische Anwendung dieser Vorschriften zu erleichtern, wurde der Reichsminister der Finanzen in der Verordnung vom 18. März 1933 ermächtigt, alle über die Realsteuersperre 1933 maßgebenden Vorschriften unter neuer Paragraphenfolge neu bekanntzumachen. Die Bekanntmachung ist unter der Bezeichnung „Realsteuersperrverordnung 1933 vom 31. März 1933“ erfolgt (RGBl. I S. 157). Hierzu hat der Reichsminister der Finanzen am 31. März 1933 Durchführungsbestimmungen erlassen (RGBl. I S. 159). Auch diese wiederholen den Inhalt der früheren Durchführungsbestimmungen; neu sind lediglich die §§ 6 und 7, auf die im folgenden im Zusammenhang mit der Besprechung des neuen Inhalts

der Realsteuerrückverordnung 1933 selbst eingegangen werden wird.

Die für das Rechnungsjahr 1933 vorgeschriebene entsprechende Anwendung der für das Rechnungsjahr 1932 geltenden Vorschriften ergibt in grundsätzlicher Beziehung folgendes: Die Landes- und gemeinderechtlichen Vorschriften über die Realsteuern dürfen für die Steuerpflichtigen nicht ungünstiger sein als die des Rechnungsjahrs 1932; insbesondere dürfen den Steuern keine höheren als die für das Rechnungsjahr 1932 zuletzt maßgebend gewesenen Steuersätze zugrunde gelegt werden. Vergleichsgrundlage für die Steuersätze des Rechnungsjahrs 1933 sind also nicht die vom Rechnungsjahr 1931, sondern die vom Rechnungsjahr 1932. Dies ist wichtig für die Fälle, in denen im Rechnungsjahr 1932 das Steuersystem in dem Lande umgestellt worden ist und aus diesem Grunde die Steuersätze neu berechnet werden mußten. Die damals festgesetzten Steuersätze werden also nunmehr ohne weiteres auf das Rechnungsjahr 1933 übernommen, ohne daß es einer erneuten Nachprüfung bedarf, ob die Steuersätze damals richtig berechnet worden sind (§ 2 der Realsteuerrückverordnung 1933).

Für die Gemeindesteuersätze, die im Rechnungsjahr 1932 bis zum Landesdurchschnitt der Gemeinderealesteuersätze erhöht werden konnten, ist für das Rechnungsjahr 1933 unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit geschaffen worden, sie um höchstens ein Fünftel über den Landesdurchschnitt hinaus zu erhöhen. In beiden Fällen bedarf die Erhöhung der Zulassung durch die oberste Landesbehörde oder die von ihr beauftragte Behörde. Während jedoch für die Erhöhung bis zum Landesdurchschnitt — wie für das Rechnungsjahr 1932 — weitere reichsrechtliche Beschränkungen nicht vorgeschrieben sind, gelten für die Erhöhung über den Landesdurchschnitt hinaus folgende Voraussetzungen: „Erhebliche“ Anspannung der Bürgersteuer für das Kalenderjahr 1933; äußerste Beschränkung der Ausgaben durch die Gemeinde; keine Möglichkeit, den Gemeindehaushalt auf andere Weise auszugleichen. Als Landesdurchschnitt der Gemeinderealesteuersätze gilt hierbei grundsätzlich der für das Rechnungsjahr 1931 festgestellte Durchschnitt. — Liegen diese Voraussetzungen vor, so dürfte ein Höchstsatz, der durch Landesrecht in einigen Ländern allgemein für die Gemeindesteuersätze (Zuschlagsätze, Zuschläge usw.) vorgeschrieben ist, kein Hindernis für die Erhöhung bilden, da die reichsrechtlichen Vorschriften eine derartige Einschränkung nicht enthalten.

Auch für den Staatssteuertarif der Grundsteuer und der Gewerbesteuer kann für das Rechnungsjahr 1933 unter gewissen Voraussetzungen eine Änderung vorgenommen werden (§ 4 der Realsteuerrückverordnung 1933). Die Voraussetzungen hierfür sind folgende:

1. Die durchschnittliche Belastung durch die Realsteuern und die Gebäudeentschuldungsteuer insgesamt muß im Verhältnis zu den übrigen Ländern mäßig sein;
2. der Tarif der Realsteuern muß dem Aufbau der Wirtschaft in dem Lande nicht genügend Rechnung tragen;

3. die finanzielle Lage des Landes muß eine Änderung geboten erscheinen lassen;

4. der Reichsminister der Finanzen muß der Änderung zustimmen.

Unter diesen Voraussetzungen kann die Landesregierung den Tarif mit rechtsverbindlicher Kraft „entsprechend“ abändern. Die Vorschriften lassen nicht ohne weiteres erkennen, auf welche Länder sie zutreffen; inwieweit von ihnen Gebrauch gemacht wird, wird abzuwarten sein. Wird der Landestarif auf Grund dieser Vorschrift geändert, so würde die Änderung auch für die Gemeindesteuern maßgebend sein.

Für die Gewerbesteuer ist es bekannt, daß eine außerordentlich große Zahl der Gewerbetreibenden zu der Steuer deswegen nicht herangezogen wird, weil ihr Gewerbeertrag und ihr Gewerbekapital hinter den Freigrenzen des Landes zurückbleiben. Für diese Steuerpflichtigen kann die Landesregierung nunmehr einen Einheitsfuß (Gewerbekopfsteuer) einführen; zu ihm dürfen nur solche Gewerbetreibenden herangezogen werden, die außerhalb des Landes keine Betriebsstätten unterhalten. Ob der Einheitsfuß als reine Landessteuer erhoben wird oder ob und inwieweit die Gemeinden (Gemeindeverbände) zu ihm Zuschläge erheben dürfen, ist von der Landesregierung zu regeln (§ 5 der Realsteuerrückverordnung 1933).

Wie bereits für das Rechnungsjahr 1932 sind die Landesregierungen auch für das Rechnungsjahr 1933 ermächtigt, eine Filialsteuer nach Maßgabe des § 23 Abs. 2 GewStG. einzuführen sowie den Gemeinden die Einführung dieser Filialsteuer zu gestatten (reichsrechtliche Filialsteuer, § 8 Abs. 1 der Realsteuerrückverordnung 1933). Durch die Durchführungsbestimmungen ist hierzu klargestellt worden, daß die Übernahme des Reichsrechts für die Filialsteuer auch lediglich auf den Kreis der der Filialsteuer unterliegenden Gewerbegruppen beschränkt werden kann. Nach § 23 Abs. 2 GewStG. unterliegen die Versicherungs-, Bank-, Kredit- und Warenhandelsunternehmungen der reichsrechtlichen Filialsteuer. Länder, in denen eine landesrechtliche Filialsteuer besteht, können den Kreis der zu ihr heranzuziehenden Gewerbegruppen, wenn er enger ist als der der reichsrechtlichen Filialsteuer unterliegenden Gewerbegruppen, für das Rechnungsjahr 1933 bis auf diesen ausdehnen (§ 6 DB.). Hiernach kann z. B. ein Land, in dem die Konsumvereine von der Heranziehung zur Filialsteuer ausgeschlossen waren, diese nunmehr der Filialsteuer unterwerfen, da die Konsumvereine zu den „Warenhandelsunternehmungen“ im Sinne des § 23 Abs. 2 GewStG. zählen.

Von der Ermächtigung, die reichsrechtliche Filialsteuer einzuführen, haben für das Rechnungsjahr 1932 einige Länder, in denen bereits nach Landesrecht eine Filialsteuer bestand, nicht Gebrauch gemacht, um zu vermeiden, daß in ihrem Lande zwei verschiedene Filialsteuersysteme gleichzeitig gelten; sie hielten es für unerträglich, daß ein Teil der Gemeinden die landesrechtliche, ein anderer Teil die reichsrechtliche Filialsteuer erheben. Im Hinblick hierauf ermächtigt die Verordnung die Gemeinden in diesen Ländern, für das Rechnungsjahr 1933 mit Genehmigung der Landesregierung die landesrechtliche Filial-

steuer einzuführen; die Gemeinden, die diese mit einem geringeren Satze als dem nach dem geltenden Landesrecht zugelassenen Höchstsatze erheben, können die landesrechtliche Filialsteuer für das Rechnungsjahr 1933 bis auf den Höchstsatz erhöhen.

Neu ist ferner die Ermächtigung der Landesregierung, alle Gemeinden oder Gruppen von Gemeinden zu verpflichten, eine Filialsteuer einzuführen. Die Landesregierung kann die Gemeinden entweder zur Einführung der reichsrechtlichen Filialsteuer oder zur Einführung der landesrechtlichen Filialsteuer verpflichten. Von dieser Ermächtigung hat das Land Preußen für Warenhauszweigstellen Gebrauch gemacht. Hiernach gilt für Warenhausunternehmungen, die im Gemeindebezirk Betriebsstätten unterhalten, ohne in ihm die Betriebsleitung zu haben, vom 1. April 1933 ab automatisch ein um ein Fünftel höherer Gemeindegzuschlag als für die allgemeine Gewerbesteuer. Als Warenhauszweigstelle gilt auch ein (äußerlich selbständiges) Warenhausunternehmen, dessen Betriebsleitung sich im Gemeindebezirk befindet, wenn es wirtschaftlich überwiegend einem Unternehmen gehört, dessen Betriebsleitung sich nicht im Gemeindebezirk befindet. Der Besitz oder die Beteiligung der Angehörigen des Betriebsinhabers wird hierbei mitgerechnet; als Angehörige gelten die im § 67 Abs. 1 Nr. 2, 3 A. O. vom 22. Mai 1931 genannten Personen. Die gleichen Vorschriften gelten für Zweigstellen von Einheitspreisgeschäften und Klempnergeschäften.

Auch auf dem Gebiete der Warenhaussteuer gibt die Verordnung die Möglichkeit zu einer Verschärfung. Für Länder nämlich, in denen eine Warenhaussteuer besteht, wird die Landesregierung ermächtigt, die Steuersätze der Warenhaussteuer bis höchstens auf das Zweifache der bisherigen Steuersätze zu erhöhen und den Kreis der der Warenhaussteuer unterliegenden Unternehmungen zu erweitern (§ 9 der Realsteuersperrverordnung 1933). Diese Vorschrift gilt nach § 7 D. B. nicht nur für die Länder, in denen die Warenhaussteuer als Landessteuer erhoben wird (Thüringen), sondern auch für Länder, in denen sie als Gemeindesteuer erhoben wird (Bayern, Hessen, Braunschweig). In diesen Fällen gilt die Ermächtigung für die Gemeinden, die eine Warenhaussteuer bisher erhoben haben; die Landesregierung kann die Erhöhung der gemeindlichen Steuersätze und die Erweiterung des Kreises der der Warenhaussteuer unterliegenden Betriebe nicht nur anordnen, sondern auch zulassen.

Für die Anwendung der Realsteuersperrvorschriften auf die Gemeindeverbände ist zu unterscheiden zwischen solchen, die nach Landesrecht zur unmittelbaren Erhebung von Grundsteuern oder von Gewerbesteuern berechtigt sind (wie in Bayern), und solchen, die ihren Finanzbedarf durch Umlagen auf die ihnen zugehörigen Gemeinden oder Gemeindeverbände decken (z. B. Preußen). Auf die ersteren finden die Realsteuersperrvorschriften allgemein Anwendung. Auch sie können daher gegebenenfalls ihre Steuer-

sätze bis zum Landesdurchschnitt oder — beim Vorliegen der vorgesehener Voraussetzungen — um höchstens ein Fünftel darüber hinaus erhöhen; der Landesdurchschnitt der Realsteuersätze der Gemeindeverbände ist von der Landesregierung bereits für das Rechnungsjahr 1932 festgesetzt worden. Für die Gemeindeverbände anderer Art (z. B. preussische Provinzen und Kreise) besteht diese Möglichkeit grundsätzlich nicht. Ihre Umlagen dürfen grundsätzlich nicht höher sein als die des Rechnungsjahres 1932; nur aus besonderen Gründen kann die oberste Landesbehörde für einzelne Fälle Ausnahmen zulassen.

II. Die Änderungen des Steuervereinhaltungs-gesetzes durch die Notverordnung vom 18. März 1933.

Die Grundsteuergesetze und Gewerbesteuer-gesetze der 17 deutschen Länder weichen außerordentlich von einander ab. Diese Verschiedenheiten sind vielfach nicht mit den besonderen Bedürfnissen oder Eigenarten des Landes zu rechtfertigen, sondern sind mehr oder weniger zufällig entstanden und können somit zum großen Teil ohne Nachteil für das Land aufgegeben werden. Das Reich hat daher bereits seit acht Jahren darauf hingewirkt, daß auf derartige ungerechtfertigte Verschiedenheiten verzichtet und damit eine gewisse Angleichung des Realsteuerrechts herbeigeführt wird. Diesem Zwecke diente zunächst das Reichsbewertungsgesetz vom 10. August 1925. Durch dieses Gesetz sollte für die Steuern, die nach dem Merkmal des Werts erhoben werden, die Zugrundelegung einheitlicher Werte gesichert werden; für die Vermögensteuer des Reichs, die Grundsteuer und die Gewerkekapitalsteuer der Länder und Gemeinden sollten die nach dem Reichsbewertungsgesetz festgestellten Einheitswerte maßgebend sein. Gewisse Widerstände gegen diesen Plan führten einmal von vornherein zu gesetzlichen Einschränkungen im Reichsbewertungsgesetz selbst (vgl. die lange „Verlustliste des Einheitswertgedankens“ im § 4 daselbst); ferner mußte die Bindung der Länder an dieses Gesetz immer wieder hinausgeschoben werden. Während das Reichsbewertungsgesetz 1925 nur für die Realsteuern galt, die auf Grund der landesrechtlichen Regelung nach dem Merkmal des Werts erhoben wurden, will das Steuervereinhaltungsgesetz, das nach langen Verhandlungen im Reichsrat durch Notverordnung vom 1. Dezember 1930 erlassen wurde, auch die Vorschriften über die Besteuerungsgrundlagen vereinheitlichen. Hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen haben die Länder lediglich die Ermächtigung, zu bestimmen, ob und unter welchen Voraussetzungen bei der Gewerbesteuer neben der Gewerbeertragsteuer eine Lohnsummensteuer erhoben wird; im übrigen haben die Länder und Gemeinden, abgesehen von der Bestimmung über die Höhe der Steuer, gewisse Vollmachten auf dem Gebiete der Befreiungen.

Nach der Notverordnung vom 1. Dezember 1930 sollten das Grundsteuerrahmengesetz und das Gewerbesteuerahmengesetz grundsätzlich am 1. April 1932 für die Länder verbindlich werden. Auch in diesem Gesetz wurde jedoch von vornherein auf Wunsch der Länder für seine Anwendbarkeit die Möglichkeit einer weiteren Sinausschiebung vorgesehen (Dritter Teil Kapitel I

§ 9, RGBl. I S. 531). Auf Grund dieser Ermächtigung hat der Reichsminister der Finanzen durch Verordnung vom 17. Februar 1932 (RGBl. I S. 73) die meisten Länder auf ihren Antrag von der Verpflichtung, die Vorschriften des Steuervereinheitlichungsgesetzes anzuwenden, für das Rechnungsjahr 1932 befreit. Am 1. April 1932 sind lediglich in Kraft getreten:

1. im Lande Mecklenburg-Schwerin: das Grundsteuerrahmengesetz, das Gewerbesteuerahmengesetz und die die Grundsteuer und Gewerbesteuer betreffenden Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes;
2. im Lande Oldenburg: das Gewerbesteuerahmengesetz und die die Gewerbesteuer betreffenden Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes;
3. im Lande Braunschweig: nur die die Grundsteuer und Gewerbesteuer betreffenden Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes.

Durch die neue Notverordnung vom 18. März 1933 (RGBl. I S. 109, 118) wird der Reichsminister der Finanzen nochmals ermächtigt, die Verbindlichkeit des Steuervereinheitlichungsgesetzes hinauszuschieben; er kann auf Antrag einer Landesregierung bestimmen, daß die Vorschriften des Grundsteuerrahmengesetzes oder die Vorschriften des Gewerbesteuerahmengesetzes ganz oder teilweise für die Rechnungsjahre 1933 und 1934 noch nicht Anwendung finden. Von dieser Ermächtigung ist zunächst nur für das Rechnungsjahr 1933, und zwar fast in demselben Umfang wie für das Rechnungsjahr 1932, Gebrauch gemacht worden. Lediglich das Land Bremen führt am 1. April 1933 die die Grundsteuer und Gewerbesteuer betreffenden Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes (wie Braunschweig am 1. April 1932) ein.

Daraus, daß sich die Ermächtigung, die Verbindlichkeit des Gesetzes hinauszuschieben, auf die Rechnungsjahre 1933 und 1934 beschränkt, ergibt sich an sich bereits, daß das Steuervereinheitlichungsgesetz mit dem 1. April 1935 in allen Ländern verbindlich wird. Um jedoch jeden Zweifel darüber auszuschließen, daß eine weitere Hinauschiebung nicht erfolgen wird, ist in Absatz 2 desselben Paragraphen ausdrücklich hervorgehoben, daß das Grundsteuerrahmengesetz und das Gewerbesteuerahmengesetz in allen Ländern spätestens am 1. April 1935 zur Anwendung gelangt.

Das gleiche Kapitel der Notverordnung ändert das Steuervereinheitlichungsgesetz in gewissen Beziehungen ab. Die Vorschriften über die Grundsteuer betreffen lediglich die Höhe der Steuer. Nach § 8 Nr. 2 des Grundsteuerrahmengesetzes (GrStG.) müssen die Länder und Gemeinden für die Grundsteuer grundsätzlich einen einheitlichen Steuersatz vorschreiben. Ein Unterschied in der Höhe des Steuersatzes darf lediglich insofern gemacht werden, als für den landwirtschaftlichen Grundbesitz ein anderer Steuersatz bestimmt werden darf als für den städtischen Grundbesitz. Hiernach dürfte innerhalb des städtischen Grundbesitzes zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken nicht unterschieden werden. Diese Regelung würde

jedoch bei Einführung des Grundsteuerrahmengesetzes in vielen Fällen zu unerwünschten Belastungsverschiebungen führen, da das Verhältnis der gegenwärtigen Werte zu den meist bisher maßgebend gewesenen Vorkriegswerten bei dem bebauten Grundbesitz oft ein erheblich anderes ist als beim unbebauten Grundbesitz.

Beispiel: Ein bebautes Grundstück und ein Bauplatz hatten vor dem Kriege je einen Wert von 100 000 M. und wurden bisher mit dem gleichen Satze zur Grundsteuer herangezogen. Der gegenwärtige Wert (Einheitswert) des bebauten Grundstücks möge 50 000 RM., des Bauplatzes 80 000 RM. betragen. Es sei ferner unterstellt, daß der neue Steuersatz einheitlich 10 v. Z. beträgt. Dann würde für das bebaute Grundstück eine Steuer von 500 RM., für den Bauplatz eine Steuer von 800 RM. zu zahlen sein, während die Steuer bisher gleich hoch war.

Um derartige Belastungsverschiebungen zu vermeiden, wird § 8 Nr. 2 GrStG. durch die Vorschrift ergänzt, daß auch für unbebaute Grundstücke ein anderer Steuersatz bestimmt werden kann als für bebaute Grundstücke.

Durch die Notverordnung vom 1. Dezember 1930 sind bekanntlich die Wohngebäude, die in der Zeit vom 1. April 1931 bis zum 31. März 1934 bezugsfertig werden, bis zum Ende des Kalenderjahrs (bzw. Steuerabschnitts, Rechnungsjahrs) 1938 von der Grundsteuer der Länder und Gemeinden sowie den Reichsteuern befreit. Durch diese Regelung sollte ein besonderer Anreiz zur Errichtung von Wohngebäuden geschaffen werden. Eines solchen bedurfte es deswegen, weil die Mittel, die bisher aus der Gebäudeentlastungssteuer zur Förderung des Wohnungsbauens verwendet wurden, ab 1. April 1931 wegen anderweiter Verwendung (insbesondere Realsteuerfenkung) für den ursprünglichen Zweck nicht mehr zur Verfügung standen. Dem Wunsch der Besitzer von Wohnungsneubauten, die in den Jahren vorher — meist zu erheblich höheren Baupreisen — errichtet worden sind, diese Befreiungsvorschriften auch auf sie anzuwenden, ist wegen der Auswirkung einer solchen Maßnahme auf die Haushalte der Länder und insbesondere der Gemeinden nicht entsprochen worden. Um so härter würde es von diesen Steuerpflichtigen empfunden werden, wenn die Einführung des Grundsteuerrahmengesetzes etwa für sie — wie es leicht möglich wäre — zu erhöhten Steuerlasten führen würde. Eine Ergänzung des bisherigen § 23 GrStG. ermächtigt daher die Landesregierungen, für Wohngebäude, die in der Zeit vom 1. April 1924 bis zum 31. März 1931 bezugsfertig geworden sind, zu bestimmen, daß die Grundsteuer des Landes und der Gemeinde bis zum Ende des Rechnungsjahrs 1938 in dem bisherigen Betrage weiter zu entrichten ist. Würde sich jedoch auf Grund der allgemeinen Vorschriften eine niedrigere Steuer ergeben, so soll diese maßgebend sein; die bisherige Steuerbelastung stellt somit für diese Wohnungsneubauten eine Höchstgrenze dar. Vorschriften des Landes oder der Gemeinde, nach denen für derartige Wohngebäude eine Befreiung

von der Grundsteuer oder Ermäßigung der Steuer eintritt, bleiben unberührt und können auch noch für die Zeit bis zum Ende des Rechnungsjahrs 1938 für diese Grundstücke erlassen werden. Läuft der Zeitraum, für den eine Befreiung oder Ermäßigung auf Grund einer landes- oder gemeinderechtlichen Vorschrift gilt, nach Einführung des Grundsteuerrahmengesetzes (z. B. am 1. April 1936) oder gleichzeitig mit dessen Einführung in dem Lande ab, so ist die Steuer von diesem Zeitpunkt an bis zum Ende des Rechnungsjahrs 1938 in dem Betrage zu entrichten, der nach den vor Einführung des Grundsteuerrahmengesetzes gültigen Vorschriften für das Grundstück zu erheben gewesen wäre; auch hier gilt jedoch der Grundsatz, daß eine sich auf Grund des Grundsteuerrahmengesetzes ergebende Minderung der Steuerlast dem Hausbesitzer zugute kommt.

Nach dem Gewerbesteuerahmengesetz (GewRG.) wird die Gewerbesteuer grundsätzlich lediglich in Form einer Ertragsteuer erhoben; ob daneben eine Lohnsummensteuer zu erheben ist, bestimmt das Land. Das dem Betriebe gewidmete Vermögen des Gewerbetreibenden ist nach dem Gewerbesteuerahmengesetz jedoch in zweifacher Beziehung von Bedeutung. Für den Fall nämlich, daß der nach den maßgeblichen Vorschriften berechnete Gewerbeertrag hinter 6 v. H. des nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes ermittelten Gewerbekapitals zurückbleibt, sind als steuerpflichtiger Gewerbeertrag 6 v. H. des Gewerbekapitals anzusetzen (§ 13 GewRG.); das Gewerbekapital besteht nach § 53 RWVG. aus dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes abzüglich der Betriebsgrundstücke, zuzüglich der Dauerschulden. Diese fiktive Gewerbeertragsteuer wird nunmehr im Hinblick auf den Rückgang der gewerblichen Erträge durch die Notverordnung vom 18. März 1933 in der Weise gemindert, daß statt 6 v. H. nur noch 5 v. H. des Gewerbekapitals als fiktiver Ertrag anzusetzen sind.

Die weitere Vorschrift, nach der das Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden im Gewerbesteuerahmengesetz von Bedeutung ist, beruht auf folgender Erwägung:

Im Steuervereinheitlichungsgesetz ist der Grundsatz verwirklicht, daß kein Gegenstand zu beiden Realsteuern, sondern nur zur Grundsteuer oder zur Gewerbesteuer herangezogen werden darf. Die dem Betriebe gewidmeten Grundstücke unterliegen der Grundsteuer. Demgemäß werden die Miet- oder Pachtzinsen für gemietete gewerbliche Räume dem Gewerbeertrag grundsätzlich nicht zugerechnet (§ 11 Abs. 2 GewRG.). Entsprechend muß der Miet- oder Pachtwert der Gewerberäume, die dem Betriebsinhaber selbst gehören und deren Ertrag in dem Gesamtertrage des Gewerbebetriebs zum Ausdruck kommt, aus dem letzteren ausgesondert werden. Zur Vermeidung von Meinungsverschiedenheiten über den Mietwert der selbstgenutzten Räume ist hierfür ein bestimmter Hundertsatz des Einheitswerts vorgeschrieben (§ 12 Nr. 5 GewRG.). Dieser war bisher auf 4 v. H. bemessen. Im Hinblick auf den Rückgang der Erträge hat die neue Notverordnung auch hier eine Senkung vorgenommen und ihn auf 3 v. H. ermäßigt. Der Reichsminister der Finanzen ist jedoch ermächtigt, sowohl diesen Satz als auch den Prozent-

satz für die Berechnung der fiktiven Ertragsteuer im Benehmen mit den Landesregierungen zu erhöhen oder zu ermäßigen.

Wie erwähnt, trifft nach dem Gewerbesteuerahmengesetz die Landesregierung darüber Bestimmungen, ob neben der Gewerbeertragsteuer eine Lohnsummensteuer zu erheben ist. In Ländern nun, in denen die Lohnsummensteuer erhoben wird, würden ertragsarme Betriebe nicht nach Maßgabe ihres tatsächlichen Gewerbeertrags, sondern nach zwei Hilfsmaßstäben (Kapital und Lohnsumme) heranzuziehen sein. Diese Regelung könnte angesichts der gesunkenen Erträge zu Härten für die Betroffenen führen. Die Notverordnung mindert daher die Belastung durch die Hilfssteuern. In den Fällen nämlich, in denen als Gewerbeertrag nicht der tatsächliche, sondern der fiktive, aus dem Gewerbekapital abgeleitete Ertrag angesetzt worden ist, ist die in der Gemeinde für das abgelaufene Kalenderjahr entrichtete Lohnsummensteuer auf die in dieser Gemeinde zu erhebende Gewerbeertragsteuer anzurechnen. Jedoch ist mindestens als Gewerbeertragsteuer der Betrag zu erheben, der sich auf Grund des tatsächlichen Ertrages ergeben würde.

Nach dem Gewerbesteuerahmengesetz unterliegen auch die Angehörigen der freien Berufe einschließlich der Notare (sofern sie nicht als Beamte besoldet werden) sowie ähnliche Erwerbszweige (z. B. Dentisten, Naturheilkundige, Rechtskonsulenten) der Gewerbesteuer. Die Notverordnung gibt den Ländern die Möglichkeit, diese Gruppen von Steuerpflichtigen geringer zur Gewerbesteuer heranzuziehen. Die Länder können nunmehr bestimmen, daß bei ihnen bei der Berechnung des Gewerbeertrags ein fester Betrag — höchstens 4500 RM. — abgezogen wird und daß eine Lohnsummensteuer nicht erhoben wird.

Da es sich bei diesen Vorschriften um eine Änderung des Grundsteuerrahmengesetzes und des Gewerbesteuerahmengesetzes handelt, haben sie zur Zeit nur Bedeutung für die Länder, die diese Gesetze anwenden. Dies sind, wie erwähnt, nur zwei Länder. Am 1. April 1932 hat das Land Mecklenburg-Schwerin das Grundsteuerrahmengesetz und das Gewerbesteuerahmengesetz und das Land Oldenburg das Gewerbesteuerahmengesetz eingeführt. Andere Länder sind diesem Beispiel für das Rechnungsjahr 1933 nicht gefolgt.

III. Vermögensteuer, Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer 1933.

Nach § 22 Abs. 2 RWVG. vom 22. Mai 1931 wird die allgemeine Feststellung der Einheitswerte (Hauptfeststellung) nach dem Stande vom Beginn des 1. Januar (Hauptfeststellungszeitpunkt) für den Grundbesitz in Zeitabständen von je sechs Jahren, für das Betriebsvermögen in Zeitabständen von je drei Jahren vorgenommen. Der Reichsminister der Finanzen kann bestimmen, daß die Hauptfeststellung in kürzeren oder längeren Zeitabständen vorgenommen wird. Ähnliche Vorschriften gelten für die Vermögensteuer. Hier soll die Hauptveranlagung grundsätzlich für drei Rechnungsjahre (entsprechend dem Zeitabstand für die Bewertung des Betriebsvermögens) gelten.

Ändert sich der Wert einer wirtschaftlichen Einheit des Grundbesitzes oder des Betriebsvermögens zwischen zwei Hauptfeststellungen erheblich, so kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Zwischenbewertung erfolgen. Einer derartigen „Neufeststellung“ des Einheitswerts darf — ebenso wie der Hauptfeststellung — nur der Stand bei Beginn eines Kalenderjahrs zugrunde gelegt werden. Sie ist vorzunehmen, wenn der auf einen solchen Zeitpunkt festzustellende Wert um mehr als 5 v. H. oder mehr als 25 000 RM. von dem bei der letzten Feststellung lagung zur Vermögensteuer. Für diese sind jedoch die doppelten Wertgrenzen, also eine Wertänderung des Gesamtvermögens um mehr als 10 v. H. oder mehr als 50 000 RM., vorgeschrieben (§ 12 BStG. vom 22. Mai 1931).

Die letzte Hauptfeststellung der Einheitswerte ist nach dem Stande vom 1. Januar 1931 vorgenommen worden. Nach der erwähnten grundsätzlichen Regelung des Reichsbewertungsgesetzes (§ 22) würde die nächste Hauptfeststellung der Einheitswerte für den Grundbesitz also erst auf den 1. Januar 1937 vorzunehmen sein. Das Betriebsvermögen ist nach diesen Vorschriften auf den 1. Januar 1934 allgemein neu zu bewerten; ebenso ist die nächste Hauptveranlagung zur Vermögensteuer nach dem Stande vom 1. Januar 1934 vorzunehmen. Es ist bekannt, daß seit dem letzten Bewertungsstichtag (1. Januar 1931) infolge der Auswirkungen der Wirtschaftskrise außerordentliche Wertveränderungen eingetreten sind. Im Hinblick auf diese kann mit der nächsten Einheitsbewertung für den Grundbesitz nicht bis zum 1. Januar 1937 gewartet werden. Es ist daher nicht nur für das Betriebsvermögen, sondern auch für den Grundbesitz eine allgemeine neue Bewertung auf den 1. Januar 1934 in Aussicht genommen. Die Notwendigkeit der Neubewertung auf diesen Zeitpunkt ergibt sich auch aus der Tatsache, daß die Realsteuern der Länder und Gemeinden, wie nunmehr endgültig feststeht, mit Wirkung vom 1. April 1935 ab auf das Steuerbereinlichungsgesetz (Grundsteuerrahmengesetz und Gewerbesteuerahmengesetz) umgestellt werden. Als Grundlage für diese Steuern sind die durch die Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse vielfach überholten Einheitswerte 1931 nicht zu verwenden. Um den Ländern und Gemeinden für den 1. April 1935 brauchbare Unterlagen zur Verfügung stellen zu können, müssen die Einheitswerte auf den 1. Januar 1934 allgemein neu festgestellt werden. Bei dieser Sachlage kann eine neue Bewertung auf den 1. Januar 1933 nicht in Betracht kommen. Denn die Einheitswertfeststellung stellt eine derartig große Inanspruchnahme der Finanzämter dar, daß sie nur in größeren Zeitabständen bewältigt werden kann. Zur Zeit sind die Finanzämter noch mit der Erledigung der Rechtsmittel gegen die Einheitswertfeststellung 1931 befaßt; ihre Tätigkeit würde völlig lahmgelegt werden, wenn ihnen bereits auf den 1. Januar 1933 wieder eine neue Einheitsbewertung zugemutet würde. Aber auch die im § 24 ABewG. vorgesehenen Neufeststellungen der Einheitswerte bei Wertänderung von mehr als 5 v. H. oder 25 000 RM. würden jetzt undurchführbar sein. Denn sie würden in einer so außerordentlich großen Zahl von Fällen vorzunehmen sein, daß die Arbeit mit ihnen sich von

einer allgemeinen neuen Bewertung nicht wesentlich unterscheiden würde. Aus diesen Gründen sind bereits für den 1. Januar 1932 durch die „Verordnung über die Anpassung der Vermögensteuer, Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer an die seit dem 1. Januar 1931 eingetretenen Wertrückgänge“ vom 12. Mai 1932 (RGBl. I S. 192) die Neufeststellungen allgemein ausgeschlossen worden. Zur Abgeltung der seit dem letzten Stichtag eingetretenen Wertrückgänge wurde durch diese Verordnung für das Jahr 1932 ein Abschlag von 20 v. H. vorgeschrieben. Demgemäß wurde die Vermögensteuer für das Rechnungsjahr 1932 nur in Höhe von 80 v. H. der Jahressteuerschuld vom Jahre 1931 erhoben. Für die Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer wurde der Abschlag nicht von der Steuer, sondern von den Einheitswerten selbst gemacht; in den Fällen, in denen die Steuerschuld im Kalenderjahr 1932 eingetreten war, wurden die Einheitswerte vom 1. Januar 1931 nur mit 80 v. H. angelegt.

Die Geltungsdauer dieser Vorschriften ist nunmehr durch die Verordnung vom 18. März 1933 (RGBl. I S. 109, 116) auf das Jahr 1933 ausgedehnt worden. Ebenso wie auf den 1. Januar 1932 sind also auch auf den 1. Januar 1933 Neufeststellungen des Einheitswerts für die Zwecke der Vermögensteuer ausgeschlossen. Die Vermögensteuer wird für das Rechnungsjahr 1933 in der gleichen Höhe wie für das Rechnungsjahr 1932 erhoben. Soweit die Einheitswerte für die Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer maßgebend sind, sind sie auch für Kalenderjahr 1933 nur mit 80 v. H. des auf den 1. Januar 1931 festgestellten Werts anzulegen.

Die Frage, inwieweit bei einem größeren Vermögensrückgänge Billigkeitsmaßnahmen zu treffen sind, war für die Vermögensteuer des Rechnungsjahrs 1932 durch den Runderlaß vom 21. Juni 1932 S 3300 — 83 III geregelt. Hiernach war Voraussetzung für einen Billigkeitserlaß nicht nur der Verlust des überwiegenden Teils des Vermögens; auch in diesen Fällen konnte vielmehr ein Erlaß nur dann gewährt werden, wenn die Entrichtung der Vermögensteuer dem Pflchtigen nach seiner gesamten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit schlechterdings nicht zugemutet werden konnte. An dieser zweiten Voraussetzung ist für die Vermögensteuer des Rechnungsjahrs 1932 nicht mehr festgehalten worden. In dem Runderlaß vom 28. März 1933 S 3530 — 130 III hat der Reichsminister der Finanzen die Voraussetzungen für einen Billigkeitserlaß wie folgt zusammengefaßt: „Nur in den Fällen ganz außerordentlichen Vermögensverfalls (z. B. bei endgültigem Verlust des überwiegenden Teils des Vermögens) ist im Billigkeitswege Abhilfe zu schaffen.“ Wie für das Rechnungsjahr 1932, können nach diesem Erlaß auch für das Rechnungsjahr 1933 Billigkeitsgesuche nicht damit begründet werden, daß das Vermögen des Steuerpflichtigen bei einer Herabsetzung der Einheitswerte selbst oder bei einer Neuveranlagung die (mit Wirkung vom 1. Januar 1931 neu eingeführte) Vermögensteuerfreigrenze von 20 000 RM. unterschritten haben würde; auch in diesen Fällen muß es grundsätzlich bei dem Steuerabschlag von 20 v. H. sein Bewenden haben.

Die Bindung an eine Pauschbesteuerung. Von Oberregierungsrat Dr. Kluckhohn, Landesfinanzamt Berlin.

Einen eigentlichen Vergleich, dem der Gedanke eines gegenseitigen Nachgebens zugrunde liegt, gibt es in Steuersachen nicht, da die öffentlich-rechtliche Natur des Steueranspruchs ein solches Nachgeben ausschließt. Wohl aber kennt das Steuerrecht in einer Reihe von Fällen eine Pauschbesteuerung, d. h. ein Verfahren, in dem — stets auf Antrag oder im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen — eine Festsetzung der Steuer ohne genaue Ermittlung des steuerpflichtigen Tatbestandes erfolgt. Eine solche Pauschalierung des Steuerbetrags steht im grundsätzlichen Gegensatz zu der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt, soweit es diese nicht ermitteln oder berechnen kann (§ 217 A.D.); im Falle der Schätzung, die unabhängig von einer zuvorigen Zustimmung des Steuerpflichtigen vorgenommen wird, ergeht ein im Berufungsverfahren anfechtbarer Steuerbescheid.

Im allgemeinen bezweckt die Pauschalierung eine Vereinfachung und damit auch Beschleunigung des Verfahrens. Hier darf die Pauschalierung also nicht dazu führen, dem Steuerpflichtigen eine Vergünstigung zu gewähren. Am weitesten geht die Möglichkeit einer Pauschalierung auf Grund des § 70 ABG., nach dem das Landesfinanzamt ermächtigt ist, auf Antrag des Steuerpflichtigen bei den Kapitalverkehrssteuern allgemein von der Ermittlung der Höhe der Steuer abzusehen und einen Pauschbetrag anzunehmen, und ferner auch die Pauschbesteuerung in solchen Fällen, in denen die Versteuerung andernfalls noch ausgesetzt werden müßte, zu gestatten. Entsprechendes gilt nach § 35 ErbStG. bei der Erbschaftsteuer und bei der Schenkungsteuer; hier heißt es überdies noch ausdrücklich, daß das Landesfinanzamt von der genauen Ermittlung des Vermögens und von der Vorlegung eines Nachlaßverzeichnis nach § 26 a. a. D. ganz oder zum Teil absehen kann. Ferner sieht das Versicherungsteuergesetz im § 14 (in Verbindung mit § 14 AB.) die Möglichkeit einer Pauschalierung in den Fällen vor, in denen die Feststellung der Steuer schwierig ist; zuständig ist bei Abfindungsbeträgen bis zu 100 RM. jährlich das Finanzamt, bei höheren Beträgen das Landesfinanzamt. Sinegen kennt das Einkommensteuergesetz eine Pauschalierung nur in Einzelfällen, nämlich nach § 34 bei dem Einkommen beschränkt Steuerpflichtiger aus den Zweigniederlassungen ausländischer Betriebe (Zuständigkeit des Reichsministers der Finanzen oder des von ihm beauftragten Landesfinanzamts), ferner nach § 48 bei bestimmten Arten des inländischen Einkommens beschränkt Steuerpflichtiger zwecks gesonderter Berechnung des letzteren (die im 48 vorgeesehenen Richtlinien stehen noch aus), sowie nach § 103 für die Berechnung der Sicherheitsleistung bei dem Wegfall der persönlichen Steuerpflicht infolge Wegzugs ins Ausland (Zuständigkeit des Finanzamts).¹⁾ Die §§ 34 und 48 EStG. gelten nach § 13 RStG. auch für die Körperschaftsteuer.²⁾

¹⁾ Nur in diesem letzteren Falle, wo es sich nicht um einen Ersatz des eigentlichen Veranlagungsverfahrens handelt (vgl. Struß, Einkommensteuergesetz, Anm. 5 zu § 103), setzt die Pauschalierung nicht ein Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen voraus.

²⁾ Vgl. schließlich § 24 Satz 2 BfStG.

Im Gegensatz zu allen diesen Bestimmungen beruhen auf volkswirtschaftlichen Erwägungen die Vorschriften im § 47 EStG.³⁾ und § 20 BStG., die bei dem Zugang aus dem Ausland die Möglichkeit einer Pauschalierung der Einkommensteuer für die ersten fünf Jahre seit der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht sowie einer Pauschalierung der Vermögensteuer durch den Reichsminister der Finanzen oder das von diesem beauftragte Landesfinanzamt vorsehen. Hier soll im Interesse der Einwanderung in bestimmten Fällen durch die Pauschalierung nicht so sehr eine Vereinfachung des Verfahrens als eine Steuererleichterung herbeigeführt werden.

Wie aber auch die rechtliche Grundlage für eine Pauschbesteuerung sein mag, auf keinen Fall hat der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf eine solche. Lehnt etwa das Landesfinanzamt eine Pauschalierung ab, so ist hiergegen nur die Beschwerde an den Reichsminister der Finanzen gegeben (§ 237 A.D.), während der Reichsfinanzhof nicht angerufen werden kann.

Die Beantwortung der Frage, welche rechtliche Wirkung einer Pauschalierung, deren Voraussetzungen im vorstehenden kurz angeführt sind, zukommt, insbesondere, in welchem Umfange die Finanzbehörde und der Steuerpflichtige an die Pauschalierung gebunden sind, bereitet deshalb erhebliche Schwierigkeiten, weil die Reichssteuergesetze irgendwelche ausdrückliche Bestimmungen nach dieser Richtung hin nicht enthalten, vor allem aber die Reichsabgabenordnung die Pauschalierung überhaupt nicht erwähnt.

Man wird von dem eingangs angeführten Satz ausgehen müssen, daß im Steuerverfahren ein Vergleich im Sinne des bürgerlichen Rechts (vgl. § 779 BGB.) nicht zulässig ist. Die Pauschalierung kann deshalb kein Vergleich sein. Demgegenüber bezeichnet allerdings der Reichsfinanzhof (Urteil II A 54/24 vom 24. Juni 1924, StW. 1924 Nr. 356) die Pauschbesteuerung als einen öffentlich-rechtlichen Vergleich, indessen ohne auf die gegen eine solche Auffassung bestehenden Bedenken einzugehen und ohne gerade aus ihr rechtliche Folgerungen zu ziehen. Man muß die Pauschalierung vielmehr als eine Steuerfestsetzung betrachten, bei der im Einverständnis mit dem Steuerpflichtigen von einer genauen Ermittlung des steuerpflichtigen Tatbestands abgesehen ist und bei der ferner beide Teile auf die Einlegung eines Rechtsmittels von vornherein verzichtet haben. Weder die Finanzbehörde noch der Steuerpflichtige können mithin die Pauschalierung mittels eines Rechtsmittels angreifen. Dies ist im Endergebnis wohl unbestritten.

Wenn die Vergleichsnatur der Pauschalierung abgelehnt wird, so entfällt damit aber auch die Möglichkeit, nach § 779 BGB. zu einer Unwirksamkeit derselben zu gelangen auf Grund der Feststellung, daß der nach dem Inhalt der Pauschalierung als feststehend zugrunde gelegte Sachverhalt der Wirklichkeit nicht entspricht, und daß die Ungewißheit über die Höhe der Steuer bei Kenntnis der Sachlage nicht entstanden sein würde. (Anderer Meinung Bühler, Lehr-

³⁾ § 47 EStG. kann trotz § 13 RStG. bei der Körperschaftsteuer nicht Anwendung finden (vgl. Kennertnecht, Körperschaftsteuergesetz S. 380).

buch des Steuerrechts I S. 354, der allgemeinen bei der Pauschalierung § 779 BGB. analog anwenden will.) Dies muß in gleicher Weise zugunsten wie zugunsten des Steuerpflichtigen gelten, der also auf Grund des § 779 BGB. nicht von einer einmal vorgenommenen Pauschalbesteuerung loskommen kann. Demgegenüber hieß es allerdings in den Ausführungsbestimmungen 1922 zum Kapitalverkehrsteuergesetz im § 229 Abs. 3, daß im Falle der Pauschalbesteuerung nach § 70 des Gesetzes eine Nachforderung der Steuer nur unter den Voraussetzungen des § 779 BGB. zulässig sei (so auch Reßler, Kapitalverkehrsteuergesetz, 2. Auflage, Anm. zu § 70). Wenn dieser Satz in die Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen 1927 nicht aufgenommen ist, so kann dies darauf beruhen, daß er nicht für zutreffend angesehen wird, aber ebensogut auch darauf, daß allgemein die Neufassung dieser Ausführungsbestimmungen sehr viel kürzer ist und auf die — fast lehrbuchartige — Wiedergabe der sich aus dem Gesetz oder der Reichsabgabenordnung ergebenden Vorschriften bewußt verzichtet, ohne daß auf diese Weise durch die Neufassung materiell eine Änderung eintreten soll.

Eine andere Frage ist die, ob der Steuerpflichtige seine Einverständniserklärung mit einer Pauschalierung auf Grund der §§ 119 ff. BGB. wegen Irrtums, Täuschung oder Drohung anfechten kann. Dies wird, da es sich hierbei um eine öffentlich-rechtliche, nicht um eine bürgerlich-rechtliche Erklärung des Steuerpflichtigen handelt, zu verneinen sein.⁴⁾ Dafür wird aber auch hier die besondere Art der Anfechtung oder richtiger wohl der Nichtigkeit Platz greifen müssen, die der Reichsfinanzhof in längerer Rechtsprechung bei dem Verzicht auf ein Rechtsmittel und bei der Rücknahme eines solchen entwickelt hat. Die Behörde kann sich hiernach nicht auf die Erklärung eines Steuerpflichtigen berufen, die von einem Beamten der Behörde durch Zwang oder durch Drohung insbesondere mit einer anderenfalls eintretenden strafrechtlichen Verfolgung herbeigeführt ist (vgl. Urteil VA 241/25 vom 4. Dezember 1925, StuW. 1926 Nr. 12).⁵⁾ Hierbei wird man den Begriff des Zwanges ziemlich weit erstrecken müssen. Ob das gleiche dann gilt, wenn der Steuerpflichtige durch die unrichtige Belehrung eines Steuerbeamten, etwa durch eine unrichtige Auskunft über die Höhe der zu zahlenden Steuerbeträge zu der Einwilligung in die Pauschalbesteuerung veranlaßt ist, kann zweifelhaft sein. Die Stellungnahme des Reichsfinanzhofs zu den Folgen einer solchen unrichtigen Belehrung hat gewechselt; entgegen früheren Entscheidungen ist nach dem Urteil II A 463/27 vom 29. November 1927 (Sammlung Bd. 22 S. 291) die

Zurücknahme eines Rechtsmittels nicht schon deshalb unwirksam, weil sie durch unrichtige Rechtsbelehrung von Seiten einer Finanzbehörde veranlaßt ist. Dem wird zugestimmt sein.

Für eine Anfechtung der Pauschalierung seitens der Steuerbehörde ist niemals Raum. Hier kann aber unter Umständen die Vorschrift des § 96 AO. Platz greifen, die die Voraussetzungen festlegt, unter denen eine Verfügung mit einer Genehmigung oder Bewilligung, durch die den Beteiligten Vergünstigungen gewährt oder sie von Pflichten befreit werden, zurückgenommen oder eingeschränkt werden kann. Entgegen einer mehrfach vertretenen Auffassung (vgl. z. B. Weinbach, Kapitalverkehrsteuergesetz, 3. Auflage, Anm. zu § 70; Stölzle, Erbschaftsteuergesetz, 2. Auflage, Anm. 4 b zu § 35; Ripp, Erbschaftsteuergesetz Anm. II 3 zu § 35; aber auch das bereits oben angeführte Urteil des Reichsfinanzhofs II A 54/24 vom 24. Juni 1924) kann jedoch meines Erachtens diese Vorschrift in den meisten Fällen einer Pauschalierung nicht einschlagen, da eben die letztere regelmäßig nur der Vereinfachung dient und dem Steuerpflichtigen keine Vergünstigung gewährt, noch ihn von der Verpflichtung zur Zahlung der Steuern in der Höhe, wie sie tatsächlich entstanden sind, befreit, wenn auch diese tatsächliche Feststellung nur ungenau getroffen ist. Erschleicht sich der Steuerpflichtige eine Pauschalierung mit unlauteren Mitteln, so kann mithin nur unter Fortbestehen der Pauschalierung eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung gemäß § 396 AO. in Betracht kommen, während bei der fahrlässigen Abgabe unrichtiger Angaben, die zu einer anderenfalls nicht vorgenommenen Pauschalierung geführt haben, die Straftat der Steuervergünstigung (§ 402 AO.) vorliegen kann. Eine Ausnahme macht, wie eingangs ausgeführt ist, lediglich die Pauschalierung nach § 47 EStG. und nach § 20 BStG. bei dem Bezug aus dem Ausland (vgl. Becker, Reichsabgabenordnung, 7. Auflage, Vorbemerkung vor § 79 [jetzt § 97] Anm. 2). Nur in diesen beiden letzteren Fällen kann eine Pauschalierung wieder aufgehoben werden, wenn der Steuerpflichtige sie durch unlaute Mittel, wie Täuschung, Zwang oder Bestechung, veranlaßt hat (§ 96 Abs. 2 AO.). Aber auch hier genügen im allgemeinen nicht darüber hinaus einfach unrichtige oder irreführende Angaben des Steuerpflichtigen oder die Nichterfüllung einer etwa zur Bedingung der Pauschalierung gemachten Zahlungsverpflichtung, da auf Grund solcher Umstände die Zurücknahme einer Verfügung mit rückwirkender Kraft grundsätzlich nicht möglich ist (§ 96 Abs. 1 Nr. 2 und 3 sowie Abs. 2 AO.). Diese letzteren Umstände können daher nur im Rahmen des § 47 EStG. insoweit Bedeutung gewinnen, als es sich um die Pauschalierung der erst künftig fällig werdenden Einkommensteuer handelt. Soweit hiernach eine Aufhebung der Pauschalbesteuerung durch den Fiskus überhaupt in Betracht kommen kann, genügt mithin hierfür keinesfalls, daß die Steuerbehörde bei der Vornahme der Pauschalierung von objektiv unrichtigen Annahmen — etwa über die zugrunde gelegten Werte — ausgegangen ist.

Schließlich könnte man noch daran denken, zwar nicht zu einer formellen Aufhebung der Pauschalbesteuerung, aber doch im Ergebnis zur ihrer Beseitigung

⁴⁾ Vgl. den Bescheid des Reichsfinanzhofs VI B 157/25 vom 24. Juni 1925 (StuW. 1925 Nr. 679), der die Anfechtung eines Verzichts auf ein Rechtsmittel nach § 248 AO. wegen Rechtsirrtums für unzulässig erklärt. Anderer Meinung z. B. Finger, Erbschaftsteuergesetz, 4. Auflage, Anm. 6 zu § 35.

⁵⁾ Weiel (Kapitalverkehrsteuergesetz, 2. Auflage, Anm. 6 zu § 70) will dagegen in solchen Fällen sowie allgemein bei einem Verstoß gegen das billige Ermessen dem Steuerpflichtigen dadurch helfen, daß er ihm das Recht der Beschwerde gibt, die allerdings bei einem für den Steuerpflichtigen günstigen Ermittlungsergebnis nur zu einem Erlaß aus Billigkeitsgründen nach § 131 AO. und nicht zu einer Aufhebung der Pauschalbesteuerung als solcher führen könne.

dadurch zu gelangen, daß der Fiskus eine Nachforderung auf Grund der §§ 222, 223 A.D. vornimmt, oder daß der Steuerpflichtige bei der Aufsichtsbehörde eine Nachprüfung mit dem Ziel der Aufdeckung eines Fehlers anregt, dessen Berichtigung eine Herabsetzung der Steuer rechtfertigen würde (§ 224 A.D.). Beides erscheint aber mit dem Begriff der Pauschalbesteuerung unvereinbar (so auch die herrschende Ansicht, vgl. Becker a. a. O.). Insbesondere kann also auch bei einer Pauschalierung der Erbschaftsteuer von dem Steuerpflichtigen nicht noch nachträglich gemäß § 36 ErbStG. die Berücksichtigung von solchen Verbindlichkeiten verlangt werden, die an sich abzugsfähig sind, aber dem Steuerpflichtigen bei der Pauschalierung unbekannt waren.

Zusammenfassend läßt sich demnach folgendes sagen: Im allgemeinen sind sowohl die Steuerbehörde als der Steuerpflichtige an eine Pauschalierung gebunden. Für die Steuerbehörde besteht bei den meisten Pauschalierungen überhaupt keine Möglichkeit, von ihnen ab-

zugehen; nur ausnahmsweise kann dies nach § 96 A.D. bei den Pauschalierungen der Einkommensteuer und der Vermögensteuer im Falle des Zuzugs aus dem Ausland, also dann geschehen, wenn die Pauschalierung eine Vergünstigung des Steuerpflichtigen bezweckt. Hingegen kann der Steuerpflichtige gegen eine Pauschalierung höchstens im einzelnen Falle geltend machen, daß sein Einverständnis zu dieser von einem Beamten der Steuerbehörde durch Zwang oder Drohung herbeigeführt sei, und auf diese Weise die Pauschalierung hinfällig machen. Darüber hinaus ist nur in ganz besonders gelagerten Fällen aus Billigkeitsgründen ein Erlaß der im Wege der Pauschalierung festgesetzten Steuer gemäß § 131 A.D. möglich. Im übrigen läßt sich nicht bestreiten, daß diese ganze Rechtsmaterie noch nicht abschließend geklärt ist; insbesondere werden auch im Schrifttum die einzelnen Möglichkeiten eines Angehens gegen eine Pauschalbesteuerung vielfach nicht genügend auseinandergehalten.

Über Steuergutscheine. Von Regierungsrat Dr. Weisensee, Zentralfinanzamt, Berlin.

Durch den 1. Sammelerlaß für Steuergutscheine für Steuerzahlungen (§§ 1 bis 14 und 34 StGschDB.) vom 3. 3. 1933 S 1970 — 150 III/2043 — 30/33 P (MStBl. 1933 Nr. 9 S. 183 und Nr. 157) — nachstehend mit StG. bezeichnet — sind zahlreiche Zweifelsfragen geklärt worden, die in der Praxis entstanden und zum Teil im Schrifttum (vgl. u. a. Herrmann, DStZ. 1932 S. 399 bis 404 und meine Abhandlung 1932 S. 443 bis 448) herausgestellt worden waren.

Unter Anlehnung an meine Abhandlung in der DStZ. November 1932 S. 443 ff. seien die wesentlichen Punkte des Sammelerlasses im folgenden besprochen:

Die durch sieben Sammelerlasse entschiedenen Zweifelsfragen für Steuergutscheine für Mehrbeschäftigung werden voraussichtlich demnächst in einer besonderen Abhandlung dieser Zeitschrift erörtert werden.

I. Zuständigkeit.

Nach III/22 f StG. (§ 9 StGschDB.) ist nicht nur für die Ausgabe von Steuergutscheinen für Mehrbeschäftigung, sondern auch für Steuerzahlungen an Organgesellschaften das Finanzamt zuständig, an das die gesamte Umsatzsteuer abgeführt wird, da nach § 8 Abs. 1 Satz 1 DB. die Zuständigkeit sich grundsätzlich nach dem Umsatzsteuergesetz richtet (vgl. meine Abhandlung, DStZ. 1932 S. 443). Ist der Anspruch auf Ausgabe von Steuergutscheinen (§ 2 Abs. 1 StGschDB.) abgetreten, dann ist nach III/22 g StG. (§ 8 StGschDB.) für die Ausgabe das Finanzamt des neuen Gutscheinberechtigten zuständig. War bereits ein anderes Finanzamt für den bisherigen Gutscheinberechtigten zuständig, so muß dieses Finanzamt dem neuen zuständigen Finanzamt eine entsprechende Mitteilung machen. Da das Recht auf Ausgabe von Steuergutscheinen im Falle der Abtretung erst dann entsteht, wenn der Abtretende in der für die Ausgabe von Steuergutscheinen erforderlichen Höhe Steuern entrichtet hat, kann der Zessionar die Ausgabe von Steuergutscheinen nur insoweit erreichen, als der Anspruch auf Aushändigung in der Person des Bedenten (Abtretenden) bereits entstanden ist (§ 2 Abs. 1, § 32

StGschDB., I/14 StG.). Nach III/25 b StG. (§ 9 StGschDB.) ist für die Abtretung (Übertagung) des Anspruchs auf Steuergutscheine — wie auch für den Antrag auf Steuergutscheine für Steuerzahlungen überhaupt (III/25 a StG.) — keine besondere Form vorgesehen. Nach § 409 BGB. genügt die Mitteilung des Gutscheinberechtigten an das Finanzamt oder aber die Mitteilung desjenigen, an den die Gutscheinberechtigung abgetreten ist, unter Vorlage einer entsprechenden Urkunde. Eine Beglaubigung der Abtretungsurkunde ist daher im allgemeinen durch das zuständige Finanzamt nicht zu fordern. Selbst eine Beglaubigung der Unterschrift über die Abtretung gegenüber dem Finanzamt ist nicht notwendig, wenn Organisationen oder Vereinigungen, gegen deren Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen (z. B. der Landbund), eine gemeinsam unterschriebene Erklärung mehrerer ihrer Mitglieder vorlegen. In den Fällen, in denen jedoch begründete Bedenken bestehen, ob die Erklärung auch von dem Gutscheinberechtigten ausgestellt ist, sind schriftliche oder fernmündliche Rückfragen beim Gutscheinberechtigten zu halten und ist dieser aufzufordern, seine Übertragungs- (Abtretungs-) Erklärung vor dem Finanzamt anzuerkennen.

Für die Ausgabe von Steuergutscheinen an den Zwangsverwalter ist nach § 1 Abs. 5 StGschDB. das für diesen persönlich nach § 8 Abs. 1 zuständige Finanzamt zuständig (III/22 b StG.). Bei offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, Partenreedereien, nicht rechtsfähigen Vereinen und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts sowie andern Personengesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die nicht umsatzsteuerpflichtig sind, ist nach § 73 Abs. 5 Ziff. 2 A.D. das Finanzamt der Geschäftsleitung oder des Wohnsitzes zuständig (III/22 c StG.). Bei Erbengemeinschaften (Gesamthandgemeinschaften) ist das Finanzamt zuständig, von dem der mit der Verwaltung betraute Miterbe oder Dritte zur Umsatz- bzw. Einkommensteuer veranlagt wird (III/22 d StG.). In Fällen von Miteigentum an Grundstücken nach Bruchteilen richtet sich die Zuständigkeit nach den maßgeblichen Verhältnissen des einzelnen Miteigen-

tümers. Für jeden Gutscheinberechtigten sind die Voraussetzungen gefondert festzustellen. Nur wenn die Miteigentümer nicht als Gesamtschuldner haften, kann aus Geschäftsvereinfachungsgründen wie bei Gesamthandgemeinschaften die Zuständigkeit des Finanzamts begründet werden, das für den mit der Verwaltung betrauten Miteigentümer zuständig ist (III/22 e SE). Zufolge der einheitlichen Regelung der Zuständigkeit für beide Arten von Steuergutscheinen gelten vorstehende Auslegungen auch für die Zuständigkeit für Ausgabe von Steuergutscheinen für Mehrbeschäftigung.

II. Gutscheinberechtigung.

1. Gutscheinberechtigte.

Eine grundsätzliche und grundlegende Gesetzesauslegung enthält Ziff. I/8 SE. zu § 1 Abs. 8 Satz 1 StGschWB. Diese Vorschrift gilt mit Ausnahme der reinen Grundstücksgesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit, soweit für letztere Grundsteuerzahlungen in Frage kommen, für alle Fälle der Gutscheinberechtigung für Steuerzahlungen. Entsprechend dem Wortlaut der Verordnung wurden in der Regel Steuergutscheine für Steuerzahlungen nur dann erteilt, wenn außer der ersten Voraussetzung: Inlandwohnsitz oder -aufenthalt — bei physischen Personen —, Sitz oder Ort der Leitung im Inland — bei juristischen Personen oder Personengesellschaften —, noch die zweite Voraussetzung: unbeschränkte Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht, gegeben war. Mit dieser Auslegung bricht der Sammelerlaß. Es genügt die erste Voraussetzung: Inlandwohnsitz oder -aufenthalt oder Sitz oder Ort der Leitung im Inland. Nach dem Sammelerlaß ist nämlich das Wort „sonst“ in § 1 Abs. 8 Satz 1 StGschWB. dahin auszulegen, daß unbeschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht für die Gutscheinberechtigung nur dann gegeben sein muß, wenn im Inland weder Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Sitz oder Ort der Leitung vorliegt. Die Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht betrifft nach § 2 Abs. 2 EStG. in der Regel Beamte des Reichs, der Länder, Angehörige der Wehrmacht, die ihren dienstlichen Wohnsitz im Ausland haben. Zweifelhaft ist die Frage, ob Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt im Ausland, die nach § 81 A.D. (Fassung vom 8. 12. 1931, RGVl. I S. 735), da als leitende Angestellte (Vorstandsmitglieder, Prokuristen) eines inländischen Unternehmens, unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. Selle, Wirtschaftliche Kurzbriebe vom 21. 3. 1933 Gr. 2 Bl. 24), hierunter fallen. Meines Erachtens ist auch für diese Personen die Gutscheinberechtigung gegeben (so auch Wetter, DStBl. 1933 S. 193). Bei der erweiterten Auslegung des § 1 Abs. 8 Satz 1 StGschWB. ist nach III/12 SE. auch unwesentlich, ob ein nach deutschem Recht selbständiges inländisches Unternehmen (z. B. eine inländische Aktiengesellschaft oder eine inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung) als Tochtergesellschaft eines ausländischen Unternehmens anzusehen ist (Organschaft), oder als Zweigniederlassung im Sinne des § 34 EStG. (§ 13 RStG.) behandelt wird und hierdurch eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht des ausländischen Unternehmens herbeiführt (Kon-

zernzugehörigkeit). Die Voraussetzung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht scheidet bei den nach deutschem Recht (Zivil-, nicht Steuerrecht) selbständigen Unternehmen für die Gutscheinberechtigung aus. Liegt jedoch nicht ein selbständiges inländisches Unternehmen nach deutschem Recht vor, sondern handelt es sich lediglich um eine inländische Niederlassung eines nur beschränkt einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtigen ausländischen Unternehmens, so fehlt es an dem Erfordernis des Sitzes oder Ort der Leitung im Inland und muß mangels des weiteren Erfordernisses der unbeschränkten Steuerpflicht die Gutscheinberechtigung versagt werden.

Die Feststellung, ob ein nach deutschem Recht selbständiges inländisches Unternehmen vorhanden ist, kann im allgemeinen unschwer auf Grund des Handelsregisters getroffen werden. Aber auch ohne Eintragung ins Handelsregister kann ein ausländisches Unternehmen, dessen Sitz oder Ort der Leitung im Inland liegt und das aus diesem Grunde unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtig ist, gutscheinberechtigt sein. Meine Ausführungen, DStZ. 1932 S. 445 Sp. 1, sind insoweit überholt. Die Folge dieser Auslegung, daß beschränkte Steuerpflicht eines inländischen Unternehmens ebenfalls unschädlich ist, begründet auch für Behörden des Reichs, der Länder und Gemeinden — gleichviel ob sie in selbständige juristische Personen gekleidet sind oder nicht — einen Anspruch auf Steuergutscheine (vgl. auch Erlaß des Preuß. Finanzministers vom 10. 2. 1932 im RVMl. 1932 I Nr. 22). Handelt es sich um staatliche oder gemeindliche Unternehmen, die in eine besondere juristische Person gekleidet sind, so besteht stets Steuergutscheinberechtigung für alle gutscheinfähigen Reichs- und Landessteuern. Lediglich für die nicht in juristische Personen gekleideten steuerzahlenden Stellen ist hinsichtlich der gutscheinfähigen Steuern zu unterscheiden, ob Steuergläubiger und Steuerschuldner die gleiche Person sind. Sind Steuerschuldner und -gläubiger die gleiche Person (z. B. ein Land entrichtet Landessteuer für den eigenen Steuergegenstand in bar oder im Verrechnungswege), so besteht kein Anspruch auf die Ausgabe von Steuergutscheinen. Sind Steuergläubiger und -schuldner jedoch verschiedene Personen (z. B. das Land zahlt Gemeindesteuern), so besteht ein Anspruch auf Ausgabe von Steuergutscheinen. Wegen der Verpachtung von staatlichen Domänen, Stadtgütern vgl. I/4 SE. zu § 4 Abs. 4 StGschWB. Da eine Identität zwischen Steuerschuldner und -gläubiger für Reichssteuern zahlende Behörden eines Landes oder einer Gemeinde bei Reichssteuern (Umsatz- oder Beförderungsteuer) nicht in Frage kommt, ist bei der Entrichtung von Reichssteuern in allen Fällen für Landes- oder Gemeindebehörden ein Anspruch auf Steuergutscheine gegeben (I/13 SE.).

Lediglich hinsichtlich der nach deutschem Recht selbständigen reinen Grundstücksgesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit (Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, § 1 Abs. 8 Satz 2 StGschWB.) ist für die Steuergutscheinberechtigung

außer Inlandwohnsitz oder Ort der Leitung noch die zweite Voraussetzung, unbeschränkte Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht sämtlicher Eigentümer der Aktien oder Anteile bei Inkrafttreten der Steuergutscheinverordnung am 6. 9. 1932 und bei Entrichtung der Grundsteuer erforderlich (anderer Meinung vgl. Berliner Lokalanzeiger vom 26. 3. 1933 9. Beiblatt). Soweit die Aktien oder Anteile in Händen von offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften usw. sind, genügt die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht dieser Gesellschaften. Inwieweit tritt auch hier eine Erweiterung der Gutscheinberechtigung ein. Es entsteht in diesem Zusammenhang die Frage, ob mit Rücksicht auf die Auslegung des Satzes 1 des § 1 Abs. 8 StGschWB. Inlandwohnsitz oder -aufenthalt, Sitz oder Ort der Leitung der Aktionäre oder Anteilseigner genügt, oder nach dem strengen Wortlaut der Verordnung das Hauptgewicht nicht auf Inlandwohnsitz usw., sondern auf unbeschränkte Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht zu legen ist. Bei weiterer sinngemäßer Auslegung des Gesetzes würde man Inlandwohnsitz oder Ort der Leitung als ausreichend betrachten können, wobei allerdings zu beachten ist, daß diese Voraussetzungen im Gegensatz zu I/11 SE. (Bruchteilseigentum) bei sämtlichen Aktionären oder Anteilseignern vorhanden sein müssen. Zuzufolge der grundlegenden Auslegung zu Satz 1 des § 1 Abs. 8 a. a. D. dürfte der weitgehenden Auslegung der Vorzug gegeben werden.

Zufolge dieser strengen Erfordernisse für Gutscheinberechtigungen, welche reine, in eine nach deutschem Recht selbständige Rechtsform gekleidete Grundstücksgesellschaften erfüllen müssen, um Steuergutscheine für Grundsteuerzahlungen zu erhalten, gewinnt die Frage an Bedeutung, welche Gesellschaften zu den reinen Grundstücksgesellschaften zu rechnen sind. Von den in meiner Abhandlung, 1932 Sp. 445, besprochenen drei Auslegungsmöglichkeiten (sachungsmäßiges — sachungsmäßiges und tatsächliches — tatsächliches Verhalten der Gesellschaft) ist die letztere Auslegung, das ist das „tatsächliche Verhalten“ der Gesellschaft in der Praxis als ausschlaggebend betrachtet worden. Diese Auslegung deutet sich mit dem Begriff der reinen Grundstücksgesellschaften im Sinne des Aufbringungsgesetzes. Für die Gesellschaften, die der Aufbringungspflicht unterliegen, ist daher die Feststellung einfach, ob es sich um reine Grundstücksgesellschaften handelt oder nicht. Ist die Aufbringungspflicht bestritten, so dürfte es sich trotzdem empfehlen, einen Antrag auf Steuergutscheine zur Wahrung der Frist nach § 6 der Verordnung vom 4. 9. 1932 bis 31. 3. 1934 zu stellen, wengleich bis zum Ausgang des Rechtsstreits auf eine Zuerkennung der Steuergutscheinberechtigung nicht gerechnet werden kann. Liegt Aufbringungspflicht nicht vor, so ist damit, soweit das aufbringungspflichtige Vermögen die Freigrenze von 20 000 RM. bis 1932 und von 500 000 RM. ab 1932 unterschreitet, noch nicht gesagt, daß es sich um eine reine Grundstücksgesellschaft handelt. In diesen Fällen sind bei Vorliegen von Anträgen Erhebungen über das tatsächliche Gebaren der Gesellschaft am 4. 9. 1932 (In-

krafttreten der Verordnung) und im Zeitpunkt der Grundsteuerzahlungen erforderlich. Über Rechtsmittel gegen Entscheidungen der Finanzämter vgl. IV meiner Abhandlung, DStZ. 1932 S. 448 Sp. 2, sowie nachstehend unter III. In diesem Zusammenhang sei noch ausdrücklich betont, daß diese strengen Erfordernisse für die reinen Grundstücksgesellschaften nur hinsichtlich der gutscheinfähigen Grundsteuer, nicht jedoch anderer gutscheinfähiger Steuern (z. B. Umsatzsteuer für eingerichtete Räume) bestehen.

Die erweiterte Auslegung des Satzes 1 § 8 Abs. 1 StGschWB. hat ohne Rücksicht auf den Gesellschaftszweck eine wesentliche Erweiterung der Gutscheinberechtigung für offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, Partreedereien, nicht rechtsfähige Vereine, Gesellschaften bürgerlichen Rechts sowie andere Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit zur Folge. Alle diese Personengesellschaften sind gutscheinberechtigt, wenn im Zeitpunkt der Entrichtung der gutscheinfähigen Steuern Sitz oder Ort der Leitung im Inland liegt. Auf die unbeschränkte Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht der einzelnen Gesellschafter oder Beteiligten kommt es in diesen Fällen nicht an. Auch wenn ein Gesellschafter (gleichgültig ob unbeschränkt oder beschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig) im Auftrag oder für Vollmacht der Gesellschaft gutscheinfähige Steuern entrichtet, werden die Steuergutscheine für den gesamten Betrag der gutscheinfähigen Beträge ausgegeben (I/9 SE.).

Auch bei Gesamthandgemeinschaftern (wie Erbengemeinschaften) ist der Sitz oder Ort der Leitung im Inland maßgebend. Als Ort der Leitung „gilt“ — sofern ein Testamentvollstrecker vorhanden ist — dessen Wohnsitz. Ist ein solcher nicht vorhanden, so ist inländischer Wohnsitz (Ort der Leitung) dann „anzunehmen“, wenn mindestens die Hälfte der Erben (nicht gemessen nach Köpfen, sondern an den Erbteilen) den Wohnsitz im Inland hat. Die Steuergutscheine werden an den mit der Verwaltung beauftragten Miterben oder Dritten (Testamentvollstrecker) ohne weiteres ausgehändigt, soweit seine Befugnis in dieser Beziehung dem Finanzamt gegenüber nicht ausdrücklich eingeschränkt ist. Fehlt es an einem solchen Beauftragten, so können die Steuergutscheine an denjenigen ausgehändigt werden, der die Steuern entrichtet. Die Behandlung des Falles, daß ein Miterbe vor Auslieferung der Steuergutscheine Einspruch hiergegen erhebt, ist der besonderen Regelung (I/10 SE.) unterstellt. Im Gegensatz zum Gesamthandseigentum ist beim Bruchteilseigentum (z. B. Miteigentum an Grundstücken) jeder einzelne Eigentümer entsprechend seinem Anteil gutscheinberechtigt, sofern er unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Erfüllen z. B. von drei Personen, die zu gleichen Teilen Miteigentümer eines Grundstücks sind, zwei die Voraussetzung des § 1 Abs. 8 a. a. D., während eine Person nur beschränkt einkommensteuerpflichtig ist, so erhalten nur die beiden unbeschränkt steuerpflichtigen Personen in Höhe ihrer Anteile Steuergutscheine. Wegen der Zuständigkeit vgl. die Ausführungen zu I.

Für einzelne Fälle der Steuergutscheinberechtigung ist auf folgendes hinzuweisen:

Die Steuergutscheinberechtigung wird im Gegensatz zu § 1 Abs. 2 StGschWB., in welchem nach dem

Steuergesetz die Steuer nicht vom Steuerschuldner (Betriebsunternehmer), sondern von einem andern entrichtet werden muß, der damit gutscheinberechtigt wird, dem Steuerschuldner (Vollmachtgeber) zugestanden, wenn ein Dritter im Auftrag oder in Vollmacht des Steuerschuldners die steuer-gutscheinfähigen Beträge einzahlt (I/1 SE.). Im Falle des Eigentumswechsels an einem Grundstück ist für rückständige gutscheinfähige Grundsteuer an sich der zur Zeit der Fälligkeit der betreffenden Rate eingetragene Grundstückseigentümer gutscheinberechtigt. Entrichtet jedoch der nach § 116 A.D. oder nach einer entsprechenden landesrechtlichen Vorschrift haftende Erwerber die Steuer statt des ursprünglichen Schuldners im eigenen Namen, dann steht ihm der Anspruch auf Steuergutscheine für seine Zahlungen zu (I/2 SE.). Gutscheinberechtigt ist als Steuer-schuldner nach dem Umsatzsteuergesetz (§ 11 Abs. 2 UStG. 1932) der Versteigerer (I/3 SE.). Für die Gutscheinberechtigung des Zwangsverwalters (§ 1 Abs. 5 StGSchDB.) kommt es bei Anwendung des § 1 Abs. 8 a. a. D. nicht auf die persönlichen Verhältnisse des Zwangsverwalters, der nur kraft seines Amtes gutscheinberechtigt ist, sondern auf die des Grundstückseigentümers an. Bei Aufhebung der Zwangsverwaltung stehen noch nicht ausgehändigte Steuergutscheine für vom Zwangsverwalter gezahlte gutscheinfähige Steuern dem Grundstückseigentümer zu (I/6 SE.). Im Falle einer Konkursöffnung sind noch nicht ausgehändigte Steuergutscheine dem Konkursverwalter ebenso wie solche für alle aus der Konkurs-masse entrichteten Steuern auf Antrag auszu-händigen (I/7 SE.).

Die für landwirtschaftliche Betriebsverpachtungen nach § 1 Abs. 4 und § 3, Abs. 2 StGSchDB. im Innenverhältnis dem Pächter zustehende Steuergutscheinberechtigung gilt nach § 3 Abs. 1 a. a. D. nicht bei Verpachtung von Haus- oder gewerblichem Grundbesitz (I/16 SE.).

2. Gutscheinfähige Beträge.

Für Umsatzsteuerzahlungen ist, unab-hängig davon, ob die Umsatzsteuer vom Lieferer auf den Empfänger abgewälzt wird, gutschein-berechtigt stets der Lieferer. Der Empfänger kann nicht nach § 5 Abs. 1 Kap. I 7. Teil der Vierten Verordnung des Reichspräsidenten vom 8. 12. 1931 (RGBl. I S. 699/731) wegen des zu gewährenden Zu-schlags des Unterschiedsbetrags für Erhöhung des Steuerfaktes (auf 2 v. H. gegenüber 0,85 v. H.) Steuer-gutscheine vom Lieferer verlangen. Das gleiche gilt für Abwälzung gesetzlich bemessener Gebühren im Sinne des § 48 Abs. 1 UStG. (II/17 SE.). Versucht ein Steuerpflichtiger lediglich wegen des Erwerbs von Steuergutscheinen einen Wechsel in der Besteuerungs-art bei der Umsatzsteuer herbeizuführen, so kann das Finanzamt nach § 10 UStG. 1932 in Verbindung mit § 46 UStG. den Antrag ablehnen (II/18 SE.).

Zur Gewerbesteuer im Sinne der Steuergutscheinverordnung gehört auch die Lohnsummen- und Gewerkekapital-steuer; zur Grundsteuer auch die Ge-bäudesteuer, nicht die Gebäudeentschuldung-steuer (Hauszins-, Aufwertungsteuer u. dgl.). Zur Gewerbe- und Grundsteuer gehören auch die Zu-

schläge des Landes und der Gemein-den, nicht aber die Zuschläge für be-sondere Veranstaltungen der Gemein-de (Gemeindeverbände), wie Kosten für Kanalisation, Müllabfuhr, Straßenreinigung, sowie nicht als Zuschläge zur Grundsteuer erhobene Berufsschul-beiträge, nicht als besondere Abgaben oder in Form von Zuschlägen zur Grundsteuer erhobene Ab-gaben anderer öffentlich-rechtlicher Körperschaften, wie Steuern der Kirchen-gemeinden, Beiträge der Handels-, Handwerks- und Landwirtschaftskammern (II/19 SE.).

Merkmale der Gutscheinfähigkeit ist nicht der Zeitraum für den die Steuer erhoben wird, sondern die Tatsache, daß die Steuer kraft Gesetzes in der Zeit vom 1. 10. 1932 bis 30. 9. 1933 fällig geworden und entrichtet worden ist. Danach sind Zahlungen, die vor dem 1. 10. 1932 auf gutscheinfähige Steuern in bar oder durch Umbuchung zu hoher Vorauszahlungen geleistet wurden, gutscheinfähig (II/20 b SE.). Auch vor dem 1. 10. 1932 entfallende, nachträglich kraft Gesetzes erhöhte Steuern, die in der Zeit vom 1. 10. 1932 bis 30. 9. 1933 fällig geworden und entrichtet worden sind, sind gutscheinfähig (II/20 c SE.). Dies gilt auch bei Vornahme von Verdictigungs-beranlagungen, Neu- und Nachberanlagungen. Ledig-lich wenn bei Beranlagungsteuern der Steuerpflich-tige eine Steuererklärung (z. B. bei Umsatzsteuer oder Gewerbesteuer) nicht rechtzeitig, d. h. innerhalb der kraft Gesetzes oder auf Antrag gewährten Frist, abgegeben hat und die Erklärung nicht objektiv richtig erfolgt ist, können nach dem 1. 10. 1932 entrichtete Steuerbeträge (§ 6 Abs. 3 StGSchDB.) nicht als gutscheinfähig mitgerechnet werden. Auf ein Verschulden oder Nichtverschulden des Steuerpflichtigen kommt es nicht an (II/20 d SE.). Zweifelhaft ist, ob eine sub-jektiv richtige Erklärung genügt oder eine objektiv richtige Erklärung gefordert wird. In letzterem Falle würden nur die eindeutig und vollständig ange-gbenen Besteuerungsunterlagen die Gutscheinfähigkeit auslösen.

Aus dem vorstehend angeführten Grundsatz ist bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen für die Abschlußzahlung der Umsatzsteuer für Vierteljahrs- und Monatszahler vom Finanzamt der auf die Zeit nach dem 30. 6. 1932 bzw. 31. 8. 1932 entfallende gutscheinfähige Umsatz zu berechnen (II/20 e SE.). Änderungen in der Steuerzahlung nach § 2 der Verordnung vom 25. 6. 1931 (RGBl. I S. 345) über monatliche Voranmeldungen und Vor-auszahlungen für Umsätze in der Zeit nach dem 30. 9. 1932 sind bei der Berechnung der gutscheinfähigen Be-träge als nicht eingetreten zu behandeln (II/20 e SE.).

Zur Erstattung und Umbuchung von Steuerüber-zahlungen ist anzuführen, daß Steuerzahlungen, die an sich zu erstatten wären, auch dann einen Anspruch auf Ausgabe von Steuergutscheinen begründen, wenn sie auf Antrag des Steuerpflichtigen (also nicht auf Veranlassung der Finanzkasse) vor dem 1. 10. 1932 auf gutscheinfähige Steuern umbucht worden sind, die nach dem 30. 9. 1932, jedoch vor dem 1. 10. 1933 fällig geworden sind (II/21 a). Wenn Entgelte nach

§ 17 Abs. 2 UStG. 1932 in einem späteren Steuerabschnitt als sie vereinnahmt wurden, zurückgewährt werden, so ist der unverfürzte Steuerbetrag der im Steuerabschnitt veranlagten steuerpflichtigen Entgelte als gutscheinfähig anzurechnen, wenn die Umsatzsteuer für zurückgewährte Entgelte bei der Berechnung der gutscheinfähigen Beträge nicht mitgerechnet worden ist (III/21 b SE.). Werden Steuern, für welche Steuergutscheine ausgegeben worden sind, erstattet, so ist der zu erstattende Betrag nach § 8 der Steuergutscheinverordnung und § 13 StGschDB. vom Konto des Gutscheinberechtigten abzusetzen bzw. bei Aushändigung eines zu hohen Betrags Zug um Zug dieser Betrag zurückzugeben. Diese Vorschrift gilt nicht für die Ausführvergütung und die Ausführhändlervergütung bei der Umsatzsteuer (§ 4 UStG. 1932, §§ 37, 37 a UStDB.) (III/28 a SE.). Die bei Erstattung von Grund- und Gewerbesteuerbeträgen zurückzugebenden Steuergutscheine können unmittelbar dem Finanzamt zurückgegeben werden (III/28 b SE.). Bei Ermäßigung der Grund- oder Gewerbesteuer für 1932 sind, falls der Bescheid erst nach dem 1. 10. 1932 erteilt ist, die nach dem neuen Steuerbescheid anteilig auf die Zeit vor dem 1. 10. 1932 entfallenden Steuergutscheinfähigen Beträge zurückzuzahlen (vgl. Beispiel im Erlaß bei III/28 c). Es ist auch zu beachten, daß ein Zurückbehaltungsrecht (§ 12 Abs. 1 StGschDB.) nur für das Finanzamt (Hauptzollamt, Zollamt) gegeben ist, das die betreffenden Steuern „verwaltet“. Dies setzt voraus, daß die Steuern nicht nur vom Finanzamt veranlagt, sondern auch von ihm erhoben werden (III/27 SE.). Eine Pfändung des Anspruchs auf Ausgabe von Steuergutscheinen ist nach I/15 SE. nicht möglich für Beiträge an die Träger der Sozialversicherung (§ 2 Abs. 3 StGschDB.). Da die Sollquittungen für die Umsatz Ausgleichsteuer beim Finanzamt verbleiben, ist nach III/24 SE. auf Verlangen des Steuerpflichtigen diesem eine Doppelquittung von den Sollkassen mit dem Vermerk: „Doppelquittung. Für die Beantragung von Steuergutscheinen nicht verwendbar“, auszuhändigen. Es sei ferner darauf hingewiesen, daß zur Beschleunigung des Verfahrens für die Ausgabe von Steuergutscheinen der Antragsteller bei Einzahlungen von gutscheinfähigen Beträgen bei den Landes- und Gemeindefassen mit deren Einverständnis sich einer schriftlichen Anzeige nach besonderem Formular (III/23 b SE.) bedienen kann, von dem eine Ausfertigung dem Finanzamt zugeht, eine der Gemeindefasse verbleibt und eine dem Antragsteller zurückgegeben wird. (Nicht vorgesehen im Bezirk des Landesfinanzamts Berlin.)

3. Aktivierung der Steuergutscheine.

IV des Sammelerlasses übernimmt aus CI des Erlasses vom 3. 3. 1933 S 2209/70 III (RStBl. 1933

S. 164) die Bestimmungen über die Behandlung der Steuergutscheine bei der steuerlichen Einkommensteuerermittlung. Hier ist ausgeführt, daß sich die Frage der Aktivierung der Steuergutscheine nach dem Handelsrecht richtet. Die Aktivierungspflicht des Anspruchs auf Steuergutscheine (so auch meine Abhandlung, DStZ. 1932 S. 447 — anderer Meinung Senf, 1933 S. 34) bejaht der Erlaß, er läßt aber nach, daß eine Beanstandung der Steuererklärungen lediglich deshalb erfolgt, weil der Anspruch auf Steuergutscheine nicht aktiviert ist. Bei Aktivierung des Anspruchs auf Steuergutscheine gelten, wie von mir seiner Zeit erwähnt, die Vergünstigungen des § 34 StGschDB. Im Gegensatz zu Senf, a. a. D., schlägt der Erlaß die außerbilanzmäßige Behandlung dieser Vergünstigung vor. Maßgebend ist der Börsenpreis zum 31. 12. des Jahres der Ausgabe (Durchschnittspreis 65 v. H. für 31. 12. 1932), unabhängig davon, ob das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt (anderer Meinung Herrmann, DStZ. 1932 S. 403). Dem Antrag der Spitzenverbände entsprechend, hat sich der Reichsminister der Finanzen damit einverstanden erklärt, daß bei Steuerpflichtigen, deren Wirtschaftsjahr vor dem 1. Juli abschließt (in der Hauptsache Landwirte), nicht der Börsenkurs des Jahres der Ausgabe der Steuergutscheine, sondern der vom 31. Dezember des vorhergehenden Jahres zugrunde gelegt wird.

III. Rechtsmittel.

Zu § 14 DB. bestimmt der Sammelerlaß in III/29, daß Steuergutscheine, die entgegen den Vorschriften des vorliegenden Erlasses ausgegeben worden sind und auf die der Empfänger keinen Anspruch hat, zurückzufordern sind, es sei denn, daß die Ausgabe in Übereinstimmung mit der im Beschwerdeverfahren getroffenen Entscheidung des Landesfinanzamts erfolgt ist. Hieraus kann man entnehmen, daß als rechtskräftig, sei es in erster Instanz (Finanzamt) oder in zweiter Instanz (Landesfinanzamt) ergangene Entscheidungen über Verfassung von Steuergutscheinen trotz anderweiter Auslegung in diesem Erlaß mit Rücksicht auf die eingetretene Rechtskraft bestehen bleibt. Lediglich in Fällen, in denen die Rechtsmittelfrist noch läuft, weil die Entscheidung noch beim Landesfinanzamt schwebt oder weil keine Rechtsmittelbelehrung erteilt worden ist (vgl. Urteil vom 19. 1. 1922 III A 318/21, RStBl. 1922 S. 173, Stg. Bd. 8 S. 138) und im letzteren Falle bisher überhaupt keine Beschwerde eingelegt worden war, können die neuen erweiterten Auslegungen der Steuergutscheinverordnung durch den 1. Sammelerlaß zur Anwendung kommen.

Die Werbungskosten der Rechtsanwälte.*) (Abzug der Gewerbesteuer neben dem Pauschsatz für Werbungskosten.) Von Regierungsrat Dr. Geis, Köln.

Für die Einkommensteuerveranlagung der freien Berufe war die Frage der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer neben dem Pauschsatz für Werbungs-

kosten, der durch die Pauschverordnungen zugelassen war, bisher ein ziemlich umstrittenes Kapitel. Wenn auch die Finanzämter gemäß den Erlassen des Reichs-

*) Im Industriebuchverlag Spacht & Linde, Berlin W. 35, erschien das „Steuerfassenbuch für Rechtsanwälte“, das in seinem erläuternden Teil eine ausführliche Darstellung von 31 Abzugsmöglichkeiten unter Werbungskosten, Sonder-

leistungen, Schulzinsen und Renten enthält. Preis: Ausgabe A: 100 Blatt Kassenbuch und 25 Karteikarten 10 RM. und Ausgabe B: 50 Blatt Kassenbuch und 25 Karteikarten 5,50 RM.

ministers der Finanzen vom 30. 1. 1931 und 20. 1. 1931 regelmäßig die gesamte gezahlte Gewerbesteuer als Werbungskosten absetzen, so wird im Endergebnis doch nur der Pauschbetrag abgezogen, da der Pauschbetrag für Werbungskosten wieder um die Gewerbesteuer gekürzt wird. Wegen dieses Verfahrens hat sich der Reichsfinanzhof in seiner Entscheidung vom 20. 12. 1932 VI A 960/32 (StuW. 1933 Nr. 296) ausgesprochen. Dem Urteil lag folgender Tatbestand zugrunde:

Der Beschwerdeführer, ein Rechtsanwalt, hatte im Kalenderjahr 1930 31 997 RM. eingenommen und u. a. 1805 RM. Gewerbesteuer gezahlt. Hier von konnte er 304,21 RM. auf seine Klientel abwälzen. Das Finanzamt berücksichtigte entsprechend den Anordnungen des Reichsministers der Finanzen im Erlaß vom 30. 1. 1930 S 2209—6 als Werbungskosten einmal die gesamte bezahlte Gewerbesteuer (1805 RM.) und außerdem einen Pauschbetrag von $33\frac{1}{3}$ v. S. der Roheinnahmen, abzüglich der gezahlten Gewerbesteuer ($33\frac{1}{3}$ v. S. von [31 997—1805 =] 30 192 RM. = 10 064 RM.). Der Beschwerdeführer dagegen verlangte Berechnung des zur Abgeltung der Werbungskosten abzuziehenden Pauschbetrags in Höhe von $33\frac{1}{3}$ v. S. der gesamten Einnahmen ($33\frac{1}{3}$ v. S. von 31 997 RM. = 10 665 RM.) und Abzug der gesamten bezahlten Gewerbesteuer. Das Finanzgericht ließ in seinem Urteil zwar die Berechnung des Pauschbetrags von der vollen Roheinnahme (ohne Abzug der Gewerbesteuer) zu, also $33\frac{1}{3}$ v. S. von 31 997 RM. = 10 665 RM., lehnte aber den Abzug der Gewerbesteuer neben dem Pauschbetrag für Werbungskosten ab.

Der Reichsfinanzhof legte in seiner Entscheidung die Pauschverordnungen dahin aus, daß die Ausgaben für die Gewerbesteuer durch den Pauschbetrag gesondert zum Abzug kommen können, indem er etwa folgendes ausführt: Für die Gewerbesteuer könne nicht angenommen werden, daß bei Anwendung der Durchschnittssätze für die Werbungskosten die gesamten Werbungskosten usw. abgegolten wären. Als der Reichsminister der Finanzen in der Verordnung vom 8. 3. 1926 zum ersten Male Durchschnittssätze für Werbungskosten bei Angehörigen der freien Berufe festgesetzt habe, und zwar für das ganze Reich, wäre die Frage der Heranziehung der freien Berufe zur Gewerbesteuer in den verschiedenen deutschen Ländern sehr umstritten gewesen. Die Gewerbesteuerpflicht sei in der Gewerbesteuergesetzgebung teilweise bejaht, teilweise verneint worden. Berücksichtige man, daß die vom Reichsminister der Finanzen als Hilfsmittel für die Besteuerung für die Einkommen oder für seine Ermittlungsgrundlagen festgesetzten Durchschnittssätze für normale Betriebsverhältnisse im ganzen Reich gelten und eine gleichmäßige Behandlung aller Steuerpflichtigen herbeiführen sollten, so müsse bei der außerordentlich verschiedenartigen Lage der Verhältnisse in den einzelnen Ländern angenommen werden, daß der Reichsminister der Finanzen in den Werbungskostenpauschsätzen für die freien Berufe die Gewerbesteuer nicht mit einbezogen wissen wollte. Auch zur Zeit des Erlasses der Pauschverordnungen vom 28. 1. 1928 und 30. 1. 1930, die gegenüber der bisherigen

Regelung nur geringe Abweichungen vorfänden, wäre die Gesetzeslage hinsichtlich der Gewerbesteuerpflicht der freien Berufe in den deutschen Ländern sehr verschieden gewesen. Insbesondere hätten die größten Länder, Preußen, Bayern und Sachsen, die Steuerpflicht nicht eingeführt bzw. wieder beseitigt. Der Senat trage daher keine Bedenken, diese Verordnungen dahin auszulegen, daß die Ausgaben für die Gewerbesteuer durch den Pauschbetrag nicht abgegolten sind, sondern neben den Pauschsätzen gesondert zum Abzug kommen können. Eine andere Auslegung ließe sich auch nicht darauf gründen, daß z. B. Preußen durch Gesetz vom 17. 4. 1930, also zeitlich nach der Verordnung vom 30. 1. 1930, die Gewerbesteuer auf die Angehörigen der freien Berufe ausgedehnt hat.

Zu der Frage, wie hierdurch die sonstigen nach Pauschsätzen abzugeltdenden Werbungskosten zu berechnen seien, könne der im Erlaß vom 20. 1. 1931 S 2209—8 III zum Ausdruck gekommenen Anschauung des Reichsministers der Finanzen nicht ohne weiteres zugestimmt werden. Der Reichsminister der Finanzen gehe bei seiner Anordnung davon offensichtlich aus, daß die Gewerbesteuer von den freien Berufen durchweg abgemälzt werde und daher als durchlaufender Posten anzusehen sei. Nun sei zwar den Rechtsanwälten die Abwälzung der Gewerbesteuer durch eine Entschließung des deutschen Anwaltsvereins in Leipzig empfohlen worden. Bei dem Abzug der Gewerbesteuer neben dem Pauschbetrag sei daher zu berücksichtigen, inwiefern der Steuerpflichtige die Gewerbesteuer durch Inrechnungstellung von Gewerbesteuerzuschlägen abgemälzt habe. Man müsse demnach fragen, welche Werbungskosten der jetzt mit Gewerbesteuer belastete Steuerpflichtige abziehen dürfte, wenn er nicht der Gewerbesteuer unterliegen würde. Hierbei würde sich ergeben, daß er unter sonst völlig gleichliegenden Verhältnissen einerseits um den Betrag weniger eingenommen hätte, den ihm seine Klienten vereinbarungsgemäß als Gewerbesteuerzuschlag bezahlt hätten, im vorliegenden Falle also 31 997 RM. minus 304 RM. Von seinen Einnahmen in Höhe von 31 693 RM. hätte er $33\frac{1}{3}$ v. S. als Werbungskosten abziehen dürfen, also 10 564 RM., der nämliche Betrag müsse bei Vermeidung einer Schlechterstellung des der Gewerbesteuer unterliegenden Steuerpflichtigen auch diesem zum Abzug zugerechnet werden. Daneben entstünden ihm noch weitere Werbungskosten durch die Gewerbesteuer, die nicht abgemälzt sei (d. h. 1805—304 = 1501 RM.). Auch sie dürfe er daher noch gesondert abziehen.

Errechnung der Werbungskosten.

Der Gewinn eines gewerbesteuerpflichtigen Angehörigen eines freien Berufs ist nach der Entscheidung des Reichsfinanzhofs also in der Weise zu errechnen, daß man von den gesamten Einnahmen zunächst den Betrag absetzt, den er an Gewerbesteuer hat abwälzen können, der also gewissermaßen nur einen durchlaufenden Posten darstellt. Von dem hiernach verbleibenden Rest sind die Werbungskosten nach dem für den einzelnen zutreffenden Pauschbetrag zu berechnen und abzusetzen.

Schließlich ist noch der durch die Gewerbesteuerzuschläge nicht hereingebrachte Teil der Gewerbesteuer abzuführen. Hierbei kann es im Einzelfall notwendig werden, den abgewälzten bzw. nicht abgewälzten Teil der Gewerbesteuer im Wege der Schätzung zu ermitteln. Beispiel: Einnahmen: 40 000 RM., gezahlte Gewerbesteuer 3000 RM.; hiervon abgewälzt 1000 RM.; Werbungskosten (40 000 — 1000) \times 33 $\frac{1}{3}$ v. G. + 2000 = 15 000 RM. Reineinkommen aus anwaltschaftlicher Tätigkeit sonach: 40 000 — (1000 + 15 000) = 24 000 RM.

Verbuchung der Gewerbesteuer.

Bei Benutzung des Steuerkassenbuchs für Rechtsanwälte (Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin W. 35) wird die dem Klienten besonders in Rechnung gestellte und von ihm angeforderte Gewerbesteuer unter „Auslagen“, Spalte 5, der Karteikarte festgehalten. Die vom Klienten eingezahlte Gewerbesteuer wird in Spalte 12

der Karteikarte und in Spalte 9 des Steuerkassenbuchs eingetragen. Muß die Gewerbesteuer oder ein Teil hieron wieder an den Klienten zurückgezahlt werden, so wird dieser Betrag in Spalte 22 des Steuerkassenbuchs eingetragen.

Die abgewälzte Gewerbesteuer ist bei Berechnung des Umsatzes und Einkommens mitzuberechnen (vgl. Musterzusammenstellung für Umsatz- und Einkommensberechnung im Steuerkassenbuch für Rechtsanwälte!).

Die gesamte vom Rechtsanwalt an die Steuerbehörde zu zahlende Gewerbesteuer wird in Spalte 25 des Steuerkassenbuchs verbucht.

Was für die Gewerbesteuer gilt, gilt entsprechend auch für die Umsatzsteuer. Es kommt also hier darauf an, welcher Betrag an Umsatzsteuer auf die Klienten abgewälzt werden kann und welcher nicht. Die steuerliche Behandlung ist die gleiche wie bei der Gewerbesteuer.

Die vermögensteuerrechtlichen Auswirkungen der Umwandlung einer offenen Handelsgesellschaft in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Von Regierungsrat Dr. Hans Räß, Regensburg.

In letzter Zeit mehren sich die Fälle, daß offene Handelsgesellschaften in Gesellschaften mit beschränkter Haftung umgewandelt werden. Veranlassung zu solchen Umwandlungen bildet wohl in den meisten Fällen die Tatsache, daß sich die unbeschränkte persönliche Haftung der Teilhaber einer offenen Handelsgesellschaft für deren gesamte Verbindlichkeiten, wie sie durch § 105 HGB. gesetzlich festgelegt ist, infolge der Ungunst der wirtschaftlichen Verhältnisse, die schon so viele alte, solide Unternehmungen hat zusammenbrechen lassen, für die Gesellschafter zu einem immer gefährlicher werdenden Risiko auswächst, das durch Gründung einer GmbH. an Stelle der bisherigen OHG. doch wesentlich vermindert wird, insofern es bei Beteiligung an einer GmbH. nur auf die Einlage beschränkt ist.

Steuerliche Gründe dürften bei der Erwägung, ob eine OHG. in eine GmbH. umgewandelt werden soll, im allgemeinen wohl kaum eine Rolle spielen, zumal sich auf die Frage, ob es, auf lange Sicht betrachtet, steuerlich günstiger ist, ein Unternehmen in Form einer OHG. oder in Form einer GmbH. zu betreiben, eine allgemein gültige zuverlässige Antwort überhaupt nicht geben läßt.

Auf dem Gebiet der Vermögensteuer allerdings hat die Umgründung einer OHG. in eine GmbH., wenn das Gesellschaftsvermögen überhaupt die Vermögensteuerfreigrenze von 20 000 RM. übersteigt, nach dem derzeitigen Stand der Gesetzgebung unter bestimmten Voraussetzungen, nämlich bei einer den gesetzlichen Bestimmungen Rechnung tragenden Wahl des Zeitpunkts der Umgründung, einen zeitlich freilich nur beschränkten steuerlichen Vorteil zur Folge. Unter welchen Voraussetzungen ein solcher Vorteil bei der Vermögensteuer erzielt werden kann und worin er besteht, soll im folgenden an Hand der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen dargelegt werden.

Im Regelfalle bringen bei Umgründung einer OHG. in eine GmbH. die bisherigen Gesellschafter der OHG., die meist mit den Gründern der neuen GmbH.

personengleich sein werden, das Vermögen der OHG. bzw. ihre Anteile an der OHG. in die neugegründete GmbH. ein und lösen nach Unterzeichnung des GmbH.-Gründungsvertrags durch sämtliche Gesellschafter die OHG. auf, was gemäß § 131 HGB. durch gemeinsamen Beschluß der Gesellschafter möglich ist. Die Einbringung des Vermögens der OHG. in die neugegründete GmbH. tritt gemäß § 145 Abs. 1 HGB. an Stelle der sonst nach Auflösung einer OHG. stattfindenden Liquidation.

Mit der Auflösung der OHG. erlischt zwar an sich ohne weiteres deren aus § 2 Ziff. 2 Buchstabe c BStG. sich ergebende Vermögensteuerpflicht, auf Grund der ausdrücklichen Bestimmung des § 14 BStG. wird jedoch die Vermögensteuer gleichwohl noch bis zum Schluß des Rechnungsjahrs erhoben, in dem die Steuerpflicht weggefallen ist. Die neugegründete GmbH. wird an sich auf Grund des § 2 Ziff. 2 Buchstabe a BStG. mit ihrer Entstehung als steuerliches Rechtsobjekt unbeschränkt vermögenssteuerpflichtig. Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (vgl. Urt. RFH. vom 21. 2. 1930 III A 43/29, RStBl. 1930 S. 373) entsteht eine GmbH. steuerrechtlich schon vor der Eintragung ins Handelsregister, sobald der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen ist und die Gesellschaft ihre Tätigkeit begonnen hat, vorausgesetzt, daß die Eintragung später nachgeholt wird. Dabei will der Reichsfinanzhof unter dem Beginn der Tätigkeit nicht etwa die Aufnahme des eigentlichen, den Gegenstand des Unternehmens bildenden Gewerbebetriebs verstanden wissen, sondern hält es im Hinblick auf die Bestimmung des § 44 Abs. 2 Nr. 1 NBewG., wonach bei den dort bezeichneten Erwerbsgesellschaften deren gesamtes Vermögen einen gewerblichen Betrieb bildet, gleichviel welche Tätigkeit sie ausüben, für folgerichtig, die steuerrechtliche Entstehung einer derartigen Gesellschaft nicht davon abhängig zu machen, ob sie die ihrer Satzung entsprechende Tätigkeit aufgenommen hat, sondern die steuerliche Rechtsfähigkeit schon mit dem Erwerb von

Vermögen beginnen zu lassen. Eine GmbH. entstehe demnach steuerrechtlich schon dann, wenn der Gesellschaftsvertrag abgeschlossen ist und die Gesellschaft das tut, was nach dem Reichsbewertungsgesetz einen gewerblichen Betrieb begründet, d. h. Vermögen besitzt. Der nach diesen Grundsätzen des Reichsfinanzhofs sich bestimmende Zeitpunkt des Eintritts einer neu gegründeten GmbH. in die Vermögensteuerpflicht fällt jedoch keineswegs zusammen mit dem Tage, von dem ab die neugegründete GmbH. tatsächlich zur Vermögensteuer herangezogen wird. Nach § 25 ABewG. sind vielmehr der im Falle der Neugründung einer GmbH. vorzunehmenden nachträglichen Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens der Gesellschaft (Nachfeststellung) die Verhältnisse bei Beginn des dem Eintritt in die Steuerpflicht folgenden Kalenderjahrs zugrunde zu legen und nach § 13 in Verbindung mit § 12 Abs. 2, 3 VStG. gilt die in einem derartigen Falle vorzunehmende nachträgliche Veranlagung der Vermögensteuer (Nachveranlagung) erst für die Zeit von Beginn des Rechnungsjahrs, das dem Kalenderjahr, in das die Begründung der Steuerpflicht der GmbH. fällt, unmittelbar folgt.

Auf Grund der genannten Bestimmungen des Vermögensteuergesetzes bzw. des Reichsbewertungsgesetzes — §§ 14, 13, 12 Abs. 2, 3 VStG.; § 25 ABewG. — gelangt man nun, was die vermögenssteuerrechtlichen Auswirkungen der Umwandlung einer OStG. in eine GmbH. betrifft, zu folgendem merkwürdigen, vom Gesetzgeber wohl kaum beabsichtigten Ergebnis:

Fällt die Auflösung der OStG. und die steuerrechtliche Entstehung der an ihrer Stelle neugegründeten GmbH. in die Zeit vom 1. Januar bis 31. März eines Jahres, so wird gemäß § 14 VStG. die Vermögensteuer für die aufgelöste OStG. nur bis zum 31. März dieses Jahres erhoben. Für die neugegründete GmbH. aber ist auf Grund der §§ 13, 12 Abs. 2, 3 VStG. in Verbindung mit § 25 ABewG. die Vermögensteuer erst vom 1. April des folgenden Jahres ab zu entrichten, so daß in derartigen Fällen durch die Umwandlung der OStG. in eine GmbH. die Vermögensteuer für ein volles Jahr gespart wird. Soweit die Umwandlung einer OStG. in eine GmbH. in der Zeit vom 1. Januar 1931 bis 31. März 1931 erfolgt ist, könnte es an sich zweifelhaft erscheinen, ob die Anwendung des § 14 VStG. in diesem Falle auch dazu führen kann, daß die Vermögensteuer für die aufgelöste OStG. nur bis zum 31. März 1931 erhoben wird, oder ob nicht vielmehr die Auslegung des § 14 VStG. in diesem Falle verlangt, daß die Vermögensteuer für die OStG. bis zum 31. März 1932 erhoben wird, weil es ein Rechnungsjahr, das am 31. März 1931 endete, im Hinblick auf die Bestimmung des § 22 Abs. 1 Satz 2 VStG. für die Vermögensteuer eigentlich noch nicht gegeben hat. Nach dem vom Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 19. 1. 1933 III A 324/32 (RStBl. 1933 S. 157) eingenommenen Standpunkt wird jedoch in diesen Fällen die Vermögensteuer nur bis zum 31. März 1931 zu entrichten sein.

Eine völlig gleichartige Rechtslage hinsichtlich der Vermögensteuer, wie sie hier für den Fall einer in der Zeit vom 1. Januar bis 31. März eines Jahres erfolgenden Umwandlung einer OStG. in eine GmbH.

dargestellt wurde, ergibt sich übrigens auch in den Fällen, in denen jemand im ersten Kalendervierteljahr stirbt und sein Vermögen auf unbeschränkt Vermögensteuerpflichtige mit der Folge vererbt, daß bei diesen durch die Erbschaft eine Vermögensvermehrung um mehr als den zehnten Teil oder um mehr als 50 000 RM. eintritt. Auch in diesen Fällen entsteht eine einjährige Unterbrechung in der Vermögensteuererhebung, da auf Grund des § 14 VStG. die Vermögensteuer für den Erblasser nur bis zum Ende des betreffenden ersten Kalendervierteljahrs in dem sein Ableben erfolgt, zu entrichten ist, während eine Neuveranlagung der Erben zur Vermögensteuer im Hinblick auf die Bestimmung des § 12 VStG. erst mit Wirkung vom 1. April des folgenden Kalenderjahrs an vorgenommen werden kann. Hinsichtlich dieser Fälle hat der Reichsminister der Finanzen in seinem Erlaß vom 21. 6. 1932 S 3300 — 82 III bereits wie folgt Stellung genommen: „Dieses an sich zweifellos unerwünschte Ergebnis muß jedoch in Kauf genommen werden. Man hätte die Lücke nur dadurch vermeiden können, daß man entweder den Grundsatz, daß als Feststellungszeitpunkt nur der 1. Januar in Betracht kommt, preisgab, oder eine komplizierte Vorschrift in den § 14 aufnahm, wonach bei Erlöschen der Steuerpflicht in derartigen Fällen die Steuer bis zum Ende nicht des laufenden, sondern des nächsten Rechnungsjahrs zu entrichten ist. Eine derartige Regelung wäre aber praktisch kaum durchführbar gewesen.“ Hinsichtlich der Fälle jedoch, in denen der Erblasser in der Zeit vom 1. Januar bis 31. März 1931 gestorben ist, stellt sich der Reichsminister der Finanzen in dem vorgenannten Erlaß, vorbehaltlich einer andern Entscheidung im Rechtsmittelverfahren, auf den Standpunkt, daß bei sinnemäßer Auslegung des § 14 VStG. die Steuer für den Erblasser bis 31. März 1932 zu entrichten ist, weil es ein Rechnungsjahr 1930, das am 31. März 1931 endete — in dem vom Reichsminister der Finanzen an die Finanzbehörden gegebenen Abdrucken des Erlasses steht übrigens irrtümlich, offenbar infolge eines Druckfehlers: „ein Rechnungsjahr 1931, das am 31. März 1932 endete“ —, für die Vermögensteuer überhaupt noch nicht gegeben habe. Man werde daher vermögenssteuerrechtlich den Zeitraum vom 1. Januar 1931 bis 31. März 1932 als einheitlichen Zeitraum aufzufassen haben, bei dem eine Zäsur am 31. März 1931 nicht eingetreten sei. Diesem Standpunkt ist aber der Reichsfinanzhof in seinem bereits oben angeführten Urteil vom 19. 1. 1933 III A 324/32 (RStBl. 1933 S. 157) nicht beigetreten; er hat vielmehr entschieden, daß in diesen Fällen die Vermögensteuer nur bis zum 31. März 1931 zu erheben ist. In seinem Erlaß vom 25. 2. 1933 S 3300 — 130 III unter II Ziff. 1 hat der Reichsminister der Finanzen auch bereits angeordnet, nach diesem Urteil zu verfahren.

Die einschlägigen Bestimmungen des alten Reichsbewertungsgesetzes vom 10. 8. 1925 (§§ 76, 75) und des alten Vermögensteuergesetzes vom 10. 8. 1925 (§§ 12 Abs. 2, 13) boten keine Möglichkeit, durch entsprechende Wahl des Zeitpunkts der Umwandlung einer OStG. in eine GmbH. Vermögensteuer zu sparen. Denn nach § 13 VStG. a. F. war bei Erlöschen der Steuerpflicht einer OStG. infolge ihrer Auflösung die Vermögensteuer nur bis zum Schluß

des Kalendermonats zu erheben, in dem die Steuerpflicht wegfiel, während anderseits die Nachfeststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens der neugegründeten GmbH. nach §§ 76, 75 Abs. 2 RWBewG. a. F. auf den Tag ihrer steuerrechtlichen Entstehung und die Nachveranlagung zur Vermögensteuer gemäß § 12 Abs. 2 VStG. a. F. schon mit Wirkung vom Beginn des der steuerrechtlichen Entstehung der GmbH. folgenden Kalendermonats vorzunehmen war, so daß sich eine Lücke in der Besteuerung nicht ergeben konnte.

In diesem Zusammenhang sei schließlich noch, weil es gerade für die durch Umgründung aus einer OStG. entstehende GmbH. von Bedeutung ist, auf die Besonderheit hingewiesen, die für Nachfeststellungen auf den 1. Januar 1932 und für Nachveranlagungen zur Vermögensteuer auf diesen Zeitpunkt nach § 2 Abs. 2 der Verordnung des Reichspräsidenten über die Anpassung der Vermögensteuer, Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer an die seit dem 1. Januar 1931 eingetretenen Wertrückgänge vom 12. Mai 1932 (RGBl. I S. 192) gilt. Hiernach ist bei den vorbezeichneten Nachfeststellungen bzw. Nachveranlagungen zwar für die Feststellung des Vermögens nach Art und Menge der Stand vom 1. Januar 1932, für die Bewertung des Vermögens jedoch der Stand am 1. Januar 1931 zugrunde zu legen. Diese Sonderbestimmung war deshalb erforderlich, weil der durch die genannte Verordnung zur Abgeltung des seit dem 1. Januar 1931 eingetretenen Vermögensrückgangs geschaffene einheitliche 20prozentige Abschlag von der Vermögensteuer für das Rechnungsjahr 1932 auch in den Fällen einer Nachveranlagung zur Vermögensteuer für das Rechnungsjahr 1932 eintritt, wie sie u. a. für alle im Kalenderjahr 1931 neugegründeten

GmbH. mit einem Gesellschaftsvermögen von mehr als 20 000 RM. zu erfolgen hat. Würden bei solchen Nachfeststellungen bzw. Nachveranlagungen auf Grund der allgemeinen Bestimmungen des § 25 Abs. 2 RWBewG. bzw. des § 13 in Verbindung mit § 12 Abs. 2 und 3 VStG. nicht nur hinsichtlich der Substanz, sondern auch hinsichtlich der Bewertung des Vermögens die Verhältnisse am 1. Januar 1932 maßgebend sein, so würde der seit dem 1. Januar 1931 eingetretene wertmäßige Vermögensrückgang, der eben durch den 20prozentigen Abschlag von der Vermögensteuer 1932 allgemein abgegolten sein soll, zu Unrecht doppelt berücksichtigt werden, was durch die im § 2 Abs. 2 der genannten Verordnung getroffene Sonderregelung hinsichtlich der Bewertung des Vermögens bei Nachfeststellungen bzw. Nachveranlagungen auf den 1. Januar 1932 ausgeschlossen wird.

Wird dem seit dem 1. Januar 1931 allgemein eingetretenen Vermögensrückgang auch bei der Vermögensteuer für das Rechnungsjahr 1933 wieder durch einen einheitlichen allgemeinen Abschlag von dem an sich zu entrichtenden Steuerbetrag Rechnung getragen, womit wohl zu rechnen sein dürfte, so wird die für Nachfeststellungen auf den 1. Januar 1932 und für Nachveranlagungen zur Vermögensteuer für das Rechnungsjahr 1932 im § 2 Abs. 2 der genannten Verordnung getroffene Sonderregelung wohl auch auf die Nachfeststellungen auf den 1. Januar 1933 und auf die Nachveranlagungen zur Vermögensteuer für das Rechnungsjahr 1933 ausgedehnt werden.*)

*) Anmerkung des Verfassers: Durch Kap. V der Verordnung des Reichspräsidenten über Maßnahmen auf dem Gebiet der Finanzen, der Wirtschaft und der Rechtspflege vom 18. 3. 1933, RGBl. I S. 109, mittlerweile bereits geschehen.

Warenzugaben auf Rabattsparmarken. Von Regierungsrat Dr. Kuno Friesecke,

Rudolstadt.

Die Einlösung von bei Wareneinkäufen verarbeiteten Rabattsparmarken kann in bar oder in Warenzugaben erfolgen. Im ersten Falle liegt zweifellos eine Rückgewähr von Entgelten nach § 17 UStG. 1932 vor, gleich, ob die Barzahlung von dem die Rabattsparmarken verarbeitenden Kaufmann selbst oder von einem Rabattsparverein, dem er als Mitglied angehört, bewirkt wird. Allerdings dürfen bei Ausgabe der Marken durch einen Rabattsparverein nur die Beträge der von den Kunden tatsächlich eingelösten Marken, nicht dagegen auch der Gegenwert der von den Kunden nichteingelösten an die Mitglieder verarbeiteten Marken nach § 17 a. a. D. von den steuerpflichtigen Entgelten abgesetzt werden. Dabei ist es gleich, ob der Gegenwert der von den Kunden nichteingelösten Marken den Mitgliedern des Rabattsparvereins zurückvergütet oder zur Deckung der Geschäftskosten des Vereins oder zur Förderung des Vereinszwecks verwandt wird. Denn unter zurückgewährten Entgelten im Sinne des § 17 a. a. D. sind immer nur solche zu verstehen, die an die Kunden selbst zurückgelangen (RFS. vom 1. 2. 1929 VA 760/28, StuW. 29 Nr. 464).

Werden die verarbeiteten Rabattsparmarken nicht in bar, sondern durch Warenzugaben eingelöst, dann liegt überhaupt keine steuerfreie Rückgewähr im Sinne

des § 17 a. a. D. vor. Denn Warenzugaben sind selbst keine Entgelte, sondern nur zusätzliche Warenlieferungen für den bereits bei Verabfolgung der Rabattsparmarken vereinnahmten Kaufpreis. Für die Kunden stellen derartige Warenzugaben, an denen sie vielleicht zur Zeit gar keinen Bedarf haben, keine Kaufpreisminderung dar. In der Regel kommen die Kunden auch gar nicht auf den Gedanken, jeinerzeit die Waren um den Gegenwert der späteren Warenzugaben, die sie bei Einlösung der Rabattsparmarken erhalten, billiger eingekauft zu haben. Solche Warenzugaben stellen vielmehr gewöhnlich nur ein Mittel der Reklame und Kundenwerbung dar (RFS. vom 17. 6. 1932 VA 952/31, StuW. 32 Nr. 1120).

Anders wäre es nur, wenn einzelnen Kunden auf Verlangen der Gegenwert der Warenzugaben in bar gezahlt wird, was besonders für die Zukunft zu beachten ist. Denn nach der Verordnung über das Zugabewesen vom 9. 3. 1932 (RGBl. I S. 121) sind Warenzugaben nur noch erlaubt, wenn der Zugabende sich erbieht, an Stelle der Zugabe eine mindestens dem Einstandspreis derselben entsprechenden bestimmten Geldbetrag bar auszuführen. Dieser Geldbetrag stellt dann zurückgewährtes Entgelt im Sinne des § 17 a. a. D. dar.

Erwerb und Einziehung eigener Aktien im Steuerrecht. Von Regierungs-

assessor Mersmann, Berlin

I. Handelsrechtliche Grundlagen.

Der Erwerb eigener im Verkehr befindlicher Aktien und ihre spätere Einziehung bilden vor allem in der Zeit seit Ende der Inflation gerade auch bei den größeren Aktiengesellschaften ein wesentliches Mittel zur Durchführung von Kapitalherabsetzungen oder Bilanzbereinigungen. Durch die Notverordnungen vom 19. September und vom 1. Oktober 1931 (RGBl. I S. 499 bzw. S. 565 bis 567) haben die Fragen des Erwerbs und der Einziehung eigener Aktien eine durchgreifende Neuregelung erfahren.

Der entgeltliche Erwerb voll eingezahlter eigener Aktien, die sich bereits im Verkehr befunden haben (Gegensatz: Vorratsaktien), ist einer Aktiengesellschaft nach § 226 HGB. nur gestattet

- a) zur Ausführung einer Einkaufskommission,
- b) zur Abwendung eines schweren Schadens von der Gesellschaft,
- c) zur Einziehung binnen sechs Monaten nach dem Erwerb, zu b und c nur in Höhe von bis zu 10 v. H. des Grundkapitals.

Nach § 226 Abs. 2 HGB. ist der Erwerb eigener Aktien durch eine Gesellschaft auch bei Fehlen dieser Voraussetzungen zivilrechtlich jedenfalls stets dann wirksam, wenn der Ausgabepreis voll geleistet worden ist.

Die Einziehung eigener Aktien, die eine Gesellschaft für sich erworben hat, ist nach § 227 Abs. 1 HGB. an besondere Voraussetzungen (Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages usw.) nicht mehr geknüpft. Sie ist zulässig

1. im Wege der Kapitalherabsetzung gemäß §§ 288 ff. HGB. (Erfordernisse: Einziehungsbeschuß der Generalversammlung mit einer Mehrheit von drei Vierteln des vertretenen Grundkapitals; gesonderte Abstimmung nach Aktiengattungen; Gläubigerschutz durch dreimaligen Aufruf, Sicherung der Forderungen und Sperrjahr für Auszahlungen an die Aktionäre).

In dieser Art kann die Einziehung unbeschränkt erfolgen

2. im Wege der Kapitalherabsetzung in erleichteter Form (Verordnung vom 1. 10. 1931 § 3 und Durchführungsverordnungen: Einziehungsbeschuß mit einfacher Mehrheit des vertretenen Grundkapitals und zugleich der abgegebenen Stimmen; Verbot von Zahlungen an die Aktionäre und einer Befreiung derselben von der Einlageverpflichtung).

Diese Art der Einziehung ist nur in der Zeit vom 1. Oktober 1931 bis 30. Juni 1933 und nur für vor dem 18. Februar 1932 erworbene Aktien zulässig. Hat eine Gesellschaft solche Aktien im Besitz, so muß die Kapitalherabsetzung in erleichteter Form zunächst im Wege der Einziehung dieser Aktien erfolgen, falls nicht gemäß Verordnung vom 20. Februar 1932 (RGBl. I S. 90) eine Veräußerung derselben mindestens zum Nennbetrage beschlossen wird.

3. Im Wege der einfachen Einziehung nach § 227 Abs. 3 bis 5 HGB. (Einziehungsbeschuß mit einfacher Mehrheit, Sicherheitsleistung für die Gläubiger gemäß § 227 Abs. 4 HGB., Bildung einer Einziehungsreserve).

Diese Art der Einziehung ist nur zulässig

- a) nach unentgeltlichem Erwerb der Aktien,
- b) nach Erwerb der Aktien zur Einziehung binnen sechs Monaten gemäß § 226 Abs. 1 Ziff. 2 HGB.
- c) bei Verwendung eines nach der Handelsbilanz verfügbaren Gewinns oder Reservefonds,

Die Einziehung der von der Gesellschaft erworbenen eigenen Aktien führt in jedem Falle zu einer Vernichtung der Aktienrechte und zugleich zu einer Verminderung des Grundkapitals um den gesamten Nennbetrag der eingezogenen Aktien (vgl. § 227 Abs. 3 Satz 4 HGB.; nach früherem Recht streitig). Der Zeitpunkt, in dem diese Wirkungen eintreten, ist regelmäßig das Datum der Eintragung des Einziehungsbeschlusses der Generalversammlung in das Handelsregister (vgl. RGZ. 101 S. 201; Schlegelberger-Quassowski-Schmölder: Aktienrecht S. 81 bis 83; für die einfache Einziehung streitig). Die Einziehung wird ausnahmsweise zu anderen Zeitpunkten wirksam:

- a) nach §§ 5 bis 7 der Verordnung vom 18. Februar 1932 (RGBl. I S. 45): Zurückbeziehung der Wirkungen des Einziehungsbeschlusses auf den vorhergehenden Bilanzstichtag,
- b) bei aufschiebend bedingten Einziehungsbeschlüssen: mit dem Eintritt der Bedingung.

Hauptfall: Die Generalversammlung beauftragt den Vorstand, eigene Aktien zu erwerben und beschließt im voraus, die innerhalb einer bestimmten Frist erworbenen Aktien bis zu einem Höchstbetrage einzuziehen. Der ins Handelsregister eingetragene Beschluß bringt dann erst mit Ablauf der Frist die Wirkung einer Einziehung der bis dahin erworbenen Aktien hervor.

II. Buch- und bilanzmäßige Behandlung des Erwerbs und der Einziehung eigener Aktien.

Nach § 13 KStG. in Verbindung mit § 13 EStG. ist bei Aktiengesellschaften der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Beachtung besonderer steuerlicher Vorschriften ermittelte Überschuß des Betriebsvermögens am Ende des Steuerabschnitts über das Betriebsvermögen am Anfang desselben als Einkommen steuerpflichtig. Ausgangspunkt für die Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens ist hier nach die kaufmännische Buchführung und die Handelsbilanz einer Aktiengesellschaft, auf deren Grundlage sich die steuerlich berücksichtigte Bilanz aufbaut.

1. Für die buchmäßige Behandlung des Erwerbs eigener bisher im Verkehr befindlicher Aktien durch eine Aktiengesellschaft ist vor allem zu unterscheiden, ob der Erwerb unentgeltlich oder entgeltlich erfolgt.

- a) Im Falle des Kaufs der eigenen Aktien vermindert sich das Vermögen der Gesellschaft um den gezahlten Kaufpreis; an dessen Stelle

tritt aber ein neuer Vermögenswert, die eigenen Aktien. Obgleich nach § 226 Abs. 5 HGB. das Stimmrecht und der Anspruch auf den Reingewinn für eigene Aktien vorübergehend ruhen stellen diese auch in der Hand der Gesellschaft einen bilanzfähigen Vermögensgegenstand dar. Denn die im Verkehr gewesenen Aktien sind umsatzfähige Wertpapiere, die die Gesellschaft freihändig oder zum Tageskurs an der Börse bewerten kann (RFG. StuW. 1929 Nr. 453).

Die eigenen Aktien sind auch dann regelmäßig als Vermögensgegenstände zu behandeln, wenn die Verwaltung sie zum Zwecke der Einziehung gekauft hat; denn bis zu dem Beschluß der Generalversammlung über die Einziehung und dessen Eintragung in das Handelsregister besteht für die Gesellschaft noch immer die Möglichkeit der Verwertung. Das ist nur dann nicht anzunehmen, wenn die Generalversammlung selbst bereits den Erwerb zur Einziehung angeordnet und diese bis zu einem Höchstbetrag be dingt beschlossen hat (vgl. oben zu I letzter Satz).

Abgesehen von dem letztgenannten Fall wird die Gesellschaft nach den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung die von ihr gegen Entgelt erworbenen eigenen Aktien am Erwerbstage mit dem Anschaffungspreis aktivieren. Sind die eigenen Anteile am Bilanzstichtag noch vorhanden, so sind sie nach § 261 Ziff. 2 HGB. in der Jahresbilanz mit ihrem Anschaffungspreis oder, wenn der Börsenkurs bzw. gemeine Wert am Bilanzstichtage niedriger ist, mit diesen Werten anzusetzen. Kursverluste einer Gesellschaft an den eigenen Aktien müssen also in der Jahresbilanz ausgewiesen werden. Es ist nicht möglich, die eigenen Anteile gemäß § 261 Ziff. 1 HGB. trotz Sinkens der Kurse mit dem Anschaffungspreis oder im Hinblick auf die Möglichkeit der Einziehung mindestens zu Pari zu bewerten (Schlegelberger, a. a. O. S. 202; eine Ausnahmeregelung für die Hypothekendarlehen enthält die Verordnung vom 15. 12. 1932, RGBl. I S. 546).

Diese für die Handelsbilanz entwickelten Grundsätze gelten entsprechend für die Steuerbilanz. Die entgeltlich erworbenen eigenen Aktien sind in dieser regelmäßig zu aktivieren und nach § 19 EStG. unter Beachtung des § 261 Ziff. 2 HGB. für den Schluß des Steuerabschnitts mit dem Anschaffungspreis oder, falls dieser niedriger ist, mit dem (im allgemeinen mit dem Börsenpreis identischen) Teilwert zu bilanzieren. Denn im gleichen Umfang wie für das Handelsrecht gilt auch für das Recht der Steuerbilanz der Grundsatz, daß ein bis zum Bilanzstichtag bzw. bis zu dem mit diesem zusammenfallenden Ende des Steuerabschnitts eingetretener Konjunkturverlust berücksichtigt werden muß.

Da die nach Handelsrecht nicht verbotene Bildung stiller Reserven steuerlich nicht beachtet wird, sind die eigenen Aktien in der Steuerbilanz für das Ende des Steuerabschnitts des Erwerbs

in jedem Falle mit den handelsrechtlich höchstzulässigen Werten zu bilanzieren.

Beispiel: eine Gesellschaft kauft im Oktober 10 eigene Aktien zu je 50 RM., ihr Börsenkurs sinkt bis zum 31. Dezember auf je 40 RM. In der Handelsbilanz können die eigenen Aktien höchstens mit 400 RM., in der Steuerbilanz müssen sie mit diesem Betrage bewertet werden.

- b) Wenn Aktionäre der Gesellschaft ihre Aktien unentgeltlich, sei es im Wege der Schenkung oder als Einlage, übertragen haben, ist handelsrechtlich gleichfalls eine Aktivierung geboten (Staub-Pinner, HGB. 12. Auflage § 261 Anm. 26), und zwar mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Übertragung. Diese wird nur dann nicht erfolgen dürfen, wenn die Aktien mit der ausdrücklichen Auflage sofortiger Einziehung übertragen werden (ähnlich Schlegelberger, a. a. O. S. 66), oder wenn (siehe oben) die Generalversammlung schon im voraus die Einziehung beschlossen hat.

Steuerlich besteht entsprechend auch für die unentgeltlich erworbenen Aktien regelmäßig eine Aktivierungspflicht, und zwar mit dem Betrag, der für sie im Zeitpunkt des Erwerbs unter gemeingewöhnlichen Umständen hätte aufgewendet werden müssen (§ 19 Abs. 2 Satz 2 EStG.). Für den Schluß des Steuerabschnitts ist dieser Wert oder der geringere Teilwert anzusetzen (§ 19 EStG. in Verbindung mit § 261 Ziff. 2 HGB.).

2. Die Einziehung der von der Gesellschaft erworbenen eigenen Aktien, die durch die Generalversammlung beschlossen und mit der Eintragung des Beschlusses in das Handelsregister wirksam wird, hat für die Buchführung und Handelsbilanz der Aktiengesellschaft eine doppelte Wirkung: einmal verringert sich auf der Passivseite das Grundkapital um den Nennbetrag der eingezogenen Aktien, andererseits verschwindet, wenn diese nach den Grundsätzen zu 1 aktiviert worden sind, der Vermögenswert der eigenen Aktien.

Durch die Ermäßigung des Grundkapitals ergibt sich wie bei jeder Kapitalherabsetzung ein Buchgewinn, doch berührt sie nicht das Betriebsvermögen (RFG. Bd. 24 S. 269). Die Vernichtung des Wertes der eigenen Aktien führt dagegen zu einer Verringerung des Betriebsvermögens der Gesellschaft, und zwar wenn die Einziehung im Jahre des Erwerbs erfolgt, regelmäßig um den Betrag der Anschaffungskosten, wenn dagegen zwischen Erwerb und Einziehung ein Bilanzstichtag lag, um den Betrag der Anschaffungskosten oder des niedrigeren Börsenpreises bzw. gemeinen Wertes am Bilanzstichtage.

Ob aus dem Gesamtvorgang der Einziehung buchmäßig ein Gewinn oder Verlust entsteht, hängt davon ab, ob die eingezogenen Aktien bei der Gesellschaft unter Pari oder über Pari zu Buch gestanden haben. Liegt der Erwerbspreis bzw. niedrigere Börsenkurs der eigenen Aktien am letzten Bilanzstichtage unter dem Nennwert, so entsteht bei der Einziehung ein Buchgewinn in Höhe der Differenz von Nennbetrag und Buchwert der Aktien. Standen diese

dagegen über Pari zu Buch, so ergibt die Einziehung in Höhe der Differenz von Buchwert und Nennbetrag einen Buchverlust (vgl. Schlegelberger a. a. O. S. 79).

Die Verwendung eines Buchgewinns aus der Einziehung ist der Gesellschaft bei der Kapitalherabsetzung nach §§ 288 ff. HGB. freigestellt. Sie kann ihn zu Ausschüttungen, zur Bildung beliebiger Reserven oder zur Deckung von Verlusten benutzen. Bei der Kapitalherabsetzung in erleichteter Form ist nach § 6 Abs. 2 W.D. nur die Verwendung zum Ausgleich von Wertminderungen, zur Deckung von sonstigen Verlusten oder zur Einstellung in den gesetzlichen Reservefonds gestattet. Bei der einfachen Einziehung muß dagegen in voller Höhe des Buchgewinns gemäß § 227 Abs. 5 HGB. ein besonderer Reservefonds gebildet werden.

Der für die Wirkung der Einziehung maßgebende Zeitpunkt der Eintragung des Generalversammlungsbeschlusses in das Handelsregister wird regelmäßig mit dem Bilanzstichtag nicht zusammenfallen. Die buchmäßigen Wirkungen der Einziehung eigener Aktien wirken sich dann erst in der für den nächsten Bilanzstichtag aufgestellten Jahresbilanz der Gesellschaft aus. Doch sind die durch die Verringerung des Grundkapitals und den Wegfall der eigenen Aktien notwendig gewordenen Buchungen nach den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung schon für den Zeitpunkt der Einziehung durchzuführen. Dagegen brauchen die mit der Verwendung des Buchgewinns zusammenhängenden Buchungen erst zum Bilanzstichtag vorgenommen zu werden. Für die Verbuchung eines Gewinns aus der Einziehung wird zweckmäßig ein besonderes Hilfskonto (Sanierungskonto) verwendet. (Vgl. über buchmäßige Einzelheiten: Bnf, Kapitalherabsetzungen in erleichteter Form S. 51 ff.)

Ausnahmsweise werden die Wirkungen der Einziehung bei der Kapitalherabsetzung in erleichteter Form unter den Voraussetzungen der §§ 5 bis 7 W.D. vom 18. Februar 1932 handelsrechtlich auf den dem Einziehungsbeschluss vorausgehenden Bilanzstichtag zurückbezogen. Diese Möglichkeit besteht niemals bei der gewöhnlichen Kapitalherabsetzung und bei der einfachen Einziehung.

Für die Steuerbilanz gelten im wesentlichen die gleichen Grundsätze. Auch für diese führt die Einziehung zu einer Herabsetzung des Grundkapitals (StuW. 1929 Nr. 289) und sind die eigenen Aktien nach der Einziehung als Aktivum zu streichen. Hierbei ergibt sich ein Buchgewinn in Höhe der Kapitalherabsetzung und zugleich, je nach dem Betrage, mit dem die eigenen Aktien in steuerlich anerkannter Weise zu Buch standen, ein Buchverlust. — Zu beachten ist, daß auch steuerlich ein Konjunkturverlust an den eigenen Aktien, der in dem Steuerabschnitt eintritt, in dessen Verlauf die Einziehung erfolgt, nicht anerkannt oder von dem buchmäßigen Ergebnis der Einziehung getrennt werden kann. Denn nach §§ 19, 20 EStG. ist die Ansetzung des niedrigeren gemeinen Wertes nur für den Schluß des Steuerabschnitts vorgesehen. Dies gilt auch dann, wenn die Gesellschaft für den Zeitpunkt der Einziehung eine handelsrechtliche Zwischenbilanz aufgestellt hat, in der der Konjunkturverlust an den Wertpapieren berücksichtigt ist (vgl. NZS. StuW. 1929 Nr. 127).

Auch für die Steuerbilanz wirkt sich die Einziehung erst für den Schluß des Steuerabschnitts aus, in dessen Verlauf sie wirksam geworden ist. Als Zeitpunkt der Wirksamkeit ist auch steuerlich regelmäßig das Datum der Eintragung des Einziehungsbeschlusses in das Handelsregister anzuerkennen. Denn in diesem Augenblick tritt die beschlossene Kapitalherabsetzung sowohl rechtlich als auch tatsächlich in Kraft. Soweit die §§ 5 bis 7 W.D. vom 18. Februar 1932 die Zurückziehung der Wirkungen des Einziehungsbeschlusses auf den vorhergehenden Bilanzstichtag zulassen, wird auch das Steuerrecht ihnen folgen und die Steuerbilanz der Handelsbilanz angepaßt werden müssen.

Wie die Aktiengesellschaft im Falle der Einziehung unter Pari zu Buch stehender eigener Aktien den Buchgewinn in ihrer Handelsbilanz verwendet, hat für die Steuerbilanz eine verschiedene Bedeutung. Der Begriff einer „Verwendung“ von Gewinnen, sei es zu Ausschüttungen, zur Bildung von Reserven, für Abschreibungen usw. ist als solcher auf die Steuerbilanz nicht anwendbar, weil diese nur bezweckt, das Einkommen eines Steuerabschnitts, den Unterschied zwischen Anfangs- und Endvermögen als Maßstab der Besteuerung objektiv festzustellen. Dagegen bezweckt die Aktiengesellschaft bei Aufstellung ihrer Jahresbilanz nicht immer die genaue Ermittlung des tatsächlich erzielten Gewinns, sondern ist bei dessen Festsetzung von Rücksichten auf die erwünschte Höhe der Dividende im Interesse der Rentabilität, auf Erfordernisse der Reservenbildung, andererseits auf die Notwendigkeit eines nach außen hin günstigen Ausweises und sonstige Prestige Gründe abhängig. So ist es erklärlich, daß gerade Buchgewinne häufig nicht zu einer Erhöhung des normalen Jahresgewinns führen, sondern zu Bilanzvereinigungen bzw. zur Beseitigung von Unterbilanzen „verwendet“ werden. — Bedient sich die Gesellschaft des Buchgewinns für Abschreibungen auf einzelne Vermögenswerte, so sind diese Wertberichtigungen auch für die Steuerbilanz zu beachten. Denn hinsichtlich der einzelnen Vermögensgegenstände ist die Steuerbilanz an die steuerlich zulässigen Wertansätze der Handelsbilanz gebunden und von dieser nur abgeleitet. Grundsätzlich sind nach §§ 19, 20 EStG. die in der Handelsbilanz vorgenommenen Abschreibungen auf Gegenstände des Betriebsvermögens insoweit anzuerkennen, als sie den gemeinen (Teil-) Wert nicht unterschreiten; diese Regel wird man auch auf die mit der Aktieneinziehung verbundenen Abwertungen von Aktiven anwenden müssen (anders Rosendorff-Serrmann, Kommentar zum EStG. 1932 S. 643, unter Hinweis auf die Durchbrechung der Kontinuität der Bewertung). Die handelsrechtliche Bildung stiller Reserven ist dagegen unzulässig, ihr Betrag ist ebenso wie derjenige neu gebildeter offener Reserven dem Jahresgewinn hinzuzurechnen. — Wenn der Buchgewinn nicht für Wertminderungen benutzt wird, sondern zur Beseitigung einer handelsrechtlichen Unterbilanz, eines Verlustvortrags usw., so wird die Steuerbilanz von den buchmäßigen Vorgängen in der Handelsbilanz nicht notwendig berührt. Denn die Reinvermögensposten der Handelsbilanz außer dem Grundkapital brauchen in die Steuerbilanz nicht übernommen zu werden. In der Steuerbilanz bewirkt die nicht mit Wertminderungen verbundene Kapitalherab-

setzung automatisch den Rückgang einer steuerlichen Unterbilanz oder aber gegebenenfalls ein Überwiegen des Reinvermögens über das Grundkapital, das sich bilanzmäßig in einer steuerlichen Ausgleichsreserve ausdrückt. — Schließlich sei noch bemerkt, daß Ausschüttungen wohl die Steuerbilanz, aber nicht das Körperschaftsteuerpflichtige Einkommen beeinflussen; sie sind dem Bilanzergebnis hinzuzurechnen und außerdem unter Umständen nach § 10 Abs. 2 a EStG. zur Mindestbesteuerung heranzuziehen.

III. Auswirkungen der Einziehung eigener Aktien für die Bemessung der Körperschaftsteuer.

Obgleich die Herabsetzung des Grundkapitals wie auch der Fortfall der eigenen Aktien in den Aktiven der Gesellschaft bei Aufstellung der Steuerbilanz einer Aktiengesellschaft berücksichtigt werden müssen, sind die hieraus sich ergebenden Gewinne und Verluste bei der Berechnung der Körperschaftsteuer nicht in Betracht zu ziehen. Die steuerliche Gewinnberechnung weicht also insoweit von der Gestaltung der Körperschaftsteuerbilanz ab.

1. Der durch die mit der Einziehung verbundenen Kapitalherabsetzung entstehende Buchgewinn berührt nicht das Betriebsvermögen der Aktiengesellschaft und ist daher nach § 13 EStG. nicht steuerpflichtig. Der Reichsfinanzhof hat in diesem Zusammenhang in der Entscheidung Bd. 24 S. 269 für einen aus der Einziehung eigener Aktien erwachsenen Buchgewinn folgendes ausgeführt:

„Nach § 13 EStG. ist auszugehen von dem Überschuß des Betriebsvermögens zu Ende des Geschäftsjahres gegenüber dem Betriebsvermögen zu Anfang desselben Zeitraums. Ein solcher Überschuß ist aber in Höhe des streitigen Betrages nicht vorhanden. Weder durch den Ankauf der Aktien, durch deren Vernichtung, noch durch die Herabsetzung des Grundkapitals ist das Betriebsvermögen der Gesellschaft erhöht worden. Durch den Erwerb der Aktien wurde das Betriebsvermögen einerseits um den Kaufpreis vermindert, andererseits um den Wert der Aktien, die mit dem Anschaffungspreis zu aktivieren waren, vermehrt. Durch die Vernichtung der Aktien ging aus dem Vermögen der Gesellschaft dieses Aktivum heraus, diese Vermögensminderung und nur sie wurde ausgeglichen durch die Herabsetzung des Grundkapitals um 280 000 RM. Eine Erhöhung des Betriebsvermögens aber trat mit der Herabsetzung des Grundkapitals nicht ein.“

Diese Begründung ist, soweit sie die Möglichkeit der Besteuerung eines bloßen Buchgewinns als dem Grundsatz des § 13 EStG. widersprechend verneint, unanfechtbar.

2. Schwieriger ist die Frage der Behandlung des durch den Fortfall der eigenen Aktien entstehenden Vermögensverlustes zu beantworten. Denn hier handelt es sich um den Wegfall eines tatsächlichen Vermögenswertes, der den nach § 13 EStG. vorgeschriebenen Vergleich des Betriebsvermögens am Beginn und Ende des Steuerabschnitts beeinflusst. Aus der oben angeführten Begründung des RFH. könnte man entnehmen, daß dieser Verlust durch die gleichzeitige Herabsetzung des Grundkapitals in Höhe des

Nennbetrages „ausgeglichen“ werde. Hieraus würde sich ergeben, daß der Verlust aus der Vernichtung der Aktien nicht abzugsfähig wäre, wenn diese unter Pari oder gerade mit 100 v. S. zu Buch gestanden hätten, daß dagegen bei einem Buchwert von über 100 v. S. die Differenz zwischen diesem und dem Nennbetrag abgezogen werden könnte (vgl. Berliner Tageblatt vom 10. 2. 1932).

Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Denn eine Berechnung des Betriebsverlustes an den eigenen Aktien mit dem Buchgewinn aus der Ermäßigung des Grundkapitals zu Zwecken der Körperschaftsteuer erscheint im Hinblick darauf unzulässig, daß der bloße Buchgewinn steuerlich ganz außer Betracht bleiben muß und zur Beseitigung tatsächlicher Vermögensverluste nicht dienen kann (vgl. unten zu 3). Die durch die Vernichtung der eigenen Aktien herbeigeführte Vermögensminderung muß vielmehr steuerlich, unabhängig von dem Ausgleich durch die Kapitalherabsetzung, nach den gleichen Grundsätzen behandelt werden, wenn die eingezogenen Aktien über Pari und wenn sie unter Pari zu Buch gestanden haben.

Meines Erachtens kann die Verringerung der Aktiven durch Einziehung der Aktien deshalb in keinem Falle für die Körperschaftsteuer als Verlust anerkannt werden, weil sie nicht auf einer abzugsfähigen Betriebsausgabe beruht. Die Vermögenseinbuße der Gesellschaft entsteht nicht etwa durch ihre Aufwendungen für die eigenen Aktien, durch die sie regelmäßig ein gleichwertiges Aktivum erwirbt, sondern durch den gesellschaftlichen Akt der Einziehung. Es handelt sich hierbei um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang des gesellschaftlichen Innenlebens eigener Art (vgl. StW. 1929 Nr. 360) wie die Kapitaleinlage oder Gewinnausschüttung. Eine Verringerung des Betriebsvermögens am Ende des Steuerabschnitts gegenüber seinem Stande am Beginn desselben ist aber steuerlich nur insoweit anzuerkennen, als sie durch steuerlich abzugsfähige Wertminderungen oder Betriebsausgaben hervorgerufen wird. Zu diesen gehört nicht die Vernichtung eigener Rechte durch einen innergesellschaftlichen Beschluß.

Zu beachten ist auch folgendes: In ihrer wirtschaftlichen Bedeutung für Gesellschaft und Aktionäre ähnelt die Einziehung der eigenen Aktien sehr stark dem Vorgang einer Gewinnausschüttung durch Verteilung im Verkehr erworbener eigener Aktien an die Aktionäre nach dem Verhältnis ihrer Anteile. In beiden Fällen gehen die eigenen Aktien aus dem Vermögen der Gesellschaft ohne Ersatz heraus und können von ihr nicht mehr auf andere Personen übertragen werden. Die vorhandenen Aktionäre sind und bleiben in beiden Fällen an dem Gesellschaftsvermögen nach dem Verhältnis ihrer Anteile beteiligt. Der einzige Unterschied besteht darin, daß sich im Falle der Ausschüttung der eigenen Aktien der Nennbetrag der jedem Gesellschafter zustehenden Anteile prozentual erhöht, während bei der Einziehung das Grundkapital der Gesellschaft entsprechend dem Nennbetrag der in den Händen der Aktionäre außer der Gesellschaft befindlichen Aktien herabgesetzt wird. Die Ausschüttung eigener Aktien kann als Gewinnausschüttung bzw. Kapitalrückzahlung den steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft nicht mindern (StW.

1929 Nr. 175). Dies ist ebensowenig für den ihr wirtschaftlich verwandten Einziehungsvorgang anzunehmen. (Im Ergebnis ebenso Evers, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz S. 598 unter Anwendung des § 17 Nr. 1 RStG.)

Die gleichen Grundsätze gelten in dem oben zu II 1 a erwähnten Falle der bedingten Einziehung, in dem von einer Aktivierung der eigenen Aktien abgesehen wird. Denn obgleich dann die Aufwendungen der Gesellschaft ohne weiteres ausgebucht werden können, beruht auch hier die Vermögensverringerung nicht auf der Ausgabe des Kaufpreises für die Aktien, sondern auf dem vorhergehenden bedingten Einziehungsbeschuß. Die Aufwendungen für den Erwerb eigener Aktien sind, besonders auch in dem einer Kapitalrückzahlung bzw. Gewinnausschüttung wirtschaftlich gleichstehenden Falle, steuerlich nicht abzugsfähig, daß eine Gesellschaft auf Grund eines Generalversammlungsbeschlusses von ihren Aktionären je einen gleichmäßigen Anteil ihrer Aktien gegen ein gleichmäßig bemessenes Entgelt erwirbt und einzieht (vgl. StW. 1933 Nr. 223).

3. Ist nach alledem weder der aus der mit der Einziehung verbundenen Kapitalherabsetzung entstehende Gewinn, noch der Verlust aus der Vernichtung der Aktien bei der Berechnung der Körperschaftsteuer für den Steuerabschnitt der Einziehung zu berücksichtigen, so kann der Vorgang der Einziehung auch auf die Besteuerung künftiger Steuerabschnitte einen Einfluß nicht ausüben.

In der Literatur ist streitig, ob ein durch Herabsetzung des Grundkapitals entstehender Buchgewinn indirekt dadurch zur Versteuerung gelangen kann, daß er einen nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 EStG. vortragsfähigen Verlust beseitigt. Dies behaupten Kennerknecht-Pißel. Der Verlustvortrag 1929 S. 67 und, soweit ein Verlustsaldo durch die Verwendung des Buchgewinns in der Handelsbilanz beseitigt wird, auch Byk a. a. D. S. 66 (vgl. ferner den Ministerialerlaß vom 5. März 1932 S. 2209/25 III S. 8). Dagegen sind Evers, Ergänzungsbuch zum Körperschaftsteuergesetz S. 151 ff., sowie Blau, Deutsches Steuerblatt 1932 S. 656 u. a. m. der Auffassung, daß der Buchgewinn aus der Kapitalherabsetzung nicht geeignet sei, die tatsächlich entstandenen Verluste der Vorjahre auszugleichen.

Für die Auffassung von Evers sprechen meines Erachtens überwiegende Gründe. Nach der bis zum Steuerjahr 1931 geltenden Vorschrift des § 15 Nr. 3 RStG. war eine Aktiengesellschaft steuerlich begünstigt, wenn ihr steuerlich anerkanntes Reinerlösnis geringer war als das Grundkapital (Unterbilanz). Eine Unterbilanz kann aber nicht nur durch eine Vermehrung des Betriebsvermögens, sondern auch durch eine bloße Herabsetzung des Grundkapitals beseitigt werden (RStG Bd. 24 S. 340 ff.). Dagegen bezweckt die neue Vorschrift des § 15 Abs. 4 Nr. 1 EStG. lediglich einen Ausgleich der steuerlichen Ergebnisse verschiedener aufeinanderfolgender Steuerabschnitte. Ein steuerlich anerkannter Betriebsverlust kann aber nur durch eine Wiederauffüllung des Betriebsvermögens, insbesondere durch steuerlich anerkannte Betriebsgewinne, nicht aber durch einen bloßen Buchgewinn ausgeglichen werden (Blau, DStBl. 1932 S. 656). Dem wider-

spricht auch nicht die Entscheidung des Reichsfinanzhofs, RStBl. 1932 S. 160. Denn auch in dem diesem Urteil zugrunde liegenden Fall ist ein steuerlicher Verlust durch eine tatsächliche Vermögensvermehrung (durch Forderungsnachlaß) ausgeglichen worden.

Für die Frage des Verlustausgleichs nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 EStG. kann meines Erachtens auch nicht maßgebend sein, ob in der Handelsbilanz ein Verlust beseitigt ist oder nicht. Die Handelsbilanz ist zwar die Grundlage der Steuerbilanz hinsichtlich der einzelnen Vermögenswerte und auch für die Höhe des Grundkapitals. Dagegen ist die Steuerbehörde nicht daran gebunden, wie eine Gesellschaft Gewinne und Verluste in ihrer Handelsbilanz behandelt. Denn der Gewinn bzw. Verlust eines Bilanzabschnitts werden handelsbilanzmäßig und steuerlich besonders und zu ganz verschiedenen Zwecken errechnet. Vor allem ist zu beachten, daß das steuerliche Ergebnis (Gewinn bzw. Verlust) nicht nur auf der Steuerbilanz beruht, sondern häufig auch auf Hinzurechnungen bzw. Absetzungen, die außerhalb der Steuerbilanz erfolgen (z. B. Hinzurechnung von Personalsteuern usw.). Daher ist die Einsetzung des für die Körperschaftsteuer ermittelten Einkommens bzw. Verlustes einer Aktiengesellschaft in die Steuerbilanz des nächsten Jahres weder erforderlich noch üblich. Aus alledem ergibt sich, daß die handelsbilanzmäßige Behandlung eines handelsrechtlichen Verlustvortrages für den steuerlichen Verlustausgleich nicht maßgebend sein kann.

Schließlich sei noch hervorgehoben, daß der Ausgleich eines tatsächlichen Verlustes mit dem Buchgewinn aus der Kapitalherabsetzung auch dann nicht in Betracht kommt, wenn die Kapitalherabsetzung schon in dem Steuerabschnitt durchgeführt wird, in dem der Verlust entsteht. Blau, Erleichterte Kapitalherabsetzung S. 78, nimmt irrtümlich an, daß Evers (a. a. D. S. 154) in diesem Falle einen Ausgleich zulassen wolle. An der angeführten Stelle hat Evers aber nicht den Buchgewinn aus der Kapitalherabsetzung im Auge, sondern spricht von der Beseitigung eines Verlustes durch Einlagen der Gesellschafter, also durch eine Vermehrung des Betriebsvermögens.

IV. Einfluß der Einziehung auf sonstige Steuern.

Die gleichen Grundsätze gelten entsprechend für die Gewerbesteuer, insbesondere auch für die Abzugsfähigkeit des gewerblichen Verlustes in den nächsten Steuerjahren gemäß § 5 Abs. 6 GewStBd.

Für die Vermögensteuer ist die buchmäßige Veränderung des Grundkapitals unerheblich, dagegen verringert sich das Vermögen um den Wert der vernichteten Aktien.

An Kapitalverkehrssteuer kommt bei den behandelten Transaktionen nur die Börsenumsatzsteuer für die Anschaffung der Aktien in Betracht. Eine Gesellschaftsteuer kommt nicht zur Erhebung, weil der Gesellschaft durch den Erwerb und die nachfolgende Einziehung der eigenen Aktien neue Betriebsmittel nicht zugeführt werden (vgl. § 9 zu b StW.).

Schließlich ist noch die Frage zu erörtern, ob diejenigen Aktionäre, die die Aktien einer Gesellschaft an diese selbst veräußern, einkommensteuerpflichtig sind. Ein Gewinn aus dem Verkauf der

Aktien ist, wenn dieser weniger als drei Monate nach dem Erwerb erfolgt, unter Umständen nach § 42 Abs. 1 EStG. als Spekulationsgewinn steuerpflichtig. Es ist ferner möglich, den Vorgang des Erwerbs und der Einziehung eigener Aktien in bestimmten Fällen wirtschaftlich als Gewinnausschüttung oder Kapitalrückzahlung an die Aktionäre anzusehen. Eine Ausschüttung liegt insbesondere dann vor, wenn sich durch den Ankauf und die Einziehung der Aktien das Verhältnis

der Anteile der Aktionäre zueinander in keiner Weise ändert, d. h. wenn jedem Aktionär ein gleichmäßiger Teil seiner Aktien gegen ein gleichmäßiges Entgelt abgenommen wird. In diesem Falle ist der Kaufpreis als besonderer an die Aktionäre gewährter Vorteil anzusehen und, soweit er unbeschadet des Grundkapitals aus dem Gewinn bezahlt wird, nach § 37 EStG. als Kapitaleinkommen steuerpflichtig (vgl. StW. 1933 Nr. 223).

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

(Schluß.)

Es wird angebracht sein, an der Hand der in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs vorkommenden Fälle der Einheitsbewertung von Grundstücken zu prüfen, ob die Katasterbeamten für die Aufgaben der Einheitsbewertung gerade besonders geeignet sind. Man wird diese Fälle zugrunde legen können, denn die Finanzbehörden müssen so besetzt werden, daß die Fälle, die in erster Instanz vorkommen, sachkundig und im Anschluß an die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs entschieden werden können. Nr. 32 des Reichssteuerblatts 1932 gibt eine Anzahl Entscheidungen des Bewertungssenats des Reichsfinanzhofs in Grundwertfachen wieder, die hier herangezogen werden können. Nr. 756 behandelt die Frage, wie der Abschlag für einen Unterbestand an Vieh anzusetzen ist. Hier wird die einkommensteuerliche Bearbeitung des Betriebes dem Finanzamt die Bewertung wesentlich erleichtern, während dem Katasteramt diese Sachkenntnis abgeht. Nr. 757 behandelt die Frage, wer als wirtschaftlicher Eigentümer eines Grundstücks anzusehen ist. Diese vorzugsweise steuerliche Frage (§ 80 Abs. 1 AO.) kann zweckmäßigerweise am ehesten von dem Finanzamt entschieden werden. Die Katasterbeamten sind für derartige Fragen sicherlich nicht besonders sachkundig. Nr. 758 behandelt die Frage, wie zu bewerten ist, wenn das zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehörige Weidevieh in den Wintermonaten in einem anderen landwirtschaftlichen Betrieb desselben Eigentümers eingestallt wird. Auch derartige Fragen werden vom Finanzamt, das andauernd mit der steuerlichen Nachprüfung der landwirtschaftlichen Betriebe beschäftigt ist, sicherlich mit größerem Verständnis entschieden werden. Nr. 761 behandelt die Frage, ob und wie lange Häuser, die der Bauunternehmer im Rahmen seines gewerblichen Betriebes auf eigene Rechnung errichtet, zu seinem Betriebsvermögen gehören. Man wird ohne weiteres zugeben müssen, daß derartige Fragen aufs engste mit der sonstigen steuerlichen Tätigkeit des Finanzamts, insbesondere in Einkommensteuer- und Gewerbesteuerfachen zusammenhängen, daß sie aber von den Katasterbeamten kaum zu entscheiden sind. Nr. 763 behandelt die Frage, ob zum Weinbaubetrieb die der Bewirtschaftung dienende Wohnung des Betriebsinhabers als Bestandteil gehört, wenn der Betriebsinhaber noch einen anderen Beruf als Hauptberuf ausübt, oder ob diese Wohnung steuerlich selbständiger Vermögensgegenstand ist. Auch hier kann kein Zweifel bestehen, daß das Finanzamt sehr viel mehr geeignet ist, diese wirtschaftlichen Fragen zu entscheiden, als

das Katasteramt. Nr. 764 entscheidet die Frage, ob ein Herrenhaus im gegebenen Fall zum landwirtschaftlichen Betrieb gehört oder als selbständige Einheit des Grundvermögens anzusehen ist. Auch hier ist nicht abzusehen, wie die Katasterbeamten für derartige Entscheidungen die gleiche Eignung wie die Finanzbeamten besitzen sollten, die sich ständig mit den steuerlichen Verhältnissen des Betriebes und des Betriebsinhabers zu beschäftigen haben. Nr. 766 behandelt die Frage, wer wirtschaftlicher Eigentümer eines Grundstücks ist, die im Grundbuch eingetragene offene Handelsgesellschaft oder die Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft. Auch hier ist das Finanzamt sicherlich viel eher zur Entscheidung geeignet. Nr. 776 behandelt die Frage, wann ein Substanzbetrieb als Nebenbetrieb oder unselbständiger Bestandteil zur Landwirtschaft gehört und wann er selbständig zu bewerten ist. Man wird auch hier ohne weiteres annehmen müssen, daß das Finanzamt infolge seiner gesamten sonstigen Tätigkeit sehr viel mehr zur Entscheidung ähnlicher Fragen geeignet ist als das Katasteramt. Nach Nr. 777 sinkt beim landwirtschaftlichen Betrieb mit steigender Betriebsgröße der Anteil des Gebäudebestandes am Ertragswert. Für derartige auf Grund landwirtschaftlicher Gutachten gewonnene Entscheidungen ist das Finanzamt nach seiner wirtschaftlichen Kenntnis der gesamten Betriebsverhältnisse mindestens ebenso gut wie das Katasteramt geeignet. Das gleiche gilt für die Entscheidung Nr. 781 über die Bewertung von Forstbetrieben. Nr. 782 behandelt die Bewertung eines als Baumschule benutzten Grundstücks als Bauland. Auch für die Entscheidung derartiger Fragen wird das Finanzamt eher geeignet sein, zumal es eher geneigt ist, der wirtschaftlichen Lage des Betriebs Rechnung zu tragen. Nr. 786 behandelt den Begriff der stehenden und umlaufenden Betriebsmittel der Landwirtschaft und die Frage, ob ein Überbestand an Schweinen bei einem landwirtschaftlichen Betrieb als Nebenbetrieb der Landwirtschaft oder als gewerblicher Betrieb anzusehen ist. Man sieht ohne weiteres, daß diese Entscheidung mit den Aufgaben, die dem Katasteramt obliegen, nichts zu tun hat, sondern sich eng anschließt an die steuerliche Beurteilung in Einkommensteuer- und Gewerbesteuerfachen usw. Nr. 792 behandelt die Frage der Abgrenzung landwirtschaftlicher Betriebe von Bau- und Industrieland. Ein Bergwerksunternehmen hatte, um spätere Prozesse usw. wegen Bergschadensfällen zu vermeiden, in größerem Umfang landwirtschaftlichen Besitz zu hohem Preise aufgekauft und den landwirtschaftlichen Betrieb fortgeführt. Ist

dieses Land als zum landwirtschaftlichen Betrieb gehörig oder als Industrie- oder Bauland zu bewerten? Auch hier wird man ohne weiteres zugeben müssen, daß diese Frage mit den dem Katasteramt sonst obliegenden Aufgaben nichts zu tun hat, daß es sich um wirtschaftliche Erwägungen handelt, die mit der sonstigen Tätigkeit der Finanzämter in engstem Zusammenhang stehen.

Wenn das Grundsteuerrahmengesetz vom 1. Dezember 1930 durchgeführt wird, so werden die Bewertungsbehörden 1. Instanz auch die Frage der Steuerfreiheit nach § 3 usw. zu entscheiden haben. Auch zur Entscheidung dieser Fragen wird das Katasteramt in keiner Weise besonders geeignet sein. Das Finanzamt wird für die Entscheidung schon deshalb viel geeigneter sein, weil ein großer Teil dieser Fragen in gleicher Weise auf anderen Steuergebieten wiederkehrt.

Die Katasterbeamten stellen es in ihren öffentlichen Kundgebungen so dar, als ob die Grundstücksbewertung ein Nebenprodukt ihrer Vermessungstätigkeit sei. Hierin dürfte in erster Linie eine erhebliche Unterschätzung der Bedeutung und der Schwierigkeit der Grundstücksbewertung liegen, die nicht gerade für eine besondere Eignung der Katasterbeamten für die Bewertung spricht. Die Vermessung der Grundstücke ist seinerzeit in erster Linie durchgeführt worden, um die Grundsteueranlagung durchführen zu können, zu diesem Zwecke hat man auch die Katasterämter geschaffen. Die Grundstücksbewertung steht in ihren Hauptteilen aber in keiner Weise mit der Vermessungstätigkeit in einem Zusammenhang, der es rechtfertigt, es so darzustellen, als ob sich die Bewertung aus der Vermessungstätigkeit ohne weiteres ergäbe. Das eine mag richtig sein, daß die Katasterdirektoren, die viel in ihrer Vermessungstätigkeit hinauskommen, örtlich gut unterrichtet sind. Sie kennen naturgemäß die Grundstücke, die sie vermessen, sie kennen die Ortschaften, wo sie oft hinkommen, sie hören und sehen viel, was den Beamten, die nicht soviel hinauskommen, abgeht. Das ist ein Vorzug, den sie heute gegenüber den Finanzbeamten bei der Bewertung haben, solange nicht die die Bewertung bearbeitenden Beamten des Finanzamts in gleicher Weise wie einzelne Katasterdirektoren durch ständige Prüfung an Ort und Stelle örtlich unterrichtet sind. Nun ist aber davon keine Rede, daß etwa alle Katasterdirektoren in diesem Umfange eine Vermessungstätigkeit wahrnehmen. Zu einem sehr erheblichen Teil, in erster Linie in den Großstädten, zum Teil aber auch in den ländlichen Bezirken, schränken die Katasterdirektoren, soweit zugänglich, ihre Vermessungstätigkeit ein, indem sie sie zum Teil den Landmessern überlassen, und beschränken sich auf die heute den Hauptteil ihrer Arbeit ausmachende Verwaltung der Grundvermögensteuer und der Hauszinssteuer. Bei diesen kann von einer besonderen örtlichen Kenntnis keine Rede sein.

Die Bewertung der landwirtschaftlichen Betriebe erfolgt heute nach Vergleichsbetrieben, die in der Regel für die einzelne Ortschaft von dem Finanzamt unter Hinzuziehung in erster Linie landwirtschaftlicher Sachverständiger festgestellt werden. Die anderen landwirtschaftlichen Betriebe der Ortschaft werden von

den Katasterämtern diesen Vergleichsbetrieben in der Regel nach den büromäßigen Unterlagen, insonderheit nach dem Grundsteuerreinertrag, angepaßt.

Bei Bewertung von Bauländereien spielt die örtliche Kenntnis der Katasterbeamten schon deshalb in der Großstadt nicht die Rolle, weil sie hier kaum besondere örtliche Kenntnis besitzen. Die Katasterbeamten haben lediglich dadurch, daß sie die Kaufpreise zu Hand haben, die Möglichkeit, die Werte den neuesten Preisen anzupassen. Es ist nicht abzusehen, weshalb nicht die Finanzbeamten, wenn sie die Kaufpreise in ähnlicher Weise sammeln, ohne weiteres in gleicher Weise die Bewertung durchführen könnten.

Soweit die Bewertung in den Städten nach Mietmieten erfolgt wie bei der Bewertung 1931 und vielleicht auch später, sind die Katasterbeamten in keiner Weise mehr sachkundig als die Finanzbeamten. Wenn sie die Friedensmieten zum Teil besitzen, so wäre dieses Material, das übrigens je länger je mehr an Bedeutung verliert, falls die Finanzämter die Bewertung allein vorzunehmen hätten, den dann für die Besteuerung allein zuständigen Finanzämtern zu überweisen. Soweit die Bewertung von Villen in Frage kommt, mit einer der schwierigsten Aufgaben der Bewertung, so ist das bei den Katasterämtern vorhandene Material heute nur von sehr geringem Wert. Noch mehr gilt das von der Bewertung von selbstgenutzten Geschäftshäusern, Fabriken usw. Hier verführen die katasteramtlichen „Unterlagen“ die Beamten vielfach zu einer mehr schematischen Bewertung, die den Zwecken der Bewertung, die wirklichen Werte darzustellen, in keiner Weise entspricht. Die Sachkunde der Katasterbeamten in diesen Sachen ist keineswegs größer als die der Finanzbeamten, eher wird das Gegenteil zutreffen. Häufig werden auch sowohl Katasteramt wie Finanzamt ohne die Mitwirkung von Bausachverständigen usw. nicht bewerten können.

Entscheidend dafür, die Bewertung den Finanzämtern zu übertragen, ist der Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung und der Gesichtspunkt, daß die Finanzbeamten infolge ihrer sonstigen Befassung mit allen Steuerfragen am ehesten geeignet sind, auch die hier in Betracht kommenden Fragen rechts- und sachkundig zu entscheiden. Bei den entscheidenden Finanzbeamten tritt die wirtschaftliche und rechtliche Durchbildung und Bearbeitung in den Vordergrund, während das rein Technische der Verwaltung im wesentlichen von den Bürobeamten erledigt wird. Im Vordergrund steht bei den Finanzämtern die wirtschaftliche Beurteilung, um zu einem gerechten Steuerergebnis zu gelangen. Hierzu werden die Finanzbeamten nicht nur durch den § 9 A.D. angehalten, sondern besonders durch die Praxis des Reichsfinanzministeriums und insonderheit des Reichsfinanzhofs, die ständig darauf abzielen, über die Gesetzesform und den Gesetzeswortlaut hinaus dem wirtschaftlichen Zweck der Steuergesetzgebung gerecht zu werden. Bei dem einheitlichen geschlossenen Behördenaufbau der Reichsfinanzverwaltung leuchtet ohne weiteres ein, wie diese Erziehung durch das Ministerium und insonderheit durch den Reichsfinanzhof auf die Beamten eingewirkt hat und weiterhin einwirkt und wie sehr sie gewöhnt sind, die wirtschaftlichen Gesichtspunkte in den Vordergrund zu stellen, besonders in der Er-

wägung, daß die erdrückend hohe Steuerlast nur getragen werden kann, wenn Härten nach Möglichkeit ausgeglichen werden, die mit dem Zweck der Steuergesetzgebung, die Steuererträge unter möglichster Schonung der wirtschaftlichen Belange zu erzielen, nicht zu vereinen sind. Wenn heute diese Erziehung der Finanzbeamten vielleicht noch nicht ganz allgemein so durchgeführt ist, wie es wünschenswert wäre, so liegt das daran, daß die Verwaltung eine junge Verwaltung ist. Es wird aber ständig in diesem Sinne weitergearbeitet, und wesentliche Fortschritte sind bereits erzielt worden. Will man also die Grundstücksbewertung in wirtschaftlichem Sinne durchführen, so kann keine Wahl bestehen, wem die Bewertung zu übertragen ist. Es kommt hinzu, daß naturgemäß die Finanzämter infolge ihrer Ausbildung und Schulung viel eher geeignet sind, mit den Finanzgerichten und dem Reichsfinanzhof zusammenzuarbeiten, als die Katasterämter, denen Finanzgericht und Reichsfinanzhof mehr oder weniger fremd gegenüberstehen. Es ist aber von erheblicher Wichtigkeit, daß die Behörden der verschiedenen Instanzen einheitlich durchgebildet sind und miteinander in enger sachlicher Fühlung stehen. Nur ein einheitlich durchgebildetes Beamtentum, das in gleicher Weise in allen Instanzen mitwirkt, kann für einen geordneten und geregelten Gang der Verwaltung sorgen.

Besonders spricht aber entscheidend der Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung mit. Es ist durchaus notwendig, daß nicht verschiedene örtliche Steuerbehörden nebeneinander arbeiten, so daß das große Material, was bei der einen Steuerbehörde anfällt, der andern verlorengeht, sondern daß die gesamte örtliche Steuerverwaltung einheitlich von einer Behörde gehandhabt wird. Das ist in den süddeutschen Ländern, insonderheit in Bayern, Württemberg, Baden und Hessen, seit langem erreicht, wo man von jeher Wert darauf gelegt hat, alle steuerliche Arbeit bei dem Finanzamt zu vereinigen. Das muß in gleicher Weise für die übrigen Länder gelten. Eine Unzahl von Fragen, die bei der Bewertung der Grundstücke vorkommen, sind in gleicher oder ähnlicher Weise bei den anderen Steuerarten zu entscheiden, wie auch aus den vorher aus dem Reichssteuerblatt angeführten Entscheidungen hervorgeht. Gerade die schwierigeren Fragen der Bewertung, die auch die erstinstanzliche Behörde zu entscheiden hat, wie wirtschaftliche Einheit, wirtschaftliches Eigentum und unzählige andere Fragen, kann das Finanzamt infolge seiner sonstigen Tätigkeit viel eher und viel besser entscheiden als es je das Katasteramt wird können.

Man prüfe die Bewertung 1931 hieraufhin durch. Soweit es sich um landwirtschaftliche Betriebe handelt, wird es sich im wesentlichen darum gehandelt haben, die Bewertungen der neueren Bewertung der Vergleichsbetriebe anzugleichen und etwa inzwischen ergangene Rechtsmittelentscheidungen zu berücksichtigen. Hier sind dem Finanzamt durch seine Veranlagungstätigkeit bei der Einkommensteuer und bei der Umsatzsteuer die Betriebe im einzelnen zu einem wesentlichen Teil bereits bekannt, so daß es die Sachkenntnis, die es hierbei gewonnen hat, auch bei der Bewertung zweckentsprechend verwerten kann, z. B. auch für die Prüfung, bei welchen landwirtschaftlichen Betrieben

etwa infolge besonderer Betriebsverhältnisse oder eines Unterbestands an Vieh usw. ein Abschlag oder Zuschlag erforderlich ist. Vor allem bei den größeren Grundbesitzern, die jährlich eine Inventur aufstellen und dem Finanzamt einreichen und die von den landwirtschaftlichen Buchprüfern durchgeprüft werden, wird das Finanzamt schon infolge seiner durch die Veranlagungstätigkeit gewonnenen Sachkenntnis in der Lage sein, die Ertragsfähigkeit, die vorhandenen Bestände, den Zustand der Gebäude usw. zu würdigen. Sollte etwa das ganze Sachmaterial, was bei der Einkommensteuer- und Umsatzsteueranlagung anfällt, bei der Bewertung überhaupt nicht berücksichtigt werden?

Was die Bewertung nach der Rohmiete angeht, so spricht alles für die Vereinigung der Bewertung beim Finanzamt, da dieses häufig an der Hand des ihm bereits sonst vorliegenden Materials die angelegten Rohmieten usw. nachprüfen kann. Die Rohmieten werden teilweise von den Grundbesitzern nicht richtig angegeben. Das Finanzamt hat in den von ihm bei der Einkommensteueranlagung geprüften Mietverträgen und insbesondere bei den gewerblich vermieteten Räumen in den von ihm geprüften Ausgaben des Mieters ein Vergleichsmaterial, wie es dem Katasteramt nicht zur Verfügung stehen kann. Demgegenüber verliert die Sammlung der Friedensmieten, die die Katasterämter zum Teil haben, immer mehr an Bedeutung. Das Finanzamt kann die Mieten einheitlich bei der Grundstücksbewertung und der Einkommensteueranlagung feststellen, während das Katasteramt das Material, das dem Finanzamt vorliegt, nur schwer benutzen könnte.

Was schließlich die schwierigsten Objekte der Grundstücksbewertung angeht, die Villen und die eigengenutzten Geschäfts- und Fabrikgebäude, so leuchtet ohne weiteres ein, daß das Finanzamt infolge seiner Sachkenntnis und seiner ständigen Beschäftigung mit diesen Objekten in ganz anderer Weise als das Katasteramt zur sachgemäßen Bewertung berufen ist. Bei den Villen werden bei der Einkommensteuer jährlich der Villennutzungswert, die Ausgaben, die Hypothekenzinsen usw. und ihr Verhältnis zueinander geprüft. Alles das kann bei der Festlegung des Villenwertes wesentliche Dienste leisten.

Insonderheit bei den vom Eigentümer selbst genutzten Geschäftsräumen, vor allem bei den Fabrikgebäuden, wird das Finanzamt aber sowohl den gemeinen Wert wie den Ertragswert unter Berücksichtigung der steuerlichen Feststellungen über die Erträge, die das Gewerbe abwirft usw., sehr viel sachkundiger beurteilen als das Katasteramt. Das Finanzamt weiß aus den Bilanzen, aus den eingehenden Buch- und Betriebsprüfungen, aus dem ständigen Verkehr mit den Steuerpflichtigen ohne weiteres, wie es der Firma geht, wie die wirtschaftliche und finanzielle Lage ist, ob etwa der Betrieb nur zur Hälfte oder zu einem Viertel ausgenutzt ist, ob Besorgnis besteht, daß er zum Erliegen kommt usw., oder ob im Gegenteil anzunehmen ist, daß in Zukunft die Gebäude wieder voll ausgenutzt werden können. Alle diese Punkte im Zusammenhang mit der ganzen Lage am Wirtschaftsmarkt, müssen für die Bewertung der Fabrikgebäude und auch der sonstigen selbstgenutzten Geschäftshäuser

in erster Linie mit herangezogen werden. Diese Sachkunde hat aber nur das Finanzamt, das bei der Bearbeitung der Umsatzsteuer, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer usw. ständig die Betriebsverhältnisse prüft und ständig auf dem laufenden ist.

Es gibt kein Gebiet der Bewertung, für das das Katasteramt sachlich mehr geeignet wäre als das Finanzamt, während gerade für die schwierigsten Bewertungsfragen das Finanzamt schon infolge seiner sonstigen steuerlichen Tätigkeit eine erheblich größere Sachkenntnis besitzt, ganz abgesehen davon, daß zahlreiche schwierige wirtschaftliche und Rechtsfragen hier mitsprechen, die vom Finanzamt besser übersehen werden können. Schon heute ersuchen übrigens die Katasterämter in zahlreichen Fällen die Finanzämter um Auskunft über die steuerlichen Verhältnisse von Grundstücksbesitzern, um danach zu beurteilen, ob und inwieweit Erlass oder Stundung von Hauszinssteuer und Grundvermögensteuer in Frage kommt. Schon hiermit ist eine nicht unerhebliche Arbeitsbelastung verbunden, während die schriftlich vom Finanzamt erteilte Auskunft niemals die gleiche Sachkenntnis von den Verhältnissen des Steuerpflichtigen gewähren kann, wie sie das Finanzamt infolge seiner Bearbeitung der anderen Steuern des Steuerpflichtigen bereits besitzt.

Die Übertragung der Einheitsbewertung an das Finanzamt zur alleinigen Zuständigkeit würde nicht dadurch gehindert werden, wie man wohl gelegentlich annimmt, daß dem Finanzamt das Material des Katasteramts nicht zur Verfügung stünde. Es wäre selbstverständlich, daß die Landesbehörden den Reichsbehörden zwecks Durchführung der gerade für die Landesbehörden maßgebenden Steuern alles Material, das sie selbst besitzen, zur Verfügung zu stellen hätten, insonderheit also das Kartenmaterial, die Kaufpreissammlungen usw., wie sich das schon aus § 188 W.D. ergibt und zweckmäßigerweise durch reichsgesetzliche Bestimmung noch besonders angeordnet werden könnte. Für die Katasterämter würden, da sie dann nur Vermessungsbehörden wären, Baubeschreibungen, Kaufpreissammlungen usw. kein Interesse mehr haben, dies Material könnte ohne weiteres an die Finanzämter abgegeben werden. Auch wäre reichsrechtlich anzuordnen, daß die Vermessungsbehörden jährlich die fortgeschriebenen Katasterkarten und Register dem Finanzamt zugehen ließen.

Eine andere Frage dürfte allerdings sein, ob es vertwaltungsmäßig zweckmäßig wäre, jetzt in Preußen, wo Vermessung und Grundsteuerverwaltung solange in einer Hand waren, die Trennung vorzunehmen, oder ob es nicht angebracht wäre, die gesamte Katasterverwaltung auf die Finanzämter zu übertragen. Hierfür würde einmal sprechen, daß auf diese Weise die Doppelarbeit vermieden würde, die durch Anfertigung der Karten für das Finanzamt, durch die besondere Verwaltung des Karten usw. Materials beim Finanzamt usw. entstände, wodurch immerhin nicht ganz unerhebliche Kosten erwachsen würden. Es wäre auf der andern Seite zu berücksichtigen, daß die Katasterämter, wenn ihnen die Grundsteuerverwaltung abgenommen würde, zu einem großen Teil leer laufen würden, da sie jetzt außer mit den Vermessungsarbeiten mit den ziemlich umfangreichen Arbeiten für Grundsteuer und Hauszinssteuer beschäftigt sind, die dann wegfallen würden. Es würde durch Übernahme der gesamten Einheitsbewertung auf die Finanzämter den Katasterämtern so viel Arbeit entzogen werden, daß ein großer Teil der Katasterbeamten nicht mehr beschäftigt wäre.

Bei dieser Sachlage dürfte es angebracht sein, die ganze Katasterverwaltung, wie sie liegt, auf die Finanzverwaltung zu übernehmen und die Katasterbeamten in die Finanzverwaltung einzugliedern. So würde einmal erreicht werden, daß der Dualismus von Finanzamt und Katasteramt beseitigt wird, und auf der andern Seite, daß dem Wunsche der preussischen Regierung Rechnung getragen wird, die Erfahrungen der Katasterbeamten bei der Einheitsbewertung zu verwerten, nur daß das dann nicht in der Weise wie jetzt geschieht, daß Finanzämter und Katasterämter getrennt voneinander und nicht selten gegeneinander arbeiten, sondern daß sie einheitlich in einer Behörde zu einem Ziel zusammenwirken. Hier würden die Katasterbeamten, die sachlich mitzuwirken geeignet und bereit sind, in vollem Umfang zur Geltung kommen, da die Finanzämter jede eingearbeitete Kraft an die ihr zukommende Stelle setzen würden. Sie würden dann als Sachbearbeiter im Einbernehmen mit dem Finanzamtsvorsteher die Einheitsbewertung durchführen. Die Katasterbeamten erhielten auf diese Weise auch die Möglichkeit und die Gelegenheit, ganz anders als bei ihrer bisherigen Tätigkeit in den Aufgabenkreis der Steuerverwaltung sachlich einzudringen.

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

Weiterbildung der Organtheorie.

Zu der Entsch. des R.F.S. vom 19. 1. 1933, RStBl. 1933 S. 211 und einigen weiteren Entscheidungen.

Jene enge Verbindung zwischen zwei Gesellschaften, auf Grund deren wir von einem Organverhältnis zwischen ihnen sprechen, kommt bekanntlich außerordentlich häufig vor. Dennoch werden die Konsequenzen dieses Organverhältnisses für die verschiedenen Steuern noch immer nur schrittweise geklärt. Die Entscheidung vom 19. 1. 1933, erlassen vom 3. Senat, gibt erfreulicherweise so etwas wie einen Überblick über den heutigen Stand der Organtheorie

in der Steuerrechtsprechung, entscheidet aber den ihr vorliegenden vermögenssteuerrechtlichen Fall in einer Weise, die wir noch nicht als endgültige Klärung betrachten können.

In Frage stand, ob der Gewinn einer Tochtergesellschaft (GmbH.) aus dem Jahr 1924 (!) in Höhe von 426 442 RM. und eine Reserve aus der Goldmarkumstellung von 205 932 RM. bei der Vermögensteuer von der Tochtergesellschaft abgezogen werden durfte oder nicht. Die erste Instanz, der Gewerbausschuß, ließ keinen der beiden Posten zum Abzug zu, die zweite, der Oberbewertungsausschuß, bejahte die Abzugsfähigkeit für den Gewinn, verneinte sie da-

gegen für die Reserven; der Reichsfinanzhof neigt, obwohl er nicht endgültig entscheidet, weit mehr dazu, die Abzugsfähigkeit für beide Posten zu verneinen, und zwar mit der schon mehrfach von ihm in ähnlichen Fällen gegebenen Begründung, in Vermögenssteuer-sachen könne das Organverhältnis allein nicht dazu führen, das Vermögen einer Tochtergesellschaft als Vermögen der Muttergesellschaft anzusehen, das sei vielmehr nur dann zulässig, wenn ein besonderes Treuhandverhältnis zwischen den beiden Gesellschaften vereinbart sei.

Den Stand der Organtheorie für die verschiedenen Steuern kennzeichnet der Reichsfinanzhof aus Anlaß dieser Entscheidung dahin, daß sie schlechtweg anzuerkennen sei für die Umsatzsteuer, daß sie allgemein nicht gelte für die Einkommensteuer, speziell auch für den Steuerabzug vom Kapitalertrag und ebenso nicht für die Kapitalverkehrssteuer. Für die Einheitsbewertung und die Körperschaftsteuer wird die Organtheorie von ihm bedingt anerkannt, nämlich eben nur beim Nachweis eines besonderen Treuhandverhältnisses, kraft dessen die Obergesellschaft wirtschaftliches Eigentum an dem Vermögen der Organgesellschaft hat.

Der Reichsfinanzhof betrachtet selbst als Wirkung dieser Bedingung, daß mit ihr die Bedeutung der Organtheorie für das Vermögenssteuerverhältnis „wesentlich eingeschränkt“ werde. Für die Reserven verneint er im vorliegenden Fall die Abzugsfähigkeit, weil er einen Vermögensübergang bezüglich ihrer am Stichtag nicht als erwiesen annahm; für die Abzugsfähigkeit des Gewinns bei der Tochtergesellschaft sollte deren Verpflichtung sprechen, diesen Gewinn an die Muttergesellschaft abzuführen; der Reichsfinanzhof hält aber eine solche Verpflichtung nicht für genügend erwiesen und verweist dieserhalb zurück.

Diese Stellungnahme bringt gegenüber der bisherigen deselben (3). Senats, die namentlich in der Entscheidung Band 31 S. 297 zum Ausdruck gekommen war, nichts Neues. Sie ist aber im entscheidenden Punkt ebenso wenig überzeugend wie die dortige, darin nämlich, daß sie neben dem Organverhältnis noch den besonderen Nachweis eines Treuhandverhältnisses verlangt. Das Treuhandverhältnis soll offenbar gegenüber dem „bloßen“ Organverhältnis noch ein Mehr an Abhängigkeit der einen Gesellschaft von der anderen bedeuten. Nun stellt aber der Reichsfinanzhof seit der bekannten Entscheidung Band 22 S. 183 in Beziehung auf die „wirtschaftliche, organisatorische und finanzielle Eingliederung“ der Tochtergesellschaft in die Muttergesellschaft, wenn ein Organverhältnis zwischen den beiden angenommen werden soll, so hohe Anforderungen, daß nicht recht erkenntlich ist, inwiefern die Treuhand demgegenüber noch ein Mehr bringen soll. Das gibt die Entscheidung gewissermaßen selbst zu, indem sie ausführt: „Ob ein Treuhandverhältnis besteht, kann nur auf Grund der zwischen der GmbH. und ihrer Muttergesellschaft getroffenen Vereinbarungen beurteilt werden. Hierbei mag dahingestellt bleiben, inwieweit zwischen einer Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft überhaupt ein Treuhandverhältnis begründet werden kann (vgl. das in einer Kapitalsteuer-sache ergangene Urteil vom 26. Oktober 1932 Band 32 S. 145)“.

Die Auffassung des Reichsfinanzhofs kommt also auf folgende merkwürdige Schlussfolgerung hinaus: Für Aufhebung der Vermögensteuerpflicht der Tochtergesellschaft genügt das Organverhältnis nicht, es muß noch mehr vorliegen, nämlich ein Treuhandverhältnis; ein solches Mehr ist aber vielleicht gar nicht möglich, also — keine Aufhebung der Vermögensteuerpflicht der Tochtergesellschaft, sagt der Reichsfinanzhof, während uns sehr viel näher der Schluß zu liegen scheint: also hat es keinen Sinn, noch mehr als ein Organverhältnis zu verlangen. Dieses ist so eng, daß es die Unterordnung, die der Treuhänder gegenüber dem Treugeber zu haben pflegt, in sich schließt. Man könnte diesen Einwand nur damit entwarenen, daß man sagte: das Treuhandverhältnis ist gegenüber dem Organverhältnis nicht ein Plus (denn ein solches ist eben nicht mehr möglich), sondern ein Minus, aber worin seine Eigentümlichkeiten bestehen sollen, das lassen die sämtlichen in dieser Frage ergangenen Entscheidungen nicht erkennen, und da mir bekannt ist, daß auch die Praktiker der Wirtschaft sich vergebens den Kopf darüber zerbrechen, worin die Eigentümlichkeiten dieses Treuhandverhältnisses gegenüber dem Organverhältnis bestehen sollen, bleibe ich einstweilen dabei, daß die Untersecheidung zu den überfeinen, im Wirtschaftsleben nicht einleuchtenden gehört.

Im wesentlichen unter demselben Gesichtspunkt hatte der 1. Senat in einem Gutachten, das er gemeinsam mit dem 3. Senat erstattete (Slg. Bd. 31 S. 397, auch NSWI. 1933 S. 136), über die Frage entschieden, inwieweit eine *Verbands selbstversicherung* als Fremdversicherung oder als Selbstversicherung zu betrachten sei. Es galt für folgenden sich auch häufig ereignenden Tatbestand eine Richtlinie aufzustellen: die von einem Konzern errichtete Versicherungsgesellschaft versichert nur die dem Konzern angehörigen Firmen, und die Versicherungsgesellschaft sowohl als die Einzelgesellschaften stehen sämtlich in einem Organverhältnis zur konzernleitenden Gesellschaft; die Verflechtung zwischen den Gesellschaften geht so weit, daß die Versicherungsprämien von den versicherten Einzelgesellschaften überhaupt nicht mehr gezahlt, sondern der Versicherungsgesellschaft nur gutgeschrieben, verzinst und im Falle des Eintritts eines Schadensfalls umgebucht werden. Liegt in einem solchen Fall noch Fremdversicherung vor, so daß bei der Körperschaftsteuer der versicherten Konzernfirmen die Prämien abzugsfähige Werbungskosten und bei der Vermögensbesteuerung dieser Gesellschaften die der Versicherungsgesellschaft gutgeschriebenen (aber nicht abgeführten) Prämien abzugsfähige Schulden sind, oder stellen diese aufgeschriebenen Prämienbeträge nicht vielmehr Rücklagen der Einzelgesellschaften und die Zahlungen im einzelnen Jahr nur interne Verrechnungsposten dar? Der Reichsfinanzhof packt diese Frage mit Recht ganz grundsätzlich an. Die Leugnung einer Fremdversicherung würde die steuerliche Anerkennung der Konzernbilanz und der Einheit solcher Unternehmungen bedeuten, zu der sich der Reichsfinanzhof nicht entschließen kann. Er entscheidet dahin, daß trotz des Organverhältnisses grundsätzlich Fremdversicherung anzunehmen sei; zur Anerkennung der Einheit des Vermögens und Einkommens zwischen Versicherungsgesellschaft und angeschlossenen Einzelgesell-

schaften würde er wieder den Nachweis eines Treuhandverhältnisses verlangen.

Wie aber, wenn nicht ein solcher Konzern und die mit ihm gegebenen Abhängigkeitsverhältnisse mehrerer Gesellschaften von einer vorliegen, sondern ein Unternehmen — etwa eine Einzelfirma — sich bei einer GmbH. versichert, die von ihm vollständig abhängt, und die auch nur dieses Unternehmen versichert? Verhältnisse dieser Art hatte der Reichsfinanzhof, und zwar diesmal der 6. Senat zu beurteilen in der Entscheidung vom 12. Oktober 1932, RStBl. 1933 S. 142. Er nimmt hier Selbstversicherung an; der Tatbestand ist aber — wieder einmal! — so mangelhaft mitgeteilt, daß nicht recht zu sehen ist, wie weit dieser Entscheidung grundsätzliche Bedeutung beikommt.

Unter noch einem anderen Gesichtspunkt wird das Organverhältnis behandelt in der Entscheidung vom 12. 1. 1933 III A 37/32 (zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, vgl. vorläufig RStBl. 1933 S. 132). Wo befindet sich der Ort der Leitung der in Organabhängigkeit stehenden Tochtergesellschaft — an ihrem eigenen Betriebsort oder an dem der Muttergesellschaft? Das war hier die Frage. An ihrem eigenen Geschäftsort: entscheidet der Reichsfinanzhof — zunächst nur für die Aufbringungsumlage, und zwar für die Befreiungsbestimmung zugunsten von Ostpreußen, aber die Entscheidung wird ebenso für die Abgrenzung der Steuerpflicht im Verhältnis zum Ausland und zu andern Steuern anzuwenden sein.

Der Mietwert des Eigenhauses

(Brutto- und Nettoberechnung).

Zu den Entsch. des RFG. vom 30. 11. 1932 und vom 7. 12. 1932, RStBl. 1933 S. 133 u. 134.

Die unendlich oft praktisch werdende und in Ermangelung einer gesetzlichen Regelung immer wieder umstrittene Frage des Mietwerts der eigenen Wohnung wird in den angeführten beiden Entscheidungen folgendermaßen beleuchtet:

Bei einer Villa von 14 Zimmern, die 1930 einen (anscheinend an den Mietpreisen orientierten) Bruttomietwert von 12 000 RM. hatte, wollte der Eigentümer 10 112 RM. Werbungskosten abziehen und daher nur 1888 RM. versteuern. Das Finanzamt hat entsprechend ministeriellen Richtlinien als Nettowert 3 v. S. des Einheitswerts ansetzen wollen, es kam, da dieser 252 000 RM. betrug, auf 7560 RM. Ungefähr auf das gleiche Ergebnis kam es mit einem anderen Verfahren: 7prozentige Verzinsung des Kapitals von 250 000 RM. als Bruttomietwert = 17 500 RM., davon ab die Werbungskosten von 10 112 RM., verblieben 7388 RM. Der Reichsfinanzhof entscheidet: Die Methode, einen Bruttomietwert anzunehmen, sei nicht grundsätzlich zu verwerfen, aber der Zinssatz von 7 v. S. vom Einheitswert sei viel zu hoch; das in Häusern angelegte Kapital müsse mit wesentlich geringerer Verzinsung rechnen; ohne sich über einen bestimmten Zinssatz auszusprechen, verweist er zurück.

Im zweiten der erwähnten Fälle handelte es sich um eine 1925 zu 140 000 RM. erworbene Villa. Wiederum ist der Tatbestand sehr mangelhaft mitgeteilt, die Entscheidung läßt überhaupt nicht erkennen, wie hoch der Wert der Eigenmiete veranschlagt war und um welche Summe gestritten wurde. Sie spricht nur davon, daß das Brutto- und Nettoprinzip im Ergebnis ungefähr gleichbedeutend seien, daß bei beiden nicht der im allgemeinen Geldverkehr geltende Zinssatz, sondern der beim Wohnungsgrundbesitz übliche zugrunde gelegt werden müsse, und daß bei Anwendung des einen von diesen Maßstäben die Gegenkontrolle durch den anderen angebracht sein könne.

Ausscheidung des Bodenwertes bei Abschreibungen auf Gebäude.

Zur Reichsfinanzhofentscheidung vom 21. Dezember 1932, RStBl. 1933 S. 100.

Die großen Wertrückgänge auf dem Grundstücksmarkt führen allmählich zu merkwürdigen Fragen bei den Abschreibungen. Bei ihrer Körperschaftsteuer hatte eine Gesellschaft die Abschreibungen für Gebäudeabnutzung vom Wehrbeitragswert von 549 000 RM. vornehmen wollen, während der Vermögensteuerwert der Gebäude am 1. Januar 1925 193 000 RM. betrug. Diese Position hatte die Gesellschaft aber bald selbst aufgegeben und sie hatte sich mit der Berechnung der Abschreibungen vom Vermögensteuerwert einberstanden erklärt. Der Streit ging nun darum, welcher Teil dieses Vermögensteuerwertes als auf Grund und Boden entfallend ausgeschieden werden sollte. Die Gesellschaft rechnete folgendermaßen: Der Gesamtfriedenswert des Grund und Bodens habe nach ihrer Schätzung 43 900 RM. betragen und, da der Vermögensteuerwert der Gebäude per 1. Januar 1925 nur ein Drittel des Wehrbeitragswertes betrage, so dürfe auch der Wert des Grund und Bodens nur mit einem Drittel von 43 900 RM. = 14 633 RM. angesetzt werden. Die Steuerbehörde wollte aber von der Entwertung einen größeren Teil auf die Bauten und nur einen kleineren auf Grund und Boden entfallen lassen, wofür sie gutachtliche Schätzungen beibrachte; im Ergebnis bedeutete das Berringerung der Abschreibungsmöglichkeit. Die hiergegen gerichtete Rechtsbeschwerde war schon deshalb aussichtslos, weil sie wieder einmal den Fehler beging, die Beschränkung der Nachprüfung des Reichsfinanzhofs auf die Rechtsfrage zu verkennen. Der Reichsfinanzhof weist denn auch ab mit der bekannten formelhaften Wendung: „Diese auf tatsächlichem Gebiet liegende Schätzung läßt weder einen Verfahrensmangel noch einen Rechtsirrtum oder einen Verstoß wider den Aktieninhalt erkennen und ist daher bei der beschränkten Natur der Rechtsbeschwerde für den Reichsfinanzhof bindend.“ Die Entscheidung ist also in erster Linie ein Beleg dafür, wie oft jene elementare Beschränkung der Möglichkeiten der Rechtsbeschwerde noch immer verkannt wird, im übrigen muß es natürlich für sehr wohl möglich erklärt werden, daß die heutigen Wertrückgänge in höherem Maße die Gebäude als Grund und Boden betreffen.

Buch- und Betriebsprüfung — Buchungstechnik — Steuerbilanz und Steuerbuchhaltung

Zur Frage der Bestellung von Bilanzprüfern. Von Amts- und Landgerichtsrat
Rebilin, Stettin.

Bekanntlich sind durch die Notverordnung des Reichspräsidenten vom 19. 9. 1931 (RGBl. I S. 493 ff.) wesentliche Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs über Aktiengesellschaften teils neu gefaßt, teils grundlegend abgeändert worden. Eine der wichtigsten Neuerungen, die in der Praxis nach den bisherigen Beobachtungen der Registergerichte aber noch immer nicht beachtet wird, ist die Bestimmung des § 262 a HGB., wonach der Jahresabschluß der Gesellschaft unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung und des Geschäftsberichts durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Bilanzprüfer) zu prüfen ist, bevor er der Generalversammlung zur Beschlußfassung vorgelegt wird. Von der ihr im Artikel 13 Abs. 3 der erwähnten Notverordnung eingeräumten Befugnis, den Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser neuen Vorschriften zu bestimmen, hat die Reichsregierung im Artikel 3 der Durchführungsverordnung vom 15. 12. 1931 (RGBl. I S. 761) in der Weise Gebrauch gemacht, daß angeordnet ist, daß die Bilanzprüfung für Aktiengesellschaften mit mehr als 3 Millionen RM. Stammkapital erstmalig für das Geschäftsjahr anzuwenden ist, das nach dem 30. 9. 1931 begonnen hat. Für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien dagegen, die in der Jahresbilanz für das vor dem 1. 1. 1933 abgelaufene Geschäftsjahr ein Grundkapital von 500 000 bis 3 Millionen RM. aufweisen, tritt an die Stelle des 30. 9. 1931 gemäß Artikel 3 § 7 der Verordnung vom 20. 12. 1932 (RGBl. I S. 564) der 30. 9. 1932.

Infolgedessen gilt die Vorschrift über die Bilanzprüfer jetzt sowohl für Aktiengesellschaften mit mehr als 3 Millionen wie auch für solche mit einem Stammkapital von 500 000 bis zu 3 Millionen RM.

Diese Bestimmung über die Bilanzprüfung enthält an sich insofern zwingendes Recht, als ein die Bilanz genehmigender Beschluß der Generalversammlung anfechtbar sein würde, wenn der genehmigte Jahresabschluß nicht ordnungsgemäß geprüft worden ist. Da die Anfechtung jedoch nach § 271 HGB. nur binnen Monatsfrist erfolgen kann, ist, falls sie nicht erfolgt, ein trotz Unterlassung der Bilanzprüfung genehmigter Jahresabschluß ohne weiteres, und zwar ohne nachteilige Folgen, rechtswirksam.

Abgesehen von dieser Anfechtungsmöglichkeit kann auf die Gesellschaftsorgane kein Zwang zur Wahl von Bilanzprüfern ausgeübt werden. Diese werden nach § 262 b HGB. von der Generalversammlung gewählt; ihre Wahl soll vor dem Ablauf jedes Geschäftsjahres erfolgen, damit sie ihrer Aufgabe, den Jahresabschluß vor dessen Vorlegung an die ordentliche Generalversammlung zu prüfen, ordnungsmäßig nachkommen können. Gedacht ist bei dieser Bestimmung offenbar daran, daß die über ein Geschäftsjahr beschließende Generalversammlung gleichzeitig die Bilanzprüfer für die Prüfung des nächsten Jahresabschlusses wählen soll.

Die Aufgaben der Bilanzprüfer sind im einzelnen in der vorbezeichneten Notverordnung fest umrissen. Erwähnt sei hier lediglich die Bestimmung, daß unter bestimmten Voraussetzungen im Interesse der Gesellschaft gegen die Auswahl der Bilanzprüfer Widerspruch erhoben werden kann, über den das Amtsgericht des Sitzes der Gesellschaft endgültig entscheidet.

Nach den bisherigen Beobachtungen sind in weitest aus den meisten Fällen bisher noch keine Bilanzprüfer von den Generalversammlungen gewählt worden; es fragt sich daher, welche Rechtswirkungen sich hieraus für den Vorstand und den Aufsichtsrat ergeben. Nach § 262 b Abs. 4 HGB. hat das Gericht nach Anhörung der Industrie- und Handelskammer Bilanzprüfer zu bestellen, wenn die Generalversammlung sie nicht gewählt hat. Diese Tätigkeit des Gerichts kann aber nicht von Amts wegen ausgeübt werden, sondern nur auf Antrag des Vorstands, des Aufsichtsrats oder eines Aktionärs. Solange ein derartiger Antrag nicht gestellt ist und die Generalversammlung keinen Bilanzprüfer gewählt hat, hat auch das Gericht keine Möglichkeit, ihn zu ernennen. Zwar ist durch die Bestimmung des Artikels 3 Abs. 2 der Verordnung vom 15. 12. 1931 dem Vorstand die Verpflichtung auferlegt, die gerichtliche Bestellung der Bilanzprüfer zu beantragen, wenn für das erste zu prüfende Geschäftsjahr zwei Monate vor dessen Ablauf die Bilanzprüfer noch nicht von der Generalversammlung gewählt sind.

Es fragt sich auch hier, welche Rechtswirkungen sich ergeben, wenn weder die Generalversammlung einen Bilanzprüfer wählt, noch der Vorstand oder der Aufsichtsrat oder ein Aktionär die Bestellung der Bilanzprüfer beantragt. Da, wie gesagt, irgendein Zwang seitens des Registergerichts nicht ausgeübt werden kann, und da auch irgendwelche Strafvorschriften nicht bestehen, so läuft der Vorstand, der die Bestellung von Bilanzprüfern durch das Gericht unterläßt, nur Gefahr, auf Grund der Vorschrift des § 241 HGB. für den Schaden haftbar gemacht zu werden, der der Gesellschaft durch Unterlassung der Bilanzprüfung nachweislich etwa entsteht. Es besteht weiter in einem solchen Falle die Gefahr, daß die erfolgte Bilanzgenehmigung nach der Generalversammlung von irgendeinem Aktionär erfolgreich angefochten wird.

Aus diesem Grunde kann dem Vorstand nur empfohlen werden, die Fristen zur rechtzeitigen Einreichung eines Antrags auf Bestellung von Bilanzprüfern innezuhalten, da deren Versäumung nur dann ohne Rechtsnachteile ist, wenn sämtliche Aktionäre mit der Unterlassung der Bilanzprüfung einverstanden sind, was natürlich gelegentlich der Generalversammlung niemals vorauszusehen ist.

Zur Klarstellung sei erwähnt, daß die Pflichtrevision durch Wirtschaftsprüfer bisher nur für Aktiengesellschaften besteht, daß jedoch damit zu rechnen ist,

daß der Kreis der zu prüfenden Unternehmungen erweitert und auch auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung und öffentliche Betriebe ausgedehnt wird.

Abschließend möge noch bemerkt sein, daß nicht jeder öffentlich bestellter Wirtschaftsprüfer werden kann, daß hierüber vielmehr besondere, im Reichsgesetzblatt 1931 S. 761 ff. niedergelegte Richtlinien bestehen. Ihr wesentlicher Inhalt ist der, daß während einer Übergangszeit bis längstens 31. 12. 1935 Personen auch ohne Ablegung einer Prüfung zu Bilanzprüfern bestellt werden können, wenn sie durch ihre bisherige Tätigkeit und ihre Leistungen den Nachweis erbracht haben, daß sie die für die Ausübung des Berufs eines

öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers erforderliche fachliche und persönliche Eignung besitzen. Wer nach dem 31. 12. 1935 öffentlich bestellter Wirtschaftsprüfer werden will, hat sich einer übrigens auch schon jetzt erfolgenden Prüfung durch eine beim Deutschen Industrie- und Handelstag zu bildende Hauptstelle für öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer zu unterziehen, nach deren Bestehen der Anwärter alsdann von der Landesregierung oder der von dieser beauftragten Stelle durch Vereidigung zum öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer bestellt wird. Ein so bestellter Wirtschaftsprüfer ist berechtigt, seine Tätigkeit innerhalb des ganzen Reichsgebiets auszuüben.

Sind Abschreibungen auf die Amnestieanleihe zulässig? Von Diplomsteuersachverständigem Dr. W. Beuck, Berlin.

Aus Kreisen von Kaufleuten, die im Laufe des vorigen Jahres zu Amnestiezwecken steuerfreie Reichsbahnanleihe gezeichnet haben, sind in letzter Zeit verschiedentlich Klagen darüber laut geworden, daß die Finanzämter Abschreibungen auf die gezeichneten Anleihebeträge für den Stichtag vom 31. 12. 1931 nicht zulassen. Die Finanzämter begründen ihr Verfahren damit, daß die Zeichnung der Amnestieanleihe ein rein privater Vorgang gewesen sei, der das Betriebsvermögen nicht berühren dürfe, und daß auch die Steuerfreiheit der Anleihe es ausschließe, ihrer Wertminderung oder Werterhöhung einen Einfluß auf den steuerpflichtigen Gewinn einzuräumen. Bei der Höhe der gezeichneten Anleihebeträge erscheint eine Nachprüfung der Abschreibungsmöglichkeiten angebracht. Für die Betrachtung dürfte zu scheiden sein zwischen Einzelkaufleuten, nichtjuristischen Handelsgesellschaften (OHG, Kommanditgesellschaft usw.) und körperschaftsteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften.

I.

Hat ein Einzelkaufmann eine Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung (vorsätzlich oder fahrlässig) verübt, so berührt diese Handlung nach den Grundsätzen der Reichsfinanzhofentscheidung vom 31. 10. 1928 (StuB. 1929 Nr. 163, RStBl. 1929 S. 83) die persönliche, rein private Sphäre, die mit dem Betrieb keine Berührung hat, so daß auch etwaige Geldstrafen in der Regel nach Ansicht des Reichsfinanzhofs keine Werbungskosten darstellen. Zeichnet nun der Kaufmann, um Amnestie wegen dieser Handlung zu erlangen, steuerfreie Reichsbahnanleihe, so stellt dies ebenso wie die Steuerverkürzung selbst eine private, außerbetriebliche Handlung dar, gleichviel auf welchem Gebiet die Steuerverkürzung vorgenommen worden ist, ob bei der Einkommen-, Vermögen- oder Gewerbesteuer. Der Kaufmann ist aber steuerrechtlich nicht gehindert, die erworbene Reichsbahnanleihe dem Betriebsvermögen zuzuführen, genau wie jedes andere Wertpapier. Hierbei hat er die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten, d. h. er muß den Wert der Anleihe am Tage der Aberführung ins Betriebsvermögen zugrunde legen. Führt er die Anleihe alsbald nach der Zeichnung dem Betriebsvermögen zu, so wird er ohne weiteres den Zeichnungspreis als Stichtagswert ansetzen dürfen. In der Schlussbilanz des Jahres 1931 muß er die Anleihe unter den Aktiven ausweisen wie jeden anderen zum Betrieb gehörigen Gegenstand.

In dieser Hinsicht könnten sich allerdings gewisse Zweifel erheben auf Grund der Bestimmung des § 14 Abs. 2 der Amnestieverordnung vom 19. 9. 1931 (RGBl. I S. 493). Danach ist der Eigentümer der Reichsbahnanleihe, soweit Steuerfreiheit nach § 14 Abs. 1 a. a. O. besteht, nicht verpflichtet, die Anleihe und die Zinsen hieraus in den Steuererklärungen anzugeben, die die im Abs. 1 bezeichneten Steuern betreffen. Die Wortfassung „nicht verpflichtet“ läßt bereits erkennen, daß er nach seiner Wahl das Recht hat, sie anzugeben. Der Inhalt des § 14 Abs. 2 erhält aber seinen Sinn erst im Zusammenhang mit § 14 Abs. 1. Danach ist Abs. 2 wie folgt zu verstehen: Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, in seiner Gewinnrechnung für die Einkommensteuer die Zinsen und in der Vermögensrechnung für die Vermögenssteuer die Anleihebeträge anzugeben. Die Einkommensteuerfreiheit der Zinsen kann aber nicht zur Folge haben, daß die Anleihestücke selbst nicht in die Steuerbilanz aufzunehmen und gemäß § 19 EStG. zu bewerten sind. Vielmehr muß er berechtigt sein, etwaige Wertminderungen, die in der Zeit von der Zeichnung bis zum Bilanzstichtage eingetreten sind, durch Abschreibungen zum Ausdruck zu bringen. Ich komme daher zu dem Ergebnis, daß das oben bezeichnete Verfahren der Finanzämter rechtlich nicht haltbar ist.

II.

Die gleichen Grundsätze gelten für körperschaftsteuerpflichtige Erwerbsgesellschaften; hier ist die Rechtslage noch einfacher. Nach ständiger Rechtsprechung (Bd. 23 S. 91) wird das Einkommen der Erwerbsgesellschaften so ermittelt, als sei es gewerbliches Einkommen ohne Rücksicht auf die Quellen, aus denen es fließt. Erwerbsgesellschaften haben also nur gewerbliches Einkommen und gewerbliches Vermögen. Privates Vermögen ist bei ihnen begrifflich ausgeschlossen. Das gewerbliche Vermögen müssen sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ausweisen. Dies zwingt sie, auch die Reichsbahnanleihe in ihre Bilanz aufzunehmen. Daß die Bestimmung des § 14 Abs. 2 der Amnestieverordnung steuerlich dem nicht entgegensteht, ist bereits unter Abschnitt I ausgeführt. Die Behandlung der Reichsbahnanleihe ist danach ganz ähnlich derjenigen der wesentlichen Beteiligungen. Die aus Beteiligungen bezogenen Dividenden sind nach § 11 Nr. 3 EStG. steuerfrei, und die Beteiligungen selbst sind nach § 46 ABewG. bei Bewertung des Vermögens außer Ansatz

zu lassen. Trotzdem ist nicht zweifelhaft, daß eine Erwerbsgesellschaft beim Sinken des Wertes der Beteiligungen zu Lasten des steuerpflichtigen Gewinns Abschreibungen auf dem Beteiligungskonto vornehmen darf. Das gleiche gilt auch für die Amnestieanleihe.

III.

Eine besondere Betrachtung erfordert die Behandlung der nicht juristischen Handelsgesellschaften (offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft, Reederei). Diese Gesellschaften besitzen für einzelne Steuern die Rechtsfähigkeit und sind daher als solche steuerpflichtig, z. B. auf dem Gebiet der Vermögensteuer und Gewerbesteuer (vgl. § 3 WStG., § 4 Nr. 4 Reichsgewerbesteuerrahmenges., vgl. auch § 1 PrGewStD.). Hat die offene Handelsgesellschaft (Gleiches gilt naturgemäß für die Kommanditgesellschaft und Reederei) in der Steuererklärung zur Vermögensteuer oder Gewerbesteuer Werte verschwiegen und hat sie daraufhin zu Amnestiezwecken Reichsbahnleihe gezeichnet, so gehören die Anleihestücke ohne Zweifel zu ihrem Betriebsvermögen; denn die offene Handelsgesellschaft als solche muß die Anleihe erwerben (vgl. auch RM.-Erlaß vom 1. 10. 1931 [S 1912 A — 180 III] Abschnitt C I). Die Rechtslage ist in solchem Falle die gleiche wie bei körperschaftsteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften (vgl. oben Abschnitt II).

Zweifelhaft ist dagegen die Rechtslage, wenn bei der Einkommensteuer Werte verschwiegen sind. Die offene Handelsgesellschaft ist als solche nicht einkommensteuerpflichtig, vielmehr nur der einzelne Gesellschafter mit seinem Anteil am Gesellschaftsgewinn. Die Gesellschaft selbst hat lediglich eine Einkommenserklärung abzugeben zwecks einheitlicher Feststellung des Gewinns. Da aber die Einkommenserklärung eine Steuererklärung im Sinne der Reichsabgabenordnung darstellt (§ 166 W. d. n. F.) und da die einheitliche Gewinnfeststellung die bindende Grundlage für die Besteuerung der einzelnen Gesellschafter bildet, so erfüllt die vorläufige oder fahrlässige unrichtige Angabe des Gesellschaftsgewinns durch die offene Handelsgesellschaft (bzw. ihren geschäftsführenden Gesellschafter) den Tatbestand der Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung. Zur Erlangung der Straffreiheit muß in solchen Fällen die Gesellschaft als

solche Amnestieanleihe erwerben. Infolgedessen ist auch hier die Rechtslage ebenso zu beurteilen wie bei den körperschaftsteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften (vgl. Abschnitt II). Der genannte RM.-Erlaß vom 1. 10. 1931 Abschnitt C, I steht auf dem gleichen Standpunkt.

Hat dagegen der einzelne Gesellschafter wegen früher gemachter unrichtiger Angaben in der eigenen Einkommensteuererklärung Amnestieanleihe gezeichnet, so gehören die Anleihestücke zu seinem Privatvermögen. Abschreibungen sind hier nicht zulässig. Sollte der Gesellschafter etwa, um die Abschreibungsmöglichkeit zu erlangen, die Absicht hegen, die Anleihe auf das Gesellschaftsvermögen zu übertragen, so würde dies eine Veräußerung im Sinne des § 10 der Zweiten Amnestieverordnung vom 19. 9. 1931 (RGBl. I S. 503) darstellen. Nach dieser Bestimmung entfällt die Steueramnestie, wenn die Reichsbahnleihe vor dem 1. 4. 1937 entgeltlich oder unentgeltlich veräußert wird. Dies hat zur Folge, daß sämtliche verfürzten Steuerbeträge nachzuzahlen sind und die Befreiung von der Strafe wegfällt. Straffreiheit bleibt jedoch bestehen, wenn der Steuerpflichtige die Veräußerung der Anleihe unverzüglich der Steuerbehörde anzeigt. Vor einer Überführung in das Gesellschaftsvermögen muß daher nachdrücklich gewarnt werden.

IV.

Besteht nach dem Gesagten kein Zweifel, daß der Unternehmer berechtigt ist, Abschreibungen auf die Amnestieanleihe zu Lasten des steuerpflichtigen Gewinns vorzunehmen, so kann es sich nur darum handeln, inwieweit solche Abschreibungen für den 31. 12. 1931 berechtigt sind. Da die Amnestieanleihe an der Börse nicht notiert wird, so können nur ähnliche Papiere als Maßstab herangezogen werden. Reichsanleihen dürften dafür allerdings keinen geeigneten Maßstab bilden, da die Amnestieanleihe eine Anleihe der Reichsbahn ist. Es dürfte daher zweckmäßiger sein, die Vorzugsaktien der Reichsbahn, die ja ein obligationenähnliches Papier darstellen, als Vergleichsmaßstab zu benutzen. Unter Berücksichtigung der Verzinsung dürfte für den 31. 12. 1931 ein unter dem Zeichnungspreis liegender Wert für die Amnestieanleihe anzunehmen sein.

Wirtschaftsprüfer. Von Dr. P. Martell, Berlin.

Die Weltwirtschaftskrise, geschichtlich eine der größten ihrer Art, die fast jedes Land mit einer nationalen Wirtschaftskrise überflutet hat, führte zu mancher Neuerung, zu welcher man auch den Wirtschaftsprüfer zählen kann. Die Auffassung, daß die Wirtschaftskrise mit ihrer Flut von Konkursen und Zusammenbrüchen die Schaffung des Wirtschaftsprüfers zu einer Notwendigkeit mache, läßt sich bei richtiger kritischer Einstellung sachlich kaum rechtfertigen, denn die zahlreich vorhandenen Bücherrevisoren und Treuhandgesellschaften reichen legten Endes völlig aus, um die in der Wirtschaftskrise ruhende Hochkonjunktur dieser Berufe zu bewältigen, zumal ja auch diese Wirtschaftskrise einmal ihr Ende erreichen wird. Den Hauptnutzen aus dieser Berufsaufschöpfung dürften die Handelskammern ziehen,

welche durch die Notverordnung vom 19. 9. 1931 gesetzlich als Zulassungsstelle und Prüfungsstelle für die neuen Wirtschaftsprüfer bestellt wurden. Damit erlangen die Handelskammern einen neuen, ihnen nicht unwillkommenen Machtbereich.

Mit Recht wird man natürlich bei der Zulassung zum Wirtschaftsprüfer dem alten erfahrenen Bücherrevisor und Treuhänder bis zu einem gewissen Grad den Vorrang lassen, was die Gerechtigkeit erfordert. Grundsätzlich muß vor einer Ueberschätzung des neuen Berufs in wirtschaftlicher Hinsicht gewarnt werden, denn wenn wir von den in Deutschland vorhandenen rund 14 000 Aktiengesellschaften als dem wirtschaftlichen Fundament des neuen Berufs ausgehen, so erkennt man, daß sich die Zahl der Wirtschaftsprüfer nicht ins Uferlose steigern läßt, will man nicht die Erwerbs-

ausichten von vornherein minderwertig gestalten. Bei der erwähnten Zahl der Aktiengesellschaften ist zu berücksichtigen, daß hier ein stattlicher Anteil auf unbedeutende Zwerggesellschaften entfällt, die keine großen Erwerbsaussichten für den Wirtschaftsprüfer bieten. Wesentlich günstiger würde das Bild werden, wenn der Gesetzgeber auch die Gesellschaften mit beschränkter Haftung unter Bilanzrevisionszwang stellen würde. Das dürfte wohl nur noch eine Frage der Zeit sein.

Die Zulassungsbedingungen zum amtlichen Wirtschaftsprüfer sind keineswegs einfach und zwingen sicher viele, von der Verfolgung ihres Plans als Wirtschaftsprüfer wirksam zu werden abzusehen. Die Voraussetzungen sind deutsche Reichsangehörigkeit, Mindestalter von 30 Jahren, geordnete wirtschaftliche Verhältnisse, Ausübung als Hauptberuf. Ein die Rechtspraxis ausübender Rechtsanwalt kann also nicht nebenberuflich Wirtschaftsprüfer werden. Weitere Voraussetzungen in fachlicher Hinsicht sind: eine sechsjährige praktische Tätigkeit, Nachweis einer ausreichenden betriebswirtschaftlichen Vorbildung, Ablegung einer Fachprüfung. Beim Vorliegen eines Hochschul-Abschlußexamens können bei der Fachprüfung entsprechende Erleichterungen gewährt werden. Die Fachprüfung umfaßt eine Hausarbeit, zwei Klausurarbeiten und eine mündliche Prüfung. Für die Hausarbeit ist eine Frist von acht Wochen vorgesehen. Für die Klausurarbeiten, von denen jede sechs Stunden Dauer umfaßt, sind im einzelnen vorgesehen die Bearbeitung eines Revisionsfalls, eines Organisationsfalls, eines Steuerfalls, eines Konkursfalls und eines wirtschaftlichen Gutachtens.

Die mündliche, auf etwa anderthalb Stunden Dauer berechnete Prüfung sieht zunächst einen kurzen Vortrag über einen Fachgegenstand vor. Anschließend folgen Prüfungsfragen aus den Gebieten der Betriebswirtschaftslehre und der Rechtswissenschaft. Aus der Betriebswirtschaftslehre sind vorgesehen: 1. Buchführung und Bilanz, einschließlich Buchführungs- und Bilanzrecht, sowie Buchführungsorganisation; 2. Selbstkostenrechnung und kurzfristige Erfolgsrechnungen; 3. Betriebsstatistik; 4. Gründungs- und Finanzierungslehre, Kapital- und Zahlungsverkehr; 5. Revisionslehre des Revisions- und Treuhandwesens, sowohl nach der beruflichen, wie rechtlichen Seite hin; 6. Bewertungsfragen; 7. betriebswirtschaftliche Steuerlehre; 8. die wichtigsten wirtschaftlichen Zahlen und Handbücher; 9. die wichtigsten Werke der Fachliteratur. Im Rahmen der Rechtswissenschaft hat der Prüfling sicher zu sein im Recht der Schuldverhältnisse und im Sachenrecht, insbesondere im Hypothekenrecht; 2. im Handels-, Aktien-, Gesellschafts-, Genossenschafts- und Versicherungsrecht; 3. Wechsel- und Scheckrecht; 4. Konkurs-, Anfechtungs- und Vergleichsrecht; 5. Grundzüge des Zivilprozessrechts einschließlich der Zwangsvollstreckungen und 6. Steuerrecht. Die Prüfung selbst kommt durch einen Prüfungsausschuß zur Durchführung, der sich aus Vertretern der Wirtschaft und des Berufs, ferner aus zwei Dozenten der Betriebswirtschaftslehre und einen Vertreter der Rechtswissenschaft sowie der Landesregierung zusammensetzt. Der Prüfungsausschuß hat das Recht, in einzelnen Fächern Befreiungen von der mündlichen Prüfung einzutreten zu lassen. Besonders gilt letzteres gegenüber geprüften

und vereidigten Bücherrevisoren und Personen, welche die Abschlußprüfung einer Hochschule nachweisen können, insbesondere also auch Diplomkaufleuten. Die Prüfungskosten belaufen sich zwischen 400 bis 500 RM, entsprechen also den Kosten einer Doktorprüfung. Man wird die Höhe der Kosten bedauern müssen, besonders angesichts der herrschenden wirtschaftlichen Notzeit. Ueberhaupt wird die Schaffung einer neuen, zweifellos schwierigen Prüfung nirgends Sympathien auslösen, denn unser Zeitalter ist leider überreichlich mit Prüfungen belastet. Am allerwenigsten verträgt das Wirtschaftsleben, das seiner Natur nach frei und ungebunden sein muß, derartige Fesselungen.

Erfreulicherweise hat man der Sachlage dadurch Rechnung getragen, daß man Uebergangsbestimmungen im Sinne besonderer Erleichterungen für einen Zeitraum von fünf Jahren geschaffen hat. Danach kann die Ablegung der Fachprüfung erleichtert und erlassen werden, wenn der Antragsteller im Wirtschaftsleben als ein erfahrener Praktiker seit langem bekannt ist.

Bedenklich erscheint die Bestimmung, daß man die Haftpflicht der Prüfer für Fahrlässigkeit auf einen Betrag von 250 000 RM. begrenzt hat. Diese Haftsumme erscheint reichlich hoch, sie steht jedenfalls in keinem erträglichen Verhältnis zu dem zu erwartenden Einkommen der Wirtschaftsprüfer. Daß für die Wirtschaftsprüfer, wie auch für die Prüfungsgesellschaften eine Verpflichtung zur geschäftlichen Verschwiegenheit besteht, ist eine Selbstverständlichkeit. Bei den Prüfungsgesellschaften, die sich in manchen Punkten einer Umwandlung unterziehen müssen, können die Rechte und Pflichten eines Wirtschaftsprüfers nur auf die Inhaber, Vorstandsmitglieder, allenfalls auch auf die Prokuristen übertragen und ausgeübt werden, soweit sich die Genannten der Fachprüfung unterwerfen. Aber auch die Treuhandgesellschaften genießen für die fünfjährige Uebergangszeit im allgemeinen die Vergünstigungen und Erleichterungen, die das Gesetz für Bücherrevisoren und einzelne Treuhänder vorsieht. Treuhandgesellschaften müssen nach Ablauf der fünfjährigen Uebergangszeit über ein Gesellschaftskapital von wenigstens 50 000 RM. verfügen. Für Treuhandgesellschaften besteht die Verpflichtung, daß Revisionsberichte, Bilanzvermerke, Gutachten stets von dem als Wirtschaftstreuhänder bestellten Geschäftsführer oder Prokuristen unterzeichnet werden müssen. Die Zulassung von Treuhandgesellschaften mit beschränkter Haftung erfolgt nur dann, wenn sie sich den Vorschriften für Aktiengesellschaften hinsichtlich des Mindestkapitals unterwerfen; das gleiche gilt auch hinsichtlich der Publizität der Bilanz und des Geschäftsberichts. Die Zulassung offener Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften ist nur dann möglich, wenn sämtliche persönlich haftenden Gesellschafter ihre Bestellung als Wirtschaftstreuhänder erhalten haben. Die Zulassung zum Wirtschaftsprüfer hat rechtlich die Wirksamkeit für das ganze Reich, was alle Wirtschaftsprüfer unzweifelhaft als von großem wirtschaftlichen Wert empfinden werden. Dennoch mögen hier folgende Betrachtungen zur Ermöglichung gestellt werden. Der Wirtschaftsprüfer steht also im freien Wettbewerb; es bleibt seiner Geschäftstüchtigkeit überlassen, sich einen kleinen oder großen Kundenkreis zu erwerben.

Vierteljahrsschau

Von Geh. Rat Dr. R. Kloß, Senatspräsident am Reichsfinanzhof, München.

Im Vordergrund auch für das Steuerrecht steht:

1. Verordnung des Reichspräsidenten über Maßnahmen auf dem Gebiete der Finanzen, der Wirtschaft und der Rechtspflege, vom 18. März 1933 (RGBl. I S. 109); aus der hervorzuheben sind die Vorschriften im Kapitel V: Vermögensteuer, Erbschaftsteuer und Grundgewerbesteuer 1933; im Kapitel VI: Realsteuersperre; im Kapitel VII: Steuervereinfachung; und im Kapitel VIII: Vereinfachungen im Besteuerungsverfahren.

2. Für die Finanzverwaltung kommt sodann in Betracht: Verordnung des Reichspräsidenten über den landwirtschaftlichen Vollstreckungsschutz; vom 14. Februar 1933 (RGBl. I S. 63, auch RStBl. S. 105); dazu Ausführungsverordnung vom 14. Februar 1933 (RGBl. I S. 64, auch RStBl. S. 106).

Weiter sind zu erwähnen:

3. Dritte Verordnung über Mitwirkung von Landesbeamten im Finanzgericht; vom 14. Januar 1933 (RGBl. I S. 21, auch RStBl. S. 37).

4. 17., 18. und 19. Verordnung zur Übertragung von Zuständigkeiten auf den Reichsfinanzhof; vom 4. Januar 1933, vom 7. Februar 1933 und vom 21. Februar 1933 (RGBl. I S. 13, 55 und 92, auch RStBl. S. 2, 85); betreffen die mecklenburg-schwerinsche Schlachtsteuer, die hamburgische, anhaltische und hessische Schlachtausgleichsteuer.

5. Verordnung über Aufhebung der Steuerberzugszuschläge; vom 1. März 1933 (RGBl. I S. 100, auch RStBl. S. 153); dazu RdErl. vom 1. März 1933 (RStBl. S. 153).

6. Verordnung zur Übertragung von Zuständigkeiten auf die Finanzämter; vom 10. März 1933 (RStBl. S. 177); betrifft Festsetzung der vor dem Finanzgericht entstandenen Verfahrenskosten.

7. 4., 5. und 6. Sammelerlaß über Steuergutscheine für Mehrbeschäftigung von Arbeitnehmern; vom 29. Dezember 1932, 16. Januar 1933 und 17. Februar 1933 (RStBl. 1933 S. 10, 72 und 115).

8. Verordnung über die allgemeine Abgabe der Steuererklärungen zur Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer bei der Veranlagung für 1932; vom 31. Dezember 1932 (RStBl. 1933 S. 30, auch NWBl. 1933 S. 2).

9. RdErl. vom 3. März 1933 enthaltend Richtlinien für die Veranlagung 1933 zur Einkommen- und Körperschaftsteuer.

10. Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften; vom 23. Dezember 1932 (RGBl. 1933 I S. 6).

11. Sammelerlaß über Steuerabzug vom Arbeitslohn; vom 2. März 1933 (RStBl. S. 174).

12. RdSchr. vom 17. Januar 1933 zur Bürgersteuer (RStBl. S. 68), betrifft die Geranziehung der Angehörigen sog. geistlicher Orden (Schwestern und Bruderschaften), Diafonissen usw.

13. Verordnung über die entgeltliche Festsetzung des Umlagesatzes für die Aufbringungsumlage 1932; vom 20. Januar 1933 (RGBl. I S. 26, auch RStBl. S. 75); dazu RdErl. vom 20. Januar 1933 (RStBl. S. 74).

14. a) Zweite Verordnung zur Ausführung der Gemeinnützigkeitsverordnung; vom 11. Februar 1933 (RGBl. I S. 70).

b) Verordnung zur Änderung der Verordnung zur weiteren Ausführung der Gemeinnützigkeitsverordnung; vom 15. Februar 1933 (RGBl. I S. 70).

15. Bekanntmachung einer Entscheidung des Reichsfinanzhofs auf Grund des Artikels 13 Abs. 2 der Verfassung des Deutschen Reichs und des § 6 Abs. 1 des Finanzausgleichsgesetzes; vom 10. März 1933 (RGBl. I S. 104); betrifft die badische Filialsteuer.

16. Gesetz über vorübergehende Verlängerung der Geltung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes; vom 29. März 1933 (RGBl. I S. 147).

Sprechsaal und Gutachterbüro

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

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

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

3. Für Ausführungen, die über den Rahmen einfacher kurzer Auskünfte hinausgehen, sowie Gutachten, die die Zuziehung besonderer Sachverständiger bedingen, wird eine angemessene Gebühr berechnet, deren Höhe vor Erteilung der Auskunft mitgeteilt wird. Die Anfragen werden alsdann an die unter der Leitung des Diplomsteuersachverständigen 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. 17. Unterbrechung der Verjährung.

Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs wird die Verjährung des Steueranspruchs durch Rückfragen unterbrochen, die das Finanzamt vor der Veranlagung an den Steuerpflichtigen richtet, um das Einkommen zu ermitteln. Dagegen reichen allgemeine Maßnahmen, wie z. B. die Knausssichtnahme einer Buch-

und Betriebsprüfung, die Aufnahme eines Betriebs in eine Verjährungsliste oder die Ankündigung an den Pflichten, daß in nächster Zeit eine Prüfung wegen des bestimmten für die Verjährung in Frage kommenden Jahres vorgenommen werden soll, nicht aus, um die Verjährung tatsächlich zu unterbrechen.

Nr. 18. Voraussetzung einer Berichtigungsveranlagung.

Zu den Voraussetzungen für die Durchführung einer erhöhenden Berichtigungsveranlagung gehört, daß dem Finanzamt neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen. Dabei ist bedeutsam, daß eine Tatsache auch dann als neue die Berichtigungsveranlagung begründende Tatsache gilt, wenn sie bei einer früheren Buchprüfung wohl dem Prüfer, nicht aber dem Finanzamt bekanntgeworden ist. Wenn also in einem Fall eine bestimmte Tatsache mit dem Prüfer erörtert worden ist, wenn dieser aber hierauf in dem BuB.-Bericht nicht eingegangen ist, so daß das Finanzamt von der Tatsache keine Kenntnis erlangte, so kann auf Grund des Umstandes, daß diese Tatsache dem Finanzamt späterhin doch noch bekannt wird, alsdann eine Berichtigungsveranlagung durchgeführt werden.

Nr. 19. Vermögensteuer.

Bei der Durchführung der Vermögensteuerveranlagung per 1. 1. 1931 oder der Ermittlung des Einheitswerts eines gewerblichen Betriebsvermögens für den gleichen Zeitpunkt sind unzweifelhaft diejenigen Vermögensteuern und Aufbringungsumlagen, die nach dem per 1. 1. 1931 festzustellenden Vermögen oder Betriebsvermögen berechnet werden, also die Vermögensteuern 1931 und die Aufbringungsumlage 1931, nicht abzugsfähig.

Nr. 20. Wegfall der Vermögensteuerpflicht im ersten Kalendervierteljahr 1931.

Die in der Literatur vielfach erörterte Frage, ob dann, wenn die Vermögensteuerpflicht im ersten Quartal 1931 wegfällt, die Vermögensteuer nur bis zum 31. 3. 1931 oder noch bis zum 31. 3. 1932 zu entrichten sei, ist durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nunmehr im ersteren Sinne geklärt und entschieden worden. Bei Wegfall der Vermögensteuerpflicht im ersten Kalendervierteljahr 1931 ist mithin die Vermögensteuer nur bis zum 31. 3. 1931 zu entrichten. — Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht, wenn es sich um zusammen veranlagte Ehegatten handelt und der Ehemann im ersten Quartal 1931 stirbt. In diesem Falle gilt die für beide Ehegatten ergangene Vermögensteuerveranlagung für die Ehefrau weiter, solange nicht auf Grund der durch den Tod des Ehemannes eingetretenen Vermögensveränderung eine Neuveranlagung durchgeführt wird.

Nr. 21. Vereinnahmung des Entgelts im Sinne des Umsatzsteuerrechts und Hypothekenbestellung.

Veräußert ein Gewerbetreibender ein Grundstück und ist dieser Grundstücksverkauf umsatzsteuerpflichtig, so tritt die Umsatzsteuerpflicht bei der Besteuerung nach Abnahme mit der Vereinnahmung des Grundstücksverkaufspreises ein. Läßt sich der Gewerbetreibende für das Kaufgeld oder einen Teil desselben eine Restkaufgeldhypothek bestellen, so ist in der Bestellung der Restkaufgeldhypothek die Vereinnahmung, die die Steuerpflicht auslöst, zu erblicken. Die die Steuerpflicht auslösende Bestellung kann schon vor der Eintragung der Hypothek ins Grundbuch vorliegen, sofern die Beteiligten an die Eintragung gebunden sind und gleichzeitig die Auflassung des Grundstücks erfolgt. Wird die Auflassung jedoch erst später erklärt, so reicht die frühere Bestellung der Hypothek allein noch nicht aus, um den hypothekarisch gesicherten Teil des Grundstückskaufgelds als vereinnahmt zu behandeln.

Personalia

Der neue Staatssekretär im Reichsfinanzministerium **Fritz Reinhardt** ist Volkswirt. Er steht im 38. Lebensjahr. Nach einer kaufmännischen Ausbildung im In- und Ausland wandte er sich privat- und volkswirtschaftlichen Studien zu. Während des Weltkriegs interniert in Rußland. Von 1919 bis 1924 war er Direktor der

thüringischen Handelsschule und der Akademie für Wirtschaft und Steuer in Ilmenau.

Im Jahre 1922 gründete Reinhardt das deutsche Steuersyndikat in Ilmenau. Außerdem war er Berater in allen betriebswirtschaftlichen, handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Fragen. Seit 1928 ist er Gauleiter des Gaues Oberbayern der NSDAP. und Leiter der Rednerschule. Im Jahre 1930 wurde ihm die Leitung der Reichspropagandaabteilung II der NSDAP. übertragen.

Reinhardt ist der Verfasser vieler Bücher über Steuer- und betriebsrechtliche Fragen. Im Kampf gegen den Dawesplan und den Youngplan stand er an führender Stelle.

Aus seiner literarischen Tätigkeit heben wir hervor: Sechsbändiges Werk „Kaufmännische Lehre durch Selbstunterricht und Fernunterricht“, 1917 bis 1922, „Fabrikbuchführung“, 1922; „Einführung in das Handelsrecht und in das Gesellschaftswesen“, 1. Aufl. 1921, 2. Aufl. 1923, 3. Aufl. 1927; „Der Steuerberater“, 45 Lehrbriefe, 1925 bis 1929; „Der rechtskundige Kaufmann“, 20 Lehrbriefe, 1925 bis 1929.

Im Jahre 1929 wurde er zum ehrenamtlichen zweiten Bürgermeister in Herrsching gewählt. Staatssekretär Reinhardt ist Mitglied des Reichswirtschaftsrats, der NSDAP. und ist seit dem Jahre 1930 nationalsozialistischer Abgeordneter des Reichstags.

Bücherschau

Das **Körperschaftsteuergesetz** vom 10. August 1925 unter Berücksichtigung des heutigen Standes der Gesetzgebung, des gesamten Notverordnungsrechts und der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. Für die Praxis erläutert von Dr. Richard Rosendorff, Rechtsanwalt und Notar, Berlin, und Dr. Friedrich Herrmann, Regierungsrat a. D., Leiter der Steuerstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie, Berlin. 7. Auflage. Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin 1932. 1112 Seiten. Preis 28 RM.

Der Kommentar hat gegenüber seiner 6., von Rosendorff allein bearbeiteten Auflage, nicht nur an Umfang, sondern auch an Gründlichkeit und Vertiefung außerordentlich gewonnen. Die Verfasser haben die Änderungen, die das Körperschaftsteuerrecht seit 1925 in den verschiedensten Abänderungsgesetzen und Notverordnungen erfahren hat, restlos berücksichtigt. In ihren Erläuterungen haben sie die gesamte bis zum Januar 1932 bekanntgewordene, sehr umfangreiche Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zum Körperschaftsteuergesetz und zu den für die Körperschaftsteuer geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes vermerkt, wobei vielfach Urteilsgründe von grundsätzlicher Bedeutung wörtlich wiedergegeben sind. Darüber hinaus aber haben sie auch zahlreiche Zweifelsfragen aufgeworfen, die von der Rechtsprechung bisher noch nicht behandelt sind, und für sie fast durchweg mit guter Begründung brauchbare Lösungen gefunden. Bei der Erläuterung der auf die Körperschaftsteuer anzuwendenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes haben sie vielfach den im gleichen Verlag erschienenen vorzüglichen Kommentar zum Einkommensteuergesetz von **Winkel-Röppe** (5. Aufl.) — im Einverständnis mit den Verfassern — benutzt, indem sie zum Teil Anmerkungen hieraus wörtlich übernommen (z. B. zu § 3 Abs. 2, 3 EStG., S. 80 ff.), meistens aber hierauf lediglich verwiesen haben.

Besonders eingehend behandelt ist mit Recht das für die Erwerbseinkommen so wichtige Bilanzsteuerrecht, wobei namentlich die Ausführungen zur Frage der Abweichung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz (S. 443 ff., 580 ff.), über Bilanzänderung und Bilanzberichtigung (S. 583 ff.) und über den abzugsfähigen Verlustvortrag (S. 630 ff.) hervorgehoben seien. Die Bilanzierungs-

grundsätze sind unter Gliederung nach den alphabetisch geordneten Einzelkonten der Bilanz an Hand der einschlägigen Entscheidungen des Reichsfinanzhofs dargestellt (S. 470 ff.), wodurch die Auffindung ungemein erleichtert wird. In einem Exkurs (S. 601 ff.) ist auch auf die Einwirkungen der Aktienrechtsreform und der Verordnungen über einmalige Bilanzierungen sowie Erleichterungen auf die Steuerbilanz ausführlich eingegangen. Von den übrigen Teilen des Kommentars seien insbesondere noch die gründlichen Erörterungen über die Organtheorie (S. 43 ff.), über die Steuerpflicht der öffentlichen Betriebe und Verwaltungen (S. 56 ff.), über die beschränkte Steuerpflicht (S. 72 ff.), über die subjektiven und objektiven Steuerbefreiungen (S. 193 ff., 353 ff.), über verdeckte Gewinnausschüttungen (S. 573 ff.), über die Auswirkungen der Steueramnestie (S. 620 ff.), über das Steuerrecht der Fusion und Liquidation (S. 749 ff.) und zu den Bestimmungen über Betriebsabtrennung und Aufteilung der Gesellschaften (S. 787 ff.) erwähnt.

Der hohe Wert des Werks wird nicht verkleinert, wenn auch auf einige wenige Mängel aufmerksam gemacht wird. Wiederholungen, vielleicht zum Teil verursacht durch die Bearbeitung des Stoffes seitens mehrerer Verfasser, sind nicht immer auf das notwendige Maß beschränkt. Aus der Fülle der gebrachten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, die oft verwirrend wirkt, hätte zweckmäßiger eine freilich recht schwierige Auslese getroffen werden sollen.¹⁾ Einzelne Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, die zwar für die Körperschaftsteuer gelten, hier aber praktisch nur geringe Bedeutung haben, sind zu ausführlich behandelt.²⁾ Ebenso wäre bei der Erläuterung von gestrichenen oder durch Zeitablauf überholten Vorschriften manchmal stärkere Beschränkung erwünscht gewesen.³⁾ Umgekehrt sind einige andere nicht unwichtige Vorschriften zu kurz behandelt.⁴⁾ Ein paar Entscheidungen des Reichsfinanzhofs sind mißverstanden, so die Urteile vom 29. 9. 1931 I A 104/31 (S. 640)⁵⁾, vom 28. 3. 1930 I A 28/30 (S. 739)⁶⁾ und vom 30. 4. 1929 I A

¹⁾ Nach dem Wortwort sind z. B. allein in dem Abschnitt über das Bilanzsteuerrecht mehr als 3000 Entscheidungen (1) bearbeitet.

²⁾ So sind für die Erläuterung des § 12 EStG. mehr als 25 Seiten (S. 414 bis 439) verwendet, obwohl der Geltungsbereich dieser Vorschrift auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer, wie auf S. 418 richtig festgestellt ist, reichlich eng ist.

³⁾ Z. B. § 27 KStG. (S. 892 bis 896); § 32 KStG. (S. 929 bis 935).

⁴⁾ So sind die §§ 26 bis 48 EStG. fast ohne jede Erläuterung gelassen (vgl. S. 682 ff.); die Verweisung auf den Kommentar von Biskel-Koppe dürfte hier nicht genügen, da bei manchen von diesen Vorschriften — insbesondere bei den §§ 30 bis 32 — gerade die Frage und der Umfang ihrer Geltung sowie ihre praktische Bedeutung auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer interessieren.

⁵⁾ Die Verfasser wollen einen nicht recht verständlichen Unterschied zwischen dem errechneten und dem vortragfähigen Verlust machen (vgl. auch S. 646 f.) und glauben daher irrtümlich, daß das genannte Urteil, in dem ausgesprochen ist, daß die Anwendung des Schachtelprivilegs nicht zu einem steuerbilanzmäßigen Verlust führen könne, ihrer Ansicht, daß die Vorschrift des § 11 Nr. 3 KStG. bei der Versteuerung sinngemäß Anwendung zu finden habe, nicht entgegenstehe.

⁶⁾ Die Verfasser glauben, daß der Reichsfinanzhof in diesem Urteil die Abzugsfähigkeit der Aufbringungsleistungen auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer verneint habe; das ist irrig, vgl. Abschnitt B V 2 des RfM-Gel. vom 20. 1. 1931 S 2209 — 8 III (Komm. S. 1020) und Ur. RfS. vom 3. 2. 1931 I A 371/30 (StWB. 1931 Nr. 515).

281/28 (S. 914⁷⁾). Wenn die Verfasser bei der Erörterung von Zweifelsfragen stets die für die Wirtschaft günstige Lösung vertreten und diese gegebenenfalls auch gegenüber einer abweichenden Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs verteidigen, so kann dies nicht beanstandet werden. Nicht angängig aber erscheint es mir, wenn sie auf dem gleichen Gebiet einen steuerrechtlichen Grundsatz in dem einen Fall anwenden, in dem andern Fall aber ablehnen, je nachdem er für den Steuerpflichtigen günstig oder ungünstig wirkt. Das tun die Verfasser, wenn sie auf S. 612 einen infolge Einziehung eigener Aktien entstandenen Buchgewinn nicht für Körperschaftsteuerpflichtig halten, für einen hierdurch entstandenen Buchverlust aber das Steuerprivileg des Verlustvortrags in Anspruch nehmen.⁸⁾ Ein derartiger Verstoß gegen die steuerrechtliche Logik ist besonders deshalb zu bedauern, weil dadurch Steuerpflichtige zur Einlegung von Rechtsmitteln verleitet werden können, die von vornherein aussichtslos sind. Nicht richtig ist es auch, wenn die Verfasser auf S. 603 annehmen, daß trotz der Vorschrift des § 261 Nr. 2 HGB. n. F. über die Bewertung der Gegenstände des Umlaufvermögens die vom Reichsfinanzhof aufgestellten Grundsätze, die unter Umständen eine Abweichung von dem dort vorgeschriebenen Niederwertprinzip gestatten, auch für das neue Aktienrecht zu übernehmen seien.⁹⁾ Recht bedenklich ist des weiteren die auf S. 667 vertretene Auffassung, daß eine Gewinnrealisierung nur dann bejaht werden kann, wenn ein Umsatz in Geld vorliegt.¹⁰⁾ Irrig ist schließlich, wenn auf S. 27 behauptet wird, daß eine an sich Körperschaftsteuerpflichtige Erwerbsgesellschaft, die an einer offenen Handelsgesellschaft oder an einer Kommanditgesellschaft beteiligt ist, in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter oder Kommanditist einkommensteuerpflichtig sei.¹¹⁾

Wie schon angedeutet, sind jedoch diese Mängel verhältnismäßig gegenüber den zahlreichen Vorzügen des auf einer beachtlichen Höhe stehenden Werkes, das sicher nicht nur für den Steuerpflichtigen und den Veranlagungsbeamten, sondern auch für den Steuerberater und den Wissenschaftler eine reiche Fundgrube bilden wird.

Hervorgehoben sei zum Schluß noch, daß für den Kommentar die in neuerer Zeit üblich gewordene Loseblattform gewählt worden ist, die die jederzeitige Nachlieferung leicht einzuordnender Ergänzungsblätter ermöglicht und dadurch ein Veralten des Werkes verhindert: ein durchaus nicht nebensächlicher weiterer Anreiz zur Anschaffung des Werkes.

Reichsfinanzrat K e u n e r t n e c h t, München.

⁷⁾ Die Verfasser wollen aus diesem Urteil einen Widerspruch zur Rechtsprechung des 6. Senats des Reichsfinanzhofs herauslesen; zu Unrecht: Der 1. Senat hat gleich dem 6. Senat in ständiger Rechtsprechung den Grundsatz vertreten, daß in der Steuereröffnungsbilanz an Stelle der Vermögensteuerverwerte 1925 die Höchstwerte der §§ 106, 107 EStG. anzusetzen sind, wenn diese niedriger sind.

⁸⁾ Der durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs anerkannte Grundsatz, daß die Einziehung eigener Aktien das steuerpflichtige Einkommen nicht beeinflussen darf, bedingt, daß ein durch diese entstandener Buchgewinn der Körperschaftsteuer nicht unterliegt, daß andererseits aber auch ein hierdurch entstandener Buchverlust das steuerpflichtige Einkommen nicht vermindert und keinen abzugsfähigen Verlustvortrag begründet.

⁹⁾ Übersehen ist hier, daß nach der Vorschrift des § 260 h. HGB., auf die sich die Verfasser berufen, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung nur gelten, soweit in den §§ 261 ff. a. a. O. nichts anderes bestimmt ist, sowie daß die angeführten vom Reichsfinanzhof aufgestellten Grundsätze (vgl. S. 525 des Komm.) auch früher schon jedenfalls für Aktiengesellschaften nicht gegolten haben (vgl. § 261 Nr. 1 HGB. a. F.).

¹⁰⁾ Danach könnte bei einem Tausch nie eine Gewinnrealisierung angenommen werden.

¹¹⁾ Sie ist selbstverständlich auch mit ihrem Anteil an dem Gewinn der offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft Körperschaftsteuerpflichtig.