

Deutsche Steuer-Zeitung

MONATSSCHRIFT AUF DEM GEBIETE DES STEUERWESENS

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

JAHRGANG XXII

MITTE MAI 1933

NUMMER 5

VERLAG UND GESCHÄFTSSTELLE: INDUSTRIEVERLAG SPAETH & LINDE

Fachbuchhandlung f. Steuerliteratur,
Berlin W 35, Genthiner Straße 42. Fernruf:
B 2 Lützow 2086. Postcheckkonto: 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. 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 Maihälfte 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 einzu-
behaltende Bürgersteuerrate bei Wochenlohn-
empfängern. Die Rate ist bei der nächsten, auf
den 24. Mai folgenden Lohnzahlung einzu-
behalten.
6. Juni: Abführung des Lohnsteuerbetrags und der
Abgabe der Arbeitslosenhilfe (bei Abführung
an Finanzamt) für die Zeit vom 16. bis 31.
Mai 1933. Keine Schonfrist.
6. Juni: Abführung der im Mai einbehaltenen
Bürgersteuer, soweit sie nicht am 20. Mai ab-
zuführen war. Keine Schonfrist.
10. Juni: Einkommen- und Körperschaftsteuervoraus-
zahlungen für das zweite Vierteljahr 1933 in
Höhe von einem Viertel der für 1932 festge-
setzten Einkommensteuer- bzw. Körperschaft-
steuerschuld. Die Zuschläge zur Einkommen-
steuer sind hierbei schon berücksichtigt mit Aus-
nahme der Zuschläge für Aufsichtsratsmitglie-
der. (Die Zuschläge für Aufsichtsratsmitglieder
für 1932 sind zur Hälfte innerhalb eines
Monats nach Zustellung des Bescheids, zur
andern Hälfte am 10. Dezember 1933 fällig.)
Keine Schonfrist. Die Landwirtschaft hat am
10. Juni keine Vorauszahlung zu leisten.
10. Juni: Börsenumsatzsteuer für Mai. Keine Schon-
frist.
10. Juni: Einbehaltung der Bürgersteuer gemäß dem
Vermerk auf der vierten Seite der Steuerkarte.
10. (17.) Juni: Umsatzsteuervoranmeldung und Um-
satzsteuervorauszahlung der Monatszahler für
Monat Mai 1933. Schonfrist bis 17. Juni 1933.
20. Juni: Abführung des Lohnsteuerabzugs und der
Abgabe zur Arbeitslosenhilfe (bei Abführung
an das Finanzamt) für die Zeit vom 1. bis 15.
Juni 1933. Keine Schonfrist.
20. Juni: Abführung der in der ersten Junihälfte ein-
behaltenen Bürgersteuer an Betriebsgemein-
den, sofern der Betrag sich auf mehr als
200 RM. beläuft (sonst 5. Juli). Keine Schon-
frist.
24. Juni: Fälligkeit für die vom Arbeitslohn einzu-
behaltende Bürgersteuerrate bei Wochenlohn-
empfängern. Die Rate ist bei der nächsten auf
den 24. Juni folgenden Lohnzahlung einzu-
behalten.

Steuerkalender der Länder.

In den meisten Ländern sind, soweit Bürger-
steuern eingeführt wurden, Bürgersteuerraten am
20. oder 24. Mai und am 5. oder 10. Juni zu ent-
richten.

Inhalt:

22. Mai: Gewerbesteuer.
1. Juni: Grundwertsteuer.
Evangelische Kirchensteuer.

10. Juni: Grundsteuer und Steuer vom bebauten Grundbesitz.
15. Juni: Katholische Kirchensteuer.

Baden:

15. Mai: Kirchensteuer für Landwirte nach der Grund- und Gewerbesteuer.
20. Mai: Gemeindebier- und Gemeindegetränksteuer.
5. Juni: Gewerbe-, Grund- und Gebäudesteuer bei monatlicher Erhebung.
10. Juni: Kirchensteuer für an diesem Tage Einkommensteuerpflichtige.
15. Juni: Hundesteuer.

Bayern:

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

Braunschweig:

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

Bremen:

10. Juni: Grund- und Gebäudesteuer (nebst Kanalabgabe für unbebaute Grundstücke).
Mietsteuer (Geldentwertungsausgleich).
Hauszinssteuer.

Hamburg:

15. Mai: Gewerbeertrag- und Gehaltsummensteuer.
17. Mai: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Alstertal und Neustadt.
22. Mai: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Eimsbüttel, Hammerbrook, St. Georg, St. Pauli.
27. Mai: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Eppendorf, Harvestehude, Rotenbaum, Winterhude.
1. Juni: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Alsterdorf, Barmbeck, Billwärder-Ausschlag, Billbrook, Borgfelde, Groß- und Klein-Borstel, Groß- und Klein-Dradenau, Eilbeck, Finkenwärder, Fuhsbüttel, Klein-Grasbrook, Hamm, Hohenfelde, Horn, Langenhorn, Moorfleth-Stadt, Ohlsdorf, Rotenburgsort, Steinwärder, Uhlenhorst, Veddel, Waltersdorf.
7. Juni: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Geest- und Marschlande, Bergedorf, Cuxhaven, Nißebüttel.

Hessen:

15. Mai: Gehalt- und Kultussteuern.
26. Mai: Gemeinde- (Grund-, Gewerbe- und Gebäude-) Steuern mit Schonfrist.

Lippe:

15. Mai: Gebäudeentschuldungsteuer in den Städten.
15. Juni: Gebäudeentschuldungsteuer in den Städten.

Lübeck:

15. Mai: Kirchen- und Gewerbesteuer für Landwirte.
31. Mai: Israelitische Kultussteuer.
10. Juni: Grund- und Aufwertungsteuer für Innenstadt und St. Jürgen.
15. Juni: Grund- und Aufwertungsteuer für St. Lorenz.

Mecklenburg-Schwerin:

15. Mai: Gewerbe-, Grund- und Mietzinssteuer.
Feuerlöschabgaben.
10. Juni: Kirchensteuer für an diesem Tage Einkommensteuerpflichtige.

Mecklenburg-Strelitz:

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

Preußen:

15. Mai: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monats- und Vierteljahreszahler.
Hauszinssteuer.
Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.
Gewerbetaxen- und Gewerbeertragsteuer.
Evangelische Kirchensteuer für Lohnsteuerpflichtige, zum Teil auch andere Kultussteuern.
25. Mai: Biersteuer.
10. Juni: Bier-, evtl. Getränkesteuer.
15. Juni: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monatszahler.
Hauszinssteuer.
Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.

Sachsen:

15. Mai: Kirchensteuer.
5. Juni: Aufwertungsteuer.
15. Juni: Gewerbesteuer.

Thüringen:

1. Juni: Kirchensteuer.
10. Juni: Aufwertungsteuer.

Württemberg:

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

Über Steuergutscheine für Mehrbeschäftigung von Arbeitnehmern.

Von Regierungsrat Dr. Weisensee, Berlin.

Die Steuergutscheine für Mehrbeschäftigung von Arbeitnehmern, die in dieser Zeitschrift bereits mehrfach behandelt worden sind (vgl. Herrmann, DStZ. 1932, S. 399 bis 404, sowie meine Abhandlung DStZ. 1932 S. 443 bis 448), haben durch das Gesetz zur Änderung der Steuergutscheinverordnung vom 7. 4. 1933

(RGBl. I 1933 Nr. 36 S. 187) hinsichtlich ihrer Geltungsdauer eine Beschränkung und durch die 2. Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zur Steuergutscheinverordnung vom 27. 3. 1933 (RGBl. I 1933 Nr. 28 S. 152) hinsichtlich der Berechnung der Mehrbeschäftigung (§§ 21, 22 DB. StGsch-

VO.) rückwirkend ab 1. 1. 1933 eine Erweiterung erfahren.

Außer der Besprechung der beiden vorgenannten gesetzlichen Bestimmungen dürfte für die noch schwebenden Anträge oder für Anträge, die sich im Beschwerdeverfahren befinden, in einer kurzen, das Wesentlichste streifenden Zusammenfassung die Erläuterung der Steuergutscheinverordnung und ihrer Durchführungsbestimmungen in den acht Sammel-erlassen von Belang sein.

I.

Gesetz vom 7. 4. 1933 zur Änderung der Steuergutscheinverordnung.

(RGBl. I 1933 S. 187.)

Nach § 1 dieses Gesetzes werden keine Steuergutscheine mehr gewährt für eine Mehrbeschäftigung, die nach dem 31. 3. 1933 stattfindet, soweit nicht nach § 2 dieses Gesetzes für das als Übergangszeitraum geltende zweite Kalendervierteljahr 1933 Ausnahmen bestehen. Die Ausnahmen nach § 2 des Gesetzes dürften einen Ausgleich für die Mehrbelastung des Betriebs durch Neueinstellung von Arbeitnehmern darstellen, welche mitunter im Hinblick auf die Gewährung von Steuergutscheinen erfolgt und in die Kalkulation einbezogen worden war. Diese Übergangsbestimmungen betreffen somit nur Fälle, in denen für das erste Kalendervierteljahr 1933 bereits eine Mehrbeschäftigung von Arbeitnehmern stattgefunden hatte, welche einen Anspruch auf Steuergutscheine für Mehrbeschäftigung mit sich brachte. In diesen Fällen können auch im zweiten Kalendervierteljahr 1933 für eine Mehrbeschäftigung von Arbeitnehmern, aber höchstens in demselben Betrag, der für die Mehrbeschäftigung im ersten Kalendervierteljahr 1933 zustand, Steuergutscheine gewährt werden.

Für eine Mehrbeschäftigung, die nach dem 30. 6. 1933 stattfindet, werden jedoch auch in diesen Fällen keine Steuergutscheine mehr gewährt. Durch dieses Gesetz ist somit der ursprünglich auf ein Jahr bemessene Anspruch auf Ausgabe von Steuergutscheinen für Mehrbeschäftigung für Unternehmen, die nur im vierten Kalendervierteljahr 1932 eine Mehrbeschäftigung aufweisen oder in denen bis 31. 3. 1933 überhaupt keine Mehrbeschäftigung im Sinne der StGschVO. stattfand, auf ein halbes Jahr und bei Bestehen von Ansprüchen auf Ausgabe von Steuergutscheinen zufolge Mehrbeschäftigung von Arbeitnehmern (§ 2 des Gesetzes) im ersten Kalendervierteljahr 1933 als Übergangsvorschrift auf ein Dreivierteljahr eingeschränkt worden. Die Bestimmungen über Steuergutscheine für Steuerzahlungen, welche in der letzten Nummer dieser Zeitschrift behandelt worden waren (vgl. meine Abhandlung *DStZ.* 1933 S. 148 bis 152) werden durch dieses Gesetz nicht berührt.

Bereits durch die Verordnung der Reichsregierung vom 14. 12. 1932 (RGBl. I Nr. 79 S. 545) waren die durch §§ 1 bis 6 der Verordnung vom 5. 9. 1932 (RGBl. I Nr. 58 S. 433) vorgesehenen tariflichen Bestimmungen bei Mehrbeschäftigung von Arbeitnehmern am 31. 12. 1932, in Ausnahmefällen am 31. 1. 1933 (Übergangszeitraum) außer Kraft getreten. Damit war auch die Grundlage des § 28 DB. StGschVO. in Wegfall gekommen. § 28 DB. StGsch-

VO. ist nunmehr durch die Verordnung vom 27. 3. 1933 Art. I Ziff. 3 gestrichen worden. Aus dieser gesetzlichen Änderung ergibt sich, daß nur in Fällen, in denen Anträge für das erste Kalendervierteljahr 1933 rechtzeitig gestellt sind und auch der Anspruch auf Steuergutscheine anerkannt wird, Steuergutscheine im gleichen Umfang wie bisher bei Fortbestehen der Mehrbeschäftigung im zweiten Kalendervierteljahr 1933, die formularmäßig noch nachzuweisen ist, gewährt werden. Der 31. Mai 1933 ist als letzter Tag der Frist zur Beantragung von Steuergutscheinen für Mehrbeschäftigung im vierten Kalendervierteljahr 1932 bestimmt worden (vgl. Abschnitt A 8. Sammelerlaß vom 26. 4. 1933, Reichsarbeitsminister IV a Nr. 6820/33 — Reichsminister der Finanzen S 1972 — 280 III, RGBl. 1933 Nr. 18 S. 416 ff.). Diese ursprünglich nach § 12 StGschVO. am 31. 1. 1933 ablaufende Beantragungsfrist war durch Abschnitt A des 5. Sammelerlasses vom 18. 1. 1933 Reichsarbeitsminister IV a Nr. 801/33, Reichsminister der Finanzen S 1972 — 150 III verlängert worden. In dem vorerwähnten 8. Sammelerlaß ist die Antragsfrist von Steuergutscheinen für Mehrbeschäftigung im ersten Kalendervierteljahr 1933, die an sich am 30. 4. 1933 nach § 12 a. a. O. abgelaufen wäre, ebenfalls bis 31. 5. 1933 verlängert worden.

II.

2. Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zur Steuergutscheinverordnung vom 27. 3. 1933.

(RGBl. I 1933 S. 152.)

Die Änderung dieser Verordnung betrifft die Berechnung der Mehrbeschäftigung. § 21 Nr. 3 DB. StGschVO. wird ergänzt. § 22 Abs. 1 Nr. 1 DB. StGschVO. wird gestrichen und neu gefaßt, wie bereits im 6. Sammelerlaß vom 17. 2. 1933 (S 1972 — 190 III) unter Abschnitt B angekündigt war. Die Änderungen sind für Land- und Forstwirtschaft von Bedeutung. Für diejenigen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, in denen kein Tarifvertrag verbindlich ist, wird nach den neuen Bestimmungen als Mindestentgelt im Sinne des bisherigen § 22 Nr. 1 DB. StGschVO. auch der von der Landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft festgesetzte Durchschnittsarbeitsverdienst als genügend anerkannt. (Neue Fassung § 22 Abs. I Satz 2.) Für die Bemessung des Wertes von Sachbezügen ist in diesem Falle der Satz der Versicherungsbehörden maßgebend. Die Änderung des § 22 DB. StGschVO. betrifft alle Betriebe. Sie beseitigt eine bisherige Härte. Während nämlich nach der alten Fassung Arbeitnehmer, die weniger als 24 Stunden arbeiteten, z. B. Wächter, Pförtner, zwar im Vergleichszeitraum, nicht aber im Zeitraum der Mehrbeschäftigung mitgezählt werden konnten, werden nunmehr die Arbeitnehmer, die weniger als 24 Stunden wöchentlich beschäftigt sind, den unständigen Arbeitern gleichgestellt und somit weder im Vergleichszeitraum noch im Vierteljahr der Mehrbeschäftigung mitgezählt. Arbeitnehmer, die mindestens 24 Wochenstunden beschäftigt sind, werden in jedem Zeitraum ohne Rücksicht auf die durchschnittliche Arbeitszeit der übrigen Belegschaft oder der Fachgruppe mitgezählt; bei abwechselnder Arbeitszeit — bald über, bald unter 24 Stunden — werden diese

Arbeitnehmer an allen Kalendertagen des Vierteljahrs, an denen ein Arbeitsvertrag bestand, mitgezählt, wenn der Wechsel der Beschäftigungsdauer auf einer planmäßigen Arbeitsstreckung (z. B. durch Witterungseinflüsse im Baugewerbe) beruht und im Gesamtdurchschnitt des Vierteljahrs eine Arbeitszeit von 24 Stunden erreicht ist. Bleibt die Arbeitszeit im Gesamtdurchschnitt unter 24 Stunden oder liegt keine planmäßige Regelung vor, so ist der Arbeitnehmer nur an den sieben Tagen derjenigen Kalenderwochen mitzuzählen, in denen er mindestens 24 Stunden beschäftigt war.

Beachtlich ist, daß ebenfalls mit Wirkung vom 1. 1. 1933 auch die Muster für Anträge auf Ausgabe von Steuergutscheinen für Mehrbeschäftigung von Arbeitnehmern geändert worden sind und daher bereits vorliegende Anträge entsprechend den neuen Bestimmungen der §§ 21 und 22 DB. StGschB. ergänzt werden müssen.

III.

Die acht Sammelerlasse.

I. 1. Sammelerlaß vom 10. 11. 1932, Reichsarbeitsminister IV a 8904 — 32; Reichsminister der Finanzen S 1932 — 40 III zu § 14 StGschB. und §§ 15, 18 bis 23, 26 DB. StGschB., RStBl. 1932 Nr. 42 S. 1014 ff.

II. 2. Sammelerlaß vom 19. 11. 1932, Reichsarbeitsminister IV a 9403 — 32; Reichsminister der Finanzen S 1972 — 60 III zu §§ 1, 14 StGschB., §§ 15, 16, 23 DB. StGschB., RStBl. 1932 Nr. 43 S. 1056 ff.

III. 3. Sammelerlaß vom 8. 12. 1932, Reichsarbeitsminister IV a 10 106 — 32; Reichsminister der Finanzen S 1972 — 97 III zu § 14 StGschB., §§ 15, 17, 22 bis 26 DB. StGschB., RStBl. 1932 Nr. 45 S. 1132 ff.

IV. 4. Sammelerlaß vom 29. 12. 1932, Reichsarbeitsminister IV a 11 503 — 32; Reichsminister der Finanzen S 1972 — 120 III zu §§ 20, 21 Nr. 7, 26 DB. StGschB., RStBl. 1933 Nr. 1 S. 10 ff.

V. 5. Sammelerlaß vom 18. 1. 1933, Reichsarbeitsminister IV a 801 — 33; Reichsminister der Finanzen S 1972 — 150 III zu §§ 16, 18, 19, 23, 24, 26 DB. StGschB., RStBl. 1933 Nr. 3 S. 72 ff.

VI. 6. Sammelerlaß vom 17. 2. 1933, Reichsarbeitsminister IV a 1709 — 33; Reichsminister der Finanzen S 1972 — 190 III zu §§ 12 bis 14 StGschB., §§ 15, 18, 19, 21 bis 23 DB. StGschB., RStBl. 1933 Nr. 6 S. 115 ff.

VII. 7. Sammelerlaß vom 20. 3. 1933, Reichsarbeitsminister IV a 4301 — 33; Reichsminister der Finanzen S 1972 — 228 III zu §§ 10, 19, 21 bis 24 DB. StGschB., RStBl. 1933 Nr. 12 S. 258 ff.

VIII. 8. Sammelerlaß vom 26. 4. 1933, Reichsarbeitsminister IV a Nr. 6820/33; Reichsminister der Finanzen S 1972 — 280 III zu §§ 21 Nr. 6, 22 bis 24 DB. StGschB., RStBl. 1933 Nr. 18 S. 416 ff.

Die Veröffentlichung der Sammelerlasse ist auch im Reichsarbeitsblatt erfolgt. Im nachstehenden werden die Erlasse kurz mit römischen Ziffern bezeichnet, z. B. I. = erster Sammelerlaß, während die übrigen Bezeichnungen mit denen in den Erlassen übereinstimmen. Die Erlasse stellen Antworten auf Anfragen der Praxis in einzelnen Fällen, sei es von Arbeit-

geber- oder von Arbeitnehmerseite oder von Behörden dar. Als Entscheidungen von allgemeiner Bedeutung bilden sie wesentliche Erläuterungen der Steuergutscheinverordnung selbst und deren Durchführungsbestimmungen.

§ 1 StGschB., § 15 DB. StGschB.
(Anspruch auf Ausgabe von Steuergutscheinen).

Die subjektive Gutscheinberechtigung ist auf das rechtliche Verhältnis abzustellen. Der Begriff des Unternehmens nach § 15 Abs. 1 DB. StGschB. ist nicht gleichbedeutend mit dem Begriff des Unternehmens im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Die für das Steuerrecht geltenden Organtheorien finden für die Begriffsbestimmung des gutscheinberechtigten Unternehmers keine Anwendung. Sie sind lediglich hinsichtlich der Zuständigkeit der Finanzämter bedeutsam (vgl. meine Abhandlung DStZ. 1932 S. 443). Wer Eigentümer, Pächter, Nießbraucher usw. ist, entscheidet sich nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, sondern lediglich nach den bestehenden Rechtsverhältnissen. So auch VIA 8 betreffend Partenreederei, wonach ein Korrespondentreeeder nur die Stellung eines Betriebsleiters hat. Ist ein Unternehmer Korrespondentreeeder für verschiedene Schiffe, so läßt dies die rechtliche Selbstständigkeit der verschiedenen Partenreedereien (vgl. § 489 ff. HGB.) genau so unberührt, als wenn ein Angestellter Betriebsleiter in mehreren selbständigen Unternehmungen ist. Da die rechtlichen Verhältnisse maßgebend sind (z. B. ob ein Unternehmen kraft Pachtvertrag oder Gesellschaftsvertrag als Teil eines anderen Unternehmens zu rechnen ist), so ist nach IA I. 1 die Änderung der Rechtsform als solche, also die Umwandlung einer OHG. in eine GmbH. oder AG. unerheblich. Diese Feststellung ist für die Berechnung der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl des Unternehmens in den zwei zu vergleichenden Zeiträumen bedeutsam. Man muß hier unterscheiden: Rechtsnachfolge einerseits und Teilung andererseits. Bei Rechtsnachfolge ohne Veränderung des Unternehmens in wirtschaftlicher Hinsicht (Erbübergang, Veräußerung, Verpachtung des gesamten Unternehmens) ist gutscheinberechtigt der neue Unternehmer. Seine durchschnittliche Arbeitnehmerzahl wird berechnet durch Vergleich mit der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl des Rechtsvorgängers im Vergleichszeitraum (IA I. 2). Erfolgt eine Rechtsnachfolge unter Veränderung des Unternehmens, so ist nach IA I. 3a bei Zusammenschluß mehrerer Unternehmen zu einem neuen anderen Unternehmen, bei Aufgehen eines Unternehmens in einem anderen, die durchschnittliche Arbeitnehmerzahl des neuen Gesamtunternehmens mit der Summe der durchschnittlichen Unternehmerzahl der miteinander verbundenen früheren Einzelunternehmen zu vergleichen. Der Zusammenschluß mehrerer Unternehmen (z. B. bei Bauunternehmen) zu einer Arbeitsgemeinschaft ist nur dann für die Erteilung von Steuergutscheinen von Bedeutung, wenn diese Arbeitsgemeinschaft selbst zum Bauunternehmer wird und Arbeitnehmer einstellt und die bisher selbstständigen Betriebe in ihm aufgehen (VIA 7).

Wird ein Unternehmen zugunsten eines anderen stillgelegt, so ist keine Vermehrung der Arbeit-

nehmerzahl des begünstigten Betriebs, sondern nur eine Verschiebung von Arbeit zwischen den einzelnen Betrieben erfolgt (IA I. 3 b, § 14 StGschWD.). Bei Teilung eines Unternehmens ergeben sich folgende zwei Möglichkeiten:

- a) Das Unternehmen wird in mehrere Einzelunternehmen geteilt (Erbauseinanderlegung, Herauslösen eines Betriebs aus dem Unternehmen durch Veräußerung, Verpachtung). In diesem Falle wird die Feststellung der Mehrbeschäftigung nach § 19 DB. StGschWD. in der Weise durchgeführt, daß die durchschnittliche Arbeitnehmerzahl jedes Betriebs mit der durchschnittlichen früheren Arbeitnehmerzahl des gleichen Betriebs im Vergleichszeitraum verglichen wird (IA I. 4 a).
- b) Bei Abspalten einzelner Teile eines Betriebs von dem Unternehmen kann dies bei der Errechnung der Mehrbeschäftigung nach § 19 DB. StGschWD. in der Regel nicht berücksichtigt werden. Die durchschnittliche Arbeitnehmerzahl des Unternehmens ist in diesem Falle nach dem gegenwärtigen Umfang des Unternehmens festzustellen und in Vergleich zu setzen mit der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl, die das Unternehmen im Vergleichszeitraum nach seinem damaligen Umfang hatte (IA I. 4 b).

Wirtschaftliche Momente dagegen sind bei der Zusammenfassung sämtlicher Betriebe nach § 15 Abs. 3 DB. StGschWD. auch bei der Entscheidung der Frage, ob eine Entlastung des Arbeitsmarkts besteht, maßgebend. Für die Berechnung der Mehrbeschäftigung als solche sind ferner hinsichtlich der mitzuzählenden Personen (§§ 21, 22 DB. StGschWD.) und hinsichtlich der Mindestarbeitszeit (§ 22 DB. StGschWD.) sowie des Mindestlohns besondere Vorschriften zu beachten.

Nach § 11 StGschWD. finden die Vorschriften über Steuergutscheine für Mehrbeschäftigung keine Anwendung auf Hauswirtschaft, Heimarbeit und Hausgewerbe, wohl aber auf Unternehmen, die Lohnarbeit für ein anderes Unternehmen leisten. Nach III A 5 ist der Begriff Hausgewerbe im § 17 DB. StGschWD. wie im § 119 b GewD., § 162 RVerfD. auszulegen. Auch die Rechtsprechung hierzu und die Rechtsprechung zum Umsatzsteuergesetz ist für die Begriffsbestimmung heranzuziehen. Die Grenze gegenüber dem Begriff der Lohnindustrie ist da zu ziehen, wo infolge des Umfangs und der wirtschaftlichen Bedeutung nicht mehr von einem Arbeiten für fremde Rechnung und nicht von einer arbeitnehmerähnlichen Abhängigkeit des Gewerbetreibenden von seinem Auftraggeber gesprochen werden kann (z. B. wenn jemand ausschließlich oder überwiegend mit der Leitung eines mit entsprechend zahlreichen Hilfskräften und nicht unerheblichem Kapitalaufwand geführten Betriebs sich befaßt — Annahme, Verteilung der Aufträge, Aufsicht, Abnahme und Ablieferung der Waren —).

Unabhängig von der Entscheidung im einzelnen Falle gibt einen Anhaltspunkt das Jahreseinkommen. Bei 3600 RM. Jahreseinkommen läßt die Pflichtversicherung des Gewerbetreibenden bei einer Krankenkasse den sicheren Schluß auf das Vorliegen von Hausgewerbe zu (§ 165 Nr. 6 RVerfD.). Ob dieses Merkmal bei der heutigen Krise noch ausreicht, erscheint

mir zweifelhaft. Nach § 104 o GewD. ist aber kein Hausgewerbe anzunehmen, wenn der Gewerbetreibende in der von der Handwerkskammer geführten Handwerksrolle steht (III A 5). Fabrikheimarbeiter, die ausschließlich für einen Arbeitgeber in dessen Fabrik oder Werk tätig sind und selbst keine Arbeitnehmer beschäftigen, sind nicht als Heimarbeiter nach § 21 Nr. 2 DB. StGschWD. zu rechnen. Sie sind daher bei der Berechnung der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl mitzuzählen (IB 7).

§ 18 DB. StGschWD. (Stillegung).

Ein nach dem 1. September 1932 neu errichtetes oder nach einer Stillegung von mehr als vier Wochen wieder eröffnetes Unternehmen erhält, abgesehen von der Ausnahme im Satz 2 dieser Vorschrift, keine Steuergutscheine. Die Bedeutung des Begriffs Stillegung ist in IA erläutert. Stillegung liegt hiernach dann vor, wenn die Produktionsgemeinschaft zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer gelöst und der Betriebszweck für unbestimmte, wirtschaftlich nicht unerhebliche Zeitdauer aufgegeben ist. Erforderlich ist die Absicht der Stillegung. Betriebsstörung oder vorübergehende Nichtbenutzung der Anlagen bedeuten nicht Stillegung. Daß einzelne Arbeitnehmer mit dem Aufräumen der Bestände, mit der Wartung der Maschinen und Räume oder mit der kaufmännischen Abwicklung des Betriebs weiterbeschäftigt werden, oder wenn Arbeitnehmer mit besonderem Kündigungsschutz noch für einige Zeit im Arbeitsverhältnis bleiben, ändert an der Stillegung nichts (IA II. 4). Bei Saison- und Kampagnebetrieben ist als Stillegung nur der Ausfall einer Kampagne oder Saison anzusehen (IA II 3). Keine Stillegung des Unternehmens ist die vorübergehende Einstellung des Produktionsbetriebs, wenn der kaufmännische Betrieb aufrechterhalten und mit Hilfe weiterbeschäftigter Arbeitnehmer die Lagerbestände verkauft werden (VC 2). Die Nichtbeschäftigung von Arbeitnehmern, bei Beschäftigung von Personen, die nach §§ 21, 22 DB. StGschWD. nicht als Arbeitnehmer zu zählen sind (Familienangehörige, Lehrlinge), bedeutet nicht Stillegung des Betriebs (IA II. 5).

Als äußeres Merkmal für die Frage, ob eine Stillegung im Sinne der Steuergutscheinverordnung vorliegt, kann das Verfahren der Demobilisationsbehörde nach der Verordnung vom 15. 10. 1923 (RGBl. I S. 983) angesehen werden, da es in Betrieben von mindestens 20 Arbeitnehmern einer Stillegung voranzugehen pflegt (IA II. 5).

§ 14 StGschWD. — § 19 DB. StGschWD. (Mehrbeschäftigung).

Fassung nach der Verordnung vom 31. 10. 1932 (RGBl. I 1932 S. 519).

Voraussetzung für die Steuergutscheinberechtigung in objektiver Hinsicht ist, daß effektiv eine Mehrbeschäftigung erfolgt. Dies bedeutet, daß der Arbeitsmarkt entlastet wird. Dies wird nicht erreicht durch Verlagerung der Arbeit (IB 6). Eine Mehrbeschäftigung liegt nicht vor bei vorübergehender Einstellung von Arbeitnehmern für betriebsfremde Arbeiten. Dies ist dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer nur mit Rücksicht auf die Ausgabe von Steuergutscheinen Arbeiten in eigener Regie aus-

führen läßt, die er bisher regelmäßig durch andere Unternehmer hat ausführen lassen. Es muß also objektiv volkswirtschaftlich betrachtet (von Betrieb zu Betrieb) eine Mehrbeschäftigung erfolgt sein. Die privatwirtschaftliche Betrachtung einer Mehrbeschäftigung innerhalb des Betriebs ist auszuschalten (III A 1). Eine Verschiebung von Arbeit ist auch darin zu erblicken, daß an Stelle bisher beschäftigter Hausgewerbetreibender Arbeitnehmer eingestellt werden; ferner in der Durchführung von Arbeiten in eigener Regie aus bisher beschäftigten Lohnbetrieben (III A 2; IB 6; II. 2). Ein Anspruch auf Steuergutscheine ist jedoch gegeben, wenn die Zahl der weiterbeschäftigten Heimarbeiter und Fabrikarbeiter zusammen die Zahl der im Vergleichszeitraum beschäftigten Heimarbeiter übersteigt (VI A 12). Hinsichtlich der einer Genossenschaft obliegenden Arbeiten bei Mehreinsetzung von Arbeitnehmern vgl. VI A 5.

Die Vorschriften für Mehrbeschäftigung in obiger Hinsicht sind in den §§ 19 bis 27 D.B. StGschB.D. enthalten. Nur auf einige wesentliche Punkte aus diesem umfangreichen Fragenkomplex sei hingewiesen. Zur Vermeidung einer Doppelberechnung sind Ersatzkräfte nach § 21 D.B. StGschB.D. nicht mitzurechnen, da Erkrankte und Beurlaubte mitzuzählen sind, solange das Arbeitsverhältnis besteht (III A 6). Bei einer kurzen Kampagne können Arbeitnehmer, die nur während zweier Monate im Arbeitsverhältnis standen, nach § 19 D.B. StGschB.D. nur zu zwei Drittel auf die Durchschnittszahl einwirken (I B 3). Beispiele für Berechnung der Mehrbeschäftigung der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl bei Kurzarbeit, bei mehrschichtigen Betrieben, für das Krümpersystem (§ 20 D.B. StGschB.D.), für die Mindestarbeitszeit (§ 22 Abs. 1 D.B. StGschB.D.) und die Mindestlohnsumme (§ 26 D.B. StGschB.D.) sind in I C Ziff. 2 bis 5 und 8 enthalten. Nach § 21 Nr. 7 D.B. StGschB.D. sind auch öffentliche Notstandsarbeiten nicht gutscheinfähig. Zweifel, ob solche vorliegen, können durch Anfrage bei dem zuständigen Landesarbeitsamt geklärt werden (IV A 2).

Nicht erforderlich ist, daß auch im Vergleichszeitraum Arbeitnehmer beschäftigt worden sind. Auch der Unternehmer, der im Vergleichszeitraum seinen Betrieb allein oder mit solchen Arbeitnehmern geführt hat, die nach § 21 D.B. StGschB.D. nicht mitzuzählen sind (Familienangehörige — das sind solche Arbeitnehmer, bei denen der Ausbildungszweck im Vordergrund steht [VIII B 1] —, Lehrlinge), hat Anspruch auf Steuergutscheine für Mehrbeschäftigung, wenn er im Kalendervierteljahr im Durchschnitt mindestens einen Arbeitnehmer beschäftigte, der nach §§ 21, 22 D.B. StGschB.D. mitzuzählen ist (II. 3).

Die Mitarbeit von Kleinsiedlern nach Art. 2 § 1 der Verordnung zur Vorstädtischen Kleinsiedlung vom 23. 12. 1931 (RGBl. I S. 970) bei der Errichtung vorstädtischer Kleinsiedlerstellen begründet kein Arbeitsverhältnis. Steuergutscheine können daher für solche Personen nicht gewährt werden (I B 5).

Wie bereits erwähnt, sind nach § 15 Abs. 3 D.B. StGschB.D. die Betriebe eines Unternehmens zusammenzurechnen, auch wenn einzelne dieser Betriebe zu Saisongewerben nach der Verordnung vom 31. 10. 1932 (RGBl. I S. 520) gehören. Nach § 19 D.B. StGschB.D. ist in diesen Fällen zunächst die Mehr-

beschäftigung für jeden Betrieb festzustellen und erst das Ergebnis der verschiedenen Betriebe des gleichen Unternehmens zusammenzurechnen. Der Saisoncharakter eines Betriebs hat daher nur die Rechtsfolge, daß für die Berechnung der etwaigen Mehrbeschäftigung in diesem Betrieb ein anderer Vergleichszeitraum als für die Nichtsaisonbetriebe zugrunde zu legen ist. Das gleiche Verfahren ist anzuwenden, wenn eine Produktion, die zum Saisonbetriebe gehört, innerhalb des Betriebs mit anderen Produktionen verbunden ist, jede Produktion aber in einer Betriebsabteilung erfolgt, die trotz ihrer rechtlichen Zusammengehörigkeit mit der andern Abteilung doch wirtschaftlich als selbständig anzusehen ist (VIII B 3). Stellt ein Betrieb teilweise Erzeugnisse her, die zu einem Saisongewerbe gehören, so ist er einheitlich nach der Produktion, die er aufweist, zu beurteilen (VI A 18). Ein Anspruch auf Steuergutscheine besteht jedoch nur, wenn für die Gesamtheit der Betriebe eine Vermehrung der Arbeitnehmerzahl vorhanden ist (VI A 6).

§§ 21, 22 D.B. StGschB.D.
(Mehrbeschäftigte).

(Fassung nach der Verordnung vom 31. 10. 1932,
RGBl. I 1932 S. 519.)

Die Änderungen dieser Bestimmungen durch die Verordnung vom 27. 3. 1933 sind bereits besprochen. Es sei lediglich zu diesen Vorschriften auf folgendes hingewiesen:

Zu den mehrbeschäftigten Arbeitnehmern im Sinne des § 21 Abs. 1 D.B. StGschB.D. rechnen nicht nur die neu eingestellten Arbeitnehmer, sondern alle Arbeitnehmer, die im Kalendervierteljahr der Mehrbeschäftigung im Arbeitsverdienst gestanden haben, ohne Rücksicht darauf, ob sie schon im Vergleichszeitraum der Vergangenheit eingestellt waren oder nicht. Nach Errechnung der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl ist aber für die Berechnung der steuergutscheinfähigen Beträge von der Zahl der Beschäftigten die Zahl der Arbeitnehmer abzuziehen, die im Vierteljahr der Mehrbeschäftigung nicht mindestens in der nach Ziff. 1 Abs. 1 a. a. D. (Neufassung I. 1. 33) erwähnten Stundenzahl wöchentlich beschäftigt worden sind (III A 7), ausgenommen die Beschäftigung an heißen Betriebspunkten im Bergbau bei Auszahlen des vollen Lohnes der achtstündigen Schicht (III A 8). Ein Steigen der Gesamtlohnsumme ist nicht erforderlich (VI A 9). Es kommt somit auf die zahlenmäßig richtig berechnete Mehrbeschäftigung von Arbeitnehmern an. Zweck des § 22 Abs. 1 und 2 D.B. StGschB.D., der Bestimmung über den Mindestlohn (einschließlich übernommener Sozialversicherungsbeiträge, VII 10), ist, zu vermeiden, daß Arbeitnehmer mit einem geringen Entgelt angestellt werden, um aus den Steuergutscheinen für Mehrbeschäftigung Vorteile zu ziehen. Der beschäftigte Arbeitnehmer muß soviel verdienen, als unter regelmäßigen Verhältnissen der Ortslohn ausmacht, das ist in der Regel das 25fache des Ortslohns für den Monat (VI A 15 b), das 300fache des Ortslohns für das Jahr (VII 9). Gilt in dem Betrieb für eine bestimmte Arbeit ein Tariffaß, so können die mit dieser Arbeit beschäftigten Arbeitnehmer bei der Berechnung der Mehrbeschäftigung nur dann mitgezählt

werden, wenn ihr Lohn oder Gehalt diesem Tariffaß entspricht. Ein Tariffaß gilt nicht nur, wenn Arbeitnehmer oder Arbeitgeber einem am Tarifvertrag beteiligten Verband angehören oder wenn der Tarifvertrag durch den Reichsarbeitsminister als allgemein verbindlich erklärt worden ist; es genügt vielmehr, wenn durch Arbeitsvertrag der Tariffaß anerkannt oder auch ohne ausdrückliche Vereinbarung tatsächlich gezahlt, somit stillschweigend vereinbart ist (VIA 16 a). (Vgl. auch VIA 15.) In erster Linie ist der gezahlte Arbeitslohn maßgebend. Auch wenn Arbeitnehmer kürzer als 24 Stunden gearbeitet haben, aber in jeder Woche mindestens den Arbeitslohn für 24 Arbeitsstunden erhalten haben, werden sie bei der Berechnung der Mehrarbeit auch in denjenigen Wochen mitgezählt, in denen die Beschäftigung unter 24 Stunden geblieben ist.

§§ 23, 24 D. V. StGschB. D. (Saisonbetrieb).

Zufolge der Bestimmungen des § 23 D. V. StGschB. D. für die Berechnung der Mehrbeschäftigung in Saison- und Kampagnebetrieben mit 90% der im Vergleichszeitraum beschäftigten Arbeitnehmer können hier Steuergutscheine in Frage kommen, ohne daß tatsächlich mehr Arbeitnehmer beschäftigt werden. Ein Saisonbetrieb kann einen Steuergutschein für einen Arbeitnehmer bekommen, wenn er sowohl im Vergleichszeitraum als im Vierteljahr der Mehrbeschäftigung zehn Arbeitnehmer beschäftigt hat. Zwei Steuergutscheine kommen nur in Betracht, wenn das Personal in beiden Vierteljahren mindestens 20 Köpfe zählt. Bruchteile von Arbeitskräften, die sich bei der Berechnung der Mehrbeschäftigung ergeben, werden nicht mitgezählt (IB 4, VI. 2). Lediglich wenn ein einziger Steuergutschein gewährt wird, ist die Voraussetzung des Mindestmaßes der Mehrbeschäftigung nach VIA 1 auch dann erfüllt, wenn die Berechnung der Mehrbeschäftigung mindestens 0,9 mehr beschäftigte Arbeitnehmer ergibt. Nach VII. 2 ist ferner ein Aufrunden der Berechnung, die nur auf eine Dezimalstelle durchzuführen ist, zulässig, z. B. von 2,96 auf 3.

Wegen der Saison- und Kampagnebetriebe sind verschiedene Auslegungen möglich. Die B. D. vom 31. 10. 1932 (MGBI. I S. 520) hat durch die Sammelerlasse und die B. D. vom 27. 3. 1933 (RNAnz. und Pr. StaatsAnz. Nr. 74 vom 28. 3. 1933) Erweiterungen erfahren. Erläuterungen über die Zugehörigkeit zum Saison- und Kampagnegewerbe befinden sich in IC 6, 7; II. 6; III A 14; IV A 4; VC 7; VIA 19; VII. 13; VIII B 5. Nach IV A 4 gilt die Erklärung von Wirtschaftszweigen zu Saison- und Kampagnegewerben nur für die Anwendung der Steuergutscheinverordnung. Auch der Vergleichszeitraum bei

Saisonbetrieben nach § 23 Abs. 4 D. V. StGschB. D. ist in der Regel das entsprechende Vierteljahr des Vorjahrs (II. 5). Nur in besonderen Fällen kann ausnahmsweise das Finanzamt einen anderen Vergleichszeitraum festsetzen (IB 9). (Wegen des Vergleichszeitraums für stillgelegte Unternehmen vgl. III A 11; VC 5. Wegen des Vergleichszeitraums für neu errichtete Unternehmen vgl. VII. 12; VIII B 4.)

§ 12 StGschB. D.,

§§ 25, 26 D. V. StGschB. D. (Steuergutscheinbetrag).

Nach § 25 D. V. StGschB. D. beträgt der Steuergutscheinbetrag für die Mehrbeschäftigung eines Arbeitnehmers im Kalendervierteljahr 100 RM.; bei mehr als Verdopplung der Belegschaft durch Mehrbeschäftigung werden für die über die Verdopplung hinausgehende Mehrbeschäftigung nur 50 RM. pro mehrbeschäftigten Arbeitnehmer gewährt. Abgesehen von diesen Fällen, werden keine Teilbeträge von Steuergutscheinen gewährt (III A 12). Vorausgewährung von Steuergutscheinen für Mehrbeschäftigung ist nicht zulässig (II. 1).

Die Steuergutscheinbeträge werden ferner nach dem Arbeitsentgelt begrenzt. Nach § 26 D. V. StGschB. D. darf der Steuergutscheinbetrag 50% des durchschnittlichen Entgelts, das auf einen Arbeitnehmer des Betriebs in dem Vierteljahr der Mehrbeschäftigung entfällt, nicht übersteigen. Für die Berechnung vgl. IC 8. Das durchschnittliche Entgelt eines Arbeitnehmers ist trotz der Zusammenrechnung nach § 15 Abs. 3 D. V. StGschB. D. für jeden Betrieb besonders zu berechnen (III A 13) und ermäßigt sich bei Lohn- oder Gehaltsausfall, bei Erkrankung oder sonstiger Nichtbeschäftigung (VC 6).

Zieht man einen Vergleich zwischen dem Personenkreis der Steuergutscheinberechtigten für Steuergutscheine wegen Steuerzahlung einerseits und für Steuergutscheine für Mehrbeschäftigung von Arbeitnehmern andererseits, so ergibt sich folgendes.

Der Kreis der Gutscheinerberechtigten für Steuerzahlungen ist erheblich weitergefaßt. Die Steuergutscheine für Mehrbeschäftigung können nur an Unternehmer gewerblicher Betriebe oder Betriebe mit wirtschaftlichen Zwecken ausgegeben werden (§ 15 D. V. StGschB. D.). Hier besteht weiterhin die Einschränkung, daß Betriebe der öffentlichen Hand keine Steuergutscheine für Mehrbeschäftigung erhalten (§ 16 D. V. StGschB. D.). Abgesehen von der Einschränkung des Personenkreises als solchen ist jedoch bei beiden Arten von Steuergutscheinen Voraussetzung, daß das Steuergutscheinberechtigte Unternehmen Sitz oder Ort der Leitung im Inland hat oder ein nach deutschem Recht selbständiges Unternehmen tatsächlich besteht.

Kapitalherabsetzung und Verlustvortrag. Von Dr. jur. Hermann Wennrich, Regierungsrat beim Reichsfinanzhof, München.

I.

Die Literatur hat in ausgiebiger Weise zu dieser Frage bereits Stellung genommen. Man kann wohl sagen, daß die herrschende Meinung den Standpunkt vertritt, daß eine Kapitalherabsetzung den Verlustvortrag nicht beseitigt. In den Mitteilungen der

Steuerstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie, 15. Jahrgang, 1932, Nr. 7, 8 S. 198, findet sich ein Aufsatz von Rechtsanwalt Blau, betitelt „Die erleichterte Kapitalherabsetzung in der Handels- und Steuerbilanz“. In Anlehnung an den Ergänzungsband zum Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz

von Evers führt Blau aus, daß die Kapitalherabsetzung ohne Bedeutung für den Verlustvortrag ist. Seine Stellung nimmt er zu der Frage, ob eine unterschiedliche Behandlung geboten ist, wenn die Herabsetzung im Jahre der Entstehung des Verlustes erfolgt oder erst in späteren Jahren. Offenbar ist er der Meinung, daß dies gleichgültig ist. Im Gegensatz zu Bhd („Kapitalherabsetzung in erleichteter Form bei Aktiengesellschaften“ 1932 S. 66), der Steuerfreiheit nur in den Fällen zubilligen will, in denen die durch die Kapitalherabsetzung erzielten Buchgewinne zum Ausgleich von Wertminderungen oder zur Einstellung in den gesetzlichen Reservefonds verwendet werden, ist Blau der Ansicht, daß es nichts ausmache, ob durch die Kapitalherabsetzung Wertminderungen ausgeglichen, ein Reservefonds gebildet oder „sonstige Verluste“ beseitigt werden.

Auch der Kommentar von Rosendorff-Herrmann zum Körperschaftsteuergesetz, 7. Auflage S. 642, hält den Verlustvortrag im Falle der Kapitalherabsetzung für zulässig, und zwar mit folgender Begründung: Buchmäßig wirke sich die Kapitalzusammenlegung so aus, daß man auf der Passivseite das Kapitalkonto vermindere, auf der Aktivseite dagegen die Vermögenswerte abschreibe oder einen dort vorgetragenen Verlust verbuche. Diese Transaktion könne aber steuerlich auf die Verlustrechnung keinen Einfluß haben, da hier nach den Grundsätzen der Bilanzkontinuität das Geschäftsergebnis nach einheitlichen Maßstäben zu berechnen sei, während eine solche plötzliche Herabsetzung der Vermögenswerte in einem Steuerabschnitt aber gerade das Gegenteil einer solchen einheitlichen Ermittlung wäre. Steuerlich werde man daher nicht umhin können, das Geschäftsergebnis nach dem bei Beginn des Steuerabschnitts vorliegenden Vermögensstand zu errechnen, um die Vermögenswertherabsetzung dann am Schluß des Steuerabschnitts besonders mit der Kapitalzusammenlegung auszugleichen, wenn man nicht eine besondere Zwischenrechnung aufmachen will. Die von Bhd a. a. O. vertretene Ansicht, daß für den Fall, daß die durch die Kapitalherabsetzung entstandenen Buchgewinne zur Verlustdeckung verwendet würden, der Verlust beseitigt sei und daher ein Verlustvortrag nicht in Frage komme, wird abgelehnt.

Bei der Besprechung einer Broschüre von Blau „Erleichterte Kapitalherabsetzung bei Gesellschaften mbH.“ (Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1932) vertritt auch Fleck in *StuW.* 1932 Sp. 1286, und zwar unter ausdrücklicher Ablehnung des auf der gegenteiligen Rechtsauffassung fußenden Erlasses des Reichsministers der Finanzen vom 5. März 1932 S. 2209 — 25 III Abschnitt 6 II den Standpunkt, daß der Verlustvortrag durch eine Kapitalherabsetzung nicht beseitigt wird. Fleck glaubt aus einer Bemerkung von Mirre in *StuW.* 1932 Sp. 123 schließen zu können, daß dieser den gleichen Standpunkt einnimmt. Fleck weist auch darauf hin, daß auch Hofner unter Hinweis auf das Urteil vom 29. September 1931 (*StuW.* 1932 Nr. 60) in *StuW.* 1932 Sp. 616 die Wichtigkeit der in dem Ministerialerlaß vom 5. März 1932 enthaltenen Rechtsauffassung bezweifelt. Bei der Besprechung der zweiten Auflage der Broschüre von Blau in *StuW.* 1933 Sp. 250 hält Fleck seine Ansicht aufrecht und führt für sie noch ein neues Argument an: Das

Privileg des Verlustvortrags beruhe auf dem Gedanken, daß die betreffende GmbH. steuerlich schwach sei. Werde sie etwa stärker, wenn sie den Verlust nur durch Auflösung von Reserven tilge? In ihren Verhältnissen habe sich nichts geändert. Es habe lediglich eine Umbuchung stattgefunden; der Verlustvortrag sei gegen die Reserven aufgerechnet. Der Wegfall der Steuerbegünstigung würde um so sonderbarer wirken, weil die kompensierten Reserven bei der Bildung bereits versteuert waren. Wenn man aber den Verlustvortrag bei der Verwendung von Reserven bestehen lasse, werde man, wenn das Stammkapital herabgesetzt wird, schwerlich anders verfahren können.

Schließlich bekämpft Rechtsanwält Dr. L. Meyer in den „Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie“ 1933 Heft 1 und 2 Teil III die von Kennerknecht — wie unten noch ausgeführt wird — und dem Reichsminister der Finanzen vertretene Ansicht, daß durch die Kapitalherabsetzung der Verlustvortrag beseitigt werde. Der Hauptgesichtspunkt von Kennerknecht, nämlich der Hinweis darauf, daß das Handelsrecht die günstige Folgerung ziehe und daß die Gesellschaft von jetzt an ihren Gewinn auf der Grundlage des neuen Stammkapitals errechne und ausschüttele, schlägt nach seiner Ansicht gegenüber dem Grundprinzip des Gesetzes über den Verlustvortrag nicht durch. Meyer glaubt auch, aus der Grundeinstellung der Ausführungen im Ergänzungsband zum Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz von Evers schließen zu können, daß der Verlust auch dann vertragsfähig bleibe, wenn er im Jahre der Entstehung durch eine Kapitalherabsetzung beseitigt werde.

Die gegenteilige Ansicht wird vertreten von Kennerknecht-Bißel („Der Verlustvortrag“ S. 66), Bhd („Kapitalherabsetzung in erleichteter Form bei Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien“ 1932 S. 66), von dem Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 5. März 1932 S. 2209 — 25 III Abschnitt C II sowie in einem Artikel von Kennerknecht in der „Rundschau für GmbH.“, Jahrg. 1932 Sp. 799, betitelt „Die steuerlichen Auswirkungen der Kapitalherabsetzung in erleichteter Form“. In dem zuletzt genannten Artikel beschäftigt sich Kennerknecht zunächst mit dem Ausgleich von Wertminderungen der Gegenstände des Betriebsvermögens durch Sanierungsgewinne. Von dem Gedanken ausgehend, daß der Ausgleich der Wertminderungen durch Sanierungsgewinne die Absetzung des durch die Wertminderungen eingetretenen Verlustes an den Gewinnen späterer Steuerabschnitte hindert, empfiehlt Kennerknecht, in der Steuerbilanz für den Steuerabschnitt der Kapitalherabsetzung die bisherigen steuerlichen Werte, gegebenenfalls gekürzt um die regelmäßigen Absetzungen für Abnutzung, beizubehalten, damit sich die Wertminderungen in künftigen Wirtschaftsjahren durch entsprechende Minderung der steuerlichen Gewinne und damit der hiernach zu bemessenden Körperschaftsteuern auswirken können. Eine Abweichung der Handelsbilanz von der Steuerbilanz hält Kennerknecht insoweit für zulässig.

Bei der Frage der steuerlichen Behandlung der zur Deckung von sonstigen Verlusten verwendeten Sanierungsgewinne kommt Kennerknecht zu dem Er-

gebnis, daß eine Kapitalherabsetzung den Verlustvortrag beseitige. Er führt aus, daß nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 EStG. nur ein nach den Ergebnissen der Buchführung entstandener Verlust abzugsfähig sei, also ein Verlust, der in der Bilanz, die die Ergebnisse der Buchführung darstellt, erscheinen muß. Weise also eine Bilanz infolge einer Kapitalherabsetzung einen Verlust nicht mehr aus, so könne er auch nicht mehr steuerlich vorgetragen werden. Er ist der Ansicht, daß durch die Kapitalherabsetzung der Verlust nicht nur bilanzmäßig, sondern auch tatsächlich beseitigt werde, weil eine Gesellschaft, die ihr Grund- oder Stammkapital herabgesetzt hat, im Grunde genommen eine neue Gesellschaft darstelle und es daher nicht abhängig sei, Schlacken und Mängel, die ihr in ihrer alten Gestalt anhafteten, in ihr neues Leben mit-herüberzunehmen. Zur Stützung seiner Ausführungen beruft er sich auf das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 22. Januar 1929 (Bd. 24 S. 340).

II.

Um die Frage zu entscheiden, wird man von den Erwägungen auszugehen haben, die in dem Ergänzungsband von Evers auf S. 147 angestellt sind, d. h. man wird sich vor Augen halten müssen, daß der nach den neuen Bestimmungen abzudeckende Verlustvortrag, da er nicht mehr an das Vorhandensein eines bestimmten Vermögens anknüpft, etwas ganz anderes ist als die bisherige Unterbilanz. Wenn das Ziel der jetzigen Vorschrift nicht mehr ist, steuerlich zur Erhaltung oder Wiederherstellung des Grund- oder Stammkapitals mitzuwirken, sondern den Gewinn und Verlust in kurz aufeinanderfolgenden Steuerabschnitten auszugleichen, dann muß die Frage verneint werden, daß die Kapitalherabsetzung den Verlustvortrag beseitige. Die Vorschriften über den Verlustvortrag sind rein steuerrechtlicher Natur und gehen ihren eigenen Weg. Sie können ihre Auslegung nicht unter dem Gesichtspunkt handelsrechtlicher Anschauungen und Bilanzierungsmethoden erhalten. Ob ein Verlust vorhanden ist, entscheidet sich allerdings nach den Ergebnissen der Buchführung. Für die Frage, ob dieser Verlust in steuerlich wirksamer Weise vortragsfähig ist, ist jedoch allein das Steuerrecht maßgebend. Daher wird auch steuerrechtlich der Vortrag eines Verlustes anerkannt, der in der Handelsbilanz nicht vorgetragen, sondern durch Reserven kompensiert wird. Nicht anders wird auch der von Evers im Ergänzungsband auf S. 154 angezweifelte Fall zu behandeln sein, in dem der Verlust im Jahre der Entstehung durch eine Kapitalherabsetzung ausgeglichen wird. Sofern ohne die Kapitalherabsetzung ein vortragsfähiger Verlust vorhanden wäre, kann durch die Kapitalherabsetzung seine steuerrechtliche Auswirkung nicht beseitigt werden, andernfalls man zu einer Durchbrechung des Prinzips käme, daß rein gesellschaftsrechtliche Vorgänge, wie Kapitalerhöhungen und Kapitalherab-

setzungen, das Einkommen des Geschäftsjahrs, in dem sie erfolgen, nicht berühren dürfen.

Schließlich darf auch nicht folgendes außer acht gelassen werden: Ziel der Vorschriften über die Kapitalherabsetzung in erleichteter Form ist letzten Endes die Bilanzwahrheit wieder herzustellen, d. h. die durch die allgemeine wirtschaftliche Entwicklung oder die besonderen Verhältnisse des betreffenden Unternehmens überholten Buchansätze auf ihre wirklichen Werte zurückzuführen. Es kann nicht Aufgabe der Rechtsprechung sein, diesem Bestreben entgegenzuwirken, indem sie gerade diejenigen Gesellschaften, die die dringend erwünschte Wahrheit ihrer Bilanzen wieder herstellen wollen, durch Verfassung des Verlustvortrags bestraft. Die Kapitalherabsetzung — sei es in erleichteter oder gewöhnlicher Form — würde dadurch zu einem privilegium odiosum, das die Gesellschaften zur Vermeidung der steuerlichen Nachteile geradezu herausfordern würde, die Phantasiwerte ihrer bisherigen Bilanzen beizubehalten.

Man kann meines Erachtens auch nicht sagen, daß der Verlust tatsächlich durch die Kapitalherabsetzung beseitigt ist. Denn die Kapitalherabsetzung ist gerade der äußere und deutlichste Ausdruck für den durch den Verlust hervorgerufenen Vermögensschwund. Die Ausführungen des Urteils des Reichsfinanzhofs Bd. 24 S. 340 sind nur auf die Rechtsverhältnisse der Unterbilanz zugeschnitten und für den Verlustvortrag meines Erachtens nicht zu verwenden. Daß der Verlust durch die Kapitalherabsetzung tatsächlich nicht beseitigt ist und daß die Gesellschaft auch in ihr neues Leben die Schlacken und Mängel, die ihr in ihrer alten Gestalt anhafteten, mit herübernimmt, würde sich deutlich bei einem Verkauf der Gesellschaftsanteile zeigen, die mit Rücksicht auf die eingetretenen Verluste — gleichgültig, ob eine Kapitalherabsetzung stattgefunden hat oder nicht — einen entsprechend geringeren Verkaufserlös bringen würden.

Die Rechtsprechung hat unmittelbar zu diesem Problem noch keine Stellung genommen. Es kann sehr zweifelhaft sein, ob man soweit gehen will, anzunehmen, daß bereits durch das Urteil des 1. Senats vom 29. September 1931 IA 214/31 (StuW. 1932 Nr. 60) entschieden ist, daß die Kapitalherabsetzung ohne Einfluß auf den Verlustvortrag ist.¹⁾ Man wird höchstens schließen können, daß dies mittelbar in dem genannten Urteil dadurch ausgesprochen wurde, daß es dem Urteil des 6. Senats vom 8. August 1930 VIA 1268/30, Bd. 27 S. 107, beigetreten ist. Denn die Ausführungen dieses Urteils (Bd. 27 S. 112) über das grundsätzliche Wesen und die grundsätzliche Verschiedenheit von Verlustvortrag und Unterbilanz lassen wohl zweifelsfrei erkennen, daß der 6. Senat den Standpunkt vertritt, daß eine Kapitalherabsetzung den Verlustvortrag nicht beseitigt.

¹⁾ So Becker im Gegensatz zu Kennernacht in StuW. 1932 Spalte 535.

Steuerreformpläne. Von Steuerdezernent Stamm, Hannover.

I.

Der bekannte Finanz- und Steuerrechtler Prof. Dr. Hensel, Königsberg, hat in einem im Rahmen des IX. Steuervortragszyklus der Industrie- und Handelskammer Berlin gehaltenen Vortrag über

Probleme der kommenden Finanz- und Steuerreform versucht, eine „Krisenbilanz der deutschen Finanzen“ zu ziehen. Er kam zu dem Ergebnis, daß mit dem Ende des Rechnungsjahrs 1932 (31. 3. 1933) eine gewisse Stabilisierung der Wirtschaft und damit auch

der Reichsfinanzen zu erwarten sei. Anzeichen einer Besserung der Wirtschaftslage, obgleich noch sehr schwach, sind erkennbar. Ob sie bereits eine günstige Auswirkung auf die Reichsfinanzen haben, läßt sich zur Zeit noch nicht übersehen. In einigen Monaten wird in dieser Hinsicht schon mehr Klarheit herrschen. Bedenklich bleibt aber nach wie vor, worauf Prof. S. mit Recht hinweist, das Defizit des Reichshaushalts 1932, das nach S. zusammen mit den aus früheren Jahren übernommenen Fehlbeträgen für das Reich auf etwa 2 Milliarden RM. und für alle öffentlichen Körperschaften zusammen auf 3 bis 3½ Milliarden RM. zu beziffern ist. Man wird S. auch darin beipflichten müssen, daß aus den schon jetzt sicher feststehenden Vorgriffen auf spätere Haushaltsjahre durch die Ausgabe der Steuergutscheine für die Reichsfinanzen leicht Erschwerungen entstehen können. Werden doch durch die Steuergutscheinaktion der Reichsregierung von Papen die Haushaltsjahre 1934 bis 1938 durchschnittlich mit je 500 Mill. RM belastet. Mindestens die gleiche Gesamtbelastung von 2,5 Milliarden RM. ergebe sich aus den Schatzanweisungen für Stützungs Zwecke, den Kreditgewährungen zum Zwecke der Arbeitsbeschaffung und dem Abbau der Hauszinssteuer. Im Durchschnitt werde dadurch jedes der folgenden fünf Haushaltsjahre mit etwa je einer Milliarde Reichsmark vorbelastet sein. Nach S. bedeutet dies zusammen mit anderen hier anzustellenden Ermägungen: „Selbst ein alsbaldiges Sinken der Arbeitslosenziffer um zwei Millionen würde den deutschen Gesamthaushalt erst in Stand setzen, die laufenden Fehlbeträge im öffentlichen Haushalt auszugleichen und die jährlichen Vorbelastungen der kommenden fünf Jahre zu tragen. Somit beginnt erst bei einer höheren Entlastungsziffer der Spielraum für eine wirkliche Finanz- und Steuerreform, die zur Entlastung der Wirtschaft durch Senkung des gegenwärtig überhöhten Abgabenniveaus ausgenutzt werden könnte.“

Folgt man diesen Ausführungen, so würden also die Aussichten für eine fühlbare Senkung der Steuerlasten in den nächsten Jahren als wenig günstig zu bezeichnen sein. Da aber die Wirtschaft den gegenwärtigen Steuerdruck nicht lange mehr aushalten kann, wenn sie sich überhaupt von den schweren Krisen der letzten Jahre erholen und den Wiederaufstieg vorbereiten soll, so werden außer gewöhnliche Mittel und Wege gesucht werden müssen, um doch zu einer Senkung der Steuerlasten zu gelangen. Ein baldige durchgreifende Finanz- und Steuerreform ist mehr denn je notwendig.

II.

Es kann wohl keinem Zweifel unterliegen, daß das deutsche Steuersystem immer noch viel zu teuer arbeitet. Das liegt einmal an der Zersplitterung der Einnahmen in eine Unzahl verschiedener Arten von Steuern, dann vor allem auch daran, daß die einzelnen Steuern zu kompliziert sind, wodurch notwendig die Verwaltung schwerfällig werden muß. Die Steuern und sonstigen Einnahmen sind ferner zum großen Teil überaus konjunkturrempfindlich. Ihre Erträge gehen daher bei Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage nicht etwa nur im gleichen Verhältnis, sondern sogar beschleunigt zurück, wo-

durch also gerade dann, wenn das Gegenteil, um einen weiteren Rückgang der Wirtschaft aufzuhalten, dringend erwünscht wäre, immer wieder neue Steuern eingeführt oder die alten Steuerätze erhöht werden müssen. Umgekehrt bei aufsteigender Konjunktur ergeben jene Steuern unerbitterte Mehrerträge, die leicht zu übermäßiger Ausgabenwirtschaft verleiten. (Holz a. a. O.) Insbesondere ist das durch die Steuernotverordnungen der letzten Jahre hergestellte Abgabenniveau für die Dauer überhöht; die Finanz- und Steuerreform wird in erster Linie Klarheit darüber schaffen müssen, welche der seit 1930 eingeführten Abgabenverschärfungen als dauernder Bestandteil des deutschen Finanzsystems anzusehen sind. Der Rest wird sobald wie möglich abgebaut werden müssen, um erst einen Zustand zu schaffen, der als „normal“ und damit als Ausgangspunkt für die kommende Entwicklung bezeichnet werden darf. (Hensel a. a. O.)

Wie überhaupt das ganze bisherige Steuersystem sich in sich selbst und durch sich selbst immer mehr ad absurdum führt, das geht aus einer in der Welterzeitung vom 22. 4. 1933 angeführten Tatsache hervor, daß im Gegensatz zu den katastrophalen Rückgängen der verschiedensten Einkommensteuerarten die Vermögensteuer mit rund 5,239 Millionen RM. in 1932 gegenüber rund 5,114 Millionen RM. in 1931 ein Plus von rund 125 000 RM. erbracht hat. Es ist dies ein, wenn auch nur kleines, Plus, das gegenüber den Einkommensteuerverminderungen unerklärlich erscheinen müßte, wenn nicht eben auch hierin sich der Widerspruch des augenblicklichen Steuersystems zeigte, das nur nach starren Grundsätzen gehandhabt wird, das sich den tatsächlichen Verhältnissen aber nicht im geringsten anpaßt. Das Mehrerträgnis aus der Vermögensteuer erklärt sich natürlich nur daraus, daß die Veranlagung auf Grund eines längst überholten Status von 1930 erfolgte und daß dabei Werte zugrunde gelegt werden, die in der Wirklichkeit längst nicht mehr vorhanden sind. Eine solche Vermögensbesteuerung kommt aber letzten Endes auf nichts anderes als eine langsame, aber konsequente Enteignung hinaus.

III.

Im Reichsfinanzministerium scheint man nun auch die Unhaltbarkeit des gegenwärtigen Steuersystems erkannt zu haben und deshalb eine baldige Finanz- und Steuerreform in Angriff nehmen zu wollen. Das geht insbesondere aus Äußerungen hervor, die der neue Staatssekretär im Reichsfinanzministerium, Reinhardt, vor kurzem vor Presseberichterstattem getan hat. Die Steuerreform soll vor allem eine gerechtere Verteilung der Steuern und Lasten bringen, wie sie schon durch die letzten politischen Umwälzungen bedingt ist.

Offenbar wird die Regelung in der Notverordnung vom 18. 3. 1933, durch die u. a. eine Zilial- und Warenhaussteuer in Form eines Zuschlages zur Gewerbesteuer eingeführt wurde, als wenig zweckmäßig und auch als nicht ausreichend empfunden. Nach den Mitteilungen des Staatssekretärs Reinhardt soll die gesamte Frage der Besteuerung der Warenhäuser und Zweigstellen deshalb für das ganze Reichsgebiet einheitlich neu geregelt werden. Von allen

derartigen Betrieben soll zum Schutze des mittelständischen Einzelhandels eine „Mittelstandsschutzsteuer“ erhoben werden, die die wirtschaftliche Vormachtstellung der Warenhäuser usw. brechen soll. Diese Steuer soll nicht in einem Zuschlage zur allgemeinen Gewerbesteuer bestehen, sondern nach dem Umsatz bemessen werden, weil nur in dem Umsatz eine einwandfreie Grundlage für die Besteuerung gesehen werden könne. Die Mittelstandsteuer ist offenbar nicht als Reichssteuer — wie die Umsatzsteuer — in Aussicht genommen; es heißt vielmehr in der Mitteilung, daß sie entweder eine Landes- oder eine Gemeindesteuer sein werde. Die Einführung einer solchen Mittelstandsschutzsteuer, die Warenhäuser und Filialbetriebe zusätzlich nach dem Umsatz belasten soll, entspricht einer alten Forderung des mittelständischen Einzelhandels, der sich bekanntlich nur mit steigender Mühe des Wettbewerbs der Kapitalintensiveren und genossenschaftlichen Betriebsformen erwehren kann.

Ob sich die in Aussicht genommene Warenhaussteuer (Mittelstandsschutzsteuer) als eine solche erweisen wird, wird, wie Ruprecht a. a. O. zutreffend ausführt, davon abhängen, ob es gelingen wird, deren Abwälzung und Umgehung zu verhindern. In jedem Falle ist jedoch darauf hinzuweisen, daß eine weitere Zurückdrängung der Mittelstandsbetriebe durch die Großbetriebe in der Warenverteilung einem gesunden Wirtschaftsaufbau insofern widerspricht, als alle bisherigen Erfahrungen zeigen, daß das Rückgrat jeder Wirtschaft ein möglichst zahlreicher und gesunder Mittelstand ist.

Börsenspekulationsgewinne sollen künftig einkommensteuerpflichtig sein. Nach § 42 Nr. 1 EStG. sind gegenwärtig Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften einkommensteuerfrei, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als drei Monate, bei Grundstücken mehr als zwei Jahre beträgt. Wegen eine Einbeziehung der Börsenspekulationsgewinne in die Einkommensteuerpflicht, mindestens eine nicht unerhebliche Verlängerung der Fristen wird grundsätzlich nichts einzuwenden sein. Bei Grundstücken, die allerdings nach der Äußerung von Staatssekretär Reinhardt offenbar nicht einbezogen werden sollen, ist indessen die Be-

steuerung etwaiger Veräußerungsgewinne schon durch die recht hohe und verkehrshemmende Wertzuwachssteuer zu berücksichtigen. Gewisse Vorsicht ist natürlich hier am Platze. Eine für die Wirtschaft unbedingt notwendige gesunde Kapitalneubildung wird durch die Besteuerung der Börsengewinne nicht unterbunden werden dürfen. Man beabsichtigt offenbar, daß erwartete nicht unbedeutliche Aufkommen aus dieser Steuer für Arbeitsbeschaffungszwecke oder für die Senkung produktionshemmender Steuern zu verwenden.

Die Senkung der Kraftfahrzeugsteuer, die gleichfalls einen wichtigen Punkt im Steuerprogramm der gegenwärtigen Reichsregierung gebildet hat, ist inzwischen durchgeführt worden, aber zunächst nur in der Form, daß nach dem 31. 3. 1933 erstmalig zum Verkehr zugelassene Personenkraftwagen und Personenkraftwagen außer Autobussen vollkommen steuerfrei sind, während für alle anderen Kraftfahrzeuge die Kraftfahrzeugsteuer in voller Höhe bestehen bleibt.

Die Vielheit der Steuergesetze und ihre Kompliziertheit soll beseitigt werden. Nicht nur ein Steuergelehrter, sondern jeder Steuerbeamte und Steuerpflichtige soll sie ohne Schwierigkeiten verstehen können. Es ist ein Unding, daß heute fast jeder Steuerpflichtige, selbst kleine Gewerbebetriebe, genötigt sind, sich der Hilfe eines Steuerberaters zu bedienen. Das gesamte Steuerwesen soll eine grundlegende Vereinfachung erfahren. Steuererhöhungen, die geeignet sein könnten, eine neue Belastung der breiten Massen herbeizuführen, und die Kaufkraft zu schmälern, sind nicht beabsichtigt. Im übrigen sollen die Steuern nicht ausgebaut, sondern vereinfacht und abgebaut werden. An diese große Steuerreform wird man nach den Ausführungen von Staatssekretär Reinhardt in absehbarer Zeit herangehen; ihre Vorbereitung werde natürlich viele Monate in Anspruch nehmen.

Nach den bisherigen Maßnahmen der gegenwärtigen Reichsregierung auf anderen Gebieten wird man keinen Zweifel hegen können, daß auch hinter ihren Absichten auf dem Gebiet der Finanz- und Steuerreform der Wille zur Tat steht.

Zur Berechnung der Erbschaftsteuer bei Übernahme der Steuer durch den Schenker. Von Dr. jur. Bacciocco, Regierungsrat am Landesfinanzamt Berlin.

§ 12 ErbStG. in der Fassung der Bekanntmachungen des Reichsministers der Finanzen vom 22. August 1925 (RGBl. I S. 320) und vom 25. Juni 1931 (RGBl. I S. 346) — ErbStG. 1925/1931 — bestimmt: „Hat der Erblasser die Entrichtung der von dem Erwerber geschuldeten Steuer einem anderen auferlegt, so sind die Steuern so zu berechnen, wie wenn die Auflage nicht erfolgt wäre. Dies gilt nicht für Schenkungen, bei denen der Schenker die Zahlung der Steuer übernimmt.“

Hat der Schenker die Zahlung der Steuer übernommen, so muß nach der Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 24. Juni 1929 V c A 858/28, Bd. 25 S. 213 ff., insbesondere S. 216, StW. 1929 Nr. 643,

besprochen Sp. 805, nach Abzug der Steuer von dem Gesamtbetrag der Zuwendung der Betrag verbleiben, den der Schenker dem Beschenkten schenkungsteuerfrei zuwenden will.

Bezeichnet man mit X die gesuchte Gesamtzuwendung, den Steuerfuß mit p und mit Z den Betrag, den der Schenker dem Beschenkten erbschaftsteuerfrei zuwenden will, so ergibt sich daher folgende Formel:¹⁾

$$X - \frac{p \times X}{100} = Z \quad \text{oder} \quad X = \frac{100 Z}{100 - p}$$

¹⁾ Die Steuer läßt sich in den Fällen, in denen die weiter unten angeführten Sonderbestimmungen nicht Platz greifen, auch unmittelbar nach folgender Formel berechnen:

Die Berechnung der Steuer gestaltet sich besonders schwierig in den Fällen, in denen auch noch die an sich gemäß § 10 Abs. 1²⁾ ErbStG. 1925/1931 festzusetzende Steuer gemäß § 10 Abs. 2 a. a. O. ermäßigt wird. Diese Bestimmung besagt:

„Der Unterschied zwischen der Steuer, die sich bei Anwendung des Abs. 1 ergibt, und der Steuer, die sich berechnen würde, wenn der Erwerb die letztvorhergehende Wertgrenze nicht überstiegen hätte, wird nur insoweit erhoben, als er

- bei einem Steuerfuß bis zu 30% aus der Hälfte,
- bei einem Steuerfuß über 30 bis zu 50% aus drei Vierteln,
- bei einem Steuerfuß über 50% aus neun Zehnteln des die Wertgrenze übersteigenden Erwerbs gedeckt werden kann.“

Um zu entscheiden, ob eine Steuerermäßigung gemäß § 10 Abs. 2 zu gewähren ist, muß man daher zunächst zwei Proberechnungen anstellen:

Wie hoch ist die Steuer bei Anwendung des Steuerfußes gemäß § 10 Abs. 1?

Wie hoch wäre die Steuer bei Anwendung des für die letztvorhergehende Wertgrenze geltenden Steuerfußes?³⁾

A. Zunächst seien die Fälle betrachtet, in denen eine Ermäßigung der Steuer nach § 10 Abs. 2 nicht eintritt. Vgl. hierzu auch meinen Artikel: „Algebra im Steuerrecht“ (Der Buch- und Betriebsprüfer, 1932, Nr. 11, November, S. 123).

Ausgegangen sei von dem bei Stölzle, Erbschaftsteuergesetz 1925/1931 (2. Aufl. 1932), S. 311, Anm. 5 A IV, gebrachten Beispiel: A. schenkt seinem Freunde B. (Steuerklasse V) 33 400 RM. unter Übernahme der Schenkungsteuer.

Da die Gesichtspunkte der angeführten Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 24. 6. 1929 auch für derartige Fälle gelten, müssen die erwähnten Proberechnungen und die Berechnung der Steuer selbst auf Grund der vorher gebrachten Formel $X = \frac{100 Z}{100 - p}$ vorgenommen werden.

Im Steuerklasse V beträgt die Schenkungsteuer bei einem Erwerb bis einschließlich 40 000 RM. 20%, bei einem solchen bis einschließlich 50 000 RM. 22%.

Bezeichnet man die Steuer mit y, so ist

$$y = \frac{(Z + y) \times p}{100} \quad \text{oder} \quad y = \frac{Z \times p}{100 - p}$$

Da jedoch die obigen Darlegungen sich vorwiegend mit diesen Sonderfällen befassen und auch Stölzle, Erbschaftsteuergesetz 1925/1931, S. 309 ff., in den Anmerkungen 3 ff. zu § 12 ErbStG. 1925/1931 von der im Text angeführten Formel ausgeht, lege ich diese auch meinen Ausführungen zugrunde.

²⁾ Abs. 1 bringt den Steuertarif, der auf Wertgrenzen und Steuerklassen aufgebaut ist.

³⁾ Die weiteren Modalitäten, die sich durch § 18 Abs. 5 ErbStG. 1925/1931 ergeben, sollen im Rahmen dieser Ausführungen nicht näher betrachtet werden.

Unter Zugrundelegung eines Prozentsfußes von 22% ist der Gesamtwert der Zuwendung

$$X = \frac{3\,340\,000 \text{ RM.}}{78} = 42\,820,51 \text{ RM.}^4)$$

Die nach § 32 ErbStG. 1925/1931 von 42 820 RM. zu berechnende Steuer beträgt demnach 9420,40 RM.

Probe: 42 820,40 RM. (abgerundet) — 9420,40 RM. = 33 400 RM.

Bei einem Prozentsfuß von 20% würde der Gesamtwert der Zuwendung

$$X = \frac{3\,340\,000 \text{ RM.}}{80} = 41\,750 \text{ RM.}$$

sein. Die Steuer würde also 20% von 41 750 RM. = 8350 RM. betragen (41 750 RM. — 8350 RM. = 33 400 RM.).

Der Unterschied zwischen 9420,40 RM. und 8350 RM. ist gleich 1070,40 RM.

Die höhere Steuer von 9420 RM. wird also ganz erhoben, weil der Unterschied von 1070,40 RM. aus der Hälfte des 40 000 RM. übersteigenden Erwerbs

$\left(\frac{2820}{2}\right) = 1410 \text{ RM.}$ gedeckt werden kann.⁵⁾

B. Die übrigen Fälle, also solche, in denen auch noch eine Steuerermäßigung nach § 10 Abs. 2 a. a. O. eintritt, werden nachstehend als „Ermäßigungsfälle“ bezeichnet; bei diesen ist die Berechnung der Steuer außerordentlich kompliziert.

I. Ermäßigungsfälle nach § 10 Abs. 2 Buchst. a.

Nach dieser Vorschrift wird der Unterschied zwischen der Steuer, die sich bei Anwendung des § 10 Abs. 1 ergibt, und der Steuer, die sich berechnen würde, wenn der Erwerb die letztvorhergehende Wertgrenze nicht überstiegen hätte, nur insoweit erhoben, als er bei einem Steuerfuß bis zu 30% aus der Hälfte des die Wertgrenze übersteigenden Erwerbs gedeckt werden kann.

Hierfür kommen demnach Fälle in Frage, bei denen bei einem Steuerfuß bis zu 30% einschließlich die gesuchte Gesamtzuwendung X in einer höheren Wertgrenze liegt und daher mit einem höheren Prozentsfuß besteuert wird als der schenkungsteuerfrei geschenkte Betrag Z.

Ausgegangen sei von folgendem Beispiel:

Ein Vater schenkt seinem Sohn 9810 RM. unter Übernahme der Schenkungsteuer.

Der Steuerfuß beträgt an sich nach § 10 Abs. 1 2,5%, da Eltern und Kinder zur 1. Klasse gehören (§ 9 Abs. 1 ErbStG. 1925/1931) und der Gesamtbetrag der Zuwendung 10 000 RM. übersteigt.

⁴⁾ Stölzle, a. a. O. S. 311, berechnet die Gesamtbereicherung unrichtig mit 40 080 RM., weil er die Steuer mit 20% von 33 400 RM. annimmt, während sie ja nur mit der genannten Formel berechnet werden kann.

⁵⁾ Die Berechnung der Steuer mit 9400 RM. bei Stölzle, a. a. O. S. 312 ist demnach nicht zutreffend. Dies beruht darauf, daß Stölzle die im Text weiter unten gebrachten Formeln unrichtigerweise auf den Beispielfall anwendet.

Nach der oben genannten Formel $X = \frac{100 Z}{100 - p}$

würde die Steuer unter Zugrundelegung dieses Steuerfalles von einem Gesamterwerb von 10 061,50 RM. mit 251,50 RM. zu erheben sein.

Bei einem Steuerfall von 2% würde die Steuer — gleichfalls nach der obigen Formel — 200,20 RM. betragen. Der Unterschied zwischen diesen beiden Steuerbeträgen ist gleich 251,50 RM. — 200,20 RM. = 51,30 RM. 51,30 RM. können aber aus der Hälfte des 10 000 RM. übersteigenden Erwerbs

$$\left(\frac{10\,061,50 \text{ RM.} - 10\,000 \text{ RM.}}{2} \right)$$

= 61,50 RM. : 2 = 30,75 RM nicht gedeckt werden.

Die Berechnung der Steuer ist demnach folgendermaßen vorzunehmen:

Die Steuer würde bei einem Steuerfall von 2% 200,20 RM. betragen. Hinzu kommt von dem Mehrbetrag an Steuer, der sich bei einem Steuerfall von 2,5% ergibt (nämlich 51,30 RM.), die Hälfte des Betrages, um den der Gesamtwert der Zuwendung bei diesem Steuerfall 10 000 RM. überschreitet, also 61,50 RM. : 2 = 30,75 RM., so daß die Steuer 200,20 RM. + 30,75 RM. = 230,95 RM. beträgt.

Bei Festsetzung der Steuer nach dieser Berechnungsart ist auch der Forderung des Reichsfinanzhofs in seiner oben angeführten Entscheidung vom 24. Juni 1929 genügt, daß nach Abzug der Steuer von dem Gesamtbetrag der Zuwendung der Betrag verbleiben muß, den der Schenker dem Beschenkten schenkungsteuerfrei zuwenden will; die Gesamtzuwendung ist gleich 9810 RM. + 230,95 RM. = 10 040,95 RM.; der schenkungsteuerfrei geschenkte Betrag ist gleich 10 040,95 RM. — 230,95 RM. = 9810 RM.⁶⁾

Wie aus diesem Beispiel ersichtlich ist, beginnen die „Ermäßigungsfälle“ gemäß § 10 Abs. 2 Buchstabe a ErbStG. 1925/1931 — also solche bei einem Steuerfall bis zu 30% einschließlich — bei den schenkungsteuerfrei zugewandten Erwerben, welche die Differenz zwischen der jeweiligen Wertgrenze und der jeweils geltenden Steuer (wie in unserem Beispiel 10 000 RM. — 200 RM. = 9800 RM. in Steuerklasse I) um mindestens 10 RM. überschreiten; sie enden bei den schenkungsteuerfrei zugewandten Erwerben, die bis zu 10 RM. unter den schenkungsteuerfrei zugewandten Erwerben liegen, bei denen folgende Voraussetzungen gegeben sind:

Die Differenz zwischen der Steuer für die Gesamtzuwendung unter Zugrundelegung des Steuerfalles der Wertgrenze, in der die Gesamtzu-

⁶⁾ Die von Stölzle, a. a. O. S. 310 ff., gebrachten Formeln sind demnach nicht zutreffend; sie berücksichtigen nicht, daß der Vergleich der beiden in Betracht kommenden Steuerfälle nach der angeführten Formel: Gesamtzuwendung $X = \frac{100 Z}{100 - p}$ vorgenommen werden muß.

wendung liegt, und der Steuer für die Gesamtzuwendung unter Zugrundelegung des Steuerfalles der Wertgrenze, in der die schenkungsteuerfrei gemachte Zuwendung liegt, kann aus der Hälfte des Betrages gedeckt werden, um den die Gesamtzuwendung die Wertgrenze überschreitet, falls die Gesamtzuwendung nach dem Steuerfall errechnet wird, der für sie gilt.⁷⁾

II. Ermäßigungsfälle nach § 10 Abs. 2 Buchstabe b ErbStG. 1925/1931).

Nach dieser Vorschrift wird der Unterschied zwischen der Steuer, die sich bei Anwendung des § 10 Abs. 1 ergibt, und der Steuer, die sich berechnen würde, wenn der Erwerb die letztvorhergehende Wertgrenze nicht überstiegen hätte, nur insoweit erhoben, als er bei einem Steuerfall über 30 bis zu 50% aus drei Vierteln des die Wertgrenze übersteigenden Erwerbs gedeckt werden kann.

Die „Ermäßigungsfälle“ gemäß § 10 Abs. 2 Buchstabe b ErbStG. 1925/1931 — also solche bei einem Steuerfall über 30 bis 50% einschließlich — beginnen, entsprechend den Fällen des Buchstaben a, bei den schenkungsteuerfrei zugewandten Erwerben, welche die Differenz zwischen der jeweiligen Wertgrenze und der jeweils geltenden Steuer um mindestens 10 RM. überschreiten; sie enden bei den schenkungsteuerfrei zugewandten Erwerben, die bis zu 10 RM. unter den schenkungsteuerfrei zugewandten Erwerben liegen, bei denen folgende Voraussetzungen gegeben sind:

Die Differenz zwischen der Steuer für die Gesamtzuwendung unter Zugrundelegung des Steuerfalles der Wertgrenze, in der die Gesamtzuwendung liegt, und der Steuer für die Gesamtzuwendung unter Zugrundelegung des Steuerfalles der Wertgrenze, in der die schenkungsteuerfrei gemachte Zuwendung liegt, kann aus drei Vierteln des Betrages gedeckt werden, um den die Gesamtzuwendung die Wertgrenze überschreitet, falls die Gesamtzuwendung nach dem Steuerfall errechnet wird, der für sie gilt.

III. Ermäßigungsfälle nach § 10 Abs. 2 Buchstabe c ErbStG. 1925/1931.

Nach dieser Vorschrift wird der Unterschied zwischen der Steuer, die sich bei Anwendung des § 10 Abs. 1 ergibt, und der Steuer, die sich berechnen würde, wenn der Erwerb die letztvorhergehende Wertgrenze nicht überstiegen hätte, nur insoweit erhoben, als er bei einem Steuerfall über 50% aus

⁷⁾ Unzutreffend bezeichnet Stölzle, a. a. O. S. 310, als „Grenzfälle“ alle die Fälle, in denen die für die Steuerberechnung zu suchende Gesamtbereicherung die Wertgrenze, in der die Zuwendung des Schenkers liegt, übersteigt.

neun Zehnteln des die Wertgrenze übersteigenden Erwerbs gedeckt werden kann.

Für den Beginn und das Ende der „Ermäßigungsfälle“ gilt das unter I und II Gesagte entsprechend.

In den Fällen des § 10 Abs. 2 Buchstaben b und c a. a. D. ist die Berechnung der Steuer analog der unter I zu § 10 Abs. 2 Buchstabe a geschilderten Weise vorzunehmen.

Wie sich aus den obigen Darlegungen ergibt, ist die Berechnung der Steuer in vielen Fällen der

hier geschilderten Art derart schwierig, daß die Gefahr besteht, daß der zuständige Bearbeiter oft nicht die richtige Lösung findet, daß er sich aber jedenfalls gegenüber andern Erbschaftsteuerberechnungen unhältnismäßig lange Zeit damit beschäftigen muß.

Stölzle, a. a. D., S. 314 oben, Anmerkung 9, schlägt daher eine Streichung des § 12 Satz 2 vor. Soweit mir bekannt, ist auch schon verschiedentlich die Mehrsteuer, die sich durch diese Bestimmung ergibt, im Verwaltungswege aus Billigkeitsgründen erlassen worden.

Änderungen in der Besteuerung der Aufsichtsratsvergütungen.

Von Steuerinspektor F. R. Lünz, Zentralfinanzamt, Berlin.

Die Besteuerung der Aufsichtsratsvergütungen hat seit 1922 in bezug auf die Besteuerungsform und den Umfang sowohl bei der Einkommenbesteuerung des Aufsichtsrats als auch bei der Körperschaftbesteuerung der Gesellschaft wechselvollen Bestimmungen unterlegen.

Bis zum Inkrafttreten des Körperschaftsteuergesetzes vom 10. 8. 1925 wurden gemäß §§ 63 ff. RW-StG. in der Fassung nach dem Gesetz über Änderungen im Finanzwesen vom 8. 4. 1922 von den Vergütungen an den Aufsichtsrat 20 v. H. als Aufsichtsratssteuer an der Quelle erhoben; dagegen rechneten die gezahlten Aufsichtsratsvergütungen nach § 6 Abs. 1 Ziff. 6 RStG. 1922 bei der Gesellschaft nicht zum steuerpflichtigen Einkommen, wurden vielmehr als Werbungskosten anerkannt. Durch das Körperschaftsteuergesetz vom 10. 8. 1925 sind die Bestimmungen der §§ 63 ff. RW-StG. wieder weggefallen. Von diesem Zeitpunkt an stellen die Vergütungen an den Aufsichtsrat für die Einkommenbesteuerung des letzteren lediglich Einkommen aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit dar, unter Ausschaltung jeder Sonderbesteuerung. Allerdings mußten die gezahlten Vergütungen von der ausschüttenden Gesellschaft im Gegensatz zu den Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes 1922 der Körperschaftbesteuerung in jedem Falle unterworfen werden (§ 10 RStG. 1925). Nach § 10 der Verordnung des Reichspräsidenten vom 18. 3. 1933 (RGBl. I S. 109, 113) treten für die Aufsichtsratsvergütungen, die der Steuerpflichtige in einem im Kalenderjahre 1932 endenden Steuerabschnitt bezogen hat, zur Einkommensteuer hinzu zehnpromzentige Zuschläge der Aufsichtsratsmitglieder (Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. 12. 1930 Zweiter Teil Kapitel IV Artikel 3, RGBl. S. 517, 527, in der Fassung der Anpassungsverordnung vom 23. 12. 1931 Erster Teil Kapitel I, RGBl. I S. 779, in Verbindung mit § 1 dieses Kapitels). Die neueste Verordnung über den Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen vom 30. 3. 1933 (RGBl. I S. 155) bezweckt die Erfassung der Einkommenszuschläge für Aufsichtsratsvergütungen bereits an der Quelle, anstatt, wie bisher bei der späteren Veranlagung zur Einkommensteuer. Nach dieser Verordnung unterliegen Aufsichtsratsvergütungen, die nach dem 31. 3. 1933 fällig werden oder, ohne fällig zu sein, ausgeschüttet werden, den folgenden Bestimmungen:

1. Der Steuerabzug ist durch Einbehaltung und Abführung an das für die Veranlagung der Gesellschaft zur Körperschaftsteuer zuständige

Finanzamt vorzunehmen von Vergütungen jeder Art, die gewährt werden an die zur Überwachung der Geschäftsleitung verfassungsmäßig bestimmten Personen (Aufsichtsratsmitglieder). Lantien an den Vorstand oder sonstige leitende Angestellte fallen nicht hierunter. Unter den Begriff Unternehmungen im Sinne vorstehender Verordnung fallen: AG., GmbH., Kommanditgesellschaft a. A. und alle sonstigen Kapitalgesellschaften, Genossenschaften usw., bei denen die Gesellschafter nicht als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind.

2. Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Aufsichtsratsvergütungen ohne jeden Abzug. Reisekosten und sonstige Aufwendungen gehören nur dann zu den abzugspflichtigen Vergütungen, wenn sie die tatsächlichen Auslagen übersteigen.
3. Der Steuerabzug beträgt, wenn die Klasse des Unternehmens nicht durch die Abführung belastet wird:

bei unbeschränkt Steuerpflichtigen 10 v. H.,

bei beschränkt Steuerpflichtigen (Ausländer) 19 v. H.;

wenn dagegen das Unternehmen die Steuer übernimmt:

bei unbeschränkt Steuerpflichtigen 11,11 v. H.,

bei beschränkt Steuerpflichtigen (Ausländer) 21,11 v. H.

Während bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug die Einkommensteuer mitabgegolten wird, wenn das gesamte Einkommen 8000 RM. nicht übersteigt, wird die einbehaltene Steuer bei unbeschränkt Steuerpflichtigen auf die Einkommensteuer nicht angerechnet. Bei beschränkt Steuerpflichtigen wird die Einkommensteuer hinsichtlich der Aufsichtsratsvergütung allgemein nur festgesetzt, wenn das gesamte Einkommen 8000 RM. übersteigt; sie kann aber auf Antrag des Steuerpflichtigen stets stattfinden. In beiden Fällen wird die einbehaltene Steuer,

a) wenn der Empfänger der Aufsichtsratsvergütung die abgeführte Steuer trägt, mit 9 v. H. der Vergütung und

b) wenn das Unternehmen die Steuer übernommen hat, mit 10 v. H. des an das Aufsichtsratsmitglied ausgeschütteten Betrages auf die veranlagte Einkommensteuer angerechnet.

4. Das Unternehmen hat die Steuer bei Fälligkeit der Aufsichtsratsvergütung oder, wenn die Vergütung vor Fälligkeit ausgeschüttet wird, bei der jeweiligen Zahlung oder Gutschrift einzuhalten und innerhalb einer Woche an die zuständige Finanzkasse mit besonderer Anmeldung abzuführen.

In der vorstehend geschilderten Regelung ist gegenüber dem bisherigen Verfahren insoweit eine Vergünstigung für die unbeschränkt steuerpflichtigen Aufsichtsratsmitglieder zu erblicken, als bei der Berechnung ihres steuerpflichtigen Einkommens nur die um den Steuerabzug gekürzten Aufsichtsratsvergütungen angesetzt werden, während bisher der volle Betrag dem Zuschlag unterlegen war.

Steueramnestie und tätige Reue. (Das neue Gutachten des Reichsfinanzhofs und andere Fragen der Steueramnestie.) Von Rechtsanwalt und Notar Dr. Fritz H. Strauß, Berlin.

Mehr als 1½ Jahre sind verflossen, seitdem am 26. Oktober 1931 die Frist ablief, innerhalb deren durch eine Selbstanzeige Amnestie nach den Vorschriften der Steueramnestie-Verordnungen erlangt werden konnte. Bei der großen Bedeutung, die der Steueramnestie zukam und bei der Schnelligkeit, mit der die gesetzliche Regelung seinerzeit erfolgen mußte, kann es nicht wundernehmen, daß von Anfang an zahlreiche Zweifelsfragen in der Praxis aufstauten. Ein großer Teil dieser Fragen ist in der Zwischenzeit durch den Reichsfinanzhof in für die Praxis maßgeblicher Weise entschieden worden. Andere Fragen bilden noch den Gegenstand von Rechtsmittelverfahren und harren der Entscheidung durch das höchste Steuergericht.

Innerhalb der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs kommt eine besondere Bedeutung dem neuerdings vom Großen Senat des Reichsfinanzhofs erstatteten Gutachten vom 23. Januar 1933 zu, in welchem der Gerichtshof zu der Frage Stellung genommen hat, ob die Vorschriften über tätige Reue bei einem Vergehen gegen die besonderen Strafvorschriften der 2. Steueramnestie-Verordnung, die eine unrichtige Vermögenserklärung 1931 verhindern sollten, Anwendung finden. Dieses Gutachten, das im Reichssteuerblatt 1933 S. 387 veröffentlicht ist, soll daher im folgenden an erster Stelle besprochen werden.

I. Tätige Reue bei Vergehen gegen § 15 der 2. Steueramnestie-Verordnung.

Im Rahmen der Vorschriften über die Steueramnestie war eine besondere Strafvorschrift erlassen worden, die eine in allen Punkten richtige Vermögenserklärung 1931 von den Steuerzahlern erzwingen sollte.¹⁾

¹⁾ § 15 der 2. Steueramnestie-Verordnung vom 19. September 1931 bestimmt daher folgendes:

(1) Wer vorsätzlich in der Vermögenserklärung 1931 steuerpflichtige Vermögensgegenstände im Werte von insgesamt mehr als dreitausend Reichsmark (insbesondere in- oder ausländische Wertpapiere, in- oder ausländische Beteiligungen, in- oder ausländische Kapitalforderungen, in- oder ausländische Zahlungsmittel, Ansprüche aus in- oder ausländischen Versicherungen, ausländischen Grundbesitz) einer bestehenden Rechtspflicht zuwider nicht angibt oder nicht vorhandene Verbindlichkeiten abzieht, oder wer vorsätzlich eine bereits abgegebene Vermögenserklärung 1931 bis zum Ablauf der Erklärungsfrist nicht entsprechend berichtigt, oder wer vorsätzlich als Steuerpflichtiger oder dessen Vertreter in dem sich auf die Vermögenserklärung 1931 beziehenden Steuerermittlungsverfahren auf besonderes Befragen dem Finanzamt unrichtige Auskünfte gibt, wird wegen dieser Steuerzuzwiderhandlung mit Gefängnis nicht unter drei Monaten bestraft. In besonders

Obwohl der Reichsminister der Finanzen in einem Merkblatt, das mit dem Runderlaß vom 1. Oktober 1931 (RStBl. 1931 S. 723) mitgeteilt ist, die in Betracht kommenden Steuerpflichtigen darauf hingewiesen hat, daß, wer von der Steueramnestie, „dieser letzten Gelegenheit, wieder steuerhüchlich zu werden, keinen Gebrauch macht, rücksichtslos von der vollen Schwere des Gesetzes betroffen werden sollte“, sind Fälle vorgekommen, in denen die Vermögenserklärung 1931 bewußt unrichtig abgegeben worden ist, ohne daß innerhalb der Amnestiefrist eine Selbstanzeige erfolgte. Für Steuerzahler, die sich auf diese Weise durch eine unrichtige Vermögenserklärung der Gefahr der Bestrafung ausgesetzt hatten, entstand die Frage, ob sie durch freiwillige Selbstanzeige, d. h. tätige Reue, einer Bestrafung entgehen konnten; daß die nachträgliche Selbstanzeige zur Nachzahlung der Vermögenssteuer für die nicht angegebenen Vermögenswerte führen mußte, war selbstverständlich.

Dem Laien wird es auf den ersten Blick merkwürdig erscheinen, daß hier überhaupt ein Zweifel an der Anwendbarkeit der Vorschriften der Reichsabgabenordnung über die tätige Reue aufstauten konnte. Er wird geneigt sein, ohne weiteres die im vorstehenden mitgeteilte Strafvorschrift des § 15 als eine Vorschrift des Steuerstrafrechts anzusehen, auf die ohne weiteres die Bestimmung der Reichsabgabenordnung (§ 410) über tätige Reue Anwendung finden müßte. In der Tat ist ja auch niemals ernstlich bezweifelt worden, daß Steuerpflichtige, die etwa ihr Einkommen 1930 oder das Einkommen früherer Jahre nicht richtig angegeben hatten, auch wenn sie von der Steueramnestie keinen Gebrauch gemacht und weder eine Selbstanzeige fristgemäß erstattet noch Reichsbahn-Anleihe gezeichnet haben, durch nachträgliche Selbstanzeige zwar nicht der Nachzahlung der Steuer,

schweren Fällen kann auf Zuchthaus bis zu zehn Jahren erkannt werden. Neben der Freiheitsstrafe ist auf Geldstrafe zu erkennen. Der Höchstbetrag der Geldstrafe ist unbeschränkt. Im übrigen bleiben die Vorschriften der Reichsabgabenordnung unberührt.

(2) Gemäß den Vorschriften des Abs. 1 wird ferner bestraft, wer vorsätzlich einer bestehenden Rechtspflicht zuwider eine Vermögenserklärung 1931 bis zum Ablauf der Amnestiefrist nicht abgibt, obwohl das steuerpflichtige Gesamtvermögen nach dem Stande vom 1. Januar 1931 die nach § 8 VStG. vom 22. Mai 1931 (RStBl. I S. 237) maßgebende Freigrenze übersteigt.

(3) Eine Steuerzuzwiderhandlung im Sinne dieser Vorschrift liegt nicht vor, wenn der Steuerpflichtige in Höhe des Wertbetrags, um den das Vermögen zu niedrig angegeben ist (§ 3 Abs. 1, § 5 Abs. 1) bis zum Ablauf der Amnestiefrist Reichsbahn-Anleihe erworben hat.

wohl aber der Bestrafung entgehen konnten; eine Auffassung, der auch der Reichsfinanzhof in seinem Gutachten beitrifft.²⁾

Zweifel an der Anwendbarkeit der Bestimmungen der Reichsabgabenordnung über die tätige Reue auf die Strafvorschrift des § 15 konnten sich jedoch daraus ergeben, daß der die tätige Reue behandelnde § 410 A.O. bestimmte Tatbestände von Steuerdelikten, wie z. B. Steuerhinterziehung, Steuergefährdung usw. erwähnt, während der § 15 andere Tatbestände aufstellt. Wer bewußt eine unrichtige Vermögenserklärung für 1931 abgegeben hat, konnte zwar damit zugleich eine Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung im Sinne der Reichsabgabenordnung begehen; keineswegs aber mußte notwendig ein Verstoß gegen den § 15 sich auch als Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung darstellen. Nicht jede vorsätzliche Nichtangabe von Vermögensgegenständen mußte oder konnte zu einer Steuerverkürzung führen, die sowohl für die Steuerhinterziehung wie für die Steuergefährdung wesentlich ist. Wenn beispielsweise jemand nicht vorhandene Verbindlichkeiten von seinem Vermögen in Abzug brachte und zum Ausgleich andere Werte in entsprechend höherem Betrag in die Vermögenserklärung einsetzte, so wurde dadurch der Eintritt einer Steuerverkürzung verhindert, trotzdem aber der Tatbestand eines Verstoßes gegen den § 15 verwirklicht. Dem Gesetzgeber kam es bei der Normierung des § 15 nicht nur darauf an, Steuerverkürzungen zu verhindern, sondern es bestand daneben ein Interesse daran, über Art und Bestandteile der steuerpflichtigen Vermögen im einzelnen nähere Kenntnis zu erhalten.³⁾

Trotz dieser Unterschiede zwischen den Strafvorschriften der Reichsabgabenordnung einerseits und den Tatbeständen des § 15 andererseits hat der Reichsfinanzhof die analoge Anwendung der Vorschriften über die tätige Reue für gerechtfertigt erklärt. Der Reichsfinanzhof setzt sich zunächst eingehend unter Heranziehung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Schrifttums mit der Frage auseinander, inwieweit die Analogie auch für das Steuerstrafrecht in Betracht komme, und gelangt hierbei zu dem Ergebnis, daß die Analogie jedenfalls dann zulässig sei, wenn es sich um Vorschriften handelt, die zugunsten des Täters wirksam werden. Er erkennt zwar nicht, daß der § 15 den Zweck verfolgte, einen besonders scharfen strafrechtlichen Zugriff zu verwirklichen. Andererseits aber stellt er fest, daß keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, über den Wortlaut des Gesetzes hinaus eine verschiedene Behandlung der Verstöße gegen § 15 und der sonstigen Steuerdelikte Platz greifen zu lassen, und

²⁾ Mit Recht weist der Reichsfinanzhof in seinem Gutachten darauf hin, daß, wenn § 18 Nr. 1 der 1. Steueramnestie-Verordnung die Vergünstigungen des § 17 an Steuer- und Straffreiheit dann versagt, wenn nach Ablauf der Amnestiefristen Anzeigen erstattet werden, sich dies nur auf die Vergünstigungen bezieht, die diese Amnestie-Verordnung neu und in außerordentlichem Umfange einführt. Die Vergünstigung der tätigen Reue bleibt also bestehen.

³⁾ Das Reichsgericht hat in einer Entscheidung vom 29. November 1932 (RSBl. 1932 S. 1127) Lateinheit zwischen Zuwiderhandlungen gegen § 15 einerseits und Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung andererseits für möglich erachtet.

er kommt zu dem Ergebnis, daß die Vorschriften des § 410 A.O. über die tätige Reue analoge Anwendung im Falle des § 15 der 2. Steueramnestie-Verordnung finden müssen.

Man wird dem außerordentlich eingehend und sorgfältig gearbeiteten Gutachten des Reichsfinanzhofs in allen Punkten beistimmen müssen.

Für die Praxis erhebt sich die weitere Frage, ob die Stellungnahme des Reichsfinanzhofs, die nicht in einem Urteil, sondern in einem auf Veranlassung des Reichsministers der Finanzen erstatteten Gutachten enthalten ist, einen Steuerpflichtigen, der nachträglich seine Vermögenserklärung 1931 berichtigt, unbedingt vor der Gefahr der Strafverfolgung schützt.

Kommt es zu einer Anklage wegen eines Verstoßes gegen § 15, so hat nicht der Reichsfinanzhof, sondern das Strafgericht über die Strafbarkeit zu entscheiden, und dieses ist an die Stellungnahme des Reichsfinanzhofs nicht gebunden.⁴⁾

Andererseits ist aber nicht zu verkennen, daß bei den Finanzämtern die Entscheidung darüber liegt, ob wegen eines Steuerdeliktes ein Strafverfahren eingeleitet wird oder nicht. Bei der Autorität, die dem Reichsfinanzhof, und insbesondere einer Entscheidung des Großen Senats, wie sie hier vorliegt, zukommt, kann nicht daran gezweifelt werden, daß der Reichsminister der Finanzen die Finanzämter anweisen wird, sich nach den vom Reichsfinanzhof aufgestellten Rechtsgrundsätzen zu richten, so daß die Gefahr der Bestrafung für den Steuerzahler, der sich hinsichtlich der Vermögensklärungen 1931 durch tätige Reue steuerehrlich macht, kaum bestehen dürfte.

II. „Eröffnung“ durch den Buchprüfer.

Übereinstimmend sind nunmehr der 1., 5. und 6. Senat der Ansicht, daß eine „Eröffnung“ durch den Buchprüfer vor dem 18. Juli 1931 genügen kann, um die Erlangung der Amnestie auszuschließen (RSB. 32, 217).

Sind „Eröffnungen“, sei es durch das Finanzamt, sei es durch den Buchprüfer, nach dem 17. Juli 1931 gemacht worden, so schließen sie bei rechtzeitiger Selbstanzeige die Vergünstigungen der Amnestie nicht aus. Diese Regelung erklärt sich nach Ansicht des Reichsfinanzhofs nicht durch den Grundsatz von Leistung und Gegenleistung, sondern daraus, daß gleichzeitig alles getan werden sollte, um es dem Steuerpflichtigen zu erleichtern, wieder steuerehrlich zu werden. Es muß, wie der Reichsfinanzhof sagt, in Kauf genommen werden, daß während des Laufes der Amnestiefrist der Buch- und Betriebsprüfungsdienst für die Steuerunehrlichen gearbeitet hat (RSB. 32, 272).

Für die Frage, wann dem Steuerpflichtigen gegenüber die „Eröffnung“ erfolgt ist, kommt es auf das Zugehen im Sinne des § 130 BGB. an; die Zu-

⁴⁾ Für die Anwendbarkeit des § 468 A.O. (früher § 433), der für gewisse Fälle eine Bindung des Strafgerichts an die Entscheidungen des Reichsfinanzhofs vorsieht, ist kein Raum, da es sich hier nicht um Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung im technischen Sinne handelt, außerdem die Verurteilung wegen Verstoßes gegen § 15, wie bereits oben erwähnt, eine Steuerverkürzung nicht zur Voraussetzung hat.

stellungsverordnung von 1929, nach der Schreiben als am dritten Tage nach der Absendung zugegangen gelten, findet keine Anwendung (StuW. 1933 Nr. 264).

III. Selbstanzeige vor und nach Ablauf der Amnestiefrist.

Selbstanzeigen, die vor Beginn der Amnestiefrist erfolgt sind, schließen die Steueramnestie aus; hierzu gehören auch Mitteilungen gegenüber dem Buchprüfer in dieser Zeit (StuW. 1933 Nr. 168).

Nach Ablauf der Amnestiefrist erfolgte Selbstanzeigen können grundsätzlich nicht die Wirkung der Steueramnestie erzeugen; lediglich bleibt die Möglichkeit der Vermeidung der Strafbarkeit durch tätige Reue, wie oben dargelegt worden. Jedoch kann gegen die Verschäumnis der Amnestie nachsicht gewährt werden, wie dies z. B. in einem Fall geschehen ist, indem jemand vor Ablauf der Frist zugefagt hat, die verschwiegenen Vermögenswerte genau angeben zu wollen, und er diese Angaben erst nach Ablauf der Frist gemacht hat (StuW. 1933 Nr. 167).

IV. Keine Verzugszinsen und Verzugszuschläge bei nachträglicher Abforderung von Steuern auf Grund einer Selbstanzeige.

Wer sein Einkommen 1930 unrichtig angegeben hatte und durch Selbstanzeige Steueramnestie erlangt hat, muß trotzdem für 1930 die Einkommensteuer nachzahlen.

Wenn das Finanzamt diese Steuer nachfordert, so wird die Einkommensteuer erst einen Monat nach der Zustellung des entsprechenden Bescheides fällig. Das Finanzamt kann zwar bei hinterzogenen Steuerbeträgen nach § 126 A.D. Verzugszinsen und Verzugszuschläge vom Beginn der Verjährungsfrist an fordern, und dies wäre in derartigen Fällen der 1. Januar 1931. Die auf Grund der Steueramnestie nachgeforderten Steuern bilden aber nach der Auffassung des Reichsfinanzhofs keine hinterzogenen Steuern, sondern die Amnestieanzeige bildet ebenso wie eine sonstige Steuererklärung die Grundlage für die Veranlagung zur Nachzahlung. Der Reichsfinanzhof sieht die Sache so an, als ob der Steuerpflichtige die verschwiegenen Werte von Anfang an richtig deklariert hätte (R.F.H. vom 1. 2. 1933 VI A 54/33, StuW. 1933 Nr. 267).

V. Steueramnestie und Kommanditgesellschaft.

Wenn bei einer Kommanditgesellschaft durch Buchprüfung vor dem Lauf der Amnestiefrist (18. 7. 1931 bis 26. 10. 1931) Steuerverkürzungen festgestellt worden sind, und die „Eröffnung“ der Gesellschaft gegenüber vor dem 18. Juli 1931 erfolgt ist, so fragt es sich, ob ein Kommanditist der Berichtigungsveranlagung seines persönlichen Einkommens gegenüber, wenn er innerhalb der Amnestiefrist nunmehr Selbstanzeige erstattet hat, sich auf die Amnestie berufen kann. Grundsätzlich zieht eine Berichtigung des einheitlichen Feststellungsbescheides, der gegenüber der Gesellschaft erlassen ist, auch eine Berichtigung des Veranlagungsbescheides des Gesellschafters nach sich (§ 218 Abs. 4 A.D.). Es fragt sich nun, ob der Kommanditist die der Kommanditgesellschaft gegenüber erfolgte Eröffnung gegen sich gelten lassen muß.

Ist dies der Fall, so muß der Kommanditist die Steuer nachzahlen. Braucht er jedoch die Eröffnung nicht gegen sich gelten zu lassen, so könnte er sich auf die Amnestie berufen und brauchte keine Nachzahlung zu leisten.

Auszugehen ist davon, daß auf dem Gebiete des Einkommensteuerrechts für die offene Handelsgesellschaft sämtliche Gesellschafter die Amnestieanzeige erstatten müssen, sofern nicht etwa die offene Handelsgesellschaft (Kommanditgesellschaft) namens ihrer Gesellschafter die Anzeige erstattet (vgl. den Erlaß in RStBl. 1931 S. 725). Auf dem Gebiete der Vermögensteuer ist dagegen die offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft selbst steuerpflichtig und kann daher auch selbst für sich die Anzeige erstatten (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 3 DV. zur 1. Steueramnestie-Verordnung).

Eine Eröffnung gegenüber der Gesellschaft dürfte nicht als ausreichende Eröffnung gegenüber den Gesellschaftern anzusehen sein.

Einmal muß daraus, daß grundsätzlich jeder Gesellschafter für sich Amnestieanzeige zu erstatten hat, auch gefolgert werden, daß jedem gegenüber die Eröffnung erfolgen muß.

Vor allem aber kann nicht der Kommanditist als durch die Gesellschaft vertreten angesehen werden. Die einheitlichen Feststellungsbescheide gegenüber einer offenen Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft müssen, um den Gesellschaftern gegenüber wirksam zu sein, sämtlichen Gesellschaftern, also auch den nicht zur Geschäftsführung befugten, zugestellt werden. Der § 111 der Ausführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz, der Zustellung nur an den geschäftsführenden Gesellschafter anordnet, ist nicht als wirksam anerkannt (R.F.H. 27, 67). Die Eröffnung muß aber als ein der Zustellung des einheitlichen Feststellungsbescheides ähnlicher Rechtsakt angesehen werden.

Es könnte dem vielleicht entgegengehalten werden, daß, soweit nicht speziell die persönliche Beteiligung eines Gesellschaftern in Betracht kommt, wie etwa Feststellung seiner Beteiligungsquote, nur der geschäftsführende Gesellschafter zur Einlegung von Rechtsmitteln berechtigt ist. Darauf wäre jedoch zu sagen, daß für die Frage, wem gegenüber die Eröffnung zu erfolgen hat, die Rechtsmittellegitimation belanglos ist. Gerade im Hinblick auf die Amnestie hatte jeder Gesellschafter ein berechtigtes Interesse, solange ihm gegenüber eine Eröffnung nicht erfolgt war, von der Amnestie Gebrauch zu machen, und andererseits hatte das Finanzamt es in der Hand gehabt, durch Eröffnung gegenüber allen Beteiligten diesen den Weg zur Amnestie zu verschließen. Hat das Finanzamt hiervon keinen Gebrauch gemacht, so muß es die Folgen seiner Unterlassung gegen sich gelten lassen.

Eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs darüber, ob trotz rechtzeitiger Eröffnung gegenüber der Gesellschaft der Kommanditist (und der nicht geschäftsführende Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, für den das gleiche gelten müßte) die Möglichkeit hatte, durch Selbstanzeige innerhalb der Amnestiefrist sich gegen Steuernachforderungen zu schützen, ist bisher nicht bekannt geworden.

Bewertung des übergelenden Vermögens in der Fusionsbilanz. (Eine Ergänzung der Ausführungen in Nr. 1, S. 11.) Von Karl Willenbrink, Regierungsrat beim Landesfinanzamt München.

Um dem Einwand Rechnung zu tragen, das meinen Ausführungen im Januarheft S. 11 zugrunde gelegte Beispiel treffe nicht den Tatbestand der echten Fusion — zu vgl. Nachwort des Herrn Senatspräsidenten Evers a. a. O. —, möchte ich ergänzend die erfolgsrechnerische Seite der Bewertung des übergelenden Vermögens in der Fusionsbilanz im folgenden auch für einen solchen Fall untersuchen.

Die auf S. 11 bis zur Aufstellung der Schlußbilanzen 1931 für die Hörauf und für die Union angenommenen Voraussetzungen können beibehalten werden; lediglich der Sonderfall, daß Union im Besitz bestimmter Aktien sei, scheidet aus. Dann zeigen die Schlußbilanzen 1931 folgendes Bild:

Hörauf	
Aktiva	140
	<u>140</u>
Aktienkapital	120
Reserve	20
	<u>140</u>
Union	
Aktiva	180
	<u>180</u>
Aktienkapital	150
Reserve	30
	<u>180</u>

Da der Börsenkurs der Hörauf-Aktien 107 v. S., der der Union-Aktien 142 v. S. beträgt, einigen sich die beiden Verwaltungen auf das Umtauschverhältnis: 3 neue Union-Aktien auf 4 alte Hörauf-Aktien.

Beim Bekanntwerden dieser Absichten spielen sich die Kurse auf 108 und 144 v. S. ein. Die beiden Generalversammlungen erheben diese Fusionsvorschläge zum Beschluß, und Union erhöht ihr Aktienkapital um die benötigten Umtauschaktien im Nennwert 90.

Die Hörauf-Aktionäre erhalten für je 400 RM. Hörauf-Aktien im Kurswert von (4×108) 432 RM. nunmehr drei junge Union-Aktien im Kurswert von (3×144) 432 RM. Die Beziehung der vormaligen Hörauf-Aktionäre als Kapitaleigner zu dem vormaligen Hörauf-Betriebsvermögen, in dem eben dies Kapital steckt, ist nicht aufgehoben, sondern besteht hinsichtlich Kapital (Anrecht auf Liquidationsquote), Gewinnaussicht und Verlustgefahr fort, allerdings in erweitertem Rahmen. Diese Verbindung wird aber jetzt nicht mehr bewirkt durch etliche Hörauf-Aktien, sondern durch eine Anzahl Union-Aktien, die an deren Stelle traten. Die Bewertung dieser neuen Aktien beim Aktionär mit dem Buchwert der bisherigen Hörauf-Aktien erscheint daher nicht nur steuerlich vertretbar,¹⁾ sondern wohl auch wirtschaftlich notwendig.

Welches ist nun der gemeine Wert des übergelenden Hörauf-Vermögens, sofern man diesen in der Eröffnungsbilanz nach der Verschmelzung ansehen

will, wie wird sonach die Anfangsbilanz 1932 der Union nach Eingliederung des Hörauf-Betriebsvermögens aussehen und welche Wirkung hat die jeweilige Bewertung auf den weiteren steuerlichen Gewinn der Union?

Nichts ist schwerer, als den gemeinen Wert eines Betriebsvermögens als eines Ganzen festzustellen. Als Anhaltspunkte können dienen:

a) der Wert, den die Wertpapierbörse dem Betriebsvermögen der Hörauf beimißt, also Nennwert $120 \times \text{Kurs } 108 = 129,6$; der Wert der von Union im Austausch gewährten 90 jungen Aktien zum Kurs 144 ist ebenfalls 129,6. Dieser Wert könnte als eine Art von Anschaffungswert aufgefaßt werden und wird im allgemeinen als untere Grenze gelten können.

b) Entgegen einer geringeren Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens durch die Hörauf selbst in ihrer Handelsbilanz 1931 bestand das Finanzamt auf einer Mindestbewertung von 140, ließ weitergehende Absetzungen für Abnutzung, Rückstellungen und Abschreibungen nicht zu und ermittelte auf dieser Grundlage den steuerlichen Gewinn 1931. Damit sah es doch als erwiesen an, daß der gemeine Wert (Teilwert) der einzelnen Vermögensteile im Hinblick auf ihre Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen nicht geringer sei als 140.

c) Der zu b genannte Wert zu 140 enthält nicht die Wertsteigerungen einzelner Vermögenstücke (nichtrealisierte Gewinne), auch nicht den stillen Wert des durch Hörauf selbst geschaffenen Firmenwerts, keine Bewertung künftiger hoher Rentabilität usw. Hörauf könnte also geltend machen, daß es bei der Fusion auch solche Werte übertrage, die ziffermäßig handelsrechtlich wie steuerrechtlich nicht in Erscheinung zu treten brauchen (dies nicht einmal dürfen). Da die Hörauf-Aktionäre auch weiterhin an diesen Werten und Aussichten beteiligt bleiben, ist eine eigene Wertfeststellung hierfür im übrigen entbehrlich gewesen. Dieser behauptete Mehrwert würde für Hörauf wegen § 18 Abs. 3 RStG. steuerlich unschädlich sein.

d) Auf der anderen Seite hätte die Union einen großen Vorteil von einer möglichst hohen Einsetzung des Hörauf-Vermögens in ihrer Anfangsbilanz 1932, da Hand in Hand damit ihre späteren buchmäßigen und steuerlichen Gewinne ermäßigt und dadurch Steuern vom Ertrage gespart werden. Über die bei c genannten Behauptungen hinaus könnte Union die wertvolle Beseitigung eines lästigen Konkurrenten anführen, auf die jetzt erreichte Monopolstellung und ähnliche Umstände hinweisen. (Auf solche als Kontingent, Patente, Braurecht usw. bezeichnete Wertansätze würde die Union späterhin erheblich abschreiben und dadurch ihre Gewinne nach Belieben zu regeln versuchen.) Aus diesen Gründen habe das Hörauf-Vermögen für Union einen gemeinen Wert von etwa 160. Ebenso groß sei auch der innere Wert der hingegebenen Aktien. Der zu a genannte Börsenwert des erworbenen Vermögens wie der hingegebenen Aktien sei nur aus augenblicklichen Umständen, Börsentendenz usw. zu erklären und sei auf das Ver-

¹⁾ So Evers in DStZ. 1928, S. 18: Die Bewertung von Beteiligungen in der Körperschaftsteuerbilanz, namentlich bei Aktienumtausch aus Anlaß von Fusionen (hier S. 281).

mögen des fortzuführenden Betriebs angewendet eine erhebliche, aber nur vorübergehende Unterbewertung. Der zu b genannte Wert sei nur Untergrenze, nicht der volle gemeine Wert.

Als gemeine Werte kommen daher etwa 129,6, 140 und 160 in Betracht und geben Anlaß zu Streit zwischen Union und Steuerbehörde. Wenn schon im Augenblick des Übergangs dieses Vermögen mit einem neu zu findenden gemeinen Wert anzusetzen sei, so wird Union den Ansatß der höchsten, noch begründbaren Ziffer fordern.

Es bleibe dahingestellt, welche dieser Zahlen nach den Grundfätzen des Steuerrechts die richtige wäre. Je nachdem sind folgende Bilanzen möglich:

Eröffnungsbilanz der Union 1932,
wenn das Hörauf-Vermögen eingesetzt wird,

a) mit 129,6

Aktiva	180	Aktienkapital	240
	+ 129,6	Reserve I (Vorjahrgewinne)	30
		Reserve II (Agio)	39,6
	<u>309,6</u>		<u>309,6</u>

b) mit 140

Aktiva	180	Aktienkapital	240
	+ 140	Reserve I (w. o.)	30
		Reserve II	50
	<u>320</u>		<u>320</u>

d) mit 160²⁾

Aktiva	180	Aktienkapital	240
	+ 160	Reserve I (w. o.)	30
		Reserve II	70
	<u>340</u>		<u>340</u>

Es ist klar, daß die verschieden hohen Bewertungen des Hörauf-Vermögens in dieser Anfangsbilanz ein jeweils entsprechend hohes Agio für die hingegebenen Umtauschaktien (Nennwert 90) bedingen, hier eingestellt als Reserve II.

Die hier vorliegenden Anlage- und Umlaufgüter werden im Laufe der nachfolgenden Jahre zu Geld gemacht. Einfachheitshalber sei dieser Vorgang hier auf ein Jahr zusammengedrängt; der Gesamterlös sei 335. Also:

Schlußbilanz der Union 1932.

Rasse	335	Aktienkapital	240	Fall a	Fall b
		Reserve I	30	30	30
		Reserve II	39,6	39,6	50
		Reingewinn	25,4	25,4	15
	<u>335</u>		<u>335</u>	<u>335</u>	<u>335</u>

Schlußbilanz Union 1932: Fall d.

Rasse	335	Aktienkapital	240
Verlust	5	Reserve I	30
		Reserve II	70
	<u>340</u>		<u>340</u>

Im Falle zu a fühlen sich die vormaligen Hörauf-Aktionäre durch die Besteuerung eines Gewinnes von 25,4 beschwert, weil hierin die Wertsteigerung ihres früheren Betriebsvermögens von der Bewertung zu 129,6 (in der Anfangsbilanz 1932) bis zur Bewertung 140, dem letzten Steuerwert der Hörauf, enthalten ist, die bei dieser schon einmal mit der Körperschaftsteuer belegt worden sei. Dagegen würde im Falle zu d das Finanzamt den Verlust von 5 ablehnen als Ausfluß des unnatürlich hohen Einbuchungswertes 160. Im Falle zu b könnte keine Partei sich beschwert fühlen; dieser „gemeine Wert“ ist aber zugleich der letzte Steuerbilanzwert der Hörauf!

Vergleicht man nun das Einbringen der beiden Aktionärgruppen von 120 + 150 = 270 in barem Gelde in die beiden juristischen Personen bei deren Entstehung mit dem jetzt vorhandenen und im Falle

der Liquidation verteilbaren Vermögen von 335 in barem Geld, so haben die beiden zuerst getrennten, zuletzt vereinten Betriebsvermögen einen Gesamtgewinn von 65 erarbeitet. Daß dies wirtschaftlich betrachtet der Betriebsgewinn ist, darf wohl als unbestritten gelten. Dieser Gewinn ergibt sich aber nur bei dem zu b gewählten Verfahren: Gewinne 1931 20 + 30, 1932 15, zusammen 65.

Rechnerisch derselbe Schluß ergab sich bei dem von mir auf S. 11 dieser Zeitung gewählten Beispiel. Die Unterstellung vom Kauf der nötigen Aktien war lediglich ein Zugeständnis an die Anschaffungspreistheorie; es sollte gezeigt werden, daß die Verwendung des letzten Steuerbilanzwertes sogar in diesem, über das Gebiet der Fusion fast schon hinausragenden Falle eine rechnerisch einwandfreie und befriedigende Lösung liefert.

Wie gleichgültig die absolute Höhe des gemeinen Wertes für das Zustandekommen einer Fusion ist, ersieht man aus folgender Überlegung: Wenn etwa ein halbes Jahr später die Konjunktur sich gewandt hätte, alle Anzeichen erheblich günstiger beurteilt würden, die Preise für Unternehmungen als Ganzes

²⁾ Die Durchrechnung mit einem aus c hergeleiteten gemeinen Werte, etwa 147, ist entbehrlich.

danke der besseren Ausfichten und damit auch die Aktienkurse an der B6rse in die H6he gegangen w6ren, so w6rden die beiden Gesellschaften doch zu ganz genau demselben Umtauschverh6ltnis die Fusion durchf6hren k6nnen. Wirtschaftlich w6re genau dasselbe erreicht wie vordem. W6rde man aber jetzt das 6bergehende Verm6gen mit dem gestiegenen gemeinen Wert des Verm6gens selbst oder in Anlehnung an die Aktienkurse in die Union-Gr6ffnungsbilanz einsetzen, so w6rde durch diesen h6heren Eingangswert die weitere Gewinnm6glichkeit der Union buchm6zig und steuerlich gemindert werden. Die durch die Verwendung des gemeinen Wertes gebotene Unterbrechung der Bilanzkontinuit6t w6rde also dazu reizen, stille Reserven k6rperschaftsteuerfrei durch eine Fusion zur Erscheinung zu bringen, und zwar im Zeitpunkt h6chster Preise.

Man k6nnte nun noch einwenden: Was ist zu tun, wenn der steuerliche Buchwert so niedrig ist, da6 er unter dem Nennwert der Umtausch-Aktien liegt? In die handelsrechtliche Gr6ffnungsbilanz ist nat6rlich der gemeine Wert einzusetzen, mindestens in H6he des Nennwerts der neugeschaffenen Aktien, da auch formal eine Unterpariemission nicht statthaft ist. Das hindert aber nicht, da6 in die steuerliche Anfangsbilanz nur der geringere letzte Steuerbuchwert eingesetzt wird und die L6cke bis zum Nennwert der Aktien geschlossen wird durch die Einsetzung eines steuerlichen Minderkapitals auf der Aktivseite. Genau so wurde ja auch in der steuerlichen Gr6ffnungsbilanz gem66 §§ 104 ff. EStG. verfahren, soweit bei der Goldmarkumstellung das Aktienkapital h6her angelegt worden war als die den steuerrechtlichen H6chstbewertungsvorschriften entsprechende Summe. Ein Beispiel zeige dieses Verfahren: Die Aufh6r-Gesellschaft enthalte z. B. in Grundst6cken, Wertpapieren usw. hohe wirkliche Werte (300) bei geringen Anschaffungswerten (120); es liegen also erhebliche stille Reserven vor (180).

Schlufbilanz der Aufh6r-AG. 1932.

Aktiva	120	Aktienkapital . . .	100
		Reserven	20
	<u>120</u>		<u>120</u>

Die Einheits-AG. will durch Fusion sich dieses Verm6gen angliedern, hat jedoch nur geringe stille Reserven.

Schlufbilanz der Einheits-AG. 1932.

Aktiva	510	Aktienkapital . . .	500
		Reserve	10
	<u>510</u>		<u>510</u>

Die Kurse vor der Fusion von 304 der Aufh6r-Aktien und von 101 der Einheits-Aktien entsprechen somit ziemlich genau den inneren Werten. Hieraus ergibt sich ein Umtauschverh6ltnis von drei jungen Einheits-Aktien auf eine Aufh6r-Aktie. Die Einheitsgesellschaft erh6ht demnach ihr Aktienkapital um 300. Steuerlich ergibt sich hier ein Minderkapital von 200 auf der Aktivseite der Fusionsbilanz, sofern die Reserve zu 20 besonders 6bernommen wird.

Steuerliche Gr6ffnungsbilanz der Einheits-AG. 1933.

Aktiva	510	Aktienkapital . . .	800
	+ 120	Reserve I	10
st. Minderkapital . . .	200	Reserve II	20
	<u>830</u>		<u>830</u>

K6nnten 1933 die gesamten Aktiva der Einheits-AG. in Geld 900 verwandelt werden, so erg6be sich folgende

steuerliche Schlufbilanz der Einheits-AG. 1933.

Kasse	900	Aktienkapital . . .	800
st. Minderkapital . . .	200	Reserven 10 + 20 =	30
		Gewinn	270
	<u>1100</u>		<u>1100</u>

Der Gewinn von 270 enth6lt die Realisierung der stillen Reserven von 180, die der Besteuerung entgangen w6ren, wenn die handelsrechtlich einwandfreie Bewertung des Aufh6r-Verm6gens zum gemeinen Wert 300 auch steuerlich anerkannt worden w6re. Es w6re dann nur ein Gewinn von 70 sichtbar geworden (oder von 90, wenn die Aufh6r-Reserve nicht 6bernommen worden w6re). Das steuerliche Minderkapital kann nachfolgend mit dem versteuerten Gewinn 270 abgerechnet werden.^{*)}

Probe: Einlagen der Aktion6re . 100 + 500 = 600
 Endverm6gen 900
 Gewinne 10 + 20 + 270 = 300

Es bliebe nur noch zu pr6fen, ob die Bewertung des 6bergehenden Verm6gens mit dem letzten Steuerbilanzwert der 6bertragenden Gesellschaft gegen Grunds6tze des Einkommen- oder K6rperschaftsteuerrechts verst66t.

§ 18 Abs. 3 KStG. sagt nicht, da6 bei der Fusion ein Gewinn irgendwie festgestellt und dann nicht besteuert werde; er sagt vielmehr, da6 ein Vergleich des 6bertragenen Verm6gens mit irgendeiner Gegenleistung 6berhaupt nicht stattfindet und die Fusion somit nicht der Augenblick f6r die Errechnung und noch weniger f6r die Besteuerung eines Gewinns sei. „Vom Standpunkt der K6rperschaftsteuer aus wird der Fusion nicht die Bedeutung einer Realisierung von Verm6gensewerten beigemessen, weshalb sich auch an der Bewertung der betreffenden Verm6gensgegenst6nde nichts zu 6ndern hat.“ So Gebhardt in „K6rperschaftsteuerliche Behandlung der Verschmelzung von Aktiengesellschaften“ (DStZ 1930 S. 270). Hieraus folgert Gebhardt, da6 „das Verm6gen der 6bernommenen Gesellschaft, so wie es sich aus ihrer Steuerbilanz ergibt, in die steuerliche Fusionsbilanz der aufnehmenden Gesellschaft einzusetzen ist“ (S. 271 a. a. O.).

^{*)} Durch diese Rechnung ist wohl auch die von Dr. Erler in „Praktische Fusionsteuerfragen“, DStZ. 1928, S. 122, hier bes. Beispiel a auf S. 125 behandelte Frage rechnerisch beantwortet.

Für die Zwecke der Bewertung der Umtauschaktien beim Aktionär zieht Evers selbst den Schluß (DStZ. 1928 Sp. 24), daß „die nach der Fusion fortbestehende Gesellschaft als das gleiche Wirtschafts- und Rechtsgebilde nicht nur mit der aufnehmenden, sondern auch mit der aufgenommenen Gesellschaft zu behandeln sei, so daß in dem Austausch der Aktien nur ein Wechsel in der Bezeichnung des gleichen Vermögensgegenstandes zu sehen ist“.

Warum soll die gleiche Schlußfolgerung nicht auch auf die Bewertung des Betriebsvermögens der fusionierten Gesellschaft anwendbar sein, die durch

Untergang in der aufnehmenden Gesellschaft fortlebt? Identität der wirtschaftlichen Rechtsperson und Kontinuität der Bewertung. Hiernach wäre die Übernahme ihrer letzten Steuerbilanzwerte in die Anfangsbilanz des neuen Gesamtunternehmens steuerlich nicht nur zulässig, sondern sogar geboten. Jedenfalls hat diese Lösung das für sich, daß sie im rechtnerischen Ergebnis befriedigt und damit das Gefühl der steuerlichen Gerechtigkeit nicht verletzt wird; die Bilanzkontinuität wird nicht unterbrochen und, sehr wichtig, der Streit über den für die Eröffnungsbilanz maßgebenden gemeinen Wert wird vermieden.

Steuerbefreiung von Neubauten und bei Instandsetzungen.

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

A. Die Steuerbefreiung der seit dem 1. April 1931 fertiggestellten Neubauten.

Reichsrechtliche Bestimmungen.
Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Vermögensteuer, Einheitsbewertung, Aufbringungsumlage, Grundsteuer.

Notverordnung vom 1. 12. 1930.

1. Teil IV Kap. I Realsteuereenkung (§ 14; R G B L. 1930 S. 584).

Befreiung der Wohngebäude, die in der Zeit vom 1. 4. 1931 bis 31. 3. 1934 bezugsfertig werden, bis Ende des Kalenderjahrs oder Rechnungsjahrs 1938.

Umfang der Befreiung:

Befreiung der teils Wohn-, teils gewerblichen Zwecken dienenden Gebäude.

Befreiung der unbebauten Grundfläche (Hofräume und Hausgarten) bis zum Zwölffachen der bebauten Grundfläche.

Ausnahmebestimmungen für Wohngebäude, die

- zu landwirtschaftlichen Betrieben gehören,
- mit Hilfe von Brandentschädigungen wiederhergestellt werden.

Für die Grundsteuer: Ausnahmebestimmungen für Gemeinden, die im wesentlichen aus Wohnungsneubauten bestehen (keine Befreiung von den Gemeindezuschlägen).

2. Teil III Kap. II Grundsteuer

(§ 20; R G B L. S. 536).

Betrifft nur die Grundsteuer, im übrigen wie oben.

Durchführungsbestimmungen zur Realsteuereenkung vom 20. 12. 1930 (§§ 22, 23; R G B L. 1930 S. 659).

Beginn und Ende der Befreiung.

Umfang der Befreiung bei unbebauter Grundfläche.

Befreiung auch für die späteren Erwerber. Rechtsmittel.

Einkommen- und Körperschaftsteuer: Steuerbefreite Reineinkünfte. Keine Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen.

Vermögenssteuer: Abzugsfähigkeit von Schulden.

Reichsfinanzministerialerlaß vom 9. 12. 1931 (S 1900 II 1a/150 III; R St B L. vom 31. 12. 1931 Nr. 47/974).

Beginn und Ende der Befreiung.

Befreiung auch der späteren Erwerber.

Umfang der Befreiung:

Befreiung der teils Wohn-, teils gewerblichen Zwecken dienenden Gebäude.

Befreiung der unbebauten Grundfläche (Hofräume und Hausgarten) bis zum Zwölffachen der bebauten Grundfläche.

Befreiung von

- Nebengebäuden und Nebenräumen,
- An- und Aufbauten, soweit neuer Wohnraum geschaffen wird,
- Umbauten, soweit eine neue nutzbare Wohnfläche geschaffen wird. Soweit keine neue nutzbare Wohnfläche geschaffen wird, gegebenenfalls Erlaß aus Billigkeitsgründen.

Ausnahmebestimmung für Gebäude, die mit Hilfe von Brandentschädigungen wiederhergestellt werden.

Einkommen- und Körperschaftsteuer: Steuerfreie Reineinkünfte. Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen. Keine Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen. Steuerbefreiung von Lohnsteuerpflichtigen.

Vermögenssteuer: Abzugsfähigkeit von Schulden.

Grundsteuer: Ausnahmebestimmung für Gemeinden, die im wesentlichen aus Neubauten bestehen. (Keine Befreiung von den Gemeindezuschlägen.)

Reichsfinanzministerialerlaß vom 31. 8. 1932 (S 1900 II 1 A—190 III).

Steuerbegünstigung bei Wohnungsteilung.

Reichsfinanzministerialerlaß vom 21. 6. 1932 (S 3300—83 III Biff. III, 3; E u G. S. 250).

Befreiung von der Vermögenssteuer, wenn sich die betreffenden Vermögenswerte in dem für die Vermögensermittlung maßgebenden Zeitpunkt noch nicht im Vermögen des Steuerpflichtigen befanden. Abzugsfähigkeit von Schulden.

Preußische Bestimmungen.**I. Grundvermögensteuer.**

FinMin.-Erlaß (= Erlaß des preuß. Finanzministers) vom 21. 7. 1931 (K. V. 2 gen. 216; FinMinBl. 1931 S. 93).

Beginn der Befreiung.

Umfang der Befreiung:

Befreiung der teils Wohn-, teils gewerblichen Zwecken dienenden Gebäude.

Befreiung der unbebauten Grundfläche.

Neuveranlagung der teilweise steuerbefreiten Wohnungsneubauten.

Ausnahmebestimmung für Neubauten landwirtschaftlicher Betriebe.

II. Hauszinssteuer.

Hier gelten die bisherigen landesrechtlichen Vorschriften. Siehe unter B.

B. Die Steuerbefreiung der vor dem 1. April 1931 fertiggestellten Neubauten von der Grund- und Hauszinssteuer.**Reichsrechtliche Bestimmungen.****I. Grundsteuer (Grundvermögensteuer).**

Notverordnung vom 1. 12. 1930 (Teil III Kap. II § 23; RGVBl. 1930 S. 536).

Die bisherige landesrechtliche Regelung bleibt in Kraft.

Anpassungsverordnung vom 23. 12. 1931 (Kap. VI; RGVBl. S. 781).

Befreiung von der Gemeindegroßsteuer der vom 1. 4. 1924 bis zum 31. 3. 1931 bezugsfertig gewordenen Wohnungsneubauten.

- a) Am 1. 10. 1931 von der Gemeindegroßsteuer befreite Wohngebäude sind auch über den 1. 10. 1931 hinaus von der Gemeindegroßsteuer (ganz oder teilweise) freizustellen bis zum Ablauf der Befreiung von der Landesgroßsteuer.
- b) Am 31. 3. 1931 von der Gemeindegroßsteuer befreite, jedoch nach dem 31. 3. 1930 besteuerte Wohngebäude sind vom 1. 4. 1932 ab von der Gemeindegroßsteuer (ganz oder teilweise) freizustellen bis zum Ablauf der Befreiung von der Landesgroßsteuer.

Ausnahmebestimmungen für die Gemeinden, die zu einem wesentlichen Teil aus Neubauten bestehen.

- c) Befreiungsmöglichkeit sonstiger Wohngebäude von der Gemeindegroßsteuer im gleichen Verhältnis, in dem sie von der Landesgroßsteuer befreit sind.

II. Gebäudeentlastungssteuer (Hauszinssteuer).

Gesetz über den Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken vom 1. 6. 1926 (§ 5; RGVBl. S. 251).

Steuerfreiheit von Neubauten und durch Um- oder Einbauten neuerschaffenen Gebäudeteilen, wenn der Bau nach dem 1. 7. 1918 bezugsfertig geworden ist und nicht mit öffentlichen Mitteln ausgeführt wurde.

Preußische Bestimmungen.**I. Grundvermögensteuer.**

Gesetz zur Abänderung des Grundvermögensteuergesetzes vom 21. 3. 1931 (GG. 1931 S. 29, Änderung des § 15 des Grundvermögensteuergesetzes).

Steuerbefreiung der nach dem 31. 3. 1924 fertiggestellten Wohnungsneubauten auf die Dauer von acht Jahren. Im neunten und zehnten Jahr Erhebung der Hälfte der Steuer.

FinMin.-Erlaß vom 29. 1. 1926

(K. V. 2184; FinMinBl. S. 110).

Befreiung nur von der staatlichen Grundvermögensteuer.

Beginn der Befreiung.

Umfang der Befreiung:

Befreiung von Nebengebäuden,

Befreiung teils gewerblichen, teils Wohnzwecken dienender Gebäude,

Befreiung der unbebauten Grundfläche.

Neuveranlagung, Registernachweis usw.

FinMin.-Erlaß vom 29. 5. 1926 (IV St. 70 II und IIB 6505; FinMinBl. S. 226).

Stundung oder Erlaß der Gemeindezuschläge aus Billigkeitsgründen.

FinMin.-Erlaß vom 20. 12. 1928 (K. V. 2 — 4784; FinMinBl. S. 216).

Befreiung von Wohnungsneubauten landwirtschaftlicher Besitzungen.

Entsch. des Oberverwaltungsgerichts 84 S. 13 vom 18. 12. 1928 (VI D 300/27; RuPrVerwBl. 50 S. 621).

Der Begriff „Wohnungsneubauten“ im § 15 Abs. 1 Satz 2, 3 GrVStG. umfaßt auch durch Aufbau, Anbau oder Zwischenstockung zu Wohnzwecken neuerschaffene Gebäudeteile.

Entsch. des Oberverwaltungsgerichts 84 S. 18 vom 22. 1. 1929 (VI D 2/28; RuPrVerwBl. 50 S. 621).

Steuerbefreiung der Wohnräume eines teils Wohn-, teils gewerbliche Räume enthaltenden Grundstücks.

II. Hauszinssteuer.

§ 7 der Preuß. Hauszinssteuerverordnung.

Befreiung der nach dem 1. 7. 1918 bezugsfertig gewordenen

a) Neubauten,

b) durch Um- oder Einbauten neuerschaffenen Gebäudeteile.

Besteuerung der mit Beihilfen aus öffentlichen Mitteln ausgeführten Neu-, Um- und Einbauten.

FinMin.-Erlaß vom 16. 6. 1924 (K. V. 2 2177; FinMinBl. S. 151).

Steuerbefreiung bei Um- und Einbauten:

Steuerbefreiung, soweit eine Substanzvermehrung oder Vermehrung der Wohn- oder gewerblichen Nutzfläche vorliegt.

FinMin.-Erlaß vom 26. 4. 1924 (K. V. 2 1527; FinMinBl. S. 102 B. 5).

Veranlagung der nur teilweise der Hauszinssteuer unterliegenden Grundstücke.

Entsch. des Oberverwaltungsgerichts vom 8. 1. 1929 (VI D. 509/28).

Zum Begriff des Neubaus.

Entsch. des Oberverwaltungsgerichts vom 3. 7. 1928 (VI D. 305/26; RuPrVerwBl. 50 S. 110).

Eine Vermehrung der Nutzfläche liegt auch dann vor, wenn haufällige Gebäudeteile durch Um- oder Einbauten wieder nutzbar gemacht sind.

Entsch. des Oberverwaltungsgerichts vom 9. 7. 1929 (VI D. 198/27).

Ein an Stelle eines unbenutzbar gewordenen Gebäudes errichteter Neubau ist seinem ganzen Umfang nach steuerfrei.

Beihilfebauten.

FinMin.-Erlaß vom 28. 7. 1924 (K. V. 2 2862; FinMinBl. S. 175).

Ziffer IA ersetzt durch zweite Verordnung zur Durchführung der Hauszinssteuer vom 2. 7. 1926. Siehe dort.

Ziffer IB: Erlaß des MfB. (= Erlaß des preuß. Ministers für Volkswohlfahrt) vom 14. 7. 1924 (II 13 Nr. 2222, FM. IIA 2 Nr. 977).

Besteuerung der mit Beihilfen aus öffentlichen Mitteln hergestellten Neubauten.

Keine Besteuerung der Um- und Einbauten.

Erlaß und Erstattungsmöglichkeit der Steuer.

Ziffer II:

Berechnung der Hauszinssteuer für Beihilfebauten, Veranlagungsbescheid usw.

Zweite Verordnung zur Durchführung der Hauszinssteuerverordnung vom 2. 7. 1926 (G. S. S. 218).

Geändert durch Verordnung vom 2. 4. 1931 (G. S. S. 57).

Besteuerung der mit Beihilfen aus öffentlichen Mitteln ausgeführten Bauten, Allgemeines.

Erlaß des MfB. vom 25. 3. 1925 (III R. I 253, II 13, 449; FinMinBl. S. 70).

Befreiung der mit Zuschüssen der produktiven Erwerbslosenfürsorge gebauten Landarbeiterwohnungen.

FinMin.-Erlaß vom 16. 8. 1926, Ziff. 1 (K. V. 2 5843; FinMinBl. S. 256).

Steuerlaß, Veranlagungsbescheid usw.

C. Die Steuerbefreiung bei Instandsetzungen.

Reichsrechtliche Bestimmungen.

Einkommensteuer (§ 16 EStG).

Erhaltungsaufwand als abzugsfähige Werbungskosten.

Reichsfinanzhofs-Entscheidungen zur Abgrenzung des sofort in voller Höhe absehbaren Erhaltungsaufwands (Er-

neuerung des Verputzes und Anstrichs, des Daches usw.) von dem auf die Gesamtdauer der Nutzung zu verteilenden Herstellungsaufwand (Umbau usw.):

RFS. vom 28. 5. 1927 (VI A 154/27; Bd. 21 S. 205).

Auffstockung in einem Miethaus und Umbau zum Zwecke der Vermietung als Herstellungsaufwand.

RFS. vom 4. 9. 1929 (VI A 1492/29; StuW. 1929 Nr. 784); auch vom 9. 7. 1931 (VI A 2206/30; StuW. Nr. 962).

Anbau in Verbindung mit Ausbesserung:

die Beträge, mit denen die alten Baulichkeiten gründlich hätten repariert werden können, als Erhaltungsaufwand, die darüber hinausgehenden Kosten Herstellungsaufwand.

Dachausbesserung als Erhaltungsaufwand.

Ausbesserungen nach Häuserverb.

RFS. vom 9. 10. 1929 (VI A 979/29; StuW. 1930 Nr. 35).

Schwammbeftigung als Erhaltungsaufwand.

RFS. vom 21. 3. 1930 (VI A 1889/29; StuW. 1930 Nr. 777).

Kanalisationsanschluß als Herstellungsaufwand.

RFS. vom 14. 4. 1931 (VI A 786/31; RStBl. S. 454).

Ersatz einer Hausdampfheizung durch Stockwerksheizungen.

RFS. vom 15. 10. 1930 (VI A 1736/30; StuW. 1931 Nr. 188).

Anliegerbeitrag im allgemeinen als Herstellungsaufwand, unter Umständen als Erhaltungsaufwand.

Preussische Bestimmungen.

Hauszinssteuer

(Ermäßigung für Reparaturhypotheken).

§ 9 Abs. 5a Hauszinssteuerverordnung.

Hauszinssteuerermäßigung um den für Verzinsung und Tilgung von Reparaturhypotheken aufgewendeten Betrag.

FinMin.-Erlaß vom 8. 4. 1927 (Ziff. 10 K. V. 2 1700, IIB 4073; FinMinBl. S. 307)

Steuerermäßigung für die seit dem 1. 4. 1927 aufgenommenen Reparaturhypotheken, wenn das Hypothekendarlehen nachweislich für notwendig geworden große Instandsetzungsarbeiten verwendet worden ist.

Erforderliche Nachweise.

Begriff der Instandsetzungskosten.

Auf die Hauszinssteuer anzurechnender Betrag. Zulässige Zins- und Tilgungssätze der Hypotheken. (Geändert durch Runderlaß vom 10. 3. 1928.)

FinMin.-Erlaß vom 10. 3. 1928 (Ziff. II Nr. 3 K. V. 2 1200; FinMinBl. S. 53).

Zulässige Zins- und Tilgungssätze.

Beseitigung von Hauschwamm als abzugsfähige Reparaturkosten.

FinMin.-Erlaß vom 2. 7. 1928/24. 9. 1928
(K. V. 2 2819/4000; FinMinBl. S. 181).

Beginn und Ende der Stundung.

Auf die Hauszinssteuer anzurechnender Betrag:
Allgemeines.

Besondere Erleichterung für kurzfristige Darlehen.

Abweichende Berechnung des Stundungsbetrags, wenn der Mietanteil für große Instandsetzungskosten für andere Arbeiten verwendet wird.

Stundungsbetrag bei gleichzeitiger Stundung nach § 9 Abs. 2 Ziff. 1 a der Hauszinssteuerverordnung.

FinMin.-Erlaß vom 7. 11. 1928 (K. V. 2 4581; FinMinBl. 1929 S. 120).

Berechnung des Gesamtaufwandes.

Erhöhung des anzurechnenden Zinssatzes bei unter dem Nennbetrag ausgezahlten Reparaturhypotheken.

Keine Berücksichtigung sonstiger Gelddbeschaffungskosten (Gerichts- und Anwaltskosten).

FinMin.-Erlaß vom 26. 3. 1926 (K. V. 2 1936; FinMinBl. 1926 S. 117).

Entscheidungen auf Antrag nach § 9 Abs. 5 a der Hauszinssteuerverordnung sind nur vom Vorsitzenden des Grundsteuerausschusses zu treffen.

FinMin.-Erlaß vom 10. 4. 1928
K. V. 2/328).

Ebenfuelle Stundung auch von kurz vor dem 1. 4. 1927 ausgeführten Reparaturen, wenn die zur Bezahlung erforderlichen Hypotheken nachher aufgenommen wurden.

FinMin.-Erlaß vom 18. 12. 1928
(K. V. 2/5023).

Beginn der Steuerstundung bei Verzögerung der Eintragung der Reparaturhypothek ins Grundbuch.

FinMin.-Erlaß vom 9. 3. 1929
(K. V. 2 O. 11).

Erforderliche Nachweisungen.

FinMin.-Erlaß vom 31. 4. 1929
(K. V. 2 gen. 100).

Für Straßenbaukosten keine Steuererleichterung auf Grund des § 9 Abs. 5 a der Hauszinssteuerverordnung.

FinMin.-Erlaß vom 27. 8. 1929
(K. V. 2 Pa. 24).

Bei Belastung mehrerer Grundstücke eines Eigentümers mit Hypotheken ist der Berechnung des niederzuschlagenden Hauszinssteuerbetrages die gesetzliche Miete lediglich des Grundstücks zugrunde zu legen, an dem die Reparatur ausgeführt worden ist.

FinMin.-Erlaß vom 14. 12. 1929
(K. V. 2 Hu. 20).

Gewährung von Hauszinssteuererleichterungen, auch wenn statt der Hypothek eine Grundschuld im Grundbuch eingetragen ist.

FinMin.-Erlaß vom 10. 3. 1931 (K. V. 2 gen. 70 Abschnitt III Ziff. 6; FinMinBl. 52).

Begriff der Instandsetzungsarbeiten: Keine Berücksichtigung der über die im § 5 des Reichsmietengesetzes genannten hinausgehenden Reparaturen.

Stundungsgewährung bei Aufnahme einer Reparaturhypothek unmittelbar nach Erwerb des Grundstücks ist im Einzelfall zu entscheiden.

Anwendung des § 9 Abs. 5 a auch für Eigentümer, die das Grundstück erst in oder nach der Inflationszeit erworben haben.

Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 12. 11. 1932 (II 4400b/24. 10.).

Gewährung von Hauszinssteuerbegünstigungen neben den Zuschüssen des Reichs für die Instandsetzung von Wohngebäuden usw.

FinMin.-Erlaß vom 10. 3. 1931 (K. V. 2 gen. 70; FinMinBl. S. 48).

Hauszinssteuererleichterung bei Wohnungsteilungen zufolge wesentlicher Umbauarbeiten.

FinMin.-Erlaß vom 22. 6. 1931 (K. V. 2 gen. 180).

Begriff der „wesentlichen Umbauarbeiten“ bei Wohnungsteilungen: Im allgemeinen sind alle Umbauarbeiten als wesentliche anzusehen, die im Verhältnis zur Größe der Wohnung nicht von untergeordneter Bedeutung sind.

Nochmals: Zwischenhandelsprivileg und Umsatzsteuerbefreiung nach dem Reichssiedlungsgesetz. Von Dr. jur. Heinz Sander, Berlin.

In Nr. 3 dieser Zeitschrift vom März 1933 S. 111 führt Dr. Freundlich aus, daß der § 29 RSiedlG. im weitesten Sinne auszulegen sei und daß daher nicht nur die letzte Lieferung an das Siedlungsunternehmen (S.U.) umsatzsteuerfrei sei, sondern daß man, wenn diese letzte Lieferung gemäß § 7 UStG. bereits steuerbefreit sei, die Steuerbefreiung der vorangehenden an sich steuerpflichtigen Lieferung zuzubilligen müsse. Würde man in diesem Falle die erwähnte Umsatzsteuerbefreiung nach dem Reichssiedlungsgesetz nur auf die letzte Lieferung an das S.U. abstellen, dann wäre dieses nicht besser gestellt als jeder andere Dritte, auf den das Reichssiedlungsgesetz keine Anwendung findet. Wenn der Reichsfinanzhof

auch normiere, daß die Befreiung für die letzte Lieferung an das S.U. zu gelten habe, so sei er hierbei offenbar von der Erwägung ausgegangen, daß diese letzte Lieferung im konkreten Falle umsatzsteuerpflichtig sei.

Diese Ansicht kann nicht unwidersprochen bleiben. Immer wieder wird an die Großhändler und selbst an die produzierenden Werke, die mit dem S.U. gar nichts zu tun haben, von dem S.U. der Wunsch gerichtet, ihm die Umsatzsteuer gutzubringen. Bei der erhöhten Bedeutung, den die Siedlung in Zukunft gewinnen dürfte, erscheint eine Klarstellung der Frage notwendig.

Die Ansicht Dr. Freundlich's läuft darauf hinaus, daß das S.U. sich unter allen Umständen um eine Umsatzsteuer besser stehen muß als der normale Bezogener. So könnte es in der Tat dahin kommen, daß bis auf das Umsatzgeschäft des ersten Lieferanten zurückgegriffen werden müßte, wenn alle folgenden Umsätze in der Kette wegen § 7 UStG. umsatzsteuerfrei wären.

Diese Auffassung steht im Gegensatz zum Reichs-siedlungsgesetz und zu der Auslegung des Reichsfinanzhof's, der sich schon vor längerer Zeit auch Popitz (Komm. zum UStG. zu § 2 Nr. 4 S. 545) und der Verfasser (Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie, Jahrg. 1928 Nr. 4 S. 145) angeschlossen haben. § 29 Abs. 1 RSiedlG. lautet:

„Alle Geschäfte und Verhandlungen, die zur Durchführung von Siedlungsverfahren im Sinne dieses Gesetzes dienen, sind, soweit sie nicht im Wege des ordentlichen Rechtsstreits vorgenommen werden, von allen Gebühren, Stempelabgaben und Steuern des Reiches, der Bundesstaaten und sonstigen öffentlichen Körperschaften befreit. Die Befreiung erstreckt sich insbesondere auch auf Umsatz- und Wertzuwachssteuern jeder Art, auf letztere insbesondere auch dann, wenn sie von dem Erwerb von Land oder Inventar durch das gemeinnützige Siedlungsunternehmen erhoben werden.“

Die Steuerbefreiung des § 29 RSiedlG. ist nicht, wie Dr. Freundlich irrtümlich annimmt, unter § 3 Nr. 3 UStG. subsumiert worden. Diese Bestimmung des Umsatzsteuergesetzes, auf die im einzelnen verwiesen wird, erfasst einen ganz besonderen Tatbestand, und nach ihr würden Lieferungen an ein S.U. niemals steuerfrei sein können (vgl. Entsch. des RFH. vom 12. 10. 1928, RStBl. 1929 S. 183; Popitz a. a. O. zu § 2 Nr. 4 S. 545/546). Der Betrachtung ist daher allein der § 29 RSiedlG. zugrunde zu legen.

Es ist nun allerdings richtig, daß die Reichsregierung bei allen Beratungen über das Reichs-siedlungsgesetz weitest Interpretation des § 29 für erforderlich erklärt hat (Konf.-Blatz, RSiedlG., Anm. 1 zu § 29), und diese weite Auslegung muß auch bei der Umsatzsteuer Platz greifen. Der Reichsfinanzhof hat diesem Gesichtspunkt auch Rechnung getragen, indem er wiederholt erklärt hat, daß nicht nur das S.U. für die Entgelte, die es für seine Lieferungen erhält, keine Umsatzsteuer zu zahlen hat, sondern daß auch die Lieferungen an das S.U. steuerfrei sein sollen. Er hat damit zum Ausdruck gebracht, daß es sich hier, wo die Lage des S.U. und letzten Endes die des Siedlers erleichtert werden soll, nicht nur um eine persönliche Steuerbefreiung, sondern um eine sachliche handeln soll.

Auch bei dieser weitgehenden Auslegung muß aber immer gefordert werden, daß ein Geschäft vorliegt, das, wie das Gesetz sagt, zur Durchführung des Siedlungsverfahrens dient, an dem also das S.U. auf der einen Seite beteiligt ist, oder das jedenfalls in unmittelbarem Zusammenhang mit der Durchführung des Siedlungsverfahrens steht (vgl. im einzelnen das Reichs-siedlungsgesetz und die übersichtliche Zusammenstellung der danach in Betracht kommenden Verkehrsakte bei Popitz a. a. O. zu § 2 Nr. 4 S. 545). Bei

Verkäufen des Produzenten an den Großhändler ist dieses nicht der Fall, ebensowenig bei den Geschäften zwischen dem Großhändler und demjenigen Händler, der seinerseits das S.U. beliefert. Produzent und Großhändler wissen in den allermeisten Fällen gar nicht, daß die Ware für ein S.U. bestimmt ist, auf jeden Fall werden sie sich dadurch nicht in der Preisstellung beeinflussen lassen. Wenn nun der Anspruch auf Steuerbefreiung auch diesen Vorlieferanten gegeben wäre, so müßte, wenn die folgenden Umsätze schon wegen § 7 UStG. steuerfrei wären, der Großhändler den Erstattungsantrag stellen, und er würde den Steuerbetrag zurückhalten. Im Gesetz ist nichts davon gesagt, daß er nun den Preis nachträglich um den entsprechenden Betrag ermäßigen müßte. Findet er sich hierzu nicht freiwillig bereit, so würde der § 29 RSiedlG. ihm zugute kommen, während doch der Zweck des Gesetzes unbestritten der ist, das S.U. von der Steuer zu entlasten. Beim Händler, der unmittelbar an das S.U. verkauft und dessen Lieferung umsatzsteuerpflichtig war, ist das anders. Zwar sagt auch hier das Gesetz nicht, daß er den ihm vom Finanzamt erstatteten Betrag dem S.U. gutbringen müsse. Hier aber handelt es sich um die unmittelbare Geschäftsverbindung zwischen dem S.U. und seinem Lieferanten und wird es sich praktisch ohne Schwierigkeit regeln, entweder so, daß der Händler von vornherein den Preis niedriger stellt, da er mit Sicherheit weiß, daß er die Umsatzsteuer, weil er an ein S.U. liefert, erstattet erhält, oder so, daß das S.U. ihn anhält, dem S.U. auf den normalen Preis die erstattete Umsatzsteuer gutzubringen. Bei der hier bestrittenen Auffassung ergäbe sich die weitere Unzutraglichkeit, daß den Beteiligten ein unerwünschter Einblick in fremde Verhältnisse gewährt werden würde. Da der Großhändler den zu erstattenden Betrag nach dem Entgelt, das er erhält, berechnen würde, wäre daraus leicht der Verdienst des Zwischenhändlers zu errechnen (vgl. ähnliche Erwägungen bei Popitz a. a. O. zu § 2 Nr. 1 c S. 500 f.).

Aus diesen Erwägungen hat auch das Gesetz es vermieden, Dritte, die zu dem S.U. in keiner Rechtsbeziehung stehen, in das Verfahren hineinzuziehen, ein Zustand, den man auch in anderen Fällen mit Recht beseitigt oder vermieden hat. Für die Umsatzsteuervergütung an den Exporteur ist z. B. nicht mehr wie früher die von seinem Lieferanten für das von ihm vereinnahmte Entgelt gezahlte Umsatzsteuer maßgebend, sondern der zu erstattende Betrag wird nach dem vom Exporteur selbst vereinnahmten oder vereinbarten Kaufpreis errechnet. Es sei ferner erinnert an die anlässlich der wiederholten Umsatzsteuer-senkungen erlassenen jeweiligen Durchführungsbestimmungen betr. Leistungen aus Verträgen, die vor dem Stichtag der Steuer-senkung abgeschlossen waren und erst nach dem Stichtag erfüllt wurden (vgl. z. B. Durchführungsbestimmungen über Herabsetzung der Umsatzsteuer vom 24. 9. 1924 RStBl. S. 204); danach hatte der Unternehmer derartiger Leistungen dem Empfänger der Leistungen einen Nachlaß vom Entgelt zu gewähren, welcher der Minderung der auf die Leistungen entfallenden Umsatzsteuer entsprach. Aus diesen Durchführungsbestimmungen ergibt sich zweifelsfrei, daß in solchen Fällen dem Abnehmer

einer Ware, die auf Grund des § 7 UStG. umsatzsteuerfrei bezogen war, ein derartiger Anspruch auf Nachlaß vom Entgelt nicht Zustand, und zwar gegen seinen Verkäufer nicht, weil dieser keine Umsatzsteuer bezahlt hatte, und gegen den letzten umsatzsteuerpflichtigen Vormann in der Umsatzkette nicht, weil dieser zu dem Abnehmer der Ware in keinem Rechtsverhältnis stand. Auch in diesen Fällen also hat es das Gesetz vermieden, eine Steuerminderungsvorschrift auf die Rechtsverhältnisse Dritter, die mit dem in Frage stehenden steuerpflichtigen Vorgang nichts zu tun haben, einwirken zu lassen, und hat den Anspruch des Berechtigten auf das Geschäft mit seinem Verkäufer beschränkt.

Der Hinweis auf § 4 UStG. ist auch in anderer Beziehung aufschlußreich. Wenn das Reichsiedlungsgesetz das SU. wirklich in allen Fällen, also auch bei der Steuerfreiheit der letzten Lieferung an das SU. wegen § 7 um eine Umsatzsteuer hätte besser stellen wollen als den normalen Käufer, dann hätte es das sehr einfach dadurch erreichen können, daß es dem SU. einen Vergütungsanspruch gemäß § 4 gewährte. Es kann nicht eingewandt werden, daß dieser § 4 erstmalig in dem Umsatzsteuergesetz vom 24. 12. 1919 erscheine, also nach dem Erlaß des Reichsiedlungsgesetzes vom 11. 8. 1919. Denn der Satz 2 des § 29 Abs. 1 ist in das Reichsiedlungsgesetz erst eingeführt worden durch das Gesetz betr. Ergänzung des Reichsiedlungsgesetzes vom 7. 6. 1923 (RGBl. I S. 364/365), also zu einer Zeit, als der neue § 4 UStG. und seine Bedeutung und Handhabung seit langem bekannt waren. Dieser Satz 2 nun beschäftigt sich gerade ausdrücklich auch mit der Umsatzsteuer, und was hätte näher gelegen, als eine dem § 4 UStG. analoge Regelung zu treffen, wenn der Gesetzgeber dieses gewollt hätte? Er hat es aber nicht gewollt.

Wie schon erwähnt, legt auch der Reichsfinanzhof Wortlaut und Sinn des Gesetzes in der hier vertretenen Richtung aus. Insbesondere in dem Urteil vom 29. 10. 1926 (Entsch. RFS. Bd. 19 S. 341) heißt es:

„§ 29 RSiedlG. befreit von allen Reichsteuern alle Geschäfte, die zur Durchführung von Siedlungsverfahren im Sinne des Reichsiedlungsgesetzes dienen. Insbesondere erstreckt sich, wie das Ergänzungsgesetz vom 7. Juni 1923 noch ausdrücklich hervorhebt, die Befreiung auch auf die Umsatzsteuer. Umsatzsteuerfrei sollen demnach bleiben auch solche Verkehrsakte, deren Besteuerung in letzter Linie die Siedler als Steuerträger belasten würde, also gerade die Lieferungen an die Siedlungsgesellschaft (RFS. Bd. 11 S. 78; Popitz, Umsatzsteuergesetz, 1919 S. 255 f.). Dieser Zweck kann allerdings nur unvollkommen erreicht werden, da die Lieferung, wie das Finanzgericht zutreffend hervorhebt, regelmäßig auf dem Wege von der Rohstoff-erzeugung bis zum Verbraucher mehrfach mit Um-

satzsteuer belastet sein wird, ohne daß es tunlich wäre, die entrichteten Beträge zu ermitteln. Das Gesetz mußte sich aus diesem Grunde damit begnügen, die Befreiung auszusprechen für die letzte Lieferung, die unmittelbar an die Siedlungsgesellschaft erfolgt.“

Dr. Freundlich meint, der Reichsfinanzhof sei, wenn er die Umsatzsteuerbefreiung nur für die letzte Lieferung an das SU. gelten lassen wolle, hierbei offenbar von der Erwägung ausgegangen, daß diese letzte Lieferung im konkreten Falle umsatzsteuerpflichtig sei. Wenn diese letzte Lieferung aber nach § 7 UStG. schon steuerfrei sei, so müsse man eben bis zu der letzten steuerpflichtigen Lieferung zurückgehen. Wir glauben, daß hier dem Reichsfinanzhof und seinem Überblick über die Materie doch wohl etwas zu wenig zugetraut wird. Die Ausführung des Reichsfinanzhofs ist nach unserer Meinung eindeutig im Sinne unserer Auffassung zu werten.

Selbst wenn aber wirklich der Reichsfinanzhof nicht daran gedacht haben sollte, daß die „letzte Lieferung“ gemäß § 7 UStG. steuerfrei sein könnte, so würde er unseres Erachtens, auch wenn er daran gedacht hätte, nicht anders entschieden haben. Denn erstens stützt er sich auf den klaren Wortlaut des Gesetzes. Und ferner trifft seine Erläuterung dieses Wortlauts ebensogut auf den Fall zu, in dem die direkte Lieferung an das SU. und vielleicht auch noch vorhergehende Lieferungen der Umsatzsteuerkette auf Grund des § 7 UStG. steuerfrei sind. Auch in diesen Fällen wäre es untunlich, die bei den vorhergehenden Umsätzen entrichteten Beträge zu ermitteln. Auch in diesen Fällen würden sich die praktischen Unmöglichkeiten ergeben, die anfangs geschildert sind.

Als Ergebnis ist festzustellen, daß man bei aller wohlwollenden Auslegung des Gesetzes in der vorliegenden Frage nicht über die hier gezeichnete Grenze hinausgehen kann. Und wir können auch nicht zugeben, daß dieses eine von dem Gesetz nicht gewollte Unbilligkeit bedeuten würde. Wenn die Lieferung an das SU. infolge des Zwischenhandelsprivilegs bereits steuerfrei ist, so ist damit genau der Erfolg erreicht, den das Reichsiedlungsgesetz anstrebt. Daß auch andere Dritte in diesem speziellen Falle dieses Vorteils teilhaftig werden, gibt keinen Grund zu einer abweichenden Beurteilung. Der Zweck der Bestimmung ist doch nicht der einer gesetzlichen Regelung gewisser Konkurrenzverhältnisse, wie ihn z. B. der § 4 UStG. anstrebt, der hier eben keine Anwendung gefunden hat, sondern das Reichsiedlungsgesetz bezweckt lediglich die Entlastung der auf Grund des Reichsiedlungsgesetzes zur Durchführung von Siedlungsverfahren dienenden Geschäfte, also insbesondere der von den Landbelieferungsverbänden und den Siedlungsgesellschaften abgeschlossenen Geschäfte von den etwa darauf ruhenden Steuern.

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

Der neue Staat und das Steuerrecht.

Welche Neuerungen wird wohl die neue Ara für das Steuerrecht bringen? — das ist die Frage, die sicher sehr viele Leser der Deutschen Steuer-Zeitung auf den Lippen haben. Die

Antwort darauf scheint mir lauten zu müssen: Zunächst vermutlich gar nicht sehr große! Das ist für viele eine Enttäuschung, aber es ist eine Erfahrungstatsache, daß die Steuergesetzgebung bei noch so grundlegenden Änderungen der Staatsform gewöhnlich nicht

so schnell geändert werden kann. Man hat aus den Revolutionen überhaupt den Satz abgeleitet: „Verfassungsrecht vergeht, Verwaltungsrecht besteht“. Zum Verwaltungsrecht in diesem Sinne gehört auch das Steuerrecht. Seine Ausgestaltung bei uns ist nun einmal bestimmt in erster Linie durch den Steuerbedarf, und solange dieser sich nicht grundlegend geändert, nämlich vermindert hat, kann an der Steuergesetzgebung auch nichts Grundlegendes geändert werden.

Wir werden daher in nächster Zeit vermutlich nur eine Anzahl kleinerer Steuerreformen erleben, wie es die Einarbeitung der Einkommensteuerschläge in den Einkommensteuertarif und die Neuerung bei der Kraftfahrzeugsteuer war. Der Punkt, an dem die gründlicheren Neuerungen dann vor allem einzusetzen haben werden, scheint mir die Problemgruppe Bürgersteuer — Einkommensteuerschläge der Gemeinden — Arbeitslosenabgabe in Verbindung mit dem Finanzausgleich zu sein. Aber vielleicht müssen wir uns auch da noch eine ganze Weile gedulden, und jedenfalls kann es die jetzige Regierung sowenig als eine frühere riskieren, Neuerungen auf diesem Gebiet anders als nach ganz gründlicher Überlegung und unter Zuziehung der besten Sachverständigen in Angriff zu nehmen.

Wenn wir die Frage etwas verengern und sie formulieren:

Die neue Zeit und die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs,

so ist zu sagen: die Erwartungen baldiger grundsätzlicher Wandlungen sind hier noch weniger gerechtfertigt. Arbeitsgebiet, Arbeitsfülle und Arbeitstechnik des Reichsfinanzhofs sind ja in erster Linie bestimmt durch die Steuergesetzgebung. Da der neue Staat, wie eben schon dargelegt, Steuerstaat in dem Sinne zunächst bleiben muß, daß er mit einem System harter Steuern einen ungeheuren Bedarf zu decken hat, so wird auch der Kampf zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen zunächst kein grundsätzlich anderes Gesicht bekommen und die Rolle des Reichsfinanzhofs keine wesentlich andere sein können als bisher. Ja, man muß ausdrücklich die Hoffnung aussprechen, daß es auf diesem Gebiet im wesentlichen beim alten bleiben möge, und zwar deshalb, weil wir auf dem Gebiet des Steuerrechts eine grundsätzliche Abwendung vom Rechtsstaat, wie wir sie allerdings auf vielen anderen Gebieten erleben (siehe z. B. das Beamtenrecht!), wirklich nicht ohne großen Schaden für die Finanzen brauchen können. Denn wenn es sicher ist, daß nicht alle Rechtspositionen, die die Weimarer Verfassung allzu freigebig dem Individuum gegenüber dem Staat einräumte, im neuen Staat erhalten bleiben können, so muß doch auf dem Gebiet des Steuerrechts nach wie vor das Gesetz oder doch wenigstens die klar ermächtigte Rechtsverordnung in Geltung bleiben. Damit aber ist auch gegeben, daß Steuerstreitigkeiten als Rechtsstreitigkeiten sich auch künftig ergeben und von einem höchsten Gericht zu schlichten sein werden.

Solange aber unsere Gesetze in ihrer Kompliziertheit, die sich leider auch nicht von heute auf morgen abstellen läßt, in Geltung sind, wird es auch unver-

meidlich sein, daß die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs mit all jenen feinen Unterscheidungen umgehen muß, deren Notwendigkeit dem Laien meist nicht verständlich ist, die aber doch auf der Natur der Sache beruhen.

Damit möchten wir aber nicht sagen, daß es gar keine Wünsche für die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs gäbe, die wir nicht unter Berufung auf die neue Zeit mit erneutem Nachdruck geltend machen wollten; vor allem den an dieser Stelle (vgl. Deutsche Steuer-Zeitung Februar 1932 S. 37) schon einmal erhobenen Wunsch, daß doch mehr geschehen möchte, um die Reichsfinanzhofentscheidungen leichter verständlich zu machen. Das soll nicht auf Kosten der Gründlichkeit oder der juristischen Präzision erstrebt werden, es sind vielmehr Außerlichkeiten, die hier helfen könnten. Drei Forderungen haben wir für die äußere Aufmachung der Entscheidungen damals erhoben und wir möchten sie wiederholen: Jede Entscheidung sollte bei der redaktionellen Überarbeitung, die sie im Falle amtlicher Veröffentlichung ja doch erfahren muß, mit ein paar einleitenden Sätzen versehen werden, aus denen klar ersichtlich wird:

1. worum gestritten wird —, und zwar sollte das immer in Zahlen angegeben sein, da dies die Entscheidungen auf alle Fälle sehr viel plastischer macht;

2. wer Rechtsbeschwerde erhoben hat —, weil die Fälle, in denen dies das Finanzamt getan hat, zahlreich und doch als solche jetzt oft nur mit Mühe erkennbar sind;

3. wie entschieden worden ist.

Daß man in allen drei Beziehungen bei der jetzigen Entscheidungstechnik allzuoft noch unnötig viele Mühe hat, ist immer wieder festzustellen. Ein bißchen besser ist es gegenüber früher allerdings geworden, und es gibt sogar wirklich Entscheidungen, die gleich zu Anfang im Sperrdruck hervorheben, ob die Rechtsbeschwerde begründet oder unbegründet war; namentlich im dritten Senat scheint jetzt jemand zu sitzen, der auf diese Dinge etwas achtgibt (vgl. z. B. die Entscheidungen im RStBl. 1933 S. 360 Nr. 322, S. 365, 366 usw.); aber in derselben Nummer des Reichssteuerblattes findet sich (S. 366) auch eine Entscheidung vom gleichen Senat, die mit ihrer Überschrift („Zur Frage der Behandlung . . .“) nicht erkennen läßt, wo sie hinausgeht, die auch die einleitende Schilderung der Entwicklung des Rechtsstreites nur auf die beiden Vorinstanzen erstreckt, statt sofort hinzuzufügen, wie der Reichsfinanzhof entschieden hat, und so den Leser zwingt, erst die ganze Entscheidung durchzulesen, bis er das erfahren darf. Ähnliches gilt von den Entscheidungen vom 8. März und vom 22. März 1933, RStBl. 1933 S. 351 und 355. Die Beispiele ließen sich beliebig vermehren. Würde bei der Redaktion der Entscheidungen auf diese Gesichtspunkte künftig durchweg geachtet, so wäre ein Fortschritt erzielt. Wenn wir die von vielen gehegten Wünsche, es möchte die allzu kompliziert gewordene Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs inhaltlich einen Wandel erfahren, aus den oben angedeuteten Gründen leider nicht für erfüllbar halten, so ist doch die Forde-

rung nach Vervollkommnung in diesen äußerlichen Beziehungen erfüllbar, und sie liegt auch wohl in der Richtung der jetzt alles beherrschenden Parole „Dienst am Volksganzen“.

Was die Berichterstattung über die Entscheidungen im Reichssteuerblatt betrifft, so ist der von uns mehrfach erhobene Wunsch, daß dort ihre Scheidung von neuen Verordnungen und Erlassen erleichtert werden müsse, durch entsprechende Anordnung der Inhaltsübersicht an der Spitze jeder Nummer des Reichssteuerblatts inzwischen erfreulicherweise erfüllt. In Beziehung auf die Zahl der in der amtlichen Sammlung und im Reichssteuerblatt veröffentlichten Urteile wird man eine Steigerung grundsätzlich kaum wünschen (obwohl es gelegentlich noch vorkommt, daß eine nicht unwichtige Entscheidung nur in privaten Zeitschriften zu finden ist), vielleicht eher grundsätzlich das Gegenteil. Unsere Rundschau hier muß sich jedenfalls nach wie vor darauf beschränken, einige wenige, besonders weite Kreise interessierende Urteile herauszugreifen.

Immer wieder unzulässige gerichtliche Klagen in Steuerfällen.

Zur Entscheidung des Reichsgerichts vom 3. März 1933, RStBl. 1933 S. 383.

Es ist gewiß sehr peinlich, wenn man 5000 RM. in bar zum Finanzamt getragen, sie dort auch gegen Quittung abgegeben hat, und wenn man es nun erleben muß, daß kurze Zeit danach diese Zahlung vom Finanzamt verleugnet wird, und die Quittung nicht mehr aufzufinden ist. Aber es ist noch peinlicher, wenn man den Rechtsstreit, der sich an diesen Vorgang knüpft, auf das falsche Gleis schiebt und so außer sachlicher Abweisung auch noch die Blamage erleben muß, daß der Rechtsweg für unzulässig erklärt wird.

Die angeführte Entscheidung, die einen Streit dieser Art zum Gegenstand hatte, läßt nicht mit voller Klarheit erkennen, ob die behauptete Zahlung überhaupt erwiesen war. Sie scheint immerhin damit zu rechnen, daß vom Geschäftsführer der klagenden Gesellschaft das Geld in den Räumen des Finanzamts an jemand gegeben wurde, der gar kein Beamter war. Sie stellt nun mit erfreulicher Klarheit fest, daß der Streit über die Tatsache einer behaupteten Steuerzahlung auf alle Fälle vor die Steuerbehörden und nicht vor die ordentlichen Gerichte gehört hätte, und weist insbesondere auch den Versuch zurück, den ordentlichen Rechtsweg durch die Einkleidung der Angelegenheit in eine Klage aus Amtspflichtverletzung als rechtmäßig gewählt erscheinen zu lassen. In der Sache wird noch der wichtige Satz aufgestellt, daß, wenn wirklich Geld von einem Steuerpflichtigen zur Tilgung einer Steuerschuld ordnungsmäßig bei der Finanzkasse eingezahlt wurde, nach der ordnungsmäßigen Einzahlung aber abhanden gekommen ist, nicht der Steuerzahler, sondern die Steuerverwaltung geschädigt wäre. Aber dieser Satz kann natürlich nicht darüber hinweghelfen, daß der Pflichtige die ordnungsmäßige Einzahlung beweisen muß, und wenn er mit seiner Klage nunmehr wirklich noch den steuergerichtlichen Weg beschreitet, so wird er ohne die Quittung da wohl auch nicht viel Glück haben.

Nach Ablauf der Amnestiefrist noch immer tätige Reue möglich.

Zum Gutachten des Reichsfinanzhofs vom 23. Januar 1933, RStBl. 1933 S. 387.

Bekanntlich eröffnet die Reichsabgabenordnung (§ 410 — früher § 374) schon für normale Fälle die Möglichkeit, die Folgen eines Steuerbergehens durch tätige Reue, d. h. Offenlegung dessen, was falsch angegeben war, und Nachzahlung der Steuer zu beseitigen, und zwar (im Unterschied von der tätigen Reue im gewöhnlichen Strafrecht) auch dann, wenn die Handlung längst abgeschlossen war.

Die Steueramnestie von 1931 ging darüber infolfern hinaus, als sie der Offenlegung die bereinigende Wirkung beilegte, ohne zur Nachzahlung zu verpflichten (wozu dann noch das Verfahren mit der Zeichnung von Reichsbahnanleihe kam, das umgekehrt Nachzahlung ohne Offenlegung bedeutete). Die Bestimmung über das erstere dieser Amnestieverfahren stellt aber diese Berichtigung nicht frei, sondern verlangte die Berichtigung der Vermögenserklärungen mit einer ganz besonders strengen Sonderstrafbestimmung (§ 15 der 2. Steueramnestieverordnung — Gefängnis nicht unter drei Monaten, möglich sogar Zuchthaus!). Von der Steueramnestie haben viele Steuer Sünder Gebrauch gemacht — aber eben doch nicht alle. Manchen schlug das Gewissen etwas später. Für die gibt es dann, solange ihre Verfehlung nicht entdeckt ist, noch die tätige Reue, also Vereinigung unter voller Nachzahlung. Bietet aber jene Sonderstrafvorschrift nicht ein neues Hindernis, so daß also mit der tätigen Reue zwar wie gewöhnlich die Folgen der früheren Steuerhinterziehung beseitigt werden — aber nicht die Folgen der Verletzung der Sondervorschrift? Diese Frage ist, wie das erwähnte Gutachten einleitend hervorhebt, mehrfach von Rechtsanwälten, bei denen sie praktisch wurde, zur Sprache gebracht worden — natürlich ohne daß sie die Steuer Sünder, die an ihrer Klärung interessiert waren, verraten hätten. Der Reichsfinanzhof bejaht die Möglichkeit tätiger Reue auch gegenüber jener Sonderstrafbestimmung unter eingehender Prüfung ihres Sinnes und der Einrichtung der tätigen Reue. Der Rechtszustand ist also jetzt der, daß auch nach Verjährung der Amnestiefrist und ebenso in den nicht ganz seltenen Fällen, in denen die Amnestie nicht erlangt wurde, weil die Bedingung der Vollständigkeit der nachgeholtten Angaben nicht erfüllt war, zwar nicht mehr die besonders vorteilhafte Vereinigung ohne Nachzahlung aber doch die straffreie Vereinigung unter Nachzahlung möglich ist, solange die Entdeckung der Straftat nicht erfolgt ist oder unmittelbar bevorsteht.

Auch Preisausschreiben in Zeitschriften können lotteriesteuerpflichtig sein.

Zur Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 24. Januar 1933, RStBl. 1933 S. 340.

Welch große Rolle die Preisausschreiben in Zeitungen und Zeitschriften heute spielen, ist bekannt. Für die große Mehrzahl von ihnen kommt eine Lotteriesteuerpflicht nicht in Betracht, nämlich für alle, die ohne vorherige öffentliche Ankündigung erscheinen;

in diesen Fällen ist es nicht möglich, den Kauf der Nummer als Lottereeinsatz aufzufassen (und anscheinend will der Reichsfinanzhof davon auch keine Ausnahme machen, wenn die Nummer an der Spitze reklameartig auf das Preisausschreiben, das in ihr enthalten ist, hinweist). Anders aber, wenn sich aus einer vorherigen Ankündigung des Preisausschreibens ergibt, daß eine bestimmte Nummer der Zeitschrift von jedem erworben werden muß, der sich an dem Preisausschreiben beteiligen will. Die Lotteriesteuerpflicht in Höhe von 20 v. H. der Gewinne (es handelte sich um drei Gewinne von 1000 RM., Steuer daher 600 RM.) wurde daher bezahlt für ein Preisausschreiben, das folgendermaßen eingerichtet war: In einer Nummer der A-Zeitung war darauf hingewiesen, daß in der Nummer vom folgenden Tag drei Personen photographisch abgebildet würden, die jeder wiedererkennen würde, wenn er sie sähe, und daß jeder, der eine der drei Personen in den vier Tagen nach Er-

scheinen der Nummer zuerst erkennen würde, 1000 RM. erhalte, wenn er auf die abgebildete Person zugehe und sage: „Galt, Sie sind's“! Sofort würde dann die Person ihre Brieftasche zücken und dem Entdecker einen Scheck über 1000 RM. überreichen, der stehenden Fußes bei der Zeitung eingelöst werden könne.

Der Reichsfinanzhof nimmt an, daß in einem solchen Verfahren der Unternehmer sowohl als auch die Teilnehmer sich dessen bewußt seien, daß normalerweise von jedem Bewerber die Nummer erworben werden muß; mit diesem Erwerb komme der Auspielvertrag zustande und werde der Einsatz geleistet. Leider erfahren wir nicht näher, wie das interessante Verfahren funktioniert hat, da aber die Steuer gefordert und der Steuerverwaltung zugesprochen wird, sind offenbar die drei Preise zur Auszahlung gelangt — und der Verlag mußte nachträglich noch 600 RM. Steuer draufzahlen.

Buch- und Betriebsprüfung — Buchungstechnik — Steuerbilanz und Steuerbuchhaltung

Wirtschaftsprüfer. Von Dr. jur. Hermann Anatol Ertel, Berlin.

In DStZ. 1933 Nr. 4 auf S. 170 hat Dr. Paul Martell einen Aufsatz „Wirtschaftsprüfer“ veröffentlicht, der in mehreren Punkten einer Erwiderung bedarf.

Es ist zunächst ein grundsätzlicher Irrtum Martells, wenn er annimmt, die Einrichtung der Wirtschaftsprüfer sei eine Neuerung, die auf die Weltwirtschaftskrise zurückzuführen sei. Tatsache ist vielmehr, daß mit Einführung der Pflichtrevision für die Aktiengesellschaften usw. besonders qualifizierte sachkundige und geprüfte Fachleute gefordert wurden, welche in der Lage waren, derartige Pflichtrevisionen vorzunehmen. Die Einrichtung der Pflichtrevision steht demnach mit der Schaffung der Wirtschaftsprüfer in ursächlichem Zusammenhang, wie ich auch selbst in meinem Buch „Wirtschaftsprüfer und Pflichtrevision“ näher ausgeführt habe. Die Weltwirtschaftskrise hat mit der Einrichtung der Wirtschaftsprüfer nichts zu tun. Vielmehr braucht jedes Land mit einer hochentwickelten Industrie qualifizierte Buch- und Bilanzprüfer. Ich erinnere an die englischen und amerikanischen Accountants, die es schon lange gab, bevor man je an eine Weltwirtschaftskrise dachte.

Weiter ist irrtümlich, daß die Wirtschaftskrise in Deutschland infolge ihrer Konkurse und Zusammenbrüche direkt die Ursache zur Schaffung der Einrichtung der Wirtschaftsprüfer war. Allerdings haben die zahlreichen Konkurse und Zusammenbrüche ihrerseits zu einem geringen Teil auch mitgewirkt, die Institution der Wirtschaftsprüfer mit besonderer Beschleunigung zu schaffen. Ursächlich waren diese Konkurse und Zusammenbrüche jedenfalls nicht. Schon im Jahre 1925 habe ich selbst in einer Denkschrift (Treuhand- und Treuhandgesellschaften in Deutschland) die Einführung der Pflichtrevision gefordert, und dieser Forderung hat sich schließlich auch der

Deutsche Juristentag im Jahre 1927 angeschlossen, aus der Erkenntnis heraus, daß eine erweiterte Publizität der Bilanz nur dann Sinn und Zweck hätte, wenn diese Bilanzen von sachkundigen und qualifizierten Persönlichkeiten verantwortlich geprüft sind. Derartige Prüfungen liegen im besonderen Maße im Interesse der Aktionäre. Diese Entwicklung, die unbestritten und jederzeit beweisbar ist, darf nicht durch Hinweise auf die Weltwirtschaftskrise oder andere Momente verzerrt werden. Die Absicht, den gesamten Beruf der Bücherrevisoren, Treuhandgesellschaften usw. auf eine hohe Basis zu stellen und gesetzlich zu verankern, entsprach im übrigen dem Wunsch des Berufs selbst.

Der Verfasser irrt weiter, wenn er annimmt, die Handelskammern seien gesetzlich als Zulassungs- und Prüfungsstellen bestellt worden. Selbst die zitierte Notverordnung vom 19. 9. 1931 ist falsch angegeben. Richtig ist dagegen folgendes: Die Notverordnung vom 19. 9. 1931 regelt u. a. die kleine Aktienrechtsreform und sieht in keiner Weise vor, daß Zulassungs- und Prüfungsstellen errichtet werden. Statt dessen sind die Zulassungs- und Prüfungsstellen durch ein besonderes Abkommen zwischen der Reichsregierung und sämtlichen Länderregierungen eingeführt worden. Aus diesem Abkommen ist auch ohne weiteres zu ersehen, daß die Zulassungs- und Prüfungsstellen selbständige Gremien sind, die sich aus Vertretern der Industrie- und Handelskammern, des Berufs der Wirtschaftsprüfer und anderen Behördenvertretern zusammensetzen. Wichtig ist allerdings, daß die Geschäftsführung dieser Zulassungsstellen durch Handelskammerinduzi und ein erheblicher Teil der Vorarbeit bei dem Zulassungsverfahren von den Handelskammern ausgeübt wird. Indessen ist Martell in dem einen Punkt zuzustimmen,

daß den erfahrenen Bücherrevisoren und Treuhändern bei der Zulassung zu Wirtschaftsprüfern der Vorrang gebührt. Leider sind auch einige berufsfremde Personen Wirtschaftsprüfer geworden, was gerade dem strengen Prinzip der Auslese widerspricht und auch zu großen Verdrießlichkeiten innerhalb des Berufs geführt hat.

Allerdings ist die Pflichtrevision bei den Aktiengesellschaften die Ursache und die Grundlage für die Schaffung der Wirtschaftsprüfer geworden. Indessen war bei der Schaffung dieses Berufs nicht beabsichtigt, Wirtschaftsprüfer nur zum Zwecke der Pflichtprüfung bei Aktiengesellschaften zu schaffen; vielmehr sollten ihnen auch andere Aufgaben übertragen werden, z. B. wichtige Prüfungen bei gemischtwirtschaftlichen oder kommunalen Betrieben, bei größeren Genossenschaften und bei größeren Wirtschaftsunternehmen überhaupt. Unter diesem Gesichtspunkt betrachtet gehen die Ausführungen Martells gleichfalls fehl.

Zu den übrigen Ausführungen über die Art der Zulassungsbedingungen und des Prüfungsverfahrens will ich nur berichten, daß ein die Rechtspraxis ausübender Rechtsanwalt dann Wirtschaftsprüfer werden kann, wenn der Schwerpunkt der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers nicht in dem Maße in der Ausübung des Rechtsanwaltsberufs liegt, daß daneben eine nennenswerte Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer nicht mehr ausgeübt wird.

Unzutreffend ist wiederum die Angabe über die Dauer der Übergangszeit. Diese war grundsätzlich bis zum 31. Dezember 1932 festgesetzt und konnte allenfalls durch Beschluß der „Hauptstelle“ verlängert werden, jedoch nicht über den 31. Dezember 1932 hinaus. Indessen hat die Hauptstelle keine Verlängerung beschlossen, so daß die Übergangszeit mit dem 31. Dezember 1932 beendet ist. Jedoch

Steuerliche Sanierungsbilanzen.

Dr. W. Beuck, Berlin.

Bei der Sanierungsbedürftigkeit vieler Betriebe in der Gegenwart — im Jahre 1932 ist das Nominalkapital der deutschen Aktiengesellschaften laut „Wirtschaft und Statistik“ um 2,25 Milliarden RM. herabgesetzt worden — gewinnen die mit der Sanierung zusammenhängenden Steuerfragen erhöhte Bedeutung. Sanierungsmaßnahmen, die lediglich auf organisatorischem Gebiet liegen, erfordern steuerlich keine besondere Behandlung; sie wirken sich nur in der Erfolgsrechnung des laufenden Jahres oder in der Zukunft aus. Zudem fallen solche Maßnahmen nach dem Sprachgebrauch nicht unter den Begriff der Sanierung. Dieser Begriff umfaßt im wesentlichen finanzielle Maßnahmen, die die Lage des Unternehmens verbessern. Bei diesen entstehen buchmäßig und auch tatsächlich Sanierungsgewinne, deren steuerliche Wirkungen bei der Fülle von Zweifeln im folgenden erörtert seien.

Die Betrachtung gliedert sich nach zwei Gruppen:

I. Sanierung durch Kapitalzuführung, meist im Zusammenhang mit Kapitalzusammenlegung, und

fallen noch solche Anträge unter die Übergangszeit, welche vor dem 31. Dezember 1932 eingereicht waren.

Die Ausführungen und Bedenken Martells über die Höhe der Haftpflicht werden dadurch gegenstandslos, daß die Haftpflicht der Prüfer nicht — wie Martell annimmt — 250 000 RM. beträgt, sondern 100 000 RM. Dies steht ausdrücklich in der von ihm selbst zitierten Notverordnung vom 19. 9. 1931, und zwar nicht nur für Aktiengesellschaften (§ 262 g Abs. 2), sondern auch für Versicherungsgesellschaften und Bausparkassen (Artikel 12 der gleichen Verordnung).

Auch die Ausführungen über das Kapital der Treuhandgesellschaften sind insofern unzutreffend, als eine Kapitalerhöhung auf 50 000 RM. dann nicht erforderlich ist, wenn die betreffende Treuhandgesellschaft den Abschluß einer Haftpflichtversicherung in Höhe von 100 000 RM. nachweist. Dies gilt im besonderen Maße für Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Die weiterhin erwähnte Bestellung als „Wirtschaftstreuhand“ gibt es nicht. Gemeint ist damit die Bestellung als „Wirtschaftsprüfer“.

Inwieweit einschränkend („dennoch“) zur Erwägung gestellt wird, daß der Wirtschaftsprüfer im freien Wettbewerb steht und es seiner „Geschäftstüchtigkeit“ überlassen bleibt, sich einen kleinen oder großen Kundenkreis zu schaffen, ist nicht ganz verständlich. Nicht die Geschäftstüchtigkeit, Aufträge hereinzuholen, ist für den Umfang des Klientenkreises eines Wirtschaftsprüfers maßgebend, sondern die persönlichen Fähigkeiten. Es ist eine Eigentümlichkeit gerade im Revisions- und Treuhandwesen, also auch bei dem Wirtschaftsprüferberuf, daß die Qualität der geleisteten Arbeit die beste Empfehlung darstellt und neue Aufträge ins Haus bringt. Vielleicht soll unter „Geschäftstüchtigkeit“ Tüchtigkeit im fachlichen Sinne verstanden werden.

Von Diplom-Steuersachverständigem, Wirtschaftsprüfer

II. Sanierung durch Gläubigernachlaß.

Bei beiden Gruppen ist wiederum zu scheiden zwischen der Sanierung von Einzelkaufleuten und nicht juristischen Handelsgesellschaften (OHG, KomG., Reederei) und der Sanierung von Körperschaftsteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften.

I. Sanierung durch Kapitalzuführung und Kapitalzusammenlegung.

1. Gewinnbesteuerung.

Soweit Einzelkaufleute oder Gesellschafter einer OHG. (KomG.) aus ihrem sonstigen Vermögen oder aus Mitteln, die ihnen von anderer Seite zur Verfügung gestellt werden, neues Kapital dem Unternehmen zuführen, entsteht kein steuerpflichtiger Gewinn; denn die Erhöhung der Aktiven wird durch die Erkennung des Kapitalkontos ausgeglichen. Die Steuerfreiheit gilt auch für Körperschaftsteuerpflichtige Erwerbsgesellschaften im Falle der Kapitalerhöhung. Die neuen Einlagen der Gesellschafter sind gesellschaftsrechtliche Vorgänge, die den Gewinn nicht berühren. Meist geht der Kapitalerhöhung bei schwachen Unter-

nehmungen eine Kapitalzusammenlegung voraus, wobei der durch die Kapitalherabsetzung entstehende Buchgewinn in der Regel zur Abdeckung von Verlusten, zu Abschreibungen auf Anlagen, Warenvorräten und Debitoren benutzt wird. Auch dieser Buchgewinn ist ebenso wie die Vermehrung des Betriebsvermögens bei Kapitalerhöhung körperschaftsteuerfrei, denn es fließt der Gesellschaft durch diese Transaktionen nichts zu, das Betriebsvermögen wird nicht vermehrt, vielmehr erfolgt nur eine andere Verteilung des künftig auszuweisenden Eigenkapitals der Gesellschaft auf die einzelnen Sachkonten (vgl. *RFStB.* Bd. 24 S. 267).

Die neue Einlage der Gesellschafter kann sowohl in der Übernahme neuer Aktien oder Stammanteile (bei GmbH.) wie in sonstiger Zuwendung bestehen, z. B. im Forderungsverzicht. Wird die letztere ohne Zuteilung von Aktien gegeben, so kann im Einzelfalle die Frage entstehen, ob etwa eine Schenkungsteuerpflicht durch die Zuwendung ausgelöst wird. Dies ist deswegen bedeutsam, weil mit der Schenkungsteuerpflicht auch die Körperschaftsteuerpflicht der Einlage zu bejahen wäre; denn Schenkungen seitens des Aktionärs oder Dritter an die Aktiengesellschaft (oder sonstige Erwerbsgesellschaft) unterliegen der Körperschaftsteuer. Die *RFStB.*-Entscheidung *RFStBl.* 1929 S. 228 betont, daß, soweit nicht gesellschaftsrechtliche Vorgänge in Betracht kommen, der gesamte Vermögenszuwachs, mithin auch einmalige Vermögenszugänge steuerpflichtig seien. Da durch eine Schenkung das Betriebsvermögen der AG. vermehrt wird, ergibt sich hieraus die Körperschaftsteuerpflicht. Es ist hierbei zu beachten, daß die Rechtsprechung auch bezüglich physischer Personen ständig davon ausgeht, daß der gleiche Vorgang sowohl der Einkommen- wie der Erbschaft- (Schenkungs-) Steuer unterliegen kann (*RFStBl.* 1930 S. 269 und 618 bezüglich einer Rechtsanwalts Witwe; *RFStBl.* 1930 S. 704 bezüglich der Witwe eines leitenden Angestellten; *RFStBl.* 1930 S. 581 hinsichtlich einer Arzts Witwe). Auch § 6 Abs. 3 *StG.*, wonach die Schenkung als steuerfreier Vermögenszugang angesehen wird, steht einer Besteuerung nicht entgegen; denn diese Bestimmung gilt nur, soweit die im Abs. 3 genannten Vermögensanfänge nicht im Rahmen eines gewerblichen Betriebs anfallen (*RFStBl.* 1930 S. 369).

Es ist kein Zweifel, daß, wenn die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Beteiligung auf ihre Forderungen an die Gesellschaft verzichten oder sonstige Zuwendungen machen, darin keine Schenkung, sondern eine kapitalverkehrssteuerpflichtige Einlage zu erblicken ist. Dies gilt auch dann, wenn die Leistung nur von einem Teil der Aktionäre oder nicht im gleichen Verhältnis der Anteile gemacht wird (*RFStB.* Bd. 22 S. 303). Infolgedessen würde eine Schenkungs- und damit Körperschaftsteuerpflicht praktisch kaum eine Bedeutung erlangen.

Besondere Betrachtung erfordert die Kapitalherabsetzung durch Einziehung eigener Aktien. Hier kann je nach dem Buchwert der eigenen Aktien buchmäßig Gewinn oder Verlust entstehen. Werden eigene Aktien, die unter *Pari* zu Buch stehen, eingezogen, so ist der hierdurch entstehende Buchgewinn körperschaftsteuerfrei, da eine Erhöhung

des Betriebsvermögens nicht eintritt (*RFStB.* Bd. 24 S. 267). Die Einziehung der Aktien bewirkt vielmehr eine Minderung des Betriebsvermögens dadurch, daß die unter den Aktiven verbuchten Aktien wegfallen. Die Minderung entsteht in Höhe des letzten Buchwerts. Diese Minderung beeinflusst aber nicht den Gewinn der Gesellschaft, weil sie durch einen gesellschaftsrechtlichen Akt herbeigeführt wird, der außerhalb des Betriebs liegt und daher den Gewinn nicht berühren kann. Es ähnelt dieser Vorgang bis zu einem gewissen Grade der Entnahme von Effekten durch den Kaufmann und ihrer Überführung in das Privatvermögen; hier muß der Kaufmann den gemeinen Wert der Effekten am Tage der Entnahme zu Lasten seines Kapitalkontos verbuchen. Dadurch wird verhindert, daß in Höhe des gemeinen Wertes der Effekten der Gewinn durch die Entnahme gemindert wird, andererseits hat dies zur Folge, daß, falls der gemeine Wert zur Zeit der Entnahme höher als der Buchwert der Effekten ist, der Gewinn um diesen Unterschiedsbetrag erhöht wird. Nur bis zu einem gewissen Grad ist, wie gesagt, die Effektenentnahme der Aktieneinziehung parallel zu stellen. Dies zeigt schon die Erwägung, daß, wenn Aktien (angenommen 1 000 000 RM.), die unter *Pari*, z. B. mit 60 v. H., zu Buch stehen und zur Zeit der Einziehung auch nur diesen Börsenwert (60 v. H.) haben, eingezogen werden, die Minderung des Betriebsvermögens nur in Höhe von 600 000 RM. eintritt, während sich das Aktienkapitalkonto um 1 000 000 RM. ermäßigt. Hier taucht nun die Frage auf, wie es zu halten ist, wenn in früheren Geschäftsjahren zu Lasten des Gewinns Abschreibungen auf eigene Aktien vorgenommen worden sind und dadurch der Buchwert unter *Pari* gesenkt worden ist. Sind nun die Abschreibungen, soweit sie den Buchwert unter *Pari* gesenkt haben, im Jahre der Aktieneinziehung zur Körperschaftsteuer heranzuziehen?

Beispiel: Eigene Aktien sind 1930 zu 120 v. H. erworben, im Jahre 1931 zu Lasten der Gewinnrechnung auf 80 v. H. abgeschrieben und werden 1932 eingezogen. Der sich ergebende Buchgewinn von 20 v. H. ist steuerfrei; doch ist dies nicht unzweifelhaft. Es wird im Schrifttum auch der Standpunkt vertreten, daß die Abschreibungen auf Aktien einen unrealisierten Konjunkturverlust darstellen, der bei der späteren Aktieneinziehung nicht oder (z. B. bei Abschreibungen von 120 auf 80) nur zum Teil realisiert wird.

In den Fällen, in denen die eigenen Aktien über *Pari* zu Buch stehen, entsteht durch die Einziehung ein Buchverlust. Entsprechend der Körperschaftsteuerfreiheit der Buchgewinne bei Aktieneinziehung wird die Ansicht vertreten, daß auch solche Buchverluste den steuerpflichtigen Gewinn nicht berühren dürfen. Dies erscheint nicht ganz gerechtfertigt. Es läßt sich, wie ich glaube, auch die Ansicht vertreten, daß die Einziehung von Aktien, die über *Pari* erworben sind und auch so zu Buch stehen, eine Realisierung eines im Aktienwerb liegenden Verlustgeschäfts darstellen, ebenso, wie wenn sie zu *Pari* wieder verkauft würden.

2. Sanierungsbilanz und Steuerbilanz.

Bei Verwendung der aus der Kapitalherabsetzung gewonnenen Beträge zu Abschreibungen auf Anlagen.

Waren und Debitoren erhebt sich die Frage, ob die neuen Werte der Sanierungsbilanz ohne weiteres in die Steuerbilanz zu übernehmen sind, d. h. ob die Gesellschaft verpflichtet ist, die Werte steuerlich gegen sich gelten zu lassen oder ob sie nicht vielmehr einwenden kann, die Abschreibungen seien zu hoch, die hieraus sich ergebenden Werte lägen unter den steuerlich zulässigen Werten. Bei Beantwortung dieser Frage ist zunächst zu beachten, daß die Sonderabschreibungen bei Sanierungen nur als Abschreibungen auf die in der Krise allgemein gesunkenen Werte zu verstehen sind. Die in der Sanierungsbilanz enthaltenen Werte sind danach nicht mehr als Abzugswerte (Anschaffungspreise nach Abzug der Abzügen für Abnutzung), sondern unter dem Gesichtspunkt des gemeinen Wertes zu betrachten. An die Wahl der Bewertungsart ist die Gesellschaft, wie auch das Finanzamt gebunden (StuW. 1932 Nr. 540). Die Steuerbehörde hat aber von Amts wegen zu prüfen, ob der gemeine Wert der Anlage tatsächlich dem in der Sanierungsbilanz eingefetzten Werte entspricht; die Gesellschaft ist jedenfalls nicht beweispflichtig, muß lediglich die näheren Umstände und Grundlagen darlegen, um die Prüfung des gemeinen Wertes zu ermöglichen (RStBl. 1929 S. 87). Dies gilt vor allem dann, wenn die Gesellschaft selbst geltend macht, die Werte seien absichtlich niedrig gewählt, um stille Reserven für die Zukunft zu schaffen. Solche Sätze finden sich häufig in den Geschäftsberichten sanierter Unternehmungen; sie bringen zum Ausdruck, daß die Abschreibungen über das notwendige Maß hinausgehen. Die Frage, ob die Gesellschaft mit einem solchen Einwand zu hören ist, ist deswegen bedeutsam, weil bei Sanierungen das Interesse der Steuerbehörde hinsichtlich der Bewertung im allgemeinen nach anderer Richtung geht als in den Normalfällen der steuerlichen Gewinnermittlung. In der Regel hat die Steuerbehörde ein Interesse daran, den Ausweis zu niedriger Werte zu verhindern, um den steuerpflichtigen Gewinn nicht zu stark absinken zu lassen. Bei Sanierungen dagegen ist die Steuerbehörde, insbesondere dann, wenn sie pflichtgemäß (§§ 17, 46 AO.) dem RdZ.-Erlaß vom 5. März 1932 (vgl. unten Ziff. 4) folgt und einen Verlustvortrag nach der Sanierung nicht mehr zuläßt, an niedrigen Werten in der Sanierungsbilanz interessiert, weil dann in Zukunft um so höhere Gewinne auszuweisen sein werden. Dazu kommt, daß es naturgemäß viel einfacher ist, der Sanierungsbilanz in der Bewertung zu folgen, als in eine meist reibungsvolle Erörterung der Frage zu treten, welche Werte denn eigentlich als gemeine Werte anzusetzen sind. Nach der Rechtslage erscheint es mir zweifelsfrei, daß die Gesellschaft mit dem Einwand, sie habe bei der Sanierung zu hohe Abschreibungen vorgenommen, steuerlich gehört werden muß, so daß die Steuerbehörden von Amts wegen die höheren gemeinen Werte ermitteln muß (vgl. RStBl. 1929 S. 87). Wenn demgegenüber Rosendorff-Herrmann, Komm. zum RStG. S. 643, die Ansicht vertreten, daß mit der Kapitalherabsetzung verbundene Abwertungen wegen Durchbrechung der Kontinuität der Bewertung überhaupt nicht zu berücksichtigen seien, so kann dem nicht gefolgt werden. Einmal besteht im Handelsrecht kein Grundsatz der Bewertungskontinuität, sodann enthält der im Steuerrecht (§§ 19, 20

RStG.) ausdrücklich zugelassene Übergang auf den gemeinen Wert eine Durchbrechung der gleichmäßigen Bewertung. Es ist nicht erkennbar, worauf sich gegenüber dieser ausdrücklichen Gesetzesregelung der Standpunkt von Rosendorff gründet. (Ebenso wie hier Merzmann, „Sanierung der AG. und Steuerrecht“, Mitt. d. Ind. u. Handelskammer, Berlin, 1933 Heft 4 S. 131.)

3. Kapitalberkehrsteuer.

Die Einzahlungen seitens der Aktionäre auf das erhöhte Kapital lösen die Kapitalberkehrsteuerpflicht aus. Einzahlungen aus Anlaß von Sanierungen unterliegen einem ermäßigten Steuersatz von 1 v. H. (§ 13 b ABG), während sonstige Kapitalerhöhungen einem Satz von 2 v. H. unterliegen. Der ermäßigte Satz setzt voraus, daß ein Zusammenhang zwischen Kapitalherabsetzung und -erhöhung besteht, daß beide eine einheitliche Transaktion darstellen (RStBl. 1929 S. 3). Dies ist bei Sanierungen regelmäßig gegeben.

4. Gewerbesteuer und Vermögensteuer.

Es ist kein Zweifel, daß der bei der Kapitalzusammenlegung eintretende Buchgewinn von der Gewerbesteuer befreit ist; ebenso, daß die Einlagen bei anschließender Kapitalerhöhung hiervon befreit sind. Durch die Kapitalerhöhung kann aber eine Neufeststellung des Vermögens gemäß § 24 RWerG., § 12 VStG. erforderlich werden, falls sich der Einheitswert des Betriebsvermögens um mehr als den 20. Teil oder um mehr als 25 000 RM. verändert hat.

5. Kapitalzusammenlegung und Verlustvortrag.

Während bei der Sanierung durch Gläubigerverzicht die Behandlung des Verlustvortrags durch die Rechtsprechung geklärt ist, ist die Frage, ob durch Kapitalzusammenlegung der vortragsfähige Verlust beseitigt wird, lebhaft umstritten. Der Reichsminister der Finanzen vertritt im Veranlagungserlaß vom 5. März 1932 S. 2209/25 III die Auffassung, daß bei Kapitalherabsetzung, durch die in der Handelsbilanz der Verlust beseitigt wird, auch steuerlich die Vortragsfähigkeit des Verlustes aufgehoben werde, und zieht hierbei das Urteil des RFG. in RStBl. 1932 S. 160 heran. Auf dieses Urteil läßt sich aber die Ansicht des Reichsministers der Finanzen m. E. nicht stützen, da es die in ihrem Wesen völlig anders geartete Sanierung eines Einzelkaufmanns durch Gläubigernachlaß betrifft. Beim Gläubigerverzicht werden Schulden, also Fremdkapital, ermäßigt; das hat eine Vermögensvermehrung für das Unternehmen zur Folge. Eine Kapitalherabsetzung bedeutet aber keine Vermögensvermehrung, sondern, wie bereits erwähnt, lediglich die Änderung des Bilanzbildes. Verlust und Verlustvortrag sind Gegenposten zum Konto Eigenkapital; die Kapitalherabsetzung führt die Saldierung dieser Posten herbei. Daß der Verlustvortrag auf diese Weise buchmäßig verschwindet, kann seine Abzugsfähigkeit nicht hindern. Die materiellrechtliche Frage der Abzugsfähigkeit kann unmöglich von der formellen buchmäßigen Behandlung abhängen. Dies zeigt auch ein Blick auf den Einzelkaufmann; zweifellos kann der Einzelkaufmann den Verlust auch dann noch in den beiden späteren Jahren abziehen, wenn er ihn zu

Lasten seines Kapitalkontos abgebucht hat, so daß er in der Bilanz nicht mehr erscheint. Nach der Rechtsprechung bedeutet der Verlustvortrag den steuerfreien Ausgleich des Verlustes durch späteren Gewinn; dann kann die bloße Änderung des Bilanzbildes durch Kapitalzusammenlegung den Verlustvortrag nicht beseitigen. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu dem früheren Unterbilanzprivileg kann hier keine Anwendung finden. Das Unterbilanzprivileg bezweckte den Schutz des Nennwertes des Gesellschaftskapitals und gestattete daher, Unterbilanzen, d. h. die Beträge, um die der Wert des gesamten Betriebsvermögens hinter dem Nennwert des Grund- oder Stammkapitals zurückblieb, solange vom Gewinn künftiger Jahre abzusetzen, bis das Betriebsvermögen den Nennwert des Stammkapitals wieder erreichte. Bei diesem Zweckgedanken war es nur folgerichtig, wenn der Reichsfinanzhof den Gesellschaften, die ihre Unterbilanzen durch Kapitalzusammenlegung tilgten, das Unterbilanzprivileg versagte (R.F.H. Bd. 24 S. 340). Von diesem Unterbilanzprivileg unterscheidet sich aber der Verlustvortrag völlig in seinem Wesen; er bedeutet, wie gesagt, den Ausgleich mehrerer Jahresergebnisse. Dieser Ausgleich kann, wie nochmals betont sei, durch Kapitalzusammenlegung nicht beeinträchtigt werden. Folgt man dem, so hat dies meist zur Folge, daß dem sanierten Unternehmen für die Körperschaftsteuer — und zugleich auch für die Gewerbeertragsteuer — eine Atempause von zwei Jahren gewährt wird, da in der Mehrzahl der Fälle die späteren Gewinne nicht an die Höhe des vorgetragenen Verlustes heranreichen werden.

Wird das Unternehmen durch die Sanierung infand gesetzt Gewinne auszusütten, so ist mit der Möglichkeit der Dividendenbesteuerung nach § 10 Abs. 2 a RStG. zu rechnen, wenn infolge des Verlustvortrags der Gewinn erheblich hinter der Summe der ausgeschütteten Dividende zurückbleibt. Nach geltendem Recht hat die Dividendenbesteuerung nur dann zu unterbleiben, wenn sie unbillig wäre. Man kann aber nicht allgemein sagen, daß sie bei sanierten Unternehmen eine unbillige Härte darstellt. Die Gesellschaften werden daher wegen der steuerlichen Folgen eine gewisse Vorsicht bei künftigen Dividendenzahlungen walten lassen müssen.

II. Sanierung durch Gläubigernachlaß.

1. Gewinnbesteuerung.

Soweit Gläubiger zu Sanierungszwecken, d. h. um den Betrieb wieder rentabel zu gestalten, auf einen Teil ihrer Forderungen verzichten, entsteht buchmäßig ein Gewinn bei dem Schuldner. Dieser Buchgewinn ist nach der Rechtsprechung, falls der sanierte Schuldner ein Einzelkaufmann oder eine nichtjuristische Handelsgesellschaft, wie D.G., Kom.G. od. dgl., ist, einkommensteuerfrei (RStBl. 1929 S. 86 und 393). Der Reichsfinanzhof begründet dies damit, daß beim Einzelkaufmann und bei der D.G. die Gläubigersanierung ein Vorgang außerhalb des Betriebes, in privater Sphäre sei. Es ist nicht zu leugnen, daß diese Ansicht sich nicht mit den Anschauungen des Verkehrs deckt, wenn auch das Ergebnis, nämlich Steuerfreiheit der Sanierungsgewinne, zu begrüßen ist. Erfolgt der Gläubigerverzicht dagegen aus anderen Gründen,

z. B. wegen Beanstandung der gelieferten Waren, so ist der hierdurch eintretende Buchgewinn steuerpflichtig, weil dies ein Vorgang innerhalb des Betriebes ist. Für die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns ist es gleichgültig, ob der Gläubigerverzicht freiwillig, im gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichsverfahren erfolgt ist; in jedem Falle stellt die Sanierung nach Ansicht des Reichsfinanzhofs, der sich die Verwaltungsübung angeschlossen hat, einen Vorgang außerhalb des Betriebes dar. Diese für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung wirkt sich aber dann für ihn nachteilig aus, wenn der sanierte Schuldner später zur Wahrung des Rufes der Firma die von den Gläubigern erlassenen Beträge nachzahlt; solche Zahlungen sind nach Ansicht des Reichsfinanzhofs (Bd. 29 S. 189) grundsätzlich nicht abzugsfähig, weil auch diese Handlung als private Maßnahme anzusehen ist, wobei zweifelhaft ist, ob dies wirklich der Verkehrsauffassung entspricht.

Betrifft die Sanierung dagegen eine Erwerbsgesellschaft (U.G., GmbH, usw.), so ist der hierdurch entstehende Buchgewinn steuerpflichtig, da alles, was eine Erwerbsgesellschaft unternimmt, als gewerbliche Tätigkeit den Gewinn berührt. Durch einen RdF.-Erlaß vom 24. Dezember 1932 S. 2520/113 III sind jedoch in Zukunft die Finanzämter ermächtigt, die Körperschaftsteuer ohne Rücksicht auf die Höhe der Steuer zu erlassen. Damit ist die Verschiedenheit in der steuerlichen Behandlung der Sanierungsgewinne zwischen einkommensteuerpflichtigen Betrieben und körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften beseitigt. Doch nicht jeder Unterschied zwischen einkommensteuerpflichtigen Betrieben und körperschaftsteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften ist damit beseitigt. Zahlt der Einzelkaufmann später die bei der Sanierung erlassenen Beträge ganz oder teilweise an die Gläubiger, so sind diese Zahlungen, wie oben erwähnt, nach R.F.H. Bd. 29 S. 180 nicht abzugsfähig, wenngleich diese Rechtsprechung nicht ganz einleuchtend erscheint. Bei körperschaftsteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften aber müssen solche späteren Zahlungen abzugsfähig sein, da alles, was die Erwerbsgesellschaft tut oder läßt, ein Vorgang innerhalb des Betriebes ist, der den Gewinn beeinflusst. Hiernach ergibt sich auf Grund der Rechtsprechung des Min.-Erlasses vom 24. Dezember 1932 folgende Rechtslage: Bei Einzelkaufleuten und der D.G. ist der Sanierungsgewinn steuerfrei, spätere Zahlungen an die Sanierungsgläubiger sind dagegen steuerpflichtig; bei Erwerbsgesellschaften sind sowohl die Sanierungsgewinne wie spätere Zahlungen an die Gläubiger steuerfrei. Eine völlige Gleichheit in der Behandlung beider Gruppen ist damit also noch immer nicht erreicht.

In diesem Zusammenhang sei ein Urteil des R.F.H. (RStBl. 1932 Nr. 269 S. 303) erwähnt, das folgenden bei Sanierungen häufigen Tatbestand betrifft: Der Hauptaktionär einer U.G. verzichtete aus Anlaß des Übergangs seiner Aktienmehrheit auf den N.-Konzern im Jahre 1927 auf 30 v. H. seiner Forderung, die ihm gegenüber der U.G. zustand, während die restlichen 70 v. H. = 36 775 M. zinslos gestundet, aber aus den zukünftigen Gewinnen der U.G. durch Vorwegnahme von 50 v. H. des Gewinns zurückgezahlt werden sollten. Hier gestattet die genannte Entschei-

dung sonderbarerweise nicht den Abzug der künftigen Zahlungen von dem Gewinn des Zahlungsjahrs. Der Reichsfinanzhof begründet dies wie folgt: Die von der AG. gegenüber dem früheren Hauptaktionär übernommene Verpflichtung, die Schuld von 36 775 RM. aus künftigen Gewinnen zurückzahlen, belastet rechtlich und wirtschaftlich lediglich den zukünftigen Gewinn, nicht aber das sonstige Anlage- und Betriebskapital der Steuerpflichtigen. Nach übereinstimmender Ansicht im Schrifttum und in der Rechtsprechung sind Schulden dieser Art nicht bilanzierungsfähig. Die Schuld ist damit nach Ansicht des Reichsfinanzhofs mit Recht nicht in die Bilanz aufgenommen worden. Eine steuerrechtliche Vorschrift dahin gehend, daß das, was auf Grund einer den Gewinn belastenden Schuld aus dem Gewinn tatsächlich gezahlt wird, vom steuerpflichtigen Gewinn abgesetzt werden kann, ist nicht vorhanden. Infolgedessen versagt der Reichsfinanzhof in diesem Falle den Abzug der Zahlungen bei der Gewinnberechnung. Diese Entscheidung ist mit Recht von Erler (DStZ. 1932 S. 277 und Mirre, StuW. 1932 Sp. 1677) angegriffen worden. Es ist zu hoffen, daß der Reichsfinanzhof seine Entscheidung nochmals nachprüfen wird, da sie mit den Anschauungen des Verkehrslebens nicht wohl in Einklang zu bringen ist.

2. Gesellschaftsteuer.

Werden bei der Sanierung, wie es häufig vorkommt, Kredite in Gesellschaftskapital umgewandelt, z. B. Bankforderungen in Aktien, so kann im Anschluß an die Rechtsprechung zu § 6 c ABStG. in besonders liegenden Fällen eine Gesellschaftsteuerpflicht entstehen; durch den erwähnten RdF.-Erlaß vom 24. Dezember 1932 wird diese Gesellschaftsteuer beseitigt. Eine weitere Milderung sieht der Erlaß vor für die Bemessung der Kapitalverkehrssteuer in den Fällen, in denen ein Gesellschafter auf Forderungen, die ihm gegen die Gesellschaft zustehen, verzichtet. Hier hat der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung daran festgehalten, daß der Steuerberechnung grundsätzlich der Nennbetrag der Forderung, auf die verzichtet wird, zugrunde zu legen ist, auch wenn die Forderung minderwertig oder ganz wertlos ist (RStBl. 1932 S. 748). In solchen Fällen kann die Gesellschaftsteuer nach dem Erlaß ganz oder teilweise erlassen werden.

wenn durch den Verzicht eine Überschuldung oder ein Verlust am Grund- oder Stammkapital gedeckt wird.

3. Gewerbesteuer und Vermögensteuer.

Nach der Rechtsprechung des Preussischen Oberverwaltungsgerichts ist kein Zweifel, daß Sanierungsgewinne, die durch Gläubigerverzicht entstehen, nicht zum steuerpflichtigen Gewerbeertrag zu rechnen sind (vgl. Abraham: DStZ. 1932 S. 329). Für die Vermögensteuer ist aber zu beachten, daß durch den Gläubigerverzicht das Betriebsvermögen sich erhöht, so daß unter den Voraussetzungen des § 24 ABewG., § 12 VStG. eine Neubewertung und Neuveranlagung eintreten kann.

4. Verlustvortrag und Sanierungsgewinn.

Wird durch die Gläubigeranierung ein vorge-tragener Verlust beseitigt, so erlischt damit auch seine steuerliche Vortrags- und Abzugsfähigkeit. Ist z. B. ein Verlust aus 1931 nach 1932 vorgetragen und erfolgt 1932 die Sanierung durch Gläubigerafford, so kann der Verlust nicht mehr nach 1933 vorgetragen werden. Dies gilt sowohl für die Einkommen- wie für die Körperschaftsteuer. Bei der Körperschaftsteuer ergibt sich daraus, daß grundsätzlich durch den Gläubigerverzicht ein steuerpflichtiger Gewinn entsteht, durch den der vorgetragene Verlust kompensiert wird. Bei der Einkommensteuer hat dies der Reichsfinanzhof ausdrücklich in einer Entscheidung vom 21. Oktober 1931 (Bd. 29 S. 315) ausgesprochen. Falls der Sanierungsgewinn gerade zur Deckung des vorge-tragenen Verlustes ausreicht, entsteht keine Körperschaftsteuer im Jahre der Sanierung; erst soweit die Sanierung weiterreicht als der nach 1932 vorgetragene Verlust, wird eine Körperschaftsteuer ausgelöst, die aber durch den erwähnten RdF.-Erlaß vom 24. Dezember 1932 grundsätzlich zu erlassen ist.

III.

In den häufigen Fällen, in denen das Unter-nehmen sowohl durch Gläubigerverzicht wie durch Kapitalzusammenlegung saniert wird, ergeben sich steuerlich keine Besonderheiten, vielmehr sind in solchen Fällen die Grundsätze zu I und II in ihrer Gesamtheit anwendbar.

Behandlung von Personalsteuern in den Steuerbilanzen und Steuer-erklärungen. Von Buchprüfer, Steuerinspektor Grimm, Köln a. Rh.

Nach § 18 EStG. und § 17 ABStG. sind entrichtete Personalsteuern — insbesondere Einkommen-, Körper-schaft- und Vermögensteuern — keine abzugsfähigen Ausgaben. Bei Gewerbebetrieben, die der Einkom-menbesteuerung unterliegen, bereitet die Zurechnung der Personalsteuern im allgemeinen keine besonderen Schwierigkeiten. Die Steuern werden wie Entnahmen behandelt und dem Privatkonto bzw. Kapitalkonto belastet.

Bei Körperschaften liegt die Sache nicht so ein-fach. Hier werden durch Buchprüfungen heute noch auffallend häufig Fehler in der Berechnung der nicht-abzugsfähigen Steuern festgestellt. Diese Tatsache veranlaßt mich, die Behandlung gezahlter und zurück-gehaltener Personalsteuern an einigen Beispielen zu erläutern.

Angenommene Handelsbilanzen:

31. 12. 1930			
Aktiva	100 000	Kapital	50 000
		Schulden	15 000
		Personalsteuern	5 000
		Gewinn	30 000
	<hr/> 100 000		<hr/> 100 000
31. 12. 1931			
Aktiva	110 000	Kapital	50 000
		Schulden	10 000
		Personalsteuern	7 000
		Gewinnvortrag	30 000
		Gewinn	18 000
	<hr/> 110 000		<hr/> 110 000

31. 12. 1932

Aktiva	120 000	Kapital	50 000
		Schulden	12 000
		Personalsteuern	11 000
		Gewinnvortrag	23 000
		Gewinn	24 000
	<u>120 000</u>		<u>120 000</u>

Der Einfachheit wegen nehme ich an, daß Handels- und Steuerbilanzen sich in den Gewinnergebnissen decken, daß also der steuerpflichtige Gewinn sich nur durch die zuzurechnenden Personalsteuern ändert. Der Gewinn 1930 ist vorgetragen worden, 1932 wurden 20 000 RM. Gewinn ausgeschüttet.

An Personalsteuern sind insgesamt gezahlt:

1930	1931	1932
4000 RM.	6000 RM.	3000 RM.

I. Beispiel.

Dem Bilanzgewinn werden außerhalb der Bilanz die gezahlten und zurückgestellten Personalsteuern zugerechnet.

Gewinnberechnung:

Gewinn nach StB. 31. 12. 1930	= 30 000 RM.
zu a gezahlte Personalsteuern	4 000
zu b Rückst. Personalsteuern	5 000
steuerpflichtiger Gewinn 1930	<u>39 000 RM.</u>

Gewinn nach StB. 31. 12. 1931	= 13 000 RM.
zu a gezahlte Personalsteuern	6 000
zu b Rückst. Personalsteuern	7 000
	<u>13 000</u>
ab versteuerte Rücklage des Vorjahres	5 000
steuerpflichtiger Gewinn 1931	<u>8 000 RM.</u>

Gewinn nach StB. 31. 12. 1932	= 24 000 RM.
zu a gezahlte Personalsteuern	3 000
zu b Rückst. Personalsteuern	11 000
	<u>14 000</u>
ab versteuerte Rücklage des Vorjahres	7 000
steuerpflichtiger Gewinn 1932	<u>7 000 RM.</u>

Warum sind die zurückgestellten Personalsteuern 1930 in 1931 und die von 1931 in 1932 abzusetzen?

Der Gewinn der Handelsbilanz ist steuerlich nur insoweit zu erhöhen, als er durch verbuchte Personalsteuern gemindert worden ist. Verbucht sind 1931 6000 RM. gezahlte und 7000 RM. zurückgestellte Steuern, insgesamt 13 000 RM.; die Rückstellung vom 31. 12. 1930 blieb bestehen. (Zurechnung erfolgte außerhalb der Bilanz.) Da Handels- und Steuerbilanz sich decken, sind zu Lasten der Rückstellung 5000 RM., zu Lasten der Erfolgsrechnung also nur noch 13 000 — 5000 = 8000 RM. verbucht worden.

II. Beispiel.

Die gezahlten und zurückgestellten Personalsteuern werden in der Steuerbilanz aktiviert.

Die Steuerbilanzen sind wie folgt aufzustellen:

31. 12. 1930

Aktiva	100 000	Kapital	50 000
gez. PersSt.	4 000	Schulden	15 000
Rückst. PersSt.	5 000	Personalsteuern	5 000
		Gewinn	39 000
	<u>109 000</u>		<u>109 000</u>

31. 12. 1931

Aktiva	110 000	Kapital	50 000
gez. PersSt.	6 000	Schulden	10 000
Rückst. PersSt.	7 000	Personalsteuern	7 000
		Gewinnvortrag	35 000
		Gewinn	21 000
	<u>123 000</u>		<u>123 000</u>

31. 12. 1932

Aktiva	120 000	Kapital	50 000
gez. PersSt.	3 000	Schulden	12 000
Rückst. PersSt.	11 000	Personalsteuern	11 000
		Gewinnvortrag	30 000
		Gewinn	31 000
	<u>134 000</u>		<u>134 000</u>

Die Steuerbilanzen weisen hier die vollen steuerpflichtigen Gewinne aus. Zu beachten ist bei diesem Verfahren die richtige Berechnung des Gewinnvortrags.

Berechnung des Gewinnvortrags:

Gewinn nach StB. 31. 12. 1930	= 39 000 RM.
abzusetzen die am 31. 12. 1930 aktivierten gezahlten Personalsteuern 1930	= 4 000 RM.
Gewinnvortrag 31. 12. 1931	<u>35 000 RM.</u>

Vortrag:	35 000 RM.
zu Gewinn nach StB. 31. 12. 1931	21 000 RM.
	<u>56 000 RM.</u>

ab a ausgeschütteter Gewinn 20 000	
ab b aktivierte gezahlte Personalsteuern 1931	6 000
Gewinnvortrag 31. 12. 1932	<u>30 000 RM.</u>

Warum sind die im Vorjahr aktivierten gezahlten Personalsteuern abzusetzen, die zurückgestellten nicht?

Die gezahlten Personalsteuern sind nur ein fiktives Aktivum für die Schlußbilanz des abgelaufenen Wirtschaftsjahrs bzw. ein fiktiver nicht vorhandener Vermögensposten. Betrachtet man nun die Gewinnermittlung vom Standpunkt des Vermögensvergleichs zwischen Anfang und Ende eines Steuerabschnitts, so wird es klar, daß dieser nur angenommene Vermögensposten vom Anfangsvermögen abzusetzen ist. Dies geschieht durch Kürzung des Gewinnvortrags.

Die Aktivierung der Rückstellung in der Schlußbilanz kommt der Streichung der Rückstellung, eines nicht fiktiven Passivpostens, gleich. Sie bewirkt also eine Erhöhung des Schlußvermögens, zugleich

aber auch durch den höheren Gewinnvortrag ein gegenüber der Handelsbilanz höheres Anfangsvermögen, damit einen niedrigeren Gewinn für das folgende Wirtschaftsjahr.

III. Beispiel.

Die gezahlten Personalsteuern werden außerhalb der Bilanz zugerechnet, die zurückgestellten in der Steuerbilanz abgesetzt.

Die Steuerbilanzen sind wie folgt aufzustellen:

31. 12. 1930			
Aktiva	100 000	Kapital	50 000
		Schulden	15 000
		Gewinn	35 000
	<u>100 000</u>		<u>100 000</u>
31. 12. 1931			
Aktiva	110 000	Kapital	50 000
		Schulden	10 000
		Gewinnvortrag	35 000
		Gewinn	15 000
	<u>110 000</u>		<u>110 000</u>
31. 12. 1932			
Aktiva	120 000	Kapital	50 000
		Schulden	12 000
		Gewinnvortrag	30 000
		Gewinn	28 000
	<u>120 000</u>		<u>120 000</u>

Bei diesem Verfahren ergibt sich der Gewinnvortrag aus der Steuerbilanz des vorausgegangenen Jahrs. Am 31. 12. 1931 ist der unberührte Gewinn der StB. 31. 12. 1930 vorzutragen, am 31. 12. 1932 ist lediglich wie für die H.B. der ausgeschüttete Gewinn vom Gewinnvortrag abzusetzen.

Gewinnvortrag 31. 12. 1932 mithin:

Vortrag nach StB. 31. 12. 1931	35 000 RM.
zu Gewinn nach StB. 31. 12. 1931	15 000 RM.
	<u>50 000 RM.</u>
ab verteilter Gewinn	20 000 RM.
Gewinnvortrag 31. 12. 1932	<u>30 000 RM.</u>

Gewinnberechnung:

Gewinn nach StB. 31. 12. 1930	35 000 RM.
zu gezahlte Personalsteuern	4 000 RM.
steuerpflichtiger Gewinn 1930	<u>39 000 RM.</u>
Gewinn nach StB. 31. 12. 1931	15 000 RM.
zu gezahlte Personalsteuern	6 000 RM.
steuerpflichtiger Gewinn 1931	<u>21 000 RM.</u>
Gewinn nach StB. 31. 12. 1932	28 000 RM.
zu gezahlte Personalsteuern	3 000 RM.
steuerpflichtiger Gewinn 1932	<u>31 000 RM.</u>

In sehr vielen Fällen werden bei diesem Verfahren, wie auch bei Beispiel II, die vorjährigen Rückstellungen für Personalsteuern außerhalb der Bilanz

abgesetzt. Hierzu verleitet nach meiner Erfahrung meist das Formular für die Körperschaftsteuererklärung. Nach 2 c β dieses Formulars sind zuzusetzen: „Sonstige im vorbezeichneten Wirtschaftsjahr geleisteten Zahlungen von Personalsteuern, soweit sie nicht einer versteuerten Rücklage entnommen sind.“ Die Rücklage des Vorjahrs ist versteuert. Warum kommt trotzdem kein Abzug dieser Rücklage in Frage?

Am 31. 12. 1930 wurde die Steuerrücklage von 5000 RM. in der StB. gestrichen. Denkt man sich für die StB. eine getrennte Buchführung, so kann, da ein Rückstellungskonto für Personalsteuern nicht vorhanden ist, auch keine Verbuchung über Rückstellungskonto erfolgen. In dieser steuerlichen Buchführung gehen also sämtliche Zahlungen zu Lasten der Erfolgsrechnung, sämtliche Zahlungen — gleichgültig für welches Jahr oder über welches Konto der Handelsbilanz verbucht — sind daher auch dem Gewinn der Steuerbilanz zuzurechnen.

Andere Erklärung:

Die Streichung des Passivpostens bewirkt eine Erhöhung des Schlussvermögens und des Anfangsvermögens wie in Beispiel II.

In allen Beispielen liegt eine „versteuerte Rücklage“ vor. Wenn diese in Beispiel I außerhalb der Bilanz bzw. unter 2 c β der Steuererklärung abgesetzt werden konnte, in den Beispielen II und III dagegen nicht, so liegt das darin, daß in den beiden letzten Beispielen die „versteuerte Rücklage“ durch ein höheres Anfangsvermögen schon gewinnvermindernd für das folgende Jahr gewirkt hat, in Beispiel I dagegen nicht. Also nur außerhalb der Bilanz zuzesetzte Rücklagen sind im folgenden Jahr als versteuerte Rücklagen zu berücksichtigen.

Wenn in vorstehenden Beispielen ein Gewinnvortrag angenommen wurde, so gelten die Ausführungen natürlich auch für ein sonstiges ergänzendes Kapitalkonto, wie Referdenkonto oder auch Verlustvortrag, bei letzterem nur mit dem Unterschied, daß die Personalsteuer mindernd wirkt.

Welchem Verfahren ist nun der Vorzug zu geben? Ich möchte mich für Beispiel III entscheiden, da hier im folgenden Jahr weder mit einer versteuerten Rücklage außerhalb der Bilanz zu rechnen ist, wie in Beispiel I, noch eine Neuberechnung des Gewinnvortrags für die Personalsteuer erforderlich wird, wie in Beispiel II. Es sind hier nach Absetzung der neuen Rücklage lediglich sämtliche Zahlungen von Personalsteuern, ohne Rücksicht auf die Art der Verbuchung, außerhalb der Bilanz zuzusetzen. Strige Berechnungen sind daher kaum noch möglich.

Kurz erwähnt sei noch, daß Erstattungen von Personalsteuern oder Umbuchungen auf abzugsfähige Steuern von den insgesamt gezahlten Personalsteuern abzusetzen sind, da sonst die früher zugesetzte Steuer nochmals versteuert würde. Bei Unterbilanzen nach früherem Recht trat keine Minderung durch Personalsteuern ein. Erfolgt also eine Erstattung derartiger Steuern, die in den Jahren einer Unterbilanz gezahlt wurden, so wird kein Abzug in Frage kommen, da die Zahlung nicht versteuert war.

Bilanzverschleierung. Von Diplomkaufmann W. Klebba, Berlin.

Es ist ein gewiß lehrreiches und zweifellos zeitgemäßes Thema, von dem hier zu reden ist. Kann man doch in den Handelsteilen der Tageszeitungen kaum eine Bilanzbesprechung finden, in der nicht Bilanzverschleierungen, Bilanzfälschungen oder mindestens Bilanzverdunkelungen beanstandet werden.

Unklarheit — ohne Absicht der Verschleierung.

Das Bilanzbild wird unklar durch undeutliche oder falsche Benennung einzelner Konten. Der Grund dafür braucht durchaus nicht in der bewußten Absicht der Verschleierung zu bestehen; es handelt sich manchmal nur um Nachlässigkeit und oft um überbrachte Gewohnheit, die an herkömmlicher Kontenbenennung festhält, obwohl der Name dem geänderten Inhalt nicht mehr entspricht. Wir müssen also beabsichtigte und unbeabsichtigte Verschleierungen unterscheiden.

Der Zweck der beabsichtigten Verschleierung

besteht meist darin, einer unbequemen Kritik auszuweichen. Anlaß hierzu kann sowohl die besonders ungünstige wie auch die besonders günstige Lage des Unternehmens bieten. Alle bilanztechnischen Maßnahmen, die geeignet sind, die wahre Vermögenslage nicht in vollem Umfange erkennen zu lassen, bewirken eine Bilanzverschleierung.

Die bilanzrechtliche Auslegung

versteht unter „Bilanzverschleierung“ die zwar der Wahrheit (Wirklichkeit) entsprechende, aber wesentlich unklare Aufmachung der Bilanz, dagegen unter „Bilanzfälschung“ die wesentlich unwahre Darstellung (in Anlehnung an Rehm, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, § 117). Daher kann z. B. die infolge der Vermischung von Goldmark und Papiermark oft bestehende Verdunkelung des tatsächlichen Wertes von Aktiven nicht als Bilanzverschleierung bezeichnet werden.

Das Reichsgericht hat den an sich in Wissenschaft und Praxis nicht einheitlich angewandten Begriff der Bilanzverschleierung wie folgt umschrieben (RGSt. Bd. 37 S. 433):

„Abgesehen davon, daß zwischen ‚unrichtiger Darstellung‘ und ‚Verschleierung‘ die Grenze nicht in allen Fällen scharf gezogen werden kann, und daß die unwahre Darstellung meistens auch eine Verschleierung und ebenso umgekehrt die wissenschaftliche Verschleierung häufig auch eine unwahre Darstellung enthalten wird, wird im allgemeinen daran festzuhalten sein, daß Verschleierung diejenige Art der Darstellung ist, welche die wahren Tatsachen undeutlich oder unkenntlich macht, und zwar dergestalt, daß dadurch eine unrichtige Beurteilung der Sachlage veranlaßt wird, eine Darstellung, welche ohne eine positive Unwahrheit oder ein Verschweigen erheblicher Tatsachen ein täuschendes Gesamtbild gibt, z. B. durch Zahlengruppierungen oder Unklarheiten, während eine unwahre Darstellung dann vorliegt, wenn in der Bilanz unwahre Tatsachen angegeben werden; dies ist aber nicht nur der Fall bei der Aufnahme fiktiver, in Wirklichkeit nicht vorhandener Außenstände, sondern gleicherweise auch dann, wenn bewußt unrichtige Schätzungen aufgenommen, Außenstände erheblich über ihrem wahrscheinlichen Werte angegeben werden.“

Die Abgrenzung des Begriffes der Verschleierung.

Siernach unterliegt es keinem Zweifel, daß sowohl die bewußte Ueberschätzung — wie sie sich z. B. oft in der Unterlassung erforderlicher Abschreibungen äußert — als auch die beabsichtigte Unterbewertung rechtlich als unwahre Bilanzierung anzusprechen ist. Dies bedarf darum der Hervorhebung, weil im täglichen Sprachgebrauch zuweilen auch bewußt falsche Wertansätze als Bilanzverschleierungen bezeichnet werden. Auch in Lehrbüchern des Bilanzwesens (Zsaac, Bilanzen, S. 702) findet sich, in Anpassung an den Sprachgebrauch der Praxis, eine solche Erweiterung des Verschleierungsbegriffes.

Demgegenüber ist zu betonen, daß auch in der Praxis die einschränkende Auslegung des Verschleierungsbegriffes durch das Reichsgericht als herrschend anzuerkennen ist; und zwar nicht nur wegen etwaiger juristischer Folgen bzw. Folgerungen, sondern bereits deshalb, weil oft die Anschauung anzutreffen ist, daß eine „Bilanzverschleierung“ ein weit kleineres Uebel sei als eine „Bilanzunwahrheit“. Ist dies auch keineswegs immer richtig, so muß doch schon in Hinblick auf diese weitverbreitete Auffassung einer zu weitgehenden Auslegung des Verschleierungsbegriffes widersprochen werden.

Die Strafbarkeit der Bilanzdelikte.

Die erwähnte Ansicht, daß die Verschleierung nicht so scharf zu beurteilen sei wie die Bilanzunwahrheit, mag damit zusammenhängen, daß die Bilanzunwahrheit oft mit dem scharfen Ausdruck Bilanzfälschung bezeichnet wird, woraus man schließt, daß die Bilanzfälschung etwas Strafbares sei, während, wenn es sich „bloß um Verschleierung“ handle, der Gesichtspunkt der Strafbarkeit von vornherein ausscheide. Diese Meinung findet aber in der herrschenden Rechtsauffassung keine Stütze. Vielmehr hängt die Strafbarkeit der Bilanzdelikte von dem

Nachweis der Täuschungsabsicht

ab. Neben dieser allgemeinen strafrechtlichen Beurteilung sind noch die

Sonderbestimmungen des Handelsrechts

zu berücksichtigen. Nach § 314 Abs. 1 HGB. werden die Mitglieder des Vorstandes oder des Aufsichtsrates oder Liquidatoren mit Gefängnis bis zu einem Jahre und zugleich mit Geldstrafen bis zu 20 000 RM. bestraft,

„wenn sie wesentlich in ihren Darstellungen, in ihren Übersichten über den Vermögensstand der Gesellschaft oder in den in der Generalversammlung gehaltenen Vorträgen den Stand der Verhältnisse der Gesellschaft unwahr darstellen oder verschleiern“.

Für Einzelkaufleute und Gesellschafter offener Handelsgesellschaften enthält das Handelsgesetzbuch keinerlei auf Bilanzdelikte bezügliche Vorschriften. Abgesehen von allgemeinen strafrechtlichen Momenten kann es hier nur im Konkursfall zur Bestrafung kommen (vgl. Konkursordnung §§ 239, 240).

Die Mittel der Bilanzverschleierung.

Alle Bilanzkünste — gleichgültig, welche Sonderbezeichnungen auf sie entfallen — sind Mittel der Bilanzpolitik. Die Bilanzpolitik ihrerseits ist

als ein technisches Instrument der Geschäftspolitik der Unternehmung anzusehen. — Viele, fast unzählige Wege sind vorhanden, um die Bilanz unklar oder unwahr aufzustellen. Es ist bekannt, daß seit der Inflationszeit die damals besonders in Uebung gekommene

Unsolidität der Bilanzierungsgebräuche

sich bis heute vielfach gehalten hat. Die vielfachen Klagen über die Undurchsichtigkeit der Bilanzen sind durch die zahlreichen Veröffentlichungen der Aktienreformer in weiteste Kreise gedrungen.

Es hat kaum einen Zweck, alle bisher bekanntgewordenen Fälle von Bilanzverschleierungen hier anzuführen. Wohl aber verdienen diejenigen Beispiele von Bilanzverschleierungen, die sich ständig bzw. sehr oft wiederholen, das allgemeine Interesse unserer Leser, weil sie als typische Beispiele anzusehen sind.

Da wäre zunächst die

Zusammenfassung verschiedenartiger Vermögenswerte

unter einheitlichen Namen zu erwähnen. Als eine solche Zusammenziehung verschiedener, innerlich nicht zueinander gehöriger Posten ist z. B. die

Verbuchung des Wechselbestandes auf Wertpapierkonto

anzuführen. Eine Unwahrheit liegt nicht vor, da Wechsel im weiteren Sinne auch Wertpapiere sind; wohl aber liegt Bilanzverschleierung vor, da hier gegen Buchungsregeln verstoßen wird, und somit die Buchung als ordnungswidrig zu kennzeichnen ist. Wäre nun aber bei diesem Beispiel das ausgewiesene Gesamtkonto als Effektenkonto bezeichnet, so müßte man von Bilanzunwahrheit sprechen, da die Bezeichnung von Wechseln als Effekten unwahr ist. — Bringt aber die Kontenbezeichnung zum Ausdruck, daß in der angegebenen einen Summe zwei verschiedene Dinge zusammengefaßt sind, so liegt nach der Auffassung des Reichsgerichts keine Bilanzverschleierung vor.

Beispiel: 1. Kassenbestand 10 000 RM.
2. Kassenbestand u. Debitoren 10 000 RM.

Während im ersten Falle nicht erkennbar ist, daß in dem Betrage auch Debitoren enthalten sind, ist dies im zweiten Falle wohl zu ersehen; fraglich ist hier nur, in welcher Höhe die Debitoren an dem Betrage beteiligt sind.¹⁾ Im ersten Falle handelt es sich also offenbar um eine Verschleierung, im zweiten dagegen liegt eine Verdunkelung vor. — Auch das

Kompensieren von Posten der Aktienseite mit solchen der Passivseite

ist weit verbreitet. Beliebt ist u. a. die Methode, an Stelle der Debitoren und Kreditoren den Saldo dieser beiden Positionen in die Bilanz einzusetzen. Hierdurch wird es unmöglich, die Höhe der Verpflichtungen des Unternehmens zu erkennen, da diese ja in der Bilanz nicht erscheinen. Sind aber umgekehrt die Kreditoren größer als die Debitoren, so weist die Bilanz keine Außenstände auf.

Beispiel: a) Debitoren 50 000 RM.
statt: Debitoren . 150 000 „
Kreditoren 100 000 „
b) Kreditoren 50 000 „
statt: Kreditoren 150 000 „
Debitoren . 100 000 „

Bei dem Beispiel zu a liegt offenbar das Bestreben vor, das Vorhandensein von Schulden geheim zu halten, also etwa gegenüber künftigen Geldgebern; bei b will man die Außenstände nicht ausweisen, vielleicht weil diese größtenteils dubios sind, also z. B. gegenüber einem kritischen Gesellschafter usw.

Ein markantes Beispiel bietet der Revisionsbericht der Tabak-Kommission vom März 1930, in dem es heißt:

„Im übrigen waren unzulässigerweise Bankschulden mit Bankguthaben saldiert.“

Die Saldierung von Bankschulden und Bankguthaben wird nicht selten zur

Erschleichung von Kredit

benutzt. Besonders beim Bestehen mehrerer Bankverbindungen kann so der einen Bank das Bestehen einer weiteren Bankverbindung entgehen. Deshalb pflegen die Banken bei Kreditanträgen außer der Bilanz die Vorlage des Kreditorenauszuges zu verlangen, denn mit der Möglichkeit, daß auch dieses Verzeichnis falsch sein könne, ist kaum zu rechnen. — Die

Bezeichnung von Schuldposten als Reserven

wird oft als geeignetes Mittel angesehen, um die Bilanz zu verschönern. Als Schulbeispiel hierfür gelten die

transitorischen Konten,

die bekanntlich zur Aufnahme der Verrechnungsposten dienen, aber auch gleichzeitig andere Posten aufnehmen müssen, die man nicht getrennt ausweisen will, z. B. Verluste oder nicht aufgeklärte Buchungsdifferenzen. Da dies ein öffentliches Geheimnis ist, werden bei Revisionen die transitorischen Buchungen besonders eingehend geprüft. Die schlechten Erfahrungen, die die Bilanzkritiker mit dieser Art Konten gemacht haben, sind im folgenden etwas drastischen Satz zusammengefaßt:

„Das transitorische Konto, eine Erfindung verkrachter Banken, wurde ursprünglich kreiert, um faule Fische zu markieren“ (Leitner, Bilanztechnik und Bilanzkritik, S. 148).

Den

Verschleierungen durch sachliche Veränderungen

der Bilanzposten kommt aber eine weit größere Bedeutung zu. Die wenigen Beispiele von Bilanzverschleierungen, die hier erwähnt wurden, hatten nämlich insofern etwas Gemeinsames aufzuweisen, als sie ausschließlich durch formale Gestaltung der Bilanz, also ohne sachliche Veränderung eines Bilanzpostens selbst zustande kamen. Jetzt aber sind die Bilanzverschleierungen zu betrachten, die nicht allein durch buchtechnische Maßnahmen, sondern durch rechtliche Abänderung des Inhalts einzelner Bilanzposten entstehen. — Das bekannteste Beispiel ist hier wohl die

Umwandlung einer „illiquiden“ Bilanz in eine „liquide“.

¹⁾ Vgl. Fall Eberbach, Die Bank 1909, S. 376 f.

hat ein Unternehmen Außenstände aufzuweisen, die vielleicht schwer einbringbar sind, so kann es sich von den Schuldnern Akzente geben lassen. — Diese Maßnahme ist von jeher bei den Berliner Großbanken üblich gewesen. Der Wechselbestand erscheint dadurch in der Bilanz entsprechend höher und der Betrag der Außenstände entsprechend niedriger. Bekanntlich gelten Wechsel nach allgemeiner (wenn auch keineswegs immer zutreffender) Ansicht als „liquide“ Anlage, was von „Außenständen“ nicht so allgemein behauptet wird.

Derartige Umwandelungen von schwer realisierbaren Aktiven in scheinbar leichter realisierbare werden bei den verschiedensten Bilanzkonten von allen Unternehmungen vorgenommen, die eine Verminderung ihrer Liquidität nicht sichtbar werden lassen wollen. Vom buchhalterischen Standpunkt aus können solche Maßnahmen in keiner Weise irgendetwas beanstandet bzw. als unkorrekt befunden werden. — Hierfür ein Fall aus der Praxis: Als im März 1928 einige Großindustrielle und Großbankiers gelegentlich der Wirtschaftsenquete über ihre Bilanzierungsgewohnheiten vernommen wurden, ging u. a. aus der

Vernehmung von Geheimrat Deutsch

von der A.G. die interessante Tatsache hervor, daß bei einem so großen Unternehmen wie der A.G. die Gepflogenheit bestehe, Waren, die einer Filiale auf Lager geliefert werden, in der Bilanz bereits als Forderungen und nicht mehr als Warenvorräte aufzuführen. Offenbar wird der Beurteiler der Bilanz hierdurch getäuscht, da ihm die tatsächliche Höhe des Warenbestandes verschwiegen wird, der zum Teil in Forderungen, die ja meist als liquide angesehen werden, umgewandelt ist. — Weiter sei daran erinnert, daß die Berliner Großbanken, als sie im Jahre 1927 infolge des „Schwarzen Freitags“ genötigt waren, an der Börse große Effektenbestände zu Stützungszwecken aufzunehmen, eine besondere Gesellschaft gründeten, nämlich die von einem Berliner Blatt treffend

als „Separatrefor“ bezeichnete „Bank für Industriewerte“,

die lediglich den Zweck der Verwaltung dieser Effektenpakete hatte. Auf diese Weise brauchten die Banken keine größeren Bestände an Effekten auszuweisen, als ihnen angemessen erschienen. Die Effekten waren also gegen eine Beteiligung, nämlich an der genannten Bank, umgetauscht.²⁾ Der Bilanzfachmann hat keine Handhabe, derartige „Umwandlungen“ etwa als unzulässig zu kennzeichnen, obwohl er die Verschleierungsabsicht klar durchschaut. Hier ist allerdings weniger das Gebiet der Bilanzfachleute als der Rechtsbestände der Unternehmungen, die

rechtlich einwandfreie Formen für die Umwandlung von Sachgütern in Rechtsgüter u. ä. suchen und finden. In einem Vortrag: „Die wirtschaftliche und moralische Bedeutung der Aktienrechtsreform“ (26. Fe-

bruar 1930) hatte der bekannte Jesuitenpater Professor Dr. von Nell-Breuning bei seiner Charakterisierung dieser Verhältnisse von einem

juristisch-technischen Artistentum

gesprochen. Dieses Wort ist wegen seiner trefflichen Kennzeichnung der gegenwärtigen Lage seitdem vielfach zitiert worden, denn die Anwendung von Rechtsformen zum Zwecke der Verschleierung stellt eine Entwicklung dar, die oftmals nicht nur neben dem Recht, sondern sogar gegen das Recht steht. — Derartige „Umwandlungen“, die rechtlich meistens als einwandfrei anzusehen sind, dürfen aber nicht verwechselt oder gleichgestellt werden mit

Scheingeschäften zum Zwecke der Bilanzverschleierung.

bleiben wir bei dem angeführten Beispiel der Umwandlung von Effekten in eine Beteiligung. Hier liegt kein sogenanntes „Scheingeschäft“ vor, denn die Gründung der Bank, die die Wertpapierbestände zu übernehmen hatte, ist ja tatsächlich erfolgt. Wenn aber — wie es auch vorkommt — jemand Wertpapiere oder etwa irgendwelche Warenvorräte an ein befreundetes Unternehmen „verkauft“, um sie nach dem Bilanzstichtag wieder „zurückzukaufen“, so handelt es sich zweifellos um einen Scheinvertrag, denn dieser entspricht ja in keiner Weise dem wirklichen Willen der Parteien. — Zur

Reihe der echten Umwandlungen

zählen dagegen die Transaktionen über die

Tochtergesellschaften,

die seit der Jahrhundertwende als geeignetes Mittel der Bilanzverschleierung bekannt sind. Damals gründeten die Verwaltungen der Preussischen Hypotheken-Aktienbank und der Pommerischen Hypothekenbank verschiedene Tochtergesellschaften, auf die die gewagten Spekulationen abgeschoben wurden. Der Zweck war, Geschäfte betreiben zu können, die mit dem eigentlichen Arbeitsgebiet einer Hypothekenbank nichts zu tun hatten, ohne dies aus Bilanz oder Geschäftsbüchern erkennen zu lassen. Als der Zusammenbruch der beiden Institute erfolgte, waren Aktionäre und Obligationäre die Leidtragenden! — Nach diesem berühmten Vorbild haben auch die Direktoren der Fabag gearbeitet. Aus dem bereits erwähnten Revisionsbericht ergibt sich, daß z. B. die von der Fabag finanzierte „Deutsche Keramik GmbH“, Wien, im Jahre 1929 einen Verlust von 3,2 Millionen Schilling auswies, ohne daß die Bilanz der Fabag davon berührt wurde. Denn in den Büchern der Fabag erschien lediglich die zum Nominalwert eingesezte Beteiligung, d. i. der Anteilbeitz, aber keins der von dieser Tochtergesellschaft abgeschlossenen Geschäfte. — Man mußte diese Verluste vertuschen, da sonst die Sanierungsbedürftigkeit der Fabag aus der Bilanz ersichtlich gewesen wäre. — Besonders bedenklich wird ein lebhafter Geschäftsverkehr mit einer Tochtergesellschaft für den stets argwöhnischen Bilanzkritiker, wenn diese ihren Sitz im Ausland hat. Hier kann man über eine rein formelle Nachprüfung der Beziehungen zwischen dem deutschen Stammunternehmen und der ausländischen Tochtergesellschaft wohl schwer hinausgelangen, — es sei denn, daß man selbst ins Ausland reiste. —

²⁾ Der gleiche Vorgang wiederholte sich für Effekten wie auch für Forderungen bei den Bankbilanzen 1932 durch Schaffung von zwei eigens zu diesem Zweck ins Leben gerufenen Stützungsgesellschaften, nämlich der „Deutschen Finanzierungsinstitut A.G.“ und der „Zilgungskasse für gewerbliche Kredite“.

Als ein Grenzfall zwischen Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung

ist u. a. die Nichtaufnahme eventueller Verpflichtungen in die Bilanz anzusehen. Sobald nämlich eine Eventualverpflichtung zu einer tatsächlichen Zahlungsverpflichtung wird, handelt es sich um Bilanzfälschung, da die Verpflichtungen zu niedrig, also unwahr angegeben sind; tritt aber eine tatsächliche Zahlungsverpflichtung nicht ein, so kann nur von Bilanzverschleierung die Rede sein. Auch hier ist der Fall der Fabag ein Schulbeispiel. Nicht weniger als 160 Millionen RM. Abnahmeverpflichtungen waren weder in der Bilanz noch im Geschäftsbericht ausgewiesen worden. Da aber die Gesellschaft aus diesen Eventualverpflichtungen zu einem großen Teil tatsächlich in Anspruch genommen wurde, hatten sich die Direktoren gegen den Vorwurf der Bilanzfälschung zu verantworten.

Aktienreform und Bilanzverschleierung.

Bevor wir unseren kurzen Spaziergang durch das umfangreiche Gebiet der Bilanzverschleierung beenden, wollen wir einen kurzen Blick auf die Aktienreform werfen. Durch die Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19. September 1931 (RGBl. I S. 493) wurde bekanntlich für Aktiengesellschaften eine

gesteigerte Offenlegungspflicht

eingeführt.

Auf Grund der oben geschilderten Erfahrungen wird im neuen Aktiengesetz (§ 260 a Ziff. 5) gefordert, daß aus der Bilanz selbst nicht ersichtliche Haftungsverhältnisse einschließlich von Pfandbestellungen und Sicherungsübereignungen sowie von Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechseln und Schecks im Geschäftsbericht anzuführen sind. Besonders aber ist die in den neuen Vorschriften zum Ausdruck kommende

Betonung des Prinzips der Bilanzklarheit

hervorzuheben, die in den Bestimmungen über die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 261) zum Ausdruck kommt.

— Die gleiche Richtung verfolgen die bereits in Kraft getretenen, ziemlich eingehenden Bestimmungen für die Versicherungsgesellschaften über die von ihnen dem „Reichsaufsichtsamt für Privatversicherung“ und auch im öffentlichen Jahresbericht zu machenden Angaben.

Durch diese Bestrebungen werden die Bilanzverschleierungen, soweit sie die formale Gestaltung der Bilanz betreffen, gewiß stark eingedämmt werden. Die Verschleierungen durch sachliche Veränderungen der Bilanzposten sind aber durch keinerlei Beschränkungen gehindert, denn derartige Umwandlungen werden formaljuristisch so einwandfrei aufgezo-gen, daß sie auch bilanzmäßig als ordnungsmäßig gelten können. Eine wirksame Bekämpfung wäre hier in vielen Fällen durch die neu eingeführte Pflichtprüfung möglich. Da aber die Notverordnung vom 19. September 1931 die Unabhängigkeit der Prüfer nicht ausreichend gesichert hat,²⁾ kann ein solcher Erfolg nicht erwartet werden. Weiter aber wird die Einschränkung der einen Hauptart der Bilanzverschleierung zweifellos ein entsprechendes Anwachsen der anderen Hauptart zur Folge haben. Denn das Bedürfnis und der Drang, die Bilanz möglichst undurchsichtig zu veröffentlichen, wird — man mag zur Frage der Berechtigung eines solchen Bedürfnisses stehen wie man will, es also als sachlich berechtigt oder nur als eingebildet bezeichnen — weiter bestehen bleiben.

²⁾ Vgl. hierzu die Aufsätze des Verf.: „Die Beschränkung der Bilanzpflichtprüfung“ und „Der Wirtschaftsprüfer“ im „Zentralblatt für Handelsrecht“ 1931 S. 204 ff. und 1932 S. 153 ff.

Marschiert die Fernbuchhaltung? Weimar.

Sin und wieder tauchen in der Praxis optimistische Beurteilungen der Möglichkeiten der Fernbuchhaltung auf. Man vergleiche auch die Ausführungen „Fernbuchhaltung“ im Januarheft der DStZ. S. 38. Bekannt ist, daß die Fernbuchhaltungen in der Landwirtschaft eingeführt sind und sich dort vielfach bewährt haben. Demgegenüber erscheint es zunächst verwunderlich, daß sich die Fernbuchhaltung im gewerblichen Mittelstand, in den freien Berufen usw. weniger durchsetzt, und daß viele Versuche scheitern und wieder aufgegeben werden.

Der Hauptgrund dürfte darin liegen, daß die wirtschaftlichen Verhältnisse in der Landwirtschaft viel gleichartiger sind als im gewerblichen Mittelstand. Auch Betriebe derselben Branche unterscheiden sich im gewerblichen Mittelstand sehr weitgehend in bezug auf Art und Umfang der Tätigkeit. Wenn wir die freien Berufe mit hereinrechnen, wie es durch die neueren Vorschriften über den Buchführungszwang vom Gesetzgeber getan worden ist, so mag auf das Beispiel der Ärzte verwiesen werden. Man weiß, daß der „Betrieb“ des einen Arztes sich von dem der anderen wirtschaftlich weitgehend unterscheidet. Ein Spezialarzt hat

Von Steuersyndikus und Wirtschaftsprüfer Dr. Vogt,

z. B. größere Anlagen zur Bestrahlung usw. Ein anderer Arzt hat wenig Kassenpraxis und daher eine ganz andere Abrechnung als die Mehrzahl der heutigen Ärzte. Der eine Arzt übt seine Praxis im wesentlichen in der Sprechstunde aus, der andere ist vorwiegend unterwegs usw. Jeder Betrieb kalkuliert sich anders.

Daraus ergibt sich auch, daß die Grundlage der Fernbuchhaltung, die einheitlichen Formulare oder die Schemabücher eine Zwangsjacke bedeuten, selbst wenn für jede Branche besondere Vorordrucke gewählt werden. Das hat sich besonders auch in der Praxis der Verbände ergeben, die den Versuch gemacht haben, einheitliche Schemabücher für ihre Mitglieder einzuführen. Es ist wohl bisher nirgends geglückt, auch nur den überwiegenden Teil der Mitglieder zu veranlassen, das Schema zu übernehmen. In der Praxis zeigt sich oft, daß das vom Verband mit besonderer Sachkenntnis der Branche entworfene Schemabuch von manchen Mitgliedern nach einiger Zeit wieder aufgegeben wird.

Wenn aber eine Buchstelle auf solche Schematisierung verzichtet, so wird der Betrieb dadurch teurer. Die Fernbuchhaltung ist aber nur lebensfähig, wenn sie besonders billig arbeitet.

Diese fehlende Einförmigkeit, die die Betriebe des gewerblichen Mittelstandes kennzeichnet, bringt es auch mit sich, daß die Buchstelle unzureichend arbeitet, wenn gering bezahlte Schreibkräfte für die laufenden Eintragungen benutzt werden. Wenn die Buchstelle nicht nur Abschriftbüro sein will, was vollständig zwecklos wäre und irreführend sein würde, so muß sie daselbe leisten, was ein tüchtiger Revisor vollbringt. Es muß darauf gehalten werden, daß der Zusammenhang der Buchungen untereinander, mit den Belegen und mit den bekannten Betriebsstatsachen ständig beachtet wird. Unstimmigkeiten müssen möglichst frühzeitig entdeckt und sachgemäß aufgeklärt werden. Diese Arbeit kann nur ordnungsmäßig geleistet werden, wenn die Bearbeiter der eingehenden Unterlagen wenigstens zum größten Teil ausgebildete Revisoren sind.

Diese Voraussetzung kann aber gewöhnlich nicht erfüllt werden, weil dann das Gehaltskonto so anschwimmt, daß die Buchstelle nicht mehr rentabel arbeiten kann.

Dieses Problem hat übrigens auch seine strafrechtliche Seite, die bisher wohl nicht immer genügend beachtet ist. Nach einem Urteil des Reichsgerichts vom 13. 7. 1932, das im RStW. S. 697 veröffentlicht ist, haften die Leiter der Buchstelle strafrechtlich dafür, daß die Arbeit der Angestellten richtig überwacht wird. Sie müssen die Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Buchführungen persönlich nachprüfen. Wie aus der Begründung des Urteils hervorgeht, genügt es nicht, daß eine einmalige Anweisung gegeben wird, wie etwa zu verfahren ist, wenn die Ausgaben die Einnahmen übersteigen. Vielmehr muß auch festgestellt werden, ob die hierauf bezüglichen Anweisungen richtig durchgeführt werden. Der Betrieb vieler Buchstellen dürfte daher strafrechtliche Risiken in sich schließen, die bisher wohl nicht immer genügend erkannt sind.

In diesem Zusammenhang ist noch eine andere strafrechtliche Überlegung von Bedeutung. Es ist nach dem jetzt geltenden Recht nicht ohne weiteres strafbar, wenn die Buchführungsvorschriften nicht eingehalten werden. Nur wenn derjenige, der die Buchführung unterläßt, weiß oder wissen muß, daß das Finanzamt ihn zu niedrig einschätzen wird, liegt eine strafbare Handlung vor, nämlich Steuerhinterziehung. Eine Bestrafung wegen Ordnungswidrigkeit ist dagegen nicht mehr möglich, weil § 413 AO. in der neuen Fassung ausdrücklich vorschreibt, daß Zuwiderhandlungen gegen die §§ 160 und 161 nicht mit Ordnungsstrafe belegt werden dürfen. Der Pflichtige kann also höchstens noch wegen Fahrlässigkeit bestraft werden. Diese Gefahr ist aber trotz unterlassener Buchführung nicht erheblich, wenn der Pflichtige die Schätzungsunterlagen für das Finanzamt willig zur Verfügung stellt.

Strafrechtlicher Druck wird also die Pflichtigen nicht in die Buchstellen treiben. Vielmehr wird umgekehrt manche Buchstelle dem strafrechtlichen Druck weichen müssen.

Von den Finanzbehörden aus wird eine Unterstützung der Buchstellen nicht zu erwarten sein, weil eine Schematisierung der Buchungsarbeiten mit so großen inneren Schwierigkeiten verbunden ist, daß die Finanzverwaltung wohl stets zunächst eine abwartende

haltung einnehmen wird. Es liegt kein Grund vor, die steuerliche Zuverlässigkeit solcher Buchstellen ohne weiteres zu unterstellen.

Die Arbeit des Einzelrevisors, der den Pflichtigen in der Betriebsstätte aufsucht und der von Fall zu Fall auf Grund ausreichender, in seiner Person vereinigter Ausbildung in der Lage ist, die Unstimmigkeiten und Mängel der Unterlagen zu bemerken und sie zu überwinden, diese Arbeit wird sich auch in Zukunft nicht durch Formulare und durch Buchstellen einfach ersetzen lassen. Es dürfte daher auch in den nächsten Jahren nicht ernsthaft damit zu rechnen sein, daß die Buchstellen wie Pilze aus der Erde schießen und daß sie große Mitgliederzahlen von tausend und mehr erreichen.

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 Buziehung besonderer Sachverständiger bedingen, wird eine angemessene Gebühr berechnet, deren Höhe vor Erteilung der Auskunft mitgeteilt wird. Die Anfragen werden alsdann an die unter der Leitung des Diplom-Steuerfachverständigen Dr. W. Wendt, Berlin, stehende Gutachterstelle weitergeleitet.

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

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

Nr. 22. Sprungberufung.

Die Möglichkeit, statt des Einspruchs sofort gegen einen Steuerbescheid mit Einwilligung des Vorstehers des Finanzamts Berufung einzulegen (Sprungberufung) ist durch die Verordnung vom 18. 3. 1933 erweitert worden. Während der Vorsteher des Finanzamts bisher seine Einwilligung zur Sprungberufung innerhalb der Rechtsmittelfrist erklären mußte, genügt es nach dem neuen Recht, wenn die Einwilligung bis zum Ablauf eines Monats nach Einlegung des Rechtsmittels erklärt wird. Wenn also ein Steuerpflichtiger kurz vor Ablauf der Rechtsmittelfrist Einspruch einlegt und bittet, den Einspruch als Sprungberufung zu behandeln, so hat der Vorsteher des Finanzamts einen Monat Zeit für seine Entschließung, ob er sich mit der sofortigen Durchführung des Berufungsverfahrens einverstanden erklären will.

Nr. 23. Mietwert von Eigenwohnhäusern.

Nach ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ist der Mietwert, den eine vom Steuerpflichtigen selbst bewohnte Villa hat, nicht identisch mit dem Betrage, der bei einer Vermietung der Villa an einen Dritten zu erzielen sein würde, vielmehr muß als Mietwert die Summe in Ansaß gebracht werden, die einer angemessenen Verzinsung des in dem Grundstück und Gebäude investierten Kapitals entspricht. Dabei ist aber zu be-

achten, daß für die Bemessung der angemessenen Verzinsung nicht von dem im allgemeinen Geldverkehr (feste Kapitalanlagen) erzielbaren Ertrag, sondern nur von dem Ertrag, der unter den heutigen Wirtschaftsbedingungen bei Wohnungsbau durchschon nichtlich erwartet werden kann, ausgegangen werden darf. Diese Grundsätze kommen in der neueren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs deutlich zum Ausdruck.

Nr. 24. Abzug der Gewerbesteuer bei der Berechnung des freiberuflichen Einkommens von Anwälten.

Die Streitfrage, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß die Gewerbesteuer, mit der die Anwälte neuerdings ebenfalls belastet sind, bei der Berechnung des beruflichen Einkommens neben den der Abgeltung der Werbungskosten dienenden Pauschalen abgesetzt werden darf, ist durch ein Urteil des RFG. vom 20. 12. 1932 wie folgt entschieden worden: Von den Roheinnahmen ist zunächst der Teil der Gewerbesteuer abzuziehen, den der Anwalt auf seine Mandanten abgewälzt hat. Alsdann sind die Werbungskostenpauschale von den verbleibenden Roheinnahmen zu berechnen und abzusetzen. Schließlich mindert sich der sich hiernach ergebende Betrag um den Teil der Gewerbesteuer, den der Anwalt selbst getragen und nicht auf seine Mandanten abgewälzt hat.

Nr. 25. Vereinigung aller Anteile einer Grundstücke besitzenden Gesellschaft in einer Hand.

Werden sämtliche Anteile einer Grundstücke besitzenden Gesellschaft in einer Hand vereinigt, so tritt gemäß § 3 GrStG. Grunderwerbsteuerpflicht hinsichtlich der der Gesellschaft gehörenden Grundstücke ein; die Sache wird so behandelt, als wenn der die Anteile in seiner Hand vereinigende Gesellschafter den Grundbesitz direkt erworben hätte. Dieser Grundsatz gilt aber nur, wenn die Anteile durch ein Rechtsgeschäft erworben werden, das Grunderwerbsteuerpflichtig sein würde, wenn der Grundbesitz der Gesellschaft durch ein gleichartiges Rechtsgeschäft erworben worden wäre. Werden die Anteile mithin der sie in ihrer Hand vereinigenden Person geschenkt, so greift die Befreiungsvorschrift des § 8 Abs. 1 Ziff. 1 a. a. O. Platz und für die Erhebung von Grunderwerbsteuer ist kein Raum; denn wären die Grundstücke der Gesellschaft der die Anteile in einer Hand vereinigenden Person geschenkt worden, so wäre ebenfalls Grunderwerbsteuer mit Rücksicht auf die bezeichnete Befreiungsvorschrift nicht fällig. Werden nur einzelne Anteile geschenkt und die restlichen Anteile entgeltlich erworben, so kann naturgemäß die Befreiungsvorschrift nur hinsichtlich der geschenkten Anteile Anwendung finden.

Nr. 26. Grunderwerb- und Schenkungsteuer.

Nach der Befreiungsvorschrift des § 8 Abs. 1 Ziff. 1 GrStG. kann kein Zweifel darüber bestehen, daß bei der Schenkung eines hypothetisch belasteten Grundstücks die bezeichnete Befreiungsvorschrift nicht hinsichtlich des ganzen Grundstücks, sondern nur hinsichtlich des die Belastung übersteigenden Teils des Grundstückswerts Anwendung findet. Insofern das Grundstück belastet ist, wird also so verfahren, als wenn der Beschenkte das Grundstück gegen Übernahme der Hypothekenbelastung erworben hätte, so daß insoweit Grunderwerbsteuer zur Erhebung kommt; nur den die Belastung übersteigenden Teil des Grundstückswerts erhält der Beschenkte im Wege der Schenkung, so daß hierfür Schenkungsteuer zu zahlen ist und Grunderwerbsteuerfreiheit eintritt.

Bücherschau

Revisionsprogramme, Richtlinien für die Prüfung von Bilanzen und Betrieben. Von F. L. Mezger. 1933. Industrie-Verlag Spaeth & Linde. 128 S. Preis geb. 3,30 RM., in Leinen geb. 4,50 RM.

Das Buch setzt die Kenntnis der Technik der formellen Revision und der Auswertung ihrer Ergebnisse voraus; es wäre auch beinahe müßig, die heutige betriebswirtschaftliche Literatur nach dieser Richtung hin noch zu vermehren.

Dr. F. L. Mezger hat es unternommen, programmatische Richtlinien für die materielle Revision zusammenzustellen. Er behandelt die gesetzlichen Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs gemäß §§ 261 ff., stellt im zweiten Teil ein allgemeines Revisionsprogramm auf und gibt im dritten Teil spezielle Revisionsprogramme für zehn verschiedene Branchen (Banken, Baubereine, Brauereien, Elektrizitätswerke, Film, Genossenschaften, Hotel, Krankenhaus, Bau- und Sparfassen, Versicherungsgesellschaften); es ist geplant, für weitere Branchen die Prüfungserfahrungen in programmatische Form zu kleiden.

Freimütiger, als es in der deutschen Revisionsliteratur Gewohnheit ist, wird in diesem Buch auf die Punkte hingewiesen, die in der betreffenden Branche geprüft werden sollen. Die Erfahrungen wurden bisher zumeist von den einzelnen erprobten Revisoren als Berufs- und Geschäftsgeheimnis gehütet; sie waren mühsam durch Praxis und Studium von Fachliteratur zu erwerben. Die branchenmäßigen Erfahrungen in dem Buch Mezgers sind, wie Stichproben und Branchenkenntnis zeigen, so umfassend, daß ein Revisor bei Berücksichtigung nur der Mehrzahl aller angeführten Punkte schon die Gewißheit haben muß, mit innerer Befriedigung seine Prüfungsarbeit abschließen zu können; dabei ist natürlich vorausgesetzt, daß der Revisor zuerst an die Hauptfragen herangeht.

Das Buch soll kein Lehrbuch sein; es ist ein ausgezeichnetes Bademeikum für jeden, der mit praktischer Revision zu tun hat, wenn er eine gewisse technische Reife auf diesem Gebiet erreicht hat. Es ist eine empfehlenswerte Hilfe zur Selbstkontrolle und gibt verlässliche Hinweise für Prüfung einer Branche, die man vielleicht bisher etwas weniger kannte. Hervorzuheben ist das reichhaltige Zahlenmaterial (über 7 Seiten) über die Abschreibungen auf Anlagegegenstände.

Die Aufteilung des reichlichen Stoffes macht allerdings keinen Unterschied zwischen den Zielen und der Methode einer Prüfung; unerwähnt ist der Betriebsvergleich (innerhalb eines Betriebs mehrere gleiche Zeitabschnitte hindurch) und äußerer Betriebsvergleich mit fremden Betrieben), wie ihn das Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit anstrebt. In gewissem Grade wird auch dadurch eine Revision gefördert.

Zustimmen ist dem Verfasser in seiner Meinung, daß durch derartige programmatische Merkblätter das Ansehen und damit das Berufs-niveau und Ansehen des Revisors steigt.

Regierungsrat Dr. Müller, Reichsfinanzministerium.

Eingesandte Schriften

Handwörterbuch des Kaufmanns. Lexikon für Handel und Industrie. Herausgegeben von Karl Voss. Ergänzungen: Wirtschaft, Recht, Steuern. 123 Seiten. Preis 3 RM. 1932. Kaufmännische Verlagsanstalt, Hamburg.

Steuergutschein, Buchführung und Steuerbilanz. Von Joseph Gebhardt, Oberregierungsrat im Reichsfinanzministerium, Berlin. Preis 3 RM. 1933. Carl Heymanns Verlag, Berlin.

Termin-Kalender 1933 für Steuer-Zahlungen mit Steuergutschein-Abrechnungen, herausgegeben von Franz Rinnert, vereidigter Bücherrevisor und Steuerfachverständiger, zugelassener Vertreter der Steuerpflichtigen im Bezirk der Landesfinanzämter Berlin und Brandenburg. Selbstverlag Berlin-Neukölln. Preis 0,75 RM.

Lüdemann-Freund, Repetitorium der Handelswissenschaften. 12., vollständig umgearbeitete Auflage in vier Teilen von Georg Gräbner, Prof. an der Bundes-Handelsakademie in Linz, und Karl Klapp, Prof. an der Bundes-Handelsakademie in Linz. I. Buchhaltung. Preis 5,60 S. — II. Korrespondenz und Handelskunde. Preis 5,60 S. — III. Handels- und Wechselrecht. Preis 5,60 S. 1930. Sölber, Wähler, Tempelst. W., Wien.