

Deutsche Steuer-Zeitung

MONATSSCHRIFT AUF DEM GEBIETE DES STEUERWESENS

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

JAHRGANG XXII

MITTE JUNI 1933

NUMMER 6

VERLAG UND GESCHÄFTSSTELLE: INDUSTRIEVERLAG SPAETH & LINDE

Fachbuchhandlung f. Steuerliteratur,
Berlin W 35, Genthiner Straße 42. Fernruf:
B 2 Lützow 2086. Postscheckkonto: Berlin
NW 7 Nr. 18541. FDr 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

HAUPTSCHRIFTLÉITUNG: RECHTSANWALT Dr. jur. FRITZ KOPPE, BERLIN

Geleitwort.

Der Reichsminister für Volksaufklärung und Propaganda Dr. Goebbels hat anlässlich der Tagung des Reichsverbandes Deutscher Zeitschriftenverleger in Berlin einen vielbeachteten Vortrag gehalten, in dem er unter anderem über die Einstellung der Fachzeitschriften in der nationalen Erhebung folgendes ausführte:

„Für alle Gebiete des geistigen Lebens und Schaffens gibt es besondere Organe, die in Technik und geistigem Niveau zu dem Besten gehören, was an Zeitschriften in der Welt überhaupt produziert wird. Wie vielfältig verzweigt die Fachpresse im einzelnen bei uns heute ist, brauche ich gerade Ihnen, meine Herren, nicht näher darzulegen. Haben Sie doch selbst einen besseren und tieferen Einblick in den Aufbau der Fachpresse, als ich ihn haben kann! Aber auch hier ist m. E. die Bedeutung der Publizistik für die Ziele und Aufgaben der Nation bisher zu wenig erkannt und gewürdigt worden. Neben der Vermittlung rein fachlicher Belehrung hat die Fachzeitschrift auch die Aufgabe, unablässig für den Aufbau des nationalen Lebens zu wirken. Sie muß ihren Lesern die Absichten und Pläne der Regierung klarmachen und sie zu tätiger Mitarbeit an der Gestaltung des nationalen Lebens erziehen: sie muß sie aus dem oft allzuengen Bezirk fachlicher Spezialgebiete herausführen und den lebendigen Zusammenhang mit dem Volksganzen wieder herstellen. Tut sie das, so kann sie nie verknöchern oder in Fachsimpelei untergehen. Gewiß brauchen wir fachlich durchgebildete Menschen. Sie sollen aber mehr als bloß das sein. Darum müssen wir dafür sorgen, daß gerade dem Minderbemittelten in der Zeitschrift eine billige und zuverlässige Fortbildungsmöglichkeit geboten wird.“

Die Worte des Reichsministers Dr. Goebbels stehen im völligen Einklang mit dem Programm unserer Zeitschrift. Neben der Vermittlung rein fachlicher Belehrung ist und wird es nach wie vor unser vornehmstes Ziel sein, unsere Leser in die Absichten und Pläne der Regierung einzuführen und sie auch der tätigen Mitarbeit zur Gestaltung des nationalen Lebens auf dem einschlägigen fachlichen Gebiete heranzuziehen. Auf diese Weise wird auch unsere Zeitschrift auf ihrem Gebiete nicht nur der Förderung der Wissenschaft, sondern auch der deutschen Wirtschaft dienen.

Steuerkalender des Reichs. *)

10. Juni: Einkommen- und Körperschaftsteuervorauszahlungen für das zweite Vierteljahr 1933 in Höhe von einem Viertel der für 1932 festgesetzten Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuerschuld. Die Zuschläge zur Einkommensteuer sind hierbei schon berücksichtigt mit Ausnahme der Zuschläge für Aufsichtsratsmitglieder. (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 Schonfrist.
10. Juni: Einbehaltung der Bürgersteuer gemäß dem Vermerk auf der vierten Seite der Steuerkarte.
10. (17.) Juni: Umsatzsteuerboranmeldung und Umsatzsteuervorauszahlung 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 einbehaltenen Bürgersteuer an Betriebsgemeinden, sofern der Betrag sich auf mehr als 200 RM. beläuft (sonst 5. Juli). Keine Schonfrist.
24. Juni: Fälligkeit für die vom Arbeitslohn einzu- behaltende Bürgersteuerrate bei Wochenlohn- empfangern. Die Rate ist bei der nächsten auf den 24. Juni folgenden Lohnzahlung einzu- behalten.
1. Juli: Inkrafttreten der Ermäßigung für Haus- gehilfen. Lohnempfänger, welche die Er-

mäßigung beanspruchen, haben die Eintragung auf der Steuerkarte zu veranlassen.

Inkrafttreten der Bestimmungen über Ehestandshilfe. Wegfall des Ledigenzuschlags.

Beginn des Zeitabschnitts, in dem Erfaß- beschaffungen des Anlagekapitals voll abgesetzt werden dürfen.

5. Juli: Abführung des Lohnsteuerbetrags und der Abgabe der Arbeitslosenhilfe (bei Abführung an das Finanzamt) für die Zeit vom 16. bis 30. Juni 1933. Keine Schonfrist.
5. Juli: Abführung der im Juni einbehaltenen Bürgersteuer, soweit sie nicht am 20. Juni ab- zuführen war. Keine Schonfrist.
10. Juli: Börsenumsatzsteuer für Juni 1933. Keine Schonfrist.
10. (17.) Juli: Umsatzsteuerboranmeldung und Um- satzsteuervorauszahlung für das zweite Viertel- jahr bzw. (bei monatlicher Entrichtung) für Monat Juni 1933. Schonfrist bis 17. Juli 1933.
10. Juli: Einbehaltung der Bürgersteuer gemäß dem Vermerk auf der vierten Seite der Steuerkarte.
20. Juli: Abführung des Lohnsteuerabzugs und der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe (bei Abführung an das Finanzamt) für die Zeit vom 1. bis 15. Juli 1933. Keine Schonfrist.
20. Juli: Abführung der in der ersten Julihälfte ein- behaltenen Bürgersteuer an die Betriebs- gemeinden, sofern der Betrag sich auf mehr als 200 RM. beläuft (sonst 5. August 1933). Keine Schonfrist.
24. Juli: Fälligkeit für die vom Arbeitslohn einzu- behaltende Bürgersteuerrate bei Wochenlohn- empfangern. Die Rate ist bei der nächsten, auf den 24. Juli folgenden Lohnzahlung einzu- behalten.

*) Nachdruck nur mit Zustimmung des Verlages gestattet.

Steuerkalender der Länder. *)

In den meisten Ländern sind, soweit Bürger- steuern eingeführt wurden, Bürgersteuerraten am 20. oder 24. Juni bzw. am 5. oder 10. Juli zu entrichten.

Inhalt:

- **) 15. Juni: Katholische Kirchensteuer.
10. Juli: Grundsteuer und Steuer vom bebauten Grundbesitz.
- Baden:
- **) 15. Juni: Gemeindebier- und Gemeindegetränk- steuer.
20. Juni: Gemeindebier- und Gemeindegetränksteuer.
1. Juli: Gebäudeversicherungbeiträge.
5. Juli: Gewerbe-, Grund- und Gebäudesteuer bei monatlicher Erhebung.
15. Juli: Grund- und Gewerbesteuer (vierteljährlich). Kultuszuschläge.
- Gemeinde- und Kreissteuern (vierteljährlich).

*) Nachdruck nur mit Zustimmung des Verlages gestattet.

Bayern:

26. Juni: Biersteuer.
1. Juli: Auf besondere Anforderung Grundsteuer.
5. Juli: Schlachtausgleichsteuer.
1. bis 20. Juli (in manchen Gemeinden bis zum 15. Juli): Straßenreinigungsgebühr, Gemeindeumlagen aus der Haussteuer, Haus- unratabfuhr- und Kanalbenutzungsgebühr.
10. Juli: Haussteuer samt Kreis-, Gemeinde- und Kirchenumlagen. Abgaben zur Förderung des Wohnungsbaues und der Geldentwertungsabgabe bei bebauten Grundstücken (Mietzinssteuer).
- Braunschweig:
- **) 15. Juni: Hauszinssteuer.
15. Juli: Hauszinssteuer.

**) In jenen Gegenden, in denen der Fronleichnamst- ag gesetzlicher Feiertag ist, ist statt am 15. die Steuer am 16. zu entrichten.

Bremen:

10. Juli: Firmen- und Gewerbesteuer nebst Kammerbeiträgen.

Hamburg:

17. Juni: Grundsteuer und Sielbeitrag für Altstadt und Neustadt.

22. Juni: Grundsteuer und Sielbeitrag für Eimsbüttel, Hammerbrook, St. Georg, St. Pauli.

27. Juni: Grundsteuer und Sielbeitrag für Eppendorf, Harvestehude, Roterbaum, Winterhude.

3. Juli: Grundsteuer und Sielbeitrag für Alsterdorf, Barmbeck, Billwärder-Nusschlag, Billbrook, Borgfelde, Klein- und Groß-Vorstel, Groß- und Klein-Dradenau, Gilbek, Finkenwärder, Fuhlsbüttel, Klein-Grassbrook, Hamm. Höhenfelde, Horn, Langenhorn, Moorfleth-Stadt, Ohlsdorf, Rotenburgsort, Steinwärder, Uhlenhorst, Veddel, Waltershof.

7. Juli: Grundsteuer und Sielbeitrag für Geest- und Marschlande, Bergedorf, Curhaven, Ritzebüttel.

10. Juli: Gewerbekammerbeitrag.
Kirchensteuer für zur Einkommensteuer Veranlagte.

Heiden:

26. Juni: Staats- (Grund-, Gewerbe- und Gebäude-sonder-) Steuern mit Schonfrist.

Rippe:

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

Lübeck:

**) 15. Juni: Grund- und Aufwertungsteuer für St. Lorenz.

20. Juni: Grund- und Aufwertungsteuer für St. Gertrud, eingemeindete Orte und Landgemeinden (ausschließlich der landwirtschaftlich und gärtnerisch genutzten).

30. Juni: Israeltische Kultussteuer.

10. Juli: Kirchensteuer.
Kammerbeitrag für Gemüsegärtner.

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

15. Juli: Schanksteuer (halbjährlich).
Sundesteuer (vierteljährlich).

Oldenburg:

1. Juli: Grundsteuer.

Hauszinssteuer.

10. Juli: Gewerbebesteuer.

Preußen:

**) 15. Juni: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monatszahler.

Hauszinssteuer.

Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.

26. Juni: Biersteuer.

10. Juli: Bier-, evtl. Getränkesteuer.

Sunde-, Pferde- und Motorbootsteuer.

15. Juli: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monatszahler.

Hauszinssteuer.

Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.

Sachsen:

**) 15. Juni: Gewerbebesteuer.

1. Juli: Landeskulturrente.

5. Juli: Aufwertungsteuer.

15. Juli: Grundsteuer.

Thüringen:

10. Juli: Aufwertungsteuer.

Württemberg:

26. Juni: Gemeindebiersteuer.

8. Juli: Grund-, Gebäude- und Gebäudeentschuldungsteuer mit Zuschlägen.

Gewerbebesteuer.

10. Juli: Gemeindegetränksteuer.

Die Steuervorschriften im neuen Arbeitsbeschaffungsprogramm.

Von Rechtsanwalt Dr. Fritz Koppe, Berlin.

Das Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 1. Juni 1933 enthält neben den reinen Arbeitsbeschaffungsvorschriften, insbesondere der Ermächtigung zur Schaffung von 1 Milliarde Arbeits-schaffenweisungen, auch eine Reihe wichtiger Steuer-vorschriften. Über diese neuen Steuervorschriften kann zunächst hier nur ein allgemeiner Überblick gegeben werden, da die Ausführungsvorschriften allent-halben noch ausstehen.

I. Die neue Steuer- und Devisenamnestie.

Der letzten Steueramnestie vom Herbst 1931 ist hier eine neue Steueramnestie gefolgt, die sich sehr wesentlich von der alten Amnestie unterscheidet. Im Rahmen einer „freiwilligen Spende zur Förderung der nationalen Arbeit“ kann derjenige, der — sei es schuldhaft oder schuldlos — zuwenig Steuern auf Einkommen, Ertrag (Gewerbebesteuer), Vermögen oder Umsatz gezahlt hat, für die Zeit bis zum 1. Juni 1933 Amnestie erwirken, wenn er eine freiwillige Spende an ein Finanzamt, Hauptzollamt oder Zoll-

amt in bar zahlt oder Schakanweisungen oder Schuld-verschreibungen des Reichs, der Länder oder Gemein-den bei der Reichsbank hingibt oder Schuldbuchforde-rungen abtritt. Dafür erhält er dann einen „Spen-denschein“. Wenn der Spendenschein die Hälfte der Steuerverkürzung dem Betrage nach erreicht, so tritt Straffreiheit (auch Befreiung von Disziplinarstrafen) ein. Dagegen muß die zuwenig gezahlte Steuer nachgezahlt werden, doch bleibt der Steuerpflichtige von Zinsen und Verzugszuschlägen befreit. Im Gegensatz zur Steueramnestie vom Herbst 1931 geht die neue Amnestie insofern weiter, als der Zeichner von Reichsbahnanleihe (Amnestie-Anleihe) damals in Höhe des hinterzogenen **Einkommens** zu zeichnen hatte, während der Spendenschein, den er jetzt über den gezahlten Betrag erhält, sich einmal nur auf die verkürzte **Steuer**, nicht aber auf das verschwiegene Einkommen bezieht und ferner nur in Höhe von 50 v. H. der hinterzogenen Steuer gezahlt zu werden braucht, um bereits Straffreiheit von der Hauptsumme, von Zinsen und Verzugszuschlägen zu erlangen. Hierzu kommt dann außerdem noch ein Aufgeld, das bei

Zahlung vor dem 1. Oktober 1933 25 v. G. beträgt. Hierfür ein praktisches Beispiel: Wer 2500 RM. Steuern zuwenig gezahlt hat, braucht nur 1000 RM. „Spende“ einzuzahlen. Diese werden ihm dann mit 25 v. G. Aufgeld = 1250 RM. angerechnet. Damit sind 50 v. G. des hinterzogenen Betrags erreicht und tritt völlige Straffreiheit ein. Die alte Amnestie reichte bis zum 1. Januar 1931, die neue Amnestie bis zum 1. Juni 1933, ist also namentlich auch für etwaige Steuerverkürzungen der Zwischenzeit von Bedeutung. Wie bei der Reichsbahnanleihe 1931 kann auch jetzt diskrete Zeichnung durch einen Notar erfolgen. Der Notar stellt dem Steuerpflichtigen eine „Empfangsbescheinigung“ aus und gibt den empfangenen Geldbetrag an sein Finanzamt weiter, ohne dabei den Namen des Spenders zu nennen. Das Finanzamt erteilt dem Notar einen „Spendenschein“, den dieser an den Spender weiterleitet. Der Notar ist bezüglich des Namens des Spenders an sein Amtsgeheimnis gebunden. Von Bedeutung ist, daß der Spender im übrigen abwarten kann, ob das Finanzamt überhaupt eine Steuerverkürzung feststellt, und dann erst den Spendenschein hervorzuholen und in Zahlung zu geben braucht. Wenn aber der Spendenschein überhaupt nicht gebraucht wird, etwa, weil sich bei einer Buch- und Betriebsprüfung herausstellt, daß die vom Spender angenommene Steuerverkürzung nicht vorliegt, so kann er den Betrag des Spendenscheins bei der nächsten Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererklärung von seinem Einkommen bzw. Gewinn abbuchen, und zwar ohne Aufgeld. Der Spender spart dadurch die auf den abgesetzten Betrag entfallende Einkommen- bzw. Körperschaft- und Gewerbesteuer und wohl auch Kirchensteuer. Im einen wie im andern Falle werden also durch die freiwillige Spende steuerliche Vorteile ausgelöst, die durchaus beachtlich sind. Der Spender, der öffentlich seine Spenden zahlt, braucht auch nicht zu fürchten, in den Geruch des Steuersünder zu kommen, denn die Zahlung der freiwilligen Spende wird allgemein und ohne Rücksicht auf die steuerlichen Erleichterungen als eine nationale Pflicht bezeichnet, der sich niemand entziehen soll und darf. Die Ausführungsvorschriften fehlen noch. Wo aber der Steuerpflichtige es mit der Zahlung der Steuer spende eilig hat, nehmen auch schon jetzt die Finanzämter und Hauptzollämter entsprechende Spenden an bzw. sind die Notare zur Vermittlung bereit. Die Möglichkeit zur Zahlung der nationalen Spende und zur Erreichung der daran hängenden steuerlichen Privilegien erlischt am 31. März 1934. Die Amnestiewirkung versagt außerdem dann, wenn, ähnlich wie bei der Reichsbahnanleihe 1931, schon vorher der betreffende Tatbestand der Finanzbehörde bekannt und von ihr dem Steuerpflichtigen „eröffnet“ worden ist, daß die Steuerbehörde Kenntnis von der Verkürzung der Steuereinnahme habe.

Es war zunächst aufgefallen, daß im Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit die vor allem erwartete Amnestie für Kapital- und Steuerflucht nicht enthalten war, im Gegenteil hier eine ausdrückliche Ausnahme von der Amnestie gemacht war. Das hatte lediglich darin seinen Grund, daß diese Materie in einem Sondergesetz „gegen den Ver-

rat der deutschen Volkswirtschaft“ besonders behandelt worden ist. Dieses Gesetz ist soeben beschlossen worden. Das Gesetz gegen den Verrat der deutschen Volkswirtschaft sieht eine Anzeigepflicht vor, die sich auf Vermögensstücke bezieht, die am 1. Juni 1933 sich im Ausland befanden und mehr als 1000 RM. ausmachen sowie vermögenssteuerpflichtig sind oder vor dem 1. Juni 1933 dem Finanzamt weder von dem Steuerpflichtigen noch von einer Person, die die Pflichten eines Steuerpflichtigen zu erfüllen hat, angegeben worden sind. Anzeigepflichtig sind weiter Devisen, die vor dem 1. Juni 1933 nach denselben Grundsätzen wie die Vermögensstücke nicht angemeldet worden sind und einen Wert von mehr als 200 RM. haben und nach dem Gesetz anbieterpflichtig, aber vor dem 1. Juni 1933 der Reichsbank nicht angeboten worden sind. Dem Devisenbesitz wird in dem Gesetz der Goldbesitz gleichgestellt, unabhängig davon, ob er sich im Inland oder im Ausland befindet. Auch Patente und Lizenzen im Ausland werden hierher gerechnet. Verstöße gegen das neue Reichsgesetz werden mit schweren Strafen geahndet. Neben der schweren Strafe kann auch auf Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte erkannt werden. Straffrei bleibt, wer die Anzeigepflicht, die das Gesetz vorschreibt, bis zum 31. August 1933 erfüllt. Auf Einzelheiten kommen wir noch zurück.

II. Steuerfreie Ersatzbeschaffungen.

Für Ersatzbeschaffungen an Maschinen, Geräten und ähnlichen Gegenständen gewerblicher oder landwirtschaftlicher Art können die betreffenden Aufwendungen in voller Höhe abgezogen werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der neue Gegenstand muß inländisches Erzeugnis sein;
- der Steuerpflichtige muß den neuen Gegenstand nach dem 30. Juni 1933 und vor dem 1. Januar 1935 angeschafft oder hergestellt haben;
- der neue Gegenstand muß einen bisher dem Betrieb dienenden gleichartigen Gegenstand ersetzen;
- es muß sichergestellt sein, daß die Verwendung des neuen Gegenstandes nicht zu einer Minderbeschäftigung von Arbeitnehmern im Betrieb des Steuerpflichtigen führt.

Die Ersatzbeschaffungen gelten gleichsam als Werbungskosten und können für die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer abgezogen, brauchen also nicht aktiviert zu werden. Das Steuerprivileg bezieht sich nur auf Maschinen, Geräte und ähnliche Gegenstände, nicht also z. B. auch auf Umbauten und Ersatzbeschaffungen anderer Art, soweit nicht etwa die Ausführungsbestimmungen eine erweiterte Auslegung bringen. Die Vorschrift ist in erster Linie für alle die gewerblichen und landwirtschaftlichen Unternehmungen von Bedeutung, die noch mit Gewinn arbeiten. Wer aber mit einem Verlust abschließt, hat an der Vorschrift weniger Interesse, denn durch die volle Abbuchung der Anschaffung nimmt er sich das Recht zur Aktivierung und zur allmählichen normalen Abschreibung im Laufe der kommenden Jahre.

III. Ehestandshilfe (Ledigensteuer).

Am 1. Juli 1933 wird der bisherige Ledigenzuschlag durch eine neue Ledigensteuer ersetzt werden, auf Grund deren mit Hilfe von Ehestandsdarlehen bis zu 1000 RM. Eheschließungen finanziert werden sollen. Die neue Ledigensteuer nennt sich „Ehestandshilfe“ und betrifft alle „Ledigen“, d. h. Personen, die nicht verheiratet sind, und Verheiratete oder geschiedene Personen, aus deren Ehe Kinder nicht hervorgegangen sind. Personen über 55 Jahre sind befreit, ebenso unverheiratete Frauen, denen Kinderermäßigungen zustehen, und Personen, die zum Unterhalt einer geschiedenen Ehefrau oder eines bedürftigen Elternteils seit einem Jahre mindestens ein Sechstel ihres Einkommens aufwenden. Wegen weiterer Einzelheiten muß hier auf das Gesetz und die Ausführungsvorschriften verwiesen werden. Die Ehestandshilfe beträgt je nach der Höhe des Einkommens 2 bis 5 v. H. und wird im Wege des Lohnabzugs, bei den Veranlagten außerdem im Wege der Veranlagung erhoben. In letzterem Falle sind erstmals am 10. September 1933 Vorauszahlungen zu leisten. Der Höchstsatz von 5 v. H. wird bereits bei einem Jahreseinkommen von 5500 RM. und darüber erreicht. Die Ehestandshilfe geht damit nicht unwesentlich über den bisherigen Ledigenzuschlag hinaus, der nur 10 v. H. von der Steuer betrug, während hier bis zu 5 v. H. vom Einkommen erhoben werden. Damit folgt die deutsche Gesetzgebung dem italienischen Vorbild. In den letzten Tagen sind im Reichsfinanzministerium sehr viele Anträge auf Gewährung von Ehestandsdarlehen eingegangen. Es wird darauf hingewiesen, daß die Anträge nicht an das Reichsfinanzministerium, sondern an die Gemeinde des Wohnsitzes des künftigen Ehemannes zu richten sind.

Die im Reichsfinanzministerium bereits eingegangenen Anträge werden an die zuständigen Gemeinden zur weiteren Behandlung abgegeben. Die Gemeinden geben die Anträge im Falle der Befürwortung an das zuständige Finanzamt weiter, das über den Antrag endgültig entscheidet und gegebenenfalls die Auszahlung des Ehestandsdarlehens durchführt. Mit den Auszahlungen kann nicht vor August 1933 begonnen werden; denn die zur Beschaffung der Mittel erforderliche Ehestandshilfe wird erst mit Wirkung ab 1. Juli 1933 erhoben. Bei der Stellung von Anträgen auf Gewährung von Ehestandsdarlehen sind nur die Bordrucke zu verwenden, die ab 1. Juli 1933 bei den Gemeindefinanzleuten erhältlich sein werden. — Durch die neue Verordnung dürfte auch die amtliche neue Einkommensteuertabelle, die soeben veröffentlicht wurde, überholt sein. Es wäre wünschenswert, wenn das Reichsfinanzministerium zum 1. Juli 1933 eine neue Tabelle herausgeben würde, in welcher die Neuerungen bereits berücksichtigt sind.

IV. Steuerbegünstigung wegen Beschäftigung von Hausangestellten.

Um die Überführung weiblicher Arbeitskräfte in die Hauswirtschaft zu fördern, soll fortan der Arbeitgeber für Hausgehilfinnen, sofern sie zu seinem Haushalt zählen, die gleiche Ermäßigung wie für minderjährige Kinder erhalten. Das Privileg wird jedoch höchstens für drei bei einem Arbeitgeber gleich-

zeitig beschäftigte Hausgehilfinnen gewährt. Der Arbeitgeber, der also z. B. zwei minderjährige Kinder hat und zwei Hausgehilfinnen beschäftigt oder neu einstellt, wird steuerrechtlich so behandelt, als ob er vier minderjährige Kinder hätte. Diese Vorschrift tritt am 1. Juli 1933 in Kraft. Nimmt man die bereits angeordnete Befreiung der Hausangestellten vom Beitrag zur Arbeitslosenversicherung und zur Arbeitslosenhilfe sowie Senkung der Invalidenbeiträge hinzu, so ergibt sich bei dem Arbeitgeber für jede Hausangestellte gegenüber dem bisherigen Zustande eine Ersparnis von mehreren hundert Mark im Jahre. Der Präsident der Reichsanstalt für Arbeitsvermittlung und Arbeitslosenversicherung weist in einem Rundschreiben an die Landesarbeitsämter und Arbeitsämter darauf hin, daß die Beschäftigung als Hausgehilfin von der Pflicht zur Arbeitslosenversicherung befreit worden ist. Die Versicherung gegen Krankheit bleibt bestehen. Ob auch die Krankenversicherungsbeiträge für Hausgehilfinnen senkt werden können, wird zur Zeit geprüft. Die Arbeitsämter werden aufgefordert, durch geeignete Aufklärung der Hausfrauen und ihrer Verbände auf diese Erleichterung hinzuweisen und sie über das Ausmaß der Erleichterung zu unterrichten. Es müsse das Bestreben der Arbeitsämter sein, in absehbarer Zeit eine Erhöhung der Zahl der offenen Stellen für Hausgehilfinnen zu erwirken. Im übrigen wird in dem Erlaß der Begriff der Hausgehilfin erläutert. Danach gehören nicht zu den Hausgehilfinnen Kellnerinnen, Zimmermädchen und sonstiges Bedienungspersonal in Pensionen und Pflgeanstalten; sie sind vielmehr Gewerbegehilfinnen.

Nach Ausführungen des Staatssekretärs im Reichsfinanzministerium, Fritz Reinhardt, werden durch diesen „Generalangriff gegen die Arbeitslosigkeit“ folgende Wirtschaftszweige belebt:

1. Die Maschinen- und Geräteindustrie infolge der Steuerfreiheit der Ersatzbeschaffungen,
2. die Möbelindustrie, die Emailleindustrie, die Aluminiumindustrie u. dgl. infolge der Gewährung von Ehestandsdarlehen,
3. die Bauwirtschaft infolge der Gewährung von Darlehen und Zuschüssen an die Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände und sonstige öffentlich-rechtliche Körperschaften und an private Hausbesitzer,
4. die Textilwirtschaft durch Gewährung von Bedarfsdeckungsscheinen zum Erwerb von Kleidung und Wäsche,
5. alle an den bezeichneten Wirtschaftszweigen mehr oder weniger beteiligten weiteren Wirtschaftszweige, insbesondere die Eisenindustrie, die Holzindustrie, die Steinindustrie usw.

Wenn alle Volksgenossen und Volksgenossinnen sich zu einheitlichem Denken und Handeln in der Richtung, die die Reichsregierung angegeben hat, zusammenfinden, ist damit zu rechnen, daß in Auswirkung unseres Planes innerhalb eines Jahres aus dem Arbeitslosenheer in die Produktion überführt werden können:

- 250 000 Mann infolge der Steuerfreiheit für Ersatzbeschaffungen,
- 200 000 Mann infolge der Überführung weiblicher Arbeitskräfte in die Hauswirtschaft,
- 200 000 Mann infolge der Förderung der Eheschließungen,
- 400 000 Mann infolge der Durchführung von Tiefbauarbeiten,
- 200 000 Mann infolge der anderen Arbeiten, die Abschnitt I § 1 des Gesetzes vom 1. Juni 1933 gemäß gefördert werden.

Weitere 25 000 bis 30 000 Mann werden in Auswirkung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes

vom 10. April 1933 und weitere 25 000 in Auswirkung des Kraftfahrzeugsteuerablösungsgesetzes vom 31. Mai 1933 in den nächsten Monaten in Arbeit gebracht werden.

Die Zahlen deuten nur die unmittelbare Wirkung unserer gesetzlichen Maßnahmen an. Dazuhin kommt die mittelbare Wirkung, die sich aus der Erhöhung der Kaufkraft der wieder in Arbeit und Lohn gebrachten Volksgenossen und aus der Erhöhung der Unternehmergewinne ergibt.

Es muß erwartet werden, daß das gesamte Volk, einerlei ob Arbeitgeber oder Arbeitnehmer, sich hinter den Gesetzgeber stellt und so zum Gelingen des nationalen Werkes mit beiträgt.

Einkommensteuer 1932. Von Wirkl. Geheimen Rat *Jahn*, Präsident des Reichsfinanzhofs i. R., München.

Die Verordnung des Reichspräsidenten über Maßnahmen auf dem Gebiet der Finanzen, der Wirtschaft und der Rechtspflege vom 18. 3. 1933 (RGBl. I S. 109) sucht die jetzt von den Finanzämtern vorzunehmenden Festsetzungen der Einkommensteuer für 1932 in dankenswerter Weise zu vereinfachen und übt damit eine berechnete Kritik an der bisherigen Gesetzgebung.

Für die Festsetzung des Einkommens und die nach dem Einkommen abgestufte Höhe der Steuer ist heute noch grundsätzlich das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925 (RGBl. I S. 189) maßgebend. Dieses Gesetz ist häufig geändert. Zähle ich richtig, so sind in den Jahren 1925 bis 1931 nicht weniger als zehn Änderungsgesetze oder -notverordnungen des Reichspräsidenten ergangen. Die letzten Änderungen hatte die Vierte Verordnung des Reichspräsidenten vom 8. 12. 1931 (RGBl. I S. 699) und die Anpassungsverordnung vom 23. 12. 1931 (RGBl. I S. 779) gebracht. Sich hierin zurechtzufinden, war schon für den Steuerfachverständigen keine leichte Aufgabe und für den Laien völlig unmöglich. Auch der Steuertarif des Gesetzes vom 10. 8. 1925 hat sich mannigfache Änderungen gefallen lassen müssen. Ursprünglich war er streng nach den Grundsätzen der Durchstaffelung von 10 bis 40 v. H. steigend und die Steuer wurde nach dem tatsächlichen Einkommen spitz berechnet; durch die Notverordnung vom 1. 12. 1930 (RGBl. I S. 517) wurden zum Zwecke der Veranlagungsvereinfachung Steuerstufen eingeführt, die Mindest- und Höchsteinkommen in bestimmten Abständen auf einen mittleren Satz durch Auf- und Abrundung zusammenfassend, einen Einheitsfuß für jede Stufe ermöglichten. Schon durch Gesetz vom 22. 12. 1927 (RGBl. I S. 485) ist die veranlagte Steuer um 15 v. H., höchstens jedoch um 24 RM. jährlich gesenkt, wenn das Einkommen 8000 RM. nicht überstieg, und durch Gesetz vom 23. 7. 1928 (RGBl. I S. 290) ist sodann an Stelle dieser Ermäßigung die veranlagte Einkommensteuer um 25 v. H., höchstens aber um 36 RM. jährlich gesenkt, wenn das Einkommen den Betrag von 15 000 RM. nicht überstieg. In den §§ 57 bis 60 des Gesetzes sind noch eine Reihe von Einzelstatbeständen aufgeführt, bei deren Vorliegen besondere Steuerfätze maßgebend sein sollen.

Noch verwickelter wurde die Rechtslage, als im Jahre 1931 Zuschläge für Einkommen über 8000 RM. für Ledige und für Aufsichtsratsmitglieder eingeführt wurden, die dann auch für 1932 aufrechterhalten wurden und auch nach der Verordnung vom 18. 3. 1933 für das Rechnungsjahr 1933 bestehen bleiben sollen. Die Schwierigkeiten ergeben sich insbesondere daraus, daß für die Zuschläge teilweise nicht schlechtin die veranlagte Einkommensteuer maßgebend ist, sondern Zu- und Absetzungen zu machen sind, worüber noch Durchführungsbestimmungen vom 20. 1. 1931 (RGBl. I S. 89) Vorschriften geben.

Die Notverordnung des Reichspräsidenten vom 5. 6. 1931 (RGBl. I S. 279) hat die Krisensteuer gebracht für die Rechnungsjahre 1931 und 1932, die zur Schaffung von Arbeitsmöglichkeiten und zur Stärkung der Mittel für Krisenfürsorge dienen sollte und in die Krisenlohnsteuer und die Krisensteuer der Veranlagten zerfiel. Hier hat man sich nicht mit Zuschlägen zur Einkommensteuer begnügt, sondern ein völlig neues Gesetz von 20 Paragraphen mit Vorschriften über Bemessungsgrundlage und neuem Steuertarif gemacht. Zur Durchführung dieser Verordnung sind zwei Ministerialerlasse vom 17. 6. 1931 und 31. 7. 1931 von mehr als 100 Paragraphen für notwendig gehalten.

An die Stelle der Krisenlohnsteuer ist sodann für die Zeit vom 1. 7. 1932 bis 31. 3. 1933 die Abgabe zur Arbeitslosenhilfe getreten (Verordnung des Reichspräsidenten vom 14. 6. 1932, RGBl. I S. 273) mit Durchführungsbestimmungen vom 17. 6. 1932 (RGBl. I S. 307), 18. 6. 1932 (RGBl. I S. 312) und vom 6. 7. 1932 (RGBl. I S. 347).

Mag auch gegen die Abgaben an sich nichts einzuwenden sein, so ist mir doch die Form, in der sie gefordert wurden, und die Gesetzesfassung stets als ein grundsätzlicher Fehler erschienen. Alle diese Zuschläge, die Krisensteuer, die Abgabe zur Arbeitslosenhilfe sind ja nichts anderes als Erhöhungen der Einkommensteuer. Das gleiche gilt übrigens auch für die Bürgersteuer, selbst nachdem deren ursprünglich in die Augen springenden schwersten Fehler durch die Notverordnung vom 4. 9. 1932 beseitigt worden sind. Zu welchem Zweck das Aufkommen aus Steuern dient, ist für ihre Charakterisierung, ihre Gestaltung

und ihre Einziehung ohne Bedeutung. Daß es sich hier lediglich um Einkommensteuern handelt, ergibt sich ohne weiteres daraus, daß ihre Zahlungspflicht und ihre Höhe lediglich an den Bezug eines Einkommens und an dessen Höhe geknüpft sind. Ihre Natur durch Beilegung eines anderen Namens zu verdunkeln, kann leicht dazu führen, daß sie bei einer Ermittlung der der Bevölkerung durch die Einkommensteuer auferlegten Lasten außer Betracht gelassen werden, was bei internationalen Vergleichen Deutschland zum Schaden gereichen würde. Vor allem aber entbehrt es jeder Berechtigung und führt zu außerordentlichen Erschwerungen bei der Veranlagung, wenn man im Besitz eines Einkommensteuergesetzes ein Mehr an Steuern aus dem Einkommen in anderer Weise hereinzubekommen sucht als durch Änderung oder Zuschläge zu dem bestehenden Steuertarif. Das gilt um so mehr, je schwieriger und verwickelter ein Einkommensteuergesetz ist. Die Notverordnung vom 15. 3. 1933 bringt den Nachweis, daß die Sache von Anfang an anders und einfacher hätte gemacht werden können, indem sie einen neuen Tarif für die Besteuerung 1932 aufstellt, der in einheitlichen Sätzen für die verschiedenen Steuerstufen nicht nur die eigentliche Einkommensteuer, sondern auch den Zuschlag für Einkommen über 8000 RM, für die Ledigen und die Krisensteuer der Veranlagten angibt, ferner auch in besonderen Spalten die Familienermäßigungen berücksichtigt. Die in den Fällen der §§ 57 bis 60 EStG. genannten besonderen Steuersätze ließen sich in den Tabellen nicht unterbringen und müssen deshalb gegebenenfalls besonders ermittelt werden; das ist kein Unglück, da eine Erhöhung dieser besonderen Steuersätze wegen der Zuschläge und der Krisensteuer der Veranlagten nicht stattfindet. Auf die Krisenlohnsteuer brauchte keine Rücksicht genommen zu werden, da diese im Lohnabzugsverfahren eingezogen ist. Das gleiche gilt für die Abgabe zur Arbeitslosenhilfe, die entweder im Lohnabzugsverfahren erhoben wird oder als Zuschlag zu den Beiträgen zur Kranken- oder Arbeitslosenversicherung zu entrichten ist.

Leider hat sich die Tabelle nicht so einfach gestalten lassen, daß sich aus der angegebenen Einkommenstufe (nach Abzug der Werbungskosten, Sonderleistungen und des steuerfreien Einkommensanteils) der Betrag der Einkommensteuer mit und ohne Ledigenzuschlag, mit und ohne Familienermäßigung einfach ablesen ließe. Dazu sind die maßgebenden Vorschriften zu verschieden gestaltet. Hierauf ist in den Anmerkungen zu der Tabelle hingewiesen und angegeben, in welchen Fällen Ab- und Zuschläge gemacht werden müssen oder die Tabelle überhaupt nicht anwendbar ist. Unanwendbar ist sie, worauf bereits hingewiesen wurde, für die tarifbegünstigten Einkommensarten der §§ 58 bis 60 EStG. Der zehnprozentige Zuschlag der Vergütungen für Aufsichtsratsmitglieder ist besonders zu berechnen und zu veranlagern. Bei Einkommen von nicht mehr als 8000 RM., das teilweise dem Steuerabzug unterliegt, wurde früher das gesamte Einkommen veranlagt; jetzt ist alles steuerabzugspflichtige Einkommen aus der Tabelle herausgelassen, so daß für die Veranlagung des nicht steuerpflichtigen Einkommens eine Sondervor-

schrift gegeben werden mußte. Es war ferner darauf Rücksicht zu nehmen, daß Lohneinkommen bis zu 16 3000 RM. krisensteuerfrei ist, daß Krisenveranlagtensteuer bei Arbeitseinkommen unter 8000 RM. nicht erhoben wird, daß bei beschränkt Steuerpflichtigen Familienermäßigungen und Ledigenzuschlag außer Betracht bleiben. Auf dieses und anderes mehr mußte Rücksicht genommen werden. Die Anmerkungen zu der Tabelle weisen darauf hin und geben die danach erforderlichen Berichtigungen in den einzelnen Fällen wieder. Hierauf im einzelnen soll nicht eingegangen werden. Der Hinweis bezweckt nur, die Notwendigkeit hervorzuheben, bei der Benutzung der Tabelle Vorsicht walten zu lassen. Nicht eindringlich genug kann empfohlen werden, vor der Benutzung der Tabellen die in dem Finanzministerialerlaß vom 6. 4. 1933 (RStBl. S. 312) dazu gegebenen Erläuterungen genau zu studieren.

Eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung ist es aber, ob die in der Steuertabelle angegebenen Steuerbeträge Gesetzeskraft haben derart, daß sie an die Stelle der sich aus Einkommensteuergesetzen, den Zins- und Abschlagsverordnungen und dem Krisensteuergesetz ergebenden Sätzen getreten sind und niemand sich mehr auf die letzteren berufen kann. Das Gesetz vom 22. 3. 1933 läßt eine ausdrückliche Bestimmung hierüber vermissen. Es besagt aber Kapitel IV § 3, daß der Zuschlag für das Einkommen von mehr als 8000 RM., der Zuschlag der Ledigen und die Krisensteuer der Veranlagten nicht getrennt, sondern gemeinsam mit der veranlagten Einkommensteuer berechnet und mit dieser in einem Betrag erhoben werden. Das ist eine reine Verfahrensvorschrift, die an dem materiellen Rechte nichts ändert. — Das Gesetz fährt dann fort:

Der Gesamtbetrag der hiernach zu veranlagenden Einkommensteuer zuzüglich des Zuschlags für die Einkommen von mehr als 8000 RM., des Zuschlags zur Einkommensteuer der Ledigen und der Krisensteuer der Veranlagten ergibt sich aus der anliegenden Tabelle. In den Steuerbeträgen sind die Abschläge nach Art. 1 Nr. 2 des Gesetzes vom 23. 7. 1928, die Familienermäßigungen nach § 52 Abs. 1 Nr. 2, § 53 Abs. 2 EStG. bereits berücksichtigt.

In dem vorerwähnten Ministerialerlaß vom 6. 4. 1933 ist die Ansicht vertreten, infolge Aufnahme der Einkommensteuertabelle in das Reichsgesetzblatt seien die aus ihr ersichtlichen Steuerbeträge an die Stelle der nach den früheren Gesetzen maßgebenden Beträge getreten, so daß die früheren Gesetze nur noch insoweit maßgebend seien, als sie anderweitige materielle Bestimmungen enthalten. Ich würde anders entschieden haben. Der Abdruck von Regierungskundgebungen im Reichsgesetzblatt macht diese nicht ohne weiteres zu Gesetzen. Gesetze und Verordnungen müssen, um Rechtswirklichkeit zu erlangen, im Reichsgesetzblatt oder in anderen dafür bestimmten Blättern abgedruckt werden. Aber nirgend ist vorgeschrieben, daß alles, was im Reichsgesetzblatt abgedruckt worden ist, ohne weiteres als Gesetz mit aufhebender Wirkung aller früheren entgegenstehenden Vorschriften angesprochen werden muß. Was der Abdruck der Kundgebung zu bedeuten hat,

kann nur aus ihrem Inhalt selbst entnommen werden. Im vorliegenden Falle scheint mir der § 3 des Kap. IV der VO. vom 18. 3. 1933 nach seiner Fassung zu ergeben, daß er nichts anderes bezweckt, als einer Vereinfachung der Veranlagung für 1932 zu dienen und den Behörden ein Hilfsmittel hierfür an die Hand zu geben. Das besagt der § 3 in seinem Eingang ganz eindeutig, das bestätigt der Satz 2, indem er die in der mitgeteilten Tabelle angegebenen Zahlen als den Gesamtbetrag der nach den bestehenden Gesetzen zu veranlagenden Steuern bezeichnet, und das wird nochmals unterstrichen durch den Satz 3, der diejenigen bestehenden Vorschriften anführt, die in der Tabelle berücksichtigt sind, sowie durch den Satz 4 und die Anmerkungen zu der Tabelle, in denen angegeben ist, in welchen Fällen nach den bestehenden Gesetzen die Tabelle überhaupt nicht angewendet oder Änderungen und Ergänzungen unterzogen werden muß. Nirgends findet sich auch nur eine Andeutung, daß eine Änderung der bestehenden Gesetze beabsichtigt sei, im Gegenteil, die Tabelle wird ausdrücklich als das zusammengefaßte Ergebnis der Gesamtsteuerbeträge nach den bestehenden Gesetzen bezeichnet.

Die Mitteilung der Tabelle würde nun freilich ihren Zweck verfehlen, wenn von den Veranlagungsbehörden verlangt würde, daß sie die Richtigkeit der Zahlen in jedem Einzelfall nachzuweisen hätten. Auch nach meiner Ansicht dürfen sie sich, ohne ihre Pflichten zu verletzen, darauf verlassen, daß die Rechenarbeit im Finanzministerium richtig gemacht worden ist. Aber sobald eine Zahl von dem Steuerpflichtigen beanstandet wird, können sie die Nachprüfung nicht ablehnen, weil die Tabelle neues Recht enthalte. Ich habe mich auf eine Nachrechnung der tabellarischen Zahlen nicht eingelassen und zweifle bei der bekannten Sorgfalt, mit der die Rechenarbeiten in den Ministerien ausgeführt werden, an der Richtigkeit nicht. Nur einen Fehler habe ich bemerkt: Die auf 7000 und 7500 RM. auf- oder abgerundeten Einkommen sind als die Einkommen von 6750 bis 7290 und 7290 bis 7750 RM. bezeichnet. Statt 7290 muß es 7250 heißen. Hier liegt aber wohl nur ein Druckfehler vor, der auch dann zu berichtigen wäre, wenn in der Tabelle neues materielles Recht gefunden werden sollte. Zu dieser vom Reichsfinanzministerium vertretenen Gesetzesauslegung kann man nur gelangen, wenn man in dem Ministerialerlaß vom 6. 4. 1933 die Begründung zu der Verordnung vom 22. 3. 1933 und nicht nur eine nachträgliche Erläuterung und Anweisung an die Veranlagungsbehörden erblickt. Diese Begründung läßt dann den

wirklichen Willen des Gesetzgebers erkennen, der auch gegenüber dem Gesetzestexte Berücksichtigung finden muß.

Neben den Zuschlägen für Aufsichtsratsmitglieder und der Abgabe für Arbeitslofenhilfe werden nach ausdrücklicher Vorschrift in der Verordnung vom 22. 3. 1933 die Zuschläge zur Einkommensteuer für Einkommen von mehr als 8000 RM. und für Ledige wie für 1932, so auch im Rechnungsjahr 1933 weiter erhoben. Eine Vorschrift über Weitererhebung der Krisensteuer der Veranlagten fehlt. Wohl aber ordnet die Verordnung an, daß die für 1933 zu leistenden Vorauszahlungen nach Empfang des Steuerbescheids für 1932 an jedem der vier Zahlungs-termine in Höhe von einem Viertel der für 1932 festgesetzten Steuerschuld zu entrichten sind. Da in der Steuerschuld für 1932 auch die Krisenveranlagungssteuer mitenthalten ist, hätten die Vorauszahlungen um einen dieser Steuer entsprechenden Betrag niedriger festgesetzt werden müssen. Warum dies nicht geschehen ist, ist nicht erkenntlich. Abzulehnen ist die Ansicht, daß, wenn nicht ausdrücklich, so doch stillschweigend, im praktischen Ergebnis auch die Weiterzahlung der Krisenveranlagungssteuer angeordnet sei. Wenn das Gesetz die Verlängerung nicht anordnet, wohl aber eine Berücksichtigung der Steuer von 1932 für die Vorauszahlungen 1933, so hat sich die Auslegung hieran zu halten und darf nicht darüber hinausgehen. Es sind also die Vorauszahlungen für 1933 gegenüber den für 1932 bestehenden Vorschriften erhöht; bei der endgültigen Steuerfestsetzung für 1933 nach Ablauf des Steuerjahres sind aber diese Vorauszahlungen zu erstatten, soweit sie nicht durch eine eingetretene Erhöhung des Einkommens ihre nachträgliche Rechtfertigung finden. Das ist der heute bestehende Rechtszustand. Es dürfte nicht anzunehmen sein, daß die Regierung ihn nicht erkannt hätte. Welche Erwägungen aber für solche Regelung bestimmend gewesen sind, läßt sich nicht erkennen. Man kann daran denken, daß die Kassenlage es angezeigt erscheinen ließ, Steuern vorzeitig hereinzubekommen. Vielleicht ist auch beabsichtigt, die Krisenveranlagungssteuer auch im Rechnungsjahr 1933 nachträglich noch zu erheben, und zwar in einer vereinfachten Form, für die zurzeit die Fassung noch fehlt. Vielleicht sind auch Erhöhungen der Einkommensteuern zu erwarten, die die Zubiehlforderungen an Vorauszahlungen voll ausgleichen werden. Das alles muß die Zukunft lehren. Nach dem erwähnten Ministerialerlaß vom 6. 4. 1933 ist noch eine endgültige Regelung der Einkommensteuer einschließlich der Nebensteuern für 1933 zu erwarten.

Besteuerungsgrundsätze und -formen im neuen Staat.

Von Dr. jur. et rer. pol. C. Wuth, Volkswirt RDV., Steuersachverständiger, Berlin.

(Vorbemerkung: In der letzten Ausgabe dieser Zeitschrift [S. 185] hat Steuerdezernent Stamm über die Steuerreformpläne des Reichsfinanzministeriums berichtet. Die bevorstehende große Steuerreform hat bestimmtere Form noch nicht angenommen. Auf die Mängel des geltenden Steuersystems hat Stamm im einzelnen hingewiesen. Die Vielheit und Kompliziertheit der Steuergesetze, die zu geringe Anpassungsfähigkeit der Besteuerung an die wechselnden Wirt-

schaftsverhältnisse stehen im Vordergrund. Inzwischen ist auch vom Reichsfinanzministerium eine grundlegende Vereinfachung aller Steuern bis zum Frühjahr 1934 in Aussicht gestellt.

Mit den folgenden Ausführungen werden nur einige Anregungen für die bevorstehende Steuerreform gegeben, die der weiteren Ausarbeitung bedürfen, ehe sie die Gestalt von Vorschlägen annehmen könnten. Da die Steuerpolitik als Teil der Wirt-

schaftspolitik aufzufassen ist, bedarf es einer weitgehenden Berücksichtigung der vielseitigen Gesichtspunkte der allgemeinen Wirtschaftspolitik. Die gegebenen Anregungen halten sich von literarischem Ballast im allgemeinen frei. Doch ist mancher Gedanke früher bereits in ähnlicher Form in anderen Schriften oder in der Presse ausgesprochen worden, ohne daß diese Äußerungen bei der Abfassung dieser Ausführungen vorlagen; die eine oder andere Schrift ist jedoch angeführt. Manche Schrift, wie das Buch von Minister Dr. Popitz über den Finanzausgleich, wird erst jetzt praktische Bedeutung erlangen. — Endgültige Vorschläge werden in möglichster Anknüpfung an die geltende Gesetzgebung in gemeinsamer Arbeit zu finden sein. Auch das ausländische Steuerrecht bedarf der Berücksichtigung, zumal die gegebenen Anregungen in mancher Hinsicht eine Annäherung an ausländische Regelungen [z. B. die englische Einkommensteuer] mit sich bringen.)

Die Besteuerung im neuen Staat wird von dem Grundsatz auszugehen haben, daß die Steuerpolitik nur ein Teil der allgemeinen Wirtschaftspolitik ist.¹⁾ Die Beteiligung der verschiedenen Schichten der Bevölkerung am wirtschaftlichen — und in gewisser Hinsicht auch am politischen Leben — muß entsprechend dem wirtschaftspolitischen Willen der Regierung in der Besteuerung zum Ausdruck kommen. Neue Besteuerungsgrundsätze und -formen erscheinen zur Erreichung dieses Zieles unerlässlich.

A. Allgemeines.

Der Staat beansprucht mit der Steuer die Geldleistung des Bürgers als Mitglied der Volksgemeinschaft, wie sie in der Form des Staates besteht, zur Erfüllung der staatlichen Zwecke. Die Steuer ist gleichzeitig Ausdruck der allgemeinen Bereitschaft des einzelnen zur persönlichen Leistung an den Staat (Grundsatz der Leistungsbereitschaft).

Der neue Staat beansprucht und gibt Vertrauen. Der Grundsatz der Selbsteinschätzung und freiwilligen Steuerentrichtung findet weitgehende Anwendung. Eine Quellenbesteuerung findet grundsätzlich nicht statt (Ausnahme: Besteuerung der Ausländer).

Die Besteuerung im neuen Staat ist einfach, verständlich und billig zu gestalten. Es gibt drei Gruppen von Steuern:

1. Die Einkommensteuer als Einheitsteuer mit bestimmten Zusatz- bzw. Mindeststeuern;
2. die Verbrauchsteuern;
3. die Urkundensteuern.

Die Erhebung der Einkommensteuer erfolgt in der Hauptsache auf Grund der Selbsteinschätzung. Auf die Einkommensteuer sind im Laufe des Jahres Vorauszahlungen zu entrichten: bis zu einer gewissen Höhe vorgeschriebene Mindestzahlungen, darüber hinaus freiwillige Vorauszahlungen. Die letzteren Zahlungen werden bei der

Veranlagung mit Zinsen angerechnet; bei einem wesentlichen Zurückbleiben hinter der endgültigen Steuerschuld ist die Restschuld vom Steuerpflichtigen zu verzinsen. Es ist nur eine Steuererklärung abzugeben. Jeder erhält über Veranlagung und Zahlungen eine Steuerkarte (Einheitsteuerkarte!). Die Steuerzahlungen können auch bei jeder Postanstalt unter Angabe der Steuernummer, ohne Zahlkarte gegen Quittung auf der Steuerkarte, erfolgen.

Bei der Besteuerung ist davon auszugehen, daß durch die Erhöhung der Umsätze, die Vermehrung der Leistungen der Volksgenossen usw. die Einkommen wachsen und infolgedessen die Steuereinnahmen steigen. Entsprechend dem vom Reichskanzler aufgestellten Grundsatz sind die Steuern am Strome und nicht an der Quelle zu erheben. Die Steuerquellen sind zu pflegen. Die Einkommensteuer steht dabei als „Königin der Steuern“ (Popitz) an der Spitze der Besteuerung. Die Einkommensteuer hat auch dem sozialen Ausgleich zu dienen. Eine verhältnismäßig umfangreiche Besteuerung im Rahmen der Einkommensteuer ist auch außenpolitisch von Bedeutung, da die Höhe der Besteuerung in einem Lande meist nach der Einkommensteuer beurteilt wird.²⁾ Umsatz- und Verkehrsteuern fallen grundsätzlich fort. Sie werden nur zum Teil als Verbrauch- und Urkundensteuern beibehalten (Ausnahmen im Verhältnis zum Ausland). Die Grund- und Gewerbesteuern werden Zusatz- bzw. Mindeststeuern bei der Einkommensteuer. Die Körperschaftsteuer wird als besondere Steuer nebst Einkommensteuer nicht mehr erhoben. Die laufende Vermögensteuer fällt fort, da sie nur eine Zusatzsteuer zur allgemeinen Einkommensteuer darstellt. Erbschaftsteuer und Wertzuwachssteuer werden nur im Rahmen einer beschränkten Vermögenzuwachssteuer erhoben. Die Lohnsummensteuer fällt als eine der Arbeitsvermehrung entgegenstehende Belastung der Arbeitgeber fort.

Die Begünstigung der Kapitalbildung ist erwünscht. Jedoch wird davon ausgegangen, daß alle Schichten des Volkes ungefähr gleichmäßig an dieser beteiligt sind und infolge der unterschiedlichen Art der Kapitalbildung daran teilnehmen müssen. Die Steuern sind daher grundsätzlich so niedrig zu halten, daß alle Volksgenossen zur Kapitalbildung in der Lage sind.

Die Besteuerung muß jederzeit den wirtschaftlichen Verhältnissen und dem wirtschaftspolitischen Willen der Regierung angepaßt werden können. Dieses Ziel wird durch die Erhebung von verschiedenen Zusatzsteuern als Mindeststeuern bei der Einkommensteuer und durch die Art der Regelung der Verbrauchsteuern, insbesondere der einzuführenden Warenhandelsteuer, erreicht.

Die derzeitige Finanznot des Reichs wird dadurch vermehrt, daß vom 1. April 1934 ab Steuergutscheine in Zahlung genommen werden müssen. Andererseits wird den Gewerbetreibenden, Grundbesitzern usw., denen bisher durch die Ausgabe von

¹⁾ So bereits grundsätzlich F. St. Mann, „Die Staatswirtschaft unserer Zeit“, S. 36, 43; Dr. F. v. Lilienthal, „Durch Eigentum zur Freiheit“, S. 17.

²⁾ So auch Lilienthal, wie vor, S. 56.

Steuergutscheinen Steuererleichterungen* gewährt wurden, bei der Besteuerung mit den Gewerbe- und Grundsteuern entgegengekommen werden müssen. Die Grund- und Gewerbesteuern werden künftig nur noch als Zusatz- bzw. Mindeststeuern bei der Einkommensteuer erhoben. Die Steuergutscheine werden in eine besondere Geldsorte umgetauscht, die Zwangsкурс im Warenhandel mit dem für steuerpflichtig erklärten Bedarf erhält. Die Ausgabe von Warenhandelsgeld erfolgt jedoch über den Betrag der Steuergutscheine hinaus und dient der Belebung des Handels. Verbilligungsmaßnahmen für bestimmte Bevölkerungskreise — auch in Zusammenhang mit der Arbeitsbeschaffung — können mit der Ausgabe verbunden werden.

Beim Finanzausgleich zwischen Staat — Reich, Ländern — und Gemeinden ist zunächst die Aufgaben- und Lastenzuteilung, in zweiter Linie sind die Verteilung der Steuern, Staatszuschüsse usw. zu regeln. Von den Polizei-, Schul-, Wege- und Wohlfahrtslasten werden die Wegelasten — bis auf die durch die Ortswege entstehenden Kosten — grundsätzlich im Rahmen einer reichsrechtlichen Ordnung des Straßennetzes auf das Reich zu übernehmen sein. Bezüglich der Wohlfahrtslasten ist die Frage im Rahmen der Neuregelung der Fürsorge für die Arbeitslosen zu lösen; ihre Übertragung einschließlich der Arbeitslosenfürsorge auf die Gemeinden erscheint angebracht. Auch sonst ist bei der Verteilung der Lasten die Notwendigkeit einer ortsgebundenen Verantwortlichkeit zu berücksichtigen. Neben dem Grundsatz der Selbstverwaltung, dem zur Ermöglichung eines Eigenlebens der Gemeinden weitgehend Raum zu geben ist, dient die Pflege gemeinschaftlicher Arbeitsgebiete zwischen Staat und Gemeinden — so im Schulwesen — wesentlich den Zielen der Volksgemeinschaft.

B. Die drei Steuergruppen.

I. Die Einkommensteuer.

Sämtliche Personal- und Realsteuern werden im Rahmen der Einkommensteuer auf Grund einer einheitlichen Steuererklärung erhoben und auf der Einheitsteuerkarte festgesetzt.

1. Bürgersteuer.

Jeder über 18 Jahre alte, wahlberechtigte oder arbeitsfähige Volksgenosse, soweit er nicht Arbeitslosenunterstützung bezieht oder in öffentlicher Fürsorge steht, hat eine Bürgersteuer in voller Höhe von 12 RM. jährlich (ohne Staffelung) zu zahlen, die gleichzeitig als Zusatz- und Mindeststeuer bei der Einkommensteuer gilt und daher auf Grund der Härtebestimmungen herabgesetzt werden kann (vgl. unter 2).

Ehefrauen der genannten bürgersteuerpflichtigen Personen und Kinder unter 18 Jahren — sowie unter 20 Jahren, falls sie noch nicht arbeitsfähig sind — zahlen ein Viertel, Ausländer das Doppelte der gewöhnlichen Bürgersteuer. Bei Vorhandensein von mehr als drei minderjährigen Kindern fällt die Bürgersteuer fort.

2. Die Einkommensteuer als Einheitsteuer.

Von den Einkommen über 1200 RM. — der Freibetrag wird wie bei der Lohnsteuer berechnet — wird eine gestaffelte Einkommensteuer als Einheitsteuer erhoben, wobei Familienstand und Ledigeneigenschaft zu berücksichtigen sind.

Bei der Erhebung der Einkommensteuer stehen die Grundzüge der Selbsteinschätzung und Leistungsbereitschaft im Vordergrund. Daneben wird nach wie vor die Leistungsfähigkeit nicht nur bei der Einkommensteuer selbst, sondern auch bei den Zusatz- bzw. Mindeststeuern durch Härtevorschriften berücksichtigt, durch die besonderen in der Sache (z. B. im Grundstück) liegenden, wie auch persönlichen Verhältnissen, insbesondere außergewöhnlichen wirtschaftlichen Belastungen Rechnung getragen werden kann. Bei den Zusatz- bzw. Mindeststeuern sollen die persönlichen Verhältnisse nur in Ausnahmefällen Beachtung finden können. Die Härtebestimmungen sollen nicht grundsätzlich der Schonung der schwachen Steuerpflichtigen, insbesondere der leistungsschwachen Betriebe dienen, deren Erhaltung für die Volkswirtschaft nicht am Plage erscheint, sondern nur über vorübergehende Schwierigkeiten hinweghelfen. In Höhe der in einem Jahre bewilligten Abschläge können bei wesentlicher Besserung der wirtschaftlichen Verhältnisse in den beiden nächsten Jahren Zuschläge in gleicher Höhe erhoben werden. Hierdurch wird der Anreiz, eine besondere Steuerermäßigung zu erreichen, wesentlich verringert.

Mit den Zusatz- bzw. Mindeststeuern, insbesondere den Realsteuern, kann die Einkommensteuer (z. B. in der Landwirtschaft für die Einkünfte bis 6000 RM., wie bisher) als abgegolten angesehen werden. Die Vorbelastung durch die Zusatz- bzw. Mindeststeuern soll insbesondere der Ausgleichung der die Verdienstmöglichkeiten beeinflussenden Verhältnisse, insbesondere der Vermögensunterschiede dienen.

Die Zusatz- bzw. Mindeststeuersätze werden am Anfang des Jahres für die Vorauszahlungen vorläufig bekanntgegeben und am Ende des Jahres endgültig festgesetzt. Änderungen in den Sätzen sind zwar nach Möglichkeit zu vermeiden. Doch soll andererseits auf diese Weise den wechselnden Wirtschaftsverhältnissen im Sinne der Wirtschaftspolitik der Regierung Rechnung getragen werden können.

a) Durch Vermögen (mit Ausnahme von Kapitalvermögen) gesichertes Einkommen.

Zusatz- und Mindeststeuern werden zunächst von dem durch landwirtschaftlichen oder sonstigen Grundbesitz oder durch gewerbliches Betriebsvermögen gesicherten Einkommen erhoben. Maßgebend ist der Vermögensstand am Schluß des Jahres. Jeder Steuerpflichtige schätzt grundsätzlich sein Vermögen selbst ein, muß jedoch entsprechend dem Grundsatz der Leistungsbereitschaft zur Übereignung an den Staat zum angegebenen Wert zuzüglich 20 v. S. bereit sein. Der Staat seinerseits ist bei Einschätzung zu einem

höheren Wert als dem von dem Steuerpflichtigen angegebenen zur Übernahme auf Verlangen des Steuerpflichtigen grundsätzlich verpflichtet. Vom Staat übernommene Vermögen können an geeignete Personen vergeben werden, soweit sie nicht besondere Verwendung (zu Siedlungen od. dgl.) finden. Eine Betätigung der öffentlichen Hand auf wirtschaftlichem Gebiet — mit Ausnahme der Versorgungsbetriebe, die jedoch auch gemischt-wirtschaftlich betrieben werden können —, ist nach Möglichkeit zu vermeiden. Sie kann jedoch vereinzelt regulierend und ausgleichend wirken.

aa) Land- und Forstwirtschaft.

Vom landwirtschaftlichen (forstwirtschaftlichen, gärtnerischen) Vermögen sind den jeweiligen Ertragsverhältnissen entsprechende Tausendsätze zu zahlen. Soweit die Einkommensteuer mit der Zusatz- bzw. Mindeststeuer als abgegolten angesehen wird, kann trotz dem Vorliegen besonderer wirtschaftlicher Verhältnisse Veranlagung zur Einkommensteuer zwecks Herbeiführung einer Steuerermäßigung beantragt werden.

bb) Sonstiger Grundbesitz.

Von dem sonstigen Grundbesitz sind den jeweiligen Ertrags- und sonstigen Verwertungsverhältnissen entsprechende Tausendsätze als Zusatz- bzw. Mindeststeuer zu zahlen. Möglichkeiten einer Ermäßigung durch Antrag auf Einkommensteuerveranlagung wie zu aa. Die Hauszinssteuer fällt grundsätzlich fort.

cc) Gewerbe (Gewerkekapital).

Von den Gewerbebetrieben, soweit Gewerkekapital über 5000 RM. vorhanden ist, werden Tausendsätze des Gewerkekapitals als Zusatz- bzw. Mindeststeuer erhoben. Die Schulden sind im Grundsatz abzugsfähig. Eine übermäßige und unzumutbare Verschuldung kann aber wegen des niedrigen Übernahmepreises leicht zum Erwerb durch den Staat führen. Die Höhe der Tausendsätze richtet sich nach den jeweiligen Ertragsverhältnissen, daneben nach der Zweckmäßigkeit, die Einbringung in Gewerbebetriebe zu begünstigen. Die Sätze können für die verschiedenen Gruppen der Gewerbebetriebe (Industriezweige, Banken, Versicherungsgewerbe usw.) verschieden hoch sein. Eine Besteuerung in Hundertsätzen der Betriebseinnahmen (regelmäßig nach Abzug der Lohn- und Gehaltsaufwendungen) kann für bestimmte Gruppen von Betrieben hilfsweise vorgesehen werden (z. B. auch zur Bekämpfung von Schleuderpreisen).

Die Erwerbs- (Kapital-) Gesellschaften zahlen unter grundsätzlichem Fortfall der Körperschaftsteuer die gewöhnlichen Zusatz- bzw. Mindeststeuern, mindestens aber bestimmte Prozentsätze, die sich nach der Höhe des Gesellschaftskapitals oder höheren Betriebsvermögens (Gewerkekapital) richten. Eine Veranlagung zur Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) zwecks Ermäßigung der Zusatz- bzw. Mindeststeuern kann nur ausnahmsweise beantragt werden. Unrentable Gesellschaften, die die Zusatz- bzw. Mindeststeuern nicht zahlen können, sollen sich grundsätzlich auflösen bzw. in Privathand zurückfallen.

b) Nichtgesichertes Einkommen.

aa) Selbständige Arbeitstätigkeit.

Von den selbständigen Berufstätigen, die ihr Einkommen vorwiegend mit der eigenen Arbeitskraft erzielen, einschließlich der freien Berufe, Handelsvertreter, Handwerker, Spediteure, soweit sie nicht unter cc fallen — auch sonstige Leistungsgewinne (z. B. aus gelegentlicher Vermittlungstätigkeit) sollen hier besteuert werden —, zahlen als Zusatz- bzw. Mindeststeuer eine besondere Leistungsteuer in Prozentsätzen des entsprechenden Umsatzes, bei deren Bemessung von den Verhältnissen auf dem Arbeitsmarkt auszugehen ist. Bei ungünstigen Arbeitsverhältnissen ist die Leistungsteuer nicht oder nur von einer bestimmten Höhe der Einnahmen an zu entrichten, da einerseits die selbständige Beschäftigung der Arbeitslosen erleichtert werden muß, andererseits die selbständige Berufstätigkeit durch die Arbeitslosigkeit regelmäßig in Mitleidenschaft gezogen ist. Bei ungünstigem Stande des Arbeitsmarktes wird eine besondere Leistungsteuer gut tragbar sein und soll nach Möglichkeit zur Bildung von Rücklagen für Zeiten der Arbeitslosigkeit verwendet werden.

Jeder selbständige Berufstätige muß grundsätzlich bereit sein, zu dem angegebenen Einkommen zusätzlich 20 v. H. in den Staatsdienst überzugehen.

bb) Unselbständige Arbeitstätigkeit.

Von den unselbständigen Arbeitstätigen ist als Zusatz- bzw. Mindeststeuer eine gestaffelte Steuer in Prozentsätzen des Bruttoarbeitslohns zu entrichten, wobei von den Verhältnissen auf dem Arbeitsmarkt auszugehen ist. Die Steuer ist als Abgabe zur Arbeitslosenhilfe zu erheben.

Auch die Arbeitnehmer zahlen die Einkommen- und Zusatzsteuer selbst auf Grund der Steuerkarte. Der Arbeitgeber kann die Abführung übernehmen oder bei nachlässiger Entrichtung durch den Arbeitnehmer vom Finanzamt dazu angewiesen werden; in letzterem Falle ist ihm ein Abschlag für die ihm entstehenden Kosten zu gestatten.

Jeder Arbeitnehmer muß bereit sein, zu dem angegebenen Arbeitseinkommen zusätzlich 10 v. H. in den Staatsdienst überzugehen.

cc) Handel, Gastwirtsgewerbe usw.

Vom Handel und Gastwirtsgewerbe, soweit sie nicht unter a, cc fallen, sind Zusatz- bzw. Mindeststeuern grundsätzlich nicht zu zahlen. Der Handel usw. ist statt dessen bei der Erhebung der Verbrauchssteuern, insbesondere der Warenhaussteuer beteiligt. Vom Standpunkt der allgemeinen Wirtschaftspolitik können bestimmte Handelszweige oder Unternehmungsarten (z. B. Warenhäuser, Einheits-, Kleinpreisgeschäfte) mit einer Zusatz- bzw. Mindeststeuer von den Geschäftseinnahmen belegt werden.

c) Durch Kapitalvermögen gesichertes Einkommen.

Vom Einkommen aus Kapitalvermögen ist eine Zusatz- bzw. Mindeststeuer (Kapitalertragsteuer) zu zahlen, deren Höhe (etwa 10 v. H.)

jährlich festgesetzt wird. Die Einkommensteuer kann bis zu einem bestimmten Einkommen durch die Kapitalertragsteuer als abgegolten bezeichnet werden.

Der Steuerpflichtige muß bereit sein, das Kapitalvermögen zu dem angegebenen Wert zuzüglich 20 v. H. an den Staat abzutreten.

Durch Erbschaft oder Schenkung erhaltenes Kapitalvermögen unterliegt im Jahre des Anfalls einer besonderen Vermögenszuwachssteuer, deren Höhe sich nach dem vorhandenen Vermögen und dem Verwandtschaftsgrad richtet.

Auch ein Vermögenszuwachs, der sich durch den Verkauf von zum Kapitalvermögen gehörigen Gegenständen, insbesondere Wertpapieren, Gesellschaftsanteilen usw., ergibt, ist entsprechend der Höhe des vorhandenen Vermögens vermögenszuwachssteuerpflichtig. Auch andere Gegenstände, wie Bauland und sonstiger Grundbesitz, Gewerbebetriebe, können — insbesondere bei Überschreiten eines bestimmten Vermögenszuwachses — für den Fall des Verkaufs als vermögenszuwachssteuerpflichtig erklärt werden.

Die Reichsfluchtsteuer, die bei Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Inlande zu zahlen ist, wird auszubauen sein.

Jeder Steuerpflichtige hat grundsätzlich im Januar für das vergangene Jahr eine Steuererklärung auf Grund Selbsteinschätzung abzugeben. Mit dem Steuerklärungsvordruck, der gründlich auszuarbeiten und allgemeinverständlich zu halten ist, erhält der Steuerpflichtige den für ihn gültigen Tarif mit den Sätzen der allgemeinen Einkommensteuer sowie der Zusatz- und Mindeststeuern. Entsprechend dem in der Steuererklärung angegebenen Einkommen, Vermögen usw. sind in Höhe der Zusatz- und Mindeststeuern von Landwirtschaft, Grundbesitz, Gewerbe, Leistungen, Arbeitsverdienst der Arbeitnehmer, Einnahmen der Warenhäuser usw., die sich der Steuerpflichtige selbst zu errechnen hat, Mindestzahlungen als Vorauszahlungen am 15. jedes Monats bzw. bei kleineren Steuerpflichtigen am 15. jedes Vierteljahres zu entrichten. Die Vermögenszuwachssteuer ist innerhalb eines Monats nach Eintritt des Steuerfalls abzuführen; sie kann bis zu 20 v. H. hinter dem endgültigen Steuerbetrage zurückbleiben.

Neben diesen Mindestzahlungen sind Vorauszahlungen entsprechend dem voraussichtlichen Einkommen und Vermögen im neuen Jahre abzuführen. Diese Vorauszahlungen werden bis zur endgültigen Veranlagung vom Staate verzinst. Soweit sie monatlich bzw. vierteljährlich um 20 v. H. hinter dem entsprechenden auf den Monat bzw. das Vierteljahr entfallenden Teil des Einkommens, das nach Schluß des Jahres endgültig veranlagt wird, zurückbleiben, sind Zinsen vom Steuerpflichtigen zu zahlen. Die Spanne zwischen den bei rechtzeitiger Vorauszahlung vom Staat zu zahlenden Zinsen und den gegebenenfalls vom Steuerpflichtigen zu entrichtenden Zinsen muß so groß sein, daß ein wesentlicher Anreiz zur Steuerzahlung besteht.

Eine Stundung von Steuerzahlungen, die lediglich für die Mindestzahlungen in Betracht kommt, wird nur gewährt, wenn gegenüber dem Vorjahr be-

sondere sachliche oder persönliche Verhältnisse vorliegen, die eine hinausschiebung der Zahlungen, die gegen Verzinsung erfolgt, rechtfertigen können.

Der Einkommensteuertarif ist baldmöglichst zu mildern.

II. Die Verbrauchsteuern.

Die Besteuerung des Verbrauchs in Form von Aufwandsteuern läßt sich nicht vermeiden, wenn man davon ausgeht, daß die Steuern am Strom erhoben werden sollen. Außerdem liegt ein hoher Verbrauch wegen der damit verbundenen Belebung der Wirtschaft im volkswirtschaftlichen Interesse. Im allgemeinen darf auch die Besteuerung des Verbrauchs aus finanzwirtschaftlichen Gründen nicht so erheblich sein, daß sie zu einer wesentlichen Einschränkung des Verbrauchs führt, die, wie die Erfahrungen der Praxis in den letzten Jahren zeigen, sogar zu einer Steuerminderung führen kann.

Jedoch ist nicht jeder Verbrauch in gleichem Maße erwünscht. Auch dienen die Abgaben auf dem Verbrauch dem sozialen Ausgleich, da zahlreiche Volksgenossen nicht in der Lage sind, sich jeden entbehrlichen Verbrauch zu gestatten. Schließlich wird durch manchen Aufwand (z. B. Beförderungsmittel, Gunde usw.) die Allgemeinheit in besonderem Maße in Anspruch genommen, so daß die Erhebung einer besonderen Abgabe auch aus diesem Grunde angebracht erscheinen kann.

An Verbrauchsteuern werden von den bestehenden Steuerarten zunächst folgende Steuern vorläufig weiterzuerheben sein:

Zuckersteuer (nach Möglichkeit ermäßigt), Salz-, Fett-, Süßstoff-, Essigsäure-, Bündwaren- und Leuchtmittelsteuer, Tabak-, Bier- und Schaumweinsteuer. — Das gleiche gilt für die Einfuhrzölle, Monopole und die statistische Abgabe.

Als Verbrauchsteuern kommen weiter in Betracht:

1. Warenhandelssteuer.

Die allgemeine Umsatzsteuer als Verkehrsteuer fällt als den Handel und Verkehr hindernd fort. Die Einfuhr-Ausgleichsteuer bleibt jedoch aufrechterhalten. Daneben wird die Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer in Form einer Warenhandelssteuer weiter erhoben.

Die Warenhandelssteuer, von der gewisse Rohstoffe und Lebensmittel ausgenommen werden können, wird, um den Einzelhandel nicht zu belasten, sondern im Gegenteil die Wirtschaft auf diesem Wege zu beleben, durch Ausgabe einer besonderen Geldsorte erhoben, die Zwangskurs im Warenhandel mit dem steuerpflichtigen Bedarf erhält. Die Annahme zum Nennbetrag ist vorzusehen für den reinen Warenhandel (Groß- und Einzelhandel), nicht die Landwirtschaft und die sonstige Urzeugung, die Industrie, das be- und verarbeitende Gewerbe sowie den Einfuhrhandel, in jedem Falle aber für Warenumsätze im und auch unmittelbar an den Einzelhandel. Zunächst werden die ausgegebenen Steuergutscheine in das Warenhandelsgeld umgetauscht. Darüber hinaus ist das Reich berechtigt, Warenhandelsgeld auszugeben, soweit eine den wirtschaftspolitischen Zwecken entsprechende Aufnahmefähigkeit besteht. Für andere

Entgelte als die Bezahlung von Waren kann die Annahme bis 20 v. H. des Geldbetrags vorgeschrieben werden (z. B. für Gehalts- und Lohnzahlungen).

Zwecks Abgeltung der Steuer und gleichzeitig Beschleunigung des Umlaufs entwertet sich das Warenhandelsgeld von Zeit zu Zeit in einem gewissen Maße. Die Vornahme des Ausgleichs zwischen dem Warenhandelsgeld und der allgemeinen Währung wird Aufgabe des Großhandels, der Banken und der Börse sein, die sämtlich an Bedeutung gewinnen. Der Großhandel wird nicht leicht auszuscheiden sein; Banken und Börse erhalten einen Antrieb. Das Warenhandelsgeld wird — ähnlich wie die Steuergutscheine — an der Börse notiert. Umlauf und Entwertung sind von der Reichsbank im Einvernehmen mit der Reichsregierung zu regeln. Es ist damit zu rechnen, daß die Reichsmark in erhöhtem Maße zu Kapitalanlagen und Spareinlagen Verwendung findet.

2. Wohnraumsteuer.

Die Hauszinssteuer wird beschleunigt abgebaut. Eine Wohnraumsteuer, an deren Stelle in Höhe bis 10 v. H. der Miete nach den Vorschlägen von Minister Dr. Popitz („Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Länder und Gemeinden“, S. 155 ff.), die nicht von den Hausbesitzern, sondern von den Mietern als Aufwandsteuer zu zahlen wäre, wird zur Zeit ebenfalls nicht erhoben werden können. Eine Wohnraumsteuer ist grundsätzlich zu vermeiden, solange die Verhältnisse auf dem Grundstücks- und Wohnungsmarkt ungünstig sind.

Die Hauszinssteuer auf gewerblich genutzte Räume ist baldmöglichst aufzuheben. Eine der Wohnraumsteuer entsprechende Steuer kommt hier auch unter anderen Verhältnissen nicht in Betracht.

3. Beförderungsteuer.
4. Kraftfahrzeugsteuer.
5. Vergnügungsteuer.
6. Rennwett- und Lotteriesteuer.
7. Schankverzehr- und Getränkesteuern.
8. Hunde- und ähnliche Steuern.
9. Sonstige Aufwandsteuern.

III. Die Urkundensteuern.

Die bisherigen Verkehrsteuern, soweit sie nicht bereits unter II fallen bzw. in Fortfall kommen, werden als Urkundensteuern, wie vielfach bereits früher, ausgestaltet und entsprechend herabgesetzt:

1. Grunderwerbsteuer,
2. Gesellschaftsteuer,
3. Wertpapier- und Börsenumsatzsteuer,
4. Versicherungsteuer,
5. Wechselsteuer,
6. bisherige Stempelsteuern.

C. Reichs-, Länder- und Gemeindesteuern.

Die Frage des Finanzausgleichs zwischen Reich, Länder und Gemeinden ist, wie bereits oben (unter A) bemerkt, in erster Linie eine Frage der

Aufgaben- und Lastenverteilung. Im übrigen ist zunächst besonderes Gewicht auf die Schaffung einer zweckmäßigen Deckung des Gemeindebedarfs zu legen. Die Gemeinden müssen einerseits mit bestimmten Einnahmen rechnen können. Andererseits muß eine gewisse Beweglichkeit in der Möglichkeit der Steuererhebung für die Gemeinden bestehen (Dr. Popitz, wie vor S. 113, 117).

Die Verteilung der Steuern wird etwa wie folgt geschehen können:

I. Reich.

1. Einkommensteuer (größtenteils), von den Zusatz- bzw. Mindeststeuern die Vermögen- und Wachstumssteuer sowie die Mindeststeuer der Erwerbsgesellschaften, soweit sie nicht auf andere Zusatz- bzw. Mindeststeuern entfällt, Reichsfluchtsteuer;
2. Verbrauchssteuern wie bisher, Einfuhr-Ausgleichsteuer, Warenhandelssteuer, Beförderungsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Rennwett- und Lotteriesteuer;
3. Versicherungsteuer, Wechselsteuer.

II. Länder.

1. Einkommensteuer (teilweise),
2. — —
3. Grunderwerbsteuer, Gesellschaftsteuer, Wertpapier- und Börsenumsatzsteuer, bisherige Stempelsteuern.

Die Länder können an der Einnahme aus der Ausgabe des Warenhandelsgeldes durch Überweisung von Geldbeträgen beteiligt werden.

III. Gemeinden.

1. Bürgersteuer (nebst Zuschlägen), Einkommensteuer (teilweise), Zusatz- bzw. Mindeststeuern von Grundbesitz und Gewerbe bzw. von den Warenhäusern sowie von den Leistungen der selbständigen Berufstätigen und vom Verdienst der Arbeitnehmer (nebst Zuschlägen).
2. Vergnügungsteuer, Schankverzehrsteuer, Hunde- und ähnliche Steuern, gegebenenfalls Wohnraumsteuer, sonstige Aufwandsteuern.

Die Gemeinden können mit bestimmten Einnahmen aus den Zusatz- bzw. Mindeststeuern rechnen, da Ermäßigungen dieser Steuern nur auf Grund der Einkommensteuerveranlagungen erfolgen. Die Ermäßigungen gehen nicht zu Lasten der Gemeinden, sondern mindern die Einnahmen des Reichs aus der Einkommensteuer. Das gleiche gilt für den Fortfall der Bürgersteuer beim Vorhandensein von mehr als drei Kindern, den Abzug der Dauerschulden sowie gegebenenfalls der Lohn- und Gehaltsaufwendungen bei der Gewerbesteuer.

Zuschläge zur Bürgersteuer sowie zu den Zusatz- bzw. Mindeststeuern sollen den örtlichen Verhältnissen Rechnung tragen und regelmäßig in gleicher Höhe erfolgen. Die Beschlüsse der Gemeinden bedürfen der Genehmigung nach Richtlinien der Reichsregierung.

Finanzzuweisungen, insbesondere Überweisungen von Einnahmen aus der Einkommensteuer an die Gemeinden, sind möglichst zu beschränken. Durch die Bürgersteuer und die Zusatz- bzw. Mindeststeuern vom Verdienst der Arbeitnehmer (nach deren Wohnort) sowie von den Leistungen der selbständigen Berufstätigen werden die Unterschiede in der Kopfzahl sowie der unselbständigen Berufsbevölkerung jedoch nicht in ausreichendem Maße ausgeglichen werden. Entsprechend dem Gutachten von Dr. Popitz (wie vor S. 262 ff.) werden daher die Überweisungen zweckmäßig nach Kopfbeträgen, die nach Gemeindegößen gestaffelt sind, und nach dem Anteil der unselbständigen Bevölkerung an der Gesamtbevölkerung auf die Gemeinden verteilt. Daneben werden Zuschüsse der Länder zu den Schul- und Polizeilasten erforderlich sein.

Die Schankverzehrsteuer (bis 10 v. H.) ist auf die Getränke, die ihr bisher nicht unterliegen, auszudehnen, während die besonderen Getränkesteuer fortfallen. Nach Möglichkeit werden diese Steuern unter Ausdehnung der Warenhandelssteuer aufzuheben sein, indem das Warenhandelsgeld auch für den Schankverzehr Zwangskurs erhält. Die Gemeinden würden insoweit an den Einnahmen aus der Ausgabe des Warenhandelsgeldes zu beteiligen sein. Die Zuteilung des Warenhandelsgeldes kann im übrigen auch mit den Finanzzuweisungen verbunden werden.

Die Erhebung besonderer Aufwandsteuern ist insbesondere durch die Aufsichtsbehörden möglichst zu beschränken. Diese Steuern sollen vor allem den örtlichen Verhältnissen Rechnung tragen.

Auf Grund der vorgeschlagenen Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens kann die Reichsfinanzverwaltung wesentlich eingeschränkt werden. Die Auskunftsstellen der Finanzämter werden jedoch auszubauen sein.

Die Veranlagungen zur Einkommensteuer nebst Zusatz- bzw. Mindeststeuern erfolgen durch die Finanzämter des Reichs unter Beteiligung der Länder und Gemeinden, wie bereits bisher, in den Steueraussschüssen. Die weitgehenden Anforderungen in volkswirtschaftlicher Hinsicht, die die Prüfung der Steuererklärungen unter dem Gesichtspunkt auch der Leistungsbereitschaft mit sich bringt, wird es erforderlich machen, die Finanzbeamten mehr als bisher auch volkswirtschaftlich zu schulen bzw. Volkswirte in die Finanzverwaltung aufzunehmen.

Die Verbrauchsteuern werden grundsätzlich durch besondere Steuerstellen der Reichsfinanzverwaltung, insbesondere die Zollstellen, zu erheben sein, soweit sie nicht durch städtische Steuerstellen eingezogen werden.

Die Erhebung der Urkundensteuern wird ebenfalls durch besondere Steuerstellen zu erfolgen haben, die entweder der Reichsfinanzverwaltung oder der betreffenden Landesverwaltung unterstehen.

Die neuen Bestimmungen zur preußischen Stempelsteuer.

Von Oberregierungsrat Dr. Kluckhohn, Landesfinanzamt Berlin.

Das Preussische Stempelsteuergesetz (StStG.), das seit der Neufassung vom 27. Oktober 1924 nur in zwei nebenächlichen Punkten geändert ist (Sächsisches Stempel von 1000 RM. für Vollmachten auf Grund des Gesetzes vom 26. Juli 1926 sowie Neufassung der Tariffst. 1 Abs. 10 und Tariffst. 14 I Abs. 3 zu d auf Grund des Gesetzes vom 5. April 1928) hat durch das Gesetz über die Änderung stempelsteuerrechtlicher Bestimmungen vom 23. Mai 1933 (GS. S. 186) einschneidende Änderungen erfahren. Maßgebend hierfür war, wie die amtliche Begründung hervorhebt, vor allem die Absicht, den vielfachen mit Erfolg durchgeführten Versuchen zur Umgehung der Stempelsteuer entgegenzutreten. Ferner sollte die Unsicherheit in der Auslegung einiger gesetzlicher Bestimmungen beseitigt und die Sicherstellung des Steueraufkommens im Einzelfall weiter gefördert werden. Schließlich ist das Rechtsmittelverfahren in Stempelsteuerfällen dem der Reichsabgabenordnung angeglichen. An den Grundlagen der Besteuerung ist aber nichts geändert. Insbesondere gilt nach wie vor für den Landesstempel der Grundsatz der Urkundenbesteuerung; auch sind neue Tariffstellen nicht geschaffen.

In Kraft getreten sind die neuen Vorschriften bereits am 1. Juni 1933.

I. Änderungen des Gesetzes selbst.

1. § 1 StStG. In der Regel bedürfen zweiseitige Verträge — im Gegensatz zu den einseitigen Verträgen wie etwa der Abtretung — zu ihrer Stempelspflichtigkeit der Unterschrift aller Beteiligten. Eine Ausnahme

machte bisher die Vorschrift der Tariffst. 7 Abs. 5 Satz 1 bei Kaufverträgen, deren Ausgangspunkt die Verstempelung der Möbelleihverträge war. Diese letztere Bestimmung hat nunmehr durch einen Zusatz zu § 1 Abs. 2 allgemeine Gültigkeit erhalten. Hiernach sind allgemein Beurkundungen von Verträgen — in Betracht kommen trotz des weitergehenden Wortlautes nur die zweiseitigen Verträge — auch dann stempelspflichtig, wenn sie nur von einem der Vertragsschließenden unterzeichnet und dem anderen Vertragsschließenden ausgehändigt sind. Man denke hierbei — abgesehen von den Kaufverträgen — etwa an Sicherungsübereignungen und an Anstellungsverträge. Die Grundsätze, die insbesondere das Reichsgericht bei der Anwendung der Tariffst. 7 Abs. 5 herausgearbeitet hat, müssen jetzt natürlich auch bei den anderen zweiseitigen Verträgen gelten. Mit hin setzt die Stempelspflicht in allen Fällen voraus, daß der Vertragsschluß als solcher und nicht etwa nur ein Angebot oder dessen Annahme beurkundet ist, daß die — nur einseitig unterzeichnete — Urkunde das Geschäft in allen seinen wesentlichen Bestandteilen enthält und die erklärte Willenseinigung beider Vertragsteile ergibt.

2. § 3 Abs. 2 StStG. Der Grundsatz, daß für die Stempelspflichtigkeit einer Urkunde die Hinzufügung von Bedingungen ohne Bedeutung ist, wird jetzt auf den Fall der sogenannten Potestativbedingung ausgedehnt, d. h. einer Bestimmung, nach der die Wirksamkeit eines beurkundeten Geschäfts lediglich von dem bloßen Willen des Verpflichteten abhängt. Nach

dem neuen Zusatz zu § 3 Abs. 2 ist auch eine solche Potestativbedingung, die nicht als Bedingung im eigentlichen Sinne anzusehen ist, stempelrechtlich bedeutungslos. Die Stempelspflicht wird mithin auch dann begründet, wenn es in einer Urkunde etwa heißt: „Dieser Vertrag tritt erst mit der schriftlichen Bestätigung des Verkäufers in Kraft.“ Das gleiche gilt, wie die Begründung ausdrücklich hervorhebt, bei der Einräumung einer Option, die von dem Reichsgericht je nachdem als eine aufschiebende Bedingung oder als ein reines Angebot und damit als stempelfrei angesehen wurde (vgl. Entscheidungen in Zivilsachen Bd. 136 S. 132). Es ist nicht zu verkennen, daß die auf diesem Wege herbeigeführte Versteinerung des bloßen Angebots zu einem Vertragschluß von den bisherigen Grundätzen einer Vertragsbesteuerung erheblich abweicht.

Allerdings ist in den Fällen der Potestativbedingung die Stempelspflicht abhängig davon, daß die Gegenseite von der Bestätigungserklärung Kenntnis erlangt, wobei es aber als unbeachtlich anzusehen ist, ob die Bestätigung schriftlich oder nur mündlich erfolgt. Denn es heißt im § 16 Abs. 3 UStG. auf Grund seiner Neufassung, daß bei Urkunden über Rechtsgeschäfte, welche erst durch die Bestätigung eines der Beteiligten Rechtswirksamkeit erlangen, den Ausstellern gegenüber die Frist für die Verwendung des Stempels mit dem Ablauf desjenigen Tages beginnt, an welchem sie von der Bestätigung Kenntnis erhalten haben. Wenn auch die Vorschrift des § 16 Abs. 3 ihrem Wortlaute nach nur den Beginn der Stempelverwendungsfrist festlegt, so regelt sie doch tatsächlich die Voraussetzungen der Stempelspflicht überhaupt. Die Abgabe der Bestätigungserklärung ist also ebenso wie bei einem von einer Genehmigung abhängigen Geschäft die erteilte Genehmigung Bedingung für die Stempelspflicht.

3. § 5 Abs. 1 zu c und d. Für die Befreiung von der Stempelsteuer bedarf es bei den milden Stiftungen nur noch der Anerkennung durch den Finanzminister und den Justizminister, bei gemeinnützigen Forschungsanstalten durch den Finanzminister, während die bisher übliche Anerkennung durch weiter etwa beteiligte Minister fortfällt.

4. § 6 Abs. 3. Bei Geldforderungen ist der Berechnung des Stempels grundsätzlich der Nennbetrag der Forderung zugrunde zu legen, wenn und soweit er aus der Urkunde ersichtlich ist; andernfalls ist der Wert der Forderung, entsprechend der Bestimmung des Abs. 1 von § 6, zu ermitteln, während das Reichsgericht (vgl. Entscheidungen in Zivilsachen Bd. 133 S. 370) bei Geldforderungen, deren Betrag aus der Urkunde nicht ersichtlich ist, eine anderweitige Ermittlung ihrer Höhe für unzulässig erklärt hat.

5. § 13 Abs. 1 zu c. Die Haftung eines jeden Inhabers oder Vorzeigers einer nicht ordnungsmäßig verstempten Urkunde, der ein rechtliches Interesse an ihrem Gegenstande hat, für den Fehlstempel wird ausgedehnt auf die Inhaber oder Vorzeiger nur einer Ausfertigung oder einer beglaubigten Abschrift einer solchen Urkunde, da den letzteren regelmäßig die gleiche rechtliche Bedeutung wie der Urkunde selbst zukommt.

6. § 27 Abs. 3. Während die Verjährungsfrist bei der Stempelsteuer, soweit diese auf einen Bruchteil des Wertes des Gegenstandes zu bemessen ist, 10 Jahre und bei den Festtempeln 5 Jahre beträgt, war bisher die Beanstandung der Angaben eines Steuerpflichtigen über den Wert des Gegenstandes eines Geschäfts nur binnen 3 Jahren nach der Beurkundung zulässig. Diese Vorschrift hatte in der Praxis vor allem deshalb zu Schwierigkeiten geführt, weil von der Verwaltung bei dem Vollmachtstempel, bei dem insbesondere diese Bestimmung zur Anwendung kam, zwischen dem Wert des Gegenstandes des Geschäfts, zu dem die Vollmacht ermächtigt, und dem Wert des Geschäfts der Vollmachtserteilung unterschieden wurde. Nunmehr ist diese ganze Fristbestimmung fortgefallen.

7. § 31. Der Kreis derjenigen Stellen, die der Stempelprüfung unterliegen, wird erweitert. Fortan gehören hierzu allgemein auch die Personen, von denen anzunehmen ist, daß sie unter das Stempelsteuergesetz fallende Geschäfte abzuschließen oder Urkunden über derartige Geschäfte zu besorgen pflegen. Hiermit wird zur Sicherung des Stempelaufkommens ein der Reichsabgabenordnung entsprechender Zustand auch hinsichtlich stempelpflichtiger Privatpersonen geschaffen.

Ferner wird die Steueraufsicht dadurch erweitert, daß der Kreis der Privatpersonen, die zwar nicht Prüfungsstellen sind, aber auf Erfordern der Steuerbehörde verpflichtet sind, sich über die gehörige Beobachtung des Stempelsteuergesetzes auszuweisen, vergrößert wird. Während bisher hierfür erforderlich war, daß Tatsachen vorlagen, die die Vermutung rechtfertigten, daß von den Personen eine Vorschrift des Stempelsteuergesetzes verletzt worden war, genügt jetzt, daß sonstwie die Vermutung für eine solche Verletzung gerechtfertigt ist, ohne daß besondere Tatsachen nach dieser Richtung hin vorzuliegen brauchen.

II. Änderungen des Tarifs.

1. Tariffst. 1. Bisher gab es zwei Bestimmungen im Tarif des Stempelsteuergesetzes, nach denen die Stempelpflichtigkeit einer Urkunde von dem Bestehen einer bestimmten Verkehrsform abhing. Dies ist nunmehr geändert, während die Vorschrift im § 1 Abs. 3 UStG. über die Bedeutung der Verkehrsform für die Stempelpflicht des Korrespondenzvertrages bestehen geblieben ist.

Tariffst. 1 stellt jetzt im Abs. 3 die schriftliche Benachrichtigung an den Verpflichteten über die Abtretung eines Rechts der Abtretungserklärung selbst gleich, indem die Benachrichtigung stets dann für stempelpflichtig erklärt wird, wenn nicht eine mit dem tarifmäßigen Stempel versehene Abtretungserklärung vorliegt. Demgegenüber war bisher für die Stempelpflichtigkeit der Benachrichtigungserklärung vorausgesetzt, daß nach der Verkehrsform über die Abtretung eine förmliche Urkunde errichtet zu werden pflegte und durch die schriftliche Benachrichtigung die Aufnahme einer solchen Urkunde ersetzt werden sollte. Die Feststellung einer entsprechenden Verkehrsform war in der Praxis nur schwer zu treffen. (Über den weiteren Fall einer Verkehrsform vgl. unten zu II 9.)

Nach dem bisherigen Abs. 5 der Tariffst. 1 wurde der Stempel für den Antrag auf Eintragung der Ab-

retung einer Hypothek oder Grundschuld im Grundbuch usw. nur erhoben, falls die beantragte Eintragung im Grundbuch usw. vermerkt worden ist. Um die Schwierigkeiten bei den Abtretungen zu vermeiden, deren Eintragung außerhalb Preußens zu erfolgen hat, ist nunmehr vorgesehen, daß in Fällen der letzteren Art die Erhebung des Stempels nicht von dem Vermerk der Eintragung abhängt, so daß der Stempel bereits mit der Beurkundung des Antrags fällig wird. Falls aber die beantragte Eintragung unterbleibt, wird der Stempel auf Grund eines innerhalb zweier Jahre nach der Einrichtung zu stellenden Antrags erstattet.

2. Tariffst. 7. Der Kaufstempel wird nunmehr erhoben für Kaufverträge usw. über Gegenstände aller Art „einschließlich der Begründung eines selbständigen Rechts“. Die entgeltliche Übertragung einer zum Inhalt des Eigentums gehörigen Befugnis des Eigentümers auf einen anderen unter Ausgestaltung zu einem selbständigen Recht fällt mithin unter diese Tariffstelle, was das Reichsgericht (Urteil VII 320/30 vom 20. März 1931, JW. 1931 S. 2642) bezüglich der Bestellung eines Erbbaurechtes verneint hatte. Unter diese Bestimmung wird — auf Grund der Neufassung der Tariffst. 18 Ziff. 2 (vgl. unten zu II 8) — auch der (entgeltliche) Ausführungsvertrag einzuordnen sein. Hierbei ist aber stets zu beachten, daß die Tariffstelle nach den Einleitungsworten immer nur gilt, soweit nicht andere Tariffstellen zur Anwendung kommen.

Die Berechnungsspalte der Tariffst. 7 hat einen Zusatz erhalten, nach der der Kaufstempel in jedem Falle auch von dem Werte des Entgelts für Nebenleistungen — mag es in Geld bestehen oder nicht — zu berechnen ist. Auf diese Weise soll für die Zukunft vermieden werden, daß durch die Vereinbarung einer Nebenleistung des Verkäufers neben seiner eigentlichen Hauptleistung und eines besonderen Entgelts für die erstere die Stempelspflicht gemindert wird, wie es etwa durch die Vereinbarung einer Konkurrenzklausele unter Zahlung eines erheblichen Entgeltes für diese neben dem Kaufpreis für ein Geschäft geschah.

Abf. 5 der Tariffst. 7, der die nur einseitige Beurkundung von Kaufverträgen zum Stempel heranzieht, ist erheblich erweitert worden. Ich habe oben zu I 1 bereits darauf hingewiesen, daß der Grundsatz des alten Abf. 5 nunmehr allgemein bei zweiseitigen Verträgen gilt. Dafür ist jetzt im Rahmen der Tariffstelle 7 die Stempelspflicht ausgedehnt auf nur von dem einen Teil unterzeichnete und dem anderen Teil ausgehändigte „Bestellscheine und andere Beurkundungen der Bedingungen einer Veräußerung, deren Rechtswirksamkeit nur unter gewissen Voraussetzungen eintritt“. Hier ist also von dem Grundsatz abgegangen, daß lediglich die — wenn auch nur einseitig erfolgte — Beurkundung eines Vertragschlusses zu einem Vertragstempel herangezogen werden kann. (Wegen einer weiteren Ausnahme von diesem Grundsatz vgl. oben zu I 2.) Gedacht ist hierbei, wie die amtliche Begründung hervorhebt, an formularmäßige Bestellungen oder andere einseitige Veräußerungsbeurkundungen, denen von dem einen Vertragsteil eine für allemal festgelegte oder von beiden Teilen verabredete Lieferungsbedingungen zugrunde liegen, also an Urkunden, die nicht lediglich ein reines Vertragsangebot, sondern schon verabredete Einzelheiten

des noch nicht wirksamen Kaufabschlusses enthalten, m. a. W. an schriftliche Verlautbarungen von Kauf- oder Lieferungsbedingungen, bei denen nur der Abschluß des Kaufes selbst noch nicht erkennbar ist. Damit wird auch das bekannte „Battbergische Muster“ stempelspflichtig. Als eine solche Voraussetzung, unter der die Rechtswirksamkeit einer Veräußerung eintritt, ist etwa ein Vorbehalt dahin anzuführen, daß über den Käufer eine günstige Auskunft erteilt wird, oder die Klausel, daß der Vertrag als abgeschlossen gilt, wenn das Angebot nicht binnen einer bestimmten Frist abgelehnt wird (im Gegensatz zu der Klausel, daß der Abschluß des Vertrages von einer positiven Bestätigung des einen Vertragsteils abhängt, einer Vereinbarung, die unter § 3 Abf. 2 einzuordnen ist, vgl. oben zu I 2). Diese Stempelspflicht aus Abf. 5 entfällt indessen, wenn der Veräußerungsvertrag nachweislich mangels Eintritts der Voraussetzung nicht zustande gekommen ist, so daß letzten Endes auch hier nur der Vertragschluß als solcher verstempt werden soll, wenn auch gewissermaßen unter einer Umkehrung der Beweislast. Zu beachten ist auch noch, daß im Gegensatz zu früher Abf. 5 der Tariffst. 7 nicht nur bei den Veräußerungen beweglicher Sachen, sondern allgemein bei allen Veräußerungen gilt, z. B. auch bei der von Patenten.

3. Tariffst. 9. Fortan unterliegen nicht nur die äußerlich vertraglich vereinbarten, sondern auch die einseitig erklärten Bestellungen eines Nießbrauchs an beweglichen Sachen oder Rechten dem Nießbrauchstempel.

4. Tariffst. 10. Unter die Bestimmungen über die Berechnung des Stempels für Miet- und Pachtverträge (Tariffst. 10 II Abf. 2), bei der von der Dauer der bedungenen Vertragszeit auszugehen ist, ist ein neuer Satz eingefügt, nach dem als bestimmt auch eine Vertragszeit gilt, an die nur einer der Vertragsschließenden gebunden ist. Auf Grund dieser Vorschrift sind fortan — entgegen der Rechtsprechung des Reichsgerichts — auch die Mietverträge mit einer Optionsklausel hinsichtlich der Optionszeit stempelspflichtig. So wird stempelrechtlich die gleiche Behandlung herbeigeführt zwischen der Option und den — im wirtschaftlichen Ergebnis ziemlich gleich gelagerten — Fällen, daß ein Vertrag auf bestimmte Zeit geschlossen, aber dem einen Teil ein lediglich von seiner Willkür abhängiges, vorzeitiges Kündigungsrecht eingeräumt wird, Fälle, in denen nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts die ganze Vertragszeit der Besteuerung zugrunde zu legen ist (vgl. Entscheidungen in Zivilsachen Bd. 138 S. 129).

5. Tariffst. 12 III. Diese Vorschrift, nach der auch andere als gerichtliche oder notarielle Protokolle bestimmten Inhalts oder als Notariatsurkunden einem Stempel unterliegen, falls sie „in Privatangelegenheiten von Behörden oder Beamten aufgenommen sind“, spielte in der Praxis bisher nur eine geringe Rolle. Sie ist aber nunmehr zu neuem Leben erweckt dadurch, daß die Worte „von Behörden oder Beamten“ gestrichen sind. Es unterfallen mithin jetzt auch privatschriftliche Protokolle diesem Stempel. Auf diese Weise soll erreicht werden, daß fortan nicht mehr Unternehmen durch einen ihrer Angestellten schriftliche Verhandlungen über wichtige rechtsgeschäftliche Erklärungen ihrer Kunden oder auch anderer Ange-

steller aufnehmen lassen können, die üblicherweise sonst schriftlich abgegeben werden, ohne daß mangels einer Unterzeichnung durch den Kunden eine Stempelspflicht begründet wird. Es wird etwa von dem Bankvorstand eine protokollarische Erklärung eines Bankkunden über die Abtretung einer Lebensversicherungspolice an die Bank aufgenommen. Ein solches Protokoll ist, wenn es die Stelle einer in dem Tarif des Stempelsteuergesetzes versteuerten Verhandlung vertritt (wie in dem vorstehenden Falle auf Grund der Tariffst. 1), wie diese — mindestens aber mit 3 RM. — zu verstemeln, während es andernfalls stempelfrei bleibt.

Auf Grund der Neufassung des § 12 Abs. 1 zu b UStG. ist bei solchen privatschriftlichen Protokollen Stempelschuldner derjenige, der dessen Aufnahme veranlaßt, d. h. die Erklärung abgegeben hat.

6. Tariffst. 14. Die Streichung der Eingangsworte der Nr. I Abs. 1 hinter Schuldverschreibungen „hypothekarische und persönliche aller Art“ will lediglich den bestehenden Rechtszustand klarstellen, da diese Worte bisher schon von der Verwaltungsübung als rechtlich bedeutungslos angesehen wurden.

Durch die Neufassung der Tariffst. 14 III Abs. 1 wird erreicht, daß fortan dem Antrag auf Eintragung einer Hypothek im Grundbuch usw. die Bewilligung einer solchen Eintragung gleichgestellt wird, und daß der Antrag auf Eintragung der Verpfändung einer Hypothek auch dann stempelspflichtig ist, wenn er nicht durch den eingetragenen Gläubiger gestellt wird. Auf diese Weise soll vermieden werden, daß, wenn Antrag und Bewilligung von verschiedenen Personen ausgehen, die Eintragung etwa von einer stempelbefreiten Person (z. B. von einer Wohnungsgesellschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 zu f), also stempelfrei beantragt wird, während die Person des eigentlich Verpflichteten, wenn dieser die Eintragung lediglich bewilligt, bei der stempelrechtlichen Beurteilung der Hypothekenbestellung unbeachtlich bleibt.

7. Tariffst. 15 Abs. 3. Diese Vorschrift, nach der der Sicherstellungstempel in keinem Falle den für die Beurkundung des sicherzustellenden Rechts zur Erhebung gelangenden Stempel übersteigen durfte, hat in der Praxis zu großen Unzuträglichkeiten geführt, vor allem da die Frage, welcher Inhalt bei der nötigenfalls für die Stempelberechnung besonders zu konstruierenden Vergleichsurkunde angenommen werden sollte, in vielen Fällen kaum zu beantworten war. Diese Vorschrift ist nunmehr restlos gestrichen.

8. Tariffst. 18 Ziff. 2. Vielfach ist, unterstützt durch die Rechtsprechung des Reichsgerichts, gewissen entgeltlichen Leistungsverträgen (z. B. Kauf- und Pachtverträgen) durch Hinzufügung bestimmter Klauseln oder durch die besondere, innerlich nicht begründete Betonung eines Vertragsbestandteils nach außen hin ein solcher Rechtscharakter gegeben, daß die Anwendbarkeit der besonderen Tariffstellen mit Prozentstempeln verneint und nur der allgemeine Vertragstempel der Tariffst. 18 Ziff. 2 von 3 RM. für fällig erachtet wurde. Dies gilt etwa von der entgeltlichen Übertragung einer Lizenz zum Filmvertrieb, die an sich bei Ausschließlichkeit der Lizenz einen Kauf, andernfalls eine Rechtspacht darstellt, aber durch die Hinzufügung einer Vereinbarung, nach der die Verpflichtung zur Herstellung der Filme als Haupt-

leistung betont wird, nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts zu einem Vertrage eigener Art gemacht ist, der nur den allgemeinen Vertragstempel erfordert. In solchen Fällen soll die Neufassung des Abs. 4 der Tariffst. 18 Ziff. 2 Platz greifen. Dieser schließt an die Bestimmung des § 10 Abs. 3 UStG. an, nach der dann, wenn sich die einzelnen in einer Urkunde enthaltenen Geschäfte als Bestandteile eines einheitlichen, nach dem Tarif des Stempelsteuergesetzes steuerpflichtigen Rechtsgeschäfts darstellen, nur der für das letztere vorgesehene Stempelbetrag zu entrichten ist, und lautet: „Enthält ein Vertrag einen an sich nach § 10 Abs. 3 dieses Gesetzes nicht besonders zu versteuernden Bestandteil, der sich als ein in einer anderen Tariffstelle besonders aufgeführter Vertrag darstellt, so kommt auch diese Tariffstelle zur Anwendung.“ Dies bedeutet in dem vorstehend angeführten Falle der Filmlizenz, daß neben dem allgemeinen Vertragstempel der Kaufstempel oder der Pachtstempel (je nach der Ausschließlichkeit der Lizenz) zu erheben ist.

9. Tariffst. 19. Bisher wurde bei der Verstemplung von Untervollmachten unterschieden, ob der Bevollmächtigte von der ihm durch die Vollmacht übertragenen Befugnis Gebrauch machte, seinem Vollmachtgeber einen anderen zum Bevollmächtigten zu bestellen — hier lag eine stempelpflichtige ursprüngliche Vollmacht vor — oder ob der Bevollmächtigte im eigenen Namen sich selbst einen Bevollmächtigten bestellte und diesen zur Vertretung seines Vollmachtgebers ermächtigte — hier wurde eine stempelfreie Substitution angenommen, da hier die Bevollmächtigung nicht zur Vornahme von Geschäften „für den Vollmachtgeber“ erteilt wurde. Diese Unterscheidung führte in der Praxis zu manchen Unzuträglichkeiten. Nunmehr ist die Unter Vollmacht ausdrücklich der Vollmacht gleichgestellt, sie ist daher stets stempelpflichtig. Damit gelten auch die Ermäßigungsvorschriften der Tariffst. 19 für Unter Vollmachten; der Stempel beträgt also nur ein Viertel des allgemeinen Satzes, wenn der Unterbevollmächtigte in einem Dienstverhältnis zu dem Bevollmächtigten steht und die Intervollmacht mit Rücksicht auf dieses Verhältnis erteilt wird, ohne daß es auf das Verhältnis zwischen dem Hauptvollmachtgeber und seinem Bevollmächtigten ankommt.

Bisher unterlagen die sogenannten Vollmachtgeständnisurkunden, d. h. die Schriftstücke, in denen jemand einem Dritten gegenüber erklärt, daß er einem anderen die Vornahme einer Angelegenheit rechtlicher Natur aufgetragen habe (oder, wie es jetzt außerdem heißt, die Berechtigung oder Einwilligung [vgl. § 185 BGB.] hierzu erteilt habe), nur dann dem Vollmachtstempel, wenn die Verkehrssitte eine Vollmacht in diesen Fällen erforderte und durch das Schriftstück die förmliche Vollmacht ersetzt werden sollte. Nunmehr sind aber — ähnlich wie es bei den Benachrichtigungen von einer Abtretung geschehen ist (vgl. oben zu II 1) — solche Vollmachtgeständnisurkunden nur dann dem Vollmachtstempel nicht unterworfen, wenn eine mit dem tarifmäßigen Stempel versehene Vollmachturkunde vorliegt. Das Vorhandensein einer Verkehrssitte spielt mithin auch hier keine Rolle mehr. Damit sind auch die soge-

nannten Unterschriftskarten der Banken stempel-pflichtig geworden. Hingegen bleiben die Procura-anmeldungen zum Handelsregister nach wie vor stempelfrei, da hier die Erklärung nicht einem Dritten, sondern einer Behörde gegenüber abgegeben wird.

III. Änderungen des Rechtsmittelverfahrens.

Sehr einschneidend sind die Änderungen des Rechtsmittelverfahrens, die durch eine Neufassung des § 26 RStG. und durch die „Rechtsmittelverordnung für die preußische Stempelsteuer“ vom 23. Mai 1933 (G. S. 191) (B. D.) herbeigeführt sind. Diese letztere Verordnung ist ebenfalls am 1. Juni 1933 in Kraft getreten.

a) Soweit es sich um Stempelsteuerbescheide im Sinne dieser Verordnung handelt, d. h. um eine Willenskundgebung eines Finanzamts mit erweiterter Zuständigkeit gegenüber einem Stempelpflichtigen (im Sinne der §§ 12 und 13 RStG.) in Beziehung auf die Verpflichtung zur Entrichtung einer Stempelsteuer, ist an die Stelle des ordentlichen Rechtswegs das Berufungsverfahren nach der Reichsabgabenordnung getreten (Einspruch an das Finanzamt, Berufung an das Finanzgericht, Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof). Als Finanzämter mit erweiterter Zuständigkeit im Sinne dieser Bestimmung gelten die Finanzämter, die auf dem Gebiete der Kapitalverkehrsteuern durch Anordnung des Reichsministers der Finanzen mit erweiterter Zuständigkeit ausgestattet sind (in Berlin das Finanzamt Börse). Nach § 4 Abs. 2 B. D. beginnt die Frist zur Einlegung des Einspruchs im Berufungsverfahren nicht vor dem 1. Juni 1933. Dies bedeutet offenbar, daß in allen den Fällen, in denen ein Stempelsteuerbescheid vor dem 1. Juni 1933 erlassen ist und die Klagefrist des § 26 RStG. an diesem Tage noch nicht abgelaufen war, noch bis zum 30. Juni 1933 einschließlich Einspruch eingelegt werden kann. Im übrigen bleibt nach § 4 Abs. 3 B. D. in den am 1. Juni 1933 anhängigen Rechtsstreitigkeiten das bisherige Verfahren bestehen.

Da das Berufungsverfahren „an die Stelle des Rechtswegs“ tritt, ist es nur in denselben Fällen gegeben, in denen bisher der Rechtsweg offen stand, also nur, soweit es sich um die Frage handelt, ob nach der Zeit der Einforderung, Zahlung oder Beitreibung des Stempels vorhandenen Voraussetzungen eine Verpflichtung zu dessen Entrichtung bestand oder nicht, mithin insbesondere nicht in den Fällen des § 25 Abs. 1 zu c RStG. (vgl. hierzu meine Ausführungen in der DStZ. 1931 S. 76).

Neben dem Berufungsverfahren besteht, wie der Runderlaß des Preuß. Finanzministers II C 777 vom 23. Mai 1933 ausdrücklich hervorhebt, nach wie vor noch das Beschwerdeverfahren, für das die letzte

Instanz der Preuß. Finanzminister ist. Gegen einen Stempelsteuerbescheid steht mithin sowohl die — unbefristete und kostenfreie — Beschwerde an das Landesfinanzamt als auch binnen einem Monat der — kostenpflichtige — Einspruch an das Finanzamt offen. Die Beschwerde kann auch noch nach Ablauf der Einspruchsfrist eingelegt werden, aber, wie aus dem Begriff der Rechtskraft folgt, nicht mehr nach der im Berufungsverfahren eingetretenen Rechtskraft des Stempelsteuerbescheides.

b) Wenn nicht ein Stempelsteuerbescheid in dem oben zu a dargelegten Sinne vorliegt, vielmehr von einer anderen Stelle eine Entscheidung gegenüber einem Stempelpflichtigen in Beziehung auf die Verpflichtung zur Entrichtung einer Stempelsteuer ergangen ist, so ist gegen einen solchen Stempelanspruch zunächst die Erinnerung an das Finanzamt mit erweiterter Zuständigkeit gegeben, in dessen Bezirk die entscheidende Stelle ihren Sitz hat. Diese Erinnerung ist kostenfrei (§ 3 B. D.). Erläßt das Finanzamt mit erweiterter Zuständigkeit nunmehr einen Stempelsteuerbescheid, so greift alsdann das zu a geschilderte Verfahren Platz. Dies gilt vor allem bei den Stempelansätzen durch andere Finanzämter als solche mit erweiterter Zuständigkeit, durch die Notare, durch die Stempelverteiler und schließlich auch durch die Gerichte.

Denn es finden fortan nach Artikel 2 des Änderungs-gesetzes, der das Preuß. Gerichtskostengesetz im § 29 Abs. 1 abändert, die für die Gerichtsgebühren geltenden Vorschriften auf den Gerichtskostenstempel nur noch insoweit Anwendung, als sie die Einziehung betreffen. Grundsätzlich erfolgt durch die Justizbehörden nur der Ansat, die Erhebung und die Beitreibung von Stempelsteuern. Hingegen finden mit dem Inkrafttreten des Artikels 2 alle bei den Justizbehörden schwebenden Beschwerdeverfahren in Stempelsteuer-sachen ihr Ende. Das Berufungsverfahren und das Beschwerdeverfahren vor den Finanzbehörden gilt nunmehr auch insoweit, als der Stempel nach den Vorschriften über die Gerichtskosten zu erheben ist. Auch über Anträge auf Erstattung und Niederschlagung (vgl. §§ 25 und 36 RStG.) entscheidet fortan das Finanzamt oder die ihm übergeordnete Finanzbehörde (mit Ausnahme der Niederschlagung und Stundung wegen Armut gemäß § 17 Preuß. Gerichtskostengesetz).

c) Schließlich sind noch die Fälle anzuführen, in denen Verfügungen des Finanzamts nicht gegen stempelpflichtige Personen (im Sinne der §§ 12 und 13 RStG.), sondern gegen andere Personen ergehen, etwa gegen Notare. Hier ist lediglich — wie schon bisher — das Beschwerdeverfahren gegeben.

Die Anrechnung einbehaltener Steuerabzugsbeträge im Falle einer Mindestbesteuerung. Von Steuerinspektor F. R. Lünz, Zentralfinanzamt Berlin.

Nach § 24 RStG. in Verbindung mit § 102 Abs. 1 Nr. 2 EStG. dürfen die für einen bestimmten Steuerabschnitt einbehaltenen Steuerabzugsbeträge aus zugeflossenen Dividenden usw. (§ 83 EStG.) auf die für diesen Steuerabschnitt festgesetzte Steuerschuld insoweit angerechnet werden, als sie auf Einkünfte entfallen, die in die Veranlagung einbezogen worden sind.

Die Anwendung dieser Vorschriften läßt in der Praxis Zweifel aufkommen, wenn bei der Veranlagung Körperschaftsteuerpflichtiger Erwerbsgesellschaften von der Anwendung der Mindestbesteuerung (§ 10 RStG.) Gebrauch gemacht wird.

Hiernach unterliegen z w a n g s l ä u f i g der Mindestbesteuerung die für den Steuerabschnitt

gezahlten Vergütungen an den Aufsichtsrat. Es können aber auch ausgeschüttete Dividenden und Vergütungen an den Vorstand und leitende Angestellte, letztere, soweit sie nicht vertraglich zugesichert sind, der Mindestbesteuerung unterworfen werden.

Wenn eine Gesellschaft, der im Steuerabschnitt Kapitalerträge zugeflossen sind, von denen der Steuerabzug einbehalten worden ist, einen gewerblichen Verlust ausweist, trotzdem aber Dividenden ausgeschüttet und Vergütungen an den Aufsichtsrat und Vorstand gewährt hat und demgemäß zur Besteuerung nach dem Mindesteinkommen herangezogen worden ist, hat sie dann einen Anspruch auf unbeschränkte Anrechnung der Steuerabzugsbeträge auf die festgesetzte Steuerschuld? Mit dieser materiellen Frage ist auch gleichzeitig die formelle Frage verknüpft, welcher Rechtsschutz steht der Steuerpflichtigen im vorliegenden Falle zur Seite, da die festgestellte Steuer selbst nicht bestritten wird, wohl aber die Höhe der Entrichtung der Steuer.

Mit beiden Fragen hat sich der 1. Senat des Reichsfinanzhofs in dem Urteil vom 1. 3. 1933 I A 331/32, das zur Veröffentlichung bestimmt ist, unter anderem eingehend auseinandergesetzt. Hiernach kann der Anspruch auf Anrechnung einbehaltener Steuerabzugsbeträge auf die festgesetzte Steuerschuld von der Steuerpflichtigen nicht nur im besonderen Erstattungs- oder Feststellungsverfahren (vgl. Entsch. des RFH. Bd. 23 S. 191), sondern, wenn gegen die Höhe der festgesetzten Steuerschuld der ordentliche Rechtsweg beschritten ist, auch in diesem Rechtsweg geltend gemacht werden. In der Begründung dieser formellen Behandlung wird folgendes ausgeführt:

Es muß untersucht werden, ob über die Frage der Anrechnung einbehaltener Steuerabzugsbeträge auf die Steuerschuld überhaupt in dem gegenwärtigen Rechtsweg entschieden werden kann. Eben weil diese Frage mit der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung nichts zu tun hat, liegt die Auffassung nahe, daß die Tilgung der Steuerschuld durch einbehaltene Steuerabzugsbeträge im Streit über die Festsetzung der Steuer grundsätzlich ebenfowenig geltend gemacht werden könne wie etwa der Einwand, daß die Steuer gezahlt oder durch Aufrechnung erloschen sei (vgl. hierzu z. B. die Entsch. des RFH. Bd. 12 S. 182) und daß daher die steuerpflichtige Gesellschaft in dieser Beziehung auf den Weg der Beschwerde an das Landesfinanzamt verwiesen werden müsse. Der 6. Senat hat jedoch in einem Urteil (Bd. 23 S. 191) in der Erwägung, daß dem Steuerpflichtigen zur Verwirklichung des Anrechnungsanspruches nach § 102 Abs. 1 EStG. ein ausreichender Rechtsschutz gewährt werden müsse, den Rechtssatz aufgestellt, daß dem Steuerpflichtigen zu diesem Zwecke ein im Berufungsverfahren verfolgbarer Erstattungsanspruch zusteht, und im Anschluß hieran ausgesprochen, daß überall da, wo im Falle der erfolgten Zahlung einer geforderten Steuer ein Erstattungsanspruch begründet wäre, solange noch nicht bezahlt ist, ein im Berufungs-

verfahren verfolgbarer Anspruch auf die Feststellung besteht, daß nicht bezahlt zu werden braucht. Der erkennende Senat tritt dieser Auffassung bei und hält es denn auch, um einen unbilligen Formalismus zu vermeiden, im Anschluß an ein weiteres Urteil des 6. Senats VI A 1251/28 vom 28. 11. 1928 (vgl. Pfeil-Koppe, Kommentar zum EStG., 5. Aufl. S. 759) für erlaubt und für geboten, in einem Falle, in dem gegen die Höhe der festgesetzten Steuerschuld der ordentliche Rechtsweg beschritten ist, in diesem Rechtswegverfahren und nicht in einem besonderen, daneben hergehenden Erstattungsverfahren auch über die Anrechnung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge zu entscheiden.

In materieller Hinsicht stellt der Senat den Grundsatz auf, daß einbehaltene Steuerabzüge vom Kapitalertrag auch dann auf die festgesetzte Steuerschuld anzurechnen sind, wenn der Veranlagung an Stelle des Einkommens der nach § 10 RStG. zu versteuernde Mindestbetrag zugrunde gelegt ist. Die einzige Ausnahme hiervon macht die Mindeststeuer für gewährte Aufsichtsratsvergütungen, auf die eine solche Anrechnung nicht zulässig ist. In der Begründung schließt sich der erkennende Senat dem Standpunkt des Einkommensteuer-Senats in dem Urteil vom 15. 3. 1928 VI A 627/27 (Bd. 23 S. 191) an, der dahin geht, daß einbehaltene Steuerabzugsbeträge auch dann auf die festgesetzte Steuerschuld anzurechnen sind, wenn der Steueranlagung an Stelle des Einkommens der Verbrauch zugrunde gelegt ist. Der Körperschaftsteuer-Senat stellt die Veranlagung eines fiktiven Einkommens nach § 10 RStG. der Einkommenbesteuerung nach dem Verbrauch für die Anrechnung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge gleich, mit Ausnahme der Mindestbesteuerung der gewährten Aufsichtsratsvergütungen. Der Senat stützt sich hierbei auf die Bestimmungen betr. die Aufsichtsratssteuer (§§ 63 ff. RWG.), die nach der Begründung zum Entwurf des Körperschaftsteuergesetzes durch die Vorschriften der § 10 Abs. 2 Satz 1, § 17 Nr. 4 in dieses Gesetz hineingearbeitet worden sind. Aus dieser Zweckbestimmung erklärt sich auch, daß die Heranziehung der Aufsichtsratsvergütungen zur Mindestbesteuerung eine *Mußvorschrift* darstellt, während die sonstigen Aufwendungen (Dividenden, Vorstandstantiemen) der Mindeststeuer nur unterworfen werden können. Der Grund hierfür liegt darin, daß die Aufsichtsratssteuer auch bisher stets zu zahlen war. Dann darf aber auch die Tatsache die Zahlung der Mindeststeuer für die Aufsichtsratsvergütungen nicht beeinflussen, das in dem Steuerabschnitt, für den Aufsichtsratsvergütungen gezahlt worden sind, von den Kapitalerträgen der die Aufsichtsratsvergütungen gewährenden Gesellschaft Steuerabzugsbeträge einbehalten worden sind. Denn diese Tatsache hat auch die Entrichtung der früheren Aufsichtsratssteuer nicht berührt. Andernfalls würde die Anrechnung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge dem Grundgedanken der Besteuerung der Aufsichtsratsvergütungen widersprechen.

Beseitigung des Dualismus von Finanzamt und Katasteramt bei der Einheitsbewertung. Von Katasterdirektor Rosse, Gladbeck i. W.

Unter obigem Titel beschäftigt sich Herr Oberregierungsrat Ziglaff mit der Beteiligung der Katasterämter an der Reichseinheitsbewertung. Es sei dem Katasterfachmann in ausgleichender Gerechtigkeit das Wort zu einer Erwiderung von seinem Standpunkt aus vergönnt.

Gern erkennen wir an, was Ziglaff im dritten Absatz hervorhebt, daß es eine Notwendigkeit war, die Bewertung der Grundstücke auf eine einheitliche Grundlage für alle Steuern des Reiches, der Länder und Gemeinden aufzubauen, und daß der damalige Staatssekretär Dr. Popitz sich um diese Frage ganz außerordentliche Verdienste erworben hat; diese werden auch dadurch nicht geschmälert, daß die Einheitsbewertung im größten Teile des Reiches für die Länder- und Gemeindesteuern noch nicht übernommen worden ist. Hier mag ein Wort zur „neuen Einheitsbewertung“ gestattet sein: Ist der jetzige Zeitpunkt zu einer neuen Einheitsbewertung richtig gewählt? Ist denn die Lage des Grundstücksmarktes, der Mietpreisbildung, der Landwirtschaft und vieler anderer Faktoren gefestigter als 1931? Ist es zweckmäßig, die große Arbeit einer neuen Einheitsbewertung schon jetzt wiederum vorzunehmen? Wird eine neue Bewertung andere bzw. wesentlich bessere Werte erbringen und in ihrem Erfolg somit den Aufwand an Zeit und Geld der Finanzämter und der von ihnen zur Mitwirkung hinzugezogenen Stellen rechtfertigen können? Sämtliche Fragen sind meines Erachtens zu verneinen.

Im vierten Absatz kommt der Verfasser zur preussischen Katasterverwaltung, nachdem er hervorgehoben hat, daß in den süddeutschen Ländern die Finanzämter lediglich an die Stelle der früheren einzelstaatlichen Rentämter usw. getreten sind, die von jeher auch die Grundbesteuerung durchgeführt hatten. Diese Feststellung ist bekannt, es muß aber hinzugefügt werden, daß der Vater der heutigen Finanzverwaltung, der Reichstagsabgeordnete und Finanzminister Erzberger, ein süddeutscher Staatsangehöriger war. Das Gesetz ist also mehr auf süddeutsche Verhältnisse zugeschnitten, und der größte Staat, Preußen, dadurch nicht in allen seinen Einrichtungen so berücksichtigt worden, wie es ihm zukam. Daß es überhaupt völlig ausgeschlossen war, eine gerechte Einheitsbewertung ohne das Material der Katasterämter durchzuführen, wird nicht berücksichtigt, obwohl jeder preussische Staatsbürger, der Grundeigentum besitzt, von dieser Tatsache überzeugt ist, und die Finanzämter selbst am besten wissen, daß es ohne dieses Material in Preußen, dem Land ohne finanzamtsähnliche kameralistische Mit-einrichtungen eben nicht geht. Nun läßt der Verfasser eine Erörterung über die Entstehung des heutigen Dualismus nach § 481 A. D. folgen, um auf folgende politische Feststellung zu kommen: „Dieser Behörden-dualismus wirkt sich, weil ohne sachlichen Grund geschaffen, noch grotesker aus, als der vielbeklagte Dualismus von Reich und Preußen, dessen Beseitigung die Reichsregierung so energisch in die Hand genommen hat.“ Inzwischen ist der politische Dualismus Reich und Preußen in der Hauptsache glücklicher-

weise beseitigt, der nach Ziglaff „noch groteskere“ Finanzamt — Katasteramt aber nicht. Warum nicht? Weil eben das Katasteramt und die bewertungstechnische Ausdeutung seines Materials doch noch nicht den Finanzbeamten völlig geläufig ist.

Der Verfasser sagt: „Das Bedenklichste ist, daß grundsätzliche Fragen, über die eine Verständigung zu erfolgen hätte, als solche überhaupt kaum hervortreten, wenn das Katasteramt als die vorbereitende Behörde derartige grundsätzliche Fragen gar nicht erst aufwirft und die Einzelbewertung vornimmt, als ob über alle grundsätzlichen Fragen ein Einvernehmen bestünde.“ Daß der Verfasser Anlaß hat, die Fähigkeit der Finanzämter zu bezweifeln, für die Einheitsbewertung in ihren Bezirken grundsätzliche Fragen zu erkennen und mit den zuständigen Katasterämtern eine Verständigung darüber zu finden, das glaube ich nicht annehmen zu sollen, ich kann mir aber auch sehr gut vorstellen, daß es Katasterämter gibt, die derartige grundsätzliche Fragen gar nicht aufzuwerfen brauchen, weil sie ihren Weg klar erkannt haben, so zwar, daß sie völlig überzeugt sind, mit dem Finanzamt in bestem Einvernehmen zu arbeiten; ich kann mir weiter auch vorstellen, daß das Finanzamt und Katasteramt in so gutem Einvernehmen arbeiten, daß grundsätzliche Fragen in wenigen Augenblicken geklärt werden können, wenn sie bei einem von beiden auftauchen.

Der Absatz 5 setzt die Erörterung über die gesetzliche Regelung, „die zu den seltsamsten Auswirkungen geführt habe“, fort. Diesen Ausführungen ist im ganzen zuzustimmen; es ist im allgemeinen schon richtig, was hier gesagt wird, daß erfahrungsgemäß die Bewertung in den meisten Fällen gemäß der Vorbereitung durch die Katasterämter erfolgt, und „daß eine Nachprüfung der Bewertungsvorschläge natürlich insoweit durch das Finanzamt stattfinden muß, daß der Finanzamtsvorsteher in der Lage ist, die Verhandlungen des Ausschusses sachlich zu leiten“.

Auch die Ausführungen im sechsten Absatz behandeln die gleiche Frage und erheben unter Voranstellung der von Wirtschaft und Behörden geltend gemachten und im allgemeinen anerkannten Begründungen die unbedingt richtige Forderung nach Schaffung nur „einer einheitlich geleiteten, möglichst fach- und rechtskundigen“ Bewertungsbehörde, um im siebenten Absatz auf die Frage zu kommen, wem in Preußen die Einheitsbewertung übertragen werden soll.

Da heißt es: „Die Katasterämter und anschließend die preussische Finanzverwaltung stellen sich auf den Standpunkt, daß nur die Katasterämter als die sachverständigen Organe die Einheitsbewertung durchführen könnten usw.“ Wenn da gesagt wird, „wenn man sieht, wie heute noch die preussischen Katasterämter vielfach noch mit den alten preussischen Maßstäben arbeiten, insonderheit den Grundsteuerreinerträgen usw., obwohl diese Maßstäbe zu einem großen Teile überholt sind, so leuchtet ohne weiteres ein, daß auf diese

Weise eine völlig verschiedene Bewertung in den einzelnen Teilen Deutschlands erfolgen müßte“, so ist demgegenüber als Tatsache festzustellen, daß „die alten preußischen Maßstäbe, insonderheit die Grundsteuerreinerträge,“ doch immerhin wenigstens „Maßstäbe“ sind, die ihrer Grundlage nicht entbehren, außerdem doch auch berichtigungsfähig sind und so immerhin noch zehnmal besser als eine maßstablose Bewertung unter Ausschaltung der Bonitierung lediglich nach dem Gefühl der Ausschußmitglieder, die oft die einzelnen Objekte gar nicht kennen. Wenn solchen Mitgliedern auch noch der Maßstab der Bonitierung der Grundstücke entzogen würde, dann wäre ihnen jede Möglichkeit genommen, überhaupt eine stufenweise, rein sachliche Anpassung an die Nichtbetriebe usw. vorzunehmen. In einzelnen Gemeinden laufen die Landwirte schon seit Jahren Sturm gegen die Bewertung ihrer Nichtbetriebe und verlangen ihre Anpassung an die Grundsteuerreinerträge, weil diese den alleinigen gerechten Maßstab zur Bewertung darstellten. Entsprechende Abänderungen der Bewertung haben sie mehrfach auch erreicht.¹⁾ Der Vorstellung, daß ein Reichsminister der Finanzen mitzuwirken bereit sein werde, daß die Vereinheitlichung der Steuern lediglich eine papierene Vorschrift bleibe, ist unbedingt im Sinne Zitzlaffs beizutreten; ganz ebenso unbedingt kann man sich aber vorstellen, daß es einen Reichsminister der Finanzen geben könnte, der objektiv anerkennen würde, daß die „Bewertung“ des Grundbesitzes für Preußen am besten bei den Katasterämtern aufgehoben sei. Und da kann man sich sehr wohl denken, daß es „bei Zustandekommen einer Art Reichsreform und einer Zusammenwerfung der preußischen Finanzverwaltung und der Reichsfinanzverwaltung“ dazu käme, daß diese Reichsfinanzverwaltung die preußischen Katasterämter als selbständige Reichskatasterämter, d. h. als Reichsbewertungs- und Reichsliegenschaftsämter übernehmen würde; es bedürfte nur der Änderung des Landesnamens in „Reich“. Warum soll das nicht denkbar sein?

Im achten Abschnitt gehen die Angriffe auf die Katasterämter weiter. „Sie seien auch sachlich nicht geeignet; ihre vielfach geltend gemachte Ansicht, die Finanzämter wirkten sachlich bei der Einheitsbewertung so gut wie gar nicht mit usw., sei eine durch nichts zu rechtfertigende Übertreibung oder Verallgemeinerung — im Gegenteil, häufig sei beobachtet worden, daß die Katasterdirektoren den Fragen der Einheitsbewertung nur sehr wenig Interesse entgegenbrächten —, und sie den Hilfsangestellten und anderen Beamten überließen, die zu einem erheblichen Teile auch die Bewertungsvorschläge verantwortlich zeichneten“. Wenn es je eine Übertreibung oder Verallgemeinerung gegeben hat, dann hat sie hier Zitzlaff ausgesprochen, und es ist ihm unmöglich, sie zu rechtfertigen. Nach den Erlassen des Preussischen Finanzministers ist es völlig ausgeschlossen, daß ein anderer als

der Katasterdirektor persönlich die Bewertung verantwortlich zeichnet; nur gelegentliche Rückfragen einfacher Art kann der jeweilige Sachbearbeiter des Katasteramts, ein Obersekretär, niemals aber ein Angestellter, nach Anweisung des Katasterdirektors zeichnen. Daher kann auch der Beweis für diese Behauptung nicht erbracht werden. Übrigens findet der Verfasser für die einzelnen Finanzämter, die vielleicht der Einheitsbewertung bisher zu wenig Interesse entgegengebracht haben sollten, eine für seine Begriffe ausreichende Begründung in der Auslegung des § 481 A. D.²⁾

Was bedeutet im Abschnitt 9 die Wendung, daß die Katasterämter ihre Befähigung zu Bewertungsarbeiten noch nicht hätten dartun können? Der Verfasser weiß selbst, daß bisher nach den ersten völligen Fehlschlägen der Reichsfinanzverwaltung, die Bewertung allein durchzuführen, bisher immer wieder die Katasterämter helfen mußten, sowohl den gemeinen wie den wirtschaftlichen Wert zu ermitteln. Er weiß offenbar, daß in Württemberg die Vermessungsämter mit den preussischen Katasterämtern nicht in Vergleich gezogen werden können, und daß die Reichsfinanzverwaltung die Geschäfte der Vermessungsbehörden als artfremde Geschäfte zurückzugeben bestrebt war; er weiß weiter, daß die Einheitsbewertung in Württemberg erst gelingen konnte, nachdem der Reichsfinanzverwaltung alle nötigen Abschriften mit einem großen Aufwand von Zeit und Geld zur Verfügung gestellt waren.³⁾

Nun zum zweiten Teile.

Absatz 1. Schon in meiner Einleitung ist hervorgehoben worden, daß die Katasterämter keineswegs die steuerrechtlichen Fragen der Bewertung zu bearbeiten wünschen, sondern hier die Finanzämter von vornherein anerkennen; die Katasterämter wollen nur die eigentliche Bewertung, also deren technischen Teil bearbeiten, und so hat es nicht viel Zweck, auf die Entscheidungen des Reichsfinanzhofs einzugehen, die weniger die Bewertung selbst betreffen, als rein rechtliche Fragen meist der richtigen Ansetzung des Wertes bei dem einen oder anderen Steuergebiet, oder den einen oder anderen Eigentümer od. dgl. Die Katasterämter erstreben nicht die Entscheidung über diese Fragen, sondern nur über die eigentliche technische Arbeit der Bewertung und ihrer Begründung. Damit fällt alles, was sonst an dieser Stelle gesagt ist.

Die im Absatz 2 ausgesprochene Sorge, daß die Katasterämter nicht in der Lage sein könnten, die Frage der Steuerfreiheit nach § 3 usw. zu entscheiden, ist unbegründet. Die Katasterämter haben in der Zeit der Grund- und Gebäudesteuer, Ergänzungssteuer, Wohnungsbaubauabgabe, der preussischen Grundvermögensteuer und Hauszinssteuer sich auf eine gerechte

¹⁾ In Süddeutschland waren im übrigen die selbständig bestehenden Vermessungsbehörden nie mit Steuer- oder Bewertungsarbeiten beschäftigt, während in Preußen die Katasterämter von jeher die amtlichen Stellen waren, denen die Bewertung des Grund und Bodens und der Gebäude für die Besteuerung oblag.

²⁾ Abwegig sind die Bemerkungen über die Ausbildung der Katasterbeamten im Abs. 10. Der Katasterbeamte ist seiner Vorbildung nach nicht nur Sachverständiger auf dem Gebiete der Vermessungen und Nivellierungen, sondern auch auf dem Gebiete der Bewertung.

³⁾ Selbstredend wäre eine neue Bonitierung, die von uns schon seit Jahren angestrebt wird, dringend erforderlich.

Bearbeitung ihrer steuerlichen Obliegenheiten so vollkommen eingestellt, daß ihre Tätigkeit jetzt der Kritik des Oberverwaltungsgerichts mindestens im Verhältnis des Finanzamts zum Reichsfinanzhof standhält. Die Steuerbeträge sind dabei im Verhältnis keineswegs unbedeutend und können sich sehr wohl neben denen der Finanzämter sehen lassen. Und da sollen die Katasterämter an dem § 3 scheitern?

Zu Absatz 3. Die Bewertung ist nicht als ein Nebenprodukt der „Vermessungstätigkeit“ allein, sondern der gesamten Tätigkeit des Katasteramts, verbunden natürlich mit der Vermessungstätigkeit anzusehen. Dabei braucht letztere gar nicht von einem Katasterbeamten selbst durchgeführt zu sein; die Hauptsache ist, daß alle hierbei in Betracht kommende Vermessungstätigkeit sich bei den Katasterämtern konzentriert, und so das Katasteramt sie sich nutzbar machen kann, selbst wenn der Katasterbeamte sie nicht an Ort und Stelle ausgeführt hat. Auf diese Weise bleibt die Kenntnis der Katasterdirektoren nicht auf die Grundstücke beschränkt, die sie selbst vermessen; sie haben vermöge ihrer Fähigkeit, aus den Feldbüchern, Verhandlungen, Übersichtskarten u. dgl. mehr die notwendigen Schlüsse zu ziehen, auch die Möglichkeit, sich über die von anderer Seite beigebrachten Arbeiten zu unterrichten, wobei auch die Tatsache mit-spricht, daß der Katasterdirektor bei der jährlich an mehreren Tagen notwendigen Besichtigung der Um- und Neubauten zwangsläufig seinen Bezirk kennenlernt, selbst wer gar keine Vermessungen vornimmt.

Im Absatz 4 ist nochmals die Bewertung landwirtschaftlicher Betriebe, „insonderheit der Grundsteuerreinertrag“, erörtert; hierzu habe ich oben zu Absatz 7 erster Teil bereits das Nötige gesagt.

Absatz 5 enthält in seinem Schlußsatz eine bedenkliche Folgerung: Die Finanzbeamten sollen, wenn sie in ähnlicher Weise die Kaufpreise sammeln, ohne weiteres in gleicher Weise die Bewertung durchführen können! Sehr schön, aber sie können eben nicht in gleicher Weise die Preise sammeln, weil sie keine örtliche Kenntnis besitzen, diese auch nicht aus den ihnen unverständlichen Feldbüchern schöpfen können, und vor allem, weil ihnen jegliche Schulung zur Aufstellung solcher Kaufpreissammlungen und noch mehr zu deren Auswertung fehlt. Dazu bedarf es doch einiger anderer Kenntnisse als etwa das „Sammeln von Kaufpreisen“. Und warum erst etwas neu aufbauen, was schon längst vorhanden ist?

Zu Absatz 7. Tatsache ist, und sie wird täglich von neuem bewiesen, daß die Katasterämter auch über die Mieten für die Einkommensteuer, obwohl das ihre Zuständigkeit übersteigt, von den Finanzämtern befragt werden. Warum das, wenn das Finanzamt dies alles selbst besser schaffen kann?

Im Absatz 8 müssen wieder die süddeutschen Länder aufmarschieren, „wo man von jeher Wert darauf gelegt hat, alle steuerliche Arbeit beim Finanzamt zu vereinigen“. Nun, in Preußen war von jeher die Bewertungsarbeit bei den Katasterämtern und so würde also gefolgert werden müssen, daß sie dort auch bleiben müsse, um so mehr, als Preußen den weitaus größten Teil des Reichs darstellt. Hätte Preußen nicht mit vollem Recht verlangen können, daß sich die Ge-

samtheit der kleineren Staaten nach ihm richten müsse, wenn man seiner von jeher anerkannten Bewertungsstelle, der Katasterverwaltung, nichts Gleichwertiges an die Seite zu stellen hatte? Im übrigen wird die Schlußbehauptung, daß das Finanzamt die Frage der wirtschaftlichen Einheit, des wirtschaftlichen Eigentums usw. besser entscheiden könne, mit dem gleichen Recht bestritten.

Der Hinweis am Schluß des Absatzes 9 auf das Material der Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung bringt keine Momente, die für die Ungeeignetheit der Katasterämter sprechen könnten. Der Wert dieses Materials verschwindet gegenüber dem vielen Tatsachenmaterial, daß die Katasterämter bereits besitzen oder in verhältnismäßig kurzer Zeit auf billigstem Wege sich verschaffen können.

Dasselbe gilt bezüglich der Rohmieten im Absatz 10. Jedenfalls ist es zum allermindesten recht zweifelhaft, daß das Vergleichsmaterial der Finanzämter besser sein soll, als das der Katasterämter.

Die Bewertung der Willen und eigengenutzten Geschäfts- und Fabrikgebäude, die im Absatz 11 erörtert wird, bietet den Katasterämtern keinerlei Schwierigkeiten, und inwiefern es einleuchten soll, daß das Finanzamt sie besser verstehen soll, ist nicht zu ersehen. Die Katasterämter haben seit vielen Jahrzehnten hier Erfahrung und Sachkenntnis wirklich bewiesen.

Zu Absatz 12. Eine objektive Bewertung kann nicht auf „das Wissen, wie es der Firma geht“, „wie ihre wirtschaftliche und finanzielle Lage ist“, „ob Beforgnis usw. besteht“ aufgebaut werden; das weiß die Firma selbst am besten, und so könnte man ihr einfach die Bewertung überlassen, aber es sollen doch wohl objektive und insbesondere individuelle Werte ermittelt werden. Die subjektive Lage hat mit einer gerechten Bewertung des Objekts nichts zu tun. Das wird stets Sache der Steuerveranlagungsbehörde, also des Finanzamts, sein. Wir wollen ja lediglich den Objektswert richtig feststellen zur weiteren steuerlichen Verwertung durch das Finanzamt.^{*)}

Nun zum Schluß, Absatz 16. Hier wird der Übernahme „der ganzen Katasterverwaltung, wie sie liegt“, das Wort geredet, und nun auf einmal, wenn diese Übernahme vollzogen ist, dann sind die Katasterämter doch nicht so ganz unbrauchbar. Sie würden — „in vollem Umfange zur Geltung kommen — als Sachbearbeiter im Einbernehmen mit dem Finanzamtsvorsteher die Einheitsbewertung durchführen usw.“

Hier zeigt sich die Unzulänglichkeit der Kritik. Wer als Landesbehörde nicht brauchbar ist, ist es auch nicht unter der Oberhoheit des Reichsadlers der Finanzver-

^{*)} Die Katasterämter müssen ihr Material selbst behalten, schon allein um die Übereinstimmung zwischen Kataster und Grundbuch zu wahren. Die Schaffung einer ganz neuen kostspieligen Bewertungs Einrichtung bei den Finanzämtern würde recht wenig in die heutigen Sparbewegungen hineinpassen.

Erst im Abf. 15 erscheint ein Hinweis auf „Doppelarbeit“ und „immerhin nicht ganz unerhebliche Kosten“, um schließlich festzustellen, daß durch Übernahme der gesamten Einheitsbewertung auf die Finanzämter den Katasterämtern so viel Arbeit entzogen würde, daß ein großer Teil der Katasterbeamten nicht mehr beschäftigt wäre! Doch wohl aber mit dem Erfolg, daß dann bei den Finanzämtern eine Anzahl von Beamten neu einzustellen sein würde.

waltung. Die Frage, ob Reich oder Land, ist rein politisch. Wir sagen sachlich: ob Reich oder Land ist weniger wichtig als ungetrenntes Zusammenbleiben von Bewertung und Vermessung, und buchen als Beweis der Richtigkeit unserer Existenz in dieser Ein-

heitsstätigkeit die Schlußforderung des Verfassers auf „Einverleibung des Katasters wie es ist“, wenn wir uns auch als bisher selbständig ohne Finanzamtsleitung vollwertig arbeitende Behörde gegen die Einverleibung sträuben.

Die Besteuerung des Verbrauchs statt Einkommens. (Zusammenfassende Darstellung an Hand der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis.)

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

Bei dem allgemeinen Rückgang der Einkommen spielt die Möglichkeit, die Einkommensteuer vom Verbrauch statt vom Einkommen des Steuerpflichtigen zu berechnen, für die Finanzbehörden eine wesentliche Rolle.

A. Allgemeine

Doraussetzungen der Verbrauchsbesteuerung.

Steht bei einem Steuerpflichtigen das festgestellte Einkommen „unter Berücksichtigung der gesamten Lebensverhältnisse in einem offenbaren Mißverhältnis zu seinem Verbrauch“, so kann der Verbrauch an Stelle des Einkommens bei der Einkommensteuer zugrunde gelegt werden (§ 49 EStG.). Der Verbrauch muß um mindestens die Hälfte höher sein als das Einkommen, um ein offenes Mißverhältnis zwischen beiden anzunehmen. Auch muß er mindestens 15 000 RM. im Jahre betragen.

Die Verbrauchsbesteuerung soll die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen treffen, die darin liegt, daß er mehr verbrauchen kann, als er einnimmt. Die Besteuerung des Verbrauchs ist, da es sich um eine Kannvorschrift handelt, in das pflichtmäßige Ermessen der Finanzbehörden gestellt und darf nicht gegen Recht und Billigkeit verstoßen. Liegt jedoch objektiv unter besonderer Berücksichtigung der gesamten Lebensverhältnisse der Allgemeinheit — nicht gerade des betreffenden Steuerpflichtigen — ein Mißverhältnis zwischen Einkommen und Verbrauch in der Weise vor, daß der Verbrauch von wenigstens 15 000 RM. das Einkommen um mindestens die Hälfte übersteigt, so ist zur Herbeiführung einer gleichmäßigen Besteuerung nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs die Verbrauchsteuer grundsätzlich vorzunehmen. Dabei ist nach Auffassung des Reichsfinanzhofs davon auszugehen, daß in dem Verbrauch eine Selbsteinschätzung der steuerlichen Leistungsfähigkeit durch den Steuerpflichtigen zu erblicken ist. Von dem Maße, in dem sich der Verbrauch als Selbsteinschätzung in diesem Sinne darstellt, hängt es insbesondere ab, ob es billig ist, von der Verbrauchsbesteuerung im einzelnen Falle abzugehen oder sie einzuschränken (RFG. vom 24. 11. 1926 VIA 462/26, StuW. 27 Nr. 12). Von einer Selbsteinschätzung kann destoweniger die Rede sein, je mehr es sich um unvermeidbare Ausgaben handelt. Gegenüber dem Gesichtspunkt der Selbsteinschätzung sind besonders in letzteren Fällen die tatsächliche Leistungsfähigkeit und das Vorliegen besonderer wirtschaftlicher Belastungen (§ 56 EStG.) durch Freistellung oder Steuerermäßigung zu berücksichtigen.

Zur Vornahme der Verbrauchsbesteuerung müssen nach dem Einkommensteuergesetz (§ 49) und den dazu ergangenen Entscheidungen des Reichsfinanzhofs zunächst folgende Voraussetzungen vorliegen:

B. Die einzelnen Voraussetzungen und Befreiungen.

I. Was gehört zum Verbrauch?

Grundsätzlich Ausgaben für Haushalt und Lebensführung.

Steuerpflichtiger Verbrauch sind insbesondere die zur Bestreitung des Haushalts und der Lebensführung des Steuerpflichtigen einschließlich der zu seinem und seiner Familienangehörigen Unterhalt aufgewendeten Beträge (§ 49 Abs. 2).

Für die Frage, ob Ausgaben zum Verbrauch gehören, ist nach der Rechtsprechung davon auszugehen, daß als Verbrauch der Gesamtbetrag des zur Lebensführung aufgewendeten anzusehen ist. In diesem Sinne stellt der Verbrauch, wie erwähnt, eine Selbsteinschätzung der Leistungsfähigkeit dar. Die im Gesetz ausdrücklich bezeichneten, nicht zum Verbrauch gehörigen Ausgaben (vgl. unter II), sind nicht allein ausgenommen (RFG. vom 18. 1. 1928 VIA 16/28, StuW. Nr. 69). So gehören Ausgaben zur Schuldentilgung oder Gründung einer Existenz jedenfalls nicht zum Verbrauch (auch RFG. vom 28. 9. 1927 VIA 372/27, StuW. Nr. 586).

Zum Verbrauch des Steuerpflichtigen rechnet auch der Verbrauch des Ehegatten, soweit die Eheleute nicht dauernd voneinander getrennt leben oder nicht eine Einkommensteueranmeldung der Ehefrau mit besonderen Einkünften getrennt erfolgt (§ 22 EStG.; RFG. vom 15. 1. 1930 VIA 1703/29, Kartei Nr. 16).

Als Verbrauch angesehen werden u. a. auch der Mietwert der eigenen Wohnung (RFG. vom 16. 11. 1927 VIA 704/27, Kartei Nr. 3), Löhne von Hausangestellten (RFG. vom 14. 3. 1928 VIA 223/28, Kartei Nr. 4) usw. Auch die Anschaffung von Geseß Verbrauch; die Hinzurechnung zum Verbrauch kann jedoch bei Ausgaben aus Anlaß der Gründung eines eigenen Haushalts, sofern sie das den Verhältnissen entsprechende Maß nicht übersteigen, unbillig sein (RFG., StuW. 31 Nr. 108).

II. Was gehört nicht zum Verbrauch?

1. Anschaffungskosten für vermögenssteuerpflichtige Gegenstände.

Da Anschaffungen von vermögenssteuerpflichtigen Gegenständen keinen Verbrauch darstellen (§ 49 Abs. 2), scheiden z. B. die Er-

werbskosten für einen privaten Personenkraftwagen aus, soweit nicht der Preis den gemeinen Wert des Wagens übersteigt; die laufenden Unterhaltungskosten einschließlich der jährlichen Abnutzungssabsetzungen auf den Wagen rechnen jedoch zum Verbrauch (RFG., StuW. 29 Nr. 723). Das gleiche gilt für die Anschaffung vermögenssteuerpflichtiger Schmuck- und Luxusgegenstände, Kunstgegenstände und Sammlungen; ebenso Aktien, GmbH-Anteile, Kapitalforderungen (Darlehnsforderungen, selbst nach Uneinbringlichkeit; RFG. VI A 675/27), Renten, Lebensversicherungen usw. (vgl. § 58 ABewG.). Auch Ausgaben zur Verbesserung eines vermögenssteuerpflichtigen Gegenstandes (z. B. eines Hauses) gehören nicht zum Verbrauch (RFG. Bd. 22 S. 337).

2. Werbungskosten.

Den Gegensatz zu den Ausgaben für die Lebensführung im Sinne des Verbrauchs bilden insbesondere die Werbungskosten (RFG. Bd. 22 S. 337). Dies gilt sowohl für den Gewerbetreibenden wie den Hausbesitzer, den Kapitalrentner usw. Für den letzteren bilden z. B. die Vermögensverwaltungskosten keine Werbungskosten und rechnen daher zum Verbrauch (RFG. vom 29. 10. 1930 VIA 974/29, Kartei Nr. 6 zu Abf. 2). Dagegen gehören z. B. Dienstaufwand, Ausgaben für Repräsentation usw. als Werbungskosten nicht zum Verbrauch (RFG. vom 5. 8. 1931 VIA 1281/32, Kartei Nr. 3 zu Abf. 4). Auch die Unterhaltskosten für im Betrieb mitarbeitende volljährige Söhne können als den Werbungskosten wirtschaftlich ähnliche Ausgaben außer Betracht zu lassen sein (RFG. vom 4. 9. 1929 VIA 1187/28, StuW. Nr. 802).

Verluste aus Kennwetten, wenn sie im vermeintlichen Interesse des Geschäfts abgeschlossen sind, können ebenfalls wie Werbungskosten ausscheiden. Sie rechnen jedoch zum Verbrauch, wenn der Steuerpflichtige hauptsächlich aus Vergnügen gewettet hat. Letzter es aus Not, so handelt es sich überhaupt nicht um Verbrauch (RFG. vom 19. 11. 1930 VIA 1504/30, StuW. 31 Nr. 27). Ausgaben für Jagd, Fischerei usw. rechnen nicht zum Verbrauch, wenn sie in Zusammenhang mit dem Gewerbebetrieb, der Landwirtschaft usw., wohl aber, wenn sie aus Liebhaberei oder Sport betrieben werden (RFG. vom 18. 6. 1930 VIA 1239/29, StuW. Nr. 1383).

Für Gartenanlagen, Parks usw. hat der Reichsfinanzhof zwar eine Erhöhung des Mietwerts für zulässig erklärt; jedoch können nicht außerdem die für den Garten usw. aufgewendeten Werbungskosten als Verbrauch angesehen werden. Auch soweit die Werbungskosten den Mietwert übersteigen, gehören sie, wenn sie nicht ausnahmsweise der Liebhaberei wegen gemacht sind, nicht zum Verbrauch (RFG. vom 18. 6. 1930 VIA 1239/29, Kartei Nr. 5 zu Abf. 2).

3. Beim Empfänger einkommensteuerpflichtige wiederkehrende Leistungen (Zuschüsse, Unterhaltsleistungen usw.).

Zuschüsse und sonstige Vorteile, die einem anderen als wiederkehrende Bezüge, jedoch nicht zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht oder freiwillig gewährt werden und daher beim Empfänger einkommensteuerpflichtig sind (§ 40 Ziff. 3 EStG.), rechnen nicht

zum Verbrauch. Freiwillig gezahlte laufende Zuschüsse an nahe Verwandte, z. B. Geschwister, werden dagegen grundsätzlich hinzugerechnet, sofern sie nicht darlehnsweise (oben unter 1) erfolgt sind. Einmalige Vermögensübertragungen an einen Familienangehörigen, um ihm eine Berufsstellung zu verschaffen oder erhebliche Schulden für ihn zu tilgen, sind nicht als Verbrauch anzusehen (StuW. 28 Nr. 253). Bei den auf Grund gesetzlicher Verpflichtung oder freiwillig gewährten laufenden Zuwendungen können dauernde Lasten (unten 4 b), Werbungskosten (oben 2), Bestreitung usw. von Krankheitskosten (unten 4 e) od. dgl. vorliegen, so daß die Sinegründung zum Verbrauch aus diesen besonderen Gründen ausgeschlossen ist. Auch kann es sich bei Zuwendungen für den Unterhalt usw. um die Erfüllung besonderer Zwecke — wie in einem vom Reichsfinanzhof entschiedenen Falle die Erhaltung der Existenz des Schwiegersohns — handeln, so daß die — zwangsläufigen — Ausgaben einen Schluß auf die steuerliche Leistungsfähigkeit nicht zulassen und daher die Besteuerung nicht billig erscheint (RFG. vom 17. 6. 1931 VIA 921/30, Kartei Nr. 19). Schließlich wird die Anwendung der Härtevorschrift (§ 56 EStG.) in diesen Fällen zu einer Ermäßigung der Verbrauchsbesteuerung führen (RFG. vom 7. 3. 1928 VIA 206/28, StuW. Nr. 253).

Bei Unterstützungen von bedürftigen Personen, wenn sie in erheblichem Umfang geschehen, können nach Auffassung des Reichsfinanzhofs Zweifel berechtigt sein, ob sie überhaupt zum Verbrauch gerechnet werden müssen (RFG. vom 24. 11. 1926 VIA 507/26, StuW. 27 Nr. 12).

4. Weitere steuerfreie Ausgaben.

a) Besondere Ausgaben für die Kinder.

Zum Verbrauch werden nicht Aussteuern und Ausstattungen gerechnet, soweit sie das den Verhältnissen des Steuerpflichtigen entsprechende Maß nicht übersteigen (§ 49 Abf. 2 a). Bei der Aussteuer braucht die Heirat nicht unmittelbar bevorzustehen; es genügen Heiratsabsichten ohne Verlobung. Von den Ausstattungen, d. h. Zuwendungen, die einem Kind mit Rücksicht auf seine Verheiratung oder die Erlangung einer selbständigen Lebensstellung zur Begründung oder Erhaltung der Wirtschaft oder Lebensstellung von den Eltern zugewendet werden (§ 1624 BGB.), sind jedoch nur einmalige Zuwendungen ausgenommen. Ausstattungsrenten gehören nur dann nicht zum Verbrauch, wenn sie vom Empfänger zu versteuern sind (RFG. vom 3. 5. 1927 VIA 446/26, StuW. Nr. 231) (vgl. auch unten 4 b).

Notwendige Ausgaben durch die Geburt, den Unterhalt oder die Erziehung von Kindern können nach dem Gesetz (§ 49 Abf. 4 b) als Verbrauch auf Antrag nur unberücksichtigt bleiben, wenn sie als außergewöhnlich anzusprechen sind. Außergewöhnlich bedeutet bei der Verbrauchsbesteuerung nach Auffassung des Reichsfinanzhofs, daß die Belastung durch die Ausgaben so erheblich ist, daß nicht mehr der ganze Verbrauch als Selbsteinschätzung der Leistungsfähigkeit durch den Steuerpflichtigen zu betrachten ist. Für die

Verbrauchsbesteuerung ist es z. B. ungemöhnlich, wenn vier Kinder in einem Jahre auswärts untergebracht sind und dies den Lebensverhältnissen des Steuerpflichtigen entspricht (Verbrauch 19 447 RM. bei 16 000 RM. Verlust; vgl. RFSt. vom 15. 3. 1928 VI A 102/28, Kartei Nr. 10). Auch hier kann die Zwangsläufigkeit derartiger unvermeidbarer Ausgaben dem Verbrauch den Charakter einer Selbsteinschätzung nehmen und zum Fortfall der Besteuerung führen (RFSt. vom 28. 3. 1928 VI A 450/27, Kartei Nr. 7).

b) **Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten.**

Nicht zum Verbrauch gehören auch gezahlte Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten (§ 49 Abs. 3 b; § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG.), sie fallen vielfach bereits unter die genannten wiederkehrenden Leistungen. Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht rechnen hierzu nicht, ohne Rücksicht darauf, ob sie auf Grund einer besonderen privatrechtlichen Verpflichtung erfolgen oder nicht. Erfolgen jedoch Unterhaltsgewährungen — auch an unterhaltsberechtigte Verwandte (z. B. die Mutter) — als Gegenleistung für eine Vermögensübertragung seitens des Empfängers (z. B. Verzicht auf Hypothekenaufwertung), so können dauernde Lasten vorliegen (vgl. RFSt. vom 16. 5. 1928 VI A 196/28, StuW. Nr. 531).

c) **Steuern vom Einkommen, Vermögen, Grundbesitz und Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 3 c).**

d) **Sonderleistungen und Beiträge für bestimmte Zwecke (§ 49 Abs. 3 d).**

Die Sonderleistungen, wie Versicherungsbeiträge für den Steuerpflichtigen und seine Haushaltsangehörigen, Lebensversicherungsprämien, Ausgaben für Berufsbildung, Kirchensteuern, Berufsverbandsbeiträge, Zuwendungen an Unterstützungs-, Wohlfahrts- und Pensionskassen, rechnen nicht zum Verbrauch. Dabei gilt für die Versicherungsbeiträge und Berufsbildungskosten die Höchstgrenze von 600 RM. jährlich, die sich für jeden nicht selbständig veranlagten Haushaltsangehörigen um je 250 RM. erhöht (§ 17 EStG.). Lebensversicherungsprämien scheiden jedoch stets als Verbrauch aus, da es sich hier nach Auffassung des Reichsfinanzhofs in jedem Falle um vermögenssteuerpflichtige Gegenstände handelt (vgl. oben unter 2; RFSt. vom 26. 10. 1927 VI A 478/27, StuW. Nr. 584, auch 29 Nr. 723).

Zum Verbrauch rechnen auch nicht einmalige und wiederkehrende Beiträge an inländische Vereinigungen, die ausschließlich wissenschaftliche, künstlerische, kirchliche, mildtätige oder gemeinnützige Zwecke verfolgen.

e) **Krankheitskosten.**

Nicht zum Verbrauch gehören Ausgaben für Arzneien und andere Gegenstände zu Heilzwecken oder zum Ausgleich körperlicher Gebrechen (§ 49 Abs. 3 e). Im übrigen können sonstige durch Krankheit oder Unglücksfälle verursachte Ausgaben, unter Umständen auch für Erholungsreisen, auf Antrag unberücksichtigt bleiben (§ 49 Abs. 4 a; vgl. auch RFSt., StuW. 27 Nr. 230). Auch Zuwendungen an Verwandte zur Bestreitung von Krankheitskosten können

aus diesem Grunde auscheiden (RFSt. vom 5. 8. 1931 VI A 1282/31, StuW. Nr. 1031).

f) **Aufwendungen für Angestellte.**

Schließlich können Zuwendungen an Angestellte oder frühere Angestellte aus sozialen Gründen auf Antrag von der Verbrauchsbesteuerung ausgenommen werden (§ 49 Abs. 4 e).

III. Steuerbefreiter Verbrauch.

Die Verbrauchsbesteuerung ist nicht schon aus dem Grunde unzulässig, weil sie aus steuerfreiem Einkommen, z. B. aus steuerfreiem Erlös verkaufter Grundstücke (RFSt. vom 4. 9. 1929 VI A 1173/28, StuW. Nr. 801) oder steuerfreien Lotteriegewinnen (StuW. 29 Nr. 801) bestritten ist.

Die Verbrauchsbesteuerung findet aber nicht statt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß er seinen Verbrauch aus folgenden einkommensteuerfreien Bezügen bestritten hat: Versorgungsgebühren nach dem Reichsversorgungs- und Tumultschädengesetz, Kriegs-, Verstümmelungs-, Alters- usw. Zulagen, Pensions- und Rentenerhöhungen der Militärpensions- und versorgungsgehalte; auf Grund einer Kriegsdienstbeschädigung erhaltenen Versorgungsgebühren, Versorgungsgebühren der Kriegshinterbliebenen, Renten aus dem Besatzungspersonenschädengesetz, Ablösungsanleihe-Vorzugsrenten, Naturalbezügen und Entschädigungen der Wehrmacht und Schutzpolizei, Bezügen aus einer Krankenversicherung, Abbauschädigungen im Sinne des Betriebsrätegesetzes (§ 87), Unterstützungen aus öffentlichen Mitteln (vgl. im einzelnen § 8 EStG.).

Das gleiche gilt bei Verwendung vom Geber freiwillig oder zur Erfüllung gesetzlicher Unterhaltspflicht gewährter Zuwendungen (§ 40 Ziff. 3 EStG.) zum Verbrauch.

Weiter schließt nach der Rechtsprechung die Verwendung freigegebener einkommensteuerpflichtiger Beträge nach dem Reichsentlastungsgesetz (§ 18 Abs. 3; vgl. RFSt. vom 29. 2. 1928 VI A 878/27, StuW. Nr. 191) oder aus Kriegsschädenersatzbeträgen (RFSt. vom 5. 3. 1930 VI A 264/30, StuW. Nr. 784) nach dem Sinne der Befreiungsvorschriften die Verbrauchsbesteuerung insoweit aus.

Steuerfrei bleibt auch der Verbrauch, der nachweislich aus Vermögen — nicht gerade Vermögensstücken (RFSt. vom 7. 12. 1927 VI A 546/27, Kartei Nr. 3 zu Abs. 5) — bestritten ist, das „bei seinem Entstehen in den letzten drei Jahren“ der Einkommensteuer unterlegen hat (§ 49 Abs. 5). Der Steuerpflichtige, der ein größeres Einkommen in einem Jahre versteuert, aber nicht vollständig aufgezehrt hat, soll nicht in einem der nächsten Jahre mit diesem Einkommen deshalb, weil er es erst in diesem verbraucht hat, nochmals zur Besteuerung herangezogen werden. Die dreijährigen Ersparnisse, von denen der Steuerpflichtige gelebt hat, werden in der Weise berechnet, daß man für jedes Jahr die Einnahmen und Ausgaben einschließlich Verbrauch und Personalsteuern zusammenfaßt. Da die Einnahmen des Jahres vermindert um die abzugsfähigen Ausgaben das Reineinkommen ergeben, so kann man das Vermögen, das in den letzten drei Jahren bei seiner Entstehung der Einkommensteuer

unterlegen hat, mit den Reineinkommen der drei Jahre gleichsetzen — wobei ein oder zwei Reineinkommen auch negativ sein können —, vermindert um den Verbrauch der drei Jahre einschließlich der gezahlten Personalsteuern (Bd. 22 S. 215).

Ist der Verbrauch des Steuerpflichtigen nach Abzug der Ersparnisse aus den letzten drei Jahren nicht mindestens 15 000 RM. hoch und um die Hälfte höher als das Einkommen, so ist die Verbrauchsbesteuerung unzulässig (RFG. vom 24. 10. 1928 VI A 152/28, StuW. 29 Nr. 77).

C. Der Billigkeitsstandpunkt.

I. Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

(Anwendung der Ministerialerlasse.)

Die möglichst gleichmäßige Besteuerung, die nach Auffassung des Reichsfinanzhofs gerade auch die Billigkeit bei Anwendung der Vorschrift erfordert, führt, wie anfangs angeführt, dazu, daß die Besteuerung des Verbrauchs grundsätzlich in allen Fällen eintritt, in denen das gesetzlich erforderte offenbare Mißverhältnis zwischen Einkommen und Verbrauch vorliegt, insbesondere der Verbrauch in dem oben behandelten Sinne mindestens 15 000 RM. beträgt und das Einkommen um wenigstens die Hälfte übersteigt. Ebenso sind die ministeriellen Anordnungen (Erlaß vom 29. 12. 1925 III e 7600; vom 9. 3. 1926 III e 1600 sowie vom 26. 6. 1926 III e 3800), wenn sie auch für die Finanzgerichte keine bindenden Verwaltungsanordnungen darstellen, ebenfalls wegen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten (vgl. RFG. vom 24. 11. 1926 VI A 462/26). Der Reichsfinanzminister hat hier im wesentlichen auf folgende Gruppen von Fällen der Verbrauchsbesteuerung hingewiesen:

1. Fälle, in denen das Finanzamt technisch nicht die Möglichkeit hat, das Einkommen festzustellen, in denen aber tatsächlich ein Einkommen vorhanden ist, aus dem der Steuerpflichtige einen erheblichen Aufwand treibt.

2. Fälle, in denen das Vermögen, gleichviel aus welchem Grunde, in Werten angelegt ist, die keinen oder nur einen ganz geringen Ertrag bringen (große Gärten oder Parks, Luxusgüter, Aktien, GmbH-Anteile usw.), die eine gute Kapitalsanlage bilden, längere Zeit hindurch aber einen Ertrag nicht abwerfen.

3. Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger aus seiner Tätigkeit (z. B. seinem Gewerbebetrieb) kein Einkommen erzielt, aber doch einen großen Aufwand getrieben hat, ohne ihn aus seinem innerhalb der letzten drei Jahre bezogenen Einkommen zu decken.

Neben den Großgrundbesitzern erwähnt der Erlaß vom 26. 6. 1926 auch die Inhaber großer gewerblicher Betriebe und großer Kapitalvermögen. Als Beispiel ist der Fall genannt, daß neben einem Verlust im Betrieb sonstige hohe Einkünfte erzielt sind, die jedoch wegen Anrechnung auf den Verlust zu einer Einkommensteuer nicht führen.

II. Freistellung und Ermäßigung.

Bei der Anwendung dieser ministeriellen Anordnungen ist jedoch im Anschluß an die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu berücksichtigen, daß sich der Verbrauch in den letzterwähnten Fällen unter den

heutigen Wirtschaftsverhältnissen häufig nicht als Selbsteinschätzung der Leistungsfähigkeit darstellt, vielmehr die Lebenshaltung meist bis zu einem gewissen Grade zwangsläufig beibehalten werden muß, zumal Verkaufsmöglichkeiten, z. B. für große Villen usw., vielfach nicht bestehen. Je mehr aber der Verbrauch infolge unvermeidbarer Ausgaben den Charakter einer Selbsteinschätzung verliert, desto mehr muß sie aus Billigkeitsgründen fortfallen oder jedenfalls eine Ermäßigung der Verbrauchsbesteuerung (§ 58 EStG.) stattfinden (RFG. vom 28. 3. 1928 VI A 450/27, Kartei Nr. 7).

Eine gewisse Zwangsläufigkeit für höheren Aufwand ist z. B. für Fälle anerkannt, in denen Ausgaben für die Wohnung auf frühere bessere Geschäftsergebnisse eingestellt sind und ein Umzug aus besonderen Gründen unzweckmäßig erscheint (RFG. vom 5. 8. 1931 VI A 1282/31, StuW. Nr. 1031).

Auch aus Gründen der Kreditfähigkeit kann unter Umständen dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden, in einem Jahre sofort seinen Verbrauch durch Umstellung seiner ganzen bisherigen Lebenshaltung einzuschränken, insbesondere wenn mit einer Erhöhung des Gewinns in den nächsten Jahren gerechnet werden kann. Dies gilt z. B., wenn der Steuerpflichtige in einem Jahre seinen Gewerbebetrieb aus wirtschaftlich vernünftigen und notwendigen Gründen umstellt und durch die Aufwendungen hierfür ein Einkommensrückgang eingetreten ist, durch den das Mißverhältnis zum Verbrauch eingetreten ist. Bei derartigen, ihrer Natur nach vorübergehenden, für die wirtschaftliche Weiterentwicklung des Gewerbebetriebs notwendigen Aufwendungen kann die Verbrauchsbesteuerung unbillig sein. Es kommt darauf an, ob die eingetretene wirtschaftliche Belastung so außergewöhnlich und erheblich ist, daß nicht mehr der ganze Verbrauch als Selbsteinschätzung der Leistungsfähigkeit zu betrachten ist (vgl. RFG. vom 23. 10. 1929 VI A 637/29, StuW. Nr. 989).

Auch sonst ist es möglich, daß der Verbrauch, z. B. bei einem großen Haushalt mit vielen Personen, auch in Verlustjahren nicht rasch wesentlich eingeschränkt werden kann, so daß die Verbrauchsbesteuerung nicht angemessen erscheint (RFG. vom 21. 3. 1930 VI A 1928/29, Kartei Nr. 2 zu Abs. 3). Immerhin kann es zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, wenn er trotz mehrjähriger schlechter Geschäftsergebnisse seine bisherige Lebenshaltung beibehält (RFG. vom 5. 8. 1931 VI A 1282/31, StuW. Nr. 1031).

Stets ist zu prüfen, ob nicht besondere wirtschaftliche Verhältnisse, die die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen, vorliegen, die auf Grund des § 56 zu einer Ermäßigung oder einem Erlaß der Steuer führen. Dies gilt z. B., wenn ein Steuerpflichtiger infolge Überschuldung, Zusammenbruch seines Unternehmens, Zwangsvergleich und bedeutende Verluste in eine Notlage geraten ist (vgl. RFG. vom 30. 5. 1927 VI A 254/27, Kartei Nr. 3 Abs. 1). In derartigen Fällen kann Freistellung erfolgen. Auch die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die Größe seiner Familie wie seine gesamte wirtschaftliche Lage können dazu führen, von der Verbrauchs-

besteuerung abzuweichen (RFS. vom 6. 9. 1927 VI A 176/26, Kartei Nr. 1).

Alle diese Gesichtspunkte des Billigkeitsstandpunkts gewinnen besondere Bedeutung, wenn der Verbrauch 15 000 RM. nur unwesentlich überschreitet oder das Einkommen nur wenig um die Hälfte übersteigt. Bei unwesentlichem Überschreiten der Mindestgrenze von 15 000 RM. ist nach der Rechtsprechung besonders sorgfältig zu prüfen, ob die Versteuerung nach dem Verbrauch nicht wider Recht und Billigkeit verstößt (vgl. RFS. vom 3. 5. 1927 VI A 446/26, StuW. Nr. 231) oder die Ermäßigungsvorschrift (§ 56) anzuwenden ist. Dies gilt auch, wenn der Verbrauch nicht erheblich über das der Lebenshaltung des Steuerpflichtigen Entsprechende hinausgeht (StuW. 27 Nr. 440). Keine Verbrauchsteuerung ist aus diesen Gründen vorgenommen bei 12 000 RM. Einkommen und 19 500 RM. Verbrauch, bei 14 913 RM. Einkommen und 25 761 RM. Verbrauch, bei 20 000 RM. Verlust und 16 870 RM. Verbrauch, bei 249 000 RM. Verlust und 20 000 RM. Verbrauch (vgl. RFS., StuW. 27 Nr. 440).

Die Ermäßigungsvorschrift des § 56 ist nur anwendbar, wenn der Verbrauch 30 000 RM. nicht übersteigt (RFS., StuW. 28 Nr. 376). Es ist jedoch zu beachten, daß bereits die Grundfätze von Recht und Billigkeit, da es sich um eine Kannvorschrift handelt, nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles zur Berücksichtigung der tatsächlichen Leistungsfähigkeit und bei deren Minderung zur Abstandnahme von der Verbrauchsteuerung führen können (z. B. in einem entschiedenen Falle keine Besteuerung des Verbrauchs von 50 000 RM. bei 2590 ha; RFS., StuW. 27 Nr. 440).

III. Verbrauchsteuerung und Verlust.

Da die Verbrauchsteuerung grundsätzlich in allen Fällen eintreten soll, in denen das geschlechtlich bezeichnete Mißverhältnis zwischen Einkommen und Verbrauch besteht, kommt die Verbrauchsteuerung auch gerade für Jahre in Betracht, in denen der Steuerpflichtige Verluste erlitten, insbesondere der Gewerbetreibende einen Jahresverlust ausgewiesen hat. Zu den besonderen wirtschaftlichen Verhältnissen, die nach § 56 EStG. zu einer Steuerermäßigung führen kann, rechnen jedoch — abgesehen von Verlusten, die nach dem Einkommensteuergesetz das Einkommen nicht mindern (z. B. Vermögensverluste) — auch Verluste, wie Geschäftsverluste, die gegebenenfalls vom Einkommen abgesetzt werden könnten (RFS. vom 3. 5. 1927 VI A 25/27, Kartei Nr. 4 zu Abs. 1). Bei geringeren Jahresverlusten kann allerdings berücksichtigt werden, daß sie vom Einkommen der beiden nächsten Jahre in Abzug gebracht werden können (vgl. RFS. vom 5. 8. 1931 VI A 1282/31, Kartei Nr. 3 zu Abs. 4). Die Verluste sind jedoch jedenfalls zu berücksichtigen, wenn mit einer vollständigen Anrechnung auf die Gewinne der nächsten Jahre infolge der Beschränkung des Verlustabzugs auf zwei Jahre nicht zu rechnen ist (vgl. hierzu RFS. vom 16. 3. 1932 VI A 159/32, EuG. S. 172).

Von einer Verbrauchsteuerung ist z. B. abgesehen bei einem Jahresverlust von 249 000 RM. und 20 000 RM. Verbrauch (RFS., StuW. 27

Nr. 440), bei einem Jahresverlust von 100 000 RM. (Geschäftsvermögen 200 000 RM.) und 20 000 RM. Verbrauch für den Steuerpflichtigen, seine Frau und vier Kinder (RFS., StuW. 27 Nr. 585). Die Beeinträchtigung der tatsächlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ist dabei, wie wiederholt bemerkt, um so mehr in Rechnung zu ziehen, je weniger infolge Zwangsläufigkeit der Aufwendungen in dem Verbrauch eine Selbsteinschätzung der Leistungsfähigkeit zu erblicken ist (RFS., StuW. 27 Nr. 586).

Buchmäßig ausgewiesene Jahresverluste (Verlustvortrag) sind vom Einkommen der beiden nächsten Jahre abzugsfähig (§ 15 Ziff. 4 EStG.). Auch in dem Jahre, in dem die Anrechnung des früheren Verlustes erfolgt, ist eine Besteuerung des Verbrauchs an sich zulässig. Der Reichsminister der Finanzen hat jedoch in einem Erlaß vom 18. 5. 1930 S 2208 — 7 (RStBl. 1930 S. 326 ff.) darauf hingewiesen, daß der Abzug der früheren Jahresverluste durch die Besteuerung nach dem Verbrauch nicht illusorisch gemacht werden darf. Für das Jahr, in dem ein früherer Jahresverlust abgezogen wird, kommt also eine Besteuerung nach dem Verbrauch im allgemeinen nicht in Betracht. — Ist ein abzugsfähiger Jahresverlust aus dem früheren Jahre vorhanden, kann er jedoch mangels Einkommens nicht in Abzug gebracht werden, so kann der Verlust zu den besonderen wirtschaftlichen Verhältnissen gehören, die nach § 56 EStG. zu berücksichtigen sind. Dies gilt besonders dann, wenn eine Anrechnung des Verlustes auch später voraussichtlich nicht möglich sein wird (vgl. oben RFS. vom 16. 3. 1932).

D. Das Verfahren.

I. Allgemeine Grundsätze.

Aus den oben wiedergegebenen Grundsätzen ist zu entnehmen, daß die Finanzämter nicht allgemein nach dem Verbrauch veranlagen sollen. Entsprechende Anweisungen hat der Reichsminister der Finanzen bereits in dem Erlaß vom 29. 12. 1925 (III e 7600) an die Finanzbehörden gegeben. Es sollen auch nicht allgemeine Aufforderungen zur Abgabe von Erklärungen über den Verbrauch ergehen. Die Frage, ob eine Versteuerung nach dem Verbrauch vorgenommen werden soll, kann, wie in dem Erlaß gesagt ist, nur von Fall zu Fall entschieden werden. Zieht das Finanzamt die Versteuerung eines Steuerpflichtigen nach seinem Verbrauch in Erwägung, so muß es zunächst vergleichen, wie hoch sich etwa der — nicht im einzelnen ziffernmäßig berechnete, sondern nur allgemein geschätzte — Gesamtaufwand zu dem etwa feststellbaren Einkommen verhält. Dabei soll das Finanzamt — wenn auch nicht ausschlaggebend — auch die Höhe der Einkommensteuer von Personen, die sich in wirtschaftlich ähnlicher Stellung befinden, zur Beurteilung mitheranziehen. Ergibt sich, daß die Einkommensteuerschuld — auch unter Berücksichtigung des Umstands, daß die Finanzlage des Reichs die Heranziehung wirtschaftlich wenig Leistungsfähiger erfordert — unverhältnismäßig geringer ist als der Steuerbetrag, der vom Verbrauch zu zahlen wäre, so sind die Unterlagen für die Verbrauchsteuerung vom Finanzamt festzustellen. Hierbei soll das Finanzamt nicht in kleinlicher

Weise die einzelnen Posten des Verbrauchs erforschen, vielmehr mit einer gewissen Großzügigkeit vorgehen. Das Finanzamt kann sich schon vor der Sitzung des Steuerausschusses mit einem oder mehreren Steuerausschußmitgliedern in Verbindung setzen. In der Sitzung des Steuerausschusses sind die Fälle eingehend zu erörtern.

II. Verbrauchsbesteuerung erst im Rechtsmittelverfahren.

Das Finanzamt kann auch im Einspruchsverfahren noch zur Verbrauchsbesteuerung übergehen, wenn sich erst in diesem ergibt, daß die Voraussetzungen vorliegen. Auch in der Berufungsinstanz kann und muß gegebenenfalls auf Antrag des Finanzamts das Finanzgericht eine Besteuerung des Verbrauchs statt des Einkommens vornehmen (RFG. vom 28. 9. 1927 VIA 215/27, StuW. Nr. 438; auch StuW. 29 Nr. 637). Hat lediglich der Steuerpflichtige das Rechtsmittel eingelegt, so müssen allerdings bei Abänderung des Steuerbescheids zu seinem Nachteil neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt geworden sein, die den Übergang zur Verbrauchsbesteuerung rechtfertigen, oder der Übergang sich auf eine abweichende rechtliche Beurteilung gründen.

Auch wenn ein Einkommensteuerbescheid infolge Änderung eines einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheids — bei Gesellschaftern einer offenen Handelsgesellschaft od. dgl. — zu berichtigen ist, ist der Übergang zur Verbrauchsbesteuerung noch zulässig (RFG., StuW. 29 Nr. 76).

III. Feststellung des Einkommens.

Das Einkommen muß, um die Verbrauchsbesteuerung auf Grund des Mißverhältnisses zwischen Einkommen und Verbrauch zu rechtfertigen, grundsätzlich festgestellt werden. Soweit das Einkommen vom Finanzamt nicht nachgewiesen werden kann, ist es zu schätzen, wobei der Verbrauch als Schätzungsunterlage dienen kann, was jedoch keine Verbrauchsbesteuerung darstellt (RFG. vom 6. 9. 1927 VIA 477/27, StuW. Nr. 439). Eingehende Ermittlungen zum Zwecke der genauen Feststellung der Einkommenshöhe werden nicht erforderlich sein, wenn

weder das Finanzamt noch der Steuerpflichtige ein die Verbrauchsbesteuerung ausschließendes Einkommen behaupten kann (vgl. RFG. vom 28. 10. 1931 VIA 449/31, Kartei Nr. 20).

IV. Veranlagung nach dem Verbrauch.

Die Besteuerung eines Teiles des Verbrauchs ist grundsätzlich nicht zulässig. Wohl aber steht es mit der oben behandelten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs im Einklang, wenn die auf Grund des Verbrauchs berechnete Einkommensteuer bei Vorliegen besonderer wirtschaftlicher Verhältnisse auf Grund der Ermäßigungsvorschrift (§ 56) herabgesetzt wird (vgl. RFG. vom 3. 5. 1927 VIA 25/27, Kartei Nr. 4 zu Abs. 1). Auch sonst können nach den obigen Ausführungen (unter B) wesentliche Teile des Verbrauchs außer Betracht zu lassen sein.

Auf die Berechnung der Einkommensteuer nach dem Verbrauch finden die Tarifvorschriften des Einkommensteuergesetzes (§§ 52, 54 ff., wohl auch §§ 51, 53; RFG. Bd. 23 S. 191) entsprechende Anwendung.

Bei der Entrichtung der nach dem Verbrauch berechneten Einkommensteuer kann der Steuerpflichtige jedenfalls nicht schlechter gestellt werden als der nach dem tatsächlichen Einkommen veranlagte (RFG. wie vor).

V. Entrichtung der Steuer.

Auf die vom Verbrauch festgesetzte Einkommensteuer sind auch die etwa einbehaltenen Steuerabzüge vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) oder Kapitalertrag anzurechnen. Der Steuerpflichtige kann gegebenenfalls im gewöhnlichen Rechtsmittelverfahren (Berufungsverfahren) die Anrechnung geltend machen. Eine Erstattung überzahlter Steuerabzugsbeträge kommt regelmäßig nicht in Betracht (§ 102 Abs. 3 EStG., vgl. RFG. Bd. 23 S. 191).

Die Zuschläge zur Einkommensteuer (für Ledige, Einkommen über 8000 RM. usw.) sowie die Krisenveranlagungssteuer sind auch von der nach dem Verbrauch festgesetzten Einkommensteuer zu entrichten (vgl. RFG., StuW. 31 Nr. 476).

Änderungen des preußischen Kommunalabgabengesetzes.

Von Obermagistratsrat H. Rohde, Berlin.

Durch die preußische „Verordnung zur Regelung einiger Punkte des Gemeindeverfassungs-, Verwaltungs- und Abgabenrechts sowie zur Änderung und Ergänzung der Ersten Verordnung zur Vereinfachung und Verbilligung der Verwaltung vom 17. 3. 1933“, GG. S. 43, werden einige Änderungen des preußischen Kommunalabgabengesetzes (KomAbgG.) gebracht. Die Änderungen sind überwiegend aus dem Bestreben entstanden, eine Vereinfachung der Verwaltung durch Beseitigung von dienstlichen Instanzen herbeizuführen:

a) § 9 KomAbgG. enthält die Vorschrift, daß die Gemeinden behufs Deckung der Kosten für Herstellung und Unterhaltung von Veranstaltungen, welche durch das öffentliche Interesse erfordert werden, von den Grundstückseigentümern Beiträge erheben können (z. B. Beiträge für Straßenreinigung, für Neupflasterung). Bei der Erhebung solcher Beiträge muß ein Plan der Veranstaltung offengelegt

werden. Nach bisherigem Recht entscheidet über Einwendungen der Beteiligten gegen diesen Plan „die zur Genehmigung von Gemeindebeschlüssen zuständige Behörde“, d. h. bei Landgemeinden der Kreisaußschuß, bei Stadtgemeinden der Bezirksaußschuß und auf Beschwerde der Bezirksaußschuß bzw. Provinzialrat (§ 77 KomAbgG.). Fortab entscheidet über Einwendungen die Beschlußbehörde (Kreisaußschuß bzw. Bezirksaußschuß) endgültig.

b) Im § 56 KomAbgG. wird das Belastungsverhältnis der Realsteuern (Grundvermögensteuer, Gewerbesteuer) zueinander geregelt (sogenannte Relation). Die Zuschläge der Gemeinden zu beiden Steuerarten müssen in bestimmten Verhältnissen zueinander stehen. Ausnahmen konnten nach § 56 Abs. 3 vom Minister des Innern und der Finanzen zugelassen werden. Der Minister durfte diese Zulassung auch auf die ihm „untergeordneten

Aufsichtsbehörden höherer Instanz", also nur auf den Oberpräsidenten bzw. Regierungspräsidenten, übertragen. Die V.D. vom 17. 3. 1933 streicht die Worte „höherer Instanz“. Fortab kann also auch dem Landrat die Zulassung einer derartigen Ausnahme übertragen werden.

c) § 77 KomAbgG. behandelt die Genehmigungen, welche bei Erlaß von Steuer- und Gebührenordnungen erforderlich sind. Bisher entschied über diese Genehmigungen bei Stadtgemeinden der Bezirksausschuß, bei Landgemeinden der Kreis- und auf Beschwerde der Provinzialrat bzw. der Bezirksausschuß. In Zukunft entscheidet über diese Genehmigungen „die Aufsichtsbehörde“, also der Landrat bei Landgemeinden, der Bezirksausschuß bei Stadtgemeinden, der Oberpräsident bei der Stadt Berlin, also nicht mehr eine kollegiale, sondern eine bürokratische Behörde. Eine Verfassung der Genehmigung ist jedoch nur mit Zustimmung der Beschlußbehörde (Bezirksausschuß, Kreis- und auf Beschwerde der Provinzialrat bzw. der Bezirksausschuß) zulässig. Lehnt die Beschlußbehörde die Zustimmung ab, so kann die Zustimmung auf Antrag der Aufsichtsbehörde durch den Regierungspräsidenten, falls der Kreis- und auf Beschwerde der Provinzialrat bzw. der Bezirksausschuß Beschlußbehörde ist, und durch die Minister des Innern und der Finanzen, falls der Bezirksausschuß Beschlußbehörde ist, ersetzt werden. Bei Steuerordnungen bedarf es der Zustimmung der Beschlußbehörde zur Verfassung der Genehmigung insofern nicht, als die Genehmigung wegen Abweichungen von den von den Ministern des Innern und der Finanzen erlassenen Musterordnungen versagt wird“. Bekanntlich geht das Bestreben des Ministers des Innern schon seit geraumer Zeit dahin, die von ihm für die verschiedenen Steuerarten (vornehmlich z. B. für die Wertzuwachssteuer) erlassenen sogenannten Mustersteuerordnungen bei den Gemeinden immer mehr durchzudrücken. Wenn auch dies Bestreben eine Einschränkung der Selbstverwaltung der Gemeinde bedeutet, so ist es doch im Interesse einer Vereinheitlichung auf dem Gebiete des Gemeindeabgabewesens durchaus zu begrüßen.

d) Nach § 77 Abs. 3 KomAbgG. bedarf die Genehmigung von Gemeindebeschlüssen, durch welche besondere direkte oder indirekte Gemeindesteuern neu eingeführt oder in ihren Grundsätzen verändert werden, der Zustimmung der Minister des Innern und der Finanzen (auf Bier- und Hundesteuern findet diese Vorschrift keine Anwendung). Den Ministern ist gestattet, die Erteilung der Zustimmung auf die ihnen untergeordneten Aufsichtsbehörden höherer Instanz (Oberpräsident, Regierungspräsident) zu übertragen. Nach der V.D. vom 17. 3. 1933 werden auch hier die Worte „höherer Instanz“ gestrichen, so daß in Zukunft eine derartige Befugnis auch dem Landrat übertragen werden kann.

e) Nach § 77 Abs. 4 und 5 kann die Erteilung der Genehmigung (z. B. für eine Steuerordnung) auf eine von vornherein zu bestimmende Frist von einem oder mehreren Jahren beschränkt werden. Unbefristet erteilte Genehmigungen oder Zustimmungen treten ein Jahr nach ihrer Erteilung außer Kraft. Soweit unbefristete Genehmigungen oder Zustimmungen vor

dem 1. 4. 1932 erteilt worden sind, treten sie am 31. 3. 1933 außer Kraft (eine Bestimmung, die durch die sogenannte ÄnderungsV.D. vom 8. 4. 1932, GS. S. 162, eingeführt war). Die V.D. vom 17. 3. 1933 bestimmt nunmehr, daß die Erteilung der Genehmigung „auf eine von vornherein zu bestimmende Frist von einem oder mehreren Jahren beschränkt werden“ soll. „Soweit in der Genehmigung eine Befristung nicht ausgesprochen ist, tritt die Genehmigung mit Ablauf des Jahres außer Kraft, das auf das Jahr, in dem die Genehmigung erteilt ist, folgt. Soweit unbefristete Genehmigungen vor dem 1. 4. 1933 (nicht mehr 1932) erteilt worden sind, treten sie am 31. 3. 1934 außer Kraft.“ Die Frist bis 31. 3. 1933 ist also um ein Jahr hinausgeschoben worden. Das war nötig, weil durch die Änderung in der Regierung und in der politischen Zusammensetzung der Gemeindevertretungen es nicht mehr möglich war, neue Steuer- und Gebührenordnungen bis zum 31. 3. 1933 zu beschließen.

f) Nach § 77 Abs. 5 KomAbgG. gilt die Genehmigung und gegebenenfalls die Zustimmung als an dem Tage erteilt, an welchem der zu genehmigende Gemeindebeschuß gefaßt ist, indes können die betreffenden Behörden einen späteren Zeitpunkt hierfür festsetzen. Wird die Genehmigung oder Zustimmung mit einer Maßgabe erteilt, die einen erneuten Gemeindebeschuß erforderlich macht, so kann die die Maßgabe aussprechende Behörde gleichzeitig bestimmen, daß der erneute Gemeindebeschuß, sofern er der Maßgabe beitrifft, vom Tage des ursprünglichen Beschlusses oder von einem späteren Zeitpunkt ab wirksam sein soll. Die Fassung dieser Bestimmung beruht auf Art. II, Kap. 3 des Gesetzes vom 8. 8. 1923, GS. S. 377. Die V.D. vom 17. 3. 1933 bringt eine neue Fassung, welche sich aus den zu d und e mitgeteilten Änderungen als notwendig ergibt (z. B. „Aufsichtsbehörde“ anstatt „betreffende Behörde“ usw.).

g) Die V.D. vom 17. 3. enthält ferner eine Änderung der sogenannten ÄnderungsV.D. vom 8. 4. 1932, GS. S. 161, welche folgendes bestimmt: „Ist eine Gemeindegetränkesteuer während der Rechnungsjahre 1931 oder 1932 rechtswirksam eingeführt worden, ihre Gültigkeit jedoch auf die Zeit bis zum 31. 3. 1932 oder 31. 3. 1933 befristet worden, so behält die Steuerordnung bis zum 31. 3. 1934 ihre Gültigkeit, ohne daß es dieserhalb eines erneuten Beschlusses und einer erneuten Genehmigung bedarf.“

h) Anhangsweise sei darauf hingewiesen, daß die NotV.D. des Reichspräsidenten vom 18. 3. 1933 VI und VII, Bestimmungen über die Realsteuerfrierung 1933 sowie über die Grundsteuer und über die Gewerbesteuer, also ebenfalls über Gemeindeabgaben, entfällt. Diese Bestimmungen sind bereits an anderer Stelle erörtert worden. Hier sei z. B. darauf hingewiesen, daß fortab wiederum für unbebaute Grundstücke ein anderer Steuerfuß bestimmt werden darf als für bebaute, eine Befugnis, die den Gemeinden erst durch das sogenannte Deflationengesetz vom 24. 6. 1907 auf Drängen der Bodenreformer verliehen wurde, die aber später durch die große ReichsNotV.D. vom 1. 12. 1930 gestrichen wurde und nunmehr wieder besteht.

i) Alle Änderungen treten mit Wirkung vom 1. 4. 1933 ab in Kraft.

k) Die sonstigen zahlreichen Änderungen des preußischen Kommunalabgabengesetzes, die in den

letzten Jahren eingetreten sind, sind, wie wir festgestellt haben, unseren Lesern vielfach nicht genügend bekannt. Wir kommen deshalb in der Deutschen Steuer-Zeitung oder im Eildienst, sobald Raum frei ist, hierauf ausführlicher zurück.

Gesellschafterdarlehen im Lichte der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. Von Dr. jur. Armin Ebert, Düsseldorf.

Unter den zahlreichen Fragen, die seit Jahren immer wieder bei den Verhandlungen zwischen den Steuerpflichtigen einerseits und sämtlichen Instanzen der Steuerbehörden andererseits eindringlich diskutiert werden, dürfte wohl auch die der steuerlichen Behandlung von Gesellschafterdarlehen eine besondere Beachtung verdienen. Anlaß dazu ist vor allem die von dem obersten deutschen Finanzgericht in ständiger Rechtsprechung für seine Einstellung zu dieser Frage herangezogene Begründung, die infolge ihres außerordentlich dehnbaren und weiten Rahmens, in welchem fast jedes Mißtrauen der unteren Veranlagungsbehörden gegenüber der „Echtheit“ einer Darlehenshingabe von diesen schließlich als gerechtfertigt dargestellt werden kann, keineswegs immer als befriedigend anzuspprechen ist.

Wenn nämlich nach der Auffassung des Reichsfinanzhofs (vgl. etwa die Urteile vom 26. 6. 1930 III A 106/29, StuW. 1131/30, vom 18. 10. 1927 IA 1/27, StuW. 735/27, und vom 20. 3. 1930 III A 3/29, StuW. 898/30) Gesellschafterdarlehen vom Betriebsvermögen einer GmbH., AG. und OHG., um hier nur die häufigsten Gesellschaftsformen zu nennen, dann nicht abzugsfähig sind, wenn sich wirtschaftlich unter dem Namen „Darlehen“ nur Stamm- oder Gesellschaftseinlagen verbergen, und diese Ansicht mit der durch den § 9 (bisher § 4) A.D. gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise begründet wird, so dürfte es auf der Hand liegen, daß Fiskus und Zensit bei Auslegung dieses Begriffs fast ausnahmslos in schroffstem Gegensatz zueinander stehen müssen.

Nicht nur die erste Instanz kommt — zumal in jüngster Zeit angesichts der großen Finanznot der Staatsklassen — bei der Prüfung der Frage, ob es sich in Wirklichkeit statt um ein echtes Darlehen, um eine willkürliche oder irreführende Bezeichnung für eine tatsächliche Erhöhung des Stammkapitals handelt, beinahe regelmäßig zu dem Ergebnis, daß, wirtschaftlich gesehen, das Gesellschafterdarlehen einer Stammeinlage gleichzustellen sei, sondern auch die zweite Instanz bestätigt durchweg diese Entscheidung, während der Reichsfinanzhof zuletzt schon deshalb in einer großen Zahl von Fällen den Vorentscheidungen beitrifft, weil die Anführung der bei wirtschaftlicher Betrachtung zu berücksichtigenden Umstände durch die Vorinstanzen sich im wesentlichen auf tatsächlichem Gebiete bewegt und somit seiner Nachprüfung gemäß § 288 (früher § 267) A.D. entzogen ist.

Vor derartigen Entscheidungen, welche die Gleichstellung eines Darlehens mit einer Stammeinlage aussprechen oder verneinen, hat die Steuerbehörde zwar regelmäßig das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen — wie sie etwa in dem Urteil des R.F.S. vom 6. 10. 1926 IA 187/26, StuW. 546/26, zusammengefaßt sind — zu prüfen, um dadurch den Nachweis zu erbringen, daß es berechtigt erscheint, die sich aus dem

bürgerlichen Recht ergebenden Folgerungen und Auswirkungen der Rechtsformen des bürgerlichen Rechts steuerlich anzuerkennen bzw. abzulehnen oder durch die Annahme anderer Rechtswirkungen zu ersetzen bzw. davon abzuweichen (vgl. hierzu auch R.F.S. Ur. vom 18. 10. 1927 IA 1/27, StuW. 735/27). Dazu gehört vor allem die Feststellung, ob besondere Umstände für die Stammkapitaleigenschaft eines Darlehens sprechen, weil die bloße Tatsache, daß das Darlehen für den Beginn und die Fortführung des Betriebs der Gesellschaft eine wesentliche Notwendigkeit bedeutet, noch nicht die steuerliche Behandlung eines solchen als Stammeinlage rechtfertigen kann, ferner ob Vereinbarungen über die Zinsen und Rückbarkeit getroffen sind, oder ob endlich die Rechtsform, die für die Geldzuführung gewählt worden ist, die gewöhnlich übliche ist.

Gerade mit der letztgenannten Frage setzt bei solchen Tatbeständen häufig zuerst der wirtschaftliche Scharfblick der Finanzbehörde ein. Gelingt es ihr hierbei nicht, den Beweis zu erbringen, daß in concreto ein Mißbrauch von Rechtsnormen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliegt, also mit der Heranziehung des hierfür vorgesehenen § 10 (bisher § 5) A.D. nicht weiterzukommen ist, so geht sie zu der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des sich mit dem § 10 eng berührenden § 9 A.D. über, der bekanntlich für die Auslegung der Steuergesetze die Berücksichtigung ihres Zweckes, ihrer wirtschaftlichen Bedeutung und der Entwicklung der Verhältnisse vorschreibt. Von diesem breiten Boden aus versteht sie es dann durchweg unschwer nachzuweisen, daß nicht nur der jeweilige Tatbestand einer Beurteilung nach § 9 A.D. unterliegt, sondern daß auch auf Grund dieser Bestimmung sowie der jeweiligen Entwicklungsgeschichte des Darlehens dieses nach Prüfung der oben im einzelnen aufgeführten Voraussetzungen nicht als Schuldposten der Gesellschaft angesehen und infolge der Gleichstellung mit einer Stammeinlage auch nicht von dem Vermögen abgesetzt wird.

Mag also auch unter den zahlreichen Gesellschaften, die bei dem Beschluß einer solchen Aktion überhaupt an keine Steuerumgehung denken, jede ihrem wirtschaftlichen Ermessen nach es für zweckmäßiger halten, dem Betrieb nicht im Wege einer Erhöhung des Stammkapitals, sondern durch Aufnahme eines Darlehens von einem Gesellschafter Geld zuzuführen — sei es auch nur schon deshalb, um dem Gläubiger die gewünschte günstigere Stellung zu verschaffen —, so läuft sie doch bestimmt sofort Gefahr, daß ihr Weg der pseudowirtschaftlichen Sonde der Steuerbehörde nicht als der einfachere und natürlichere zur Erreichung des erstrebten Erfolges erscheint. Vielmehr sieht diese in der Wahl der Darlehensform möglichst allein das Streben nach einer Ersparung von Steuern. Die sich hieraus ergebende Tatsache, daß sich die einzelnen Gesellschaften fast ausnahmslos gefallen

lassen müssen, die von ihnen für diesen wirtschaftlichen Vorgang gewählte Rechtsform steuerlich gerade im entgegengesetzten Sinne, also das Darlehen nicht als solches, sondern als Stammeinlage und insolgedessen als Erhöhung des Betriebsvermögens behandelt zu sehen, kann nur als eine höchst bedenkliche Erscheinung gewertet werden.

Wenn auch dadurch, daß die Steuerbehörde, wie oben bereits betont, in diesen Fällen die besonderen Umstände dartun muß, um ihre Auffassung zu rechtfertigen, eine allzu willkürliche Handhabung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gehemmt und im Zweifel nicht diejenige Rechtsform als die gewöhnliche angesehen werden soll, die zur höchsten Steuerleistung führt, so läßt es sich doch im Hinblick auf die gerade in letzter Zeit nur selten unterbrochene Kette von ablehnenden Entscheidungen nicht verschweigen, daß die Behörde tatsächlich, selbst bei Vorliegen einer festen Vereinbarung der Zinsen und Ründbarkeit, deren Fehlen im übrigen nach § 609 BGB. bzw. nach der Rechtsprechung der ordentlichen Gerichte dem Wesen eines Darlehens gar nicht entgegenstehen würde, beinahe regelmäßig diese erforderten besonderen Umstände findet oder nötigenfalls aus dem Tatbestande konstruiert.

Gewiß mag damit auch vor dem Zensiten ein Grundsatz beachtet erscheinen, den der Reichsfinanzhof in seinem sehr anerkanntem Streben nach individueller Betrachtung der Tatbestände und nach gerechter Behandlung der Steuerpflichtigen beispielsweise in seinem Urteil vom 15. 7. 1925 I A 24/25, StuW. 473, 643/25, ausgesprochen hat, „daß es keineswegs gerechtfertigt sei, die vertragliche Rechtsgestaltung, welche die Steuerpflichtigen zur Regelung ihrer wirtschaftlichen Beziehungen gewählt haben, steuerlich außer acht zu lassen oder abweichend von den im wirtschaftlichen Leben herrschenden zivilrechtlichen Rechtsgrundsätzen zu beurteilen“. Doch läßt sich andererseits dann, wenn die Finanzbehörden — vielleicht auch oft mit eigener Unsicherheit gegenüber der Handhabung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise — fast ständig mehr oder minder fest erscheinende Stützen zur Behauptung und Begründung einer dem Pflichtigen nachteiligen Entscheidung entdecken, die Tatsache nicht leugnen, daß die Zensiten unter dem Eindruck einer sehr unbilligen Behandlung stehen müssen, der bei dem jetzt ohnehin kaum noch erträglichen Steuerdruck weit mehr Verbitterung und Antriebe zu Steuerumgehungen schafft, als mit den verschärften Entscheidungen und dem viel zu häufigen Übergehen der wirtschaftlichen Absichten der Steuerpflichtigen an Vorteilen für den Fiskus gewonnen wird.

Wie sollte es etwa beispielsweise auch nur einem Menschen außerhalb der Finanzämter und -gerichte als richtig erscheinen, wenn Darlehensguthaben von Gesellschaftern, die bereits vor dem Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung mit ihren §§ 4 und 5 (heute §§ 9 und 10) vorhanden waren, einige Jahre lang als Schulden der Gesellschaft vom Betriebsvermögen abgezogen, dann aber plötzlich diesem hinzugerechnet worden sind, da man jetzt eine verkappte Erhöhung des Stammkapitals darin sehen zu müssen glaubte! (Vgl. hierzu das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 8. 9. 1932 III A 562/31). Was gilt da noch der vom Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 20. 11. 1928 I A 153/28, StuW. 179/29, aufgestellte

Satz, daß die durch § 4 A.D. gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht dazu führen könne, dem Steuerpflichtigen, der seit alters her eine ihm jetzt steuerlich günstigere Rechtsform gehabt hat, nun aufzuerlegen, diese Rechtsform aufzugeben und eine andere steuerlich ungünstigere anzunehmen? An diesen Ausführungen wird behördlicherseits völlig vorbeigegangen, denn was tut es auch schon, wenn ein Zensit bei einem Darlehen im Jahre 1918 noch gar nicht wissen konnte, daß diese Rechtsform ihm nach dem Erscheinen der Reichsabgabenordnung steuerliche Vorteile bringen würde! Die „wirtschaftliche Lupe“ findet dabei nur einen Versuch zur Steuerersparnis; also kann heute lediglich noch die fiskalisch günstigere Form anerkannt werden!

Aus dieser Darstellung leuchtet schon von selbst die große Gefahr heraus, welche mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht überhaupt und vornehmlich auch bezüglich der Gesellschafterdarlehen verbunden ist. Zwar bemüht sich der Reichsfinanzhof, dem ja leider, wie schon erwähnt, eine Korrektur der gewöhnlich auf tatsächlichem Gebiete liegenden wirtschaftlichen Auffassung der Unterinstanzen versagt ist, dennoch auch hier nach Kräften um die Wahrung eines der stärksten Fundamente des ganzen Steuerrechts, nämlich der Steuergerechtigkeit. Doch zeigt daneben die in der Absicht der Erzielung möglichst hoher Steuererträge fortläufig ungleichmäßige Behandlung, welche die unteren Instanzen unter irriger bzw. zu weitgehender Auslegung der vom Reichsfinanzhof aufgestellten Grundsätze den Gesellschafterdarlehen zuteil werden lassen, daß mit diesen Voraussetzungen und zugleich mit der im § 9 an die Hand gegebenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise weder eine verständnisvolle Berücksichtigung noch Abwägung der wirtschaftlichen Absichten und Interessen der Zensiten auch nur einigermaßen gewährleistet ist.

Insofern kann auch nur das u. a. auf der Tagung der Steuerrechtsgruppe des Deutschen Anwaltsvereins am 22. Mai 1932 in München wiederholt, insbesondere in dem eingehenden Referat von *Sauermann*, hervorgetretene Bedenken kräftig unterstrichen werden, daß durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise die Steuerbelastung erheblich über das gesetzliche Maß hinaus ausgedehnt wird. Wenn sich demgegenüber *Zicklaff* in der Deutschen Steuer-Zeitung 1932 Nr. 9 S. 354 ff. um den Nachweis bemüht, daß schwerwiegende Gründe gegen eine Aufgabe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei den Steuerbehörden sprechen würden, so wird gewiß jeder einsichtige Zensit den Kern seiner Ausführungen als zutreffend anerkennen. Ohne eine solche Gesetzesbestimmung, wie sie im § 9 niedergelegt ist, die mit der Betonung der wirtschaftlichen Anschauung eine Anklammerung an den starren Buchstaben und damit eine dogmatisch-formalistische Auslegung vermeiden will, wäre ja überhaupt keine freiere Rechtsprechung denkbar, die sich der fortschreitenden Entwicklung der Lebens- und Wirtschaftsverhältnisse anpassen könnte. Wenn aber den Steuerbehörden damit schon einmal eine größere Freiheit gegeben ist und sie die Gesetze bei wirtschaftlicher Betrachtung elastisch anwenden können, dann darf dieses keinesfalls, wie gerade in jüngster Zeit bei den Gesellschafterdarlehen, fast ausnahmslos nur nach der für den Fiskus günstigeren Seite hin ausschlagen. Zum mindesten muß doch eine gewisse Sicherheit da-

für gegeben sein, daß die vom Reichsfinanzhof, etwa auch in dem Urteil vom 27. 5. 1930 I A 31, 32, 33/30, StW. 1108/30, mit erfreulichem Nachdruck ausgesprochenen Grundsätze für die Ermittlungspflicht der Steuerbehörden bei der Behandlung von Gesellschaftendarlehen als verkappten Stammkapitals, die sich um die Ausräumung einer, entsprechend den obigen Schilderungen, „unerträglichen Besserwisserei und unzulässigen Verbormundung durch die Steuerbehörden“ bemühen, auch wirklich bei jeder Behörde, die solche Entscheidungen zu fällen hat, eine genügende Beachtung finden.

Zu welchen für die Zensiten höchst bedauerlichen Ergebnissen und steuerlichen Mehrbelastungen das vorstehend umrissene Verfahren bei der Prüfung der Gesellschaftendarlehen sich zuletzt auswirken kann, sei abschließend noch kurz an einer soeben ergangenen Entscheidung des Reichsfinanzhofs dargestellt.

In dem Urteil vom 8. 9. 1932 III A 564/31 hat der Reichsfinanzhof die Rechtsbeschwerde einer Firma dagegen, daß die Darlehen ihrer Gesellschafter an sie von den Vorbehörden wirtschaftlich als Beteiligung am Gesellschaftsvermögen betrachtet und diesem hinzugerechnet worden waren, aus vorwiegend wirtschaftlichen Betrachtungen — auf die nach den obigen Ausführungen zur Vermeidung von Wiederholungen an dieser Stelle nicht mehr eingegangen werden soll — als unbegründet zurückgewiesen. Nach dem Tatbestand hatte die beschwerdeführende GmbH. A. einen Teil der Darlehensschulden einer mit ihr im Verhältnis von Fabrikations- und Vertriebsunternehmen stehenden anderen GmbH. B. an deren Gesellschafter in Höhe von je 110 000 RM., insgesamt 330 000 RM., übernommen. Der für diesen Teil bei Feststellung des Einheitswerts für das Vermögen der Beschw. A. auf den 1. Januar 1928 begehrte Abzug wurde versagt, da es sich nicht um eigentliche Darlehensschulden, sondern um verdeckte Beteiligungen am Gesellschaftsvermögen handeln sollte. Alleiniger Gesellschafter der Beschw. A. ist A. Darlehensgläubiger sind dessen drei Kinder, die zusammen mit ihrem Vater A. Gesellschafter der GmbH. B. sind. Die Darlehen der Kinder wurden ermöglicht durch Schenkungen ihres Vaters A. an sie, welche dieser im Jahre 1918 in notarieller Verhandlung in Gestalt von Forderungen von je 150 000 M. gegen sich als Alleinhaber einer im Jahre 1917 begründeten Einzelirma, der späteren nach Umgründung im Jahre 1922 entstandenen GmbH. B., getätigt hat. Der Vater A. ist 1931 gestorben.

Nach der Entscheidung des Reichsfinanzhofs sollen also die Forderungen der großjährigen Kinder, obwohl Nichtgesellschafter der Beschw. A., dem Vermögen der letzteren zuzurechnen sein. Nach einem zweiten Urteil des Reichsfinanzhofs vom 8. 9. 1932 III A 562/31 sind aber auch die Darlehensschulden der oben schon mit erwähnten Gesellschaft B. als Stammeinlagen angesehen worden. Daraus würde sich folgerichtig ergeben, daß der Reichsfinanzhof mit der Behandlung der Darlehensschulden der Gesellschaft B. als verdeckte Beteiligung am Gesellschaftsvermögen der GmbH. A. im Grunde beide Gesellschaften in eine verschmolzen sieht. Diese Wirkung muß notwendig hervortreten angesichts der Tatsache, daß die bereits bei einer Gesellschaft als Stammeinlage betrachtete Darlehensschuld nochmals bei einer anderen Gesellschaft

wiederum zur Stammeinlage erklärt wird. Wird aber ein Betrag zweimal als Erhöhung und Bestandteil zweier Gesellschaftsvermögen betrachtet, so kann doch nachher vernünftigerweise nur noch ein Stammkapital, also auch nur noch eine Gesellschaft vorhanden sein. Dennoch tastet der Reichsfinanzhof hier die steuerrechtliche Selbständigkeit keiner der beiden Gesellschaften an, so daß jede nach wie vor für sich allein den mit einer steuerpflichtigen Körperschaft subjektiv und objektiv verbundenen Steuern unterliegt! Neben dieser eigenartigen Konsequenz entsteht mit dem Urteil vor allem aber noch folgendes steuerliche Bild:

Für die im Jahre 1918 erfolgten Schenkungen der Forderungen des Vaters A. gegen sich an seine drei Kinder wurde zunächst Schenkungsteuer fällig. Die auf Grund dieser Schenkungen vorgenommenen Darlehensgewährungen der Kinder an die GmbH. B. lösten dann die Gesellschaftsteuer aus. Die Darlehensforderungen selbst wurden jahrelang bei der Vermögensveranlagung der Kinder mitberücksichtigt, so daß sie bereits bei diesen der Vermögensteuer unterlagen. Da die Darlehen nach der teilweisen Übernahme durch die GmbH. A. gleichzeitig eine Erhöhung des Verkaufswertes der Anteile am Gesamtbetriebsvermögen dieser GmbH. herbeiführten, hatte auch der Vater A. als Alleingesellschafter derselben eine entsprechend höhere Vermögensteuer zu zahlen. Die jetzige Reichsfinanzhofentscheidung setzt nun bei der Einheitswertfeststellung auf den 1. 1. 1928 den von der GmbH. A. übernommenen Teil der Darlehensschulden als verdeckte Beteiligungen deren Gesellschaftsvermögen hinzu, so daß sie nunmehr auch noch bei der Beschw. A. mit dem übrigen Betriebsvermögen zusammen der Vermögensteuer und der Aufbringungsumlage unterworfen werden. Endlich wird durch dieses „wirtschaftliche“ Urteil auch noch bewirkt, daß die hiernach in das Vermögen der GmbH. A. übergegangenen Darlehensanteile infolge des im Jahre 1931 erfolgten Todes des Alleingesellschafters der Gesellschaft A. mit dem übrigen Vermögen derselben an die Kinder zurückfallen, wodurch für die schon so oft von der Besteuerung erfaßten Beträge auch noch einmal Erbschaftsteuer entrichtet werden muß.

Solche überaus harten und ungerecht scheinenden Folgen einer Entscheidung des Reichsfinanzhofs müssen dem Leser zum mindesten stark befremdlich erscheinen. Seden wird hiernach die Frage beschäftigen, wie trotz vieler beifälliger Grundsätze des Reichsfinanzhofs für die Prüfung der Gesellschaftendarlehen eine derartige Entscheidung möglich ist, die angibt, in erster Linie auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu fußen, und dabei doch so ganz und gar unwirtschaftliche Wirkungen zeitigt. Noch krasser kann wohl kaum die Begründung eines Urteils mit seinen tatsächlichen Folgen in Widerspruch stehen!

Wenn auch weder in der Reichsabgabenordnung noch in einem anderen Steuergesetz ein ausdrückliches allgemeines Verbot einer Doppelbesteuerung enthalten ist, so sollte es dann doch nur um so mehr Aufgabe des Reichsfinanzhofs sein, die steuerliche Gerechtigkeit zu wahren und eine mehrfache Heranziehung desselben Vorgangs zu verschiedenen Reichsteuern zu vermeiden. Mehr denn je erweist hier der von

Ruckhohn (StuW. 1929 Sp. 389) geprägte Satz seine Berechtigung, wonach es, „je schwerer der Druck der Steuerlasten ist, die auf der Wirtschaft und auf dem einzelnen ruhen, desto wichtiger erscheint, zum wenigsten alles zu versuchen, dem Ziele der steuerlichen Gerechtigkeit so nahe als möglich zu kommen“. Läßt

sich das mit den im § 9 U. vorgesehenen Möglichkeiten der Gesetzesauslegung in der Rechtsprechung nicht durchführen, so müßte der Gesetzgeber eine ergänzende Vorschrift schaffen, die stets eine auch dem Zensiten gerecht werdende Entscheidung unbedingt gewährleistet.

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

Die persönliche Haftung des Direktors für die Steuerschulden seiner Gesellschaft.

Zur Entsch. des R F S. vom 22. März 1933, R StBl. 1933 S. 351.

Nach der Reichsabgabenordnung haften bekanntlich die gesetzlichen Vertreter einer juristischen Person gemäß § 103 stets mit den Mitteln, die sie verwalten, für die Steuer der Gesellschaft. Sie haften nach § 109 darüber hinaus aber persönlich neben der Gesellschaft insoweit, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen obliegenden Verpflichtungen der Fiskus um seine Steuergelder geschädigt wird. Wie diese Bestimmung sich auswirken kann, haben in dem Fall der vorliegenden Entscheidung die Direktoren einer holländischen Aktiengesellschaft erfahren, von der das Finanzamt annahm, daß sie zwar ihren Sitz in Holland, aber ihre geschäftliche Oberleitung in Deutschland habe. Das Finanzamt forderte von dieser angeblich holländischen, richtiger deutschen Gesellschaft die unbeschränkte Körperschaftsteuer, und da es diese Steuer für die Jahre 1926 und 1927 von der Gesellschaft nicht Beitreiben konnte, nahm es die gesamtverbindliche persönliche Haftung der zwei deutschen Direktoren der Gesellschaft in Anspruch. Im Rechtsmittelverfahren wurde die Rechtmäßigkeit dieser Inanspruchnahme aber nicht bestätigt. Bei Prüfung der Frage, ob der Tatbestand der Verschuldung einer Verkürzung von Steueransprüchen oder, etwas konkreter gesagt, einer Schädigung des deutschen Steuerfiskus gegeben sei, hatten die Unterinstanzen die Ansicht vertreten, daß es Pflicht der Direktoren gewesen sei, die Körperschaftsteuerpflicht der Gesellschaft klarzustellen. Das hatten die Direktoren unterlassen und sie hatten weiter, als steuerliche Schritte des Finanzamtes gegen die Gesellschaft erfolgten, im Jahre 1930 ihre Ämter bei der holländischen Gesellschaft niedergelegt. Die Vorinstanzen hatten in diesem Schritt ein wesentliches Verschulden in steuerlicher Beziehung sehen wollen; der Reichsfinanzhof teilt diese Ansicht aber nicht, da ihm nicht erwiesen schien, daß die Niederlegung der Ämter mit den steuerlichen Pflichten im Zusammenhang stand; es könne ferner in der Tatsache, daß die Direktoren bei ihrem Ausscheiden nicht für Aufstellung eines neuen inländischen Vertreters gesorgt haben, keine mit der Steuerverkürzung in ursächlichem Zusammenhang stehende Pflichtverletzung gesehen werden. Auch, daß die in Anspruch genommenen Direktoren angesichts des Vermögenszerfalls der holländischen Gesellschaft für die Bezahlung von deren Steuerschulden nicht besonders gesorgt hätten, könne nicht als steuerrechtliches Verschulden betrachtet werden, wenn die Mittel der Gesellschaft zur Begleichung ihrer Schulden überhaupt nicht ausreichten. Die Entscheidung zeigt, daß an die Sorgfaltspflicht eines Gesellschaftsleiters auch vom Reichsfinanzhof mit Recht keine übermenschlichen Anforderungen ge-

stellt werden; sie zeigt aber andererseits, daß die Finanzämter in der Geltendmachung solcher Forderungen weitgehen und daß daher Vorsicht geboten ist.

Nicht jeder gutgeschriebene Gewinn ist zugeflossenes Einkommen.

Zur Entsch. des R F S. vom 1. Februar 1933, R StBl. 1933 S. 324.

Es kommt häufig vor, daß die Gesellschafter einer GmbH. ihren Gewinn nicht abheben, sondern bei der Gesellschaft wie bei einer Bank stehen lassen. Das bedeutet dann, daß sie der Gesellschaft Geld leihen, daß sie ihren Gewinn als neue Kapitalanlage in der Gesellschaft arbeiten lassen.

Daß in einem solchen Fall der Gewinn als vom Gesellschafter bezogen oder ihm zugeflossen im Sinne des § 11 EStG. gilt, wird dann nicht zu bezweifeln sein, wenn der Gesellschafter über den Gewinn jederzeit verfügen darf. In der vorliegenden Entscheidung hatte anscheinend das Finanzamt wie auch das Finanzgericht den Gewinnanteil gleichwohl als nicht zugeflossen betrachtet, weil der Gewinnbetrag zunächst dem Betrieb überlassen bleiben sollte. Der Reichsfinanzhof bejaht dagegen das Zuließen und demgemäß die Steuerpflicht für das Jahr der Gutschrift, wobei er ausführt, nur dann, wenn die Liquidität der Gesellschaft es nicht erlaube, die Gewinne den Gesellschaftern wirklich zur Verfügung zu stellen, wenn die Gesellschaft die Gewinnbeträge auch nicht mittels Kredits beschaffen könne, wäre das Zuließen zu verneinen. Der Reichsfinanzhof läßt also immerhin die Möglichkeit zu, dann, wenn die Liquidität so schlecht ist, daß die Entnahme nicht durchgeführt werden kann, das Zuließen zu verneinen. Das wird in der Praxis gar nicht selten sein, muß aber, wie der Fall zeigt, immer genau nachgewiesen werden. Es sei hier auch hingewiesen auf die Bestimmung des § 122 StGB., wonach bei der offenen Handelsgesellschaft der Gesellschafter Auszahlung seines Gewinns nur verlangen kann, „soweit es nicht zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht“. Man wird im Sinne des Reichsfinanzhofs sagen können, daß Gewinne, über die man nach Lage der Gesellschaft nicht verfügen kann, auch nicht zugeflossen sind.

Noch entschiedener als in diesem Falle wird das Zuließen zu verneinen sein, wenn bei Versicherungsverhältnissen, namentlich auch bei Bausparkassen, ein Gewinn oder Zinsertrag gutgeschrieben wird, ohne daß der Versicherungsnehmer usw. über den Betrag verfügen könnte. Diese Frage ist nach unseren persönlichen Erfahrungen seitens der Bausparkassen anscheinend noch nicht zur Genüge geprüft worden, denn eine der größten von diesen gibt, wie wir wissen, ihren Bausparern die Anweisung, die Gutschrift aus dem Bausparkonto, über die der Bausparer durchaus nicht verfügen kann, bei der Einkommensteuer als zu versteuerndes Einkommen anzugeben.

Gegenseitige Forderungen und Schulden bei Organverflechtung.

Zur Entsch. des RFG. vom 17. Januar 1933, RStBl. 1933 S. 331.

Wenn eine Gesellschaft in völliger Abhängigkeit von einer anderen steht und daher zu deren Organ geworden ist, dann entfällt nach der an dieser Stelle öfter besprochenen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs die Körperschaftsteuerpflicht der Untergesellschaft oder Organgesellschaft unter der Bedingung, daß nach den vorliegenden Vereinbarungen die Untergesellschaft nichts verdienen soll. Damit ist aber nicht gesagt, daß steuerrechtlich die Selbständigkeit der beiden Gesellschaften in jeder Beziehung aufgehoben sein soll, der Reichsfinanzhof betont vielmehr in dieser neuen Entscheidung, daß auch bei vorliegendem Organverhältnis echte Forderungen und Schulden zwischen Ober- und Untergesellschaft steuerlich anerkannt werden können, solange die eine Gesellschaft der anderen die Schulden nicht rechtswirksam erlassen hat. Ein solcher Erlaß sei aber nicht schon darin zu sehen, daß die Obergesellschaft eine Forderung an die Organgesellschaft in ihren Bilanzen abgeschrieben habe; trotz dieser Abschreibung bleibe ja die Forderung bestehen, und es wurde daher der schuldenden Gesellschaft Passivierung dieser Forderungen mit entsprechender Gewinnminderungswirkung zugestanden.

Wie dieser Gelegenheit wird übrigens wiederum betont, daß der Besitz sämtlicher Gesellschaftsanteile einer Gesellschaft durch eine andere allein jene weitgehende Verschmelzung mit der Obergesellschaft, die das Organverhältnis voraussetzt, noch nicht bewirkt. Da aber die Passivierung auch für den Fall eines Organverhältnisses anerkannt wurde, konnte die Frage, ob ein Organverhältnis vorliege, dahingestellt bleiben.

Städtische Sparkasse und Stadt verschiedene Rechtssubjekte.

Zur Entsch. des RFG. vom 25. Oktober 1932, RStBl. 1933 S. 336.

Es ist auch eine Art Organverhältnis, das wir zwischen Stadt und Sparkasse haben, wenn es sich um eine regelrechte städtische Gründung handelt. Die Frage, wie eine solche Sparkasse zur Stadt steht, wurde in der vorliegenden Entscheidung aufgerollt unter dem Gesichtspunkt des § 84 EStG., nach welchem der Steuerabzug vom Kapitalertrag nicht vorzunehmen ist von Zinsen usw., „sofern Gläubiger und Schuldner die gleiche Person sind“. Wie steht es, wenn die städtische Sparkasse Obligationen ihrer eigenen Stadt besitzt? Die Sparkasse hatte im vorliegenden Falle Identität von Gläubiger und Schuldner angenommen, die Steuerbehörde hatte die Identität geleugnet und den Steuerabzug gefordert und sie erhielt vom Reichsfinanzhof recht. Gleichviel, ob die Sparkasse nach öffentlichem oder bürgerlichem Recht eine eigene Rechtspersönlichkeit besitze oder nicht

— bis 1931 war es überwiegend nicht der Fall —, sei der Betrieb oder die Verwaltung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nicht als die gleiche Person anzusehen und lediglich für die im § 2 Nr. 3 a bis d RStG. aufgeführten Betriebe und Verwaltungen sei steuerliche Selbständigkeit nur im Falle des Besitzes eigener Rechtspersönlichkeit anzunehmen.

Fingierter Inlandaufenthalt leitender Angestellter auch für die Reichsfluchtsteuer wirksam.

Zur Entsch. des RFG. vom 8. April 1933, RStBl. 1933 S. 434.

Die Dezember-Notverordnung 1931 brachte zu § 81 AO. die ergänzende Vorschrift: „Die leitenden Angestellten ... eines inländischen Unternehmens ... werden, auch wenn sie sich nicht im Inland aufhalten, im Sinne der Steuergesetze wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt an dem Orte haben, an dem sich der Sitz des inländischen Unternehmens befindet.“ Die Hauptwirkung dieser Bestimmung ist, daß solche leitenden Angestellten, die also vom Ausland her ein inländisches Unternehmen leiten, der unbeschränkten inländischen Steuerpflicht unterstehen, nicht nur der beschränkten.

Es ist nun die Frage aufgetaucht, ob diese recht weitgehende Fiktion auch auf dem Gebiet der Reichsfluchtsteuer anzuwenden ist. Das wird vom Reichsfinanzhof bejaht, und zwar wegen der engen Verflechtung der Reichsfluchtsteuer mit der Einkommen- und Vermögensteuer und nicht nur für die Übertragung des neuen Begriffs des fingierten Aufenthalts selbst, sondern auch für das Inkrafttreten der neuen Vorschrift. Die Vorschrift über diesen fingierten Inlandaufenthalt leitender Angestellter ist zugleich mit der Reichsfluchtsteuerverordnung, die in derselben Dezember-Notverordnung 1931 geschaffen wurde, in Kraft getreten. Es konnten daher auf den Geschäftsführer zweier Verlagsgesellschaften, die ihren Sitz im Inland hatten, die Reichsfluchtsteuerbestimmungen angewandt werden, weil er nach dem 31. März 1931 zwar nicht mehr im Inland wohnte, aber seine Tätigkeit als Verlagsleiter ausübte, die er erst am 17. Oktober 1931 aufgab. Dieses Ergebnis konnte nur durch scharfe Anwendung zweier gleich scharfer Bestimmungen erzielt werden, und es ist uns nicht außer Zweifel, ob solche Handhabung inländischer Bestimmungen mit Wirkung für Ausländer uns nicht zwischenstaatliche Schwierigkeiten bringt.¹⁾

¹⁾ Wir benutzen gern die Gelegenheit, einen im Märzheft der Deutschen Steuer-Zeitung S. 121 aus Anlaß einer Besprechung einer anderen Reichsfinanzhofsentscheidung zur Reichsfluchtsteuer unterlaufenen Irrtum richtigzustellen: Die Reichsfluchtsteuerbestimmungen sind nicht, wie dort gesagt, am 31. Dezember 1932 außer Kraft getreten, sondern durch die Verordnung des Reichspräsidenten über Wirtschaft und Finanzen vom 23. Dezember 1932 IV. Teil Art. 1 (RGBl. I S. 571) bis 31. Dezember 1934 verlängert worden. Den freundlichen Lesern, die mich auf diesen Irrtum aufmerksam machten, Dank und Anerkennung für den Eifer, mit dem sie offenbar die Deutsche Steuer-Zeitung studieren!

Buch- und Betriebsprüfung — Buchungstechnik — Steuerbilanz und Steuerbuchhaltung

Die Behandlung von Schulden und Forderungen (insbes. Hypotheken) in der Steuer- und Handelsbilanz. Von Dr. Meine, Berlin.

Daß unter Umständen die gleiche Hypothek beim Gläubiger und Schuldner verschiedenartig verbucht und bilanziert werden kann, ist selbstverständlich. Der Schuldner wird die Hypothek in der Regel mit dem Nennbetrag unter seinen Passiven berücksichtigen, und der Gläubiger wird, wenn in der Bonität des Schuldners Zweifel bestehen, die Hypothek unter dem Nennwert in seinen Aktiven einsetzen.

Wie steht es aber beispielsweise mit einer Hypothek, die niedriger als ortsüblich verzinslich und vielleicht noch langfristig gegeben ist?

Auch in diesem Falle wird der Gläubiger, selbst wenn die Güte der Forderung unbestritten ist, vielfach den Wert der Hypothek niedriger als mit dem Nennwert ansetzen.

Ist in einem derartigen Falle auch der Schuldner berechtigt, die Hypothek unter Pari zu bewerten?

1. Die handelsrechtlichen Bestimmungen stehen einer Bewertung von Schulden unter dem Nennwert nicht entgegen. § 40 HGB. bestimmt ausdrücklich, daß bei der Aufstellung der Bilanz sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Werte anzusetzen sind, der ihnen in dem Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet. Auf Grund dieser Vorschrift kommt beispielsweise Düringer-Sachenburg, Kommentar zum HGB. I. Bd. 3. Auflage, Berlin 1930, zu § 40, zu dem Schluß, daß unverzinsliche, noch nicht fällige Schulden unter Abzug des entsprechenden Zwischenzinses bewertet werden können. Nach dieser Auffassung wird wohl nichts entgegenstehen, auch niedrig verzinsliche Schulden unter dem Nennwert zu bewerten. Auch nach Staub, Kommentar zum HGB. 14. Auflage, Berlin 1932, zu § 40, sind betagte Verbindlichkeiten nach ihrem zeitigen Werte zu buchen.

Ob diese Auffassung allerdings für Aktiengesellschaften auch noch für die Zukunft beibehalten werden kann, erscheint in Anbetracht der neuen Fassung des § 261 Ziff. 5 HGB. zweifelhaft, wonach Anleihen von Aktiengesellschaften mit ihrem Rückzahlungsbetrag unter die Passiven aufzunehmen sind. Ist der Rückzahlungsbetrag höher als der Ausgabepreis, so darf der Unterschied gesondert unter die Aktiven aufgenommen werden. Der eingefetzte Aktiosten ist durch jährliche Abschreibungen zu tilgen, die auf die gesamte Laufzeit der Anleihe verteilt werden dürfen.

2. Es bleibt nunmehr noch die Frage zu erörtern, ob die handelsrechtliche Zulässigkeit der Bewertung von Schulden unter dem Nennwert auch mit den steuerlichen Vorschriften vereinbar ist. Mit der Frage, wie Schulden bilanzmäßig zu bewerten sind, hat sich der Reichsfinanzhof wiederholt befaßt (vgl. z. B. die Entscheidungen vom 30. 11. 1927 VIA 759/27 in Bd. 22 S. 211, vom 14. 3. 1928 VIA 242 in StuW. 1928 Nr. 236, vom 18. 12. 1928 IA 194/28 in StuW. 1929 Nr. 180 und insbesondere vom 20. 3.

1929 VIA 403/29 in StuW. 1929 Nr. 602). In der Entscheidung vom Dezember 1928 ist ausgeführt, daß aufgewertete noch nicht fällige Hypotheken in der Anfangs- wie in der Schlußbilanz um den Betrag der Zwischenzinsen zu kürzen sind, um den die Hypothek am jeweiligen Stichtag gegenüber einer gewöhnlichen Forderung oder Schuld niedriger zu bewerten ist. „Schulden dürfen jeweils mit dem Werte angelegt werden, den sie als aufgewertete Schulden am Bilanzstichtag unter Berücksichtigung der Entwertungsvereinbarung oder der Vorschriften des Aufwertungsgesetzes haben. Infolge der Unkündbarkeit durch den Gläubiger bis zum 1. 1. 1932 und des niedrigeren Zinssatzes ist die Belastung des Hypothekenschuldners bei der Aufwertungshypothek zunächst geringer als diejenige, durch eine gewöhnliche jederzeit kündbare und nach dem üblichen Zinssatz zu verzinsende Schuld.“ Diese Minderbewertung kann nach dem Reichsfinanzhof der Schuldner in der Bilanz zum Ausdruck bringen. Ähnliche Gedankengänge hat der Reichsfinanzhof in den beiden anderen angeführten Entscheidungen ausgesprochen. In der Entscheidung vom März 1929 geht der Reichsfinanzhof auf die besondere Bedeutung des Nennwertes bei der Schuldenbewertung ein. Der Reichsfinanzhof sagt hier zwar, daß eine auffallend niedrig verzinsliche Schuld, auch ohne daß dem Schuldner das Recht vorzeitiger Bezahlung zu einem niedrigeren Betrag zusteht, als eine Last angesehen werden kann, die für den Schuldner geringer als mit dem Nennwert zu bewerten ist. Andererseits kann nach den Ausführungen dieses Urteils die Bestimmung des § 16 ABewG. (früher § 143 AO.) nicht dahin ausgelegt werden, daß bei allen Schulden zu prüfen ist, ob sie mit dem Nennbetrag anzusetzen sind, sondern vielmehr nur dahin, daß die Bewertung mit dem Nennbetrag die Regel zu bilden hat und davon nur in besonderen Fällen Ausnahmen zu machen sind. „Es liegt dem die zutreffende Anschauung von der überragenden Bedeutung des Nennbetrages zugrunde, demgegenüber die Zahlungsbedingungen nur in besonderen Fällen eine erhebliche Rolle spielen.“ In dem vom Reichsfinanzhof entschiedenen Fall handelte es sich um eine 1925 auf 10 Jahre unkündbar eingegangene Schuld, die zu 5 v. H. zu verzinsen und bei der jährliche Abzahlung vereinbart war. Das Urteil kommt zu dem Ergebnis, daß der Wert der Schuld dem Nennbetrag nicht gleichzusetzen sei, „indessen sind die Zahlungs- und Verzinsungsbedingungen nicht derartig, daß sie eine Abweichung von der Regel der Bewertung nach dem Nennbetrag rechtfertigen“. Allerdings kommt für den vorliegenden Fall der Reichsfinanzhof nur zu der Auffassung, daß der Steuerpflichtige nicht verpflichtet war, die Schuld unter dem Nennbetrag zu bewerten. In dem Urteil ist aber nicht ausgesprochen, daß der Steuerpflichtige nicht berechtigt gewesen

wäre, zunächst einen geringeren Wert einzusetzen und diesen dann jährlich zu erhöhen.

Unserer Ansicht nach hat deshalb auch nach den Vorschriften des Handels- und des Steuerrechts und auch nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs der bilanzierende Kaufmann das Recht, aber niemals die Pflicht, bei ähnlichen Tatbeständen Schulden unter gewissen Voraussetzungen unter dem Nennwert zu bewerten.

Nichterfüllung der Aufzeichnungspflicht. Von Obersteuersekretär Neidhardt, Chemnitz.

Nach § 13 UStG. 1926 waren die unter die Herrschaft dieses Gesetzes fallenden Steuerpflichtigen verpflichtet, zur Feststellung der Entgelte Aufzeichnungen zu machen. Nichtbeachtung dieser gesetzlichen Pflicht konnte von den Finanzämtern auf Grund von § 377 A.D. a. F. mit Ordnungsstrafe bis zu 10 000 Reichsmark geahndet werden. Mit Hilfe dieser Bestimmungen waren nach und nach wohl alle Umsatzsteuerpflichtigen veranlaßt worden, ihre Umsätze aufzuzeichnen. Durch die Notverordnung vom 1. 12. 1930 ist jedoch § 13 UStG. 1926 gestrichen worden. Das jetzt gültige Umsatzsteuergesetz 1932 enthält sonach keine Bestimmung mehr über die Pflicht zur Aufzeichnung der Umsätze. Durch die gleiche Notverordnung entstand aber § 161 b der Abgabenordnung von 1919, jetzt § 161 der Abgabenordnung vom 22. 5. 1931, in dem der frühere § 13 UStG. 1926 mit verankert worden ist. Doch hat gleichzeitig § 377 A.D. a. F., jetzt § 413 A.D. 1931, mit Wirkung vom 1. 4. 1932 ab insofern ein anderes Gesicht erhalten, als Zuwiderhandlungen gegen §§ 161 a, 161 b A.D. a. F., jetzt §§ 160, 161 A.D. 1931, also auch die Nichterfüllung der Aufzeichnungspflicht, nicht mehr mit Ordnungsstrafe geahndet werden können. Diese Neuregelung bedeutet, daß entweder

a) die von Steuerpflichtigen unter Außerachtlassung der Aufzeichnungspflicht etwa nur

Um den Grundsätzen der Bilanzklarheit und -wahrheit gerecht zu werden, wird der Kaufmann auf jeden Fall den Nennbetrag der Schuld in seiner Bilanz ausweisen, die Minderbewertung wird entweder durch die Bildung eines entsprechenden Aktivpostens oder dadurch geschehen können, daß in einer Vorspalte der Bilanz der Nennbetrag der Schuld aufgenommen und dann in der Hauptspalte der gemeine Wert der Schuld eingesetzt wird.

schätzungsweise erklärten Umsätze von den Finanzämtern als den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend anerkannt werden können oder

b) diese etwaigen Schätzungen seitens der Steuerpflichtigen von den Finanzämtern verworfen und die Umsätze von Amts wegen schätzungsweise höher festgesetzt werden können, nach Rechtskraft der Schätzungen aber die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung (§ 396 A.D.) oder Steuerverfälschung (§ 402 A.D.) erwogen werden kann oder

c) die Führung der Aufzeichnungen mit Hilfe von Erzwingungsgeldstrafen nach § 202 A.D. von den Finanzämtern erzwungen werden kann.

Die innere Begründung dafür, daß die Möglichkeit einer Bestrafung nach § 413 A.D. wegen Nichterfüllung der Aufzeichnungspflicht beseitigt worden ist, mag mit darin zu suchen sein, daß früher — wie auch jetzt noch — der Steuerpflichtige, der als Vollkaufmann nach dem Handelsgesetzbuch zwar zur kaufmännischen Buchführung verpflichtet ist, sie aber doch nicht führte, auch nicht mit einer Ordnungsstrafe belegt werden konnte.

Bruttoaufschlag und Bruttogewinn. Von Julius Kunz, Steueramtmann und hauptamtl. Buchprüfer, Stuttgart.

Der Verfasser der in der Deutschen Steuer-Zeitung vom März 1933 S. 127 erschienenen Ausführungen weist in dankenswerter Weise auf den begrifflichen Unterschied zwischen Bruttoaufschlag und Bruttogewinn hin. Dieser Unterschied ist zweifellos vorhanden: Der Bruttoaufschlag ist ein Faktor der Kalkulation, die zeitlich vor Abschluß eines jeden Geschäfts des Kaufmanns vorgenommen zu werden pflegt. Der Bruttogewinn dagegen ist der Erfolg, der sich in einem bestimmten Zeitraum, z. B. einem Geschäftsjahr, aus den mehreren in diesem Zeitraum abgeschlossenen Einzelgeschäften nach der Buchführung tatsächlich ergibt. Theoretisch betrachtet müßte nun zwar unter der Voraussetzung, daß die Kalkulation absolut richtig wäre, der Bruttogewinn sich mit der Summe der kalkulierten Einzelbruttoaufschläge decken. Allein der Kaufmann ist praktisch nicht in der Lage, alle Momente, welche seinen Gewinn beeinflussen werden, vorauszusetzen und rechnerisch genau bei der Kalkulation des Verkaufspreises zum voraus zu be-

rücksichtigen. Es wird deshalb vielfach so sein, daß der Bruttogewinn niedriger ausfällt als der kalkulierte Bruttoaufschlag.

Nach Abschnitt E des eingangs genannten Aufsatzes wurde in dem angeführten Beispielfall mit einem durchschnittlichen Bruttoaufschlag von 21,15 v. H. — rund 22 v. H. — auf den Einkaufswert der Waren gerechnet. Der Warenansfangsbestand und die Wareneingänge im Laufe des Geschäftsjahres betrugen nach Abschnitt D (je Einkaufswerte) 24383 RM. und 97298 RM., zusammen 121681 RM. Einkaufswert. Der kalkulierte Bruttoaufschlag hierauf würde bei 22 v. H. betragen 26770 RM., d. h. wenn das ganze Warenlager zu diesem kalkulierten Preis abgesetzt werden könnte, müßte der Gesamterlös 148451 RM. ausmachen.

Verkauft wurden aber im Laufe des Geschäftsjahres — wenn man die am Schluß desselben noch vorhandenen Waren mit 33083 RM. Einkaufswert berücksichtigt — nur Waren im Einkaufswert von

88 598 RM. (vgl. Abschnitt D des genannten Aufsatzes). Der Bruttoaufschlag hierauf beträgt bei

22 v. H. 19 424 RM. Wenn man also zunächst von Konjunkturverlusten abzieht, ergibt sich folgendes:

Warenaufgangsbestand und Wareneingang		121 681 RM.
Bruttoaufschlag 22%		26 770 RM.
Verkaufswert		148 451 RM.
Warenausgang	88 598 RM.	Einkaufswert + 19 424 RM. Bruttoaufschlag = 108 022 RM.
Endbestand	33 083 RM.	Einkaufswert + 7 346 RM. Bruttoaufschlag = 40 429 RM.
121 681 RM. Einkaufswert + 26 770 RM.		Bruttoaufschlag = 148 451 RM.

Wenn nun ein Vergleich gezogen wird zwischen dem Bruttoaufschlag von 19 424 RM. oder 22 v. H. des Einkaufswerts und dem im Beispielsfall — siehe Abschnitt B — tatsächlich erzielten Bruttogewinn von nur 10 424 RM. oder 11,77 v. H. des Einkaufswerts, so ergibt sich, entgegen den Ausführungen des mehrfach erwähnten Aufsatzes, zunächst ein offenkundiges Mißverhältnis. Es fragt sich nur, ob und inwieweit dieses Mißverhältnis seine natürliche Aufklärung finden kann. Es wäre restlos aufgeklärt, wenn festgestellt werden würde, daß in dem betreffenden Geschäftszweig ein so hoher Konjunkturverlust eingetreten sei, daß dadurch der übliche Bruttoaufschlag von 22 v. H. auf 11,7 v. H. Bruttogewinn herabgemindert werden würde. Es können auch noch andere Momente in Betracht kommen, die den Bruttogewinn beeinflusst haben, und die bewirken, daß er vom Bruttoaufschlag abweichen muß, z. B. kann der gemeine Wert (Teilwert) des Warenendbestandes niedriger sein als der Einkaufswert oder es können in dem Einzelfall besondere, außerordentliche Umstände vorliegen, welche bewirken, daß der übliche Aufschlag von vornherein nicht erzielt wird u. a. m. Im Beispielsfall aber ist das Mißverhältnis zwischen Bruttoaufschlag und Bruttogewinn (19 424 RM. gegen 10 424 RM., also 9000 RM.) so groß, daß, wenn keine Aufklärung dafür gefunden werden kann, der Schluß berechtigt ist, daß die Einnahmen nicht vollständig gebucht sind, also das Buchergebnis keine geeignete Besteuerungsgrundlage bilden kann, sondern sowohl Umsatz- als auch Gewinn zu schätzen sind.

Nicht gerechtfertigt ist es aber, wenn in dem erwähnten Aufsatz der Versuch gemacht wird, den Unterschied zwischen Bruttoaufschlag und Bruttogewinn von 9000 RM. in zwei Teile zu zerlegen,

nämlich in 3000 RM. Konjunkturverlust und 6000 RM. „Unterschiedsbetrag noch nicht realisierter Bruttoaufschlag im Warenendbestand“. Nach meiner obigen Darstellung ergibt sich deutlich, daß der Bruttoaufschlag von 19 424 RM. ausschließlich auf den Einkaufswert der verkauften Waren erfolgt und daß der Bruttoaufschlag auf den Einkaufswert des Warenendbestands (mit 7346 RM. auf 33 083 RM.) in den 19 424 RM. nicht inbegriffen ist.

Das in den Gründen des Reichsfinanzhofsurteils vom 25. 6. 1930 VIA 801/30 (Mrozek, Kartei Rechtsprechung 22) angeführte Beispiel befaßt sich mit einem Punkt, der in obigen Ausführungen nicht in Erscheinung tritt, nämlich dem Verlust, der mengenmäßig durch Verderb, Einwiegen, Einschenken usw. an den Waren entsteht. Dieser Verlust läßt sich im voraus nach der Erfahrung etwa schätzen. Er kann also bei der Kalkulation des Bruttoaufschlags mitberücksichtigt werden.

Wenn 100 l zu je 20 Rpf. eingekauft werden, infolge Schank- usw. Verlusts 10 l verlorengelassen, restliche 90 l mit einem Bruttoaufschlag von 10 Rpf., d. h. mit 50 v. H. des Einkaufs also zu je 30 Rpf. Erlös verkauft werden, so wäre es falsch, wenn man hieraus schließen wollte, daß man in diesem Geschäftszweig mit einem Bruttogewinn von 50 v. H. auf den Einkaufswert rechnen könne. Es muß vielmehr der Gesamteinkaufswert der 100 l zu je 20 Rpf., d. h. 20 RM., verglichen werden mit dem Gesamterlös der 90 l zu je 30 Rpf., d. h. 27 RM., dann ergibt sich der richtige Schluß, daß der Bruttogewinn 7 RM. oder, auf den Einkaufswert bezogen, 35 v. H. des Einkaufswerts beträgt. Jrgendeine andere Schlußfolgerung kann aus diesem vom Reichsfinanzhof angeführten Beispiel nicht gezogen werden.

Die Ermittlung und Verhütung von Buchungsfehlern. Von Diplomkaufmann W. Klebba, Berlin.

Bei der Vornahme von Prüfungen stößt der Buchprüfer oft auf Buchungsfehler. Nun kann es an sich nicht Aufgabe des Buchprüfers sein, jeden vorgefundenen Buchungsfehler aufzuklären; dazu würde ihm wohl meistens die erforderliche Zeit fehlen. Und doch muß der Buchprüfer mit der Technik der buchhalterischen Fehlerermittlung vertraut sein; dies schon darum, weil er sonst nicht beurteilen könnte, ob es sich in einem bestimmten Falle wirklich nur um einen Buchungsfehler oder aber um eine beabsichtigte Falschung (Buchungsmanipulation) handelt. Aber auch bei manchen anderen Gelegenheiten wird der Buchprüfer sich veranlaßt sehen, an der Aufklärung von Buchungsfehlern mitzuarbeiten. Auch für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit

der Buchführung ist es von Wichtigkeit, der Quelle der Buchungsfehler, d. h. der Art ihrer Entstehung, nachzugehen.

Auch der im freien Beruf tätige Buchsachverständige kann es nicht umgehen, sich mit den Buchungsfehlern näher zu befassen. Wenn auch die Ermittlung der Buchungsfehler in erster Linie Sache des Buchhaltungspersonals ist, so muß doch der Revisor in der Lage sein, entsprechende Anleitungen zu geben. Leider sind nämlich selbst die einfachsten Fehlerbekämpfungsverfahren in der Praxis oft unbekannt. Zudem sollte der Revisor seine Ratschläge nicht nur auf die nachträgliche Fehlerermittlung beschränken, sondern auch auf die Möglichkeiten einer Verhütung von Buchungsfehlern

ausdehnen. Gerade auf letzterem Gebiet hat auch der amtliche Buchprüfer zuweilen Gelegenheit, durch nützliche Hinweise den von ihm geprüften Betrieben dienstbar zu sein. Die verschiedenen Möglichkeiten der Fehlerermittlung bzw. -verhütung darzustellen, ist die Absicht der folgenden Ausführungen.

Im Kampf gegen Buchungsfehler ist die Verwendung von

Schlüssel- oder Probezahlen

wohl das bekannteste Mittel. Um leicht feststellen zu können, ob ein Betrag „verschrieben“ wurde, kann der Buchhalter am Rand des Geschäftsbuches oder in einer besonderen Spalte jeder Zahl eine Kontrollzahl in der Gestalt des Restes beifügen, den diese Zahl bei der Teilung durch irgendeinen geeigneten Divisor ergibt. Bei der Übertragung z. B. vom Grundbuch in das Hauptbuch wird diese Kontrollzahl mit übernommen. Werden nun bei der Übertragung die üblichen Buchungsfehler gemacht, wie z. B. eine Umstellung oder Verschiebung von Ziffern, so ist bei der Addition der betreffenden Hauptbuchseite der Fehler dadurch festzustellen, daß sich der Kontrollrest der Seitensumme nicht mit der Summe der Einzelreste bzw. deren Endrest deckt. Werden nun die Eintragungen auf der betreffenden Hauptbuchseite auf die Richtigkeit ihrer Kontrollreste hin geprüft, so wird die falsche Zahl bald gefunden werden.

Die Neunerprobe.

Als geeignetste Kontrollzahl wird 9 empfohlen. Die Teilbarkeit einer Zahl durch 9 kann nämlich leicht festgestellt werden, ohne daß die Division durchgeführt wird. Man addiere die einzelnen Ziffern der Zahl, so z. B.: 27 ist teilbar durch 9, weil $2 + 7 = 9$. Oder 179 865 342 ist teilbar durch 9, weil

$$1 + 7 + 9 + 8 + 6 + 5 + 3 + 4 + 2 = 45$$

$$\text{und } 4 + 5 = 9.$$

Nehmen wir nun an, zwei Zahlen seien durch Vertauschung der Ziffern falsch wiedergegeben, z. B. 34 statt 43, so sind gesetzt:

- 4 Einheiten für 4 Zehner, Differenz 4 Neuner,
- 3 Zehner für 3 Einheiten, Differenz 3 Neuner.

Jede mögliche Umstellung von Ziffern ergibt so einer Neuner-Zahl. Es ist eine Besonderheit der Zahl 9, daß es bei ihr genügt, den Divisionsrest der Quersumme zu ermitteln, ohne die ganze Zahl durch 9 zu dividieren. Dies führt dazu, daß die Zahl 9 am meisten als Divisionszahl verwandt wird, da sie die Voraussetzung, den Divisionsrest schnell zu erhalten, am besten erfüllt. Die allgemeine

Regel für die Anwendung der Probezahl

ist von Fr. Grünholz¹⁾ wie folgt formuliert worden: „Nehmen wir mit den Resten zweier oder mehrerer Zahlen die gleiche Rechenoperation vor wie mit den Zahlen selbst, so muß der Rest des Resultats der Hauptoperation mit dem Rest des Resultats der Nebenoperation übereinstimmen. Dabei ist selbstverständlich überall der gleiche Divisor anzuwenden.“

¹⁾ Vgl. „Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis“ 1918 S. 59 ff.

Beispiel:

Probe- oder Schlüsselzahl:

1.	8,	durch 9	dividiert,	ergibt als Rest	8
2.	19,	„ 9	„	„	1
3.	123,	„ 9	„	„	6
4.	2 436,	„ 9	„	„	6
5.	43 260,	„ 9	„	„	6
6.	126 953,	„ 9	„	„	8

172 799, 35,
dividiert durch 9, dividiert durch 9,
ergibt als Rest 8.

Eine solche Feststellung, daß die Summe den gleichen Rest ergibt wie die Summe der Reste der einzelnen Summanden, gibt eine Gewähr für die Richtigkeit der Addition. Die Probezahl kann aber nicht nur zur Nachprüfung der Addition verwandt werden, sondern auch zur Ermittlung von Übertragungsfehlern.

Bei der Übertragung von Beträgen in die Haupt- und Kontokorrentbücher können die Restzahlen mit übertragen werden. Unterläuft bei der Übertragung ein Fehler, so ist dies beim Abschluß des Kontos leicht feststellbar. Nehmen wir z. B. an, die oben unter 1, 3 und 5 angegebenen Beträge seien auf das Konto „Hans Haberecht“ zu übertragen; wird hierbei nun statt der Zahl 123 die ähnlich klingende Zahl 122 gebucht, so ergibt sich folgendes:

Soll		Hans Haberecht, Guthaben		Haben	
		1932		R.M.	Probezahl
	Juni 13	st. Journal		8	8
	„	„	„	122	6
	„	„	„	43 260	6
				43 390	20
				: 9 =	: 9 =
				Rest 1	Rest 2

Die Restzahl der Summe stimmt hier nicht mit dem Rest der Probezahlen überein, woraus sich ohne weiteres ergibt, daß auf diesem Konto irgend etwas falsch gebucht ist. Das geschilderte Verfahren hat den Vorteil, daß irgendwelche Fehler auf dem Konto bereits beim Abschluß der Konten festgestellt werden können. Auch können die Fehler mit Hilfe der Probezahlen leicht aufgeklärt werden. Es bedarf also nicht des so viel Zeit beanspruchenden Kollationierens. Diesen unbestreitbaren Vorteilen gegenüber steht die Arbeitslast, die durch Errechnung und Mitübertragung der Restzahlen entsteht; ob diese Arbeit tatsächlich bedeutend weniger Zeit beansprucht als das unter Umständen später notwendig werdende Kollationieren, ist eine Frage, deren Beantwortung nur von Fall zu Fall möglich ist. In der Praxis findet man das Kontrollmittel der Probezahl besonders bei solchen Firmen, die einen sehr umfangreichen Kontokorrentverkehr haben, der viel Übertragungen und Additionen erfordert.

Die Mängel der Neunerprobe bestehen darin, daß Fehler, die sich ausgleichen (kompensierende Fehler), unentdeckt bleiben. Wird also etwa ein Be-

trag auf die Soll- statt die Habenseite eines Kontos gebucht oder wird der Dezimalpunkt falsch gesetzt (z. B. 430 statt 4300), so ergeben sich dieselben Neunerreste; der Fehler wird also durch die Neunerprobe nicht angezeigt.

Die Elferprobe.

Da die Zahl 9 eine Verwechslung in der Stellenzahl demnach nicht erkennen läßt, wird zuweilen eine zweizifferige Zahl als Kontrollzahl bevorzugt.

Hat die Zahl 9 die Bequemlichkeit für sich, daß der Rest stets nur eine einstellige Zahl ist, die sich vermittle der Quersumme sehr leicht errechnen läßt, so bietet die Zahl 11 ähnliche Erleichterungen. — Bei der Teilung einer Zahl durch 11 findet sich der Rest dadurch, daß die Summe der geraden Ziffern von der Summe der ungeraden Ziffern abgezogen wird. Ergeben sich hierbei negative Zahlen, so addiert man zu der Summe der ungeraden Ziffern die Zahl 11 oder ein Vielfaches davon. Als Reste erhält man auch hierbei einstellige Zahlen, abgesehen von der Zahl 10, deren Mitaddition ja keine Mühe macht. Gleichwohl lassen sich die Elferreste schwerer feststellen als die Neunerreste.

Der Vorteil der Elferprobe besteht darin, daß das Stürzen von Zahlen (68,20 statt 86,20 oder ähnlich) erkennbar ist, was bei der Neunerprobe nicht der Fall ist.

Beispiel: $10 = (0 + 11) - 1 = 10$
 $20 = (0 + 11) - 2 = 9$
 $32 = (2 + 11) - 3 = 10$
 $41 = (1 + 11) - 4 = 8$
 $93 = (3 + 11) - 9 = 5$ usw.

Bei drei- und mehrstelligen Zahlen wird die Summe der ungeraden Stellen (1., 3., 5., 7. Stelle von rechts nach links) um die Summe der geraden Stellen (2., 4., 6., 8. Stelle von rechts nach links) gekürzt, z. B.:

$841 = (1 + 8) - 4 = 5$
 $11357 = (7 + 3 + 1) - (5 + 1) = 5$ usw.,

oder, falls die Summe der ungeraden Stellen kleiner als die der geraden ist, unter Benutzung der Hilfszahl 11 oder eines Vielfachen davon, z. B.:

$19236 = (6 + 2 + 1 + 11) - (3 + 9) = 8$
 $620110 = (0 + 1 + 2 + 11) - (1 + 0 + 6) = 7$
 $918095 = (5 + 0 + 1 + 22) - (9 + 8 + 9) = 2.$

Zwischen Mark und Pfennig wird kein Unterschied gemacht, also

$\text{RM. } 441,25 = (5 + 1 + 4) - (2 + 4) = 4$
 $\text{RM. } 7915,21 = (1 + 5 + 9) - (2 + 1 + 7) = 5$
 usw. — Noch ein Beispiel für die

Anwendung im Einkaufsbuch:

August 1932

Fol.	Probekzahl	Tag		RM.	Pf.
Warenkonto an Folgende:					
KK 231	0	1	Mag Werner, Stettin . . .	218	90
KK 23	10	3	Ostdeutsche Import GmbH, Breslau	793	20
KK 6	7	11	Stamann & Co., Herford .	1250	00
KK 143	1	16	August v. Paepel, Hamburg	960	75
KK 184	10	22	H. Meier Söhne, Brandbg.	1731	50
KK 24	8	28	Sturmsalter AG., Neuwied	214	25

RM. 5 168,60

$36 \qquad 5168,60 (0+8+1+11) - (6+6+5) = 3$
 $= 3 (6-3) \qquad = 3$

Weitere Kontrollzahlen sind die Zahlen 13, 17, 37; diese sind aber weniger verbreitet, da die Errechnung der Restzahlen weit mühevoller ist als bei 9 oder 11 und auch nicht durch Kopfrechnen, sondern meistens nur schriftlich erledigt werden kann. — Nunmehr seien die

Verwechslungen von Mark und Pfennig

erörtert. Solche Verwechslungen gehören zu den häufigsten Fehlern. Die Verbuchung eines vollen Markbetrags an Stelle eines gleichlautenden Pfennigbetrags oder umgekehrt ergibt eine Differenz, die sich aus Mark und Pfennig zusammensetzt. Derartige Fehler können durch eine einfache rechnerische Maßnahme aufgeklärt werden. Wenn ein Markbetrag als Pfennigbetrag bezeichnet wird, so wird dadurch nur 1 Hundertstel des Gesamtbetrags erfasst, während 99 Hundertstel die Differenz darstellen. Wird also die Differenz durch 99 geteilt, so erhält man das eine Hundertstel, das den falschen Betrag ergibt. Beispiel: Statt 8726 RM. sind nur 87,26 RM. gebucht. Die Differenz von 8638,74 RM. ergibt, geteilt durch 99, den falsch gebuchten Betrag von 87,26 RM. — Die Ermittlung ist noch leichter, wenn die Differenz nicht über 100 RM. hinausgeht. Dann erhält man den falsch gebuchten Betrag dadurch, daß die Differenz auf volle Reichsmark aufgerundet wird.

Beispiel: Statt 98 RM. sind nur 0,98 RM. gebucht. Zur Aufrundung des unterschiedlichen Betrags von 97,02 RM. auf 98 RM. sind 0,98 RM. erforderlich, also der falsch gebuchte Betrag.

Es kommt natürlich auch die Verwechslung in umgekehrter Richtung vor, nämlich daß statt Pfennig Reichsmark gebucht wird. Die Ermittlung des Fehlers kann dann natürlich in gleicher Weise erfolgen; nur muß die Differenz mit 100 multipliziert werden.

Das geschilderte Verfahren hat also den Vorteil, daß leicht feststellbar ist, ob eine Differenz der genannten Art vorliegt, sowie, daß der falsch gebuchte Betrag gleichzeitig genau bezeichnet wird.

Die Vermeidung von Übertragungsfehlern.

Diese kann auf verschiedene Weise angestrebt werden. Man unterscheidet verschiedene Arten von Übertragungen, nämlich (nach Schmalenbach):

- a) Grund-Übertragungen = Übertragungen aus Grundlagen in Bücher,
- b) Buch-Übertragungen = Übertragungen von Buch zu Buch, und
- c) Transporte bei Übertragungen innerhalb desselben Buches.

Durch welche Einrichtungen können nun Übertragungsfehler verhindert werden? Außer der Anwendung der Probezahlen, die nicht immer als praktisch erscheint, ist oft die unmittelbare Belegaddition empfehlenswert, da dadurch Übertragungsfehler ausgeschlossen werden. Eine Sicherung der Grundübertragungen ist dann am einfachsten, wenn es möglich ist, die zusammengehefteten Buchungsbelege als Grundbuch zu ver-

wenden.²⁾ Eine Entscheidung über die Durchführbarkeit dieses Verfahrens ist nur im Einzelfall möglich. So kann z. B. das Eingangsfakturenbuch fortfallen: Die eingehenden Rechnungen der Lieferanten werden laufend numeriert und baldigst eingebunden. Die Addition erfolgt durch eine Additionsmaschine; der Additionsstreifen wird mit eingebunden. Das durch Einbinden der Rechnungen so entstandene Buch ist als ausreichender Ersatz des üblichen Fakturenbuches anzusehen. — Weiter: Eine andere Art der Ausschaltung von Übertragungsfehlern besteht darin, daß jeder Beleg wenigstens zweimal als Buchungunterlage verwandt wird. Beispiel: Ein Geschäft hat eine Zahlung geleistet. Die Quittung des Zahlungsempfängers dient dann nicht nur als Beleg für die Kasse, sondern auch für das Kontokorrent. Es wird also nicht vom Kassenbuch in das Kontokorrent „übertragen“, sondern zweimal unmittelbar vom Beleg gebucht. Auf diese Weise kommt demnach die sonst erforderliche Übertragung aus dem Grundbuch in Fortfall, und mithin entfällt die mit jeder Übertragung verbundene Fehlerquelle; gleichzeitig wird die gesamte Buchungsarbeit wesentlich vereinfacht. Voraussetzung für die gefahrlose Anwendung dieses Verfahrens ist eine besonders sorgsame Behandlung der Belege.

Auch das Durchschreiberverfahren führt dazu, daß Übertragungsfehler dort, wo die Durchschrift einsetzt, ausgeschlossen werden.

Die Sicherung der Buchübertragungen muß sich insbesondere auf zwei Fehlermöglichkeiten erstrecken, nämlich:

- a) Buchungen falscher Wert- oder Mengenzahlen,
- b) Buchungen auf falsche Konten.

Hier sind die tabellarischen Grundbücher zu nennen, die zwar die Übertragungen nicht unnötig machen, sie aber insofern vereinfachen, als die einzelnen Beträge in die für sie bestimmten Spalten gebucht werden. Eine solche Vorordnung der Grundbuchungen führt zur Verminderung der Übertragungsfehler. Die ständige Verbesserung der tabellarischen Grundbücher, die meist als „amerikanische Journale“ bezeichnet werden, erstreckt sich auf zweckmäßig gegliederte Lineatur usw.

Umständlich und zeitraubend, aber sehr geeignet, ist die sogenannte Nebenübertragung. Diese ist das sicherste Mittel gegen Übertragungsfehler. Es werden zwei Kontokorrentbücher bzw. ein Kontokorrent und ein sogenanntes *Veibuch* geführt. Jede Buchung wird also zweimal vorgenommen, so daß die Vergleichung von Hauptkontokorrent und Nebenkontokorrent sofort zur Auffindung einer etwaigen Falschbuchung führen muß. In welchen Abständen die Vergleichung der beiden Kontokorrente erfolgt, ist hierbei unerheblich. Wesentlich ist, daß Hauptkontokorrent und Nebenkontokorrent von verschiedenen Angestellten geführt werden.

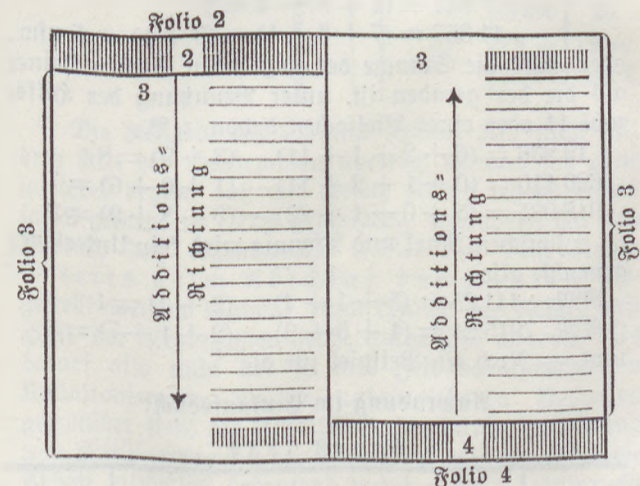
Da die Führung eines zweiten Kontokorrents nicht unerhebliche Mehrarbeit verursacht, kann das Verfahren so eingeschränkt werden, daß es nur dann

zur Anwendung gelangt, wenn sich Fehler herausstellen. Um Fehlern im Kontokorrent nachzugehen, werden sämtliche Buchungen, unabhängig von dem bestehenden Kontokorrentbuch, in ein neu angelegtes Buch eingetragen. Die Führung von Nebenkontokorrenten ist in erster Linie erforderlich bei Banken und Sparkassen. Hier kann keinesfalls gewartet werden, bis etwa die *Probabilanz* das Vorliegen von Fehlern erkennen läßt, da sonst bereits vorher Verluste entstehen könnten, etwa durch ungerechtfertigte Abhebungen oder ähnliches. Aber auch in Industrie und Handel, wo diese Gefahr nicht so wesentlich sein mag, führt das Bestehen eines Nebenkontokorrents zur Verminderung der mit dem Monatsabschluß verbundenen Arbeiten.

Der Bekämpfung der Übertragungsfehler dient weiter das *Kollationieren*, das auch als „Abrufen“ oder „Abhaken“ bezeichnet wird. Das Kollationieren ist das beliebteste Kontrollmittel. — Es wird meist erst dann angewandt, wenn bereits feststeht, daß ein Fehler vorliegt.

Die einfachste *Selbstkontrolle* besteht aber darin, daß der Buchhalter einen jeden Buchungsposten unmittelbar nach seiner Verbuchung ein zweites Mal übergeht und mit dem Beleg bzw. mit dem Grundbuch usw. vergleicht.

Übertragungsfehler bei Transporten innerhalb desselben Buches können dadurch bekämpft werden, daß die Geschäftsbücher durch Ausschnitte verkürzt werden. Hierdurch werden Übertragungen gespart. Das erste Blatt des Buches hat die gewöhnliche Form, das zweite Blatt dagegen wird um die untere Spalte, die für die Endsumme bestimmt ist, gekürzt. Die linke Seite wird nun wie gewöhnlich aufaddiert; es ist aber nicht notwendig, die Summen zu übertragen, da diese infolge der Verkürzung des zweiten Blattes nach dem Umblättern auf



der linken Seite des zweiten Folios unten sichtbar sind. Nunmehr wird auf der zweiten Seite von unten nach oben addiert. Beim dritten Blatt fehlt im Gegensatz zu dem vorhergehenden die Spalte oben, die sonst für die Endsumme des zweiten Blattes bestimmt wäre. Da auf dem zweiten Blatt die Endsummen oben hingeschrieben werden, können sie infolge des Ausschnitts oben auf dem dritten Blatt als Überträge für das dritte Blatt verwendet werden; man kann dann auf diesem Blatt wieder von oben nach unten

²⁾ Näheres in des Verfassers Aufsatz: „Buchungsbelege und Belegbuchführung“, in Deutsche Steuer-Zeitung 1931 S. 258 ff.

addieren. Beim nächsten Blatt fehlt dann wieder die untere Spalte, bei dem dann folgenden wieder die obere usw.

Die Teilung von Fehlerfeldern.

Um das Auffinden von Fehlern zu erleichtern, ist eine Teilung der Fehlerfelder in der Buchführung anzustreben. Die Abgrenzung der Fehlerfelder hat so zu geschehen, daß sämtliche Buchungsvorgänge stufenweise gegliedert werden, so daß innerhalb jeder Zwischenstufe der fortschreitenden Arbeiten eine Kontrollmöglichkeit vorhanden ist. Man bezeichnet dies als zeitliche Abgrenzung der Fehlerfelder (etwa: Beleg-Journal, Journal-Hauptbuch und ähnlich), während die räumliche bzw. örtliche Abgrenzung in der Teilung der Bücher bzw. Büchergruppen nach Anfangsbuchstaben von Personennamen oder nach Betriebszweigen usw. besteht. Hieraus wird erkennbar, daß bereits der Buchhaltungsorganisation die vorbeugende Aufgabe der Fehlerverhütung zukommt, denn auf eine möglichst enge Abgrenzung der Fehlerfelder muß man von vornherein bedacht sein. So schlägt Schreier („Kontrolle und Revision“, S. 2) folgendes, besonders eingehendes System der Fehlerfelderteilung vor:

- a) nach Grundbüchern,
- b) nach Kontengruppen (Export, Import, en gros, en detail, Zielkundschaft, Versand, Barverkauf, Warenarten usw.),
- c) nach Zeitabschnitten (Tag, Woche, Monat, Vierteljahr),
- d) nach Kunden- und Lieferantengruppen unter Berücksichtigung folgender Merkmale:
 1. nach großen und kleinen,
 2. nach en gros und en detail,
 3. nach direkten und Agentenkunden,
 4. nach geographischen Gesichtspunkten (Vertreterbezirke, Länder, Provinzen, Domizile, Reiserouten),
 5. nach Reisebezirken.
 6. nach Kontennummern (1 bis 500, 501 bis 1000 usw.),
 7. nach dem Alphabet (A bis F, G bis L, M bis R, S bis Z usw.),
 8. nach sachlichen Gesichtspunkten (Warenarten, Kundenbranche, Transaktionswesen), wie zum Beispiel:
 - a) Scheckkonten,
 - b) Inkassokonten,
 - c) Depositenkonten,
 - d) Bürgschafts- oder Avaldebitorenkonten,
 - e) Akzeptationskonten,
 - f) Konsortialeinzahlungskonten,
 - g) Lombardkonten usw.,
- e) nach Kontengruppen und Zeitabschnitten,
- f) nach Farben (beim Kartotheksystem). —

Im Kasswesen bringt die dezentralisierte Kassführung eine Fehlerfelderteilung mit sich, da die einzelnen Kassen getrennt abstimmen und somit das Auffinden von Differenzen schneller möglich ist.

Der Grundsatz der Teilung ist von großem Werte in allen Fällen, wo eine große Anzahl von Konten zu handhaben ist, da dann das Suchen

nach einem Fehler sehr zeitraubend wäre, wenn alle vorhandenen Konten durchgesehen werden müßten. Man ist daher bemüht, das Fehlersuchen auf einen abgegrenzten Kreis, in dem der Fehler versteckt sein muß, zu beschränken.

Auch buchhalterische Abstimmungen bieten eine wertvolle Fehlerfelderteilung. Als Abstimmung bezeichnet man bekanntlich jedes Vergleichen von Gesamtsummen, die jeweils in der Sollspalte und der Habenspalte der Kontensummen erscheinen. Jede Gegenüberstellung des Buchungss- und des Buchungss-Solls erscheint geeignet, Buchungsfehler erkennen zu lassen.

Die Abstimmung darf nicht auf die Personenkonten beschränkt bleiben; sie sollte vielmehr auf alle Hauptbuchkonten ausgedehnt werden. Man unterscheidet hierbei zwischen Umsatz- und Saldokontrolle. Die Umsatzkontrolle erstreckt sich nur auf die während des Abstimmungszeitraums vorgenommenen Einzelbuchungen, während die Saldokontrolle darüber hinaus den alten Kontostand mit umfaßt. Die wichtigste Abstimmungsprobe ist die Probabilanz, die nachzuweisen bestimmt ist, ob jedem Sollposten ein Habensposten gegenübersteht. Trotz der Vornahme sorgfältiger Abstimmungen ist es nicht ausgeschlossen, daß sich Doppelfehler einschleichen, die sich gegenseitig ausgleichen. Hierbei handelt es sich meist um Kontenverwechslungen. Bei einer Kontenverwechslung im Kontokorrent wird meist ein Kontoinhaber zugunsten eines anderen Kontoinhabers benachteiligt. Die Verwechslung wird oft erst offenbar, wenn sich der Geschädigte meldet; das Unternehmen leidet dann zwar keinen Schaden, kann sich aber leicht dem Vorwurf mangelnder Sorgfalt aussetzen.

Wohl aber kann das Fehlen von Eintragungen leicht zu Schädigungen des Unternehmens führen.

Die Auffindung fehlender Eintragungen ist besonders schwierig, namentlich wenn die hierauf bezüglichen Belege abhanden gekommen sind oder vernichtet wurden. Nur bei Vorliegen bestimmter Anhaltspunkte kann auf das Fehlen von Buchungen geschlossen werden.

Die Fehlerberichtigung.

Sie erfolgt durch Berichtigungsbuchungen (Stornierungen oder Differenzbuchungen). Es ist eine der ältesten Grundregeln der Buchführung, daß jede Fehleintragung durch eine Gegenbuchung wirkungslos gemacht werden muß. Nur bei Additionsfehlern kann die Berichtigung durch Vornahme einer Abänderung (sichtbar) erfolgen. Rasuren sind bekanntlich gesetzlich verboten und besonders im Kassabuch sehr bedenklich. — Es ist darauf zu achten, daß für jede Berichtigungsbuchung ein schriftlicher Beleg neben dem an sich schon für die beabsichtigte Buchung vorhandenen Beleg vorliegt.

Den Stornierungen muß besondere Aufmerksamkeit gewidmet werden, da hierbei oft weitere Fehler vorkommen. Werden aber Fehlerberichtigungen falsch vorgenommen, so sind die nachträglichen Ermittlungen sehr erschwert.

Berichtigungsbuchungen werden oft zu beachtlichen Verschleierungen mißbraucht;

die gilt auch von zwar harmlos aussehenden, aber künstlich herbeigeführten Additions-„fehlern“. In dieser Hinsicht sind Stornierungen und Additionsabänderungen besonders dann kritisch unter die Lupe zu nehmen, wenn sie kurz vor oder nach dem Jahresabschluß erfolgt sind.

Genau so, wie jede fehlerhafte Buchung korrigiert werden muß, müssen auch etwaige Fehler, die bei der Bilanz aufstellung unterlaufen sind, durch eine Bilanzberichtigung beseitigt werden. Zwar ist die Ansicht weit verbreitet, daß Fehler in der Bilanz des Vorjahrs nicht zur Abänderung der Bilanz führen könnten, da diese etwas endgültig feststehen des sei; die gefundenen Fehler seien vielmehr im neuen Geschäftsjahr zu verbuchen. — Allein die herrschende Rechtsauffassung geht dahin, daß auch die bereits genehmigte Bilanz keineswegs die Bedeutung einer rechtskräftigen und somit unabänderlichen Entscheidung besitzt. Daher unterliegt jede Bilanz der Berichtigung auf Grund nachträglich festgestellter Fehler (RG-Entscheidung Vd. 98, S. 119).

Der Umfang der mit der steuerlichen Bilanzberichtigung zusammenhängenden Fragen ist ziemlich verwickelt, wie den Lesern aus den mehrfachen einschlägigen Abhandlungen in dieser Zeitschrift bekannt ist.

Sprechsaal und Gutachterbüro

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

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

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

3. Für Ausführungen, die über den Rahmen einfacher kurzer Auskünfte hinausgehen, sowie Gutachten, die die Zuziehung besonderer Sachverständiger bedingen, wird eine angemessene Gebühr berechnet, deren Höhe vor Erteilung der Auskunft mitgeteilt wird. Die Anfragen werden alsdann an die unter der Leitung des Diplom-Steuerfachverständigen Dr. W. Beuck, 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. 27. Verjährungsunterbrechung.

Durch eine Verhandlung, die in einer anderen Steuerangelegenheit aufgenommen wird und zu dem Ergebnis führt, daß eine andere als die Person, mit der die Verhandlung geführt wird, gewisse Beträge als steuerpflichtig zu versteuern hat, wird die Verjährung der Einkommensteuer der vernommenen Person nicht

unterbrochen. Auf dem Gebiete der Verjährung gelten also ähnliche Grundsätze wie für das Gebiet der Neubenanlagen gemäß § 222 A.O. Was sich in bestimmten Akten eines Steuerpflichtigen befindet und der hierfür zuständigen Abteilung des Finanzamts bekannt ist, gilt nicht auch ohne weiteres als anderen Abteilungen des Finanzamts in anderen Steuerangelegenheiten bekannt.

Nr. 28. Steueramnestie.

Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs stellt die Amnestieanzeige auf Grund der Verordnungen vom Sommer 1931 eine nachträgliche Steuererklärung dar, und die Sache ist so aufzufassen, als wenn der Steuerpflichtige die verschwiegenen Werte von Anfang an richtig deklariert hätte. Dann bilden aber die auf Grund der Amnestierung nachgeforderten Steuern keine hinterzogenen Steuern im Sinne des § 126 A.O., so daß auch für die nachträgliche Abforderung von Verzugszinsen und Verzugszuschlägen vom Beginn der Verjährungsfrist an kein Raum ist.

Nr. 29. Gewöhnlicher Aufenthalt.

Der Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts, bei dessen Vorliegen die unbeschränkte Einkommen- und Vermögenssteuerpflicht zu bejahen ist, hat durch die Neufassung des § 81 A.O. auf Grund der Verordnung vom 8. 12. 1931 eine sehr erhebliche Erweiterung erfahren. Denn die Leitenden Angestellten eines inländischen Unternehmens werden danach auch dann, wenn sie sich nicht im Inlande aufhalten, wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt an dem Ort haben, an dem sich der Sitz oder die Geschäftsleitung des inländischen Unternehmens befindet. Gleiches kann sogar für Mitglieder des Aufsichtsrats oder Verwaltungsrats eines inländischen Unternehmens gelten, wenn sie sich an der Geschäftsführung des inländischen Unternehmens wesentlich beteiligen, z. B. dadurch, daß sie Geschäfte eines Vorstandsmitglieds vertretungsweise, vorübergehend oder einmalig führen.

Bücherschau

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

Die Schriften von Gebhardt zeichnen sich durch eine außergewöhnlich übersichtliche Darstellung und eine minutiöse Kleinarbeit aus, die die großen Gesichtspunkte keineswegs außer Betracht läßt. Das gilt ebenso wie von dem Werke „Die steuerlich begünstigten Rücklagen bei Einzelunternehmungen und Personalgemeinschaften“, so auch in hervorragendem Maße von dem neu erschienenen Werke „Steuergutschein, Buchführung und Steuerbilanz“. Selbst wenn man in einzelnen untergeordneten Fragen der Ansicht des Verfassers nicht ganz zustimmen kann, so bleibt doch als Gesamteindruck das Bild einer in sich geschlossenen, ins Einzelne gehenden, wohlbedachten und mit außerordentlicher Sorgfalt behandelten Darstellung. Der Verfasser behandelt dabei besonders eingehend die Steuergutscheine in bezug auf die Buchführung und die Steuerbilanz. Dabei kommen ihm seine hervorragenden Kenntnisse des Bilanzrechts ganz außerordentlich zugute. Der aufmerksame Leser des Werks wird dabei manches finden, womit sich die Durchführungsbestimmungen nicht beschäftigt haben, was auch die bisherigen literarischen Erscheinungen über die Steuergutscheine nicht behandelt haben, was aber anderseits für den bilanzierenden Kaufmann von allergrößtem Werte ist. So bildet das Werk eine äußerst wertvolle Ergänzung der bisherigen Literatur über die Steuergutscheine, besonders wegen der eingehenden Behandlung der Steuergutscheine in ihrer Beziehung zum Bilanzrecht. Kein bilanzierender Kaufmann wird das Werk missen können.
Ministerialrat Dr. Dr. Pischel.