

Deutsche Steuer-Zeitung

MONATSSCHRIFT AUF DEM GEBIETE DES STEUERWESENS

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

JAHRGANG XXII

MITTE AUGUST 1933

NUMMER 8

VERLAG UND GESCHÄFTSSTELLE: INDUSTRIEVERLAG SPAETH & LINDE

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



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

HAUPTSCHRIFTFLEITUNG: RECHTSANWALT Dr. jur. FRITZ KOPPE, BERLIN

Steuerkalender des Reichs. *)

15. August: Vermögensteuerzahlung zweite Rate 1933 entsprechend dem letzten Steuerbescheid (genereller Abschlag 20 v. H.). Keine Schonfrist.
15. August: Erste Rate der Aufbringungsumlage 1933. Keine Schonfrist.
21. August: Abführung des in der ersten Augusthälfte einbehaltenen Lohnsteuerbetrags und der Ehestandshilfe sowie der Abgabe zur Arbeitslofenhilfe (bei Abführung an das Finanzamt) für die Zeit vom 1. bis 15. August 1933. Keine Schonfrist.
21. August: Abführung der in der ersten Augusthälfte einbehaltenen Bürgersteuer an die Betriebsgemeinden, sofern sich der Betrag auf mehr als 200 RM. beläuft (sonst 5. September). Keine Schonfrist.
24. August: Fälligkeit für die vom Arbeitslohn einzubehaltende Bürgersteuerrate bei Wochenlohnempfängern. Die Rate ist bei der nächsten auf den 24. August folgenden Lohnzahlung einzubehalten.
31. August: Letzte Frist für die Anzeige gemäß dem Gesetz gegen den Verrat der Deutschen Volkswirtschaft (betreffend ausländisches Vermögen und Devisen). Die Anzeige muß bis zum 31. August 1933 einer Anzeigestelle zugehen.
5. September: Abführung des Lohnsteuerabzugs, der Ehestandshilfe und der Abgabe der Arbeitslofenhilfe (bei Abführung an das Finanzamt) für die Zeit vom 16. bis 31. August 1933. Keine Schonfrist.
11. September: Einkommen- und Körperschaftsteuervorauszahlungen für das 3. Kalenderquartal 1933 entsprechend dem letzten Steuerbescheid. Keine Schonfrist. Die Zuschläge zur Einkommensteuer sind bereits berücksichtigt, mit Ausnahme der Zuschläge für Aufsichtsratsmitglieder, welche zur Hälfte innerhalb eines Monats nach Zustellung des Bescheids, zur anderen Hälfte am 10. Dezember 1933 fällig sind. — Die Landwirtschaft hat am 11. September keine Vorauszahlungen zu leisten.
- **) 11. September: Erste Vorauszahlung auf die neue Ehestandshilfe (Wedigensteuer) der Veranlagten mit Ausnahme der Landwirtschaft. Keine Schonfrist.
- **) 11. September: Einbehaltung der Bürgersteuer gemäß dem Vermerk auf der 4. Seite der Steuerkarte.
- **) 11. September: Börsenumsatzsteuer für August 1933. Keine Schonfrist.
- **) 11. (18.) September: Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat August. Schonfrist bis 18. September 1933.
20. September: Abführung des in der ersten Septemberhälfte einbehaltenen Lohnsteuerbetrags, der Ehestandshilfe sowie der Abgabe zur Arbeitslofenhilfe (bei Abführung an das Finanzamt) für die Zeit vom 1. bis 15. September. Keine Schonfrist.
20. September: Abführung der in der ersten Septemberhälfte einbehaltenen Bürgersteuer an die Betriebsgemeinden, insofern sich der Betrag auf mehr als 200 RM. beläuft (sonst 5. Oktober). Keine Schonfrist.
24. September: Fälligkeit der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Bürgersteuerrate bei Wochenlohnempfängern. Die Rate ist bei der nächsten, auf den 24. September folgenden Lohnzahlung einzubehalten.
30. September: Letzte Frist für die Möglichkeit, Arbeitspenden mit einem Aufgeld von 25 v. H. zu zeichnen. Ab 1. Oktober verringert sich das Aufgeld auf 20 v. H.
30. September: Letzte Frist für Ablösung der Kraftfahrzeugsteuer. Der Antrag muß spätestens am 1. Oktober 1933 beim Finanzamt eingegangen sein.

*) Nachdruck nur mit Genehmigung des Verlages gestattet.

**) Da der 10. (17.) September auf einen Sonntag fällt, verschiebt sich der Termin um einen Tag.

Steuerkalender der Länder. *)

In den meisten Ländern sind, soweit Bürgersteuern eingeführt wurden, Bürgersteuerraten zu entrichten, und zwar am 21. und 24. August bzw. 5. oder 11. September.

Anhalt:

22. August: Gewerbesteuer.

1. September: Grundwertsteuer.

11. September: Grundsteuer und Steuer vom bebauten Grundbesitz.

Baden:

21. August: Gemeindebier- und Gemeindegetränksteuer.

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

11. September: Kirchensteuer für an diesem Tage Einkommensteuerpflichtige.

Bayern:

25. August: Zum Teil Biersteuer.

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

Gemeindeumlagen aus der Haussteuer, Hausunratabfuhr- und Kanalbenutzungsgebühr.

5. September: Schlachtausgleichsteuer.

11. September: Haussteuer samt Kreis-, Gemeinde- und Kirchenumlagen.

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

Gewerbesteuer.

Zum Teil Getränkesteuer.

Braunschweig:

15. August: Hauszinssteuer.

Gewerbe-, Kirchen- und Grundsteuer.

15. September: Landesbrandversicherungsbeitrag. Hauszinssteuer.

Bremen:

11. September: Grund- und Gebäudesteuer (nebst Kanalabgabe für unbebaute Grundstücke).

Mietsteuer (Geldentwertungsausgleich).

Hauszinssteuer (vierteljährlich).

Hamburg:

15. August: Gewerbeertrag- und Gehaltsummensteuer.

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

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

28. August: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Eppendorf, Harbestehude, Rotherbaum, Winterhude.

29. August: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Alsterdorf, Barmbeck, Billwärder-Nuschlag, Groß- und Klein-Dradenau, Gilbek, Zinkenwärder, Fuhlsbüttel, Klein-Grasbrook, Hamm, Hohenfelde, Horn, Langenhorn, Moorfleth-Stadt, Ohlsdorf, Rotenburgsort, Steinwärder, Uhlenhorst, Veddel, Waltershof.

7. September: Grundsteuer und Sichelbeitrag für

Geest- und Marschlande, Bergedorf, Cuxhaven, Nißbüttel.

Hessen:

15. August: Gehalt- und Kultussteuern.

25. August: Staats- (Grund-, Gewerbe- und Gebäude-) Steuern mit Schonfrist.

Hippe:

Bis 15. August: Grundwert- und Entschuldungsteuer. Kirchensteuer.

Lübeck:

15. August: Grund- und Aufwertungsteuer in der Vorstadt und St. Lorenz.

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

31. August: Israelitische Kultussteuer.

11. September: Grund- und Aufwertungsteuer in der Stadt und Vorstadt St. Jürgen.

15. September: Grund- und Aufwertungsteuer in der Vorstadt St. Lorenz.

Mecklenburg-Schwerin:

15. August: Gewerbe-, Grund- und Mietzinssteuer. Feuerlöschabgaben.

11. September: Kirchensteuer für an diesem Tage Einkommensteuerpflichtige.

Mecklenburg-Strelitz:

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

11. September: Kirchensteuer für an diesem Tage Einkommensteuerpflichtige.

Mildenburg:

15. September: Grundsteuer.

Preußen:

15. August: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monats- und Vierteljahreszahler.

Hauszinssteuer.

Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.

Gewerbefapital- und Gewerbeertragsteuer.

Evangelische Kirchensteuer für Lohnsteuerpflichtige, zum Teil auch andere Kultussteuern.

25. August: Biersteuer.

11. September: Bier-, eventuell Getränkesteuer.

15. September: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monatszahler.

Hauszinssteuer.

Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.

Sachsen:

5. September: Aufwertungsteuer.

15. September: Gewerbesteuer.

Thüringen:

1. September: Kirchensteuer.

11. September: Aufwertungsteuer.

Württemberg:

25. August: Gemeindebiersteuer.

8. September: Gewerbesteuer.

Grund-, Gebäude- und Gebäudeentschuldungsteuer mit Zuschlägen.

11. September: Gemeindegetränksteuer.

*) Nachdruck nur mit Genehmigung des Verlages gestattet.

Die Anzeige nach dem Volksverratgesetz (Fristablauf 31. 8. 1933).

Von Dr. Fritz Koppe, Rechtsanwalt, Berlin.

I. Generalbestandsaufnahme des Auslandsbesitzes.**1. Anzeigepflicht auch wenn keine Verstöße vorliegen.**

Bei der bisherigen Behandlung des Volksverratgesetzes (VVG.) ist das Moment der Kapitalflucht- und Devisenamnestie naturgemäß in den Vordergrund des Interesses gerückt. Das Volksverratgesetz enthält aber darüber hinaus eine allgemeine Anzeigepflicht hinsichtlich des Auslandsbesitzes, ohne daß irgendwelche Verstöße gegen die Steuergesetze oder die Devisenverordnung vorzuliegen brauchen. Die Anzeigepflicht besteht vielmehr zum Zwecke der Durchführung der allgemeinen Bestandsaufnahme des Auslandsbesitzes auch in den Fällen, in denen irgendwelche Inkorrektheiten gar nicht vorliegen, ja in denen bisher nicht einmal auf Grund der Steuergesetze eine Anzeigepflicht bestand. Der Hauptfall ist derjenige, bei dem die im Ausland befindlichen Vermögensstücke aus Einkommen neu erworben worden sind (§ 3 Ziff. 2 VVG.). Ein weiterer Fall ist dann gegeben, wenn die im Ausland befindlichen Vermögensstücke nach dem letzten Vermögensteuerflichttag aus Mitteln erworben worden sind, die in der letzten Vermögenserklärung (als im Inland befindliche Vermögensstücke oder als im Ausland befindliche Vermögensstücke) angegeben worden sind (§ 1 Abs. 2 VVG.). Es ist z. B. ein Geldbetrag, der in der letzten Vermögenserklärung als Kapitalvermögen (als im Inland befindliches Vermögen oder als im Ausland befindliches Vermögen) angegeben worden ist, zum Erwerb eines im Ausland belegenen Grundstücks verwendet worden.

Die angegebenen Fälle zeigen, daß die Anzeigepflicht nicht nur bei Verstößen gegen das Steuer- und Devisenrecht gegeben ist, sondern in allen Fällen, in denen nach Maßgabe des Volksverratgesetzes eine Angabe zur planmäßigen Durchführung der Bestandsaufnahme des Auslandsbesitzes erforderlich ist. Unter diesem Gesichtspunkt ist auch die Bestimmung zu verstehen, wonach Vermögensstücke und Devisen auch dann anzeigepflichtig sind, wenn für Steuern, die auf diese Werte entfallen, und für Steuerzuwiderhandlungen, die hinsichtlich dieser Werte begangen worden sind, Steueramnestie durch Erwerb steuerfreier Reichsbahn-Anleihe 1931 erlangt worden ist (§ 5 VVG.). Die Anzeigepflicht erklärt sich daraus, daß es bei der Amnestie durch Erwerb steuerfreier Reichsbahn-Anleihe keiner Anzeigepflicht bedurfte, so daß auf Grund dieser Amnestie eine Feststellung der Werte nicht erfolgen konnte.

2. Die Anzeigepflicht als Ergänzung früherer Vermögenserklärungen.

Nicht nur in den Fällen, in denen es sich um neues Auslandsvermögen handelt, besteht eine Anzeigepflicht (vgl. oben), sondern darüber hinaus auch in denjenigen Fällen, in denen die anzeigepflichtigen Werte bereits in der früheren Vermögenserklärung angegeben waren, jedoch nicht nach den Grundätzen, die in der Durchführungsverordnung zum Volksverratgesetz vorgeschrieben sind.

Es handelt sich hier insbesondere um Vermögensstücke, die zwar vor dem 1. 6. 1933 dem Finanzamt als steuerpflichtiges Vermögen angegeben worden sind, aber nicht so genau, wie dies im Volksverratgesetz und seiner Durchführungsvorschriften vorgeschrieben ist. Maßgebend sind hierfür die Bestimmungen des § 2 Abs. 1 VVG. und der §§ 17, 18 VVG. Es sind also die im § 2 VVG. aufgeführten dreizehn verschiedenen Arten von Auslandsvermögen für die Anzeigepflicht genau zu beachten. Hierbei ergeben sich insbesondere Unterscheidungen hinsichtlich der verschiedenen Arten von Wertpapieren. Es werden unterschieden: „Beteiligungen, die in Wertpapieren verbrieft sind“, „Wertpapiere über Forderungen, sofern der Schuldner (bei Schecks und gezogenen Wechseln der Bezogene, bei eigenen Wechseln der Aussteller) im Ausland weder Wohnsitz, Sitz noch Ort der Leitung hat“, sowie „andere“ unter die angegebene Art nicht fallende Wertpapiere. Näheres hierüber vgl. unter II.

Hinsichtlich der Anzeige des Auslandsvermögens insbesondere solches, das bereits in einer früheren Vermögenserklärung angegeben war, aber nicht so genau, wie es jetzt vorgeschrieben ist, ist folgendes für die praktische Handhabung zu beachten:

Die nachfolgenden anzeigepflichtigen Vermögensstücke müssen einzeln aufgeführt werden:

a) Hypotheken und andere Rechte, die gesichert sind durch Grundbesitz, der im Ausland belegen ist, oder durch „grundstücksgleiche Rechte“, die an solchem Grundbesitz bestehen. Der Begriff der „grundstücksgleichen Rechte“ stammt aus dem Steuerrecht und ist in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs festgelegt. Dazu gehören u. a. selbständige Berechtigungen (Kohlenabbaugerechtigkeiten), Erbbaurecht, Bergwerkseigentum, Bahneinheiten, Pacht u. a.;

b) Beteiligungen (auch Bezugsberechtigungen) an Familienstiftungen, die weder ihren Sitz noch den Ort der Leitung im Inland haben, ohne Rücksicht auf den Wert der Beteiligungen oder Bezugsberechtigungen. Familienstiftungen sind solche Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge ausschließlich oder zu mehr als achtzig vom Hundert bezugsberechtigt sind. Den Stiftungen stehen sonstige Zweckvermögen und rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Personenvereinigungen gleich;

c) Patente und andere Urheberrechte, die im Ausland eingetragen oder angemeldet sind;

d) im Ausland befindliche Gegenstände aus edlem Metall, Schmuckgegenstände und solche Luxusgegenstände, die nicht zur Ausstattung einer Wohnung des Steuerpflichtigen gehören.

Bei anderen anzeigepflichtigen Vermögensstücken sind Zusammenfassungen in folgender Weise zulässig:

a) Bei Grundbesitz sind die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten anzugeben. Es soll also zum Beispiel ein landwirtschaftlicher, forstwirtschaftlicher oder gärtnerischer Betrieb als Ganzes angegeben werden. Dagegen bedarf es nicht der Aufzählung der

einzelnen Parzellen, aus denen ein landwirtschaftlicher, forstwirtschaftlicher oder gärtnerischer Betrieb sich zusammensetzt. Bei Bauland und bebautem Grundbesitz (Geschäftshäuser, Wohnhäuser usw.) müssen die einzelnen Grundstücke angegeben werden, und zwar auch dann, wenn die Grundstücke zu einem gewerblichen Betrieb gehören.

b) Andere Forderungen als Hypothekenforderungen (vgl. oben) dürfen nur insoweit in einem Gesamtbetrag angegeben werden, als sie auf dieselbe Währung lauten und sich gegen denselben Schuldner richten;

c) Beteiligungen dürfen nur insoweit zusammengefaßt werden, als sie an derselben Gesellschaft oder Gemeinschaft bestehen;

d) Zahlungsmittel können nach den einzelnen Sorten, Edelmetalle, Edelsteine und Perlen nach den handelsüblichen Arten zusammengefaßt werden;

e) Kunstgegenstände und Sammlungen können insoweit zusammengefaßt werden, als sie nach der Verkehrsanschauung eine Einheit bilden;

f) Vermögensstücke, die unter verschiedenen Ziffern des § 2 Abs. 1 Ziff. 1 bis 12 WVG. fallen, dürfen nicht zusammengefaßt werden;

g) Bei Betriebsvermögen, das zu einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte oder zu einem im Ausland befindlichen Lager gehört, müssen die zu dem Betriebsvermögen gehörenden Vermögensstücke so genau angegeben werden, wie dies der § 2 Abs. 1 Ziff. 1 bis 6, 8 bis 12 WVG. und die §§ 17 und 18 der Durchführungsverordnung vorschreiben. Außerdem muß das Betriebsvermögen als Ganzes (§ 2 Abs. 1 Ziff. 13 WVG.) angegeben werden. Bei dieser Angabe im ganzen darf Betriebsvermögen nur insoweit zusammengefaßt werden, als es zu derselben im Ausland befindlichen Betriebsstätte oder zu demselben im Ausland befindlichen Lager gehört. Schulden dürfen nicht abgezogen werden.

II. Die Anzeige zur Erlangung der Devisen- und Kapitalfluchtamnestie.

1. Wer ist zur Anzeige verpflichtet?

1. Natürliche Personen, die am 1. Juni 1933 einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Deutschen Reich hatten.

2. Personen, die am 1. Juni 1933 im Deutschen Reich weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt hatten, sind nur dann zur Anzeige verpflichtet, wenn es sich handelt um:

Beamte des Deutschen Reiches, der deutschen Länder, der Deutschen Reichsbahn-Gesellschaft und der Reichsbank;

Angehörige der deutschen Wehrmacht (Reichswehr und Reichsmarine);

Leitende Angestellte (insbesondere Vorstandsmitglieder oder Prokuristen) eines Unternehmens, das am 1. Juni 1933 seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung im Deutschen Reich hatte;

Mitglieder des Aufsichtsrats oder Verwaltungsrats eines derartigen (im vorstehenden Absatz näher bezeichneten) Unternehmens, die in der Zeit vom 1. April bis zum 31. Mai 1933 an

der Geschäftsführung des Unternehmens wesentlich beteiligt waren (zum Beispiel dadurch, daß sie Geschäfte eines Vorstandsmitglieds — sei es auch nur vertretungsweise oder vorübergehend oder einmalig — führten);

3. andere (nicht unter 1 und 2 fallende) Personen, sofern sie am 1. Juni 1933 im Deutschen Reich Betriebsvermögen oder Grundbesitz oder Rechte an solchem Grundbesitz (zum Beispiel: Hypotheken, Grundschulden) hatten. Diese anderen (nicht unter 1 und 2 fallenden) Personen unterliegen der deutschen Vermögenssteuer nur mit den im vorstehenden Satz bezeichneten Vermögensteilen. Daher brauchen Vermögensstücke, die sich am 1. Juni 1933 im Ausland befanden, nur dann angezeigt zu werden, wenn die Vermögensstücke zu den vorbezeichneten Vermögensteilen gehören;

4. folgende Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen, Gesellschaften und Anstalten:

a) Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Kolonialgesellschaften, bergbautreibende rechtsfähige Vereinigungen und nichtrechtsfähige Berggewerkschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Hypothekenbanken, Schiffsbeleihungsbanken;

b) rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen, andere Zweckvermögen und sonstige nicht unter a genannte Körperschaften des bürgerlichen Rechts;

c) Offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und ähnliche Gesellschaften des Handelsrechts, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind;

d) Kreditanstalten des öffentlichen Rechts.

5. Vermögensstücke, die der Verwaltung eines Testamentsvollstreckers unterliegen, hat dieser anzuzeigen;

6. Vermögensstücke, die einem anderen zum Schein übereignet worden sind, hat der Veräußerer anzuzeigen;

7. Vermögensstücke, die zum Zwecke der Sicherung übereignet worden sind, hat der Veräußerer anzuzeigen;

8. Vermögensstücke, die zu treuen Händen (entgeltlich oder unentgeltlich) übereignet worden sind, hat der Treugeber anzuzeigen;

9. Vermögensstücke, die durch einen Treuhänder zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, hat der Treugeber anzuzeigen.

2. Welche Werte sind anzuzeigen?

Diese Frage ergibt sich aus dem amtlichen Anzeigeformular, das eine wesentliche Ergänzung in dem „Merkblatt zum Volksverratgesetz“ findet.

Durch das Formular sind insbesondere gewisse Zweifelsfragen beseitigt, die sich hinsichtlich der Gruppierung von Wertpapieren ergeben.

Das Volksverratgesetz unterscheidet im § 2 Abs. 1 Ziff. 3, 4 und 5 folgende Arten von Wertpapieren:

a) Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften, die im Inland weder ihren Sitz noch den Ort der Leitung haben, wenn die Beteiligungen

in Wertpapieren verbrieft sind. Es macht hierbei keinen Unterschied, ob sich die Wertpapiere im Inland oder im Ausland befinden. Aus dem Anzeigeformular I. Teil Ziff. 3 ergibt sich, daß es sich hiernach im wesentlichen um Aktien handelt im Gegensatz zu

b) den Wertpapieren nach § 2 Ziff. 4 WBG., das sind solche Wertpapiere über Forderungen, sofern der Schuldner im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen Sitz noch den Ort der Leitung hat. Hierbei macht es wiederum keinen Unterschied, ob sich die Wertpapiere im Inland oder im Ausland befinden. Durch das Anzeigeformular I. Teil Ziff. 4 ist nunmehr festgestellt, daß unter diese Gruppe von Wertpapieren auch Obligationen ausländischer Schuldner und Zertifikate ausländischer Depotstellen fallen;

c) streitig war bisher auch, was unter den im § 2 Abs. 1 Ziff. 5 WBG. aufgeführten „anderen Wertpapieren, sofern sie sich im Ausland befinden“, zu verstehen ist. Nunmehr wird klargestellt, daß unter den „anderen Wertpapieren“ insbesondere deutsche Wertpapiere zu verstehen sind, sofern sie sich am 1. Juni 1933 im Ausland befanden, und zwar werden unterschieden:

aa) Wertpapiere über Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften,

bb) sonstige Wertpapiere.

III. Die Wiederbeschaffungspflicht für Devisen.

Durch das Volksverratgesetz und seine Durchführungsvorordnung ist eine Wiederbeschaffungspflicht von Devisen in zwei Fällen eingeführt:

Steuervergünstigungen für Anlagekapital von Betrieben. (Ersatzbeschaffungen – Instandsetzungen.) Von Regierungsrat Dr. Weisensee, RFM., Berlin.

Im Zuge des Generalangriffs der Reichsregierung gegen die Arbeitslosigkeit sind durch das Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 1. 6. 1933 (RGBl. I S. 323) und durch das Gesetz über Steuererleichterungen vom 15. 7. 1933 (RGBl. I S. 491) Maßnahmen getroffen worden, um die Unternehmer anzuregen, von sich aus unmittelbar zur Belebung der Wirtschaft beizutragen.

Abchnitt II des Gesetzes zur Verminderung der Arbeitslosigkeit behandelt die Steuerfreiheit für Ersatzbeschaffungen (StEG.), § 1 des Gesetzes über Steuererleichterungen die Steuerermäßigung für Instandsetzungen und Ergänzungen an Betriebsgebäuden. Das letztgenannte Gesetz, für welches Erläuterungen des Reichsfinanzministeriums noch nicht vorliegen, kann in der Abhandlung nur kurz gestreift werden, während das erstgenannte Gesetz an Hand der ausführlichen Erläuterungen des Reichsfinanzministeriums eingehend behandelt werden wird.

A. Steuerfreiheit bei Ersatzbeschaffungen von beweglichen körperlichen Gegenständen des Anlagekapitals gewerblicher und landwirtschaftlicher Betriebe.

Der Zweck der ziemlich kurz gehaltenen Gesetzesbestimmung ist durch das Reichsfinanzministerium in einer Broschüre eingehend erläutert worden (zu vgl. auch MStBl. 1933 Nr. 34 S. 721 ff. — nachstehend

a) für Devisen, für die beim Inkrafttreten des Volksverratgesetzes, nämlich am 14. Juni 1933, eine Anbietungsmöglichkeit aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht mehr besteht, z. B. weil die Devisen verbraucht sind (§ 3 Abs. 2 Ziff. 1 WBG., in Verbindung mit § 23 Abs. 2 WVG.);

b) wenn Devisen vor dem Inkrafttreten des WVG., also vor dem 14. 6. 1933 unmittelbar oder mittelbar zum Erwerb von Nichtdevisen verwendet worden sind, die als im Ausland befindliche Vermögensstücke nach den Vorschriften des Gesetzes anzeigepflichtig sind.

In beiden Fällen tritt nach § 7 Abs. 5 WBG. sowie § 23 Abs. 2 WVG., Straffreiheit durch tätige Reue ein, wenn die Devisen bis zum Ablauf des 31. August 1933 der Reichsbank (also nicht dem Finanzamt!) angezeigt werden und wenn außerdem innerhalb einer von der Reichsbank zu bestimmenden Frist Devisen in Höhe eines Betrages angeboten werden, den die Reichsbank bestimmt.

Wie die Reichsbank hierzu mitgeteilt hat, lassen sich bei der Verschiedenartigkeit der Fälle ins einzelne gehende Richtlinien für die Wiederbeschaffung von Devisen nicht aufstellen. Die Reichsbank wird aber die Ablieferung von Devisen nur dann verlangen, wenn es dem Pflichtigen möglich ist, die Devisen zu liefern, ohne daß der Devisenvorrat der deutschen Wirtschaft an anderer Stelle geschmälert wird (vgl. Bankarchiv vom 15. Juli 1933 Nr. 20). Im übrigen tritt Straffreiheit auf Grund tätiger Reue nur dann ein, wenn der Steuerpflichtige nicht durch eine unmittelbare Gefährdung der Entdeckung zu der Anbietung veranlaßt worden ist.

abgekürzt: Erl.). Die bei Erscheinen des Gesetzes aufgetauchten hauptsächlichsten Auslegungsmöglichkeiten dürften hierdurch im allgemeinen geklärt sein.

Die Gesetzesbestimmung erfaßt für nach dem 30. 6. 1933 und vor dem 1. 1. 1935 endende Steuerabschnitte in den im Gesetz selbst bestimmten Fällen und unter den dort angeführten Voraussetzungen die Bestimmung des § 16 EStG.

§ 16 EStG. kommt bei der Gewinnermittlung sowohl bei Steuerpflichtigen, die nach dem Einkommensteuergesetz, als auch bei solchen, die nach dem Körperschaftsteuergesetz (§ 13 KStG.) mit ihrem Einkommen veranlagt werden, ferner auch für die Gewinnermittlung für die Gewerbesteuer zur Anwendung.

Nach § 16 Abs. 2 EStG. dürfen Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt, nicht in dem Steuerabschnitt der Anschaffung oder Herstellung voll abgezogen werden; sie können vielmehr für einen Steuerabschnitt höchstens mit dem Betrag berücksichtigt werden, der sich bei der Verteilung auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung ergibt (Absetzung für Abnutzung).

§ 16 Abs. 3 EStG. bestimmt, daß Absetzungen für Abnutzungen nur zulässig sind für Maschinen und sonstiges Betriebsinventar, für gewerbliche, literarische und künstlerische Urheberrechte, für Gebäude, Be- und Entwässerungsanlagen und fischereiwirtschaftliche Anlagen. Die Absetzungen bemessen sich nach der gemeingewöhnlichen Nutzungsdauer des Gegenstands. Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzungen in einem Steuerabschnitt sind zulässig, bedürfen jedoch des besonderen Nachweises. Die Absetzungen dürfen von keinem höheren als dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis (§ 19 Abs. 2 EStG.) vorgenommen werden und sind nach Hundertfakten zu bemessen (vgl. hierzu meine Abhandlung DStZ. 1933 Nr. 1 S. 29 ff.).

Die Steuerbegünstigung des Einkommensteuergesetzes vom 1. 6. 1933 kommt für die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer in Frage. Sie kann jedoch nach dem Zwecke des Gesetzes und dem Willen des Gesetzgebers nur zur Anwendung kommen, insoweit sie der Verminderung der Arbeitslosigkeit dient. Aus diesem Grunde sind für die Anwendung dieser Bestimmungen in dem Gesetz selbst nur bestimmte Gruppen von Anlagegegenständen berührt und ist nur insoweit der § 16 EStG. ausgeschaltet. Ferner müssen vier ausdrücklich im Gesetz angeführte und in Erläuterungen des Reichsfinanzministeriums eingehend behandelte Voraussetzungen gegeben sein. Steuerfreiheit für Ersatzbeschaffungen wird nur für alle beweglichen körperlichen Gegenstände des Anlagekapitals von gewerblichen (einschließlich der freien Berufe — Erl. III) und landwirtschaftlichen Betrieben gewährt.

Der § 16 EStG. bleibt somit in vollem Umfang in Kraft für Ersatzbeschaffung

1. von allen unbeweglichen Gegenständen des Anlagekapitals, also Gebäuden, baulichen Anlagen (z. B. Maschinenhallen) und Grundstücken (Immobilien);
2. für das lebende Inventar (Tiere), das von der Steuerfreiheit ausdrücklich ausgenommen ist, und
3. alle Rechte (Patente usw.).

Die Steuerfreiheit erstreckt sich nach dem StEG. nur auf Maschinen, Geräte und ähnliche Gegenstände des gewerblichen (einschließlich der Angehörigen der freien Berufe — Erl. III) und landwirtschaftlichen Anlagekapitals, gleichgültig, ob es sich um selbständige Gegenstände oder Teile von selbständigen Gegenständen handelt (IV Abs. 1 Erl.). Als bewegliche Gegenstände im Sinne des Gesetzes (IV Abs. 2 Erl.) gelten auch alle Maschinen, Geräte usw., die mit dem Grund und Boden oder mit den Gebäuden so fest verbunden sind, daß sie nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes als wesentliche Bestandteile des Grundstücks oder Gebäudes anzusehen sind (§ 93 BGB.).

Beispiele hierfür sind in Abs. 3 unter IV der Erläuterungen angeführt (Maschinen, Kessel, Zugmaschinen, Fahrzeuge aller Art, ärztliche Apparate, Fernsprechanlagen, Einrichtungsgegenstände in Büroräumen, in ein Schiff eingebaute Maschinen —

nicht das Schiff als solches, das den Gebäuden und baulichen Anlagen gleichsteht —, Backöfen, Feuerlöschapparate usw.).

Die Abgrenzung des beweglichen Anlagekapitals (der Maschinen usw.) von den Gebäuden und baulichen Anlagen, die nicht als Ersatzgegenstände im Sinne des Gesetzes in Betracht kommen, wird nicht immer leicht sein. Die Erläuterungen geben als wesentliches Unterscheidungsmerkmal an, daß alles, was das Ergebnis von Hochbauarbeiten oder Tiefbauarbeiten ist, grundsätzlich nicht als beweglicher Gegenstand des Anlagekapitals anzusehen sein wird (z. B. Drainageanlagen, Wegeanlagen). Ist ein Gegenstand zum Teil Ergebnis des Hoch- und Tiefbaus, zum Teil der Maschinenindustrie u. dgl. (Dampfkessel, Personenaufzüge), so erstreckt sich die Steuerfreiheit nur auf die eigentlichen Maschinen einschließlich etwaiger Montagekosten. Sind darüber hinaus für die Aufstellung Hoch- und Tiefbauten erforderlich geworden, so müssen die dafür entstandenen Kosten, soweit sie nicht als laufende Betriebsausgaben voll abgesetzt werden können, aktiviert und im Abschreibungsverfahren auf die Jahre der Nutzung (§ 16 Abs. 3 EStG.) verteilt werden (zu vgl. wegen Steuerermäßigung auch § 1 des Gesetzes vom 15. 7. 1933).

Die vier Voraussetzungen, welche für die Anwendung des StEG. vom 1. 6. 1933 gegeben sein müssen, sind folgende:

1. Der neue Gegenstand muß inländisches Erzeugnis sein.
2. Der Steuerpflichtige muß den neuen Gegenstand nach dem 30. 6. 1933 und vor dem 1. 1. 1935 angeschafft oder hergestellt haben.
3. Der neue Gegenstand muß einen bisher dem Betrieb dienenden gleichen Gegenstand ersetzen.
4. Es muß sichergestellt sein, daß die Verwendung des neuen Gegenstands nicht zu einer Minderbeschäftigung von Arbeitnehmern im Betrieb des Steuerpflichtigen führt.

Zu 1: Nach VII Abs. 2 der Erläuterungen liegt ein inländisches Erzeugnis vor, wenn die Herstellung des Gegenstands in Deutschland (einschließlich Saargebiet) erfolgt ist.

Der Umstand, daß das den Gegenstand herstellende Unternehmen sich teilweise oder ganz in ausländischem Besitz befindet oder daß Rohstoffe und Hilfsstoffe aus dem Ausland bezogen werden, steht dem Begriff „inländisches Erzeugnis“ im Sinne des Gesetzes nicht entgegen. Ein inländisches Erzeugnis ist jedoch nicht gegeben, wenn der Gegenstand fertig aus dem Ausland bezogen worden ist oder wenn die Mehrzahl der Teile des Gegenstands fertig aus dem Ausland bezogen worden und in Deutschland lediglich die Zusammensetzung des Gegenstands erfolgt ist. In den Erläuterungen ist ausdrücklich hervorgehoben, daß sich diese Begriffsbestimmung aus dem Zwecke des Gesetzes zwangsläufig ergibt und weshalb für die Einbeziehung fertiger ausländischer Erzeugnisse in die Steuerfreiheit kein Raum ist.

Zu 2: Der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung ist in VIII der Erläuterungen näher behandelt. Es ist hierbei zu unterscheiden, ob

- a) ein Gegenstand angeschafft oder
b) im eigenen Betrieb hergestellt wird.

Zu a: Bei Anschaffung kann der Ersatzgegenstand vom Lieferer bereits vor dem 1. 6. 1933 hergestellt oder als fabriktneu bezogen worden sein; er kann auch als fabriktneu anderswo auf Lager gestanden haben.

Zu b: Ist dagegen der Ersatzgegenstand im eigenen Betrieb hergestellt worden, so muß der Zeitpunkt der Fertigstellung nach dem 30. 6. 1933 und vor dem 1. 1. 1935 liegen.

Als Anschaffung gilt nicht die Bestellung, sondern die Lieferung des Gegenstands. In diesem Zusammenhang weisen die Erläuterungen ausdrücklich darauf hin, daß die Unternehmer sofort im Bedarfsfall Lieferungsaufträge erteilen und die Maschinenfabriken sich auf derartige Aufträge schon vor Eingang der Bestellungen einstellen sollen. Bei diesem ausdrücklichen Hinweis dürfte ein Verjähren des steuerbegünstigten Zeitraums durch Saumseligkeit oder Mangel an Entschlußkraft seitens der Beteiligten wenig Aussicht auf Billigkeitsmaßnahmen haben. Ein rascher Entschluß der Beteiligten wird insbesondere erforderlich sein für Betriebe, für welche mit Rücksicht auf Abweichen ihres Steuerabschnitts vom Kalenderjahr der steuerbegünstigte Zeitraum von 18 Monaten (1. 7. 1933 bis 31. 12. 1934) nicht voll zur Anwendung kommen kann.

Zu 3: Der Begriff der Ersatzbeschaffung ist nach V Abs. 2 der Erläuterungen so zu verstehen, daß ein Gegenstand aus dem Betrieb ausscheidet und durch einen neuen ersetzt wird und daß der neue Gegenstand bestimmt ist, im wesentlichen die gleiche Aufgabe zu erfüllen wie der bisher verwendete Gegenstand. Es kann z. B. hiernach eine Metallbearbeitungsmaschine nicht durch einen Dampfkessel ersetzt werden. Dagegen ist es zulässig, eine Dampfmaschine durch einen Elektromotor zu ersetzen. Auf Unterschiede in Art, Technik, Güte, Preis, Größe und Leistungsfähigkeit kommt es nicht an, wenn dadurch eine Vergrößerung der Produktionsmöglichkeit gegeben ist und somit die vierte Voraussetzung (Vermeidung von Minderbeschäftigung von Arbeitnehmern im Betrieb des Steuerpflichtigen) ebenfalls erfüllt wird. Keine Ersatzbeschaffung ist jedoch in der Vergrößerung des Anlagekapitals durch Erhöhung der Zahl der Anlagegegenstände zu erblicken. Eine Vergrößerung des Anlagekapitals ist immer dann gegeben, wenn Gegenstände angeschafft werden, um damit Arbeiten zu verrichten, die bisher durch Maschinen oder Tiere ausgeführt worden sind (V Abs. 5 Erl.). Eine Vergrößerung des Anlagekapitals liegt jedoch nicht vor, wenn durch Auswechslung eines alten Kessels durch einen neuen die Produktionsmöglichkeit vergrößert wird. Das Wort „gleichartig“ für den zu ersetzenden Gegenstand ist nicht eng, sondern weit auszulegen. Es ist nicht ein Gegenstand des gleichen Typs, der gleichen Technik usw., sondern ein Gegenstand gemeint, der bestimmt ist, die gleiche Aufgabe, den gleichen Zweck zu erfüllen. Gegen-

stände gleicher Art sind nach den Erläuterungen somit als Gegenstände gleicher Gattung aufzufassen.

Auf die Gründe der Ersatzbeschaffung kommt es nicht an. Auch wenn ein Gegenstand nicht durch Verschleiß, sondern höhere Gewalt, wie Feuer, Wasser, Explosion, unbrauchbar geworden ist, kann er durch einen neuen ersetzt werden. Eine derartige Ersatzbeschaffung liegt auch dann vor, wenn für den unbrauchbar gewordenen Gegenstand der Betriebsinhaber von einer Versicherung eine Entschädigung erhalten hat.

Der Gegenstand, der ersetzt werden muß, muß am 30. 6. 1933 zum Anlagekapital des Betriebs desjenigen Unternehmers gehört haben, der Steuerfreiheit für den Ersatzgegenstand beansprucht. Es genügt, daß diese Zugehörigkeit buch- oder bilanzmäßig (gleichviel mit welchem Betrag — auch Eine-Reichs-mark-Posten) vorliegt. Eine völlige oder teilweise Außerbetriebsetzung des Anlagegegenstands vor dem 30. 6. 1933 ist unschädlich. Die Zugehörigkeit des alten Gegenstands am 30. 6. 1933 zum Anlagekapital des Betriebs genügt jedoch nicht allein zur Gewährung der Steuerfreiheit, wenn ein Verkauf nach dem 30. 6. 1933 erfolgte. In solchen Fällen darf der Verkauf zu keinem anderen Zwecke als zum Zwecke der Verschrottung oder Vernichtung erfolgen. Hierüber muß der Steuerpflichtige eine Bescheinigung spätestens im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung, in der die Steuerbegünstigung begehrt wird, vorlegen. Eine Verordnung hierüber wird noch erlassen.

Eine besondere Vergünstigung ist für den Steuerpflichtigen darin zu erblicken, daß er von dieser Gesetzesbestimmung nach seinem Belieben Gebrauch machen kann. Der Steuerpflichtige hat lediglich das Recht, ob und in welcher Höhe er in dem steuerbegünstigten Zeitraum (1. 7. 1933 bis 31. 12. 1934) Abschreibungen vornimmt, keinesfalls die Pflicht zu derartigen Sonderabschreibungen. Er kann somit unter Berücksichtigung der in diesem steuerbegünstigten Zeitraum vorliegenden Bilanzergebnisse seines Betriebs von seinem Recht Gebrauch machen oder nicht. Er wird somit bei Gewinn, ohne daß ein abzugsfähiger Verlustvortrag diesen Gewinn beseitigt, die Abschreibungen voll oder ganz vornehmen, bei Verlusten jedoch unterlassen, um sich diese Abschreibungen für spätere Steuerabschnitte mit Gewinn sicherzustellen. In Zeiten erhöhten Geldbedarfs für Ersatzbeschaffungen dürfte für den Betriebsinhaber diese durch Vorwegnahme künftiger Abschreibungen ermöglichte Steuerersparnis ganz besonderen Wert gewinnen.

In diesem Zusammenhang taucht auch die Frage auf, ob Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Bestimmung des StGB. eine entsprechende Abschreibung des Anschaffungs- oder Herstellungsbetrags auch in der Handelsbilanz wegen der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz ist. Ich möchte vorbehaltlich der Entscheidung der Rechtsmittelbehörden diese Frage bejahen, da der in dem Einkommensteuerrecht verankerte und durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs wiederholt ausdrücklich bestätigte Grundsatz der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der

Handelsbilanz durch das StGG. nicht ausdrücklich aufgehoben ist und auch nach dem Handelsrecht für derartige Abschreibungen, die zur Bildung stiller Reserven führen, kaum Schwierigkeiten bestehen dürften.

Geht man von diesem Standpunkt aus, so schwinden auch alle Zweifelsfragen, die etwa hinsichtlich des Umfangs der Anwendungsmöglichkeit des § 10 Abs. 2 a RStG. im Falle der sogenannten Ausschüttungs- oder Dividendensteuer entstehen könnten.

B. Steuerermäßigung für Instandsetzungen und Ergänzungen an Betriebsgebäuden nach dem Gesetz vom 15. 7. 1933.

Außer den unter A angeführten Steuerbegünstigungen bei Ersatzbeschaffungen wird nach § 1 des Gesetzes über Steuererleichterungen vom 15. 7. 1933 eine Steuerermäßigung von 10 v. H. der Aufwendungen für Instandsetzungs- und Ergänzungsarbeiten an Gebäuden oder Gebäudeteilen, die einem gewerblichen Betrieb des Steuerpflichtigen dienen (Eigentum nicht erforderlich), für die Steuerabschnitte, die nach dem 30. 6. 1933 und vor dem 1. 1. 1935 enden, bei Vorliegen von drei Voraussetzungen gewährt:

1. Die Lohnsumme des Betriebs des Steuerpflichtigen muß im Steuerabschnitt der Instandsetzung oder Ergänzung um mindestens den Betrag, für den die Steuerermäßigung verlangt wird, über die Lohnsumme des unmittelbar vorangegangenen Steuerabschnitts hinausgehen. Bei der Gegenüberstellung der Lohnsummen werden Arbeitslöhne von mehr als 3600 RM. jährlich nicht berücksichtigt.
2. Entsprechend der Absicht der Beseitigung inländischer Arbeitslosigkeit dürfen zur Instandsetzung und Ergänzung der Gebäude nur inländische Erzeugnisse verwendet werden. Gegenüber dem StGG. vom 1. 6. 1933 besteht jedoch die Erweiterung, daß bei unverhältnismäßiger Verteuerung bei ihrer Anwendung die Steuerermäßigung nicht in Wegfall kommt.

3. Beginn und Ende der Instandsetzungs- und Ergänzungsarbeiten müssen in die Zeit nach dem 30. 6. 1933 und vor dem 1. 1. 1935 fallen.

Gegenüber dem StGG. vom 1. 6. 1933 sind außer dem bereits erwähnten Unterschied noch folgende hervorzuheben:

Für diese Steuerermäßigung besteht kein Wahlrecht des Steuerpflichtigen. Sie wirkt sich außerhalb der Bilanz aus und ist vielfach in Verlustjahren ohne Bedeutung, soweit nicht bei Vorhandensein verschiedener Einkünfte ein Ausgleich durch die Einkommenszusammenrechnung nach § 7 Abs. 3 EStG. möglich ist. Sie bezieht sich schließlich auch nur auf gewerbliche Betriebe. Für die Landwirtschaft sind Vergünstigungen in Abschnitt I § 1 Ziffer 2 des Gesetzes zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 1. 6. 1933 bereits vorgesehen. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, daß die Steuerermäßigung dieses Gesetzes gegenüber der des StGG. vom 1. 6. 1933 eine doppelte Vergünstigung darstellt, da die Kosten für Aufwendungen für Instandsetzungsarbeiten in der Regel schon bei der Gewinnermittlung als Unkosten abgesetzt werden können und darüber hinaus bei Vorliegen der im Gesetz erwähnten Voraussetzungen noch einmal eine Ermäßigung der Steuerschuld als solcher vorgesehen ist.

Letzten Endes gibt diese Gesetzesbestimmung wiederum einen Anstoß in der Wellenbewegung des Auflebens der Wirtschaft, auch soweit die Beschaffung von Ersatzmaschinen durch zusätzliche Arbeiten erforderlich wird.

Für die Auslegung der beiden behandelten Gesetzesmaterien nach dem Willen des Gesetzgebers ist noch auf das Folgende hinzuweisen:

Nach Abs. 1 der Erläuterungen zum StGG. darf bei der Auslegung des Gesetzes unter keinen Umständen kleinlich verfahren werden. Je großzügiger verfahren wird, um so durchgreifender wird der Erfolg sein.

Wohnungsreparatur- und Wohnungsteilungszuschüsse. Von Obermagistratsrat H. Rohde, Berlin.

Das Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 1. 6. 1933, RGBl. I S. 323, bringt neben den bekannten steuerlichen Begünstigungen bei Ersatzbeschaffungen in gewerblichen Betrieben und beim Halten von Hausgehilfinnen, neben den Vorschriften über Ehestandsdarlehen usw. auch die Bewilligung von Mitteln für die „Instandsetzung von Wohngebäuden und von Wirtschaftsgebäuden landwirtschaftlicher Betriebe, Teilung von Wohnungen und Umbau sonstiger Räume in Wohngebäuden zu Kleinwohnungen“. Die Bestimmungen des Gesetzes sind mit dieser Vorschrift erschöpft. Die weiteren Vorschriften über dies Gebiet sind in der „Verordnung zur Durchführung der Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen auf Grund des Gesetzes zur Verminderung der Arbeitslosigkeit“ vom 28. 6. 1933, RGBl. I S. 425, sowie in dem bisher noch nicht veröffentlichten, nur den Behörden mitgeteilten Erlaß des Reichsarbeitsministers (MrbMin.) vom

15. 7. 1933 und den bereits früher ergangenen Vorschriften (insbesondere Erlaß des MrbMin. vom 17. 9. 1932) enthalten. Die Rechtslage ist hiernach folgende:

1. Der Reichsminister der Finanzen ist ermächtigt, „Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen“ für Instandsetzungsarbeiten auszugeben. Zu unterscheiden ist zwischen den Instandsetzungs- und Ergänzungsarbeiten an Verwaltungs- und Wohngebäuden, Brücken und anderen Baulichkeiten der Länder, Gemeinden usw. einerseits und den Instandsetzungsarbeiten usw. für private Wohngebäude. Während für die erstgenannten Kategorien Darlehen gewährt werden, stellt das Reich für die zweite Art der Arbeiten Zuschüsse à fonds perdu im Betrage von 50 Mill. RM. zur Verfügung. Nur diese letztgenannte Kategorie soll im folgenden behandelt werden.

2. Die Arbeiten müssen spätestens am 1. 9. 1933 begonnen und am 1. 3. 1934 vollendet sein. Der Antrag auf Gewährung des Zuschusses muß vor Beginn der Arbeiten gestellt werden. Im Gegensatz zu den bisherigen Bestimmungen kann ein Zuschuß auch für die Instandsetzung von Neubauten, d. h. für Bauten, die nach dem 1. 7. 1918 bezugsfertig geworden sind, gegeben werden. Der Zuschuß beträgt 20 v. H. der Kosten, falls diese mindestens 100 RM. (früher 250 RM.) für ein Grundstück ausmachen. Für Arbeiten unter 100 RM. wird kein Zuschuß gewährt.

3. Da der Hauptgrund für die Zuschüsse nicht etwa die Behebung einer Wohnungsnot, sondern die Arbeitsbeschaffung ist, so legt die Behörde Gewicht auf Bekämpfung der Schwarzarbeit. Der *Min.* bestimmt deshalb: „Arbeiten, die in Schwarzarbeit ausgeführt sind, dürfen nicht berücksichtigt werden. Rechnungen sind nur dann anzuerkennen, wenn der Gewerbebetrieb des Ausstellers am 7. 7. 1933 polizeilich angemeldet und in die Handwerksrolle oder das Handelsregister eingetragen war . . .“

4. Erstrecken sich Instandsetzungsarbeiten an einem Wohngebäude nicht nur auf Wohnräume, sondern auch auf gewerbliche Räume, so dürfen die Reichszuschüsse nach den Gesamtkosten bemessen werden. Der Begriff Wohngebäude ist weit ausulegen. So können z. B. Ledigenheime, Lehrlingsheime, Gesellenhäuser und Gebäude, die ähnlichen Zwecken dienen, in der Regel noch als Wohngebäude angesehen werden, auch wenn sie neben eigentlichen Wohnräumen Räume enthalten, die für andere Zwecke bestimmt sind. Für Instandsetzungsarbeiten an landwirtschaftlichen Wohn- und Wirtschaftsgebäuden können gleichfalls Zuschüsse gegeben werden. Dagegen werden sie versagt für Hotels, Gasthäuser, Kurhäuser, Sanatorien usw. Befinden sich in solchen Gebäuden Wohnräume, die von der Reparatur betroffen werden, so wird der Zuschuß verhältnismäßig gewährt.

5. Welche Art von Arbeiten als Instandsetzungsarbeiten gelten, ist in den früheren Vorschriften niedergelegt. In Betracht kommen: Erneuerung von Dachrinnen, Abflußrohre, Umdecken des Daches, Abputz oder Anstrich des Hauses im Außen, Neuanstrich des Treppenhauses, Beseitigung von Hausschwamm usw. Neuanlagen von Licht- und Gasleitungen, Abort- und Badeanlagen können berücksichtigt werden, wenn es sich entweder um Instandsetzungsarbeiten handelt oder wenn sie im Zusammenhang mit größeren Instandsetzungsarbeiten ausgeführt werden. Die völlige Instandsetzung einer leeren Wohnung ist als größere Instandsetzung anzusehen. Kein Zuschuß wird gegeben für Schönheitsreparaturen wie Tapezieren, Anstreichen der Fußböden, Weißeln der Decken usw.

6. Für die Teilung von Wohnungen und den Umbau sonstiger Räume zu Wohnungen kann ein Zuschuß gewährt werden, wenn durch die Teilung einer Wohnung zwei oder mehrere Wohnungen,

durch den Umbau sonstiger Räume eine oder mehrere Wohnungen geschaffen werden. Als Umbauten im Sinne dieser Bestimmung gelten auch Anbauten und Aufstockungen (neu!). Für den Umbau von Räumen, die sich nicht in Wohngebäuden befinden, ist ein Zuschuß nur in besonders gelagerten Fällen bei einer besonders günstigen Auswirkung auf den Arbeitsmarkt zulässig. Jede Teilwohnung muß für sich abgeschlossen sein. Als abgeschlossen gilt eine Wohnung, wenn sie eine eigene Küche, die erforderlichen Nebenräume und, wo die Möglichkeit dazu gegeben ist, einen eigenen Zugang hat. Der Zuschuß beträgt 50 v. H. der Kosten, im Höchstfalle 600 RM. für jede Teilwohnung.

7. Empfangsberechtigt ist der Hausbesitzer ohne Rücksicht auf seine persönliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, also auch der wohlhabende Hausbesitzer! Ausländischen Grundstückseigentümern darf ein Zuschuß nur gewährt werden, soweit die vorhandenen Mittel durch die Berücksichtigung begründeter Anträge deutscher Hausbesitzer nicht in Anspruch genommen werden. Diese Einschränkung gilt nicht für ausländische Grundstückseigentümer deutscher Abstammung.

8. Eine Frist, bis zu welcher der Antrag auf Zuschuß gestellt werden müßte, kennt zwar das Gesetz nicht. Da es darauf ankommt, so schnell wie möglich Arbeit zu schaffen, schreibt aber der *Min.* vor, daß die Arbeiten (wie bereits in Nr. 2 erwähnt) spätestens vor dem 1. 9. 1933 begonnen und am 1. 3. 1934 vollendet sein müssen. Da der Antrag auf Zuschuß gestellt sein muß, bevor die Arbeit begonnen wird, ergibt sich hieraus, daß er bis spätestens 31. 8. 1933 bei der Behörde eingegangen sein muß.

9. Über das Verfahren gilt folgendes: Dem Antrag muß ein genauer Kostenvoranschlag beigelegt sein. Die Kosten dürfen eine angemessene Höhe nicht überschreiten. Ob der Rest der Kosten vom Hauseigentümer selbst oder von anderer Stelle gedeckt wird, ist ohne Belang. Der Antrag auf Zuschuß ist an die zuständige Gemeindeverwaltung (in Berlin an das zuständige Bezirkswohnungsamt) zu richten. Der Hausbesitzer erhält einen Vorbescheid, aus dem er die vorläufige Höhe des bewilligten Zuschusses ersieht. In dem Vorbescheid ist die Bedingung enthalten, daß die Arbeiten spätestens zu einem möglichst naheliegenden bestimmten Termin begonnen und ordnungsmäßig gefördert werden. Wird der Kostenvoranschlag überschritten, so kann aus Billigkeitsgründen ausnahmsweise eine Erhöhung des Zuschusses erfolgen, z. B. wenn erst bei Ausführung der Arbeiten Mängel erkennbar geworden sind, deren Beseitigung dringend notwendig war. Andererseits vermindert sich der Zuschuß anteilig, wenn die endgültigen Kosten die Höhe des Voranschlages nicht erreichen. Sind Kosten in betrügerischer Absicht zu hoch angelegt worden, so fällt der Zuschuß fort und tritt strafrechtliche Verfolgung ein. Der Zuschuß wird nach Fertigstellung der Arbeiten und Vorlegung der Rechnungen ausbezahlt.

Aufwertung des in englischen Pfunden berechneten, in Reichsmark zu zahlenden Kaufpreises. Von Reichsgerichtsrat Dr. Warneyer, Leipzig.

Seit der Aufhebung des Goldstandards des englischen Pfundes durch die Goldstandard Act vom 21. September 1931 ist die Frage häufig erörtert worden, ob ein Gläubiger in Deutschland, der eine vor dem 21. September 1931 in englischen Pfunden begründete Forderung nach diesem Zeitpunkt bezahlt erhält, sich mit dem Nennwert des Betrages begnügen muß, oder ob er volle Umrechnung des Pfundes nach dem Wert von 20,40 RM. verlangen kann, ob also eine Aufwertung des Pfundes auf 100 v. H. stattzufinden hat.

Im Jahrgang 1932 der Deutschen Steuer-Zeitung habe ich S. 102 ff. die Ansicht vertreten, daß eine solche Aufwertung geboten sei: Ich habe dort die Hoffnung ausgesprochen, „das Reichsgericht möge sich der Einsicht nicht verschließen, daß dem Pfund als Wertmesser ausschlaggebende Bedeutung beizumessen sei und die Leistung sich nach dem Goldwert im Zeitpunkt des Vertragsschlusses richte“.

Diese Hoffnung hat sich jetzt erfüllt. In dem Urteil vom 21. Juni 1933 I 54/33 hat sich das Reichsgericht grundsätzlich für einen Ausgleich zur Wiederherstellung des durch den Währungsverfall erschütterten Gleichgewichts von Leistung und Gegenleistung ausgesprochen, sofern die Vertragsschließenden bei der Vereinbarung der Haftung in englischen Pfunden von der Goldsicherheit der englischen Währung ausgegangen sind, diese zur Vertragsgrundlage oder zum Vertragsinhalt gemacht haben. Das Urteil trägt in erfreulicher Weise den Belangen der Wirtschaft Rechnung und stellt sich, einem gesunden Rechtsempfinden entgegen, welche mit mehr oder weniger formalistischer Begründung eine Aufwertung abgelehnt hatten. Da das Urteil eingehend das Problem der Pfund- (bzw. Dollar-) Aufwertung erörtert, hierbei sich mit den verschiedenen Ansichten auseinandersetzt und auch meinen oben erwähnten Aufsatz in den Kreis seiner Betrachtung zieht, erscheint eine ausführliche Wiedergabe des Urteils an dieser Stelle beanzeigt.

Der Fall lag folgendermaßen:

Eine Firma X. in M. verkaufte laut Auftragsbestätigungen vom 19. Juni und 4. Juli 1931 an die Beklagte 4000 kg Maco-Garne nach den Lieferungs- und Zahlungsbedingungen des Verbandes Rheinisch-Westfälischer Baumwollspinner in Düsseldorf vom 5. September 1930. Der Kaufpreis wurde in englischer Währung vereinbart und fakturiert. Die Garne sind in der Zeit vom 22. Juli bis zum 2. Dezember 1931 geliefert. Die Zahlung ist in deutschem Gelde erfolgt. Dabei legte die Beklagte bei den Zahlungen, die nach dem Sturze des englischen Pfundes vom 21. September 1931 fällig wurden, nicht den Kurs des Goldpfundes in Höhe von 20,40 RM. zugrunde, sondern nahm eine Umrechnung nach dem jeweiligen Tageskurs vor. Demgegenüber hat die Firma X. eine Umrechnung des Pfundes nach dem Kurse zur Zeit des Vertragsschlusses in Höhe von 20,40 RM. je Pfund beansprucht und von der Beklagten die mit 6333,96 RM. errechnete Kursdifferenz

als noch ausstehende Vertragserfüllung verlangt. Diesen Anspruch hat die Firma X. an den oben genannten Verband abgetreten. Dementsprechend hat dieser auf Zahlung von 6333,96 RM. nebst Zinsen geklagt. Der Kläger hat zur Begründung seines Anspruchs unter anderem geltend gemacht: Die Sicherheit des englischen Goldpfundes sei die Geschäftsgrundlage des streitigen Kaufvertrages gewesen; diese Vertragsgrundlage sei mit der unerwarteten Aufhebung des Goldstandards durch die englische Gesetzgebung entfallen; damit sei der Verkäuferin ein Aufwertungsanspruch erwachsen, welcher auf den Kläger im Wege der Zession übergegangen sei.

Das Landgericht zu Gladbach-Rheydt hat dem Klagebegehren in vollem Umfang entsprochen. Auf die Sprungrevision der Beklagten hat das Reichsgericht das Urteil aufgehoben und die Sache an das Oberlandesgericht Düsseldorf zurückverwiesen mit folgender Begründung:

„Die Gründe des landgerichtlichen Urteils zeigen, daß das Gericht auf den Streitfall deutsches Recht angewandt hat. Dies ist gerechtfertigt. Beide Vertragsparteien sind Deutsche und waren es zur Zeit des Abschlusses des Kaufvertrages, der beiderseits in Deutschland zu erfüllen war. Danach ist mangels besonderer dagegen sprechender Umstände anzunehmen, daß trotz der Bemessung des Kaufpreises in englischer Währung das streitige Rechtsverhältnis nach dem Willen der Vertragsschließenden dem deutschen Recht unterstehen sollte. Es kann daher hier dem Umstande, daß in England trotz der Loslösung des Pfundes vom Goldstandard die Identität der früheren Goldwährung mit der jetzigen Papierwährung nach allgemein herrschender Anschauung bestehen geblieben ist, keine entscheidende Bedeutung beigelegt werden (siehe auch Erd sie k, JW. 1931 S. 3254 ff.; M ü g e l, DJurZ. 1932 Sp. 26 ff.; Neuf kir ch, JW. 1931 S. 3253 ff.; Zeiler, DRZ. 1932 Heft 2 S. 49 ff.; v. Falkenhäuser, Bankarchiv Jahrgang 37 [1931/1932] Nr. 5 S. 96 ff.; S o l b e c k, ebenda Nr. 7 S. 139 ff.).

Das Landgericht hat unter anderem folgendes ausgeführt: Es handele sich um einen gegenseitigen Vertrag, einen Kaufvertrag, bei dessen Abschluß die Parteien die Berechnung des Kaufpreises in englischen Pfunden wegen ihrer damaligen Eigenschaft als goldgesicherter Währung gewählt hatten, um die Kaufpreisforderung der Verkäuferin wertbeständig und goldsicher zu erhalten. Diese Festsetzung des Kaufpreises in englischen Pfunden bei einem zwischen zwei als Verkäufer und Käufer auftretenden deutschen Firmen in Deutschland abgeschlossenen und in Deutschland zu erfüllenden Kaufvertrag sei im Handel mit aus Baumwolle herstellbaren Garnen (Maco-Garnen) damals üblich gewesen, und zwar ohne Beifügung beständig gesicherter Gegenleistung. Dieser von der Verkäuferin mit der Pfundfakturierung verfolgte Zweck sei der Beklagten beim Vertragsschluß erkennbar ausdrücklichen Goldklausel, weil die Beteiligten das englische Pfund als Goldwährung (bzw. Goldfernwährung) für über jeden Zweifel erhaben gehalten hätten. Zwar seien als Bestandteil des Kauf-

vertrages die Lieferungs- und Zahlungsbedingungen des Verbandes Rheinisch-Westfälischer Baumwollspinner in Düsseldorf vom 5. September 1930 herangezogen worden, welche in Nr. 2 die Vorschrift enthalten: „Bei Rechnungen in ausländischer Währung hat die Zahlung, soweit zulässig, in der geforderten Währung zu erfolgen . . .“ Im vorliegenden Falle sei es aber der Verkäuferin gar nicht auf die Erlangung effektiver englischer Pfunde (Devisenbeschaffung) angekommen, vielmehr sollte der Kaufpreis in deutschem Gelde gezahlt werden, aber als eine vollwertige, durch die Pfundberechnung als wertbeständig gesicherte Gegenleistung. Dieser von der Verkäuferin mit der Pfundfakturierung verfolgte Zweck sei der Beklagten beim Vertragsschluß erkennbar gewesen und von ihr erkannt worden. Die unbedingte Gewißheit der Vertragsparteien, daß das englische Pfund als Goldkernwährung in seiner Geltung als die stabilste Währung der Welt unerschütterlich sei, sei für die Vertragsschließenden der Grund gewesen, die Goldsicherheit nicht ausdrücklich zur Vertragsbedingung zu erheben. Es bestehe kein Zweifel, daß auch die Beklagte, wenn man überhaupt an die Möglichkeit eines Pfundsturzes gedacht hätte, gegen die Beifügung einer Goldklausel, wie sie bei anderen nicht als sicher geltenden Währungen üblich gewesen sei, nicht das geringste eingewendet haben würde. Auf Grund dieser Erwägungen hat das Landgericht die Feststellung getroffen, daß, obgleich nach dem übereinstimmenden Willen der Vertragsschließenden die Zahlung des Kaufpreises in deutschem Gelde erfolgen sollte, im streitigen Verträge das englische Pfund wegen seiner Eigenschaft als goldsichere Währung für die Preisberechnung gewählt und daß diese Eigenschaft zwar nicht zum Vertragsinhalt erhoben, wohl aber zur Vertragsgrundlage gemacht sei (siehe auch Mügel, *DNurZ.* 1932 Sp. 29 u. a.). Diese Vertragsgrundlage sei mit der Aufhebung des Goldstandards des englischen Pfundes durch die Goldstandard Act vom 21. September 1931, welche ein Absinken des inneren Wertes des Pfundes um 20 bis 30 v. H. zur Folge gehabt habe, erschüttert worden. Die wesentliche Eigenart dieses Pfundsturzes sei nicht darauf beschränkt, daß lediglich eine außergewöhnliche Kursschwankung im Ausmaß von 20 bis 30 v. H. eingeleitet habe, sondern dieses Absinken des Pfundes sei nur die Begleiterscheinung eines zur Zeit des Abschlusses des Kaufvertrages für undenkbar gehaltenen und unvorhergesehenen Vorganges der gesetzlichen Loslösung des Pfundes von der Goldbasis, die gerade — innerhalb der durch die Goldgebundenheit bedingten Kursschwankungen im Ausmaß von höchstens 1 v. H. zwischen dem unteren und oberen Goldpunkt — seine Wertbeständigkeit und Stabilität begründet habe. Mit dieser Loslösung vom Gold sei dem englischen Pfund seine bis dahin maßgebende und wesentliche Eigenschaft, nämlich der ihm eigene Sicherheitsfaktor, genommen. Die rechtliche Grundlage der englischen Währung sei verändert, und so eine ganz andere, von der früheren Währung verschiedene Währung geschaffen worden, die mit der früheren Goldpfundwährung nur noch die Währungsbezeichnung gemein habe. Damit sei einem Verträge, in welchem wie hier der Kaufpreis in englischen Pfunden gerade wegen

jenes Sicherheitsfaktors vereinbart sei, die wesentliche Geschäftsgrundlage entzogen. Diesem Sach- und Rechtsverhältnis gegenüber sei es unerheblich, daß nach einer Vorschrift in Ziff. 2 der für den Streitvertrag maßgeblichen Lieferungs- und Zahlungsbedingungen des Verbandes Rheinisch-Westfälischer Baumwollspinner e. B. vom 5. September 1930 die Umrechnung einer in ausländischer Währung ausgedrückten Geldschuld in Reichswährung nach dem Kurswert des Zahlungstages im Sinne von § 244 Abs. 1 und 2 BGB. zu erfolgen habe. Denn diese Bestimmung beziehe sich nur auf Fälle einer Kursschwankung in der üblichen Bedeutung des Wortes, nicht aber auf einen Fall der hier fraglichen Art, wo nicht nur eine Kursentwertung, sondern eine gesetzliche Vereinbarung der rechtlichen Grundlage der Währung stattgefunden habe.

Der gegen diese letzterwähnte Erwägung des Landgerichts erhobene Revisionsangriff ist nicht durchschlagend. Wenn zur Zeit des Vertragsschlusses die Vertragsparteien sowie alle in Betracht kommenden Geschäfts- und Wirtschaftskreise eine Aufhebung des Goldstandards des englischen Pfundes für völlig ausgeschlossen gehalten und nur mit Kursschwankungen innerhalb des durch die Goldgebundenheit gegebenen Rahmens gerechnet haben, so ist die auf einer Vertragsauslegung beruhende Annahme des Landgerichts, daß die erwähnte Vorschrift in Ziff. 2 der Verbandsbedingungen nur Währungsumrechnungen auf der Grundlage der normalen Kursschwankungen betreffe, vom Rechtsstandpunkt aus nicht zu beanstanden.

Im übrigen lehnen sich die Ausführungen des Landgerichts, wonach als Rechtsfolge der von ihm festgestellten Erschütterung der Vertragsgrundlage der Verkäuferin, und demgemäß dem Kläger als ihrem Rechtsnachfolger, ein Aufwertungsanspruch zuzubilligen sei, an die Rechtsgrundsätze an, welche von der Rechtsprechung des Reichsgerichts für die Gewährung des sogenannten Ausgleichsanspruchs entwickelt sind. Diese beruhen auf folgender Erwägung: Bei gegenseitigen Verträgen bildet mangels besonderer, dagegen sprechender Umstände das Gleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung die von den Beteiligten stillschweigend angenommene Vertragsgrundlage; bei einer wesentlichen Veränderung dieser Grundlage durch einen beim Vertragsschluß unvorhergesehenen und nicht vorhersehbaren Gesetzgebungsakt kann es — zumal, wenn es sich um einen Verkäufer handelt, der seine Sachleistung bereits vollwertig, oder wie hier doch im wesentlichen, erbracht hatte, bevor diese Grundlageveränderung eintrat — nach Treu und Glaubenerforderlich sein, den durch die wesentliche Veränderung der Vertragsgrundlage benachteiligten Vertragsteil nicht am Verträge festzuhalten, sondern ihm gegen die erhebliche Verschiebung des Gleichgewichts zwischen Leistung und Gegenleistung einen billigen Aus-

gleich zu gewähren (RG. vom 8. April 1933 I 4/33; RGZ. Bd. 125 S. 38 ff.; Bd. 121 S. 141; ferner Bd. 139 S. 318 ff.; Bd. 136 S. 324; Bd. 134 S. 176 ff.; Bd. 133 S. 65 u. a.). Eine solche, das Ausgleichsverfahren rechtfertigende, erhebliche Gleichgewichtsverschiebung ist an sich auch als Folge einer bloßen Valutaverschiebung möglich, wenn die Fortdauer der Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung bei Vertragschluß vorausgesetzt wurde (RGZ. Bd. 103 S. 332).

Die Ausführungen des Landgerichts zeigen mit genügender Deutlichkeit, daß es diesen Rechtsgrundsätzen folgen will. Wenn es dabei den von ihm dem Kläger zugebilligten Rechtsanspruch als Aufwertungs- und nicht als Ausgleichsanspruch bezeichnet, so ist das insofern unerheblich, als beide Ansprüche aus dem § 242 BGB. hergeleitet werden. Im übrigen nimmt das Landgericht auf Grund tatsächlicher Erwägungen an, daß nach dem Willen der Vertragsschließenden das Gleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung die Vertragsgrundlage bilden sollte und daß diese Grundlage nachträglich durch einen unvorhergesehenen Gesetzesgebungsakt wesentlich erschüttert sei.

Die mehrfach im Schrifttum vertretene Auffassung, daß wegen der Besonderheiten des englischen Währungsverfalles die Anwendung des Ausgleichsverfahrens nicht erfordere, daß die Erschütterung der Vertragsgrundlage einen erheblichen Umfang angenommen habe, kann als allgemeingültiger Grundsatz nicht gebilligt werden (Warneher, *DStZ.* 1932 S. 103/104; Mügel, *DZurZ.* 1932 Sp. 30; aber auch ebenda 1933 Sp. 746). Vielmehr wird es auch hier auf die Verhältnisse des Einzelfalles ankommen, wobei unter Anwendung von § 242 BGB. zu prüfen ist, ob die Grundlage des Vertrages, nämlich das vorausgesetzte Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, so stark erschüttert ist, daß ein starres Festhalten am Vertrage mit den Grundsätzen von Treu und Glauben im Verkehr nicht vereinbar sein würde (siehe z. B. RGZ. Bd. 133 S. 65). Wie bereits erwähnt, ist nach den Feststellungen des Landgerichts die Annahme einer Fortdauer der zur Zeit des Vertragschlusses vorhandenen Eigenschaft des englischen Pfundes als goldsicherer Goldkernwährung im vorliegenden Fall weder stillschweigend noch ausdrücklich zum Inhalt des Kaufvertrages erhoben, sondern nur zur Vertragsgrundlage im Sinne der Ausgleichsrechtsprechung gemacht. Nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts ist aber die Zubilligung eines Ausgleichsanspruchs nach § 242 BGB. eine nur unter ganz besonderen Umständen zulässige und mit großer Vorsicht anzuwendende Ausnahme von dem das Vertragsrecht beherrschenden Grundsatz der Vertragsicherheit, die höchstens da gerechtfertigt erscheint, wo in der mehrerwähnten Weise die Geschäftsgrundlage des Vertrages wesentlich erschüttert ist. Andererseits kann dem Richter vom Rechtsstandpunkt aus nicht entgegengetreten werden, wenn er im vorliegenden Fall die Entwertung des englischen Pfundes um 20 bis 30 v. H. für so erheblich erachtet, daß sie im Rahmen des Streitvertrages zu der mehrerwähnten wesentlichen Erschütterung der Geschäftsgrundlage geführt habe. Denn dies ist eine von den jeweiligen Umständen des Einzelfalles abhängige, der

Revision nicht zugängliche tatsächliche Feststellung (siehe auch RGZ. Bd. 103 S. 337, Zeiler, *DRZ.* 1932 Heft 2 S. 50). Allerdings ist den Ausführungen des Landgerichts nicht zu entnehmen, daß die Entwertung des englischen Pfundes so tief greift, daß dadurch die englische Währung in ihren Grundlagen erschüttert ist und das englische Pfund, wenngleich es in England gesetzliches Zahlungsmittel geblieben ist, seinen Charakter als Wertmesser verloren hat. Das Erfordernis einer so weitgehenden Entwertung ist aber auch für das hier in Betracht kommende, ausschließlich auf § 242 BGB. beruhende Ausgleichsverfahren nicht aufzustellen. Insbesondere handelt es sich nicht etwa um die Aufwertung einer für die Vertragsparteien kraft Gesetzes maßgebenden Währung. Vielmehr kommt es nur darauf an, die unvorhergesehene und nicht vorhersehbare Veränderung des von den Vertragsschließenden als Vertragsgrundlage angenommenen Verhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung dem Sinn und Zweck des Vertrages entsprechend zum Ausgleich zu bringen unter Berücksichtigung des Umstandes, daß diese Veränderung durch das unerwartete, auf gesetzlichem Eingriff beruhende Absinken einer von den Vertragsschließenden um ihrer vermeintlichen Unerlöslichkeit willen freiwillig auf Grund ausdrücklicher Parteivereinbarung zum Gegenstand des dem deutschen Recht unterstehenden Vertrages gemachten ausländischen Währung entstanden ist. Es bedarf daher keines weiteren Eingehens auf das für das ersterwähnte Aufwertungsverfahren in der Rechtsprechung vielfach aufgestellte Erfordernis einer besonders tiefgreifenden Valutaänderung, wie sie für die Papiermark sowie für die frühere österreichische, polnische und russische Währung als gegeben erachtet ist (siehe z. B. RGZ. Bd. 120 S. 75/76; Zeiler, *Aufwertungsfälle* Bd. 11 Nr. 2164 S. 23; ferner *Erfief.* JW. 1931 S. 3254 ff.; Mügel, *DZurZ.* 1932 Sp. 28 ff.; Warneher, *DStZ.* 1932 S. 102 ff.; Neukirch, *JW.* 1931 S. 3254; Zeiler, *Bankarchiv* Nr. 10 vom 15. Februar 1932 S. 200/01).

Ist aber mit dem Landgericht davon auszugehen, daß die „rechtsgedankliche Grundlage“ des hier in Betracht kommenden Ausgleichsanspruchs die wesentliche Veränderung der Vertragsgrundlage ist, so sind auch die aus § 242 BGB. zu entnehmenden und in der Rechtsprechung des Reichsgerichts entwickelten Rechtsgrundsätze über die Interessenabwägung der Beteiligten heranzuziehen. Danach kann nicht, wie das Landgericht will (ähnlich Warneher, *DStZ.* 1932 S. 104; anders: Neukirch, *JW.* 1931 S. 3254, Zeiler, *Bankarchiv* Nr. 10, 1932 S. 200/01; Zeiler, *DRZ.* 1932 Heft 2 S. 50 u. a.), ohne weiteres und schlechthin die der Beklagten in Gemäßheit des Vertrages obliegende Gegenleistung auf die volle Höhe des mit 20,40 RM. je Pfund umgerechneten Kaufpreises berechnet werden. Vielmehr sind alle Umstände des Falles, die nach den Grundsätzen von Treu und Glauben im Verkehr im Hinblick auf die Belange beider Vertragsparteien für einen billigen und gerechten Ausgleich zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht kommen können, eingehend aufzuklären, zu prüfen und zu berücksichtigen (RGZ. Bd. 121 S. 147; Bd. 125 S. 47, 48 u. a.). Hierbei kann es besonders auf folgende Fragen ankommen:

1. Wie sind die rechtlichen Beziehungen zwischen dem jetzigen Kläger und seiner Rechtsvorgängerin, der Firma X., gestaltet? Hat der Kläger die eingeklagte Forderung zu einem niedrigeren Preise erworben oder tritt er als Interessenverband auch jetzt für seine Rechtsvorgängerin auf, an die er den im Rechtsstreit erzielten Betrag abzuführen hat?

2. Hat die Firma X. in ihrem gesamten Geschäftsverkehr durch das Absinken des Kurswertes des englischen Pfundes Verluste erlitten oder vielleicht gar als Importeurin Vorteile gehabt? Wie gestalten sich ihre Ausgaben und Einnahmen aus dem vorliegenden Geschäft unter Berücksichtigung des Preises für die

Anschaffung der Ware und der für Erzeugung der Garne aufgewendeten Löhne und sonstigen Herstellungskosten?

3. Ist die Beklagte Exporteurin von Garnen und hat sie bei derartigen Geschäften durch den Minderwert des Pfundes selbst Verluste erlitten?

Es bedarf keiner näheren Darlegung, daß dabei unter Umständen eine volle Ausgleichung, also die Bemessung der Gegenleistung der Beklagten auf die volle Höhe des mit 20,40 RM. je englisches Pfund umgerechneten Kaufpreises, gerechtfertigt erscheinen kann."

Die Katastrophenrücklage der Versicherungsgesellschaften.

Von Oberregierungsrat Dr. W. Mehrmann, Reichsfinanzministerium, Berlin.

Nach der Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 13. 3. 1930 RStBl. 1930 S. 396 (vgl. auch Urteil vom 16. 2. 1932 IA 11/30 und 28. 2. 1930 III A 3/28, RStBl. 1930 S. 798) können Versicherungsgesellschaften mit starken Schwankungen im Schadensverlauf in Gewinnjahren abzugsfähige Rückstellungen für solche Zeiten bilden, in denen die Versicherungsprämien zur Deckung der Schäden nicht ausreichen. Die Abzugsfähigkeit dieser Rücklagen vom Gewinn und Vermögen ist nach den vorgenannten Urteilen steuerlich stets dann anzuerkennen, wenn sie nach versicherungstechnischen Grundsätzen notwendig sind. Bei der Berechnung der Rückstellungen sind nur die Risiken aus den am Bilanzstichtage noch laufenden Versicherungsverträgen zu berücksichtigen, die nicht durch Rückversicherung gedeckt sind.

Die Rücklagen für den schwankenden Jahresbedarf bilden Rückstellungen für künftige Verpflichtungen aus schwebenden Versicherungsverträgen. Weder der Versicherer noch der Versicherte haben aus diesen Verträgen für die Zeiten, für welche die Rücklagen gelten, etwas geleistet.

Nach allgemein gültigen Bilanzgrundsätzen können schwebende Verträge nur dann in der Bilanz berücksichtigt werden, wenn diese von einer Seite aus ganz oder zum Teil erfüllt worden sind. Hat keiner der Kontrahenten etwas geleistet, so bleiben die Verträge in der Bilanz unbeachtet (vgl. auch Entscheidungen des RFG., RStBl. 1928 S. 313, RStBl. 1930 S. 804, Vd. 3 S. 22, Vd. 28 S. 289, Vd. 29 S. 279). „Der Kaufmann geht regelmäßig davon aus, daß am Bilanzstichtage der Wert der Rechte und Verbindlichkeiten aus den noch laufenden Geschäften sich wegen der noch bestehenden Ungewißheit des wirtschaftlichen Erfolges für ihn aufhebt, so daß die Weglassung beider Beträge aus der Bilanz den Vermögensstand nicht beeinflusst.“ Der Grund, weshalb schwebende Geschäfte ohne Einfluß in der Erfolgsrechnung sind, ist also aus dem Bewertungsproblem zu folgern.

Das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung kann sich nun aber in der Weise verschieben, daß die Verpflichtungen die Forderungen übersteigen. Dieses ist bei den Versicherungsunternehmen mit ihren langfristigen Verträgen oftmals der Fall. Nach den bisherigen Erfahrungen werden bei vielen Versicherungsgesellschaften die mit den Versicherungsnehmern

vereinbarten Prämien nicht in allen Jahren zur Deckung der Schäden ausreichen. Die Verbindlichkeiten nach den Verträgen werden oftmals größer als die Forderungen sein. Diese Tatsache ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung durch besondere Rückstellungen zu berücksichtigen (vgl. Urteil RFG. Bd. 17 S. 332/334).

Die Notwendigkeit solcher Rückstellungen ergibt sich bei den Versicherungsgesellschaften noch aus folgenden technischen Erwägungen. Die Versicherungsgesellschaften gehen bei der Ermittlung der Prämien in der Regel von der durchschnittlichen Schadenswahrscheinlichkeit für einen längeren Zeitabschnitt aus. Sie errechnen diese in der Weise, daß sie die gesamten Schadenszahlungen zu der gesamten Versicherungssumme dieses Abschnitts in Beziehung setzen.

Beispiel:

	Versicherungssumme	Schäden
1924 . . .	800 000 000	600 000
1925 . . .	960 000 000	660 000
1926 . . .	1 000 000 000	1 320 000
1927 . . .	1 100 000 000	650 000
1928 . . .	1 160 000 000	960 000
1929 . . .	1 240 000 000	1 650 000
1930 . . .	1 180 000 000	1 600 000
	<hr/> 7 440 000 000	<hr/> 7 440 000

Die Schadenswahrscheinlichkeit beträgt nach diesem Beispiel 1 v. T. der Versicherungssumme. Die Risikoprämie, d. i. der Teil der Prämie, der ausschließlich für die Deckung der Schäden in Frage kommt, würde von der betreffenden Gesellschaft bei gleichbleibenden Verhältnissen künftig mit diesem Satze anzusetzen sein. Für die Errechnung der Bruttoprämie ist dieser noch um einen Aufschlag für Verwaltungskosten, Zinsen, Sicherheitszuschläge usw. zu erhöhen. Wäre bei dem Versicherungsunternehmen aus dem vorstehenden Beispiel für die Zeit von 1924 bis 1930 der Prämienberechnung eine Risikoprämie von 1 v. T. zugrunde gelegt worden, so hätten sich in den Jahren 1924, 1925, 1927, 1928 überschüsse ergeben, weil die Risikoprämie in diesen Jahren höher als die Schadenszahlungen war. Die überschießenden Beträge müßten aber bei dieser Art der Prämienberechnung zum Ausgleich der Schäden verwendet werden, die in den Jahren 1926, 1929 und 1930 durch die vereinbarten Prämien nicht gedeckt wurden. Sie konnten

keineswegs als Gewinn angesehen werden, sondern waren zum Ausgleich der Schwankungen in schadensreichen Jahren zurückzustellen.

Die nach obigem Beispiel errechnete Risikoprämie von 1 v. T. enthält noch die Beträge, die zur Deckung der Schäden in Jahren mit hohen Verlusten notwendig sind. Geht man bei der Berechnung der Prämien von einer Durchschnittswahrscheinlichkeit für einen größeren Zeitabschnitt aus, so muß man auch einen Ausgleich zwischen schadensarmen und schadensreichen Jahren stattfinden lassen. Die in Jahren mit geringen Schadenszahlungen zuviel gezahlten Prämien sind solange zurückzustellen, bis der reservierte Betrag nach vorsichtiger Schätzung zum Ausgleich der Schäden genügt, die in ungünstigen Jahren durch die laufenden Prämien nicht gedeckt werden (vgl. auch Gürtler, Die Erfolgsrechnung der Versicherungsbetriebe, S. 24 Abschn. I).

Die Rückstellungen für den schwankenden Jahresbedarf bilden also Reserven, die nach versicherungstechnischen Grundsätzen notwendig sind. Sie dienen zur Erfüllung künftiger Verpflichtungen und haben insofern den Charakter echter Schuldposten. Ihre Abzugsfähigkeit ist unter diesen Voraussetzungen bei der Errechnung des steuerpflichtigen Einkommens und Vermögens nach den obengenannten Entscheidungen des Reichsfinanzhofs auch steuerlich anzuerkennen.

Das Preuß. Oberverwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 8. 11. 1932, Pr. DVB. VIII G. St. 290/30, die Abzugsfähigkeit dieser Rücklagen auch für die Gewerbesteuer zugelassen. „Wenn eine Gesellschaft zur Tilgung von Katastrophenschäden eine Sonderrücklage in die Bilanz einstellt, so hat diese Rücklage, wenn sie sich in angemessenen Grenzen hält, nicht den Charakter einer Kapitalvermehrung.“ Sie ist also abzugsfähig.

Bei der Berechnung des Betrages, der für die hier in Frage kommenden Rücklagen anzusetzen ist, haben sich in der Praxis besondere Schwierigkeiten ergeben.

Nach dem Urteil des Reichsfinanzhofs vom 13. 3. 1930 a. a. O. ist für die Ermittlung der Rücklagen ein Versicherungsmathematiker oder das Reichsaufsichtsamt zu hören. Es ist nach versicherungsmathematischen Grundsätzen der Betrag zu berechnen, der zum Ausgleich der Schwankungen erforderlich ist. Falls eine mathematische Berechnung nicht möglich ist, so ist zu schätzen. Wagnisse, die durch Rückversicherung gedeckt sind, bleiben bei dieser Berechnung unberücksichtigt.

Zu der Lebensversicherung haben sich bei dem ruhigen Schadensverlauf und den sicheren statistischen und rechnerischen Unterlagen besondere Schwierigkeiten nicht ergeben. Die Berechnung der Rücklagen für künftige Verpflichtungen, für das sogenannte Deckungskapital, erfolgt hier nach versicherungsmathematischen Grundsätzen. Versicherungen mit besonderem Risiko werden durch Verstärkung des Deckungskapitals oder auch durch besondere Rücklagen berücksichtigt. Strittig ist die Errechnung dieser Rücklage bei den Sachversicherungen.

Vertreter der Versicherungsmathematik haben versucht, auch bei den Sachversicherungen die Höhe dieser Rückstellungen auf mathematischem Wege zu ermitteln. Es wird hier auf die besonders beachtenswerten und anregenden Arbeiten von Professor

Riebesell verwiesen. Das Reichsaufsichtsamt für Privatversicherungen vertritt die Auffassung, daß eine mathematische Berechnung der Rücklagen für den schwankenden Jahresbedarf bei Sachversicherungen, wie z. B. bei der Feuer- und Hagelversicherung, nicht möglich ist (vgl. Schreiben vom 11. 11. 1931 an den Reichsminister der Finanzen, Veröffentlichungen des Reichsaufsichtsamts für Privatversicherungen, Jahrgang 1931 Nr. 2 S. 213). Die Praxis, insbesondere die Vertreter der privaten Versicherungsunternehmen, folgen der Auffassung des Aufsichtsamts und ermitteln die Höhe der Rücklagen durch Schätzung (vgl. die Ausführungen von Direktor Knoll, Neumanns Zeitschrift für Versicherungswesen, S. 895 ff.). Bestimmte Grundsätze für die Schätzung bestehen bei den Versicherungsgesellschaften aber noch nicht.

Bei der Eigenart des Versicherungsgeschäfts ist es außerordentlich schwierig, einheitliche Richtlinien aufzustellen. Das Aufsichtsamt gibt in dem vorgenannten Schreiben bestimmte Mindestsätze für einzelne Sparten (Feuerversicherung $\frac{1}{2}$ v. T., Hagelversicherung 1 v. H. der Versicherungssumme), Angaben darüber, wie diese Sätze ermittelt wurden, fehlen.

Bei einer Schätzung der Rücklagen ist von der Zusammensetzung der Risiken des betreffenden Unternehmens auszugehen. Gesellschaften mit besonders hohen Wagnissen haben stets dann hohe Rücklagen zu bilden, wenn ein entsprechender Ausgleich durch Versicherungen mit geringem Risiko fehlt. Bei Unternehmungen mit einem weitgehend ausgeglichenen Versicherungsbestande sind zum Ausgleich des schwankenden Jahresbedarfs nur niedrige Rückstellungen erforderlich.

Zu berücksichtigen ist bei der Ermittlung dieser Rücklagen auch die Größe des Unternehmens. Bei großen Versicherungsgesellschaften wirkt sich „das Gesetz der großen Zahl“ in vollkommenerer Weise aus als bei kleinen Gesellschaften. Bei einer Anstalt mit einem großen Bestande an Versicherungen sind die Schadenszahlungen in der Regel gleichmäßig. Bei kleinen Unternehmungen dagegen können bereits wenige größere Schäden wesentliche Schwankungen im Schadensverlauf herbeiführen. Zu beachten ist ferner, daß oft mehrere Verlustjahre unmittelbar aufeinanderfolgen.

Bei der Errechnung der Rücklagen für den schwankenden Jahresbedarf geht man am zweckmäßigsten von dem bisherigen Schadensverlauf für die einzelnen Sparten des betreffenden Versicherungsunternehmens aus. In dem Schadensverlauf spiegeln sich die vorgenannten Gesichtspunkte (Zusammensetzung der Risiken — Größe des Betriebes) am deutlichsten wider. Weist die Schadenskurve keine nennenswerten Schwankungen auf (vgl. auch Entsch. vom 13. 3. 1930 a. a. O.), ist in keinem Jahre die Schadenszahlung höher als die Risikoprämie, so ist von einer Rückstellung bei gleichbleibenden Verhältnissen abzugehen. Wiederholen sich dagegen bei einer Versicherungsart solche Jahre, in denen die Schadenszahlungen die Risikoprämie überschreiten, in denen also die Jahresprämie nicht zur Deckung der Schäden ausreicht, so sind entsprechende Rücklagen zu bilden. Beispiel: Aus der Kurve über den Schadensverlauf bei den Aktiengesellschaften der Hagelversicherung er-

gibt sich, daß die höchsten Schadenszahlungen in der Zeit von 1900 bis 1929 1,6 v. S. der Versicherungssumme betragen. Die Risikoprämie war für diesen Zeitabschnitt mit rund 0,7 v. S. berechnet. Bei diesen Unternehmungen würde zur Deckung des Fehlbetrages in Katastrophenjahren eine Rückstellung in Höhe von rund 1 v. S. der Versicherungssumme notwendig sein (vgl. meine Ausführungen aus Nr. 43 und Nr. 45 des Jahrgangs 1932 aus Neumanns Zeitschrift für das Versicherungswesen). Das Reichsaufsichtsamt kommt bei den Hagelversicherungen in dem oben erwähnten Schreiben zu demselben Ergebnis. Bei einem Versicherungsbestande von 90 000 000 würde z. B. hiernach die Rücklage mit 900 000 RM. anzusetzen sein. In ähnlicher Weise kann man auch bei der Berechnung der Rücklagen anderer Versicherungsarten vorgehen.

Der nach vorgenannter Methode für die Errechnung der Rücklagen für den schwankenden Jahresbedarf ermittelte Satz ist nur anwendbar, wenn die Verhältnisse am Stichtage annähernd die gleichen sind und künftig auch die gleichen bleiben werden wie in den Zeiten, auf welche man zur Erlangung eines Erfahrungssatzes zurückgreift. Ist dieses aber nicht der Fall, so ist den veränderten Verhältnissen Rechnung zu tragen. Der Satz, der sich bislang als angemessen erwies, ist bei veränderten Wirtschaftsverhältnissen zu berichtigen. Steuerlich ist dieses zulässig. Der Grundsatz der Bilanzkontinuität gilt nur für gleichbleibende Verhältnisse, ändern sich diese, so muß diesem Umstande auch durch eine andere Berechnung entsprochen werden.

Die Höhe der hier in Frage kommenden Rücklagen richtet sich nach den mit aller Wahrscheinlichkeit zu erwartenden Überschäden. Die Entwicklung des Schadensverlaufs ist nicht vorauszu sehen. Deshalb ist vorsichtig zu schätzen. Hierbei ist zur Vermeidung von willkürlichen Festsetzungen von dem Satze auf Grund des Schadensverlaufs auszugehen. In diesem sind günstige und ungünstige Zeiten berücksichtigt. Durch die Beachtung der bisherigen Risiken kommt man dem erforderlichen Satze am nächsten.

Es ist nicht zu verkennen, daß die Versicherungsunternehmen sich in der jetzigen Wirtschaftskrise von allen Erwerbsgruppen am widerstandsfähigsten erwiesen haben. In einzelnen Sparten sind die heutigen veränderten Verhältnisse dennoch nicht ohne Einfluß auf den Schadensverlauf geblieben. Die Schadenszahlungen haben sich hier bei vielfach gleichbleibenden Prämien erhöht. Dieser Umstand muß durch Verstärkung der bisherigen Rücklagen berücksichtigt werden.

Bei den Ermittlungen ist noch folgendes zu beachten: Bei einzelnen Versicherungsarten sind die Schäden durch Schaffung besonderer Einrichtungen in den letzten Jahren bedeutend geringer geworden. Dies gilt insbesondere vom Feuerversicherungsgeschäft. Die Schadenswahrscheinlichkeit hat sich hier wesentlich verringert. Nur in der Landwirtschaft waren in den letzten Jahren höhere Schadenszahlungen notwendig. Für die Ermittlung der Rücklagen in der Feuerversicherung würden aus diesem Grunde nur die Schadenszahlungen der letzten zehn Jahre berücksichtigt werden können. Bei dem Hagelversicherungsgeschäft liegen die Verhältnisse wieder

anders. Der Mensch ist hier ohne Einfluß auf den Schadensverlauf. Bei dieser Versicherungsart können deshalb die Erfahrungen aus einem größeren Abschnitt berücksichtigt werden, wenn auch nicht zu verkennen ist, daß bei dieser Sparte wie auch bei anderen Versicherungsarten durch vorsichtige Auswahl der Wagnisse das Gesamtrisiko sich vermindert hat.

Die Rücklagen für den schwankenden Jahresbedarf sind nur für den Eigenbehalt zu berechnen. Risiken, die in Rückdeckung gegeben sind, scheiden bei dieser Berechnung aus.

Beispiel: Versicherungsbestand	2 000 000 000 RM.
Hiervon sind in Rückdeckung	
40 v. S.	800 000 000 "
gegeben. Eigenbehalt	1 200 000 000 RM.

Auf Grund des Schadensverlaufs ist eine Rückstellung in Höhe von $\frac{1}{2}$ v. S. der Versicherungssumme, hier von 1 200 000 000 = 600 000 RM. zulässig. Bei dieser Rechnung ist jedoch die Frage noch zu berücksichtigen, ob und inwieweit die Gesellschaft in der Lage sein wird, künftighin noch ausreichende Rückdeckung zu finden. Hohe Verluste in einzelnen Versicherungsarten veranlassen den Rückversicherer, Risiken aus solchen Sparten abzulehnen. In diesem Falle ist das künftige Risiko höher zu bemessen, weil die betreffende Anstalt damit rechnen muß, daß ihr Eigenbehalt später größer sein wird.

In einzelnen Sparten fehlen zuverlässige Erfahrungen für die Berechnung der Rücklagen. Dieses gilt u. a. für solche Versicherungsarten, die erst seit kurzer Zeit betrieben werden. Die bisherigen Schäden reichen meines Erachtens für eine Schätzung der hier in Frage kommenden Rücklagen nicht aus. Das Aufsichtsamt hat in solchen Fällen zunächst bestimmte Sätze für die Höhe der Rücklagen vorgegeben. Ob und inwieweit die hiernach zu berechnenden Rückstellungen angemessen sind, läßt sich heute noch nicht übersehen.

Die hier erörterte Berechnungsmethode der Rücklage für den schwankenden Jahresbedarf wirkt sich dahin aus, daß bei wechselndem Versicherungsbestande und gleichbleibendem Satze sich die Höhe der Rücklage ändern wird. In der Erfolgsrechnung führt eine Erhöhung des Bestandes und der Rücklagen zu einer Minderung und ihre Herabsetzung zu einer Erhöhung des Gewinns. Bei einem zurückgehenden Versicherungsbestande wird sich also bei den Rücklagen ein Gewinn ergeben.

Viele Versicherungsunternehmen bezeichnen die hier erörterte Rücklage als Katastrophenrücklage. Gegen diese Bezeichnung bestehen Bedenken. Wie wiederholt ausgeführt wurde, dienen diese Rückstellungen zum Ausgleich des schwankenden Jahresbedarfs. Sofern man bei der Berechnung der Prämie von einer Durchschnittswahrscheinlichkeit ausgeht, muß man auch einen Ausgleich zwischen schadensarmen und schadensreichen Jahren durch Rückstellungen schaffen. Diese Rücklagen gelten nicht für die Deckung von Verlusten aus Katastrophen. Ob und in welchem Umfange Katastrophen auftreten werden, ist völlig unbestimmt. Für solche ungewissen Ereignisse sind aber steuerfreie Rückstellungen nicht zulässig. Die Bezeichnung „Rücklage für den schwankenden Jahresbedarf“ dürfte wirtschaftlich und steuerlich dem Zweck und Wesen der Rückstellung am meisten entsprechen.

Die Behandlung der Miet-(Pacht-)Einnahmen und Ausgaben im preuß. Gewerbesteuerrecht. Von Regierungsrat Joh. Abraham, Zentralfinanzamt, Berlin.

A. Mieteinnahmen.

Noch immer begegnet man vielfach der Auffassung, daß Mieteinnahmen nicht gewerbesteuerpflichtig seien. Für diese Ansicht wird ins Feld geführt, daß nach dem Fundamentalbegriff des Gewerbesteuerrechts eine Gewerbesteuerpflicht ohne Arbeitstätigkeit nicht denkbar sei, Mieteinnahmen aber nicht aus einer Arbeitstätigkeit entsprängen, sondern Ertrag einer Kapitaleinlage seien. Ist letzteres im allgemeinen auch richtig, so ist doch der aus dieser Tatsache gezogene Schluß falsch. Arbeitstätigkeit ist zwar Voraussetzung der Gewerbesteuerpflicht im allgemeinen, so daß jemand, der gar keine Tätigkeit leistet, sondern z. B. als Rentner von dem Ertrage seines Miethauses lebt, nicht zur Gewerbesteuer herangezogen werden kann. Herkunft aus Arbeitstätigkeit ist aber, wenn zweifellos eine an sich gewerbesteuerpflichtige Unternehmung vorliegt, nicht Voraussetzung der Gewerbesteuerpflicht jedes einzelnen Einnahmepostens einer an sich gewerbesteuerpflichtigen Unternehmung. Denn nach der alten, der preußischen Gewerbesteuerrechtsprechung längst in Fleisch und Blut übergegangenen Begriffsbestimmung des gewerbesteuerpflichtigen Ertrages gehören zu ihm (vgl. *VOG.* in *StS. amtl. Sammlung* Bd. 10 S. 261) nicht nur solche Einkünfte, die unmittelbar durch den Betrieb des Unternehmens dem Inhaber zugeflossen oder von ihm geschaffen sind, sondern auch diejenigen, die — wie eben Miet- und Pachtzinsen — sich mittelbar als Früchte des in dem Unternehmen verbenden Anlage- und Betriebskapitals darstellen.

Ist es danach also falsch, wenn man glaubt, daß Mieteinnahmen niemals zum gewerbesteuerpflichtigen Ertrage rechnen, so ist es andererseits auch unzutreffend, wenn man behaupten wollte, daß sie immer dazu zählen. Es ist vielmehr die Sachlage folgende:

1. Ist das gewerbesteuerpflichtige Unternehmen, um dessen Mieteinnahmen es sich handelt, eine rein gewerbliche Erwerbsgesellschaft, z. B. ein Handelsunternehmen oder eine Fabrik, so gehören Mieteinnahmen stets zum gewerbesteuerpflichtigen Ertrage. Denn nach der ständigen Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts kann eine rein gewerbliche Erwerbsgesellschaft, zu der übrigens im Sinne des Gewerbesteuerrechts nicht nur Aktiengesellschaften, Aktienkommanditgesellschaften und Gesellschaften m. b. H. sowie andere Gesellschaften des Handelsrechts mit Rechtspersönlichkeit gehören können, sondern auch offene Handelsgesellschaften und einfache Kommanditgesellschaften (*VOG.* amtl. Sammlg. Bd. 84^c S. 96 bis 99 bzw. *RuPrVBl.* Bd. 51 S. 59), nicht einzelne Teile ihres Betriebsvermögens aus dem Gewerbekapital als nichtgewerbliche Bestandteile aussondern und besonders verwalten.

2. Gehört das Grundstück, um dessen Mieterträge es sich handelt, nicht einer rein gewerblichen Erwerbsgesellschaft, sondern einer anderen Gesellschaft oder einem Einzelgewerbetreibenden, so ist zu unterscheiden, ob das Grundstück zum gewerblichen Betriebsvermögen gehört oder nicht. Gehört es zum gewerblichen Betriebsvermögen, so gehört auch sein Mietertrag zum gewerbesteuerpflichtigen Ertrage.

Unter welchen Umständen gehört nun aber ein Grundstück zum gewerblichen Betriebsvermögen? Ist dafür allein maßgebend, ob das Grundstück in die Bilanz aufgenommen ist? Die Frage ist zu verneinen. Da nach der herrschenden Lehre die Bilanz eines Kaufmanns auch seine nicht zum Betriebsvermögen gehörigen Vermögensobjekte zu umfassen hat, ist die Aufnahme eines Grundstücks in die Bilanz noch kein Beweis dafür, daß es zum Betriebsvermögen gehört (*VOG.* in *RuPrVBl.* Bd. 51 S. 612). Vielmehr ist (vgl. auch *VOG.* vom 24. 11. 1931 in *StBl.* 1932 S. 378) lediglich maßgebend, ob das Grundstück dem Gewerbebetrieb gewidmet ist, insbesondere, ob es für ihn notwendig ist. Von Wichtigkeit kann bei dieser Prüfung unter Umständen auch sein, ob das Grundstück aus Privatmitteln des Gewerbetreibenden oder aus Betriebseinnahmen bzw. Betriebsvermögen beschafft worden ist. Auch die Entscheidung des *RFG.* vom 18. 1. 1928 (*StuW.* Bd. 7, Urteil Nr. 46) gibt nach dieser Richtung Anhaltspunkte, da sie ausführt, daß (außer der buchmäßigen Behandlung als Betriebsvermögen) Voraussetzung für die Hinzurechnung eines Privatwohnhauses zum Betriebsvermögen sei, daß sich der Erwerb des Hauses als kaufmännische Betätigung auffassen lasse.

3. Die Ausführungen zu 2 unterliegen einer Änderung zuungunsten des Steuerpflichtigen, wenn es sich um einen einheitlichen gewerblichen Betrieb handelt. Sind nämlich die verschiedenen einzelnen Unternehmungen einer Rechtspersönlichkeit (Gesellschaft oder Einzelgewerbetreibenden) oder ihre einzelnen Vermögensbestandteile dem gewerblichen Teil der gesamten Unternehmungen derart gewidmet, daß sie eine wesentliche Stütze des gewerblichen Betriebs bilden und alle einzelnen Betriebe zusammen, gewissermaßen Hand in Hand, zugunsten des gewerblichen Betriebs arbeiten, so liegt ein einheitlicher gewerblicher Betrieb vor. Und im Falle solchen einheitlichen gewerblichen Betriebs gilt die zu 1 angeführte Rechtsregel, daß die Auscheidung einzelner Teile des Gesamtvermögens aus dem gewerblichen Betriebsvermögen unzulässig ist und der Ertrag sämtlicher einzelner Unternehmungen des einheitlichen Gesamtbetriebs der Gewerbesteuerpflicht unterliegt. Das kommt namentlich vor bei landwirtschaftlichen Betrieben, die dazu bestimmt sind, die Kosten des gewerblichen Teilbetriebs zu verringern oder den Bezug der für den gewerblichen Teilbetrieb erforderlichen Rohstoffe sicherzustellen. Beispiel aus der Praxis des *VOG.* ist der Fall in *RuPrVBl.* Bd. 49 S. 122, in welchem die Viehhaltung eines Unternehmers, der eine mit einer Landwirtschaft nicht verbundene Branntweinbrennerei betrieb, für gewerbesteuerpflichtig erklärt wurde, weil die Viehhaltung dazu bestimmt war, durch Wertung der Abfälle, insbesondere der Schlempe, den gewerblichen Brenneibetrieb rentabler zu gestalten. Und ein weiteres Beispiel ist der Fall in *RuPrVBl.* Bd. 49 S. 946, in welchem das Oberverwaltungsgericht bei dem Unternehmer einer Gemüsekonzervenfabrik die dem Unternehmer gehörigen landwirtschaftlich genutzten Güter als Teile seines gewerbesteuerpflichtigen

tigen Betriebsvermögens angesehen hat, weil der Unternehmer auf ihnen das für die Konservenfabrikation erforderliche Gemüse anbaut. Die Erträge dieser Güter wurden für gewerbesteuerpflichtige Einnahmen erklärt, und zwar in ihrer Gesamtheit, d. h. auch soweit sie nicht dem Gemüsebau dienen.

In allen solchen Fällen unterliegen auch die Miet- oder Pachteinahmen der Gewerbeertragsteuer, gleichgültig, ob die vermieteten oder verpachteten Vermögensbestandteile völlig den Zwecken dritter Personen (der Mieter oder Pächter) dienen oder nur teilweise. Insbesondere ist es also gleichgültig in solchen Fällen, ob ein Haus ganz an dritte Personen vermietet ist oder nur teilweise und in dem Rest etwa ein gewerblicher Betrieb des Hauseigentümers untergebracht ist.

4. Kurz sei erwähnt, daß die Frage, ob ein einheitlicher gewerblicher Betrieb vorliegt, sich bei Gesellschaften als Unternehmer der mehreren Einzelbetriebe danach beantworten läßt, wie die Satzung und das tatsächliche Geschäftsgebaren der betreffenden Gesellschaft beschaffen ist (bei Gesellschaften, die gesetzlich keine Satzung haben, Gesellschaftsvertrag und tatsächliches Geschäftsgebaren). Bei rein gewerblichen Erwerbsgesellschaften, d. h. solchen, die nach Statut (Gesellschaftsvertrag) und tatsächlich ein gewerbliches Unternehmen betreiben, spricht die (kaum widerlegbare: DVG. in DStBl. 1927 S. 380) Vermutung für einheitlichen gewerblichen Betrieb. Bei sogenannten „gemischten“ Erwerbsgesellschaften, d. h. solchen, die nach Statut (Gesellschaftsvertrag) und tatsächlich einen gewerblichen Teil (z. B. Zuckerfabrik) und einen nichtgewerblichen Teil (z. B. Landwirtschaft) ihrer Gesamttätigkeit besitzen, kann nur der Ertrag und das Vermögen des gewerblichen Teils der Gewerbesteuerpflicht unterworfen werden. Will die Gewerbesteuerbehörde in solchem Falle auch die Pachteinahmen aus der Verpachtung von Grundbesitz, der zum nichtgewerblichen Teil (der Landwirtschaft) gehört, der Gewerbeertragsteuer unterwerfen, so kann sie das nur, wenn sie eingehend nachweist, daß einheitlicher gewerblicher Betrieb im Sinne der Ausführungen zu 3 vorliegt.

5. Selbstverständlich ist, daß — falls die Miet- (Pacht-) Einnahmen nach den vorstehenden Ausführungen zu 1 bis 4 überhaupt zum gewerbesteuerpflichtigen Ertrage gehören — es keinerlei Unterschied macht, ob die Gegenstände, die die Betriebseinnahmen hervorbringen, dem vermietenden Gewerbetreibenden selbst gehören oder von ihm selber lediglich angemietet und dann weitervermietet worden sind. Hat also ein Gewerbetreibender Räume für 10 000 RM. Miete angemietet und einen Teil davon für 6000 RM. weitervermietet, so sind unter der erwähnten Voraussetzung diese 6000 RM. in vollem Umfang Teil seines gewerbesteuerpflichtigen Ertrags. Wie diese 6000 RM. auf der Passivseite, also als Teil der Gesamtbetriebsausgabe, zu behandeln sind, wird unter den nachfolgenden Ausführungen zu B zu erörtern sein.

B. Miet- (Pacht-) Ausgaben.

Nach § 5 Abs. 2 d GewStB. sind unter gewissen Voraussetzungen die Ausgaben für Miet- oder Pachtzinsen dem gewerbesteuerpflichtigen Ertrage zuzusetzen.

Der Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen wird als bekannt vorausgesetzt.

1. Miet- und Pachtzinsen im Sinne der Gewerbesteuerverordnung sind nicht lediglich die Entgelte, die der Mieter oder Pächter auf Grund von Miet- oder Pachtverträgen im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs dem Vermieter oder Verpächter gewährt, sondern alle Entgelte, die entspringen aus obligatorischen oder dinglichen Rechtsverhältnissen beliebiger Art, die wirtschaftlich dasselbe Ergebnis wie Miet- oder Pachtverträge des Bürgerlichen Gesetzbuchs herbeiführen, d. h. also fortlaufende Zahlungen für die Nutzung der dem Nutzungsberechtigten nicht nur vorübergehend dienenden, im Eigentum eines anderen stehenden Gegenstände zur Folge haben (vgl. DVG. in RuPrBBl. Bd. 51 S. 231). Im Sinne der Gewerbesteuerverordnung sind daher als Miet- oder Pachtzinsen auch zu behandeln u. a. Erbbauzins, Marktstandgelder, Kühlhauszellegebühren, Patentlizenzengebühren und Abgaben, die Gas-, Elektrizitäts- oder Straßenbahnunternehmungen an eine Gemeinde entrichten, soweit diese Abgaben Entgelt für die Straßenbenutzung darstellen.

Da nach dem vorstehend Ausgeführten die gemieteten oder gepachteten Gegenstände solche sein müssen, die dem Betriebe des Nutzungsberechtigten nicht nur vorübergehend dienen, hat das Oberverwaltungsgericht (RuPrBBl. Bd. 52 S. 232) entschieden, daß Filmverleihgebühren, die Kinobesitzer den Filmverleihunternehmungen für die nur kurze Zeit währende Verleihung der Filme zahlen, keine Mietzinsen im Sinne der Gewerbesteuerverordnung darstellen.

Nicht als Mietzins, sondern als Kaufgeld hat das Oberverwaltungsgericht die jährlichen Zahlungen angesehen, die ein Unternehmer für die Ausbeutung eines Kalkbruchs an dessen Eigentümer zahlt. Auch die jährlichen Entgelte, die ein Unternehmer einem anderen für die Übertragung von Kontingenzrechten aus Kontingentierungsverträgen leistet, die zu einem Syndikat zusammengeschlossene Firmen abgeschlossen haben, wird man in Anlehnung an die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs auf dem Gebiete der Reichsteuern nicht als Mietzinsen, sondern als Kaufgelder anzusehen haben.

Dagegen gehört auch der Teil des Miet- oder Pachtzinses, der die Abgeltung der gesetzlich eigentlich vom Vermieter zu tragenden, aber in Abweichung von der gesetzlichen Regelung vom Mieter oder Pächter zum Vorteil des Vermieters oder Verpächters übernommenen Lasten und Aufwendungen (Nebenleistungen des Mieters oder Pächters) enthält, nach DVG. in RuPrBBl. Bd. 49 S. 1003 zum gewerbesteuerpflichtigen Ertrag des Mieters oder Pächters.

Auch wenn der Pachtzins lediglich in der Verpflichtung des Pächters besteht, die eigenen Unkosten des Verpächters zu decken, ist dieser Ertrag nach § 5 Abs. 2 d zu behandeln (DVG. in RuPrBBl. Bd. 50 S. 258). Das gleiche gilt von den Rücklagen, die der Pächter macht, weil er im Pachtvertrage die Verpflichtung übernommen hat, die gepachteten Anlagen dem Verpächter in demselben Zustand, in dem er sie übernommen hat, bei Ablauf des Pachtvertrags zurückzugeben (DVG. in RuPrBBl. Bd. 52 S. 553). Nicht

Teil des Pachtzinses sind dagegen (W.B. ebenda) die Kosten für Reparaturen an den gepachteten Anlagegegenständen, da sie in Interesse des Betriebes des Pächters von ihm gemacht werden.

2. Selbstverständlich erscheint, daß Ausgaben für Miete oder Pacht nur in Frage kommen können zwischen zwei verschiedenen Rechtspersönlichkeiten. Ein Gewerbetreibender, der seine Unternehmung im eigenen Haus betreibt, kann sich daher nicht eine (fingierte) Geschäftsmiete in Rechnung stellen und verlangen, daß bei seiner Gewerbebesteuerung drei Viertel davon von seinem Gewerbeertrage abgesetzt werden. Das ist auch dann unzulässig, wenn das Grundstück zu seinem Privatvermögen gehört, denn er kann keine Verträge mit sich selbst abschließen. Wohl hat dies aber das Oberverwaltungsgericht (NuPrVBl. Bd. 51 S. 693) für angängig erklärt in dem Falle, daß eine offene Handelsgesellschaft für ihren Gewerbebetrieb Räume benutzt, die ihren Gesellschaftern gehören.

3. Von den im § 5 Abs. 2 d GewStW.D. gebrauchten Ausdrücken: „gemietete und gepachtete Grundstücke, Gebäude, Räumlichkeiten und Betriebsmittel“, bedürfte nur das Wort „Betriebsmittel“ näherer Auslegung. Das Oberverwaltungsgericht hat in NuPrVBl. Bd. 51 S. 231 und 694 erklärt, daß unter diesem Worte alle Mittel zu verstehen sind, die notwendig sind, um die gewerbliche Tätigkeit ausüben zu können, und daß sie daher nicht nur körperliche Sachen umfassen, sondern auch Rechte. Praktisch kann im übrigen ein Miet- oder Pachtverhältnis nur in Betracht kommen an stehenden Betriebsmitteln (wie z. B. Maschinen, Inventar, Werkzeugen, Fuhrpark, Patentrechten, Verlagsrechten u. a.), niemals an umlaufenden Betriebsmitteln, wie Vorräten an fertigen Waren, Roh- und Hilfsstoffen, Futtermitteln usw., da diese dem Verbrauch oder der Formänderung unterliegen.

4. Wie liegt es nun mit der Behandlung der Mietausgaben, wenn ein Gewerbetreibender als Mieter gewerblicher Räume diese angemieteten Räumlichkeiten ganz oder teilweise weitervermietet? (vgl. bei Behandlung der Mieteinnahmen Nr. 5 zu A.). Gängig kommt das ja vor bei Brauereien, die ganze Häuser oder Gastwirtschaftsräume anmieten und an Gastwirte weitervermieten, die dabei die Verpflichtung übernehmen, fortlaufend Bier von der betreffenden Brauerei zu beziehen. Wie sind die von der weitervermietenden Firma an den Hauseigentümer zu leistenden Mietzinsen bei der Gewerbebesteuerung der weitervermietenden Firma (bei der ja allein Zweifel bestehen können) zu behandeln? Mangels einer Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts war bisher (vgl. Abraham, Preussische Gewerbesteuererklärung und -veranlagung S. 75) angenommen worden, daß bei der Frage, wieviel die weitervermietende Firma von dem ihrerseits zu zahlenden Mietzins ihrem Gewerbeertrag zuzusetzen habe, auszugehen sei von dem vollen, an den Hauseigentümer zu zahlenden Betrag, da die weitervermieteten Räume zwar nicht unmittelbar, aber doch mittelbar dem Gewerbebetrieb der weitervermietenden Firma dienen, indem sie die Grundlage bildeten für die Möglichkeit, aus der Weitervermietung für ihren Gewerbebetrieb durch Erhöhung ihrer Einnahmen Nutzen zu ziehen. An

dieser Auffassung wird auch im allgemeinen weiter festzuhalten sein, bis auf Fälle wie solche, in denen Brauereien angemietete Räumlichkeiten an Gastwirte weitervermieten, die von ihnen Bier beziehen müssen. Denn für solche und ihnen ähnliche Fälle hat das Oberverwaltungsgericht nunmehr eine noch unberücksichtigte Entscheidung getroffen (vom 11. 10. 1932).

Das Oberverwaltungsgericht nimmt in dieser Entscheidung den Standpunkt ein, daß die angemieteten Grundstücke dem Gewerbebetriebe des Mieters nicht dienen, wenn die Räume nicht für den eigenen Gewerbebetrieb eines Steuerpflichtigen (des Mieters), sondern für den eines anderen, selbständig steuerpflichtigen Unternehmers, angemietet sind, also dessen Betriebe (im Brauereifalle dem der Gastwirte) dienen. Das Oberverwaltungsgericht verlangt daher in solchen Fällen eine Prüfung, ob die Untermieter, an welche die Räumlichkeiten vom Mieter weitervermietet worden sind, selbständige gewerbebesteuerungspflichtige Unternehmen oder nur Angestellte des Mieters (der Brauerei) sind und kommt zu dem Schlusse: soweit die Mieterin (die Brauerei) Beträge für die Anmietung von Räumlichkeiten aufgewendet hat, die dem Gewerbebetrieb eines selbständigen Gastwirts dienen, ist § 5 Abs. 2 d GewStW.D. ihr gegenüber unanwendbar.

Die mitgeteilte Begründung zeigt, daß die Entscheidung nur paßt auf den engen Kreis derjenigen Fälle, in denen Brauereien Räumlichkeiten von vornherein in der Absicht anmieten, um sie an Gastwirte, die bereit sind, von ihnen Bier zu beziehen, weiterzuvermieten, oder auf ähnliche Fälle. Die Entscheidung wird also z. B. noch da anwendbar sein, wo eine Firma von einem Hauswirt, der nur eine ganze Etage von Geschäftsräumen ungeteilt vermieten will, diese für sie von vornherein zu umfangreichen Räumlichkeiten mietet in der Absicht, sofort den für sie überflüssigen Teil der Räume weiterzuvermieten.

In allen anderen Fällen wird es dagegen, wie bereits bemerkt, bei der Auffassung zu bleiben haben, wie sie vor dem Erlaß dieser Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts galt.

5. Die Bestimmung des § 5 Abs. 2 d GewStW.D., wonach der Miet- oder Pachtzins in voller Höhe zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben gehört, wenn er zum gewerbebesteuerungspflichtigen Ertrag eines Unternehmens des Vermieters oder Verpächters gehört und die Leitung des Unternehmens des Mieters oder Pächters in derselben Gemeinde liegt wie die Leitung des Unternehmens des Vermieters oder Verpächters, gibt in solchen Fällen zu Zweifeln Anlaß, in denen der Eigentümer des Grundstücks zwar gewerbebesteuerungspflichtig und der Miet- oder Pachtzins auch zu seinem gewerbebesteuerungspflichtigen Ertrage gehört, er aber aus Versehen oder weil die Veranlagungsbehörde ihn aus Gründen, die sich später nicht als zutreffend erweisen, als gewerbesteuerfrei angesehen hat, nicht zur Gewerbeertragsteuer veranlagt worden ist. Das Oberverwaltungsgericht hat entschieden, daß, wenn das Unternehmen des Vermieters oder Verpächters gewerbebesteuerungspflichtig ist nach den Vorschriften der Gewerbesteuerverordnung, es unerheblich ist, ob es tatsächlich zur Gewerbeertragsteuer veranlagt worden ist oder nicht und welche Gründe zu einer Nichtver-

anlagung geführt haben. Entgegen den Vorschriften der Gewerbesteuerverordnung nicht Veranlagte Unternehmungen des Vermieters oder Verpächters gelten also als gewerbesteuerpflichtig, so daß die Befreiungsvorschrift des letzten Satzes des § 5 Abs. 2 d Plak greifen kann. Dasselbe wird, wenngleich es an einer

Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts zu diesem Punkte noch fehlt, zu gelten haben, wenn das Unternehmen des Vermieters oder Verpächters durch Veranlagung zwar für gewerbesteuerpflichtig erklärt worden, aber dann wegen Gemeinnützigkeit von der Gewerbesteuer freigestellt ist.

Rechtsmittelstreitwert in Vermögensteuersachen. Von Oberregierungsrat

Dr. jur. Glatzer, Landesfinanzamt Breslau,

I.

Streitgegenstand ist der Umfang des im Rechtsstreit zum Ausdruck gebrachten Verlangens. Sein Wert ist nach § 320 (1) A.D., „soweit erforderlich“, festzustellen. Erforderlich ist er für die Kostenentscheidung und -verteilung, für die Berechnung der Gebühren und Abfindungen, für die Zulässigkeit der Rechtsbeschwerde und die Möglichkeit der finanzgerichtlichen Entscheidung nach freiem Ermessen ohne weitere Sachverhaltsaufklärung oder ohne rechtliche Stellungnahme. Entgegen dem Gerichtskostengesetz soll über die Höhe des Streitwerts im reichssteuerlichen Rechtsmittelverfahren freies Ermessen, §§ 320 (4), 11 A.D. entscheiden. Beim Streit über die Steuerfestsetzung wird sich dieses Ermessen naturgemäß an den im Streit befangenen Steuerunterschied anschließen,¹⁾ beim Streit um die Einheitswertfestsetzung, der unmittelbar nicht eine bestimmte Steuer betrifft, an die Wirkung, die der streitige Wertunterschied mittelbar auf die vom Einheitswert abhängigen Steuern ausübt, das ist nach den Ausführungen des Reichsfinanzhofs²⁾ „bis auf weiteres“: 10 v. T. des streitigen Wertbetrags.

So einfach der erstgestreifte Fall, die Streitwertbemessung bei den Steuern selbst, zunächst erscheint, indem der vorgegebene Hundert- oder sonstige Satz der RMittelgebühren uff. sich vom Steuerunterschied des einzelnen Verfahrens berechnet, so zweifelhaft wird hier die Sache, wenn es sich um eine über mehrere Jahre hin erstreckende Steuer handelt. Hier liegen dann nicht Bedenken vor, wenn die für ein Jahr festgesetzte Steuer zur Vereinfachung, Verebilligung, Beschleunigung des Geschäftsgangs für ein oder mehrere Jahre nachträglich verlängert wird, sei es im ursprünglichen, sei es im erhöhten oder verminderten Betrag; dann setzt die spätere Steuer ihre Vorgängerin rein äußerlich fort, hat keinerlei selbständige Bedeutung und ist keiner besonderen Rechtsmittelanfechtung fähig. Die vormalige, rechtskräftige Steuerhöhe pflanzt sich ohne weiteres auf den neuen Zeitraum fort, auch bei rechnungsmäßiger Schrumpfung oder Ausdehnung ihres Betrags. Schwebt noch wegen der Ausgangsteuer ein Rechtsmittelverfahren, so bleibt deren Streitwert unverändert bestehen. Hier steht dagegen in Rede, daß eine über eine mehrjährige Zeitspanne von vornherein gesetzlich festgelegte Steuer, wie die jetzige Reichsvermögensteuer, in ihrer Höhe bekämpft wird.³⁾

Hier fehlt bisher Übereinstimmung über die Annahme des Streitwerts, eine Übereinstimmung, die um so mehr not tut, als die soeben veranlagte Vermögensteuer nicht, wie im Vermögensteuergesetz von 1931 § 11 a l g e m e i n angeordnet, sich auf einen Hauptveranlagungszeitraum von drei Rechnungsjahren, sondern ausnahmsweise auf 4 $\frac{1}{2}$ Jahre, nämlich vom 1. 1. 1931 bis 31. 3. 1935 erstreckt.

II.

Nach außen tritt die Vermögensteuer zunächst in mannigfacher Hinsicht im Gewande nur einer Einjahr- (12-Monate-) Steuer — trotz jenes 4 $\frac{1}{2}$ -jährigen Hauptveranlagungszeitraums und trotz der Ausnahmedauer des ersten Rechnungsjahrs vom 1. 1. 1931 bis 31. 3. 1932 — hervor. Der Vergleich mit den andern Steuern (Einkommen-, Kirchen-, Gewerbesteuern), die auf ein Jahr bemessen sind, die Einbeziehung in das kaufmännische und sonst übliche Zwölfmonatsjahr des einzelnen Steuerpflichtigen, wie die rechnerische Einfügung in das Haushaltsjahr des Reichs uff. verlangen jenen Zwölfmonats-Maßstab. Darum wird das erste Rechnungsjahr als erweitertes Rechnungsjahr bezeichnet,⁴⁾ die Zwölfmonatsgrenze im Vermögensteuerberechnungsbogen und Steuerbescheid in der Vermögenshöhe und im Steuerfak hervorgehoben und ausdrücklich ein Viertel hinzugezählt, so daß erstmals $\frac{5}{12}$ Jahrsteuer herauskommen. Der Einjahrsfak wird in den genannten beiden Steuerunterlagen dann für die weiteren Rechnungsjahre verwandt, z. B. für 1932 mit 20 v. S. Abschlag, für die Zeit ab 1. 4. 1935 als volle Grundlage für die Vierteljahrs v o r a u s z a h l u n g e n.

Wie steht es aber mit dem Streitgegenstand, wenn die Vermögensteuer, die doch umfassend für 1. 1. 1931 bis 31. 3. 1935, also für 17 Vierteljahre, gilt, ganz oder zum Teil angefochten wird? Ob man ihn auf ein (also das erste) Rechnungsjahr oder auf den ganzen Hauptveranlagungszeitraum abstellt, bedeutet einen ganz erheblichen Unterschied, geldlich wegen der zu I erwähnten Gebühren- uff. Folgen und besonders wegen der verfahrensrechtlichen Auswirkungen! Daß ersterenfalls nicht 12, sondern 15 Monate Vermögensteuer maßgebend sein würden, dürfte wohl allgemein der Übung der Finanzgerichte entsprechen. Darüber hinaus wird indes mit gewichtiger Begründung der 4 $\frac{1}{2}$ Jahreswert, also die Zugrundelegung des Hauptveranlagungszeitraums hier als Streitwert geltend gemacht. Das Schrifttum hat sich, soweit fest-

mehrjährigen Zeitraum umfassende Steuer, die gar nicht für einen Teil dieses Zeitraums, etwa das erste oder zweite Rechnungsjahr, gesondert, sondern nur ungeteilt für den vollen Zeitraum angefochten werden kann.

⁴⁾ Glatzer, DStBl. 1932 S. 841.

¹⁾ RFG. Bd. 5, 10; Mrozek, A.D., 3. Aufl. 1924, S. 445.

²⁾ RFG. vom 17. 12. 1931 III A 864/31, RStBl. 1932 S. 228; Entsch. Bd. 30 S. 80.

³⁾ Es handelt sich nicht um eine „jährlich sich erneuernde Steuer“ im Sinne der Entsch. RFG. II A 45/29 vom 29. 10. 1929, Kartei A.D. 19 S. 243 (2) R. 1, wie die dort behandelte Mietsteuer, sondern um eine einen

stellbar, hierzu bisher nicht geäußert.⁵⁾ Eine vom Reichsfinanzhof entschiedene Vermögensteuerbeschwerde 1931 ohne Zurückverweisung nach § 318 (2) W.D. ist nicht bekanntgeworden,⁶⁾ so daß nach diesem Vorbild sich noch keine Gewohnheit angebahnt haben kann. Nur eine — insoweit vielleicht vorausschauende — Andeutung findet sich in der für die Einheitswertstreitfrage grundsätzlichen Reichsfinanzhofentscheidung vom 17. 12. 1931.⁷⁾ Hier führt der Oberste Gerichtshof bei den Erwägungen für und wider, die schließlich die Bemessung des Streitwerts im Einheitswertverfahren auf 10 v. T. rechtfertigen, u. a. aus, daß die Einheitswerte regelmäßig der Vermögensteuer für drei Jahre zugrunde gelegt werden, so daß der Durchschnittssatz der Vermögensteuer sei: $5 \text{ v. T.} \times 3 = 15 \text{ v. T.}$ Damit wird nicht mit dem Einjahresbetrag, sondern dem regelmäßig Mehrfachen, das dem Hauptveranlagungszeitraum entspricht, gerechnet. Grundsatz soll demnach die Heranziehung der Vermögensteuer dieser längeren Zeitspanne sein, für die sie sofort einheitlich festgesetzt wird.

Ist diese Folgerung aus dem Urteil allerdings nicht ohne weiteres zwingend, so wäre eine dahin gehende, nach freiem Ermessen getroffene Entscheidung der nach § 320 (4) zuständigen Rechtsmittelbehörde meines Erachtens doch innerlich berechtigt. Das Ganze der Vermögensteuer, 17 Vierteljahre, steht ungeteilt zur Erörterung und in Gefahr, zum Gunsten eines der Verfahrensbeteiligten für die volle Zeit festgelegt zu werden. Soweit erstreckt sich die künftige Rechtskraft, da alle Ermäßigungsmöglichkeiten von Rechts und Billigkeits wegen, §§ 12, 13, 14 VStG., § 131 W.D., nur sehr bedingt Schutz gewähren. Über jene Unteilbarkeit täuscht nicht hinweg, daß zunächst nur von 15 Monaten (gleich Erhebungszeitraum, Rechnungsjahr) die Rede ist und aus obigen Gründen sein muß! Ebensovienig ist dagegen ausschlaggebend, daß für spätere Rechnungsjahre des Hauptveranlagungszeitraums der Vermögensteuersatz gesetzlich geändert werden könne (wie für 1932 geschehen) und

⁵⁾ Vgl. oben Anm. 3. Nachträglich (während der Drucklegung) befürwortet „Zf.“ in DStBl. 1933 S. 102 mit eingehender Begründung den Ansatz des doppelten Jahresbetrags der Vermögensteuer als billigen Ausgleich zwischen den widerstreitenden Belangen und als Mittel zwischen der möglichen Untergrenze (Einjahresbetrag) und der Obergrenze (4½ Jahresbetrag). Er will damit einmal der Übersteuerung der Gebühren entgegenreten und die Rechtsbeschwerdefähigkeit nicht übermäßig beschneiden.

⁶⁾ Inzwischen (während des Drucks) ergangen am 26. 2. 1933 III A 15/33, RStBl. S. 202, mit dem Ergebnis, daß der Streitwert „nach freiem Ermessen regelmäßig auf den doppelten Betrag der streitigen Jahressteuerschuld festgestellt werden könne“. Hierbei beknügt sich der Reichsfinanzhof damit, die „Möglichkeiten“ zu erörtern, die für den Streitwertanatz gegeben sind nach Maßgabe der Gesetzesvorschriften (VermG. § 22 Abs. 2 Satz 1; VStG. § 22 Abs. 1 Satz 1), ohne irgendwie erschöpfend die Grundlagen für das hier waltende freie Ermessen zu kennzeichnen. Das heißt ferner, daß der Streitwert „regelmäßig“ (wann Abweichung von der „Regel“?) in jener Höhe festgestellt werden „kann“?

⁷⁾ Oben Anm. 2.

dieser Wandel doch nicht voraussehbar sei. Es ist im übrigen durchaus nicht die haarscharfe Zusammenzählung von 17 (oder 12 weiteren) Vierteljahren für den Streitwert erforderlich, sondern genügt runde, überschlägliche Rechnung, wie auch der Reichsfinanzhof am 17. 12. 1931 „den guten und bösen Tropfen“, die günstige und ungünstige Wirkung für den Steuerpflichtigen berücksichtigt! Veränderungen werden nicht vermutet; die jetzt vorhandene Grundlage des § 22 schreibt Maß und Dauer der Besteuerung vor. Das am 1. 1. 1931 als dem verordneten Stichtag Vorausschbare, das für den Steuerumfang maßgeblich war, entscheidet, regelmäßig also für 17 Vierteljahre. Daran würde nichts ändern, wenn im Laufe des Steuerrechtsstreits der Steuerpflichtige bis 31. 3. 1932 (oder bis 31. 3. 1931)⁸⁾ stirbt, so daß die Vermögensteuer verwaltungsmäßig nur bis 31. 3. 1932 tatsächlich zu erheben wäre (§ 14 VStG.).

III.

Geldliche Gesichtspunkte, verbunden mit der Rücksicht auf das Rechtschukbedürfnis des Steuerpflichtigen, lassen eine baldige allgemeine und maßgebliche Lösung der Streitwertfrage erwünscht erscheinen. Es könnte zu schmerzlichen Überraschungen führen, wenn statt des bisher üblichen ein oder fünf Viertel Jahresbetrags plötzlich das Drei- oder Mehrfache zugrunde gelegt würde. Die dafür oft ebenso unvermutet eintretende Möglichkeit der Rechtsbeschwerde wegen der überschrittenen 200-*RM.*-Grenze wird kaum ein voller Ersatz für jene Enttäuschung sein, da in zweifelhaften Fällen dieser Vergünstigung die um so höheren Gebühren der obersten Rechtsstufe drohend gegenüberstehen. Mit einer aussichtlichen Zwischenlösung ist den Beteiligten kaum gedient, da daran das freie Ermessen der gerichtlichen Behörden nicht gebunden wäre. Wenn auch die Stellungnahme des Reichsfinanzhofs, hier wie in der bewußten Einheitswertfrage, die unteren Rechtsmittelstufen in gewissem Grade im Sinne nachschmender Übung bestimmend beeinflussen dürfte, so wäre doch der richtige und klare Weg der, daß eine *Notverordnung*⁹⁾ blüdig vorschreibe, was als Vermögensteuerstreitwert zu gelten hat. Auf diese Weise ließe sich, nachdem bisher eine einwandfreie gesetzliche Ordnung gefehlt hat, die nicht länger zu entbehrende Einheitlichkeit herbeiführen. Die Festlegung etwa des Einjahreswerts als Grundlage, also eine Niedrighaltung des Streitgegenstands, würde sowohl den behördlichen Belangen (Entscheidung nach freiem Ermessen, Einschränkung der Rechtsbeschwerde), wie denen der Steuerpflichtigen (Kostensparnis für die Rechtsmittel) entgegenkommen.

⁸⁾ Glaxer, a. a. O.

⁹⁾ Oder der jetzt vereinfachte Gesetzgebungsweg! Auch „Zf.“ (vgl. Anm. 5) hält in DStBl. 1933 S. 104 eine solche bindende Anordnung nach Art der Bewertungsstufenverordnung vom 17. 1. 1927, RStBl. S. 43, für erwünscht. Bemerkt sei, daß nach der Erhöhung der 200-*RM.*-Grenze im § 286 (1) W.D. auf 500 *RM.* laut *NotV.D.* vom 18. 3. 1933 auch bei Ansatz der doppelten Jahressteuer als Streitwertgrundlage die Rechtsbeschwerdemöglichkeit sehr beschränkt ist.

Erbschaftversteuerung bei Erwerb von Vermögen ohne die Nutzung; Aussetzung nach § 34 ErbStG. Von Ministerialamtmann Richard Wurzel, RFM., Berlin.

In Zusammenhang mit dem Aufsatz von Dr. Vaccioocco auf S. 508 Jahrg. 1932 DStZ. seien mir einige — nicht so sehr gegenfällige als vielmehr ergänzende — Ausführungen gestattet, die versuchen sollen, dem Erwerber von Vermögen, dessen Nutzung einem andern zusteht, aber auch dem Veranlagungsbeamten gewisse, aus der Anwendung oder Nichtanwendung des § 34 ErbStG. sich ergebende Fragen und ihre steuerliche Auswirkung näherzubringen.

Des besseren Verständnisses wegen wiederhole ich kurz die Rechtslage:

Der Erwerber von Vermögen, dessen Nutzung einem andern zusteht, kann wählen zwischen

1. dem gewöhnlichen Weg der alsbaldigen Versteuerung des Anfalls, wobei von dessen reinem Wert im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer-schuld (Tod des Erblassers, Ausführung der Schenkung; im einzelnen siehe § 14 Abs. 1) ausgegangen und davon der Kapitalwert der dem Steuerpflichtigen entgehenden Nutzungen abgezogen wird, und
2. dem Antrag auf Aussetzung der Versteuerung bis zum Erlöschen des fremden Nutzungsrechts (§ 34 Abs. 1); dadurch wird die Entstehung der Steuerschuld bis dahin aufgeschoben und alsdann das angefallene Vermögen voll, also ohne Berücksichtigung der entgangenen Nutzungen, mit seinem reinen Wert in diesem Zeitpunkt versteuert.

Übereinstimmung herrscht darüber, daß

- a) ein Antrag auf Aussetzung (Nr. 2) nicht in Frage kommt für Erwerb von Vermögen, das mit einem auf Familienrecht beruhenden gesetzlichen Nutzungsrecht belastet ist,
- b) der Antrag im übrigen nur bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung des Substanzerwerbs zulässig ist, auch wenn inzwischen das fremde Nutzungsrecht erloschen sein sollte. Ein Zweifelsfall soll unten (III) erörtert werden.

Im Gegensatz zu Dr. B. halte ich den Antrag auf Aussetzung der Versteuerung nicht für einseitig rücknehmbar und glaube mich dabei in Übereinstimmung mit der Verwaltungsübung zu befinden, soweit sie mir in meiner vieljährigen Erbschaftsteuerpraxis bekanntgeworden ist. Übt der Steuerpflichtige das ihm im § 34 eingeräumte Antragsrecht aus, so wird dadurch für die Steuerbehörde eine gesetzliche Verpflichtung ausgelöst, die sie — wenn nur die Voraussetzungen des § 34 überhaupt vorliegen — nicht ablehnen kann und die die steuerliche Behandlung des Falles so grundlegend beeinflusst, daß man die Zulässigkeit der einseitigen Zurücknahme des Antrags mangels jeder gesetzlichen Vorschrift hierüber verneinen muß. Bei gegenteiliger Ansicht müßte dann auch, solange eine rechtskräftige Veranlagung noch nicht vorliegt, ein mehrmaliger Wechsel von Antrag und Gegenantrag als statthaft angesehen werden, was die Behandlung des Falles und deren Dauer völlig von der Willkür des Pflichtigen abhängig machen würde.

Dagegen bestehen meines Erachtens keine Bedenken, daß das Finanzamt, wenn nach der Sachlage

die alsbaldige Versteuerung als für den Fiskus vorteilhaft erscheint — was keineswegs immer der Fall zu sein braucht (siehe nachstehend) — oder die Aussetzung für den Pflichtigen eine erhebliche Härte bedeuten würde (etwa weil er die Tragweite seines Antrags auf Aussetzung gar nicht zu beurteilen vermöchte), der Rücknahme des Antrags tatsächlich durch alsbaldige Versteuerung entspricht, sofern nicht Hinderungsgründe aus den §§ 92 bis 94 A.D. entgegenstehen. Eine einseitige Aufhebung der Aussetzung kommt für das Finanzamt nur beim Vorliegen von Voraussetzungen des § 96 A.D. in Frage; ein solcher Fall wird unten gestreift werden.

§ 34 ErbStG. ist für den steuerpflichtigen Erwerber keineswegs eine Vergünstigungsvorschrift in dem Sinne, daß dieser sich bei ihrer Inanspruchnahme immer besser stellt als bei der gewöhnlichen Versteuerung. Allerdings kann man eine gewisse Vergünstigung für den Erwerber eines mit fremdem Nutzungsrecht belasteten Vermögens gegenüber sonstigen Erwerbfern darin sehen, daß ihm mit § 34 noch ein anderer als der gewöhnliche Weg der Versteuerung geboten wird, der aber — rein von der Rechtslage aus betrachtet — auch, wie dieser, Nachteile hat. Läßt man einmal die ganz ungewissen Momente außer Betracht, die bei Anwendung des § 34 in der späteren höheren oder niedrigeren Bewertung des Vermögens und in der Entwicklung der allgemeinen und der Sachverhältnisse bis zum Erlöschen des Nutzungsrechts liegen, so kann man die Rechtslage bei den beiden Versteuermöglichkeiten rein theoretisch nach folgendem Schema von „Vorteil“ und „Nachteil“ (für den Pflichtigen) in Vergleich stellen:

I. Gewöhnliche, also alsbaldige Versteuerung des Substanzerwerbs.

1. Sofortige Steuerentrichtung Nachteil
2. Berücksichtigung der entgehenden Nutzungen Vorteil

II. Aussetzung der Versteuerung nach § 34 ErbStG.

1. Spätere Steuerentrichtung Vorteil
2. Nichtberücksichtigung der entgangenen Nutzungen Nachteil

(Für den Fiskus wäre in beiden Fällen bei 1 und 2 jeweils das umgekehrte Ergebnis einzusetzen.)

Wie sich aber im einzelnen Steuerfall Vorteil und Nachteil des einen und des anderen Weges tatsächlich zueinander verhalten, inwieweit etwa dann die Bedeutung des Nachteils des einen Weges hinter dessen Vorteil ganz oder überwiegend zurücktritt, läßt sich nur nach den gesamten Umständen dieses Falles beurteilen. Hierbei spielt selbstverständlich das Ergebnis eines Vergleichs des bei alsbaldiger Versteuerung zu entrichtenden Steuerbetrags mit dem bei Aussetzung der Versteuerung später voraussichtlich zu entrichtenden eine wesentliche Rolle. Es wird in erster Linie beeinflusst von der Höhe des bei alsbaldiger Versteuerung von der steuerpflichtigen Bereicherung zu kürzenden Kapitalwerts der entgehenden Nutzungen

(I Nr. 2), und diese wiederum hängt außer von dem Jahreswert der Nutzungen von der Dauer des fremden Nutzungsrechts, meist also vom Lebensalter des Nutzungsberechtigten ab.

Bei diesen tatsächlichen Erwägungen kann im Einzelfall für den Steuerpflichtigen jedes Interesse an einem Antrag nach § 34 entfallen. Vermacht z. B. A. seinem Sohne B. 6000 RM. und seiner minderjährigen Tochter C. den lebenslänglichen Nießbrauch daran, so wird es dem B. nicht einfallen, Aussetzung der Versteuerung zu beantragen, da bei sofortiger Versteuerung der von seinem Erwerb abzusetzende Kapitalwert des Nutzungsrechts der C. mehr als 1000 RM. beträgt und seine steuerpflichtige Vereicherung sonach unter der Freigrenze von 5000 RM. (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.) bleibt, während bei Anwendung des § 34 später die vollen 6000 RM. zu versteuern wären. Ebenso wird sich der Steuerpflichtige die Inanspruchnahme des § 34 wohl überlegen, wenn sich bei sofortiger Versteuerung infolge des geringen Lebensalters des Nutzungsberechtigten und der Höhe der Nutzung, deren Kapitalwert von seiner Vereicherung abzusetzen ist, diese so erheblich mindert, daß sie in eine niedrigere Steuerstufe und unter einen geringeren Steuersatz fällt, als es bei der späteren vollen Versteuerung seines Anfalls nach § 34 wahrscheinlich der Fall sein würde.

Allerdings kann manchem Pflichtigen nach der Zusammensetzung und Verwertbarkeit des angefallenen Vermögens auch die möglichst lange hinauschiebung der Steuerentrichtung und daher der Antrag aus § 34 trotz des gewissen Vorteils der sofortigen Versteuerung als das Günstigere erscheinen. Ein Versuch, etwa den Vorteil der alsbaldigen Versteuerung — Berücksichtigung der entgehenden Nutzungen — und gleichzeitig den Vorteil aus § 34 — spätere Steuerentrichtung — dadurch zu erreichen, daß man den Antrag aus § 34 nicht stellt, aber für den alsbald festgesetzten Steuerbetrag langfristige Stundung erwirkt, müßte meines Erachtens vom Finanzamt zurückgewiesen werden. Gewiß kann dieses den Pflichtigen nicht zwingen, einen Antrag nach § 34 zu stellen; aber es muß, wenn der Pflichtige trotz des Vorliegens der Voraussetzungen für diesen Antrag und insbesondere offensichtlich aus spekulativer Absicht die Aussetzung nicht beantragt, den Antrag auf Stundung (jedenfalls für längere Zeit) ablehnen, da die Voraussetzungen hierfür nicht gegeben sind: Sinn und Zweck der Vorschriften des § 34 ist in erster Linie, den Erwerber von Vermögen ohne dessen Nutzung erst in dem Augenblick zur Steuer heranzuziehen, in dem er in den Genuß des Vermögens getreten ist. Sie gibt ihm somit die Möglichkeit, die alsbaldige Steuerzahlung zu vermeiden; die Nichtberücksichtigung des bei der späteren Versteuerung bereits erloschenen fremden Nutzungsrechts erscheint dabei keineswegs unbillig. Schlägt der Pflichtige jedoch diese Möglichkeit, die den gesetzlich umschriebenen Belangen beider Teile (des Pflichtigen selbst und des Fiskus) gerecht wird, aus und wählt er mit Absicht den Weg der alsbaldigen Versteuerung, so kann das Finanzamt nicht zulassen, daß auch dessen Grundgedanke (alsbaldige Zahlung) im Wege langfristiger Stundung hinfällig gemacht wird. Es muß verneinen,

daß in der alsbaldigen Steuerentrichtung eine „erhebliche Härte“ im Sinne der Stundungsvorschriften (§ 127 A.D., §§ 37, 38 ErbStG.) zu erblicken ist. Es wäre gut, wenn das Finanzamt den Steuerpflichtigen schon bei der Klärung der Frage, ob er § 34 in Anspruch nehmen will, hierauf hinweisen würde.

Schließlich sei noch an einigen, keineswegs gesuchten Beispielen aufgezeigt, welche verschiedenen Fragen sich aus der Anwendung des § 34 ErbStG., insbesondere im Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben können und wie deren Beantwortung sich auf das steuerliche Ergebnis auswirken kann.

Da ist zunächst die Frage, welches persönliche Verhältnis zwischen dem Erwerber des „nackten Eigentums“ zum Erblasser oder Schenker nach § 9 ErbStG. maßgebend ist, das zur Zeit des Anfalls oder das zur Zeit der späteren Versteuerung.

Beispiele:

a) Als A. seiner Ehefrau 50 000 RM. unter Vorbehalt des Nießbrauchs schenkte, war er kinderlos, als mit seinem Tode sein Nießbrauchsrecht erlosch, hinterließ er ein Kind. Ist die Schenkung nun zu versteuern (§ 9 Abs. 1 I Nr. 1) oder steuerfrei (§ 9 Abs. 1 I Unterabs. 2 a)?

b) A. schenkte die 50 000 RM. seiner Freundin unter Nießbrauchsvorbehalt; als er starb, war sie seine Ehefrau. Ist Steuerklasse V oder I anzuwenden?

Ein entsprechender Zweifel entsteht bei der Frage der Anerkennung von Befreiungsgründen (§ 18 ErbStG.). Liegt ein solcher schon beim Anfall vor, so erübrigt sich selbstverständlich die Aussetzung der Versteuerung nach § 34. Ist das aber nicht der Fall und wird die Aussetzung beantragt, kann bei der späteren Versteuerung ein dann gegebener Befreiungsgrund berücksichtigt werden? Beispiel: Anfall von 8000 RM. belastet mit fremdem Nießbrauch; bei dessen Erlöschen ist der früher wohlhabende Erwerber mittellos und gebrechlich im Sinne der Steuerbefreiung des § 18 Abs. 1 Nr. 10.

Aus dem Wortlaut des Gesetzes läßt sich die Berücksichtigung der Verhältnisse vom Zeitpunkt des Erlöschens des Nutzungsrechts nur für die Bewertung entnehmen (§ 21 in Verbindung mit § 14). Bei der Wichtigkeit, die das Erbschaftsteuergesetz allgemein dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld beilegt (vgl. § 14), und da mit dem Antrag aus § 34 die bereits mit dem Anfall entstandene Steuerschuld völlig beseitigt und ihr Wiederentstehen auf den Zeitpunkt des Erlöschens des Nutzungsrechts verschoben ist, muß man jedoch annehmen, daß nur die Verhältnisse in diesem Zeitpunkt, und zwar in jeder Beziehung maßgebend sein sollen.

Wegen der im Falle einer rechtsgeschäftlichen — entgeltlichen oder unentgeltlichen — Veräußerung entstehenden Fragen sei hier nur kurz auf die eingehenden Ausführungen in Rz. 27, 324 verwiesen.

Auch der Tod des Substanzerwerbers vor dem Erlöschen des fremden Nutzungsrechts kann in manchen Fällen allerhand interessante Fragen aufwerfen:

I. A. hat sein Gut dem B. schenkweise (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 2, Abs. 4 ErbStG.) übereignet, sich aber den lebenslänglichen Nießbrauch vorbehalten. B. stirbt und wird von A. beerbt.

1. Hatte B. einen Antrag nach § 34 nicht gestellt, so war die reine Bereicherung des B. durch die Schenkung unter Abzug des Kapitalwerts der von A. vorbehaltenen Nutzung alsbald zu versteuern. Diese Steuerfestsetzung wird durch den Tod des B. nicht berührt. Die Beerbung des B. durch A. unterliegt für sich der Erbschaftsteuer (Bereicherung: Reinwert des Gutes am Todestage des B. abzüglich des Kapitalwerts der dem A. für die Zukunft noch zustehenden Nutzung; vgl. dazu § 23 Abs. 2 und RFG. vom 13. 5. 1930 I e A 56/30, RStBl. 30, 383); wäre aber B. ein Abkömmling des A., so läge ein nach § 18 Abs. 1 Nr. 12 ErbStG. steuerfreier Rückfall vor.

2. Hatte B. dagegen den Aussetzungsantrag für die Schenkung rechtzeitig gestellt, so war Schenkungssteuer zunächst nicht zu erheben. Mit dem Tode des B. entstehen hier aber folgende Fragen:

a) Ist dadurch, daß A. den B. beerbt hat, das „Erlöschen des Nutzungsrechts“ eingetreten? Nein, weder wirtschaftlich, noch nach § 23 Abs. 2 ErbStG. Die Nutzung steht dem A. tatsächlich nach wie vor zu, da sie jetzt nur mit dem „nackten Eigentum“ wieder in einer Hand vereinigt ist.

b) Muß die Besteuerung somit weiter ausgefakt bleiben? Auch das möchte ich verneinen, denn das Nutzungsrecht steht seit dem Tode des B. nicht mehr einem „anderen“ als dem Steuerpflichtigen (§ 34 Abs. 1 Satz 1 ErbStG.) zu, somit liegt nach § 96 Abs. 1 Nr. 2 A.D. Anlaß vor, die Aussetzung aufzuheben. Der Todestag des B. muß nun als Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld gelten.

c) § 34 Abs. 2 ErbStG. ist meines Erachtens sinngemäß anzuwenden. Eine Erbschaftsteuer für den erbweisen Rückfall von B. an A. kommt nicht in Frage. Nach der Sachlage kann aber auch die ausgefakte Besteuerung der Schenkung des A. und B. nicht vorgenommen werden: Nach § 34 Abs. 2 a. E. ist die Sache so zu behandeln, wie wenn der, auf den das Vermögen durch die Weitervererbung übergegangen ist, dieses unmittelbar von dem Erblasser, also hier dem Schenker (§ 1 Abs. 2), erworben hätte; das bedeutet im vorliegenden Falle, daß A. als von A., also von sich selbst, beschenkt angesehen werden muß. Somit kommt hier weder für die Schenkung noch für den Rückwerb des Vermögens eine Steuer zur Erhebung, ein steuerlich unbefriedigendes, vom Standpunkt des wirtschaftlichen Erfolges aus aber deshalb gerechtfertigtes Ergebnis, weil B. tatsächlich nur formeller Eigentümer des geschenkten und an den Schenker zurückgefallenen Vermögens gewesen ist.

II. Hat A. bei der Schenkung an B. die Nutzung nicht sich vorbehalten, sondern einem Dritten, C., zugewendet, der beim Tode des B. das diesem geschenkte Vermögen erbt, so wäre im Falle der Aussetzung der Besteuerung gemäß § 34 nach dem zu vorstehend I 2 b Gesagten die Aussetzung mit dem Tode des B. beendet, und nun die Schenkungssteuer wie für eine Schenkung von A. an C., aber keine Erbschaftsteuer für den Übergang des Vermögens von B. auf C. zu erheben. Dessen schenkungssteuerpflichtige Bereicherung wäre wie folgt zu berechnen: Vom Reinwert des geschenkten Substanzvermögens in dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzung für die Aussetzung weggefallen ist, also am Todestage des B., ist abzutreiben der Kapitalwert des dem C. für die Zukunft bereits zustehenden Nutzungsrechts in demselben Zeitpunkt und — wegen der Zusammenrechnungsvorschrift des § 13 ErbStG. — hinzuzurechnen der Kapitalwert, mit dem das Nutzungsrecht in dem Zeitpunkt der Schenkung von A. an C. zu berechnen und der Besteuerung dieser Schenkung des Nutzungsrechts zugrunde zu legen war; auf die Schenkungssteuer für die so berechnete Gesamtbereicherung des C. ist die für die Schenkung des Nutzungsrechts allein zu erhebende Schenkungssteuer anzurechnen. (Der Unterschied zwischen dem ab- und zuzurechnenden Kapitalwert des Nutzungsrechts wird in der Regel um so größer sein, je längere Zeit zwischen der Schenkung und dem Tode des B. verstrichen ist.)

In diesem Fall der endgültigen Erledigung des § 34, die dem der Veräußerung des mit dem Nutzungsrecht belasteten Vermögens ähnelt (RFG. 27, 324), kann das Nutzungsrecht nicht wie sonst unberücksichtigt bleiben, da ja nicht der Nutzungsberechtigte (C.), sondern der Substanzerwerber (B.) weggefallen und von einem andern (C.) abgelöst worden ist; würde dem nunmehrigen Steuerpflichtigen (C.) der volle Vermögenswert, nicht verkürzt um das ihm bereits früher geschenkte und von ihm alsbald zu versteuern gewesene Nutzungsrecht, als steuerpflichtige Bereicherung angefakt, so würde der Übergang des Nutzungsrechts von A. auf C. bei diesem tatsächlich zweimal versteuert, und es bliebe die Frage offen, wie man der Vorschrift des § 13 Rechnung tragen wollte. Im übrigen sei auch hier auf RFG. vom 13. 5. 1930 I e A 56/30, RStBl. 30, 383 verwiesen.

III. Schließlich noch eine Frage im Zusammenhang mit dem oben über die Antragsfrist bei § 34 Gesagten: Wenn im vorstehenden Fall II der B. gestorben wäre, ohne einen Antrag aus § 34 gestellt zu haben, aber noch ehe die alsbaldige Besteuerung der ihm geschenkten Substanz vorgenommen werden konnte, könnte sein Erbe (C.), solange die Schenkungssteueranmeldung noch nicht rechtskräftig ist, seinerseits den Antrag auf Aussetzung noch stellen? Folgen der Verneinung der Frage: Entsprechend vorstehend I 1 Schenkungssteuer für die Zuwendung von A. an B., Erbschaftsteuer für den Übergang von B. auf C., beide unter Berücksichtigung des jeweiligen Kapitalwerts des dem C. von A. unmittelbar geschenkten Nutzungsrechts. Bei Bejahung könnte der Antrag nur Bedeutung haben für die vor dem Tode des B. liegende Zeit; siehe oben I 2 b und II;

auch sonst könnte der Fall nicht anders als der zu II, in dem der Ausfertigungsantrag noch von B. selbst gestellt worden war, behandelt werden. Es wäre also nur Schenkungsteuer für den Übergang des Vermögens von A. unmittelbar auf C., keine Erbschaftsteuer für die Zwischenvererbung von B. auf C. zu erheben. Da dieses steuerliche Ergebnis dem durch die

Rechtsvorgänge letztlich eingetretenen wirtschaftlichen Erfolg mehr entspricht als das der Besteuerung im Falle einer Verneinung der nachträglichen Zulässigkeit des Antrags, möchte ich dem C. das Antragsrecht, aber eben nur rückwirkend für die Zeit, in der die Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 ErbStG. vorlagen, noch zugestehen.

Beseitigung des Dualismus von Finanzamt und Katasteramt bei der Einheitsbewertung.^{*)} Von Finanzgerichtsdirektor Zitzlaff, Münster i. W.

Auf meine Ausführungen in Nr. 3 und 4 dieser Zeitschrift, Jahrgang 1933, hat Katasterdirektor Kossel, Gladbeck, in Nr. 6 eine längere Entgegnung gebracht. Kossel hat sich bemüht, die Dinge sachlich zu behandeln und ist nicht in den teilweise von den Katasterbeamten bisher angeschlagenen Ton verfallen, als ob die Finanzbeamten im Gegensatz zu den Katasterbeamten von der Bewertung nichts verstünden und lediglich Briefbotendienste leisteten. Ich gehe deshalb auf die Entgleisung in Sp. 4 meines Aufsatzes „eine für seine Begriffe ausreichende Begründung“ nicht weiter ein, zumal es schwer wäre, eine Antwort zu geben, ohne die Höflichkeit zu verletzen.

Im einzelnen bemerke ich folgendes:

Seit Abfassung meines Aufsatzes ist die nationalsozialistische Staatsführung, die die persönliche Verantwortung in den Vordergrund stellt, in vollem Umfange Wirklichkeit geworden. Diese Staatsführung kann den bisherigen Zustand, der geradezu darauf hinausläuft, die Verantwortlichkeit zu verwischen, nicht bestehen lassen. Die Abschwächung der Verantwortlichkeit empfinden übrigens nicht nur die beteiligten Behörden und Beamten sehr störend, sondern auch die Steuerpflichtigen. Diese können oftmals kaum in Erfahrung bringen, welche von den beiden Behörden nun eigentlich für die sachliche Entscheidung maßgebend ist. Ich habe oft von Steuerpflichtigen lebhaft Klagen über diesen Zustand der Verwirrung gehört.

Kossel bemängelt es, daß ich zu Beginn meiner Ausführung die Geeignetheit der Katasterämter für die Einheitsbewertung in Zweifel gezogen und dann am Schlusse vorgeschlagen habe, die Katasterämter als Ganzes in die Finanzverwaltung zu übernehmen, wo die beteiligten Beamten als Sachbearbeiter usw. gute Dienste leisten könnten. Ich habe aber bemerkt, daß in der Finanzverwaltung die Katasterbeamten die sachlich mitzuwirken geeignet und bereit sind, in vollem Umfange zur Geltung kommen würden.

Von anderen Katasterbeamten ist mir entgegengehalten worden, es ginge aus meinem Vorschlage

hervor, daß die Finanzverwaltung ohne die Katasterämter die Bewertung nicht durchführen könne, mein Vorschlag hätte also wohl nur den Zweck, die Katasterbeamten den Finanzamtsvorstehern unterzuordnen. So liegt die Sache doch nicht. Der Reichsverband der akademischen Finanzbeamten hatte in seiner Denkschrift vom 10. Juni 1931, Mitteilungen des Reichsverbandes der akademischen Finanzbeamten 1931 S. 106, vorgeschlagen, die Katasterämter auf die Vermessungstätigkeit zu beschränken und die Einheitsbewertung ausschließlich den Finanzämtern zu übertragen. Diesen Standpunkt halte ich auch heute noch vor allem deshalb grundsätzlich für richtig, weil auf diese Weise eine gleichmäßige Durchführung der Einheitsbewertung im ganzen Reich am ehesten gesichert wäre. Nur weil die preußische Finanzverwaltung darauf besteht, die Erfahrungen usw. der Katasterbeamten bei der Einheitsbewertung zu benutzen, und weil, wie ich ausgeführt habe, auch sonstige verwaltungsmäßige Gründe dafür sprechen mögen, habe ich es jetzt für zweckmäßig gehalten, als Kompromiß die Übernahme der gesamten preußischen Katasterverwaltung auf das Reich vorzuschlagen.

Ich hatte dargelegt, daß es bei einer rationalen Aufteilung der Steuerarbeit zwischen Reich und Land, oder wenn bei einer Reichsreform die gesamte steuerliche Tätigkeit einschließlich der Bewertung auf das Reich übergehen würde, wohl ausgeschlossen wäre, daß man die Grundstücksbewertung den Finanzämtern entziehen und besonderen behördlichen Organen wie den Katasterämtern übertragen würde, wie man ja auch früher weder in Preußen noch in den anderen deutschen Ländern neben besonderen Steuerbehörden noch besondere Grundbewertungsbehörden gehabt hat. Demgegenüber führt Kossel aus, daß man sich doch wohl sehr gut denken könnte, daß in Zukunft neben den sonstigen Reichsfinanzbehörden besondere Reichskatasterämter bestünden. Ich weiß nicht, ob außer den Katasterbeamten noch sonst jemand das für möglich hält. Der Sinn und der Zweck der Reichsfinanzorganisation ist von Anfang an und immer mehr dahin gegangen, die gesamte steuerliche Tätigkeit bei den einheitlich organisierten Finanzämtern zu vereinigen. Ich erinnere an die Übernahme der Umsatzsteuer, die etwa bis zum Jahre 1922 bis 1924 von den Kommunalbehörden verwaltet wurde und die diese zum Teil nur unter größtem Widerstreben abgegeben haben. Das Reich hat demgegenüber daran festgehalten, daß alles, was mit steuerlicher Tätigkeit zu tun hat, in dem örtlichen Finanzamt zu vereinigen ist, soweit nicht etwa aus besonderen organisatorischen Gründen die Übertragung der Arbeit an besondere

*) Durch das Gutachten des Reichsfinanzhofs vom 13. Juli 1933 III D 2/33, RStBl. Nr. 549 S. 689, ist inzwischen klargestellt worden, daß die Katasterämter den Weisungen des Finanzamtsvorstehers gemäß § 27 A.O. Folge zu leisten haben, wenn das vom Reichsminister der Finanzen angeordnet wird. Entsprechende Anordnung ist inzwischen ergangen. Wenn damit auch der Anlaß zu mancherlei Reibungen weggefallen sein dürfte, so muß doch im Interesse der Sache an der Forderung der baldigen endgültigen Beseitigung des Dualismus festgehalten werden.

Finanzämter in Frage kommt, wie z. B. die Übertragung der Körperschaftsteuer an besondere Körperschaftsfinanzämter usw. Auch die Gewerbesteuerveranlagung wird in Zukunft nach dem Reichsrahmengesetz im wesentlichen den Finanzämtern zufallen. Die Einheitsbewertung aber, die so eng mit der ganzen steuerlichen Tätigkeit der Finanzämter zusammenhängt, von den Finanzämtern abzutrennen, würde durchaus unrationell sein, denn der Grund der einheitlichen Zusammenfassung der steuerlichen Tätigkeit bei dem örtlichen Finanzamt ist doch der, daß alle steuerlichen Vorgänge, die der Behörde bekannt werden, auf diese Weise bei allen anderen steuerlichen Verhandlungen usw. ohne weiteres zu verwerten sind, daß dies Zueinandergreifen der gesamten Arbeitstätigkeit aber nur dann zu erreichen ist, wenn die Verwaltung bei einer einheitlichen Behörde liegt. Ich möchte nicht wiederholt ausführen, wie eng die Bewertungstätigkeit mit der sonstigen steuerlichen Tätigkeit der Finanzämter zusammenhängt. Vielleicht kann aber doch darauf hingewiesen werden, daß auch die heutige Tätigkeit der Katasterämter z. B. in Grundvermögensteuerfällen zu einem großen Teil in der Bearbeitung von Erlaßanträgen usw. besteht, für die vielfach schon Material bei den Finanzämtern vorhanden ist, während die Finanzämter wiederum auch das bei den Grundvermögensteuerämtern neu erwachsende Material zweckmäßigerweise für ihre sonstige steuerliche Tätigkeit verwerten könnten. Welchen Sinn sollte es haben, daß hier zwei Behörden nebeneinander eine eingehende Prüfung vornehmen?

Kossel erkennt übrigens anscheinend selbst an, daß es nicht zweckmäßig ist, die Katasterämter allein über die Einheitswertfragen entscheiden zu lassen. In Sp. 4 seiner Entgegnung erklärt er, daß die Katasterämter keineswegs die steuerrechtlichen Fragen zu bearbeiten wünschten, sondern hier die Finanzämter von vornherein anerkennen; die Katasterämter erstrebten nicht die Entscheidung über diese Fragen, sondern nur über die eigentliche technische Arbeit der Bewertung und ihrer Begründung. Wie Kossel sich die Trennung dieser Arbeiten denkt, vermag ich nicht zu ersehen. Allem Anschein nach soll danach über jede Bewertung in zwei Verfahren entschieden werden, einmal in dem eigentlichen Bewertungsverfahren, das nur die Ermittlung des Wertes zum Gegenstand hätte, und dann in einem zweiten Verfahren, wo über die Rechtsfragen entschieden würde. Daß das mit allen Grundfragen von Verwaltungsvereinfachung und Verwaltungszweckmäßigkeit in Widerspruch stünde, bedarf keiner Ausführung. Die rechtlichen Fragen lassen sich von den Bewertungsfragen nicht trennen. Die Bewertungsbehörde muß so beschaffen sein, daß sie sowohl über die eigentlichen Bewertungsfragen wie über die Rechtsfragen entscheiden kann. Allem Anschein nach möchte Kossel die Reichskatasterämter als eine Art gutachtliche Behörden einschalten, die lediglich über die Werte bindend zu entscheiden hätten, während die Rechtsfragen die Finanzämter zu entscheiden hätten. Abgesehen davon, daß man dann zweckmäßigerweise die landwirtschaftliche Bewertung landwirtschaftlichen Sachverständigen, die Bewertung von Gebäuden Hausfachverständigen übertragen müßte,

halte ich es für ausgeschlossen, daß man so die Zuständigkeit regeln und daß so in der Verwaltung überhaupt gearbeitet werden kann. Es würden dann erst recht eine Unsumme von Streitfragen entstehen, so daß schließlich der Zustand noch konfusser würde, wie er jetzt schon ist. Wie schwer ist schon die Abgrenzung der eigentlichen Bewertungsfragen von den rechtlichen Fragen?

Wenn Kossel anerkennt, daß die Katasterämter in rechtlicher Beziehung nicht die berufene Behörde seien, so scheiden damit die Katasterämter als Bewertungsbehörden überhaupt aus.

Es kann aber auch keine Rede davon sein, daß die Katasterämter in Fragen der sachlichen Bewertung irgendwie Besseres leisten könnten als die Finanzämter. Es wird zugegeben, daß unter den Katasterdirektoren eine Reihe sachkundiger, wirtschaftlich eingestellter Beamten sind, die sich bemühen, die Bewertung nach sachlichen Grundsätzen durchzuführen. Über diese wird auch wahrscheinlich von den Steuerpflichtigen verhältnismäßig wenig Klage geführt. Die Finanzämter sind durch Anerkennung der Steuerpflichtigen auch nicht gerade verwöhnt; aber es ist doch bezeichnend, daß, wenn man mit Steuerpflichtigen darüber spricht, ob man die Grundstücksbewertung den Finanzämtern oder den Katasterämtern übertragen sollte, ziemlich einmütig der Meinung Ausdruck gegeben wird, daß nur die Übertragung an die Finanzämter in Frage käme, da die Katasterämter formalistisch und schematisch ohne Eingehen auf die wirtschaftlichen Belange arbeiteten. Ich darf auch verweisen z. B. auf den Aufsatz in der Zeitschrift „Westdeutscher Bauer“, 7. Jahrgang Nr. 47 S. 553, „Katasterämter und Einheitswerte“, und auf die Ausführungen von Dr. Beck in der Zeitschrift „Industrie und Steuer“ 1933 I 92.

Soweit mir bekannt, herrscht auch in den wirtschaftlichen Organisationen die Meinung vor, daß man über steuerliche Bewertungsfragen viel besser und sachlicher mit den Finanzämtern als mit den Katasterämtern verhandeln könnte. Maßgebend für die Entscheidung dieser Frage wird aber nicht das einseitige Urteil einer Beamtengruppe über ihre Leistungen sein, sondern ausschließlich die Auffassung der Beteiligten, die am ehesten ein Urteil über die Leistungen abgeben können. Das sind vorzugsweise die Mitglieder der Bewertungsausschüsse und die wirtschaftlichen Verbände.

Nach Kossels Meinung haben die Katasterbeamten ihre Befähigung zur Bewertung bei den bisher vorgenommenen Bewertungen dargetan. Das trifft nach den Erfahrungen der Praxis durchaus nicht allgemein zu. Soweit es sich um die landwirtschaftliche Bewertung handelt, wird gerade aus Westfalen bestätigt, daß die Bewertung schon bislang zu einem großen Teil nach Gemeindebetriebsskalen erfolgt, die von den Finanzämtern mit Hilfe landwirtschaftlicher Sachverständiger aufgestellt werden, wobei den Katasterämtern nur rechnerische Arbeit zufällt. Diese Art der Bewertung wird weiter durchgeführt, so daß demnächst damit zu rechnen ist, daß eine sachliche Mitwirkung des Katasteramtes bei diesen Bewertungen kaum noch stattfindet. Bezüglich der Bewertung der Willen für 1931 leuchtet ohne weiteres ein, daß die Finanzämter

dazu sehr viel geeigneter waren, da sie allein mit der Ermittlung der Rohmiete — der Bruttonutzung der Villen entsprechend der Rechtsprechung des Einkommensteuerensatzes des Reichsfinanzhofs — vertraut sind. Die Gebäudesteuernutzungswerte scheiden nach der Rechtsprechung für die Ermittlung der Nutzung der Villa im Sinne des Einkommensteuergesetzes und des Ertrages im Sinne des Reichsbewertungsgesetzes völlig aus.

Bezüglich der Bewertung der Fabriken usw. scheint die Bemerkung Kossels zu Abs. 12, wenn ich sie richtig verstehe, darzutun, daß man von dieser Seite eine Bewertung nach wirtschaftlichen Grundsätzen nicht erwarten kann. „Die subjektive Lage hat mit einer gerechten Bewertung des Objekts nichts zu tun.“ Wie unter Zugrundelegung dieses Satzes für 1931 die Bewertung von Fabrikgebäuden hat vorgenommen werden können, kann ich nicht ersehen, denn die wirtschaftliche Lage des einzelnen Betriebs wirkt besonders in der Zeit der Deflation und der Krisis aufs stärkste auf den objektiven Wert des Fabrikgebäudes ein. Vielleicht hat das in den wirtschaftlich ruhigen Verhältnissen in der Zeit vor dem Kriege noch nicht so allgemein gegolten, obwohl schon damals Beleihungen von Fabrikgebäuden durchgängig nur sehr schwer durchgeführt werden konnten, weil kein Realcreditinstitut sich darauf einlassen wollte, seine Forderung von dem wirtschaftlichen Bestehen des Unternehmens abhängig zu machen; denn wenn das einzelne Unternehmen vor allem durch Konkurrenz, Konjunkturänderungen, Geschmacksänderungen, Änderung der handelspolitischen Verhältnisse usw. unrentabel wird, verliert auch das Fabrikgebäude ganz oder teilweise seinen Wert, so daß es vielfach nur noch Abbruchswert hat. Das hat sich besonders in der Nachkriegszeit und vor allem der Krisis geltend gemacht, weil eine große Zahl von Fabrikunternehmen auf die Dauer stillgelegt werden mußte, wobei der Wert der Fabrikgebäude sich bedenklich dem Nullpunkt annähert hat. Hieraus ist zu ersehen, daß zum mindesten der gemeine Wert des Fabrikgebäudes bei einem Unternehmen, das schlecht rentiert und dessen Zukunftsaussichten unsicher sind, auf das stärkste zurückgeht. Der objektive Wert, von dem Kossel spricht, soll anscheinend im wesentlichen mit einem Werte zusammenfallen, der häufig von Katasterbeamten in mißverständlicher Weise „Realwert“ genannt wird. Das ist etwa die Zusammenzählung von Grundwert + Bauwert — Abschreibung. Dieser Realwert hat heute bei allen Unternehmungen, deren volle Ausnutzungsmöglichkeit für die Zukunft nicht gesichert erscheint, nur eine sehr bedingte, für Unternehmungen aber, deren Zukunftsaussichten ausgesprochen schlecht sind, so gut wie keine Bedeutung. Auch für den Ertragswert wird man vor allem bei der Bewertung 1931 nicht von dem vorgenannten „Realwert“ ausgehen dürfen, da der nachhaltig erzielbare Ertrag des Gebäudes aufs stärkste von der Wirtschaftlichkeit und den Aussichten, die das Unternehmen hat, bestimmt wird. Noch mehr gilt das von der fingierten Rohmiete.

Wann hat übrigens bisher die Reichsfinanzverwaltung versucht, die Bewertung allein durch-

zuführen, so daß Kossel von völligen Fehlschlägen sprechen dürfte?

Wenn in Zukunft Fabrikgebäude und Villen lediglich mit dem gemeinen Werte bewertet werden sollten, so nützen die Unterlagen des Katasteramts überhaupt nichts, denn daran ist nicht zu denken, daß, wie man es früher wohl gemacht hat, der Wert schematisch nach einem Vielfachen des von den Katasterämtern für frühere Jahre festgesetzten Gebäudesteuernutzungswerts angelegt werden könnte.

Von den Katasterbeamten wird nicht selten darauf hingewiesen, daß die Finanzämter die Bewertung nicht durchführen könnten, weil ihnen die Unterlagen der Katasterämter fehlten. Dieses Wochen auf die Unterlagen erinnert an eine Erfahrung, die ich zu Beginn der finanzamtlichen Tätigkeit nicht selten gemacht habe. Wenn man von einem Beamten verlangte, er solle dies oder jenes noch feststellen oder prüfen, so erhielt man damals häufig die Antwort: Auf Grund welcher Unterlagen soll ich die Feststellung treffen? Diese Beamten gingen davon aus, daß das Veranlagungsgeschäft mehr eine Registrier- und Kalkulationsarbeit wäre, bei der man Unterlagen aus irgendwelchen amtlichen Registern usw. zusammenzustellen hätte. Es kann aber naturgemäß gar nicht in Frage kommen, Veranlagungen usw. nur nach vorhandenen Unterlagen zu bewirken und womöglich den Tatbestand den Unterlagen anzupassen, sondern die Veranlagungsbehörde hat selbst zu ermitteln und zu urteilen.

So ähnlich scheint es mit den Unterlagen der Katasterämter zu sein. Wenn man absieht von den Katasterkarten, die naturgemäß die Grundlage jeder Bewertung bilden müssen, so bleiben als Unterlagen die bei der Bewertung allenfalls zu benutzen sind, einmal das Kataster der Grundsteuerreinerträge, das die vor 70 Jahren erfolgte Bonitierung der einzelnen Grundstücksparzellen wiedergibt, die Baubeschreibungen und die Gebäudesteuernutzungswerte. Auch diese Unterlagen haben nur einen sehr bedingten Wert, weil sie in der Regel für eine längst vergangene Zeit aufgestellt worden sind.

Kossel meint, die Kaufpreissammlungen, die die Finanzämter anlegen würden, würden ohne sachlichen Wert sein, weil die Finanzämter dieses Material zu handhaben nicht verstehen würden. Das können nach seiner Meinung scheinbar nur die Katasterbeamten. Demgegenüber darf darauf hingewiesen werden, daß es nach der Erfahrung sehr zweifelhaft erscheint, ob die Kaufpreissammlungen durch die Katasterbeamten immer richtig ausgewertet worden sind, und daß nichts dafür spricht, daß die Finanzbeamten die Kaufpreise nicht mindestens ebensogut wie die Katasterämter auswerten könnten.

Anscheinend nimmt Kossel an, daß allein die Katasterbeamten örtliche Besichtigungen vornehmen könnten, während die Finanzämter nur vom Büro aus zu urteilen hätten. Es ist selbstverständlich, daß auch die Finanzbeamten, wenn sie die Bewertung selbst vorzubereiten hätten, die Um- und Neubauten und, soweit erforderlich, alle umstrittenen Grundstücke örtlich besichtigen müßten, wenn möglich unter Zuziehung von Baufachverständigen usw.

Die strafbaren Handlungen nach § 15 der 2. Steueramnestieverordnung vom 19. 9. 1931 (Nachtrag).

Von Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht
Dr. Ostwald, Münster i. W.

Zu dem unter diesem Titel in der Deutschen Steuer-Zeitung 1933 S. 291 bis 295 veröffentlichten Aufsatz sind Anfragen betr. des Unterschiedes zwischen Vorsatz im Sinne dieser Bestimmung und allgemeiner Fahrlässigkeit eingegangen.

Beide Begriffe bestimmen sich nach den Normen des allgemeinen und Steuerstrafrechts. Zu bedenken bleibt folgendes:

Von den fünf Verstößen stellen zwei eine vorsätzliche Handlung, die drei übrigen die vorsätzliche Unterlassung einer bestimmten Erklärungspflicht unter Strafe. Zu den beiden ersteren gehört die vorsätzliche Angabe nicht vorhandener Verbindlichkeiten in der Vermögenserklärung 1931 und die vorsätzliche falsche Auskunft in einem besonderen Steuerermittlungsverfahren. Wird der objektive steuerrechtliche Tatbestand für diese beiden Fälle festgestellt, so wird man im Regelfalle hier Vorsatz annehmen müssen, immerhin sind auch hier Ausnahmen denkbar, z. B. kann jemand in einem besonderen Steuerermittlungsverfahren in einer mündlichen Verhandlung fahrlässig falsche Angaben machen.

Sowohl für diese beiden Fälle wie für die Unterlassung bestimmter Anzeigen in den drei anderen

Fällen kann ein wichtiges Anzeichen für die Frage des Vorsatzes oder der Fahrlässigkeit der Umstand sein, ob durch diese Handlungen gleichzeitig eine strafbare vollendete oder versuchte Steuerhinterziehung (§ 396 A.D.) begangen wird. Ist dieses nachweislich nicht der Fall, und liegt ferner vom subjektiven Standpunkte des Steuerpflichtigen aus ein schutzwürdiges Interesse an einem Verstoße gegen § 15 nicht vor, so kommt auch hier höchstens Fahrlässigkeit in Frage. Als Beispiel sei auf S. 293 des Aufsatzes und die daselbst behandelte Entscheidung RGSt. RSBl. 1932 S. 1127 verwiesen. Weiter ist auch vorsätzliche Unterbewertung eines steuerpflichtigen Vermögensgegenstandes mit mehr als 3000 RM. nur gemäß § 396 A.D. strafbar.

Vorsätzlich handelt ferner nicht, wer in seiner Vermögenserklärung für den 1. 1. 1931 schon vorher verkaufte Wertpapiere als vorhanden angibt und gleichzeitig den Verkaufserlös verschweigt. Auch bei der Unterlassung jeglicher Angaben verbunden zugleich mit einer irrigen Höherbewertung anderer Wertpapiere kann der Vorsatz ausgeschlossen sein, wenn eine Steuerverkürzung bei diesen Angaben unmöglich ist.

Ein steuerpolitisches Kuriosum.

Von Dr. jur. Albrecht Buschke, Berlin.

Im Zeitalter des Arbeitspendengesetzes und des Volksverratgesetzes, in denen der deutsche Gesetzgeber den säumigen Steuerzahler teils durch rigorose Strafen, teils aber auch durch besondere Vergünstigungen, z. B. teilweisen Erlaß von Steuern, zur Nachholung seiner Pflichten anzuhalten sucht, dürfte es interessieren, daß ähnliche, aber erheblich weitergehende Maßnahmen kürzlich auch in Costa Rica, einem Lande, das wie alle süd- und mittelamerikanischen Staaten von einer von Tag zu Tag schärfer werdenden Wirtschaftskrise betroffen ist, durch ein Gesetz vom 6. 4. 1933¹⁾ vorgenommen worden sind. Nach diesem Gesetz werden die Gemeindeverwaltungen ermächtigt, die bis zum 31. 12. 1932 rückständig gebliebenen Steuer schulden der einzelnen Steuerpflichtigen in eine innerhalb von vier Jahren ratenweise abzuzahlende Schuldverpflichtung umzuwandeln. Auf frühere Zahlungen wird ein abgestufter Nachlaß bis zu 25 v. G. gewährt. Steuerpflichtige, die mit den seit dem 1. 1.

1933 fälligen Steuern oder den für ihre alten Schulden vereinbarten Raten in Rückstand kommen, gehen der Vergünstigung verlustig.

Diese Regelung dürfte zum erstenmal den Gedanken eines allgemeinen Affords des Steuerfiskus mit säumigen Steuerzahlern verwirklichen. Während andere Staaten ihre Finanznot durch besonders rigorose Steuerbeitreibung zu bekämpfen versuchen, geht Costa Rica gerade den umgekehrten Weg, indem es seinen Steuerschuldnern entgegenkommt, ein Verfahren, das bekanntlich sich auch im Verkehr zwischen Privatleuten meist besser bewährt als rücksichtslose Beitreibung von Schulden, die in wirtschaftlich bedrängten Zeiten meist nur zum vorzeitigen Ruin des Schuldners und damit zu weiteren Ausfällen des Gläubigers führt.

In dieser Richtung liegen auch Maßnahmen, die von der polnischen Regierung erwogen werden und auf ein langfristiges Moratorium für Steuerschulden hinauslaufen (vgl. „Industrie und Handel“ Nr. 171 vom 27. 7. 1933).

¹⁾ Mitgeteilt in „Industrie und Handel“ Nr. 130 vom 9. 6. 1933.

Devisen- und Steuerrecht. Die Devisenamnestie. Von Rechtsanwalt amKammergericht *Bernhard Blau*, Berlin.

(Schluß.)

2. Bei der Amnestie für Kapitalflucht tritt jedoch auch bei rechtzeitig erfolgter Anzeige — also bis zum Ablauf des 31. 8. 1933 — Straffreiheit (auch Befreiung von Disziplinarstrafen) und Befreiung von den auf die Zeit vor dem 1. 9. 1933 entfallenden Zinsen und Verzugszuschlägen nicht ein, wenn die zu wenig gezahlte Steuer — und zwar in voller Höhe — nicht innerhalb einer Frist entrichtet wird, die in dem Bescheid über die Steuernachforderung zu bestimmen ist. Während also auf Grund der Steueramnestie nach dem „Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit“ bei Steuerzuwiderhandlungen Straffreiheit eintritt, wenn der Betrag, in dessen Höhe Steuereinnahmen verkürzt worden sind, mindestens zur Hälfte durch Spendenscheine abgelöst wird, tritt bei der Amnestie für Kapitalflucht Straffreiheit nur ein, wenn die zu wenig gezahlte Steuer voll nachgezahlt wird. Während ferner bei der Amnestie durch Spendenscheine Zinsen und Verzugszuschläge, die auf die abgelösten Steuerschulden entfallen, nicht erhoben werden, werden bei der Amnestie für Kapitalflucht nur für die Zeit vor dem 1. 9. 1933 Zinsen und Verzugszuschläge nicht erhoben; für die Zeit nach dem 31. 8. 1933 sind die zu wenig gezahlten Steuerbeträge stets zu verzinsen; der Zinsfuß beträgt bei Verzug 12 v. H. jährlich, sonst 5 v. H. jährlich.

3. Die Devisenamnestie ist scharf zu unterscheiden von der Amnestie für Kapitalflucht. Sie wird erreicht durch rechtzeitige Anzeige — also bis zum 31. 8. 1933 — von vorenthaltenen Devisen, die am 1. 6. 1933 einen Wert von mehr als 200 RM. hatten und anbieterpflichtig waren, aber vor dem 1. 6. 1933 der Reichsbank nicht angeboten worden sind. Während die Steueramnestie und Amnestie für die Kapitalflucht ihre Grundlage in den Steuergesetzen haben, hat die Devisenamnestie ihre Grundlage in der Devisenverordnung vom 23. 5. 1932 und ihrer Durchführungsverordnung vom 23. 5. 1932, auf Grund deren eine Verpflichtung zur Anbieten von Devisen an die Reichsbank begründet bzw. aufrechterhalten wird.

Aus diesem Grunde kann auch die unterlassene Anbieterpflicht noch jetzt, und zwar bis zum Ablauf des 31. 8. 1933 gegenüber der Reichsbank oder Devisenbank nachgeholt werden (§ 3 Abs. 2 Ziff. 2 des Gesetzes). Erfolgt diese Nachholung, so treten die im § 8 bei Nichterfüllung der Anzeigepflicht angedrohten Strafen nicht ein. Eine Devisenamnestie tritt jedoch schon jetzt auf Grund der Anbieten gemäß des vorliegenden Gesetzes noch nicht ein. Es sind hier vielmehr die Ausführungsverordnungen abzuwarten, die im § 10 des Gesetzes vorbehalten sind und in denen es insbesondere heißt, daß Vorschriften getroffen werden können über „tätige Neue“ hinsichtlich solcher Werte, die nach diesem Gesetz nicht anzeigepflichtig sind. Solche Vorschriften sind im § 23 der inzwischen ergangenen Durchführungsverordnung zum Gesetz gegen Verrat der deutschen Volkswirtschaft vom 28. 6. 1933 enthalten. Zu diesen Werten gehören:

1. Devisen, die bis zum Ablauf des 31. 8. 1933 der Reichsbank oder einer Devisenbank angeboten werden;
2. Devisen, für die bei Inkrafttreten dieses Gesetzes eine Anbietenmöglichkeit aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht mehr besteht.

Im Gegensatz zur Steueramnestie auf Grund des Gesetzes zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 1. 6. 1933 ist bei der Devisenamnestie die Anzeigepflicht bei einem Notar nicht vorgesehen. Das folgt aus der besonderen Art der Devisenregelung, insbesondere der ausschließlichen Zuständigkeit der Finanzämter und der Reichsbank in Devisensachen.

III.

Den Begriff der Devisen im Sinne des Gesetzes gegen den Verrat der deutschen Volkswirtschaft lehnt sich an die Begriffsbestimmung der Devisenverordnung an. „Devisen“ im Sinne dieses Gesetzes sind:

1. ausländische Zahlungsmittel ohne Rücksicht darauf, ob sie sich im Inland oder im Ausland befinden. „Zahlungsmittel“ sind nach § 2 Abs. 1 DevVO. Geldsorten (Münzgeld, Papiergeld, Banknoten u. dgl.), Auszahlungen, Anweisungen, Schecks und Wechsel;
2. Ansprüche aus Währungskonten bei inländischen Kreditinstituten sowie Forderungen in ausländischer Währung, sofern der Schuldner im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen Sitz oder Ort der Leitung hat. Ausgenommen sind jedoch Forderungen auf Versicherungs- oder Rückversicherungsprämien und solche andere Forderungen aus Versicherungs- oder Rückversicherungsverträgen, die noch nicht fällig sind.

Nach § 5 a der 1. DevVO. gehören zu den Forderungen in ausländischer Währung „Ansprüche aus Währungskonten bei inländischen Kreditinstituten“. Sie dürfen auf Grund des § 1 der 1. DevVO. nicht mehr unbeschränkt geführt werden, vielmehr müssen die Banken von ihren Kunden Auszahlungen, Wechsel, Schecks und Noten zur Gutschrift auf Währungskonto der Reichsbank anbieten.

Nach § 2 Abs. 2 DevVO. sind „Forderungen in ausländischer Währung“ solche, bei denen der Gläubiger Anspruch auf Zahlung in effektiver ausländischer Währung hat. Als Forderungen in ausländischer Währung gelten jedoch nicht ausländische Wertpapiere sowie Forderungen in ausländischer Währung aus Versicherungsverträgen, die vor dem 15. 7. 1931 abgeschlossen worden sind.

3. Ausländische oder auf eine ausländische Währung lautende inländische Wertpapiere, die an einer deutschen Börse zum Handel nicht zugelassen sind, ohne Rücksicht darauf, ob die Wertpapiere sich im Inland oder im Ausland befinden.

Ausländische Wertpapiere sind nach § 2 Abs. 2 DevB. solche, die von einem Ausländer ausgestellt sind.

4. Fällige Zins- oder Gewinnanteilscheine und rückzahlbar gewordene Stücke ausländischer Wertpapiere und solche auf eine ausländische Währung lautende inländische Wertpapiere, die nicht an einer deutschen Börse zum Handel zugelassen sind, ohne Rücksicht darauf, ob die Zins- oder Gewinnanteilscheine und die Wertpapiere sich im Inland oder Ausland befinden.
5. Gold, ohne Rücksicht darauf, ob es sich im Inland oder Ausland befindet. — „Gold“ sind nach § 2 Abs. 4 DevB. außer Kurs gesetzte Goldmünzen, Feingold und legiertes Gold, roh oder als Halbfabrikat.

Zusammenfassend ergibt sich, daß Straffreiheit für Steuerverkürzungen, und zwar für Steuern vom Einkommen, Ertrag, Vermögen (mit Ausnahme vom Auslandsvermögen) und Umsatz durch den Spendenchein erreicht werden kann, Straffreiheit für „Kapitalflucht“ und unterlassene „Devisenmeldungen“ durch die besonderen Anzeigepflichten bis zum 31. 8. 1933 auf Grund des Gesetzes gegen den Verrat der deutschen Volkswirtschaft vom 12. 6. 1933.

IV. Inhalt der Devisenamnestie.

Durch die Devisenamnestie sollen dem Reich zur Verstärkung des Devisenbestandes bisher nicht angebotene Devisen zugeführt werden. Aus diesem Grunde ist die Voraussetzung zur Erlangung der Devisenamnestie für bisher unterlassene Anbieten von Devisen:

Die Anzeige der verschwiegenen Werte an die zuständige Anzeigestelle (bei physischen Personen das Wohnsitzfinanzamt, bei juristischen Personen das Finanzamt der Geschäftsleitung, Landesfinanzamt, Hauptzollamt, Zollamt); diese gilt zugleich auch als Anbieten.

Eine besondere Rechtslage ergibt sich nun dann, wenn für Devisen zur Zeit des Inkrafttretens des Gesetzes, nämlich am 14. 6. 1933, eine Anbietenmöglichkeit aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht mehr besteht, z. B. wegen rechtlich wirksamer Verfügungsbeschränkungen oder tatsächlicher Unmöglichkeit der Herbeischaffung der Devisen. In diesen Fällen besteht eine Anzeigepflicht nach § 3 Abs. 2 des Gesetzes nicht. Es besteht jedoch eine wichtige Ausnahme, und zwar für den Fall, daß Devisen, die der Reichsbank nicht rechtzeitig angeboten worden waren, vor Inkrafttreten dieses Gesetzes, also vor dem 14. 6. 1933, unmittelbar oder mittelbar zum Erwerb von Nichtdevisen verwendet worden sind, die als im Ausland befindliche Vermögenstücke nach den Vorschriften des Gesetzes zur Erlangung der Amnestie für Kapitalflucht anzeigepflichtig sind. Auch hier handelt es sich um Fälle, in denen eine Anbietenmöglichkeit aus tatsächlichen Gründen nicht mehr besteht, da bei Inkrafttreten des Gesetzes — am 14. 6. 1933 — eine Umwandlung der Devisen in Nichtdevisen bereits stattgefunden hatte.

In diesen Fällen kann eine Devisenamnestie eintreten, wenn:

- a) die Devisenzuwerdungen bis zum Ablauf des 31. 8. 1933 der Reichsbank angezeigt werden, und ferner
- b) wenn außerdem innerhalb einer von der Reichsbank zu bestimmenden Frist Devisen in Höhe eines Betrages angeboten werden, den die Reichsbank bestimmt.

Liegt der angegebene Ausnahmefall nicht vor, so kommt die Anzeigepflicht für Devisen, für die bei Inkrafttreten des Gesetzes eine Anbietenmöglichkeit aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht mehr besteht, nicht in Frage und somit auch keine Strafbarkeit für unterlassene Anzeige.

V. Inhalt der Amnestie für Kapitalflucht.

1. Anzeigepflichtige Werte.

Um die Amnestie für Kapitalflucht zu erlangen, ist es erforderlich, die anzeigepflichtigen Werte bis zum Ablauf des 31. 8. 1933 bei der zuständigen Behörde (Finanzamt, Hauptzollamt, Zollamt) anzuzeigen. Anzuzeigen sind:

Vermögensstücke, die am 1. 6. 1933 sich im Ausland befanden, in ihrer Gesamtheit einen Wert von mehr als 1000 RM. hatten und vermögenssteuerpflichtig waren, aber vor dem 1. 6. 1933 dem Finanzamt weder von dem Steuerpflichtigen noch von einer anderen Person, die die Pflichten des Steuerpflichtigen zu erfüllen hat, angegeben worden sind.

Die Anzeigepflicht besteht auch dann, wenn die im Ausland befindlichen Vermögenstücke nach dem letzten Vermögensteuer-Stichtag aus Mitteln erworben worden sind, die in der letzten Vermögenserklärung — sei es als im Inland oder im Ausland befindliche Vermögenstücke — angegeben worden sind.

Als im Ausland befindliche Vermögenstücke gelten im Sinne dieses Gesetzes folgende:

- a) im Ausland belegener Grundbesitz (landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche und gärtnerische Betriebe, Grundstücke und Betriebsgrundstücke), ferner grundstücksgleiche Rechte an Grundbesitz, der im Ausland belegen ist;
- b) Hypotheken und andere Rechte, die gesichert sind durch im Ausland belegenen Grundbesitz oder durch grundstücksgleiche Rechte, die an solchem Grundbesitz bestehen;
- c) Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften, die im Inland weder ihren Sitz noch den Ort der Leitung haben. Es macht keinen Unterschied, ob die Beteiligungen in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Sind die Beteiligungen in Wertpapieren verbrieft, so macht es keinen Unterschied, ob sich die Wertpapiere im Inland oder im Ausland befinden;
- d) Wertpapiere über Forderungen, sofern der Schuldner (bei Schecks und gezogenen Wechseln der Bezogene, bei eigenen Wechseln der Aussteller) im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen Sitz oder den Ort der Leitung hat. Es macht keinen Unterschied, ob sich die Wertpapiere im Inland oder im Ausland befinden;

- e) andere (weder unter c noch d fallende) Wertpapiere, sofern sie sich im Ausland befinden;
- f) andere (weder unter b noch d oder e fallende) Forderungen (auch Forderungen aus Lebensversicherungen, Kapitalversicherungen und Rentenversicherungen), sofern der Schuldner im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen Sitz noch den Ort der Leitung hat;
- g) Beteiligungen (auch Bezugsberechtigungen) an Familienstiftungen, die weder ihren Sitz noch den Ort der Leitung im Inland haben, ohne Rücksicht auf den Wert der Beteiligungen (Bezugsberechtigungen);
- h) Patente und andere Urheberrechte, die im Ausland eingetragen oder angemeldet sind;
- i) im Ausland befindliche (inländische oder ausländische) Zahlungsmittel;
- k) im Ausland befindliche Edelmetalle, Edelsteine und Perlen;
- l) im Ausland befindliche Gegenstände aus edlem Metall, Schmuckgegenstände und solche Luxusgegenstände, die nicht zur Ausstattung einer Wohnung des Steuerpflichtigen gehören;
- m) im Ausland befindliche Kunstgegenstände und Sammlungen;
- n) Betriebsvermögen, das zu einer im Ausland belegenen Betriebsstätte oder zu einem im Ausland befindlichen Lager gehört, auch soweit dieses Betriebsvermögen nicht aus Vermögensstücken besteht, die unter a bis f, h bis m fallen.

2. Anzeigepflichtige Personen bei der Devisen- und Kapitalfluchtamnestie.

Anzeigepflichtig ist jede Person, die am 1. 6. 1933 mit anzeigepflichtigen Werten entweder „vermögensteuerpflichtig“ oder — bei Devisen — „anbietungspflichtig“ war. Die Anzeigepflicht besteht nicht, soweit nach den Vorschriften der Reichsabgabenordnung (insbesondere §§ 103 ff.) die Pflichten des Steuerpflichtigen ein anderer zu erfüllen hatte (z. B. der gesetzliche Vertreter oder der Testamentvollstrecker); hier obliegt dem anderen die Anzeigepflicht. Die Anzeigepflicht besteht nur hinsichtlich solcher anzeigepflichtigen Werte, die am 1. 6. 1933 der Verwaltung der anzeigepflichtigen Person unterstanden.

Eine Anzeige, die ordnungsmäßig und fristgerecht von einem Anzeigepflichtigen oder namens eines solchen erstattet wird, kommt auch den übrigen Anzeigepflichtigen zugute.

3. Straffreiheit bei Erfüllung der Anzeigepflicht.

Wird die Anzeigepflicht fristgemäß bis zum Ablauf des 31. 8. 1933 erfüllt, so tritt für alle bisher begangenen Zuwiderhandlungen gegen das Steuer- und Devisenrecht Straffreiheit ein (auch Befreiung von Disziplinarstrafen), und zwar hinsichtlich der angezeigten Werte, der Zahlungsmittel und sonstigen Werte, die zum Erwerb der angezeigten Werte unmittelbar oder mittelbar verwendet worden sind, hinsichtlich des Ertrages und Einkommens aus diesen vorbezeichneten Werten und des Umsatzes aus diesen Werten. Es müssen jedoch zu wenig gezahlte

Steuern nachgezahlt werden; für die Zeit vor dem 1. 9. 1933 werden bei ordnungsmäßiger Anzeige Zinsen und Verzugszuschläge nicht erhoben; für die Zeit nach dem 31. 8. 1933 sind die zu wenig gezahlten Steuerbeträge zu verzinsen, und zwar bei Verzug mit 12 v. H. jährlich, sonst 5 v. H. jährlich.

Ausnahmen.

- a) Straffreiheit und Befreiung von den auf die Zeit vor dem 1. 9. 1933 entfallenden Zinsen und Verzugszuschlägen treten nicht ein, soweit anzeigepflichtige Vermögensstücke, bevor die Anzeige einer Anzeigestelle zugeht, einer Steuerbehörde bekannt geworden sind, oder wenn die zu wenig gezahlte Steuer nicht innerhalb einer Frist entrichtet wird, die in dem Bescheid über die Steuernachforderung zu bestimmen ist;
- b) Straffreiheit hinsichtlich der Devisenzuwiderhandlungen tritt nicht ein, soweit anzeigepflichtige Devisen, bevor eine Anzeige einer Anzeigestelle zugeht, der Reichsbank oder einer anderen bei der Devisenbewirtschaftung mitwirkenden Stelle oder einer Strafverfolgungsbehörde bekannt geworden sind. Aus diesem Grunde besteht, falls die Anzeige erst kurz vor Fristablauf erfolgt, stets die Möglichkeit, daß bis dahin das Steuer- und Devisenvergehen bekannt wird.

4. Strafe bei Nichterfüllung der Anzeigepflicht.

Bei Nichterfüllung der Anzeigepflicht treten schwere Strafen ein, und zwar bei vorsätzlichem Handeln Zuchthaus nicht unter drei Jahren und Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte; bei Fahrlässigkeit für Reichsangehörige Gefängnis nicht unter einem Jahr.

Diese Strafe tritt dann nur ein, wenn die Anzeigepflicht nach §§ 1 bis 6 des Gesetzes vorsätzlich oder fahrlässig nicht erfüllt wird. In den beiden Fällen, in denen aber die Anzeigepflicht ausgenommen ist, nämlich

- a) für Devisen, für die beim Inkrafttreten dieses Gesetzes eine Anbietungsmöglichkeit aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht mehr besteht;
- b) für Devisen, die bis zum Ablauf des 31. 8. 1933 der Reichsbank oder einer Devisenbank angeboten werden,

treten die angedrohten Strafen wegen Nichterfüllung der Anzeigepflicht nicht ein. In diesen beiden Fällen tritt aber andererseits auch — wie bereits oben ausgeführt — die Devisenamnestie an sich nicht ein; es besteht vielmehr nur die Möglichkeit, daß auf Grund der inzwischen erlassenen Durchführungsverordnung die Vorschriften über tätige Reue zur Anwendung gelangen.

VIII. Strafverfahren.

Die Aburteilung bei Nichterfüllung der Anzeigepflicht erfolgt durch Sondergerichte. In Fällen der vorliegenden Art kann auch eine Hauptverhandlung gegen Abwesende erfolgen. Das Verfahren bestimmt sich dann nach den Vorschriften der §§ 278 bis 285 StPD. Wird jedoch der Verurteilte ergriffen,

oder stellt er sich dem Gericht, so hat das Gericht auf seinen Antrag die Erneuerung der Hauptverhandlung zu beschließen. Mit diesem Beschluß wird das frühere Urteil hinfällig.

IX. Die Durchführung in der Devisenamnestie.

In der Durchführungsverordnung zum Volksverratgesetz (DVVG.) vom 28. 6. 1933 wird die praktische Durchführung der Devisenamnestie geregelt. Es gelten folgende Hauptgrundsätze:

1. **Einheitliche Anzeigepflicht.** Wenn Werte sowohl als anbieterpflichtige Devisen wie auch als vermögenssteuerpflichtige Vermögenstücke anzeigepflichtig sind, so besteht hinsichtlich dieser Werte eine einheitliche Anzeigepflicht, also nicht etwa eine doppelte Anzeigepflicht (§ 1 Abs. 3). Diese Fälle erleiden jedoch dann eine Ausnahme, wenn es sich um Devisen handelt, die von der Anzeigepflicht ausgenommen sind, weil sie bis zum Ablauf des 31. 8. 1933 der Reichsbank oder einer Devisenbank angeboten werden. In diesen Fällen handelt es sich nicht um eine „Anzeigepflicht“ gemäß § 5 VVG., sondern um eine devisenrechtliche „Anbieterpflicht“ nach § 1 DVV. vom 23. 5. 1932. In einem solchen Falle muß also neben der Anbieterpflicht der Devisen gegenüber der Reichsbank (Devisenbank) noch die Anzeige der verschwiegenen Vermögenstücke an die vorgeschriebenen Anzeigestellen erfolgen. Es handelt sich hier auch nicht um eine doppelte Anzeigepflicht, sondern nur um eine „Anzeigepflicht“ hinsichtlich der Vermögenstücke und um eine „Anbieterpflicht“ hinsichtlich der Devisen.

2. **Inland und Ausland.** Die Unterscheidung zwischen Inland und Ausland ist besonders für die „Kapitalfluchtamnestie“ von Bedeutung, während für die Devisenamnestie die Anzeigepflicht im allgemeinen ohne Rücksicht darauf besteht, ob die Devisen sich im Inland oder im Ausland befinden. Aus diesem Grunde kommen im allgemeinen auch nicht die Grundsätze des Devisenrechts über den Begriff des „Auslands“ zur Anwendung, insbesondere wird nicht wie im Devisenrecht auch das Saargebiet zum Ausland gerechnet. Nur in einem Falle wird das Saargebiet — entsprechend § 2 Abs. 6 DVV. — zum Ausland gerechnet, nämlich nach § 3 Abs. 1 Ziff. 2 VVG., wonach zu den Devisen im Sinne dieses Gesetzes auch Ansprüche aus Währungskonten bei inländischen Kreditinstituten sowie Forderungen in ausländischer Währung gehören, sofern der Schuldner im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen Sitz noch den Ort der Leitung hat. Hierzu gehören also auch die erwähnten Ansprüche und Forderungen, wenn der Schuldner im Saargebiet Wohnsitz, Sitz oder Ort der Leitung hat. Ausgenommen sind wiederum Forderungen auf Versicherungs- oder Rückversicherungsprämien oder aus Versicherungs- oder Rückversicherungsverträgen, die noch nicht fällig sind (§ 3 Abs. 1 Ziff. 2 Satz 2 VVG.).

Im Hinblick darauf, daß die Unterscheidung von Inland und Ausland — abgesehen von dem oben erwähnten Falle des § 3 Abs. 1 Ziff. 2 VVG. — im allgemeinen nur für die Kapitalfluchtamnestie in Betracht kommt, ist Inland im Sinne des Volksverratgesetzes das Gebiet, auf das die Deutsche Steuerhoheit sich erstreckt, sowie auch das Saar-

gebiet. Wer also Vermögenstücke, die sich in diesen Gebieten (Inland) befanden und vermögenssteuerpflichtig waren, verschwiegen hat, kann Amnestie nicht auf Grund des Volksverratgesetzes, sondern nur durch Spendenschein auf Grund des Gesetzes zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 1. 6. 1933 erreichen.

Der Begriff des Inlands ist namentlich von Bedeutung für die im § 2 Ziff. 3, 4, 6, 7 VVG. bezeichneten ausländischen Werte. Es handelt sich hier um folgende:

Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften, die im Inland weder ihren Sitz noch den Ort der Leitung haben. Es macht keinen Unterschied, ob die Beteiligungen in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Sind die Beteiligungen in Wertpapieren verbrieft, so macht es keinen Unterschied, ob sich die Wertpapiere im Inland oder im Ausland befinden;

Wertpapiere über Forderungen, sofern der Schuldner (bei Schecks und gezogenen Wechseln der Bezogene, bei eigenen Wechseln der Aussteller) im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen Sitz oder den Ort der Leitung hat. Es macht keinen Unterschied, ob sich die Wertpapiere im Inland oder im Ausland befinden;

andere (weder unter die Ziff. 2 noch unter die Ziff. 4 noch unter die Ziff. 5 des § 2 VVG. fallende) Forderungen (auch Forderungen aus Lebensversicherungen, Kapitalversicherungen und Rentenversicherungen), sofern der Schuldner im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen Sitz noch den Ort der Leitung hat;

Beteiligungen (auch Bezugsberechtigungen) an Familienstiftungen, die weder ihren Sitz noch den Ort der Leitung im Inland haben, ohne Rücksicht auf den Wert der Beteiligungen (Bezugsberechtigungen).

„Ausland“ im Sinne des Volksverratgesetzes und seiner Durchführungsverordnung ist alles Gebiet mit Ausnahme

a) des Gebiets, auf das die Deutsche Steuerhoheit sich erstreckt,

b) des Saargebiets (ausgenommen bei Anwendung des § 3 Abs. 1 Ziff. 2 des Gesetzes, vgl. oben).

3. **Arten der anzeigepflichtigen Devisen.** Die Begriffsbestimmungen und sonstigen Vorschriften, die in den §§ 2 und 8 DVV. enthalten sind, gelten auch für anzeigepflichtige Devisen nach § 3 Abs. 1 VVG., soweit sich nicht aus dem Wortlaut oder aus dem Inhalt etwas anderes ergibt.

a) Nach § 2 DVV. sind Devisen Zahlungsmittel (Geldsorten, Auszahlungen, Anweisungen, Schecks und Wechsel), Forderungen in ausländischer Währung (d. h. in effektiver ausländischer Währung), ausländische Wertpapiere (von einem Ausländer ausgestellt), Gold (außer Kurs gesetzte Goldmünzen, Feingold und legiertes Gold, roh oder als Halbfabrikat), Edelmetalle (Silber, Platin und Platinmetalle in den im Handel mit solchen Metallen üblichen Formen).

b) § 8 DVV. bestimmt hinsichtlich der Wertpapiere:

Den an einer deutschen Börse zum Handel zugelassenen Wertpapieren stehen im Sinne dieser Verordnung die Wertpapiere gleich, die in den Tätigkeitsbereich eines Ausschusses der Ständigen Kommission für Angelegenheiten des Handels in amtlich

nicht notierten Werten beim Zentralverband des Deutschen Bank- und Bankiergewerbes einbezogen sind. Diese Gleichstellung gilt nicht für den Anwendungsbereich des § 6 (Auslandanleihen).

Wie ein Vergleich des § 3 WBG. mit § 2 DebV.D. ergibt, besteht ein Unterschied hinsichtlich des § 2 Abs. 2 DebV.D. mit § 3 Abs. 2 WBG. insofern, als nach § 2 Abs. 2 Satz 2 DebV.D. als Forderungen in ausländischer Währung nicht Forderungen aus Versicherungsverträgen gelten, die vor dem 15. 7. 1931 abgeschlossen sind. Nach § 3 Abs. 1 Ziff. 2 Satz 2 sind aber, wie oben erwähnt, noch ferner von der Anmeldepflicht ausgenommen Forderungen auf Versicherungs- oder Rückversicherungsprämien und solche andere Forderungen aus Versicherungs- oder Rückversicherungsverträgen, die noch nicht fällig sind.

4. Steuerfreie Reichsbahn-Anleihe 1931. Sofern die Voraussetzungen der §§ 1 bis 3 WBG. über die Anzeigepflicht von Vermögenstücken und Devisen vorliegen, sind diese Werte auch dann anzeigepflichtig, wenn für Steuern, die auf sie entfallen, und für Steuerzuwiderhandlungen, die hinsichtlich dieser Werte begangen worden sind, Steueramnestie durch Erwerb steuerfreier Reichsbahn-Anleihe 1931 auf Grund der zweiten Steueramnestieverordnung vom 19. 9. 1931 erlangt worden ist. Diese Vorschrift hat ihre Begründung darin, daß die frühere Amnestie, ohne daß eine Anzeigepflicht gegenüber den Steuerbehörden erforderlich war, durch den bloßen Erwerb der Reichsbahn-Anleihe 1931 erfolgte.

5. Kenntnis der Reichsbank oder anderer Devisenstellen. Nach § 7 Abs. 4 WBG. tritt Straffreiheit (auch Befreiung von Disziplinarstrafen) hinsichtlich der Devisenzuwiderhandlungen nicht ein, soweit anzeigepflichtige Devisen, bevor die Anzeige einer Anzeigestelle zugeht, der Reichsbank oder einer anderen bei der Devisenbewirtschaftung mitwirkenden Stelle oder einer Strafverfolgungsbehörde bekannt geworden sind. Nach § 20 Abs. 2 W.D. zum WBG. kommen hier in Betracht die Reichsbank, und zwar die Reichshauptbank, die Reichsbank-Hauptstellen, die Reichsbankstellen und die Reichsbank-Nebenstellen, ferner das Reichswirtschaftsministerium und die Zollfahndungsstellen. Letzteres ist namentlich wegen der diesen zustehenden „Nachschau“ von Bedeutung. Als Devisenzuwiderhandlungen, die der Reichsbank oder einer anderen bei der Devisenbewirtschaftung mitwirkenden Stelle bekannt geworden sind, gelten solche, die zur Kenntnis eines Beamten oder eines bei der Devisenbewirtschaftung mitwirkenden Angestellten, z. B. eines nichtbeamteten Buchprüfers, einer der oben angegebenen Stellen gelangt sind.

Im § 7 W.D. wird ferner bestimmt, daß die Verpflichtung, anzeigepflichtige Devisen anzuzeigen, nicht dadurch berührt wird, daß die Reichsbank oder eine andere bei der Devisenbewirtschaftung mitwirkende Stelle oder eine Strafverfolgungsbehörde in anderer Weise als durch Angabe (Anzeige) eines anzeigepflichtigen Kenntnis von den anzeigepflichtigen Devisen erlangt hat. Obwohl also in diesen Fällen gemäß § 7 Abs. 4 WBG. durch die Anzeige keine Devisenamnestie erlangt werden

kann, besteht dennoch die Anzeigepflicht zur Vermeidung der im § 8 WBG. angedrohten Strafen wegen Nichterfüllung der Anzeige.

6. Ausnahmen von der Anzeigepflicht. Nach § 12 W.D. gelten als Devisen, die am 1. 6. 1933 anzeigepflichtig waren, nicht solche Arten von Devisen, für welche die Reichsbank auf Grund von § 8 der 1. W.D. zur DebV.D. vom 23. 5. 1932 angeordnet hat, daß sie nicht angeboten zu werden brauchen. Nach dieser Bestimmung kann nämlich die Reichsbank anordnen, daß bestimmte Arten der anzeigepflichtigen Werte nicht angeboten zu werden brauchen. Zu solchen Werten gehören insbesondere notleidende oder auf eine entwertete Währung lautende Wertpapiere.

In diesem Zusammenhange sei noch darauf hingewiesen, daß bei dem sogenannten „Wertpapierumtausch“ eine Anzeigepflicht nach den Richtlinien für die Devisenbewirtschaftung II 19 nicht besteht. Danach können ohne Genehmigung nach § 5 DebV.D. ausländische Wertpapiere, die nicht an einer deutschen Börse zum Handel zugelassen sind, gegen ausländische Zahlungsmittel verkauft werden, wenn diese alsbald wieder zum Ankauf inländischer Wertpapiere verwendet werden und ein etwaiger Spitzenbetrag der Reichsbank (Devisenbank) zur Verfügung gestellt wird. Entsprechendes gilt für inländische Wertpapiere, die ausschließlich oder wahlweise auf eine ausländische Währung lauten und nicht zum Handel an einer deutschen Börse zugelassen sind (§ 6 DebV.D.). In den angegebenen beiden Fällen entfällt nach der ausdrücklichen Vorschrift von Ri. II 19 Abs. 3 die Verpflichtung zur Anbietung der vorübergehend entstehenden Guthaben und der neu erworbenen Wertpapiere. Diese Befreiungsvorschrift gilt jedoch nur dann, wenn gleichartige Wertpapiere ausgetauscht werden.

Eine Ausnahme von der Anzeigepflicht besteht auch dann, wenn ein anzeigepflichtiger Devisen, die ihm nach dem Stand vom 1. 6. 1933 zuzurechnen sind, der Reichsbank schon vor dem 1. 6. 1933 angeboten hat, und zwar auch dann, wenn die Anbietung nicht aus freien Stücken erfolgte.

7. Freigrenzen. Eine Anzeigepflicht von Devisen besteht nur dann, wenn am 1. 6. 1933 die anzeigepflichtigen Devisen einen Wert von mehr als 200 RM. hatten. Zweifelsfragen entstehen hier dann, wenn z. B. innerhalb einer Familie nur bei Zusammenrechnung der einzelnen Devisenbeträge z. B. von Ehegatten und minderjährigen Kindern die Freigrenze von 200 RM. überschritten wird, während ohne diese Zusammenrechnung bei jedem einzelnen Familienmitglied die Freigrenze von 200 RM. nicht überschritten würde. Aus dem Volksvertragsgesetz ergibt sich keine Klarstellung dieser Frage. Bei der im § 21 DebV.D. festgesetzten Freigrenze wird angenommen, daß bei Ehegatten, minderjährigen Kindern u. dgl. die Freigrenze für jede Person besonders berechnet wird. Die Freigrenze wird also jeweils auf eine Person abgestellt. Im § 2 der 1. W.D. zur Devisenverordnung vom 23. 5. 1932, der sich auf die Anzeigepflicht der Ein- und Rückwanderer bezieht und hinsichtlich deren ebenfalls — im Gegensatz zur laufenden Anbietungspflicht nach § 1 der 1. W.D. — eine Freigrenze von 200 RM. festgesetzt ist, wird

bestimmt, daß Ehegatten, die nicht dauernd voneinander getrennt leben, ferner Eltern und minderjährige Kinder, die in einer Haushaltung leben, im Sinne der Anbietungspflicht als ein Pflichtiger angesehen werden. Es findet hier also eine Zusammenrechnung statt.

Das bisherige Devisenrecht gibt also auch keine klare Antwort darauf, ob hinsichtlich der Freigrenze für die Anzeigepflicht nach dem Volksverratgesetz eine Zusammenrechnung der Devisenbeträge der einzelnen Familienmitglieder stattzufinden hat. Im Hinblick auf die bei Verletzung der Anzeigepflicht angedrohten schweren Strafen (§ 8 WVG.) wäre es wünschenswert, wenn diese wichtige Frage in einer weiteren Durchführungsverordnung geklärt würde.

8. Die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Devisenrecht zeigen sich in besonderem Maße bei der Frage der „Zurechnung“ von Devisen. Nach § 15 WDVWG. sind Devisen nur dann anzeigepflichtig, wenn sie einer Person zuzurechnen sind, die am 1. 6. 1933 mit den Devisen anbietungspflichtig war. Die Devisen sind demjenigen zuzurechnen, dessen wirtschaftliches Eigentum gemäß § 98 Abs. 1 A.D. sie am 1. 6. 1933 waren. Es kommt also für die Zurechnung der Devisen nach den Grundätzen des Steuerrechts nicht auf das juristische Eigentum an, sondern lediglich darauf, ob der Pflichtige die Devisen „als ihm gehörig besitzt“. Soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, ist der Vorerbe und nach Aushändigung des Vermächtnisses der Vorvermächtnisnehmer dem Eigentümer gleichzubehandeln; ebenso der Inhaber eines Fideikommisses, Lehens oder Stammguts, eines Hausguts oder eines sonstigen nach landesgesetzlichen Vorschriften (Artikel 57 bis 59 GGWB.) gebundenen Vermögens. Zu beachten sind die im § 15 WDVWG. erwähnten Beispiele.

9. Inhalt der Anzeige. Bei anzeigepflichtigen Devisen sind Zusammenfassungen in der folgenden Weise zulässig:

a) Zahlungsmittel können nach den einzelnen Sorten, Gold kann nach den handelsüblichen Arten zusammengefaßt werden;

b) Hypothekensforderungen müssen einzeln aufgeführt werden. Andere Forderungen dürfen nur insoweit in einem Gesamtbetrag angegeben werden, als sie auf dieselbe Währung lauten und sich gegen denselben Schuldner richten;

c) Wertpapiere gleicher Gattung können in einem Gesamtbetrag angegeben werden. Dies gilt auch für Zins- oder Gewinnanteilscheine;

d) Devisen, die unter verschiedene Ziffern des § 3 Abs. 1 WVG. fallen, dürfen nicht zusammengefaßt werden.

Die Devisen müssen in der Anzeige mit den üblichen Unterscheidungsmerkmalen bezeichnet werden. Bei Wertpapieren sind anzugeben die Gattung, und wenn es sich um festverzinsliche Wertpapiere handelt, der Zinsfuß und die Ausgabe. Wertangaben müssen in der Anzeige soweit gemacht werden, als es zur ordnungsmäßigen Kennzeichnung der Devisen erforderlich ist; bei Wertpapieren muß der Nennwert angegeben werden.

10. Verlängerung der Anzeigefrist. An sich läuft die Anzeigefrist am 31. 8. 1933 ab. Sie kann jedoch für einzelne Fälle auf Antrag des Anzeigepflichtigen über den 31. 8. 1933 hinaus, längstens jedoch bis zum Ablauf des 31. 10. 1933 verlängert werden, wenn ein wichtiger Grund für eine solche Verlängerung vorliegt, z. B. Aufenthalt im Ausland oder schwierige Beschaffung der Unterlagen. Die Fristverlängerung ist bei der Anzeigestelle (Finanzamt, Hauptzollamt, Zollamt) zu beantragen, bei der der Anzeigepflichtige die Anzeige erstatten will. Die Fristverlängerung kann jedoch nur dann bewilligt werden, wenn der Antrag vor dem Ablauf des 31. 8. 1933 bei der Anzeigestelle eingeht.

11. Tätige Neue. Die Einführung der „tätigen Neue“ in das Devisenrecht ist von besonderer Tragweite, da in der Devisenverordnung und ihren Durchführungsverordnungen Vorschriften über tätige Neue nicht enthalten sind. Nach § 10 WVG. ist die Einführung der tätigen Neue hinsichtlich solcher Werte vorgeesehen, die nach dem Volksverratgesetz nicht anzeigepflichtig sind. Das sind nämlich die Fälle, in denen für Devisen beim Inkrafttreten des Volksverratgesetzes, am 14. 6. 1933, eine Anbietetungsmöglichkeit aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht mehr besteht, sowie diejenigen Fälle, bei denen Devisen bis zum Ablauf des 31. 8. 1933 der Reichsbank oder einer Devisenbank angeboten werden (§ 3 Abs. 2 Ziff. 1 und 2 WVG.).

Für diese Fälle wird im § 23 WDVWG. die tätige Neue eingeführt. Die beiden oben erwähnten Fälle sind verschieden geregelt.

a) Sind Devisen, die nach den bestehenden devisenrechtlichen Vorschriften vor dem 1. 6. 1933 der Reichsbank hätten angeboten werden müssen, zwar nicht rechtzeitig aber nachträglich angeboten worden, oder werden solche Devisen bis zum Ablauf des 31. 8. 1933 der Reichsbank angeboten, so tritt Straffreiheit unter den besonderen unten näher dargelegten Umständen ein,

b) ist über anbietungspflichtige Devisen, die nicht rechtzeitig angeboten worden waren, vor dem Inkrafttreten des Volksverratgesetzes, also vor dem 14. 6. 1933, verfügt worden, und dadurch die Anbietetung der Devisen rechtlich oder tatsächlich unmöglich geworden, so tritt, wenn die Devisen bis zum Ablauf des 31. 8. 1933 der Reichsbank angezeigt werden und wenn außerdem innerhalb einer von der Reichsbank zu bestimmenden Frist Devisen in Höhe eines von der Reichsbank bestimmten Betrages angeboten werden, ebenfalls Straffreiheit ein. Das gilt sowohl allgemein als auch für den Fall, daß Devisen, die der Reichsbank nicht rechtzeitig angeboten worden waren, vor dem Inkrafttreten des Volksverratgesetzes unmittelbar oder mittelbar zum Erwerb von Nichtdevisen verwendet wurden, die als im Ausland befindliche Vermögensstücke nach den Vorschriften des Volksverratgesetzes anzeigepflichtig sind (§ 7 Abs. 5 WVG.).

Die Straffreiheit erstreckt sich in den oben zu a und b angegebenen Fällen generell auf Devisenzuwiderhandlungen, die vor dem Inkrafttreten der WDVWG., also vor dem 1. 7. 1933 — der Stichtag des Inkrafttretens des WVG. vom 14. 6. 1933 ist hier nicht maßgebend — begangen worden sind;

a) hinsichtlich der angebotenen oder angezeigten Devisen,

b) hinsichtlich der Zahlungsmittel oder der sonstigen Werte, die zum Erwerb der angebotenen oder angezeigten Devisen unmittelbar oder mittelbar verwendet worden sind, hinsichtlich des Ertrags und des Einkommens aus den oben bezeichneten Werten sowie hinsichtlich des Umsatzes, der die Werte betrifft. Diese Vorschrift entspricht dem § 7 Abs. 1 WVG. Ebenso wie die Devisenamnestie als solche bewirkt also auch die „tätige Neue“ Straffreiheit nicht nur hinsichtlich der Verstöße gegen die Anbieterpflicht, sondern generell für Devisenzuwendungen, die sich auf die erwähnten Werte, Zahlungsmittel usw. beziehen. Durch tätige Neue wird also auch Straffreiheit erlangt, wenn z. B. hinsichtlich der Zahlungsmittel, die zum Erwerb der angebotenen oder angezeigten Devisen verwendet worden waren, Verstöße nach §§ 3, 4 DevVd. vorgelegen haben.

Straffreiheit durch tätige Neue tritt jedoch nur ein, wenn die Anbietetung oder die Anzeige erfolgt, bevor der Reichsbank oder einer anderen bei der Devisenbewirtschaftung mitwirkenden Stelle oder einer Strafverfolgungsbehörde die Zuwiderhandlung bekannt geworden ist und wenn — entsprechend der Vorschrift des § 410 Ad. — der Anbieterpflichtige nicht durch eine unmittelbare Gefahr

der Entdeckung zu der Anbietetung veranlaßt worden ist. Bei dieser Bestimmung fällt auf, daß nur von der „Anbietetung“ und nicht von der „Anzeige“ gesprochen wird, die durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt worden ist. Es hat also danach den Anschein, daß die unmittelbare Gefahr der Entdeckung nur für den Fall von Bedeutung ist, daß Devisen zwar nicht rechtzeitig, aber nachträglich der Reichsbank angeboten worden sind oder bis zum Ablauf des 31. 8. 1933 angeboten werden, während für den Fall, daß über anbieterpflichtige Devisen vor dem Inkrafttreten des Volkverratgesetzes verfügt worden ist und dadurch die Anbietetung rechtlich oder tatsächlich unmöglich geworden ist, die Anzeige gemäß § 23 Abs. 2 auch dann zur Straffreiheit führt, wenn sie durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlaßt worden ist. Zur Behebung von Zweifeln wäre es in jedem Falle wünschenswert, wenn diese Frage in einer weiteren Durchführungsverordnung geklärt würde. Ebenso wie im Falle einer ordnungsmäßigen und fristgerechten Anzeige, die von einem Anzeigepflichtigen oder namens eines Anzeigepflichtigen erstattet wird, die Anzeige nach § 4 WVG. in dem gleichen Umfang wie diesem Anzeigepflichtigen, auch den übrigen Anzeigepflichtigen zugute kommt, kommt auch nach § 23 Abs. 5 DevVd. für den Fall der „tätigen Neue“ eine rechtzeitige Anbietetung oder Anzeige den Mitbeteiligten zugute.

Doppelbesteuerung.

Die Internationale Handelskammer hat anlässlich ihres 7. Kongresses, der in Wien vom 29. Mai bis 3. Juni 1933 stattfand, bezüglich der Doppelbesteuerung folgende Beschlüsse gefaßt:

I.

Die Internationale Handelskammer stellt in Erkenntnis der dringenden Notwendigkeit der Beseitigung aller Art von Hemmnissen, die schwer auf dem Handel und der Industrie lasten, noch einmal fest, daß zu diesen Hemmnissen die Doppelbesteuerung gehört;

wiederholt die grundsätzlichen Beschlüsse, die sie auf ihren vorangegangenen Kongressen gefaßt hat;

betont die Zweckmäßigkeit des Abschlusses von Verträgen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, wodurch sowohl die Wiederaufnahme des Austausch von Waren und Dienstleistungen zwischen den Völkern als auch die Wiederaufnahme der Kapitalanlage im Ausland auf das stärkste gefördert würde;

weist darauf hin, daß sich infolge der Entwicklung des internationalen Handels Erleichterungen auf dem Gebiet der Doppelbesteuerung vom finanzpolitischen Standpunkt des Staats weitgehend bezahlt machen würden;

lenkt somit die Aufmerksamkeit der Staaten auf die Notwendigkeit des Abschlusses von Verträgen, die Handel und Verkehr von einer schweren und gleichzeitig ungerechten Last befreien würden.

II.

Die Internationale Handelskammer nimmt zur Kenntnis, daß die Weltwirtschafts- und Finanz-

konferenz in allernächster Zeit zusammentritt, um über die zur Wiederbelebung des internationalen Handels zu ergreifenden Maßnahmen zu verhandeln.

Da nun die Doppelbesteuerung:

1. eine Behinderung der freien Kapitalbewegung ist;
2. eine schwere und ungerechte Belastung jener Unternehmungen darstellt, die Niederlassungen in mehr als einem Land haben;
3. die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den einzelnen Staaten sowohl in psychologischer wie in materieller Hinsicht schwer hindert.

Da die Doppelbesteuerung nicht nur die Wirtschaftskrise allgemein verschärft, sondern allen einzelnen Bemühungen zur Wiederbelebung der Weltwirtschaft entgegensteht;

da sie den Wert etwaiger Maßnahmen, die zur Wiederherstellung des Kapital- und Warenaumschlusses ergriffen werden sollten, beeinträchtigen kann;

- a) stimmt die Internationale Handelskammer der Auffassung der Golddelegation des Finanzausschusses des Völkerbunds vollkommen bei, in deren zweitem provisorischen Bericht es folgendermaßen heißt:

„Wir messen den Erörterungen, die gegenwärtig in der Frage der Beseitigung der Doppelbesteuerung stattfinden, besondere Bedeutung zu. Die hohen Steuersätze mancher Länder werden überall dort ein geradezu unüberwindbares Hindernis für die Kapitalbewegung, wo mangels internationaler Vereinbarungen der Eigentümer ausländischer Wertpapiere verpflichtet ist, die Steuer zweimal zu entrichten.“

- b) Die Internationale Handelskammer hält an ihrem früheren Standpunkt fest, wonach das Problem der Doppelbesteuerung entweder durch zweiseitige oder durch mehrseitige Vereinbarungen gelöst werden sollte; diese Vereinbarungen müßten auf einer internationalen Konferenz abgeschlossen werden, zu der sowohl bevollmächtigte Regierungsvertreter als auch Geschäftsleute, die die Interessen der Steuerzahler vertreten, herangezogen werden sollten.
- c) Die Internationale Handelskammer begrüßt den Fortschritt in dieser Richtung, der durch den Steuerauschuß des Völkerbunds unter Mitarbeit der Internationalen Handelskammer selbst erzielt wurde, und
- d) spricht die zubersichtliche Hoffnung aus, daß die Weltwirtschafts- und Finanzkonferenz auf Grund dieser Vorarbeiten zum Abschluß solcher

Vereinbarungen gelangen wird, zumindest im Hinblick auf das aus Handel und Industrie fließende Einkommen;

- e) erwartet zumindest, daß, falls ein unmittelbar wirksamer Vertrag darüber nicht abgeschlossen werden sollte, die auf der Konferenz vertretenen Regierungen feierlich ihre Absicht erklären, ernstlich darauf hinzuarbeiten, daß durch Kollektivverträge oder durch zweiseitige Vereinbarungen die Doppelbesteuerung behoben werde."

An der Sitzung nahmen außer den Mitgliedern des Doppelbesteuerungsausschusses unter dem Vorsitz des Herrn Robert Julliard, Genf, auch noch die Herren Reichsfinanzhofspräsident Dr. Dorn, München, und B. Carroll, Washington, als Vertreter des Steueraussschusses des Völkerbundes teil.

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

Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns bei der Landwirtschaft — und das Problem der Rechtsgewißheit im Steuerrecht.

Zur Entsch. RFG. vom 23. März 1933, RStBl. 1933 S. 635 (StuW. 1933 Nr. 483) und den Ausführungen von Becker, Steuer und Wirtschaft, Juli/August 1933 Sp. 807 bis 821.

Zu der grundsätzlichen Frage, ob das in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs so stark hervortretende Streben nach Rechtsgestaltung seine Berechtigung hat, ist einiges auch an dieser Stelle zu sagen Anlaß gegeben durch die Bemerkungen, die Senatspräsident Becker im Juli/August-Heft von StuW. 1933 im Anschluß an das oben angegebene Urteil des Reichsfinanzhofs und gegenüber meinen Bemerkungen zu der ganzen Frage in „Erlaß und Entscheidung“ (1933 S. 301 ff. bei Besprechung des 3. Bandes des Beckerschen Einkommensteuerkommentars) gemacht hat.

In dem oben genannten Urteil bestätigt der Reichsfinanzhof wieder einmal den erstmals mit der Entscheidung vom 4. Dezember 1929, RStBl. 1930 S. 196 (StuW. 1930 Nr. 30) eingenommenen Standpunkt, daß die besonderen Vorschriften über die Besteuerung von gewerblichen Veräußerungsgewinnen, §§ 30 ff. EStG., auch auf die Landwirtschaft anzuwenden seien. Ich habe diese Entscheidung des Reichsfinanzhofs an der erwähnten Stelle in „Erlaß und Entscheidung“ „überraschend“ genannt, ich habe es noch entschiedener getan in meinem Aufsatz: Die Grundtendenz der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, Bankarchiv 1931 S. 379 ff. Dort wies ich darauf hin, daß Becker selbst von dieser Entscheidung gesagt hat (StuW. 1930 Sp. 74), es sei hier wieder einmal gelungen, einen Grundgedanken des Einkommensteuerrechts „gegen die ausgesprochene Absicht der Begründung des Gesetzes“ durchzusetzen. Daß man bei solcher Lage der Dinge eine Entscheidung überraschend finden kann, ist wohl nicht weiter erstaunlich. Noch mehr gründet sich dieses Urteil darauf, daß jener § 30 EStG. nun einmal im Abschnitt: „Gewerbebetrieb“ steht und die sachliche Lösung, die jene Entscheidung gebracht hat, in mehreren Beziehungen

höchst bedenklich ist. Alles in allem habe ich diese Entscheidung immer in besonderem Maße als eine von jenen betrachtet, die nach ihrem Ergebnis nicht einleuchten können, wegen ihrer Methode aber auch, statt die Rechtsgewißheit zu fördern, wie das der Reichsfinanzhof mit seiner Entscheidungstätigkeit sicherlich anstrebt und Becker von ihr erhofft, diese Rechtsgewißheit sehr stark beeinträchtigen. Was Becker jetzt meinen kritischen Bemerkungen gegenüber vorbringt, ist in keiner Weise geeignet, meine Bedenken zu zerstreuen.

Unsere Meinungen in diesem Punkte gehen — das soll nicht verhehlt werden — weit auseinander. Denn auch Becker hält durchaus an seiner Auffassung fest, betont jetzt sogar mit Beziehung auf diese Rechtsprechung zu § 30 EStG. (StuW. 1933 Sp. 810): „Mir scheint kaum ein Gebiet treffender und schlagender die Notwendigkeit des Vorgehens des Einkommensteuerensatzes zu beweisen und zu rechtfertigen als dieses.“ Gerade auf Grund von Urteilen solcher Art könne man sagen, „Rechtsgewißheit kann nur auf diesem Wege gewonnen werden und Rechtsgewißheit wird auf diesem Wege gewonnen. Es fügt sich Stein zu Stein zu einem festen und klaren Bau“.

Also steht Ansicht gegen Ansicht in Beziehung auf diese Voraussetzungen der Rechtsgewißheit im Steuerrecht. Da müssen wir schon zusehen, wie Becker die feine Begründet.

Was er zum Beweis für seine These anführt, betrifft zunächst die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu § 12 EStG. (Sp. 810 bis 817). Obwohl sich das scheinbar auch gegen mich wendet (Sp. 814, Anm.), muß ich doch zunächst feststellen, daß ich mich nie gegen die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu § 12 EStG. gewendet habe, daß ich mich mit ihr vielmehr im ganzen einverstanden erklären kann. Dieser § 12 EStG. ist eine sehr mangelhafte Bestimmung. Nach dem Wortlaut dieser wichtigsten Grundlage für die Gewinnermittlung der Landwirtschaft soll bei deren Bestandsvergleich nicht allein Grund und Boden, sondern auch, was auf dem Boden wächst, nicht zu berücksichtigen sein, ferner aber auch Forderungen und Schulden. Das führt in der Tat zu recht unerwünschten Ergebnissen, und die Art, wie der Reichsfinanzhof mit Rücksicht hierauf diesen § 12 EStG.,

sagen wir einmal, umgekehrt hat, ist zwar auch sehr kühn, aber man kann nicht sagen, daß sie dem mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers widersprochen hätte.

Wesentlich anders steht es aber mit der Übertragung des § 30 EStG. auf die Landwirtschaft. Wenn ich diese Übertragung überraschend nenne, befinde ich mich, wie ich zunächst anführen möchte, in guter Gesellschaft, nämlich u. a. in der — des Reichsministers der Finanzen. Denn in seinem Erlaß vom 16. 11. 1930, RStBl. S. 751 (zu der noch zu erwähnenden Verordnung vom gleichen Tage), sagt er: „Die Praxis ist bisher im allgemeinen davon ausgegangen, daß § 30 EStG. bei der Veräußerung landwirtschaftlicher Betriebe keine Anwendung findet. Der Reichsfinanzhof hat jedoch in dem Urteil vom 4. Dezember 1929 . . . entschieden, daß § 30 auch für die Veräußerung landwirtschaftlicher Betriebe gilt.“

Aber noch viel wichtiger ist, daß der Reichsminister der Finanzen sich veranlaßt sah, sachlich die Folgen der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ganz wesentlich abzuschwächen, indem er in der Verordnung vom 16. 11. 1930, RStBl. 1930 S. 753, mit dem Titel: „Verordnung zum Ausgleich besonderer Härten bei der Besteuerung des Einkommens aus Land- und Forstwirtschaft“ für alle Veräußerungen bis 1. Juli 1935 die Folge ausschließt, die die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs auf einmal gebracht hat, nämlich eben die Anwendung des § 30 EStG. auf Gewinne, die bei ihnen erzielt wurden, wofür nicht der landwirtschaftliche Betrieb usw. erst nach dem 31. 12. 1924 erworben wurde. Es hat schon etwas auf sich, wenn sich der Reichsminister der Finanzen veranlaßt sieht, die Wirkungen der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nach einer bestimmten Richtung ganz wesentlich abzuschwächen, weil sogar er, der oberste Hüter der fiskalischen Interessen, sie zu hart findet! Das beweist in unserem Falle, daß die erklärtermaßen gegen die Absicht des Gesetzgebers durch den Reichsfinanzhof vorgenommene Auslegung des § 30 EStG. auch dem sachlichen Ergebnis nach nichts weniger als notwendig und gerecht war. Das grundsätzlich wichtigste Bedenken aber, das gegen dieses Urteil vom 4. Dezember 1929 vorzubringen ist, geht eben dahin, daß es die normalen Auslegungsgrundsätze, mit denen wir an die Steuergesetze heranzugehen gewohnt sind, in einem Maße durchbrochen hat, daß die Folge solcher Entscheidungen, wenn sie sich öfter wiederholen sollten, unmöglich etwas anderes als größte Unsicherheit in der Auslegung der Steuergesetze sein könnte.

Gewiß ist die Analogie, die der Reichsfinanzhof hier gezogen hat, ein grundsätzlich anerkanntes Mittel der Gesetzesauslegung zur Ausfüllung von Lücken, das auch im Steuerrecht nicht entbehrt werden kann (vgl. mein Lehrbuch des Steuerrechts Bd. I S. 52). Es ist weiter zuzugeben, daß es nicht einfach ist, zu sagen, wann eigentlich eine Lücke des Gesetzes vorliegt, wann nicht. In einem Fall wie dem vorliegenden muß man sich aber doch wohl Gewalt antun, um von einer Lücke des Gesetzes zu reden.¹⁾ Für

eine von den acht Einkommensarten des § 6 I EStG., nämlich die aus Gewerbebetrieb, ist im § 30 EStG. die Erfassung des Veräußerungsgewinns angeordnet im Zusammenhang mit den mancherlei sonstigen Besonderheiten, die diese wichtigste Einkommensart aufweist. Daß die Bestimmung nur für diese eine Einkommensart gelten sollte, ist durch ihre Einfügung in den Abschnitt „Gewerbebetrieb“ (§§ 29 bis 34 EStG.) so deutlich wie nur möglich gemacht. Allen normalen Auslegungsregeln müssen daher zu dem Schluß führen, daß die Bestimmung für die sieben anderen Einkommensarten eben nicht gelten sollte, auch nicht für die beiden anderen, auf die der Gewinnbegriff anzuwenden ist (§ 6 I Ziff. 1 und 3, § 7 II Ziff. 2 EStG.). Wenn der Reichsfinanzhof hier dennoch die Analogie für das landwirtschaftliche Einkommen zog, so tat er es also gegen den im Gesetz zum Ausdruck gelangten Willen des Gesetzgebers; hier muß das um so mehr überraschen, als sich doch mit guten Gründen verteidigen läßt, daß die Analogie zur Steuerverschärfung überhaupt nicht als Mittel die Rechtsnormenauslegung anzuerkennen ist.

Nach all dem ist es, glaube ich, sehr gelinde ausgedrückt gewesen, wenn ich das Urteil vom 4. Dezember 1929 überraschend genannt habe. Ich stehe nicht an, zu sagen, daß es auf einer ungewöhnlich kühnen Analogie beruht und im Ergebnis mehr als bedenklich ist. Und ich kann nicht finden, daß die beiden neuesten Urteile zu der Frage, das vom 23. März 1933 und das ganz ähnlich gelagerte vom 29. März 1933, StuB. 1933 Nr. 478, geeignet wären, diese Auffassung zu erschüttern.

Der Fall war bei dem ersteren dieser Urteile folgender: Der Besitzer eines Rittergutes verkaufte dieses am 15. Juni 1927 für 1,1 Million RM. so, wie es stand und lag, d. h. also mit aufstehender Ernte, nachdem er es im Jahre zuvor in eigene Bewirtschaftung hatte übernehmen müssen, weil sein Pächter in finanzielle Schwierigkeiten geraten war. Das Finanzamt hielt die Steuerpflicht hinsichtlich des Teils des Kaufpreises, der auf die aufstehende Ernte entfiel, aus § 44 Ziff. 1 EStG. für gegeben, also aus jener Bestimmung, die unter dem Titel: „Gemeinsame Vorschriften“ in Ergänzung der Einzelbestimmungen über die verschiedenen Einkommensarten für steuerpflichtig erklärt, „Entschädigungen, die als Ersatz für entgehende Einnahmen . . . gewährt werden“. Von dieser Bestimmung erklärt aber der Reichsfinanzhof, sie greife nur ein, „soweit die Steuerpflicht nicht nach anderen Vorschriften zu beurteilen ist“. Diese andere Vorschrift sei hier auch für die Landwirtschaft mit § 30, I Ziff. 1 EStG. gegeben, und es wäre hiernach, entsprechend der Auffassung des Reichsfinanzhofs, die Steuerpflicht nach diesem § 30 EStG. zum Zug gekommen, wenn nicht rettend die oben erwähnte Verordnung des Reichsministers der Finanzen eingegriffen hätte, die hier zur Freistellung führen mußte, weil es sich nicht um Erwerb nach 1925 handelte. Im wesentlichen ebenso verhielt es sich in dem zweiten der von Becker herangezogenen Entscheidungen. Becker betrachtet es als Gewinn, daß nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hier die Besteuerung aus § 30 EStG. Platz greifen konnte und so Gelegenheit zur Anwendung der — vor den Folgen der Rechf-

¹⁾ In diesem Sinne auch Fromberg zu dem Urteil vom 4. Dezember 1929, DStZ. 1931 S. 199.

sprechung des Reichsfinanzhofs rettenden!*) — Ministerialverordnung gegeben war. Mir scheint, größerer Gewinn wäre darin gelegen, daß die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs den Erlaß dieser Verordnung gar nicht nötig gemacht hätte. Auf jeden Fall ist das steuerlich günstige Ergebnis nicht durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs möglich geworden, sondern durch die sie desabouierende Verordnung des Reichsministers der Finanzen. Ob andernfalls § 44 Ziff. 1 EStG. wirklich eingegriffen hätte? Es ist zweifelhaft, aber wenn es zu bejahen war, dann eben nicht wegen des Veräußerungsgewinns, sondern deshalb, weil im Kaufpreis wirklich normales, nur vorweg bezahltes Einkommen steckte, und dagegen wäre allerdings nichts einzuwenden.

Um nun zum Problem der Rechtsgewißheit zurückzukehren, so ist selbstverständlich zuzugeben, daß jede solcher Entscheidungen, wie immer man sich zu ihrem Ergebnis stellen mag, Zweifel beseitigt und die Grenzen des Gebietes, in dem Klarheit über den voraussichtlichen Ausfall eines Rechtsmittels herrscht, weiter hinausstreckt. Ob dies aber wirklich Becker's Satz rechtfertigt: „Rechtsgewißheit kann nur auf diesem Wege gewonnen werden und Rechtsgewißheit wird nur auf diesem Wege gewonnen“? Das ist sehr einseitig vom Standpunkt des Reichsfinanzhofs aus gesehen. Für den Steuerpflichtigen und auch für die aktive Steuerverwaltung besteht das Problem der Rechtsgewißheit darin, daß man in den jeden Tag neu auftauchenden Fragen sofort und eben nicht erst dann, wenn der Reichsfinanzhof über sie entschieden hat, wenigstens mit annähernder Sicherheit sagen kann, was Rechtens ist. Dafür aber ist eben Voraussetzung, daß man sich einigermaßen darauf verlassen kann, daß der Reichsfinanzhof sich an die normalen Auslegungsregeln hält, daß er sie nicht durch Analogien, mit denen niemand rechnet, durchbricht. Daß die Folge der Rechtsprechungsmethode des Reichsfinanzhofs Unsicherheit ist, die sich drückend im Wirtschaftsleben geltend macht, unter der aber auch in starkem Maße die Steuerbehörden selbst leiden, hat auch Lion (Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen, 3. Aufl. S. 24) als seine Auffassung kundgegeben. Und auch Hensel, auf dessen Zeugnis sich Becker (Sp. 814) dafür beruft, daß die Wirtschaft sich mehr und mehr mit der rechtsgestaltenden Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs befreunde, stellt doch fest, daß seine Bedenken gegen die Rechtsprechung vom Standpunkt der Rechtssicherheit keineswegs beseitigt sind (Steuerrecht, 3. Aufl. S. 54 Anm. 1).

Ungewißheit ist die Folge solcher Rechtsprechung vor allem deshalb, weil den Fällen sehr kühner Analogie solche Fälle gegenüberstehen, in denen naheliegende Analogien auffallenderweise vom Reichsfinanzhof nicht gezogen werden. Nachstehend einige Belege dafür. Wer macht z. B. im praktischen Leben einen Unter-

schied darin, ob die Tätigkeit einer Vermögensverwaltung mehr der Sicherung des Ertrags oder mehr der Erhaltung der Substanz des Vermögens dient? Sollte man nicht meinen, daß die Umschreibung der Werbungskosten im § 16 I EStG. als „zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemachten Aufwendungen“, wenn man sie nicht schon unmittelbar auf die Substanzerhaltung anwendet, doch eine analoge Anwendung auf sie sehr nahelegt, weil ja die Erhaltung der Substanz doch die erste Voraussetzung für die Erhaltung des Ertrags ist? Aber der Reichsfinanzhof lehnt die Analogie in diesem Falle doch ab (vgl. Entsch. vom 16. März 1932, RStBl. 1932 S. 155), weil nach ihm nun einmal Werbungskosten nur solche sind, „die unmittelbar der Ertragssicherung dienen“. In einem ähnlichen Fall bestätigte der Reichsfinanzhof die Nichtabzugsfähigkeit von 500 RM. Kosten für die Steuerberatung als Werbungskosten, obwohl er zugibt, daß Folge dieser Tätigkeit sehr wohl sein könne, daß durch sie . . . „die Einkünfte in a l l g e m e i n e n mehr erhalten bleiben“; das genüge aber nicht dafür, das dafür gewährte Gehalt als Werbungskosten bei einer bestimmten Quelle abzusetzen (RFG. vom 25. Mai 1932, RStBl. 1932 S. 823). Auch in der Frage der Steuerpflicht von Jubiläumsgaben hat der Reichsfinanzhof (vgl. u. a. seine Entsch. vom 20. Oktober 1931, RStBl. 1931 S. 986, StuW. 1932 Nr. 31) wohl mögliche, ja eigentlich naheliegende Wege einer gar nicht so kühnen Analogie zur Begründung der Freistellung abgelehnt, so daß hier auch das Ministerium mit einem Erlaß (vom 7. November 1932, RStBl. 1932 S. 1168) eingreifen mußte. Dann weiter die Frage, ob die allein verdienende Ehefrau nicht die Familienermäßigung angerechnet bekommen müsse, die im Falle des Verdienstes dem Manne zustehen — das war wirklich ein Fall, an den der Gesetzgeber 1925 eben nicht gedacht hat, den er aber sicher im Sinne der Gleichstellung geregelt hätte, wenn er an ihn gedacht hätte, wo also alles für die Analogie sprach —, der Reichsfinanzhof lehnt sie 29 90 ab.

Halten wir diese beiden Gruppen von Analogie bejahenden und Analogie verneinenden Entscheidungen einander gegenüber, so wird man in dieser Gegenüberstellung doch wohl einen Beleg dafür sehen müssen, daß Rechtssicherheit unmöglich das Ergebnis solcher Rechtsprechung sein kann. Und auf den Satz Becker's, der im Laufe seiner Ausführungen noch folgt (Sp. 819): „Wenn nach Bühler's Meinung ein durch Veräußerung oder Aufgabe erzielter Gewinn (bei der Landwirtschaft) überhaupt nicht einkommensteuerverpflichtig ist, so kann man dies doch nur damit begründen, daß die Veräußerung oder die Aufgabe, wie früher nach der Quellentheorie die Nutzung, so hier das Unternehmen selbst, d. h. Gewinn und Verlust nicht berühren.“, möchte ich erwidern: man kann diese Freilassung doch noch anders begründen, und zwar durch etwas, was beim 6. Senat des Reichsfinanzhofs allerdings oft ziemlich in den Sintergrund tritt, nämlich — durch das Gesetz! Ich bleibe dabei, daß auf dem Gebiet der lex lata nicht irgendwelche der vielerlei möglichen wirtschaftlichen Überlegungen, sondern eben diejenige maßgebend ist, für die sich der Gesetzgeber entschieden hat.

*) Man kann nicht sagen, daß dieser wirkliche Sachverhalt in der Besprechung des Falles bei Becker, a. a. O. Sp. 818 bis 820, deutlich zutage treten würde. Sie ist vielmehr so gehalten, daß der Reichsfinanzhof als der Retter erscheint. In Wirklichkeit trifft das Gegenteil zu.

Buch- und Betriebsprüfung — Buchungstechnik — Steuerbilanz und Steuerbuchhaltung

Mehraufwand für Kleider bei Buch- und Betriebsprüfern.

Von Dr. Adolf Franz, Mannheim.

Im Reichssteuerblatt 1933 S. 591 ist ein Urteil veröffentlicht mit dem Leitsatz: „Amtlichen Buchprüfern der Reichsfinanzverwaltung können keine Werbungskosten wegen erhöhten Aufwandes für Kleider und Wäsche zugebilligt werden.“ In dem dem Urteil zugrunde liegenden Fall handelt es sich darum, ob einem Buchprüfer der steuerfreie Anteil um 20 RM. monatlich erhöht werden soll oder nicht. Die steuerliche Auswirkung wäre schlimmstenfalls 2 RM. monatlich mehr oder weniger. Trotz dieser geringen Auswirkung ist es belangreich genug, diesen Fall auch nach ergangenem Urteil zu beleuchten.

Die Begründung des Urteils geht von den bekannten Gesichtspunkten aus, daß der Aufwand für Kleider und Wäsche regelmäßig zu den persönlichen Ausgaben gehöre, daß eine allgemeine Ausnahme hiervon nur für besondere Berufskleidung bestehe und daß für die regelmäßige Kleidung hiervon eine Ausnahme nur dann gemacht werden könne, wenn es sich um einen genügend greifbaren erhöhten Aufwand handle. Für Beamte sei dieser Ausnahmefall schon wiederholt abgelehnt worden. Dann fährt die Begründung wörtlich fort: „Von einem Beamten ist an sich ein feiner Einkommensverhältnissen entsprechendes Auftreten auch im Hinblick auf seine Kleidung und Wäsche zu erwarten. Es kann nicht anerkannt werden, daß ein erheblicher besonderer Mehraufwand an Kleidung und Wäsche für einen amtlichen Buchprüfer deshalb notwendig wäre, weil er bei seiner Prüfungstätigkeit besser gekleidet sein müsse als bei seiner Arbeit auf dem Dienstzimmer.“

Hier können wir uns mit der Ansicht des Reichsfinanzhofs nicht einig erklären. Der Buchprüfer ist besoldet wie jeder andere Beamte seiner Kenntnisse und Altersgruppe. Der Buchprüfer hat aber eine völlig andersartige Tätigkeit, er hat mehr und längere Wege zu Fuß zurückzulegen und braucht dadurch mehr Stiefelsohlen, er kann während der Arbeit seine regelmäßige Kleidung nicht mit einem Bürorock vertauschen und hat hierdurch einen stärkeren Verbrauch seiner regelmäßigen Kleidung, er hat durch seinen Aufenthalt in rauchigen und rußigen Fabrikgebieten und durch die Beschäftigung von technischen Betrieben mehr unter Schmutz an Kleidung und Wäsche zu leiden und damit mehr Reinigungskosten als der

Bürobeamte und wird trotzdem mit diesem gleichbehandelt. Wohl ist in dem Urteil anerkannt, daß der Buchprüfer einen Mehraufwand treiben muß, aber dieser Mehraufwand wird als nicht erheblich angesehen. Ist es nicht erheblich, wenn ein Beamter im Range eines Buchprüfers sich in fünf Jahren neun neue Anzüge anschaffen muß? Hierbei ist der Mehrverbrauch an Wäsche, Stiefeln und Reinigungskosten überhaupt nicht berücksichtigt. Von diesen neun Anzügen sind mindestens vier über den normalen Verbrauch. Eine Rundfrage bei den in Frage kommenden Kreisen wird die Richtigkeit dieser Behauptung bestätigen.

Noch ein anderer Gesichtspunkt ist bei diesem Fall zu beachten. Erhöhte Werbungskosten für Mehrverbrauch an Kleidung sind anzuerkennen bei besonderer Berufskleidung, wie dies der Fall zu sein pflegt bei Ärzten, Apothekern, Chemikern, Gerbern, Labordanten, Metzgern u. a. m. Diese Leute tragen während der Berufsausübung ihre Berufskleidung und verbrauchen hierdurch während der Berufsausübung ihre regelmäßige Kleidung überhaupt nicht; dazu genießen sie die steuerliche Vergünstigung der erhöhten Werbungskosten. Die Angehörigen der Berufe ohne Berufskleidung leiden bei Ausübung ihres Berufes einen erhöhten Kleiderverbrauch und erhalten selbst beim Nachweis eines sehr spürbaren Mehrverbrauchs die steuerliche Vergünstigung erhöhter Werbungskosten nicht. Zudem sind die Kosten, die durch den Verbrauch der regelmäßigen Kleidung entstehen, in vielen Fällen höher als die Kosten für Anschaffung, Instandhaltung und Reinigung der Berufskleidung. Es ist demnach so, daß der Berufstätige mit Berufskleidung seine regelmäßige Kleidung nicht abnutzt und eine steuerliche Vergünstigung genießt, dagegen der Berufstätige ohne Berufskleidung seine regelmäßige Kleidung abnutzt und keine steuerliche Vergünstigung erhält.

Dieser Gesichtspunkt ist bei der Beurteilung der Mehraufwendung für Kleidung im Beruf unbedingt zu berücksichtigen; und deshalb ist zu wünschen, daß ein ähnlicher Fall dem Reichsfinanzhof zur Entscheidung vorgelegt wird. Hierdurch würde nicht nur für den Stand der Buchprüfer, sondern auch für eine ganze Reihe ähnlicher Berufe die Klarheit geschaffen werden, die bis heute nicht besteht.

Wesen und Technik des steuerlichen Ausgleichskontos. Von Dipl.-Kaufmann Wilhelm Schmidt, Berlin.

1. Das steuerliche Ausgleichskonto weist die Beträge aus, um welche in der Steuerbilanz das Reinvermögen höher oder niedriger anzusetzen ist als in der Handelsbilanz. Dieses Konto bildet ein Kapitalberichtigungskonto. Es hat dieselbe bilanztechnische Bedeutung wie das Kapitalwertungskonto in der Handelsbilanz. Das Steuerausgleichskonto kann als Aktivposten wie auch als Passivposten in der Bilanz erscheinen.

Das steuerliche Ausgleichskonto kommt nur in den Steuerbilanzen zur Anwendung. In der kaufmännischen Buchführung wie auch in der Handelsbilanz bleibt es in der Regel unberücksichtigt.

2. Dieses Konto entsteht dadurch, daß sich nach den steuerlichen Bewertungsgrundsätzen in der Steuerbilanz oft andere Wertansätze und somit auch ein anderes Reinvermögen ergeben als in der Handelsbilanz. Die Abweichungen weist das steuerliche Ausgleichskonto aus.

Beispiel 1: Die aktiven und passiven Vermögensteile aus nachstehender Eröffnungsbilanz

Aktiva	560 000	Aktienkapital	300 000
		Reserven	60 000
		Schulden	200 000
	<u>560 000</u>		<u>560 000</u>

werden für die Steuerbilanz in folgender Weise umbewertet.

Beispiel 2:

Aktiva	640 000	Aktienkapital	300 000
		Reserven	60 000
		Schulden	200 000
		Steuerl. Ausgl.-Konto	80 000
	<u>640 000</u>		<u>640 000</u>

Durch die höhere Bewertung der Aktiva ergibt sich in der Steuerbilanz auf der Passivseite ein Ausgleichsposten von 80 000. Dieser bildet im vorliegenden Beispiel eine echte steuerliche Reserve.

Führt die Umbewertung zu einem niedrigeren Reinvermögen in der Steuerbilanz, so erscheint das Ausgleichskonto auf der Aktivseite.

Beispiel 3:

Aktiva	450 000	Aktienkapital	300 000
Steuerl. Ausgl.-Konto	110 000	Reserven	60 000
	<u>560 000</u>	Schulden	200 000
			<u>560 000</u>

Das Reinvermögen ist in diesem Falle $300\,000 + 60\,000 - 110\,000 = 250\,000$. Das Ausgleichskonto entspricht hier einem Kapitalwertungskonto.

Es bestehen keine Bedenken, das Steuerausgleichskonto nach dem obigen Beispiel 2 mit dem ausgewiesenen Reserverkonto zu vereinen, da es sich um ein Konto gleicher Art handelt.

Beispiel 4:

Aktiva	640 000	Aktienkapital	300 000
		Steuerl. Ausgl.-Konto	140 000
		Schulden	200 000
	<u>640 000</u>		<u>640 000</u>

In den Fällen, in denen neben einem Steuerausgleichskonto auf der Aktivseite auch noch Reserven in der Steuerbilanz ausgewiesen werden, können beide Posten miteinander kompensiert werden. Ausgehend vom Beispiel 3 ergibt sich folgendes Bilanzbild:

Beispiel 5:

Aktiva	450 000	Aktienkapital	300 000
Steuerausgl.Konto	50 000	Schulden	200 000
	<u>500 000</u>		<u>500 000</u>

Einzelne amtliche Prüfer gehen hier noch weiter und ziehen sämtliche Reinvermögenskonten zu einem Konto zusammen.

Beispiel 6: (vgl. Beispiel 2).

Aktiva	640 000	Kapital	440 000
		Schulden	200 000
	<u>640 000</u>		<u>640 000</u>

Gegen diese Art und Weise der Darstellung des Reinvermögens bestehen formelle Bedenken. Dies gilt insbesondere für Aktiengesellschaften. Der Zusammenhang zwischen Handels- und Steuerbilanz geht hierdurch gänzlich verloren.

3. Am Schluß des Geschäftsjahrs stellt die Aktiengesellschaft folgende Handelsbilanz auf:

Beispiel 7:

Aktiva	580 000	Aktienkapital	300 000
		Reserven	60 000
		Schulden	180 000
		Gewinn	40 000
	<u>580 000</u>		<u>580 000</u>

Für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns ist das Steuerausgleichskonto in den Schlußbilanzen wie jeder andere Reinvermögensposten in gleicher Höhe wie in der Eröffnungsbilanz beizubehalten. Dies gilt nicht, sofern Vermögensveränderungen während des Wirtschaftsjahrs erfolgen, die über das Steuerausgleichskonto und nicht über Erfolgskonten abgebucht wurden.

Bei Anwendung der steuerlichen Bewertungsgrundsätze ergibt sich, ausgehend von Beispiel 2, folgende steuerliche Schlußbilanz:

Beispiel 8:

Aktiva	720 000	Aktienkapital	300 000
		Reserven	60 000
		Steuerl. Ausgl.-Konto	180 000
		Schulden	180 000
	<u>720 000</u>		<u>720 000</u>

Unter Zugrundelegung des Beispiels 4 ist das Steuerausgleichskonto auch in der Schlußbilanz mit 140 000 einzusetzen. Bei denselben Wertansätzen wie in Beispiel 8 ergibt sich auch derselbe Gewinn. Geht man von der Methode nach Beispiel 6 aus, so ergibt sich bei sonst gleichen Bilanzansätzen (Beispiel 8) ein Reinvermögen (Aktienkapital + Reserven + Gewinn) von 540 000 und bei dem Vermögensvergleich ein Gewinn von $540\,000 - 440\,000 = 100\,000$.

In den Fällen, in denen in der Eröffnungsbilanz (Beispiel 3) sich ein aktives Ausgleichskonto ergab, erfolgt die Gewinnermittlung grundsätzlich in gleicher Weise.

Beispiel 9:

Aktiva	590 000	Aktienkapital	300 000
Steuerl. Ausgl.-Konto	110 000	Reserven	60 000
		Schulden	180 000
		Gewinn	160 000
	<u>700 000</u>		<u>700 000</u>

4. Die Gesellschaft schüttet eine Dividende von 27 000 aus. Sie stellt außerdem 10 000 in Reserve und trägt 3000 als Gewinn vor. Zu Beginn des neuen Jahres ergibt sich folgende Bilanz:

Beispiel 10:

Aktiva	580 000	Aktienkapital	300 000
		Reserven	70 000
		Schulden	207 000
		Gewinnvortrag	3 000
	<u>580 000</u>		<u>580 000</u>

Die entsprechende Steuerbilanz zeigt, ausgehend von Beispiel 8, folgendes Bild:

Beispiel 11:

Aktiva	720 000	Aktienkapital	300 000
		Reserven	70 000
		Schulden	207 000
		Gewinnvortrag	3 000
		Steuerl. Ausgl.- Konto	140 000
	720 000		720 000

Das steuerliche Ausgleichskonto erhöht sich um den Betrag, um den der Gewinn nach der Steuerbilanz höher ist als in der Handelsbilanz. Dasselbe gilt auch für die Steuerausgleichskonten nach Beispiel 4 und 5.

Das Kapitalkonto nach Beispiel 6 ist zu Beginn des neuen Wirtschaftsjahrs mit 517 000 vorzutragen.

Nach Beispiel 9 ergibt sich bei einem bisherigen aktiven Ausgleichskonto von 110 000 und einem Mehrertrag von 120 000 für den Beginn des neuen Geschäftsjahrs ein passives Ausgleichskonto in Höhe von 10 000.

Beispiel 12:

Aktiva	590 000	Aktienkapital	300 000
		Reserven	70 000
		Schulden	207 000
		Gewinnvortrag	3 000
		Steuerl. Ausgl.- Konto	10 000
	590 000		590 000

An dieser Stelle soll noch auf eine besondere Methode des Ausgleichskontos hingewiesen werden. Verschiedene Firmen wie auch amtliche Buchprüfer gehen davon aus, daß das Ausgleichskonto aus der Eröffnungsbilanz für alle Zeiten in gleicher Höhe beizubehalten ist. Sie setzen z. B. dieses nach Beispiel 2, 8 und 11 stets mit 80 000 und nach Beispiel 5 mit 50 000 (aktiv) in die Bilanz eines jeden Geschäftsjahrs ein. Die abweichenden Beträge verbuchen sie über ein steuerliches Verichtigungskonto, welches nach Beispiel 11 mit 60 000 und nach Beispiel 5 bzw. 12 mit 120 000 anzusetzen sein würde. Es ergibt sich in diesen Bilanzen neben dem steuerlichen Ausgleichskonto noch ein weiteres steuerliches Verichtigungskonto. Hierdurch wird ohne Frage die Übersichtlichkeit in den Bilanzen wesentlich erschwert.

Besondere Beachtung verdient noch der Fall, in dem sich nach der Steuerbilanz ein Verlust und nach der Handelsbilanz ein Gewinn ergibt.

Beispiel 13: (Fortsetzung von Beispiel 10.)
Handelsbilanz

Aktiva	630 000	Aktienkapital	300 000
		Reserven	70 000
		Schulden	140 000
		Gewinn	120 000
	630 000		630 000

Beispiel 14: (Fortsetzung von Beispiel 12.)
Steuerbilanz

Aktiva	430 000	Aktienkapital	300 000
Verlust	90 000	Reserven	70 000
		Schulden	140 000
		Steuerl. Ausgl.- Konto	10 000
	520 000		520 000

Aus dem Gewinn von 120 000 schüttet die Gesellschaft 90 000 als Dividende aus, sie stellt ferner 20 000 in Reserve und trägt 10 000 für das neue Geschäftsjahr vor.

Handelsrechtliche Eröffnungsbilanz zu Beginn des neuen Geschäftsjahrs:

Beispiel 15:

Aktiva	630 000	Aktienkapital	300 000
		Reserven	90 000
		Schulden	230 000
		Gewinnvortrag	10 000
	630 000		630 000

Für die Steuerbilanz entsteht nun die Frage, wie das Steuerausgleichskonto bei einem Verlust von 90 000 und den vorgenannten Ausschüttungen zu er rechnen ist. Dem Verlust von 90 000 steht in der Steuerbilanz eine Reserve von 70 000 und eine weitere steuerliche Rücklage im Ausgleichskonto von 10 000 gegenüber. Kompensiert man diese Posten, so verbleibt noch ein Verlust von 10 000, der gemäß § 15, 3 RStG, vortragsfähig ist.

Die Gesellschaft zahlt eine Dividende von 90 000 aus. Mit Rücksicht darauf, daß ein Gewinn nicht mehr vorhanden ist, gleicht diese Ausschüttung einer Rückzahlung von Kapital an die Gesellschafter. Diese Dividendenzahlung vermindert das Reinvermögen. Sie ist aber nicht identisch mit Betriebsverlusten. Die Verbuchung kann also nur zu Lasten eines Reinvermögenskontos und nicht eines Erfolgskontos (Verlust- und Gewinnkonto) erfolgen. Mit Rücksicht darauf, daß sämtliche Reserven durch den Verlust verzehrt wurden und das Aktienkapital stets mit seinem Nennwert auszuweisen ist, wird das Ausgleichskonto für die Dividendenzahlung belastet. Es entsteht mithin ein aktives Ausgleichskonto in Höhe von 90 000. Nimmt man in der Steuerbilanz die Rückstellung für die handelsrechtliche Reserve und den Gewinnvortrag in derselben Weise vor wie in der Handelsbilanz, so erhöht sich das Ausgleichskonto um weitere 30 000. Im vorliegenden Falle wird hier von abgesehen.

Steuerliche Eröffnungsbilanz.

Beispiel 16:

Aktiva	430 000	Aktienkapital	300 000
Verlustvortrag	10 000	Schulden	230 000
Steuerl. Ausgl.- Konto	90 000		
	530 000		530 000

In der vorstehenden Bilanz steht ein steuerliches Ausgleichskonto neben einem Verlustvortrage. Beide sind keineswegs identisch. In dem einen Falle handelt es sich um ein Erfolgskonto und in dem anderen um ein Wertberichtigungskonto. Der Verlustvortrag kann vom Gewinn folgender Jahre in Abzug gebracht werden. Dies gilt nicht für die zur Tilgung des Ausgleichskontos verwandten Beträge. Der § 15, 3 RStG, findet insoweit keine Anwendung, weil ein Verlust im Sinne dieser Vorschrift nicht gegeben ist (vgl. Urteil des RFG. Bd. 20 S. 325, 335).

Wie aus dem vorstehenden Beispiel ersichtlich ist, können auf der Aktivseite der Bilanz Verlustvortrag wie auch steuerliches Ausgleichskonto nebeneinander vorkommen. Hier entsteht die Frage, in welcher Reihenfolge bei steuerfreien Gewinnen (z. B. Sanierungsgewinnen) beide auszugleichen sind.

Die Handelsbilanz weist beispielsweise neben einem steuerlichen Ausgleichskonto von 1 000 000 noch einen Verlustvortrag von 1 200 000 aus. Im Wirtschaftsjahre wird durch die Zusammenlegung des Kapitals ein Sanierungsgewinn von 1 400 000 erzielt. Bis zum Schluß des Jahres wird ein weiterer Betriebsgewinn von 800 000 ausgewiesen. Würde in diesem Falle der Pflichtige zunächst den Verlustvortrag mit dem Sanierungsgewinn verrechnen, so würde dieser verschwinden und es würde sich noch ein Überschuß von 200 000 ergeben, der mit dem Ausgleichskonto zu verrechnen wäre. Der Gewinn am Schluß des Jahres ist in voller Höhe steuerpflichtig, da der Verlustvortrag bereits durch Sanierungsgewinn ausgeglichen wurde und das Ausgleichskonto nicht in Abzug gebracht werden kann. Bei umgekehrter Reihenfolge würde nach Ausgleich dieses Konto durch den Sanierungsgewinn mit dem Verlustvortrag noch ein Betrag von 400 000 zu verrechnen sein. Der verbleibende Verlust von 800 000 ist von dem Gewinn am Schluß des Jahres in Abzug zu bringen. Bei dieser Weise der Verrechnung ist der Betriebsgewinn der Gesellschaft, der am Schluß des Jahres ausgewiesen wird, in voller Höhe steuerfrei. Der Pflichtige hat in solchen Fällen freie Wahl in der Verrechnung der einzelnen Posten mit dem steuerfreien Gewinn. Er kann die Reihenfolge wählen, die für ihn steuerlich am günstigsten ist.

Nach der Entscheidung des Reichsfinanzhofs sind nachträgliche Bilanzänderungen und Bilanzberichtigungen zulässig. Erfolgt die Berichtigung ausschließlich in der Steuerbilanz und wird in der Handelsbilanz hiervon abgesehen, so wird der Ausgleich im Reinvermögen am zweckmäßigsten über das Ausgleichskonto herbeigeführt. Diese Regelung gilt auch für Änderungen im Reinvermögen, die steuerlich nicht als Gewinn oder Verlust gelten können, wie aus Vereinbarungen über Aufwertungsforderungen.

Wird einem Pflichtigen z. B. eine Vorkriegsforderung mit 100 v. H. aufgewertet, so bedeutet der hierdurch erzielte Vermögenszuwachs keineswegs Gewinn. Die Verbuchung erfolgt am zweckmäßigsten über das Ausgleichskonto.

In derselben Weise sind steuerlich gleichartige Fälle zu verbuchen, z. B. der Gewinn, der sich bei einem Schuldner auf Grund eines teilweisen Verzichts der Gläubiger auf ihre Forderungen ergibt, sofern der Schuldner keine Körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft ist.

Ein Landwirt geht in seiner Buchführung von der Einzelbewertung zur Durchschnittsbewertung über. Die sich hierbei ergebenden Differenzen in der Bewertung sind am zweckmäßigsten über Steuerausgleichskonto abzubuchen. Eine Verrechnung über Verlust und Gewinn ist unzulässig. — Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit können nach der Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 13. 3. 1930 eine Rückstellung für den schwankenden Jahresbedarf bilden. Es ist nicht angängig, diese ausschließlich zu Lasten des Jahres zu bilden, in dem man von der Entscheidung Gebrauch macht. Vielmehr ist bereits zu Beginn dieses Jahres eine dem laufenden Wagnisse entsprechende Rückstellung über das steuerliche Ausgleichskonto zu bilden. Dieselbe Buchung ist auch dann notwendig, wenn sonstige Vermögensteile, die in der Einkommensteuereröffnungsbilanz unberücksichtigt blieben, noch nachträglich im Wege der Bilanzberichtigung in die Bilanz aufgenommen werden sollen. In

gleicher Weise würden auch die auf Grund der Amnestie nachträglich deklarierten Wertteile in die Steuerbilanz zu übernehmen sein. Der Weg, den die Notverordnung vom 19. 9. 1931 § 17 a vorsieht, dürfte bilanztechnisch in keiner Weise als praktisch gelten.

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 Inziehung 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. Bend, 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. 34. Arbeitspenden als Werbungskosten oder Sonderleistungen?

Arbeitspenden, die nicht zwecks Amnestierung ablösungsfähiger Steuer Schulden gemacht werden, können von dem Einkommen des Jahres, in dem die Spende gemacht wird, abgesetzt werden. Ob die Spenden in diesem Falle Werbungskosten oder Sonderleistungen sind, sagt das Gesetz nicht, obwohl diese Frage für alle nicht juristischen Personen von grundsätzlicher Bedeutung ist. Denn bilden die Spenden Werbungskosten, so wird durch sie z. B. der gewerbliche Gewinn eines Gewerbetreibenden und nicht das Gesamteinkommen vermindert mit der Folge, daß auch alle Abgaben, bei deren Erhebung an den einkommensteuerrechtlich festgestellten gewerblichen Gewinn angeknüpft wird, eine entsprechende Ermäßigung erfahren. Bilden die Spenden dagegen Sonderleistungen, so vermindern sie nur das Gesamteinkommen und können die Steuern, die an den einkommensteuerrechtlich festgestellten gewerblichen Gewinn anknüpfen, nicht beeinflussen. Unseres Erachtens gehören die Spenden lediglich zu den Sonderleistungen, wobei aber zu bemerken ist, daß sich auch ihre Einzurechnung zu den Werbungskosten vertreten läßt, so daß die Zweifelsfrage schließlich durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs geklärt werden muß.

Nr. 35. Arbeitspendenleistung und Steueramnestie.

Hat ein Steuerpflichtiger im Herbst 1931 seinem Finanzamt eine Steueramnestieerklärung eingereicht, war diese Erklärung jedoch nicht vollständig, so hat er die damals vorgesehene Amnestie wegen Unvollständigkeit der Erklärung nicht erlangt. Will dieser Steuerpflichtige sich jetzt durch Leistung einer Arbeitspende amnestieren, so hat er diese Möglichkeit, er muß aber beachten, daß bei der Berechnung des Spendenbetrags, der mindestens 50 v. H. der hinterzogenen Steuerbeträge ausmachen muß, auch diejenigen Steuern zu berücksichtigen sind, die auf die hinterzogenen, aber im Jahre 1931 nachgemeldeten Werte entfallen. Der Steuerpflichtige kann also nicht davon ausgehen, daß er hinsichtlich der 1931 nachgemeldeten Werte damals schon Amnestie erlangt habe und daß er durch Leistung der Arbeitspende jetzt nur noch die damals nicht nachgemeldeten Werte zu amnestieren brauche.

Personalia

Unser berühmter Mitarbeiter, Ministerialrat Dr. Dr. Pißel ist zum 1. August 1933 nach Würzburg versetzt und zunächst mit der kommissarischen Leitung des Landesfinanzamts Würzburg beauftragt worden. Dr. Pißel hat eine ungewöhnlich rasche Laufbahn hinter sich. Im 49. Lebensjahr stehend, rückt er in die Stellung des Chefs der höchsten Außenbehörde der Reichsfinanzverwaltung ein. Dr. Pißel trat im September 1913 in die bayerische Finanzverwaltung ein und war zunächst bei der Regierungsfinauzkammer der Pfalz in Speyer tätig. Am 3. August 1914 rückte er als Reserveoffizier bei dem 7. bayr. Infanterieregiment in Bayreuth ins Feld. Am 1. November 1914 wurde er zum Finanzassessor bei der Regierung der Pfalz in Speyer befördert, kehrte jedoch erst am 1. Januar 1919 in den Dienst der bayerischen Finanzverwaltung zurück und wurde in gleicher Dienstbeziehung an die Regierung der Oberpfalz und von Regensburg versetzt. Bei der Errichtung der Reichsfinanzverwaltung im Oktober 1919 trat Pißel in diese über, wurde unter Beförderung zum Regierungsrat vom April 1920 bis zum August 1920 an dem Landesfinanzamt Königsberg verwendet und Ende August 1920 zur kommissarischen Dienstleistung in das Reichsfinanzministerium einberufen und erhielt dort bald eine planmäßige Stelle. Im September 1921 wurde er zum Oberregierungsrat und im Dezember 1924 zum Ministerialrat im Reichsfinanzministerium ernannt. Er gehörte seit seiner Tätigkeit im Reichsfinanzministerium der Steuerabteilung an. Weiten Kreisen ist Dr. Pißel durch seine zahlreichen steuerlichen Abhandlungen bekannt geworden. Das von ihm mit Herrn Dr. Koppe herausgegebene Erläuterungsbuch zum Einkommensteuergesetz, das bereits in fünfter Auflage erschienen ist, kann als der Einkommensteuerkommentar der Praxis angesprochen werden. In Kreisen der Hochschullehrer wurde Dr. Pißel vor allem bekannt durch ein Standardwerk „Der Einfluß der Besteuerung auf die Nationalisierung der Wirtschaft“, mit dem er im Jahre 1931 an der Universität Erlangen zum Doktor der Staatswissenschaften promoviert wurde.

Bücherschau

Steuerkassenbuch für Rechtsanwälte nebst Anleitung, für die Praxis bearbeitet von Dr. jur. F. Geis, Regierungsrat in Köln, E. Geis, Buchfachverständiger in Oldenburg i. D., Dr. jur. W. Lejeune, Rechtsanwalt in Köln. — Preis Ausgabe A: 100 Blatt Kassenbuch in festem Halb-Moleksineinband und 25 Karteikarten 10.— RM., Ausgabe B: 50 Blatt Kassenbuch in festem Halb-Moleksineinband und 25 Karteikarten 5,50 RM., 1933. Industrie-Verlag Spaeth & Vinde, Berlin W. 35, Wien I.

Nach § 161 Abs. 1 Nr. 1 A.O. ist der Rechtsanwalt mit Wirkung vom 1. 4. 1932 an verpflichtet, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen

regelmäßig Abschlüsse zu machen, wenn sein Umsatz 200 000 RM. oder sein Betriebsvermögen 50 000 RM. oder schließlich sein Gewerbeertrag 6000 RM. im Jahre übersteigt. Über diese Bestimmung hinaus, die hauptsächlich für die Anwälte Anwendung findet, die ihren Wohnsitz in einem Lande haben, das die freien Berufe zur Gewerbesteuer heranzieht, ist durch die Verordnung vom 18. 7. 1931 noch eine weitergehende Aufzeichnungspflicht für diejenigen begründet, deren Reineinkünfte für den im Kalenderjahr 1930 endenden Steuerabschnitt oder später den Betrag von 100 000 RM. überschreiten. Abgesehen von dieser Verpflichtung zur Führung von Büchern bzw. zu Aufzeichnungen liegt es natürlich auch im steuerlichen Interesse eines jeden Anwalts, eine detaillierte Kontrolle über Ausgaben und Einnahmen zu haben.

Es wird häufig für einen Anwalt nicht leicht sein, eine zweckmäßige, einfache und übersichtliche Art der Buchführung zu finden, aus der ohne übertriebene Ausführlichkeit und Spezifizierung doch die wesentlichsten Punkte klar hervorgehen. Das vom Industrie-Verlag Spaeth & Vinde herausgebrachte Steuerkassenbuch ist lediglich für Rechtsanwälte zugeschnitten. Die Einteilung des Kassenbuchs ist klar und übersichtlich und insbesondere deshalb für den praktischen Gebrauch sehr geeignet, weil die für die verschiedenen Steuererklärungen notwendigen Zahlen infolge der zweckmäßigen Einteilung aus dem Buche ohne weiteres am Jahresende zu entnehmen sind. Die genaue Spezifikation der Einnahmen und Ausgaben ermöglicht eine mühelose Errechnung des steuerpflichtigen Einkommens. Die Trennung der Einnahmen in solche aus anwaltlicher Tätigkeit (umsatzsteuerpflichtig) und aus nicht selbständiger Arbeit (umsatzsteuerfrei) macht es möglich, auch die Umsatzsteuererklärung ohne große Mehrarbeit anzufertigen. Außerdem befindet sich am Schlusse des Buches eine Zusammenstellung für die Zwecke der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerberechnung, nach der rein mechanisch die Umsatzsteuererklärung und Einkommensteuererklärung abgegeben werden können. Erwähnenswert ist noch, daß ebenfalls am Schlusse des Buches ein Bestandsverzeichnis beigelegt ist, das nach den Richtlinien des Reichsfinanzhofs entworfen ist.

Als besonders zweckmäßig sei schließlich noch hervorgehoben, daß sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenseite eine Spalte für private Vorgänge vorgesehen ist.

Als Ergänzung für das Steuerkassenbuch sind von dem gleichen Verlag Karteikarten herausgegeben worden, die, fortlaufend nummeriert, für jede einzelne Sache anzulegen und in die Akten einzufügen sind. In diese Karten sind sämtliche Einnahmen und Ausgaben sowie alle Belastungen, die die Sache betreffen, einzutragen. Sie enthalten genaue Angaben bezüglich des Streitwerts, des Aktenzeichens und der Bezeichnung der Sache und werden erst nach Erledigung der Sache in einem Schnellhefter abgelegt. Hierdurch wird erreicht, daß einmal auch ausstehende Forderungen an Hand der Karten jederzeit festzustellen sind und daß zum anderen ein Verschwinden der Akten, da die Karteikarten folliert sind, unmöglich wird.

Diese einfache Art der Buchführung wird sich in der Praxis schon deshalb bewähren, weil sie mit einem geringen Zeitaufwand zu bewerkstelligen ist. Sie bietet auch dem steuerlich und buchhaltungstechnisch nicht vorgebildeten Anwalt bzw. dessen Personal die Möglichkeit einer klaren und übersichtlichen Verbuchung aller Geschäftsvorfälle, zumal dem Steuerkassenbuch eine eingehende Gebrauchsanleitung vorausgeschickt ist, die dessen Benutzung auch durch den Laien ohne weiteres ermöglicht.

Rechtsanwalt Dr. Fritz Mertens, Frankfurt a. M.,
Fachanwalt für Steuerrecht.

Geschäftliches

Der vorliegenden Ausgabe liegt ein Prospekt des Herrn Karl Schlichting, beid. Bücherrevisor, Cottbus, Senftenberger Str. 75, bei, auf den wir besonders aufmerksam machen.