

Deutsche Steuer-Zeitung

MONATSSCHRIFT AUF DEM GEBIETE DES STEUERWESENS

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

JAHRGANG XXII

MITTE NOVEMBER 1933

NUMMER 11

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. November: Vermögensteuerzahlung entsprechend dem letzten Steuerbescheid. Keine Schonfrist.
15. November: Einkommensteuerzahlung der Landwirtschaft entsprechend dem letzten Einkommensteuerbescheid in Höhe der Hälfte der zuletzt festgesetzten Steuerschuld. Keine Schonfrist.
15. November: Vorauszahlung der Landwirtschaft an Veranlagten-Ehestandshilfe in Höhe eines Halbjahrsbetrags. Keine Schonfrist.
20. November: Abführung des in der ersten Novemberhälfte einbehaltenen Lohnsteuerbetrags, der Ehestandshilfe sowie der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe (bei Abführung an das Finanzamt) für die Zeit vom 1. bis 15. November. Keine Schonfrist.
20. November: Abführung der in der ersten Novemberhälfte einbehaltenen Bürgersteuer an die Betriebsgemeinden, insofern sich der Betrag auf mehr als 200 RM. beläuft (sonst 5. Dezember). Keine Schonfrist.
24. November: Fälligkeit der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Bürgersteuerrate bei Wochenlohneempfängern. Die Rate ist bei der nächsten, auf den 24. November folgenden Lohnzahlung einzubehalten.
5. Dezember: Abführung der im November einbehaltenen Bürgersteuer, sofern nicht schon am 24. November abgeführt. Keine Schonfrist.
5. Dezember: Abführung des Lohnsteuerabzugs, der Ehestandshilfe und der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe (bei Abführung an das Finanzamt) für die Zeit vom 16. bis 30. November. Keine Schonfrist.
11. Dezember: Einkommen- und Körperschaftsteuervorauszahlungen für das 4. Vierteljahr 1933. Die Zuschläge zur Einkommensteuer sind hierbei schon berücksichtigt mit Ausnahme der Zuschläge für Aufsichtsratsmitglieder (siehe unten). Keine Schonfrist.
- Die Landwirtschaft hat am 11. Dezember keine Vorauszahlung zu leisten.
11. Dezember: Zweite Hälfte des Zuschlags für Aufsichtsratsvergütungen, die in einem im Kalenderjahr 1932 endenden Steuerabschnitt bezogen sind. Keine Schonfrist.
(Die erste Hälfte war innerhalb eines Monats nach Erhalt des Bescheids zu entrichten.)
11. Dezember: Einbehaltung der Bürgersteuer gemäß dem Vermerk auf der 4. Seite der Steuerkarte.
11. Dezember: Börsenumsatzsteuer für November 1933. Keine Schonfrist.
11. (18.) Dezember: Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat November. Schonfrist bis 18. Dezember 1933.
20. Dezember: Abführung des in der ersten Dezemberhälfte einbehaltenen Lohnsteuerbetrags und der Ehestandshilfe sowie der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe (bei Abführung an das Finanzamt). Keine Schonfrist.
20. Dezember: Abführung der in der ersten Dezemberhälfte einbehaltenen Bürgersteuer an die Betriebsgemeinden, sofern sich der Betrag auf mehr als 200 RM. beläuft (sonst 5. Januar). Keine Schonfrist.
27. Dezember: Fälligkeit für die vom Arbeitslohn einzubehaltende Bürgersteuerrate bei Wochenlohneempfängern. Die Rate ist bei der nächsten auf den 27. Dezember folgenden Lohnzahlung einzubehalten.
- (30.) 31. Dezember: Wird die freiwillige Arbeitspende im 4. Vierteljahr 1933 geleistet, so beträgt das anrechnungsfähige Aufgeld 20 v. H. (Im 1. Vierteljahr 1934 noch 15 v. H.)
31. Dezember: Letzte Frist für Steuerfreiheit einmaliger Zuwendungen an Arbeitnehmer in Form von Bedarfsdeckungsscheinen (siehe Gesetz über Steuererleichterungen vom 15. 7. 1933).

*) Nachdruck nur mit Genehmigung des Verlages gestattet.

Steuerkalender der Länder. *)

In den meisten Ländern sind, soweit Bürgersteuern eingeführt wurden, Bürgersteuerraten zu entrichten, und zwar am 20. oder 24. November bzw. am 6. oder 11. Dezember.

Anhalt:

- 15. November: Grundwertsteuer.
- Katholische Kirchensteuer.
- 22. November: Gewerbesteuer.
- 11. Dezember: Grundsteuer und Steuer vom bebauten Grundbesitz.

Baden:

- 15. November: Kirchensteuer für Landwirte.
- 20. November: Gemeindebier- und Gemeindegetränksteuer.
- 5. Dezember: Gewerbe-, Grund- und Gebäudesteuer bei monatlicher Erhebung.
- 11. Dezember: Kirchensteuer für an diesem Tage Einkommensteuerpflichtige.

Bayern:

- 25. November: Biersteuer.
- 2. bis 20. Dezember (in manchen Gemeinden bis zum 15. Dezember): Straßenreinigungsgebühr, Gemeindevulnagen aus der Haussteuer, Hausuratabfuhr und Kanalbenutzungsgebühr.
- 5. Dezember: Schlachtausgleichsteuer.
- 11. Dezember: Haussteuer samt Kreis-, Gemeinde- und Kirchenumlagen.
- Abgaben zur Förderung des Wohnungsbaues und der Geldentwertungsabgabe bei bebauten Grundstücken (Mietzinssteuer).
- Zum Teil Getränkesteuer.
- Gewerbesteuer.

Braunschweig:

- 15. November: Gewerbe-, Grund- und Kirchensteuer.
- Hauszinssteuer.
- 15. Dezember: Hauszinssteuer.

Bremen:

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

Hamburg:

- 15. November: Gewerbe- und Gehaltsummensteuer.
- 17. November: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Altstadt und Neustadt.
- 22. November: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Eimsbüttel, Hammerbrook, St. Georg, St. Pauli.
- 27. November: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Eppendorf, Harbestehude, Noterbaum, Winterhude.
- 29. November: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Alsterdorf, Barmsbeck, Billwärder-Ausschlag, Billbrook, Borgfelde, Groß- und Klein-Borstel, Groß- und Klein-Dradenau, Eilbeck, Finkenwärder, Fuhlsbüttel, Klein-Grasbrook, Hamn, Hohenfelde, Horn, Langenhorn, Moorfleth-Stadt, Ohlsdorf, Rotenburgsort, Steinwärder, Uhlenhorst, Weddel, Waltershof.

- 7. Dezember: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Geest- und Marschlande, Bergedorf, Cuxhaven, Mischebüttel.

Hessen:

- 15. November: Gehaltsummen- und Kultussteuer.
- 25. November: Gemeinde- (Grund-, Gewerbe- und Gebäudesonder-) Steuern mit Schonfrist.

Rippe:

- 15. November: Grundwert- und Entschuldungsteuer.

Lübeck:

- 15. November: Grund- und Aufwertungssteuer in der Vorstadt St. Lorenz.
- Kirchensteuer für Landwirte.
- Gewerbeertragsteuer.
- Gehalt- und Lohnsummensteuer.
- 20. November: Grund- und Aufwertungssteuer für St. Gertrud, eingemeindete Orte und Landgemeinde (ausschließlich der landwirtschaftlich und gärtnerisch genutzten Grundstücke).
- 30. November: Israelitische Kultussteuer.
- 11. Dezember: Grund- und Aufwertungssteuer für die Grundstücke in der Stadt und der Vorstadt St. Jürgen sowie für die landwirtschaftlich und gärtnerisch genutzten Grundstücke.
- 15. Dezember: Grund- und Aufwertungssteuer für die Grundstücke in der Vorstadt St. Lorenz.

Mecklenburg-Schwerin:

- 15. November: Gewerbe-, Grund- und Mietzinssteuer.
- Feuerlöschabgaben.
- 11. Dezember: Kirchensteuer für Einkommensteuerpflichtige.

Mecklenburg-Strelitz:

- 15. November: Grund-, Gewerbe- und Hauszinssteuer.
- 11. Dezember: Kirchensteuer für Einkommensteuerpflichtige.

Oldenburg:

- 1. Dezember: Grundsteuer.

Preußen:

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

Sachsen:

- 15. November: Kirchensteuer.
- 5. Dezember: Aufwertungssteuer.
- 15. Dezember: Gewerbesteuer.

*) Nachdruck nur mit Genehmigung des Verlages gestattet.

Thüringen:

15. November: Evangelische Kirchensteuer.

11. Dezember: Aufwertungssteuer.

Württemberg:

25. November: Gemeindebiersteuer.

8. Dezember: Gewerbesteuer.

Grund-, Gebäude- und Gebäudeentschuldungssteuer mit Zuschlägen.

11. Dezember: Gemeindegetränksteuer.

Voraussetzungen für die Übernahme einer Berichtigungsveranlagung zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen. Von Reichsfinanzrat

A. Kennerknecht, München.

Nach der früheren Fassung der Reichsabgabenordnung (§ 212 Abs. 2) konnte eine Neuveranlagung (das ist die nunmehrige Berichtigungsveranlagung) nur zuungunsten des Steuerpflichtigen übernommen werden, nämlich dann, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt wurden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigten. Hierzu hatte der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, daß das Bekanntwerden neuer Tatsachen oder Beweismittel allein noch nicht für die Zulässigkeit einer Neuveranlagung genüge, daß vielmehr eine solche nur dann stattfinden dürfe, wenn sie im Einklang mit § 6 A. O. a. F. (§ 11 A. O. n. F.) stehe. Eine Neuveranlagung war demgemäß früher nur zulässig, wenn neue Tatsachen von einigem Gewicht festgestellt worden waren, die eine höhere Veranlagung begründeten. Konnte aber hiernach neuveranlagt werden, dann durfte und mußte der ganze Steuerfall zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen neu aufgerollt werden, und es durften Irrtümer, die bei der ersten Veranlagung in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht unterlaufen waren, berichtigt werden. Nur ein Herabgehen unter den ursprünglich festgesetzten Steuerbetrag war nach § 222 A. O. a. F. (§ 234 A. O. n. F.) unzulässig (vgl. RZS. Bd. 15 S. 156).

In der neuen Fassung der Reichsabgabenordnung (A. O. 1931) ist die Möglichkeit einer Berichtigungsveranlagung zuungunsten des Steuerpflichtigen unverändert übernommen (§ 222 Abs. 1 Nr. 1), daneben aber auch eine solche zugunsten des Steuerpflichtigen zugelassen worden, nämlich für den Fall, daß durch eine Buch- und Betriebsprüfung vor dem Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen (§ 222 Abs. 1 Nr. 2). Es fragt sich nun, ob und gegebenenfalls in welchem Abmaße die oben wiedergegebenen, zu § 212 Abs. 2 A. O. a. F. aufgestellten Grundsätze auch für die neue Rechtslage weitergelten. Zu dieser Frage hat der Reichsfinanzhof in einem neueren, zur Veröffentlichung in der amtlichen Sammlung bestimmten Urteil vom 27. September 1933 I A 183/35, wie folgt, Stellung genommen.

Für die — unverändert gebliebene — Berichtigungsveranlagung zuungunsten des Steuerpflichtigen verbleibt es natürlich bei den bisherigen Auslegungsgrundsätzen. Diese Grundsätze sind aber im wesentlichen auch auf die neu eingeführte Berichtigungsveranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen anzuwenden, also auf den Fall, daß durch eine Buch- und Betriebsprüfung bisher unbekannte Tatsachen oder Beweismittel aufgedeckt werden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen. Eine Abweichung greift nur insoweit Platz, als in diesem Falle einerseits auch der § 234 A. O. n. F. eine Abänderung

des ersten Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen nicht hindern kann, andererseits eine solche, lediglich eine niedrigere Veranlagung rechtfertigende neue Tatsache nicht dazu benutzt werden darf, den ursprünglichen, rechtskräftig festgesetzten Steuerbetrag im Wege der Berichtigungsveranlagung zu erhöhen, da dies mit dem Grundsatz von Recht und Billigkeit nicht im Einklang stehen würde.

Wie ist nun zu verfahren, wenn in einem Einzelfall sowohl neue Tatsachen im Sinne des § 222 Abs. 1 Nr. 1 A. O. als auch solche im Sinne des Abs. 1 Nr. 2 a. a. O. vorliegen? Auch in diesem Falle können neue Tatsachen von einigem Gewicht eine Berichtigungsveranlagung rechtfertigen. Es haben daher alle Tatsachen, die steuerlich unbedeutend sind und nur eine verhältnismäßig geringe Erhöhung oder Verminderung des Einkommens zur Folge haben, auszuscheiden. Daraus folgt, daß dann, wenn z. B. die neuen Tatsachen, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, steuerlich von einigem Gewicht sind, die neuen Tatsachen, die zu einer niedrigeren Veranlagung führen würden, dagegen nur unbedeutend sind, lediglich eine Berichtigungsveranlagung nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 in Frage kommen kann. Sind die letzteren Tatsachen steuerlich nicht unbedeutend, dagegen die Tatsachen, die eine höhere Veranlagung begründen, ohne erheblichen Belang, dann ist es umgekehrt. Sind weder die einen noch die anderen Tatsachen von einigem Gewicht, dann ist für eine Berichtigungsveranlagung überhaupt kein Raum. Anders ist die Rechtslage zu beurteilen, wenn die festgestellten Tatsachen — und zwar sowohl die eine höhere als auch die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigenden — so erheblich sind, daß die Voraussetzungen der Berichtigungsveranlagungen im Sinne des § 222 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 gegeben sind. In einem solchen Falle hat nicht etwa ein Ausgleich oder eine gegenseitige Aufrechnung etwa in dem Sinne zu erfolgen, daß die Frage, ob eine Berichtigungsveranlagung nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 oder nach Nr. 2 stattzufinden hat, davon abhängig zu machen wäre, ob die zugunsten oder die zuungunsten des Steuerpflichtigen festgestellten neuen Tatsachen überwiegen. Vielmehr ist dann stets der ganze Steuerfall aufzurollen, wobei der Steuerbetrag sowohl höher als auch niedriger als bei der ersten Veranlagung festgesetzt werden kann. Denn dies entspricht nach der Auffassung des Reichsfinanzhofs dem Gedanken, der der gegenüber § 212 Abs. 2 A. O. a. F. erweiterten Fassung des § 222 A. O. n. F. zugrunde liegt, daß „in zunehmendem Maße, ohne Rücksicht auf einengende Verfahrensvorschriften, insbesondere die formelle Rechtskraft, der wirklichen Rechts- und Sachlage Rechnung getragen werden soll“ (vgl. Urf. des RZS. vom 30. 8. 1932 VI A 1276/32, RStBl. 1932 S. 847).

Die Stempelsteuerpflicht von Bestellscheinen. Von Oberregierungsrat

Dr. Kluckhohn, Landesfinanzamt Berlin.

Wie ich bereits auf Seite 236 Jahrgang 1933 der Deutschen Steuerzeitung kurz ausgeführt habe, ist durch die Neufassung des Abs. 5 der TarifSt. 7 Preussisches Stempelsteuergesetz auf Grund des Änderungsgesetzes vom 23. Mai 1933 die Stempelsteuerpflicht der Bestellscheine und anderer nur einseitig unterzeichneter Kaufurkunden mit Wirkung vom 1. Juni 1933 ab neu geregelt. Diese Vorschrift hat in der kurzen Zeit ihres Bestehens bereits zu zahlreichen Streitfragen geführt. Ein kürzlich ergangener Runderlaß des Preussischen Finanzministers (II C 1700 vom 13. Oktober 1933) befaßt sich eingehend mit ihrer Auslegung. Es steht allerdings noch dahin, inwieweit die in dem Erlaß aufgestellten Grundsätze die Billigung des Reichsfinanzhofs, der jetzt auch in Landesstempelsachen die oberste Spruchinstanz ist, finden werden. Auf jeden Fall liegen aber zunächst wenigstens für die Praxis gewisse Grundlagen fest.

Bei deren Darlegung an Hand des angeführten Erlasses soll im folgenden von den Bestellscheinen als dem Hauptanwendungsfall der unter TarifSt. 7 Abs. 5 UStG. fallenden Kaufurkunden ausgegangen werden. Das gleiche gilt aber von den Auftragsbestätigungen und von sonstigen „Beurkundungen der Bedingungen einer Veräußerung, deren Rechtswirksamkeit nur unter gewissen Voraussetzungen eintritt“. In allen Fällen nun setzt das Untervorfensein einer solchen lediglich einseitig unterzeichneten und dem anderen Teil ausgehändigten Kaufbeurkundung unter den Kaufstempel der TarifSt. 7 UStG. voraus, daß diese bereits verabredete Einzelheiten des Kaufvertrages enthält, daß schriftliche Verlautbarungen von Kaufbedingungen vorliegen, bei denen nur der Abschluß des Kaufes selbst aus der Urkunde noch nicht ersichtlich ist.

I.

1. In dem Regelfall (vgl. aber unten zu 2) enthält der Bestellschein, der dem Kaufstempel unterliegt, nicht nur die Angabe von Ware und Preis, sondern daneben noch die weiteren Kaufbestimmungen, mag er sie im einzelnen aufzählen oder etwa nur auf die Allgemeinen Kauf- und Lieferungsbedingungen Bezug nehmen. Während nun bisher wohl im allgemeinen angenommen wurde, daß es für die Stempelsteuerpflichtigkeit eines Bestellscheins ohne Bedeutung sei, ob er die Bedingungen des Verkäufers oder die des Käufers wiedergibt, besteht nach dem Erlaß hierin ein wesentlicher Unterschied. In dem ersteren Falle, wenn also z. B. der Bestellschein mit den Bedingungen des Verkäufers von diesem dem Käufer zwecks Ausfüllung ausgehändig ist, ist regelmäßig die Stempelspflicht begründet. Denn es ergibt sich hier aus der Festlegung der Kaufbedingungen durch den Verkäufer und aus ihrer Unterzeichnung durch den Käufer, daß sich beide Teile über die Einzelheiten des Kaufvertrages einig sind. Wenn hingegen der Käufer für seine Bestellung einen Bestellschein mit seinen eigenen Kaufbedingungen benutzt, ist dieser in der Regel nicht stempelpflichtig. Denn ein solcher Bestellschein bildet im allgemeinen erst den Ausgangspunkt für die Verhandlungen. Nur dann erfordert er den Kaufstempel, wenn die Umstände des Falles ergeben oder sonstwie

feststeht, daß die Vertragsparteien sich tatsächlich über die Bedingung des Kaufes einig geworden sind, der Bestellschein so in Wirklichkeit nur eine Bestätigung der vorangegangenen Einigung über die Bedingungen des Kaufes ist, wobei nur mit Rücksicht auf eine Wendung, wie „ich bestelle“ oder dergleichen von einem urkundlichen Abschluß des Kaufes noch nicht gesprochen werden kann“. Zur Feststellung, daß dem Bestellschein mit den Bedingungen des Käufers ausnahmsweise eine solche Bedeutung zukommt, sind also — als Urdurchbrechung des sonst das Stempelsteuerrecht beherrschenden Urkundenprinzips des § 3 UStG. — außerhalb der Urkunde liegende Umstände heranzuziehen. Nach dem angeführten Erlaß ist indessen bei solchen Bestellscheinen die Nichtstempelspflicht dem Finanzamt nachzuweisen.

2. In jedem Falle aber erfordert ein Bestellschein nur den Kaufstempel, wenn er die wesentlichen Bestandteile des Kaufes enthält, nämlich die Angaben über Ware, Menge und Preis. Bisher wurde wohl allgemein angenommen, daß zur Begründung der Stempelspflicht daneben gerade noch die Angabe oder wenigstens die Inbezugnahme weiterer Kaufbedingungen erforderlich sei. Will doch die neue Vorschrift der TarifSt. 7 Abs. 5 nach der amtlichen Begründung gerade solche Veräußerungsbeurkundungen treffen, „den von einem Vertragsteil ein für allemal festgelegte oder von beiden Teilen verabredete Lieferungsbedingungen zugrunde liegen“. Demgegenüber heißt es in dem hier behandelten Erlaß, die Stempelpflichtigkeit sei nicht dadurch bedingt, daß neben den wesentlichen Bestandteilen noch weitere Bestimmungen in der Urkunde enthalten seien oder auf sie Bezug genommen werde. Bei dieser Ausdehnung der Stempelspflicht wird aber eines unbedingt zu beachten sein. Zum mindesten ebenso wie bei den Bestellscheinen mit den Bedingungen des Käufers kann bei den Bestellscheinen, die weitere Bedingungen als die Angabe von Ware, Menge und Preis überhaupt nicht enthalten, eine Stempelspflicht nur dann angenommen werden, falls feststeht, daß der Bestellschein ausnahmsweise in Wirklichkeit nur eine Bestätigung der vorausgegangenen Einigung über die Kaufbedingungen darstellt. Nach wie vor ist jedoch die Stempelpflichtigkeit meines Erachtens zu verneinen z. B. bei einem einfachen Schreiben, mit dem jemand bei seinem Buchhändler ein bestimmtes Buch zu einem bestimmten Preise bestellt.

3. Aus dem Vorhergehenden ergibt sich bereits, daß das reine Vertragsangebot nicht stempelpflichtig ist und ebensowenig die eigentliche kaufmännische Korrespondenz. Die letztere kann indessen zu einer stempelpflichtigen Kaufbeurkundung führen, nämlich dann, wenn nach erreichter Einigung ein Schriftstück ausgestellt wird, in dem nach Abschluß der Verhandlungen die einzelnen Kaufabreden noch einmal besonders festgelegt werden sollen.

Als ein (stempelfreies) Angebot wird im allgemeinen auch eine Verkaufsbestätigung angesehen werden müssen, die der Verkäufer nach mündlicher oder fernmündlicher Verständigung über den Kaufgegenstand und den Preis an den Kunden schickt und die auch die sonstigen Lieferungsbedingungen gedruckt ent-

hält, über welche aber mit den Kunden noch nicht verhandelt ist. Dies gilt vor allem dann, wenn der weitere Geschäftsverkehr mit den Kunden sich in der Art abspielt, daß diese entweder die Bedingungen annehmen oder ihnen in einzelnen Punkten widersprechen oder ihrerseits andere Vorschläge machen.

4. Die Stempelspflichtigkeit des Bestellscheins tritt ein unter dem Gesichtspunkt, daß bereits eine Einigung über Einzelheiten des Kaufvertrages vorliegt, daß aber der Vertragsschluß selbst noch nicht aus der Urkunde ersichtlich ist. Dementsprechend entfällt die Stempelspflicht einer solchen Urkunde, wenn nachweislich „mangels Eintritts der Voraussetzungen“, von denen die Rechtswirksamkeit der Vereinbarung abhängt (vgl. die einleitenden Ausführungen), der Kaufvertrag nicht zustande gekommen ist. Solche Voraussetzungen sind vor allem die Annahme der Bestellung, ferner aber auch sonstige Tatsachen, von deren Eintritt oder Nichtertritt nach dem Inhalt der Urkunde ausdrücklich die Rechtswirksamkeit des Vertragsschlusses abhängig gemacht ist, z. B. die „Bestätigung“ des Käufers durch den Verkäufer, die Lieferung des Kaufgegenstandes oder der Ablauf einer Frist, innerhalb deren der Verkäufer dem Kaufabschluß nicht widerspricht.

Steht schon innerhalb der Stempelverwehrensfrist des § 16 UStG., also regelmäßig innerhalb zweier Wochen nach dem Tage der Urkundeerstellung, fest, daß der Kaufvertrag in diesem Sinne nicht zustande gekommen ist, kann die Versteampelung überhaupt unterbleiben. Ist jedoch ein Stempel bereits entrichtet, so ist ein Erstattungsanspruch aus Rechtsgründen gemäß § 25 Abs. 1 UStG. gegeben, unabhängig von dem Erachtens aus Nr. a daselbst, also verfahren auch im Berufungsverfahren.

5. Zu mehreren Urkunden über denselben Kaufabschluß kann der Kaufstempel nur einmal fällig werden. Die Stempelspflichtigkeit eines Bestellscheins schließt die des entsprechenden Bestätigungsscheins aus. Stempelpflichtig ist aber, wenn der Erlaß dieses auch nicht besonders hervorhebt, nicht unbedingt die zuerst ausgestellte Urkunde; es benutzt etwa ein Käufer (Stempelfrei) einen Bestellschein mit seinen eigenen Kaufbedingungen (vgl. oben zu 1), und es erfolgt demnächst eine (stempelpflichtige) Kaufbestätigung durch den Verkäufer, die die einzelnen Bedingungen des Kaufes aufführt.

6. Der von dem einen Vertragsteil unterzeichnete Bestellschein muß, um dem Stempel zu unterfallen, dem anderen Teil ausgehändigt sein. Eine solche Ausgehändigung liegt nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts zu der früheren Fassung der TarifSt. 7 Abs. 5, die meines Erachtens insoweit auch noch heute Geltung haben muß, nur dann vor, wenn die Urkunde dem anderen Teil zu dem Zweck übergeben wird, damit er sie als Beweismittel und dauernd behalte. Es dürfte daher in dieser allgemeinen Fassung nicht ganz unbedenklich sein, wenn der Erlaß erklärt, eine Ausgehändigung könne nicht dadurch rückgängig oder rechtlich unwirksam gemacht oder als nicht erfolgt hingestellt werden, daß der Empfänger der Bestellung die Urkunde, nachdem er etwa die ordnungsmäßige Unterschrift und die Rechtswirksamkeit festgestellt hat, dem Aussteller mit der Verpflichtung der Aufbewahrung für ihn zurückgibt oder mit einer ähnlichen ausdrück-

lichen oder stillschweigenden Abrede überläßt, während der Empfänger der Bestellung etwa lediglich einen nicht unterzeichneten Durchschlag der Urkunde erhält.

7. Auch bei dem nur einseitig unterzeichneten Bestellschein sind nach § 12 Abs. 1 zu c UStG. sowohl der Verkäufer als der Käufer zur Entrichtung des Stempels aus TarifSt. 7 UStG. mit $\frac{1}{10}$ v. H. des Kaufpreises verpflichtet, soweit nicht etwa dem einen der Vertragsteilnehmer persönliche Stempelsteuerbefreiung aus § 5 UStG. zusteht. Beide haften nach § 12 Abs. 2 UStG. als Gesamtschuldner.

8. Falls ein Bestellschein eine Nebenabrede enthält, die an sich den Nebenvertragsstempel der TarifSt. 18 Nr. 2 UStG. erfordert (z. B. die Vereinbarung eines Gerichtsstandes), so ist dieser letztere Stempel im allgemeinen doch nicht zu erheben, da lediglich bezüglich des Kaufstempels durch TarifSt. 7 Abs. 5 eine Ausnahme von dem Erfordernis der Beurkundung des Vertragsschlusses aufgestellt ist. Der Nebenvertragsstempel wird mithin nur dann fällig, wenn ausnahmsweise der Bestellschein den Abschluß des Kaufvertrages erkennen läßt. Dies ist bei den Urkunden der Fall, die bereits nach der alten Fassung des Abs. 5 der TarifSt. 7 dem Kaufstempel unterlagen, in denen z. B. der Satz enthalten ist „Weitere Vereinbarungen sind nicht getroffen“, oder in denen von einem „vereinbarten“ Preis gesprochen wird (vgl. RRG. Bd. 126 S. 366).

Enthält hingegen der von dem Käufer unterzeichnete Bestellschein ausdrücklich oder durch Bezugnahme auf die allgemeinen Kaufbedingungen eine Abtretung (z. B. die Abtretung des Anspruchs aus einem Weiterverkauf des Kaufgegenstandes durch den Käufer), so wird der Abtretungsstempel der TarifSt. 1 UStG. mit $\frac{1}{10}$ v. H. fällig, da dieser Stempel auf der einseitigen Abtretungserklärung ruht.

Die Erklärung des Eigentumsvorbehalts in einem Bestellschein schließlich bleibt als Vertragsbestandteil stempelfrei.

9. Nach wie vor erfordern gemäß TarifSt. 7 Abs. 5 Satz 3 UStG. die sogenannten Kommissionsnoten keinen Stempel. Ihre Bedeutung liegt nicht sowohl darin, daß der Beweis aller einzelnen Bedingungen des Kaufabschlusses für die Zukunft sichergestellt werden soll, als vielmehr darin, daß überhaupt das Zustandekommen eines Geschäfts schriftlich bestätigt wird (vgl. RRG. Bd. 83 S. 221). Die Kommissionsnote stellt sich also als eine Urkunde lediglich über das Zustandekommen eines Geschäfts in knappster Form dar, und es geht über ihren Rahmen hinaus, wenn die Vertragsabreden im einzelnen schriftlich festgelegt werden. Im Einzelfall ist aber mitunter die Abgrenzung zwischen dem (stempelpflichtigen) Bestellschein und der (stempelfreien) Kommissionsnote oft nicht leicht, zumal wenn ein Bestellschein auch ohne Angabe der einzelnen Vertragsabreden den Kaufstempel erfordern kann (vgl. oben zu 2).

10. Der Erlaß betont ausdrücklich, daß auch bei den Bestellscheinen nicht nur die allgemeine Befreiungsvorschrift von Urkunden mit einem Gegenstandswert (Kaufpreis) von nicht mehr als 150 RM. (§ 4 Abs. 1 zu a UStG.) Platz greift, sondern auch die besondere Befreiungsvorschrift der TarifSt. 7 Abs. 9 Nr. 3 für den Mengenauf. Unter einer Menge in

diesem Sinne werden verstanden einmal mindestens drei völlig gleichartige Sachen (mögen sie auch unwesentliche Abweichungen aufweisen), ferner nach Maß oder Gewicht gehandelte Sachen. Der Kauf einer solchen Menge (und damit auch der Bestellschein hierfür) bleibt aber nur dann stempelfrei, wenn die Sachen entweder zum unmittelbaren Verbrauch in dem Gewerbe des Käufers dienen sollen, oder wenn sie zur Wiederveräußerung dienen sollen (und zwar entweder in derselben Beschaffenheit oder nach vorgängiger Verarbeitung oder Verarbeitung), oder wenn sie schließlich im Deutschen Reich in dem Betrieb eines der Vertragsschließenden erzeugt oder hergestellt sind. Die Voraussetzungen dieser besonderen Befreiungsvorschrift (anders die des § 4 Abs. 1 zu a) brauchen sich im übrigen nicht aus der zu versteuernden Urkunde zu ergeben. Bezieht sich ein Bestellschein zum Teil auf solche Gegenstände, die unter dem Gesichtspunkt des Mengenkaufs stempelfrei bleiben, zum Teil auf andere, ohne daß für beide Gruppen von Gegenständen getrennte Preise angegeben sind, so ist der Stempel an sich von dem Gesamtpreis zu berechnen; es kann indessen auch noch nach dem Ablauf der Stempelverwendungsfrist eine Preistreunung erfolgen. Wenn nun bei einem Bestellschein für mehrere Gegenstände der steuerpflichtige Betrag im einzelnen 150 RM. nicht übersteigt, so ist, wie der Erlaß besonders hervorhebt, ein Stempel dennoch zu entrichten, falls der Gesamtpreis über 150 RM. hinausgeht. Trotzdem entfällt aber durch diese beiden Befreiungsvorschriften in zahlreichen Fällen die an sich begründete Stempelpflichtigkeit eines Bestellscheins.

11. Auf besonderen Antrag bei dem Finanzamt kann die Entrichtung der Stempelsteuer für Bestellscheine in einfachster Form im Wege des Abfindungsverfahrens zugelassen werden, wodurch sich die Versteinerung der einzelnen Urkunden erübrigt. Das Nähere nach dieser Richtung hin bestimmt der Erlaß

des Preußen Finanzministers II C 1162 vom 21. Juli 1. Im übrigen kann den Steuerpflichtigen nur raten werden, sich in Zweifelsfällen, wie sie nach oben sich zahlreich ergeben werden, zwecks Erteilung der Auskunft über die Stempelpflichtigkeit einer Urbe an das für die Verwaltung des Landesstempels ändige Finanzamt zu wenden. Allerdings erteilt das Finanzamt grundsätzlich Auskunft nicht auf Anfrages allgemeiner Art, sondern nur auf solche Anfragen, sich auf bestimmte, bereits unterzeichnete und mitm Antrag vorzulegende Urkunden beziehen.

II.

Ergibt sich unter dem Gesichtspunkt der Stempelpflichtigkeit von einseitig unterzeichneten Kaufurkunden, insbesondere von Bestellscheinen nachstehend Reihenfolge:

a) ein Bestellschein, der lediglich ein Kaufangebot darstellt bleibt nach wie vor stempelfrei.

Ein Bestellschein, bei dem feststeht, daß er schon verarbeitete Einzelheiten des Kaufvertrags enthält, ist nach der neuen Vorschrift des Abs. 5 der TarifSt. 7 nach Abgabe der Ausführungen oben zu I stempelpflichtig.

Ein Bestellschein schließlich, der den Vertragsschluss solchen beurkundet, der die erklärte Willenseinigung beider Vertragsteile ergibt, erforderliche auch schon bisher den Kaufstempel. Der Erlaß II C 1700 führt unter II zahlreiche Formulierungen an, bei denen eine Stempelpflicht schon unter dem früheren Recht nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts oder nach Erlassen des Preussischen Finanzministers begründet war und unverändert bestehen bleibt. Hier seien lediglich angeführt die Urkunden, in denen jemand nicht nur etwas bestellt, sondern „hiermit“ etwas kauft oder bestätigt, etwas gekauft zu haben (U. ferner oben zu I 8).

Die Abzugsfähigkeit von Beiträge für gemeinnützige, mildtätige und ähnliche ideale Zwecke als Werbungskosten bei der Einkommensteuer. Von Regierungsrat Dr. Metz, Reichsfinanzhof, München.

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 7 EStG. 1920 konnte der Steuerpflichtige Beiträge an kulturfördernde mildtätige, gemeinnützige und politische Vereinigungen von dem Gesamtbetrag seiner Einkünfte abziehen, soweit der Gesamtbetrag 10 v. H. des Einkommens des Steuerpflichtigen nicht überschritt. Das geltende Einkommensteuergesetz hat diese Bestimmung nicht übernommen; Beiträge und Spenden für mildtätige und gemeinnützige Zwecke sind hiernach im allgemeinen nicht mehr abzugsfähig. Eine Ausnahme für bestimmte Fälle ist lediglich im § 17 Abs. 1 Nr. 7 EStG. getroffen, insofern dort bestimmt ist, daß abzugsfähige Sonderleistungen sind: Zuwendungen an Unterstützungs-, Wohlfahrts- und Pensionskassen des Betriebs des Steuerpflichtigen, wenn die dauernde Verwendung für die Zwecke der Kasse gesichert ist. Auch das Körperschaftsteuergesetz enthält keine allgemeine Bestimmung des Inhalts, daß Zuwendungen für gemeinnützige und mildtätige Zwecke vom Einkommen (Gewinn) abgesetzt werden dürfen; es bestimmt lediglich im § 14 Nr. 1 und 2, daß abzugsfähige Son-

derleistungen (neben den im § 17 EStG. bezeichneten) sind: 1. Beträge, die nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken zugeführt werden, 2. Zuwendungen an Unterstützungs-, Wohlfahrts- und Pensionskassen des Betriebs, wenn die dauernde Verwendung für die Zwecke der Kasse gesichert ist.

Damit ist nun allerdings nicht ohne weiteres gesagt, daß Beiträge für gemeinnützige und wohltätige Zwecke abgesehen von den im Gesetz vorgesehenen Fällen schlechtweg vom Abzuge ausgeschlossen sind; ihre Abzugsfähigkeit kann vielmehr nach den Bestimmungen über die Werbungskosten in Betracht kommen. Tatsächlich hat auch der Reichsfinanzhof gestützt auf § 16 EStG. zu wiederholten Malen die Abzugsfähigkeit bejaht. So ließ er im Urteil I A 17/27 vom 20. 3. 1927 — StuB. 330/27 — den Abzug von Ausgaben einer Aktiengesellschaft zu wohltätigen Zwecken als Werbungskosten zu; nachdem er zuvor ausgeführt hatte, daß der Abzug nicht auf § 14 Abs. 1 EStG. gegründet werden könne, wird weiter ausgeführt: „Die strittigen

Ausgaben können jedoch als Werbungskosten abzugsfähig sein, sofern sie nämlich dem geschäftlichen Interesse auch nur mittelbar zu dienen bestimmt sind. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn diewendungen nach Art und Höhe bei den Geschäften über Art als üblich anzusehen sind und wenn sich an die Beschwerdeführerin mit Rücksicht auf ihre Stellung im Erwerbsleben bei vernünftiger Abwägung ihrer Ausgaben und Interessen nicht entziehen kann. Soweit dagegen derartige Ausgaben über die Rahmen hinausgehen, soweit sie also außer Verhältnis zur Bedeutung des Unternehmens und zu den erreichenden Ausgaben der Berufsgenossen stehen, sind nicht abzugsfähig.“ In dem Urteil Nr. VI A 175/29 vom 27. 2. 1929 — StuW. 388/29 — bejahte der Reichsfinanzhof die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, die der Geschäftsführer einer G.m.b.H. für karitative und kulturelle Zwecke gemacht hatte, in ihrer Eigenschaft als Repräsentationskosten. „Soweit der Geschäftsführer solche Aufwendungen wegen des Geschäfts in erhöhtem Umfange oder statt der Firma gemacht hat, können sie als Repräsentationsaufwand, als Werbungskosten betrachtet und können vom Einkommen abgezogen werden.“ In dem Urteil Nr. VI A 118/29 vom 11. 9. 29 — StuW. 923/29 — endlich verneinte zwar der Reichsfinanzhof die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen eines Generaldirektors an Unterstützungskassen des Betriebs, weil die Ausgaben nicht zur Erwerbserleichterung und Erhaltung der eigenen Einkünfte gemacht worden seien; es ist aber hinzugefügt, daß „der Fall unter Umständen anders zu beurteilen sei, weil der Steuerpflichtige selbständiger Gewerbetreibender wäre und seiner sozialen und wirtschaftlichen Stellung entsprechend es als üblich anzusehen wäre, daß der Steuerpflichtige solche Aufwendungen macht und diese in einer den angegebenen Verhältnissen gemessenen Höhe halten.“ In einem solchen Falle könnte unter Umständen eine Betriebsausgabe eines Gewerbetreibenden anerkannt werden.“

Einen unverkennbar schärferen Standpunkt nimmt der Reichsfinanzhof bereits in dem Urteil Nr. VI A 686/31 vom 10. 6. 1931 — StuW. 782/31 — ein. Hier handelte es sich darum, ob Zuwendungen, die ein Apotheker an das Rote Kreuz, die Sanitätskolonne und die Blindenfürsorge gemacht hatte, zum Abzug zugelassen werden konnten. Der Reichsfinanzhof führt in dem Urteil folgendes aus: „Sinnlichlich die Frage, ob die vom Steuerpflichtigen angeführten Ausgaben abziehbar sind oder nicht, gebietet allerdings die Schwierigkeit der Abgrenzung zwischen Lebenshaltungskosten- und Werbungskosten, der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG. den Vorrang vor den Vorschriften über die Werbungskosten zu geben (vgl. R.F.S. Bd. 27 S. 82). Auch sind im allgemeinen Beiträge zu idealen Zwecken der vom Beschwerdeführer geschilderten Art Ausfluß der Standesrücksichten und der Sorge um das persönliche Ansehen des Gebers, wenn auch im Einzelfalle ein geschäftliches Interesse, namentlich bei der Bemessung der Höhe des Beitrags, mitbestimmend sein mag. Immerhin spricht im vorliegenden Falle bei einem Teil der von dem Beschwerdeführer gemachten Ausgaben (Beiträge für das Rote Kreuz, Blindenfürsorge, Arbeiter-sanitätskolonne) die Wahrscheinlichkeit dafür, daß die fraglichen Spenden ausschließlich im Interesse des Betriebs des Be-

schwerdeführers gemacht und daher als typische Betriebsausgaben anzusehen sind. Das Finanzgericht wird in dieser Hinsicht die fraglichen Ausgaben des Beschwerdeführers zu prüfen haben. Ergibt sich hierbei, daß bei einem Teil der gemachten Ausgaben tatsächlich Geschäftsrücksichten ausschließlich maßgebend waren, so könnten diese Ausgaben als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG. angesehen und daher entsprechend zum Abzug zugelassen werden.“ Während hiernach der Reichsfinanzhof in der früheren Rechtsprechung als Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Beiträge für mildtätige und gemeinnützige Zwecke im allgemeinen lediglich verlangt hatte, daß die Beiträge mindestens mittelbar den Interessen des Betriebs dienen, daß der Spender sich ihnen nach Lage der Dinge nicht entziehen konnte und die Beiträge sich in angemessenen Grenzen hielten, zieht er in dem oben angeführten Urteil die Grenzen insofern enger, als nur noch solche Beiträge abgesetzt werden können, die ausschließlich den Interessen des Betriebs dienen.

Das Urteil Nr. VI A 170/32 vom 23. 6. 1933 setzt den Schlussstein unter diese Rechtsentwicklung. Im gegebenen Falle verlangte der Pflichtige (ein Arzt) den Abzug von Geschenken an Vereine für mildtätige Zwecke. Der Reichsfinanzhof lehnte den Abzug unter Bezugnahme auf das Urteil Nr. VI A 147/30 vom 20. 3. 1930 — Bd. 27 S. 82 ab. In diesem Urteil hatte der Reichsfinanzhof ausgesprochen, daß Beiträge von Einzelpersonen an politische Parteien und zu idealen Zwecken dem Gebiet der privaten Lebenshaltung angehörten, auch wenn bei ihrer Reichung geschäftliche Gründe mitwirkten. Die in diesem Urteil entwickelten Rechtsgrundsätze will der Reichsfinanzhof auch bei Beurteilung der Frage, ob Beiträge für mildtätige und gemeinnützige Zwecke vom Einkommen abgezogen werden können, angewendet wissen. Der Gedankengang des Reichsfinanzhofs ist im wesentlichen folgender: Zweck derartiger Beiträge sei in erster Linie, dem Volksganzen oder bestimmten Volksgruppen in geistiger oder materieller Hinsicht zu nützen. Wenn auch im Einzelfalle den letzten Anstoß zur Hergabe häufig vielleicht weniger die Gebefreudigkeit als ein gewisser sittlicher Zwang oder die Sorge um das persönliche oder geschäftliche Ansehen oder die Erwartung geschäftlicher Vorteile gebe, so komme es doch bei diesen Erwägungen mehr oder weniger auf die Willenseinstellung des Gebers an. Da es aber nicht möglich sei, im Einzelfalle festzustellen, welche Beweggründe überwiegen, so müsse die allgemeine Erwägung in den Vordergrund gestellt werden, daß Spenden und Beiträge zu wohltätigen, gemeinnützigen und anderen im Interesse der Allgemeinheit liegenden Zwecken nicht überwiegend Ausfluß geschäftlicher Überlegungen, sondern Ausfluß der sittlichen Persönlichkeit seien. Die Abzugsfähigkeit verbiete sich auch mit Rücksicht auf den Grundsatz der Gerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Spenden der in Frage stehenden Art würden nicht nur von Angehörigen des freien Erwerbslebens, sondern auch von sonstigen Kreisen der Bevölkerung (Beamten, Angestellten usw.) gegeben, bei welchen letzteren aber die Abzugsfähigkeit im vornehmein nicht in Betracht komme. Es müßte aber eine steuerlich nicht gerechtfertigten Vergünstigung der Gewerbetreibenden und der freien Berufe führen,

wenn bei ihnen die Abzugsfähigkeit bejaht, bei den übrigen Gruppen aber verneint würde. Sie gegen lässe sich auch nicht einwenden, daß die weitergehende Ziehung der Grenze zugunsten der Gewerbetreibenden der rein kaufmännischen Betrachtung entspreche. Es handle sich hier um die Anwendung einer ausschließlich steuerlichen Sondervorschrift, nämlich der des § 18 EStG. Diese Vorschrift gelte für alle Steuerpflichtigen, und es wäre für eine gleichmäßige und gerechte Durchführung der Veranlagung unerträglich, wenn ein- und derselbe Vereinsbeitrag bei einem Kaufmann oder Angehörigen eines freien Berufs abziehbar wäre, weil er sich mittelbar auf den Gewinn auswirken könne, während ein Beamter, Hausbesitzer oder Rentner den gleichen, mehr oder minder aus denselben Beweggründen gegebenen Beitrag nicht abziehen könne.

Bausparkasseneinlagen und Einkommensteuer. Von Regierungsrat Dr. Oeftering, Reichsfinanzhof, München.

Die Entwicklung der letzten zehn Jahre hat als neue Verwalter deutschen Volksvermögens neben Banken, Sparkassen und Versicherungsgesellschaften die Bausparkassen gestellt. Groß ist ihre Zahl und groß auch die Zahl jener Volksgenossen, die einen Teil des Einkommens dem sofortigen Verbrauch entziehen, um ihn bei der Bausparkasse anzulegen und so die Möglichkeit eröffnet zu sehen, alsbald in den Besitz eines größeren Kapitals zu gelangen, das zur Errichtung oder Entschuldung eines Eigenheims dienen soll. Ist nun eine Berücksichtigung dieser Zahlungen an die Bausparkassen bei der Einkommensteuer möglich, d. h. können sie als Werbungskosten, Sonderleistungen oder sonstwie bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens abgezogen werden?

Um diese Frage zu untersuchen, ist es zunächst erforderlich, einen kurzen Überblick über den Aufbau der üblichen Bausparkassen bzw. Bausparverträge zu geben. Zweck der einzelnen Bausparkassen ist es, durch kollektives Sparen nach Maßgabe eines aufzustellenden Verteilungsplans den Bausparern darlehnsweise größere Beträge zur Verfügung zu stellen, als deren Sparguthaben im Moment der Darlehensgewährung beträgt. Die zur Verfügung gestellten Beträge sollen regelmäßig für die Errichtung, den Erwerb und den Ausbau von Eigenheimen oder Zweifamilienhäusern oder zur Entschuldung von Grundbesitz Verwendung finden. Es gibt aber auch Bausparkassen, die ihren Bausparern die Verwendung der Darlehenssumme zu anderen Zwecken, z. B. zu Ausstattungs- und Ausbildungszwecken von Kindern, zur Verfügung stellen. Die Bausparner verpflichten sich durch besonderen Vertrag, den Bausparvertrag, zur Entrichtung monatlicher Pflichtzahlungen an die Bausparkasse, die mit Zins und Zinseszins innerhalb einer zu vereinbarenden Bausparzeit die Bausparsumme ergeben sollen. Teilweise wird Zinslosigkeit der Bauspareinlagen vereinbart, dann wird auch das zu gewährende Darlehen zinslos gegeben. Andere Bausparkassen kennen monatliche Bauspareinlagen in Höhe eines gewissen Prozentsatzes der Bausparsumme, wieder andere sehen vor festen Pflichtzahlungen ab und überlassen es dem Ermessen der Bausparner, welche Beiträge diese monatlich leisten wollen. In allen Fällen sind Sonderleistungen

Nur für vereinigte wenige besondere Fälle will der Reichsfinanzhof den Abzug noch zulassen. „Es wäre denkbar, daß es sich um Gaben handelt, die zu dem nach den Umständen des Falles ohne weiteres erkennbaren unmittelbaren und ausschließlichen Zweck der Betriebsführung erfolgen. Man könnte z. B. an den Fall denken, daß ein Verein ein wichtiger Kunde eines Betriebs ist und die Betriebsinhaber von Zeit zu Zeit diesem Verein Spenden gleichsam als Kundenrabatt gewähren. Oder es würden Verbände unterstützt, die durch ihre Leistungen an Angestellte des Unternehmens diesem Kosten, die er sonst für seine Angestellten aufwenden müßte, ersparen.“ Wie man sieht, handelt es sich insoweit um engbegrenzte Fälle, in denen die Eigenschaft der Spenden als Betriebsausgabe ganz unerkennbar in Erscheinung tritt.

zulässig, die dann die Darlehenszuteilung wesentlich beschleunigen. Manche Bausparkassen sehen die Möglichkeit einer Kündigung des Bausparvertrages bis zur Gewährung eines Darlehens vor, teilweise ist der Vorbehalt einer solchen Kündigung sogar gesetzlich vorgeschrieben (vgl. das Gesetz über die Abtretung von Beamtenbezügen zum Heimstättenbau vom 13. 6. 1927, RGZ Teil I S. 133). Charakteristisch ist für alle Bausparkassen, daß sie ihren Bausparern die Gewährung eines Darlehens in Aussicht stellen, das regelmäßig unkündbar und langfristig zu tilgen ist. Die Verzinsung des Darlehens richtet sich regelmäßig danach ob und wie die Bauspareinlagen selbst verzinst werden oder nicht. Der Zeitpunkt der Zuteilung eines Darlehens bestimmt sich nach den aufgestellten Verteilungsplänen. Die Mehrzahl der Bausparkassen arbeitet hier nach einem Zeit-mal-Geld-System, d. h. es werden Schlüsselzahlen gebildet, deren Faktoren der Zeit- und Geldwert der jeweiligen Spareinlagen des Bausparers sind. Die jeweils höchsten Schlüsselzahlen kommen, in Gruppen zusammengefaßt, nach Maßgabe der jeweils verfügbaren Mittel bei der Darlehenszuteilung zum Zug. Es findet sich aber auch ein System für die Darlehensverteilung, bei dem die gesamte Sparzeit, d. h. die Zeit, innerhalb deren die Einlagen des Bausparers die Bausparsumme erreichen werden, in zwei Hälften geteilt wird. In jeder dieser Hälften wird dem Bausparner die Hälfte der Bausparsumme darlehnsweise zur Verfügung gestellt, und zwar mit der Maßgabe, daß je früher die erste Darlehenshälfte in der ersten Hälfte der Bausparzeit ausbezahlt wird, desto später die zweite Darlehenshälfte in der zweiten Hälfte der Bausparzeit zur Auszahlung gelangt.

Beispiel: Bausparsumme 10 000 RM., Bausparzeit 20 Jahre, jährliche Leistung des Bausparers 500 RM. Der Bausparner erhält auf jeden Fall innerhalb der ersten 10 Jahre die halbe Bausparsumme = 5000 RM. als Darlehen. Erhält er sie schon (theoretisch) im ersten Jahr, dann bekommt er die zweite Hälfte erst im zwanzigsten Jahr; erhält er sie im fünften Jahr, dann die zweite Hälfte im fünfzehnten Jahr; erhält er sie im neunten Jahr, dann die zweite Hälfte im elften.

Daraus ergibt sich, daß bei diesem Verteilungsplan der Zeitpunkt der Darlehenszuteilung möglichst gleichmäßig entfernt von der Mitte derbausparzeit liegt. Teilweise werden Mindestwartzeiten, z. B. ein Jahr, oder Erreichung eines bestimmten Prozentsatzes derbausparsumme, z. B. 16²/₃ v. H., vor Erlangung der Anwartschaft auf eine Darlehenszuteilung gefordert. Die meistenbausparkassen enthalten besondere Bestimmungen für den Fall, daß einbausparer nach Zuteilung eines Darlehens stirbt. In diesem Falle sollen die Hinterbliebenen von der Bezahlung des jeweils bestehenden Darlehensrestes, der nach Verrechnung mit den Spareinlagen desbausparers verblieben ist, entweder in voller oder halber Höhe befreit sein. Zu diesem Zweck nehmen entweder diebausparkassen bei Versicherungsgesellschaften eine Versicherung in Höhe des jeweiligen Darlehensrestes auf das Leben ihrerbausparer und wälzen die Prämien ganz oder teilweise auf diese ab. Es gibt aber auchbausparkassen, die dieses Geschäft in sich machen, die also die Verluste, die sie durch die Befreiung der Hinterbliebenen einesbausparers von der Zahlung des Darlehensrestes erleiden, dadurch ausgleichen, daß sie einen besonderen Fonds für diesen Zweck bilden, der aus besonderen Leistungen derbausparer, den sogenannten Hinterbliebenensicherungszuschlägen gespeist wird.

Was nun die einkommensteuerliche Behandlung der Zahlungen einesbausparers anlangt, so sind zunächst zwei große Gruppen zu unterscheiden, nämlich diejenigen Steuerpflichtigen, bei denen sich die Zahlung a) als Vorgang innerhalb eines Betriebsvermögens, b) als Vorgang außerhalb eines Betriebsvermögens darstellt.

Zu a: Hierunter fallen nach § 7 Abs. 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Ziff. 1 bis 3 die Bezieher von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit (freie Berufe). Bei ihnen stellt sich zunächst jede Ausgabe, die sie in ihrem Betrieb machen, als abzugsfähige Betriebsausgabe dar. So ist an sich für den buchführenden Kaufmann, der durch denbausparvertrag die Mittel zum Bau eines Geschäftshauses oder zur Ablösung von Geschäftsschulden gewinnen will, die Zahlung desbausparkassenbeitrags eine Betriebsausgabe. Etwas anderes würde nur gelten, wenn die Zahlung nicht aus betrieblichen, sondern aus privaten Gründen erfolgt, z. B. wenn mit dembausparvertrag die Mittel gewonnen werden sollen, um für den Kaufmann eine Villa als Privatwohnung zu erbauen oder um die Tochter des Kaufmanns ausstatten zu können. In diesem Falle handelt es sich nicht um einen Betriebsvorfall, daher Verbuchung nicht über Gewinn und Verlust, sondern per Kapitalkonto. Es liegt eine Entnahme vor, die den steuerlichen Gewinn nicht beeinflussen darf. Aber auch in den Fällen, wo es sich um echte Betriebsausgaben handelt, bedeutet dies nicht, daß unter allen Umständen diese Betriebsausgabe den Gewinn des Steuerpflichtigen mindert. Vielmehr taucht die Frage auf, ob nicht die Ansprüche, die durch die Einzahlung gegen diebausparkasse erworben werden, in die Aktiven der Bilanz aufzunehmen sind (vgl. dazu §§ 12 und 13 EStG.). Dies wird regelmäßig zu bejahen sein. In gewissem Umfang können hier die Grundätze des

Urteils über die Teilhaberversicherung vom 25. 4. 1928 VIA 293/28, StW. 1928 Nr. 411, herangezogen werden. Denn den Zahlungen des Pflichtigen steht der Anspruch auf Auszahlung des Sparguthabens nach Ablauf der Sparzeit bzw. auf dessen Verrechnung mit dem früher gewährten Darlehen zu. Diese Ansprüche gehören aber in die kaufmännische Bilanz. Fraglich kann sein, wie hoch diese Ansprüche zu bewerten sind. Soweit eine Verzinsung der Spareinlagen vorgesehen ist und sonstige Umstände für eine Minderbewertung der Ansprüche, z. B. Vermögensverfall derbausparkasse, nicht vorliegen, wird regelmäßig Bewertung mit dem Nennwert Platz zu greifen haben; das bedeutet, daß die im Laufe eines Jahres an diebausparkasse geleisteten Einlagen dem gebildeten Aktivum zuzuschreiben sind. Sind die Spareinlagen unverzinslich, so könnte an sich der Gedanke einer Bewertung unter dem Nennwert auftauchen. Der Unverzinslichkeit der Einlagen steht aber ausgleichend gegenüber, daß derbausparer Anspruch auf die Gewährung eines gleichfalls unverzinslichen Darlehens hat. Dieser Vorteil gleicht meines Erachtens den Nachteil der Unverzinslichkeit der Spareinlagen hinreichend aus, so daß eine Minderbewertung der Spareinlagen aus diesem Grunde nicht angängig erscheint. Wird später das Sparguthaben ausgezahlt, ohne daß z. B. ein Darlehen gewährt ist, so fällt das gebildete Aktivum weg, während die ausgezahlte Summe den Bilanzgewinn ihrerseits erhöht. Unter Umständen kann sich dann ein der Natur der Sache nach allerdings geringer Buchgewinn oder Buchverlust ergeben.

Zu b: Hierunter fallen die Bezieher von Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung, aus wiederkehrenden Bezügen und aus sonstigem Leistungsgewinn. Da bei diesen Pflichtigen als Einkommen der überschuß der Einnahmen über die Ausgaben gilt (§ 7 Abs. 2 Ziff. 2), kann hier mit dem Begriff der Betriebsausgabe nicht gearbeitet werden. Hier kommt es vielmehr nach § 15 EStG. lediglich darauf an, ob es sich um Werbungskosten, Sonderleistungen oder dauernde Lasten im Sinne von § 15 Abs. 1 Ziff. 3 EStG. handelt. Was zunächst den Gesichtspunkt der dauernden Last im Sinne von § 15 Abs. 1 Ziff. 3 anlangt, so wird das Vorliegen dieses Erfordernisses für diebausparkassen regelmäßig abzulehnen sein. Denn es handelt sich um eine regelmäßig von vornherein zeitlich begrenzte Verpflichtung von übrigens häufig nicht einmal besonders langer Dauer. Auch als Werbungskosten werdenbausparkassenleistungen bei der Gruppe b nur höchst selten anzunehmen sein. Dagegen kommt den Vorschriften über abzugsfähige Sonderleistungen in diesem Zusammenhang Bedeutung zu. In Frage kommt hier die Vorschrift des § 17 Abs. 1 Ziff. 3 EStG., wonach Versicherungsprämien abzugsfähig sind, die für Versicherungen des Steuerpflichtigen und seiner nicht selbständig veranlagten Haushaltsangehörigen auf den Todes- oder Lebensfall bezahlt werden (§ 17 Abs. 1 Ziff. 3 erster Halbsatz EStG.). Nach dieser Vorschrift müßte es sich also zunächst um „Versicherungsprämien“ handeln. Der Versicherungsbegriff ist in Rechtsversicherung und Rechtspraxis bereits gegenüber der Lebensversicherung, erst recht aber gegenüber der späteren Versicherungsform, der sogenannten Sparversicherung, besonders unsicher ge-

worden (vgl. hierzu die Darlegungen bei Bruck, Das Privatversicherungsrecht, 1930, S. 54 Anm. 19, sowie Ehrenzweig, Die Rechtsordnung der Vertragsversicherung, Berlin 1929, S. 12 und 13). Es ist schon streitig, ob als notwendiges Begriffsmerkmal eines Versicherungsvertrags eine Gefahrenübernahme, die Übernahme eines Wagnisses zu fordern ist (vgl. Reichsgericht in Zivilsachen vom 29. 4. 1898). Es könnte daher vorliegendfalls die Auffassung vertreten werden, daß es sich bei dembausparvertrag überhaupt nicht um eine Versicherung handle, weil dem Vertrag der Charakter eines Wagnisses fehle. Jedenfalls aber wird zu sagen sein, daß diebausparkassen nicht den Lebensversicherungen im Sinne des § 17 Abs. 1 Ziff. 3 erster Halbsatz EStG. gleichzustellen sind. Zum Begriff der Lebensversicherung gehört die Übernahme eines auf Kosten des Versicherungsnehmers gehenden Wagnisses (vgl. hierzu Urteil des Preuß. OVG. in Staatssteuerfachen Bd. 11 S. 195). Ein solches Wagnis ist auch nicht in der Ungewißheit, wann diebausparsumme zugeteilt wird, zu erblicken; denn es steht fest, daß sie jedenfalls spätestens nach Ablauf derbausparzeit zur Auszahlung gelangt (vgl. hierzu Urteil des Preuß. OVG. in Staatssteuerfachen Bd. 8 S. 123). Auch auf seiten derbausparkassen dürfte ein gemagtes Geschäft nicht vorliegen, da sie keinesfalls an ihrebausparer mehr zu leisten haben, als sie von diesen bekommen (wegen des Todes desbausparers nach Darlehnszuteilung siehe unten). Gegen die Gleichstellung derbausparverträge mit dem Lebensversicherungsvertrag läßt sich schließlich noch auf das Gesetz über die Beaufichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen undbausparkassen vom 6. Juni 1921 (RGBl. Teil I S. 313) verweisen, wo ausdrücklich diebausparkassen den übrigen Versicherungsunternehmungen gegenübergestellt werden. Für eine Gleichstellung vonbausparkassen und Lebensversicherungen läßt sich auch nicht die Tatsache anführen, daß der Reichsfinanzhof diebausparkassen der Versicherungsteuer unterworfen hat. Es handelt sich hier um das grundlegende Urteil des 2. Senats vom 17. März 1931 II A 622/30, Amtl. Sammlg. Bd. 29 S. 51, neuerdings aufrechterhalten durch das Urteil vom 8. 2. 1933 II A 483/32, StuW. 1933 Nr. 577. Zunächst könnte aus diesen zur Versicherungsteuer ergangenen Urteilen wohl kaum eine bindende Wirkung für die Auslegung des Begriffs „Lebensversicherungsprämien“ im Sinne des Einkommensteuergesetzes hergeleitet werden. Im übrigen hat der 2. Senat die Versicherungsteuerverpflichtung derbausparkassen auch in dem erwähnten Urteil gar nicht auf eine begriffliche Gleichheit oder doch weitgehende Ähnlichkeit dieser Kassen mit Lebensversicherungsgesellschaften abgestellt, wenn er auch zahlreiche Parallelen bejaht. Entscheidend war für die erwähnten Urteile nämlich die positivrechtliche Bestimmung im § 5 Abs. 3 des Versicherungsteuergesetzes, wonach Kapitalansammlungsverträge ohne Übernahme eines Wagnisses wie Sparversicherungen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 6 des Versicherungsteuergesetzes anzusehen, d. h. zu versteuern sind. Bei dieser gesetzlichen Regelung hatte der 2. Senat keinerlei Anlaß, zu untersuchen, obbausparkassen mit einem Wagnis arbeiten und ob ein solches Wagnis überhaupt die Voraussetzung für das Vorliegen eines Versicherungsvertrags ist (siehe oben). Es fehlt daher

meines Erachtens an den Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Ziff. 3 erster Halbsatz.

In Frage käme dann noch § 17 Abs. 1 Ziff. 3 zweiter Halbsatz, wonach Spareinlagen eines Steuerpflichtigen abzugsfähig sein sollen, sofern die Rückzahlung des Kapitals nur für den Todesfall oder für den Fall des Erlebens innerhalb einer Zeit von nicht weniger als 20 Jahren vereinbart ist und diese Vereinbarung unter Verzicht beider Vertragsteile auf eine Abänderung oder Aufhebung dem zuständigen Finanzamt angezeigt wird. Meines Erachtens fehlt es nach dem obengeschilderten Aufbau derbausparkassen, insbesondere nach deren Verteilungsplänen, an einer ausdrücklichen Vereinbarung, welche die Rückzahlung des Kapitals innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren ausschließen würde. Vielmehr liegt regelmäßig der Fall so, daß nach Erfüllung einer verhältnismäßig kurzen Wartezeit (z. B. ein Jahr) und Leistung eines gewissen Einlagebestandes diebausparer Anwartschaft auf die Gewährung der Darlehen haben. Manchebausparkassen kennen überhaupt keine Wartezeit zur Erreichung der Anwartschaft. Bei jedem der oben geschilderten Verteilungspläne haben diebausparer Aussicht, früher als innerhalb von 20 Jahren in den Besitz der Darlehnssumme zu gelangen. Damit ist den Voraussetzungen des Gesetzes aber nicht genügt. Dazu kommt, daß in vielen Fällen sogar ein Kündigungsrecht für denbausparer, jedenfalls bis zur Zuteilung des Darlehens, vorgesehen, ja für bestimmte Fälle durch das Reichsheimstättengesetz sogar vorgeschrieben ist. Bedenken könnten vielleicht insoweit bestehen, als denbausparern ihre Sparguthaben noch nicht endgültig, sondern zunächst nur darlehnsweise zurückgezahlt werden. Dazu aber ist zu bemerken, daß jedenfalls eine etwaige Verrechnung der Darlehnssumme mit dem bereits vorhandenen Sparguthaben im Augenblick der Darlehnsvergewährung eine endgültige Rückzahlung dieses Sparguthabens darstellt. Aber auch soweit eine solche Verrechnung nicht erfolgt und es sich bürgerlich-rechtlich in der Tat um Darlehen handelt, müßten doch bei der für das Steuerrecht ebtenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 9 U. d. F.) diese Darlehen steuerlich der Kapitalrückzahlung gleichgestellt werden. Hierfür spricht die Erwägung, daß diese Darlehen regelmäßig unkündbar und zinslos sind und ihre Gewährung den eigentlichen Vertragszweck darstellt, nämlich schon vor Ablauf der Sparzeit diebausparsumme in die Hand zu bekommen. Die Darlehnsvergewährung bedeutet, wirtschaftlich gesehen, für denbausparer nicht die Aufnahme einer zusätzlichen Verpflichtung neben seiner Verpflichtung zur Entrichtung der Beiträge, sondern lediglich eine Rückzahlung seines bereits aufgespeicherten oder doch alsbald aufzuspeichernden Sparkapitals. Aus allen diesen Gründen kann daher keine Rede davon sein, daß die Einlagen zubausparkassen als Spareinlagen im Sinne des § 17 Abs. 1 Ziff. 2 zweiter Halbsatz anzusehen seien.

Etwas anderes gilt allerdings für die Entgelte, die diebausparkasse von denbausparern dafür erhebt, daß deren Hinterbliebene im Todesfall desbausparers von der Verpflichtung zur Tilgung eines bereits zugeleiteten Darlehens frei werden. Schließt zu diesem Zweck diebausparkasse einen Lebensversicherungs-

vertrag auf das Leben des Bauersparers und legt sie die Versicherungsprämien auf ihn um, so die Versicherungsprämien für diesen als Lebensversicherungsprämien im Sinne von § 17 Abs. 1 Ziff. 1 Halbsatz anzusehen. Das gleiche gilt aber auch wenn die Bauersparkasse dieses Risiko in sich trägt (siehe oben)

und hierfür den Hinterbliebenenversicherungszuschlag erhebt, da auch in diesem Falle ein gewagtes Geschäft sowohl auf Seiten des Bauersparers wie der Bauersparkasse vorliegt, das die Gleichstellung der Hinterbliebenenversicherungszuschläge mit Lebensversicherungsprämien rechtfertigt.

Die Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts zur Frage der Zulässigkeit von Berichtigungsveranlagungen auf dem Gebiet der preußischen Gewerbesteuer. Von Regierungsrat Johannes Abraham, Zentralfinanzamt Berlin.

Die nachstehenden Ausführungen gelten für alle drei Formen der Erhebung der preußischen Gewerbesteuer, also Ertrag-, Kapital- und Lohnsummensteuer. Abweichungen, die sich für letztere ergeben, werden besonders erörtert werden.

Eine Zeitlang war streitig, ob bei der preußischen Gewerbesteuer Berichtigungsveranlagungen zur Neufassung der Reichsabgabenordnung auf Grund der Notverordnung vom 1. 12. 1930 „Neuveranlagungen“ genannt) überhaupt zulässig seien. Die von den Kreisen der Steuerpflichtigen stammenden Gesuche über die Zulässigkeit, die sich naturgemäß praktisch gegen die Zulässigkeit nur höherer, nicht auch niedriger Berichtigungsveranlagungen wandten, stützten sich für ihre Auffassung auf § 84 des preußischen Kommunalabgabengesetzes, der bestimmt, daß Steuerpflichtige, die entgegen den Vorschriften des Gesetzes bei der Veranlagung ihrer Gemeindesteuern übergegangen oder steuerfrei geblieben sind, ohne daß eine strafbare Verletzung der Steuer stattgefunden hat, zur Berichtigung des der Gemeindefkasse hinterzogenen Betrags verpflichtet sind. Da diese Bestimmung vom Preussischen Oberverwaltungsgericht in ständiger Rechtsprechung dahin ausgelegt worden war, daß eine „Nachveranlagung“ wegen zu niedriger ursprünglicher Veranlagung unzulässig sei, glaubte man, daß die Rechtsprechung auch gegen die Zulässigkeit höherer Berichtigungsveranlagungen auf dem Gebiet des jetzigen preußischen Gewerbesteuerrechts ins Feld führen können. Das Preussische Oberverwaltungsgericht hat aber in seiner Entscheidung vom 10. 4. 1931 (RuStBBl. Bd. 52 S. 539) diese Auffassung zurückgewiesen und erklärt, daß § 41 Abs. 1 und § 46 Abs. 1 Pr. GewStBd. vom 23. 11. 1923 (die grundlegenden Bestimmungen für die Frage nach dem Begriff der Worte „Steuergrundbetrag“ und „Veranlagungsbescheid“ im Sinne des jetzigen preußischen Gewerbesteuerrechts) keinen Unterschied zwischen der regelmäßigen Veranlagung und der sonstigen Veranlagungen (Nach- und Berichtigungsveranlagungen) machten und daher, mangels anderer, etwa entgegenstehender Bestimmungen in dieser Verordnung selbst die Zulässigkeit der Berichtigungsveranlagungen (auch wenn sie auf höhere Steuerbeträge als die ursprünglichen Veranlagungen lauten) ausgesprochen. Es kann auf Grund dieser Entscheidung also kein Zweifel mehr daran bestehen, daß Berichtigungsveranlagungen ganz allgemein, also ohne Unterscheidung, ob sie höher oder niedriger sind als die ursprünglichen Veranlagungen, grundsätzlich auch bei der preußischen Gewerbesteuer zulässig sind, wenn die für sie geltenden gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Diese Voraussetzungen liegen nach § 222 A.D., den § 32 Pr. GewStBd. für sinngemäß anwendbar erklärt, vor:

- a) wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist;
- b) wenn durch eine Buch- oder Betriebsprüfung vor dem Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen;
- c) wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor dem Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine niedrigere Veranlagung rechtfertigt.

Da § 222 A.D. bekanntlich nur Geltung hat bei den sogenannten Veranlagungssteuern, ist weitere Vorbedingung der Zulässigkeit einer Berichtigungsveranlagung, daß von der Veranlagungsbehörde nach Prüfung des Sachverhalts ein besonderer im Gesetz selbst vorgesehener schriftlicher Bescheid erteilt ist. Diese Vorbedingung führt bei der Lohnsummensteuer zu Besonderheiten, über die noch zu sprechen sein wird.

Bei der Anwendung der Bestimmungen des § 222 A.D. durch das Oberverwaltungsgericht schien keine Rechtsprechung zunächst sich durchaus der des Reichsfinanzhofs anschließen zu wollen. Mehr und mehr hat sich aber zu der überaus wichtigen Frage des Begriffs der „neuen Tatsachen“ eine von den Entscheidungen des Reichsfinanzhofs abweichende Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts insofern entwickelt, als das Oberverwaltungsgericht schärfere Anforderungen an den Begriff der neuen Tatsachen stellt. In der Entscheidung vom 10. 12. 1929 VIII GSt. 623/29 (RuStBBl. Bd. 51 S. 235) handelt es sich um eine Berichtigungsveranlagung auf Grund einer Buchprüfung, bei der die Bücher als formell und sachlich richtig geführt anerkannt wurden. Das Oberverwaltungsgericht entschied, daß das Ergebnis der Buchprüfung nicht geeignet sei, als neue Tatsache oder Beweismittel verwendet zu werden, da die Buchprüfer nur deshalb zu einem anderen Ergebnis gelangt seien, weil sie die Bilanzen und die in ihr enthaltenen Posten anders bewerteten. Stimmt insofern die Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts noch mit der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs überein, so zeigen doch schon in dieser Entscheidung sich Ansätze zu einer von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs abweichenden Auffassung, indem das Oberverwaltungsgericht den Grundsatz aufstellt, daß, da die Bücher und die sonstigen Unterlagen bereits bei der ursprünglichen Veranlagung dem Steuerausschuß zur Verfügung gestanden hätten, bereits vor der ersten Veranla-

gung durch den Gewerbesteuerausschuß eine Buchprüfung hätte stattfinden oder aber die Veranlagung später erfolgen können. Die Überschrift über dieser Entscheidung in ihrem Abdruck im RuPrVerwBl. lautet denn auch: „Das Ergebnis einer erst nach der Veranlagung vorgenommenen Buchprüfung ist regelmäßig keine neue Tatsache usw. im Sinne des § 212 (jetzt 222) A.D., die eine Neuveranlagung rechtfertigt.“

Auch die Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts vom 21. 1. 1930 VIII GSt. 158/29 (RuPrVerwBl. Bd. 51 S. 235) ist von großem Interesse. Hier hatte der Steuerauschuß Hypothekenzinsen, die bei der ursprünglichen Veranlagung nicht dem Ertrag zugerechnet waren, nach einer Buchprüfung im Wege der Berichtigungsveranlagung zugeföhrt. Das Oberverwaltungsgericht erklärte das in vorliegendem Falle für unzulässig. Die Beschwerdeführerin machte — so führt das Oberverwaltungsgericht aus — mit Recht geltend, daß die Steuerbehörde die ihr übergebenen Unterlagen offenbar nicht genügend geprüft habe. Hätte sie die Bilanz richtig gelesen, so hätte sie das Vorhandensein der Hypothek erkannt und sicher nicht den Schluß gezogen, daß möglicherweise keine Zinsen dafür zu zahlen seien. Aus der von der Firma gleichzeitig mit ihrer Steuererklärung überreichten Bilanz sei das Vorhandensein von Hypothekenschulden klar hervorgegangen, denn die Hypotheken seien unter Angabe ihrer Höhe und der von ihnen betroffenen Grundstücke unter den Passiven aufgeführt. Hieraus hätte die Steuerbehörde schließen müssen, daß Zinsen für die Hypothekenschulden von der Steuerpflichtigen gezahlt worden waren, denn im wirtschaftlichen Leben pflegten Hypothekenschulden in der Regel verzinslich zu sein. Zur Annahme einer Ausnahme habe der Fall keinen Anlaß geboten. Wenn die Steuerbehörde diesen Schluß nicht gezogen habe, so könne das nur darauf zurückzuführen sein, daß sie die Bilanz entweder überhaupt nicht beachtet oder sie doch nicht mit genügender Sorgfalt geprüft habe. Bei dieser Sachlage könne die Tatsache der Zinszahlung nicht als neu und bei der Veranlagung unbekannt im Sinne des § 222 A.D. gelten. Es komme immer nur darauf an, ob sie objektiv der Behörde bekannt war, d. h. aus den bei der Behörde befindlichen Unterlagen hervorging. Dagegen spiele es keine Rolle, ob sie auch in das Bewußtsein des die Sache bearbeitenden Beamten der Behörde gelangt sei, denn die Befugnis zur Berichtigungsveranlagung könne nicht davon abhängig gemacht werden, mit welcher Sorgfalt und Aufmerksamkeit der die Sache bearbeitende Beamte bei der Prüfung der Unterlagen vorgehe. Auch der Umstand könne die Rechtslage nicht ändern, daß die Steuerpflichtige in ihrer Steuererklärung es unterlassen habe, die Fragen ordnungsmäßig zu beantworten, die unter A II des Erklärungsformulars (Zinsen für das Gewerbekapital und Zinsen für Schulden, die behufs Anlage oder Erweiterung des Geschäfts, Verstärkung des Betriebskapitals oder sonstiger Verbesserungen aufgenommen sind) gestellt seien. Denn einmal hätte auch diese Unterlassung nicht den Schluß zugelassen, die Hypothekenschuld sei unverzinslich, und sodann habe die Steuerpflichtige die Frage nach den Schuldzinsen überhaupt nur dann zu beantworten brauchen, wenn sie glaubte, die Schulden seien zu einem der vorgedachten Zwecke (Anlage

oder Erwerbung des Geschäfts usw.) aufgenommen worden, so sie dies angenommen habe, ergäben die Akten rund so habe es nach alledem bei der ursprünglichen Veranlagung zu verbleiben.

Kann sich vorstellen, daß diese letztere Entscheidung möglicherweise auch der Reichsfinanzhof gefällt hätte, wenn er über preußische Gewerbesteuer zu entscheiden hätte, so ist das doch mit der nachfolgenden wiedergegebenen, bisher unveröffentlichten Entscheidung vom 20. 10. 1931 VIII GSt. 415, 416/31 nicht Fall, die meines Erachtens die Grenzen der Zulässigkeit einer Berichtigungsveranlagung auf dem Gebiete preußischer Gewerbesteuer in Abweichung von Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs auf dem Gebiete Reichssteuern, noch enger steckt als die bereits erwähnte Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts vom 10. 12. 1929 VIII GSt. 623/29. In der Entscheidung vom 20. 10. 1931 handelte es sich um Vergütungsveranlagungen, die auf Grund eines nach ursprünglicher Veranlagung erstatteten Buchprüfungsberichts mit einem gegen die ursprüngliche Veranlagung erhöhten Steuerbetrag vorgenommen waren. Der Unterschied zwischen beiden Veranlagungen bestand darin, daß bei der Berichtigungsveranlagung die in der Bilanz erscheinenden Dalkrederekonten, die sie 3000 RM. überstiegen, mitgerechnet wurden. Diesen Dalkrederekonten hatte sich der Prüfungsbote dahin geäußert, daß der Inhaber der steuerpflichtigen Firma X. als Geschäftsführer einer anderen Firma (einer Grundstücks-Gesellschaft) für die Lastenfreiheit verkaufter Häuser gebürgt habe, aus diesem Grunde eine Forderungsnahme gewärtige und aus diesem Grunde in der Bilanz der steuerpflichtigen Firma X. entsprechende Rückstellungen vorgenommen habe. Diese Rückstellungen erklärte der Prüfungsbericht nicht abzugsfähig bei der steuerpflichtigen Firma X., weil sie einen persönlichen Verlust des Firmeninhabers betreffe, der mit dem Geschäftsbetrieb der Firma nicht Zusammenhang stehe. Einspruch der Firma gegen diese Berichtigungsveranlagung war erfolglos, ihrer Berufung gab aber der Berufungsausschuß unter Verurteilung auf das bereits erwähnte Urteil des Oberverwaltungsgerichts vom 10. 12. 1929 mit der Begründung statt, daß der Gewerbesteuerbehörde die Dalkrederekonten schon bei der ersten Veranlagung bekannt gewesen seien und sie diese damals hätte beanstanden müssen. Der Vorsitzende des Gewerbesteuer-Ausschusses erhob Rechtsbeschwerde mit der Begründung, daß es sich nicht um strittige Bewertungen gehandelt habe, sondern um einen Posten, der fälschlich als Dalkredere bei der Firma X. gebucht worden sei, da die Vorgänge das Privatvermögen des Geschäftsinhabers betroffen hätten und geschäftsfremd gewesen seien. Die steuerpflichtige Firma führte dagegen aus, daß ihr Geschäftsinhaber, da er mit der Firma identisch sei und auch kein sonstiges Vermögen besitze, alles zusammengelegt und alle Vorgänge durch die Bilanz der Firma habe gehen lassen. Im übrigen habe die Gewerbesteuerbehörde schon bei der ursprünglichen Veranlagung ohne weiteres sehen müssen, daß hier etwas Besonderes außer der Bewertung der Aktiven vorliege. Das Oberverwaltungsgericht versagte der Rechtsbeschwerde den Erfolg mit folgender Begründung: „Für die Entscheidung der Frage kommt es nur darauf an, ob gegenüber der Sachlage bei der ersten Veranlagung neue

Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, eine höhere Veranlagung rechtfertigen (§ 222 Abs. 2). Der Gewerbesteuerberufungsausschuß hat da die Delkrederposten bereits dem Gewerbesteuerberufungsausschuß vorgelegen hätten und von ihnen beanstandet werden müssen. Bei dieser Entscheidung ist ein Rechtsirrtum oder ein Verstoß gegen den Inhalt der Akten nicht ersichtlich. Es ist obzwar, ob es zulässig war, wegen einer dem Firmenbuch aus anderer Veranlassung bevorstehenden Spruchnahme einen Abzug vom Ertrag eines Betriebs in Zusammenhang stehenden gewerblichen Lebens zu machen, und ob daher die Delkrederposten überhaupt zu Recht in die Bilanz eingeführt worden waren. Denn die Absicht der Steuerhinterziehung ist nicht festgestellt worden. Jedenfalls hätte schon bei der Veranlagung das dem Gewerbesteuerberufungsausschuß vorgelegte Material unschwer eine Klärung dahin ermöglicht, was es mit dem Delkrederekonto für eine Veranlagung hatte."

Vergleicht man mit dieser Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, insbesondere die Entscheidung vom 5. 1931 (RStBl. 1931 S. 499 bis 502), wonach eine Veranlagung dann zulässig ist, wenn sich aus den Unterlagen der Veranlagungsstelle kein Grund dafür ergibt, daß die Steuererklärung unrichtig sei, nachträglich aber Umstände bekannt werden, nach denen eine höhere Steuerfestsetzung begründet erscheint, und beachtet man namentlich unmittelbar auf diese Ausführungen des Reichsfinanzhofs folgenden Satz: „Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn sich die Unrichtigkeit einzelner Punkte bei der Veranlagung leicht feststellen ließe“, so kann man feststellen, daß das Oberverwaltungsgericht die Aufklärungsarbeit bei der ersten Veranlagung wenn eine spätere Veranlagung möglich sein soll, schärfere Anforderungen stellt als der Reichsfinanzhof.

Die Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts vom 10. 12. 1929 VIII GSt. 623/29 und die ebenfalls erörterte Entscheidung stellen der Veranlagungsbehörde eine schwere Aufgabe, die sie, praktisch betrachtet, bei der übergroßen Zahl der Veranlagungsfälle, in denen der Veranlagung die Bilanzen zugrunde zu legen sind, kaum bewältigen können. Nicht jeder Bilanzposten kann hieb- und stichfest bei der Veranlagung nachgeprüft werden, wenn das Veranlagungsgeschäft nicht aufs unliebsamste ins Stocken geraten soll; nicht in allen Fällen kann man dem Steuerpflichtigen und die Hebeberechtigten Gemeinden mit einer vorläufigen Veranlagung abspeisen und mit der endgültigen Veranlagung auf das Ergebnis einer vorzunehmenden Buch- oder Betriebsprüfung verzichten. Denn vorläufige Veranlagungen zwingen, da ihnen ebensogut eine niedrigere wie eine höhere endgültige Veranlagung folgen kann, die Gemeinden zu Rückstellungen in ihrem Etat für möglicherweise zurückzuerstattende Steuern und die Steuerpflichtigen zu Rückstellungen in ihren Bilanzen für möglicherweise nachzuzahlende Steuerbeträge. So ist es denn kein Wunder, wenn Gemeinden und Steuerpflichtige auf Vornahme der endgültigen Veranlagungen drängen, manchmal schon vier Wochen nach Zustellung der vorläufigen Veranlagung. Andererseits ist nicht zu ver-

kennen, daß die Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts die berechtigten Belange des Steuerpflichtigen, der vor Überraschungen in Gestalt von unerwarteten Veranlagungen geschützt sein will, auf das wirksamste sichert. Und so wird den Veranlagungsbehörden nichts weiter übrigbleiben, als künftig mehr als bisher mit vorläufigen Veranlagungen zu arbeiten und vor der endgültigen Veranlagung das Ergebnis der Buch- oder Betriebsprüfung abzuwarten. Die mit vorläufigen Veranlagungen verknüpften geschilderten Nachteile für alle Beteiligten müssen eben in Kauf genommen werden, lassen sich aber verringern, wenn man vorläufige Veranlagungen beschränkt auf die Fälle, in denen die Bilanz oder die Gewinn- und Verlustrechnung Posten aufweist, von deren Nachprüfung durch den Buchprüfer man sich einen wesentlichen Einfluß auf die Höhe der Veranlagung versprechen kann.

In der gleichen Linie wie die eben besprochenen Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts bewegt sich auch dessen Entscheidung vom 27. 1. 1931 VIII GSt. 329/30, nach der nur solche neuen Tatsachen und Beweismittel eine Veranlagung rechtfertigen können, deren Bekanntsein schon bei der ursprünglichen Veranlagung die Höhe der getroffenen Steuerfestsetzung beeinflusst haben würde. Der Fall lag in dieser Entscheidung so, daß ein Steuerpflichtiger für seine Gewerkekapitalveranlagung (nach den früher geltenden Bestimmungen) den Wert von ihm für den Geschäftsbetrieb gemieteter Räume in einer geschätzten Summe angegeben, die Veranlagungsbehörde versehentlich aber diesen Wert bei der Veranlagung zum Gewerkekapital nicht hinzugesetzt hatte, und nach Rechtskraft der Veranlagung diesen Fehler durch Zufügung eines höheren Wertes als des vom Steuerpflichtigen geschätzten Wertes im Wege der Veranlagungsveranlagung wieder auszugleichen suchte. Der Steuerpflichtige wandte ein, daß er in seiner Deklaration einen geschätzten Wert angegeben habe und, da bei der ursprünglichen Veranlagung der Mietwert überhaupt nicht zugerechnet worden sei, eine nachträgliche Neufeststellung über dessen Höhe nicht zu einer Veranlagungsveranlagung führen könne. Diesem Einwand hat das Oberverwaltungsgericht stattgegeben.

Den Rechtsgrundsatz des Reichsfinanzhofs, daß die Veranlagung in vollem Umfang neu aufzurollen ist, wenn sich auch nur in einem Punkte eine neue Tatsache ergibt, die nicht geringfügig ist, hat das Oberverwaltungsgericht gleichfalls in seine Rechtsprechung aufgenommen (Entsch. vom 21. 4. 1931 VIII GSt. 171/30). Würde also bei einer Buchprüfung z. B. festgestellt werden, daß ein Steuerpflichtiger, noch dazu etwa trotz etwaiger ausdrücklicher Beanstandung, Geschäftsführergehälter von 100 000 RM. trotz zweifelsloser Zusatzpflichtigkeit nicht angegeben hat, so würde eine Veranlagungsveranlagung nicht nur diese Gehälter dem Ertrag zusetzen können, sondern auch z. B. Hypothekenzinsen oder andere Bilanzposten, deren Zugung im Sinne der vorher erwähnten Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts nachträglich nicht zusetzt werden dürften, wenn die Zufügung solcher Beträge allein in Frage käme.

Veranlagungsveranlagungen zugunsten des Steuerpflichtigen, also

gegenüber der ursprünglichen Veranlagung niedrigere Veranlagungen, sind nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (vgl. RFG. Amtl. Bg. Bd. 29 S. 255) nur zulässig, wenn die die Berichtigung rechtfertigenden Umstände der Veranlagungsstelle auf Grund der Buch- oder Betriebsprüfung nach dem 31. 12. 1930 bekannt geworden sind. Aus Anlaß der bekannten Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts vom 4. 10. 1932 VIII GSt. 350 bis 354/32 (RuPr-BewBl. Bd. 53 S. 972) zu der Frage, ob eine von einem Buchprüfer oder dem Finanzamt dem Steuerpflichtigen in Sachen der Steueramnestie über eine bisher unbekannte Tatsache gemachte Eröffnung auch gleichzeitig als Eröffnung seitens der Gewerbesteuer-Veranlagungsbehörde zu gelten hat, wird man für die Gewerbesteuer bei Anwendung der Entscheidung des Reichsfinanzhofs Bd. 29 S. 255 zu unterscheiden haben: war der Buchprüfer vom Vorsitzenden des Gewerbesteuerausschusses zur Prüfung auch hinsichtlich der Gewerbesteuerbelange generell oder in dem betreffenden Spezialfall beauftragt, so wird die Vertraulichkeit des Buchprüfers mit den die niedrigere Berichtigungsveranlagung rechtfertigenden Umständen auch als diejenige des Vorsitzenden des Gewerbesteuerausschusses zu gelten haben und es wird in analoger Anwendung der Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 20. 2. 1932 (RStBl. 1932 S. 211) darauf ankommen, wann der Buchprüfer den Buchprüfungsbericht unterzeichnet hat. War aber der Buchprüfer vom Vorsitzenden des Gewerbesteuerausschusses nicht generell oder für den Spezialfall mit der Prüfung auch der Gewerbesteuerbelange beauftragt, sondern hat er sie aus eigener Initiative mitgeprüft, so darf man die aus der Buchprüfung sich ergebenden, eine niedrigere Berichtigungsveranlagung rechtfertigenden Umstände als dem Vorsitzenden des Gewerbesteuerausschusses bekannt geworden erst annehmen mit dem Zeitpunkt, in welchem der Vorsitzende des Gewerbesteuerausschusses selbst von dem diesbezüglichen Inhalt des Buchprüfungsberichts Kenntnis erlangt hat. Eine Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts zu diesem Fragenkomplex ist noch nicht ergangen.

Zweifelfragen zum Reichsfluchtsteuergesetz. Von Rechtsanwalt Dr. J. F. H. Peters, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln.

Trotz der Klärung der verschiedensten Zweifelsfragen auf dem Gebiete der Reichsfluchtsteuer durch die Literatur (Nion-Gartenstein, Steuer- und Devisennotrecht, vgl. z. B. Anm. 3 zu § 5 S. 133 [Stundung], Anm. 5 zu § 1 S. 110 a. a. D. [Wohnsitzaufgabe], Schulz, DStZ. 1932 S. 115, Beckerle, DStZ. 1931 S. 479 ff., Koppe, DStZ. 1932 S. 7 ff.) und durch die Rechtsprechung (vgl. namentlich z. B. RFG. vom 21. 7. 1932 III A 203/32, Wrozek Kartei, RfSt. § 1 Nr. 2, 3; vom 15. 12. 1932 III A 302/32, RFG. 32, 139, Kartei a. a. D. Nr. 4, 5, 6, 7; Gutachten vom 12. 2. 1932 Gr. S. D 2/32, RFG. 30, 65, Kartei a. a. D. § 2 Nr. 3 Pt. 4 und nicht zuletzt durch das Reichsfinanzministerium z. B. hinsichtlich der Frage der Ermäßigung, des Erlasses, der Stundung usw. sind in letzter Zeit eine Fülle von weiteren Zweifelsfragen aufgetaucht. An diesen Zweifelsfragen sollen nachfolgend einige wichtige zu klären versucht werden.

Wie anfangs erwähnt, ergeben sich für die Lohnsummensteuer Besonderheiten. Sie hängen damit zusammen, daß Berichtigungsveranlagungen nur bei Veranlagungssteuern in Frage kommen. Da bei der Lohnsummensteuer in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle Veranlagungen überhaupt nicht stattfinden, sondern die geleisteten Vorauszahlungen ohne weiteres zu endgültigen Lohnsummensteuerzahlungen werden, können die Bestimmungen des § 222 AO. über Berichtigungsveranlagungen in allen diesen Fällen nicht zur Geltung kommen. Nur in Fällen, in denen auf Antrag des Steuerpflichtigen oder der hebeberechtigten Gemeinde eine Lohnsummensteuer veranlagt worden ist, kann unter den erörterten Umständen eine niedrigere oder höhere Berichtigungsveranlagung erfolgen. Schließlich wäre in den seltenen Fällen, in denen auf Antrag der Gemeinde oder des Steuerpflichtigen im Wege der Entscheidung aus § 56 GewStWD. vom Gewerbesteuerausschuß Vorauszahlungen auf die Lohnsummensteuer festgestellt werden, an eine Berichtigung dieser Festsetzung aus § 224 AO. zu denken, die aber nur zu einer Herabsetzung, nicht zu einer Erhöhung der festgesetzten Beträge führen könnte.

Hinsichtlich der Verjährungsfrist endlich, die in allen Fällen noch nicht abgelaufen sein darf, sei kurz bemerkt, daß seit der Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts vom 22. 11. 1932, die ich in „Rundschau für G. m. b. H.“ 1933 S. 499 bis 504 besprochen habe, die Frist fünf Jahre beträgt wie bei den Reichsteuern (§ 141 AO.) und daß die Verjährung nach § 45 Abs. 1 AO. beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist. Unter dem „Jahr“ in Sinne des preussischen Gewerbesteuerrechts ist aber nicht wie bei den Reichsteuern das Kalenderjahr zu verstehen, sondern das kommunale, mit dem 31. März schließende kommunale Rechnungsjahr (vgl. Entsch. OVG. vom 20. 12. 1932 in DStBl. 1933 Sp. 318).

Zu dem gesamten Fragenkomplex vgl. auch meinen Aufsatz in „Rundschau für G. m. b. H.“ 1932 Sp. 393 bis 398 und Sp. 485 bis 488.

I. Welches Einkommen kann die Reichsfluchtsteuer begründen?

Bekanntlich ist eine der zur Reichsfluchtsteuer verpflichtenden Voraussetzungen der Umstand, daß in einem der drei fraglichen Steuerabschnitte ein „steuerpflichtiges Einkommen“ von mehr als 20 000 RM. vorhanden gewesen ist.

1. Es gibt nun Finanzämter, welche als steuerpflichtiges Einkommen nur das um die Familienermäßigungen und den steuerfreien Einkommensteil nicht gekürzte Einkommen ansehen. Diese Ansicht ist weder nach dem Wortlaut noch nach dem Sinne des Gesetzes haltbar. Denn § 52 EStG. bestimmt, daß vom Einkommen der steuerfreie Einkommensteil und die Familienermäßigungen abzusehen sind. Erst das verbleibende Einkommen ist zu versteuern, ist also steuerpflichtig. Nur dieser Rest nach Abzug der Familienermäßigungen usw. kann also als steuerpflichtiges Einkommen angesehen werden.

2. Eine weitere Zweifelsfrage ist die, ob denn auch der der Einkommensteuer gemäß § 49 EStG. unterworfenen Verbrauch, wenn er in den fraglichen drei Steuerabschnitten mit über 20 000 RM. angelegt ist, während das Einkommen unter 20 000 Reichsmark bleibt, die Reichsfluchtsteuer bei dem Fehlen der anderen Voraussetzungen begründet. Zunächst ist „Verbrauch“ kein „Einkommen“. Denn nach § 49 EStG. tritt der Verbrauch „an die Stelle“ des Einkommens. Der Verbrauch ist also insoweit noch kein steuerpflichtiges Einkommen. Man kann daher den Verbrauch nur dann als steuerpflichtiges Einkommen ansehen, wenn ein besonderer Grund dieses gestattet. Ein solcher Grund ist nicht gegeben. Man hat nämlich das Einkommen neben dem Vermögen deshalb zur Grundlage der Reichsfluchtsteuer gemacht, weil ein hohes Einkommen oder ein hohes Vermögen (200 000 RM.) eine besondere Leistungsfähigkeit in steuerlicher Hinsicht dartun. Der Verbrauch beweist aber sehr oft keineswegs eine besondere Leistungsfähigkeit. Daher darf auch hier der Verbrauch nicht als steuerpflichtiges Einkommen angesehen werden. Er scheidet daher als Grundlage der Reichsfluchtsteuer aus.

II. Welcher Vermögensteuerbescheid ist für die Berechnung der Reichsfluchtsteuer maßgebend?

§ 3 Abs. II RfStW. bestimmt, daß für die Berechnung der Reichsfluchtsteuer der „letzte Vermögenssteuerbescheid, den der Steuerpflichtige vor Aufgabe seines inländischen Wohnsitzes . . . erhalten hat“, maßgebend sein soll. Es ist nicht recht ersichtlich, was unter diesem „letzten“ Steuerbescheid zu verstehen ist.

Bei rein wörtlicher Auslegung könnte der Vermögensteuerbescheid gemeint sein, der zeitlich dem Steuerpflichtigen zuletzt zugestellt ist. Es könnte also z. B. auch der für 1928 gemäß § 222 A.D. berichtigte Steuerbescheid maßgebend für die Reichsfluchtsteuer sein, auch wenn er nach der bereits rechtskräftig gewordenen Vermögensteuerveranlagung 1931 zugestellt wird. Aber das ist nicht der Sinn des Gesetzes. Es kann unmöglich wollen, daß eine ältere Veranlagung nur wegen dieser rein äußerlichen Momente für die sonst auf die neuere Zeit abgestellte Reichsfluchtsteuer entscheidend sein soll. Eine rein wörtliche Auslegung ist also insoweit ausgeschlossen.

Eine weitere Möglichkeit wäre die, daß mit der fraglichen Bestimmung die Vermögensteuerveranlagung als maßgebend bezeichnet wird, welche sich auf den letzten der in Frage kommenden Hauptfeststellungszeitpunkte bezieht. Wäre also der Reichsfluchtsteuerpflichtige sowohl zur Vermögensteuer per 1. 1. 1928 wie per 1. 1. 1931 veranlagt, dann käme nur die Veranlagung per 1. 1. 1931 in Betracht. Aber das ist nach Lage der Sache eine Selbstverständlichkeit, die nicht besonders im Gesetz erwähnt zu werden braucht. Es bleibt also nur die letzte Möglichkeit, nämlich die, daß der für die Vermögensteuerveranlagung auf den letzten Hauptfeststellungszeitpunkt zeitlich letzte Vermögenssteuerbescheid für die Reichsfluchtsteuer maßgebend ist. Hat also der A. vor dem Verlassen Deutschlands einen Vermögenssteuerbescheid über 300 000 RM. für den 1. 1. 1931 zugestellt

erhalten, so wäre dieser Bescheid für die Reichsfluchtsteuer auch dann grundsätzlich maßgebend, wenn auch infolge einer Berichtigung gemäß § 222 A.D. nach der Auswanderung des A. sein Vermögen auf 220 000 Reichsmark festgesetzt wird. Eine nach der Auswanderung des Steuerpflichtigen vorgenommene Berichtigung des Vermögensteuerbescheids hätte also keinerlei Wirkung mehr auf die Reichsfluchtsteuer des Steuerpflichtigen. Für letztere Überlegung würde außer dem Wortlaut folgendes sprechen. Es sollte der Reichsfinanzverwaltung die Möglichkeit abgeschnitten werden, dem Steuerpflichtigen namentlich wegen der enormen Zuschläge gemäß § 6 RfStW. noch nachträglich durch erhebliche Erhöhung der Vermögensteuerveranlagung eine beträchtliche Summe mehr an Reichsfluchtsteuer zu entziehen. Andererseits sollte dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit abgeschnitten werden, nachträglich mit jedem Mittel zu versuchen, den einmal festgesetzten letzten Steuerbescheid zu drücken, um so möglichst viel Reichsfluchtsteuer zu sparen. Bedenken in dieser Hinsicht erregt aber § 8 Abs. II RfStW. Dieser bestimmt nämlich, daß jede Änderung der Feststellung auch eine Änderung der Reichsfluchtsteuer bewirkt. Da die Reichsfluchtsteuer erst mit der Aufgabe des Wohnsitzes im Inland entsteht, so steht die Wortfassung im Widerspruch zu der oben gefundenen Auslegung des § 3 Abs. II RfStW. Diese Bestimmung ist so klar, daß man jede andere Auslegung verwerfen muß. Hiernach ist also für die Reichsfluchtsteuer die Vermögensfeststellung auf den letzten Hauptfeststellungszeitpunkt maßgebend, der unmittelbar vor dem Zeitpunkt der Auswanderung liegt, aber nicht der zuletzt für diesen Zeitpunkt vor der Auswanderung dem Steuerpflichtigen zugestellte Steuerbescheid. Vielmehr sind für den zuletzt in Frage kommenden Hauptfeststellungszeitpunkt auch noch nach der Auswanderung erfolgte Berichtigungen maßgebend.

III. Wie hoch sind die Verzugszuschläge bei der Reichsfluchtsteuer?

Gemäß § 6 Abs. I RfStW. wird bei nicht rechtzeitiger Zahlung für jeden angefangenen halben Monat ein Zuschlag von 5 v. H. erhoben. Die Verordnung vom 1. 3. 1933 (RGBl. I S. 100) hat die Verzugszuschläge der II. Verordnung über Zuschläge für Steuerrückstände aufgehoben. Es ist nun in der Praxis verschiedentlich die Ansicht vertreten worden, daß die zeitlich nach dem 8. 12. 1931, dem Datum der Verkündung der Reichsfluchtsteuerverordnung, liegende VO. vom 1. 3. 1933 die Zuschläge bei der Reichsfluchtsteuer in Verzugszinsen in Höhe von 12 v. H. pro Jahr herabgesetzt habe. Das ist nicht der Fall. Denn die VO. vom 1. 3. 1933 spricht ausdrücklich nur von den Verzugszuschlägen der II. Verordnung. Hierzu gehören die Zuschläge des § 6 RfStW. nicht, wenn sie auch selbst diesen Charakter tragen. Nach der die Verzugszuschläge aufhebenden Verordnung werden in Zukunft vorwiegend Verzugszinsen erhoben. § 6 Abs. III RfStW. ordnet aber an, daß für rückständige Reichsfluchtsteuer Verzugszinsen nicht erhoben werden dürfen. Da die Reichsfluchtsteuerverordnung aber als lex specialis anzusehen ist, so bleibt auch auf diesem Grunde die dort getroffene Regelung der Verzugszuschläge erhalten.

Die Zuschläge zur Reichsfluchtsteuer in Höhe von 5 v. H. pro halben Monat dürfen also weiter fortbestehen.

IV. Kann der gemäß § 2 Ziff. 3 RflStG. B. D. erteilte Freistellungsbescheid zurückgenommen werden?

Der einmal gewährte gemäß § 2 Ziff. 3 vom Landesfinanzamt ausgestellte Freischein, der den Steuerpflichtigen von der Reichsfluchtsteuer freistellt, kann nicht, wie die Praxis gelegentlich betont, einfach beliebig zurückgenommen werden. Ist er im Wege des Berufungsverfahrens erkämpft, so gelten bezüglich der Zurücknahmefähigkeit des Freischeins die über die Zurücknahme bzw. Änderung von Rechtsmittellentscheidungen allgemein geltenden Regeln, so daß hier eine Zurücknahme in der Regel ausgeschlossen ist. Wenn aber ohne Rechtsmittellentscheidung die Freistellungsbescheinigung erteilt ist, dann gelten die Bestimmungen des § 96 A. D.

Wenn aber ein solcher Freistellungsbescheinigung mit Recht zurückgenommen werden sollte, dann kommen die Zuschläge des § 6 RflStG. D. frühestens, wenn nicht ausdrücklich eine Rückwirkung ausgesprochen wird, erst vom Augenblick der Zusendung der Zurücknahme des Freistellungsbescheids an den Steuerpflichtigen zur Entstehung, nicht schon mit dem Überschreiten der Grenze durch den Steuerpflichtigen. Letzteres ist nur dann der Fall, wenn eine Rückwirkung des Zurücknahmeakts ausdrücklich angeordnet wird.

V. Kann die Reichsfluchtsteuer vom Einkommen abgesetzt werden?

Von Steuerpflichtigen wird des öfteren die Frage aufgeworfen, ob denn die Reichsfluchtsteuer vom Einkommen abgesetzt werden könne. Diese Frage ist zu verneinen. Denn gemäß § 4 RflStG. D. entsteht die Reichsfluchtsteuer frühestens mit der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland, also praktisch mit dem Überschreiten der Grenze. Im gleichen Augenblick wird aber der Steuerpflichtige einkommensteuerrechtlich zum beschränkt Steuerpflichtigen. Die Reichsfluchtsteuer kann man aber in der Regel nicht als Werbungskosten ansehen. Das ist nur dann möglich, wenn ein Steuerpflichtiger nur deshalb ins Ausland zieht, um dort eine bestimmte Stellung einzunehmen. Aber in diesem Falle steht nur sein ausländisches Einkommen mit der Reichsfluchtsteuer in Beziehung, nicht aber sein inländisches. Daher muß der Gedanke ausscheiden, die Reichsfluchtsteuer als Werbungskosten vom inländischen Einkommen abzusetzen.

Auch sonst wird dieses Ergebnis bestätigt. Denn die Reichsfluchtsteuer ist eine Vermögensteuer, ab eine persönliche Steuer. Sie könnte daher ebenwennig wie die reine Vermögensteuer vom Einkommen abgesetzt werden.

VI. Gibt es Nachsicht, wenn die Frist von zwei Monaten für die Rückkehr versäumt wird?

§ 7 RflStG. D. ordnet an, daß die Reichsfluchtsteuer wieder wegfällt, wenn der Steuerpflichtige binnen zwei Monaten von der Entstehung der Reichsfluchtsteuer an dem Finanzamt nachweist, daß er wieder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland genommen hat. Es ist nun durchaus eine Versäumung dieser Frist durch den Steuerpflichtigen aus Gründen denkbar, die sonst zu einer Nachsichtgewährung führen müssen. Es kann z. B. der bereits auf der Rückreise nach Deutschland befindliche Steuerpflichtige, der seinen dauernden Aufenthalt wieder in Deutschland nehmen will, von einer schweren Krankheit befallen oder vom Zugunglück betroffen werden, so daß die Frist von zwei Monaten ohne Verschulden des Steuerpflichtigen verstreicht, ohne daß er in Deutschland seinen Wohnsitz nehmen konnte. Es fragt sich hier, ob eine Nachsicht möglich ist. Die Lage ist hier ähnlich der, wie bei der Versäumung der Anzeigefrist oder noch besser wie bei der Versäumung von Fristen bei Vergütungs- und Erstattungsansprüchen. Der Reichsfinanzhof hat bei ersteren (U. vom 16. 12. 1932 VA 498/32; RZG. 32, 190; Rtef. 1 Num. B. D. vom 23. 8. 1931 § 15 R. 1) wie eigentlich bei letzteren (StuW. 1923 Nr. 19) anerkannt, daß hier eine Nachsichtgewährung am Platze ist. Im vorliegenden Falle ist aber genau die gleiche Lage gegeben, so daß man auch hier die Gewährung der Nachsicht gegen eine Versäumung der Frist zur Rückkehr in zwei Monaten als zulässig ansehen muß.

VII. Abänderungsvorschlag.

Es ist nicht zu verkennen, daß das Reichsfluchtsteuergesetz unter ganz anderen Verhältnissen ergangen ist, als heute vorliegen. Als die Reichsfluchtsteuer erging, bezweckte sie, die Flucht des Kapitals in das Ausland vor dem hohen Steuerdruck zu verhindern. Damals begann die Devisenbewirtschaftung mit verhältnismäßig schüchternen Anfängen. Die Mehrzahl der Steuerflüchtigen konnte ihr Vermögen ganz oder zum großen Teil mit ins Ausland nehmen, so daß dieses Vermögen nicht mehr in Deutschland arbeitete, vor allen Dingen auch nicht mehr der Besteuerung unterlag. Inzwischen haben sich die Verhältnisse grundlegend geändert. Das Vermögen bleibt bei Auswanderern infolge der mit Recht zur Zeit sehr scharfen Devisenbestimmungen in Deutschland, arbeitet dort weiter und ist zum überwiegenden Teil nach wie vor der inländischen Besteuerung unterworfen. Damit fällt der eigentliche Grund für die Höhe der Reichsfluchtsteuer. Das hat auch das Reichsfinanzministerium erkannt, daß diesen Umständen im Verwaltungsweg Rechnung trägt. Zu wünschen wäre nur, daß die Höhe der Reichsfluchtsteuer gesetzlich herabgesetzt oder dem im Inland verbleibenden Vermögen angepaßt wird.

Wie weit gehen die Befugnisse der Steuerbehörde zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle? Vonegierungsrat Dr. Hoeres, Montabaur.

Die Befugnisse der Steuerbehörde zur Aufdeckung bisher unbekannter Steuerfälle waren bis zur Notverordnung vom 18. 7. 1931 deshalb eng umgrenzt, weil die Auskunftspflicht Dritter nicht zur Aufdeckung bisher unbekannter Steuerfälle verwertet werden durfte. Die Auskunftspflicht dritter Personen gemäß § 209 A. D. konnte vielmehr nur im Ermittlungsverfahren gegen bestimmte, der Steuerbehörde bekannte Personen geltend gemacht werden und durfte nicht dazu benutzt werden, dritte Personen zur Aufdeckung von der Steuerbehörde unbekanntem Steuerfällen und Namen Pflichtiger zu zwingen.

Durch die Bestimmungen der Notverordnung vom 18. 7. 1931 über die Erweiterung der Steueraufsicht, wie sie insbesondere in den § 201 Abs. 1 der neugefaßten Abgabenordnung übergegangen sind, sind die Befugnisse der Finanzämter zur Aufdeckung bisher unbekannter Steuerfälle wesentlich erweitert.

In Ausübung der Steueraufsicht haben die Finanzämter gemäß § 201 Abs. 1 A. D. darüber zu wachen, ob durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise Steuern zu Unrecht verkürzt werden. Aus dieser Bestimmung folgert die Rechtsprechung, daß hierdurch eine allgemeine Art der Steueraufsicht eingeführt worden ist mit der Folge, daß das Finanzamt Auskunft nach § 175 A. D. auch zum Zwecke der Aufdeckung unbekannter Steuerfälle fordern kann. Wie der Reichsfinanzhof hierzu in dem Gutachten vom 10. 3. 1932 VI D 1 (Bd. 30 S. 233) ausführt, sind alle Maßnahmen, die das Finanzamt in Erfüllung der ihm nach § 201 A. D. n. F. gestellten Aufgaben trifft, Maßnahmen der Steueraufsicht, und da nach § 175 A. D. n. F. auch die nicht als Steuerpflichtige beteiligten Personen dem Finanzamt über Tatsachen Auskunft zu geben haben, die für die Ausübung der Steueraufsicht von Bedeutung sind, so sind sie nun zur Auskunft auch dann verpflichtet, wenn es sich um die Aufdeckung unbekannter Steuerfälle handelt. Denn die Aufdeckung solcher Fälle liegt im Rahmen der neuen Steueraufsicht. Auf Grund dieser Erwägungen erklärte in dem genannten Gutachten der Reichsfinanzhof einen Unternehmer, der in seiner Einkommensteuererklärung Schmiergelder als Werbungskosten in Abzug gebracht hatte, für verpflichtet, dem Finanzamt auf Verlangen die Empfänger der Schmiergelder namhaft zu machen.

In welchem Verhältnis steht nun dieser neue § 201 Abs. 1 A. D. zu dem in der bisherigen Fassung bestehengebliebenen eingangs bereits erwähnten § 209 A. D., demzufolge Auskunft von einem Dritten nur in einem bestimmten Steuerermittlungsverfahren gegen einen bestimmten Steuerschuldner verlangt werden kann und auch nur dann, wenn die Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen nicht zum Ziele führen oder keinen Erfolg versprechen?

Der neue § 201 Abs. 1 bildet außer einer großen Erweiterung auch eine gewisse Konkurrenz zu diesem § 209, da der § 201 Abs. 1 natürlich nicht nur dann anwendbar ist, wenn es sich um die Aufdeckung bisher unbekannter Steuerfälle handelt, sondern auch dann, wenn bestimmte Steueransprüche gegen bestimmte Steuerpflichtige ermittelt werden sollen. Bei An-

wendung des § 201 müssen nur stets noch die Voraussetzungen der Steueraufsicht vorliegen, d. h. die Möglichkeit einer Steuerverkürzung muß in Frage kommen. Ein Auskunftsverlangen von einem Dritten gemäß § 201 A. D. wird daher dann z. B. unzulässig sein, wenn eine Steuerverkürzung gar nicht in Frage kommt, sondern wenn es sich z. B. nur darum handelt, ob eine Steuerangelegenheit objektiv zutreffend behandelt worden ist.

Dritte Personen sind übrigens nicht unter allen Umständen, auch wenn im übrigen die Voraussetzungen des § 201 Abs. 1 A. D. vorliegen, zur Auskunft verpflichtet. Die Verweigerungsgründe der §§ 176 bis 179 A. D. bestehen vielmehr auch den Befugnissen der Steueraufsicht gegenüber. Praktisch wichtig ist hier insbesondere der § 176 A. D., demzufolge der Befragte die Auskunft auf Fragen verweigern darf, deren Bejahung oder Verneinung ihm selbst oder einem nahen Angehörigen die Gefahr einer Strafverfolgung zuziehen würde. Hat daher z. B. die Auskunftsperson mit dem Steuerpflichtigen zum Zwecke der Verschleierung von Einkünften Hand in Hand gearbeitet, so kann sie, da sie durch ihre Auskunft sich selbst der Steuerhinterziehung bzw. der Beihilfe oder Anstiftung hierzu bezichtigten würde, bei derartiger Sachlage die Auskunft verweigern.

Im übrigen hat die Steuerbehörde noch besonders scharfe Befugnisse, um den Wert der Auskunft zu erhöhen. Sie kann einmal gemäß § 182 A. D. die Vereidigung der Auskunft verlangen. Sie kann weiterhin gemäß § 183 A. D. die Vorlage von Urkunden und Schriftstücken einschließlich der einschlagenden Stellen der Geschäftsbücher von dem Auskunftspflichtigen verlangen.

Eine besondere Erweiterung der Befugnisse der Steuerbehörde bei der Nachschau enthält der § 193 A. D. n. F. Auch diese Bestimmung ist erstmalig durch die Notverordnung vom 18. 7. 1931 eingeführt. Hiernach kann das Finanzamt für Zwecke der Besteuerung auch außerhalb eines Steuerermittlungsverfahrens Nachschau halten bei aufzeichnungspflichtigen Personen sowie bei solchen Unternehmern und in solchen Unternehmen, die entweder einer Steuer oder der Steueraufsicht unterliegen oder bei denen nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt. Von besonderer praktischer Bedeutung ist der Absatz 4 dieser Vorschrift, wonach die Nachschau auch insoweit zulässig ist, als es sich nicht um die Verhältnisse des Unternehmers oder des Unternehmens, bei dem die Nachschau stattfindet, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst des Unternehmers oder des Unternehmens standen haben oder stehen.

Hieraus ergibt sich, daß die Nachschau auch jetzt unbeschränkt zulässig ist, um unbekannte Steuerfälle beliebiger dritter Personen aufzudecken. Nur soweit darf sich vielmehr hiernach die Nachschau auf die Aufklärung der Steuerverhältnisse dritter Personen erstrecken, als es sich um Arbeitnehmer des Unternehmers oder Unternehmens handelt. Bei einer Nachschau erstreckt sich die Steueraufsicht und somit

entsprechend die Auskunftspflicht nur auf den Betrieb selbst und auf die im Betrieb tätigen Personen. Beachtlich ist in dieser Beziehung ein Urteil des Reichsfinanzhofs vom 22. 10. 1931 VI A 898 (StuW. 1932 Nr. 95). Hier hatte das Finanzamt gelegentlich einer Lohnsteuerkontrolle an eine Pfandbriefbank das Verlangen gestellt, Einsicht in sämtliche Kontokorrentkonten der Angestellten zu gewähren. Das Urteil erklärt es zwar für unzulässig, die Kontrolle lediglich als Vorwand zu benutzen, um auf den fraglichen Konten Feststellungen gegen die Angestellten zu treffen. Auch verlange die Schonung des Vertrauensverhältnisses zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, das Verlangen der Einsichtnahme in solche Privatkonten der Angestellten dann für unbillig zu halten, wenn man ohne Schwierigkeiten an Hand der Buchführung die gesamten Bezüge der Angestellten feststellen könne. Da im gegebenen Falle die Feststellung der Bezüge an Hand der Bücher aber erhebliche Schwierigkeiten machte, da ferner auch keine Anhaltspunkte dafür vorlagen, daß die Kontrolle des Finanzamts nur einen Vorwand bildete zur Nachprüfung der Bezüge der Angestellten, erklärte das Urteil das Verlangen des Finanzamtes auf Einsichtgewährung in sämtliche Kontokorrentkonten der Angestellten auf Grund des § 193 Abs. 4 für ohne weiteres berechtigt.

Wie bei der Nachschau grundsätzlich nur die Verhältnisse des nachschaupflichtigen Betriebes und gemäß der ausdrücklichen Vorschrift des § 193 Nr. 4 A.D. nur die Verhältnisse der Arbeitnehmer dieses Betriebes geprüft werden dürfen, so dürfen auch bei einer Buch- und Betriebsprüfung grundsätzlich nur die Verhältnisse des der Buchprüfung unterliegenden Betriebes geprüft werden. Daneben können aber unter Umständen auch gelegentliche Wahrnehmungen, die für die Besteuerung Dritter von Bedeutung sind, gemacht werden. Wieweit hierbei die Pflichten des geprüften Betriebes zur Mitwirkung gehen, ist erkennbar aus einem Urteil des Reichsfinanzhofs vom 6. 7. 1932 IV A 144 (StuW. 1932 Nr. 811). Das Urteil stellt den Grundsatz auf, daß die Anordnung einer Buch- und Betriebsprüfung einmal den Auftrag an den Buchprüfer enthält, die steuerlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen nachzuprüfen; daneben aber auch die Ermächtigung zu gelegentlichen Wahrnehmungen die für die Besteuerung Dritter von Bedeutung sind. Diesem Auftrag entspricht die Verpflichtung der Steuerpflichtigen, die Bucheinsicht auch für die gelegentlichen Wahrnehmungen zu dulden. In dem betreffenden Falle handelte es sich um eine Prüfung bei einer Genossenschaftsbank. Der Prüfer hatte bei dieser Gelegenheit Notizen über den Kontostand von einzelnen Mitgliedern und Spareinlegern gemacht. Dies erklärte die Bank für unzulässig und rief die Entscheidung des Reichsfinanzhofs hierüber an.

Der Reichsfinanzhof weist zunächst auf seine früheren Urteile hin, insbesondere auf das Urteil vom 9. 5. 1928 ID (RFG. Bd. 24 S. 3), in dem er bereits zu dem Ergebnis kam, daß ein Prüfungsergebnis, das bei Prüfung eines Großbetriebes gewonnen war, von Bedeutung für die Besteuerung einer dritten Person hatte, gegen diese verwertet werden dürfe. Wetz dieses Urteil enthielt allerdings die bedeutsame Einschränkung, daß es nicht Recht sei, die Buchprüfung anzuordnen oder durchzuführen, um nicht diesenle-

trieb prüfen, sondern die steuerlichen Verhältnisse eines anderen Steuerpflichtigen; die Buchprüfung eines Großbetriebes im Steueraufsichtsverfahren dürfe nicht als Ermittlungsverfahren gegen andere Steuerpflichtige dienen. In gleicher Weise hatte der Reichsfinanzhof im Urteil vom 19. 4. 1928 VA 794 (RFG. Bd. S. 119) die Vorlegungspflicht der Bank hinsichtlich ihrer Bücher, und zwar auch der Depot- und Treibbücher, für die Durchführung der Buchprüfung anerkannt.

Auch im vorliegenden Fall war, wie das Urteil anführt, die Buchprüfung zwar angeordnet zu dem Zwecke, die steuerlichen Verhältnisse der Genossenschaftsbank nachzuprüfen und die Durchführung auf diesen Zweck zu beschränken.

„Gleichzeitig lag darin aber auch die Ermächtigung,“ so heißt es in dem Urteil, „an den Buchprüfer, aus Anlaß der bei dieser Durchführung erfolgenden Bucheinsicht gelegentliche Wahrnehmungen zu machen, die für die Besteuerung Dritter, insbesondere der Bankkunden, von Bedeutung sind. Diese Ermächtigung ging aber keineswegs dahin, eine planmäßige Durchsicht der Kundenkonten vorzunehmen. Denn das würde neben dem Zweck der Prüfung der steuerlichen Verhältnisse der Bank der Buch- und Betriebsprüfung auch den Zweck der Nachprüfung der steuerlichen Verhältnisse Dritter geben. Das würde aber nach dem oben Dargelegten unzulässig sein. Vielmehr handelt es sich hier nur um den Auftrag, gelegentliche und mehr zufällige Wahrnehmungen zu machen. Und diesem Auftrag entspricht die Verpflichtung, die Bucheinsicht für die gelegentlichen Wahrnehmungen zu dulden. Das Festhalten solcher Wahrnehmungen des Buch- und Betriebsprüfers durch Aufzeichnungen hat mit der Duldungspflicht der Berufungsführerin nichts mehr zu tun. Entscheidend ist, daß der Buchprüfer die Wahrnehmungen nur gelegentlich macht und daß er nicht unter Überschreitung seines Auftrags die Buchprüfung auch für die Zwecke der steuerlichen Verhältnisse Dritter durchführt.“

Das Urteil kommt dann zu dem Ergebnis, daß der Steuerpflichtige beanspruchen kann, daß der Reichsfinanzhof im Wege der Rechtsbeschwerde darüber angerufen werden kann, ob der Buchprüfer bei seinem Vorgehen rechtmäßig gehandelt hat, das heißt, ob er tatsächlich nur gelegentliche Wahrnehmungen vorgenommen hat, die für die Besteuerung Dritter von Bedeutung sind oder ob er seine Befugnisse überschritten hat und Feststellungen über Verhältnisse Dritter getroffen hat, zu denen er nicht berechtigt war. Wieweit hierbei die Befugnisse des Prüfers zu umgrenzen sind, ist stets Sache des Einzelfalles. Hat er z. B. bei gelegentlichen Wahrnehmungen festgestellt, daß falsche Konten geführt worden sind, so wird man ihm dann auch das Recht zubilligen müssen, sämtliche Konten zu prüfen. Das Recht zur Prüfung sämtlicher Konten, um Feststellungen gegen Dritte zu machen, wird man ihm andererseits keinesfalls einräumen können, wenn er nicht bereits Anhaltspunkte vorweisen kann, daß Unregelmäßigkeiten vorgekommen sind.

Die erweiterten Befugnisse, die den Finanzämtern zur Aufdeckung bisher unbekannter Steuerfälle nunmehr zustehen, erhöhen andererseits auch ihre Verantwortung. Gerade hier ist stets auf Grund pflichtmäßigen Ermessens weitgehend nach Recht und Billigkeit zu verfahren. Auch die immer mehr auch im Steuerrecht sich durchsetzenden Erwägungen von Treu und Glauben sind bei derartigen Tatbeständen in besonderem Maße zu beachten. Es ist daher erklärlich, daß auch die Verwaltung von sich aus bereits übereifrigen Vorgehen der Finanzämter Schranken gezogen hat durch einen Erlaß vom 9. 7. 1932 S 1183, der besonders eindringlich nochmals darauf hinweist, daß Auskunftsersuchen, insbesondere dann, wenn sich diese an Geldvermittlungsanstalten, Banken usw. wenden, dann unzulässig sind, wenn nach der besonderen Lage des einzelnen Falles das Auskunftsersuchen unbillig ist. Der Erlaß weist auf die Notwendigkeit hin, in jedem Falle, in dem eine Auskunft im Steuerermittlungsverfahren oder im Steueraufsichtsverfahren eingeholt werden soll, die Gründe sorgfältig abzuwägen, die für oder gegen das Auskunftsersuchen sprechen. Der Erlaß weist besonders darauf hin, daß namentlich bei Banken die Erteilung von Auskünften an die Finanzämter in das Vertrauensverhältnis eingreift, das zwischen Geldvermittlungsanstalten und ihrer Kundschaft besteht. Wenn dies auch nicht hindern dürfte, dort, wo es sachlich geboten ist und sich durch ein dringendes Reichsinteresse rechtfertigen läßt, von den gegebenen gesetzlichen Aufklärungsmitteln Gebrauch zu machen, so lege es doch eine Prüfung im Einzelfall nahe, ob das finanzielle Interesse, das das Reich an der Erteilung der Auskunft habe, zu der Arbeit, den Kosten und der Beeinträchtigung von Wirtschaftsbeziehungen, die der Bank durch diese Auskunftserteilung entstehen können, in einem angemessenen Verhältnis stehe. Der Erlaß weist dann noch im einzelnen auf die schweren Nachteile wirtschaftlicher Art, z. B. Abhebung der Spareinlagen hin, die zu viele und zu weitgehende Auskunftsersuchen der Finanzämter verursachen können. Grundsätzlich soll daher die Entschließung über Auskunftsersuchen der Vorsteher des Finanzamts persönlich treffen.

Wieweit Billigkeitserwägungen bei derartigen Auskunftsersuchen missprechen, läßt insbesondere das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 13. 7. 1932 (StuW. 1932 Nr. 808) erkennen. Wie oben erörtert, ist das Finanzamt berechtigt, die Benennung der Empfänger von Schmiergeldern zu verlangen. Nach dieser Entscheidung verstößt ein derartiges Verlangen aber dann gegen die Billigkeitsbestimmung des § 11 A. O., wenn die Schmiergelder zu einer Zeit gezahlt wurden, wo der Zahlende nach der Rechtslage damit rechnen durfte, daß die Angabe der Namen der Empfänger nicht von ihm erzwungen werden könnte. In diesem Falle soll ein derartiges Auskunftsersuchen unzulässig sein.

Nach Drucklegung vorstehender bereits im November 1932 verfaßten Ausführungen wird das Gutachten des Großen Senats vom 20. 5. 1933 (Gr. Senat D 4/32 Bd. 33 S. 248 ff.) bekannt, in dem der Reichsfinanzhof zu allen Wesen und Grenzen der allgemeinen Steuer-

aufsicht betreffenden Fragen in ganz eingehenden Ausführungen Stellung nimmt.

Im Anschluß an die Ausführungen von Becker (StuW. 1931 S. 554 und 1932 S. 634) hebt das Gutachten hervor, der § 201 sei als ein Notstandsrecht anzusehen, das den Finanzämtern in Zeiten unerhörter Not bisher unerhörte Mittel an die Hand geben wollte, um der Verkürzung der Steuereinnahmen vorzubeugen. Nach den Ausführungen des Gutachtens handelt es sich bei dem § 201 um die Einführung einer neuen allgemeinen Steueraufsicht, die den Finanzämtern eine wesentliche Erweiterung ihrer bisherigen Befugnisse einräumt.

Sichtlich der Umgrenzung der Steueraufsicht gemäß § 201 Abs. 1 weist dies Gutachten auf die Ausführungen von Henjel (StuW. 1932 S. 1366) hin, der die ins allgemeine gehende Richtung dieser Steueraufsicht so umschreibt:

„Die Steueraufsicht des § 201 richtet sich sozusagen gegen einen Tatbestand, nicht aber (jedenfalls nicht unmittelbar und ausschließlich) gegen die Person, welche den Tatbestand verwirklicht hat. Zielen die übrigen Aufsichtsparagraphen bei Umgrenzung der Voraussetzungen auf eine bestimmte Person ab, so geht § 201 von sachlichen Bindungen aus, zielt auf das Vorliegen eines bestimmten Sachverhaltes ab. Wenn man will, kann man systematisch die bisher allein übliche Personal- (Betriebs-) Aufsicht der neuen Sach- oder Tatbestandsaufsicht gegenüberstellen.“

Die Steueraufsicht kann somit jetzt nicht nur gegenüber bestimmten Personen ausgeübt werden, sondern auch zur Aufklärung zweifelhafter Tatbestände. Die Finanzämter dürfen andererseits Steueraufsichtsmaßnahmen nur dann ergreifen, „wenn nach den Gesamtumständen des Falles ein begründeter Anhalt dafür besteht, daß durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt werden oder verkürzt worden sind“. Es dürfen somit Ermittlungen gemäß § 201 nicht angestellt werden, wenn überhaupt kein zu Zweifeln Anlaß gebender Tatbestand vorliegt. So darf das Finanzamt nicht etwa von einer Bank die Angabe sämtlicher Konteninhaber verlangen und sich dabei lediglich auf die allgemeine Behauptung stützen, daß „schließlich jeder irgendwie Dreck am Stecken habe“ (vgl. Henjel StuW. 1932 Nr. 1371). Es müssen vielmehr bereits Anhaltspunkte vorliegen, die auf die Möglichkeit von Steuerverkürzungen schließen lassen. Sind solche Tatsachen festgestellt, so können sich die Maßnahmen aus § 201 nach den Ausführungen des Gutachtens sowohl gegen schon bestimmte Personen richten als auch zur Ermittlung erst noch festzustellender Steuerpflichtiger dienen. Sie können dann auch gegen „ganze Gruppen ausgeübt werden, ohne daß bereits ein bestimmter Steuerpflichtiger bekannt oder genannt sein müßte“. Auf Grund dieser Erwägungen wurde in dem dem Gutachten zugrunde liegenden Fall es für gerechtfertigt erklärt, daß die Finanzämter von den Trägern der Sozialversicherung die Angabe der Namen und der Bezüge derjenigen Personen verlangten, die von den Versicherungsträgern Renten erhalten hatten. Diese Anfrage im Rahmen der Steueraufsicht wurde deshalb für

gerechtfertigt gehalten, weil erfahrungsgemäß die Bezahler von sich aus den Empfang derartiger Renten nicht anzugeben pflegen und daher die Empfänger derartiger Renten nur ausnahmsweise steuerlich erfasst werden.

Zur Vermeidung von Mißbräuchen bei Anwendung der weitgehenden Befugnisse der Steueraufsicht verweist das Gutachten auf § 11 A.D., demzufolge alle Ermessungsentscheidungen nach Recht und Billigkeit zu treffen sind. Auf Grund dieser Billigkeitsermäßigung soll, worauf das Gutachten hinweist, die Steueraufsicht grundsätzlich auf alle Fälle beschränkt werden, die für die staatlichen Belange von einigem Gewicht sind, sei es nach ihrer ganzen Art, sei es wegen der Höhe der in Frage kommenden Beträge. Das Gutachten weist in diesem Zusammenhang auch auf den bereits oben erörterten Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 9. 7. 1932 hin, der sich mit der vorsichtigen Ausübung der Steueraufsicht gegenüber Banken befaßt (siehe oben).

Der Steuerpflichtige, demgegenüber Maßnahmen der Steueraufsicht ergriffen worden sind, hat ferner auch das Recht, die Entscheidung des Landesfinanzamtes und des Reichsfinanzhofs gemäß den §§ 202 und 305 A.D. darüber anzurufen, ob im gegebenen Fall die Annahme des Finanzamtes begründet war, daß durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise unrechtmäßig Steuereinnahmen verkürzt worden sind.

Das Gutachten setzt sich weiterhin mit dem Verhältnis von Steueraufsicht und Steuerermittlungsverfahren auseinander. Es kommt zu dem Ergebnis, daß die Befugnisse, die das Finanzamt als Träger der Steueraufsicht hat, insbesondere also das Recht auf Auskunft und Buchsicht, keine nur subsidiären Befugnisse in dem Sinne sind, daß das Finanzamt, soweit es als Veranlagungsbehörde im Steuerermittlungsverfahren entsprechende Befugnisse hat, nicht von den Aufsichtsbefugnissen Gebrauch machen darf. Hiernach stehen Steueraufsicht und Steuerermittlungsverfahren als rechtlich völlig getrennte Rechtsinstitute gegenüber, die dem Finanzamt ganz verschiedene Befugnisse und Möglichkeiten geben. Zwar können auch Maßnahmen im Steuerermittlungsverfahren und im Wege der Steueraufsicht miteinander verbunden werden, doch darf nach den Ausführungen des Gutachtens das Finanzamt die beiden Rechtsinstitute nicht ineinander verquicken oder vermengen in der Weise, daß der

Pflichtige nicht mehr erkennen kann, worum es sich handelt, und wie er seine Verteidigung einrichten kann. Hiermit hängt dann die weitere Frage zusammen, inwieweit bei einem Ersuchen im Steueraufsichtsverfahren die Gründe kenntlich gemacht werden müssen, die zu dem Auskunftsersuchen geführt haben. In dieser Hinsicht verlangt das Gutachten, daß bei einem innerhalb des Steueraufsichtsverfahrens ergehenden Ersuchen die ersuchte Person ausdrücklich, z. B. durch Angabe des § 201 A.D. oder der sonst in Frage kommenden gesetzlichen Bestimmung darauf hingewiesen wird, daß es sich um ein Ersuchen im Steueraufsichtsverfahren handelt. „Das Auskunftsersuchen ist“, so erklärt das Gutachten, „insoweit auch tatsächlich zu begründen, daß einerseits daraus und aus der angeführten Gesetzesstelle erkennbar wird, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für das Auskunftsersuchen vorliegen oder vorliegen können, und andererseits das Steuergeheimnis nicht verletzt und der Erfolg des Ersuchens nicht gefährdet wird.“

Hervorgehoben sei endlich noch ein neues Urteil des Reichsfinanzhofs vom 28. 6. 1933 IV A 93/33, das unter Bezugnahme auf die Ausführungen in vorstehend erörtertem Gutachten des Großen Senats ebenfalls die Grenzen der Ausübung der Steueraufsicht absteckt. Der Entscheidung lag folgender Tatbestand zugrunde: Eine Bank hatte das Vergleichsverfahren zur Abwendung des Konkurses beantragt. Durch Generalversammlungsbeschluß war die Liquidation beschlossen worden. Das Finanzamt hatte nun beim Amtsgericht aus dem Gläubigerverzeichnis der Bank die Namen der 62 größten Gläubiger der Bank feststellen lassen und hatte, da die Wohnungsanschriften dieser Gläubiger fehlten, die Bank aufgefordert, die Anschriften der 62 Gläubiger in eine vorbereitete Liste einzutragen. Die hiergegen eingelegte Rechtsbeschwerde sah der Reichsfinanzhof als begründet an. Das Urteil weist darauf hin, daß für die Ausübung der Steueraufsicht ein begründeter Anhalt dafür bestehen müsse, daß durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt worden sind. Hier seien aber keinerlei Umstände geltend gemacht, aus denen ein begründeter Anhalt dafür gefolgert werden könnte, daß bei den 62 Gläubigern der Beschwerdeführerin oder einem Teil von ihnen Steuereinnahmen verkürzt worden seien. Die Rechtsbeschwerde gegen die Maßnahmen des Finanzamtes wurde daher als begründet angesehen.

Die Haftung des Betriebsnachfolgers für Umsatz- und Gewerbesteuer des Vorbesitzers. Von Steuerrat F. Rogowski, Berlin.

Gründet sich die Steuerpflicht auf den Betrieb eines Unternehmens und wird das Unternehmen im ganzen veräußert, so haftet der Erwerber neben dem Veräußerer für die laufenden und für die festgesetzten, aber noch nicht entrichteten Steuern (§ 116 A.D.). Schon durch § 12 Abs. 1 UStG. vom 26. 7. 1918 war vorgeschrieben, den Erwerber eines Unternehmens für die rückständige Umsatzsteuer des Betriebsvorgängers haftbar zu machen. Diese Vorschrift ist später in die Reichsabgabenordnung aufgenommen und in der Weise verallgemeinert worden, daß sich die Haftung nunmehr auch auf andere Steuern, wie z. B. Ge-

werbesteuer und Aufbringungsumlage, erstreckt. Auf Lohnsteuer findet dagegen § 116 A.D. keine Anwendung. Die Lohnsteuer, die der Arbeitgeber vom Arbeitseinkommen der bei ihm Beschäftigten einzuhalten hat, lastet nicht auf dem Unternehmen. Der Erwerber eines Unternehmens kann daher wegen der rückständigen Lohnsteuer seines Besitzvorgängers nicht in Anspruch genommen werden (RFG. vom 16. 11. 1927 VI A 600/27, RSBl. 1928 S. 59). Als Unternehmen im Sinne des § 116 A.D. ist nicht nur der Gewerbebetrieb und der landwirtschaftliche Betrieb, sondern auch die geschäftliche Tätigkeit der Ange-

hörigen der freien Berufe (Arzt, Rechtsanwalt) anzusehen.

A. Veräußerung des Betriebs im ganzen.

Bei der Inanspruchnahme des Besitznachfolgers ergeben sich in der Regel sofort Meinungsverschiedenheiten darüber, ob das Unternehmen in seiner Gesamtheit veräußert ist, d. h. eine Veräußerung im ganzen vorliegt. Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Erwerbers ist, daß eine Veräußerung überhaupt erfolgt ist und die Geschäfte übernommen worden sind. Hierbei ist es gleichgültig, ob die Veräußerung eine freiwillige ist oder ob die wesentlichen Grundlagen des Betriebes im Wege der Zwangsvollstreckung erworben worden sind (RFG. vom 20. 12. 1927 VI A 387/27).

In der Übertragung eines Unternehmens von einem Ehegatten auf den anderen kann eine Veräußerung eines Unternehmens im ganzen liegen. Übernimmt die Ehefrau beispielsweise das bisherige Geschäft des Ehemannes, so ist ihre Inanspruchnahme der Steuerrückstände zulässig (RFG. vom 9. 5. 1930 VA 105/30, RStBl. 1930 S. 567). Der Veräußerung eines Unternehmens im ganzen ist die Verpachtung gleichzuachten (RFG. vom 12. 6. 1928 VA 219/28, RStBl. 1928 S. 284). Fällt das Unternehmen an den Verpächter zurück, so haftet der Verpächter für die Steuerrückstände des Pächters nicht, wenn er den Betrieb des Pächters sofort weiterverpachtet. Der Verpächter kann auch dann nicht in Anspruch genommen werden, wenn er bei Beendigung des Pachtverhältnisses den ihm zufallenden Betrieb in die eigene Bewirtschaftung übernimmt (RFG. vom 18. 5. 1931 VA 64/31, RStBl. 1931 S. 445). Wer ein Unternehmen, das vorher verpachtet war, vom Verpächter erwirbt, haftet nicht für die Steuerrückstände des Pächters. Vom Pächter wird nichts übernommen. Das Unternehmen wird vielmehr vom Eigentümer, dem früheren Verpächter, erworben (RFG. vom 30. 7. 1931 VA 683/31, RStBl. 1932 S. 366).

Was unter Veräußerung eines Unternehmens „im ganzen“ zu verstehen ist, ist im Gesetz selbst nicht gesagt, ergibt sich aber aus den zu dieser Frage ergangenen zahlreichen Entscheidungen der obersten Steuergerichte. Geht das Unternehmen wie es steht und liegt, d. h. mit Firma und Kundschaft, mit Warenvorräten und Inventar, mit Aktiven und Passiven auf den Erwerber über, so ist die Rechtslage klar. Das Unternehmen ist im Sinne des § 116 AO. im ganzen veräußert. Aber selbst wenn einzelne Vermögensobjekte, die im Verhältnis zum Gesamtvermögen nur von unwesentlicher Bedeutung sind, aus dem Veräußerungsgeschäft ausgeschlossen werden, ist die Voraussetzung des § 116 AO. erfüllt. Es liegt auch in derartigen Fällen die Veräußerung eines Unternehmens im ganzen vor.

Der Übergang der Firma ist für die Anwendung des § 116 AO. nicht Voraussetzung, ebensowenig die Übernahme der Aktiven und Passiven (RFG. vom 29. 4. 1927 VA 43/27, RStBl. 1927 S. 168).

Die Haftung des Erwerbers kann begründet sein, auch wenn nur ein Teil des Unternehmens im ganzen veräußert und erworben wird, sofern nur der Teil des Unternehmens schon in der Hand des Veräußerers

für sich, unabhängig von den anderen Geschäften des Veräußerers, betrieben worden ist (RFG. vom 17. 10. 1930 VA 765/30, RStBl. 1931 S. 158). Das Preussische Oberverwaltungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 14. 1. 1930 VIII G. St. 235/29, PrVerwBl. Bd. 51 S. 594, ausgesprochen, daß eine Veräußerung eines Unternehmens im ganzen auch vorliegen kann, wenn einzelne Bestandteile eines Unternehmens, z. B. die Waren, nicht mitveräußert werden.

§ 116 AO. ist nach der Entscheidung des RFG. vom 12. 6. 1928 VA 396/28 (RStBl. 1928 S. 284) selbst dann anwendbar, wenn reale Vermögenswerte nicht übernommen werden. In Unternehmen, die auf den jeweiligen sofortigen Wertumsatz abgestellt sind (Vermittlergewerbe, Pferdehandel), ist das Vorhandensein von Betriebsgegenständen unwesentlich.

Es kommt nicht darauf an, ob der Erwerber den Betrieb tatsächlich aufgenommen hat. Die Haftung ist bereits gegeben, wenn ein „lebender Betrieb“, d. h. ein Unternehmen erworben wird, das der Besitzvorgänger bis zur Veräußerung betrieben hat und vom Erwerber — wenn auch mit kurzer Unterbrechung — fortgesetzt werden kann. Es ist nicht entscheidend, ob der Betrieb fortgesetzt wird, sondern ob er zu dem Zeitpunkt, als er verkauft wurde, fortsetzbar war. Ist ein lebendiger, d. h. ein fortsetzbarer Betrieb erworben worden, so kann der Erwerber für die rückständigen Steuern des Vorbesizers haftbar gemacht werden (RFG. vom 23. 5. 1928 VA 194/28).

Erwirbt ein Treuhänder das Unternehmen, so kann er nicht haftbar gemacht werden.

Nur derjenige ist haftbar, der nach dem Erwerb des Betriebs als Unternehmer anzusehen ist (RFG. vom 20. 9. 1929 VA 83/29, RStBl. 1930 S. 119).

B. Der Erwerber haftet für die laufenden und für die festgesetzten, aber noch rückständigen Steuern.

1. Umsatzsteuer.

Das Gesetz unterscheidet zwischen „laufenden“ und „festgesetzten“ Steuern. Als „laufende Steuern“ im Sinne des § 116 AO. gelten beim Erwerb eines Unternehmens nur die Umsatzsteuerbeträge, die von den Umsätzen des Kalenderjahrs erhoben werden, in das der Erwerbstag fällt (RFG. vom 28. 6. 1923 VA 169/23, Bd. 12 S. 304). In den Fällen, in denen die Veranlagung nicht nach den Umsätzen des Kalenderjahrs, sondern nach den Umsätzen des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs erfolgt, ist als „laufend“ die Steuer des Wirtschaftsjahrs anzunehmen. Zu den laufenden Steuern gehören bei der Umsatzsteuer in erster Linie die Vorauszahlungen, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob sie bereits festgesetzt sind oder nicht. Es sind auch nicht nur die auf einen Vorauszahlungsabschnitt fallenden Steuerbeträge laufende Steuern. Als „laufende Steuern“ gelten vielmehr nach der Entscheidung des RFG. vom 20. 11. 1925 VA 274/25 (RStBl. 1926 S. 116) auch im Falle der Vorauszahlungen von Umsatzsteuern die für den ganzen Steuerabschnitt (Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr) und nicht etwa nur die für den Vorauszahlungsabschnitt (Monat, Kalendervierteljahr) zu entrichtenden Umsatzsteuern.

Zur Entrichtung nicht „laufender Steuern“, d. h. der Steuerschulden für weiter zurückliegende Steuerabschnitte, kann der Erwerber nur herangezogen

werden, wenn die rückständige Steuer zum Zeitpunkt des Erwerbs bereits festgesetzt war. Die Festsetzung in den Akten des Finanzamts genügt allein nicht. Festgesetzt im Sinne des § 116 AO. ist die Steuer nur, wenn ein Steuerbescheid in der vom Gesetz vorgeschriebenen Form ergangen und dem Steuerpflichtigen bekanntgemacht — d. h. im allgemeinen zugestellt — ist. Zwischen dem Ende des Steuerabschnitts und der Veranlagung der Umsatzsteuer für diesen Steuerabschnitt liegt gewöhnlich ein größerer Zeitraum. Wird in dieser Zeit ein Unternehmen erworben, so liegt eine Steuerfestsetzung für den abgelaufenen Steuerabschnitt noch nicht vor. Sind Steuern für diesen Steuerabschnitt rückständig, so kann der Erwerber für diese Rückstände nicht haftbar gemacht werden. Sie waren zu der Zeit, als der Erwerber das Geschäft übernahm, noch nicht festgestellt.

2. Gewerbesteuer.

Als „laufende Gewerbesteuer“ (Ertrag- und Lohnsummensteuer) ist die Steuer anzusehen, die für das zur Zeit des Übergangs des Unternehmens laufende Rechnungsjahr erhoben wird. Die Haftung besteht für die „laufende Gewerbesteuer“ ohne Rücksicht darauf, ob die Veranlagung zur Zeit des Besitzwechsels bereits durchgeführt war oder nicht.

In gleicher Weise wie für rückständige Umsatzsteuer haftet der Erwerber auch für die aus früheren Jahren rückständigen Gewerbesteuerbeträge. Wie bei der Umsatzsteuer, so muß es sich auch bei der Gewerbesteuer um Steuern handeln, die zur Zeit des Geschäftsübergangs bereits festgesetzt (veranlagt) waren. Bei der Lohnsummensteuer erfolgt eine Festsetzung nur, wenn der Steuerpflichtige die Lohnsummensteuererklärung nicht abgegeben hat. Es wird deshalb hinsichtlich der Lohnsummensteuer des Vorgängers für frühere Jahre, falls eine Festsetzung nicht erfolgt ist, der Tag der Abgabe der Lohnsummensteuererklärung als Festsetzung im Sinne des § 116 AO. angesehen.

3. Stufen und Verzugszuschläge.

Die Haftung des Erwerbers erstreckt sich auch auf die bis zum Zeitpunkt des Besitzwechsels entstandenen Verzugszinsen (RFG. vom 13. 6. 1928 VIA 121/28). Dasselbe gilt sinngemäß für Stundungszinsen, Verzugszuschläge und Zuschläge gemäß § 116 AO. wegen verspäteter Abgabe der Voranmeldungen und Steuererklärungen. Dagegen haftet der Erwerber nicht für die Kosten der Mahnung und Zwangsvollstreckung (RFG. vom 28. 11. 1928 VIA 934/28, RStBl. 1929 S. 38).

C. Der Erwerber haftet neben dem Veräußerer.

Die Steuerbehörden haben zwar die Wahl, die Rückstände entweder vom Veräußerer oder vom Er-

werber einzuziehen, werden aber wohl ausnahmslos aus Gründen steuerlicher Gerechtigkeit und aus praktischen Erwägungen in erster Linie die Einziehung beim Veräußerer versuchen und den Erwerber erst in Anspruch nehmen, wenn vom Besitzvorgänger Zahlung nicht zu erhalten ist.

Der Besitzvorgänger bleibt auch trotz der Inanspruchnahme des Erwerbers zur Zahlung der Steuerrückstände verpflichtet.

Vielfach glauben Erwerber, ihrer Haftung dadurch zu entgehen, daß sie im Wege privatrechtlicher Abmachungen mit dem Veräußerer den Übergang der Forderungen und Schulden auf den Erwerber ausschließen. Derartige Verträge sind den Steuerbehörden gegenüber wirkungslos. Der Erwerber wird von seiner Verpflichtung zur Entrichtung der Steuerrückstände nicht frei, wenn er das Unternehmen weiterveräußert. Soweit seine Haftung für Steuerschulden des ersten Veräußerers bestand, bleibt er weiter haftbar (RFG. vom 10. 1. 1923 VI A 134/22, RStBl. 1923 S. 166).

D. Rechtsmittel.

1. Umsatzsteuer.

Der Erwerber eines Unternehmens im ganzen kann seine Inanspruchnahme für die Umsatzsteuerrückstände seines Vorgängers im geordneten Rechtsmittelverfahren (Einspruch, Berufung, Rechtsbeschwerde) anfechten, soweit es sich um „nicht laufende“, in der Regel also bereits veranlagte Steuern handelt. Gegen die Heranziehung zur Zahlung „laufender Steuern“, der Vorauszahlungen also, ist an sich nur die Beschwerde beim Landesfinanzamt gegeben. Der Erwerber ist jedoch berechtigt, die Festsetzung der Steuerschuld in einem endgültigen Steuerbescheid zu verlangen, gegen den dann gleichfalls im Berufungsverfahren vorgegangen werden kann (RFG. vom 14. 3. 1928 V A 67/28, RStBl. 1928 S. 190).

2. Gewerbesteuer.

Gegen die Heranziehung zur Gewerbesteuer steht dem in Anspruch genommenen Geschäftsnachfolger, soweit es sich um Beträge handelt, die auf Grund von Veranlagungen zu zahlen sind, der Einspruch beim Städtischen Steueramt zu. Wegen den abweisenden Einspruchsbescheid kann innerhalb zwei Wochen die Klage im Verwaltungsstreitverfahren beim Kreis-ausschuß (in Berlin beim Bezirksausschuß) erhoben werden.

Soweit der Geschäftsnachfolger für Gewerbesteuerborauszahlungen in Anspruch genommen wird, steht ihm hiergegen gemäß § 56 GewStBD. nur die Beschwerde an den zuständigen Gewerbesteuerausschuß zu, der endgültig entscheidet.

Die Steuerbefreiung für Neubauten von Kleinwohnungen und Eigenheimen. (Die Durchführung in der Praxis.)

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

Grundsätzlich vom 1. April 1934 an werden Steuerbefreiungen nur noch für neu errichtete Kleinwohnungen und Eigenheime in einem gegen früher auch beschränkten Umfange gewährt. Maßgebend sind das Gesetz vom 21. September 1933 (RGBl. I S. 651) sowie die Durchführungs-

verordnung vom 26. Oktober und der Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 30. Oktober 1933 (RStBl. S. 1126). Besondere Möglichkeiten bestehen in der Übergangszeit.

Die Beschränkung der Steuerbefreiung auf Kleinwohnungen und Eigenheime bringt es mit sich, daß

An-, Auf- und Umbauten nur noch bei Herstellung von Kleinwohnungen begünstigt sind. Andererseits sind bei Eigenheimen (nicht Kleinwohnungen) auch gewerblich genutzte Räume befreit, wenn sie höchstens die Hälfte der gesamten nutzbaren Wohnfläche in Anspruch nehmen. Beachtlich ist auch die Erweiterung der Steuerfreiheit für kinderreiche Familien (mit mehr als 3 Kindern). Daß regelmäßig nur deutsche Baustoffe verwendet werden dürfen, entspricht den neuen, volkswirtschaftlichen Grundfätzen. Bei den einzelnen Steuerbefreiungen, die auf die Einkommen-, Vermögen-, die Landes- und die halbe Gemeindegrundsteuer beschränkt sind, sind zahlreiche Fragen geklärt, die sich in der Praxis ergeben. Im einzelnen gilt folgendes:

A. Für welche Neubauten gelten die neuen Befreiungen?

Die bisherigen Steuerbefreiungen auf Grund der Verordnung vom 1. Dezember 1930 gelten für Wohnungsneubauten, die in der Zeit bis zum 31. März 1934 bezugsfertig oder wenigstens bis zum 31. Dezember 1933 im Rohbau vollendet und bis zum 31. Mai 1934 bezugsfertig werden. Auf ausdrücklichen (unwiderruflichen) Antrag können jedoch die neuen Steuerbefreiungen auch auf Eigenheime Anwendung finden, die in der Zeit vom 1. Januar bis 31. März 1934 oder, falls der Rohbau bereits am 31. Dezember 1933 vollendet war, bis zum 31. Mai 1934 bezugsfertig werden. Mit Rücksicht darauf, daß sowohl die Voraussetzungen für die neuen Steuerbefreiungen wie deren Umfang ein anderer ist, ist bei Errichtung neuer Eigenheime in dem angegebenen Zeitraum eine besondere Prüfung der Zweckmäßigkeit eines derartigen Antrags zu empfehlen. Der Antrag ist bis zum 30. Juni 1934 bei dem Finanzamt, in dessen Bezirk das Grundstück gelegen ist, zu stellen.

Die neuen Steuerbefreiungen werden für Kleinwohnungen gewährt, die in der Zeit nach dem 31. März 1934 bis zum 31. Mai 1936 für Eigenheime, die in der Zeit nach dem 31. Mai 1934 bis zum 31. März 1939 bezugsfertig werden. Außerdem gelten die neuen Befreiungen bereits für Kleinwohnungen und Eigenheime, die in der Zeit vom 1. April bis 31. Mai 1934 bezugsfertig werden, sofern der Rohbau nach dem 31. Dezember 1933 vollendet wird. Kleinwohnungen und Eigenheime, die bis zum 31. Dezember 1934 im Rohbau vollendet und bis zum 31. Mai 1935 bezugsfertig werden, gelten als bis zum 31. März 1935 bezugsfertig geworden. Entsprechendes gilt für alle weiteren Jahre.

Die Steuerbefreiung wird überhaupt nicht für Gebäude, die mit Hilfe von Brandentschädigungen wieder errichtet werden, gewährt. Das gleiche gilt für Gebäude von auf Grund des Reichsiedlungsgesetzes begründeten Siedlerstellen.

Für Wohngebäude, die zu landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder gärtnerischen Betrieben gehören, gilt die Steuerbefreiung nur insoweit, als der Neubau zu einer Erhöhung der Steuer führen würde.

B. Welche Voraussetzungen müssen gegeben sein?

1. Kleinwohnungen.

Als Kleinwohnungen gelten Wohnungen mit einer nutzbaren Fläche bis höchstens 75 qm. Über diese Größe hinaus sind jedoch folgende Ausnahmen zugelassen:

1. Wohnungen, deren nutzbare Wohnfläche höchstens 90 qm beträgt, wenn
 - a) bei geschlossenen Baugruppen die Durchschnittsfläche einer Wohnung das vorgeschriebene Maß nicht übersteigt, oder
 - b) die Mehrfläche durch eine wirtschaftlich notwendige Grundrißgestaltung der Baufläche bedingt ist,
 - c) bei Reichsheimstätten.

2. Wohnungen, deren nutzbare Wohnfläche 75 qm um nicht mehr als je 7,5 qm für ein viertes und jedes weitere Kind des Wohnungsinhabers übersteigt. Dies gilt also für Wohnungen kinderreicher Familien, d. h. wenn zur Haushaltung des Wohnungsinhabers mehr als 3 Kinder gehören. Auch Enkel und weitere Abkömmlinge, die dauernd zur Haushaltung zählen, rechnen mit; unter der gleichen Voraussetzung Stief-, Schwieger-, Adoptiv- und Pflegekinder und ihre Abkömmlinge. Vorübergehend zum Haushalt gehörige Kinder scheiden dagegen aus.

3. Sonstige Wohnungen bei Vorliegen besonderer Verhältnisse, insbesondere bei Flachbauten auf dem Lande, auch über die unter 1 und 2 angegebenen Grenzen hinaus.

Befinden sich in einem Gebäude teils Kleinwohnungen, teils andere Wohnungen oder gewerblich genutzte Räume, so gilt die Steuerbefreiung nur für den auf die Kleinwohnungen entfallenden Teil; der Teilwert ist nach dem Verhältnis der Jahresrohmieten zu ermitteln. Entfallen jedoch auf die Kleinwohnungen mindestens 75 v. H. des ganzen Gebäudes, so gilt die Befreiung für das ganze Gebäude; bei nicht mehr als 25 v. H. tritt überhaupt keine Befreiung ein.

Steuerfreie Kleinwohnungen können sowohl durch Erstellung von Neubauten wie durch Anbauten oder Umbauten (Aufstockungen) geschaffen werden. Werden hierbei nur zum Teil Kleinwohnungen hergestellt, so gilt die Steuerbefreiung, wie oben angegeben, nur für den auf die Kleinwohnungen entfallenden Teilwert.

2. Eigenheime.

Bei Eigenheimen darf die nutzbare Wohnfläche 150 qm nicht übersteigen. Auch muß der Eigentümer das Haus in vollem Umfang oder mindestens zur Hälfte selbst bewohnen. Mehr als zwei Wohnungen sind nicht zulässig. Auch bei zwei Wohnungen darf die nutzbare Wohnfläche nicht größer als 150 qm sein. Gehören zum Haushalt des Eigentümers mehr als 3 Kinder, so darf die nutzbare Wohnfläche für das vierte und jedes weitere Kind um je 15 qm über 150 qm hinausgehen.

Als Eigenheime kommen neben Einzelhäusern (auch Sommer- und Wochenendhäusern) auch Doppelhäuser und Reihenhäuser in Betracht. Zu Eigenheimen, die am Rand oder außer-

halb von städtischen Wohngebieten errichtet werden, rechnen auch die für den Wirtschaftsbetrieb erforderlichen Baulichkeiten und sonstigen Anlagen, die der Selbstversorgung des Eigentümers dienen.

3. Die Feststellung der nutzbaren Wohnfläche.

Sowohl bei Kleinwohnungen wie Eigenheimen gelten als nutzbare Wohnfläche die Wohn- und Schlafräume und die Küche, wenn die Nebenräume sich in ortsüblichen Grenzen halten. Soweit letzteres nicht der Fall ist, rechnen die Nebenräume zur nutzbaren Wohnfläche.

Wohn- und Schlafräume sind solche Räume, die (unter Berücksichtigung der allgemeinen Verkehrsauffassung und der örtlichen Gewohnheit) dauernd zum Wohnen oder Schlafen geeignet sind, wobei es auf die Art der Bezeichnung der Räume (z. B. Stube, Zimmer, Kammer, Mädchenzimmer) und ihre Benutzung durch den Inhaber nicht ankommt.

Als Nebenräume werden insbesondere folgende Räume angesehen: Hausflur, Treppensflur, Wohnungsfür (Gang), Balkon, Veranda, Speisekammer, Bad, Abort, Waschküche, Kraftwagenhalle, Abstell- oder Lagerräume im Kellergeschoss oder Dachboden usw.

Bei Eigenheimen rechnen zur nutzbaren Wohnfläche auch gewerblich genutzte Räume und sind gegebenenfalls ebenfalls steuerfrei, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen.

1. Die gewerblich genutzten Räume dürfen die Hälfte der gesamten nutzbaren Wohnfläche des Gebäudes, bei Vorhandensein von zwei Wohnungen in dem Eigenheim die gewerblich genutzten Räume einer jeden Wohnung die Hälfte der gesamten nutzbaren Wohnfläche der Wohnung nicht übersteigen.

2. Die Eigenart des Gebäudes darf durch das Vorhandensein der gewerblich genutzten Räume nicht beeinträchtigt werden.

3. Der Gewerbetreibende muß — als Eigentümer, Mieter oder Pächter — in dem Gebäude wohnen.

Nebenräume der bezeichneten Art bleiben auch hier in ortsüblichen Grenzen außer Betracht.

Zum Bau von Kleinwohnungen wie Eigenheimen dürfen nur deutsche Baustoffe verwendet werden, ausländische lediglich, wenn geeignete inländische nicht vorhanden sind oder ihre Verwendung zu einer unverhältnismäßigen Verteuerung führen würde.

C. Für welchen Grundstücksumfang wird die Steuerbefreiung gewährt?

Neben dem Gebäude erstreckt sich die Steuerbefreiung auch auf die bebauten Grundfläche und die zugehörigen Hofräume und Hausgärten. Geht die gesamte Grundfläche (einschließlich der bebauten) jedoch über das 12fache der bebauten Grundfläche hinaus, so unterliegt dieser Teil der Grundfläche mit dem seiner Größe entsprechenden Anteil am Wert der gesamten Grundfläche der Besteuerung, wie folgendes Beispiel zeigt:

Wert der gesamten Grundfläche . . .	18 000 RM.
Größe der gesamten Grundfläche . . .	1 800 qm
Größe der bebauten Grundfläche . . .	100 qm
Größe des steuerbefreiten Teiles (100 qm × 12)	1 200 qm
Größe des steuerpflichtigen Teiles (1800 qm — 1200 qm)	600 qm
Verhältnis der Größe des steuerpflichtigen Teiles (600 qm) zur Größe der gesamten Grundfläche (1800 qm)	ein Drittel
Als Wert des steuerpflichtigen Teils der Grundfläche gilt also $\frac{1}{3}$ von 18 000 RM. =	6 000 RM.

Auch wenn aus einem unbebauten Teil der Grundfläche Einkünfte durch nicht übliche Nutzung erzielt werden (z. B. Verpachtung zu Tankstellenzwecken od. dgl.) ist ein der Größe des Grundstücksteils entsprechender Teil der Gesamteinkünfte einkommensteuerpflichtig.

Bei Herstellung von Eigenheimen aus Mitteln für die vorstädtische Kleinsiedlung (W. vom 6. Oktober 1931) erstreckt sich die Steuerbefreiung auf die gesamte Grundfläche, auch über das 12fache des bebauten Teiles hinaus. — Bei Errichtung von Gebäuden auf Grund eines Erbbaurechts ist die Befreiung auf das Gebäude selbst beschränkt.

D. Welche Steuerbefreiungen bestehen bei Eigentumswechsel od. dgl.?

Bei Kleinwohnungen gilt die Steuerbefreiung nicht nur für den Ersteller des Gebäudes — auf dessen Rechnung die Errichtung erfolgt ist —, sondern auch spätere Erwerber in der Zeit bis zum 31. März 1936.

Bei Eigenheimen wird die Steuerbefreiung bis zum 31. März 1939 Erwerbern zugebilligt, wenn sie das Haus in vollem Umfang oder mindestens zur Hälfte selbst bewohnen. Dies gilt auch für Eigenheimen, die vom Bauunternehmer errichtet sind, sowie sonstige Fälle, in denen das Gebäude bisher unbewohnt und daher nicht steuerfrei war. Das Eigenheim gilt hier für die Befreiung von der Vermögen- und Grundsteuer als im Zeitpunkt des Erwerbs bezugsfertig geworden. Der Erwerber kann auch bereits zur Zeit des Eigentumsübergangs als Mieter oder Pächter in dem Gebäude gewohnt haben und der erste Bewohner gewesen sein.

Wird ein Eigenheim erworben, das infolge seiner Größe beim Veräußerer nur wegen seines Kinderreichtums (vgl. oben B 2) befreit war, so müssen die Voraussetzungen der Befreiung auch beim Erwerber vorliegen. Andererseits ist der Erwerber auch bei Vorliegen dieser Voraussetzungen nicht befreit, sofern das Grundstück nicht bereits beim Veräußerer steuerfrei war. — Bei Erwerb eines Eigentums durch Erbschaft ist zum Fortbestehen der Steuerbefreiung, die wegen Kinderreichtums gewährt war, nur erforderlich, daß der überlebende Ehegatte oder ein zur Haushaltung des Erblassers zählendes Kind Miteigentümer des Grundstücks ist und das Haus mindestens zur Hälfte selbst bewohnt.

Bei Fortfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung innerhalb des Befreiungszeitraums hört die Befreiung mit dem Ablauf des Steuerabschnitts (Kalender- oder Wirtschaftsjahrs) oder Rechnungsjahrs auf, in dem die Voraussetzungen fortgefallen sind. Dies gilt z. B., wenn bisherige Kleinwohnungen zu gewerblichen Zwecken genutzt werden, bei Anbauten an ein Eigenheim, durch die die zulässige nutzbare Wohnfläche überstiegen wird. (Beispiele: Nutzung der bisherigen Kleinwohnungen zu gewerblichen Zwecken. Anbau an ein Eigenheim, durch den die zulässige nutzbare Wohnfläche überschritten wird. Der Eigentümer eines Eigenheims bewohnt das Haus nicht mehr selbst, sondern vermietet es).

E. Von welchen Steuern besteht Befreiung?

1. Einkommensteuer.

Die Einkünfte aus den Kleinwohnungen und Eigenheimen sind von der Einkommensteuer befreit. Die Befreiung gilt bei Kleinwohnungen für Einkünfte, die bis Ende des Kalenderjahrs 1938 (bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr 1937/38) erzielt werden, bei Eigenheimen für die Einkünfte bis Ende des Kalenderjahrs 1943 (1942/43), sofern nicht die Befreiungsgründe bereits früher fortgefallen (vgl. oben D).

Die Einkünfte durch Vermietung und sonstige Nutzung aus den Kleinwohnungen und Eigenheimen, bei letzteren insbesondere der Mietwert — nicht z. B. Einkünfte aus einer Tankstelle — bleiben bei Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Aber auch die Ausgaben, die mit den befreiten Neubauten in wirtschaftlichem Zusammenhange stehen, sind nicht abzugsfähig. Nur in den Fällen, in denen die gesamte Grundfläche größer als das 12fache der bebauten Grundfläche ist, so daß für den überschießenden Teil nach den obigen Ausführungen Einkommensteuerpflicht besteht, ist der dem Verhältnis des Werts des steuerpflichtigen Teils der Grundfläche zum gesamten Grundstückswert entsprechende Teil der Ausgaben bis zur Höhe der Einkünfte aus dem steuerpflichtigen Teil absetzbar.

Beispiel: Beträgt der Wert des Gebäudes (ohne Grund und Boden) in dem oben unter C gegebenen Beispiel 24 000 RM., so ergibt sich für das gesamte Grundstück ein Wert von 42 000 RM. Es sei ferner angenommen, daß die gesamten Ausgaben für das Gebäude und die gesamte Grundfläche im Steuerabschnitt 840 RM. betragen und daß ein Teil der unbebauten Fläche zu Tankstellenzwecken gegen einen Pachtzins von 300 RM. jährlich verpachtet ist. Dann ist § 8 Abs. 2 gemäß der Pachtzins von 300 RM. im Verhältnis von 6000 zu 18 000 in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil zu zerlegen. Dies ergibt einen steuerpflichtigen Teil von 100 RM. Die gesamten Ausgaben sind im Verhältnis des Werts des steuerpflichtigen Teils der Grundfläche (6000 RM.) zum Gesamtwert des Grundstücks (gesamte Grundfläche und Gebäude 42 000 RM.) zu zerlegen. Danach entfällt von den Ausgaben ein Betrag von 120 RM. auf den steuerpflichtigen Teil der Grundfläche. Da nur 100 RM. Einnahmen auf diesen Teil der Grundstücke entfallen, so dürfen nur

100 RM. Ausgaben abgezogen werden. Der Mehrbetrag der Ausgaben in Höhe von 20 RM. bleibt bei der Ermittlung des Einkommens unberücksichtigt.

Etwasige Verluste aus den steuerbefreiten Kleinwohnungen und Eigenheimen sind weder vom Einkommen des gleichen Jahres noch als Verlustvortrag vom Einkommen der beiden nächsten Jahre abzugsfähig.

Soweit sich steuerpflichtige Gewinne bei der Veräußerung von steuerbefreiten Grundstücken ergeben, bleibt die Einkommensteuerpflicht bestehen.

2. Vermögensteuer.

Die Kleinwohnungen und Eigenheime sind von der Vermögensteuer befreit. Die Befreiung tritt mit dem Beginn des Rechnungsjahrs (1. April) als Stichtag ein, in dem die Kleinwohnungen oder Eigenheime bezugsfertig werden oder als bezugsfertig geworden gelten. Soweit die Steuerbefreiungen ausnahmsweise auf Antrag für früher bezugsfertig gewordene Eigenheime gewährt werden (vgl. oben A), beginnt die Steuerbefreiung erst mit dem 1. April 1934, auch wenn die Voraussetzung des Bezugsfertigwerdens bereits vorher eingetreten ist.

Der Wert des steuerbefreiten Grundstücks wird von dem Zeitpunkt der Befreiung an von dem gesamten Vermögen des Steuerpflichtigen in jedem Falle abgesetzt, ohne Rücksicht darauf, ob die Voraussetzungen für eine Neuanlage gegeben sind. Zur Durchführung der Befreiung wird von dem an sich steuerpflichtigen Gesamtvermögen, wenn das Grundstück (z. B. der Bauplatz) bereits vor dem Stichtag dem Steuerpflichtigen gehört hat, der dafür angelegte Wert ausgeschieden bzw. nicht angelegt. Anderenfalls werden die für das Grundstück nach dem Stichtag gemachten Aufwendungen von dem Vermögen abgezogen. Hat sich der Steuerpflichtige jedoch die Geldmittel durch Veräußerung nichtvermögensteuerpflichtiger Gegenstände beschafft (z. B. durch Veräußerung eines Anteils an einer offenen Handelsgesellschaft), so ist der Abzug ausgeschlossen. Sind die verkauften Gegenstände in dem Vermögen nur mit einem geringeren Betrag enthalten (z. B. mit dem halben Kurswert angelegte Aktien), so ist nur dieser Betrag absetzbar.

Die in wirtschaftlichem Zusammenhange mit dem befreiten Grundstück stehenden Schulden (Baugeldhypotheken usw.) sind nicht abzugsfähig. Bei Steuerpflicht eines das 12fache der bebauten Grundfläche übersteigenden Teiles (vgl. oben C) sind die Schulden im Verhältnis des Werts des steuerpflichtigen Teils der Grundfläche zum gesamten Grundstückswert — nach den Verhältnissen am Tage des Bezugsfertigwerdens des Gebäudes — absetzbar.

Wird das steuerbefreite Gebäude auf einem im gleichen Rechnungsjahr erworbenen unbebauten Grundstück errichtet, so ist nicht auch der Veräußerer des Grund und Bodens von der Vermögensteuer befreit.

Bei Veräußerung eines bebauten steuerbefreiten Grundstücks während des Befreiungszeitraums fällt die Steuerbefreiung für den Veräußerer mit dem Ablauf des Rechnungsjahrs, in dem die Veräußerung erfolgt, fort. Dem Gesamtber-

mögen des Steuerpflichtigen wird für die spätere Zeit der Veräußerungspreis hinzugerechnet, soweit er die wegen ihres wirtschaftlichen Zusammenhangs mit dem befreiten Grundstück bisher nichtabzugsfähigen Schulden übersteigt. Die Steuerbefreiung zugunsten des Erwerbers beginnt mit dem auf den Erwerb des Grundstücks folgenden Rechnungsjahr; die von dem Erwerber für das Grundstück aufgewendeten Mittel werden hier vom Gesamtvermögen in Abzug gebracht. Für die Fälle, in denen die aufgewendeten Mittel früher nicht oder nur mit einem geringeren Betrage vermögenssteuerpflichtig waren, gelten die oben wiedergegebenen Bestimmungen über den Ausschluß des Abzugs bzw. die Absetzung des geringeren in dem steuerpflichtigen Vermögen enthaltenen Betrages. Ebenso sind die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem befreiten Grundstück stehenden Schulden grundsätzlich nicht abzugsfähig.

Die Befreiung von der Vermögensteuer endet, soweit nicht das Grundstück vorher veräußert wird od. dgl., bei Kleinwohnungen mit dem 31. März 1939, bei Eigenheimen mit dem 31. März 1944.

3. Grundsteuer.

Die begünstigten Neubaugrundstücke sind auch von der Landesgrundsteuer und zur Hälfte von der Grundsteuer der Gemeinde bzw. des Gemeindeverbandes befreit. Die Befreiung dauert, wie bei der Vermögensteuer, bei Kleinwohnungen vom Beginn des auf das Bezugsfertigwerden folgenden Rechnungsjahres bis zum 31. März 1939, bei Eigenheimen von dem gleichen Zeitpunkt bis zum 31. März 1944. Soweit die Steuerbefreiung nur auf Antrag auf früher bezugsfertig gewordene Eigenheime Anwendung findet (vgl. oben A), beginnt die Steuerbefreiung mit dem 1. April 1934. Beim Erwerb eines unbebauten Grundstücks kommt auch hier eine Befreiung des Veräußerers nicht in Betracht.

Die Befreiung von der Grundsteuer kann landesrechtlich für solche Gemeinden ausgeschlossen werden, die zu einem wesentlichen Teil aus Wohngebäuden bestehen, für die die Steuerbefreiungen in Betracht kommen.

Baukostenzuschüsse. Von Obermagistratsrat H. Rohde, Berlin.

Durch das Zweite Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 21. 9. 1933 (RGBl. S. 651) hat das Reich einen Betrag bis zu 500 Mill. RM. zur Gewährung von Zuschüssen für Instandsetzungs- und Ergänzungsarbeiten an Gebäuden, für die Teilung von Wohnungen und den Umbau sonstiger Räume in Wohnungen zur Verfügung gestellt und daneben die Ausgabe von „Zinsvergütungsscheinen“ bei derartigen Arbeiten vorgeesehen.

I. Der Reichsarbeitsminister (ArbMin.) verfügt über diese Mittel und hat die näheren Grundzüge für ihre Verteilung in einem Erlaß vom 9. 10. 1933 bekanntgegeben. Ziel der Maßnahme ist die Bekämpfung der Arbeitslosigkeit. Aus Reichsmitteln werden gewährt:

a) 20 v. S. Zuschuß für Instandsetzungs- und Ergänzungsarbeiten an Gebäuden,

F. Wie wird die Steuerbefreiung erlangt?

Wer die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen will, hat bei dem Finanzamt, in dessen Bezirk das Grundstück gelegen ist, einen Antrag auf Anerkennung der Steuerbefreiung zu stellen, wobei die erforderlichen Angaben zu machen und die Unterlagen zu liefern sind. Die Einreichung des Antrages kann vor Errichtung des Neubaus erfolgen. Über die Anerkennung der Steuerbefreiung, die in einem besonderen Verfahren erfolgt, erhält der Steuerpflichtige einen Bescheid vom Finanzamt. Die Anerkennung ist davon abhängig, daß die tatsächlichen Angaben des Steuerpflichtigen (z. B. über die Verwendung deutscher Baustoffe, die Größe der Wohnungen und die Anzahl der Kinder) zutreffen. Der Zeitraum, für den die Steuerbefreiung gilt, wird im Bescheid angegeben. Auch wird darauf hingewiesen, wann die Steuerbefreiung bei Fortfall ihrer Voraussetzungen (vgl. oben D) aufhört und daß der Steuerpflichtige zur rechtzeitigen Mitteilung des Fortfalls der Voraussetzungen gegenüber dem Finanzamt verpflichtet ist. Auch über den Fortfall der Voraussetzungen erhält der Steuerpflichtige einen Bescheid vom Finanzamt.

Gegen Bescheide des Finanzamts über die Ablehnung der Steuerbefreiung oder ihren Fortfall ist die Beschwerde an das Landesfinanzamt zulässig, das endgültig entscheidet. Die Veranlagungsbehörden und die Steuergerichte sind bemerkenswerterweise zur Entscheidung der Frage, ob das Grundstück steuerbefreit ist, nicht befugt, sondern an die ergangene Entscheidung des Finanzamts oder Landesfinanzamts gebunden. Nur soweit sich die Entscheidung auf die zu veranlagende einzelne Steuer auswirkt, können sie Entscheidungen treffen; insoweit ist also auch das erforderliche Rechtsmittelverfahren (Einspruch, Berufung, Rechtsbeschwerde) gegeben. Dies gilt insbesondere bei der Einkommensteuer bezüglich der Frage, welche Einkünfte außer Ansatz bleiben und welche Ausgaben abzugsfähig sind, sowie bei der Vermögensteuer darüber, welche Schulden abgesetzt werden können.

b) 50 v. S. Zuschuß für Umbauten (Teilung von Wohnungen usw.).

Zu a): Als Instandsetzungsarbeiten im Sinne dieser Bestimmungen gelten Arbeiten jeder Art, die der Beseitigung von Mängeln an Gebäuden dienen, z. B.: Ausbesserungen aller Art am Äußeren und im Innern des Gebäudes, Putz- und Anstricherneuerung, Schönheitsreparaturen, Erneuerung der Dachrinnen und Abflußrohre und Umdecken des Daches, Erneuerung und Ausbesserung von Fenstern, Türen, Fußböden, Decken, Treppen, Treppengeländern, Erneuerung und Ausbesserung der Beleuchtungs-, Heizungs-, Gas-, Wasseranlagen u. dgl. Ergänzungsarbeiten sind Arbeiten, durch die der Wert des Gebäudes auf die Dauer erhöht wird (z. B. Einbau von Elektrizitäts-, Gas-, Heiz-, Lüftungs-, Bade-, Abortanlagen und von Aufzügen, Anschluß an die Kanalisation u. dgl.). Als Arbeiten an Gebäuden

gelten auch Instandsetzungsarbeiten an Einfriedigungen sowie die Pflasterung von Hofflächen.

Der Reichszuschuß wird nur gewährt, wenn die Gesamtkosten der Arbeiten mindestens 100 RM. betragen.

II. Zu b): Umbauten. Ein Reichszuschuß kann für die Teilung von Wohnungen und den Umbau sonstiger Räume zu Wohnungen gewährt werden, wenn durch die Teilung einer Wohnung zwei oder mehr Wohnungen, durch den Umbau sonstiger Räume eine oder mehrere Wohnungen geschaffen werden. Als Umbau gilt auch die Schaffung von Wohnungen durch Aufstockung. Jede Teilwohnung muß für sich abgeschlossen sein. Als abgeschlossen gilt eine Wohnung, wenn sie neben den Wohnräumen eine eigene Küche, die erforderlichen Nebenräume und, wo die Möglichkeit dazu gegeben ist, einen eigenen Zugang hat. Ein Zuschuß kann auch für An- und Ausbauten gegeben werden, selbst wenn durch sie keine selbständige Wohnung, sondern nur Teile einer Wohnung geschaffen werden. Als Ausbau ist insbesondere der Ausbau von Räumen für Zweck des Luftschutzes anzusehen. Die Vollendung eines angefangenen Neubaus gilt nicht als Ausbau im Sinne dieser Bestimmung.

Der Reichszuschuß beträgt 50 v. H. der Kosten, im Höchstfalle 1000 RM. für jede Teilwohnung und für den einzelnen An- und Ausbau.

III. Über das Verfahren gilt folgendes: Der Antrag muß vor Beginn der Arbeiten gestellt werden; ihm ist ein genauer Kostenboranschlag beizufügen. Zur Antragstellung ist der Grundstückseigentümer, der Mieter, oder ein sonstiger Inhaber des Gebäudes oder der Räume berechtigt. Die Kosten dürfen eine angemessene Höhe nicht überschreiten. Sind die Voraussetzungen für die Gewährung eines Zuschusses gegeben, so ist über die Höhe des Zuschusses ein Vorbescheid zu erteilen. Der Zuschuß vermindert sich anteilig, wenn die endgültigen Kosten die Höhe des Boranschlags nicht erreichen. Ein Anspruch auf einen Zuschuß entsteht erst mit der Erteilung eines Vorbescheides. Bei Überschreitung des Boranschlags entsteht kein Anspruch auf Erhöhung des Zuschusses.

IV. Die aufgewendeten Kosten und die Art der Arbeit sind nachzuweisen. Der Nachweis ist insbesondere durch Vorlage der Rechnungen des Handwerkers, des Bauunternehmers, des Baustofflieferanten, des Architekten, der Versorgungsbetriebe (z. B. Gas-, Wasser-, Elektrizitätswerke), der Baupolizei usw., zu erbringen. Auch kann eine Bescheinigung der Handwerkskammer, der Industrie- und Handelskammer oder eines vereidigten Bausachverständigen verlangt werden. Es kann ferner eine Nachprüfung an Ort und Stelle erfolgen. Arbeiten, die in Schwarzarbeit ausgeführt sind, dürfen nicht berücksichtigt werden. Rechnungen sind nur anzuerkennen, wenn der Gewerbebetrieb des Ausstellers polizeilich angemeldet und in die Handwerksrolle oder das Handelsregister eingetragen ist. Im Zweifel ist dies durch eine Bescheinigung der Gewerbebehörde, der Handwerkskammer oder der Industrie- und Handelskammer nachzuweisen. Sind im Einzelfalle die Kosten absichtlich zu hoch angegeben, um einen höheren Zuschuß zu erhalten, so ist die Bewilligung eines Zu-

schusses nicht zulässig. Ist ein Vorbescheid erteilt, so darf eine Auszahlung nicht erfolgen, ein ausbezahlter Zuschußbetrag ist zurückzufordern. Ferner ist eine strafrechtliche Verfolgung herbeizuführen. Der Reichszuschuß wird in einer Summe nach Fertigstellung der Arbeiten ausbezahlt.

V. Gewährung einer Zinsvergütung. Neben dem Reichszuschuß wird eine Verzinsung zu 4 v. H. jährlich desjenigen Betrags gewährt, den der Antragsteller über den Reichszuschuß hinaus aus eigenen oder geliehenen Mitteln aufbringt. Die Verzinsung erfolgt in der Weise, daß das Reich dem Antragsteller sechs Zinsvergütungsscheine übergibt, von denen jeder auf 4 v. H. des zur Verzinsung in Betracht kommenden Betrags lautet, und die in den Rechnungsjahren 1934, 1935, 1936, 1937, 1938 und 1939 durch das Reich eingelöst werden. Die Ausgabe der Zinsvergütungsscheine erfolgt durch die Finanzämter. Die Ausgabe und die Ausgestaltung der Zinsvergütungsscheine ist im einzelnen in der Verordnung zur Durchführung des Gebäudeinstandsetzungsgesetzes vom 2. 10. 1933 (RGBl. S. 717) geregelt.

VI. Die Arbeiten müssen spätestens am 31. 3. 1934 vollendet sein. Die Reichsregierung erwartet, daß die Zunahme der Aufträge nicht zu unrentfertigen Preissteigerungen ausgenutzt wird. Sie wird nötigenfalls mit allen Mitteln hiergegen vorgehen.

Die Arbeit muß nach dem Gesetz vom 21. 9. 1933 „volkswirtschaftlich wertvoll“ sein. Diese Vorschrift soll nicht in der Weise ausgelegt werden, daß sie zu einer Einschränkung der Arbeitsbeschaffung führt. Instandsetzungs-, Ergänzungs- und Umbauarbeiten sind grundsätzlich volkswirtschaftlich wertvoll. Die Bestimmung soll Sonderfälle treffen, in denen eine Zuschußgewährung nicht vertretbar erscheint, wie z. B. Fälle, in denen das Vorhaben baupolizeilich beanstandet wird oder nur völlig unzulängliche Primitivwohnungen geschaffen werden sollen oder eine rentable Verwertung von Teilwohnungen nicht zu erwarten ist.

Für die Bewilligung eines Zuschusses ist nicht der Tag des Eingangs des Antrags maßgebend, sondern der Zeitpunkt, in dem der Antragsteller nach seiner Erklärung mit den Arbeiten beginnen will. Die dem Antragsteller zu setzende Frist ist nicht zu lang zu bemessen. Ist die Arbeit innerhalb der Frist nicht begonnen, so ist der Betrag einem anderen Antragsteller zuzuteilen.

Die Arbeiten, insbesondere die Instandsetzung von Wohnungen können auch von Mietern ausgeführt werden, die alsdann den Zuschuß erhalten. Der Minister hält es für zweckmäßig, wenn Anträge von Mietern oder sonstigen Inhabern von Räumen durch den Grundstückseigentümer gesammelt und eingereicht werden, sofern hierdurch keine Verzögerung eintritt.

VII. Ein Erlass des Preussischen Ministers für Wirtschaft und Arbeit vom 11. 10. 1933 bringt eine dankenswerte Zusammenstellung der wichtigsten Änderungen gegenüber den bisherigen Vorschriften (vgl. hierzu DStZ. 1933 S. 316). Es heißt dort:

„Einbeziehung der Gebäude aller Art (also auch Gasthäuser, Hotels, Kurhäuser, Sanatorien, Fabriken, Werkstätten, Geschäfts- und Industriehäuser usw.) in die Zuschußbewilligung. Einbeziehung von Gebäuden, die im Eigentum einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes stehen, Einbeziehung von Instandsetzungsarbeiten jeder Art, nicht nur wie bisher größere, sondern auch Schönheitsreparaturen (Lapazieren, Streichen von Fußböden usw.) und von Ergänzungsarbeiten an Gebäuden. Einbeziehung von An- und Ausbauten (Beihilfe 50 v. H. der Kosten, Höchstfuß 1000 RM.), selbst wenn durch diese Bauten keine selbständigen Wohnungen, sondern nur Teile einer Wohnung geschaffen werden. Erhöhung des Höchstfußes der Reichszuschüsse für Teilung und Umbau von 600 RM. auf 1000 RM. für jede Teilwohnung. Fortfall der Begriffsbestimmung „größere und kleinere Instandsetzungsarbeiten“. Einführung der Zinsvergütungsscheine neben dem Reichszuschuß. 50prozentige Zuschußgewährung für die Schaffung von Räumen für Zwecke des Luftschutzes (Höchstbetrag 1000 RM.). Behandlung der Anträge von Ausländern wie Anträge deutscher Hausbesitzer. Stellung der Anträge auch durch den Mieter oder sonstigen Inhaber des Gebäudes oder der Räume.“

Die neuen Bestimmungen gelten auch für die früher verteilten Mittel, soweit Vorbescheide nach dem 20. 9. 1933 erteilt worden sind.

VIII. Selbständig nebenher laufen, wie hier anhangsweise erwähnt werden soll, die Bestimmungen über die Gewährung von Darlehen aus Reichsmitteln für den Bau von Eigenheimen. Über sie hat der *RMbMin.* durch Erlaß vom 22. 9. 1933 die bisherigen Bestimmungen zum Teil abgeändert. Die Darlehen werden für Eigenheime im Werte bis 8000 RM., in besonderen Fällen bis 10 000 RM. und bei 2 Wohnungen bis 12 000 RM. gewährt. Die Darlehen betragen 1500 RM., in besonderen Fällen 2000 RM., bei 2 Wohnungen bis 1000 RM. mehr. Der Zinssatz beträgt 4 bis 5 v. H., außerdem sind ein Tilgungsbetrag von 1 v. H. und eine Verwaltungsgebühr von $\frac{1}{2}$ v. H. zu entrichten. Schließlich gewährt das Reich *Bürgschaften* für den Bau von Geschoßwohnungen und Einfamilienhäusern, sofern letztere in Gruppen von mindestens 5 Häusern errichtet werden. Die zu verbürgenden Hypotheken sollen 70 v. H. der Herstellungskosten nicht übersteigen. Der Bauherr muß sich die erste Hypothek von 40 v. H. und die restlichen 30 v. H. der Kosten auf andere Weise beschaffen.

Reichsfinanzhof erweitert den Rechtsschutz der Steuerpflichtigen.

Von Regierungsrat *Karl-Ernst Becker*, Bremen.

Nach Rechtskraft und trotz Rechtskraft einer Steuerfestsetzung kann, abgesehen von dem Erlaß der Steuerschuld aus Billigkeitsgründen, in gewissen Fällen die Steuerschuld herabgesetzt werden. Für die Veranlagungssteuern, wie die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Umsatzsteuer, ist für den Fall eine niedrigere Berichtigungsveranlagung vorgesehen, daß durch eine Buch- oder Betriebsprüfung vor dem Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen. Diese durch die *Notverordnung* vom 11. 12. 1930 in die *Abgabenordnung* eingefügte Vorschrift soll einen Ausgleich dafür schaffen, daß die Feststellung neuer Tatsachen oder Beweismittel durch eine Buch- oder Betriebsprüfung auch früher schon zu einer Berichtigungsveranlagung zum Nachteil des Steuerpflichtigen, also zu einer Erhöhung der rechtskräftig veranlagten Steuer führte. Bis dahin hatte die Finanzverwaltung in besonderen Fällen, wo die, wie sich durch eine Buch- oder Betriebsprüfung ergab, falsche Veranlagung des Steuerpflichtigen rechtskräftig war, der Sachlage und dem Rechtsgefühl durch einen *Billigkeitserlaß* Rechnung getragen. Denn letzten Endes werden hohe Steuern völlig untragbar, wenn die formelle Rechtskraft einer objektiv falschen Veranlagung nicht durch Billigkeitsmaßnahmen einen Ausgleich findet. Nach der jetzigen Rechtslage hat der Steuerpflichtige, wenn durch eine Buch- oder Betriebsprüfung vor dem Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen, einen im *Berufungsverfahren* verfolgbaren Anspruch darauf, daß die rechtskräftige Veranlagung zu seinen Gunsten berichtigt wird.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist die Berichtigungsveranlagung vorzunehmen, wenn die neuen Tatsachen oder Beweismittel bei einer Buch- oder Betriebsprüfung bekannt werden. Ordentliche Buch- und Betriebsprüfungen sind nur für Großbetriebe vorgeschrieben. Als Großbetriebe sind nach den Unterscheidungsmerkmalen der amtlichen Betriebsstatistik alle Gewerbebetriebe anzusehen, die mehr als 50 Personen einschließlich des Inhabers beschäftigen oder nach ihrem Umfang oder ihrer wirtschaftlichen Bedeutung als wichtig anzusehen sind. Nur eine sehr beschränkte Zahl der Steuerpflichtigen gehört zu den Großbetrieben. Da also bei den meisten Steuerpflichtigen keine Buch- und Betriebsprüfung stattfindet, blieb ihnen nach einer weitverbreiteten Ansicht das Recht versagt, die Herabsetzung der rechtskräftig veranlagten Steuern zu fordern, wenn neue, ihnen günstige Tatsachen oder Beweismittel bekannt wurden. Solche Feststellungen werden aber sehr oft bei Unternehmen und Unternehmern getroffen, die zwar einer Buch- und Betriebsprüfung unterliegen, wohl aber nach § 193 *AO.* der *Nachschau*. Denn diese wird jetzt nicht nur für Zwecke der Umsatzsteuer, sondern auch für Zwecke der Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen vorgenommen.

Der Reichsminister der Finanzen hat deshalb dem Reichsfinanzhof die Frage vorgelegt:

„Liegt eine Buch- oder Betriebsprüfung im Sinne des § 222 Abs. 1 Nr. 2 *AO.* vom 22. 5. 1931 auch dann vor, wenn das Finanzamt auf Grund des neuen § 193 *AO.* Einsicht in die Bücher nimmt?“

Der Reichsfinanzhof hat diese Frage bejaht. Er geht in seinem Gutachten vom 9. 7. 1932 davon aus,

daß nach dem Wortlaut des Paragraphen die Änderung des Bescheids zugunsten des Steuerpflichtigen eine Buch- oder Betriebsprüfung voraussetzt. Dies spreche schon dagegen, daß der Gesetzgeber nur an die Buch- und Betriebsprüfungen bei den Großbetrieben nach § 162 Abs. 10 A.D. gedacht haben könne. Er stellt dann weiter klar, was Nachschau einerseits und Buch- und Betriebsprüfung andererseits im Rahmen des Besteuerungsverfahrens bedeuten.

Ausgehend von der Entwicklungsgeschichte der in Betracht kommenden steuerlichen Maßnahmen findet der Reichsfinanzhof, daß es sich bei Nachschau, Buchprüfung, Buch- und Betriebsprüfung nicht um scharf gegeneinander abgegrenzte, ihrem letzten Wesen nach verschiedene Maßnahmen handelt. Dies wird noch deutlicher, wenn man den Inhalt der Maßnahmen im einzelnen prüft. Inhaltlich am umfassendsten sind die ordentlichen Buch- und Betriebsprüfungen bei Großbetrieben. Sie haben sich auf alle Verhältnisse zu erstrecken, die für die Besteuerung von Bedeutung sein können; sie sollen ein vollständiges Bild von der gesamten Betriebsführung geben.

Wenn § 162 Abs. 9 A.D. auch nur von der Prüfung der Bücher und Aufzeichnungen spräche, so unterscheide sich in der praktischen Durchführung eine Buchprüfung nach § 162 Abs. 9 A.D. von einer Buch- und Betriebsprüfung im Sinne des § 162 Abs. 10 A.D. nicht sehr. Denn da die Bücher und Aufzeichnungen auch auf ihre sachliche Richtigkeit zu prüfen seien, sei dies ohne Eingehen auf die geschäftlichen Verhältnisse des Betriebs nicht möglich. Gegenstand und sachliche Abgrenzung einer Nachschau (§ 193 A.D.) bestimmten sich aus ihrem Zwecke. Müßte schon bei der Nachschau nach den Verbrauchsteuergesetzen diese Betriebsprüfung von den zu führenden Büchern ausgehen oder in deren Prüfung einmünden, so gelte dies noch mehr für die Umsatzsteuernachschau. Hier sei die Prüfung der Bücher und Aufzeichnungen der gegebene Ausgangspunkt für die praktische Durchführung der Nachschau; doch müsse

dabei schon zur Prüfung der sachlichen Richtigkeit der Eintragungen und Aufzeichnungen auch auf das Betriebsleben eingegangen werden.

Eine scharfe Unterscheidung der verschiedenen Maßnahmen sei also nicht möglich. Vielmehr gingen sie ineinander über. Jedenfalls falle die bei einer Nachschau vorgenommene Einsicht in die Bücher des Steuerpflichtigen unter den Wortlaut des § 222 Abs. 1 Nr. 2 A.D. Dies gelte auch für die Einsicht in die Bücher und Aufzeichnungen bei Nichtunternehmern mit Einkünften über 100 000 RM. im Jahre 1930.

Für die Stellungnahme des Reichsfinanzhofs war aber ebenso wie der Wortlaut auch der Zweck der Einführung der Berichtigungsveranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen, nämlich den bisher unbefriedigenden Rechtszustand zu ändern, entscheidend. Das Gebot der steuerlichen Gerechtigkeit, der gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen, schließe eine verschiedene Behandlung der großen Betriebe und der Klein- und Mittelbetriebe aus. Der Reichsfinanzhof schließt mit den Worten: „Nur diese weitgehende Auslegung dient einer folgerichtigen Weiterentwicklung eines in seinem Kern schon im § 204 A.D. enthaltenen steuerlichen Grundsatzes, daß nämlich die Steuerbehörden nicht nur zugunsten des Reichs oder der sonstigen Steuergläubiger, sondern auch zugunsten des Pflichtigen aufzuklären haben!“

In demselben Gutachten hat der Reichsfinanzhof auch eine zweite Frage zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden. Diese Frage lautete: „Macht es einen Unterschied, ob es sich um Einsichtnahme in die Bücher des Steuerpflichtigen oder um Einsichtnahme in die Bücher einer anderen Person handelt?“ Ein solcher Unterschied besteht nicht. Wenn also eine Nachschau bei A vorgenommen wird und dabei neue Tatsachen oder Beweismittel festgestellt werden, aus denen sich ergibt, daß die bereits rechtskräftige Veranlagung des B zu dessen Ungunsten unrichtig ist, so kann B die entsprechende Berichtigungsveranlagung verlangen.

Die Sperrmarkarten und ihre Verwendung.

Der Hansabund für Gewerbe, Handel und Industrie teilt mit:

I. Die Sperrmarkarten und ihre Verwendung.

Zahlreiche Zuschriften und Anfragen zeigen uns, daß über die Bedeutung der einzelnen Sperrmarksorten noch immer in weiten Kreisen der Wirtschaft Unklarheit herrscht. Wir geben daher nachstehend eine kurze Entwicklungsgeschichte und eine Zusammenfassung der wichtigsten Grundsätze.

Um weitere Schäden zu verhüten, die der deutschen Wirtschaft durch das Zurückfluten der Auslandsgelder aus Deutschland entstanden, sah sich die Regierung im Jahre 1931 genötigt, den gesamten Zahlungsverkehr mit dem Ausland unter Staatskontrolle zu stellen. Hinsichtlich der kurzfristigen Schulden wurde mit den ausländischen Bankiers das bekannte Stillhalteabkommen geschlossen, das eine Abberufung der Forderungen nur in Teilbeträgen und unter Einhaltung bestimmter Fristen zuließ. Bald darauf wurden alle ausländischen Inhaber deutscher Bankguthaben ähnlichen Verfügungsbeschränkungen unterworfen.

Außerdem traf Deutschland Vorkehrungen gegen den Abzug von Geldern, die aus dem Verkauf deutscher Wertpapiere seitens ausländischer Besitzer, aus Einföndung deutscher Banknoten aus dem Ausland oder aus Rückzahlung fälliger Reichsmarkkredite seitens der deutschen Schuldner an ausländische Gläubiger herstammten. So entstanden die verschiedenen Arten von Sperrmark.

1. Mitguthaben-Sperrmark.

Hierunter fallen alle Forderungen von Ausländern gegen Inländer, die vor dem 16. Juli 1931 entstanden sind, mit Ausnahme der vom deutschen Kreditabkommen von 1933 betroffenen Bankguthaben (siehe unter Punkt 7). Jede Art der Verwendung dieser Guthaben bedarf der Genehmigung der Devisenbewirtschaftungsstelle.

2. Auswanderer-Sperrmark.

Hier handelt es sich um Forderungen, die Personen zustehen, die nach dem 3. August 1931 ihren ständigen Wohnsitz von Deutschland in das Ausland

verlegt haben. Die Auswanderer-Sperrmark spielt praktisch keine große Rolle. Ihre Verwendung unterliegt ebenfalls der Genehmigung der Devisenbewirtschaftungsstelle.

3. Noten-Sperrmark.

Man versteht darunter Guthaben von Ausländern bei inländischen Banken, die durch Einsendung von inländischen Zahlungsmitteln (Reichsmark, Scheck, Wechsel) nach dem 19. Februar 1932 entstanden sind. Auch der Noten-Sperrmark kommt heute keine größere Bedeutung mehr zu, da in letzter Zeit nur in geringem Umfang Einsendungen von inländischen Zahlungsmitteln stattgefunden haben.

4. Kredit-Sperrmark.

Dies sind alle Mark-Forderungen, die für Ausländer entstanden sind:

- a) durch die nach dem 19. Februar 1932 erfolgte Veräußerung inländischer Vermögensanlagen (z. B. Häuser);
- b) durch nach dem 3. August 1931 erfolgte Zahlungen, bei denen die Devisenbewirtschaftungsstellen die genehmigungsfreie Verfügung untersagten; dies geschieht vor allem bei der Rückzahlung von Krediten, die vor der Devisenzwangswirtschaft gegeben wurden.

Die unter Punkt 1 bis 4 genannten Sperrmarkarten sollen in erster Linie zu langfristigen Kapitalanlagen in Deutschland Verwendung finden; mit Genehmigung können die genannten Sperrmark in beschränktem Umfang auch für Zahlungen an bedürftige Verwandte in Deutschland und für Reisezwecke verwendet werden.

5. Wertpapier-Sperrmark.

Hierbei handelt es sich um Mark-Forderungen von Ausländern, die nach dem 11. November 1931 durch Veräußerung von Wertpapieren entstanden sind. Sie werden grundsätzlich nur zu langfristiger Kapitalanlage freigegeben.

In der Hauptsache gelten als langfristige Kapitalanlage:

- a) Hypotheken mit einer Laufzeit von mindestens fünf Jahren;
- b) Grundbesitz;
- c) Wertpapiere, die in Sperrdepot gelegt werden müssen.

Grundsätzlich muß sich der Erwerber verpflichten, nur mit Genehmigung der Devisenbewirtschaftungsstelle über seine Kapitalanlage zu verfügen und bei Rückzahlungen den Erlös wieder langfristig anzulegen.

6. Register-Sperrmark.

Dies sind Guthaben, die aus Rückzahlungen von Krediten entstanden sind, welche unter das deutsche Kreditabkommen von 1933 fallen; d. h. Guthaben, die die ausländischen Banken bei dem der Aufsicht der Reichsbank unterstehenden Treuhänder unterhalten. Von diesem Kreditabkommen werden alle Kredite erfasst, die von den ausländischen Banken, soweit sie dem Abkommen beigetreten sind, vor Juli 1931 an deutsche

Banken gegeben wurden. Über die Verwendung von Registermark entscheidet daher auch nicht die Devisenbewirtschaftungsstelle, sondern

- a) bei Anlage in Hypotheken auf deutsche Grundstücke und Kreditgewährung an deutsche Industrieunternehmen mit einer Laufzeit von mindestens einem Monat;
- b) zum Ankauf von Aktien und Obligationen, die an einer deutschen Börse zugelassen sind.

Die Verwendung von Registermark zu anderen Anlagezwecken ist mit Genehmigung der Reichsbank möglich; die Reichsbank behält sich jedoch für jeden Einzelfall die Entscheidung vor.

7. Konversionskassen-Sperrmark.

Nach den Bestimmungen des Moratoriumsgesetzes vom 9. Juni 1933 können die Erlöse aus ausländischen Kapitalanlagen nicht mehr in Devisen transferiert werden. Mit Genehmigung der Devisenbewirtschaftungsstelle müssen alle diese Zahlungen an die Konversionskasse für Deutsche Auslandsschulden bei der Reichsbank eingezahlt werden und stehen dort zunächst zinslos auf Girokonto. Die Reichsbank transferiert 50 v. H. der auf der Konversionskasse angesammelten Beträge ins Ausland. Für den Rest werden nunmehr ebenfalls unverzinsliche Schuldscheine der Konversionskasse, die sogenannten Scrips ausgegeben, die nur nach Weisung der Reichsbank dann in Valuta eingelöst werden dürfen, wenn es die deutsche Devisenlage gestattet.

II. Sperrmark und neues Zusatzausfuhrverfahren.

Außer dem Bonds-Verfahren gibt es künftig nur noch ein einheitliches Zusatzausfuhrverfahren (Scripsverfahren), das alle ausländischen Forderungen gegen Deutschland, mit Ausnahme von Wertpapier-sperrguthaben einbezieht. Für das am 1. Oktober in Kraft getretene Scripsverfahren gelten grundsätzlich die für das Bonds-Verfahren früher erlassenen Bestimmungen. Jedoch hat die Freigabe eines Teils der Devisenerlöse für den Erwerb von Scrips oder Konversions-Guthaben mit der Auflage zu erfolgen, daß die Scrips und Guthaben nur durch Einlösung bei der Konversionskasse verwertet werden dürfen.

Die unmittelbare Begleichung von Warenbezügen aus Deutschland aus Altguthaben, Sperrguthaben oder Registerguthaben wird künftig nicht mehr gestattet. Der ausländische Besitzer solcher Guthaben kann diese im Zusatzausfuhrverfahren künftig nur noch auf die Konversionskasse umlegen. Diese Umlegung bedarf bei Alt- und Sperrguthaben nicht der Genehmigung der Devisenstelle.

Die Umlegung von Registerguthaben auf die Konversionskasse fällt in die Zuständigkeit des Reichsbankdirektoriums.

Die übrigen Verwendungsmöglichkeiten von Sperr- und Registerguthaben, z. B. im Reiseverkehr und zur langfristigen Kapitalanlage, bleiben unberührt.

Verjährungsunterbrechung durch Finanzamtshandlungen. Zur Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. Von Dr. jur. Karl Thaler, Berlin.

Der Reichsfinanzhof hat kürzlich in einigen Urteilen zur Frage der Unterbrechung der Verjährung durch eine „Handlung“ des zuständigen Finanzamts Stellung genommen, die für die Praxis von erheblicher Bedeutung sind und unter Umständen weitgehende Folgen nach sich ziehen können. Zu den die Verjährung unterbrechenden Momenten gehört nach § 124 A. O. a. F. — § 147 A. O. n. F. — neben dem Zahlungsausschub durch Stundung, neben jeder Anerkennung des Zahlungspflichtigen und einer schriftlichen Zahlungsaufforderung auch „jede Handlung, die das zuständige Finanzamt zur Feststellung des Anspruchs oder des Verpflichteten vornimmt“. Was als solche Handlung zu gelten hat, ist im Gesetz nicht näher ausgeführt. Die gewählte weite Fassung läßt, rein formell gesehen, die Unterordnung mancher Handlungen eines Finanzamts unter diesen Begriff zu, mit der alleinigen Einschränkung, daß die Handlung zur Feststellung des Anspruchs oder des Verpflichteten dienen muß.

Der Reichsfinanzhof scheint sich, nach den bisherigen Erfahrungen, auf diesen rein formellen Standpunkt stellen zu wollen. Nach einem Urteil des 2. Senats (vom 9. 2. 1932 II A 618/31, RStBl. 1933 S. 322) wirkt eine Handlung dann verjährungsunterbrechend, wenn sie nur auf Feststellung der Steuerschuld des Pflichtigen zielt und auf die Erforschung eines bestimmten Steuerfalls gerichtet ist. Damit wird betont, daß es lediglich auf die Zielsetzung und die Absicht der zuständigen Steuerstelle ankommt. Es ist daher, wie in dem Urteil ausgeführt wird, nicht nötig, daß eine Unterbrechungshandlung innerhalb der Verjährungsfrist dem Schuldner selbst bekannt wird. Im Verfolg dieser Auslegung kommt der Reichsfinanzhof zu dem Ergebnis, daß die Steuerstelle in der Lage ist, die Verjährung zu unterbrechen, selbst wenn sie Feststellungen ganz außerhalb des Kreises des Schuldners trifft, wenn sie z. B. einen Sachverständigen zur Erstattung eines Gutachtens (im vorliegenden Falle über den gemeinen Wert eines Grundstücks) auffordert. Der Reichsfinanzhof will nur dann das Vorliegen einer Unterbrechungshandlung abgelehnt wissen, wenn sich aus dem Inhalt der vorgenommenen Handlung selbst ergibt, daß sie ausschließlich gegen eine bestimmte andere Person als den Schuldner gerichtet ist.

Noch weitergehend in der Auslegung des § 147 A. O. n. F. ist das Urteil des 3. Senats (vom 18. 2. 1932 III A 489/31, RStBl. 1932 S. 322), das sich mit der Frage befaßt, ob ein vor Ablauf der Verjährungsfrist ausgestellter und bei den Akten verbliebener Steuerbescheid, der die Feststellung des Steueranspruchs oder des Verpflichteten enthält, zur Unterbrechung der Verjährung genügt. Nach Auffassung des Reichsfinanzhofs ist die Ausstellung des zunächst bei den Akten verbliebenen und gegen den Pflichtigen gerichteten Steuerbescheids eine Handlung, die sich nicht lediglich als eine für das Finanzamt bestimmte innerdienstliche Maßnahme darstellt. Sie erfüllt vielmehr die durch Gesetz vorgeschriebenen Erfordernisse der Feststellung des

Steueranspruchs und des Verpflichteten (§ 124 A. O. a. F. [§ 147 A. O. n. F.]). Damit ist freilich den Finanzämtern eine Aufgabe und Betätigung zugunsten der Pflichtigen zugebilligt, deren Durchführung sich unter Umständen sogar der bloßen Kenntnis des Pflichtigen entzieht und bei der eine gewisse Willkür nicht immer ausschließbar ist. Wenn der Reichsfinanzhof hier einschränkend bestimmt, daß ein solcher lediglich bei den Akten des Finanzamts verbliebener Steuerbescheid zur Unterbrechung der Verjährung „unter Umständen“ nur dann nicht genügen könnte, wenn in ihm entweder eine nicht ernstlich gewollte oder eine rein willkürliche Feststellung eines Steueranspruchs zu erblicken wäre, so sind gerade diese Ausführungen ein Beweis für die Berechtigung der angedeuteten Bedenken. Wie in solchen Fällen der erforderliche Nachweis erbracht werden soll, ist vorerst nicht zu erkennen.

Aus dem gleichen Urteil ergibt sich, daß lediglich innerdienstliche Maßnahmen des Finanzamts zur Unterbrechung der Verjährung nicht geeignet sind, also nicht unter den Begriff der im § 124 A. O. a. F. (§ 147 A. O. n. F.) erwähnten „Handlung“ fallen. Was als innerdienstliche Maßnahme im Einzelfall anzusehen ist, ist nicht näher bestimmt. Die Rechtsprechung hierzu läßt eine genaue Umschreibung dieses Begriffes auch noch nicht erkennen. Nur im Urteil vom 14. 12. 1932 I A 96/32, RStBl. 1933 S. 7, werden einige Fälle dieser Art aufgeführt; danach gilt die Aufnahme eines Steuerpflichtigen in eine als „Verjährungsliste“ bezeichnete Nachweisung, wie sie bei Finanzämtern geführt wird, lediglich als innerdienstliche Maßnahme. Das gleiche gilt für die Ausfertigung einer Abschrift dieser Liste an einen Buchprüfer. Solche Maßnahmen sind lediglich vorbereitender allgemeiner Natur und stellen keine gegen den Zahlungspflichtigen gerichtete Handlung zur Feststellung von Steueransprüchen dar.

Eine in diesem Zusammenhang ebenfalls sehr wichtige Frage ist, ob und wie weit auch Buchprüfungen als verjährungsunterbrechende Handlungen im Sinne des § 147 A. O. n. F. anzusehen sind. Auch diese Frage ist bisher in der Rechtsprechung noch nicht genügend geklärt. Man wird im Hinblick auf den Sinn der Verjährung diese Frage grundsätzlich verneinen müssen. Die Reichsabgabenordnung sieht bekanntlich im § 162 Abs. 10 vor, daß alle drei Jahre eine Buchprüfung für sogenannte Großbetriebe zu erfolgen hat. Aus dieser Bestimmung darf man folgern, daß die Buchprüfung schlechthin als eine die Verjährung unterbrechende Handlung nicht angesehen werden kann. Die gegenteilige Auffassung müßte das Institut der Verjährung überflüssig machen und folgerichtig dazu führen, daß praktisch Ansprüche des Fiskus gegen den Pflichtigen überhaupt nicht verjähren können. Nur in diesem Sinne kann daher auch die im Urteil vom 18. 2. 1932 (a. a. O.) enthaltene Auffassung des Reichsfinanzhofs gedeutet werden. Der Reichsfinanzhof hat dort die Buchprüfung als eine verjährungsunterbrechende Handlung anerkannt, weil sie „u. a. auch die Berechtigung der Steuerbefreiung

wegen Gemeinnützigkeit nachprüfen und damit dem Finanzamt die Möglichkeit geben sollte, auch die Veranlagung zur Vermögensteuer wieder aufzunehmen". Man kann daraus wohl schließen, daß der Reichsfinanzhof die Buchprüfung nur dann als Verjährungsunterbrechung gelten lassen will, wenn sie gegen einen Anspruch im besonderen gerichtet ist. Für die praktische Anwendung scheint hier allerdings bei allzu formeller Auslegung des § 147 A.D. n. F. ebenfalls eine nicht unerhebliche Gefahrenquelle zu liegen. Man wird unter Zugrundelegung des Urteils vom 18. 2. 1932 folgern können, daß Buchprüfungen, die die Unterbrechung der Verjährung eines bestimmten Steueranspruchs herbeiführen sollen, sich auch ausdrücklich gegen diesen Anspruch richten müssen. Eine lediglich stillschweigende Voraussetzung darf nicht genügen, will man Willkür und Rechtsunsicherheit vermeiden.

Kann danach die Buchprüfung als solche grundsätzlich nicht als „Handlung“ im Sinne des § 147 A.D. n. F. angesehen werden, so gilt das in erhöhtem Maße für eine dem Pflichtigen zugegangene Mitteilung, daß in nächster Zeit eine Buchprüfung stattfinden werde. Eine solche Ankündigung ist keine der Feststellung eines Anspruchs dienende Handlung (Urteil vom 14. 12. 1932 I A 96/32, RStBl. 1933 S. 7).

Entscheidend für die Unterbrechung ist, daß die „Handlung“ vom zuständigen Finanzamt vorgenommen wird. Andernfalls bleibt sie wirkungslos. Indessen hat der Reichsfinanzhof in einem Falle die Verjährungsunterbrechung auch durch die Handlung eines unzuständigen Finanzamts als wirksam anerkannt, in dem ein Pflichtiger infolge nicht rechtzeitiger Rüge seines Rechts, die Unzuständigkeit des gegen ihn von einem unzuständigen Finanzamt er-

lassenen Steuerbescheides geltend zu machen, verlustig gegangen ist (Urteil vom 22. 7. 1931 IV A 136/31, Slg. 29, 128).

Die obigen Darlegungen zeigen, wie sehr der Reichsfinanzhof geneigt ist, in seiner Rechtsprechung zum Begriff der „Handlung“ lediglich vom Wortlaut des § 147 A.D. n. F. auszugehen. Greift diese Auffassung allgemein auch bei den Finanzämtern Platz, so besteht die Gefahr, daß in einzelnen Fällen die Verjährung praktisch dadurch ausgeschlossen wird, daß das Finanzamt durch irgendeine dem Pflichtigen gänzlich unbekanntes Maßnahme die Verjährung unterbricht und gegen den Pflichtigen nach vielen Jahren noch Forderungen geltend gemacht werden, mit denen er nicht mehr rechnen zu müssen glaubte. Das Institut der Verjährung ist im bürgerlichen Recht aus Gründen der Rechtsicherheit im Verkehr geschaffen worden. Ähnliche Motive waren auch bei der Schaffung der Verjährung im Steuerrecht ausschlaggebend. Diese differenzierte Behandlung im Steuerrecht kann nicht allein aus dem Unterschied von zivilrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Ansprüchen hergeleitet werden. Man schafft durch eine grundsätzliche Anerkennung jeder Handlung als Unterbrechungshandlung im Steuerrecht übermäßig lange Verjährungsfristen, die keineswegs der Rechtsicherheit zu dienen geeignet sind und übrigens auch rein verwaltungsmäßig eine zusätzliche Belastung der Finanzbehörden mit sich bringen. Ein Nachteil ist im übrigen auch für den Fiskus mit dieser Auslegung dadurch gegeben, daß bei Hinauszögerung der Verjährungsfristen auch die Möglichkeit zu Neuveranlagungen auf Grund neuer Tatsachen auf längere Zeiträume ausgedehnt wird, die bekanntlich nach der Notverordnung vom 2. 12. 1930 auch zugunsten des Pflichtigen zulässig ist.

Steuerlich begünstigte Rücklagen nach § 58 a EStG. Von Alfons Wollenberg, Bücherrevisor, Berlin.

Die zweite Notverordnung vom 5. 6. 1931 gibt den unbeschränkt Steuerpflichtigen, die für einen inländischen Betrieb im Sinne der §§ 13, 28 Bücher führen, das Recht, auf Antrag aus Einkünften, die dem Betriebe nicht entnommen werden, steuerbegünstigte Rücklagen zu bilden. Die Rücklagen im Steuerabschnitt dürfen 25 v. H. des steuerlich festgestellten Gewinns und die Gesamtrücklagen 40 v. H. des für den Schluß des Steuerabschnitts festgestellten Betriebsvermögens nicht übersteigen.

Es lag folgender Fall zugrunde:

Der Gewinnanteil des Pflichtigen an einer offenen Handelsgesellschaft betrug nach der Bilanz vom 31. 12. 1931 198 000 RM., während sich die Privatentnahmen im Jahre 1931 auf 173 000 RM. beliefen. Finanzamt und Finanzgericht vertraten den Standpunkt, daß nur eine steuerbegünstigte Rücklage von 25 000 RM., das ist in diesem Falle die Differenz zwischen Gewinn und Entnahmen, gebildet werden darf, während der Steuerpflichtige die Rücklage von 25 v. H. von 198 000 RM. mit 49 500 RM. verlangte. Steuerpflichtiger machte geltend, daß der Gewinn für 1931 erst im Jahre 1932 ermittelt sei und daher die Entnahmen in 1931 auf Grund des Bilanzergebnisses vom 31. 12. 1930 erfolgt seien und stützte sich hierbei auch auf den § 122 Abs. 1 S. 1, und ferner auf ein-

zelne Kommentatoren, die den Standpunkt vertraten, daß die Entnahmen eines Jahres zunächst auf die noch nicht entnommenen Vorjahrgewinne anzurechnen sind.

Finanzamt und Finanzgericht nahmen hingegen einen entgegengesetzten Standpunkt ein und erachteten in Ermangelung von Durchführungsbestimmungen auf Grund des Abs. 4 a. a. D. für maßgebend die Einkünfte und Entnahmen des zur Veranlagung stehenden Steuerabschnitts, im vorliegenden Falle des Jahres 1931. Der zweite Satz des § 58 a EStG. spricht vielmehr dafür, daß nur der Gewinn, der im zu veranlagenden Steuerabschnitt erzielt ist, für die Rücklagebildung in Betracht kommt.

In einem in anderer Sache ergangenen Urteil vom 26. 7. 1933 AZ VIA 900/33 läßt sich der 6. Senat des Reichsfinanzhofs wie folgt aus: Bemerkte sei aber immerhin, daß der Senat der Rechtsauffassung des Beschwerdeführers — zur Feststellung des rücklagefähigen Gewinns 1931 seien die Entnahmen des Jahres 1931 insoweit nicht abzuziehen, als sie durch den für 1930 festgestellten Gewinn gedeckt gewesen seien — nicht würde folgen können. Denn der Zweck der neuen Bestimmung ist, die Betriebe für die Zukunft dadurch zu stärken, daß ein Teil des Gewinns eines bestimmten Steuerjahres steuerlich begünstigt ist, vor-

ausgesetzt, daß der entsprechende Betrag zur nutzbringenden Verwendung in zukünftigen Steuerjahren zurückgestellt wird. Zurückgestellt werden kann nur, was nicht entnommen ist. Nach den Grundregeln des Einkommensteuergesetzes ist dabei jedes Steuerjahr für sich zu betrachten. Der Gewinn — Betriebsgewinn zuzüglich Entnahmen — ist der Erfolg dieses einen zu veranlagenden Steuerjahres; nur auf diesen Gewinn, soweit er nicht in diesem Steuerjahr entnommen ist, kann sich die Veranlagung und damit auch die Frage nach der Zulassung steuerbegünstigter Rücklagen beziehen. Der Gewinn wird nur für dieses Steuerjahr berechnet nach dem Unterschied zwischen Anfangskapital und Endkapital. Dabei ist es — von der besonderen Ausnahme des Verlustvortrages nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 EStG. abgesehen — unerheblich, wie das Anfangskapital dieses Steuerjahres früher entstanden ist, ob es aus dem ursprünglichen Anlagekapital, späteren Einlagen oder ungebrauchten Gewinnen früherer Jahre besteht. Daher können zu dem Gewinn dieses Steuerjahres auch nur die während des gleichen Steuerjahres vorgenommenen Entnahmen in Beziehung gesetzt werden, dann aber im vollen Betrag; sie sind zwar zur Berechnung des Gesamtgewinns, nicht aber zur Berechnung der Sondersteuer gemäß § 58 a EStG. dem Buchgewinn hinzuzusetzen. Es geht daher nicht an, wie Gebhardt, Steuerlich begünstigte Rücklagen nach § 58 a EStG., S. 18, annimmt, die Entnahmen zunächst auf die noch nicht entnommenen Vorjahrgewinne anzurechnen. Dadurch würde der Grundsatz der Einzelbesteuerung jedes einzelnen Periodengewinns nach § 10 EStG. verletzt. Der Steuerpflichtige hätte es in der Hand, die Regel des Abzugs der Entnahmen dadurch zu umgehen, daß er die Entnahmen auf Gewinn irgendeines früheren Jahres, auf frühere Einlagen oder gar auf die ursprüngliche Einlage berechnet. Dadurch würde die Begrenzung des § 58 a auf Einkünfte, die dem Betrieb entnommen werden, hinfällig. Auch die Regel im § 58 a Abs. 2 weist darauf hin, daß die Gewinne jedes Jahres nur mit den Entnahmen im gleichen Jahre verglichen werden können. Es kommt nicht auf die Ausschüttung, sondern nur auf die Berechnung des Gewinns unter Berücksichtigung der jeweiligen Entnahmen an.

Daß die Berechnung nicht bei der einheitlichen Gewinnfeststellung, sondern bei der Einzelveranlagung des Teilhabers einer offenen Handelsgesellschaft vorzunehmen ist, entspricht der Bedeutung des § 58 a als Tarifvorschrift (vgl. Zimmermann, Deutsches Steuerblatt 1931 S. 1035).

Durch diese Entscheidung ist wohl eine Klärstellung über den Abs. 1 erfolgt, doch bedürfen die Nummern 1 und 2 im Abs. 2 noch einer Klärung. Wörtlich sagt das Gesetz:

Abs. 2. Übersteigen in einem späteren Steuerabschnitt beim Pflichtigen oder seinem Rechtsnachfolger die Entnahmen aus dem Betriebe den steuerlichen Gewinn, so ist der übersteigende Betrag von der steuerlich begünstigten Rücklage abzuziehen und nachzuersteuern. Die Nachsteuer beträgt:

1. wenn die Entnahmen den Betrag von 30 000 Reichsmark nicht übersteigen, mindestens 10, aber nicht mehr als 15 v. H.,

2. wenn die Entnahmen den Betrag von 30 000 Reichsmark übersteigen, mindestens 15, aber nicht mehr als 20 v. H. ihres Betrags.

Bestehen sowohl über die Nachbesteuerung, als auch über die beiden Rahmensätze keine Zweifel, so sind solche darüber aufgetaucht, ob sich die anzuwendende Höhe des Prozentsatzes für die Nachsteuer nach der Gesamtentnahme des betreffenden Steuerabschnitts richtet, oder aber für die Bemessung der Nachsteuer nur die den steuerlichen Gewinn übersteigende Entnahme in Frage kommt.

Ein Finanzamt neigt zu ersterer Ansicht und begründet diese damit, daß die Rücklagen ohne die Begünstigungsklausel in einem früheren Steuerabschnitt mit 40 v. H. zu versteuern gewesen wären und durch die Bildung der Rücklage 20 v. H. eingespart worden sind, also die Nachbesteuerung mit 15 v. H. (Abs. 2 Nr. 1) als angemessen zu betrachten ist. Die Nachsteuer würde also 15 v. H. von 6000 RM. = 900 RM. betragen.

Diesen Ausführungen vermag ich mich aus folgenden Gründen nicht anschließen zu können. Wird schon eine Nachsteuer überhaupt nicht erhoben, wenn sich die Entnahmen innerhalb der Gewinngrenze bewegen, so können doch für die Bemessung der Nachsteuer die Entnahmen nicht schlechthin, sondern nur die den steuerlichen Gewinn übersteigenden Entnahmen verstanden werden, so daß nur diese (Entnahme 23 000 RM., Gewinn 17 000 RM., gleich 6000 RM.) den Besteuerungsgegenstand bilden können. Als Nachsteuer würden in diesem Falle 10 v. H. von 6000 RM. gleich 600 RM. zu entrichten sein, sofern ich eine Teilung dergestalt vornehme, daß ich bis 15 000 RM. den Satz von 10 v. H. und darüber denjenigen von 15 v. H. zur Anwendung bringe.

In einer Steuerersparnis, wie in ersterem Falle von nur 5 v. H., kann ich keine wesentliche Steuererleichterung für den Steuerpflichtigen erblicken, die aber doch gerade durch Einschaltung des § 58 a beabsichtigt war, wohl aber in einer solchen von 10 v. H. wie im zweiten Falle.

Gesetzt den Fall, daß die Entnahme nicht wie vor 30 000 RM., sondern 50 000 RM. betragen hätte, würde ein Finanzamt nach Abs. 2 Nr. 2 sicher wiederum den höheren Satz anwenden und zu einer Nachbesteuerung von 20 v. H. kommen, womit dem Pflichtigen jeder Vorteil, den er aber haben sollte, verlorengehen würde. Nach meiner Ansicht müßte aber von den 50 000 RM. der Gewinn von 17 000 RM. abgezogen werden, so daß 33 000 RM. zur Nachbesteuerung kommen würden, die, wenn auch hier der Abs. 2 Nr. 2 Platz greifen würde, aber nur mit 15 v. H. herangezogen werden könnten, womit immerhin eine Ersparnis von 5 v. H. erzielt wäre, die auch im Sinne des Gesetzes liegt.

Da nunmehr zum Abs. 1 des § 58 a der Reichsfinanzhof gesprochen hat, können unnötig in Ermangelung von Durchführungsbestimmungen den Steuerpflichtigen weitere Kosten durch etwa entstehende Rechtsmittel aufgebürdet werden und es würde im Interesse der Finanzverwaltung und vieler Pflichtigen liegen, wenn der Herr Reichsminister der Finanzen durch eine Verfügung in meinem Sinne Abhilfe schaffen würde.

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

Die Abschreibungen bei Einkommen aus Vermietung. Zur Entscheidung des Reichsfinanzhofes vom 26. Juli 1933 (zur Veröffentlichung in der amtlichen Sammlung bestimmt, vgl. vorläufig RStBl. 1933 S. 1116).

Daß Abschreibungen bei Ermittlung des Einkommens aus Vermietung zulässig sind, ergibt sich daraus, daß § 16 EStG., der die Absetzungen für Abnutzung als Bestandteile der Werbungskosten behandelt, für alle Arten von Einkommen gilt. Immerhin ist der Rahmen für Abschreibungen beim Einkommen aus Vermietung enger als beim Einkommen aus Gewerbebetrieb. Gestattet sind dem Vermieter wirklich nur Absetzungen für Abnutzung, nicht auch wirtschaftliche Abschreibungen, und die Abschreibungen können bei ihm nicht ersetzt werden durch Übergang zum gemeinen Wert wie im Falle des § 19 EStG. Die volle Durchführung der Abschreibungen setzt eigentlich einen Bestandsvergleich voraus; den gibt es aber bei Einkommen aus Vermietung nun einmal nicht. Das macht sich u. a. bei der Frage geltend, wie weit beim Einkommen aus Vermietung zu geringe Abschreibungen später durch entsprechend höhere Ausgleichungen werden können.

In dieser Frage bringt nun der Reichsfinanzhof in der hier vorliegenden Entscheidung eine erfreuliche Klärung. Er hatte den Fall zu behandeln, daß bei einem Gebäude in den Jahren 1925 bis 1927 zu niedrige Absetzungen vorgenommen worden waren, und zwar zum Teil auf Drängen der Steuerbehörden. Als dann aus Anlaß der Steuer von 1928 die Nutzungsdauer des Gebäudes auf 25 Jahre festgesetzt wurde, ergab sich die Notwendigkeit, die Abschreibungssumme neu zu bestimmen. Der Reichsfinanzhof stellt nun folgende Sätze auf: Die Abnutzungsabsetzung stellt den auf den Steuerabschnitt entfallenden Teil der allmählichen Aufzehrung des zur Anschaffung des Mietwohnhauses (ausschließlich Grund und Boden) aufgewendeten Kapitals dar, daher muß die Summe der gesamten Abnutzungsabsetzungen gleich dem Anschaffungspreis (oder dem gemeinen Wert am 1. Januar 1925) sein. Da eine genaue Schätzung der Gesamtnutzungsdauer sehr oft nicht von vornherein möglich ist, muß ein Ausgleich innerhalb der Gesamtnutzungsdauer möglich sein, müssen also zu geringe Abschreibungen später durch erhöhte wett gemacht werden können. Dies muß um so mehr zugelassen werden, wenn die zu niedrigen Absetzungen dem Pflichtigen früher vom Finanzamt aufgedrungen worden sind; schon Treu und Glauben, das betont der Reichsfinanzhof hier wieder, gebieten dann den Ausgleich.

Neuer Doppelbesteuerungsfall.

Zur Entscheidung des Reichsfinanzhofes vom 7. Juli 1933 (zur Veröffentlichung in der amtlichen Sammlung bestimmt, vgl. vorläufig RStBl. 1933 S. 1089).

Auf die Frage, ob Doppelbesteuerung zulässig ist, kann eine einheitliche Antwort nicht gegeben werden, weil unter Doppelbesteuerung zu vielerlei verstanden werden kann. Sicher ist indes, daß für einige Gruppen von Doppelbesteuerungen, nämlich solche im engeren Sinne, die Zulässigkeit nicht im Sinne des Gesetz-

gebers liegt. Gleichwohl hat der Reichsfinanzhof, wie hier schon öfter angemerkt wurde, sich zu einem Ausspruch über die grundsätzliche Unzulässigkeit der Doppelbesteuerung in irgendeinem Sinne noch nicht entschlossen und die hier zu besprechende Entscheidung zeigt, daß er auch sachlich noch ziemlich weit davon entfernt ist, diese Unzulässigkeit selbst in ziemlich eklatanten Fällen anzuerkennen.

Es handelte sich um einen Fall der Überschneidung von Erbschaft- und Grunderwerbsteuer. Nach § 8 Nr. 1 GrEStG. wird die Grunderwerbsteuer nicht erhoben „beim Erwerb von Todes wegen oder auf Grund einer Schenkung unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes“. Daraus schließt der Reichsfinanzhof, daß die Grunderwerbsteuer der Schenkungsteuer weiche. Er hatte daraus früher einmal (Entsch. Bd. 16 S. 25) die, wie mir scheint, sehr vernünftige Folgerung gezogen, daß von dem Schenkungsteuerschuldner keine Grunderwerbsteuer mehr erhoben werden könne, soweit eine Schenkungsteuer rechtskräftig festgesetzt worden ist, und daß der Grunderwerbsteuerbehörde in diesem Falle eine Prüfung, ob die Schenkungsteuer zu Recht festgesetzt worden sei, nicht zukomme. Es handelte sich im jetzigen Streitfalle nun darum, umgekehrt auch die Erhebung der Erbschaftsteuer insoweit auszuschließen, als für den betreffenden Vorgang Grunderwerbsteuer bezahlt worden ist, wiewohl dies möglicherweise zu Unrecht geschehen ist. Auch diesen Satz hatte der Reichsfinanzhof in mehreren, zwar nicht in der amtlichen Sammlung, aber im RStBl. veröffentlichten Entscheidungen schon anerkannt (vgl. u. a. RStBl. 1930 S. 365 Nr. 516), wo zwar Veranlagung des Pflichtigen zur Schenkungsteuer auch nach zu Unrecht erfolgter Grunderwerbsteuerzahlung zugelassen wird, aber doch nur so, „daß die unzulässige Doppelbesteuerung vermieden wird“. Um so auffälliger ist es, daß er von dieser Haltung, die in der Tat einer vom Gesetzgeber nicht gewünschten Doppelbesteuerung wirksam vorbeugt, in der vorliegenden Entscheidung abgeht. Wenn Grunderwerbsteuer unter Verkenntung der Befreiungsbestimmung des § 8 Nr. 1 GrEStG. gezahlt worden sei, so sagt er jetzt, dann sei das kein Grund gegen die Heranziehung desselben Vorgangs zur vollen Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Er weiß sehr wohl, daß es sich hier um eine Doppelbesteuerung handelt, die er offenbar selbst auch als unbillig und gegen die Absicht des Gesetzgebers verstößend empfindet, aber er begnügt sich damit, auf die Wege zu verweisen, wie jene zu Unrecht erfolgte Festsetzung der Grunderwerbsteuer wieder rückgängig gemacht werden könne, nämlich Berufung, Berichtigung, Billigkeitserlaß. Schade nur, daß diese Wege alle nicht sicher sind: Das Berufungsverfahren deshalb nicht, weil die Sache sehr oft schon rechtskräftig sein wird und die Aussicht auf Nachsichtsgewährung sicher sehr unbestimmt ist; das Berichtigungsverfahren nach § 222 Abs. 1 Nr. 4 AO. (Aufdeckung von Fehlern durch die Aufsichtsbehörde) wird nur sehr selten eingreifen und der schließlich noch übrigbleibende Billigkeitserlaß wird bekanntlich von den Finanzämtern in immer spärlicherer Weise gewährt.

Wie mir scheint, war der Reichsfinanzhof in den früher erlassenen Entscheidungen auf dem richtigeren Weg. Die hier vorliegende Doppelbesteuerung gehört zu den unbedingt auch im Sinne des Gesetzgebers unerwünschten. Ausdrücklich ist dies allerdings nur im Grunderwerbsteuergesetz, nicht auch im Erbschaftsteuergesetz ausgesprochen, aber die Lücke zu schließen, war hier mit einer wirklich nicht sehr kühnen Analogie möglich. Mit einem kleinen Teil des Klutes, den der Reichsfinanzhof bei der unlängst hier wieder beleuchteten Entscheidung vom 4. Dezember 1929 (RStBl. 1930 S. 96) über die Veräußerungsgewinne bei der Landwirtschaft entwickelt hat, hätte er hier über das Hindernis der fehlenden Norm hinwegkommen können, und so möchten wir die vorliegende Entscheidung als weiteren Beleg für den in der Auseinandersetzung mit *Becker* (Deutsche Steuer-Zeitung Augustheft) aufgestellten Satz bewerten, daß der Reichsfinanzhof manchmal sehr fernliegende Analogien zieht und manchmal sehr naheliegende Analogien nicht zieht.

Immer noch Schmiergelder?

Zu den Entscheidungen des Reichsfinanzhofs vom 28. Juni 1933 (Bd. 33 S. 333) und vom 15. September 1933 (RStBl. 1933 S. 1046).

Sie stellt kein Ruhmesblatt in der deutschen Rechtsentwicklung der letzten Jahrzehnte dar, die Behandlung der Schmiergelder im Zivilrecht, im Handelsrecht und Steuerrecht. Die Zahlung von Schmiergeldern verstößt stets gegen die guten Sitten, ihre Entdeckung würde meist zu Entlassungen führen, ihre Annahme ist darüber hinaus sicher in manchen Fällen eine strafbare Handlung, und dennoch haben wir im Steuerrecht so etwas wie Anerkennung der Rechtmäßigkeit von Schmiergeldern, sofern sie nämlich als Werbungskosten verrechnet werden dürfen. Dabei ergibt sich sogar eine gewisse Privilegierung dieser vor Ausgaben anderer Art, sofern die Steuerbehörden auf den genauen Nachweis der Bezahlung der Schmiergelder nicht bestehen; es genügt so etwas wie Glaubhaftmachung, und die Behörde hat dann eben zu schätzen (so u. a. die Entsch. RFG. vom 19. November 1930, RStBl. 1931 S. 111). (An dieser Behandlung der Schmiergelder bei der Ermittlung des Einkommens des Gebers hat auch die seit 1931 durch die Neufassung des § 201 A. D. geschaffene Möglichkeit nichts geändert, gegen den Empfänger schärfer vorzugehen und dabei den Geber zu zwingen, Auskunft zu erteilen.)

Daß bei dieser Schonung Schmiergeldposten in recht erheblichem Umfang bei der Steuererklärung geltend gemacht werden, ist verständlich. 7000 RM. solcher Auslagen „ohne weiteren Buchungstext“ sind der Streitgegenstand im Falle der Entscheidung Bd. 33 S. 333; von diesen 7000 RM. hat der Pflichtige versucht, wenigstens 5750 RM. durch Rennung der Empfänger, aber ohne nähere Angabe über deren Anschriften und über die durch solche freundliche Mit-hilfe getätigten Geschäfte glaubhaft zu machen; das Finanzgericht hat den Angaben aber keinen Glauben geschenkt und den ganzen Posten als Privatentnahmen für steuerpflichtig erklärt. Der pflichtige Haus- und Hypothekmakler, um den es sich hier handelte, ist

auch mit seinem Rechtsmittel nicht durchgedrungen. Der Reichsfinanzhof stellt den Satz auf: lehnt der Pflichtige es ab, die Verwendung solcher Schmiergelder im einzelnen darzulegen, so muß er darauf gefaßt sein, daß die Behörde die Verwendung als nicht für ausreichend nachgewiesen erachtet. Das gilt namentlich dann, wenn die Aufwendungen, weil für Geselligkeit, Jagden, Gastereien usw. gemacht, überwiegend die private Lebenshaltung angehen.

In der Entscheidung vom 15. September 1933 war der Pflichtige bei Aufstellung der Schmiergelderrechnung noch großzügiger verfahren; zwischen 20 000 und 43 000 RM. schwankten in den Jahren 1926 bis 1929, die Beträge für Reisespesen und Schmiergelder zusammen, die über Unkosten verbucht waren. Das Finanzamt hatte nur ein Viertel dieser Beträge zum Abzug zugelassen; der Reichsfinanzhof aber gab hier dem Pflichtigen mehr recht. Wir erfahren aus der Begründung, daß ein großer Teil der Gelder „für die Vermittlung der umfangreichen und gewinnbringenden Sondergeschäfte“ verwendet worden war. Die Beschwerdeführerin weigerte sich, die Ausgaben zu belegen und die Namen der Empfänger zu nennen. Der Reichsfinanzhof erklärt es dennoch für unzutreffend, daß das Finanzgericht es abgelehnt habe, diese Beträge auch nur schätzungsweise zu ermitteln und einzusetzen, während allerdings die Abnahme einer eidesstattlichen Erklärung in der Sache als mit Recht abgelehnt bezeichnet wird.

Im ganzen muß in dieser Rechtsprechung doch immer noch eine sehr wohl herauszuspürende Duldung der Schmiergelder von Steuer wegen gesehen werden. Das Übel ist auch, wie jeder etwas näher Eingeweihte weiß, durchaus nicht leicht auszurotten. Dennoch wird man die Frage erheben müssen, ob es nicht im Sinne der von uns jetzt so ernsthaft angestrebten Rechtserneuerung auf fallen Gebieten gelegen wäre, diese falsche Duldung im Steuerrecht auch bei der Besteuerung der Geber abzustreifen. Es könnte nicht schaden, wenn die Handhabung ihrer Besteuerung dazu führen würde, einen stärkeren Druck auf Unterlassung der Schmiergeldergewährung auszuüben, z. B. durch Einbürgerung der Praxis, daß Schmiergelder nur dann abgezogen werden können, wenn sie ebenso wie andere Ausgaben voll nachgewiesen werden. Das ließe sich damit begründen, daß nur auf diese Weise die Besteuerung der als Schmiergelder gegebenen Provisionen von Seiten der Empfänger solcher Gelder gesichert werden kann. Vielleicht bildet sich auf Grund des oben erwähnten neuen § 201 A. D. — der in den beiden vorstehenden Fällen entsprechend der schonenden Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (vgl. Bd. 31 S. 148) noch nicht eingriff — von selbst die Praxis nach dieser Richtung hin aus. Das wäre nur zu begrüßen.

Der Verlust des stillen Gesellschafters ist abziehbar. Zur Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 23. Mai 1933 Bd. 33 S. 272.

Die Abgrenzung der Kapitalverluste vom negativen Einkommen ist eine vom Einkommensteuergesetz vernachlässigte, erst von der Rechtsprechung allmählich

etwas geklärte Frage. So war bis jetzt sehr unsicher, ob der stille Gesellschafter seinen Verlust nach Art eines gewerblichen als negatives Einkommen mit anderen positiven Einkommen ausgleichen kann oder nicht. Der Reichsfinanzhof bejaht das nun, wenigstens für den Fall, daß es sich um einen typischen stillen Gesellschafter handelt und daß die Beteiligung am Verlust vertragsmäßig ausgemacht ist. Er nimmt dann Werbungskosten bei dem Verlust als vorliegend an und läßt auch den Einwand nicht gelten, daß diese Werbungskosten der Erhaltung des Vermögens, nicht der Sicherung von Einkünften gegolten hätten,

während dieser Einwand allerdings durchschlagen würde, wenn der stille Gesellschafter, der nicht vertragsmäßig am Verlust beteiligt ist, sein Kapital verliert.

Diese Entscheidung wird für die Weiterentwicklung der Praxis der stillen Gesellschaft von großer Bedeutung sein. Ob die hier aufgestellte Grundlinie zwischen den Ausgestaltungen mit und ohne Anrechenbarkeit eine innerlich voll begründete Unterscheidung gibt, kann allerdings bezweifelt werden, aber die Praxis weiß nun doch wenigstens, wie sie sich einzurichten hat.

Buch- und Betriebsprüfung — Buchungstechnik — Steuerbilanz und Steuerbuchhaltung

Das freie Ermessen für die Wertansätze bei der Einkommensteuer.

Von Dr. H. Großmann, o. Professor der Betriebswirtschaftslehre und Direktor des Steuer-Instituts an der Handels-Hochschule Leipzig.

Der Steuerpflichtige hat zunächst folgende Fälle zu unterscheiden:

a) Gegenstände, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zu seinem Betriebsvermögen gehört haben;

b) Gegenstände, die erst im laufenden Wirtschaftsjahr zum Betriebsvermögen hinzugekommen sind;

c) Gegenstände, die dem Steuerpflichtigen schon vor der Betriebswidmung gehört haben (Übergang von Gegenständen aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen);

d) Bewertung bei Betriebsöffnung zum Zweck der Steuereröffnungsbilanz.

Zu Falle a

hat der Pflichtige auf Grund des § 20 EStG. steuerrechtlich vier Wahlmöglichkeiten:

1. Ansetzung der Bilanzposten zum gleichen Wert wie in der vorhergehenden Steuerbilanz (Grundsatz der Bilanzidentität). Niemals darf ein Gegenstand des Betriebsvermögens höher bewertet werden. Die Anteile von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind nicht herauszusetzen, auch wenn deren Wert durch Ansammlung von Gewinnen oder sonstwie höher geworden ist (RFG. vom 11. 11. 1930 I A 268/30, RStBl. 1931 Nr. 38);
2. oder statt 1 die Ansetzung des niedrigeren gemeinen Wertes;
3. oder statt 1 Ansetzung zum Anschaffungs- oder Herstellungspreis abzüglich Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung, wenn dieser niedriger ist;
4. oder schließlich die Ansetzung zu einem Werte, der zwischen dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis abzüglich Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung und dem niedrigeren gemeinen Wert, oder aber dem gemeinen Wert und dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis abzüglich Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, wenn dieser niedriger ist, liegt (Ansetzung eines sogenannten Zwischen-

wertes, vgl. auch das Urteil RFG. vom 17. 4. 1929 VI A 196/29, StW. 1929 Nr. 516).

Zu Falle b

hat der Steuerpflichtige auf Grund des § 19 EStG. steuerlich verschiedene Wahlmöglichkeiten:

1. Ansetzung der Bilanzposten zum gemeinen Wert;
2. oder statt 1 Ansetzung des Anschaffungs- oder Herstellungspreises abzüglich Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung;
3. oder statt 1 oder 2 Ansetzung eines Wertes, der zwischen gemeinem Wert und Anschaffungspreis liegt.

Zu Falle c

bestehen auf Grund des § 19 Abs. 3 folgende Möglichkeiten:

1. Ansetzung der Gegenstände zum gemeinen Wert im Zeitpunkt der Betriebswidmung (niemals höher);
2. Bewertung der Gegenstände wie im Falle b.

Die Bewertung im Falle d:

1. Die Steuereröffnungsbilanz erhält den Charakter der Eröffnungsbilanz für 1. 1. 1925.
2. In der Abschlußbilanz sind die Gegenstände dann zu bewerten wie im Falle a. Zu beachten ist, daß die Abschlußwerte nicht über dem Wert in der Steuereröffnungsbilanz liegen.
3. Gegenstände, die nach der Betriebsöffnung hinzukommen, sind nach § 19, also wie im Falle b, zu behandeln.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes (§§ 19, 20 EStG.) hat es den Anschein, als ob die Wahlmöglichkeiten recht groß seien und einen beträchtlichen Spielraum für die Bewertung gewähren. Doch es muß immer wieder betont werden, daß nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 13 EStG.) zu verfahren ist. Der Übergang von einer Bilanzierungsart zu einer handels- und steuerrechtlich zulässigen anderen Bilanzierungsart ist steuerlich grundsätzlich zulässig. Dagegen ist ein willkürliches Hin- und Herschwanfen zum Zwecke des Gewinnausgleichs nicht ordnungsmäßig (RFG. vom 8. 10. 1931 I A 40/31, RStBl. 1932 Nr. 24).

Verbuchung der steuerfreien Ersatzbeschaffungen in den Handelsbüchern und der Steuerbilanz. Von *Steuerrat i. R. Senf, Berlin.*

1. Da nunmehr die Erläuterungen zum Gesetz über die Steuerfreiheit der Ersatzbeschaffungen vom 1. 6. d. J. (RStBl. 1933 Nr. 60 II. Abschn. S. 324) im RStBl. 1933 Nr. 34 vom 27. 7. d. J. erschienen sind, läßt sich über die Berechnung und Verbuchung der durch die Ersatzbeschaffungen bedingten Geschäftsvorfälle ein klares Bild gewinnen. Zum besseren Verständnis der nachfolgenden Ausführungen wird der Gesetzestext, trotzdem er genügend bekannt sein dürfte, vorangestellt.

„Bei der Ermittlung des Gewinns für die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer gilt abweichend vom § 16 EStG. für die Steuerabschnitte, die nach dem 30. 6. 1933 und vor dem 1. 1. 1935 enden, das Folgende:

Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Maschinen, Geräten und ähnlichen Gegenständen des gewerblichen oder landwirtschaftlichen Anlagekapitals können im Steuerabschnitt der Anschaffung oder Herstellung voll abgezogen werden, wenn die folgenden 4 Voraussetzungen gegeben sind:

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 gleichartigen Gegenstand ersetzen.
4. Es muß sichergestellt sein, daß die Verwendung des neuen Gegenstandes nicht zu einer Minderbeschäftigung von Arbeitnehmern im Betrieb des Steuerpflichtigen führt.“

Dieses Gesetz betrifft also nur die 3 darin angeführten Steuergesetze. Eine Änderung der betreffenden handelsrechtlichen Bestimmungen kommt nicht in Frage. Die Verbuchung der Ersatzbeschaffungen in der Zeit vom 1. 7. 1933 bis 31. 12. 1934 sind in den Handelsbüchern so vorzunehmen, wie dies bisher handelsrechtlich vorgeschrieben und kaufmännisch üblich war. Denn die Handelsbücher müssen das tatsächlich vorhandene Vermögen zu jeder Zeit und die Handelsbilanz dieses am Stichtag ausweisen.

Die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens erfolgt, wenn der Steuerpflichtige die Vergünstigung nach diesem Gesetz in Anspruch nehmen will (es handelt sich hier nur um eine Kannvorschrift), auf Grund einer Steuerbilanz, die meines Erachtens in solchen Fällen stets aufzustellen sein dürfte. Um die Unterschiedsbeträge zwischen den Abschreibungen in der Handelsbilanz und der höheren oder vollen Abschreibungen der Aufwendungen für Ersatzbeschaffungen in der Steuerbilanz wird das steuerpflichtige Einkommen in der Steuerbilanz niedriger ausgewiesen, wenn nicht noch andere in steuerlicher Hinsicht vorgenommene bzw. vorzunehmende Abänderungen der Handelsbilanz erforderlich sind.

Es handelt sich hier nicht um eine Änderung oder Berichtigung der Handelsbilanz, sondern um eine lediglich nach steuerlichen Gesichtspunkten aufzustellende Steuerbilanz. Die Entscheidungen des Reichs-

finanzhofs vom 12. 11. 1929 I A a 213/29 (RStBl. 1929 S. 660), vom 16. 2. 1932 I A 471/30 (RStBl. 1932 S. 335, vom 28. 6. 1932 I A 273/31 (RStBl. 1932 S. 740) u. a. m. stehen dieser Abweichung von der Handelsbilanz nicht entgegen. Auszugehen ist auch in diesen Fällen von der Handelsbilanz unter Berücksichtigung der steuerrechtlichen Bestimmungen vom 1. 6. d. J. Die Abweichung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz in den fraglichen Posten ist also gerechtfertigt.

Da es sich hier nur um eine Kannvorschrift handelt, so liegt es in der Hand des betreffenden Steuerpflichtigen, die Wohlthat dieses Gesetzes zu erlangen oder davon Abstand zu nehmen. Der bzw. die Steuerpflichtige, die in dem angegebenen Zeitabschnitt mit mindestens einem der steuerfreien Absetzung entsprechenden Gewinn abschließt, wird, auch wenn sonst die Handelsbilanz den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bestimmungen entspricht, eine Steuerbilanz aufstellen und in dieser die seit dem 1. 7. d. J. getätigten und nach dem Gesetz steuerfrei zu beanspruchenden Ersatzbeschaffungen voll abschreiben bzw. diese Werte in der Steuerbilanz nicht in Ansatz bringen, also nicht aktivieren. Der Gewinn, der sich durch Gegenüberstellung des Anfangsvermögens und des um die Ersatzbeschaffungen verminderten Vermögens am Schluß des Geschäftsjahres ergibt, ist um den Unterschiedsbetrag zwischen den bereits in der Handelsbilanz bei den Ersatzbeschaffungen berücksichtigten Abschreibungen und den vollen Abschreibungen in der Steuerbilanz geringer, das steuerpflichtige Einkommen entsprechend niedriger.

Diejenigen Steuerpflichtigen jedoch, die nur geringen Gewinn haben oder mit Verlust abschließen, werden sich überlegen müssen, ob sie bei Aufstellung der Steuerbilanz und Berücksichtigung der vollen Abschreibungen der Ersatzbeschaffungen in derselben der ganzen Wohlthat des Gesetzes teilhaftig werden. Denn wenn sich nunmehr in der Steuerbilanz ein Verlust bzw. ein größerer Verlust ergibt als in der Handelsbilanz, so kann dieser zwar in den nächsten beiden Jahren vorgetragen werden. Er würde den Gewinn, wenn ein solcher vorhanden ist, in diesen Jahren ermäßigen. Aber wenn nun diese beiden Jahre nur geringen Gewinn oder sogar Verlust ausweisen, so kommt die Vergünstigung nach dem Gesetz nicht voll oder überhaupt nicht zum Ausdruck. Für diese Steuerpflichtigen ist es vorteilhafter, keine Steuerbilanz aufzustellen, bzw. in der Steuerbilanz die Abschreibungen auf Ersatzbeschaffungen nur in der Höhe der in der Handelsbilanz vorgenommenen Absetzungen oder bis zur Grenze des Gewinns vorzunehmen. Sie können dann die normalen Abschreibungen auf die Nutzungsdauer der betreffenden Gegenstände verteilen, bzw. in jedem Jahre die gemeinen Werte am Stichtag berücksichtigen, was in diesen Fällen günstiger sein dürfte.

Sollte jedoch noch anderes Einkommen (Grundstücksertrag, Kapitalertrag, Gehalt usw.) vorhanden sein, von dem der im Gewerbebetrieb errechnete Verlust abgesetzt werden kann, so ist die volle Abschreibung gleich im Anschaffungsjahr geboten.

Bei den Kapitalgesellschaften trifft dieses nicht zu, da sie nur gewerbliches Einkommen haben.

Wenn, wie vorstehend ausgeführt, in der Steuerbilanz höhere oder die vollen Abschreibungen der Ersatzbeschaffungen berücksichtigt worden sind, so hat in den nächsten Jahren bei der Errechnung des steuerpflichtigen Einkommens diese Steuerbilanz als Grundlage zu dienen. Es ist das steuerpflichtige Einkommen so lange auf Grund einer Steuerbilanz zu ermitteln, bis die entsprechenden Posten in der Handelsbilanz mit den in der Steuerbilanz übereinstimmen, also auch in der Handelsbilanz die vollen Abschreibungen erreicht sind.

Die Aufstellung der Steuerbilanz ist in den in Betracht kommenden Fällen zur richtigen Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens und zur Nachprüfung an Hand der Handelsbilanz meines Erachtens nicht zu umgehen. Eine direkte Absetzung und entsprechende Verbuchung der vollen Ersatzbeschaffungskosten in den Handelsbüchern und der Handelsbilanz ist nicht angängig, da, wie schon eingangs erwähnt, diese Verbuchung gegen zwingendes Handelsrecht verstoßen würde, weil die Bücher und Bilanzen dann nicht den tatsächlichen Stand des Vermögens des gewerblichen Unternehmens nachweisen würden. Bei größeren und großen Betrieben und Unternehmen dürften Hunderttausende und Millionen in Frage kommen.

Bei kleinen Betrieben, deren Buchführung und Bilanzanstellung leicht zu übersehen sind, dürfte einer Verrechnung der Unterschiedsbeträge außerhalb der Handelsbilanz ohne Aufstellung einer Steuerbilanz nichts im Wege stehen. Es würden die in der Handelsbilanz nicht oder nur mit den normalen Absetzungen berücksichtigten Abschreibungen für die Ersatzbeschaffungen außerhalb der Bilanz voll abzusetzen sein. Zum Beispiel:

a) Der Abschluß laut Handelsbilanz weist einen Gewinn von 5000 RM. nach. Hierin sind enthalten steuerfreie Ersatzbeschaffungen in Höhe von 500 RM.; Abschreibungen sind hier nicht vorgenommen, da die Anschaffungen erst im Dezember erfolgt sind. Es ist nun der Gewinn laut Handelsbilanz um 500 RM. zu kürzen. Das steuerpflichtige Einkommen beträgt, wenn nur gewerbliches Einkommen vorhanden ist, 4500 RM.

b) Sollten in der Handelsbilanz bereits Abschreibungen (etwa 10 v. H. von 500 RM. gleich 50 RM.) vorgenommen sein, die also den Gewinn um diesen Betrag schon gekürzt haben, so dürfen nur 450 RM. außerhalb der Handelsbilanz vom Gewinn abgesetzt werden. Als steuerpflichtiges Einkommen verbleiben dann 4550 RM.

Bemerkt sei hier, daß der Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 16. 2. 1929 S 2209 I (RStBl. 1929 S. 303 Abschnitt 4), wonach alle Neuananschaffungen im Laufe des Geschäftsjahrs nur mit 80 v. H. aktiviert werden brauchen, für 1933 im allgemeinen nicht mehr gerechtfertigt ist (Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 5. 3. 1932 2209—25 III, RStBl. 1932 S. 264 Abschnitt C 2).

In solchen und ähnlichen Fällen, besonders wenn mehrere Ersatzgegenstände beschafft worden sind, dürfte es sich empfehlen, die Abschreibungen bei den Abschlußbuchungen gleich zu trennen in solche a) für

allgemeine Abschreibungen und b) für Abschreibungen auf Ersatzbeschaffungen. Es würden dann in den folgenden Jahren die auf dem Konto b verbuchten Beträge dem laut Handelsbilanz errechneten Jahresgewinn hinzuzurechnen sein, um das steuerpflichtige Einkommen in den Jahren richtig zu erfassen. Das Abschreibungskonto b wird je nach der Nutzungsdauer der einzelnen Ersatzbeschaffungen nach und nach geringer werden, bis es dann ganz aufhört zu bestehen, wenn die volle Abschreibung auch in der Handelsbilanz erreicht ist.

Aber auch wenn Steuerbilanzen aufgestellt werden, dürfte eine Trennung der Abnutzungs- und Abschreibungsbeträge nach a und b der Kontrolle wegen am Platze sein. Denn der Gewinn laut Steuerbilanz muß um die auf dem Konto b gesammelten Beträge, unter der Annahme, daß nur solche Abweichungen in Betracht kommen, größer sein als derjenige laut Handelsbilanz.

Bei beiden Berechnungsarten ist in den folgenden Jahren besonders darauf zu achten, daß eine doppelte Abschreibung der Aufwendungen für Ersatzbeschaffungen (einmal außerhalb der Bilanz oder in der Steuerbilanz in höherem oder vollem Umfange und das andere Mal in der Handelsbilanz mit den normalen Jahresbeträgen) nicht vorgenommen ist.

2. Die Vergünstigung nach diesem Gesetz kommt aber nicht nur den buchführenden Gewerbetreibenden und Landwirten zugute, sondern ebenfalls den nicht buchführenden, ferner allen Personen, denen gewerbliches oder landwirtschaftliches Anlagekapital beizumessen ist. Dies trifft auch für die Angehörigen der freien Berufe zu. Also auch die Bücherrevisoren, Steuerberater, Rechtsanwälte, Ärzte und sonstige Angehörige eines freien Berufs können die Aufwendungen für die Ersatzbeschaffung von Gegenständen des gewerblichen Anlagekapitals in der Zeit vom 1. 7. 1933 bis 31. 12. 1934 bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens dieser Jahre voll absetzen, wenn die im Gesetz aufgeführten vier Voraussetzungen gegeben sind, ebenso die Landwirte, Forstwirte und Gärtner.

3. Ausgenommen von der Steuerfreiheit für Ersatzbeschaffungen sind:

- a) alle unbeweglichen Gegenstände des Anlagekapitals wie Gebäude, bauliche Anlagen, Grundstücke;
- b) das lebende Inventar;
- c) alle Rechte (Patente usw.);

Maschinen, Geräte usw., die mit dem Grund und Boden oder mit dem Gebäude fest verbunden sind, gelten in diesem Falle als bewegliches Anlagekapital. Die Aufwendungen für Ersatzbeschaffungen oder Herstellung unterliegen der vollen Absetzung im Anschaffungsjahr.

Nähere Ausführungen über die Abzugsfähigkeit der Ersatzbeschaffung der einzelnen Gegenstände des beweglichen Anlagekapitals siehe RStBl. 1933 S. 725.

4. Bei der Auslegung des Gesetzes über Steuerfreiheit für Ersatzbeschaffungen soll nicht kleinlich, sondern großzügig verfahren werden. Das Wort „gleichartig“ soll nicht eng, sondern weit ausgelegt werden.

5. Der alte Gegenstand, für den die Ersatzbeschaffung in Frage kommt, muß am 30. 6. 1933 zum

Anlagekapital des Betriebs gehört haben. Ein Verkauf des alten Gegenstands darf zu keinem anderen Zwecke als zu dem der Verschrottung oder Vernichtung erfolgen. Eine Bescheinigung über die Verschrottung oder Vernichtung des alten Gegenstands muß spätestens bis zur Abgabe der Steuererklärung,

in der die Steuerbegünstigung begehrt wird, beigebracht werden.

6. Der neue Gegenstand muß inländisches Erzeugnis und fabriken sein. Er darf nicht zu einer Minderbeschäftigung von Arbeitnehmern im Betriebe des Steuerpflichtigen führen.

Zweifelfragen zum Gesetz über Steuerfreiheit für Ersatzbeschaffungen. Von Regierungsrat Dr. Schmitz, Düsseldorf.

So klar auch an sich das Gesetz und die hierzu ergangenen Erläuterungen gefaßt sind, es ergeben sich doch bei der praktischen Durchführung einige Zweifelsfragen, die ich an dieser Stelle erörtern möchte:

I. Gilt auch hier der Grundsatz: Handelsbilanz (H.B.) = Steuerbilanz (St.B.).

Gemäß Abschnitt II, 2 der Erläuterungen zum Gesetz, steht es dem Steuerpflichtigen frei, ob und inwieweit er von dem Recht, den Betrag der Aufwendungen für Ersatzbeschaffungen abzuschreiben, Gebrauch machen will. Es wird Fälle geben, in denen der Pflichtige zwar in der St.B. dieses Recht für sich in Anspruch nehmen möchte, nicht aber in der H.B. Dividendenpolitische oder kreditpolitische Gründe mögen z. B. hierfür maßgebend sein. Nach der bisherigen Rechtsprechung (vgl. das grundlegende Urteil des RFG., RStBl. 1929 Nr. 959 S. 660) würde man nach dem Grundsatz H.B. = St.B. eine höhere Abschreibung in der Steuerbilanz nicht zulassen können. Dieser Grundsatz ist aber meines Erachtens durch das Gesetz bewusst durchbrochen worden. Der Zweck des Gesetzes, die Maschinenindustrie anzukurbeln und hierdurch arbeitslose Volksgenossen wieder an die Arbeit zu bringen, kann nicht dadurch zunichte gemacht werden, daß man durch die Festhaltung an dem formalen Grundsatz H.B. = St.B. den Steuerpflichtigen die Möglichkeit nimmt, von den Vergünstigungen des Gesetzes Gebrauch machen zu können.

Auf die bilanztechnische Behandlung der Ersatzbeschaffungen im Falle einer Abweichung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz soll hier nicht näher eingegangen werden (vgl. meine Abhandlung, Deutsche Bergwerkszeitung Nr. 198, 24. 8. 1933, S. 7).

II. Wie ist die Bestimmung auszulegen, daß der alte Gegenstand am 30. 6. 1933 noch zum Anlagekapital des Betriebs gehört haben muß?

Gemäß Abschnitt VI, 2 (Beispiel) muß der alte Gegenstand buch- und bilanzmäßig am 30. 6. 1933 noch zum Anlagekapital gehört haben. In der Praxis ist dies aber häufig nicht der Fall. Eine Maschine wird außer Betrieb gesetzt. Sie wird auf Null

Reichsmark abgeschrieben und erscheint auf diese Weise nicht mehr buch- und bilanzmäßig, sie befindet sich aber tatsächlich noch im Betrieb. Wie häufig ist es sogar der Fall, daß noch im Betrieb laufende Maschinen auf Null Reichsmark abgeschrieben sind und weder buch- noch bilanzmäßig mehr erfaßt werden. Sollte in diesen Fällen der neu angeschaffte Gegenstand nicht als Ersatzgegenstand im Sinne des Gesetzes zu gelten haben? Meines Erachtens kann an diesen Formalien der Zweck des Gesetzes nicht scheitern. Es dürfte darauf ankommen, ob der alte Gegenstand am Stichtag noch tatsächlich (bestimmäßig gesehen) zum Betrieb gehört hat. Unwesentlich aber dürfte es sein, ob der Pflichtige etwa den Gegenstand noch mit einem Erinnerungswert (1 RM.) oder einem Restwert zu Buche stehen hat, oder ihn in einem Inventarverzeichnis führt oder nicht.

III. Die Verwendung des neuen Gegenstandes darf zu einer Minderbeschäftigung von Arbeitnehmern im Betrieb des Steuerpflichtigen nicht führen.

Die Durchführung der Prüfung dieses Erfordernisses wird oft nicht einfach sein. Ein Vergleich des Bestandes an Arbeitnehmern allgemein vor und nach der Ersatzbeschaffung wird der Sache durchweg nicht gerecht werden. Man wird vielmehr genau dem Kaufalzusammenhang von etwaigen Entlassungen nachgehen müssen. Werden z. B. Buchfrauen in einem Betrieb entlassen und wird zu gleicher Zeit eine Drehbank neu beschafft, so steht die Entlassung der Frauen mit der Beschaffung der Maschine in keinem Zusammenhang. Die Entlassung ist daher belanglos. Oft werden aber hierbei die Grenzen flüchtig sein, zumal, wenn die Anschaffungen und Entlassungen in verschiedenen Betriebsabteilungen erfolgen, die technisch ineinandergreifen. Die Kaufalzusammenhänge hier zu erkennen, werden technische Kenntnisse voraussetzen. Bei der Prüfung wird man hierbei nicht großzügig, sondern mit größter Genauigkeit vorzugehen haben, damit der Zweck des Gesetzes, der Arbeitsbeschaffung auf der einen Seite, nicht durch Entlassungen auf der anderen Seite vereitelt wird.

Vereinfachte Lohnbuchführung. Von Kurt Eberhardt, Berlin.

Die Schwierigkeit der Lohnbuchführung besteht gegenwärtig darin, eine möglichst praktische Lösung für die Verbuchung der verschiedenen Steuern und Sozialabgaben zu finden. Nach Einführung der Arbeitslosenhilfe im Jahre 1932 sind im Jahre 1933 neue Kolonnen in den Lohnbüchern erforderlich geworden für Ehestandshilfe und Arbeitspende, vielleicht kommen noch weitere Abzüge für Winterhilfe und Luftschutz hinzu.

Tatsache ist jedenfalls, daß weder beim System der gebundenen Bücher noch beim Loseblattsystem die

vorhandenen Rubriken für die bisher üblichen Abzüge ausreichen. In den seltensten Fällen dürfte auch genügend freier Raum für die Anlage neuer Spalten vorhanden sein, weil die Geschäftsbüchereien die jetzige Entwicklung nicht voraussehen konnten.

Trotzdem muß die Lohnbuchhaltung, wenn sie sich nicht besondere Unkosten durch die Anschaffung neuer Bücher machen will, Mittel und Wege finden, um mit dem vorhandenen Material weiterarbeiten zu können. Dies Ziel kann sie dadurch erreichen, daß

verschiedene Abzüge, die bisher in getrennten Kolonnen geführt wurden, zum Zwecke der Raumersparnis zusammengefaßt werden. Leitender Gedanke für die Art und Weise der Zusammenfassung ist hierbei eine Aufgliederung der Abzüge nach Gläubigern, und zwar folgendermaßen:

Gruppe	Art der Abzüge	Gläubiger
I	1. Lohnsteuer 2. Ehestandshilfe	Finanzamt
II	3. Bürgersteuer	Bezirksamt (Gemeinbebehörde)
III	4. Reichsversicherung 5. Invalidenversicherung	Reichsversicherungsanstalt Landesversicherungsanstalt
IV	6. Krankenversicherung 7. Arbeitslosenversicherung 8. Arbeitslosenhilfe	Krankenkasse als Einzugsstelle
V	9. Arbeitspende 10. eventuelle weitere Abgaben für Winterhilfe, Luftschub od. dgl.	Verschiedene

Die obige Aufgliederung zeigt fünf Gruppen von Abzügen, die in fünf Spalten der Lohnbücher zusammengefaßt werden können. Im einzelnen ist hierzu folgendes zu sagen:

Gruppe I enthält die Steuern, die an das Finanzamt abzuführen sind. Sie werden in Prozenten vom Einkommen errechnet. Die Lohnsteuer und die Ehestandshilfe können ohne weiteres zusammengezählt und in einer Spalte verbucht werden, weil die Kontrolle dadurch nicht beeinträchtigt wird; denn der Beamte des Finanzamts, der die Vornahme der Abzüge im Betrieb des Unternehmers prüfen will, kann aus den Eintragungen in Spalte I einwandfrei erkennen, ob die Berechnung richtig erfolgt ist.

Gruppe II muß dagegen getrennt von Gruppe I geführt werden, obwohl es sich hier auch um Steuern handelt, die Bürgersteuer. Diese wird nicht prozentual vom Einkommen errechnet, sondern ergibt sich aus den Eintragungen auf der Steuerkarte. Bei Auszahlungen an Wochenlöhner wird diese Steuer auch nur alle 14 Tage einbehalten, während die Lohnsteuer und Ehestandshilfe bei jeder Vöhung zu berücksichtigen sind. Aus diesen Gründen und zum Zweck der Außenkontrolle muß hier eine besondere Spalte vorgesehen werden.

Gruppe III kann in einer Spalte zwei Abgaben vereinigen: Die Reichs- und die Invalidenversicherung; denn von diesen beiden Abgaben kommt für jeden einzelnen Arbeitnehmer nur eine in Betracht: Für kaufmännisches Personal die Reichsversicherung, für gewerbliches Personal die Invalidenversicherung. Eine doppelte Erhebung dieser Abzüge erfolgt bei den einzelnen Arbeitnehmern nicht, vielmehr schließt die Beitragspflicht zu einer Versicherung die bei der anderen aus. Darum können beide Versicherungsarten, die sich einander entsprechen, in einer Spalte verbucht werden, die zu überschreiben

ist: „Reichs- bzw. Invalidenversicherung.“ Die Höhe dieser Beiträge ergibt sich aus den Beitragstarifen; Arbeitgeber und Arbeitnehmer tragen je die Hälfte der Beiträge.

Gruppe IV enthält alle Abzüge, die an die Krankenkasse abzuführen sind. Hier kann folgendermaßen verfahren werden. Wenn als Krankenversicherungsbeitrag 6 v. H. vom Arbeitsverdienst erhoben wird und der Arbeitnehmer $\frac{2}{3}$ trägt — dies ist der gesetzliche Anteil —, so entfallen auf ihn 4 v. H. Die Arbeitslosenversicherung beträgt $6\frac{1}{2}$ v. H., und hiervon geht die Hälfte zu Lasten des Arbeitnehmers, d. h. $3\frac{1}{4}$ v. H. Die Arbeitslosenhilfe trägt der Arbeitnehmer in voller Höhe, und zwar entweder $2\frac{1}{2}$ v. H. oder $1\frac{1}{2}$ v. H. Es ergibt sich demnach ein ständiger Abzug an Sozialabgaben von $9\frac{3}{4}$ v. H. bzw. $8\frac{3}{4}$ v. H., der an die Krankenkasse abzuführen ist. Die betreffenden Beträge können also ohne weiteres in einer Kolonne zusammengefaßt werden.

Gruppe V enthält die weiteren Abzüge, die an verschiedene Gläubiger abzuführen sind. Sie beruhen nicht auf einer gesetzlichen Regelung und sind möglicherweise einem Wechsel unterworfen. Gegenwärtig fällt als einzige Abgabe die Spende zur nationalen Arbeit hierunter; sollten noch weitere Abgaben hinzukommen (z. B. Winterhilfe, Luftschub), so können diese in der Spalte V mitverbucht werden, falls nicht eine andere in Betracht kommt. Auch eventuelle Abzüge für Lohnpfändungen können in dieser Gruppe verbucht werden.

Aus den Ausführungen geht hervor, daß die Aufgliederung der Abzüge in fünf Gruppen auf die Durchführung der Außenkontrolle Rücksicht nimmt. Es ist also die Gewähr dafür gegeben, daß die den Gläubigern zustehenden Kontrollen in den Betrieben der Unternehmer schnell und bequem durchgeführt werden können.

Vierteljahrsschau

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

Die Betätigung der Gesetzgebung und die Berordnungstätigkeit auf steuerlichem Gebiet war im abgelaufenen Kalendervierteljahr außerordentlich lebhaft. Es kommen folgende Maßnahmen in Betracht:

1. Gesetz über die Befreiung des Reichspräsidenten von Gindenburg von Reichs- und Landessteuern für das Rittergut Neudeck; vom 27. August 1933 (RGBl. I S. 595).

2. Dreiundzwanzigste Verordnung zur Übertragung von Zuständigkeiten auf den Reichsfinanzhof; vom 3. August 1933 (RGBl. I S. 569, auch RStBl. S. 769); betrifft die Grundwertsteuer und die Gewerbesteuer des Landes Anhalt und die Grundwertsteuer des Landes Lippe.

3. Gesetz zur Sicherung der Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen; vom 14. Juli 1933 (RGBl. I S. 484).

4. a) Verordnung zur Durchführung der Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen auf Grund des Gesetzes zur Verminderung der Arbeitslosigkeit (DBWA.); vom 28. Juni 1933 (RStBl. S. 625; Berichtigung RStBl. S. 667).

b) Erlaß vom 20. August 1933 S 2119 — 214 III (MStBl. S. 802) zur Steuerfreiheit für Erfaßbeschaffungen.

c) Zweites Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit; vom 21. September 1933 (MStBl. I S. 651, auch MStBl. S. 950).

5. a) Gesetz über Steuererleichterungen; vom 15. Juli 1933 (MStBl. I S. 491, auch MStBl. S. 679); betrifft Instandsetzungen und Ergänzungen an Betriebsgebäuden, einmalige Zuwendungen an Arbeitnehmer neuer Unternehmungen; dazu Erläuterungen vom 20. August 1933 (MStBl. S. 819).

b) Gesetz betreffend die Steuerbefreiung neu errichteter Wohngebäude; vom 15. Juli 1933 (MStBl. I S. 493; Begründung: MStBl. S. 678).

6. a) Durchführungsverordnung zum Gesetz gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft; vom 28. Juni 1933 (MStBl. S. 609); behandelt insbesondere die anzeigepflichtigen Vermögenstücker.

b) Erlaß vom 24. Juli 1933 S 1262 — 68 III R zum Volksverratgesetz (MStBl. S. 706).

c) Zweite Durchführungsverordnung zum Gesetz gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft; vom 30. September 1933 (MStBl. S. 993).

7. Bekanntmachung über die Zuständigkeit zur Durchführung von Vermögensbeschlagnahmen und Verfallerkklärungen auf Grund des Gesetzes über den Widerruf von Einbürgerungen und die Aberkennung der deutschen Staatsangehörigkeit; vom 30. August 1933 (MStBl. S. 817).

8. a) Verordnung zur Ergänzung der Steuergutscheineverordnung; vom 28. August 1933 (MStBl. I S. 611; auch MStBl. S. 897).

b) Erlaß vom 31. August 1933 S 1971 A — 210 III über Steuergutscheine für Steuerzahlungen (MStBl. S. 897).

c) Erlaß vom 12. August 1933 IV a 13303/33 und S 1972 A — 300 III über Steuergutscheine für Mehrbeschäftigung von Arbeitnehmern (§§ 15 bis 30 StSchWB.), 9. Sammel-erlaß (MStBl. S. 804).

9. a) Erlaß vom 1. Juli 1933 S 1147 — 82 III R zum Arbeitspendengesetz (MStBl. S. 641).

b) Durchführungsverordnung zum Arbeitspendengesetz; vom 24. Juli 1933 (MStBl. I S. 549, auch MStBl. S. 737).

c) Erlaß vom 4. August 1933 S 1147 — 154 III R über Kosten, die durch Zusendung von Spendenscheinen entstehen (MStBl. S. 769).

10. Erlaß vom 26. September 1933 S 3300 — 180 III über Hinausschiebung der nächsten Einheitsbewertung auf den 1. Januar 1935 (MStBl. S. 961).

11. Durchführungsverordnung zu der Aufbringungsumlage 1933; vom 6. Juli 1933 (MStBl. I S. 460); dazu Erlaß vom 6. Juli 1933 S 7400 — 120 III (MStBl. S. 669).

12. a) Erlaß vom 20. Juni 1933 S 2222 — 17 III (MStBl. S. 622); betrifft Steuerabzug vom Arbeitslohn; Ermäßigung für Hausgehilfinnen.

b) Erlaß vom 31. Juli 1933 S 2220 — 93 III über Steuerabzug vom Arbeitslohn und Ehestandshilfe (MStBl. S. 775).

c) Verordnung zur Abänderung der Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften; vom 12. August 1933 (MStBl. I S. 595, auch MStBl. S. 811).

d) Erlaß vom 4. September 1933 S 2230 — 65 III über Lohnsteuer und Bürgersteuer (MStBl. S. 898).

13. a) Gesetz über die Bürgersteuer 1934; vom 15. September 1933 (MStBl. I S. 629, auch MStBl. S. 921). Begründung und Neufassung des Gesetzes (MStBl. S. 921 und 929); dazu Durchführungsbestimmungen vom 15. September 1933 (MStBl. I S. 631, auch MStBl. S. 924).

b) Rundschreiben vom 20. September 1933 S 2401 — 35 III zur Bürgersteuer 1934; betrifft Beschlußfassung durch die Gemeinden, Höhe des Steuerfahses, Formblätter (MStBl. S. 938).

14. Gesetz zur Regelung der Warenhaussteuer und der Filialsteuer für das Jahr 1933; vom 15. Juli 1933 (MStBl. I S. 492; dazu Begründung MStBl. S. 678).

15. Verordnung zur Senkung des Zinsfahses bei Tilgungsrenten der Erbschaftsteuer; vom 25. Juli 1933 (MStBl. I S. 538, auch MStBl. S. 960).

16. Erlaß vom 22. September 1933 S 6410 — 10 III zur Versicherungsteuer (MStBl. S. 992).

17. Erlasse vom 21. Juni 1933 S 5143 — 20 III, S 5164 A — 5 III, S 5151 — 2 III, S 5140 — 32 III (MStBl. S. 622); betreffend Börsenumsatzsteuer.

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 Anziehung 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. Bentz, 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. 43. Verzinsung zu erstattender Vorauszahlungen.

Die Frage, ob Vorauszahlungen, die auf die Einkommensteuer geleistet sind, insgesamt aber die endgültig geschuldete Einkommensteuer übersteigen und mithin erstattet werden, seitens des Reiches verzinst werden müssen, ist auch nach der neuesten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu verneinen. Unter Aufrechterhaltung der in dem Gutachten Bd. 19 S. 315 entwickelten Grundsätze steht der Reichsfinanzhof auf dem Standpunkt, daß die Verzinsung auch dann und insoweit nicht in Frage kommt, als die Vorauszahlungen nach einer Steuerschuld bemessen waren, die nach Fälligkeit der Vorauszahlungen herabgesetzt worden ist.

Nr. 44. Verlustvortrag bei beschränkt Steuerpflichtigen.

Nach § 15 Abs. 2 Satz 2 EStG., der körperschaftsteuerrechtlich entsprechend gilt, besteht keine Möglichkeit, bei beschränkt Steuerpflichtigen die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Ziff. 4 a. a. O. über den Verlustvortrag anzuwenden. Denn das Gesetz sagt ausdrücklich, daß bei beschränkt Steuerpflichtigen der Verlustabzug nicht statthaft ist.

Nr. 45. Abzug von Schuldzinsen bei beschränkt steuerpflichtigem Kapitaleinkommen.

Von den Einkünften aus einer inländischen Hypothek, die beschränkt einkommensteuerpflichtig sind, können nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs die Zinsen einer Schuld abgezogen werden, wenn der besondere Zweck und das Ziel der Geldbeschaffung nur die Begebung der Hypothek gewesen ist und diese unmittelbare Verbindung zwischen Schuld und Hypothek noch im Zeitpunkt der Geltendmachung der abzuziehenden Schuldzinsen besteht. Allerdings müssen an den Nachweis des so gearteten Zusammenhangs zwischen den Einkünften und den Schuldzinsen strenge Anforderungen gestellt werden.

Nr. 46. Schmiergelberabzug.

Der Abzug von Schmiergeldern bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns kann nicht einfach deshalb verweigert werden, weil der Steuerpflichtige die Namen der Personen, die Schmiergelber erhalten haben, nicht angibt. Vielmehr ist die Rechtslage so, daß mangels Nachweises der Ausgaben Zweifel bestehen können, ob die Ausgaben in der vom Steuerpflichtigen angegebenen Höhe tatsächlich entstanden sind; bei solchen Zweifeln ist Schätzung der Schmiergelber geboten, sofern nicht etwa auf Grund der besonderen Umstände des Einzelfalles angenommen werden muß, daß der Steuerpflichtige überhaupt keine Schmiergelberausgaben gehabt, sondern z. B. Entnahmen als Schmiergelber verbucht hat.

Bücherschau

Wirtschaftsprüfung. Ein Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen. Herausgegeben und geleitet von Dr. jur. Hermann Anatol Ertel. Carl Heymanns Verlag, Berlin 1933. 200 S. Geh. 9 RM., geb. 10,50 RM.

Das Handbuch besteht nicht in einer geschlossenen Darstellung des Revisions- und Treuhandwesens, sondern aus 18 Einzelausarbeitungen namhafter Wissenschaftler und Fachleute über Gegenstände, die mit Wirtschaftsprüfung eng zusammenhängen.

Es ist schade, daß die Ausarbeitungen ohne erkennbare Einteilung aneinandergereiht sind. Dieser äußerliche Umstand verwischt die dem Werke tatsächlich zukommende Handbucheigenschaft. Es empfiehlt sich, die Ausarbeitungen nicht in der gegebenen Anordnung, sondern in folgender Reihenfolge durchzusehen:

1. Ertel, Inhalt der Wirtschaftsprüfung; 2. Pennsdorf, Geschichtliches; 3. Frielinghaus, Staat und Wirtschaftsprüfung; 4. Brodhage, Institut der Wirtschaftsprüfer; 5. Bork, Berufsvorbildung; 6. Adler, Verantwortlichkeit; 7. Großmann, Betrieb und Unternehmung; 8. Le Coutre, Materielle Revisionen; 9. Kalberam, Systematik der Bilanzdelikte; 10. Schmalz, Bilanzschema; 11. Mirre, Reserve; 12. Horn, Wertanpassung; 13. Gerstner, Wirtschaftsprüfung der Wirtschaftsführung; 14. Eich, Kreditprüfung; 15. Brönner, Revisionswesen und Steuer; 16. Manes, Versicherungs-Wirtschaftsprüfer; 17. Manasse, Sachverständigenfähigkeit; 18. Biegler, Bankensanierung und Bankenaufsicht.

Bei dieser Einteilung des reichen Stoffes wird das Systematische des Werkes erst erkennbar. Das Buch gibt jedem etwas, der sich über Wirtschaftsprüfung unterrichten will, sei es in unmittelbarer verwertbarer Form oder in wissenschaftlicher Hinsicht.

Im Rahmen einer kurzen Kritik ist es nicht möglich, allen Abhandlungen gerecht zu werden. Nur folgendes sei herausgegriffen:

Der populäre Wunsch, durch die Wirtschaftsprüfer die amtlichen Buchprüfer einmal ersetzt zu sehen (Frielinghaus auf S. 25/26), wird sich schwer durchführen lassen. Es gibt zu denken, daß man sich von der Ablösung der amtlichen Buchprüfer ein Verschwinden der Steuerbilanzen verspricht. Sollen die Wirtschaftsprüfer pflichtgemäß an Stelle der amtlichen Buchprüfer auf eine Einhaltung der Steuer-gesetze sehen, so können sie bei Verstößen der Buchführung die Steuerbilanzen ebenso wenig entbehren wie die amtlichen Buchprüfer. Damit soll nicht gesagt sein, daß ein guter Bericht des Wirtschaftsprüfers dem amtlichen Buchprüfer die Arbeit nicht erleichtert oder abkürzen könnte. Im selben Buche (S. 116 unten) spricht Brönner von einer wechselseitigen Hilfe der handelsrechtlichen und der steuerlichen Prüfer, ohne aber einer Vereinigung der beiderseitigen Aufgabengebiete beim Wirtschaftsprüfer das Wort zu reden.

Von besonderem praktischem Werte für das eigentliche Prüfungsgeschäft sind die Ausführungen von Le Coutre über materielle Revisionen (S. 63 ff.).

Ein aktuelles Thema behandelt Horn in der Ausarbeitung über Wertanpassung.

Es wäre zu wünschen, daß dem Buche wie vorgesehen weitere Ausgaben mit Aufsätzen über die Entwicklung und die Erfahrungen der jungen Wirtschaftsprüfung folgen mögen.

Joseph Gebhardt,

Oberregierungsrat im Reichsfinanzministerium.

Eingesandte Schriften

Lehrbuch des Steuerrechts. Von Regierungsrat Dr. Julius E. Crisoli, Vorsteher des Finanzamts in Meserich. Erste Lieferung. 424 und XVI Seiten. Gebestet 11,00 RM. Verlag von Georg Stilke, Berlin.

Weinsteuer und Weinpreise. Ein Beitrag zur Frage der Steuerüberwälzung. Von Dr. Hans Schirmer. Abhandlungen aus dem Staatswissenschaftlichen Seminar an der Universität Erlangen. Heft 12. 1933. Preis kart. 3,50 RM. Universitätsverlag von Robert Koske, Leipzig.

Die Krise im Weltgeldsystem. Drei Vorträge, gehalten als Rhodes memorial Lectures von Gustaf Cassel. 1933. Preis kart. 1,90 RM. Buchholz und Weiswange, Verlagbuchhandlung GmbH, Berlin-Charlottenburg.

Das Wirtschaftsjahr. I. Jahrgang 1932/33. Tatsachen, Entwicklungsbedingungen und Aussichten der deutschen Volkswirtschaft. Herausgegeben von Prof. Dr. Friedrich Naab, Dresden. 453 Seiten mit 136 Tabellen und 39 Schaubildern, in Leinenband 6,00 RM. Verlag von C. A. Seemann, Leipzig.

Geschäftliches

Der vorliegenden Ausgabe liegen Prospektie der folgenden Firmen bei:

Bücherei von Königsmarkt'sche Weinkellereien, Koblenz, Buchhandlung Karl Vlod, Berlin SW. 11, Europahaus, Julius Lubahn, Buchverlag, Berlin-Grünevald, Im Eichkamp 51,

auf die wir besonders aufmerksam machen.