

Deutsche Steuer-Zeitung

MONATSSCHRIFT AUF DEM GEBIETE DES STEUERWESENS

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

JAHRGANG XXII

MITTE DEZEMBER 1933

NUMMER 12

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. 156443



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

HAUPTSCHRIFTFLEITUNG: RECHTSANWALT Dr. jur. FRITZ KOPPE, BERLIN

Steuerkalender des Reichs. *)

14. Dezember: Entrichtung der Werbeabgabe an den Werberat der deutschen Wirtschaft aus Werbeeinnahmen im November.
(Die Postschecknummern der einzelnen in Betracht kommenden Konten sind im Meldienst Nr. 45 Spalte 1108 aufgeführt.)
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. G. (Im 1. Vierteljahr 1934 noch 15 v. G.)
31. Dezember: Letzte Frist für Steuerfreiheit einmaliger Zuwendungen an Arbeitnehmer in Form von Bedarfsdeckungsscheinen (siehe Gesetz über Steuererleichterungen vom 15. 7. 1933, siehe ferner Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 30. 11. 1933).
31. Dezember: Verjährung der Zölle und Verbrauchssteuern, die im Kalenderjahr 1932 entstanden sind, sowie der übrigen Steuern, die im Kalenderjahr 1928 entstanden sind (sofern die Verjährung nicht unterbrochen wurde).
31. Dezember: Letzter Termin zu Anträgen auf Erlaß rückständiger Steuern durch Ausführung von Ersatzbeschaffungen, Instandsetzungen usw. (die bis 31. 3. 1934 erledigt sein müssen; siehe Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 28. 11. 1933).
Der Antrag muß bis 31. 12. 1933 beim Finanzamt eingegangen sein.
5. Januar: Abführung der im Dezember einbehaltenen Bürgersteuer, sofern nicht schon am 27. Dezember abgeführt. Keine Schonfrist.
5. Januar: Abführung des Lohnsteuerabzugs, der Ehestandshilfe und der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe (bei Abführung an das Finanzamt) für die Zeit vom 16. bis 31. Dezember. Keine Schonfrist.
10. Januar: Einbehaltung der Bürgersteuer gemäß dem Vermerk auf der Steuerkarte.
10. Januar: Börsenumsatzsteuer für Dezember 1933. Keine Schonfrist.
10. (17.) Januar: Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Dezember. Schonfrist bis 17. Dezember 1934.
10. Januar: Die Einkommen- und Körperschaftsteuervorauszahlungen sind auf 10. Dezember 1933 vorverlegt worden.
15. Januar: Entrichtung der Werbeabgabe aus Werbeeinnahmen im Dezember (siehe auch Vermerk unter 14. Dezember).
20. Januar: Abführung des in der ersten Januarhälfte einbehaltenen Lohnsteuerbetrags, der Ehestandshilfe sowie der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe (bei Abführung an das Finanzamt) für die Zeit vom 1. bis 15. Januar. Keine Schonfrist.
20. Januar: Abführung der in der ersten Januarhälfte einbehaltenen Bürgersteuer an die Betriebsgemeinden, insofern sich der Betrag auf mehr als 200 RM. beläuft (sonst 5. Februar). Keine Schonfrist.
24. Januar: Fälligkeit der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Bürgersteuerrate bei Wochenlohneempfängern. Die Rate ist bei der nächsten, auf den 24. Januar folgenden Lohnzahlung einzubehalten.
1. Februar: Beginn der Frist zur Abgabe der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuererklärungen für 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 27. Dezember bzw. am 6. oder 10. Januar.

Inhalt:

10. Januar: Grundsteuer und Steuer vom bebauten Grundbesitz.

Baden:

20. Dezember: Gemeindebier- und Gemeindegetränksteuer.

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

15. Januar: Grund- und Gewerbebesteuer (vierteljährlich).
Kultuszuschläge.
Gemeinde- und Kreissteuern für Vierteljahrszahler.

Bayern:

27. Dezember: Biersteuer.

2. Januar: Auf besondere Anforderung Grundsteuer.

2. bis 20. Januar (in manchen Gemeinden bis zum 15. Januar): Straßenreinigungsgebühr.
Gemeindeumlagen aus der Haussteuer, Hausunratabfuhr- und Kanalbenutzungsgebühr.

5. Januar: Schlachtausgleichsteuer.

10. Januar: Haussteuer samt Kreis-, Gemeinde- und Kirchenumlagen.

Abgaben zur Förderung des Wohnungsbaues und der Geldentwertungsabgabe bei bebauten Grundstücken (Mietzinssteuer).
Zum Teil Getränkesteuer.

Braunschweig:

15. Dezember: Hauszinssteuer.

15. Januar: Hauszinssteuer.

Bremen:

10. Januar: Firmen- und Gewerbebesteuer nebst Kammerbeiträgen.

Hamburg:

18. Dezember: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Altstadt und Neustadt.

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

27. Dezember: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Eppendorf, Fährbestehude, Koterbaum, Winterhude.

29. Dezember: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Alsterdorf, Barmbeck, Billwärder-Ausflug, Billbrook, Borgfelde, Groß- und Klein-Borstel, Groß- und Klein-Dradenau, Gilbeck, Finkenwärder, Fuhlsbüttel, Klein-Grasbrook, Hamm, Hohenfelde, Horn, Langerhorn, Moorfleth-Stadt, Ohlsdorf, Rotenburgsort, Steinwärder, Uhlenhorst, Veddel, Waltershof.

8. Januar: Grundsteuer und Sichelbeitrag für Geest- und Marschlande, Bergedorf, Cuxhaven, Nigebüttel.

10. Januar: Gewerbesteuervertrag.

Kirchensteuer für zur Einkommensteuer Veranlagte.

Heffen:

27. Dezember: Staats- (Grund-, Gewerbe- und Gebäude-) Steuern mit Schonfrist.

Rippe:

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

Rübe:

15. Dezember: Grund- und Aufwertungssteuer für die Grundstücke in der Vorstadt St. Lorenz.

20. Dezember: Grund- und Aufwertungssteuer für St. Gertrud, eingemeindete Orte und Landgemeinde (ausschließlich der landwirtschaftlich und gärtnerisch genutzten).

31. Dezember: Israelitische Kultussteuer.

10. Januar: Grund- und Aufwertungssteuer für die landwirtschaftlich und gärtnerisch genutzten Grundstücke.

Kirchensteuer.

Kammerbeitrag für Gemüsegärtner.

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

15. Januar: Schanksteuer (halbjährlich).
Hundesteuer (halbjährlich).

Mecklenburg-Schwerin:

10. Januar: Zum Teil Kirchensteuer.

Mödenburg:

2. Januar: Hauszinssteuer.

10. Januar: Gewerbebesteuer.

Preußen:

15. Dezember: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monatszahler.

Hauszinssteuer.

Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.

27. Dezember: Biersteuer.

10. Januar: Bier-, evtl. Getränkesteuer.

Hunde-, Pferde- und Motorbootsteuer.

15. Januar: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monatszahler.

Hauszinssteuer.

Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.

Sachsen:

15. Dezember: Gewerbebesteuer.

5. Januar: Aufwertungssteuer.

15. Januar: Grundsteuer.

Thüringen:

10. Januar: Aufwertungssteuer.

Württemberg:

27. Dezember: Gemeindebiersteuer.

8. Januar: Gewerbebesteuer.

Grund-, Gebäude- und Gebäudeentschuldungssteuer mit Zuschlägen.

10. Januar: Gemeindegetränksteuer.

*) Nachdruck nur mit Genehmigung des Verlages gestattet.

Wichtige steuerpolitische Maßnahmen im Kampfe gegen die Arbeitslosigkeit. Von Rechtsanwalt, Dr. Fritz Koppe, Berlin.

In immer steigendem Maße geht die Reichsregierung — im Gegensatz zu den früheren Regierungen — dazu über, die Steuerpolitik in den Dienst der Wirtschaftspolitik zum Zwecke der Wirtschaftsbelebung zu stellen. In dem unentwegten Kampfe gegen die Arbeitslosigkeit hat der Reichsminister der Finanzen in jüngster Zeit zwei Maßnahmen getroffen, die wegen ihrer allgmeinwirtschaftlichen Bedeutung in ihren Voraussetzungen und Wirkungen im folgenden kurz dargestellt seien. Dies sind einmal die Steuerfreiheit für Weihnachtsgeschenke an Arbeitnehmer (Erlaß des RdF. S 2174—30 III vom 30. 11. 1933) und die Flüssigmachung von Steuerrückständen für Arbeitsbeschaffung (Erlaß des RdF. O 2150—291 III vom 28. 11. 1933, RSBl. 1933 S. 1233).

A. Steuerfreiheit für Weihnachtsgeschenke an Arbeitnehmer.

Nach geltendem Einkommensteuerrecht sind alle Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer lohnsteuerpflichtig, auch wenn sie freiwillig gegeben werden; denn alles, was der Arbeitgeber an die Arbeitnehmer leistet, hat seinen Grund im Arbeitsverhältnis und gilt daher als Arbeitslohn im Sinne des Einkommensteuergesetzes in dem gleichen Maße wie der laufend gezahlte Arbeitslohn. Eine Ausnahme hiervon hat bereits das Gesetz über Steuererleichterungen vom 15. 7. 1933 (RSBl. I S. 491) zugelassen, das im § 2 bestimmt, daß einmalige Zuwendungen, die über den vertraglich vereinbarten Arbeitslohn hinaus gewährt werden, nicht als Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes und nicht als Schenkungen im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes gelten, wenn sie in der Zeit vom 1. 8. bis 31. 12. 1933 in Form von Bedarfsdeckungsscheinen an Arbeitnehmer erfolgen, deren vereinbarter Arbeitslohn nicht mehr als 3600 RM. jährlich beträgt. Die Bedarfsdeckungsscheine, die bei den Finanzämtern gegen Zahlung des entsprechenden Betrags erhältlich sind, berechtigen zum Erwerb von Kleidung, Wäsche und Hausgerät, wobei nach einem Erlaß des RdF. vom 30. 11. 1933 der Begriff „Hausgerät“ im weitesten Sinne zu verstehen ist und nicht nur Möbel und sonstige Einrichtungsgegenstände, sondern auch bloße Gebrauchsgegenstände, wie z. B. Fahrräder, Sandtaschen, Koffer, Lederartikel u. dgl. umfaßt. Sie brauchen übrigens nicht schon im Dezember 1933 verwertet zu werden, sondern können auch noch im Jahre 1934 durch Anzahlungsgaben verwendet werden; eine zeitliche Schranke für die Verwertung ist also nicht gesetzt. Die Bedarfsdeckungsscheine lauten auf je 25 RM. Dies hat zur Folge, daß die Zuwendungen an den einzelnen Arbeitnehmer einen Wert von mindestens 25 RM. oder des Vielfachen von 25 RM. haben müssen. Eine Höchstgrenze ist nicht vorgesehen. Die Steuerbefreiung gilt, wie erwähnt, nur bei Zuwendungen an Arbeitnehmer, deren vereinbarter Jahreslohn 3600 RM. jährlich, 300 RM. monatlich, 72 RM. wöchentlich nicht übersteigt. Maßgebend ist derjenige Lohn, der für den Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, in dem die Zuwen-

dung erfolgt, bei Zuwendungen im Dezember d. J. also entweder das Dezembergehalt oder der betreffende Wochenlohn.

Die Steuerbefreiung gilt für die Lohnsteuer, Abgabe zur Arbeitslosenhilfe, Ehestandshilfe der Ledigen und die Schenkungsteuer. Sie gilt aber weiter auch für die Bürgersteuer und die Kirchensteuer, soweit diese sich nach der Einkommensteuer bemisst.

Die Bedarfsdeckungsscheine werden, wie gesagt, nur in Höhe von 25 RM. und des Vielfachen hiervon ausgegeben. Dies hat zur Folge, daß alle einmaligen Zuwendungen, die weniger als 25 RM. betragen, steuerpflichtig sein würden. Gleiches gilt auch für einmalige Zuwendungen, die mehr als 25 RM. betragen, in Höhe desjenigen Teiles, der 25 RM. oder ein Vielfaches von 25 RM. übersteigt. So sind z. B. einmalige Zuwendungen von 20 RM. grundsätzlich steuerpflichtig und einmalige Zuwendungen von 60 RM. in Höhe von 10 RM. steuerpflichtig, wenn die übrigen 50 RM. in zwei Bedarfsdeckungsscheinen gewährt werden. Hieraus ergibt sich die steuerliche Belastung aller derjenigen Zuwendungen, die weniger als 25 RM. betragen, und derjenigen Spitzenbeträge von größeren Zuwendungen, die 25 RM. oder ein Vielfaches davon übersteigen.

Zur Beseitigung dieser Härte und zur Anregung der Gefebrendigkeit der Arbeitgeber hat der Reichsminister der Finanzen durch den erwähnten Erlaß vom 30. 11. 1933 folgendes bestimmt:

„Einmalige Zuwendungen sind auch dann frei von Lohnsteuer, Abgabe zur Arbeitslosenhilfe der Ledigen, wenn sie im Einzelfall 25 RM. nicht erreichen und infolgedessen nicht in Bedarfsdeckungsscheinen, sondern in bar oder in Sachen (Schleibung, Stiefeln, Wäsche, Nahrungsmitteln od. dgl.) gewährt werden. Das gleiche gilt von demjenigen Teil jeder einmaligen Zuwendung, der über 25 RM. oder ein Vielfaches davon hinausgeht (beispielsweise 5 RM. von 30 RM., 15 RM. von 65 RM. usw.).

Voraussetzung für die Gewährung der Steuerfreiheit ist, daß es sich um eine einmalige Zuwendung im Monat Dezember 1933 handelt. Der Begriff der einmaligen Zuwendung setzt voraus, daß die Zuwendung nicht auf Grund des Arbeitsvertrags erfolgt und somit nicht als Teil des vereinbarten Arbeitslohns angesehen werden kann. Bei der Entscheidung der Frage, ob im Einzelfall die Zuwendung auf Grund des Arbeitsvertrags oder über den Rahmen des Arbeitsvertrags hinaus erfolgt, ist großzügig zu verfahren. Die Steuerbefreiung gilt auch in diesem Fall nur für solche Arbeitnehmer, deren vereinbarter Arbeitslohn nicht mehr als 3600 RM. jährlich beträgt.

Werden Sachgeschenke gegeben, so kann bei der Berechnung des Werts ausnahmsweise von den Kosten ausgegangen werden, die der Arbeitgeber zum Erwerb der Sachgeschenke aufgewendet hat. Es können als Wertmaßstab also bei-

spielsweise Großhandelspreise in Betracht kommen, zu denen der Arbeitgeber die Gegenstände eingekauft hat."

Wenn der Erlaß des Reichsministers der Finanzen betont, daß bei Entscheidung der Frage, ob die Zuwendung über den Rahmen des Arbeitsvertrags hinaus erfolgt, großzügig zu verfahren ist, so bedeutet dies, wie ich glaube, daß die Rechtsprechung des Reichsarbeitsgerichts und der Landesarbeitsgerichte über die Frage, wann Weihnachtsgratifikationen vereinbart sind, für die steuerliche Behandlung der Weihnachtsgratifikationen nicht ohne weiteres verwendbar ist. Die Arbeitsgerichte haben in ihrer Rechtsprechung die Neigung erkennen lassen, den Angestellten einen Rechtsanspruch auf Zahlung der Weihnachtsgratifikation dann zuzusprechen, wenn eine Reihe von Jahren hindurch die Gratifikation ohne weiteres vorbehaltlos, d. h. ohne Hinweis auf die Freiwilligkeit, gewährt worden ist. Sie haben insbesondere dann einen Rechtsanspruch anerkannt, wenn in dem Betrieb die Übung besteht, allen Angestellten ausnahmslos Gratifikationen zu gewähren, oder wenn in dem betreffenden Geschäftszweig eine Gratifikation so üblich ist, daß sie als stillschweigend vereinbart gelten muß. Die Anwendung dieser Grundfälle auf die steuerliche Behandlung der Weihnachtsgratifikation würde zur Folge haben, daß in vielen Fällen die Weihnachtsgratifikation als vereinbarter Arbeitslohn anzusehen wäre und daher nicht als einmalige Zuwendung betrachtet werden könnte, so daß ihr die Steuerfreiheit auch dann verweigert werden müßte, wenn sie in Form von Bedarfsdeckungsscheinen und nur in ihren Spitzen in bar oder in Sachgeschenken bis zu 25 RM. gewährt wird. Dies will der Erlaß des Reichsministers der Finanzen offensichtlich verhindern, so daß keine steuerlichen Hemmnisse der Gebefreudigkeit der Arbeitgeber gesetzt sind.

Die Bewertung der Weihnachtsgeschenke zu Großhandelspreisen bedeutet eine Abweichung von § 21 EStG. Danach sind grundsätzlich nicht in Geld bestehende Einnahmen mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzusetzen, d. h. bei den Konsumenten mit dem Kleinhandelspreis. Die Zulassung einer abweichenden Bewertung bedeutet also eine weitere Vergünstigung für die Arbeitnehmer, denen Weihnachtsgeschenke gemacht werden.

B. Flüssigmachung von Steuerrückständen.

I. Noch bedeutsamer als die steuerliche Begünstigung der Weihnachtsgeschenke ist der Erlaß des RdF. vom 28. 11. 1933 über die Flüssigmachung von alten Steuerrückständen zur Hebung der Kreditfähigkeit des Steuerschuldners.

Danach werden die Finanzämter ermächtigt: „auf Antrag Rückstände von Reichsteuern (Besitz- und Verkehrsteuern einschließlich Umsatzsteuer, aber ausschließlich Lohnsteuer), die vor dem 1. 1. 1933 fällig geworden waren, zugänglich aufgelaufener Zinsen und etwaiger Verzugszuschläge für diese Rückstände, im Billigkeitsweg in der Höhe zu erlassen, in der der Steuerpflichtige Aufwendungen macht:

1. für Ersatzbeschaffungen im Sinne des Gesetzes über Steuerfreiheit für Ersatzbeschaffungen

vom 1. 6. 1933 (RGBl. I S. 323, 324) und der Erläuterungen dazu vom 22. 7. 1933;

2. für Instandsetzungs- und Ergänzungsarbeiten im Sinne des Gesetzes über Steuererleichterungen vom 15. 7. 1933 (RGBl. I S. 491) und der Erläuterungen dazu vom 20. 8. 1933;

3. für Instandsetzungen, Ergänzungen, Wohnungsteilungen, Umbauten und Ausbauten im Sinne des Gebäudeinstandsetzungsgesetzes vom 21. 9. 1933 (RGBl. I S. 651) und der Durchführungsverordnung dazu vom 2. 10. 1933 (RGBl. I S. 717).

Ein Antrag ist nur zuzulassen, wenn glaubhaft erscheint, daß der Rückstand in der Entrichtung von Reichsteuern nicht auf Böswilligkeit oder Nachlässigkeit zurückzuführen ist.

Der Erlaß ist auf die Höhe der Reichsteuern, die aus der Zeit vor dem 1. 1. 1933 rückständig sind, nach oben begrenzt und darf innerhalb dieses Rahmens nur gewährt werden in Höhe desjenigen Betrags, den der Antragsteller in der Zeit vom 1. 12. 1933 bis 31. 3. 1934 aufwendet für Lieferungen oder Arbeiten der vorstehend unter Ziff. 1 bis 3 bezeichneten Art, die in der Zeit vom 1. 12. 1933 bis 31. 3. 1934 erfolgt sind. Es müssen zwei Voraussetzungen gegeben sein:

1. Reichsteuer, die in der Zeit vor dem 1. 1. 1933 fällig gewesen ist und heute noch rückständig ist;
2. Lieferung oder Arbeit in der Zeit vom 1. 12. 1933 bis 31. 3. 1934. (Daß in dieser Zeit auch die Zahlung erfolgt, ist nicht erforderlich.)"

II. Welchen Personen kommt der Steuererlaß zugute?

Die Antwort lautet: allen Personen, die Ersatzbeschaffungen im Sinne des Gesetzes vom 1. 6. 1933, Instandsetzungs- oder Ergänzungsarbeiten im Sinne des Gesetzes vom 15. 7. 1933, Wohnungsteilungen, Umbauten und Ausbauten im Sinne des Gesetzes vom 21. 9. 1933 vornehmen, und zwar in der Zeit vom 1. 12. 1933 bis 31. 3. 1934.

1. Ersatzbeschaffungen im Sinne des Gesetzes vom 1. 6. 1933 können vornehmen alle Inhaber von gewerblichen oder landwirtschaftlichen Betrieben. Hierzu zählen nach den amtlichen Erläuterungen vom 22. 7. 1933 auch die Angehörigen der freien Berufe. Es kommen also in Betracht: Gewerbetreibende, Handwerker, Industrielle, Ärzte, Anwälte und sonstige Angehörige eines freien Berufs, Landwirte, Forstwirte und Gärtner, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob sie Buchführung haben oder nicht. Selbstverständlich gehören hierzu auch alle Betriebe, die in Gesellschaftsform (OHG, Kommanditgesellschaft, Aktiengesellschaft, GmbH, usw.) geführt werden.

2. Instandsetzungs- und Ergänzungsarbeiten im Sinne des Gesetzes vom 15. 7. 1933 kommen in Betracht bei Gebäuden oder Gebäudeteilen, die einem gewerblichen Betriebe des Steuerpflichtigen dienen. Gleichgültig ist es, ob sie im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen oder von ihm für Betriebszwecke gemietet oder gepachtet sind. Als Instandsetzungsarbeiten gelten alle Arbeiten, die bestimmt sind, der Erhaltung des Gebäudes zu dienen, z. B. Ausbesserungen am äußern

und im Innern des Gebäudes, Fuß- und Anstrich-erneuerungen, Erneuerung von Fenstern, Türen, Fußböden, Decken, Treppen, Installationsarbeiten an Heizungsanlagen, Gas-, Wasser- und Elektrizitätsanlagen. Als Ergänzungsarbeiten gelten alle Arbeiten, die nicht nur der Erhaltung des Gebäudes zu dienen bestimmt sind, durch die vielmehr der Wert des Gebäudes für die Dauer erhöht wird, z. B. Aufstodungen, Einbau neuer Geschosse, Erweiterung von Kelleranlagen, Anbringung von Doppelfenstern, Errichtung neuer Bauteile, soweit sie eine Ergänzung oder Vervollständigung eines vorhandenen Baues darstellen, Einbau von Heiz-, Licht-, Lüftungsanlagen, Personenaufzügen u. dgl.

3. Instandsetzungen, Ergänzungen, Wohnungsteilungen, Umbauten und Ausbauten im Sinne des Gesetzes vom 21. 9. 1933 können alle Gebäudeeigentümer vornehmen, gleichviel ob es sich um gewerblich oder landwirtschaftlich genutzte oder lediglich Wohnzwecken dienende Gebäude handelt.

Zu Ziff. 2 und 3: Das Gesetz vom 15. 7. 1933 macht die Steuerbegünstigung für Instandsetzungs- und Ergänzungsarbeiten davon abhängig, daß die Lohnsumme des Betriebs des Steuerpflichtigen um mindestens denjenigen Betrag, für den Steuerermäßigung verlangt wird, über die Lohnsumme des unmittelbar vorangegangenen Steuerabschnitts hinausgeht. Nach dem Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 9. 12. 1933 O 2150 — 350 III wird diese Voraussetzung für die Anwendung des Ministerialerlasses über die Flüssigmachung von Steuerrückständen nicht gefordert. Es kommt also lediglich darauf an, daß Instandsetzungs- oder Ergänzungsarbeiten an Gebäuden vorgenommen werden, gleichviel, wie hoch die Lohnsumme des Betriebs ist. Nach den Bestimmungen zum Gebäudeinstandsetzungsgesetz vom 29. 9. 1933, die der Reichsarbeitsminister am 9. 10. 1933 herausgegeben hat, kann ein Reichszuschuß nur gewährt werden, wenn die Gesamtkosten der Arbeiten mindestens 100 RM. betragen. Nach dem oben erwähnten Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 9. 12. 1933 ist ein Erlaß alter Steuerrückstände auch dann zulässig, wenn die Gesamtkosten der Arbeiten weniger als 100 RM. betragen und deswegen nicht zuschufähig sind.

III. Wichtig ist, daß die steuerlichen Vergünstigungen des Gesetzes über Steuerfreiheit für Ersatzbeschaffungen vom 1. 6. 1933 und des Gesetzes über Steuererleichterungen vom 15. 7. 1933 und die Möglichkeit der Gewährung eines Zuschusses nach dem Gebäudeinstandsetzungsgesetz vom 21. 9. 1933 durch einen Steuererlaß nicht berührt werden. Diese steuerlichen Vergünstigungen und der Reichszuschuß werden trotzdem gewährt. Auch Zinsvergütungsscheine werden gegeben. Es handelt sich also in dem Steuererlaß um eine Maßnahme neben den übrigen Maßnahmen. Wird der Erlaß für Aufwendungen zu Instandsetzungen, Ergänzungen, Wohnungsteilungen, Umbauten und Ausbauten im Sinne des Gebäudeinstandsetzungsgesetzes vom 21. 9. 1933 gewährt, so kommt für den Erlaß derjenige Betrag in Betracht, den der Gebäudeeigentümer über den ihm gewährten Barzuschuß hinaus aus eigenen

Mitteln aufwenden muß. Die Zinsvergütungsscheine, die dem Gebäudeeigentümer gegeben werden, gelten als Barzuschuß nicht, auch dann nicht, wenn der Gebäudeeigentümer diese sofort verkauft und der von ihm selbst aufzubringende Barbetrag sich um den Verkaufserlös vermindert. Das Verfahren bedeutet praktisch, daß der Steuerpflichtige 100 v. H. der Aufwendungen für Ersatzbeschaffungen und in der Regel 80 v. H. der Aufwendungen für Instandsetzungen oder Ergänzungen und 50 v. H. der Aufwendungen für Wohnungsteilungen, Umbauten und Ausbauten bis zur Höhe des in Betracht kommenden Steuerrückstandes dem Reich, wenn das Finanzamt seinem Antrag stattgibt, in Rechnung stellen kann. Es ist ohne weiteres einleuchtend, daß durch eine solche Entlastungsmaßnahme die Kreditfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich gehoben wird.

Schuldet ein Gewerbetreibender 2000 RM. rückständige Einkommen- und Vermögensteuer, die im Jahre 1932 zu zahlen waren, so sind ihm diese erlassen, wenn er z. B. im Dezember 1933 eine Maschine als Ersatz für eine veraltete für 2000 RM. anschafft. Er kann daneben die 2000 RM. von dem Einkommen des Jahres 1933 oder 1934 abziehen, je nach dem Zeitpunkt, in dem die Maschine geliefert wird. Setzt z. B. eine offene Handelsgesellschaft ihr Bürogebäude für 5000 RM. in Instand und erhält sie einen Zuschuß vom Reich in Höhe von 20 v. H. = 1000 RM. auf Grund des Gesetzes vom 21. 9. 1933, so werden ihr 4000 RM. alte Steuerrückstände erlassen, sobald die Arbeit vor dem 31. 3. 1934 durchgeführt ist. Bei der offenen Handelsgesellschaft kommen nicht nur die eigenen Steuerrückstände (z. B. Vermögensteuer, Umsatzsteuer) für den Erlaß in Frage, sondern auch die Steuerrückstände der Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft (z. B. Einkommensteuer der Teilhaber). Bei Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns kann die offene Handelsgesellschaft die aus eigenen Mitteln aufgewendeten 4000 RM. abziehen, obwohl sie neben dem Reichszuschuß von 1000 RM. noch Zinsvergütungsscheine in Höhe von 6×4 v. H. des Selbstaufbringungsbetrags (4000 RM.) = $6 \times 160 = 960$ RM. erhält. Ist die Voraussetzung des § 1 des Gesetzes über Steuererleichterungen vom 15. 7. 1933 — eine Mehrlohnsumme 1933 oder 1934 gegenüber dem Vorjahre — gegeben, so ermäßigt sich die Einkommensteuer der Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft noch um 10 v. H. der aus eigenen Mitteln aufgewendeten 4000 RM. = 400 RM. Hierzu tritt noch die Ermäßigung des Gewinns durch den Abzug der von der offenen Handelsgesellschaft selbst aufzubringenden 4000 RM. Hausunkosten und im Zusammenhang damit die Ermäßigung der Einkommensteuerschuld der einzelnen Teilhaber. Als Ergebnis bleibt eine weitgehende Entlastung, die darin besteht, daß nicht nur die Aufwendungen für die Hausinstandsetzung oder Ergänzung infolge des Steueranlasses voll zu Lasten des Reichs gehen, sondern daß darüber hinaus durch den Abzug der Aufwendungen beim Gewinn — oder beim Einnahmeüberschuß eines Privathausbesitzers —, durch die Ermäßigung der Steuerschuld um 10 v. H. der Aufwendungen und durch die Ruteilung von Zinsvergütungsscheinen in Höhe von 6×4 v. H. des Selbst-

aufbringungsbetrags eine erhebliche wirtschaftliche Entlastung eintritt. Noch günstiger ist die Lage des Steuerpflichtigen, wenn es sich um Umbauten oder Ausbauten oder um Luftschutzanlagen handelt, die einen Zuschuß aus Reichsmitteln in Höhe von 50 v. H. der Aufwendungen erhalten und außerdem noch die vorstehend dargestellte steuerliche Vergünstigung für den Selbstaufbringungsbetrag erfahren.

IV. Auf den Erlaßantrag erteilt das Finanzamt einen Vorbescheid, in dem es, falls es die Voraussetzungen für einen künftigen Steuererlaß als gegeben ansieht, die in Frage kommenden Steuerrückstände zinslos stundet oder den Antrag ablehnt, falls die Voraussetzungen für den Steuererlaß nach Ansicht des Finanzamts nicht gegeben sind. Wird der Steuerrückstand zinslos gestundet, so ist es Sache des Steuerpflichtigen, später den Nachweis zu erbringen, daß die Ersatzbeschaffungen, Instandsetzungen, Ergänzungen usw. bis zum 31. 3. 1934 durchgeführt sind. Sobald der Nachweis erbracht ist, hat das Finanzamt den endgültigen Erlaßbescheid zu erteilen. Bei Ablehnung des Antrags auf Steuererlaß hat der Steuerpflichtige die Beschwerde an das Landesfinanzamt; ebenso auch bei Ablehnung der zinslosen Stundung durch Vorbescheid.

V. Der Steuererlaß erstreckt sich auf alle Reichssteuerrückstände an Besitz- und Verkehrsteuern, die vor dem 1. 1. 1933 fällig geworden sind. Die Fälligkeit ist wesensverschieden von der Entstehung der Steuerschuld. Die Steuerschuld entsteht nach § 99 A. O., sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. So entsteht die Einkommensteuerschuld mit Ablauf des Steuerabschnitts, die Vermögensteuerschuld mit Eintritt des Stichtags usw. Fällig ist dagegen eine Steuer im allgemeinen erst dann, wenn sie durch Steuerbescheid angefordert ist. Dies gilt ausnahmslos für die Besitzsteuern (Steuern vom Einkommen, Vermögen). Die Umsatzsteuer wird allerdings ohne besondere Anforderung fällig, und zwar innerhalb von 10 Tagen nach Ablauf des Monats oder des Vierteljahrs, in dem die Umsätze stattgefunden haben, ohne daß ein Bescheid des Finanzamts ergeht. Hat ein Gewerbetreibender im Jahre 1932 zu wenig Umsätze deklariert, so läßt sich sehr wohl die Ansicht vertreten, daß die Steuer bereits 1932 fällig geworden ist. Doch ist diese Frage hier ohne praktische Bedeutung, denn erlassen werden nur Steuerrückstände, die nicht auf Böswilligkeit oder Nachlässigkeit des Steuerpflichtigen zurückzuführen sind. Infolgedessen scheiden alle Steuerrückstände, die durch bewußte oder leichtfertige Deklaration eingetreten sind, aus dem Kreis der zu erlassenden aus. Aus dem Gesagten ergibt sich weiter, daß z. B. Einkommen- und Vermögensteuerbeträge, die auf Grund einer Buch- und Betriebsprüfung im Jahre 1933 nachgefordert werden, erst im Jahre 1933 fällig geworden sind und daher nicht durch Ersatzbeschaffungen, Instandsetzungen- und Ergänzungsarbeiten u. dgl. gestilgt werden können. Auch die Kapitalverkehrssteuerarten (Gesellschafts-, Wertpapier- und Börsenumsatzsteuer) werden im allgemeinen erst auf Anforderung seitens des Finanzamts fällig.

In gleichem Sinne äußert sich auch der bereits oben erwähnte Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 9. 12. 1933 O 2150 — 850 III. Danach gehören

rückständige Vorauszahlungen, die vor dem 1. 1. 1933 fällig waren, grundsätzlich zu den Steuerrückständen, die erlassen werden können. Eine nach dem 31. 12. 1932 angeforderte Abschlußzahlung gehört hierzu jedoch nur in Höhe der fällig gewesenem Vorauszahlungen: Beispiel: Ein Steuerpflichtiger hat seinen Einkommensteuerbescheid für 1933 Mitte Dezember 1933 zugestellt erhalten. Er hat diesem Steuerbescheid gemäß eine Abschlußzahlung von 3000 RM. zu erteilt. Von diesen 3000 RM. entfallen 700 RM. auf eine vor dem 1. 1. 1933 fällig gewesenem Vorauszahlung. Nur diese 700 RM. können als alter Steuerrest erlassen werden. Steuern, die auf Grund einer Steuerfestsetzung erst nach dem 31. 12. 1932 angefordert worden sind, dürfen nicht als vor dem 1. 1. 1933 fällig behandelt werden. Dies gilt auch für Berichtigungsveranlagungen. Steuerrückstände, die vor dem 1. 1. 1933 fällig geworden, aber über den 31. 12. 1932 hinaus gestundet worden sind, gehören zu den alten Steuerrückständen, die erlassen werden können. Maßgebend ist die ursprüngliche Fälligkeit. Dies gilt nach dem Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 9. 12. 1933 auch für die Fälle der §§ 37 und 38 ErbStG., wonach bei Anfall von inländischem landwirtschaftlichem, forstwirtschaftlichem oder gärtnerischem Vermögen, inländischem Grundvermögen oder inländischen Betriebsgrundstücken Teilzahlungen oder Tilgungsrenten für die Erbschaftsteuer festgesetzt werden können; auch hier ist die ursprüngliche Fälligkeit maßgebend.

VI. Wie bereits erwähnt, gilt dieser Steuererlaß nur für Reichssteuern. Inzwischen sind auch Länder und Gemeinden dem Beispiel des Reichsministers der Finanzen gefolgt und haben für ihre Steuerrückstände ähnliche Maßnahmen getroffen. Für die Reihenfolge, in der alte Steuerrückstände bei Vornahme von Ersatzbeschaffungen, Instandsetzungen u. dgl. zu erlassen sind, gilt nach dem Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 9. 12. 1933 folgendes: In erster Linie ist der Erlaß bezüglich der rückständigen Reichssteuern auszusprechen. Grunderwerbsteuer ist nur dann zu erlassen, wenn andere Reichs-rückstände nicht oder nicht in ausreichender Höhe für den begehrten Steuererlaß zur Verfügung stehen. Erst in zweiter Linie kommen Landes- und Gemeindesteuern in Frage.

Nach Mitteilung des Amtlichen Preussischen Pressebüros hat sich die Preussische Regierung dem Vorgehen des Reichsministers der Finanzen angeschlossen. Danach können Rückstände an Staatssteuern aus der Zeit vor dem 1. 1. 1933 niedergeschlagen werden, wenn der Steuerpflichtige in entsprechender Höhe Aufwendungen für Arbeitsbeschaffung macht. Bei der Vermögensteuer und der Hauszinssteuer ist jedoch mit Rücksicht auf das für diese Steuern bestehende dingliche Zwangsvollstreckungsrecht Voraussetzung für die Niederschlagung, daß kein Zwangsversteigerungsvorgang schwebt, bei der Grundvermögensteuer außerdem, daß es sich um Rückstände aus der Zeit vor dem 1. 1. 1932 handelt. Auch hier ist der Antrag auf Niederschlagung bis zum 31. 12. 1933 zu stellen; er ist an die für die Einziehung der Rückstände zuständige Stelle (Gemeindebehörde) zu richten. Die Preussische Regierung hat den Gemeinden empfohlen, hinsichtlich der Gemeindesteuern sich dem Vorgehen von Reich und Staat anzuschließen.

Die Erhöhung der steuerfreien Lohnbeträge und die Dienstaufwandsentschädigungen für Angestellte des privaten Dienstes für die Zeit vom 1. Januar 1934 ab. Von Konrad Hasse, Regierungsrat im Reichsfinanzministerium, Berlin.

I. In dem Erlaß vom 30. 11. 1933 S 2226 A — 190 III (RStBl. 1933 S. 1253) sind die bisherigen Anordnungen über die Behandlung der Anträge auf Erhöhung der steuerfreien Beträge weiter aufrecht erhalten worden. Die wichtigsten von diesen — zu vgl. auch §§ 31 bis 35 der Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn vom 9. 6. 1933 (StM. DB.) RStBl. 1933 S. 546 — seien hier kurz aufgeführt: Der Erlaß vom 12. 12. 1925 III e 7150, RStBl. 1926 S. 4, führt aus: „Der steuerfreie Lohnbetrag im engeren Sinne (§ 75 Ziff. 1 EStG.) von 720 RM. jährlich (60 RM. monatlich) ist auf Antrag zu erhöhen, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung des § 56 EStG. gegeben sind, wenn also besondere wirtschaftliche Verhältnisse vorliegen, welche die Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers wesentlich beeinträchtigen und das Einkommen 30 000 RM. im Jahre nicht übersteigt. Als Verhältnisse dieser Art gelten u. a. außergewöhnliche Belastungen durch gesetzliche oder sittliche Verpflichtung zum Unterhalt mittelloser Angehöriger. Der Umfang der Steuerermäßigung richtet sich stets nach den Einkommens- und Vermögensverhältnissen sowie nach der Unterhaltsleistung des Arbeitnehmers.“ Zu vgl. auch § 31 StM. DB. Der steuerfreie Lohnbetrag nach § 75 Ziff. 2 EStG. kann erhöht werden, soweit die Werbungskosten und Sonderleistungen zusammen den Betrag von 40 RM. monatlich übersteigen (zu vgl. § 32 StM. DB. und RFG. vom 16. 6. 1932 VI A 956/32 Bd. 31 S. 156, RStBl. 1932 S. 826). Zu den Werbungskosten gehören besonders die notwendigen Ausgaben der Arbeitnehmer durch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (die Wohnung darf nicht in einem Ort liegen, wo die Arbeitnehmer des Betriebs üblicherweise nicht wohnen — RFG. vom 13. 5. 1931 VI A 981/31, RStBl. 1931 S. 469, und vom 12. 9. 1933 VI A 752/33, RStBl. 1933 S. 1240) und für Arbeitsmittel. Die Kosten eines doppelten Haushalts behandelt der Erlaß vom 6. 12. 1930 S 2226 A — 5700 III, RStBl. 1930 S. 782. Nach demselben Erlaß ist die Erhöhung gegebenenfalls zu befristen oder auf ein bestimmtes Dienstverhältnis und Verhältnisse besonderer Art zu beschränken (zu vgl. § 33 StM. DB.). Nach dem Erlaß vom 3. 12. 1928 III e 5555, RStBl. 1928 S. 377, sind die erhöhten steuerfreien Beträge auf volle Reichsmark bei wöchentlichen, auf volle durch 2 RM. teilbare Beträge bei 14tägiger, auf volle durch 5 RM. teilbare Beträge bei monatlicher Gehaltszahlung zu bemessen. Wegen der Form des Erhöhungsvermerks zu vgl. Erlaß vom 9. 12. 1926 III e 9500 (RStBl. 1926 S. 358). Wegen der Erhöhungsanträge ist das Berufungsverfahren gegeben (RFG. vom 11. 11. 1931 VI A 1443/31, RStBl. 1932 S. 389, Slg. Bd. 30 S. 84). Nach diesem Urteil tritt bei günstiger Rechtsmittelentscheidung eine materielle Rückwirkung in Form entsprechender Erstattung der danach zu viel erhobenen Lohnsteuer ein. Hierzu zu vgl. Dr. Bangerow, „Die Erhöhung der Lohnsteuer-Freibeträge“, DStZ. 1932 S. 147.

Sonderregelungen sind in erster Linie für Kriegsbeschädigte, Zivilbeschädigte (auch durch Geburtsfehler Körperbehinderte, Erlaß vom 6. 12. 1930 S 2226 A — 5700 III) und Kriegserwitwen getroffen worden. Nach dem Erlaß vom 12. 12. 1925 III e 7150 istversorgungsberechtigten erwerbstätigen Kriegsbeschädigten (auch Offizieren, Erlaß vom 9. 12. 1926 III e 9500) eine Erhöhung der Pauschsätze um den Hundertsatz der Erwerbsbeschränkung zuzubilligen. Kriegsbeschädigte mit Pflegezulage (auch Offiziere mit erhöhter Verstümmelungszulage, Erlaß vom 30. 11. 1929 S 2226 A — 4800 III, RStBl. 1929 S. 624) erhalten eine Erhöhung um mindestens 200 v. H. (ebenso Friedensblinde, Erlaß vom 24. 10. 1932 S 2226 A — 118 III), bei Nachweis höherer Aufwendungen noch eine weitere Erhöhung (Erlaß vom 3. 12. 1928 III e 5555). Gleichgestellt sind unbeschränkt steuerpflichtige österreichische Staatsangehörige, die nach deutschem Recht und deutsche und österreichische Staatsangehörige, die nach österreichischem Recht kriegsversorgt werden (Erlaß vom 9. 12. 1926 III e 9500 und vom 3. 12. 1928 III e 5555). Den Zivilbeschädigten (nicht im Kriege, sondern aus anderen Ursachen beschädigte Personen) ist nach dem Erlaß vom 12. 12. 1925 III e 7150 eine angemessene Erhöhung zuzubilligen, bei Kriegserwitwen bei Anträgen aus § 56 Abs. 1 EStG. wegen Aufwendungen im Haushalt, die durch Erwerbstätigkeit veranlaßt sind, wohlwollend zu verfahren. Nach dem Erlaß vom 9. 12. 1926 III e 9500 gilt die Erhöhung nur für den Steuerabzug von den Bezügen aus einem gegenwärtigen Dienstverhältnis, da sie ihren Grund in den besonderen, durch die Kriegsbeschädigung verursachten Ausgaben hat, die bei der Ausübung einer Erwerbstätigkeit entstehen. Bei nicht erwerbstätigen Kriegsbeschädigten können besondere Ausgaben infolge der Kriegsbeschädigung durch Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags im engeren Sinne berücksichtigt werden. Solche Anträge sind wohlwollend zu behandeln (Erlaß vom 30. 7. 1927 III e 3600, RStBl. 1927 S. 165). Wenn ein Kriegsbeschädigter neben den durch die Kriegsbeschädigung verursachten auch noch sonstige wirtschaftliche Verhältnisse, Werbungskosten oder Sonderleistungen geltend macht und eine über die allgemeine hinausgehende Erhöhung begehrt, dann dürfen die ohnedies erhöhten steuerfreien Beträge nur um den Betrag erhöht werden, um den die tatsächlichen Werbungskosten und Sonderleistungen jenen Betrag übersteigen (Erlaß vom 30. 11. 1929 S 2226 A — 4800 III).

Eine Sonderregelung ist ebenfalls für die an Unversitäten, technischen Hochschulen, Handels-, tierärztlichen und landwirtschaftlichen Hochschulen tätigen Lehrkräften nach dem Erlaß vom 28. 11. 1931 S 2226 A — 60 III, RStBl. 1931 S. 960 getroffen. Diese erhalten auf Antrag ohne besonderen Nachweis eine Erhöhung des Pauschsatzes für Werbungskosten und Sonderleistungen von 10 v. H. ihrer Bezüge aus der Hochschullehrertätigkeit, höchstens jedoch 100 RM. monatlich. Höhere Unkosten müssen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. Zahlenmäßiger Nachweis

ist nach dem Erlaß vom 2. 3. 1933 S 2220 — 80 III, RStBl. 1933 S. 174, nicht erforderlich.

Die Erlasse vom 3. 6. 1932 S 2119 — 42 III und vom 31. 7. 1933 S 2220 — 93 III, RStBl. 1933 S. 776, lassen zu, daß die nach Art. 8 der V.D. zur Ablösung der Gebäudeverschuldungsteuer vom 11. 2. 1932, RGBl. I S. 67, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens abzugsfähige Ablösungsbeträge in den Fällen, in denen diese Vergünstigung bei der Veranlagung nicht gewährt werden kann, bei der Lohnsteuer durch Erhöhung der lohnsteuerfreien Beträge mit je ein Drittel in drei Jahren berücksichtigt werden kann. Letzter Erlaß bringt in Ziff. 6 ferner zum Ausdruck, daß bei der Ehefrau, die ihren arbeitslosen Ehemann unterhält, diese Tatsache durch Erhöhung des steuerfreien Betrags in entsprechender Anwendung von § 11 Abs. 2 in Verbindung mit § 31 StA. DV. berücksichtigt werden kann.

Für die Artisten gilt nach dem Erlaß vom 12. 12. 1925 III e 7150 der Erlaß vom 25. 11. 1924 III c² 2100, RStBl. 1924 S. 272, weiter. Zu erwähnen ist noch, daß nach dem Erlaß vom 12. 12. 1925 III e 7150 die Präsidenten der Landesfinanzämter Richtlinien für einzelne Berufsgruppen aufstellen können.

Zur Frage der Erhöhung des Pauschsatzes für Werbungskosten und Sonderleistungen bei Beamten ist das kürzlich ergangene Urteil vom 18. 10. 1933 VI A 991/33 S, das in der amtlichen Sammlung veröffentlicht werden wird, von Bedeutung. Es handelt sich hier um einen Regierungsrat einer Reichszentralbehörde, dem nach seiner Darstellung vermehrter Aufwand dadurch erwächst, daß er die Mittagsmahlzeiten außer dem Hause einzunehmen genötigt ist. Der Reichsfinanzhof hat hier Werbungskosten nicht anerkannt. Zwar ist nach der Begründung im einzelnen Fall nicht ausgeschlossen, daß bei beruflichen Verhältnissen, wie vorliegend, ein erhöhter Aufwand für Verköstigung in Frage kommt. Es ist aber hiernach unmöglich, in dieser Frage für öffentliche Beamte jeden einzelnen Fall für sich zu behandeln. Es kann auf die verschiedensten Umstände zurückzuführen sein, wenn im einzelnen Fall ein Beamter wegen erhöhter dienstlicher Inanspruchnahme und wegen örtlicher Verhältnisse sich veranlaßt sieht, eine Mahlzeit außer Hause einzunehmen. Es ist steuerlich nicht möglich, auf alle diese besonderen Möglichkeiten einzugehen und jedesmal zu untersuchen, ob die vermehrte berufliche Inanspruchnahme mit Recht geltend gemacht wird und ob und mit welchem Aufwand eine Mahlzeit außer Hause mehr oder weniger aus persönlichen, vielleicht auch gesundheitlichen Gründen oder im Zusammenhang mit beruflicher Behinderung eingenommen wird. Die Erfahrung lehrt, daß sich regelmäßig der Beamte auch in größeren Städten bei stärkerer beruflicher Inanspruchnahme den Verhältnissen so anpaßt, daß ihm erhöhter Aufwand wegen Verköstigung nicht erwächst oder aber daß der Beamte einen solchen erhöhten Aufwand stillschweigend auf sich nimmt, weil er anerkennt, daß dabei persönliche Bedürfnisse oder Wünsche im Vordergrund stehen. Das erfordert für die gleichmäßige Behandlung der Beamten die Ablehnung der Anerkennung eines Dienstaufwandes in diesem Zusammenhang, auch wenn ausnahmsweise einmal in einem besonderen Fall die Verhältnisse anders liegen können. Die Befoldung ist gleichmäßig geregelt und Reich oder

Land gewähren dann besondere Zuwendungen als Dienstaufwandsentschädigung, wenn sich das aus den besonderen Verhältnissen rechtfertigt. Damit entfällt auch das Bedenken, das aus teilweiser anderer Behandlung von Privatangestellten erhoben werden könnte. Auch dort kommen in diesem Zusammenhang übrigens Werbungskosten regelmäßig nur dann in Betracht, wenn der Arbeitgeber durch besondere Zuwendungen beruflichen Aufwand anerkennt. Ein Vergleich mit entsprechenden Verhältnissen von Angehörigen freier Berufe geht fehl. Dort sind die Verhältnisse und Bedürfnisse und auch die Regelung der Vergütung grundsätzlich andere.

Nicht unbedenklich ist meines Erachtens die in diesem Urteil vertretene Auffassung, daß auch bei Privatangestellten Werbungskosten regelmäßig nur dann in Betracht kommen, wenn der Arbeitgeber durch besondere Zuwendung beruflichen Aufwand anerkennt, denn viele Arbeitgeber wollen sich nicht mit den Werbungskosten der Arbeitnehmer befassen und gewähren auch dann, wenn der Arbeitnehmer nach der Art seiner Tätigkeit besonders hohe Werbungskosten hat, einheitliche Bezüge. Fraglich kann es auch sein, wie sich das Urteil zu dem vom 19. 10. 1922 III A 371/22, Slg. Bd. 11 S. 238, verhält. Dort ist entschieden, daß die von einem Beamten ausschließlich in dienstlichem Interesse gemachten besonderen Aufwendungen Werbungskosten sind, wenn sie bei verständiger Würdigung ihrer Notwendigkeit der sachgemäßen Dienstleistung dienen. Es handelt sich dort um Ausgaben eines Richters, der eine geeignete Dienstwohnung nicht zur Verfügung hatte, für seine Fachbibliothek, Miete, Heizung, und Beleuchtung für sein privates Arbeitszimmer usw. Ich möchte annehmen, daß die Grundsätze dieses Urteils durch das neuerliche nicht überholt sind, denn in diesem handelt es sich um Ausgaben, die mit der Lebenshaltung in engstem Zusammenhang stehen, im Falle des Richters dagegen um Ausgaben, die mit dem Beruf eng zusammenhängen.

Der Erlaß vom 30. 11. 1933 weist noch auf die besondere Bedeutung hin, die der Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags nach § 75 Nr. 1 EStG. für die Ehestandshilfe von Personen zukommt, die zum Unterhalt ihrer geschiedenen Ehefrau (ihres geschiedenen Ehemannes), ihrer bedürftigen Eltern oder eines Elternteils seit einem Jahr mindestens ein Sechstel ihres Einkommens aufwenden (§ 8 Abs. 1 Zif. 2 EStG. DV.). Anträge solcher Personen auf Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags nach § 75 Nr. 1 EStG. sind besonders sorgfältig zu prüfen.

Bemerkt sei noch, daß die Übergangsregelung in dem Sinne des Erlasses vom 12. 6. 1933 S 2245 A — 17 III, RStBl. 1933 S. 544 (Aufwendung von nur ein Zehntel statt eines Sechstel), für 1934 nicht mehr gilt. Eine Erhöhung wegen einer Aufwendung von weniger als ein Sechstel befreit also nicht von der Ehestandshilfe.

II. Der Erlaß vom 30. 11. 1933 enthält ferner unter Ziff. 2 eine wichtige Änderung der Bestimmungen über die Dienstaufwandsentschädigungen für Angestellte des privaten Dienstes für die Zeit nach dem 31. 12. 1933. In den Erlassen vom 31. 12. 1925 III e 7000, vom 30. 7. 1927 III e 3600 und vom 28. 11. 1932 S 2226 A — 124 III, RStBl. 1932 S. 1103, ist für diejenigen Angestellten in Handel und Industrie,

die Ausgaben für Repräsentationszwecke haben, sowie für angestellte Journalisten zugelassen, daß ein Pauschbetrag bis zu 7,5 v. H. entweder der laufenden Bezüge oder der garantierten Tantieme als Dienstaufwandsentschädigung anerkannt werden kann. Der letztgenannte Erlaß gibt für die Anerkennung eingehende Anweisungen. Hiernach hat das Finanzamt in den Fällen, in denen Beträge als Dienstaufwandsentschädigung gezahlt werden, zu prüfen, ob überhaupt die Voraussetzungen hierfür vorliegen. Bei Bejahung soll weiter geprüft werden, ob der Pauschsatz von 7,5 v. H. zu hoch liege. Näheres bei Frießke, Der steuerfreie Dienstaufwand bei Privatangestellten, DStZ. 1932 S. 61. Nach dem Erlaß vom 30. 11. 1933 gilt diese Regelung grundsätzlich auch für die Dienstaufwandsentschädigungen der Angestellten des privaten Dienstes und der Journalisten, die für die Zeit vom 1. 1. 1934 ab gewährt werden. Es ist jedoch nicht mehr vertretbar, den Höchstpauschbetrag künftig auf 7,5 v. H. zu bemessen, da die Repräsentation des leitenden Angestellten heute eine weit geringere Bedeutung für die ihn beschäftigende Firma hat als früher und die Aufrechterhaltung des Satzes von 7,5 v. H. auch mit der noch immer vorhandenen sozialen Not weiter Kreise unseres Volkes und mit der noch immer vorhandenen sehr hohen Belastung der kleinen Einkommensempfänger nicht in Einklang zu bringen wäre. Der Erlaß bestimmt, daß an die Stelle des Höchstbetrags von 7,5 v. H. bis auf weiteres ein Höchstbetrag von 5 v. H. der laufenden Bezüge oder der gewährleisteten Tantieme tritt. Für die Zubilligung eines Pauschbetrags bis zu dieser Höhe gelten die bisherigen Bestimmungen.

Weiter führt der Erlaß aus:

„Einige Finanzämter haben Werbungskosten als Dienstaufwand auch in denjenigen Fällen behandelt, in denen die vom Arbeitgeber als Dienstaufwandsentschädigung bezeichneten und gezahlten Beträge höher

sind als der Betrag, der nach Ansicht des Finanzamts die tatsächlichen Aufwendungen offenbar nicht übersteigt. Übersteigt nach Ansicht des Finanzamts die gezahlte Dienstaufwandsentschädigung den tatsächlichen Dienstaufwand, so unterliegt in jedem Fall der ganze Betrag dem Steuerabzug vom Arbeitslohn. Es ist also nicht zulässig, einen als „Dienstaufwandsentschädigung“ gezahlten Betrag in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil zu zerlegen. Es kann der ganze Betrag nur steuerfrei oder steuerpflichtig sein. Ich weise auf das bereits im Erlaß vom 28. 11. 1932 S. 2226 A — 124 III eingehend erörterte Urteil des Reichsfinanzhofs vom 7. 3. 1928 hin (VI A 76/28, Slg. Bd. 23 S. 101 ff., RStBl. 1928 S. 264).“

Hier ist an die Fälle gedacht, in denen die Arbeitgeber, bevor sie regelmäßige Dienstaufwandsentschädigungen gewähren, mit dem Betriebsfinanzamt ein Einverständnis darüber herbeiführen, welcher Dienstaufwand in den einzelnen Fällen in Frage kommt. Wenn der Arbeitgeber also z. B. 100 RM. monatlich als Dienstaufwandsentschädigung zahlt, darf er diesen nicht in Höhe von 50 RM. steuerfrei belassen, wenn das Finanzamt nur einen Dienstaufwand von 50 RM. als vorliegend annimmt. Eine vorherige Anerkennung durch das Betriebsfinanzamt wird natürlich nur dann möglich sein, wenn die Verhältnisse bei den einzelnen Arbeitnehmern im ganzen Jahr voraussichtlich gleich bleiben werden. Übrigens ist das Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers nicht behindert, bei der Veranlagung gegebenenfalls auch entsprechende Werbungskosten anzunehmen, wenn das Betriebsfinanzamt eine Regelung der Dienstaufwandsentschädigung nicht getroffen hat, weil etwa der Arbeitgeber für den betreffenden Arbeitnehmer keinen Antrag gestellt hatte, oder auch das Vorliegen verneint hat. (Zu vgl. RFG. vom 11. 11. 1931 VI A 1143/31, RStBl. 1932 S. 389, Slg. Bd. 30 S. 84.)

Die neue Werbeabgabe. Von Dr. jur. Heinrich Troeger, Berlin.

A. Was ist Wirtschaftswerbung?

Die Frage nach dem Begriff der Wirtschaftswerbung ist für den Umfang der neuen Werbeabgabe von ausschlaggebender Bedeutung, weil eben nur die Wirtschaftswerbung und nicht auch die Werbung für andere Zwecke, z. B. für politische, religiöse oder kulturelle Zwecke durch das Gesetz vom 12. 9. 1933 (RGBl. I S. 625) erfasst wird. Deshalb wird die neue Werbeabgabe auch nur in bezug auf die Wirtschaftswerbung erhoben.

Was Wirtschaftswerbung ist, hat der Werberat der deutschen Wirtschaft, der für das Reich die Aufsicht über das gesamte öffentliche und private Werbungs-, Anzeigen-, Ausstellungs-, Messe- und Reklamewesen ausübt, in seiner zweiten Bekanntmachung vom 1. November 1933 (Deutscher Reichs-Anzeiger Nr. 256) gesagt. Dort heißt es (Ziff. 1):

Wirtschaftswerbung führt aus, wer

- a) für seine eigene entgeltliche Leistung (Erzeugung, Dienstleistung, Vermietung, Verkauf usw.) Werbung treibt (Werbungtreibender),
- b) als selbständiger Unternehmer andere gewerbsmäßig bei der Werbung berät (Werberberater),

c) Werbung für andere durchführt (Werber); als Werber gilt auch, wer Werbeflächen als deren unmittelbarer Besitzer anderen zur Verfügung stellt (Flächengesteller),

d) Werbern Werbeaufträge für andere im eigenen Namen und für eigene Rechnung erteilt (Werbungsmittler).

Ein Werbungtreibender führt Eigenwerbung, Werberberater, Werber und Werbungsmittler führen Fremdwerbung aus.

Wirtschaftswerbung führt nicht aus, wer das Werbemittel lediglich herstellt oder befestigt (z. B. ein Sandwerker).

Eine Ausstellung, die nur in völlig untergeordnetem Maße mittelbar oder unmittelbar wirtschaftlichen Zwecken dient, ist nicht Wirtschaftswerbung im Sinne dieser Bestimmung (Ziff. 2). Da der Werberat eine Angabe darüber, was „Wirtschaft“ im Sinne des Gesetzes ist, nicht gemacht hat, wird die Abgrenzung in Ziff. 2 der II. Bekanntmachung allgemein in Anwendung gebracht werden müssen. Also auch bei der Feststellung, welche Einnahmen des Werbers (siehe unten) zur Werbeabgabe herangezogen werden,

wird zu prüfen sein, ob die Werbung nicht nur „in völlig untergeordnetem Maße mittelbar oder unmittelbar wirtschaftlichen Zwecken“ dient.

Eine bedeutende Einschränkung erfährt der Geltungsbereich des Gesetzes auf dem Gebiet der Wirtschaftswerbung durch den § 5 des Gesetzes. Danach bleiben die Zuständigkeiten des Auswärtigen Amtes, des Reichswirtschaftsministers, des Reichsministers für Ernährung und Landwirtschaft und des Reichsministers der Finanzen auf dem Gebiet der Wirtschaftspolitik einschließlich des wirtschaftlichen Nachrichten- und Kunstzweifens unberührt. Hier ist vor allem das Gesetz über Maßnahmen zur Förderung des Außenhandels vom 18. Oktober 1933 (RGBl. I S. 743) zu erwähnen. Werbungsmaßnahmen zur Durchführung dieses Gesetzes fallen demnach nicht unter die Werbeabgabepflicht. In der Praxis werden sich natürlich zahlreiche Schwierigkeiten und Zweifelsfälle ergeben.

Aus dem Gefagten erhellt, daß eine klare Abgrenzung zwischen der Werbung, die abgabepflichtig ist, und der Werbung, die nicht unter die neue Abgabepflicht fällt, erst in der Zukunft geschaffen werden muß.

B. Die Erhebung der Werbeabgabe.

I. Wer ist abgabepflichtig?

Der Werberat kann die Erteilung der Genehmigung, die für die Ausübung der Wirtschaftswerbung vorgeschrieben ist, von der Erhebung einer Abgabe — der Werbeabgabe — abhängig machen, deren Höhe durch Verordnung des Reichsministers für Volksaufklärung und Propaganda und des Reichsministers der Finanzen festgesetzt wird (§ 3 des Gesetzes). Durch die II. Bekanntmachung hat der Werberat von der ihm zustehenden Befugnis zur Erhebung einer Abgabe Gebrauch gemacht.

Abgabepflichtig sind nach Ziff. 24 der II. Bekanntmachung nur die Werber. Zu ihnen gehören auch die Glächengesteller (siehe oben c). Zunächst, also bis zu einer anderweitigen Regelung, sind aber folgende Werber von der Abgabepflicht befreit (Ziff. 24):

- a) Glächengesteller, aber nur insoweit als sie Veranstalter von Messen, Ausstellungen und Werbevorträgen Raum zur Verfügung stellen,
- b) Veranstalter von Gemeinschaftswerbung mit Ausnahme der Veranstalter von Messen und Ausstellungen.

Für die allgemeine Genehmigung der Eigenwerbung, Werberberatung und Werbungsvermittlung (Ziff. 7 der II. Bekanntmachung) und für die Zulassung der Werbungsmitter wird keine Abgabe erhoben (Ziff. 13).

Die Abgaben, die die Reichspost und die Reichsbahn zu entrichten haben, werden von dem Reichsminister für Volksaufklärung und Propaganda im Einvernehmen mit dem Reichspostminister oder dem Reichswirtschaftsminister festgesetzt (§ 8 Abs. 4 der II. DWD.).

II. Wie hoch ist die Abgabe?

Die Werbeabgabe beträgt nach § 8 der II. DWD. (RGBl. I S. 791):

- a) im Falle der Genehmigung zur Abhaltung von Messen und Ausstellungen 2 v. H. von der aus

der Messe oder der Ausstellung erzielten Gesamteinnahme,

- b) im Falle der Genehmigung zu einer anderen Wirtschaftswerbung 2 v. H. von der Gesamteinnahme des Werbers aus der Werbung, auch wenn die Werbung nicht rein wirtschaftlichen Zwecken dienen sollte.

Die Beträge sind auf volle Reichsmark nach oben abzurunden.

III. Zahlungsweise.

1. Durch Überweisung darf die Werbeabgabe nur entrichtet werden für die Werbung (siehe Ziff. 26 der II. Bekanntmachung)

- a) durch Anzeigen in Zeitungen auf das Konto Nr. 10 570,
- b) durch Anzeigen in Zeitschriften und in Leserkreismappen auf das Konto Nr. 21 080,
- c) durch Anzeigen in Adreßbüchern und Kalendern auf das Konto Nr. 30 260,
- d) durch Papieranschlag auf das Konto Nr. 47 260,
- e) in und an Verkehrsmitteln und deren Haltestellen sowie durch Anzeigen in Fahrplänen auf das Konto Nr. 5009,
- f) durch optische und akustische Wiedergabe auf das Konto Nr. 63 540,
- g) durch Messen oder Ausstellungen auf das Konto Nr. 70 360

des Werberates der deutschen Wirtschaft beim Postsparkassampt Berlin NW. 7.

Im übrigen ist die Überweisung nur zulässig, wenn die Werbeabgabe den Betrag von 200 RM. übersteigt. Diese Überweisung hat auf das Konto des Werberates der deutschen Wirtschaft beim Postsparkassampt Berlin NW. 7, Nr. 80 460 zu erfolgen.

2. Durch Verwendung von Werbeabgabemarken ist die Werbeabgabe bei allen den abgabepflichtigen Arten der Werbung zu entrichten, die in Ziff. 26 der II. Bekanntmachung (also oben Ziff. 1) nicht genannt sind. Damit die Werbeabgabe durch Entwertung von Marken entrichtet werden kann, ist die schriftliche Abfassung der Verträge mit den Werbern in doppelter Ausfertigung vorgeschrieben. Aus den Verträgen muß sich das Entgelt für die Genehmigung des Werbers wertmäßig (also praktisch in Gelbziffern ausgedrückt oder doch jedenfalls errechenbar) ergeben. Damit die Werbeabgabe genau festgestellt werden kann, ist auch die Befristung der Verträge vorgeschrieben. Je eine Hälfte der Marken ist auf jede der beiden Vertragsausfertigungen aufzulegen und durch dauerhafte Aufschrift des Datums auf den Markenhälften zu entwerten. Der Auftraggeber und der Werber erhalten je eine Ausfertigung. Sie haften beide für die Entrichtung der Abgabe. Wenn die Abgabe den Betrag von 200 RM. übersteigt, dann kann sie, wie oben unter Ziff. 1 ausgeführt, im Wege der Überweisung entrichtet werden.

IV. Fälligkeit der Werbeabgabe.

1. Soweit die Werbeabgabe durch Überweisung zu zahlen ist, wird sie spätestens zwei Wochen nach Ablauf desjenigen Monats fällig, von dessen Einnahmen die Werbeabgabe entrichtet wird. Bei Messen und Ausstellungen, für welche die monatliche Zahlungspflicht nicht gilt, tritt die Fälligkeit

spätestens vier Wochen nach der Beendigung der Messe oder Ausstellung ein (Ziff. 26 Abs. 2).

2. Soweit die Werbeabgabe durch Verwendung von Marken zu entrichten ist, ist sie bei Vertragsabschluss fällig. Die Marken sind bei Postämtern zu erwerben. Sollten sie am Tage des Vertragsabschlusses beim Postamt nicht vorrätig sein, so sind sie alsbald (d. h. also ohne Säumnis) nachzukleben.

V. Veranlagung und Kontrolle.

1. Soweit die Werbeabgabe durch Überweisung zu entrichten ist, hat der Werber gleichzeitig mit der Überweisung die Höhe der Einnahme, von der die Abgabe berechnet ist, sowie die Höhe der eingezahlten Abgabe bis auf weiteres dem Werberat der deutschen Wirtschaft, Berlin W. 8, Taubenstr. 37, mitzuteilen.

2. Soweit die Werbeabgabe durch Verwertung von Marken zu entrichten ist, erlangt der Werberat von dem Abschluß des Vertrages nur dann Kenntnis, wenn es sich um eine Abgabe von mehr als 200 RM. handelt und diese Abgabe im Wege der Überweisung entrichtet wird. Für diesen Fall ist nämlich vorgeschrieben, daß beide Vertragsausfertigungen dem Werberat zur Bestätigung der Abgabentrachtung auf den Vertragsstücken einzureichen sind (Ziff. 28).

Weitere Vorschriften über Veranlagung und Kontrolle der Werbeabgabe sind nicht erlassen. Es erfolgt also für den Regelfall keine Veranlagung zur Werbeabgabe, vielmehr hat der Abgabepflichtige selbst die Höhe der Abgabe zu berechnen und dementsprechend zu zahlen. Die Mitteilungen an den Werberat geben diesem die Möglichkeit der Kontrolle zur eventuellen Nachforderung von Abgabebeträgen. Die Kontrolle bei der Verwertung von Marken ist keine laufende, sie dürfte praktisch wohl ähnlich gehandhabt werden wie die Kontrolle über die Einhaltung der Stempelsteuerpflicht.

VI. Rechtsmittel und Anwendung der Reichsabgabenordnung.

Über die Rechtsmittel gegen die Heranziehung zur Werbeabgabe durch den Werberat ist in den bisher erlassenen Bestimmungen nichts gesagt. § 8 Abs. 3 der II. DVO. gibt der Werbeabgabe, insbesondere hinsichtlich der Einziehung und Zwangsbeitreibung, die Eigenschaft öffentlicher Abgaben. Eine Steuer im Sinne des § 1 AO. ist die Werbeabgabe nicht, weil sie nicht von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen erhoben wird. Der Werberat ist kein Gemeinwesen, d. h. keine Personenvereinigung, sondern eine Anstalt, wenn man diesen Begriff hier anwenden will. Da bisher die Verwaltung der Werbeabgabe gemäß § 18 Ziff. 5 AO. durch den Reichsminister der Finanzen auf die Finanzämter nicht übertragen worden ist, finden die Vorschriften der Reichsabgabenordnung nach § 7 AO. nicht sinngemäß Anwendung. Lediglich die Vorschriften der Reichsabgabenordnung über das gerichtliche Verfahren in Steuerstrafsachen gelten nach § 8 Abs. 2 AO. sinngemäß. Außerdem sind nach der oben angegebenen Bestimmung des § 8 Abs. 3 der II. DVO. die Bestimmungen der Reichsabgabenordnung hinsichtlich der Einziehung und Zwangsbeitreibung sinngemäß anzuwenden.

Danach sind in den bisher ergangenen Bestimmungen irgendwelche Vorschriften über Rechtsmittel

gegen die Heranziehung zur Werbeabgabe nicht enthalten. Es gibt keine Klage oder ordentliche Beschwerde gegen die Erhebung von Werbeabgaben. Lediglich die formlose Dienstaufsichtsbeschwerde, die sich aus der Organisation des Werberates ergibt, steht dem Abgabepflichtigen zur Verfügung. Die Entscheidungen des Werberates trifft nach § 1 der Satzung (I. Bekanntmachung vom 1. 11. 1933, Deutscher Reichs-Anzeiger Nr. 256) der Präsident. Er kann seine Entscheidungsbefugnis auf die Geschäftsführer oder deren Stellvertreter übertragen. Hat also ein Geschäftsführer oder sein Stellvertreter die Entscheidung getroffen, dann ist die Dienstaufsichtsbeschwerde an den Präsidenten zu richten. Hat der Präsident selbst die Entscheidung getroffen, dann dürfte die Dienstaufsichtsbeschwerde an den Reichsminister für Volksaufklärung und Propaganda gegeben sein, weil ihm nach § 2 Abs. 2 des Gesetzes die Dienstaufsicht über den Werberat zusteht. Die Anrufung des Verwaltungsrats, der nach § 4 der Satzung über die Durchführung der Grundsätze für Wirtschaftswerbung und über die Ordnungsmäßigkeit der Verwaltung zu wachen hat, dürfte dagegen dem Abgabepflichtigen nicht möglich sein. Nach dem Gedanken des Führerprinzips, der in dem Gesetz deutlich zum Ausdruck kommt, steht dieser Weg nicht offen.

Es wäre zu wünschen, daß noch ein ordentliches Rechtsmittel gegen die Heranziehung zur Werbeabgabe geschaffen wird, weil die Zahl der Streitfragen sehr groß und die Höhe der Abgabe, die ja wie eine direkte Steuer wirkt, in vielen Fällen recht erheblich sein wird.

VII. Werbeabgabe und Privatrecht.

1. Das Verbot der Abwälzung der Werbeabgabe auf den Werbungstreibenden, also den Auftraggeber, ist in Ziff. 29 der II. Bekanntmachung ausgesprochen. Die Werbeabgabe darf dem Auftraggeber nicht gesondert in Rechnung gestellt werden.

2. Es kann zweifelhaft erscheinen, ob ein Vertrag, bei dessen Abschluß die Werbeabgabe durch Entwertung von Marken zu entrichten ist, deshalb privatrechtlich nichtig ist, weil der Abgabepflicht nicht genügt worden ist, oder weil er — vielleicht im Interesse der Hinterziehung der Abgabe — nicht die vorgeschriebene schriftliche Form hat. § 125 BGB. sagt, daß ein Rechtsgeschäft nichtig ist, welches der durch Gesetz vorgeschriebenen Form ermangelt. Ein Gesetz im formalen Sinne des Wortes ist die II. Bekanntmachung des Werberates nicht, deshalb muß angenommen werden, daß die Verletzung der vom Werberat erlassenen Bestimmungen die Nichtigkeit der Verträge nicht zur Folge hat.

VIII. Übergangsbestimmungen.

Die Werbeabgabe ist nicht zu entrichten

- a) von Einnahmen für zukünftige Leistungen, die am 1. 11. 1933 bereits im voraus bezahlt worden waren,
- b) von zukünftigen Einnahmen aus solchen Leistungen, die am 1. 11. 1933 bereits bewirkt waren; war die Leistung erst zum Teil vor dem 1. 11. bewirkt, dann ist die Abgabe anteilig, d. h. für die nach dem 1. 11. zu bewirkende Leistung zu entrichten.

- c) für diejenigen Arten der Werbung, für welche die Entrichtung der Abgabe durch Verwertung von Marken vorgeschrieben ist, wenn der Vertrag vor dem 1. 11. abgeschlossen wurde und bis zum 30. 6. 1934 abläuft,
- d) von Veranstaltern von Messen und Ausstellungen, die vor dem 1. 11. 1933 begonnen haben.

Eine besondere Vorschrift ist für den oben unter c genannten Fall getroffen, wenn ein vor dem 1. 11. 1933 abgeschlossener Vertrag erst nach dem 30. 6. 1934 abläuft. Dann hat nämlich der Auftraggeber

dem Werber den Vertragsinhalt innerhalb eines Monats, also bis zum 1. 12. 1933, schriftlich zu bestätigen. Er hat dabei unbefristete Verträge zu befristen, sowie die Ablaufrfrist des Vertrags und das Entgelt für die vertragliche Gesamtleistung anzugeben, soweit von der Einnahme die Werbeabgabe zu entrichten ist. Der Auftraggeber hat die Werbeabgabe durch Verwertung von Marken auf dem Bestätigungsschreiben und auf der ihm verbleibenden Zweitschrift zu entrichten. Er ist befugt, diese Werbeabgabe bei der Bezahlung künftiger Entgelte an den Werber einzubehalten.

Wichtige Termine am Jahresschluß!*) Von Dr. H. J. Bärwinkel-Leue, Berlin.

Der 31. Dezember 1933 ist ein besonders wichtiger Termin, auf den hinzuweisen sich wegen der an diesem Tage ablaufenden Fristen schon jetzt empfiehlt.

1. Nach der Vierten Notverordnung vom 8. Dezember 1931, Erster Teil Kapitel III § 14 (RGBl. I S. 699), können Hypotheken, die zur Deckung von Schuldverschreibungen von Hypothekenbanken und öffentlich-rechtlichen Kreditinstituten dienen, durch Eingabe gleichartiger Schuldverschreibungen des Gläubigerinstituts getilgt werden. Nach Artikel 21 und 22 der Ersten Durchführungs- und Ergänzungsverordnung über Zinssenkung auf dem Kapitalmarkt vom 23. Dezember 1931 (RGBl. I S. 793) gilt diese Bestimmung nur zugunsten der Schuldner solcher Hypotheken und Grundschulden, die vor dem 1. Januar 1932 bestellt sind. Von der Befugnis der Rückzahlung in Schuldverschreibungen des Gläubigerinstituts kann der Schuldner nur bis 31. Dezem-

ber 1933 Gebrauch machen. Will er dies tun, so muß er seine Absicht, in Schuldverschreibungen zurückzuzahlen, dem Kreditinstitut spätestens zwei Monate vor der Fälligkeit des Kapitals mitteilen. Der letzte Tag für eine solche Mitteilung ist also der 30. Oktober 1933, der letzte Tag für die Rückzahlung in Pfandbriefen der 31. Dezember 1933.

2. Die sogenannte „Grunderwerbsteuer der „Toten Hand“ nach § 10 GrStG. war durch das Gesetz vom 22. Dezember 1928 (RGBl. S. 412) zunächst bis 1. Januar 1931 ausgesetzt worden. Durch die Notverordnung vom 1. Dezember 1930 (RGBl. I S. 517) Viertes Teil Kapitel II Artikel 2 Nr. 8 wurde durch eine Ergänzung des § 28 GrStG. die Veranlagung und Erhebung der Grunderwerbsteuer „der Toten Hand“ auf weitere drei Jahre, also bis zum 1. Januar 1934, ausgesetzt. Mit dem 31. Dezember 1933 läuft also die Zeit der Nichtveranlagung und Nichterhebung der Grunderwerbsteuer „der Toten Hand“ ab.

*) Im übrigen siehe den Steuerkalender für Dezember.

Wertzuwachssteuer und Zwangsversteigerung. Von Dr. M. Spiß, Kommissarischer Stadtrat, Berlin.

Es ist bekannt, daß sich in Berlin in den letzten Jahren rund 30 Millionen veranlagte Wertzuwachssteuern nicht Beitreiben ließen. In den meisten Fällen handelt es sich hierbei um Wertzuwachssteuern, die durch Zwangsversteigerung von seit der Inflationszeit in ausländischer Hand befindlichen Grundstücken entstanden sind. Steuerschuldner dieser Steuer ist bei der Zwangsversteigerung in der Regel nur der Subhastat, und von einem ausländischen Subhastaten, der in Deutschland keine greifbaren Vermögenswerte besitzt, läßt sich die Wertzuwachssteuer nicht Beitreiben. Das Ausland leistet ja für die Beitreibung kommunaler Steuern keine Rechtshilfe.

Die Erkenntnis dieser Tatsache hat in Berlin zu zahllosen Grundstücksverschiebungen durch ausländische Hauseigentümer geführt. Sie haben einfach die Grundstücke nicht durch reguläre Kaufverträge veräußert, sondern sie künstlich zur Zwangsversteigerung gebracht. Bei einem regulären Grundstückskaufverträge haftet außer dem Verkäufer auch der Käufer eines Grundstücks für die Wertzuwachssteuer und sorgt daher durch Aufnahme entsprechender vertraglicher Bestimmungen dafür, daß der Verkäufer die Wertzuwachssteuer in vollem Umfange bezahlt. Entweder wird das Kaufgeld beim Notar zu getreuen

Händen hinterlegt und erst nach Zahlung der Wertzuwachssteuer ausgehändigt, oder der Käufer übernimmt selbst vertraglich die Verpflichtung zur Zahlung der Wertzuwachssteuer und kürzt den Kaufpreis um den Differenzbetrag. So wird auch der ausländische Grundstücksverkäufer indirekt wegen der Haftung des Grundstückskäufers zur Zahlung der Wertzuwachssteuer gezwungen.

Bei einer Zwangsversteigerung haftet der Ersteher des Grundstücks in der Regel für die Wertzuwachssteuer des Subhastaten nicht. Es fällt daher in diesen Fällen der indirekte Zwang zur Steuerzahlung fort, so daß der ausländische Subhastat die Wertzuwachssteuerzahlung vermeidet. Dies ist der Grund für die künstlichen Zwangsversteigerungen, die durch Überlastung der Grundstücke mit nicht voll valutierenden Grundschulden herbeigeführt werden. Das Schicksal des Grundstücks in der Zwangsversteigerung interessiert den ausländischen Eigentümer, der den Grundstückswert durch Grundschuldaufnahme herausgezogen und sich praktisch seines Eigentums begeben hat, nicht mehr. Der Grundschuldgläubiger, der nur zum Teil Valuta bezahlt hat, kann sich in der Zwangsversteigerung damit begnügen, einen Teil seiner Grundschuld durch einen wirklich oder an-

scheinend unbeteiligten Dritten ausbieten zu lassen. Ihn interessiert das Grundstück auch nicht, er will ja nur an der Grundstücksverschiebung verdienen. Den vollen Grundstückswert hat er natürlich dem ausländischen Grundstückseigentümer nicht als Grundschuldvaluta bezahlt. Er konnte ihm aber mehr Grundschuldvaluta als ein regulärer Grundstückskäufer Kaufpreis bezahlen, da er damit rechnet, die Stadt Berlin um die Wertzuwachssteuer zu betrügen. Allerdings bestimmt die seit Januar 1931 geltende Berliner Wertzuwachssteuerordnung, daß der Ersteher eines Grundstücks in der Zwangsversteigerung für die Wertzuwachssteuer dann haftet, wenn die Zwangsversteigerung von den Beteiligten zum Zwecke der Steuerumgehung an Stelle einer freihändigen Veräußerung des Grundstücks herbeigeführt worden ist. Ein praktischer Erfolg hat sich mit dieser Bestimmung nicht erzielen lassen. Es muß schon sehr ungeschickt geschoben worden sein, wenn der beweispflichtigen Steuerbehörde der Nachweis des Umgehungstatbestandes gelingt.

In Erkenntnis dieser Tatsache hat die städtische Steuerverwaltung schon vor Jahren versucht, das Übel an der Wurzel zu packen und gefordert, daß auch der Ersteher eines Grundstücks in der Zwangsversteigerung stets für die Wertzuwachssteuer haftbar gemacht wird. Es war aber in der Systemzeit nicht möglich, eine wirksame Änderung der gesetzlichen Bestimmungen zu erreichen, zumal für die Nichtheranziehung des Erstehers in der Zwangsversteigerung tatsächlich sachliche Gründe ins Feld geführt werden konnten.

Diese Gründe sind aus dem Kommentar von Stork-Will zur preussischen Mustersteuerordnung ersichtlich, in dem in Anmerkung 5 zu § 16 folgendes ausgeführt wird:

„Eine ersatzweise Inanspruchnahme des Erwerbers ist ausgeschlossen, wenn er das Eigentum durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung erworben hat. Der Grund für diese dem § 29 Abs 2 Satz 2 RzWStG nachgebildete Vorschrift des § 16 Abs. 1 Satz 3 der Mustersteuerordnung liegt darin, daß in den Fällen des Erwerbs in der Zwangsversteigerung bei der Abgabe der Gebote eine nur annähernd genaue Einkalkulierung des Risikos der Erwerberhaftung bei der dann meist stets vorliegenden Insolvenz des Veräußerers nicht möglich ist. Den Erwerbpreis des Subhastaten und die für die Ermittlung des Wertzuwachses maßgebenden Ab- und Hinzurechnungen wird der Bieter meist nie kennen und sich anders als bei freien Vertragsverhandlungen nicht einmal rechtzeitig beschaffen können. Schließlich steht wegen der möglichen Überbietungen auch der Veräußerungspreis und damit der Wertzuwachs genau erst mit dem Zuschlag fest.“

Das sind natürlich Gründe, welche die bisherige Regelung erklären. Außerdem wird, worauf später einzugehen ist, darauf hingewiesen, daß bei andersartiger Regelung die zu erwartenden Schwierigkeiten in der Zwangsversteigerung die Hypothekengläubiger schädigen können. In voller Erkenntnis aller dieser Gegenstände muß aber festgestellt werden, daß die bisherige Regelung, die so umfangreich, die Allgemeinheit schädigende Schiebungen ermöglicht, für die Zukunft nicht beibehalten werden kann. Was nicht der Stadt ein Steuergesetz, das insofern einfacher Weise

durch gewissenlose Elemente umgangen wird? Wir stehen vor der Tatsache, daß auch bei Zwangsversteigerung von Grundstücken die zur Veranlagung gelangende Grunderwerbsteuer fast restlos zur Beitreibung kommt, während die Wertzuwachssteuer für den gleichen Rechtsvorgang in der Regel nicht beigetrieben werden kann. Es müssen daher Mittel und Wege gesucht werden, durch die unter möglicher Vermeidung der vorhandenen Schwierigkeiten der städtischen Steuerverwaltung ein brauchbares Wertzuwachssteuergesetz in die Hand gegeben wird.

Es ist nicht der Zweck dieses Aufsatzes, das Problem abschließend zu erörtern. Er kann sich naturgemäß nur auf Anregungen beschränken. Ob die Anregungen befolgt oder ob andere Wege eingeschlagen werden, ist gleichgültig. Wichtig ist nur, daß ein neuer Gesetzentwurf ausgearbeitet wird, mit dem sich praktisch arbeiten läßt.

Aus der oben wiedergegebenen Darstellung von Stork-Will ist ersichtlich, daß bei Einführung der Haftung des Erstehers in der Zwangsversteigerung für die Wertzuwachssteuer eine Einkalkulierung der Erwerberhaftung praktisch nicht möglich ist und daß deswegen eine außerordentliche Unsicherheit in der Zwangsversteigerung befürchtet wird. Dieser Schwierigkeit kann man dadurch entgegenwirken, daß man den Ersteher eines Grundstücks in der Zwangsversteigerung bis zu einem festen Prozentsatz des Meistgebotes für die Wertzuwachssteuer haften läßt. Die Höhe dieses Prozentsatzes mögen die berufenen Instanzen festsetzen. Ich kann mich hier auf den Hinweis beschränken, daß der Ersteher eines Grundstücks 5 v. H. des Meistgebotes als Grunderwerbsteuer entrichtet, soweit ihm nicht auf Grund der für Hypothekengläubiger erlassenen Schutzvorschrift des § 14 GrStG. Steuerfreiheit oder Steuerermäßigung zusteht. Praktisch haben sich aus dieser Grunderwerbsteuerschuld des Erstehers niemals Schwierigkeiten ergeben und die Steuer ist auch stets in voller Höhe eingegangen. Warum sollen sich in der Praxis bei einer der Höhe nach beschränkten Wertzuwachssteuer Schwierigkeiten ergeben? Man wird vielleicht entgegenhalten, daß dann bei jeder Zwangsversteigerung eine Art Wertzuwachssteuerlotterie stattfindet. Habe der Ersteher Glück, so habe er wegen des hohen, vom Subhastaten gezahlten Erwerbpreises oder der sonstigen anrechnungsfähigen Beträge keine Wertzuwachssteuer zu zahlen. Habe er Unglück, so müsse er den Höchstbetrag der Wertzuwachssteuer entrichten. Die Berechtigung eines derartigen Einwands ist nicht von der Hand zu weisen. Soll man aber deshalb weiterhin die städtische Steuerverwaltung zu Gespött von Grundstücksschiebern machen? Kann man nicht eine gesetzliche Regelung des Inhalts treffen, daß der Ersteher eines Grundstücks im Verteilungstermin einen bestimmten Prozentsatz des Meistgebotes als Wertzuwachssteuer sicherheit zu hinterlegen hat? Über die Verwendung dieses Betrages müßte dann nach Rechtskraft der Wertzuwachssteuerveranlagung des Erstehers das Versteigerungsgericht entscheiden. In erster Linie ist aus dem Betrage Wertzuwachssteuer zu befriedigen. Gelangt keine Wertzuwachssteuer zur Erhebung, so müßte der hinterlegte Sicherheitsbetrag nicht dem Ersteher, sondern dem nächsten dinglich

Berechtigten oder dem Subhaftaten zufallen. Der Ersteher hätte dann bei der Zwangsversteigerung stets mit einem Wertzuwachssteuerzuschlag zu rechnen und kann dieses Risiko im vollen Umfange bei Abgabe seines Gebotes einkalkulieren. Natürlich ist eine derartige Regelung nur durch Reichsgesetz möglich. Mit Recht führen Stork-Will am a. a. O. aus:

„Nachdem das Reichszuwachssteuergesetz eine Erwerberhaftung desjenigen, der den Zuschlag erhält, nicht festgestellt hat, muß es zweifelhaft erscheinen, ob sie nunmehr durch örtliche Steuerordnungen in Abweichung von der Mustersteuerordnung bestimmt werden kann. An sich stellt nämlich das Zwangsversteigerungsgesetz als Reichsrecht abschließend fest, welche Leistungen der Zuschlagsempfänger zu entrichten hat. Das Reichszuwachssteuergesetz hätte als Reichsgesetz den Kreis dieser Leistungen erweitern können, nicht jedoch eine lediglich landes- oder ortrechtliche Norm.“

Schon aus diesem Grunde empfiehlt sich eine reichsrechtliche Regelung des Wertzuwachssteuerrechts. Sie ist auch aus anderen Gründen zweckmäßig. Zur Zeit bestehen viele hundert kommunale Wertzuwachssteuerordnungen und daneben wird dem Reichszuwachssteuergesetz aus dem Jahre 1911 von der Rechtsprechung noch große Bedeutung beigelegt. Eine gesetzliche Neuregelung ist daher schon zum Zwecke der Beseitigung der Rechtszersplitterung notwendig. Hierbei läßt sich auch gleich die Verwaltung vereinfachen. Zur Zeit muß der Steuerpflichtige gegen die Wertzuwachssteuerveranlagung einen anderen Rechtsweg wie gegen die Grunderwerbsteuerveranlagung beschreiten. Im ersten Falle steht ihm das Verwaltungsstreitverfahren bis zum Oberverwaltungsgericht offen, im zweiten Falle entscheiden das Finanzgericht und der Reichsfinanzhof. An Stelle von zwei Instanzen müssen sich zur Zeit häufig vier Instanzen mit den gleichen Rechtsfragen beschäftigen und sie können auch verschiedenartige Entscheidungen fällen. Dieser Verwaltungsleerlauf muß beseitigt werden.

Bei einer reichsrechtlichen Regelung läßt sich auch eine entsprechende Gleichschaltung der Wertzuwachssteuer mit der Grunderwerbsteuer herbeiführen. Im Gegensatz zur Wertzuwachssteuer hat sich die Grunderwerbsteuer in der Praxis ausgezeichnet bewährt,

und es kommt zu ihrer fast restlosen Beitreibung. Diese Beitreibungserfolge der Grunderwerbsteuer beruhen einerseits darauf, daß diese Steuer durch Zwangsversteigerung nicht vermieden werden kann, und andererseits darauf, daß der Grundbuchrichter die Eigentumsumschreibung erst nach Ausstellung der sogenannten Grunderwerbsteuerbescheinigung durch das Steueramt vornehmen darf. Das Steueramt ist daher in der Lage, die Steuereinzahlung zu sichern. Warum soll man diese Erfahrungen nicht durch entsprechende Neuregelung des Wertzuwachssteuerrechts auswerten? Es ist auch sehr zu erwägen, ob man nicht aus dem Grunderwerbsteuergesetz und der Wertzuwachssteuerordnung ein einheitliches Gesetz schafft. Es besteht keine Notwendigkeit, den Eigentumswechsel und das Veräußerungsgeschäft mit zwei Steuerarten zu besteuern. Die Verwaltung ist durch Schaffung eines einheitlichen Grundbesitzwechselsteuergesetzes sehr zu vereinfachen.

Zu erörtern bleibt jetzt noch die Frage, ob die Einführung der Ersteherhaftung im Wertzuwachssteuerrecht sich wegen einer damit verbundenen Schädigung der Hypothekengläubiger und wegen einer zu befürchtenden Erschütterung des Hypothekenkredits verbietet. Dies ist zu verneinen. Bei der Zwangsversteigerung hat sich aus der Verpflichtung des Grundstückserstehers zur Zahlung der Grunderwerbsteuer keine Rückwirkung auf den Hypothekenkredit ergeben. Zum Schutze des Hypothekengläubigers hat völlig der § 14 GrStG. ausgereicht, nach dem bei Vorliegen verschiedener Voraussetzungen der Hypothekengläubiger, der lediglich im üblichen Rahmen ein Grundstück regulär befehen hat, das Grundstück grunderwerbsteuerfrei ersteigern kann. Die Aufnahme einer entsprechenden Bestimmung in das neue Wertzuwachssteuergesetz würde in ausreichender Weise den normalen Hypothekenkredit schützen. Soweit Hypothekengeschäfte sich außerhalb des üblichen Rahmens bewegen, haben sie keinen Anspruch auf steuerrechtliche Begünstigung in der Zwangsversteigerung.

Die Einführung der Ersteherhaftung wird den gesunden Hypothekenkredit nicht schädigen. Sie wird sogar zu einer Gesundung des gesamten Grundstücksmarktes beitragen. Die unsauberen Elemente werden sich zurückziehen, da dann das Gesetz ihnen keine Handhabe mehr für Schiebungen der geschilderten Art bietet.

Die Vergünstigung für die Grunderwerbsteuer bei dem Erwerb in der Zwangsversteigerung. Von Oberregierungsrat Dr. Kluckhohn, Landesfinanzamt Berlin.

Nach § 14 Grunderwerbsteuergesetz (GrErdStG.) tritt eine Ermäßigung oder sogar ein Fortfall der Grunderwerbsteuer in gewissen Fällen ein, in denen ein Grundstück in einer Zwangsversteigerung zum Zwecke der Rettung insbesondere einer Hypothek erworben wird. Mit dieser Vorschrift, die in der Praxis zu erheblichen Zweifeln und Schwierigkeiten führt, hat sich in letzter Zeit der Reichsfinanzhof in zahlreichen Entscheidungen befaßt. Hiermit sind — zum Teil entgegen der bisherigen Verwaltungsübung — die Grundzüge für die Anwendung der Bestimmung festgelegt.

I. Voraussetzungen der Steuerbegünstigung.

1. Erwerb durch einen Hypothekengläubiger oder bestimmte andere Personen.

Das Grundstück muß in der Zwangsversteigerung erworben werden von einem Hypothekengläubiger oder einem Grundschuld-, Rentenschuld- oder Reallastgläubiger oder aber von demjenigen, der für eines dieser Schuldverhältnisse die Bürgschaft übernommen hat.

Dem Ersteher muß indessen die Hypothek oder das sonstige Realrecht nicht nur wirtschaftlich, sondern

auch rechtlich zustehen (vgl. RZS. Bd. 31 S. 98). Es genügt insbesondere nicht, daß der Ersteher nur einen schuldrechtlichen Anspruch auf Übertragung der Hypothek gegen den bürgerlich-rechtlichen Inhaber hat. Wohl aber findet § 14 Anwendung, falls dem Ersteher die Hypothek, zu deren Rettung er auf das Grundstück geboten hat, nur zur Sicherung von Forderungen abgetreten war, wenn und soweit ihm im Zeitpunkt der Ansteigerung solche Forderungen tatsächlich zustanden (vgl. RZS. Bd. 32 S. 322).

Den Hypothekengläubigern sind diejenigen gleichzustellen, für die eine Vormerkung zur Sicherung des Anspruchs auf Einräumung einer Hypothek eingetragen ist (vgl. RZS. Bd. 31 S. 43), hingegen nicht diejenigen, denen eine auf dem ersteigerten Grundstück eingetragene Hypothek oder ein sonstiges Realrecht lediglich verpfändet ist (vgl. RZS. Bd. 31 S. 39), mag auch dem Gläubiger daneben noch ein schuldrechtlicher Anspruch auf Abtretung etwa der Grundschuld zu seiner Sicherheit eingeräumt sein (vgl. RZS. II A 110/32 vom 12. April 1932), oder denen eine Hypothek nur einziehungshalber (anders bei der Abtretung an Erfüllung Statt!) abgetreten ist (vgl. RZS. Bd. 31 S. 89), wie überhaupt die Vorschrift des § 14 GrErmStG. im allgemeinen eng auszulegen ist (vgl. RZS. Bd. 31 S. 43).

Dem Bürgen für eine Hypothek usw. steht nach Abs. 2 von § 14 GrErmStG. derjenige gleich, der die Bürgschaft für eine Forderung übernommen hat, zu deren wirtschaftlicher Sicherung für den Gläubiger auf dem ersteigerten Grundstück eine Grundschuld eingetragen ist (vgl. RZS. Bd. 32 S. 45), sowie derjenige, der die Gewähr für die Sicherheit eines der im § 14 angeführten dinglichen Rechte übernommen hat, also dafür, daß dieses Recht bei der Zwangsversteigerung nicht ausfällt (vgl. RZS. Bd. 31 S. 74), während entsprechend den vorstehenden Ausführungen einem Grundstücksersther die Vergünstigung nicht zukommt, wenn er nicht zugunsten des Hypothekengläubigers selbst, sondern zugunsten desjenigen, der ein Pfandrecht an der Hypothek besitzt, die Ausbietungsgarantie übernommen hat (vgl. RZS. II A 265/32 vom 5. August 1932; RStBl. 1932 S. 881), oder wenn ein Hypothekengläubiger bei Abtretung der Hypothek an eine Bank die Ausbietungsgarantie übernimmt, wobei es sich wirtschaftlich um das Einsteigen für die eigene Schuld handelt (vgl. RZS. II A 316/32 vom 19. Januar 1933). Ebenso findet § 14 Abs. 2 nicht Anwendung, wenn sich jemand für eine wirtschaftlich durch eine Grundschuld gesicherte persönliche Schuld formungültig verbürgt und zur Sicherung hierfür einen Wechsel unterschreibt (vgl. RZS. II A 503/32 vom 15. November 1932; RStBl. 1933 S. 149), oder wenn jemand auf seinem Grundstück für eine fremde Schuld eine Hypothek bestellt, womit er im Gegensatz zu der Bürgschaft nur eine dingliche Haftung begründet (vgl. RZS. II A 375/32 vom 19. Januar 1933).

2. Erwerb zur Rettung der Hypothek.

Nach § 14 Abs. 1 Nr. 1 GrErmStG. muß sich aus den Umständen ergeben, daß der Erwerb des Grundstücks erfolgte, um die Hypothek oder das sonstige Realrecht zu retten. Entscheidend ist hier also nicht

eine objektive Tatsache, sondern eine subjektive Vorstellung, auf deren Vorliegen nur aus den gesamten Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann. Der Reichsfinanzhof nimmt eine solche Absicht in weitgehendem Maße an. Sie wird z. B. dadurch nicht ausgeschlossen, daß der Ersteher zum Erwerb des Grundstücks erheblich mehr aufgewendet hat, als dem Einheitswert entspricht, insbesondere falls jener glaubt, den Wert und die Ertragsfähigkeit des Grundstücks so steigern zu können, daß seine Forderung dann ganz oder teilweise gedeckt ist (vgl. RZS. II A 107/32 vom 20. April 1932; RStBl. 1932 S. 720 in Verbindung mit RZS. II A 352/32 vom 11. Januar 1933). Ebenso kann § 14 GrErmStG. auch dann Anwendung finden, wenn ein Hypothekengläubiger die Versteigerung nur wegen der persönlichen Forderung betreibt; auch in einem solchen Falle kann er das Grundstück in der Absicht ersteigen, ein dingliches Recht, nämlich seine Hypothek, zu retten (vgl. RZS. II A 553/32 vom 1. April 1933; RStBl. 1933 S. 481), wie es überhaupt dem Gläubiger bei der Versteigerung des Grundstücks nicht nur um die Rettung der Forderungen, die den besonderen Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Nr. 2 GrErmStG. entsprechen (vgl. unten zu 4), sondern allgemein seiner sämtlichen gefährdeten Forderungen zu tun ist. Ja, es liegt ein Erwerb zur Rettung einer Hypothek mitunter auch dann vor, wenn der Ersteher als einziger Gläubiger die Zwangsversteigerung betrieben hatte oder wenn er in einem von anderer Seite betriebenen Zwangsversteigerungsverfahren als einziger auf das Grundstück geboten hatte und daher der Fortbestand der Hypothek durch die Zwangsversteigerung, die ohne das Gebot nach § 77 ZwangsverfG. eingestellt wäre, nicht gefährdet war, wenn aber nach den obwaltenden Umständen für den Ersteher die Besorgnis gerechtfertigt war, daß seine Hypothek bei einer späteren Zwangsversteigerung nicht mehr in voller Höhe zur Erhebung kommen würde, sei es wegen einer zu befürchtenden Entwertung des Grundstücks, sei es wegen Anwachsens der Zinsrückstände; denn zu der Hypothek, um deren Rettung es sich handelt, gehören auch die Zinsen und die sonstigen Nebenforderungen (vgl. RZS. Bd. 32 S. 225 und Bd. 32 S. 227). Aus dieser letzteren Erwägung heraus kann die Absicht einer Rettung der Hypothek unter Umständen auch dann angenommen werden, falls die Hypothek des Erstheren in das geringste Gebot fällt oder falls sie sonst nach den Versteigerungsbedingungen bestehen bleibt, obwohl in einem solchen Falle diese Absicht regelmäßig zu verneinen ist (vgl. RZS. Bd. 32 S. 277). Schließlich läßt der Reichsfinanzhof § 14 GrErmStG. nicht dadurch ausgeschlossen werden, daß etwa der Hypothekengläubiger, der das Grundstück ersteigert hat, bei dessen Beleihung unvorsichtig gewesen ist und es infolge ungenügender Prüfung zu hoch bewertet hat (vgl. RZS. II A 89/32 vom 22. Februar 1933) oder dadurch, daß der Ersteher mit dem Erwerb noch andere Zwecke als den, sein Realrecht zu retten, verfolgt, vorausgesetzt nur, daß ein solcher Rettungszweck der Hauptzweck war, die anderen Zwecke also der Rettungszweck nicht einmal gleichwertig zur Seite standen (vgl. RZS. II A 352/32 vom 11. Januar 1933).

3. Keine Umgehungsabsicht.

Mit dem Erfordernis, daß der Erwerb des Grundstücks erfolgt sein muß in der Absicht, die Hypothek zu retten, hängt das weitere zusammen, daß kein Anhalt dafür bestehen darf, der Erwerber habe sich die Hypothek oder das sonstige Realrecht zur Ersparung von Abgaben bei dem beabsichtigten Erwerb des Grundstücks, also eben zur Erzielung der Steuervergünstigung aus § 14 GrEwStG., bestellen oder abtreten lassen. Auch hierbei handelt es sich um ein subjektives Moment; maßgebend ist die persönliche Auffassung des Gläubigers. Hat dieser sich rechtlich geirrt, hat er z. B. eine seiner Hypothek vorhergehende Grundschuld deshalb für nicht bestehend gehalten, weil für sie ein Gegenwert nicht gegeben war, so kann ihm dieser Irrtum nicht zum Nachteil reichen (vgl. RFG. II A 107/32 vom 20. April 1932; RStBl. 1932 S. 720). Da es auf die persönliche Vorstellung des Erstehers über den Wert und die Wertbarkeit des Grundstücks ankommt, wird § 14 GrEwStG. auch nicht schlechthin dadurch ausgeschlossen, daß die Hypothek bei dem Erwerb durch den späteren Ersterher des Grundstücks nicht völlig innerhalb des Grundstückswerts lag (vgl. RFG. II A 89/32 vom 22. Februar 1933). Dies gilt insbesondere dann, wenn die Hypothek nicht erst bei oder nach ihrer Bestellung von dem Gläubiger valuiert ist, sondern dazu bestimmt war, einer bereits vorher entstandenen persönlichen Forderung des späteren Erstehers nachträglich eine dingliche Sicherung zu geben. Im allgemeinen ist indessen die Vergünstigung des § 14 zu versagen, wenn die Forderung des Erstehers von vornherein den Grundstückswert überstiegen hat. Falls aber nach den vorstehenden Ausführungen ein Anhalt für eine Umgehungsabsicht in dem angeführten Sinne besteht, dann bleibt § 14 unanwendbar ohne Rücksicht darauf, ob es dem Ersterher später bei der Versteigerung noch um den Erwerb des Grundstücks zu tun gewesen ist oder nicht (vgl. RFG. II A 18/33 vom 22. Februar 1933; RStBl. 1933 S. 409).

4. Dauer der Gläubigerstellung.

Die Hypothek oder das sonstige Realrecht muß nach Nr. 2 von § 14 Abs. 1 GrEwStG. dem Erwerber bereits seit einem Jahre vor der ersten Beschlagnahme des Grundstücks zugestanden haben. Hierbei richtet sich der Begriff der Beschlagnahme lediglich nach dem Zwangsversteigerungsgesetz; eine „wirtschaftliche“ Beschlagnahme gibt es nicht (vgl. RFG. II A 83/32 vom 12. April 1932). Falls bis zur Beschlagnahme im Zwangsversteigungsverfahren eine Zwangsverwaltung bestanden hat, gilt als erste Beschlagnahme die in dem Zwangsverwaltungsverfahren (vgl. RFG. Bd. 31 S. 251). Für die Fristberechnung bleibt der Tag der ersten Beschlagnahme sogar dann maßgebend, wenn der erste betreibende Gläubiger seinen Zwangsversteigerungsantrag zurückgenommen hat, das Verfahren aber fortgesetzt worden ist, weil inzwischen der Beitritt eines anderen Gläubigers nach § 27 ZwangsVerfG. zugelassen war (vgl. RFG. II A 501/32 vom 15. November 1932). Ferner ist die Wiederversteigerung gemäß § 133 ZwangsVerfG. gegen den Ersterher mit

dem vorausgegangenem Zwangsversteigungsverfahren im Sinne des § 14 GrEwStG. als eine Einheit zu behandeln, so daß die Wahrung der einjährigen Frist ausschließlich nach der Lage bei der ersten Versteigerung zu beurteilen ist (vgl. RFG. Bd. 31 S. 207), und zwar gilt dies auch dann, wenn die Sicherungshypothek inzwischen in eine Verkehrshypothek umgewandelt ist (vgl. RFG. II A 265/33 vom 20. Juli 1933), wie denn überhaupt eine solche Umwandlung und auch allgemein eine Änderung in der Art des Gläubigerrechts, etwa die Umwandlung einer Hypothek in eine Grundschuld, den Lauf der Jahresfrist nicht berührt.

Auf der anderen Seite ist diese Frist nicht gewahrt, wenn zwar die dingliche Einigung früher als ein Jahr vor der ersten Beschlagnahme beurkundet war, die Eintragung aber nicht innerhalb dieser Jahresfrist erfolgt ist (vgl. RFG. Bd. 31 S. 341), oder wenn eine Hypothek gelöscht und gleichzeitig durch eine neue für denselben Gläubiger ersetzt wird und bei der letzteren die Jahresfrist nicht eingehalten ist (vgl. RFG. II A 430/32 vom 14. Dezember 1932; RStBl. 1933 S. 84), ferner wenn dem Erwerber nur die persönliche Forderung, die seiner Hypothek zugrunde lag, nicht aber die letztere seit einem Jahre vor der ersten Beschlagnahme zustand, mag auch die Eintragung der Hypothek schon früher als ein Jahr vor dieser Beschlagnahme von dem Eigentümer bewilligt und von dem Gläubiger beantragt sein (vgl. RFG. II A 164/32 vom 10. Mai 1932; RStBl. 1932 S. 652), oder wenn schließlich der Meistbietende nur während des letzten Teiles der Jahresfrist Hypothekengläubiger war, im übrigen aber die Hypothek für ihn einem Treuhänder zustand (vgl. RFG. Bd. 31 S. 210). Da, wie oben zu 1. ausgeführt, für die Steuervergünstigung aus § 14 GrEwStG. der Bürge für eine Hypothek dem Hypothekengläubiger gleichsteht, wird dann, wenn ein dinglicher Gläubiger sein Recht an einen anderen abtritt und gleichzeitig die Bürgschaft übernimmt, die Zeit der Gläubigerschaft der Bürgschaftsdauer hinzugerechnet, so daß die einjährige Frist gewahrt ist, wenn beide Zeiten zusammen wenigstens ein Jahr ausmachen (vgl. RFG. Bd. 31 S. 74).

5. Mindestsumme des Meistgebots oder des Gesamtbetrags.

Endlich muß, damit § 14 GrEwStG. Anwendung finden kann, entweder das Meistgebot oder der Gesamtbetrag der Hypotheken-, Grundschuld-, Rentenschuld- oder Reallastforderung des Erwerbers und der dieser vorgehenden gleichartigen Forderungen mindestens 80 v. H. des Einheitswertes des Grundstücks betragen (§ 14 Abs. 1 Nr. 3). Die Bedeutung des Begriffs der „gleichartigen Forderungen“ war früher sehr umstritten. Der Reichsfinanzhof (vgl. RFG. Bd. 31 S. 243) versteht hierunter alle Rechte, die nach § 10 ZwangsVerfG. wenigstens mittelbar eine Befriedigung aus dem Grundstück gewähren, indem sie im Falle ihres Erlöschens nach § 92 daselbst sich in einen Anspruch auf Ersatz ihres Wertes aus dem Versteigerungserlös verwandeln, insbesondere also auch den Nießbrauch und im allgemeinen die Grundgerechtigkeiten, ferner aber auch die aus

dem Versteigerungserlös vorweg zu entnehmenden Kosten des Verfahrens usw. Eine Ausnahme macht der Reichsfinanzhof nur bei solchen dauernden Belastungen, durch die nach der maßgebenden Verkehrsauffassung (vgl. RFG. Bd. 29 S. 348) der Grundstückswert selbst gemindert wird, was z. B. bei den immerwährenden Grunddienstbarkeiten der Fall ist. Schließlich sind nach diesem Urteil die der Forderung des Ersteheres vorhergehenden gleichartigen Forderungen die ranggleichen Rechte gleichzustellen, die der Ersterher zur völligen Rettung seiner eigenen Forderung ausbietet muß, sowie die Lasten, die ohne Aufnahme in das geringste Gebot bestehen bleiben. Unter dem „Gesamtbetrag“ sind also allgemein alle Rechte zu verstehen, die hinsichtlich ihrer Befriedigung aus dem versteigerten Grundstück der Forderung des Ersteheres mindestens gleichgestellt sind. Sind aber mit einem Grundstück zugleich bewegliche Sachen nach §§ 55, 90 ZwangsverfG. (z. B. das Zubehör) mit versteigert worden, so ist bei der Feststellung des Meistgebots oder des Gesamtbetrags in dem angeführten Sinne der Teil von diesem außer Betracht zu lassen, der auf die mitversteigerten beweglichen Sachen nach dem Verhältnis ihres Wertes entfällt (vgl. RFG. Bd. 30 S. 334).

II. Wirkung der Steuerbegünstigung.

Die Begünstigung des § 14 GrEwStG. besteht in einer Ermäßigung der Grunderwerbsteuer in der Weise, daß auf Antrag des Steuerschuldners die Steuer nicht von dem vollen Einheitswert (§ 11 GrEwStG.) oder von dem vollen höheren Meistgebot (§ 12 mit § 13 GrEwStG.), sondern nur von dem Teil des Einheitswerts oder des Meistgebots erhoben wird, der den oben zu I 5 behandelten „Gesamtbetrag“ übersteigt. Unter Umständen kann diese Art der Steuerberechnung auch zu einer völligen Freistellung von der Grunderwerbsteuer führen. Nach dem Wortlaut des § 14 hat über seine Anwendbarkeit das Landesfinanzamt, an dessen Stelle auf Grund des Abs. 3 daselbst später das Finanzamt (die Grunderwerbsteuerstelle) getreten ist, zu befinden. Demgegenüber hat aber der Reichsfinanzhof sich durch das Urteil vom 15. Juli 1931 II A 261/31 (RFG. Bd. 29 S. 196) auf den Standpunkt gestellt, daß im Hinblick auf den neuen § 235 Nr. 4 U.D. über diese Steuerbegünstigung nur in dem Steuerfestsetzungsverfahren und in dem daran anschließenden Rechtsmittelverfahren entschieden werden kann. Hierauf beruht auch die rege Spruchstätigkeit, die der Reichsfinanzhof auf diesem Gebiet in der letzten Zeit entfaltet hat.

Aktienwerb vor der Fusion. Von Rechtsanwalt Dr. Fritz Koppe, Berlin.

Nach § 18 KStG. gilt in den Fällen, in denen das Vermögen einer Erwerbsgesellschaft auf einen anderen übergeht, als Gewinn des letzten Steuerabschnitts der Betrag, um den der Wert der für die Übertragung des Vermögens gewährten Gegenleistung den Wert des Vermögens übersteigt, der am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zugrunde gelegen hat (Abs. 2 des § 18 KStG.). Diese Vorschrift findet jedoch gemäß Abs. 3 keine Anwendung, wenn das Vermögen einer Erwerbsgesellschaft als Ganzes mit oder ohne Liquidation auf eine andere inländische Erwerbsgesellschaft übertragen wird. Der in diesem Falle etwa entstehende Fusionsgewinn bleibt steuerfrei. Damit ist nicht gesagt, daß die übertragende Gesellschaft für den letzten Steuerabschnitt vor der Fusion überhaupt körperschaftsteuerfrei bleibt. Es muß vielmehr zwischen dem Fusionsgewinn und dem normalen Geschäftsgewinn unterschieden werden; der letztere, d. h. also der Gewinn, der sich aus der üblichen Geschäftstätigkeit des letzten Geschäftsabschnitts ergeben hat und demnach durch die Fusion selbst noch nicht beeinflusst ist, unterliegt der Körperschaftsteuer. Vergleicht man den Wert des Vermögens, der am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts der Körperschaftsteuerveranlagung zugrunde gelegen hat, mit dem Wert der durch die Fusion gewährten Gegenleistung, so muß der hieraus sich ergebende Gewinn aufgeteilt werden in laufendes Geschäftsergebnis und Fusionsgewinn. Um auf den steuerpflichtigen Gewinn zu kommen, muß also vom gesamten Gewinn der Fusionsgewinn abgesetzt werden. Man kommt zum selben Ergebnis, wenn man statt dessen bei Aufstellung der Steuerbilanz des letzten Geschäftsabschnitts die Fusion noch unberücksichtigt läßt.

Wenn die durch Fusion aufgenommene Gesellschaft (im nachstehenden Hörauf genannt) zum Zeitpunkt der Fusion weder eigene Aktien noch solche der aufnehmenden

den Gesellschaft (im nachstehenden Union genannt) besitzt, wird die Ermittlung des laufenden Gewinns und des Fusionsgewinns im allgemeinen keine Schwierigkeiten bereiten. Sind aber eigene Aktien oder Union-Aktien oder beide Arten von Aktien zum Zeitpunkt der Fusion im Besitz der Hörauf, so können Zweifel über die Bewertung dieser Aktien am Fusionsstage, also am Tage der Auflösung der Gesellschaft, entstehen. Im nachstehenden sei versucht, an Hand eines Beispiels diese Frage zu untersuchen:

Angenommen die Hörauf habe zu Beginn ihres letzten Steuerabschnitts 2 800 000 RM. Reinvermögen gehabt. Das Kapital möge 2 000 000 RM und die Reserven 800 000 RM. betragen haben. Innerhalb des letzten Geschäftsabschnitts seien 600 000 RM. eigene und 400 000 RM. Union-Aktien zum Kurse von je 170 v. S. aufgekauft worden. Der laufende Gewinn des letzten Steuerabschnitts soll ohne Berücksichtigung von etwa notwendigen Abschreibungen 300 000 RM. betragen haben. Die Union-Aktien sollen einen inneren Wert von 150 v. S. haben. Dieser möge dem Kurswert entsprechen. Für eine Hörauf-Aktie soll in der Fusion eine Union-Aktie gewährt werden. Ohne Bornahme von etwa erlaubten und gebotenen Abschreibungen würde dann die Bilanz der Hörauf am Bilanzstichtag folgendes Bild haben:

(in 1000 RM.)

| Aktiva: | Passiva: |
|---|------------------------|
| Kasse 1400 | Kapital 2000 |
| eigene Aktien (nom. 600 RM. à 170 v. S.) 1020 | Reserve 800 |
| Union-Aktien (400 RM. à 170 v. S.) 680 | Gewinn 300 |
| 3100 | 3100 |

Da der Kurs der Aktien am Fusionsstage nur 150 v. G. ist, tritt die Frage auf, ob die Abschreibung der eigenen Aktien und der Union-Aktien von 170 auf 150 v. G. zwecks Errechnung des laufenden Gewinns des letzten Steuerabschnitts gemacht werden darf oder ob diese Abschreibung mit dem laufenden Ergebnis nichts zu tun hat. Bei der Gegenüberstellung von laufendem Gewinn und Fusionsgewinn wird man nicht an den Bewertungsvorschriften des Handelsgesetzbuchs vorbeigehen können, wird also bei Errechnung des laufenden Gewinns zunächst die eigenen und die Union-Aktien abschreiben müssen. Eine Bewertung nach den Grundsätzen des § 261 Ziff. 1 Abs. 2 HGB. (Wertpapiere, die dauernd dem Geschäftsbetrieb gewidmet sind) scheidet aus, da diese Voraussetzungen nicht vorliegen. Der Fusionsgewinn selbst kann lediglich der Unterschied zwischen dem vorhandenen Vermögen und dem Gegenwert sein, der durch die Fusion erzielt wird. Er kann meines Erachtens nicht davon abhängig sein, ob die Hörauf-Gesellschaft früher oder später einmal für eigene oder Union-Aktien einen höheren Wert als den Börsenwert des Fusionsstages bezahlt hat. Es kann demnach zur Ermittlung des laufenden Gewinns die Steuerbilanz nach den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen aufgemacht werden. Der zu errechnende Fusionsgewinn ist dann lediglich noch von dem Wert der durch die Fusion zu erwartenden Gegenleistung abhängig. Die zur Errechnung des steuerpflichtigen Gewinns aufzustellende Bilanz der Hörauf-Gesellschaft müßte demnach folgendes Bild haben:

(in 1000 RM.)

| Aktiva: | | Passiva: | |
|--|-------------|-------------------|-------------|
| Kasse | 1400 | Kapital | 2000 |
| eigene Aktien (nom. 600 RM. à 150 v. G.) | 900 | Reserve | 800 |
| Union-Aktien (400 RM. à 150 v. G.) | 600 | Gewinn | 100 |
| | <u>2900</u> | | <u>2900</u> |

Die Errechnung des Fusionsgewinns wäre folgende:

| | |
|--|----------|
| Reinvermögen der Hörauf | 2900 RM. |
| Gegenwert von 2000 Union-Aktien à 150 v. G. | 3000 RM. |
| also Fusionsgewinn | 100 RM. |

Zum selben Ergebnis gelangt man, wenn man bei der Gegenüberstellung die eigenen und die Union-Aktien außer Betracht läßt. In diesem Falle beträgt das Vermögen der Hörauf vor der Fusion 1400 RM. (Kasse), bei Errechnung des Gegenwerts wären in diesem Falle nicht 2000 RM. Union-Aktien, sondern 2000 RM. abzüglich 600 RM. eigene und 400 RM. Union-Aktien, also lediglich 1000 RM. zu berücksichtigen (Kurswert 150 v. G.). Der durch die Fusion erhaltene Gegenwert würde demnach 1500 RM. betragen, der Fusionsgewinn also 100 RM., wie nach der vorigen Methode errechnet.

Man könnte nun einwenden, daß dann, wenn eine der beiden fusionierenden Gesellschaften das gesamte

Aktienkapital der anderen Gesellschaft am Tage der Fusion schon innehat, überhaupt kein Gegenwert für die Übertragung des Vermögens vorhanden sei, daß also an Stelle des Gegenwerts der gemeine Wert des übertragenen Vermögens selbst zu setzen sei (und zwar aus der nach Abs. 1 Satz 3 des § 18 RStG. gebotenen Anwendung der Grundsätze der §§ 12 Abs. 2 Satz 2 Abs. 3; 13 Satz 2, 3 EStG.). Daraus würde sich ergeben, daß ein Fusionsgewinn nicht entsteht. Diese Frage erscheint zunächst müßig, da ja der Fusionsgewinn ohnehin nicht steuerpflichtig ist, und sich auch an der Ermittlung des laufenden Gewinns nichts ändern würde. Die Frage bekommt jedoch sofort praktische Bedeutung, wenn an Stelle eines Fusionsgewinns ein Fusionsverlust tritt; denn dieser ist nach dem Urteil des RStG. vom 11. Dezember 1929 I A 111/29 (RStBl. S. 110/30) von dem laufenden Gewinn absetzbar. Um beim obigen Beispiel zu bleiben, würde also auch ein laufender Gewinn nicht zur Versteuerung gelangen, wenn der Kurs der Union-Aktien am Fusionsstag 130 und nicht 150 v. G. betragen würde. In diesem Falle würde der Fusionsverlust sich wie folgt errechnen:

| | |
|--|---------------------------|
| Reinvermögen der Hörauf-Gesellschaft am Fusionsstage | |
| Kasse | 1480 |
| eigene Aktien (nom. 600 à 150) | 900 |
| Union-Aktien (nom. 400 à 130) | 520 |
| | <u>2900</u> |
| durch die Fusion erzielter Gegenwert von nom. 2000 RM. Union-Aktien à 130 v. G. | 2600 |
| | <u>Fusionsverlust 300</u> |

Da dieser Fusionsverlust einem laufenden Gewinn von nur 100 RM. gegenübersteht und auf diesen anrechenbar ist, bliebe für eine Besteuerung des letzten Geschäftsabschnitts der Hörauf-Gesellschaft kein Raum. Für diesen Fall also würde die Ermittlung des Fusionsgewinns oder -verlustes praktische Bedeutung gewinnen. Es bedarf also noch einer Untersuchung, ob dann, wenn das Vermögen der einen Gesellschaft lediglich in Aktien der anderen besteht, eine Gegenleistung nicht vorhanden ist. Nehmen wir an, die Union besitze sämtliche Aktien der Hörauf. Auch dann muß von einer Gegenleistung anlässlich der Fusion gesprochen werden, denn die Hörauf bekommt für die Einbringung ihres Vermögens Union-Aktien. Bis zum Tage der Fusion ist die Hörauf ja ein selbständiges Steuersubjekt. Man könnte einwenden, daß trotzdem eine Gegenleistung nicht vorliegen könne, da ja die Hörauf schon vor der Fusion von der Union vollkommen beherrscht wurde. Das trifft zwar zu, bedeutet aber noch nicht, daß die beiden Firmen schon vor der Fusion identisch sind und daher durch die Fusion keine Gegenleistung mehr gewährt werde. Wenn zufällig die Union bereits alleinige Aktionärin der Hörauf war, so wird dadurch die selbständige Rechtspersönlichkeit der Hörauf nicht berührt. Es wäre ja auch denkbar, daß die Union von der Fusion absieht, vielleicht sogar ihren Aktienbesitz wieder verkauft. Es muß daher auch in diesem Falle der Fusionsgewinn durch Vergleich des Vermögens der Hörauf am Fusionsstichtag mit dem Wert der erhaltenen Union-Aktien verglichen werden, auch wenn diese der Union wieder zufallen bzw. wenn deshalb

eine Erhöhung des Unionkapitals gar nicht erforderlich ist.

Als Ergebnis meiner Untersuchung möchte ich zusammenfassen:

1. Der laufende Gewinn des letzten Steuerabschnitts einer durch Fusion übergehenden Gesellschaft muß nach den Bilanzgrundsätzen errechnet werden, die anzuwenden wären, wenn die Fusion nicht bevorstände.
2. Die Ermittlung des Fusionsergebnisses ist für die übergehende Gesellschaft von Bedeutung, da

ein etwaiger Fusionsverlust mit dem laufenden Gewinn des letzten Geschäftsabschnitts verrechnet werden kann.

3. Bei Errechnung des Fusionsgewinns oder Fusionsverlustes ist das Endvermögen des letzten Steuerabschnitts zu vergleichen mit dem Wert der Aktien, welche die übernehmende Gesellschaft zu gewähren hat. Dabei spielt es keine Rolle, ob eine der fusionierenden Gesellschaften bereits vor der Fusion einen Teil oder sämtliche Aktien der anderen Gesellschaft innehat.

Die Veranlagung der freien Berufe, insbesondere der Rechtsanwälte zur Umsatz- und Einkommensteuer 1932.*) Von Regierungsrat Dr. Geis, Köln.

Die ministeriellen Richtlinien für die Einkommensteuerveranlagung 1932 enthalten auch Vorschriften für die Veranlagung der freien Berufe. Unter „freien Berufen“ sind vorwiegend solche Tätigkeiten zu verstehen, die in ihrer letzten Wurzel auf Geistesdisziplinen zurückgehen, die, wie die reinen Wissenschaften, Religion und Kunst, um ihrer selbst willen, ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Auswertung ihrer Ergebnisse, betrieben werden können. Den freien Berufen dürfen jedenfalls nicht solche Berufe zugerechnet werden, die sich ausschließlich aus den Bedürfnissen des wirtschaftlichen Lebens entwickelt haben (RFG. Bd. 14 S. 114, 145). Daher sind Buchsachverständige, Bücherrevisoren, Steuerberater, Rechtskonsulente, Naturheilkundige usw. keine freien Berufsträger. Solche Tätigkeiten zählen aber auch nicht zu den gewerblichen, wenn und soweit die daraus erzielten Einkünfte im wesentlichen auf ihre persönliche Arbeitstätigkeit zurückzuführen sind (RFG. Bd. 21 S. 245, Bd. 29 S. 471), sie zählen wohl aber zu den Steuerpflichtigen, die Einkommen aus sonstiger „selbständiger Berufstätigkeit“ haben, was vielfach wegen der Gewerbesteuer wichtig sein kann. Als freie Berufe kommen hauptsächlich in Betracht approbierte Ärzte, Zahnärzte und Tierärzte, zugelassene Rechtsanwälte, Patentanwälte, Architekten, Ingenieure usw. Auch die Vertreter der freien Berufe können selbständig sein, z. B. der Anwalt, der seinen Kollegen vertritt. Im folgenden soll lediglich von der Umsatz- und Einkommensteuerveranlagung des Rechtsanwalts (RA.) die Rede sein.

A. Umsatzsteuer.

I. Umsatzsteuerpflichtig sind sämtliche Entgelte aus der anwaltschaftlichen Tätigkeit. Es gehören hierher also:

1. die reinen Einnahmen (Gebühren) aus der anwaltschaftlichen Tätigkeit, also die gesetzlichen oder vereinbarten Gebühren aus Prozeßführung (Prozeßgebühr, Verhandlungsgebühr, Beweisgebühr), weitere Verhandlungsgebühr, Vergleichsgebühr usw., Beratung im In- und Ausland, Terminvertretungen, Anfertigung von Schriftsätzen, Beratung in Steuerfällen oder in Angelegenheiten des Verwaltungs- und Verfassungsrechts usw.;

*) Wir verweisen auf das Steuerkassenbuch für Rechtsanwälte, von Regierungsrat Dr. Geis und Rechtsanwalt Dr. Lejeune, erschienen im Industriebuchverlag Spaeth & Linde, Berlin W 35 (siehe Beilage).

2. die sonstigen Einnahmen aus anwaltschaftlicher Tätigkeit. Hierzu gehören die Einnahmen aus literarischer und Vortragstätigkeit, aus Gutachtertätigkeit, Einnahmen aus der Führung von Vormundschaftsachen, Pflegschaften, Nachlaß- und Konkursverwaltungen, Zwangsverwaltungen, Vermögensverwaltungen, aus Testamentvollstreckungen. Ferner sind hierher zu rechnen die Aufsichtsratsstantien, wenn der RA. die Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds ausübt, ohne satzungsmäßig dazu berufen zu sein (RFG. vom 26. 3. 1929, StW. 1929 Nr. 570);

3. die vereinnahmten Auslagen wie Briefporti, Fernspreckgebühren, Telegraphengebühren, eventuell Schreibgebühren, Straßenbahn- und Kraftwagenauslagen usw. (vgl. § 76 G. b. D. für Rechtsanwälte). Hinsichtlich des Porto- und Reisekostenersatzes hat dies der Reichsfinanzhof im Urteil vom 11. 1. 1933 (VI A 2035/32, StW. 1933 Nr. 287) ausgesprochen, in dem er ausgeführt hat, daß Porto- und Reisekostenersatz keine durchlaufenden Posten darstellen, sondern zu den Roheinnahmen des RA. gehören;

4. die Entgelte für verkaufte Inventargegenstände, was vielfach übersehen wird.

(Eine Zusammenstellung der umsatzsteuerpflichtigen Beträge für die Zwecke der Voranmeldungen und der Umsatzsteuererklärung findet sich im „Steuerkassenbuch für Rechtsanwälte“, Industriebuchverlag Spaeth & Linde, Berlin W 35.)

II. Nicht umsatzsteuerpflichtig sind

1. die durchlaufenden Posten. Diese können also, soweit sie im Entgelt enthalten sind, abgesetzt werden. Es handelt sich hier um Beträge, die im fremden Namen vereinnahmt und verausgabt werden, die also nur durch die Bücher laufen und nur weitergeleitet werden (z. B. Steitsummen, Hypothekengelder, § 53 Abs. 3 UStWB.). Ferner die sogenannten kleineren durchlaufenden Posten wie Zustellungskosten, d. h. also nur die Kosten der Klage- und Urteilszustellung, Gerichtskosten, Gerichtsvollzieherkosten und Stempelkosten (§ 53 Abs. 4 UStWB.). Diese Beträge sind ohne Bedeutung für die steuerliche Berechnung der Einnahmen.

Zur Abgeltung der zahlreichen kleinen Beträge an durchlaufenden Posten, insbesondere der Zustellungs- und Stempelkosten, dürfen die Rechtsanwälte einen Pauschbetrag von 5 v. H. der gesamten vereinnahmten

te abziehen. Unberührt hiervon bleibt die Umlaufsteuerfreiheit der Streit- und Vergleichssummen, steh. Gelder usw. (§ 53 Abs. 4 UStDB.). Diese $\frac{1}{2}\%$, die vor Anwendung der Pauschsätze auch für die Einkommensteuer zunächst abzuziehen sind, können erst dann abgezogen werden, wenn die einzelnen durchlaufenden Posten nicht bereits aus den Einnahmen ausgeschieden worden sind. Die Auscheidung wird stets erfolgen bei ordnungsmäßiger Buchführung;

2. die Einnahmen aus nicht selbständiger Arbeit. Die Abgrenzung zwischen Einnahmen aus „sonstiger selbständiger Berufstätigkeit“ und „nicht selbständiger Arbeit“ ist oft schwer. Zu den letzteren Einnahmen zählen z. B. das Gehalt, das ein *MA.* bezieht als Banksyndikus, Handelskammersyndikus, Vorsitzender eines Arbeitsgerichts, Direktor oder Prokurist einer Aktiengesellschaft, ferner Aufsichtsratskantiemen, sofern der Anwalt sachungsmäßig zur Überwachung der Geschäftsführung bestellt ist. Ein *MA.*, welcher ein Unternehmen ständig gegen ein Fixum berät, ohne sich in ein „beamtenähnliches Abhängigkeitsverhältnis“ zum Unternehmen zu stellen, hat dagegen freiberufliches Einkommen;

3. Fraglich ist, ob die abgewälzte Gewerbe- und Umsatzsteuer umsatzsteuerpflichtig ist. Hinsichtlich der Gewerbesteuer, die zu den Unkosten des *MA.* zu rechnen ist, ist unbestritten, daß sie den umsatzsteuerpflichtigen Entgelten zuzurechnen ist, soweit sie auf die Klientel abgewälzt werden kann. Anders jedoch bei der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer stellt, wenn nur die gesetzliche Gebühr beansprucht und die Umsatzsteuer gesondert in Rechnung gestellt wird, keinen Teil des umsatzsteuerpflichtigen Entgelts dar (§ 48 UStDB.).

III. Notare sind nicht umsatzsteuerpflichtig mit den Einnahmen aus den notariellen Akten, die zur Erfüllung gesetzlicher Vorschriften erforderlich sind, wohl aber mit Einnahmen aus Raterteilungen, Vermögensverwaltungen usw. sowie mit Einnahmen aus Entwürfen von Urkunden, aus Abfassung von Gutachten, aus Testamentsvollstreckungen usw., soweit diese Leistungen nicht als Teil der Urkundentätigkeit der Notare anzusehen sind. Näheres hierüber siehe § 54 Abs. 1 UStDB. Notare, die die durchlaufenden Posten und die Einnahmen aus öffentlich-rechtlicher Tätigkeit nicht in einzelnen nachweisen, können in ihrer Umsatzsteuererklärung (und Voranmeldung) als steuerpflichtigen Pauschalbetrag 15 v. H. der Gesamtentgelte aus der ganzen notariellen Tätigkeit zugrunde legen.

Rechtsanwälte, die zugleich Notare sind, können die für Rechtsanwälte und Notare geltenden Vorschriften entsprechend anwenden, wenn sie in ihrer Buchführung und in ihren Erklärungen zwischen den Entgelten aus anwaltschaftlicher und notarieller Tätigkeit derart unterscheiden, daß bei jedem vereinnahmten und abgesetzten Posten ersichtlich ist, ob er aus der einen oder aus der anderen Tätigkeit stammt.

Eine Veranlagung der Anwaltssozietäten ist nur auf Antrag vorgehen (§ 53 Abs. 6 UStDB.). Wird ein solcher Antrag nicht gestellt, dann erfolgt die Berechnung der für die einzelnen Anwälte in Frage kommenden Entgelte auf Grund ihres Vertragsver-

hältnisses. Wird ein Antrag auf Veranlagung der Anwaltssozietät gestellt, so ist für die Veranlagung das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk die Tätigkeit ausgeübt wird.

IV. Wie hat der *MA.* nun hinsichtlich der Kostenvorschüsse bei Abgabe der Umsatzsteuererklärung zu verfahren? Bei Beantwortung dieser Frage ist zu beachten, daß der *MA.* vielfach seit 1. 7. 1932 gemäß § 161 Abs. 1 Nr. 1 A.D. zur Buchführung verpflichtet ist. Es kommt darauf an, ob der *MA.* bisher nach abgelegten Sachen oder nach Vorschüssen versteuert hat. Die erstere Art der Besteuerung wird nicht häufig vorkommen wegen der damit verbundenen Schwierigkeiten (Verbuchung und Einzahlung auf besonderes Bankkonto). Soweit Gebührenvorschüsse gezahlt werden, wird man diese vielmehr nach der Verkehrsauffassung als vereinnahmt betrachten müssen, so daß sie im Steuerabschnitt der Vereinnahmung zur Besteuerung gelangen. Hat der *MA.* bisher nur nach Vorschüssen versteuert und bucht er seit 1. 4. 1932 bzw. 1. 7. 1932 nach wie vor die Vorschüsse als Einnahmen (bzw. als Auslagen), so hat er in seiner Umsatzsteuererklärung die gesamten vereinnahmten Entgelte anzugeben, was das einfachste Verfahren darstellen dürfte. Hat er jedoch bis 31. 3. 1932 bzw. 30. 6. 1932 nach abgelegten Sachen versteuert und bucht und versteuert er seit diesem Zeitpunkt nach erhaltenen Vorschüssen, so zählt er dem Ergebnis seiner Buchführung vom Beginn der Eintragungen ab das Ergebnis der im Steuerabschnitt 1932 abgelegten Sachen hinzu. Versteuert er jedoch weiter nach abgelegten Sachen, so muß er die Vorschüsse als solche besonders kenntlich machen und auf ein besonderes Bankkonto einzahlen.

Zu beachten ist, daß ab 1. 7. 1932 die Umsatzsteuerfreigrenze von 5000 *RM.* weggefallen ist. Das hat zur Folge, daß die kleinen und kleinsten Anwaltspraxen nunmehr umsatzsteuerpflichtig sind. Für die vor dem 1. 7. 1932 getätigten Umsätze bleibt bei Kleinpraxis die Steuerfreiheit bestehen, vorausgesetzt, daß der Gesamtumsatz des Jahres 1932 die Summe von 5000 *RM.* nicht erreicht hat.

Die Umsatzsteuer beträgt seit dem 1. 1. 1932 2 v. H. Bis zum 30. 6. 1932 gilt jedoch der frühere Satz von 0,85 v. H., wenn die nach dem 1. 1. 1932 vereinnahmten Entgelte auf eine vor dem 1. 1. 1932 ausgeübte Tätigkeit entfallen. Daß dies der Fall ist, muß allerdings nachgewiesen werden.

B. Einkommensteuer.

1. Allgemeines.

I. Gewinnberechnung. Nach § 12 Abs. 1 Satz 3 EStG. ist es bei Steuerpflichtigen, bei denen nach der Art des Betriebs das der Berufstätigkeit dienende Vermögen am Schlusse der einzelnen Steuerabschnitte wesentlichen Schwankungen nicht zu unterliegen pflegt und am Schlusse des Steuerabschnitts Waren über das übliche Maß nicht vorhanden sind, zulässig, als Gewinn lediglich den Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben zugrunde zu legen. Diese Vorschrift gilt, wie aus der Begründung zum Einkommensteuergesetz 1925 hervorgeht, insbesondere auch für die freien Berufe. Es wird unter diesen Umständen bei den freien Berufen und ähnlichen Erwerbzweigen vielfach von einem Vermögensvergleich abgesehen werden können (Erlaß

des Reichsministers der Finanzen vom 22. 6. 1932 S 2164 — 1 III). In der Regel wählen die freien Berufe diese Form der Gewinnberechnung, weil sie die einfachste ist. Fordernungen auf Honorarzahlgung gelten hier als noch nicht vereinnahmt. Beträge, die auf Honorarforderungen gezahlt werden, gelten vielmehr in dem Zeitpunkt als bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen tatsächlich zugehen.

2. Ausgaben. Als Ausgaben kommen praktisch die Werbungskosten und Sonderleistungen in Frage.

a) Zu den Werbungskosten gehören alle Ausgaben, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemacht werden. Zu den Werbungskosten gehören jedoch nicht die vor Eintritt in den freien Beruf lediglich zur Ausbildung entstandenen (z. B. Studienkosten). Werbungskosten sind ferner nicht die Kosten für Lebenshaltung, Erhaltung der Gesundheit, insbesondere Erholungsreisen, auch wenn die Reise zur Erhaltung der Gesundheit unternommen wird, Aufwand für standesgemäße Kleidung, Privatkraftwagen, Spekulationszwecke. Werbungskosten sind ferner nicht Verluste aus Bürgschaften, auch wenn sie der Anwalt etwa in seiner Eigenschaft als Aufsichtsratsmitglied übernommen hat (RFG. Urteil vom 24. 10. 1929, Stuw. 1930 Nr. 92). Eine Abzugsmöglichkeit besteht ferner nicht für die Rückstellungen für einen möglichen Negreß. Der Tatbestand, aus dem sich der Negreß herleitet, muß vielmehr schon vor dem Steuerlichtag eingetreten sein, wenn sich auch die Höhe noch nicht zahlenmäßig übersehen läßt. Abzugsfähig war bisher auf Grund der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (Urt. vom 7. 5. 1930, Vd. 27 S 22) auch nicht das Gehalt der Ehefrau, die im Büro des MA beschäftigt ist (wohl aber bei der Gewerbesteuer!). In einem zur braunschweigischen Gewerbesteuer ergangenen Urteil hat der Reichsfinanzhof jedoch ausgesprochen, daß grundsätzlich ernstgemeinte Arbeitsverträge zwischen den Ehegatten gewerbesteuerrechtlich anzuerkennen sind, sofern ihr Abschluß nach Art und Umfang der Tätigkeit der Frau wirtschaftlich gerechtfertigt erscheint, wenn die Frau im Unternehmen ihres Mannes Dienste leistet, die nicht unter § 1356 BGB fallen. In solchen Fällen ist der Abzug des Arbeitslohnes der Frau als Werbungskosten statthaft (RFG. Urt. vom 26. 10. 1932, Stuw. 1933 Nr. 19). Was für die braunschweigische Gewerbesteuer gilt, wird auch für die Gewerbesteuer der meisten übrigen deutschen Länder zu gelten haben.

Zu den Werbungskosten¹⁾ gehören im einzelnen:

1. Kosten der Büroräume.

a) Mietaufbindungen zur Beschaffung von Büroräumen. Der Abzug kann entweder ganz im ersten Jahr vorgenommen oder auf mehrere Jahre verteilt werden. Sie sind selbst dann abzugsfähig, wenn ein MA. überhaupt noch keine Praxis gehabt hat und sich zur Begründung der Praxis Büroräume beschaffen muß (RFG. Vd. 20 S. 211).

¹⁾ Die Werbungskosten der Rechtsanwälte sind im einzelnen aufgeführt im „Steuerkassenbuch für Rechtsanwälte“. Industrie-Verlag Spaeth & Linde, Berlin W 35. Preis 50 Blatt einschl. 25 Karteikarten 5,50 RM., 100 Blatt einschl. 25 Karteikarten 10.— RM.

b) Miete für sämtliche Büroräume. Betreift der MA. seine Praxis in der Privatwohnung, so ist nur die auf die Büroräume entfallende Miete abzugsfähig. Hierbei ist auf die Anzahl, Größe und Lage der Büroräume Rücksicht zu nehmen. Der Prozentsatz, der auf die Büroräume entfällt, wird zweckmäßigerweise mit dem Finanzamt vereinbart, weil jeder Fall anders gelagert ist.

Benutzt der MA. in seinem Eigenwohnhause Räume zu Praxiszwecken, so kann er weder hierfür Miete als berufliche Werbungskosten absetzen, noch in seiner Eigenschaft als Privatmann Miete hierfür beziehen; jedoch sind die auf das Haus entfallenden Werbungskosten (z. B. Steuern, Reparaturen, Abschreibungen usw.) in dem Betrag vom beruflichen Einkommen abzuziehen, der im Verhältnis des Mietwerts der Praxisräume zu dem Mietwert des ganzen Hauses steht (RFG. Urteil vom 30. 11. 1927, Stuw. 1928 Nr. 39).

c) Umzugskosten, wenn der MA. die Verlegung der Praxisräume im beruflichen Interesse für erforderlich hält oder durch sonstige Umstände dazu genötigt ist. Sie sind nicht abzugsfähig bei erstmaliger Einrichtung der Praxis.

d) Umbaukosten, d. h. Kosten, die durch Umbauen der Praxisräume in fremden Häusern entstehen. Sie sind auf die Dauer des Mietvertrags zu verteilen.

2. Kosten für Reinigen der Praxisräume. In Frage kommen hierbei die Auslagen für Putzmittel sowie der Lohn der Putzfrau, der sich aus Barlohn und sozialen Lasten zusammensetzt. Wird das Reinigen vom Hauspersonal übernommen, so kommt eine prozentuale Verteilung wie bei der Miete in Frage.

3. Kosten für Instandhaltung der Praxisräume. Hierzu gehört z. B. Ausbessern oder Neubelegen des Fußbodens mit Linoleum, Tapezieren der Räume.

4. Gehälter und Löhne (Bar- und Sachbezüge) für alle in der Anwaltspraxis beschäftigten Personen (Vertreter, Schreibhilfe usw.). Es sind die tatsächlich entstandenen Auslagen absetzbar. Zu den Bezügen gehören auch die üblichen Gelegenheitsgeschenke (z. B. Jubiläumsgaben, Weihnachtsgratifikationen). Übernimmt der Arbeitgeber die von Angestellten an sich zu zahlenden Beiträge einschließlich Lohnsteuer und Abgabe zur Arbeitslosenhilfe sowie Bürgersteuer, so rechnen diese Beträge zum Arbeitslohn, so daß hiervon wieder Lohnsteuer zu entrichten ist.

5. Kosten für Anschaffung und regelmäßige Ersatzbeschaffung sowie Instandhaltung (Reparaturen) aller der Ausübung des Berufs dienenden Gegenstände (Gerätschaften, Schreibmaschine), wenn der Anschaffungspreis nicht mehr als 500 RM beträgt. Diese Ausgaben sind im Gegensatz zu den „Daueranschaffungen“ im Jahre der Entstehung ganz abzugsfähig.

6. Kosten für die Anschaffung von Fachliteratur (fachwissenschaftlichen Büchern und Zeitschriften sowie Gespülblättern) sowie das Einbinden von fachwissenschaftlicher Literatur und Gespülblättern (Anschaffungskosten anderer Bücher sind nicht abzugsfähig!).

7. Kosten für Berufskleidung (vgl. RFG. Urteil vom 19. 12. 1929, RStBl. 1930 S. 91) und Wäsche für die Büroräume (Handtücher). Der Aufwand für die im Beruf getragenen Kleider kann als Betriebsausgabe nur insoweit berücksichtigt werden, als die Art des Berufs besondere Kleidung erfordert, die eigens zur Benutzung in der beruflichen Tätigkeit beschafft werden (z. B. Koste). Im übrigen stellen die Ausgaben für gewöhnliche Kleidung nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar.

8. Kleinere Bürounkosten (z. B. Ausgaben für Porto, Schreibmaterialien, Adressbuch, Steuerfassenbuch, Veröffentlichungskosten, Wartezimmerlektüre usw.).

9. Kosten für Heizung und Beleuchtung, soweit die Kosten auf die Praxisräume entfallen. In Frage kommt nicht nur der Stromverbrauch an sich, sondern auch Ersatz von verbrauchten Birnen. Bei Zentralheizung ist die prozentuale Heizfläche zu errechnen. Wenn die Praxis in der Privatwohnung ausgeübt wird, so gilt hinsichtlich des Prozentsatzes das unter 1 b Gesagte entsprechend.

10. Fernspreckgebühren, soweit sie die Praxis betreffen. Wegen Verteilung auf Praxis und Haushalt vgl. Ziff. 9!

11. Kosten für eigenen Kraftwagen, soweit sie die Praxis betreffen, insbesondere auch Kraftwagenkosten zur Fahrt zwischen Wohnung und Büro (RFG. Urteil vom 2. 6. 1932, StW. 1932 Nr. 829). Soweit die Unkosten durch Halten und Benutzen des Kraftwagens für Privat Zwecke entstanden sind, sind sie nicht abzugsfähig, weshalb anteilmäßige Verteilung der Kosten erforderlich ist. Als abzugsfähige Unkosten kommen hier in Betracht die notwendigen Unterhaltskosten (Kosten für Betriebsmittel, Reparaturen, Versicherungen, Kraftfahrzeugsteuer, Chauffeur und die Absehnungen für ordnungsmäßige Abnutzung).

12. Fahrtkosten, die bei Ausübung der Praxis durch Benutzung der Eisenbahn, Straßenbahn oder eines nicht eigenen Kraftwagens usw. entstehen. Diese Kosten sind ebenso wie die Reisekosten ohne Berücksichtigung ihrer Notwendigkeit als Werbungskosten abzugsfähig.

13. Reisespesen, die in Ausübung des Berufs entstanden sind; Fahrt- und Aufenthaltskosten auch dann, wenn sie in geringem Maße für persönliche Zwecke mitentstanden sind (RFG. Urteil VIA 394/27).

14. Steuern: Umsatzsteuer (soweit sie dem Klienten nicht gesondert in Rechnung gestellt und von ihm bezahlt worden ist), Gewerbesteuer (soweit sie nicht abgewälzt worden ist), Berufsschulbeiträge, Grundvermögen- und Hauszinssteuer (anteilig hinsichtlich der Praxis im eigenen Hause), sonstige öffentliche Abgaben, die bei Berufsausübung anfallen, z. B. Stempelsteuer, Mietstempel für Praxisräume, Zinsen für rückständige Steuern dieser Art, nicht dagegen Einkommen- und Vermögensteuer, Krisensteuer, Bürgersteuer, Zuschläge zur Einkommensteuer, Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, Wertzuwachssteuer, Kirchensteuer usw.

15. Versicherungsbeiträge, soweit sie als Geschäftsunkosten anzusehen sind, namentlich der

auf die Praxisräume oder das Inventar entfallende Prämienanteil der Feuer- und Diebstahlversicherung, Beiträge für Krankenkasse, Invaliden- und Unfallversicherung des Büropersonals, nicht dagegen die Prämien für Lebensversicherung, Unfallversicherung des N. einschließlich seiner Familie, gleichviel, ob die Versicherung gegen berufliche Schadensfälle oder andere schädigende Ereignisse genommen ist (RFG. Urteil vom 18. 9. 1929, StW. 1929 Nr. 975). Letzteres sind Sonderleistungen. Werbungskosten liegen dagegen vor, wenn sich ein N. gegen Haftpflicht aus seiner Stellung als N. versichert (RFG. Urteil vom 12. 8. 1927, StW. 1927 Nr. 405).

16. Kosten der Buchhaltung und Steuerberatung für die Rechtsanwaltspraxis.

17. Postschekgebühren für Barschekes und Bankspesen, soweit sie die Anwaltspraxis betreffen.

18. Wechselunkosten, wenn sich z. B. ein Anwalt zwecks Hinterlegung für einen Klienten auf Wechsel bei seiner Bank Geld verschafft. Die Stempel- und Provisionskosten, gegebenenfalls auch Prozeßkosten, sind alsdann Werbungskosten.

19. Mehrkosten für Mittagessen außerhalb der Wohnung (RFG. Urteil vom 14. 1. 1932, StW. 1932 Nr. 252).

20. Schadensersatzleistungen bei beruflichen Versehen. Die von der Versicherung gezahlte Entschädigung ist auf den Betrag anzurechnen.

21. Etwaige Unterschlagungen durch das Personal.

22. Prozeßkosten und Gerichtskosten für die Einziehung bzw. Beitreibung von Honorarforderungen.

23. Ausgaben für ehrenamtliche Tätigkeit, wenn das Ehrenamt mit Rücksicht auf die Berufstätigkeit des N. übernommen worden ist (RFG. Urteil vom 28. 5. 1930, StW. 1930 Nr. 999).

24. Zuwendungen an politische Parteien, wenn ein N. Zuwendungen an eine politische Partei ohne Rücksicht auf seine eigene politische Einstellung als im Geschäftsinteresse liegend erachten würde (RFG. Urteil vom 11. 1. 1929, StW. 1929 Nr. 346).

25. Aufwendungen für gemeinnützige und wohltätige Zwecke (für Kunst, Wissenschaft, Wohlfahrtspflege, Kirche), wenn die Aufwendungen nach Art und Höhe bei Geschäften gleicher Art als üblich anzusehen sind und wenn sich ihnen der Steuerpflichtige mit Rücksicht auf seine Stellung im Erwerbsleben bei Abwägung seiner Aufgaben und Interessen nicht entziehen kann (RFG. Urteil vom 23. 3. 1927, StW. 1927 Nr. 330).

Dagegen werden Vereinsbeiträge des N. vom Reichsfinanzhof grundsätzlich nicht als Werbungskosten anerkannt, z. B. Beiträge für Offiziersverein, Tennisclub, Konzertverein, Reiterverein, Schützengilde, Verein für Heimatkunde usw. (RFG. Urteil vom 20. 5. 1931, RStBl. 1931 S. 876).

26. Zinsen für Darlehens- und Hypothekenschulden, die für Praxiszwecke eingegangen sind.

27. Absehnungen für Abnutzung für die der Praxis gewidmeten Einrichtungsgegenstände (Daueranschaffungen), d. h. der Gegenstände, deren

Anschaffungspreis 500 RM. übersteigt. Angemessener Satz etwa 10%. Die Höhe des Prozentsatzes ist von Fall zu Fall mit dem Finanzamt zu vereinbaren. Über die Daueranschaffungen ist ein Bestandsverzeichnis zu führen (dies ist enthalten im „Steuerkassenbuch für Rechtsanwälte“, Industrie-Verlag Spaeth & Linde, Berlin W 35).

b) Sonderleistungen.

1. Versicherungsprämien. Hierher gehören die Versicherungsprämien, soweit sie nicht Geschäftsunkosten sind, insbesondere die Prämien zu Pensions-, Witwen- und Waisenkassen, die zur künftigen Versorgung der Mitglieder oder ihrer Hinterbliebenen erhoben werden. Beiträge zur Krankenversicherung, Unfallversicherungs- und Lebensversicherungsprämien.

2. Kosten der Fortbildung. Das sind solche Ausgaben, die jemand macht, um sich weiter auszubilden und dadurch seine berufliche Stellung oder seine Lebensstellung zu verbessern (RFS. Urteil vom 15. 5. 1930 und 4. 6. 1930, Stuw. 1930 Nr. 758, 1353). Hierzu gehören die Kosten für Teilnahme an Anwaltstagen, um auf dem juristischen Gebiet auf dem laufenden zu bleiben. Zu berücksichtigen sind die Ersparnisse während dieser Zeit im Haushalt. Studienkosten und sonstige Kosten der Ausbildung rechnen jedoch nicht hierzu, z. B. ein RM. bildet sich für das akademische Lehramt aus.

3. Versicherungsprämien und Fortbildungskosten dürfen den Betrag von 600 RM. für den Haushaltungsvorstand nicht übersteigen. Dieser Betrag erhöht sich um je 250 RM. für Ehefrau und jedes minderjährige zum Haushalt gehörige Kind. Bei Versicherungen, zu denen sich der RM. in den Jahren 1923 bis 1926 verpflichtet hat, erhöht sich dieser Betrag. Dies ist jedoch nicht unbeschränkt der Fall, sondern nur bei Steuerpflichtigen, deren Einkommen den Betrag von 15 000 RM. und deren Vermögen den Betrag von 50 000 RM. nicht übersteigt bei einem Alter von 50 bis 55 Jahren auf 960 RM., bei einem Alter von 55 bis 60 Jahren auf 1200 RM. und bei einem Alter von über 60 Jahren auf 1440 RM. Voraussetzung ist jedoch, was vielfach übersehen wird, daß der Steuerpflichtige in den Jahren 1923 bis 1926 das angegebene Alter erreicht haben muß.

3. Kirchensteuer (Kultusabgabe) in Höhe des angeforderten Betrags.

4. Beiträge für öffentlich-rechtliche Berufsvertretungen (Anwaltskammer) sowie zu Berufsvertretungen und privaten Berufsorganisationen ohne Wirtschaftscharakter, insbesondere Standesvereine (vgl. hierzu RFS. Urteil vom 1. 10. 1930, Stuw. 1930 Nr. 1352).

Die Werbungskosten im einzelnen geltend zu machen, ist nur derjenige RM. in der Lage, der ordnungsmäßig in 1932 Bücher geführt hat. Anderenfalls muß er sich mit dem Pauschsatz zufrieden geben. Dies kann sich bei vielen Rechtsanwälten, die bei der rückläufigen Konjunktur nicht in dem Maße ihre Unkosten drücken konnten als die Einnahmen zurückgingen, recht unangenehm auswirken. Wer jedoch für 1932 bereits ordnungsmäßig

Bücher geführt hat, kann verlangen, daß das Ergebnis dieser Buchführung seiner Veranlagung zugrunde gelegt wird.

II. Pauschsatz für Werbungskosten und Sonderleistungen.

Wie der Reichsminister der Finanzen im Rund-erlaß vom 3. 3. 1933 (S 2209—70 III) ausgeführt hat, hat er davon abgesehen, bereits für die Veranlagung für 1932 die Verordnung über die Festsetzung von Durchschnittssätzen für die Werbungskosten bei Angehörigen der freien Berufe und ähnlicher Erwerbszweige vom 30. 1. 1930 aufzuheben, weil die durch § 161 Abs. 1 Nr. 1 A.D. vorgeschriebene Buchführungspflicht der freien Berufe in 1932 sich meist nur auf ein halbes Jahr (1. 7. bis 31. 12. 1932) erstreckt. Daraus dürfte zu entnehmen sein, daß in der Folgezeit die genannte Pauschverordnung keine Anwendung mehr finden dürfte, weil sich künftig jeder Freiberufstätige einer Buchführung bedienen muß bzw. kann. Die freien Berufe, insbesondere diejenigen, die zur Zeit noch nicht zur Buchführung verpflichtet sind (weil ihr Ertrag weniger als 6000 RM. ist und sie in einem Lande wohnen, das die freien Berufe nicht zur Gewerbesteuer heranzieht), werden dem schon jetzt Rechnung tragen müssen, um sich später vor Nachteilen zu schützen. Sie werden also schon im eigenen Interesse künftig Bücher führen.

Zur Abzertung der Werbungskosten und Sonderleistungen sind also für 1932 Pauschsätze zugelassen, und zwar die Pauschsätze, wie sie in der Verordnung vom 30. 1. 1930 niedergelegt sind. Durch die Pauschsätze sind abgegolten sämtliche Werbungskosten sowie die Ausgaben für Fortbildung im Beruf und die Beiträge zu Berufsvertretungen. Die Pauschsätze für Rechtsanwälte und Patentanwälte, die auch für Notare gelten, welche gleichzeitig Rechtsanwälte sind, betragen von den ersten 40 000 RM. (in Städten über 1 Million Einwohner von den ersten 60 000 RM.) der Einnahmen 33 1/3%, von den weiteren 20 000 RM. 20%.

Eine Erhöhung ist möglich auf 40%, die aber nur in Betracht kommt für die ersten 40 000 bzw. 60 000 RM. der Einnahmen. Sie kann erfolgen bei Rechtsanwälten und Patentanwälten, wenn

a) die Einnahmen 10 000 RM. jährlich nicht übersteigen und die festen Unkosten verhältnismäßig hoch sind (hier muß die Erhöhung erfolgen),

b) wenn bei einem Einzelanwalt mit drei oder mehr volljährigen Büroangestellten der durchschnittliche Streitwert der von ihm bearbeiteten Sachen ein geringer ist und die Einnahmen 50 000 RM. nicht übersteigen.

Wird der freie Beruf von mehreren Personen gemeinsam ausgeübt, so erhöht sich die Grenze von 33 1/3% der Einnahmen für den zweiten und jeden weiteren Sozium um je 50%.

Voraussetzung für die Anwendung der Durchschnittssätze ist, daß es sich um normale Verhältnisse handelt. Ein RM., der z. B. kein eigenes Büro hat, ist zur Anwendung der Durchschnittssätze nicht berechtigt (RFS. Urteil vom 18. 5. 1927, Stuw. 1927 Nr. 226). Die Anwendung der Pauschsätze wird dadurch nicht verhindert, daß der RM. neben seiner

beruflichen Tätigkeit Ruhegehalt aus einer früheren Tätigkeit *b* zieht, auch wenn dieses Ruhegehalt höher ist als sein berufliches Einkommen (RG. Urteil vom 4. 9. 1929, Stuw. 1929 Nr. 790).

Vor Berechnung des Pauschsatzes sind die durchlaufenden Posten (siehe oben!) von den Einnahmen abzusetzen. Neben dem Pauschsatz können die Lebensversicherungsprämien und Kirchensteuern abgezogen werden.

Hinsichtlich der Gewerbesteuer ist die Rechtslage durch das Urteil des Reichsfinanzhofs vom

20. 12. 1932, Stuw. 1933 Nr. 296, klargestellt. Von den gesamten Einnahmen wird zunächst der abgewälzte Teil der Gewerbesteuer abgezogen. Auf den erst hiernach sich ergebenden Rest wird der Pauschsatz angewandt.

Beispiel: Einnahmen: 50 000 RM, gezahlte Gewerbesteuer 3000 RM.; hiervon abgewälzt 2000 RM.; Werbungskosten (50 000 — 2000) \times 33 $\frac{1}{3}$ % + 1000 = 19 000 RM. Reineinkommen aus anwaltlich-familicher Tätigkeit sonach: 50 000 — (2000 + 19 000 =) 21 000 = 29 000 RM.

Was ist bei Übernahme von Geschäften zu beachten? Von Rechtsanwalt Dr. Otto Stritzke, Nürnberg.

Die Neugestaltung der Verhältnisse brachte zahlreiche Umstellungen von Geschäften mit sich. Um später unangenehme Überraschungen zu vermeiden, seien hier kurz einige Tatsachen hervorgehoben, die besondere Beachtung verdienen:

1. Es ist notwendig, daß der Übernehmer sich vorher beim Stadtrat (Bezirksamt) erkundigt, ob gegen die Fortführung des Geschäfts nicht vom Standpunkt der Sperrvorschriften des Einzelhandelschutzgesetzes Bedenken bestehen.

2. Soll die alte Firma fortgeführt werden, so muß es sich um einen Vollkaufmann handeln. Die Firma muß aber schon vor dem Verkauf im Handelsregister eingetragen sein. Ist das nicht der Fall, muß dies noch vor dem Verkauf nachgeholt werden. Es ist daher notwendig, das Handelsregister einzusehen oder sich Auszug geben zu lassen. Hieraus gehen auch die Verfügungsberechtigten hervor, mit denen der Vertrag zu schließen ist.

3. Handelt es sich um das Geschäft eines Vollkaufmanns, so haftet bei Fortführung der alten Firma mit oder ohne Beifügung eines das Nachfolerverhältnis andeutenden Zusatzes, wobei kleine Abweichungen der neuen Firmenbezeichnung bedeutungslos sind (RG. vom 10. 5. 1933 48/33, Bensch. S. XVIII, 21, RW. 1933, 1852), der Erwerber für alle im früheren Betrieb begründeten Verbindlichkeiten. Dazu gehören auch Lohnansprüche von Arbeitnehmern (RG. in RW. 1933, 1550). Eine abweichende Vereinbarung (Nichtübernahme der Verbindlichkeit) ist Dritten gegenüber nur wirksam, wenn sie in das Handelsregister eingetragen und bekanntgemacht oder von dem Erwerber oder Veräußerer dem Dritten mitgeteilt ist. Diese Eintragung oder Mitteilung muß aber unverzüglich erfolgen (RG. in RW. 1933, 1550).

4. Wird bei dem Verkauf des Betriebs eines Vollkaufmanns die Firma nicht fortgeführt, so haftet der Erwerber für die früheren Verbindlichkeiten nur, wenn ein besonderer Verpflichtungsgrund vorliegt, insbesondere, wenn die Übernahme der Verbindlichkeiten in handelsüblicher Weise von dem Erwerber bekanntgemacht worden ist.

5. Handelt es um die Übernahme des Geschäfts eines Minderkaufmanns, so gelten die in 3 und 4 dargelegten Grundsätze nicht. Wenn das verkaufte Geschäft das wesentliche Vermögen des Verkäufers ist und dieser nur unbedeutende Vermögensstücke behält, so kommt § 419 BGB. in Betracht. Unter Vermögen ist dabei nur das Aktivvermögen zu ver-

stehen. Wenn jemand z. B. sein Geschäft verkauft, aber ein Grundstück behält, so ist das auch dann kein unwesentlicher Vermögensteil, wenn das Grundstück stark belastet ist. In einem solchen Falle haftet der Übernehmer also nicht gemäß § 419 BGB. (RG. vom 26. 9. 1933 II 79/33). § 419 BGB. bestimmt, daß bei Übernahme des Vermögens eines anderen durch Vertrag die Gläubiger des Veräußerers sich vom Abschluß des Vertrags an auch an den Erwerber halten können. Die Haftung des Übernehmers beschränkt sich auf den Bestand des übernommenen Vermögens. Im Gegensatz zu 3 und 4 ist diese Regelung zwingend und kann vertraglich nicht ausgeschloffen werden. Häufig wird ein Geschäft von einem Gläubiger übernommen, um auf diese Weise seine Forderung zu retten. In einem solchen Falle darf der Übernehmer erst seine Forderung vorweg befriedigen (RG. vom 12. 1. 1933 IV 353/32).

6. Völlige Klarheit muß natürlich darüber herbeigeführt werden, welche Gegenstände im einzelnen (Waren, laufende Verträge, Einrichtungsgegenstände, Außenstände usw.) übernommen werden und ab wann. Entweder erfolgt Pauschalübernahme oder Einzelübernahme auf Grund einer Inventur. Bezüglich der Außenstände empfiehlt es sich, den Schuldnern die Übernahme mitzuteilen und gleichzeitig anzuführen, daß in der Folge die Zahlungen nur an den Übernehmer erfolgen dürfen. Ferner ist es notwendig, eine Regelung für laufende Wechsel zu treffen. Notwendig ist es, festzustellen, auf welchen Waren noch Eigentumsvorbehalte ruhen, was Kommissionsware ist. Miet- und Versicherungsverträge müssen auf den Übernehmer umgestellt werden. Können gewisse Fragen nicht gleich geklärt werden, empfiehlt es sich, bis zur Klärung dieser Fragen einen entsprechenden Betrag entweder zurückzubehalten oder zu hinterlegen.

7. Die Übernahme des Personals muß mit größter Sorgfalt erfolgen. Es ist dabei insbesondere zu beachten, daß der Begriff „Nachfolger“ im Sinne des Kündigungsschutzgesetzes nicht eng juristisch aufzufassen ist. Es kommt nicht darauf an, ob die Passiven übernommen wurden, ob die alte Firma fortgeführt wird, entscheidend ist nur, ob der alte Betrieb im wesentlichen ganz oder teilweise fortgeführt wird. Ist dies der Fall, zählen für die Angestellten für die Berechnung der Kündigungsfrist auch die früheren Beschäftigungsjahre mit. Dies gilt auch dann, wenn der Übernehmer formell neue Verträge abschließt. Dies gilt auch grundsätzlich für die Be-

rechnung des Urlaubs. Häufig ist es so, daß der Verkäufer schon vorher seinem Personal gekündigt hatte, daß aber zur Zeit der Übernahme die Kündigungsfrist noch läuft. Hier kann folgende Regelung getroffen werden: Während der Zeit, während der der Verkäufer noch Gehalt bezahlen muß, beschäftigt der Übernehmer die Angestellten, weist dieselben aber ausdrücklich darauf hin, daß sie nach wie vor im Dienst des Verkäufers stehen und daß er sie auch nicht stillschweigend übernimmt. Zwischen Verkäufer und Käufer hat interne Regelung zu erfolgen.

Die Haftung für Sozialversicherungsbeiträge richtet sich nach den allgemeinen Haftungsgrundsätzen (3, 4, 5).

8. Unbedingt notwendig ist es, eingehende Erkundigungen wegen der Steuerschulden einzuziehen; denn die Haftung des Übernehmers ist eine sehr weitgehende. § 116 A.D. bestimmt: „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“ (einschließlich Zinsen, Zuschlägen usw.). Geht nur ein Teil des Betriebs über, so haftet der Übernehmer nicht für solche Steuern, die auf dem nicht übernommenen Betrieb (z. B. Tabak-

steuerlager) ruhen (RFG. Bd 33, 75). In Frage kommen folgende Steuern: Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern, Gewerbesteuer und Umlagen, nicht Einkommen-, Vermögensteuer, auch nicht Lohnsteuer (RFG. Bd. 22, 209). Bezüglich der Umsatzsteuer ist noch auf folgendes zu verweisen: Nach RFG. Bd 29, 22 ist die entgeltliche Veräußerung des gewerblichen Unternehmens als letzter Akt der gewerblichen Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig. Nach RFG. Bd. 32, 179 haftet aber der Erwerber für diese Umsatzsteuer nicht. Als Laufen sind die Steuern zu betrachten, die an Tatbestände anknüpfen, die in dem Steuerabschnitt, in den die Veräußerung fällt, bis zum Veräußerungstage verwirklicht worden sind (RFG. Bd. 32 S. 181). Für hinterzogene Steuern haftet der Übernehmer nicht. Wenn er aber nach dem Erwerb erkennt, daß Erklärungen, die der Verkäufer zur Festsetzung oder Veranlagung der Steuern abgegeben hat, unrichtig oder unvollständig sind, oder daß er sie pflichtwidrig nicht abgegeben hat, so muß er dies binnen Monatsfrist dem Finanzamt anzeigen. Sonst haftet der Übernehmer persönlich (§ 117 A.D.).

Diese Steuerhaftung gilt, unabhängig davon, ob die Firma fortgeführt wird oder die Passiven übernommen werden, gilt auch für den Pächter und bei Erwerb im Wege der Zwangsversteigerung.

Steuerbefreiung für Wohnhausneubauten. Von Steuerdezernent Stamm, Hannover.

Über die auf diesem Gebiete in den letzten Jahren ergangenen wenig übersichtlichen gesetzlichen Regelungen bestehen in den Kreisen der Hauseigentümer und sonstigen Neuhausinteressenten mancherlei Unklarheiten. Es soll daher im nachstehenden eine kurze systematische Darstellung der einzelnen Regelungen gegeben werden. Man muß unter den nach der Inflation errichteten Wohnhausneubauten drei Gruppen unterscheiden.

I. Älterer Neuhausbesitz:

1. Hierzu gehören die Wohngebäude, die in der Zeit von 1924 bis zum 31. 3. 1931 bezugsfertig geworden sind. Für die Steuerbefreiung derartiger Wohnungsneubauten war das Landesrecht maßgebend. Die landesrechtliche Regelung in Preußen beschränkte sich auf die Grundsteuer des Landes (staatliche Grundvermögensteuer) und überließ die Frage der Befreiung von der gemeindlichen Grundvermögensteuer den Gemeinden selbst. Die erstere ist in der Weise erfolgt, daß die in den Rechnungsjahren 1924 bis 1930 bezugsfertig gewordenen Wohngebäude für 8 Jahre völlig und für das 9. und 10. Jahr in halber Höhe von der staatlichen Grundvermögensteuer befreit worden sind. In Hannover werden z. B. nach einem Beschluß der städtischen Kollegien von 1929 die Gemeindefürsorgezuschläge zur Grundvermögensteuer im gleichen Verhältnis niedergeschlagen, wie die staatliche Grundvermögensteuer selbst.

2. Da für die nach dem 1. 4. 1931 bezugsfertig gewordenen Wohngebäude inzwischen weitgehende Steuerbegünstigungen gewährt wurden (vgl. unter II), sind aus Kreisen der Beteiligten Vorstellungen erhoben worden, daß auch die älteren, vor diesem Zeitpunkt unter ungünstigen Verhältnissen

erstellten Neubauten (vgl. unter 1) zum mindesten von jeglicher staatlichen und gemeindlichen Grundsteuer (Grundvermögensteuer) freigestellt würden. Der Gesetzgeber war diesen Anträgen infolge der bekannten Finanznot von Ländern und Gemeinden bislang nicht gefolgt; er hat aber jetzt einen ersten Schritt in dieser Richtung unternommen. Im Abschnitt V des zweiten Gesetzes zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 21. 9. 1933 wird der Reichsminister der Finanzen ermächtigt, einen Betrag bis zu 50 Millionen RM. zur Senkung der Grundsteuer solcher Wohngebäude zur Verfügung zu stellen, die in den Rechnungsjahren 1924 bis 1930 bezugsfertig geworden sind. Der Minister hat diesen Betrag inzwischen auf die 17 Länder verteilt. Über die Verwendung des Betrages, der grundsätzlich der Senkung der Grundsteuer der Gemeinden und Gemeindeverbände dienen soll, hat er am 11. 10. 1933 eine Durchführungsverordnung erlassen, in der folgendes bestimmt wird:

Der Betrag von 50 Millionen RM. ist zur Senkung der Grundsteuer der Gemeinden und Gemeindeverbände für die Zeit vom 1. 10. 1933 bis 31. 3. 1935 zu verwenden. Von den Wohnungsneubauten können einzelne Gruppen (z. B. Wohngebäude aus gewissen Baujahren, von gewisser Art oder Größe) von der Senkung der Grundsteuer ausgenommen werden. Sind die Wohnungsneubauten, die an sich für eine Steuer senkung in Betracht kommen, in einem Land bereits sämtlich oder zum Teil von der Grundsteuer der Gemeinden oder Gemeindeverbände befreit, so ist der dem Land zur Verfügung gestellte Betrag, soweit er nicht zur Grundsteuer senkung verwendet wird, in anderer Weise zur Entlastung des oben bezeichneten Grundbesitzes zu verwenden. In den Ländern Hamburg, Bremen und Lübeck kann auch die

Grundsteuer des Landes gesenkt werden. Die Landesregierung bestimmt, in welcher Weise die Entlastung des Neuhausbesitzes nach Maßgabe der vorstehenden Bestimmungen durchgeführt wird, deren Regelung teilweise der Zustimmung des Reichsministers der Finanzen bedarf. Diese Verordnung ist mit Wirkung ab 1. 10. 1933 in Kraft getreten.

In Ausführung der durch das Zweite Gesetz zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit angeordneten Senkung der Grundvermögensteuer für den Neuhausbesitz hat Preußen durch Verordnung vom 19. 10. 1933 folgendes bestimmt: Bei Wohngebäuden, die in den Rechnungsjahren 1924 bis 1930 bezugsfertig geworden sind, wird die Gemeindegeldsteuer für die Zeit vom 1. 10. 1933 bis 31. 3. 1935 um die Hälfte gesenkt.

II. Mittlerer Neuhausbesitz.

Zu ihnen zählen die Wohngebäude, die in der Zeit vom 1. 4. 1931 bis 31. 3. 1934 bezugsfertig geworden sind. Diese sind nach § 14 des Realsteuersenkungsgesetzes vom 1. 12. 1930 in vollem Umfange von der Landes- und Gemeindegeldsteuer (Grundvermögensteuer) bis zum 31. 3. 1939 sowie von der Einkommen-, Körperschaft-, Vermögensteuer und Aufbringungsumlage bis zum Ende des Steuerabschnitts 1938 bzw. bis zum 31. 3. 1939 befreit worden. Die Steuerbefreiung gilt für Wohngebäude jeder Art und ohne Rücksicht auf die Größe der Wohnung. Das Gesetz vom 15. 7. 1933 hat diese Vorschriften dahin ergänzt, daß unter sie auch die Wohngebäude fallen, die im Kalenderjahr 1933 im Rohbau vollendet und bis zum 31. 5. 1934 bezugsfertig geworden sind.

III. Neuester Neuhausbesitz.

1. Ob und inwieweit nach dem 31. 5. 1934 bezugsfertig werdende Neubauten steuerpflichtig sein würden, war bis vor kurzem unklar. Diesem Zustand der Ungewißheit hat das zweite Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 21. 9. 1933 unter Abschnitt IV ein Ende gemacht. Es spricht eine zeitliche Erweiterung aus. Nach dem Gesetz und der Durchführungsverordnung vom 26. 10. 1933 gilt im wesentlichen folgendes:

Die neuen Befreiungsvorschriften weichen in mehrfacher Hinsicht von den bisherigen ab. Während die bisherigen für alle Wohngebäude galten, finden die neuen Vorschriften nur auf „Kleinwohnungen“ und „Eigenheime“ Anwendung. Als nutzbare Wohnfläche gelten die Wohn- und Schlafräume und die Küche, wenn die Nebenräume in ortsüblichen Grenzen bleiben. Das Maß von höchstens 75 qm nutzbarer Wohnfläche bei Kleinwohnungen kann in Ausnahmefällen um ein geringes überschritten werden. Unter die Steuerbefreiung fällt auch neuer Wohnraum, der durch Anbauen oder Aufbauen (Aufstockungen) erstellt wird. Als Eigenheime kommen nicht nur Einzeihäuser, sondern auch Doppelhäuser und Reihenhäuser in Betracht. Die nutzbare Wohnfläche darf hier 150 qm nicht übersteigen. Nur wenn der Eigentümer mehr als drei Kinder hat, sind für das vierte und jedes weitere Kind weitere je 15 qm erlaubt. Zur nutzbaren Wohnfläche von Eigenheimen rechnen auch gewerblich genutzte Räume. Das Gebäude gilt jedoch

nur dann als Eigenheim, wenn jede der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

- Die gewerblich genutzten Räume dürfen die Hälfte der gesamten nutzbaren Wohnfläche des Gebäudes nicht überschreiten. Enthält das Eigenheim zwei Wohnungen, so dürfen die gewerblich genutzten Räume einer jeden Wohnung die Hälfte der gesamten nutzbaren Wohnfläche der Wohnung nicht überschreiten;
- das Vorhandensein der gewerblich genutzten Räume darf die Eigenart des Gebäudes nicht beeinträchtigen;
- der Gewerbetreibende (Eigentümer, Mieter oder Pächter) muß in dem Gebäude wohnen.

Nebenräume in ortsüblichen Grenzen rechnen nicht zur nutzbaren Wohnfläche. Als Nebenräume kommen in der Regel insbesondere die folgenden Räume in Betracht: Hausflur, Treppenhof, Wohnungsfür (Gang), Balkon, Veranda, Speisekammer, Bad, Abort, Waschküche, Kraftwagenhalle, Abstell- oder Lagerräume im Kellergeschoß oder Dachboden usw.

Der Befreiungszeitraum ist bei Kleinwohnungen und Eigenheimen verschieden. Bei Kleinwohnungen gilt die Befreiung für Häuser, die in den Rechnungsjahren 1934 und 1935 bezugsfertig werden, und läuft in jedem Falle bis zum Ende des Steuerabschnitts oder Rechnungsjahres 1938. Eigenheime fallen unter die Befreiungsvorschrift, wenn sie in den Rechnungsjahren 1934 bis 1938 bezugsfertig werden; die Befreiung läuft bei ihnen bis zum Ende des Steuerabschnitts oder Rechnungsjahres 1943. Der Steuerpflichtige kann in allen Fällen, in denen ein Eigenheim nach dem 1. 1. 1934 bezugsfertig wird, die Anwendung der neuen Steuerbefreiungsvorschriften auf dieses Haus verlangen. Die Steuerpflichtigen haben jetzt also kein Interesse daran, den Bau eines Eigenheims zu verzögern, um auf diese Weise in den Genuß der neuen Befreiungsvorschriften zu gelangen.

Auch der Umfang der Befreiung weicht von der bisherigen Regelung ab. Während bisher volle Befreiung von der Grundsteuer, der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Aufbringungsumlage gewährt wurde, wird jetzt eine Befreiung von der Körperschaftsteuer und Aufbringungsumlage nicht mehr gewährt, sondern nur — im vollen Umfange — von der Einkommen- und Vermögensteuer. Auf dem Gebiet der Grundsteuer (Grundvermögensteuer) tritt volle Befreiung von der Landessteuer und halbe Befreiung von der Grundsteuer der Gemeinden und Gemeindeverbände ein.

Die Steuerbefreiung hat zur Voraussetzung, daß nur deutsche Baustoffe verwendet werden. Ausnahmen sind nur zulässig, wenn geeignete inländische Baustoffe nicht vorhanden sind oder ihre Verwendung zu unverhältnismäßiger Verteuerung führen würde.

Die Steuerbefreiung für Kleinwohnungen gilt nicht nur zugunsten derjenigen Personen, für deren Rechnung die Kleinwohnungen errichtet werden, sondern auch zugunsten derjenigen Personen, die steuerbefreite Kleinwohnungen innerhalb des Befreiungszeitraums erwerben.

Bei Eigentumsübergang von Eigenheimen gilt die Steuerbefreiung für Personen, die das Eigen-

heim innerhalb des Befreiungszeitraums erwerben, nur dann, wenn sie das Haus selbst bewohnen. Das gilt auch in dem Falle, daß das Gebäude bisher unbewohnt und daher nicht steuerbefreit gewesen ist (Beispiel: Eigenheime, die durch einen Bauunternehmer errichtet worden sind und zum Verfall an Interessenten zur Verfügung stehen). In dem Falle gilt das Eigenheim für den Beginn der Befreiung von der Vermögensteuer und der Grundsteuer als im Zeitpunkt des Erwerbs bezugsfertig geworden. Die Sätze 2 und 3 finden auch bei Anwendung, wenn der Erwerber bereits zur Zeit des Eigentumsübergangs als Mieter oder Pächter in dem Gebäude wohnte und der erste Bewohner des Gebäudes war.

Falls die Voraussetzungen für die Befreiung innerhalb des Zeitraums, für den die Befreiung an sich gilt, ort, so entfällt die Befreiung mit Ablauf des Steuerabschnitts oder Rechnungsjahres, in dem die Voraussetzungen fortgefallen sind (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 eher selbst, sondern vermietet es). Der Steuerpflichtige, der die Steuerbefreiung nach der neuen Durchführungsverordnung beansprucht, hat bei dem Finanzamt, in dessen Bezirk das Grundstück liegt, einen Antrag auf Steuerbefreiung zu stellen. Das kann schon vor Errichtung des Neubaus geschehen. Die Steuerbefreiung für Kleinwohnungen und Eigenheime kann auch noch auf Grund der Durchführungsverordnung vom 26. 10. 1933 gewährt werden, sofern sie der Steuerpflichtige ausdrücklich unter Hinweis auf die Durchführungsverordnung beantragt.

2. Die Frage, wann ein Gebäude als bezugsfertig anzusehen ist, hat der RStH. in einem Urteil vom 19. 5. 1933 III A 143/33 dahin entschieden, daß ein Haus bezugsfertig ist, wenn es bezogen werden kann. In welchem Zeitpunkt dies möglich ist, sei eine Tatfrage. Ein Haus ist nicht erst dann bezugsfertig, wenn es in allen seinen Teilen fertig ist. Ein Haus ist dann fertig, wenn das Bauvorhaben so durchgeführt worden ist, wie es von vornherein oder im Laufe der Erbauung beschlossen worden ist. Ein Haus kann aber vorher bezugsfertig sein.

Wenn das Beziehen eines Hauses, also das Einrichten eines Hauses zum Bewohnen, kann schon vor seiner vollständigen Fertigstellung möglich sein. Ein Gebäude ist dann bezugsfertig, wenn der Bau und die Wohnungen soweit gefördert sind, daß den zukünftigen Bewohnern des Hauses zugemutet werden kann, das Haus zu beziehen und darin zu wohnen. Entscheidend ist die Verkehrsauffassung. Auf die Genehmigung der Baupolizeibehörde zum Beziehen des Hauses kommt es nicht entscheidend an.

Zur Erleichterung des Übergangs von den neuen Steuerbefreiungsvorschriften der Durchführungsverordnung vom 26. 10. 1933 (RStBl. I S. 773) hat der Reichsminister der Finanzen in einem Erlaß vom 18. 11. 1933 (S 1900 II 1 A 300 III)

1. eine Befreiung von dem Erfordernis des Realsteuerentzugsgesetzes, den Rohbau bis zum 31. 12. 1933 zu vollenden,
2. eine Erleichterung hinsichtlich der im § 5 DStG vom 26. 10. 1933 vorgeschriebenen Größe für Eigenheime

zugelassen. Zu 1 soll die Steuerbefreiung mit Wirkung vom 1. 4. 1933 dann gewährt werden, wenn nach Lage der Verhältnisse eine tatkräftige Förderung des Baues noch während des Winters sichergestellt ist. Eine entsprechende Maßnahme wird den Landes- und Gemeindebehörden hinsichtlich der Grundsteuer nahegelegt. Zu 2 kann die Befreiung für Eigenheime dann gewährt werden, wenn die nutzbare Wohnfläche 170 qm (statt 150 qm) nicht überschreitet. Dazu treten, wenn zu der Haushaltung des Eigentümers mehr als drei Kinder gehören, die vorgesehenen Erhöhungen von je 15 qm für das vierte und jedes weitere Kind. Voraussetzung ist auch hier, daß eine tatkräftige Förderung des Baues noch während des Winters sichergestellt ist. In denjenigen Fällen, in denen der Neubau auch die erhöhten Grenzen von 170 qm überschreitet, kommt eine Steuerbefreiung nach den neuen Vorschriften vom 26. 10. 1933 nicht in Betracht, sondern nur nach den Befreiungsvorschriften des Realsteuerentzugsgesetzes und den Erleichterungen zu 1. In beiden Fällen bleibt die Frist vom 31. 5. 1934 für das Bezugsfertigwerden des Neubaus bestehen.

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

Darlehn oder Beteiligung?

Zu den Entscheidungen des Reichsfinanzhofs vom 26. Mai 1933 und vom 30. Juni (RStBl. 1933 S. 1167 und 1171).

Wenn eine GmbH. ein Stammkapital in der Mindesthöhe von 20 000 RM. hat, dagegen von einem Gesellschaftler ein Darlehn von 500 000 RM. bekommt, das dazu noch 30 Jahre unkündbar und unverzinslich ist — dies der Tatbestand der ersten der beiden Entscheidungen —, dann ist das schon ziemlich auffällig. Wenn weiter dieses Darlehn, weil die erhofften Gewinne ausblieben, nach zwei Jahren zur Hälfte doch zurückgezahlt und gleichzeitig über die Verzinsung der anderen Hälfte verhandelt wird, so erhöhen sich die Momente, die für eine Auffassung dieses Darlehens als

Beteiligung sprechen, so daß es bei Ermittlung des Vermögens der Gesellschaft nicht als Schuld abgezogen werden kann.

Damit ist nicht gesagt, daß der Darlehnsgeber in einem solchen Falle gar keinen Grund gehabt haben könnte, seine Einlage niedrig zu belassen und den Hauptposten seiner Besteuerung in die Form eines Darlehens zu kleiden. Begrenzung der Einlagenhöhe bedeutet nun einmal Begrenzung der Haftung nach außen. Darauf berief sich denn auch im Streitfall der Gesellschaftler und Darlehnsgeber und er fügte zu Erklärung seiner Handlungsweise hinzu, er habe mit seinem Geld die Exporttätigkeit der Firma beleben wollen und davon großen Gewinn erhofft (der aber Gewinn der Gesellschaft geworden wäre — in dieser

Beziehung wird nicht alles aufgeklärt); nachdem diese Hoffnung fehlgeschlagen sei, habe er sich das Darlehn zur Hälfte zurückzahlen lassen.

Der Oberbewertungsausschuß glaubte einen Weg gefunden zu haben, um dem Vorbringen des Pflichtigen gerecht zu werden und doch die Steuerpflicht bezahlen zu können: das hingebene Darlehn, sagte er, war in der Tat Darlehn; da es aber ohne Gegenleistung zinslos gegeben war, so mußten die Zinsen für die ganze Laufzeit des Darlehns als der Gesellschaft zuwachsend angesehen werden und unter diesem Gesichtspunkt sei diese um einen Betrag bereichert gewesen, der auch mindestens 500 000 RM. ausmache. Dieser Vermögensvorteil hebe die Darlehnschuld auf und beseitige den Grund für den Abzug der Darlehnschuld. Der Reichsfinanzhof geht nicht diesen etwas kunstvollen Weg, sondern erklärt geradewegs das angebliche Darlehn wegen der ganz ungewöhnlich günstigen Bedingungen, zu denen es gegeben war, als Beteiligung, die bei Ermittlung des Vermögens nicht abgezogen werden dürfe.

Ganz ähnlich lagen die Dinge in dem zweiten der oben genannten Fälle, in welchem Gesellschafterguthaben in Höhe von 47 500 RM. bei einer GmbH vorlagen, die nur 10 000 RM. Stammkapital hatte. Diese Guthaben wären durch Stehenlassen von Gewinnen auf einem Separatkonto entstanden; es war andererseits aber auch der Verlust eines Jahres auf diese Separatkonten übernommen worden. Hierin und im Fehlen einer festvereinbarten, ständig durchgeführten Verzinsung sieht der Reichsfinanzhof ein Merkmal für das Fehlen eines wirklichen Darlehns. Auch hier wurde daher die Abzugsfähigkeit der Darlehnsbeträge bei der Einheitsbewertung des Vermögens der Gesellschaft abgelehnt.

Beide Urteile behandeln die Frage, ob Darlehn oder Beteiligung, nur unter dem Gesichtspunkt der Abzugsfähigkeit der angeblichen Darlehnschuld für die Einheitsbewertung. Es wäre natürlich von Interesse zu erfahren, ob aus der in der Bewertungsfrage gefällten Entscheidung etwa auch gefolgert werden sollte, daß für die Körperschaftsteuer der Gesellschaft die gezahlten Zinsen als ausgeschütteter Gewinn behandelt und weiter, ob für diese Darlehn Gesellschaftsteuer nach § 6 c ABSt. gefordert worden ist. Auf diese Fragen erhalten wir keine Antwort; hier wie so oft bleibt der Wunsch nach noch stärkerer Zusammenchau der verschiedenen Steuern übrig.

Durchführung der Steuerbegünstigung von Rücklagen nach § 58 EStG.

Zur Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 26. Juli 1933 (RSBl. 1933 S. 1175).

Mit großen Hoffnungen wurde bei seiner Einführung in der Juni-Novemberordnung 1931 der § 58 EStG. begrüßt, der die Bildung von Rücklagen durch Einzelunternehmer und Personalgemeinschaften dadurch begünstigt, daß die Steuer für diese Rücklagen „nur“ 20 v. H. betragen soll. Bedenkt man, daß 20 v. H. als Steuerfuß erst bei Einkommen von über 37 000 RM. überschritten werden, so wird klar, daß der Kreis der Nutznießer dieser Bestimmung von vornherein nicht sehr groß sein konnte. Die Jahre seit 1931 aber waren nur dazu angetan, diesen Kreis noch weiter zu

verringern, und so kommt es, daß man von der Auswirkung dieser Bestimmung in der Praxis bis jetzt nicht viel hören konnte. Um so vollkommenere ist die vorliegende Entscheidung, die einen Beitrag zur Frage der Berechnung dieser Rücklagen liefert, und daß es nur in hypothetischer Weise geschieht, weil nämlich die Rechtsbeschwerde als unzulässig verworfen werden mußte, spielt dabei keine Rolle.

Die Ausführungen des Reichsfinanzhofs betreffen die Frage, wie weit bei der Berechnung des in einem Steuerjahr zulässigen Betrages steuerbegünstigter Rücklagen die Entnahmen während dieses Steuerjahres abzuziehen seien. Dies wird für die Entnahmen während des Steuerjahres 1931 ausinsoweit bejaht, als sie durch den für 1930 festgestellte Gewinn gedeckt waren. Gebhardt hatte in seiner Schrift „Steuerlich begünstigte Rücklagen“ (S. 1) angenommen, daß die Entnahmen zunächst auf die noch nicht entnommenen Vorjahresgewinne anzurechnen seien. Dem tritt der Reichsfinanzhof nicht bei. Nach ihm können zum Gewinn eines Steuerjahres nur die während des gleichen Steuerjahres vorgenommenen Entnahmen in Beziehung gesetzt werden, die aber im vollen Betrag; sie sind zwar zur Berechnung des Gesamtgewinns, nicht aber zur Berechnung der Sondersteuer gemäß § 58 a EStG. dem Buchgewinn hinzuzusetzen. Läße man es, dann verstieße man gegen den Zweck der Bestimmung, nur das zu begünstigen, was zurückgestellt, d. h. nicht entnommen worden ist. Man wird diese Entscheidung durchaus einleuchtend nennen müssen und kann nur wünschen, daß rechtliche Pflichtige in die Lage kommen mögen, von ihrem Gebrauch zu machen.

Wirkung des Zusammentreffens von günstigen und ungünstigen Tatsachen als Ergebnis einer Buch- und Betriebsprüfung.

Zur Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 27. September 1933 (zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt vgl. vorläufig RSBl. 1933 S. 1158).

Seit 1931 haben wir bekanntlich die Regelung, daß eine Verächtigungsveranlagung (Neuveranlagung) nicht nur vorzunehmen ist, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, sondern auch dann, wenn eine Buch- und Betriebsprüfung Tatsachen ergibt, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen. Für jeden der beiden Gründe für sich hat der Reichsfinanzhof festgestellt, daß sie dann (und nur dann), wenn die neuen Tatsachen von einigem Gewicht sind, die Wirkung haben, daß der ganze Steuerfall zugunsten wie zuungunsten der Pflichtigen neu aufgerollt werden darf, aber mit der wichtigen Maßgabe, daß im Falle ungünstiger Tatsachen jedenfalls in Endergebnis nicht unter den ursprünglich festgesetzten Steuerbetrag gegangen werden darf und ebenso im Falle günstiger Tatsachen nicht über ihn hinaus.

Wie ist es nun, wenn in einem Einzelfalle sowohl günstige wie ungünstige Tatsachen gefunden werden? Man konnte daran denken, die beiden Gruppen von Tatsachen dann als ausgeglichen zu betrachten und von jeder Verächtigungsveranlagung abzusehen oder eine Feststellung notwendig zu machen, ob die günstigen oder ungünstigen überwiegen und daraus die

entsprechende Folgerung zu ziehen. Das lehnt der Reichsfinanzhof ab, er nimmt vielmehr an, daß, wenn günstige und ungünstige Tatsachen vorliegen — die aber beide von einiger Erheblichkeit sein müssen —, ohne weitere Voraussetzungen der ganze Steuerfall neu aufzutrollen ist und daß der Steuerbetrag dann sowohl höher als auch niedriger wie bei der ersten Veranlagung festgesetzt werden kann.

Die Freiheit im Verfahren, die diese Entscheidung zur Folge hat, kann nur begrüßt werden. Dabei ist zu beachten, daß es nicht etwa selten, sondern bei größeren Gesellschaften außerordentlich häufig sein wird, daß die Buch- und Betriebsprüfung sowohl günstige als auch ungünstige Tatsachen zutage fördert.

Erstattete Personalsteuern nicht noch einmal steuerpflichtig.

Zur Entscheidung des Reichsfinanzhofes vom 19. September 1933 (zur Veröffentlichung in der amtlichen Sammlung bestimmt, vgl. vorläufig NSBl. 1933 S. 1146).

Erstattete Personalsteuern werden in der Handelsbilanz normalerweise als Einnahmen behandelt, die den Gewinn erhöhen. Würde daraus der Schluß gezogen, daß solche Erstattungsbeträge auch für die Steuerbilanz als Einnahmen zu betrachten sind, so käme man zu doppelter Besteuerung der gezahlten Personalsteuern, weil sie ja im Jahre der Entrichtung dem Gewinn ausdrücklich hinzugefügt werden mußten. Der Hinzuzählung der gezahlten Personalsteuern im Jahre des Gewinns, sagt der Reichsfinanzhof, entspricht ihr Abzug im Jahre der Erstattung. Das Finanzamt, das im vorliegenden Falle gegen die Kürzung des Gewinns vorgegangen war und deshalb Rechtsbeschwerde eingelegt hatte, verlor daher den Prozeß in der vorgenannten Entscheidung. Der Reichsfinanzhof stellt in ihr übrigens mit Recht auch fest, daß es der Steuerzahlung gleich stehe, wenn die Berücksichtigung der früher gezahlten Personalsteuer die Entstehung eines vortragsfähigen Verlustes verhindert habe.

Buch- und Betriebsprüfung — Buchungschnik — Steuerbilanz und Steuerbuchhaltung

Methoden der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung. Von Professor Dr. H. Großmann, Direktor des Steuer-Instituts an der Handels-Hochschule Leipzig.

A. Einkommensteuerliche Buchführung.

Für die Einkünfte gemäß § 6 Abs. 1 Ziff. 4 bis 8 EStG. verlangt das Einkommensteuerrecht die Aufzeichnung nur der Einnahmen und Ausgaben. Dagegen sind gemäß § 12 EStG. für die Einkommensteuerarten nach § 6 Abs. 1 Ziff. 1 bis 3 Einnahmen und Ausgaben aufzuzeichnen, wobei die Veränderungen der Bestände zu berücksichtigen sind. Alle Aufzeichnungen, die das Ziel richtiger Gewinnermittlung im Auge behalten, sind als ordnungsmäßig anzusehen. Nur muß es möglich sein, aus dem Bestandsvergleich des Betriebsvermögens den Gewinn zu ermitteln (mit Ausschluß des Grund und Bodens). Im § 12 Abs. 2 ist vorgeschrieben, daß Gegenstände zu berücksichtigen sind, die im laufenden Steuerabschnitt angeschafft oder veräußert und deren Entgelte aber erst in einem anderen Steuerabschnitt entrichtet worden sind. Diese geforderten Aufzeichnungen sowie die über Entnahmen zu betriebsfremden Zwecken lehnen sich an die kaufmännische Buchführung an. Obgleich die Vorschriften des § 12 nicht zu einer systematischen Buchführung zwingen, ist doch die Möglichkeit einer bilanzähnlichen Vermögensaufstellung gegeben.

§ 13 EStG. enthält dagegen viel strengere Vorschriften für den Steuerpflichtigen. Er verlangt die systematische kaufmännische Buchführung nach Handelsgesetzbuch und nach Reichsabgabenordnung, die ihren letzten Niederschlag in der Bilanz findet. Der steuerpflichtige Gewinn ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln unter Beachtung gewisser steuerlicher Vorschriften über Selbstentnahmen, abzugsfähige Ausgaben und Bewertung.

B. Zum Wesen des Gewinns.

Für das Wesen des Gewinns im betriebswirtschaftlichen Sinne wird die Frage entscheidend, ob sich der Gewinn geldmäßig oder gütermäßig bestimmt, wie man sich zu der Bewertung der Restbestände stellt und wie weit man den Begriff „Aufwand“ abgrenzt. Im wesentlichen hat die betriebswirtschaftliche Theorie drei Grundideen herausgebildet:

1. die Idee der Wertbewegung,
2. die Idee der Substanzerhaltung,
3. die Idee der Kapitalerhaltung.

Zu 1. Die Idee der Wertbewegung sieht das Wesen des Gewinns in der Dynamik. Das gesamte wirtschaftliche Geschehen, der Wertefluß durch den Betrieb, wirkt auf die Erfolgsgestaltung einer Unternehmung dynamisch ein. Nach dieser Theorie werden die einzelnen Einnahme- und Ausgabeposten nach ihrer Zugehörigkeit zu einer bestimmten Wirtschaftsperiode verteilt, d. h. sie werden unter dem Gesichtspunkt der zeitanteiligen Erfolgsrechnung in die Bilanz übernommen. Schmalenbach bezeichnet den Gewinn als den Unterschied zwischen Leistung und Aufwand.¹⁾ Der Wert der Leistung (Wertproduktion), vermindert um den Wert der Aufwendungen (Wertkonsum, Wertefuß), beide gemessen an Einnahmen und Ausgaben in Geld, ohne Berücksichtigung von Wertveränderungen, ergibt den Gewinn (Mehrwert).²⁾ Für die dynamische Bilanzauffassung gilt als eigentliche Gewinnermittlung die Verlust- und Gewinnermittlung. Die

¹⁾ Schmalenbach, Dynamische Bilanz, 5. Aufl., Leipzig 1931, S. 100.

²⁾ Schmalenbach, a. a. O. S. 113.

Bilanz hat lediglich die Aufgabe, „alle nicht ausgelösten Einnahmen und Ausgaben und alle nicht ausgelösten Aufwendungen und Leistungen zu verrechnen“.¹⁾ In der Bilanz erscheinen also die gewinnmäßig nicht verrechneten Vermögenswerte, z. B. nimmt die Bilanz den Restwert einer Maschine (10 000 RM. Anschaffungswert) nach zeitanteilig 10prozentiger Abschreibung mit 9000 RM. auf. In der Verlust- und Gewinnrechnung erscheinen die gewinnmindernden 1000 RM. als Abschreibungsaufwand. Um die einzelnen Erfolgsabschnitte einer Unternehmung vergleichbar zu machen, müssen alle Einnahmen und Ausgaben, die wirtschaftlich zu einem bestimmten Zeitabschnitt gehören, zeitanteilig verrechnet werden. Denn nicht alle Ausgaben, die in einer Wirtschaftsperiode gemacht worden sind, gehören auch wirtschaftlich ganz in diese Periode hinein (vgl. das genannte Beispiel). Das gleiche gilt entsprechend für die Einnahmen, die wirtschaftlich mehreren Perioden angehören. Diese zeitanteilige Verrechnung erst ergibt die Aufwands- und Leistungswerte, die für die Gewinnerrechnung maßgebend sind. Daraus geht hervor, daß Ausgaben und Aufwand einerseits und Einnahmen und Leistungen andererseits nicht identisch sind. Obwohl Aufwand Ausgaben verursacht und Leistung Einnahmen, fallen sie doch zeitlich nicht zusammen. Lediglich bei der Totalgewinnrechnung, d. h. bei der Berechnung des Gewinns vom Beginn der Unternehmung bis zur Liquidation, stimmen Ausgabe und Aufwand, Einnahme und Leistung überein (Geld am Beginn — Geld am Schluß). Die Übereinstimmung gilt aber nicht für die periodische Gewinnrechnung. Einige Beispiele mögen den begrifflichen Unterschied innerhalb beider Begriffspaare erläutern:

Die Miete für 1930 ist Aufwand für 1930; ihre Zahlung im Jahre 1931 ist Ausgabe für 1931.

Der Kauf einer Maschine im Jahre 1932 ist Ausgabe für 1932; die Benutzung von 1932/41 ist Aufwand für 1932/41.

Die Eingänge durch Warenverkauf im Jahre 1932 sind Einnahme für 1932; die Herstellung der Waren in den Jahren 1931/32 ist Leistung für 1931/32.

Die Ratenzahlungen in den Jahren 1929/32 sind Einnahme für 1929/32; die Herstellung der Waren im Jahre 1929 ist Leistung im Jahre 1929.

Die Einnahme- und Ausgaberechnung kann die Zwecke der Leistungs- und Aufwandsrechnung (Gewinnrechnung) lediglich dann erfüllen, wenn keine Bestände (= beständelose Geldrechnung ohne Vorräte) oder keine erheblichen Bestandschwankungen vorliegen (= Geldrechnung mit mengengleichen Vorräten, eiserner Bestand).

Die Beziehungen, die zwischen Aufwand und Ausgabe einerseits und zwischen Leistung und Einnahme andererseits bestehen, finden ihren Ausdruck in der Bilanz, die die Ausgleichsstelle für diese Zusammenhänge darstellt.

¹⁾ Schmalenbach, a. a. O. S. 121.

Zu 2. Im Gegensatz zur dynamischen Bilanztheorie bekennt sich die statische Bilanzauffassung zur Idee der Substanzerhaltung. Einnahmen und Ausgaben werden unter dem Gesichtspunkt betrachtet, ob durch sie eine Verbesserung des Vermögens eingetreten ist, d. h. die einzelnen Posten werden im Sinne einer Vermögensaufstellung in die Bilanz übernommen. In einer kapitallosen Wirtschaft würde sich ergeben, daß nur dann Gewinn vorhanden ist, wenn die alte Gütermenge vermehrt worden ist. Dieses waren- oder quantitätsbezogene Gewinndenken nimmt seinen Anfang von der Aktivseite der Bilanz her. Bei schwankenden Geldwertpreisen (Inflation) erhält die insbesondere von Geldmacher und Schmidt vertretene Warenmaßstäblichkeit ihren besonderen Sinn. Während sich diese Überlegungen vorwiegend auf das Umsatzvermögen beziehen, hat Schmidt seinen Wiederbeschaffungspreis auf der Idee der Erneuerung auf den Anfangsbestand, also auf der Idee der Substanzerhaltung des Vermögens begründet. Aus diesen Zusammenhängen konstruiert Schmidt seine organische Bilanz mit Tageswertansätzen. Nach dieser Theorie ist Gewinn erst entstanden, wenn nachweisbar ist, daß die Substanz des Betriebs, die am Anfang der Erfolgsperiode vorhanden war, auch am Schluß vorhanden oder aus Mitteln des Betriebs beschaffbar ist. Ein Mehr solcher vorhandener oder beschaffbarer Substanz gilt als Gewinn. Die Erhaltung der Substanz bedeutet aufbauen, „erneuern“, im Gegensatz zu abschreiben oder abbauen. Daher spricht man auch vom abschreibungsbezogenen, kostenwirtschaftlichen Gewinndenken.

Zu 3. Das kapitalmäßige Gewinndenken bedarf der Geldkapitalrechnung als Basis. Walb vertritt die Idee der Kapitalerhaltung vor allem der Schmidtschen Wiederbeschaffungstheorie gegenüber, die ihre Bedeutung nur in der Kostenrechnung haben kann. Nach Walb⁴⁾ muß das Kapital in seiner alten Kaufkraft rechnerisch wieder aufgebaut sein. Was darüber hinaus erwirtschaftet worden ist, ist Gewinn. Dieser stellt Neukapital dar (Kapitalzuwachs, Kapitalbildung).⁵⁾ Walb betont den Kapitalrentencharakter des Gewinns.⁶⁾ Der Gewinn (= Rente) soll aussagen, wie sich ein inbestiertes Kapital verzinst. Unternehmungsgewinn ist die Kapitalrente, ermittelt durch die Bilanz. Ein Hypothekens Kapital von 50 000 RM. wirft für den Geber einen Ertrag oder Zins als Gewinn ab. Beim Hypothekenschuldner liegt eine Wertumwandlung vor. Wenn das Kapital von 50 000 RM., das in Grundstücks- und Gebäudewerten angelegt wurde, erhalten ist und etwas darüber, dann liegt Gewinn vor. Der Gewinn muß auf das Kapital bezogen werden. Deshalb darf es nicht willkürlich geändert werden, sondern muß immer mit seinem Ursprungswert eingesetzt werden. Bleibt es unverändert, dann müssen ihm die Aktiven in unveränderten Werten (= Anschaffungswerten) gegenüberstehen. Das Kapital bildet den Kapitalstock als Nominalkapital, das im Unter-

⁴⁾ Walb, Unternehmungsgewinn und Betriebsgewinn, Z. f. Hm. F. 1926 S. 545.

⁵⁾ H.F.G. vom 19. 12. 22.

⁶⁾ Walb, Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin 1926, S. 350 ff.

nehmungsbmögen investiert ist. Von diesem werden Teile verbraucht, die zum Anschaffungswerte einzusetzen sind, denn betragsmäßig (nicht aber begrifflich) ist Vermögen = Kapital. Wenn der Aufwand also zu Anschaffungswerten anzusetzen ist, müssen demzufolge auch die unverbrauchten Vermögenswerte mit Anschaffungspreisen in die Bilanz eingesetzt werden. Die Theorie der Kapitalerhaltung zwingt also zur Bewertung zu Anschaffungs- bzw. Herstellungspreisen.

Unabhängig von dem Bilanzgewinn wird der dynamische Betriebsgewinn ermittelt. In ihm sollen sich die inneren Vorgänge des Betriebes widerspiegeln. Deshalb wird der Betrieb in ökonomische Bezirke aufgeteilt, in die Gebiete der Finanzierung und Kreditdisposition, des Einkaufs, der Herstellung, des Verkaufs. Es ist nun durch Meßzahlen zu zeigen, ob in diesen Bezirken wirtschaftlich gearbeitet worden ist. Die Meßzahlen sollen das Auf und Ab der „Betriebsvernunft“ anzeigen. Wenn z. B. wenig Zinsen bezahlt, guter Umsatzgewinn erzielt und ein wertvolles Lager abatzbereit steht, ist gut gewirtschaftet worden. Dem Betrieb wird der Verbrauch zu festen Sätzen je Einheit belastet und ebenso die Produktion erkannt. Hat nun der Betrieb viel teures und zuviel Material verbraucht, so schneidet er schlecht ab. Die so ermittelte Gewinnzahl hat mit dem wirklichen Gewinn, der Kapitalrente, unmittelbar nichts zu tun. Praktisch kann ein Verlust entstanden sein, obgleich der Betriebsgewinn positiv ist.

C. Theorien über die Entstehung des Gewinns.

Der Gewinn ist der lebensnotwendige Erhalter der Wirtschaft. Gewinn bedeutet Ausdehnung, Fortschritt, Leben. Innere Gewinnfaktoren sind Fleiß, Geschicklichkeit, Tatkraft, kaufmännischer Weitblick, Dispositionsgabe, gute Organisation, äußere Gewinnfaktoren sind gegeben durch den Markt (günstiger Standort, Konjunktur, Saison, Mode). Die einzelnen Komponenten, die den Gewinn bestimmen, müssen durch eine gute Buchhaltung rechnerisch isoliert werden. Durch Umsatzbetätigung entsteht rhythmisch fließender Umsatzgewinn. Spekulationsgewinne entstehen durch Wertveränderungen am Umsatz- oder Anlagegut. Die verschiedenen Gewinntheorien sind zugleich die Bilanztheorien.

Nach der statischen Bilanzauffassung weist die Jahresbilanz das „Reinvermögen“ des Kaufmanns am Bilanzstichtage aus, das sich aus dem Unterschied zwischen Aktiven und Passiven ergibt. Für den Statiker ist also die Bilanz eine Zustandsrechnung. Der Gewinn ergibt sich nun, indem die Ziffern des Reinvermögens zweier aufeinander folgender Bilanzstichtage miteinander verglichen werden: „Die Vermehrung oder Verminderung des Reinvermögens ist kaufmännisch Gewinn oder Verlust, der Gewinn also nichts anderes als ein Vermögenszuwachs, der wiederum seinerseits aus der Vergleichung des Reinvermögensstandes an zwei verschiedenen Zeitpunkten erkannt wird.“⁷⁾ Durch den Vermögensvergleich sind Umsatz- und Vermögensgewinn miteinander verknüpft. Aus der Natur des statischen Bilanzgewinns ergibt sich, daß Zeitgewinne angelegt werden.

Die dynamische Gewinntheorie geht nur auf den Umsatzgewinn aus, insolgedessen sind für den Dynamiker die Begriffe Vermögensrechnung und Erfolgsrechnung in einer Bilanz unvereinbar. Ihn interessiert der Erfolg und dessen Entstehungsursachen. Ohne Bewertung des Vermögens kann der Gewinn zwar nicht ermittelt werden, aber diese hat der Gewinnermittlung und nicht der Vermögensfeststellung zu dienen. Der Wertefluß durch den Betrieb vermindert auf der einen Seite Güter (Güterverzehr, Aufwand) und bringt auf der anderen Seite Güter hervor (Werterzeugung, Leistung). „Aufwand ist also der auf die Wirtschaftsperiode entfallende betriebliche Güterverzehr, den man auch Verbrauch nennt, Leistung schlechthin das Ergebnis betrieblicher Tätigkeit.“⁸⁾ Der Erfolg ist nun der Unterschied zwischen Aufwand und Leistung einer Wirtschaftsperiode.

Die organische Bilanzauffassung vermittelt zwischen statischer und dynamischer Bilanztheorie und versucht, die Bilanz in eine Vermögens- und eine Erfolgsrechnung aufzuspalten. Die Unternehmung ist als Einzelzelle in die Gesamtwirtschaft organisch eingebaut und sie hat sich daher in ihren wirtschaftlichen Handlungen von den Gesetzen der Wirtschaft leiten zu lassen. Die Bilanz soll das Wertverhältnis zwischen Aktiven und Passiven erhalten, indem die Kosten der Produktion zu den Werten des Umsatztages (Zeitwert) angelegt werden. Der echte Gewinn erscheint dann im Umsatzgewinn. Dagegen werden die Vermögenswertänderungen besonders aufgefangen und so vor der Verteilung geschützt.

Gewinn entsteht als Ergebnis des Umsatzprozesses bei Beschaffung, Produktion, Lagerung, Absatz und endlich Liquidation. In jeder Etappe ist seine Entstehung möglich.

Durch günstige Kaufabschlüsse können bereits auf der Beschaffungsseite Gewinne entstehen, die dann in der Produktionsphäre durch gute Produktionseinrichtungen und innenorganisatorische Maßnahmen (Rationalisierung) erhöht werden. Der Lagerprozeß wirkt meist gewinnzuehend. Die in normalen Zeiten zu beobachtende Preissteigerung von Holz, Wein, Altertümern trifft nicht für Krisenzeiten zu. Durch den Absatz werden die in den einzelnen Etappen entstandenen Gewinne realisiert, oder der Gewinn entsteht erst beim Absatz, z. B. durch schnelle Belieferung des Auftraggebers. Auch im Vertragsabschluß liegen Gewinnmöglichkeiten. Sie werden durch die Lieferung realisiert und durch die Zahlung liquidiert. Durch günstige Verkaufsverhandlungen endlich kann der Auflösungsprozeß einer Unternehmung Gewinne erzeugen.

D. Die Gewinnermittlungsmethoden und deren Aufbau.

Im wesentlichen sind zwei Hauptmethoden der Gewinnermittlung zu unterscheiden. Entweder wird der Gewinn durch teilweisen oder vollen Bestandsvergleich errechnet, oder es werden auf Grund einer Be-

⁸⁾ Schierfand, Anwendbarkeit und Auswirkung der betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien auf die steuerliche Erfolgsbilanz, Vierteljahresschrift f. Steuer- und Finanzrecht, 1933 S. 15.

⁷⁾ Lion, Das Bilanzsteuerrecht, Berlin 1923, S. 2/3.

wegungsrechnung die positiven und negativen Erfolgsaus schläge eines Wertstromes verfolgt, die als Gewinn oder Verlust ihren Niederschlag finden.

1. Die Bestandsrechnung.

a) Gewinnermittlung ohne Bilanz.

Die einfachste Form der Bestandsrechnung ist die vergleichende Einnahme- und Ausgaberechnung oder die reine Kassenrechnung ohne Berücksichtigung des Vermögens. Der Unterschied zwischen Einnahmen und Ausgaben stellt den Erfolg dar. Die reine Einnahme- und Ausgaberechnung kommt nur in beständelosen Betrieben vor. Die kameralistische Einnahme- und Ausgaberechnung der Gemeinden und Staaten ließ solche wertunbeschwertere Abschlässe zu. Das Mehr an Kassewerten war Gewinn. Die gegenwärtigen Gemeinde- und Staatshaushaltsrechnungen sind weit davon entfernt, solche Gewinnermittlungsideale zu sein. In der landwirtschaftlichen Buchführung setzt sich die kameralistische Buchführung sehr oft begrifflich und grundsätzlich fort. Neben der Geldrechnung, die Soll- (Zst-) Einnahmen und Soll- (Zst-) Ausgaben miteinander vergleicht, ist die Sachrechnung unentwickelt und bleibt meist unberücksichtigt. Wenn der steuerliche Gewinn nach kameralistischer Buchführung ermittelt wird, so muß er manipuliert werden. In der Entscheidung vom 25. 10. 1929 I A b 712/28 (EuG. 1931 S. 152), verlangt der Reichsfinanzhof für die Gewinnermittlung von Gemeindebetrieben, daß Abschreibungen für Abnutzung der Betriebsgebäude und beweglichen Anlagegegenstände, oder statt dessen Erneuerungsrücklagen in angemessener Höhe zu berücksichtigen sind. Außerdem muß ein werbender Gemeindebetrieb, der verpflichtet ist, mindestens seine Ausgaben durch die Einnahmen zu decken, die Zinsen und die Tilgungsbeträge für Anleihen vom ermittelten Gewinn abziehen. Es darf sich nur um Anleihen handeln, die für bestimmte Zwecke des Betriebs aufgenommen worden sind, nicht dagegen für allgemeine Haushaltszwecke.

Privat-, Haushalts- und Vereinsrechnungen führen meist zu sachwertlosen Abschlässen. Kommissions-, Makler-, Agentur-, Vertretergeschäfte und reine Lohnbetriebe mögen zuweilen in der Lage sein, mit Hilfe dieser Kassenrechnungen zum richtigen Gewinnergebnis zu kommen.

In den meisten Fällen liegen aber bewertungspflichtige Schluß- und Anfangsbestände vor. Soweit sie mengen- oder wertmäßig unverändert bleiben, stören sie die Einnahme- und Ausgaberechnung nicht. Insbesondere sind die Anlagewerte ihrer Menge und ihrem Werte nach in wirtschaftsruhiger Zeit beständig und selten ausschlaggebend für die Erfolgsrechnung.

Die reine Kassenrechnung ist auch in das Einkommensteuergesetz eingeführt worden. § 12 Abs. 1 Satz 3 bestimmt, daß es unter gewissen Voraussetzungen zulässig ist, lediglich den Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben zugrunde zu legen. Es muß sich um Steuerpflichtige handeln, 1. bei denen nach der Art des Betriebs das der Berufstätigkeit dienende Vermögen am Schluß der einzelnen Steuerabschnitte wesentlichen Schwankungen nicht zu unterliegen p f l e g t, und 2. am Schluß des Steuerabschnitts Waren über das übliche Maß hinaus nicht vorhanden sind.

Die erste Voraussetzung ist nicht eng auszulegen. Das geht auch aus dem Wortlaut des Gesetzes — „wesentlichen Schwankungen nicht zu unterliegen p f l e g t“ — hervor. Vielmehr soll auch bei gewissem Wechseln im Bestand der Waren in den einzelnen Jahren, wenn immer wieder eine Ausgleichung in kürzeren Zeiträumen zu erwarten ist, eine Beständigkeit im Betriebsvermögen unterstellt werden (vgl. RFG. vom 20. 3. 1930 VIA 379/30, RStBl. 1930 Nr. 483). Desgleichen würde die wortgemäße Anwendung der zweiten Voraussetzung in vielen Fällen zu Unbilligkeiten führen. Zudem wäre der Übergang zum vollen Bestandsvergleich oft nicht möglich, weil erst bei Schluß des Steuerabschnitts der übernormale Warenbestand bemerkt, dagegen die Anfangsbestände nicht festgestellt werden können. Nach Auffassung des Einkommensteuerensatzs sind wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankungen des Betriebsvermögens, die ausnahmsweise in einem Steuerabschnitt auftreten, durch Zu- und Abschläge (Korrektivposten) im Rahmen der weiter anwendbar bleibenden Kassenrechnung auszugleichen. Diese Korrektivposten werden dann in den folgenden Jahren aufgelöst. Der normale Warenbestand sei z. B. 20 000 RM. Bei einem Warenbestand von 26 000 RM. wird der Einnahmeüberschuß um einen Betrag von 6000 RM. erhöht werden müssen. Geht der Warenbestand in den nächsten beiden Jahren gleichmäßig zum Normalbestand zurück, so ist in jedem dieser Jahre ein Abschlag von 3000 RM. von den Einnahmen zu machen. Das gleiche gilt auch bei Anlagewerten. Für das übliche Maß übersteigende Neuananschaffungen wird ein Korrektivposten gebildet, der dem Einkommen zugeschlagen und in den nächsten Jahren aufgelöst wird.⁹⁾

Reine Kassenrechnung mit Korrektivposten:

| 1930 | | 1932 | |
|--|---------|---|---------|
| Einnahmen . . . | 810 000 | Einnahmen . . . | 650 000 |
| Ausgaben . . . | 670 000 | Ausgaben . . . | 580 000 |
| | 140 000 | | 90 000 |
| + Überbestand an Waren . . . | 6 000 | — Warenabschlag . . . | 3 000 |
| Gewinn . . . | 146 000 | | 87 000 |
| | 1931 | | |
| Einnahmen . . . | 700 000 | | |
| Ausgaben . . . | 590 000 | | |
| | 110 000 | — Abschlag auf Sonderanschaffung bei vierjähriger Tilgung . . . | 5 000 |
| — Abschlag auf Waren durch Zurückgehen auf Normalbestand . . . | 3 000 | Gewinn . . . | 82 000 |
| | 107 000 | | |
| + Sonderanschaffung . . . | 20 000 | | |
| Gewinn . . . | 127 000 | | |

Nach der Begründung zum Einkommensteuergesetz (S. 42) soll die Einnahme- und Ausgaberechnung angewendet werden bei Kleingewerbetreibenden, Personen mit einem Verkehrs- oder Vermittlergewerbe, bei Landwirten mit gleichbleibendem Anlagekapital und Beständen, ferner bei den freien Berufen. Es wird

⁹⁾ Vgl. hierzu die grundlegenden Ausführungen in der Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 17. 12. 1930, VIA 869/28, EuG. 1931 S. 184 ff.

angenommen, daß bei diesen Steuerpflichtigen die Anlagen von Jahr zu Jahr relativ gleich sind und daß dadurch ein zu starkes Abweichen von einer genauen Periodenrechnung nicht zu befürchten ist.

Die steuerrechtliche Einnahme- und Ausgaberechnung nach § 12 Abs. I Satz 3 betrifft die reine Kassenrechnung beim Vorhandensein eines eisernen Bestandes. In der Regel wirken die Vorräte in ihren Mengen und Wertschwankungen auf den Erfolg wesentlich anders ein als das Anlagevermögen, das seiner Natur nach statisch ist. Werden am Abschlußtage annähernd gleiche Vorratsmengen festgestellt, so wirken nur noch die Preisänderungen auf den Erfolg ein. Kein Betrieb wird, sofern er nicht ein spekulatives Lager hält, mit veränderlichen Lagerbeständen arbeiten, vielmehr wird er versuchen, mit einem Mindestlager auszukommen. Dieses Mindestlager an Vorräten stellt den Normal- oder eisernen Bestand dar. Da für die Betriebsführung eine Mindestmenge an Vorräten erforderlich ist, sehen wir in ihm betriebsgebundene Vorräte, die ihrer substanzialen Zusammensetzung nach zwar wechseln, aber mengenidentisch bleiben. Die eisernen Bestände an Vorräten und an Geldwerten stellen mit den Anlagen zusammen den unveränderlichen Betriebsfonds dar. Je niedriger dieser Fonds zur Umsatzgröße des Betriebs gehalten werden kann, um so wirtschaftlicher arbeitet der Betrieb.

Für die Richtigkeit einer solchen Gewinnermittlung ist vorauszusetzen, daß das Geschäft im wesentlichen als Umsatzgeschäft betrieben wird und keinen Expansionsdrang betätigt, also im gleichen Umfang unverändert fortgeführt wird, und daß der eiserne Bestand regelmäßig und in kürzesten Zeiträumen ergänzt wird, also nicht stoßweise, damit Leere und Fülle des Lagers in buntem Wechsel folgen.

Kann die Ergänzung des Lagers nur zu höheren Preisen erfolgen, so steigt die Ausgaben Seite

der Kasse und wird den Erfolg als Unterschied der Einnahmen und Ausgaben falsch (zu niedrig) ausweisen. Wenn die zu höheren Preisen eingekauften Waren aber noch in der gleichen Erfolgsperiode wieder abgesetzt werden können, so wird die Rechnung wieder richtig. Der Abschlußtag muß so liegen, daß die teurer bezahlten Waren nicht nur in den Ausgaben wirksam bleiben, sondern auch die Einnahmeseite erhöhen. Die Ergänzung des eisernen Bestandes zu höheren Preisen kann also, braucht aber nicht den Erfolg zu stören.

Ebenso liegt es bei einer Erweiterung des eisernen Bestandes. Wird der Normalbestand beispielsweise verdoppelt, so müssen bei der Erfolgsermittlung Fehler entstehen, wenn der Abschlußtag zwischen Anschaffungs- und Absatzzeitpunkt liegt. Der Ausgleich geschieht dann bei der steuerlichen Erfolgsermittlung durch die Einschaltung von Korrektivposten (vgl. die obigen Ausführungen).

Der Begriff des eisernen Bestandes ist aber nicht nur für reine Umsatztätigkeit anwendbar, sondern für jede Unternehmung. Er würde alle die Vermögensteile umfassen, die für die Aufrechterhaltung des Betriebs im bisherigen Umfang erforderlich sind.

Die Einnahme- und Ausgaberechnung nach § 12 Abs. 1 Satz 1, 2 EStG. stellt eine erweiterte und verbesserte Form der vergleichenden Kassenrechnung dar. Sie ist richtiger als vergleichende Vermögensrechnung zu bezeichnen, die so aufgestellt werden kann, daß die Zusammenrechnung der Einnahmen und Ausgaben mit den Vermögensteilen auf dem Prinzip der Kontengleichung beruht. Eine Bilanz, die ebenfalls auf diesem Prinzip aufbaut, ist damit aber nicht gezogen. Forderungen und Schulden gehören grundsätzlich ohne Rücksicht auf ihre Fälligkeit in den Vermögensbestandsvergleich. Lediglich die Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden, der zum Anlagekapital gehört, bleiben außer Betracht.

Bestandsrechnung ohne Bilanz:

| Kassenabschluß | | Vermögensrechnung | |
|--|------------------|--------------------------------------|-------------------------|
| 1. Einnahmen | 810 000 | Anfangsbestand (480 000 — 30 000) | 450 000 |
| Ausgaben | 670 000 | Endbestand (470 000 — 40 000) | 430 000 |
| Überschuß | 140 000 | Bestandsabnahme | 20 000 |
| — Bestandsabnahme | 20 000 | | |
| Gewinn | 120 000 | | |
| 2. Einnahme- und Ausgaberechnung, verbunden mit ergänzendem Bestandsvergleich | | Bestandsrechnung ohne Bilanz: | |
| Einnahmen | 810 000 | Ausgaben | 670 000 |
| Endbestand | 470 000 | Anfangsbestand | 480 000 |
| Anfangsfremdkapital | 30 000 | Schlussfremdkapital | 40 000 |
| | | Gewinn | 120 000 |
| | 1 310 000 | | 1 310 000 |
| 3. Einnahme- und Ausgaberechnung, verbunden mit ergänzender Vermögensrechnung | | Vermögensrechnung | |
| A. Kassenrechnung | 130 000 | 110 000 | |
| Liquidierter und liquid gebliebener Gewinn | 20 000 | | |
| B. Vermögensrechnung | | | |
| a) Schlussvermögen | 40 000 | 30 000 | Anfangsvermögen |
| a') Zuwachs | 10 000 | | |
| b) Anfangsschulden | 750 | 1 000 | Schlusschulden |
| | | | b') Nettoschulden |
| c) Transitorische Aktiven | 3 000 | 2 500 | 250 |
| c') Nettotransitor | 500 | | Transitorische Passiven |
| | 30 500 | 173 750 | |
| Gesamtgewinn (liquidiert + realisiert) | | 143 500 | 250 |
| | | 80 250 | 80 250 |
| | | 173 750 | 80 500 |

Der Kassensaldo stellt zunächst liquidierten und liquid gebliebenen Gewinn dar. Soweit Schulden aufgenommen worden sind oder neues Geld als Geschäftsvermögen eingezahlt worden ist, erhöht sich der Saldo ebenfalls. Diese Erhöhung bedeutet aber keinen Gewinn. In der Vermögensrechnung werden diese Einzahlungen ausgeglichen durch erhöhte Schulden und erhöhtes Anfangsvermögen. Also brauchen die 20 000 nicht reinen Gewinn darzustellen.

Zu a: **Schlussvermögen**: Die Differenz zwischen Anfangs- und Schlussvermögen — Vermögensmehrwert von 10 000 — stellt zunächst Gewinn dar, in Form von Debitoren, die realisierten, aber nicht liquidierten Gewinn wie die Kasse enthalten.

Gleich wie der Kassengewinn durch Einzahlung gefürzt werden kann, kann auch der Gewinn in der Vermögensrechnung durch Vermögenszugänge gemindert werden. Wenn im Laufe des Geschäftsjahrs Waren usw. gegen bar beschafft worden sind, mindert sich der Kassengewinn, gleichzeitig erhöht sich aber der Gewinn

in der Vermögensrechnung durch Vermögenszuwachs. Werden Waren auf Kredit beschafft oder auf Kredit gekauft und verkauft, so spielen diese Vorgänge nicht in die Kassenrechnung hinein, sondern wickeln sich allein in der Vermögensrechnung ab. Der Kreditkauf läßt den Vermögenszuwachs unverändert, während bei dem Kreditverkauf der Gewinn als Vermögenszuwachs erscheint.

Die Beschaffung von Waren gegen bar innerhalb der Periode bedeutet also lediglich eine Schmälerung des Kassengewinns, die dem Schlussvermögen als nicht mehr liquider Gewinn zuwächst.

Damit ist dargelegt, daß der Vermögenszuwachs von 10 000 tatsächlich nur Gewinn der Periode darstellen kann, in Form von noch nicht oder nicht mehr liquiden Gewinn.

Auch der Aktivsaldo der übrigen Nettoposten b' und c' stellt Gewinn dar. Demnach:

| | |
|---------------------------------|---------------|
| Kassensaldo | 20 000 |
| Saldo der Nettoposten | 10 250 |
| Gesamtgewinn: | <u>30 250</u> |

Gewinnermittlung nach § 12 EStG.

Kassenvorgänge

I L

- Eingang von Zahlungswerten (Kasse, Postscheck, Reichsbankgiro, Bank) für
1. Lieferungen:
 - beräußerte Waren
 2. Werkleistungen:
 - a) Herstellung von beweglichen und unbeweglichen Sachen: Maschine, Anzug usw.
 3. Kapitalleistungen:
 - Pachtzins, Mietzins, Darlehenszinsen
 4. Rückzahlungen bei Rechnungsfehlern
 5. Desgleichen
 6. Einnahmen aus der Verringerung des Sachvermögens + 870 II L
 7. Einnahmen durch die Vermehrung der Schulden + 10 000 III R
 8. — Steuerrückzahlungen
 9. Zum Ausgleich der Varentnahmen¹⁰⁾ (wird dem Gewinn zugezählt)

I R

- Ausgang von Zahlungswerten (Kasse, Postscheck, Reichsbankgiro, Bank) für
1. Lieferungen:
 - Waren, Roh- und Hilfsstoffe
 2. Desgleichen wie links als Ausgabe
 3. Desgleichen für Schuldzinsen usw.
 4. Dienstleistungen:
 - Gehälter, Löhne, Gratifikationen
 5. Ausgaben für die Unterhaltung des Anlagevermögens, Reparaturen usw.
 6. Ausgaben für Ergänzung des Vermögens × 888 II L
 7. Ausgaben zur Verringerung von Schulden × 750 III R
 8. Öffentliche Abgaben
 9. Bare Privatentnahmen

Keine Kassenvorgänge

II L

Wert des Vermögens zum Schlusse der Rechnungsperiode × 670 I L 6
+ 388 I R 6

III L

Die Höhe des fremden Kapitals zu Anfang der Rechnungsperiode

IV L

Transitorische und antizipative Posten

II R

Wert des Vermögens zu Anfang der Rechnungsperiode

III R

Die Höhe des fremden Kapitals zum Schlusse der Rechnungsperiode × 750 I R 7
+ 10 000 I L 7

IV R

Transitorische und antizipative Posten.

Die Anwendung des Vermögenbestandsvergleichs nach § 12 Abs. 1 Satz 1 bildet die Regel, und der Steuerpflichtige darf nicht willkürlich und nur aus besonderen Gründen von dieser einmal gewählten Gewinnermittlungsmethode abgeben, um etwa die reine Kassenrechnung nach Satz 3 anwenden zu können. Dagegen wird ein ernsthaft und für die Dauer gewollter Übergang von Satz 3 zum vollen Bestandsvergleich nicht zu beanstanden sein.

¹⁰⁾ Diese Ausgleichsbuchung wird am Schlusse des Jahres vorgenommen. Ebenso folgen die Abrechnungen unter II, III und IV am Jahresschluß.

Alle die bisher genannten Gewinnermittlungsmethoden sind unvollkommen, entsprechen nicht den Anforderungen buchführungspflichtiger Kaufleute und tragen nicht den Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs ausreichend Rechnung.

β) Gewinnermittlung mit Hilfe der Bilanz.

Die Gewinnermittlung mit Hilfe der Bilanz erfolgt auf Grund einer Inventur, die das gesamte Geschäftsvermögen umfaßt. Mit der Inventur wird ein Querschnitt in das Unternehmungsvermögen am Schluß des Geschäftsjahrs derart gelegt, daß ein Vergleich mit dem Querschnitt des Vorjahrs möglich ist.

| Aktiven | | Passiven | |
|--------------------|----------------|----------------------|----------------|
| Rassebestand . . . | 140 000 | Anfangskapital . . . | 450 000 |
| Bestände | 470 000 | Schulden | 40 000 |
| | — | Gewinn | 120 000 |
| | <u>610 000</u> | | <u>610 000</u> |

Aus dieser Vergleichsrechnung, die mehr auf statischer Grundlage erfolgt, ergibt sich in vollkommener, aber unkontrollierter Weise der Jahreserfolg. Diesem Ermittlungsverfahren liegt die einfache Buchführung zugrunde. Auch die doppelte Buchführung braucht diese Bestandsrechnung als Grundlage für die Aufstellung der Jahresbilanz. Sie schließt aber gleichzeitig eine Methode der Gewinnermittlung ein, die als Bewegungsrechnung zu kennzeichnen ist.

2. Die Bewegungsrechnung.

Die Bewegungsrechnung bildet wie die Bestandsrechnung einen Teil des kaufmännischen Rechnungswesens. Während die Bestandsrechnung einen Zustand kennzeichnet (daher auch Zustandsrechnung genannt), umfaßt die Bewegungsrechnung jenen Wertstrom in der Unternehmung, der als Gewinn oder Leistungspositiv und als Verlust oder Aufwand negativ ausschlägt. Obgleich die Bewegungsrechnung nicht ausschließlich an den Bestand gebunden ist, verzichtet sie selten auf den Zusammenhang mit der Bilanz. Als Erfolgsrechnung bildet sie den zwangsmäßigen und erfolgskontrollierenden Parallellauf zur Bestandsrechnung.

Die Bewegungsrechnung ohne Bilanz wird in Leistungsbetrieben ohne besondere Kapitalausstattung angewandt (z. B. Kino, Lotterie, Geldwechsel und Arbitrage als Einzelgeschäft). Kohlen-, Getreide- und Mehlhandlungen, also Umsatzgeschäfte mit mengengroßen Umsatzaktien stellen vielfach den Unterschied zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis im Anschluß an jedes einzelne Umsatzgeschäft als Gewinn fest. Dieser Rechnungsvorgang kann sich als Ein- und Ausgang auch auf Konten abwickeln. Das gleiche Verfahren wird übrigens vielfach bei der einfachen Buchführung auf den Warenkonten des Lagerbuchs angewandt. Neben den Mengenziffern müssen alsdann die Wertziffern erscheinen. Von der Summe der so ermittelten Gewinne oder der erzielten Einnahmen ist der Aufwand zu kürzen. Die Bewegungsrechnung kann auch als Stückrechnung des Betriebs durchgeführt werden, wenn es sich um große Objekte (z. B. Grundstücke) handelt.

Bewegungsrechnung ohne Bilanz.

| | |
|--|----------------|
| Überschuß bei Verkauf am 5. 1 | 10 000 |
| Überschuß bei Verkauf am 10. 2. | 5 000 |
| Überschüsse bei verschiedenen Verkäufen vom 15. 2. bis 31. 12. | 135 000 |
| | <u>150 000</u> |
| × Aufwand | 30 000 |
| Gewinn | <u>120 000</u> |

Große Bedeutung hat die bilanzlose Erfolgsrechnung nicht erlangt im Gegensatz zu der Erfolgsrechnung, die der doppelten Buchführung eigen ist. Diese ist die vollkommene und exakte Erfolgsrechnung in Verbindung mit der Bilanz. Die doppelte Buchführung, auf deren Darstellung in diesem Zusammenhang verzichtet werden kann, ist Bestands-

rechnung und Bewegungsrechnung, beide in systematischer Verbundenheit zum Zwecke der rechnerischen Kontrolle.

Der buchführende Kaufmann ermittelt seinen Gewinn auf Grund des § 13 EStG. als Überschuß des Endbetriebsvermögens über das steuerlich richtig berechnete Anfangsbetriebsvermögen. Grundlage der Gewinnberechnung ist die Erfolgsrechnung und die ordnungsmäßige Buchführung. Der Gewinnbegriff des § 13 steht steuerlich und formal-rechtlich in keinem Widerspruch zum Gewinnbegriff des § 12 Abs. 1 EStG. Grundsätzlich bestimmt § 12 Abs. 1 Satz 3 den Gewinn als Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben. Satz 1 des § 12 Abs. 1 engt diese Vorschrift ein und zieht zur Gewinnermittlung einen beschränkten Vermögensbestandsvergleich heran.

§ 13 endlich spezialisiert noch weiter und schreibt für alle Steuerpflichtigen, die Handelsbücher führen, gleichgültig, ob sie dazu verpflichtet sind oder nicht, die Gewinnermittlung auf Grund eines Vergleichs des Schlußbetriebsvermögens mit dem Anfangsbetriebsvermögen vor, als Ergebnis einer ordnungsmäßigen Buchführung.

Im Ergebnis ist folgendes festzustellen:

1. Unter den Methoden der bilanzmäßigen Erfolgsrechnungen stellt die doppelte Buchführung die vollkommenste Methode dar, und zwar infolge der wechselseitigen und zugleich zwangsläufigen Kontrolle, in der ihre Bestandsrechnung (Bilanz) und Erfolgsrechnung (Verlust- und Gewinnrechnung) zueinander stehen.
2. Unter den Methoden der bilanzlosen Ermittlung des Geschäftsgewinns gebührt der Einnahme- und Ausgaberechnung in Verbindung mit der Wertvergleichung des Anfangs- und Schlußvermögens (§ 12 Abs. 1 ohne Satz 3 EStG.) der Vorzug.
3. In ihrer qualitativen Leistung ist die doppelte Buchführung nicht zu überbieten.
4. In wirtschaftlicher Beziehung muß je nach der Art des Betriebs entschieden werden, ob etwa die doppelte Buchführung durch eine gleichleistungsfähige Methode ersetzt werden kann.

E. Die Stellungnahme des Reichsfinanzhofs zu den betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien.

Die Ansichten über die Anwendbarkeit der betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien auf die Steuerbilanz sind in der Literatur nicht einheitlich. Der Wortlaut des § 13 EStG., der als steuerpflichtiges Einkommen den nach ordnungsmäßiger Buchführung gewonnenen Überschuß des Endbetriebsvermögens über das Anfangsbetriebsvermögen bestimmt, spricht formal-rechtlich für die statische Bilanzauffassung. So lehnt *Mirre* (Komm. zum EStG., § 13 Anm. 1) die Grundsätze der dynamischen Bilanzlehre für die Steuerbilanz ab. Den gleichen Standpunkt wird man aus den Bemerkungen *Weders* (Komm. zum EStG., Stuttgart 1928, § 13 Bem. 32) herauslesen, der besonders auf die Ausführungen *Mirres* berweist. *Evers* (Komm. zum EStG., Berlin 1927, § 13 Anm. 12, I S. 538) versteht unter Bilanzgewinn den reinen bilanzmäßigen Jahresgewinn. „Dieser Bilanzgewinn ist gleichbedeutend mit dem in einem Geschäftsjahr erzielten Vermögenszuwachs . . . Zur Ermittlung des

Bilanzgewinn ist das Reinervermögen einer Gesellschaft, ihr Gesellschaftskapital, zu Beginn eines Geschäftsjahrs mit dem Reinervermögen am Schluß des Geschäftsjahrs in Vergleich zu setzen." Ebers schränkt allerdings später (a. a. O. Anm. 15 S. 580) diesen Grundsatz ein. Mit diesem Vermögensvergleich sei der Ertrag noch nicht gegeben. In dem Vergleichsergebnis müßten noch gewisse Änderungen vorgenommen werden. Vermögenszugänge, die mit dem Ertrag nichts zu tun haben, müßten ausgeschaltet, andererseits die im Laufe des Jahrs bereits verbrauchten Teile des Ertrags hinzugerechnet werden. „Immerhin aber bleibt die Grundlage der Ertragsermittlung der reine Vermögensvergleich.“ Auffermann¹¹⁾ liest aus den Sonderdarstellungen der Begründung zu § 13 statische Gedanken heraus. Der Gesetzgeber sei bei der Verfassung des § 13 EStG. zweifellos von statischer Auffassung ausgegangen. Im scharfen Gegensatz hierzu steht Helsenstein.¹²⁾ Auch Fischer¹³⁾ will die Bewertungsregeln der dynamischen Gewinnermittlung angewendet wissen. Der gleichen Anschauung ist Gothe,¹⁴⁾ der die Grundsätze dynamischer Bilanzlehre ohne wesentliche Einschränkung auf die Steuerbilanz übertragen will. Die Bilanzwerte seien unter dem Gesichtspunkt der Erfolgsrechnung einzusehen.

Obgleich der Reichsfinanzhof eine grundsätzliche Stellungnahme zu den Einzelheiten der Schmidt'schen Bilanztheorie noch nicht befundet hat, so hat er doch im Urteil vom 22. 10. 1931 (RStBl. 1932 Nr. 25) ausdrücklich hervorgehoben, daß der Steuerpflichtige den Gewinn, den er nach § 13 EStG. (§ 13 AktStG.) zu versteuern hat, „nach den Grundsätzen der Tageswertbilanzen nach Prof. Dr. Schmidt nicht berechnen“ dürfe. „Die Rechtsbeschwerde ist nicht begründet. Sie vertritt die Auffassung, daß der Unterschied zwischen dem Reinervermögen am Anfang und am Ende des Jahres nicht der wirkliche Geschäftsgewinn sei. Wirklicher Geschäftsgewinn sei nur der Reinertrag aus Umsatz. Habe sich das Wertverhältnis zwischen Anfang und Schluß des Geschäftsjahrs nicht verschoben, so sei allerdings der ausgewiesene Bilanzgewinn wirklicher Gewinn.“ . . . Es kann nicht anerkannt werden, . . . daß nach den Grundsätzen der im § 13 EStG. für maßgebend erklärten kaufmännischen Buchführung nur der Umsatzgewinn steuerpflichtig sei, nicht aber auch der aus Wert- und Preisänderungen sich berechnende Vermögenszuwachs. Richtig mag sein, daß Gewinne, die sich aus dem Vermögensvergleich ergeben, des öfteren vielleicht nur vorübergehender Natur sind. Solche Gewinne können in späteren Jahren insbesondere beim Fallen von Preisen wieder verschwinden. . . Die Abschreibung der Beschwerdeführerin könnte nur dann als berechtigt anerkannt werden, wenn ein Fallen spekulationsmäßig hochgetriebener Preise schon deshalb bei der Bilanzaufstellung hätte berücksichtigt werden dürfen, weil nach den

Erfahrungen des Lebens die Möglichkeit und Wahrscheinlichkeit besteht, daß solche Preise später doch einmal wieder sinken. Eine vage Preis senkungsmöglichkeit in einer unter Umständen fernen Zukunft darf aber nicht berücksichtigt werden.“¹⁵⁾

Wie wirken sich nun die betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs aus? Aus den obigen Ausführungen geht hervor, daß der Reichsfinanzhof die organische Bilanztheorie ablehnen muß.

Dagegen ist bei der Gesetzesauslegung durch den Reichsfinanzhof, vor allem zu § 13 EStG., eine statische Grundeinstellung festzustellen. Die von statischen Gesichtspunkten geleitete Gewinnermittlungsformel: Endbilanz \times Anfangsbilanz = Gewinn kommt in zahlreichen Entscheidungen zum Ausdruck.¹⁶⁾ In anderen Entscheidungen¹⁷⁾ wird das Endvermögen als „Tatbestandsmerkmal“ für den steuerlichen Gewinn des folgenden Jahres bezeichnet: Auf Grund einer Erhöhung des früheren Endvermögens oder einer Änderung des Tatbestandsmerkmals ist die Berichtigung einer bereits rechtskräftig gewordenen Gewinnfeststellung möglich. Auch die Möglichkeit, daß die Höhe der Rückstellungen auf Vorkredenkonto für nicht ganz sichere Forderungen in das Ermessen des Kaufmanns gestellt ist,¹⁸⁾ nach den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung zu erfolgen hat, und somit verschiedener hoch ist, spricht für statische Gedankengänge. Ebenso bedeutet die Entscheidung des RFG. vom 1. 7. 1931 VIA 2226/30, nach der die Methode der Abschreibung vom jährlichen Restwert zugelassen wird, ein Bekenntnis des Reichsfinanzhofs zur statischen Gewinnermittlung. Das gleiche gilt für die Entscheidung vom 14. 2. 1932 VIA 876/32, wonach der Übergang von der einen Abschreibungsmethode zur andern zulässig ist, wenn diese neu gewählte Methode den Verhältnissen des Betriebs besser gerecht wird als die alte. Außergewöhnliche Abschreibungen über den normalen Jahresabschreibungsprozentsatz hinaus sind zulässig, wenn eine außergewöhnliche Abnutzung nachgewiesen werden kann (wenn z. B. eine Maschine in drei Schichten arbeitet).

Trotz der unverkennbar statischen Grundeinstellung des Reichsfinanzhofs mußte der Reichsfinanzhof zahlreiche Entscheidungen im Sinne der dynamischen Bilanzauffassung fällen, da der reine Vermögensvergleich nicht immer hinreicht, um für die Erfolgsrechnung zu einem befriedigenden Ergebnis zu kommen. Wenn auch im Urteil vom 19. 12. 1928 VIA 1630/28 (StuW. 1929 Nr. 159) ausdrücklich festgestellt wird, daß als Gewinn nach § 13 EStG. „nicht der nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen anzunehmende Gewinn“, sondern „der überschuß des Betriebsvermögens über das vorjährige Betriebsvermögen“ anzusehen sei, so muß doch darauf verwiesen werden, daß

¹¹⁾ Auffermann, Die Einkommensberechnungsformen nach den §§ 12, 13 EStG., Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen 1931 S. 248.

¹²⁾ Helsenstein, Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, Berlin 1932, S. 27, 37 ff.

¹³⁾ Fischer, Betriebswirtschaftliche und steuerliche Bilanzauffassung, Rundschau für GmbHG. 1926 S. 264.

¹⁴⁾ Gothe, Die Verankerung der dynamischen Gewinnbilanz im § 13 (12) EStG., Zeitgemäße Steuer- und Bilanzfragen 1931 S. 202.

¹⁵⁾ RStBl., Berlin, 11. 1. 1932, Nr. 1 S. 22 und 23.

¹⁶⁾ RFG. vom 15. 2. 1927, ID 5/26, Bb. 20 S. 325 ff.; vom 30. 3. 1927, VIA 108/27, Bb. 21 S. 62 (64); vom 16. 12. 1931, VIA 1963/29, Bb. 30 S. 114 (117).

¹⁷⁾ RFG. vom 29. 1. 1930, VIA 1575/29, StuW. 1930 Nr. 353; vom 5. 2. 1930, VIA 118/30, StuW. 1930 Nr. 481; vom 16. 1. 1931, VIA 2058/30, StuW. 1931 Nr. 481.

¹⁸⁾ RFG. vom 16. 5. 1928, VIA 185/28, StuW. 1928 Nr. 537; vom 28. 8. 1930, VIA 27/30, StuW. 1930 Nr. 1063; vom 3. 12. 1930, VIA 859/30, StuW. 1931 Nr. 176; vom 15. 1. 1931, VIA 81/31, RStBl. 1931 Nr. 255.

der Reichsfinanzhof bei Feststellung des Betriebsvermögens dem Gedanken der Gewinnermittlung entscheidende Bedeutung zumißt. Der Unterschied zwischen Anschaffungspreis und Kennwert einer Darlehnschuld ist durch gleichmäßige, auf die Laufzeit des Darlehns berechnete Abschreibungen zu tilgen. Die Berücksichtigung dynamischer Gesichtspunkte bei der Bemessung von Abschreibungen¹⁹⁾ und die Möglichkeit, Rückstellungen für Verpflichtungen²⁰⁾ oder für künftig drohende Entwertung eines Grundstücks²¹⁾ vorzunehmen, spricht für eine Erfolgsermittlung nach dynamischen Gedankengängen. Das gleiche gilt für all die Entscheidungen, die als Grundsatz steuerlich ordnungsmäßiger Buchführung die richtige Verteilung des Aufwandes auf die einzelnen Wirtschaftsperioden verlangen. Und zwar wird die Höhe der Abschreibungen für Abnutzung nicht durch die technische Nutzungsmöglichkeit des Gegenstandes, sondern durch seine wirtschaftliche Nutzungsdauer, durch die wirtschaftliche Gebrauchsfähigkeit für einen bestimmten Betrieb festgesetzt.²²⁾ Unter gemeingewöhnlicher Nutzungsdauer ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Gegenstandes zu verstehen.²³⁾ Dynamisch gesehen heißt das: der allmählich eintretende Verzehr eines Gegenstandes wird als wirtschaftlicher Aufwand richtig auf die Nutzungsjahre verteilt. Eindeutig stellt sich der Reichsfinanzhof auf den Boden der dynamischen Bilanzfassung im Urteil vom 12. 12. 1928 VI A 274/28 (RStBl. 1929 S. 87). Hier kommt „die dem Kaufmann geläufige Auffassung“ zum Ausdruck, „bei der Ermittlung des Gewinns für einen bestimmten Zeitraum den anteiligen Ertrag und den anteiligen Aufwand der Gewinnermittlungsperiode zu berücksichtigen“.

Im Ergebnis können wir somit zusammenfassen:

1. Die Gewinnermittlung nach den Grundsätzen der organischen Tageswertbilanz von Prof. Dr. Schmidt wird vom Reichsfinanzhof ausdrücklich abgelehnt.
2. In den Entscheidungen des Reichsfinanzhofs kommt deutlich die statische Grundeinstellung zum Ausdruck.
3. Um bei der steuerlichen Erfolgsermittlung zu brauchbaren Ergebnissen zu kommen, müssen oft dynamische Gedankengänge mit herangezogen werden. Wenn sich auch der Reichsfinanzhof noch nicht ausschließlich zur dynamischen Idee bekennt, weil er sich vielleicht an den Wortlaut des Gesetzes stützt, so zeigt doch die Entwicklung, daß sich schon die These: Gewinn-Ertrag \times Aufwand durchzusetzen beginnt.²⁴⁾

¹⁹⁾ RStO. vom 16. 9. 1930, I A 79 und 80/30, StuW. 1930 Nr. 1228; vom 21. 1. 1931, VI A 129/31, StuW. 1931 Nr. 451.

²⁰⁾ RStO. vom 6. 4. 1932, VI A 1750/31, RStBl. 1932 Nr. 579.

²¹⁾ RStO. vom 7. 8. 1928, I A 297/28, StuW. 1928 Nr. 849.

²²⁾ RStO. vom 4. 3. 1931, VI A 1065/29, StuW. 1931 Nr. 733; vom 6. 5. 1931, VI A 962/31, RStBl. 1931 Nr. 786; vom 6. 5. 1931, VI A 884, 885/31, StuW. 1931 Nr. 784.

²³⁾ RStO. vom 25. 2. 1930, I A a 685/29, StuW. 1930 Nr. 762.

²⁴⁾ Vgl. auch Sätersand, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1933 S. 63.

Zur Begründung und Fortentwicklung des dritten Ergebnisses muß noch folgendes gesagt werden: Für die dynamische Auffassung, daß in dem § 13 eine betriebswirtschaftliche Erfolgsrechnung und nicht eine statische Bestandsrechnung gefordert wird, sprechen die Gedankengänge, die in der Begründung des § 13 in dem Entwurf zu lesen sind. Die Einkommensteuerbilanz ist „keine Bestands- sondern nur eine Erfolgsbilanz“. Die richtige und zutreffende Bewertung, die nach dem Entwurf gefordert wird, muß dann folgerichtig im Sinne einer solchen Erfolgsrechnung, also dynamisch und unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Untrennbarkeit von Aufwand und Erfolg vorgenommen werden. Bei einer erfolgsrechnerischen Bewertung ergibt sich zwar auch ein Schlußvermögen, dem ein gleichbewertetes Anfangsvermögen gegenübersteht, aber dieser „Überschuß“ resultiert nicht unmittelbar bewertungsmäßig, sondern aus dem Vergleich zwischen Aufwand und Ertrag. Das Bewertungsergebnis folgt ihm aber nur sekundär. Der „Überschuß“, der nach § 13 nach den Grundätzen ordnungsmäßiger Buchhaltung zu ermitteln ist, ist nach dem gleichen Paragraphen der „Gewinn“. Also „Gewinn“, „Überschuß“. Weiter heißt es im zweiten Satz desselben § 13: „Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Vorschriften . . ., folglich ist der Gewinn das selbständige Ermittlungsziel. Wie Gothe²⁵⁾ bestätigend ausführt, hat das Preussische Oberverwaltungsgericht entschieden, „daß das Wort Überschuß im Gegensatz zu dem im § 7 des Gesetzes gebrauchten Begriff der Mehrung und Minderung des Stammvermögens gleichbedeutend mit dem geschäftlichen Reingewinn“ ist. Nach diesem Urteil sind unter Überschüssen eben „die Überschüsse der Einnahmen über die gesetzlich anerkannten Abzüge zu verstehen.“²⁶⁾

Die Steuerrechtsprechung war also schon einmal am dynamischen Gewinnbegriff angelangt, ehe die moderne Betriebswirtschaftslehre diese Auffassung in Theorie gebracht hatte. Folglich haben wir einen statischen Rückfall zu verzeichnen, solange unbegründeterweise den im § 13 gebrauchten Vermögensbegriffen statische Bedeutung und selbständige Ausgangs- und Schlußstellung zugemessen wird. Eigentlich sollte die statische Betrachtungsweise seit 1928 als überwunden gelten. Denn am 29. 12. 1928 (IV A 630/28) hat der 6. Senat ein dynamisches Bekenntnis von absoluter Zweifelsfreiheit und Reinheit abgelegt, insofern, als nach dem Einkommensteuergesetz „keineswegs der wirkliche gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens und auch nicht der wirkliche gemeine Wert der einzelnen dem Betrieb gewidmeten Gegenstände festzustellen ist, vielmehr bei Feststellung des Betriebsvermögens der Gedanke der Gewinnermittlung von entscheidender Bedeutung ist.“ Gothe, a. a. O., zitiert nach StuW. 1929 Nr. 159 Sp. 202 und stellt fest, daß in der Wiedergabe im RStBl. dieser wichtige Teil des Urteils nicht enthalten ist.

²⁵⁾ A. a. O. S. 204.

²⁶⁾ Fitting, Komm. zum Preuß. Einkommensteuergesetz vom 24. 6. 1891, 7. Aufl., S. 227.

Soll zusammengefaßt werden, inwieweit der Reichsfinanzhof die geltenden Bilanztheorien sich nutzbar gemacht hat, so ist folgendes festzustellen:

1. Der Reichsfinanzhof bekennt sich zu keiner der Theorien ausschließlich. Vielmehr erkennt er die statische wie dynamische Theorie für die Zwecke des § 13 als brauchbar an. Er benützt sie als gleichwertiges Mittel für den festzustellenden Steuergewinn.

2. Nach Becker²⁷⁾ ist der steuerliche Bilanzgewinn als kaufmännisch-steuerlicher Gewinnbegriff zu bezeichnen, insofern als der kaufmännische Gewinn die Grundlage des steuerlichen darstellt. Dieser wird abgewandelt durch die besonderen Vorschriften der §§ 13 bis 20 EStG.
3. Diese Auffassung (3) ist konsequent, weil sie sich analog aus der Beziehung der Steuer- zur Geschäftsbilanz ergibt.

²⁷⁾ Komm. z. EStG. § 13 Bem. 14.

Steuerrechtliche Anforderungen an eine Inventur. (Neue Urteile des Reichsfinanzhofs.) Von Obermagistratsrat H. Rohde, Berlin.

Über die Frage, welche Anforderungen die Steuerbehörden an eine Inventur stellen können, hat sich der Reichsfinanzhof kürzlich in zwei längeren Entscheidungen geäußert, welche an Interesse dadurch gewinnen, daß in einer von ihnen ein ausführliches Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages wiedergegeben wird. Es handelt sich um die Urteile vom 1. 1. 1933, StuW. II Sp. 1342 und RStW. 1933 S. 1062, sowie um das Urteil vom 5. 7. 1933, StuW. II Sp. 1326.

Nach §§ 13 und 19 EStG. muß das Finanzamt die Bücher eines Kaufmanns für die Berechnung des steuerlichen Gewinns gelten lassen, wenn sie ordnungsmäßig geführt sind. Zu diesem Grundsatz sei aus der früheren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs folgendes hervorgehoben:

Nach RStG. in RStW. 1931 S. 133 bildet die Inventur einen Teil der kaufmännischen Buchführung. Sie ist nicht ordnungsmäßig, wenn selbst einem Fachmann die Nachprüfung der eingetragenen Werte nicht möglich ist und weiter nicht einmal der Wiederbeschaffungspreis der Waren am Stichtag auch nur annähernd ermittelt werden kann. In einem Urteil vom 4. 11. 1926, Pöbel und Koppe, Einkommensteuergesetz 5. Aufl. S. 124, hat der Reichsfinanzhof anerkannt, daß die Nichtaufhebung der Notizzettel keine Grundlage für die Ablehnung einer im übrigen ordnungsmäßigen Buchführung bildet, „wie überhaupt kleinliche Bedenken niemals dazu führen dürfen, eine Inventur als unbrauchbar für steuerliche Zwecke zu bezeichnen“. Der Reichsfinanzhof hat in Bd. 20 S. 17 es mißbilligt, daß ein Finanzgericht die Buchführung deshalb als unbrauchbar abgelehnt hatte, weil den Buchprüfern nur eine Abschrift des Inventurverzeichnisses vorgelegt worden war. Es besteht keine Veranlassung, dem Steuerpflichtigen die Umstände einer Lageraufnahme in weiterem Umfang zuzumuten, als es das Handelsgesetzbuch tut, sofern der Wert des Warenlagers auf Grund der im übrigen nicht zu beanstandenden Buchführung durch irgendeine Berechnung ermittelt werden kann.

Nach dem Tatbestand des oben zuerst genannten Urteils hatten Finanzamt und Finanzgericht den Standpunkt vertreten, daß der Steuerpflichtige, der den Handel mit Damenkonfektion und Manufakturwaren betreibt, deshalb keine ordnungsmäßige Inventur habe vorlegen können, weil nach ihr

keine Möglichkeit bestand, nachzuprüfen, ob die Anschaffungspreise tatsächlich eingesetzt worden seien. Das Finanzamt nahm deshalb für die Warenbewertung eine Schätzung vor. Der Reichsfinanzhof hatte darüber zu entscheiden, ob diese Schätzung begründet war, oder ob die Inventur zugrunde gelegt werden mußte. Der Reichsfinanzhof hat den Deutschen Industrie- und Handelstag gebeten, nach Fühlungnahme mit den Spitzenverbänden sich darüber zu äußern, welche Anforderungen an die Genauigkeit der Bezeichnung von Waren bei einer Inventur zu stellen seien. Der Deutsche Industrie- und Handelstag hat sich dann in einem ausführlichen Schreiben vom 17. 1. 1933 nach Befragung der Hauptgenossenschaft des Deutschen Einzelhandels und des Reichsverbandes des deutschen Groß- und Überseehandels geäußert, wobei diese Verbände ihrerseits wiederum die ihnen angeschlossenen einzelnen Zweige des Einzelhandels und des Großhandels befragt haben.

Das Gutachten bemerkt vorweg, daß die Inventuraufnahme des einzelnen Betriebs in der Praxis nicht nach einem allgemein gültigen Schema erfolgt, sondern daß in vielen Beziehungen besondere, auf die jeweilige Branche, auf die Größe des Betriebs usw. zurückzuführende Eigenheiten bestehen.

Sinsichtlich der Inventur im Einzelhandel macht das Gutachten die sprachlich sicher allgemein interessierende Bemerkung, daß der Einzelhandel deutlich zwischen Inventar- und Inventuraufnahme unterscheidet. Unter Inventar sind in der Regel nur das Mobiliar, also die Geräte, Maschinen, Gespanne usw., verstanden. Dieser Teil der gesamten Inventuraufnahme wird zumeist nur durch buchmäßige Zu- und Abschreibungen zu den zuletzt festgestellten Buchwerten ermittelt. Unter Inventur wird im allgemeinen lediglich die Warenbestandsaufnahme und die Bewertung der aufgenommenen Waren verstanden. Der Sprachgebrauch weicht jedoch bisweilen hiervon ab.

Ein Sachverständiger aus der Konfektionsbranche äußert sich dahin, daß die Waren in der Inventur nach Art und Menae, Maß oder Gewicht so bezeichnet werden müssen, daß daraus zweifelsfrei hervorgeht, um welche Warengattung und um welche Menge dieser Waren es sich handelt, also z. B. farbige Herrenanzüge, blaue Anzüge usw. Innerhalb dieser Gruppen erfolgt meist eine Unterteilung nach verschiedenen

Preisgruppen, z. B. „Herrenanzüge farbig 3 Stück je 15 RM., zusammen 45 RM., 6 Stück je 20 RM.“ usw. Ein anderer Sachverständiger meint, daß die Waren nach Gattung, Qualität, Menge, Gewicht oder Maß und mit sonstigen Hinweisen bezeichnet sein müssen. In Betracht kommen die Lagernummer der Ware, die Lieferfirma oder die Einkaufspreise. Ein anderer Konfektionär faßt die blauen Anzüge getrennt von den schwarzen zusammen und meint, es sei üblich, nahe beieinander liegende Qualitäten zu einem Durchschnittspreis zusammen zu inventarisieren.

Eine Anzahl von Gutachtern meint, daß der **Einkaufspreis** der Ware jederzeit nachträglich feststellbar sein müsse. Überwiegend wird jedoch die Auffassung vertreten, „daß die Waren nicht so genau bezeichnet werden müssen, daß an Hand der Fakturen die Einkaufspreise ermittelt werden können. ... Man müßte sonst bei großen Warenlagern mit einer Vielheit von Artikeln damit rechnen, daß die Inventuraufnahme Wochen dauern würde, während doch in Wirklichkeit die Natur der Lageraufnahme, die den Zweck hat, das Lager an einem ganz bestimmten Tage festzustellen, es erforderlich macht, die Inventur in einem bis höchstens zwei Tagen aufzunehmen. Die Sachverständigen halten es für ausreichend, die Waren mit Gattungsnamen, etwa „Damenmäntel“, zu bezeichnen und die Stückzahl hinzuzufügen, wobei bei Wertstücken eine genauere Bezeichnung an die Stelle der Gattungsnamen zu treten hat. Der hauptsächlichste Zweck jeder Inventur sei, eine möglichst genaue Übersicht über das Warenlager und seinen wirklichen Handelswert zu erhalten. ... Andere, z. B. steuerliche und kreditpolitische, Zwecke kommen erst in zweiter Linie in Betracht.

Allzu große Anforderungen an die Genauigkeit bei Aufzählung der Waren können hiernach nicht gestellt werden. Bei einigen Damenkonfektionsgeschäften, die ihr Strumpflager lediglich zur Anlockung der Kundschaft führen, ohne aus ihm einen finanziellen Ertrag zu erwarten, werden die Anforderungen an die Inventur dieses Artikels geringere sein als bei einem Strumpfspezialgeschäft, welches zwischen Florsstrümpfen, Seidenstrümpfen usw. wird unterscheiden müssen.

Der Reichsfinanzhof hatte sich in StUW. 1928 Nr. 150 dahin ausgesprochen, daß das Wahlrecht zwischen Anschaffungspreis und gemeinem Wert nicht schon unbedingt bei der Inventur, sondern erst bei Aufstellung der Bilanz ausgeübt zu werden brauche. Eine Bewertung ist bei der Inventur noch nicht erforderlich. Unterbleibt sie, so muß die Warenaufnahme eine genaue sein, damit der Einkaufspreis an Hand der vorhandenen Lieferantenrechnungen feststellbar ist. Üblich ist es freilich, eine Bewertung bei der Inventur vorzunehmen, was einige Sachverständige sogar für ein unbedingtes Erfordernis einer ordnungsmäßigen Inventur halten.

Sinsichtlich der Bewertung der Waren gelten nach dem Gutachten folgende Systeme: Aufnahme zum effektiven Einkaufspreis, zum Einkaufspreis mit einem prozentualen Abschlag, zum Verkaufspreis mit einem Kalkulationsabschlag, zum

gemeinen Wert, zum Wiederbeschaffungspreis. Eine Mischung der Systeme wird für zulässig gehalten, so z. B. wenn ein Kaufmann seine Ware mit dem Einkaufspreis einsetzt und die nicht vollwertigen Waren (unkurante Waren und Ladenaüter) mit dem gemeinen Wert bewertet. Warenhäuser haben oft für die verschiedenen Abteilungen verschiedene Wertfestsetzungsmethoden. Immer aber muß die Bilanzkontinuität gewahrt werden, d. h. es darf nicht etwa alljährlich von einem System zum anderen übergegangen werden. Getrennt sind auch die Ansichten darüber, inwieweit eine Zusammenfassung verschiedener Gegenstände zulässig ist: Wertvollere Gegenstände sind einzeln aufzuführen. Der Eisenwarenhändler wird kleinere Gegenstände (Nägel, Knöpfe usw.) zusammenfassen müssen. Der Apotheker kann nicht jede einzelne Droge abwägen, sondern darf schätzen. Der Konfektionär kann sachlich zusammengehörige Gruppen (10 Saffoanzüge zu 40 RM., zusammen 400 RM.) zusammenfassen. Der Buchhändler kann gleichfalls nicht jedes einzelne Buch bewerten.

Bei der Inventur im Großhandel ist gleichfalls der Sprachgebrauch nicht einheitlich. Die Aufnahme des Bestandes, die oft nur auf Zetteln erfolgt, wird teils bereits als Inventur bezeichnet, teils wird sie „Rohinventur“, teils „Lageraufnahme“ genannt. Aus dieser entsteht im Kontor die reine Inventur, das ist das mit Werten versehene Verzeichnis der Warenbestände. Die Werte bereits bei der Rohinventur einzusetzen, ist meist deshalb nicht möglich, weil die Waren im Großhandel nur selten mit Preisen ausgezeichnet sind.

Eine genaue Bezeichnung der Waren ist nicht allgemein üblich. Nach der Auffassung einer Reihe von Kaufleuten müssen jedoch die Warenbezeichnungen so genau sein, daß danach ohne weiteres die Lieferer, der Zeitpunkt des Bezuges und der Einkaufspreis festgestellt werden können. Schon in mittleren Betrieben läßt oft die Vielzahl der Gegenstände und der Wechsel der Lieferanten die Ermittlung des Herstellers und des Einkaufspreises gar nicht mehr zu. Wertvollere Waren sind jedoch, wie einige Sachverständige für richtig halten, meist derartig kenntlich gemacht, daß sie auch später genau identifiziert werden können.

Im Rohstoffgroßhandel ist vielfach eine auf den Lieferanten bezügliche Bezeichnung gar nicht möglich (Kohle, Getreide). Die überwiegende Auffassung der Sachverständigen geht dahin, daß eine Zusammenfassung von gleichartigen Waren bei der Bestandsaufnahme üblich ist. Dies gilt auch von der Bewertung.

Für den hier vorliegenden Fall der Inventur eines Konfektionsgeschäftes gingen die Gutachten gleichfalls auseinander. Eine Anzahl hält die Inventuraufnahme der Damenstrümpfe und Kindermäntel für unzureichend, weil eine Qualitätsbezeichnung oder ein sonstiger Hinweis fehlt. Überwiegend wird jedoch aus den oben angeführten Gründen im vorliegenden Falle die Bezeichnung der Waren für ausreichend gehalten.

Diesen Ausführungen des Industrie- und Handelstages hat sich der Reichsfinanzhof angeschlossen und die Inventur für ausreichend angesehen, so daß

eine Schätzung nicht eintreten darf. Ein Hinweis auf die Einkaufsrechnungen war nicht erforderlich. Eine Möglichkeit zur Nachprüfung besteht, da sich z. B. bei Damenstrümpfen aus den Rechnungen feststellen läßt, wie hoch die Einkaufspreise für Damenstrümpfe waren und man dann erwägen kann, ob es möglich ist, daß gerade Damenstrümpfe zu den in der Inventur angegebenen Preisen vorhanden waren.

Das zweite Urteil des Reichsfinanzhofs datiert vom 5. 7. 1933 (SteuR. II Sp. 1326 Nr. 583). Es bildet die oben ausgeführten Grundsätze weiter aus und schränkt sie zum Teil ein: Der Steuerpflichtige betrieb eine Möbelfabrik und hatte in seiner Bilanz Holzbestände im Werte von über 200 000 RM. aufgeführt. Es fragte sich, ob die Inventur ordnungsmäßig war und der Heranziehung zur Einkommensteuer zugrunde gelegt werden konnte. Der Reichsfinanzhof ist auch hier nicht kleinlich: Er stellt folgende Grundsätze auf: „Die Nichtführung von Warenbestandsbüchern ist im allgemeinen kein Mangel der Buchführung. Sind Inventurverzeichnisse, nicht aber die Originalunterlagen für die Inventur (Aufnahmezettel bzw. -listen) vorhanden, so ist die Buchführung nur dann als mangelhaft anzusehen, wenn sich aus dem Inventurverzeichnis Mängel hinsichtlich der eingesetzten Mengen und Werte ergeben.“

Auch in diesem Urteil äußert sich der Reichsfinanzhof über die Zusammenziehung verschiedener gleichartiger Waren in einen Posten. Er kommt hier auf das Gutachten der Spitzenverbände aus dem oben behandelten Urteil vom 1. 2. 1933 zurück. Überwiegend bestand daselbst die Auffassung, „daß die Zusammenfassung von gleichartigen Waren bei der Bestandsauf-

nahme durchaus zulässig und üblich sei“. Im vorliegenden Falle war Kiefern-Schnittholz je nach Qualität zwischen 65 RM. und 150 RM. in einem Posten zusammengefaßt. Der Reichsfinanzhof hält mit Rücksicht auf die Höhe des Preisunterschiedes eine Zusammenfassung nicht für zulässig. Denn gleichartig sind die Waren nur dann, wenn sie in ihren Preisen nur wenig voneinander abweichen, so daß — auch unter Berücksichtigung der Art und Größe des Betriebs — der angelegte Durchschnittspreis überschläglich nachprüfbar ist. Dieser Teil der Bestände darf vom Finanzamt somit geschätzt werden.

Es ist erforderlich, festzustellen, daß durch diese Stellungnahme des Reichsfinanzhofs in weiten Kreisen des Handels unnötige Arbeit vermieden wird, die mit einer allzu peinlichen Aufstellung einer Inventur verknüpft sein würde. Zu beachten ist, daß die Steuerbehörde bei diesem Verfahren, auch wenn die Genauigkeit der Bewertung der Waren wirklich einmal hie und da nicht innegehalten sein sollte, keinen Schaden erleidet. Denn wenn eine Ware in dem einen Jahr zu niedrig bewertet wird, und wenn sie alsdann im nächsten Jahr zu einem Preis veräußert wird, der erheblich über der Bewertung liegt, so erhält der Steuerfiskus seine Einkommensteuer zwar nicht in dem ersten Jahre, wohl aber in dem zweiten. Der Schaden des Steuerfiskus kann stets nur darin bestehen, daß er die ihm zukommende Steuer verspätet erhält, niemals aber darin, daß ihm eine Steuer überhaupt endgültig entzogen wird. Das vom Reichsfinanzhof hier ausgesprochene Entgegenkommen zieht also Nachteile für den Steuerfiskus nicht nach sich, erleichtert aber die Arbeiten des Steuerpflichtigen.

Der Wirtschaftsprüfer. Von Diplomkaufmann Alfred E. Schulte, Wirtschaftsprüfer, Berlin.

Die Gleichhaltung des Instituts der Wirtschaftsprüfer.

In der Sitzung des Institutsvorstandes vom 8. Juni 1933 erfolgte in Anwesenheit des Herrn Staatsministers Dr. Frank die Gleichhaltung des Instituts. Durch den freiwilligen Rücktritt einiger Vorstandsmitglieder und die Zuwahl neuer Mitglieder wurde der Vorstand sachungsgemäß neu gebildet.

Gleichzeitig sind auch die Ausschüsse neu gebildet worden. Dementsprechend wurden auch die Bezirksgruppenvorstände, die Ehrenräte und die Zulassungs- und Prüfungsstellen neu besetzt.

Der Führer der NSDAP., Reichskanzler Adolf Hitler, hat mit Schreiben vom 30. Mai 1933 an den Reichsleiter der Rechtsabteilung der NSDAP., Reichsjustizkommissar Staatsminister Dr. Frank, angeordnet, daß alle mit dem Recht verwurzelten Berufsgruppen und Amtsträger als sachliche Diener am Aufbau des deutschen Rechtslebens ausschließlich und primär durch den Bund Nationalsozialistischer Juristen in der Deutschen Rechtsfront zusammenzufassen sind.

Gemäß dieser Vollmacht hat der Reichsjustizkommissar die Eingliederung der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer und des Instituts der Wirtschaftsprüfer e. B., Berlin, in die Deutsche Rechtsfront durch den Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen ange-

ordnet, und zwar in die Gruppe der Wirtschaftsstreikender. Danach können die Wirtschaftsprüfer Einzelmitgliedschaft in den NSDAP. erwerben. Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat korporativ den Beitritt zum NSDAP. vollzogen und sich dadurch in die Deutsche Rechtsfront eingegliedert.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer, Berlin, ist von dem Herrn Reichswirtschaftsminister und dem Herrn Reichsminister der Justiz ermächtigt, die öffentlichen Aufgaben des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften wahrzunehmen. Um die innere Geschlossenheit des für den Bestand der aktienrechtlichen und anderer Gesetzgebungsreformen unentbehrlichen Wirtschaftsprüferberufs zu gewährleisten, und um insbesondere ein Auseinanderfallen des Berufs in einzelne Gruppen zu vermeiden, für die nicht das Allgemeininteresse, sondern eigensüchtige Sonderinteressen im Vordergrund stehen, wurde das Institut der Wirtschaftsprüfer von der Reichsregierung als die allein maßgebliche Ständevertretung der Wirtschaftsprüferinteressen bestimmt.

In der letzten Zeit sind Sonderaktionen anderer Verbände des Revisions- und Treuhänderwesens bzw. Neugründungen von Fachschaften erfolgt, die ebenfalls die Interessen des Wirtschaftsprüferberufs zu vertreten vorgeben. Diese Bestrebungen sind ohne jede

Bedeutung und widersprechen den Absichten der Reichsregierung und der maßgeblichen Parteistelle.

Einführung der Gebührenordnung.

Die Verhandlungen über die Einführung der Gebührenordnung für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer sind inzwischen weitergeführt worden. Die Verhandlungen sind noch in der Schwebe. Es ist zu hoffen und im Interesse sowohl der zu prüfenden Gesellschaften als auch der Wirtschaftsprüfer, daß diese Verhandlungen bald zu einem Ende kommen, damit auf diesem unstrittenen Gebiet die notwendige Klärung eintritt.

Dies würde dazu beitragen, die notwendige Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers gegenüber seinem Auftraggeber noch stärker zu betonen. Die Gebührenunterbietungen müssen als standeswidrig bezeichnet werden. Sowohl die zu prüfende Gesellschaft als auch die Wirtschaftsprüfer sollten hierbei die außerordentliche Wichtigkeit der Prüfung nicht durch Unterbietungen selbst herabsetzen.

Fragen der Pflichtprüfung.

Pflichtprüfung der Geschäftsbetriebe der öffentlichen Hand.

Durch Verordnung vom 6. Oktober 1931 hat die Reichsregierung bestimmt, daß „zur Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse“ eine jährliche Pflichtprüfung bei der Mehrzahl der Geschäftsbetriebe der öffentlichen Hand vorzunehmen ist. Nach langwierigen Verhandlungen ist am 30. März 1933 die ausführliche Durchführungsverordnung erschienen, nach der erstmalig das Rechnungs- und Geschäftsjahr vom 1. April 1932 bis 31. März 1933 prüfungspflichtig ist. Die Prüfung soll bis Ende Dezember 1933 für 1932 abgeschlossen sein. Zur Durchführung der Pflichtprüfung der kommunalen Betriebe ist durch Munderlaß des Ministeriums des Innern vom 9. August 1933 die notwendige ausführliche Anweisung gegeben. In dieser ausführlichen Anweisung ist festgelegt, daß Bilanzprüfer im Sinne der Verordnung die überörtlichen Prüfungsverbände sind, die ihrerseits die Prüfungen nur durch öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer durchzuführen haben. Den Prüfungsverbänden ist ausdrücklich zur Pflicht gemacht worden, daß bei der Beauftragung von Wirtschaftsprüfern möglichst weite Kreise dieses Berufsstandes zu berücksichtigen sind. Der Aufbau der hier vorgesehenen Prüfungsverbände ist zur Zeit noch nicht endgültig vollzogen. Deshalb hat das Preussische Ministerium in einer weiteren Anordnung verfügt, daß Wirtschaftsprüfer auch ohne Vermittlung des Prüfungsverbandes für die Pflichtprüfung für das Wirtschaftsjahr 1932/33 bestellt werden können.

Der Deutsche Städtetag hat in einem Rundschreiben erklärt, daß es nicht wünschenswert sei, Einzelwirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ein Monopol für die Durchführung der von den Prüfungsverbänden vorzunehmenden Prüfungen einzuräumen. Er hat aber auch gleichzeitig darauf hingewiesen, daß nur solche Prüfer ihre Aufgabe schnell und mit Erfolg werden lösen können, die Erfahrung in kommunalen Angelegenheiten haben und die besonders in der Lage sind, eine größere Zahl gleichartiger Betriebe vergleichen zu können.

Pflichtprüfung der öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten.

Das Preussische Ministerium für Wirtschaft und Arbeit hat zur Sicherstellung der einheitlichen Handhabung der Durchführungsverordnung betreffend die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand bei den öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten unter dem 13. September 1933 Richtlinien erlassen, nach denen bei der Prüfung der öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten zu verfahren ist. Diese Richtlinien legen den Kreis der prüfungspflichtigen Betriebe, die Auswahl der Bilanzprüfer im allgemeinen, die Bestimmung der Bilanzprüfer im Einzelfall, den Beginn und den Umfang der Prüfung, die Grundzüge des Prüfungsberichts, die Veröffentlichung des abschließenden Prüfungsberichts sowie die Vorlage des Prüfungsberichts fest.

Zu diesen öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten gehören in erster Linie alle öffentlichen Feuer-, Lebens-, Unfall- und Haftpflichtversicherungsanstalten sowie noch einige Beamten- und Pensionsversicherungen. Die Bestellung der Bilanzprüfer hat durch die zur Vertretung der Anstalt berufenen Stelle nach vorheriger Zustimmung des Ministers zu erfolgen.

Pflichtprüfung der Zwecksparunternehmungen.

Durch das Gesetz vom 17. 5. 1933 ist im § 6 bestimmt worden, daß die Vorschriften des Artikels VI der Verordnung über Aktienrecht vom 19. 9. 1931 auch für Zwecksparunternehmungen, die in der rechtlichen Form einer Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien betrieben werden, ohne Rücksicht auf die Höhe des Grundkapitals gelten. Die Vorschriften werden sogar für Betriebe in Kraft gesetzt, die die rechtliche Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung haben. Danach sind also die Jahresabschlüsse aller dieser Unternehmungen durch den Bilanzprüfer zu prüfen. Erstmals findet diese Vorschrift für das Geschäftsjahr Anwendung, das nach dem 31. Dezember 1932 begonnen hat.

Zusammenschluß und Zusammenarbeit zwischen Wirtschaftsprüfern bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Personen, die nicht als Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt sind.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat nach Fühlungnahme mit den Bezirksgruppen folgende Richtlinien über den Zusammenschluß und Zusammenarbeit zwischen Wirtschaftsprüfern bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Personen, die nicht als Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt sind, veröffentlicht:

I. Die Zusammenarbeit (Assoziation) und die Bildung von dauernden oder vorübergehenden Arbeitsgemeinschaften, Bürogemeinschaften oder ähnlichen Verhältnissen zwischen Wirtschaftsprüfern bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Personen, die nicht als Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt sind, ist nur dann statthaft, wenn die „Nicht-Wirtschaftsprüfer“

- a) ihre Berufstätigkeit nach den allgemeinen Grundsätzen ausüben, die für den Wirtschaftsprüfer gelten,
- b) hinsichtlich ihrer persönlichen Eignung die Voraussetzungen sinngemäß erfüllen, die an den Wirtschaftsprüfer bei der Zulassung gestellt werden.

c) auf ihren Fachgebieten ausreichend vorgebildet sind, praktische Erfahrungen haben und berufliches Ansehen genießen.

II. Die zu I. aufgeführten Zusammenschlüsse sind nur zulässig, wenn der Wirtschaftsprüfer bzw. die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und der Nicht-Wirtschaftsprüfer an demselben Ort ansässig sind.

III. Der Beschluß des Institutsvorstandes über die Zusammenarbeit mit Rechtsanwälten, wonach die gesellschaftliche oder büromäßige Verbindung von Wirtschaftsprüfern mit Rechtsanwälten, die nicht Wirtschaftsprüfer sind, nicht zulässig ist, muß bis auf weiteres mit Rücksicht auf den entsprechenden Beschluß der Vereinigung der Vorstände der deutschen Anwaltskammern vom 8. November 1931 aufrechterhalten bleiben.

IV. Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sollen sich zur Vermeidung von Unzuträglichkeiten vor Eingehung eines unter I. aufgeführten Zusammenschlusses jeweils mit dem Vorstand ihrer zuständigen Bezirksgruppe ins Benehmen setzen.

Bisherige Bestellungen.

Bis zum 1. November waren etwa 680 Einzelprüfer und 99 Prüfungsgesellschaften im Reichsgebiet zugelassen.

Sprechsaal und Gutachterbüro

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

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

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

3. Für Ausführungen, die über den Rahmen einfacher kurzer Auskünfte hinausgehen, sowie Gutachten, die die Zuziehung besonderer Sachverständiger bedingen, wird eine angemessene Gebühr berechnet, deren Höhe vor Erteilung der Auskunft mitgeteilt wird. Die Anfragen werden alsdann an die unter der Leitung des Diplom-Steuerfachverständigen Dr. W. Beud, 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. 47. Steuerfreie Berufsverbände.

Ein Berufsverband, der nach den maßgebenden Vorschriften des Körperschafts- und Vermögensteuerrechts steuerfrei bleibt, kann nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nur anerkannt werden, wenn er sich in der Hauptsache auf die allgemeine Vertretung der Berufsinteressen seiner Mitglieder beschränkt, nicht aber in erster Linie deren geschäftliche und wirtschaftliche Lage fördern will. Im Vordergrund der Tätigkeit des Berufsverbandes muß also die Förderung der idealen Berufsinteressen der Mitglieder, nicht aber die Förderung wirtschaftlicher Interessen stehen.

Nr. 48. Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Nach dem Einkommensteuerrecht sind die Kosten, die ein Steuerpflichtiger für die Fahrt von seiner Wohnung zur Arbeitsstätte aufwenden muß, grundsätzlich Werbungskosten, die das steuerpflichtige Einkommen mindern. Nach der neueren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs gilt dieser Grundsatz aber nicht schlechthin. Wohnt ein Steuerpflichtiger z. B. lediglich aus persönlichen Gründen nicht an dem Orte, an dem er beruflich tätig ist, so bilden die bezeichneten Fahrtkosten keine abzugsfähigen Werbungskosten.

Nr. 49. Vorfracht und Umsatzsteuer.

Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs können die Kosten der Beförderung von Waren vom Erzeugungsort zum Lagerort zwecks Auffüllung des Lagers (sogenannte Vorfrachtkosten) bei der Ermittlung des umsatzsteuerpflichtigen Entgelts nicht abgesetzt werden. Auch Frachtkosten für Frankolieferungen an Kunden, die in den berechneten Listenpreisen enthalten sind und dem Kunden nachträglich, nachdem sie feststehen, ihrem wirklichen Betrag nach mitgeteilt werden, sind nicht umsatzsteuerfrei.

Personalia

Im Reichsfinanzministerium sind ernannt:

zu Ministerialräten die Oberregierungsräte Dr. Maaf und Dr. Weisensee;

zu Oberregierungsräten die Regierungsräte Boß und Dr. Kraß;

zum Regierungsrat Ministerialamtmann Wurzel.

Professor Dr. B. Penndorf zum 60. Geburtstag.

Am 27. November feierte Penndorf seinen 60. Geburtstag. Er war mit Schmalenbach und Großmann zusammen einer der ersten Studenten der Handelshochschule Leipzig. Nach weiteren Universitätsstudien promovierte er in Tübingen. Während seiner Lehrtätigkeit an der Gewerbeakademie Chemnitz übernahm er von 1909 ab einen Lehrauftrag an der Handelshochschule Leipzig, an die er 1920 als ordentlicher Professor berufen wurde. Die Stärke seiner Forschung liegt auf historischem Gebiete. Seine Geschichte der Buchhaltung und seine Übersetzungen des Pacioli sind Leistungen von hervorragendem wissenschaftlichen Wert.

Starken Einfluß übte Penndorf auf rechnungswirtschaftlichem Gebiet und dem des Treuhandwesens nicht nur auf die Theorie, sondern auch auf die Praxis — vor allem auf die sächsische Textilindustrie — aus. Als Direktor des Instituts für Revisions- und Treuhandwesen war er in der Lage, diesen wichtigen Teil des kaufmännischen Wissens in seiner Entwicklung wie selten ein anderer zu fördern. Hierzu war ihm nicht nur durch seine Lehrtätigkeit Gelegenheit gegeben, sondern auch durch seine Mitwirkung in den fachlichen Gremien. Durch die Aufrichtigkeit seines Charakters und die warme Anteilnahme an fremden Schicksalen ist er mit allen Kollegen und Freunden besonders verbunden.

Daher ist am heutigen Tage unser aller einziger Wunsch, daß ihm noch recht viele Jahre in voller Gesundheit zum Segen der Wissenschaft und zur Freude seiner Freunde und Schüler beschieden sein mögen.