

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXVIII

9. Dezember 1939

Nummer 49

Verlag J. Neumann, Neudruckverlag Spaeth & Linder, Berlin W 35
Hauptchriftleiter i. N. Dr. jur. Fritz Koppe, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin

Erscheint wöchentlich. Fernruf: 222086,
222087 u. 222097. Postcheckkonto: Berlin NW
Nummer 18541. Bezugspreis: Vierteljährlich
5,80 RM (ausschließl. Zustellungsgebühr). Einzel-



heft Preis 1,— RM durch jede Buchhandlung,
direkt vom Verlag unter Kreuzband oder durch
die Post. Anzeigenpreis nach Tarif. Zuschriften
an den Verlag, Berlin W 35, Woyersstraße 5

Der Gesamtrechtsnachfolger im Steuerrecht

Von Regierungsrat Dr. König, Lehrer an der Reichsfinanzschule Wöllershof

Inhalt:

1. Begriff und Arten der Rechtsnachfolge,
2. Der Gesamtrechtsnachfolger,
3. Übergang von Steuerschulden des Rechtsvorgängers auf den Gesamtrechtsnachfolger,
4. Übergang von sonstigen steuerlichen Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Gesamtrechtsnachfolger,
5. Sondervorschriften für Erben,
6. Stellung des Gesamtrechtsnachfolgers im Rechtsmittelverfahren,
7. Stellung des Gesamtrechtsnachfolgers im Zwangsvollstreckungsverfahren,
8. Übergang steuerlicher Befugnisse des Rechtsvorgängers auf den Gesamtrechtsnachfolger,
9. Bedeutung des Rechtsvorgängers für die zukünftigen steuerlichen Pflichten des Gesamtrechtsnachfolgers.

1. Begriff und Arten der Rechtsnachfolge

„Rechtsnachfolge“ bedeutet Eintritt in Rechte und Verpflichtungen einer anderen Person. Der Rechtsvorgänger überträgt Rechte und Pflichten. Der Rechtsnachfolger erwirbt sie von ihm.

Der Übergang kann auf Willenserklärung (Beispiel: übereignung eines Unternehmens, Testament), behördliche Anordnung (Beispiel: Forderungspfändung und Forderungsüberweisung) oder Gesetz (Beispiel: gesetzliche Erbfolge) beruhen.

Übernimmt der Rechtsnachfolger die gesamte Rechtsstellung oder eine abgeschlossene Masse von Rechten und Pflichten als Ganzes, ohne daß Einzelübertragung erforderlich ist, so spricht man von „Gesamtrechtsnachfolge“. Werden dagegen nur einzelne Gegenstände übertragen, so ist der Rechtsnachfolger nur Einzelrechtsnachfolger.

Nach dem geltenden Recht ist Einzelrechtsnachfolge die Regel und Gesamtrechtsnachfolge die Ausnahme.

Gesamtrechtsnachfolge ist nur in den durch Gesetz ausdrücklich vorgesehenen Fällen möglich. Sie tritt z. B. ein bei Erbfolge (§ 1922 BGB), Verschmelzung von Kapitalgesellschaften (§§ 233 bis 252 Aktiengesetz), Verstaatlichung von Aktiengesellschaften (§ 253 Aktiengesetz), Übertragung des Vermögens einer Aktiengesellschaft auf einen Versicherungsverein a. G. (§ 254 Aktiengesetz), Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften oder Einzelunternehmen (§ 2 Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften vom 5. Juli 1934).

Gesamtrechtsnachfolge tritt auch im Familienrecht bei Vereinbarung der allgemeinen Gütergemeinschaft, Erbschaftsgemeinschaft oder Fahrnisgemeinschaft hinsichtlich des Gesamtguts ein (§§ 1438 Abs. 2, 1483 Abs. 3, 1519 Abs. 2 und 1549 BGB). Für diese nicht typische Art von Gesamtrechtsnachfolge gelten die folgenden Ausführungen nicht.

Ob eine Person Gesamtrechtsnachfolger oder Einzelrechtsnachfolger ist, ergibt sich nicht aus dem Steuerrecht, sondern aus dem bürgerlichen Recht. Das Steuerrecht behandelt nur die steuerlichen Folgen, die eintreten, wenn jemand Rechtsnachfolger einer anderen Person geworden ist.

Beispiel:

Lehmann unterhält ein Kolonialwarengeschäft. Zu dem Unternehmen gehören ein Betriebsgrundstück, Einrichtungsgegenstände, Geld, Waren und Forderungen.

Veräußert Lehmann das Geschäft an Schulze, so wird Schulze den Vorschriften des bürgerlichen Rechts gemäß erst dann Eigentümer des Grundstücks mit Zubehör, wenn er im Grundbuch als solcher eingetragen ist, Eigentümer des Warenlagers und des Geldes, wenn ihm die Waren und das Geld übergeben worden sind, und Gläubiger der Forderungen, wenn sie im einzelnen abgetreten worden sind (Einzelrechtsnachfolge).

Stirbt dagegen Lehmann, und wird Schulze Erbe, dann wird Schulze § 1922 BGB gemäß im Zeitpunkt des Todes des Lehmann ohne weiteres Eigentümer aller dieser Gegenstände. Einzelübertragung ist nicht erforderlich. Die Umschreibung im Grundbuch ist lediglich eine Berichtigung der durch den Erbfall unrichtig gewordenen Eigentümerertragung im Grundbuch und nicht etwa erst der die Eigentumsübertragung begründende Akt (Gesamtrechtsnachfolge).

2. Der Gesamtrechtsnachfolger

Grundsatz: Der Gesamtrechtsnachfolger tritt in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers ein. Er übernimmt die Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers. Der Rechtsvorgänger verliert sie.

Dieser Grundsatz gilt auch im Steuerrecht. Bei einigen steuerlichen Pflichten ergeben sich jedoch Einschränkungen.

Die Reichsabgabenordnung kennt als materiell-rechtliche steuerliche Pflichten die **Steuerschuld** und die **Haftungspflicht** (§ 97 Abs. 1 und 2 AO). **Steuerschuldner** ist, wer nach den Steuergesetzen eine Steuer als **Selbstschuldner** zu entrichten hat. **Haftschuldner** ist, wer neben dem Steuerschuldner oder an dessen Stelle persönlich für dessen Steuerschuld einstehen muß (§ 97 Abs. 2 AO). Hinweis auf Reinhardt, Steuerhaftung beim Erwerb eines Unternehmens oder eines Grundstücks in DStZ 1935 Nr. 11 bis 13.

Außer diesen materiell-rechtlichen Steuerpflichten kennt das Steuerrecht noch steuerliche **Hilfspflichten**. Diese ergeben sich im wesentlichen aus §§ 103 bis 108, 117, 160 bis 203 AO und den einzelnen Steuergesetzen (Beispiele: Auskunftspflicht, Aufzeichnungspflicht, Führung des Wareneingangsbuchs).

Inwieweit im **Rechtsmittelverfahren** und im **Vollstreckungsverfahren** der Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Vorgängers eintritt, ist durch besondere Vorschriften geregelt (Hinweis auf Begründung zum Steueranpassungsgesetz, RStBl. 1934 S. 1403 und 1404).

3. Übergang von Steuerschulden des Rechtsvorgängers auf den Gesamtrechtsnachfolger

§ 8 Abs. 1 StAnpG lautet:

„Bei Gesamtrechtsnachfolge (z. B. bei Erbfolge oder bei Verschmelzung von Gesellschaften) geht die Steuerschuld des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über.“

Die Steuerschuld **entsteht**, sobald der **Tatbestand** verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft (§ 8 Abs. 1 StAnpG).

Alle Steuerschulden, die bereits in der Person des Rechtsvorgängers entstanden sind, gehen daher auf den Rechtsnachfolger über. Ob die Steuer schon festgesetzt oder fällig war, ist **gleichgültig**. Zu den Steuerschulden des Rechtsvorgängers gehören auch die Steuerschulden, die früher auf den Rechtsvorgänger § 8 Abs. 1 StAnpG gemäß übergegangen waren.

Durch den Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge wird der Gesamtrechtsnachfolger **Steuerschuldner** (§ 8 Abs. 1 StAnpG). Der Rechtsvorgänger wird der Steuerschulden ledig.

Der Gesamtrechtsnachfolger wird nicht nur **Haftschuldner**. Hinweis auf Reinhardt, DStZ 1935 Nr. 11. Infolgedessen kann gegen ihn auch kein Haftungsbescheid ergehen. Haftungsbescheide gibt es nur gegen **Haftschuldner**, nicht gegen **Steuerschuldner**. Die **Geltendmachung** der Steuerschuld gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger ist daher nicht **Ermessenssache**, sondern **Pflicht** der Steuerbehörde.

Die **Verjährungsfrist**, die vor Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge begonnen hatte, läuft zugunsten des Gesamtrechtsnachfolgers weiter.

Unterbrechungshandlungen des Finanzamts, die dem Rechtsvorgänger gegenüber vorgenommen wurden, wirken auch gegen den Gesamtrechtsnachfolger.

Wenn der Rechtsvorgänger **Steuerhinterziehung** begangen hat, so ist die Verjährungsfrist auch dem Gesamtrechtsnachfolger gegenüber **zehn Jahre**, selbst wenn er keine Kenntnis von der Steuerhinterziehung des Rechtsvorgängers hatte (§ 144 AO).

Vor Geltung des Steueranpassungsgesetzes war der **wichtigste Gesamtrechtsnachfolger**, der Erbe, nur **Haftschuldner**. § 115 Abs. 3 Satz 1 AO lautete in der alten Fassung:

„Erben haften für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern wie für Nachlaßverbindlichkeiten nach bürgerlichem Recht.“

Es fehlte eine dem § 8 Abs. 1 StAnpG entsprechende Vorschrift. Infolgedessen mußte gegen den Erben **Haftungsbescheid** §§ 118, 119 AO gemäß ergehen, damit er in Anspruch genommen werden konnte (so z. B. Urteil des RFG vom 18. Mai 1933 III A 411/31 in RStBl. 1933 S. 659). Heute ist der Erlaß eines Haftungsbescheids gegen den Erben wegen der in der Person des Erblassers entstandenen Steuerschulden weder erforderlich noch zulässig (§ 8 Abs. 1 StAnpG). Im übrigen nimmt der Erbe eine Sonderstellung ein (Hinweis auf Abschnitt 5 unten).

4. Übergang von sonstigen steuerlichen Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Gesamtrechtsnachfolger

§ 8 Abs. 1 StAnpG spricht nur von dem Übergang der **Steuerschuld**. Er läßt die Frage offen, inwieweit auch andere aus den Steuergesetzen sich ergebende Schulden und andere steuerliche Pflichten auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen. Eine **allgemeine** Regelung dieser Frage war wegen der Verschiedenartigkeit dieser Pflichten nicht möglich.

Aus dem **Wesen** der Gesamtrechtsnachfolge ergibt sich das folgende:

a) Ebenso wie die Steuerschuld gehen auch die anderen materiell-rechtlichen steuerlichen Pflichten auf den Gesamtrechtsnachfolger über.

War der Rechtsvorgänger **Haftschuldner**, so wird nach Eintritt der Rechtsnachfolge der Gesamtrechtsnachfolger **Haftschuldner**.

Ist gegen den Rechtsvorgänger eine **Erzwingungsgeldstrafe** oder eine sonstige Ungehorsamsfolge festgesetzt worden, so geht die **Geldschuld** auf den Gesamtrechtsnachfolger über. Umwandlung in **Erfahrungstrafen** gegen ihn kommt jedoch nicht in Betracht.

Das gleiche gilt von den sonstigen auf Steuerrecht beruhenden **Geldschulden** des Rechtsvorgängers (Hinweis auf § 6 Abs. 3 BeitrD).

Eine Ausnahme gilt für **Geldstrafen**, die nach den Vorschriften des dritten Teils der AO (Kriminalstrafen) durch **Strafbescheid** (§ 447 AO) oder durch **Unterwerfungsverhandlung** (§ 445 AO) festgesetzt worden sind. Diese können nur im Fall des Todes des Bestraften und nur dann in dessen Nachlaß vollstreckt werden, wenn sie schon bei Lebzeiten des Bestraften **rechtskräftig** geworden sind. Eine Übertragung dieser Schuld auf den Gesamtrechtsnachfolger findet nicht statt (§ 30 RStrGB).

b) Die steuerlichen **Hilfspflichten** dagegen sind oft rein **persönlich**. Soweit sie es nicht sind (Beispiele sind in dem Gutachten des RFG Gr.S.D.7/33 vom 4. Dezember 1933 in RStBl. 1934 S. 24 abgedruckt), gehen sie auf den Gesamtrechtsnachfolger über. Soweit sie jedoch nur von einer bestimmten Person erfüllt werden können (Beispiele: **Auskunfterteilung**, **Gutachtenerstattung**, **Eidesleistung**), können sie ihrer streng persönlichen Natur gemäß nicht auf eine andere Person, also auch nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger, übergehen. Hinweis auf die Begründung zum Steueranpassungsgesetz zu § 8 (RStBl. 1934 S. 1404).

5. Sondervorschriften für Erben

§ 8 Abs. 2 StAnpG lautet:

„Erben haften für die aus dem Nachlaß zu entrichtenden Steuern wie für Nachlaßverbindlichkeiten nach bürgerlichem Recht. Die §§ 105, 106, 109 und 117 der Reichsabgabenordnung und Vorschriften, die in Steuergesetzen enthalten sind, bleiben unberührt.“

§ 1967 BGB gemäß haftet der Erbe für die **Nachlaßverbindlichkeiten** **persönlich** und **unbeschränkt**. Zu den Nachlaßverbindlichkeiten gehören die vom Erblasser herrührenden Schulden, also auch die vom Erblasser herrührenden **Steuerschulden** (§ 1967 Abs. 2 BGB).

Auch nach bürgerlichem Recht gilt also für den Erben zunächst der Grundsatz des § 8 Abs. 1 StAnpG. Die Sonderregelung besteht lediglich darin, daß die Leistungspflicht des Erben beschränkbar ist. Sie beschränkt sich auf Leistung aus dem Nachlaß, wenn vom Nachlaßgericht Nachlaßverwaltung oder Nachlaßkonkurs angeordnet worden ist. Diese Beschränkung auf die im Nachlaß vorhandenen Gegenstände gilt § 8 Abs. 2 Satz 1 StAnpG gemäß auch für das Steuerrecht. Ist Nachlaßverwaltung oder Nachlaßkonkurs eröffnet worden, so gilt steuerlich das folgende:

Der Erbe bleibt Steuerschuldner hinsichtlich der in der Person des Erblassers entstandenen Steuern (§ 8 Abs. 1 StAnpG). Zahlung kann aber nur aus dem Nachlaß verlangt werden. Der Erbe ist verpflichtet, dafür zu sorgen, daß aus dem Nachlaß Mittel zur Bezahlung der Steuerrückstände zurückgehalten und die Steuerrückstände bezahlt werden (§ 106 Abs. 1 AO, § 8 Abs. 2 Satz 2 StAnpG). Verletzt er diese Pflicht schuldhaft, so haftet er mit seinem übrigen Vermögen unbeschränkt persönlich (§ 109 AO, § 8 Abs. 2 Satz 2 StAnpG). Beruht dagegen die Nichtzahlung der Steuerrückstände nicht auf schuldhafter Pflichtverletzung des Erben, so kann Bezahlung der Steuerschulden des Erblassers aus dem nicht zum Nachlaß gehörenden Vermögen des Erben nicht verlangt werden.

Die Beschränkungsmöglichkeit des § 8 Abs. 2 StAnpG gilt nicht nur für die aus dem Nachlaß zu zahlenden Steuern, sondern, dem Sinn dieser Vorschrift entsprechend, für alle Leistungen aus Steuerrecht, also z. B. auch für Erzwingungsstrafen, die gegen den Erblasser festgesetzt waren.

Solange Nachlaßkonkurs oder Nachlaßverwaltung nicht eröffnet sind, gilt auch für den Erben der Grundsatz des § 8 Abs. 1 StAnpG uneingeschränkt.

6. Stellung des Gesamtnachfolgers im Rechtsmittelverfahren

Auf den Gesamtrechtsnachfolger gehen die übertragbaren (Hinweis auf Abschnitte 3 und 4) Pflichten des Rechtsvorgängers in dem Zustand über, in dem sie sich vor Eintritt der Rechtsnachfolge befanden. Gesamtrechtsnachfolge ist die Fortsetzung der Rechtslage des Rechtsvorgängers in ihrer Gesamtheit (Urteil des RFG vom 17. November 1933 V 857/32 in RStBl. 1934 S. 86). Daraus ergeben sich verfahrensrechtlich vier Möglichkeiten:

a) War die Steuerschuld dem Rechtsvorgänger gegenüber bei Eintritt der Rechtsnachfolge durch Steuerbescheid bereits rechtskräftig festgesetzt, so gilt dieser Bescheid gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger. Es ist weder ein neuer Steuerbescheid noch Bekanntgabe des alten Steuerbescheids an den Gesamtrechtsnachfolger notwendig. Rechtsmittel stehen ihm nicht mehr zu. Nachsichtgewährung kommt nicht in Betracht (Urteil des RFG vom 30. Juni 1933 III A 221, 222/33 in RStBl. 1933 S. 754).

Diesen Zustand kann der Rechtsnachfolger nicht dadurch verhindern, daß er vor Eintritt der Rechtsnachfolge unter Hinweis auf die bevorstehende Rechtsnachfolge Rechtsmittel einlegt. Ein solches Rechtsmittel wäre unzulässig (Urteil des RFG vom 26. Oktober 1933 III A 238/33 in RStBl. 1933 S. 1223).

Das gleiche gilt von anderen gegen den Rechtsvorgänger ergangenen Bescheiden, wie z. B. von Feststellungsbescheiden, (Hinweis auf Erlaß des RdZ vom 20. Mai 1936 S 3300 — 660 III in RStBl. 1936 S. 565), Haftungsbescheiden, Steuermeßbescheiden, Abrechnungsbescheiden.

b) War ein Bescheid dem Rechtsvorgänger bekanntgegeben, aber bei Eintritt der Rechtsnachfolge weder rechtskräftig noch mit Rechtsmittel angefochten, so kann der Gesamtrechtsnachfolger Rechtsmittel einlegen. Er gehört zu den Personen, gegen die der Bescheid ergangen ist (§ 238 Satz 1 AO, Urteil des RFG vom 12. Mai 1938 III 268/37 in RStBl. 1938 S. 529).

Die durch Bekanntgabe des Bescheids an den Rechtsvorgänger begonnene Rechtsmittelfrist läuft gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger weiter. War er ohne Verschulden verhindert, das Rechtsmittel rechtzeitig einzulegen, so kann ihm Nachsicht gewährt werden (§ 60 AO). Er kann aber nicht verlangen, daß ihm der Bescheid zugestellt wird.

Wenn es sich bei der Gesamtrechtsnachfolge um mehrere Erben handelt, so kann jeder Erbe das Rechtsmittel einlegen (§ 238 Satz 3 AO).

c) War die Gesamtrechtsnachfolge nach Bekanntgabe des Bescheids an den Rechtsvorgänger und nach Ablauf der Rechtsmittelfrist eingetreten, hatte aber der Rechtsvorgänger rechtzeitig Rechtsmittel eingelegt, so wird der Gesamtrechtsnachfolger von Amts wegen zu dem Verfahren zugezogen.

Dieser im § 240 Abs. 2 Satz 2 AO nur für Rechtsnachfolger bei Feststellungsbescheiden, Steuermeßbescheiden und Realsteuerbescheiden vorgeschriebene Grundsatz wird bei Gesamtrechtsnachfolge allgemein anzuwenden sein. Eine Unterbrechung des Verfahrens findet nicht statt. Die AO läßt diese Frage offen.

d) War ein Bescheid bei Eintritt der Rechtsnachfolge noch nicht bekanntgegeben, so ist er dem Gesamtrechtsnachfolger bekanntzugeben. Die Rechtsmittelfrist beginnt erst mit der Bekanntgabe an diesen. Daß der Bescheid noch auf den Namen des Rechtsvorgängers lautet, schadet nicht (Urteil des RFG vom 30. Mai 1922 III A 216/22, Amtl. Slg. Band 9 S. 306).

Ist die Gesamtrechtsnachfolge durch Tod des Steuerpflichtigen eingetreten, und ist Nachlaßkonkurs oder Nachlaßverwaltung angeordnet, so müssen die Bescheide dem Konkursverwalter oder Nachlaßverwalter bekanntgegeben werden (Urteil des RFG vom 7. Oktober 1936 IV A 4/36 in RStBl. 1936 S. 1062).

7. Stellung des Gesamtrechtsnachfolgers im Zwangsvollstreckungsverfahren

Die Beitreibungsordnung behandelt nur einen Sonderfall der Gesamtrechtsnachfolge, den Erben. § 11 Abs. 4 BeitrD lautet:

„Ist ein Vollstreckungsschuldner gestorben, nachdem gegen ihn mit der Ausführung der Zwangsvollstreckung begonnen worden war, so ist zur Fortsetzung der Zwangsvollstreckung in den Nachlaß ein Leistungsgebot gegen den Erben, Testamentvollstrecker, Nachlaßverwalter oder sonstigen Nachlaßpfleger nicht erforderlich. Hat der Erbe die Erbschaft noch nicht angenommen, oder ist der Erbe unbekannt, oder ist es ungewiß, ob er die Erbschaft angenommen hat, so hat die Vollstreckungsabteilung, wenn bei einer Vollstreckungsmaßnahme die Zuziehung des Vollstreckungsschuldners nötig ist (Beispiele: § 348 Abs. 3, § 349 Abs. 1 Satz 3, § 361 Satz 4 AO), bei dem Amtsgericht, in dessen Bezirk die Zwangsvollstreckung ausgeführt wird, die Bestellung eines einstweiligen besonderen Vertreters zu beantragen; dies gilt nicht, wenn ein Nachlaßpfleger bestimmt ist, oder wenn die Verwaltung des Nachlasses einem Testamentvollstrecker zusteht.“

Im übrigen ist der Gesamtrechtsnachfolger in der Beitreibungsordnung nicht behandelt. Es gilt das folgende:

Die Zwangsvollstreckung kann gegen den Gesamtrechtsnachfolger (wie gegen alle Vollstreckungsschuldner) nur dann durchgeführt werden, wenn gegen ihn Leistungsgebot ergangen ist (§ 11 Abs. 1 BeitrD), und wenn seit der Bekanntgabe des Leistungsgebots an ihn eine Woche verstrichen ist (§ 12 Abs. 1 BeitrD, § 326 Abs. 5 AO).

Das Leistungsgebot ist die Verfügung, kraft deren der Vollstreckungsschuldner zur Zahlung aufgefordert wird (§ 326 Abs. 5 AO). Das Leistungsgebot soll in der Verfügung enthalten sein, durch die die steuerliche Leistung festgesetzt wird (Beispiel: im Steuerbescheid, Haftungsbescheid). § 9 Abs. 2 BeitrD.

Das in Abschnitt 6 Ausgeführte gilt nur für die Verfügung, durch die die steuerliche *Verfügung* festgesetzt wird, nicht auch für das darin enthaltene Leistungsgebot. Bekanntgabe des Leistungsgebots an den Rechtsvorgänger wirkt grundsätzlich nicht gegen den Gesamtrechtsnachfolger. Von diesem Grundsatz gibt es zwei Ausnahmen für die durch Erbfall eintretende Gesamtrechtsnachfolge:

- a) Ist ein Erblasser gestorben, nachdem gegen ihn mit der Ausführung der Zwangsvollstreckung begonnen worden war, so ist zur Fortsetzung der Zwangsvollstreckung in den Nachlaß ein Leistungsgebot gegen den Erben, Testamentvollstrecker, Nachlassverwalter oder sonstigen Nachlasspfleger nicht erforderlich (§ 11 Abs. 4 Satz 1 der BeitrD).
- b) Ist ein Erblasser gestorben, nachdem gegen ihn ein Leistungsgebot ergangen (dem Erblasser bekanntgegeben worden) war, aber bevor gegen den Erblasser mit der Ausführung der Zwangsvollstreckung begonnen worden war, so ist zur Fortsetzung der Zwangsvollstreckung in den Nachlaß ein Leistungsgebot gegen den Erben, Testamentvollstrecker, Nachlassverwalter oder sonstigen Nachlasspfleger auch nicht erforderlich. Das ist in der Praxis in Anlehnung in den im § 238 Satz 3 AO enthaltenen Grundsatz anerkannt. Ein klare Regelung, wie sie im § 8 StAnpG für das materielle Recht getroffen ist, fehlt noch für das Verfahrensrecht.

Soll wegen einer Steuerschuld des Erblassers nicht nur in den Nachlaß, sondern auch in das sonstige Vermögen des Erben vollstreckt werden, so ist ein Leistungsgebot gegen den Erben auch dann erforderlich, wenn gegen den Erblasser vor seinem Tod bereits ein Leistungsgebot ergangen und mit der Ausführung der Zwangsvollstreckung begonnen worden war.

Fühlt sich der Gesamtrechtsnachfolger durch die Vollstreckung aus einem Bescheid mit Leistungsgebot, der gegen den Rechtsvorgänger ergangen war, beschwert, so hat er die folgenden Möglichkeiten:

Wenn der Bescheid noch nicht rechtskräftig ist, so kann er gegen den Bescheid Rechtsmittel erheben. Hinweis auf Abschnitt 6.

Dadurch wird allerdings die Vollstreckung noch nicht gehemmt (§ 251 AO). Die Behörde, die den Bescheid erlassen hat, kann jedoch die Vollziehung aussetzen (§ 251 Satz 2 AO). Macht sie das nicht, und zahlt der Vollstreckungsschuldner infolgedessen, so hat er später bei Erfolg des Rechtsmittels § 151 AO gemäß einen Erstattungsanspruch.

Ist der Bescheid rechtskräftig, so kann der Gesamtrechtsnachfolger Einwendungen gegen die Entstehung und die Höhe des Anspruchs nicht mehr geltend machen (§ 327 AO).

Er kann nur einwenden:

- a) Die Art und Weise der Zwangsvollstreckung ist fehlerhaft. Dafür ist das Rechtsmittel der Beschwerde gegeben (§ 59 BeitrD, §§ 237, 303 bis 305 AO).

Beispiele:

A. Der Erbe, dessen Leistungspflicht infolge Anordnung der Nachlassverwaltung beschränkt ist, beschwert sich, weil Gegenstände aus seinem sonstigen, nicht zum Nachlaß gehörenden Vermögen gepfändet wurden. Der Erbe kann in diesem Fall nicht etwa Widerspruchsklage vor dem ordentlichen Gericht § 328 AO gemäß erheben, weil er nicht „Dritter“ ist.

B. Der Kaufmann, der das Vermögen einer GmbH den Vorschriften des Gesetzes über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften vom 5. Juli 1934 gemäß übernommen hat, beschwert sich, weil unpfändbare Gegenstände (§ 350 AO, §§ 811 bis 813 ZPO) gepfändet wurden.

Über die Beschwerde entscheidet der Oberfinanzpräsident (§ 304 Abs. 1 AO).

- b) Die heizutreibende Forderung ist bereits (durch Zahlung, Erlaß, Aufrechnung, Verjährung) erloschen oder gestundet, oder die Anordnung des Zwangsverfahrens ist unzulässig. In diesem Fall muß er vorläufig leisten. Er kann aber Erstattung § 152 AO gemäß beantragen (§ 327 Abs. 2 AO).

- c) Der Erbe kann außerdem infolge seiner Sonderstellung (Hinweis auf Abschnitt 5) auch bei Vollstreckung nur in den Nachlaß einwenden, daß noch nicht drei Monate seit der Annahme der Erbschaft verstrichen sind und ein Inventar (WGB § 1993 u. f.) noch nicht errichtet ist, oder daß das eingeleitete Aufgebotsverfahren noch nicht beendet ist (§ 58 Abs. 4 BeitrD). Diese Einwendung ist jedoch § 2016 BGB gemäß unbeachtlich, wenn der Erbe unbeschränkt haftet, oder wenn die Voraussetzungen des § 1971 BGB vorliegen.

Auf Grund dieser Einreden kann der Erbe erreichen, daß die Zwangsvollstreckung bis zum Ablauf bestimmter Fristen auf solche Maßregeln beschränkt wird, die zur Vollziehung eines Arrestes zulässig sind (§ 58 Abs. 4 BeitrD).

- d) Will der Gesamtrechtsnachfolger die Tatsache der Gesamtrechtsnachfolge bestreiten, so kann er das nur im ordentlichen Rechtsmittelverfahren gegen den zum Leistungsgebot gehörenden Steuerbescheid tun. Ist der Steuerbescheid bereits in der Hand des Rechtsvorgängers rechtskräftig geworden (Hinweis auf Abs. 3 a oben), so bleibt ihm nur die Dienstaufsichtsbeschwerde.

Er kann nicht Klage vor den ordentlichen Gerichten erheben. Er ist nicht „Dritter“ im Sinn von § 328 AO, sondern er ist Steuerpflichtiger (Hinweis auf Abschnitt 3 oben) und bestreitet mit seinem Einwand in Wirklichkeit seine Steuerpflicht. Die Nachprüfung, ob jemand Steuerpflichtiger ist, kann nicht durch die ordentlichen Gerichte erfolgen (§ 242 AO).

Wurde der Anspruch bereits beigetrieben, so kann der Gesamtrechtsnachfolger Erstattung § 152 AO gemäß befragen.

8. Übergang steuerlicher Befugnisse des Rechtsvorgängers auf den Gesamtrechtsnachfolger

Entsprechend dem Wesen der Gesamtrechtsnachfolge gehen nicht nur die steuerlichen Pflichten, sondern auch die steuerlichen Befugnisse und Vergünstigungen des Rechtsvorgängers auf den Gesamtrechtsnachfolger über.

Soweit es sich um Befugnisse im Rechtsmittelverfahren handelt, Hinweis auf Abschnitt 6.

Daß Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen, ist in der Begründung zum Steueranpassungsgesetz (NStBl. 1934 S. 1403 zu § 8) anerkannt. Das gleiche muß für Vergütungsansprüche, die in der Person des Rechtsvorgängers entstanden sind, grundsätzlich gelten.

Vergünstigungen, die dem Rechtsvorgänger durch besondere Verfügung der Steuerbehörde gewährt wurden, (Beispiele: Stundung, Erlaß, Buchführungserleichterung) gehen ebenfalls über. Die Steuerbehörde hat jedoch die Möglichkeit, diese Verfügungen § 96 Abs. 1 Ziffer 2 AO gemäß zu widerrufen, wenn sich durch die Rechtsnachfolge die Verhältnisse geändert haben, die bei Bekanntgabe der Verfügung an den Rechtsvorgänger maßgebend waren (Hinweis auf Grober „Zur Anwendbarkeit des § 96 AO“ DStZ 1938 Nr. 52/53).

9. Bedeutung des Rechtsvorgängers für die zukünftigen steuerlichen Pflichten des Gesamtrechtsnachfolgers

a) Umfahsteuer

Für einen steuerbaren Vorgang, der in die Zeit nach Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge fällt, und für Vergünstigungen, die erst nachher gewährt werden sollen, sind im allgemeinen die Verhältnisse des Gesamtrechtsnachfolgers maßgebend.

Von diesem Grundsatz gibt es Ausnahmen. Solche Ausnahmen sind insbesondere bei Anwendung des § 7 Absätze 3 und 4 UStG denkbar. Voraussetzung für die Anwendung des ermäßigten Steuerfußes von 1/2 v. S. § 7 Abs. 3 UStG gemäß ist, daß

1. Lieferung bestimmter Gegenstände im Großhandel vorliegt.

2. der Unternehmer die Gegenstände erworben und nicht bearbeitet oder verarbeitet hat,
3. der Buchnachweis in Ordnung ist,
4. im letzten vorangegangenen Kalenderjahr die Lieferungen außerhalb des Großhandels nicht mehr als 75 v. H. des Gesamtumsatzes betragen haben.

Bei den Voraussetzungen zu Ziffern 2 und 4 handelt es sich um Dinge, die zeitlich vor dem steuerbaren Vorgang liegen. Es kann daher der Fall eintreten, daß in der Zeit zwischen dem steuerbaren Vorgang und dem Beginn des letzten vorangegangenen Kalenderjahres eine Gesamtrechtsnachfolge eintritt.

Beispiel:

Ein Unternehmer, der bisher ein Einzelhandelsgeschäft betrieben hat, erwirbt durch Erbfall 1938 ein Großhandelsunternehmen. Ein Teil der Großhandelsgegenstände ist — zum Teil schon vom Erblasser, zum Teil erst vom Gesamtrechtsnachfolger — bearbeitet worden. Der Gesamtrechtsnachfolger soll zur Umsatzsteuer 1938 veranlagt werden.

Es entstehen die folgenden Zweifelsfragen:

1. Großhandel hatte im Vorjahr nur der Rechtsvorgänger. Ist dieser Großhandel des Rechtsvorgängers dem Gesamtrechtsnachfolger zuzurechnen, so daß der ermäßigte Steuerfuß des § 7 Abs. 3 UStG angewendet werden kann?
2. Der Rechtsvorgänger hat die Großhandelsgegenstände zum Teil bearbeitet. Schließt diese Bearbeitung die Anwendung des ermäßigten Steuerfußes § 7 Abs. 3 UStG gemäß auf diese Gegenstände aus, oder wird der Gesamtrechtsnachfolger so behandelt, als ob er diese Gegenstände in bearbeitetem Zustande vom Rechtsvorgänger „erworben“ hat?

Zu diesen Fragen hat der RStB im Urteil vom 8. Januar 1937 Va 565/36 (RStBl. 1937 S. 327/328) Stellung genommen. Es handelte sich dort um das folgende:

Eine GmbH wurde auf Grund des Gesetzes über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften vom 5. Juli 1934 am 10. Oktober 1935 in eine OHG umgewandelt. Die GmbH hatte nur Einzelhandel. Die OHG dagegen hat bis Ende 1935 das ganze Warenlager im Großhandel verkauft. Die OHG war der Ansicht, daß sie als neues Unternehmen Abschnitt B Ziffer 17 c des RdE-Erlasses vom 7. Dezember

1934 S 4030 — 50 II (RStBl. 1934 S. 1546, jetzt ersetzt durch RdE-Erlaß vom 20. Januar 1939 S 4015 — 1 III Ziff. 16 Abs. 3 in RStBl. 1939 S. 134) gemäß behandelt werden müsse. Sie verlangte daher, wegen der Veräußerung des übernommenen Warenlagers mit dem ermäßigten Steuerfuß zur Umsatzsteuer herangezogen zu werden. Der RStB lehnte die Auffassung der OHG ab. Er führte u. a. aus:

„Es ist hier davon auszugehen, daß der neue Unternehmer die gewerbliche Tätigkeit des Vorgängers im gleichen Rahmen fortsetzt und dabei in die gesamte Rechtsstellung, auch die Steuerpflicht des Vorgängers, eintritt, so daß deren Voraussetzungen sowohl im Fall des § 7 Abs. 3 wie in dem des § 7 Abs. 4 UStG 1934 aus der Unternehmertätigkeit des früheren Unternehmens zu entnehmen sind.“

Daraus ergibt sich das folgende:

Haben die Lieferungen des Rechtsvorgängers außerhalb des Großhandels im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 75 v. H. des Gesamtumsatzes betragen, so ist das für die Anwendung des ermäßigten Steuerfußes beim Gesamtrechtsnachfolger zu berücksichtigen. Der Umsatz des Rechtsvorgängers und des Gesamtrechtsnachfolgers bilden eine Einheit, innerhalb der die Lieferungen außerhalb des Großhandels nicht mehr als 75 v. H. betragen haben dürfen. Entsprechendes gilt für die Erhöhung des Umsatzsteuerfußes auf 2½ v. H. § 7 Abs. 4 UStG gemäß.

Sind Gegenstände, die der Rechtsvorgänger erworben hat, vom Gesamtrechtsnachfolger weitergeliefert worden, so ist der ermäßigte Steuerfuß nur anzuwenden, wenn weder der Rechtsvorgänger noch der Gesamtrechtsnachfolger die Gegenstände bearbeitet oder verarbeitet haben. Hat der Rechtsvorgänger oder der Gesamtrechtsnachfolger sie bearbeitet oder verarbeitet, so kommt der ermäßigte Steuerfuß beim Gesamtrechtsnachfolger nicht mehr in Betracht.

b) Einkommensteuer

Bezieht der Gesamtrechtsnachfolger Einkünfte, die auf den Rechtsvorgänger zurückgehen, so sind sie beim Rechtsnachfolger der gleichen Einkunftsart zuzurechnen, der sie beim Rechtsvorgänger zuzurechnen gewesen waren (§ 24 Ziffer 2 EStG, § 2 Abs. 2 Ziffer 2 EStB). Dieser Grundfuß gilt jedoch auch für den Sonderrechtsnachfolger (Blümich, Erläuterungsbuch zum Einkommensteuergesetz, Anmerkung 3 zu § 24).

Fehler in früheren Bilanzen mit steuerlicher Wirkung

Von Oberregierungsrat Dr. Klimmer, Finanzamt Kaiserslautern

Inhalt:

1. Grundlagen,
2. Praktisches Beispiel,
3. Die Rechtsprechung,
4. Absetzungen für Abnutzung,
5. Verhinderung des steuerlichen Ausgleichs durch spätere Verlustjahre,
6. Der Einfluß von Trenn und Glaube (§ 1 StAnpG),
 - a) Allgemeines,
 - b) Bewußte Fehler gewinnerhöhender Art,
 - c) Bewußte Fehler gewinnmindernder Art,
 - d) Absetzungen für Abnutzung.

1. Grundlagen

Im Gegensatz zu Verlustjahren haben Fehler in den Schlußbilanzen von Gewinnjahren in der Regel eine Beeinflussung des Gewinnes und der Steuer zugunsten oder zuungunsten des Pflichtigen zur Folge.

Ist dem Pflichtigen im Vorjahr ein gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts oder des Steuerrechts verstößender Bilanzansatz unterlaufen, der zu einer höheren oder geringeren Besteuerung des Vorjahres geführt hat, so entstehen bei der Veranlagung des nächsten (laufenden) Jahres die folgenden Fragen:

1. Kann der Fehler durch eine Berichtigung der Veranlagung des früheren Jahres beseitigt werden?
2. Wenn eine Berichtigungsveranlagung nach Ziffer 1 nicht möglich ist:
 - a) Kann es beim Eintritt des steuerlichen Ausgleichs bewenden?

- b) Ist der Fehler in der Schlußbilanz des laufenden Jahres zu berichtigen?
- c) Müssen nach Berichtigung der Schlußbilanz auch die früheren Bilanzen zurückberichtigt werden?
- d) Kann der fehlerhafte Ansatz durch Berichtigung der Anfangsbilanz des laufenden Jahres beseitigt werden?

Zu 1:

Die Frage, ob für ein bereits rechtskräftig veranlagtes Jahr eine Berichtigung der Veranlagung stattfinden darf, richtet sich nach den verfahrensrechtlichen Vorschriften der §§ 92, 94 und 222 AO, § 4 Abs. 3 StAnpG. Die Veranlagungsberichtigung ist meist der einfachste Weg, eine unrichtige Veranlagung auszuräumen. Dadurch wird auch die unrichtige Bilanz des Fehlerjahres richtiggestellt. In Auswirkung des Grundgesetzes des Bilanzenszu-

sammenhanges wird der Fehler so aus den Bilanzen der folgenden Jahre entfernt (§ 4 Absatz 3 StAnpG).

Zu 2a:

Scheitert jedoch die Veranlagungsberichtigung an den Schranken des Verfahrensrechts und dergl., dann kommt es zunächst darauf an, ob sich der Fehler nicht schon im Laufe des zu veranlagenden Jahres infolge der Zweischneidigkeit der Bilanzen steuerlich ausgeglichen hat.

Beispiel:

Der im Vorjahr unterbewertete Gegenstand ist im laufenden Jahre verkauft worden.

Da das gleiche Betriebsvermögen in die Mitte des Ablaufs zweier Jahre mit entgegengesetzten Vorzeichen gestellt wird, wirkt dies auch im entgegengesetzten Sinn für die Vergangenheit und für die Zukunft. Die Bilanz-zweischneidigkeit hat deshalb selbsttätig eine fehlerausgleichende Wirkung. Mag die zu niedrige Bewertung eines Gegenstandes in der Schlussbilanz eines Jahres für den Pflichtigen auch günstig sein, so wirkt sie sich doch unter Umständen schon im nächsten Jahr umgekehrt aus. Vorteile und Nachteile eines Jahres kehren sich im Jahr der Veräußerung des Gegenstands in das Gegenteil um. Das Gesamtergebnis der beiden Jahre entspricht trotz des Fehlers dem tatsächlichen Erfolg dieses Zeitraums. Der Fehler hat sich infolge der Zweischneidigkeit der Bilanz ausgeglichen, das Betriebsvermögen weist wieder die richtige Höhe aus.

Mit dem bilanzmäßigen Ausgleich vollzieht sich auch in der Regel die steuerliche Umkehr des früheren Steuervorteils oder Steuernachteils. Der Fehler wird dadurch auch steuerlich ausgeglichen, so daß es häufig keiner weiteren Maßnahme mehr bedarf. Auf die Tatsache, daß sich infolge der Staffelung des Tarifs gewisse Unebenheiten ergeben, legt der Reichsfinanzhof kein besonderes Gewicht (RStBl. 1930 S. 69, 344, 462). Durch die Mehreinkommensteuer wird der steuerliche Ausgleich künftig noch stärker beeinträchtigt werden, so daß in vielen Fällen nicht mehr die Rede davon sein kann, daß der frühere Steuervorteil oder Steuernachteil durch die Zweischneidigkeit der Bilanz in entsprechender Höhe ausgeglichen wird. Die Erfassung des richtigen Gewinnes des einzelnen Jahres und die Befreiung der bestehenden Gewinneverlagerung (Gebhardt, DStZ 1939 Nr. 19) ist daher notwendig, wenn die Staffelung des Tarifs und die Mehreinkommensteuer den steuerlichen Ausgleich zu stark beeinträchtigen; mit anderen Worten, der richtige Gewinn der einzelnen Jahre muß durch Berichtigung der Veranlagung des Fehlerjahres ermittelt werden. Die Schranken, die § 222 W der Veranlagungsberichtigung früherer Jahre entgegensetzt, erweisen sich hier als untragbare Störung und dürften im Hinblick auf die Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 1 StAnpG) nicht zu beachten sein.

Zu 2b:

Ist der vorerwähnte Ausgleich noch nicht eingetreten, der Fehler also in der Schlussbilanz des laufenden Jahres noch enthalten, so muß § 4 Absatz 2 EStG 1938 gemäß dieser Schlussbilanz berichtigt werden.

Beispiel:

Der im Vorjahr unterbewertete Gegenstand ist in der Schlussbilanz des laufenden Jahres noch enthalten und wird in dieser Bilanz richtiggestellt.

Sierdurch tritt die Umkehr des früheren steuerlichen Vorteils oder Nachteils ein. Der Pflichtige versteuert jetzt einen höheren Gewinn, weil er früher zu gering versteuert war und umgekehrt. Die Ausführungen zu 2a am Schlusse gelten entsprechend.

Zu 2c:

An sich würde der Grundsatz des Wertausgleiches (§ 6 Ziffer 1 Satz 1, 2, 5, Ziffer 2 Satz 1, 2, 3, Ziffer 3 EStG) die Zurückberichtigung der vorhergehenden Schlussbilanzen bis zur Fehlerquelle fordern, wenn der nämliche Gegenstand in mehreren fortlaufenden Bilanzen falsch bewertet wurde (Hinweis auf Klimmer, Steuerwarte

1939 S. 441). Hier scheidet jedoch der Grundsatz des Bilanzenzusammenhanges, der im Interesse der Zweischneidigkeit der Bilanzen und des steuerlichen Ausgleichs die Zurückberichtigung der Bilanzen verbietet. Die Zurückberichtigung würde nämlich den Ausgleich des Fehlers stören. Der Grundsatz der Zurückberichtigung falscher Bilanzen gilt also im Falle steuerlicher Auswirkung des Fehlers in der Regel nicht (Schid, DStZ 1938 S. 936).

Zu 2d:

Die selbständige Berichtigung der Anfangsbilanz des laufenden Jahres ohne Berichtigung der vorhergehenden Bilanzen kann regelmäßig nicht in Betracht kommen (RStBl. 1939 S. 393). Sie bedeutet eine Durchbrechung des Bilanzenzusammenhanges, hebt die Bilanz-zweischneidigkeit auf und verhindert den Ausgleich des Fehlers. Wenn eine Veranlagungsberichtigung für das Vorjahr in Fällen steuerlicher Auswirkung nicht möglich ist, dann muß der fehlerhafte Ansatz in die Anfangsbilanz des nächsten Jahres übernommen werden, damit er sich durch Gewinnerwirklichung oder Berichtigung der Schlussbilanz des laufenden Jahres ausgleichen kann.

Der allgemein gehaltene Satz des Ersten Senates in RStBl. 1929 S. 28: „Es darf nur der zulässigerweise für das Ende eines Steuerabschnitts eingesetzte Wert am Anfang des nächsten Steuerabschnitts wieder erscheinen“, hat den Fall im Auge, daß

- entweder Berichtigungsveranlagungen für die Vorjahre möglich sind oder
- der Fehler sich steuerlich nicht ausgewirkt hat (Verlustjahre ohne späteren Verlustabzug usw.).

Fehlen diese Voraussetzungen, dann muß der Fehler in die nächste Anfangsbilanz aufgenommen und dem bilanzmäßigen und steuerlichen Ausgleich zugeführt werden.

2. Praktisches Beispiel

Wir wollen die Richtigkeit dieser Ausführungen an einem Beispiel erproben:

Ein Pflichtiger hat versehentlich eine Forderung von nur 10 000 RM mit 15 000 RM in die Schlussbilanz des Gewinnvorjahres 1937 eingesetzt. Der Gewinn 1937 ist um 5 000 RM zu hoch veranlagt, es hat sich auch eine zu hohe Einkommensteuer ergeben. Der Fehler erscheint in der Anfangsbilanz 1938 wieder. Eine Berichtigungsveranlagung für 1937 sei nicht möglich. Geht die Forderung nun im Laufe des Jahres 1938 mit nur 10 000 RM ein, so entsteht in diesem Jahre eine Betriebsvermögensminderung von 5 000 RM, die der Betriebsvermögenserhöhung 1937 entspricht. Das Betriebsvermögen weist wieder die richtige Höhe aus. Der Fehler hat sich infolge der Zweischneidigkeit der Bilanz ausgeglichen. Der Gewinn hat sich nur verlagert. Würde man in diesem Falle die Anfangsbilanz 1938 durch Einsatz des richtigen Wertes von 10 000 RM berichtigen, so würde der Eingang der Forderung mit 10 000 RM nur eine Betriebsvermögensumsetzung zur Folge haben und die zu hohe Besteuerung des Jahres 1937 würde sich nicht mehr ausgleichen. Der Bilanzenzusammenhang würde durch eine solche Berichtigung der Anfangsbilanz 1938 zu Unrecht durchbrochen und seine fehlerausgleichende Wirkung zerstört. Das gleiche Ergebnis würde auch die Zurückberichtigung der Bilanzen bis zur Vorjahrsschlussbilanz einschließlich zeitigen, wenn nicht gleichzeitig Berichtigungsveranlagungen durchgeführt würden. Würde der falsche Wertansatz schon aus früheren Bilanzen vor 1937 verschleppt worden sein, so wäre die Beurteilung die nämliche.

Der Fehlerausgleich tritt nicht immer schon im nächsten Jahr ein.

Nehmen wir in unserem Beispiel an, daß die Forderung erst 1940 eingeht, dann würde sich die frühere Gewinnerhöhung erst im Jahre 1940 ausgleichen. In diesem Falle ist es notwendig, die Schlussbilanz des Jahres zu berichtigen, in dem der Fehler entdeckt wird (§ 4 Absatz 2 EStG), um den Ausgleich noch in diesem Jahre herbeizuführen. Wird z. B. bei der Veranlagung

1938 der Fehler entdeckt und der richtige Betrag von 10 000 Reichsmark in die Schlussbilanz dieses Jahres eingestellt, dann ergibt sich 1938 eine Betriebsvermögensverminderung von 5 000 RM, da in der Anfangsbilanz 1938 der Betrag von 15 000 RM gegenübersteht. Damit ist der Fehler ausgeglichen.

3. Die Rechtsprechung

Der Reichsfinanzhof hat sich schon oft mit ähnlich gelagerten Fällen zu beschäftigen gehabt. Soweit eine Berichtigungsveranlagung nicht in Frage kommt, versagte er durchweg die Zurückberichtigung der Bilanzen bis zur Fehlerquelle oder die selbständige Berichtigung der Anfangsbilanz des laufenden Jahres, weil dadurch der steuerliche Ausgleich des Fehlers verhindert würde.

Dem Urteil RStBl. 1930 S. 462 lag der Fall zugrunde, daß der Pflichtige in der Schlussbilanz des Vorjahres 1927 einen schon verkauften Kraftwagen versehentlich noch aktiviert und dadurch den Gewinn zu hoch ausgewiesen hatte. Das Finanzamt hat den Betrag in der Anfangsbilanz 1928 gestrichen (Durchbrechung des Bilanzzusammenhanges!). Der Reichsfinanzhof läßt dies nicht zu und stellt fest, daß der Fehler, sobald er erkannt wurde, in der nächsten Schlussbilanz, also hier in der Schlussbilanz 1928, zu berichtigen war. Die Berichtigung der Anfangsbilanz würde nämlich zur Folge haben, daß sich die zu hohe Besteuerung des Vorjahres nicht mehr ausgleichen würde. Die Berichtigung der Schlussbilanz 1928, die sich normalerweise als Betriebsvermögensverminderung auswirken und die zu hohe Besteuerung des Vorjahres ausgleichen muß, würde dann nur als Betriebsvermögensumschichtung in Erscheinung treten.

Im Falle RStBl. 1930 S. 69 hatte die Pflichtige eine Aufbringungsschuld zu Unrecht in die Schlussbilanz 1926 eingestellt und dadurch den Gewinn und die Steuerherabgedrückt. Die Bezahlung der Schuld im Jahre 1927 wirkte daher nur als Betriebsvermögensumschichtung, so daß der Gewinn und die Steuer 1927 entsprechend höher ausfielen. Damit war der Fehler steuerlich ausgeglichen und keine Berichtigung der Bilanzen veranlaßt. „Die Gesellschaft versteuert nun diesen Posten, den sie bereits 1926 hätte versteuern müssen, 1927 mit.“

Auch in den Urteilen RStBl. 1930 S. 344 und RStBl. 1935 S. 1449 (zu niedrige Warenbewertung) läßt der Reichsfinanzhof die Berichtigung der Anfangsbilanz des laufenden Jahres nicht zu, um die Möglichkeit des steuerlichen Ausgleichs zu erhalten. In letztgenanntem Urteil ist nicht genau ersichtlich, warum der Reichsfinanzhof die Schlussbilanz 1930 hinsichtlich der aus 1929 stammenden zu niedrig bewerteten Waren nicht ändert, sondern dem Finanzamt die Berichtigung der Veranlagung 1929 anheimstellt.

Auch in dem wichtigen Urteil RStBl. 1937 S. 332 weist der Reichsfinanzhof den Antrag des Pflichtigen auf Berichtigung der Anfangsbilanz zurück. Der Pflichtige hatte in den früheren Jahren die Aktivierung von Tilgungsbeiträgen unterlassen. Der Reichsfinanzhof billigt die Durchführung der Berichtigungsveranlagung. Das Finanzamt konnte zwar die Veranlagungen aller Jahre berichtigen, in Folge des Bilanzzusammenhanges durfte es aber auch nur die Veranlagung des letzten oder der letzten Jahre berichtigen. Aus dem Urteil geht eindeutig hervor, daß eine Zurückberichtigung der Bilanzen allein nur in Frage kommt, wenn sich der Fehler steuerlich nicht ausgewirkt hat.

Schließlich sei noch auf das Urteil Kartei EStG 1925 § 13 Nr. 423 verwiesen (zu niedriger Ansatz von Wertpapieren). Der Reichsfinanzhof erklärt hier die vom Pflichtigen verlangte Berichtigung der Vorjahrsabschlussbilanz nebst Anfangsbilanz des laufenden Jahres als Verstoß gegen den Bilanzzusammenhang, weil sich bereits eine steuerliche Auswirkung ergeben hatte.

4. Absetzungen für Abnutzung

Die Absetzungen für Abnutzung bedürfen einer besonderen Betrachtung. Sie stellen — im Gegensatz zur Abschreibung auf den Teilwert wegen Wertminderung — eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

auf die technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer dar (§ 6 Ziffer 1, § 7 EStG). Es steht dem buchführenden Kaufmann nicht frei, Absetzungen zu unterlassen. Er muß vielmehr nach zwingenden Vorschriften des Handels- und Steuerrechts an den abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens angemessene Absetzungen vornehmen (RFG RStBl. 1936 S. 989).

Sind in früheren Jahren die Absetzungen falsch bemessen worden, so würde sich dieser Fehler zwar auch im Laufe der Jahre ausgleichen. Je mehr der Pflichtige früher abgesetzt hat, um so weniger kann er künftighin absetzen usw. Er wäre aber gegenüber der tatsächlichen Nutzungsdauer zu früh oder zu spät mit der Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten fertig. Es wird also die Verteilung des noch nicht abgesetzten Betrages, des sogenannten Restnutzungswertes, auf die Restnutzungsdauer erforderlich, um ein Auseinanderfallen der Absetzungen und der Nutzungsdauer zu vermeiden (RStBl. 1938 S. 770).

Durch Berichtigungsveranlagungen können auch hier die früheren Jahre selbstverständlich bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 222 AO richtiggestellt werden. Findet eine Berichtigungsveranlagung aber nicht statt, dann ist eine Berichtigung der Anfangsbilanz des laufenden Jahres oder eine Zurückberichtigung aller Bilanzen bis zur Fehlerquelle nicht möglich. Ein solcher Fall lag dem Urteil des Reichsfinanzhofes vom 30. März 1938 (RStBl. 1938 S. 770) zugrunde. Der Pflichtige hatte zu hohe Absetzungen auf Maschinen vorgenommen. Das Finanzamt hatte ohne Berichtigung der früheren Veranlagungen den Anfangsbestand des Maschinenkontos im laufenden Jahre 1934 geändert und so den Bilanzzusammenhang durchbrochen. Der Reichsfinanzhof erklärt dies für falsch. „Es war unzulässig, daß der Buchprüfer den Endbestand 1933 = Anfangsbestand 1934 für die Veranlagung 1934 änderte, denn das Finanzamt hat die früheren Veranlagungen nicht berichtigt.“ Der Reichsfinanzhof bringt dann das folgende Beispiel:

Anschaffungswert am 1. Januar 1930: 100 000 RM. Richtige Gesamtnutzungsdauer zehn Jahre. Der Pflichtige hätte also bis Ende 1933 viermal 10 000 RM = 40 000 RM absetzen dürfen; er hat aber zu Unrecht in den den rechtskräftigen Steuerfestsetzungen zugrunde gelegten Bilanzen vom 31. Dezember 1930 bis 1933 jährlich je 15 000 RM, zusammen 60 000 RM, abgesetzt (20 000 RM zuviel), so daß die Maschinen statt mit richtig 60 000 RM nur mit 40 000 RM in der Schlussbilanz 1933 stehen.

Würde in diesem Beispiel der Ansatz der Anfangsbilanz 1934 auf 60 000 RM erhöht, so könnte der Pflichtige die bereits zuviel abgesetzten 20 000 RM noch mal absetzen. Dies geht nicht an. Der Pflichtige soll zwar in den Genuß des vollen Abzugs der Anschaffungs- und Herstellungskosten kommen, er soll aber nicht mehr und nicht weniger absetzen können, als er aufgewendet hat. Auch jede andere Änderung des Anfangswertes 1934 würde zur Folge haben, daß mehr oder weniger Anschaffungskosten abgesetzt werden würden, als dem tatsächlichen Aufwand für den Gegenstand entspricht. Der Wertansatz der Endbilanz 1933 mit 40 000 RM Restwert muß daher unter allen Umständen in die Anfangsbilanz 1934 übernommen und auf die tatsächliche Restnutzungsdauer von sechs Jahren verteilt werden.

Man könnte daran denken, in diesem Falle ebenso wie bei falschem Ansatz einer Forderung u. dgl. wenigstens die Schlussbilanz des Jahres 1934 zu berichtigen, die zu hohen Absetzungen der Vorjahre durch Erhöhung des Wertansatzes in dieser Schlussbilanz um 20 000 RM zunächst dem Gewinn 1934 wieder zuzuführen und erst in der Folgezeit ihren Abzug zuzulassen. Der Reichsfinanzhof hat jedoch in feststehender Rechtsprechung (RStBl. 1938 S. 770) entschieden, daß der Steuerpflichtige nur in Kauf nehmen muß, daß die Absetzungen für die Zukunft durch die Verteilung auf die Restnutzungsdauer geringer werden. Für die Vergangenheit verbleibt der Pflichtige im Genuß der zu hohen Absetzungen. Der steuerliche Ausgleich tritt in der Folgezeit dadurch ein, daß die künftigen Absetzungen um so niedriger sind, je mehr früher abgesetzt wurde, so daß sich die künftige

Einkommensteuer entsprechend erhöht. Hiervon ist der Fall zu unterscheiden, daß in der Steuerbilanz höhere Absetzungen vorgenommen worden sind als in der Handelsbilanz. Dann ist eine allmähliche Angleichung der Steuerbilanz erforderlich (siehe RStBl. 1930 S. 153).

Aus den gleichen Erwägungen ergibt sich, daß auch dann von dem Wertanfaß der Vorjahrsabschlussbilanz auszugehen und lediglich eine Verteilung dieses Restwertes auf die Restnutzungsdauer vorzunehmen ist, wenn der Pflichtige bisher zu niedrige Absetzungen vorgenommen hat (RStBl. 1932 S. 528, 1929 S. 269). In der Entscheidung RStBl. 1937 S. 680, wo es sich ebenfalls um zu geringe Absetzungen handelt, wird ausgeführt: „Die Rechtslage wäre anders zu beurteilen, wenn die Abschlussbilanz 1933 einer Veranlagung zugrunde gelegen hätte (in dem betreffenden Falle handelt es sich um ein Verlustjahr), die zu einer Steuer geführt hätte. Denn dann hätten sich die unrichtigen Bilanzen steuerlich ausgewirkt und das für das Wirtschaftsjahr 1933 festgestellte Endvermögen müßte grundsätzlich als Anfangsvermögen für die Besteuerung des Jahres 1934 erscheinen.“

5. Verhinderung des steuerlichen Ausgleichs durch spätere Verlustjahre

Ich habe bereits oben den Fall erörtert, daß sich ein falscher Anfaß in früheren Bilanzen steuerlich nicht ausgewirkt hat, weil Verlustjahre vorlagen. Es ist jedoch auch der umgekehrte Fall möglich, daß sich der falsche Bilanzanfaß zwar in früheren Gewinnvorjahren steuerlich ausgewirkt hat, ein Ausgleich des Fehlers in der Zukunft aber unterbleibt, weil Verlust eingetreten ist. Es ist auch denkbar, daß ein Pflichtiger die durch Bilanzensammenhang bedingte Gewinnveranlagung dazu benutzt, um durch Weglassen oder zu geringen Anfaß eines Besitzpostens im Gewinnvorjahr den Gewinn und die Steuern zu drücken und den Gewinn im folgenden Jahr in einem Verlusttopf verschwinden zu lassen, oder ihn in einem steuerlich günstiger gelegenen Jahr zum Vorschein zu bringen. Es ist aber auch möglich, daß der Pflichtige im Gewinnvorjahr zu hoch besteuert wurde und durch das folgende Verlustjahr um den steuerlichen Ausgleich gebracht wird. Auch in diesen Fällen darf der Bilanzensammenhang nicht durchbrochen werden. Es bleibt nur übrig, die Veranlagung des Vorjahres zu berichtigen, wodurch sich auch eine Berichtigung für das folgende Jahr ergeben kann (§ 4 Absatz 3 StAnpG).

6. Der Einfluß von Treu und Glaube (§ 1 StAnpG)

a) Allgemeines

Das ganze Gebiet der Berichtigung von Bilanzfehlern wird von dem Grundsatz von Treu und Glaube beherrscht (§ 1 StAnpG). Treu und Glaube verlangt z. B., daß dem Pflichtigen die im Gesetz vorgesehenen Begünstigungen (Absetzungen, Abzug der Betriebsausgaben) nachträglich gewährt werden, wenn sie früher zu Unrecht versagt wurden, daß der Pflichtige einen Gewinn, den er früher zu Unrecht versteuert hat, später nicht nochmals versteuern muß, daß er den Gewinn nicht willkürlich auf andere Jahre verschieben darf, daß er eine Vergünstigung nicht nochmals ausnutzen kann, wenn er sie schon früher erlangt hat. Ein anschauliches Beispiel bietet die Entscheidung des Großen Senates im RStBl. 1939 S. 321. Die Fertigungsgemeinkosten konnten früher bei der Bewertung unberücksichtigt bleiben (RStBl. 1931 S. 307). Seit dem Einkommensteuergesetz 1934 sind diese Kosten aber zu den Herstellungskosten zu rechnen und waren deshalb in die Abschlussbilanz 1934 einzustellen. Der Reichsfinanzhof läßt jedoch im Hinblick auf § 1 StAnpG die Einstellung in die Anfangsbilanz 1934 zu. Es würde sonst ein Gewinn versteuert, der im Jahre 1934 nicht erzielt worden ist. Die Bilanz vom 1. Januar 1934 ist gewissermaßen die Eröffnungsbilanz für die Fertigungsgemeinkosten.

Die Grundsätze von Treu und Glaube sollen nicht zu einer Bestrafung, sondern zu einer gerechten Veranlagung des Pflichtigen führen. Als Leitgedanke kann der Satz des Urteils RStBl. 1937 S. 17 gelten: „Es kann regelmäßig nicht zugelassen werden, daß der Pflichtige aus

einer bewußt falschen Bilanzierung steuerliche Vorteile zieht.“

Hat der Pflichtige seine Bilanz bewußt fehlerhaft aufgestellt, um ungerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen, so muß er auch die Nachteile seiner falschen Bilanzierung auf sich nehmen. Er kann später keine Berichtigungsveranlagung oder Bilanzberichtigung verlangen. Hat der Pflichtige oder das Finanzamt (?) einen bestimmten Anfaß mit Erfolg durchgedrückt, dann soll eine Änderung zugunsten dessen, der sich durchgesetzt hat, nicht erfolgen können.

Dieser Rahmen ist sehr weit gespannt. Zwischen dem steuernehrlichen Pflichtigen und der Finanzbehörde, die als Scheitsverwaltung einen bestimmten Anfaß für berechtigt hält, ist immerhin ein Unterschied! Zudem ist der Grad des Verschuldens in der Rechtsprechung nicht eindeutig umrissen. Es steht nicht fest, ob Fahrlässigkeit genügt oder Vorsatz vorliegen muß. Eine mildere Beurteilung verlangt der Fall, daß der Pflichtige seine Gläubiger täuschen will, eine Steuerersparung aber nicht beabsichtigt (siehe RStBl. StuW 1934 Nr. 544). Ein Pflichtiger hatte im Vorjahre einen Besitzposten vorgetäuscht, um bei der Bank ein günstigeres Bild seiner wirtschaftlichen Lage zu erzeugen. Es ist möglich, daß er hierdurch mehr Steuern zahlen mußte als bei richtiger Angabe. Der Reichsfinanzhof hat den falschen Anfaß in der Anfangsbilanz des folgenden Jahres gestrichen, so daß sich die zu hohe Besteuerung des Vorjahres nicht ausgleichen konnte. Es hätte aber wohl genügt, wenn entweder die Veranlagung des Vorjahres (siehe hierzu RStBl. 1937 S. 17) oder die Abschlussbilanz des folgenden Jahres berichtigt worden wäre, je nachdem welche Behandlungsweise den höchsten Steuerbetrag ergeben hätte (vgl. Ziegler, StuW 1938 Sp. 1358).

Ebenso kann das Urteil in dem merkwürdig gelagerten Fall RStBl. 1935 S. 1391 nicht recht befriedigen. Daß ein Kaufmann seine Gewerbesteuer nicht als Betriebsausgabe abziehen kann, widerspricht den Absichten des Gesetzgebers. Es will nicht einleuchten, daß hier ein Verstoß gegen Treu und Glaube vorliegen soll, wie bei bewußt unterlassenen Absetzungen. Wenn man den Abzug schon verweigern wollte, dann mußte Zurückberichtigung der Bilanzen verlangt werden, weil sich der Fehler wegen des § 234 Ad steuerlich nicht ausgewirkt hat!

b) Bewußte Fehler gewinnerhörender Art

Hat der Pflichtige bewußt einen Fehler gewinnerhörender Art gemacht (zu hoher Besitzposten, zu geringe Schuld, zu niedrige Absetzungen), um später durch Abschreibungen auf den Teilwert usw. steuerliche Vorteile zu erlangen, so sind folgende Gegenmaßnahmen möglich:

1. Berichtigungsveranlagung für das Jahr des falschen Anfaßes und Berichtigung der folgenden Jahre nach § 4 StAnpG. Eine Berichtigungsveranlagung nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 ist auch dann gegeben, wenn die Veranlagung für das Fehlerjahr zwar zu einer niedrigeren Besteuerung geführt hat, im Gesamtergebnis aber eine Erhöhung der Steuer erfolgt (RStBl. 1937 S. 17).
2. Abwarten des selbsttätigen Fehlerausgleichs oder Berichtigung der Schlussbilanz des zu veranlagenden Jahres. Ob die Maßnahmen unter 1 oder unter 2 zu der höheren Besteuerung führt, kommt auf die Lage des einzelnen Falles an. Die für den Pflichtigen ungünstigste Behandlungsweise ist geboten.
3. Durchbrechung des Bilanzensammenhangs durch selbständige Berichtigung der Anfangsbilanz. Wirkung: Für die Vergangenheit bleibt es bei der zu hohen Besteuerung. In der Zukunft kann sich die zu hohe Besteuerung nicht mehr ausgleichen.

Der Reichsfinanzhof hat früher (RStBl. 1932 S. 528, StuW 1934 Nr. 544) angenommen, daß allgemein die spätere Anfangsbilanz selbständig berichtigt werden dürfe (Buchstabe c), wenn der Pflichtige bewußt ein Aktium zu hoch in die Abschlussbilanz eines Jahres eingeseht hatte. In der Entscheidung RStBl. 1937 S. 17 hat er diesen Standpunkt aufgegeben. Eine Firma hatte ihr Warenlager früher bewußt zu hoch bewertet. Der Reichsfinanzhof führt aus, daß das Finanzamt den Vi-

lanzenzusammenhang nicht durchbrechen durfte und verweist auf die Möglichkeit unter a und b oben. Was aber Rechtens ist, wenn eine Berichtigungsveranlagung nicht möglich ist, steht offen. Der Pflichtige, der einen bestimmten Bilanzansatz erkämpft oder erschlichen hat, kann aber wohl an dem selbstverschuldeten zu hohen Ansatz mindestens für die Vergangenheit festgehalten werden. Er muß sich die Berichtigung der Anfangsbilanz gefallen lassen. Weitere Klärung dieser Fragen ist notwendig.

c) Bewußte Fehler gewinnmindernder Art
 Hat der Pflichtige in einem Gewinnvorjahr bewußt einen steuermindernden Bilanzansatz eingestellt (zu niedriger Wertposten, zu hohe Schulden und Rückstellungen, zu hohe Absetzungen), so verjucht er oft der späteren Umkehr dieses Vorteils dadurch zu entgehen, daß er die Berichtigung der Anfangsbilanz eines folgenden Jahres durchführt oder beantragt. Es ist klar, daß derartigen Anträgen und Vorhaben nicht entsprochen werden kann, weil der Pflichtige sonst im Besitz des ungeredtfertigten Steuervorteils bliebe. Der Reichsfinanzhof führt deshalb in RStBl. 1932 S. 528 aus:

„Ist einer vorhergehenden Veranlagung ein unrichtiger Bilanzansatz zugrunde gelegt worden, so darf eine Berichtigung der Anfangsbilanz eines späteren Jahres unter Durchbrechung des Grundsatzes des Bilanzenszusammenhanges jedenfalls dann nicht erfolgen, wenn die Berichtigung der Anfangsbilanz wider Treu und Glauben verstößen würde.“

Es kommen daher zur Behebung des Fehlers nur die unter a 1 und 2 in vorstehender Ziffer dargelegten Maßnahmen in Frage.

Im Fall des Urteils Rartei EStG 1934 § 5 Abs. 2 R. 6 hatte der Pflichtige in den Vorjahren sein Warenlager stets um 40 000 RM zu niedrig angegeben. Der Reichsfinanzhof lehnt die vom Pflichtigen verlangte Berichtigung der Anfangsbilanz des laufenden Jahres 1930 ab und berichtigt die Schlußbilanz dieses Jahres. Daß sich dabei für 1930 ein Gewinn ergibt, der wirtschaftlich nicht in diesem Jahre erzielt wurde, erklärt der Reichsfinanzhof als belanglos. Die Gewinnverlagerung muß von dem Pflichtigen hingenommen werden.

d) Absetzungen für Abnutzung

Bewußte Vornahme unrichtiger Absetzungen in Gewinnjahren.

1. Hat der Pflichtige überhaupt keine Absetzungen für Abnutzung vorgenommen, dann kann er die Absetzungen nicht nachholen. Im Falle RStBl. 1935 S. 920, wo Absetzungen auch in einem Gewinnjahr unterlassen wurden, bemerkt der Reichsfinanzhof: „Der Anspruch auf Berücksichtigung der im früheren Steuerabschnitt eingetretene, aber vom Steuerpflichtigen nicht beachtete Abnutzung der Gebäude ist für diesen endgültig verloren.“ Er kann sie auch nicht etwa durch eine Abchreibung auf den Teilwert nachholen. Er muß sich vielmehr die Durchbrechung des Bilanzenszusammenhanges (also doch! siehe oben Ziffer 6 Buchstabe b) gefallen lassen.

Beispiel:

Ein Kaufmann setzt eine Maschine in den Jahren 1 bis 5 stets mit 50 000 RM an. Im Jahre 6 macht er geltend, der Teilwert der Maschine sei nur noch 20 000 RM. Hier ist in die Anfangsbilanz des Jahres 6 ein Betrag von 50 000 RM abzüglich der unterlassenen Absetzungen (5 × 5 000 RM) einzustellen (Durchbrechung des Bilanzenszusammenhanges).

Gebhardt hält es in DStZ 1939 S. 458 (422) für zweifelhaft, ob diese Rechtsprechung Bestand haben wird. Es ist möglich, daß in folgerichtiger Fortführung der in RStBl. 1937 S. 17 entwickelten Gedanken auch hier dem Grundsatz des Bilanzenszusammenhanges der Vorrang eingeräumt wird.

Die Vornahme zu niedriger Absetzungen für Abnutzung ist allgemein nicht als unlauteres Verhalten, sondern als Irrtum über die Nutzungsdauer zu erachten. Ist aber ausnahmsweise Steuerunehrlichkeit erwiesen, dann ist die Behandlungsart die gleiche wie bei ganz unterlassenen Absetzungen.

2. Hat der Pflichtige bewußt zu hohe Absetzungen für Abnutzung vorgenommen, so kommt eine Durchbrechung des Bilanzenszusammenhanges nicht in Frage. Die Berichtigung der Anfangsbilanz hätte zur Folge, daß der Pflichtige in der Vergangenheit im Genuß der erlangten Steuervorteile bliebe und die überhöhten Absetzungen künftig nochmals abziehen könnte. Es kommt vielmehr Berichtigungsveranlagung (siehe RStBl. 1937 S. 332) oder Übernahme des Ansatzes der vorjährigen Schlußbilanz und Verteilung auf die Restnutzungsdauer in Betracht (siehe auch RStBl. 1935 S. 222).

E i l d i e n s t - N a c h r i c h t e n

Die Behandlung der Weihnachtsgeschenke bei der Lohnsteuer und dem Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer)

Zuwendungen eines Arbeitsgebers an seine Arbeitnehmer aus Anlaß des Weihnachtsfests (Weihnachtsgeschenke) sind bei den Empfängern nicht mehr steuerlich begünstigt. Hinweis auf DStZ 1939 Nr. 47 S. 966. Die Weihnachtsgeschenke sind ohne Rücksicht auf ihre Höhe nicht mehr von der Lohnsteuer, dem Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer), der Wehrsteuer und der Schenkungsteuer befreit. Es können sich durch die Hinzurechnung der Weihnachtsgeschenke zum steuerpflichtigen Arbeitslohn in gewissen Fällen Härten ergeben. Diese Härten treten dann ein, wenn nur durch die Zahlung eines Weihnachtsgeschenkts die Freigrenze für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (234 RM monatlich, 54 RM wöchentlich) überschritten wird. Die Härten treten auch dann ein, wenn nur durch die Zahlung eines Weihnachtsgeschenkts die Grenzen überschritten werden, die für steuerfreie Arbeitgeberunterstützungen an solche Arbeitnehmer vorgesehen sind, die z. B. zur Wehrmacht einberufen sind (Abschnitt I Ziffer 12 der Lohnsteuererleichterungen). Der Reichsminister der Finanzen hat deshalb im Erlass vom 30. November 1939 das folgende angeordnet:

1. Übersteigt der Arbeitslohn eines Arbeitnehmers nur durch ein Weihnachtsgeschenk, das in der Zeit vom 25. November bis 24. Dezember gezahlt wird, die Freigrenzen für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer), so ist der Kriegszu-

schlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) nur von der Lohnsteuer zu berechnen, die auf das Weihnachtsgeschenk entfällt. Ein Kriegszuschlag zur Einkommensteuer von der Lohnsteuer, die auf den übrigen Arbeitslohn entfällt, wird in diesem Fall nicht erhoben.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer in Steuergruppe III hat einen monatlich vorauszahlbaren Monatslohn von 200 Reichsmark. Die monatliche Lohnsteuer beträgt 8,84 Reichsmark. Der Arbeitnehmer erhält aus Anlaß des Weihnachtsfests von seinem Arbeitgeber am 15. Dezember 1939 eine Zuwendung von 50 Reichsmark. Sein Arbeitslohn für Dezember 1939 beträgt (200 + 50 =) 250 Reichsmark. Er übersteigt nur durch die Zahlung des Weihnachtsgeschenkts die Freigrenze von 234 Reichsmark, die § 1 der Ersten EStDB gemäß für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) vorgegeben ist. Der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) ist in der folgenden Weise zu berechnen:

- a) Zu der Lohnsteuer, die auf den laufenden Monatslohn entfällt (8,84 Reichsmark), wird ein Kriegszuschlag nicht erhoben;
- b) Die Lohnsteuer von dem Weihnachtsgeschenk beträgt § 35 EStDB (§ 35 der Zweiten EStDB) gemäß 10 vom Hundert von 50 = 5 Reichsmark. Der Kriegs-

zuschlag beträgt 50 vom Hundert von 5 = 2,50 Reichsmark.

2. Wird neben einer nach Abschnitt I 12 M steuerfreien Arbeitgeberunterstützung (z. B. der Arbeitgeberunterstützung an einen zur Wehrmacht einberufenen Arbeitnehmer) ein Weihnachtsgeschenk in der Zeit vom 25. November bis 24. Dezember gewährt, und wird nur dadurch der Höchstbetrag für steuerfreie Arbeitgeberunterstützungen überschritten, so ist nur das Weihnachtsgeschenk, nicht auch die Arbeitgeberunterstützung steuerpflichtig.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber zahlt einem zur Wehrmacht einberufenen Arbeitnehmer in Steuergruppe I eine Arbeitgeberunterstützung von 150 Reichsmark monatlich. Es sind alle Voraussetzungen für die Steuerfreiheit dieser Arbeitgeberunterstützung nach Abschnitt I 12 M erfüllt. Die Arbeitgeberunterstützung unterliegt deshalb nicht der Lohnsteuer und dem Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer). Am 15. Dezember 1939 zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Weihnachtsgeschenk von 100 Reichsmark. Dadurch erhöhen sich die Gesamtbezüge des Arbeitnehmers für den Monat Dezember 1939 auf 250 Reichsmark. Eine Steuerbefreiung für diesen Betrag kommt Abschnitt I 12 M gemäß nicht in Betracht. Die Arbeitgeberunterstützung wäre deshalb im Monat Dezember in voller Höhe (laufende Arbeitgeberunterstützung und Weihnachtsgeschenk) steuerpflichtig. Das ist durch die Anordnung in Ziffer 2 ausgeschlossen. Nur das Weihnachtsgeschenk unterliegt der Lohnsteuer und dem Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer). Die Lohnsteuer ist dabei § 35 EStDV (§ 35 der Zweiten EStDV) gemäß zu berechnen. Oe—

Zuständigkeit zur Entscheidung über die Anwendbarkeit des Gnadenerlasses für die Wehrmacht

Der Reichsminister der Finanzen hat in einem Runderlaß vom 20. November 1939 (S 1278 — 129 III R) ausgeführt:

Gegen einen Wehrpflichtigen des Beurlobtenstands, der in den aktiven Wehrdienst endgültig eingestellt worden ist, hat vor der Einstellung ein Strafverfahren oder ein Monopolstrafverfahren (ein Verwaltungsstrafverfahren oder ein gerichtliches Strafverfahren) geschwebt. Es muß in diesem Fall geprüft werden, ob der Gnadenerlaß des Führers und Reichslandlers für die Wehrmacht vom 1. September 1939 (RGBl. I S. 1549, RStBl. S. 984 und RZBl. S. 761) Platz greift. Es sind Zweifel darüber entstanden, welche Stelle über die Anwendbarkeit des Gnadenerlasses vom 1. September 1939 zu entscheiden hat. Ich vertrete im Einberufenen mit dem Oberkommando der Wehrmacht den folgenden Standpunkt:

1. Ist in dem Strafverfahren oder in dem Monopolstrafverfahren auf Strafe erkannt worden und ist das Strafverfahren vor dem 26. August 1939, dem Tag des Inkrafttretens der Kriegsstrafverfahrensordnung vom 17. August 1938, rechtskräftig geworden, so entscheidet über die Anwendbarkeit des Gnadenerlasses vom 1. September 1939
 - a) wenn das Strafverfahren in einem Verwaltungsstrafverfahren ergangen ist: das Finanzamt (Hauptzollamt),
 - b) wenn das Strafverfahren in einem gerichtlichen Strafverfahren ergangen ist: die allgemeine Strafverfolgungsbehörde.
2. Ist ein Strafverfahren oder ein Monopolstrafverfahren am 26. August 1939 noch anhängig gewesen, so entscheiden über die Anwendbarkeit des Gnadenerlasses vom 1. September 1939 die in Ziffer 1 Buchstaben a und b bezeichneten Behörden nur dann, wenn die Anwendbarkeit des Gnadenerlasses bejaht wird. Ein solches Strafverfahren oder Monopolstrafverfahren ist seit dem 26. August 1939 kraft Gesetzes ausgesetzt (Hinweis auf § 120 Absatz 1 der Kriegsstrafverfahrensordnung in der Fassung der Verordnung vom 26. August 1939 — RGBl. I S. 1482 —). Während der Dauer der Aussetzung sind verfahrensrechtliche Maßnahmen weder nach der Strafprozessordnung oder der Reichsabgabenordnung noch nach der Kriegsstrafverfahrensordnung zulässig. Die Entscheidung über die Anwendbarkeit des Gnadenerlasses ist jedoch keine verfahrensrechtliche Maßnahme, sondern lediglich eine Feststellung über die bereits eingetretene Straffreiheit.
3. Nur wenn die unter Ziffer 1 Buchstaben a und b bezeichneten Behörden die Anwendbarkeit des Gnadenerlasses verneinen, ist die Sache nach § 120 Absatz 1 der Kriegsstrafverfahrensordnung dem zuständigen Gerichtsherrn zur Entscheidung über die Übernahme vorzulegen. Tr.

Bürgersteuer der Angehörigen der Wehrmacht

Das Bürgersteuergesetz sieht in einigen Vorschriften eine Sonderbehandlung der Angehörigen der Wehrmacht vor. Hinweis auf § 1 Absatz 3, § 13 Absatz 4 und § 15 Absatz 1 Ziffer 6 BStG. Es ist zurzeit die Vorschrift im § 15 Absatz 1 Ziffer 6 BStG von besonderer Bedeutung. Danach ist der einzelne Teilbetrag der Bürgersteuer nicht zu erheben, wenn der Steuerpflichtige am Fälligkeitstag Angehöriger der Wehrmacht ist und im Erhebungsjahr weder zur (veranlagten) Einkommensteuer noch zur Lohnsteuer herangezogen wird.

Angehörige der Wehrmacht sind gemäß den Durchführungsbestimmungen zum Einjahrs-Wehrmachtgebührengesetz vom 31. August 1939 (RGBl. I S. 1557) alle Soldaten und Wehrmachtbeamten, einerlei, ob sie der Friedenswehrmacht angehören oder aus dem Beurlobtenverhältnis einberufen oder unmittelbar in die Wehrmacht eingetreten sind. Die Nichterhebungsvorschrift im § 15 Absatz 1 Ziffer 6 gilt für alle diese Personen.

Der Reichsminister der Finanzen hat in einem Erlaß festgestellt, daß im Sinn des § 15 Absatz 1 Ziffer 6 BStG Ruhegehaltsempfänger der Wehrmacht nicht zu den Angehörigen der Wehrmacht rechnen. Das gleiche gilt für Angehörige und Arbeiter (Erfolgsgleichmitglieder) der Wehrmacht. Es gehören jedoch zu den Angehörigen der Wehrmacht die Offiziere und Beamten z. D. und z. V., solange sie — auch während eines besonderen Einsatzes der Wehrmacht — aktiven Dienst leisten. O.

Bürgersteuer bei Familienunterhaltsempfängern

Zur Wehrmacht einberufene Arbeitnehmer, die in einem privaten Dienstverhältnis stehen, haben grundsätzlich Anspruch auf Familienunterhalt. Das gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber an den Arbeitnehmer einen Teil des bisherigen Arbeitslohns weiterzahlt. Derartige freiwillige Zuwendungen werden auf den Familienunterhalt nicht angerechnet, wenn sie nur eine Auffüllung des Familienunterhalts bis zur Einkommenshöchstgrenze von 85 v. H. des bisherigen Nettoeinkommens bedeuten.

Die Gewährung von Familienunterhalt schließt die Erhebung der Bürgersteuer aus. Hinweis auf § 15 Absatz 1 Ziffer 4 BStG. Auf die Höhe der Bezüge, die dem Steuerpflichtigen und seinen Angehörigen insgesamt zufließen, kommt es dabei nicht an. Die Nichterhebung der Bürgersteuer ist gerechtfertigt, weil sie bei der Errechnung des Höchstsatzes von 85 v. H. des Nettoeinkommens nicht berücksichtigt ist.

Anders ist die Rechtslage bei den zur Wehrmacht einberufenen Festbesoldeten des öffentlichen Dienstes und den Angehörigen und Arbeitern von Körperschaften des öffentlichen Rechts. Diese Personen erhalten als Angehörige der Wehrmacht ihre Bezüge auch während der Dauer des Krieges weiter. Ihnen wird nur zum Ausgleich für die von der Wehrmacht gewährten Bezüge (Wehrsold usw.) ein nach dem Familienstand abgestufter Ausgleichsbetrag abgezogen.

Die Erhebung der Bürgersteuer von den zur Wehrmacht einberufenen Festbesoldeten des öffentlichen Dienstes und den Angehörigen und Arbeitern von Körperschaften des öffentlichen Rechts ist gerechtfertigt, weil diesen Personen die friedensmäßigen Bezüge ungefähr in der gleichen Höhe wie bisher weitergezahlt werden. O.

Zum Steuergutschein-Verfahren

1. Zahlung von Steuern in Steuergutscheinen I im stückelosen Verkehr

Steuergutscheine I können erstmals ab 1. Dezember 1939 zur Entrichtung von Reichssteuern in Zahlung gegeben werden (§ 1 Absatz 3 Nr. 3). Ein Teil dieser Steuergutscheine befindet sich in Sammelverwahrung bei den Kassen-Ver-einen. Die Übertragung von Steuergutscheinen, die sich in Sammelverwahrung befinden, erfolgt in der Regel im stückelosen Verkehr. Der Reichsminister der Finanzen hat zur Erleichterung von Steuerzahlungen in Steuergutscheinen ebenfalls ein stückeloses Verfahren zugelassen. Diese Maßnahme trägt dazu bei, den Arbeitsaufwand der Banken und der Steuerpflichtigen, die Steuergutscheine bei der Entrichtung von Reichssteuern in Zahlung geben wollen, zu vermindern.

Die Steuerpflichtigen, die von dieser Möglichkeit Gebrauch machen wollen, wenden sich rechtzeitig, also spätestens einige Tage vor Fälligkeit der Steuerzahlung, an die Bank, der sie die Steuergutscheine in Verwahrung gegeben haben. Sie haben dabei der Bank die zutreffende Finanzkasse oder Zollkasse, ihre Steuernummer, den

Nennwert und den Zeitpunkt der Einlösbarkeit der Steuergutscheine anzugeben, die sie in Zahlung geben wollen. Die Steuerpflichtigen haben außerdem selbst der zuständigen Finanzkasse oder Zollkasse mitzuteilen, daß die Übertragung von Steuergutscheinen veranlaßt worden ist. Dabei ist der Verwendungszweck der Steuergutscheine anzugeben.

Die Banken veranlassen bei den Kassen-Vereinen, die ihre Sammellisten führen, die Übertragung der Steuergutscheine auf ein Sammellkonto des Kontors der Reichshauptbank für Wertpapiere, das bei der Bank des Berliner Kassen-Vereins geführt wird. Der Auftrag zur Übertragung erfolgt auf einem besonderen Formblatt, auf dem der Name und die Anschrift des Steuerpflichtigen und die Angaben, die von diesem der Bank gemacht wurden, zu vermerken sind.

Das Kontor für Wertpapiere teilt nach Eingang der Gutschrift auf seinem Konto bei der Bank des Berliner Kassen-Vereins den Nennbetrag und die Fälligkeit der übertragenen Steuergutscheine und die Angaben, die die Bank mit dem Überweisungsauftrag gemacht hat, der zuständigen Finanzkasse oder Zollkasse mit.

Die Kosten der stückelosen Übertragung hat der Steuerpflichtige zu übernehmen.

2. Zulässigkeit der Bezahlung von Steuern in Steuergutscheinen durch Kreditinstitute — keine Entrichtung von Steuern in Steuergutscheinen bei Annahmestellen von Finanzämtern

Die Banken dürfen Steuerzahlungen im Auftrag ihrer Kundschaft nur dann in Steuergutscheinen leisten, wenn eine ausdrückliche Anweisung zur Bezahlung in Steuergutscheinen von dem Kunden gegeben worden ist.

Kreditinstitute, die Annahmestellen von Finanzämtern sind, dürfen Steuergutscheine für Rechnung der zuständigen Finanzkassen nicht annehmen. Ein Steuerpflichtiger, der bei einer Annahmestelle Steuergutscheine in Zahlung geben will, ist an die zuständige Finanzkasse zu verweisen. Außerdem steht es dem Steuerpflichtigen frei, die Dienste der Bank für die Zahlung von Steuern in Steuergutscheinen im stückelosen Verkehr in Anspruch zu nehmen (Hinweis auf Ziffer 1).

Steuern, die von Kreditinstituten, die Annahmestellen von Finanzämtern sind, für Rechnung der zuständigen Finanzkassen erhoben werden, können von dem Kreditinstitut nicht in Steuergutscheinen an die Finanzkassen abgeführt werden.

3. Wann ist eine Zahlung in Steuergutscheinen als geleistet anzusehen?

Eine Zahlung ist als „geleistet“ im Sinn des § 15 Absatz 2 der Zweiten WZV anzusehen, wenn die Zahlungsverpflichtung erfüllt ist. Für die Beurteilung des Sachverhalts sind die allgemeinen Grundsätze des Schuldrechts maßgebend. Danach gilt folgendes: Eine Zahlung, die durch Übertragung von Steuergutschein-Stücken an den Zahlungsempfänger erfolgt, ist in dem Zeitpunkt geleistet, in dem die Stücke dem Zahlungsempfänger zugehen. Wenn die Zahlung an eine Bank erfolgt, die auf den Geschäftspapieren des Zahlungsempfängers bezeichnet ist, so ist die Zahlung in dem Zeitpunkt geleistet, in dem sie dem Bankkonto des Zahlungsempfängers gutgeschrieben wird. Zahlungen, die an eine Bank entrichtet werden, die vom Zahlungsempfänger nicht zur Entgegennahme von Zahlungen ermächtigt ist, sind nur als geleistet anzusehen, wenn der Gläubiger die Überweisung nachträglich genehmigt.

4. Stellung der Stagma im Steuergutscheinverfahren

Die Stagma ist ein wirtschaftlicher Verein, dessen Rechtsfähigkeit auf staatlicher Verleihung beruht. Dem Verein ist die Befugnis zuerkannt worden, als alleinige Stelle im Deutschen Reich die Ausführungsrechte an kontinentalen Werken gewerbmäßig zu vermitteln. Der Verein handelt dabei treuhänderisch für die Urheber und die Verleger.

Die Stagma ist gewerblicher Unternehmer im Sinn des WZ. Sie ist deshalb grundsätzlich zur Annahme von Steuergutscheinen verpflichtet und zur Bezahlung in Steuergutscheinen berechtigt. Die Verpflichtung des Vereins, Steuergutscheine an Zahlungs Statt anzunehmen, besteht jedoch in den Fällen nicht, in denen die Stagma die Urheberrechte treuhänderisch für Personen verwertet, die keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben (z. B. Komponisten). Entgelte für Urheberrechte, die von der Stagma treuhänderisch für gewerbliche Unternehmer

(z. B. Verleger) vereinnahmt werden, können an den Verein für Rechnung der Unternehmer anteilig in Steuergutscheinen bezahlt werden.

Fristerlängerung für die Umstellung von Pensions- und Unterstützungskassen

Pensions- und Unterstützungskassen waren bereits unter der Herrschaft des RStG 1925 und des WStG 1931 steuerbefreit, wenn sie bestimmten Voraussetzungen entsprachen. Diese Voraussetzungen waren unzureichend. Sie boten keine genügende Sicherheit dafür, daß die Steuerbefreiung nur wirklich sozialen Einrichtungen zugute kam. Die Anforderungen, die an die Sicherheit des Kassenvermögens und der Kassenleistungen gestellt wurden, waren ungenügend. Die Voraussetzungen sind daher bei der nationalsozialistischen Steuerreform von 1934 wesentlich verschärft worden (Hinweis auf § 4 Absatz 1 Ziffer 7 RStG 1934 und § 3 Absatz 1 Ziffer 7 WStG 1934). Die neuen Vorschriften waren erstmals bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 1934, bei der Einheitsbewertung für die gewerblichen Betriebe und bei der Hauptveranlagung zur Vermögensteuer nach dem Stand vom 1. Januar 1935 anzuwenden.

Die Umstellung bereits bestehender Pensions- und Unterstützungseinrichtungen auf die neuen Vorschriften ließ sich nicht vor heute auf morgen vollziehen. Es war notwendig, für diese Umstellung eine längere Frist zu gewähren. Es wären sonst wertvolle Einrichtungen der Gefolgschaftsfürsorge zerfallen worden. Die Geltungsdauer der Bestimmungen des alten RStG und des alten WStG ist daher für diese bereits bestehenden Einrichtungen wiederholt verlängert worden. Durch den RdF-Erlass vom 15. Dezember 1938 (RStBl. S. 1181) ist die Umstellungsfrist begrenzt worden. Die alten Steuerbefreiungsvorschriften sollten letztmals bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 1939 und bei der Einheitsbewertung der gewerblichen Betriebe und bei der Hauptveranlagung zur Vermögensteuer nach dem Stand vom 1. Januar 1939 angewendet werden. Die durch den Ausbruch des Kriegs geschaffenen Verhältnisse machen es erforderlich, den Unternehmern nochmals eine Umstellungsfrist zu geben. Die Behörden, die bei der Umstellung von Pensions- und Unterstützungskassen mitwirken haben, und die Unternehmer sind voll mit kriegswichtigen Aufgaben beschäftigt. Es wird ihnen aus diesem Grund oft nicht möglich sein, für eine rechtzeitige Umstellung der Kassen zu sorgen.

Durch den RdF-Erlass vom 25. November 1939 (RStBl. S. 1141) ist daher bestimmt worden, daß die Steuerbefreiung von Pensions- und Unterstützungskassen auf Grund des RStG 1925 erhalten bleibt, wenn sie spätestens bis zum 31. Dezember 1940 auf die neuen Steuerbefreiungsvorschriften umgestellt werden. Kassen, die bis zu diesem Zeitpunkt nicht umgestellt werden, unterliegen bereits für das Kalenderjahr 1940 der Körperschaftsteuer. Darin liegt ein Unterschied gegenüber den bisherigen Anordnungen über die Verlängerung der Umstellungsfrist, die einen rückwirkenden Fortfall der Steuerbefreiung nicht vorsahen.

Für die Ostmark ist eine entsprechende Regelung getroffen worden.

Nach dem RdF-Erlass vom 3. Juni 1939 (RStBl. S. 780) sind bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer für die Kalenderjahre 1938 und 1939 noch die bisherigen österreichischen Vorschriften für Pensions- und Unterstützungseinrichtungen (Hinweis auf § 84 Absatz 1 Buchstabe b des Personalsteuergesetzes) anzuwenden. Vereinigungen und Fonds, die bereits vor dem 1. Januar 1939 bestanden haben und die nach den österreichischen Vorschriften steuerfrei waren, oder deren Steuerbefreiung auf Grund dieser Vorschriften von dem früheren österreichischen Bundesminister für Finanzen ausgesprochen worden war, sind bei der Körperschaftsteuerveranlagung für 1938 und 1939 noch als steuerfrei zu behandeln. Sie müßten aber dem Runderlaß vom 3. Juni 1939 gemäß spätestens bis zum 31. Dezember 1939 auf die Steuerbefreiungsvorschriften des RStG 1934 umgestellt werden, wenn sie die Steuerbefreiung über das Kalenderjahr 1939 hinaus in Anspruch nehmen wollen.

Diese Frist ist durch den Runderlaß vom 25. November 1939 ebenfalls bis zum 31. Dezember 1940 verlängert worden.

Für die Einheitsbewertung der gewerblichen Betriebe und die Vermögensteuerveranlagung nach dem Stand vom 1. Januar 1940 im Altreich und in der Ostmark wird eine ähnliche Regelung in den Veranlagungsrichtlinien getroffen werden. Muß.

Geld, Kredit und öffentliche Finanzen

Steuergutscheinturse. Vom 6. Dezember 1939: Steuergutscheine I: Dezember 1939 99,90; Januar 1940 99,40 bis 99,45; Februar 99 $\frac{1}{4}$; bis 99,30; März 99,22 $\frac{1}{2}$ bis 99,25; April und Mai 99,20 bis 99,25. — Steuergutscheine II: Juni 1942 97,25; Juli 96 $\frac{7}{8}$; August 96 $\frac{5}{8}$; September, Oktober und November 96.

5 Millionen Reichsmark Kali-Chemie-Anleihe. Die Kali-Chemie-Aktiengesellschaft, Berlin, nimmt eine Anleihe von 5 Millionen Reichsmark auf. Die Anleihe wird zum Nennbetrag ausgeben. Sie wird mit 5 vom Hundert verzinst. Die Anleihe ist der erste Abschnitt einer Gesamtanleihe von 10 Millionen Reichsmark.

Zeichnung der Krupp-Anleihe vorzeitig geschlossen. Die Nachfrage nach der Krupp-Anleihe über 40 Millionen Reichsmark (Hinweis auf die Meldung in Nummer 47 des WB) ist so groß gewesen, daß die Zeichnungsfrist abgekürzt werden mußte.

Kredite an Baltendeutsche. Die Deutsche Umsiedlungs-Treuhand-Gesellschaft mit beschränkter Haftung in Berlin (Hinweis auf die Meldung in Nummer 47 des WB) hat eine Zweigstelle in Riga errichtet. Die Deutsche Umsiedlungs-Treuhand-Gesellschaft wird den Baltendeutschen Kredite gewähren, um die Aufbauarbeit der Rückwanderer in großzügiger Weise zu erleichtern.

Neue Maßnahmen auf dem Gebiet der Zwangsvollstreckung. Der Ministerrat für die Reichsverteidigung hat auf Grund der Verordnung vom 31. Oktober 1939 (RGBl. I S. 2139) neue Bestimmungen über die Zwangsvollstreckung getroffen. — Zwangsversteigerungen von Grundstücken, die auf Grund der Verordnung vom 1. September 1939 einstweilen eingestellt waren, können auf Antrag fortgesetzt werden. Die Verfahren dürfen nur in Härtefällen nicht fortgesetzt werden. — Zwangsvollstreckungen in bewegliche Sachen sind ohne Antrag fortzusetzen. Es hat bisher für bewegliche Sachen eine allgemeine Verwertungssperre bestanden. — Das Vollstreckungsgericht kann auf Grund der Verordnung vom 1. September 1939 von Amts wegen Maßnahmen der Zwangsvollstreckung aufheben oder einstellen. Diese Vorschrift wird durch die Verordnung vom 31. Oktober 1939 auf die Verwertung vertraglicher oder gesellschaftlicher Pfänder erstreckt.

Änderung des Reichsschuldbuchgesetzes. § 13 Absatz 1 Ziffer 5d des Gesetzes über die Deutsche Reichsbank gemäß, können Reichsschuldbuchforderungen von der Reichsbank beliehen werden. Diese Bestimmung hat ein wichtiges Hemmnis des Verkehrs in Reichsschuldbuchforderungen beseitigt. Es ist beabsichtigt, für Reichsanleihen, die in das Reichsschuldbuch eingetragen worden sind, einen Schuldbuchgiroverkehr einzurichten. — Die Verordnung über die Änderung des Reichsschuldbuchgesetzes vom 17. November 1939 (RGBl. I S. 2298) schafft die Rechtssicherheit, die für die Übertragung und die Verpfändung von Schuldbuchforderungen erforderlich ist: Der öffentliche Glaube des Reichsschuldbuches wird durch die Verordnung allgemein eingeführt. — Der öffentliche Glaube hat bisher nur bei den Kriegsschäden-Schuldbuchforderungen und bei den Polenschäden-Schuldbuchforderungen bestanden. — Der öffentliche Glaube des Reichsschuldbuches bewirkt, daß der Erwerber einer Reichsschuldbuchforderung bei der Übertragung der Forderung im Reichsschuldbuch nur solche Rechte Dritter an der Reichsschuldbuchforderung gegen sich gelten lassen muß, die im Reichsschuldbuch eingetragen sind. Verfügungsbeschränkungen des bisherigen Gläubigers sind dem Erwerber der Reichsschuldbuchforderung gegenüber nur wirksam, wenn sie im Reichsschuldbuch eingetragen sind. Der öffentliche Glaube des Reichsschuldbuches gilt nicht, wenn der Erwerber die wahre Rechtslage kennt. Der öffentliche Glaube gilt auch dann nicht, wenn der Erwerber die wahre Rechtslage infolge grober Fahrlässigkeit nicht kennt.

Erweiterung der Devisenstellen in den Deutschen Ostgebieten. Der Bezirk der Devisenstelle Danzig ist auf das gesamte zum Reichsgau Danzig-Westpreußen gehörige Gebiet ausgedehnt worden. Für den Reichsgau Posen ist eine Devisenstelle mit dem Sitz in Posen errichtet worden. Der Bezirk der Devisenstelle Königsberg ist um die in der Provinz Ostpreußen und der Bezirk der Devisenstelle Troppau um die in der Provinz Schlesien eingegliederten Ostgebiete erweitert worden.

Private Bausparfassen im dritten Vierteljahr 1939. Die privaten Bausparfassen konnten trotz des Kriegs ihre Zuteilungsleistungen im dritten Vierteljahr 1939 gegenüber der gleichen Zeit des Vorjahrs um 70 v. H. steigern.

Kredithilfe für Unternehmen der Einfuhrwirtschaft und der Ausfuhrwirtschaft. Wir haben in Nummer 41 über die Deffa-Sonderkredite und in Nummer 42 über die Industriebank-Aktion berichtet. Eine besondere Kredithilfe ist jetzt für die Einfuhrwirtschaft und die Ausfuhrwirtschaft geschaffen worden. Sie soll den Unternehmern dieses wichtigen Gewerbezweiges die Aufrechterhaltung oder die Umstellung ihrer Betriebe durch Sonderkredite erleichtern. — Die Sonderkredite werden von der Bankverbindung der Kreditnehmer gewährt. Sie werden von der Deutschen Gesellschaft für öffentliche Arbeiten AG (Deffa) oder von der Reichs-Kredit-Gesellschaft Aktiengesellschaft (RKG) garantiert. — Die Deffa ist zuständig, wenn das kreditSuchende Unternehmen Güter oder Außenstände in neutralen Ländern als Sicherheiten zur Verfügung stellt (Deffa-Verfahren). Die Reichs-Kredit-Gesellschaft ist zuständig, wenn das kreditSuchende Unternehmen Außenstände oder Güter im feindlichen Ausland als Sicherheiten anbietet (RKG-Verfahren). — Die Übernahme der Garantie ist unter anderem davon abhängig, daß alle anderen Kreditmöglichkeiten des Unternehmens erschöpft sind. Die Reichs-Kredit-Gesellschaft garantiert nur, wenn Kreditmöglichkeiten auf Grund des Deffa-Verfahrens nicht mehr bestehen. — Es wird wegen des Deffa-Verfahrens auf die Meldung in Nummer 41 des WB hingewiesen. — Die Anträge auf Garantieübernahme im RKG-Verfahren werden von einem besonderen Ausschuss bearbeitet, dem Vertreter des Reichs angehören. Die Reichs-Kredit-Gesellschaft garantiert den Kredit in voller Höhe im Namen und in Vollmacht des Reichs durch eine selbstschuldnerische Bürgschaft gegenüber der Bank, die den Kredit gewährt. — Der Kredit wird dadurch gegeben, daß die Bank Solawechsel des Kreditnehmers hereinnimmt. Die Wechsel werden zum Satz von 4 vom Hundert jährlich bei der Deutschen Golddiskontbank diskontiert. — Der Kreditnehmer hat eine Provision von $\frac{1}{2}$ vom Hundert an die Bank zu zahlen, die den Kredit gibt. Die Reichs-Kredit-Gesellschaft erhält denselben Betrag für die Verwaltung und die Bearbeitung der Reichsgarantie. — Die Reichs-Kredit-Gesellschaft und der Rechnungshof des Deutschen Reichs können die Kreditnehmer und die Kreditverwendung jederzeit nachprüfen.

RKG-Anleihe auf 40 Millionen Reichsmark erhöht. Die Anleihe der Rheinisch-Westfälischen Elektrizitätswerk Aktiengesellschaft (Hinweis auf die Meldung in Nummer 46 des WB) ist infolge starker Nachfrage von 25 Millionen Reichsmark auf 40 Millionen Reichsmark erhöht worden.

Aufrechterhaltung von Lebensversicherungen durch Sicherungsbeiträge. Die Personen, die zum Wehrdienst einberufen sind, und die Personen, die von der Freimachung betroffen werden, können ihre Lebensversicherungen durch Zahlung von Sicherungsbeiträgen aufrechterhalten. Der Sicherungsbeitrag beträgt ein Viertel des Arbeitsentgelts, der auf Grund des Versicherungsvertrags auf einen Monat entfällt. „Arbeitsbeitrag“ ist der Tarifbeitrag, der um den Gewinnanteil vermindert und um die Versicherungssteuer vermindert wird. Der Unterschied zwischen dem vereinbarten Versicherungsbeitrag und dem Sicherungsbeitrag gilt als gestundet. Der Sicherungsbeitrag kann als Beihilfe auf Grund des § 7 der Einjahrs-Familienunterstützungsverordnung vom 1. September 1939 aus öffentlichen Mitteln gezahlt werden.

Industrie

Gasantrieb bei Dieselmotoren. Deutschland ist bestrebt, Fahrzeugmotoren, die bisher mit flüssigen Treibstoffen (Benzin) betrieben wurden, auf den Betrieb mit Treibgas umzustellen. Der Reichswirtschaftsminister hat durch Rundschreiben vom 10. September 1939 die Umstellungspflicht der mit einem „roten Winkel“ versehenen Vergaser-Kraftfahrzeuge auf Treibgas angeordnet. Die Umstellung von Vergaser-Kraftfahrzeugen auf Treibgas beginnt bei Nut-Kraftfahrzeugen von 1,5 Tonnen aufwärts. Die Daimler-Benz-Werke teilen mit, daß auch ihre Dieselmotoren zur Umstellung auf Flüssiggas nicht umgebaut werden müssen. Für den Umbau ist nur ein Austausch einiger Motorenteile erforderlich. Die Versuche haben ergeben, daß mit der Verwendung von Gas ein Leistungsabfall nicht eintritt. Die Zündung des verdichteten Gasgemisches erfolgt in der gleichen Weise wie beim normalen Dieselmotorenantrieb.