

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXVIII

23. Dezember 1939

Nummer 51/52

Industrie-Verlag Spaeth & Cinde, Berlin W 35
Hauptchriftleiter i. N. Dr. jur. Fritz Koppe, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin

Erscheint wöchentlich. Fernruf: 22 20 86,
22 20 87 u. 22 20 97. Postcheckkonto: Berlin NW
Nummer 185 41. 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, Woytschstraße 5

Die Reichsfinanzverwaltung in den Ostgebieten

Von Ministerialdirigent Groth, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Einführung,
2. Der Behördenaufbau im ehemaligen Polen und in Danzig,
3. Wiedervereinigung Danzigs mit dem Reich,
4. Die neuen Reichsgaue,
5. Reichsstatthalter und Oberfinanzpräsidenten,
6. Landräte und Sonderbehörden,
7. Die Abgrenzung der Oberfinanzbezirke,
8. Der innere Aufbau der Oberfinanzpräsidien,
9. Die Reichsfinanzbehörden dritter Stufe,
10. Einführung von neuem Recht,
11. Devisenbewirtschaftung,
12. Das Generalgouvernement.

1. Einführung

Wieder war eine Stunde weltgeschichtlicher Bedeutung für das Deutsche Volk gekommen: Es war 1. September 1939. Der Führer hatte die Männer des Großdeutschen Reichstags in Berlin versammelt. Er verkündete ihnen schicksalsschwere Entscheidungen. Die Würfel waren gefallen. Gegen Polens Angriffe mußte zum Gegenangriff übergegangen werden. Der polnischen Gewalt mußte Einhalt geboten werden. Es mußte mit Polen nun in der gleichen Sprache geredet werden, die Polen seit Monaten dem Deutschen Reich gegenüber geführt hatte. Die Truppen der Deutschen Wehrmacht hatten im Gegenangriff bereits am gleichen Tag die Grenzen überschritten.

In der Reichsfinanzverwaltung waren es wieder die Männer des Zollgrenzschutzes, die in schwerem Dienst in vorderster Front standen. Sie hatten schon viele Monate aufopferungsvoller, unermüdlischer Tätigkeit hinter sich. Weitere schwere Monate folgten. Die Männer des Zollgrenzschutzes erwarben sich höchste Verdienste. Mancher von ihnen hat Blut und Leben für Volk und Vaterland geopfert. Ihre Tätigkeit wird der Geschichte der Reichsfinanzverwaltung ein unvergängliches Ruhmesblatt sein.

Das Oberkommando der Wehrmacht hatte bei den in Polen vordringenden Heeresgruppen Chefs der Zivilverwaltung eingesetzt. Der Reichsminister der Finanzen entsandte zu den Chefs der Zivilverwaltung je zwei Beauftragte. Diese hatten die Aufgabe, den Chef der Zivilverwaltung in allen Angelegenheiten, die die Reichsfinanzverwaltung betrafen, zu beraten. Der Beauftragte der Abteilung Steuer hatte insbesondere dafür zu sorgen, daß die Steuerbehörden möglichst ohne Störung ihre Arbeiten fortsetzten, und daß Gebäude, Verwaltungseinrichtungen und wichtige Akten sichergestellt

wurden. Der Beauftragte der Abteilung Zoll hatte den Chef der Zivilverwaltung entsprechend auf dem Gebiet der Zölle und Verbrauchsteuern zu unterstützen.

Die Beauftragten der Reichsfinanzverwaltung hatten bei dem stürmischen Vormwärtsdringen der Heeresgruppen keine leichte Aufgabe. Über viele Gebiete brausten schwere Kampfhandlungen hinweg. Aber auch hier mußte daran gedacht werden, trotz allen Schutts und aller Trümmer, beizeiten die künftige Verwaltungsarbeit vorzubereiten. Die Beauftragten erfüllten ihre Aufgabe mit Tapferkeit und größtem Geschick.

Die Verwaltungsarbeit mußte zunächst bei den Einrichtungen anknüpfen, die vorgefunden wurden. Der frühere Behördenaufbau mußte als Grundlage dienen.

2. Der Behördenaufbau im ehemaligen Polen und in Danzig

Die ehemals polnische Finanzverwaltung gliederte sich wie in den meisten Ländern in drei Stufen.

Zu den Behörden erster Stufe gehörten:

1. die Steuerämter,
2. die Stempelämter,
3. die Ämter für Verbrauchsteuern und Staatsmonopole,
4. die Zollämter mit ihren Unterzollämtern und Zollposten, aber ohne die Grenzaufsicht.

Die Steuerämter verwalteten die Staatseinkommensteuer, die Erbschaftsteuer, die Grundsteuer, die Grundstücksteuer, die Gewerbesteuer, die Militärsteuer, die Kapital- und Rentensteuer u. a. m. Der Amtsbezirk der Steuerämter umfaßte in der Regel einen Stadtkreis oder einen Landkreis. In größeren Städten

bestanden oft einige Steuerämter. Es waren z. B. in Lodsch 14, in Posen 7 und in Warschau sogar 33 Steuerämter vorhanden. Die Gesamtzahl der Steuerämter in dem ehemaligen Polen betrug 361.

Die neun Stempelämter befaßten sich mit der Verwaltung der „Gebühren“. Sie hatten ihren Sitz in Krakau, Lublin, Lemberg, Lodsch, Posen, Warschau, Wilna und Kattowitz.

Die Ämter für Verbrauchsteuern und Staatsmonopole verwalteten die Verbrauchsteuern und die Monopole. Verbrauchsteuern wurden erhoben von Stärkezucker, Rüben- und Rohrzucker, Fetten, Kohlenäure, Bier, Mineralölen, Wein, Essigäure, Gese, Feuerzeugen, Gold und Silber, Spielkarten und künstlichen Süßstoffen. Staatsmonopole bestanden für Spiritus, Tabak, Salz, Zündhölzer und Feuerzeuge und für die Lotterie. Der Amtsbezirk dieser Ämter umfaßte drei bis sechs Land- und Stadtkreise, die Gesamtzahl betrug 60.

Für den Bereich der Zollverwaltung bestanden 192 Zollämter an der Grenze und im Innern, 17 Unterzollämter und 76 Zollposten.

Die Behörden zweiter Stufe waren:

a) für die Verwaltung der Steuern, Gebühren, Verbrauchsteuern und Staatsmonopole

die Finanzdirektionen und für das Gebiet Ostoberschlesien die Finanzabteilung Kattowitz;

b) für die Verwaltung der Zölle

die Zolldirektionen und für das Gebiet Ostoberschlesien die Finanzabteilung Kattowitz.

Es bestanden fünfzehn Finanzdirektionen und vier Zoll-
direktionen (ohne die sogenannte Finanzabteilung in Kattowitz).

Diese Mittelbehörden unterstanden dem Finanzministerium. Das Finanzministerium gliederte sich für den Bereich der Einnahmenverwaltung in die folgenden drei Departements:

- Departement für Steuern und Gebühren,
- Departement für Verbrauchsteuern und Staatsmonopole,
- Departement für Zölle mit dem Grenzwachtkommando.

Dem Departement für Zölle unterstand unmittelbar das frühere Zollinspektorat Danzig.

Die folgenden Übersichten geben einen Überblick über die äußere Gliederung und die Zahl der früheren polnischen Finanzbehörden zweiter und dritter Stufe.

Laufende Nr.	Finanzdirektionen	Zahl der		
		Steuer- ämter	Stempel- ämter	Ämter für Verbrauch- steuern und Staats- monopole
1	Bialystok	16	—	3
2	Brest (Bug)	10	—	2
3	Graudenz	19	—	5
4	Kielce	23	—	5
5	Krakau	23	1	4
6	Lublin	20	1	3
7	Lemberg	53	1	9
8	Lodsch	32	1	5
9	Lud	18	—	2
10	Nowogrodek	8	—	2
11	Posen	37	2	7
12	Stanislaw	13	—	3
13	Warschau-Stadt	33	1	1
14	Warschau-Land	28	—	4
15	Wilna	12	1	2
16	Kattowitz (Finanzabteilung)	16	1	3
	Insgesamt	361	9	60

Laufende Nr.	Zolldirektionen	Zahl der		
		Zoll- ämter	Unterzoll- ämter	Zollposten
1	Lemberg	30	3	15
2	Mhyslowitz	56	9	30
3	Posen	77	3	28
4	Warschau	29	2	3
	Insgesamt	192	17	76

Der Aufbau der Finanzverwaltung in der ehemaligen Freien Stadt Danzig war der Gliederung der Reichsfinanzverwaltung nachgebildet. Auch hier teilten sich in die Zuständigkeiten drei Behördenstufen: der Senat, der die Tätigkeit eines Ministeriums ausübte, der Präsident der Steuerverwaltung als Mittelstufe und die beiden Steuerämter in Danzig als örtliche Dienststellen. Das materielle Steuerrecht war weitgehend dem deutschen Steuersystem angeglichen.

3. Wiedervereinigung Danzigs mit dem Reich

Danzig kehrte bereits am 1. September 1939 in das Reich heim. Gauleiter Forster hatte in Danzig das Staatsgrundgesetz über die Wiedervereinigung Danzigs mit dem Reich in Kraft gesetzt: „Die Freie Stadt Danzig bildet mit sofortiger Wirkung mit ihrem Gebiet und ihrem Volk einen Bestandteil des Deutschen Reiches.“ Das entsprechende Reichsgesetz wurde sofort erlassen. Der Deutsche Reichstag nahm in seiner denkwürdigen Sitzung am 1. September 1939 einstimmig das Gesetz über die Wiedervereinigung der Freien Stadt Danzig mit dem Deutschen Reich an (RGBl I S. 1547, RStBl S. 961). Damit war endlich ein seit mehr als zwanzig Jahren bestehendes Unrecht beseitigt.

Dieses Gesetz bildet die Grundlage für die Einführung des Deutschen Reichsrechts in dem Gebiet der ehemaligen Freien Stadt Danzig. Auf Grund des § 4 Absatz 3 des bezeichneten Gesetzes hat der Reichsminister der Finanzen gemeinsam mit dem Reichsminister des Innern am 23. September 1939 verordnet (RGBl I S. 1936, RStBl S. 1014), daß in dem bisherigen Staatsgebiet Danzig am 1. Oktober 1939 in Kraft treten:

a) die Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931 (RGBl I S. 161), das Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl I S. 925) und das Steuersäumnisgesetz vom 24. Dezember 1934 (RGBl I S. 1271) mit den späteren Änderungen;

b) die Vorschriften, die zur Durchführung der bezeichneten Gesetze ergangen sind.

Der organisatorische Aufbau schloß sich unmittelbar an diese Gesetze an.

Nachdem die Reichsabgabenordnung am 1. Oktober 1939 in Danzig in Kraft getreten war, wurde durch Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 3. Oktober 1939 (RStBl S. 1029, RGBl S. 212) vorläufig ein Oberfinanzbezirk Danzig mit dem Sitz in Danzig gebildet. Sein Geschäftsbereich beschränkte sich zunächst auf das Gebiet der bisherigen Freien Stadt Danzig. Die Bezeichnung der Behörde war, solange sie sich auf das bezeichnete Gebiet beschränkte, „Der Oberfinanzpräsident Danzig“.

Durch den gleichen Erlaß wurde angeordnet, daß die beiden Danziger Steuerämter künftig die Bezeichnung „Finanzamt“ zu führen hatten. Damit war der erste Schritt zur Einführung des Behördenaufbaus der Reichsfinanzverwaltung in den wiedergewonnenen Ostgebieten getan. Die weiteren Maßnahmen ließen, dank der großen und schnellen Erfolge unserer Kriegswaffe, nicht lange auf sich warten.

4. Die neuen Reichsgaue

Polen war in einem Feldzug von nur achtzehn Tagen niedergedrungen worden. Bereits am 8. Oktober 1939 erging der Erlaß des Führers und Reichskanzlers über Gliederung und Verwaltung der Ostgebiete (RGBl I S. 2042, RStBl S. 1045).

Bei der Neuordnung der Ostgebiete sind im Verband des Deutschen Reichs die Reichsgaue Westpreußen und Posen gebildet worden. Der Reichsgau Westpreußen führt ab 2. November 1939 die Bezeichnung „Reichsgau Danzig-Westpreußen“ (RGBl I S. 2135, RStBl S. 1101). An der Spitze eines jeden Reichsgaues steht ein Reichsstatthalter. Der Reichsstatthalter in Danzig-Westpreußen hat seinen Sitz in Danzig, der Reichsstatthalter in Posen hat seinen Sitz in Posen. Die neuen Reichsgaue gliedern sich in Regierungsbezirke. Der Reichsgau Danzig-Westpreußen umfaßt die Regierungsbezirke Danzig, Marienwerder und Bromberg, der Reichsgau Posen die Regierungsbezirke Hohensalza, Posen und Kalisch.

Die neuen Gebietsteile, die an Schlesien und Ostpreußen grenzen, sind den Provinzen Schlesien und Ostpreußen angegliedert worden. Im Gebiet der Provinz Schlesien ist der neue Regierungsbezirk Kattowitz gebildet worden. Im Süden der Provinz Ostpreußen ist der neue Regierungsbezirk Zichenau entstanden. Das Gebiet Suwalki ist dem Regierungsbezirk Gumbinnen angeschlossen worden.

Die Gliederung der Ostgebiete ist durch besonderen Erlaß des Führers und Reichskanzlers vom 20. Oktober 1939 am 26. Oktober 1939 in Kraft gesetzt worden (RGBl I S. 2057, RStBl S. 1053).

5. Reichsstatthalter und Oberfinanzpräsidenten

Für den inneren Aufbau der Verwaltung gelten im wesentlichen die Vorschriften des Sudetengaugesetzes vom 14. April 1939 (RGBl I S. 780).

Den Reichsstatthaltern der neuen Reichsgaue sind in Abweichung von den Vorschriften des Sudetengaugesetzes für eine gewisse Übergangszeit alle Verwaltungszweige zugewiesen worden. Die Zivilverwaltung gleicht insoweit einer Militärverwaltung. An der Stelle des Militärbefehlshabers steht der Reichsstatthalter.

Die bezeichnete Regelung hat zur Folge, daß der Reichsstatthalter in der Stufe des Reichsgaues bis auf weiteres auch Chef der Reichsfinanzverwaltung und der Reichsjustizverwaltung ist. Die Angelegenheiten aus dem Bereich der Reichsfinanzverwaltung werden bei dem Reichsstatthalter durch den Oberfinanzpräsidenten, die Angelegenheiten aus dem Bereich der Reichsjustizverwaltung durch den Oberlandesgerichtspräsidenten oder den Generalstaatsanwalt bearbeitet. Außerdem tritt zur Behörde des Reichsstatthalters je ein Beauftragter des Reichspostministers und des Reichsverkehrsministers.

In den Provinzen Schlesien und Ostpreußen sind die Reichsfinanzverwaltung und die Reichsjustizverwaltung bis auf weiteres insoweit an die Weisungen der Oberpräsidenten in Breslau und Königsberg (Pr) gebunden, als es sich um Angelegenheiten aus den Regierungsbezirken Kattowitz und Zichenau und den in den Regierungsbezirk Gumbinnen eingegliederten Gebietsteilen handelt.

Dienstvorgesetzter der Oberfinanzpräsidenten Danzig-Westpreußen und Posen ist der Reichsminister der Finanzen. Hinweis auf den letzten Absatz von Abschnitt 8. Jegliche Arbeiten der Behörden der Reichsfinanzverwaltung in den neuen Ostgebieten werden nach den Richtlinien und Weisungen des Reichsministers der Finanzen durchgeführt. Der Reichsstatthalter kann dem Oberfinanzpräsidenten Weisungen erteilen, soweit es zur Wahrung der allgemeinen und politischen Belange, die der Reichsstatthalter zu vertreten hat, erforderlich ist, und soweit sie mit dem Gesetz und mit den Weisungen des Reichsministers der Finanzen in Einklang stehen.

6. Landräte und Sonderbehörden

Die Sonderbehörden in der Kreisstufe sind bis auf weiteres den Landräten oder Oberbürgermeistern „unterstellt“ (Hinweis auf die Zweite Verordnung zur Durchführung des Erlasses des Führers und Reichskanzlers über Gliederung und Verwaltung der Ostgebiete vom 2. November 1939, RGBl I S. 2133).

Die Unterstellung ist keine tatsächliche im Sinn dieses Wortes; denn weder ist der Landrat oder Oberbürgermeister der Vorgesetzte des Finanzamtsvorstehers oder Hauptzollamtsvorstehers noch ist das Finanzamt oder Hauptzollamt eine nachgeordnete Dienststelle des Landrats oder Oberbürgermeisters. Die Vorsteher der Finanzämter und der Hauptzollämter führen in den beiden neuen Reichsgauen, in den Regierungsbezirken Kattowitz und Zichenau und im Bezirk Suwalki die Geschäfte in gleicher Weise wie die Vorsteher im Altreich nach den Vorschriften der Dienstordnung für die Finanzämter und der Dienstordnung für die Hauptzollämter und nach den Richtlinien und Weisungen des Reichsministers der Finanzen und des Oberfinanzpräsidenten. Sie verkehren mit dem Oberfinanzpräsidenten unmittelbar und erhalten die Richtlinien und Weisungen durch diesen unmittelbar. Der Landrat oder Oberbürgermeister hat lediglich während der Aufbauzeit ein gewisses „Informations- und Weisungsrecht“, soweit es sich um Fragen von politischer Bedeutung handelt, deren Entscheidung nicht ohne Gefahr aufgeschoben werden kann. Die fachliche Erledigung aller Geschäfte der Reichsfinanzverwaltung haben die Vorsteher der Finanzämter und der Hauptzollämter „unter voller persönlicher Verantwortung selbständig wahrzunehmen“.

7. Die Abgrenzung der Oberfinanzbezirke

Schon zwei Tage nach dem Inkrafttreten des Führer-Erlasses über Gliederung und Verwaltung der Ostgebiete, am 28. Oktober 1939, erließ der Reichsminister der Finanzen für seine Belange die entsprechenden Anordnungen (RStBl S. 1077, RZBl S. 244).

Der am 3. Oktober 1939 vorläufig gebildete Oberfinanzbezirk Danzig ist um diejenigen Teile des Ostgebiets erweitert worden, die künftig zum Reichsgau Danzig-Westpreußen gehören. Das sind die Gebiete des erweiterten Regierungsbezirks Danzig, des neu gebildeten Regierungsbezirks Bromberg und von der Provinz Ostpreußen das Gebiet des Regierungsbezirks Marienwerder. Damit scheiden die Finanzbehörden, die sich in diesem Regierungsbezirk befinden, aus dem Oberfinanzbezirk Ostpreußen aus. Sie werden Bestandteile des Oberfinanzbezirks Danzig-Westpreußen. Es sind die Finanzämter Elbing, Marienwerder, Marienburg, Stuhm und Rosenberg und das Hauptzollamt Elbing. Die Überleitungsmaßnahmen sind zurzeit in Gang.

Der Oberfinanzbezirk Ostpreußen ist vorläufig um das Gebiet des neu errichteten Regierungsbezirks Zichenau erweitert. Dem Oberfinanzbezirk Ostpreußen ist außerdem das dem Regierungsbezirk Gumbinnen eingegliederte Gebiet Suwalki angeschlossen.

Für das Gebiet des neuen Reichsgaues Posen ist vorläufig der Oberfinanzbezirk Posen gebildet. Der Oberfinanzpräsident hat seinen Sitz in Posen.

Das Gebiet des Regierungsbezirks Kattowitz ist vorläufig dem Oberfinanzbezirk Troppau angeschlossen. Der Oberfinanzbezirk Troppau umfaßt nunmehr vom Altreich den Regierungsbezirk Oppeln, vom Reichsgau Sudetensland den Regierungsbezirk Troppau und das wiedergewonnene Ostoberschlesien mit dem neu gebildeten Regierungsbezirk Kattowitz.

Die räumliche Abgrenzung der Reichsfinanzbehörden zweiter Stufe kann damit vorläufig als ab-

geschlossen angesehen werden. Die endgültige Abgrenzung kann erst dann erfolgen, wenn die Grenzen der neuen Ostgebiete endgültig feststehen.

8. Der innere Aufbau der Oberfinanzpräsidenten

Der innere Aufbau der Oberfinanzpräsidenten Danzig-Westpreußen und Posen vollzieht sich nach dem Muster der Oberfinanzpräsidenten des Altreichs.

Die Behörde des Oberfinanzpräsidenten gliedert sich auch hier in vier Abteilungen:

- a) die Abteilung Personal und Verwaltung (Abt P), geleitet unmittelbar durch den Oberfinanzpräsidenten,
- b) die Abteilung Steuer (Abt St), geleitet durch einen Finanzpräsidenten,
- c) die Abteilung Zoll (Abt Z), geleitet durch einen Finanzpräsidenten,
- d) die Abteilung für die Bearbeitung von Anfechtungssachen auf dem Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern, geleitet durch einen Finanzgerichtspräsidenten.

Bei jedem Oberfinanzpräsidium wird eine Oberfinanzkasse eingerichtet.

Für den Dienstbetrieb bei den Oberfinanzpräsidenten gilt die Dienstordnung für die Oberfinanzpräsidenten vom 20. Mai 1938 (RStBl S. 585, RFBl S. 555).

9. Die Reichsfinanzbehörden dritter Stufe

Es war eine schwere Aufgabe, die örtlichen Behörden in Gang zu bringen. An vielen Orten waren die Gebäude zerstört oder die Einrichtungsgegenstände und Akten fortgeschleppt.

Zunächst wurden an die Ämter ein kommissarischer Vorsteher, ein Kassenleiter und ein Verwaltungsführer entsandt. Sie mußten das Amt in Obhut nehmen, oft auch benachbarte Ämter mitbetreuen.

Schon der Anmarsch war mit größten Schwierigkeiten verbunden. Zunächst keinerlei Bahnverbindungen, denkbar schlechte Wege, größte Unsicherheit. Die volksdeutschen Einwohner, die zum großen Teil von den Polen verschleppt worden waren, kamen erst langsam zurück. An den Ämtern selbst mußten zunächst noch polnische Beamte zu Hilfeleistungen verwendet werden.

Inzwischen haben 94 Finanzämter und 22 Hauptzollämter ihre Tätigkeit aufgenommen. Das konnte nur dadurch erreicht werden, daß die entsandten Beamten sich trotz schwierigster Verhältnisse mit Tatkraft und unermüdetem Eifer ihrer Aufgabe widmeten. Sie haben als Pioniere deutscher Ordnung Großes geleistet.

Die bezeichneten Dienststellen verteilen sich auf die vier Oberfinanzbezirke wie folgt:

Oberfinanzbezirk	Zahl der	
	Finanzämter	Hauptzollämter
Ostpreußen	10	3
Danzig-Westpreußen	23	5
Posen	38	10
Troppau	23	4
Insgesamt	94	22

Die einzelnen Dienststellen:

a) Oberfinanzbezirk Ostpreußen

Finanzämter		Hauptzollämter
1. Soltau	6. Przasnysz	1. Suwalki (Grenze)
2. Mafow-Mazowiecki	7. Kultusf	2. Richtenau (Grenze)
3. Mawa	8. Sierpc	3. Plonitz (Grenze)
4. Bloch	9. Suwalki	
5. Blonff	10. Richtenau	

b) Oberfinanzbezirk Danzig-Westpreußen

Finanzämter		Hauptzollämter
1. Berent	13. Bpno	1. Danzig-Auslandsverkehr (Grenze)
2. Briesen	14. Neumark	2. Danzig-Inlandsverkehr
3. Bromberg I	15. Neustadt	3. Graudenz
4. Bromberg II	16. Pr. Stargard	4. Thorn
5. Danzig I	17. Rypin	5. Bromberg
6. Danzig II	18. Schwetz	
7. Dirschau	19. Strasburg	
8. Gotenhafen	20. Thorn	
9. Graudenz	21. Tuchel	
10. Karthaus	22. Wirfisch	
11. Konitz	23. Zempelburg	
12. Kulm		

Dazu kommen noch vom Oberfinanzbezirk Ostpreußen die Finanzämter

- 1. Elbing
- 2. Marienburg (Westpr)
- 3. Marienwerder
- 4. Rosenberg (Westpr)
- 5. Stuhm

c) Oberfinanzbezirk Posen

Finanzämter		Hauptzollämter
1. Birnbaum	20. Neutomischel	1. Posen
2. Gnesen	21. Neßau	2. Wongowitz
3. Gostynin	22. Obornik	3. Hohenfalza
4. Gohsenfalza	23. Ostrowo	4. Gnesen
5. Jarotschin	24. Pabianitz	5. Lissa
6. Kalisch	25. Posen-Ost	6. Kalisch
7. Kempen	26. Posen-West	7. Lods
8. Kolmar	27. Posen-Land	8. Kutno (Grenze)
9. Konin	28. Rawitsch	9. Lods (Grenze)
10. Protoschyn	29. Samter	10. Raft (Grenze)
11. Kutno	30. Scharnikau	
12. Bezzyca	31. Schrimm	
13. Leslau	32. Sierabsch	
14. Lissa	33. Turek	
15. Lods-Mitte	34. Wartbrüden	
16. Lods-Nord	35. Wielun	
17. Lods-Süd	36. Wollstein	
18. Lods-Ost und Land	37. Wargowitz	
19. Mogilno	38. Znin	

d) Oberfinanzbezirk Troppau

Finanzämter		Hauptzollämter
1. Aufschwitz	13. Myslowitz	1. Lublinitz (Grenze)
2. Bendzin	14. Nikolai	2. Rattowitz (Grenze)
3. Bielitz	15. Olkusch	3. Bielitz (Grenze)
4. Bismarckhütte	16. Pleß	4. Jablunkau (Grenze)
5. Chrzanow	17. Rybnik	
6. Freistadt	18. Saybusch	
7. Rattowitz-Stadt	19. Sosnowitz	
8. Rattowitz-Land	20. Tarnowitz	
9. Königshütte	21. Teschen	
10. Laurahütte	22. Wadowice	
11. Loslau	23. Zawiercie	
12. Lublinitz		

Auch hier kann es sich nur um eine vorläufige Einteilung handeln. Sie wird durch eine endgültige ersetzt werden, sobald die Bezirke der inneren Verwaltung endgültig abgegrenzt sind.

10. Einführung von neuem Recht

Die entscheidende Grundlage für die Einführung von Reichsrecht in den Ostgebieten bilden § 8 des Erlasses des Führers und Reichskanzlers über Gliederung und Verwaltung der Ostgebiete vom 8. Oktober 1939 (RGBl I S. 2042, RStBl S. 1045) und § 4 Absatz 3 des Gesetzes über die Wiedervereinigung der Freien Stadt Danzig mit dem Deutschen Reich vom 1. September 1939 (RGBl I S. 1547, RStBl S. 961).

Reichsgesetze und Verordnungen des Ministerrats für die Reichsverteidigung, die nach dem 1. September 1939 verkündet werden, gelten für das Gebiet der bisherigen Freien Stadt Danzig ohne weitere. Sie gelten nicht, wenn ihre Inkraftsetzung für dieses Gebiet ausdrücklich vorbehalten ist (Hinweis auf § 1

der Ersten Verordnung zum Gesetz über die Wiedervereinigung der Freien Stadt Danzig mit dem Deutschen Reich vom 12. September 1939 (RGBl I S. 1759, RStBl S. 998).

Inzwischen hat der Reichsminister der Finanzen die folgenden steuerlichen Verordnungen zur Einführung von Reichsrecht in den eingegliederten Ostgebieten erlassen:

a) Erste Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften im Gebiet der bisherigen Freien Stadt Danzig vom 23. September 1939 (RGBl I S. 1936, RStBl S. 1014).

Durch diese Verordnung sind ab 1. Oktober 1939 die Reichsabgabenordnung, das Steueranpassungsgesetz, das Steuerfäumnissgesetz mit den späteren Änderungen und die Durchführungsvorschriften eingeführt worden;

b) Zweite Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften im Gebiet der bisherigen Freien Stadt Danzig vom 26. September 1939 (RGBl I S. 2001, RStBl S. 1037).

Durch diese Verordnung ist das Erbschaftsteuergesetz in der jetzt gültigen Fassung mit den Durchführungsvorschriften in Danzig eingeführt worden.

Das Erbschaftsteuergesetz gilt für Erwerbe, für die die Steuerschuld nach dem 31. August 1939 entstanden ist oder entsteht;

c) Dritte Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften im Gebiet der bisherigen Freien Stadt Danzig vom 25. Oktober 1939 (RGBl I S. 2106, RStBl S. 1078).

Durch diese Verordnung sind in Danzig die Vorschriften über die Reichsfluchtsteuer vom 8. Dezember 1931 und ihre späteren Abänderungen eingeführt worden;

d) Kundenerlass des Reichsministers der Finanzen vom 19. Oktober 1939 (RStBl S. 1091).

Dieser bringt das Inkrafttreten des Bürgersteuergesetzes in Danzig ab 1. Januar 1940;

e) Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in den eingegliederten Ostgebieten vom 18. November 1939 (RGBl I S. 2258, RStBl S. 1125).

Durch diese Verordnung sind in den Ostgebieten, soweit sie nicht bereits früher eingeführt wurden, die folgenden Gesetze usw. am 20. November 1939 in Kraft getreten:

1. das Zollgesetz vom 20. März 1939 (RGBl I S. 529),
2. das Gesetz über die Vergütung des Kakaoszolls bei der Ausfuhr von Kakaowaren in der Fassung vom 4. Juli 1939 (RGBl I S. 1100),
3. das Tabaksteuergesetz in der Fassung vom 4. April 1939 (RGBl I S. 721),
4. das Zuckersteuergesetz in der Fassung vom 26. September 1938 (RGBl I S. 1251),
5. das Salzsteuergesetz in der Fassung vom 23. Dezember 1938 (RGBl I S. 1969),
6. das Biersteuergesetz vom 28. März 1931 (RGBl I S. 110), 21. Dezember 1938 (RGBl I S. 1897),
7. das Leuchtmittelegesetz in der Fassung vom 6. Dezember 1938 (RGBl I S. 1726),
8. das Spielkartensteuergesetz in der Fassung vom 25. August 1939 (RGBl I S. 1529),
9. das Süßstoffgesetz vom 1. Februar 1939 (RGBl I S. 111),
10. das Mineralölsteuergesetz in der Fassung vom 22. März 1939 (RGBl I S. 566) mit den durch die Verordnung vom 5. September 1939 (RGBl I S. 1687) eingetretenen Änderungen,
11. die Fettsteuerverordnung in der Fassung vom 24. Februar 1939 (RGBl I S. 387),
12. das Schlachtsteuergesetz vom 24. März 1934 (RGBl I S. 238) mit den durch die Verordnung vom 21. März 1935 (RGBl I S. 391) eingetretenen Änderungen,
13. das Umsatzsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl I S. 942),

14. die §§ 6 bis 10 und 12 der Kriegswirtschaftsverordnung vom 4. September 1939 (RGBl I S. 1609) über den Kriegszuschlag auf Bier, Tabakwaren und Schaumwein,

15. die Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931 (RGBl I S. 161), das Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl I S. 925) und das Steuerfäumnissgesetz vom 24. Dezember 1934 (RGBl I S. 1271) mit den späteren Änderungen,

16. die Bestimmungen, die zur Durchführung der in den Ziffern 1 bis 15 genannten Gesetze und Verordnungen ergangen sind,

17. die Verordnung über den Bezug von Kraftspiritus vom 12. April 1939 (RGBl I S. 802) mit den durch die Verordnungen vom 27. Juni 1939 (RGBl I S. 1060) und vom 19. September 1939 (RGBl I S. 1852) eingetretenen Änderungen.

Die Verordnung zur Einführung der Verkehrssteuern ab 1. Januar 1940 wird zurzeit vorbereitet.

11. Devisenbewirtschaftung

Auch für den Bereich der Devisenbewirtschaftung sind die erforderlichen organisatorischen Maßnahmen getroffen worden. Die Devisenstellen unterstehen in sachlicher und persönlicher Hinsicht dem Reichswirtschaftsminister. Sie sind in der örtlichen Stufe den Oberfinanzpräsidenten angeschlossen. Der Reichswirtschaftsminister hat am 17. November 1939 im Einvernehmen mit dem Reichsminister der Finanzen und dem Reichsminister des Innern die Bekanntmachung über die Durchführung der Devisenbewirtschaftung in den in das Deutsche Reichsgebiet eingegliederten Ostgebieten einschließlich des Gebiets der bisherigen Freien Stadt Danzigerlassen (RStBl S. 1132). Die Bezirke der Devisenstellen Danzig und Posen erstrecken sich hiernach wie die Oberfinanzbezirke auf die Gebiete der Reichsgaue Danzig-Westpreußen und Posen. Der Bezirk der Devisenstelle Königsberg (Pr) ist um die in die Provinz Ostpreußen und der Bezirk der Devisenstelle Troppau um die in die Provinz Schlesien eingegliederten Ostgebiete erweitert worden.

12. Das Generalgouvernement

Der Erlass des Führers und Reichskanzlers über die Verwaltung der besetzten polnischen Gebiete vom 12. Oktober 1939 (RGBl I S. 2077) errichtet die Behörde des Generalgouverneurs. Er hat seinen Sitz in Krakau. Er ist zuständig für die besetzten polnischen Gebiete, soweit sie nicht in das Deutsche Reich eingegliedert sind.

Der Generalgouverneur untersteht dem Führer unmittelbar. Ihm sind sämtliche Verwaltungszweige zugewiesen.

Der Generalgouverneur hat seine Behörde in Abteilungen gegliedert. Eine davon ist die Abteilung „Finanzen“. An der Spitze dieser Abteilung steht ein der Reichsfinanzverwaltung angehöriger Finanzpräsident. Er bearbeitet alle mit dem Finanzwesen zusammenhängenden Fragen, z. B. Haushaltsangelegenheiten, Steuerfragen und Zollfragen. Ihm stehen ein Finanzpräsident als ständiger Vertreter und ein Stab von Mitarbeitern, die ebenfalls der Reichsfinanzverwaltung angehören, zur Verfügung.

Unter dem Generalgouverneur stehen vier Gouverneure. Sie haben ihren Sitz in Krakau, Lublin, Radom und Warschau. Auch bei ihnen sind für die Bearbeitung von Finanzfragen Beamte der Reichsfinanzverwaltung tätig.

Die Reichsfinanzverwaltung hat in kürzester Zeit die ersten grundlegenden Aufbauarbeiten in den neuen Ostgebieten durchgeführt. Der bisherige Erfolg ist den Männern zu danken, die unter dem Einsatz ihrer ganzen Kraft und unter schwierigsten Verhältnissen unentwegt ihre Pflicht getan haben. Viel Arbeit ist noch zu bewältigen. Auch sie wird geleistet werden zum Wohl des Ganzen!

Ausschließung und Ablehnung im Steuerrecht

Von Regierungsrat Dr. Grober, Leiter der Reichsfinanzschule Herrsching

Inhalt:

1. Allgemeines,
2. Ausschließung,
3. Ablehnung,
4. Ausschließung und Ablehnung im Steuerstrafverfahren.

1. Allgemeines

Gewisse Umstände erfordern, daß ein Amtsträger, der an sich zur Mitwirkung in einer Steuer Sache berufen wäre, in bestimmten Fällen sich einer Mitwirkung enthalten soll oder kann. Diese Fälle sind in den §§ 67 bis 70 AO geregelt.

Der Zweck dieser Bestimmungen ist, etwaiges Mißtrauen von Volksgenossen gegen die Unparteilichkeit der Finanzbehörden zu vermeiden und die mit Steuerangelegenheiten befaßten Amtsträger vor Beweiskonflikten zu bewahren.

Der Begriff des Amtsträgers ist im § 22 Abs. 3 AO klargestellt. Er umfaßt nicht nur die Beamten, sondern jede Person, die, ohne Beamter zu sein, dazu berufen ist, obrigkeitliche Aufgaben wahrzunehmen. Er umfaßt also auch die Angestellten, die Beiratsmitglieder (§ 37 Abs. 1 AO) und die ehrenamtlichen Mitglieder der Finanzgerichte.

Die Beschränkung der Mitwirkung gilt allgemein für alle Steuer Sachen. Sie erstreckt sich demgemäß auf alle Arten steuerlicher Angelegenheiten, auf das Steuer aufsichtsverfahren, das Ermittlungsverfahren, das Festsetzungsverfahren, das Rechtsmittelverfahren, das Beitreibungsverfahren und das Verwaltungsstrafverfahren (wegen des letzteren Hinweis auf Abschnitt 4).

Wir unterscheiden zwischen Ausschließung und Ablehnung, und zwar je nachdem, ob das Gesetz selbst die Mitwirkung untersagt (Ausschließung) oder nur die Möglichkeit gibt, die Mitwirkung eines Amtsträgers zu verhindern.

2. Ausschließung

a) Mitwirkung bei einer früheren Entscheidung

Den wichtigsten Fall der Ausschließung enthält § 67 Abs. 1 Ziffer 5. Dieser Bestimmung gemäß soll in einer Steuer Sache, abgesehen vom Einspruch, nicht mitwirken, wer bei einer angefochtenen Entscheidung oder Rechtsmittelentscheidung mitgewirkt hat.

Unter dem Begriff der Mitwirkung ist nicht jede frühere oder spätere Mitwirkung schlechthin zu verstehen. Zweck dieser Vorschrift ist, zu verhindern, daß derselbe Amtsträger in derselben Sache mehrmals eine Entscheidung trifft. Das Verbot stellt es also auf eine Mitwirkung bei der Entscheidung ab.

Eine Mitwirkung im Sinn dieser Vorschrift liegt daher nur vor, wenn diejenige Person, die an der angefochtenen Entscheidung verantwortlich mitgewirkt hat, auch zur verantwortlichen Entscheidung im Rechtsmittelverfahren berufen wird (RStWI 1932 S. 863 Nr. 881, RStWI 1937 S. 1143 Nr. 882). Abgesehen von den Fällen der Abstimmung ist unter der verantwortlichen Mitwirkung die verantwortliche Zeichnung zu verstehen.

Eine nur vorbereitende Tätigkeit, z. B. der Entwurf einer Entscheidung durch den Bezirksbearbeiter, ist noch keine Mitwirkung. Eine nur vorbereitende Tätigkeit ist auch die Betriebsprüfung. Hat ein Betriebsprüfer schon im Ermittlungsverfahren eine Betriebsprüfung vorgenommen, so hindert das nicht, daß er im Rechtsmittelverfahren tätig wird. Um eine vorbereitende Tätigkeit handelt es sich auch bei einer Beweisaufnahme für eine Rechtsmittelentscheidung. Hat ein Beamter eine angefochtene Entscheidung erlassen, so kann er trotzdem später eine Beweisaufnahme, die im Rechtsmittelverfahren über diese Entscheidung erforderlich wird, durch-

führen (RStWI 1932 S. 863 Nr. 881 unter Aufgabe der früheren entgegengesetzten Meinung in RStWI 20/127). Die frühere Meinung wurde den Bedürfnissen der Praxis nicht gerecht.

Auch eine nur mittelbare Mitwirkung ist unerheblich. Eine solche liegt vor, wenn ein Beamter des Oberfinanzpräsidiums in das Steuerermittlungsverfahren eingreift, eine Untersuchung gegen den Pflichtigen durchführt, das Finanzamt anweist, die Steuer festzusetzen und einen Steuerbescheid zu erlassen, oder sonstige Anweisungen an das untergeordnete Finanzamt im Ermittlungs- oder Festsetzungsverfahren erteilt. Eine solche Tätigkeit ist nur mittelbar. Sie hindert nicht, daß der Beamte, der in dieser Weise schon in einer Sache tätig geworden ist, auch die Rechtsmittelentscheidung erläßt (RStWI 17/254, Wrozek R. 4 zu § 67 AO). Es bleibt ihm jedoch unbenommen, sich § 69 AO gemäß für befangen zu erklären.

Anders liegt dagegen der Fall, wenn ein beim Oberfinanzpräsidium tätiger Beamter, der früher Finanzamtsvorsteher war, zu einer Rechtsmittelentscheidung in einer Sache berufen ist, die an dem früher von ihm geleiteten Finanzamt während seiner dortigen Amtszeit behandelt worden ist. Es macht hier keinen Unterschied, ob die Entscheidung des Finanzamts unter seiner unmittelbaren Mitwirkung zustande gekommen ist oder nicht. Hier ist die Tatsache entscheidend, daß ein Finanzamtsvorsteher weisunggebend ist und damit jede Maßnahme des Finanzamts, wenn nicht unmittelbar, so doch mindestens mittelbar, entscheidend beeinflusst. Jede Entscheidung ergeht in seinem Auftrag. Ein Beamter kann daher an den Sachen, die an dem früher von ihm geleiteten Finanzamt während seiner dortigen Amtszeit behandelt worden sind, beim Oberfinanzpräsidium nicht entscheidend mitwirken (RStWI 1934 S. 834 Nr. 740).

Eine frühere Mitwirkung liegt auch dann vor, wenn ein Beamter zwar nicht bei der angefochtenen Rechtsmittelentscheidung, wohl aber bei der zugrunde liegenden Veranlagung mitgewirkt hat. Hier kann er bei der weiteren Rechtsmittelentscheidung nicht noch einmal mitwirken. Andernfalls würde der Zweck der Vorschrift, eine wiederholte Entscheidung desselben Beamten zu unterbinden, vereitelt (RStWI 1937 S. 1143 Nr. 882). Dasselbe gilt für die Fälle der Änderung und Berichtigung eines Bescheids (§§ 94, 222 AO). Sowohl der Erlaß des ursprünglichen als auch des neuen Bescheids schließt die Möglichkeit aus, bei der Anfechtung des Bescheids eine Rechtsmittelentscheidung zu erlassen, soweit es sich nicht um eine Einspruchsentscheidung handelt.

Der Reichsfinanzhof kann, wenn er ein Urteil aufhebt, die Sache § 296 Abs. 3 AO gemäß an eine der Vorinstanzen zur erneuten Entscheidung zurückweisen. Geschieht das, so sind in einem solchen Fall die Beamten, die an der aufgehobenen Entscheidung mitgewirkt haben, von der erneuten Mitwirkung nicht aus geschlossen; denn dann handelt es sich nicht mehr um eine Mitwirkung bei einer Entscheidung über eine angefochtene Entscheidung, sondern um eine neue Entscheidung, gegen die das weitere Rechtsmittelverfahren erneut gegeben ist (Wrozek R. 5 zu § 47 AO a. F.).

b) Die übrigen Fälle

Es soll jemand nicht tätig werden, wenn er selbst beteiligt ist (§ 67 Abs. 1 Ziffer 1). Als beteiligt ist hier nur diejenige Person anzusehen, deren persönliche Belange von der Handlung oder Entscheidung unmittelbar

betroffen werden, bei einer Steuerfestsetzung also der Steuerpflichtige oder ein Gastender. Dabei ist auch eine rein vorbereitende Tätigkeit unstatthaft. Eine nur allgemeine Interessenberührung ist ohne Bedeutung. Das ist z. B. der Fall, wenn in Gegenwart eines Beiratsmitglieds, das Gewerbetreibender ist, die Veranlagungen von Angehörigen seines Gewerbebezugs beraten und dabei auch Fragen dieses Gewerbebezugs erörtert werden.

Das Gesetz schließt einen Amtsträger von seiner Tätigkeit aus, wenn ein Angehöriger beteiligt ist (§ 67 Abs. 1 Ziffer 2). Der Begriff des Angehörigen ist im § 10 StAnpG festgelegt. Ein Veranlagungsbeamter soll nicht einen Angehörigen veranlagern, ein Vollziehungsbeamter nicht gegen einen Angehörigen vollstrecken, ein Betriebsprüfer nicht den Betrieb eines Angehörigen prüfen.

Ausgeschlossen ist weiter, wer für einen Beteiligten als gesetzlicher Vertreter oder Bevollmächtigter aufzutreten berechtigt ist (§ 67 Abs. 1 Ziffer 3). Ein Vormund soll also nicht in einer Steuerfache gegenüber seinem Mündel tätig werden. Auch der Kreis der Vermögensverwalter fällt unter diese Bestimmung.

Auch ein Beamter oder Angestellter eines Beteiligten ist von der Mitwirkung ausgeschlossen (§ 67 Abs. 1 Ziffer 4). Ein Bürgermeister darf also bei der Beratung über die Veranlagung seiner Gemeinde nicht mitwirken. Dagegen ist das Finanzamt kein Beteiligter im Sinn dieser Bestimmung, im Gegensatz zu dem verfahrensrechtlichen Begriff der Beteiligung (§§ 266 und 287 AO). Ein Beamter eines Finanzamts, dessen Entscheidung angefochten ist, ist daher auch nach dieser Vorschrift nicht gehindert, in einem Rechtsmittelverfahren weitere Handlungen (z. B. Beweisaufnahmen) vorzunehmen (RFS 11/104).

c) Folgen der Nichtbeachtung

Die Vorschriften über die Ausschließung sind zwar nur Sollvorschriften. Für den davon betroffenen Amtsträger sind sie jedoch bindend. Ein Beamter, der gegen sie verstößt, macht sich daher einer Amtspflichtverletzung schuldig.

Die Nichtbeachtung macht § 68 AO gemäß zwar die Handlung der Finanzbehörde nicht ohne weiteres unwirksam. Eine Entscheidung, die unter Verletzung dieser Vorschriften ergangen ist, kann daher nicht unter Bezugnahme auf eine Verletzung des § 67 AO von der Behörde geändert werden. Die Entscheidung enthält jedoch einen wesentlichen Verfahrensmangel (RFS 20/127, RStBl 1932 S. 863 Nr. 881).

3. Ablehnung

Eine Ablehnung eines Amtsträgers wegen Befangenheit durch eine Partei gibt es in Steuerfachen nicht (RFS 23/138 Wrozef R. 1 zu § 49 AO a. F. und R. 3 zu § 67 AO). Das gilt auch für ehrenamtlich tätige Amtsträger. Ein Recht auf Ablehnung hat der Steuerpflichtige nicht. Ein diesbezüglicher Antrag hat daher lediglich die

Bedeutung einer Anregung. Seine Nichtbeachtung stellt keinen Verfahrensmangel dar.

Dagegen sieht das Gesetz die Möglichkeit der Selbstablehnung vor. Ein Amtsträger kann sich der Ausübung seines Amtes wegen Befangenheit enthalten, bedarf dazu aber der Zustimmung der im § 69 AO bezeichneten Dienststelle. Die Prüfung der Frage der Befangenheit liegt demgemäß zunächst ausschließlich im pflichtgemäßen Ermessen des davon betroffenen Amtsträgers.

Nur in einem Fall ist die Ablehnung eines Amtsträgers durch den Steuerpflichtigen möglich. Beiratsmitglieder können zur Wahrung von Geschäfts- oder Betriebsgeheimnissen abgelehnt werden, wenn sie ein gleiches oder ähnliches Geschäft betreiben wie der Steuerpflichtige oder bei einer Gesellschaft beteiligt oder angestellt sind, bei der das der Fall ist, und die steuerlichen Verhältnisse des Pflichtigen nicht ohne Offenbarung eines solchen Geheimnisses dargelegt werden können (§ 70 AO). Auch hier ist zur Ablehnung die Entscheidung des Finanzamts erforderlich. Die Entscheidung ist endgültig und damit einer Nachprüfung im Rechtsmittelverfahren entzogen.

Das Gesetz sieht im übrigen aus demselben Grund unter bestimmten Voraussetzungen auch die Möglichkeit der Ablehnung eines Sachverständigen durch den Pflichtigen vor. Die Finanzämter können § 206 AO gemäß im Steuerermittlungsverfahren Sachverständige und gewisse andere Hilfspersonen hinzuziehen. Der Pflichtige kann den vom Finanzamt beauftragten Sachverständigen ablehnen, wenn er von dessen Tätigkeit die Verletzung eines Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisses oder Schaden für seine geschäftliche Tätigkeit befürchtet. Wird seinem Ablehnungsantrag nicht stattgegeben, so kann er beantragen, die Prüfung auf seine Kosten durch besondere Sachverständige vornehmen zu lassen. Einigt man sich nicht, so entscheidet der Oberfinanzpräsident endgültig. Das Ablehnungsrecht besteht jedoch nur, soweit das Finanzamt überhaupt zur Mitteilung des Namens des von ihm beauftragten Sachverständigen verpflichtet ist. Das ist — entgegen dem Wortlaut des § 206 Abs. 2 AO — nur in den Fällen erforderlich, in denen der Sachverständige vollen Einblick in die Verhältnisse des Steuerpflichtigen erhält (RFS 11/201). Dasselbe gilt für das Rechtsmittelverfahren.

4. Ausschließung und Ablehnung im Steuerstrafverfahren

Die Vorschriften über Ausschließung und Ablehnung gelten auch für das Verwaltungsstrafverfahren. Die Strafprozessordnung gilt für das Verwaltungsstrafverfahren § 420 AO gemäß nur, soweit die Steuergesetze nichts Abweichendes vorschreiben. Ein Beschuldigter kann also — anders als im Strafprozeß — einen Beamten der Reichsfinanzverwaltung nicht wegen Befangenheit ablehnen.

Im gerichtlichen Strafverfahren gelten die Vorschriften der Strafprozessordnung (§§ 22 und folgende). In diesem steht auch dem Finanzamt das Recht auf Ablehnung von Gerichtspersonen zu (§§ 467 und 472 AO, §§ 397 und 24 Abs. 3 StPD).

Die Prüfung der Zahlungsfähigkeit (Liquiditätsprüfung)

Von Regierungsrat Dr. Jähne, Lehrer an der Reichsfinanzschule Berlin

Inhalt:

1. Einführung,
2. Zweck und Wesen der Prüfung,
3. Prüfung und Bewertung der Bilanzposten,
4. Abwandlung der Bilanz zum Status,
5. Gliederung innerhalb des Status,
6. Prüfungsbeispiel aus der Praxis,
7. Bilanzmäßige und tatsächliche Zahlungsfähigkeit.

1. Einführung

Die Hauptaufgabe der Betriebsprüfung besteht in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen. Daneben hat sie noch manche Sonderaufgaben. Eine dieser Sonderaufgaben ist die Prüfung der Zahlungsfähigkeit der Steuerpflichtigen. Die Be-

triebsprüfung hat es meistens mit der Begutachtung der Zahlungsfähigkeit der Betriebe zu tun.

Die Prüfungen werden veranlaßt:

1. durch Anträge auf Stundung oder Erlaß von Steuern,

2. durch Anträge auf Gewährung von Stundung, Zahlungsausschub oder Erlaß bei Zöllen und Verbrauchssteuern.

Auch bei Betrieben, die einen derartigen Antrag selbst nicht gestellt haben, kann eine Prüfung der Zahlungsfähigkeit in Betracht kommen, z. B. wenn eine Bank gegenüber dem Hauptzollamt die Bürgschaft zur Sicherung eines Zollausschubs übernehmen soll oder übernommen hat.

2. Zweck und Wesen der Prüfung

Die Prüfung der Zahlungsfähigkeit hat den Zweck, Unterlagen für die Bearbeitung der im Abschnitt 1 bezeichneten Fälle zu beschaffen. Es ist festzustellen, ob die Stundungsanträge oder die Erlaßanträge begründet sind, d. h. ob der Antragsteller auch bei Zurückstellung nicht dringlicher privater Belange nicht zahlen kann, ohne den Fortbestand seines Betriebs zu gefährden, oder ob er nur nicht zahlen will. Es ist weiter zu prüfen, ob der Betrieb gesund ist und ob und welche Sicherheiten vorhanden sind, damit bei Gewährung von Stundung oder Ausschub die Ansprüche des Reichs nicht geschmälert werden. Es ist den Ursachen der mangelhaften Zahlungsbereitschaft nachzugehen, und es sind die Mittel und Wege zu deren Behebung zu prüfen und gegebenenfalls Zahlungsvorschläge zu unterbreiten.

Die Betriebsprüfungen zur Begutachtung der Zahlungsfähigkeit werden allgemein „Liquiditätsprüfungen“ genannt. „Liquidität“ (Flüssigkeit) ist eine Eigenschaft der Besitzteile. Ob der Betrieb „liquide“ (flüssig), d. h. jederzeit zahlungsfähig ist, hängt von der Art der vorhandenen Mittel und der Höhe und der Dringlichkeit der Schulden ab. Durch Gegenüberstellung der vorhandenen Mittel und der Schulden ergibt sich der Grad der Zahlungsfähigkeit oder Zahlungsbereitschaft.

Die Besitzposten sind nicht gleich flüssig, und die Schuldposten sind regelmäßig zu verschiedenen Zeitpunkten fällig.

Die erste Aufgabe der Betriebsprüfung besteht deshalb darin, die Besitzposten nach ihrer Flüssigkeit und die Schuldposten nach der Fälligkeit zu ordnen. Das geschieht in der Form eines besonderen „Status“ (Hinweis auf Abschnitte 4 bis 6). „Status“ ist eine Zusammenstellung aller Besitzposten und Schuldposten für einen bestimmten Zeitpunkt ohne Bücherabschluß. Der Status wird meist ohne genaue Bestandsaufnahmen und ohne Bindung an frühere Bilanzen aufgestellt. Er knüpft grundsätzlich nicht an die Werte der Vergangenheit an, sondern ist auf den Werten im Zeitpunkt seiner Aufstellung aufgebaut. In vielen Fällen (z. B. bei der laufenden Überwachung des Zollausschubs und der langfristigen Stundungen) kann der Status aus der letzten Bilanz abgeleitet werden, wenn der Bilanztag nicht lange Zeit zurückliegt, und wenn sich die Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben. Ergeben sich aber Bedenken in die künftige Zahlungsfähigkeit des Betriebs oder hat ein Betrieb einen Antrag auf Ausschub, Stundung oder Erlaß fälliger oder rückständiger Steuern mit mangelnder Zahlungsbereitschaft begründet, wird regelmäßig ein Status für den Prüfungstag oder für den Tag der letzten Monatsbilanz erforderlich sein.

3. Prüfung und Bewertung der Bilanzposten

Vor Aufstellung des Status sind die Bilanzposten auf ihre Echtheit und auf ihre richtige Bewertung zu prüfen.

Bei Betrieben, die sich in Zahlungsschwierigkeiten befinden, sind falsche Bestandsaufnahmen, Überbewertungen der Besitzteile und Unterbewertungen der Schulden nicht selten. Die

Bilanzen werden „frisiert“: Forderungen werden gegen Schulden aufgerechnet (salbiert); zweifelhafte Schuldner werden veranlaßt, Wechsel auszustellen; an Lieferer gegebene Schuldwechsel werden vom Liefererkonto nicht abgebucht oder sie werden gegen zweifelhafte Besitzwechsel aufgerechnet. Zur Verringerung der Bankschulden werden die den Banken zur Sicherung abgetretenen Forderungen an Warenkunden von den Bankschulden abgebucht oder Wechsel „in Pension“ gegeben, d. h. vorübergehend diskontiert. — Solche Verschönerungen von weniger flüssigen Mitteln auf Konten, die an sich als flüssig gelten, und von Konten mit dringenden Schulden auf solche von geringerer Dringlichkeit sind ein beliebtes Mittel im Kreditbetrug.

Es kommt vor, daß Pfänder, die der Betrieb als Sicherheit erhalten hat, neben den Forderungen als eigene Besitzposten erscheinen. Im Massenbestand werden oft verfallene Geldscheine oder sonstige Wertzeichen, Quittungen und Zettel über Entnahmen der Inhaber, über Lohn- und Gehaltvorschüsse usw. als Bargeld ausgewiesen, oder es werden durch Falschbuchungen hohe Massenbestände vorgetäuscht. (Hinweis auf das Beispiel B, DStZ 1938 Nr. 49 Seite 1158 [1198].)

Bei der Bewertung der Bilanzposten kommt es auf den Anlaß und den Zweck der Prüfung (bloße Überwachung, Stundung) und auf die Verhältnisse des einzelnen Falls an. Die Bewertung hängt davon ab, ob mit einer unveränderten Fortführung des Betriebs gerechnet werden kann, oder ob der Betrieb eingeschränkt oder aufgelöst (liquidiert) werden muß.

Bei Fortführung des Betriebs im gleichen Umfang sind die Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit ihrem Teilwert anzusetzen. Es bestehen aber keine Bedenken, in diesem Fall der Einfachheit halber die steuerlich richtigen Ansätze der Betriebsergebnisbilanz zu übernehmen. Das wird sich schon deshalb empfehlen, weil bei der Prüfung der Wirtschaftlichkeit (Rentabilität) des Betriebs (Hinweis auf Abschnitt 7) ohnehin von den Betriebsergebnisbilanzen auszugehen ist.

Überzählige Wirtschaftsgüter oder Wirtschaftsgüter, die bei einer Einschränkung oder bei Auflösung des Betriebs frei werden, sind mit dem Einzelverkaufspreis („Verfüßerungswert“) anzusetzen.

4. Abwandlung der Bilanz zum Status

Der Status für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit ist nach anderen Gesichtspunkten aufzustellen als die Betriebsergebnisbilanz.

Besitzteile, die unter Eigentumsvorbehalt erworben, die übereignet, verpfändet oder gepfändet wurden, scheiden zunächst aus. Sie sind den durch sie gesicherten Schuldposten besonders gegenüberzustellen. Überschüsse sind bei Abfassung des Gesamturteils über die Lage des Betriebs zu berücksichtigen.

Forderungen aus Anzahlungen an Lieferer verwandeln sich regelmäßig nicht in Geld, sondern in Waren. Sie sind deshalb bei dem Posten Vorräte anzuführen.

Anzahlungen von Warenkunden sind Schulden. Sie erfordern aber regelmäßig keine flüssigen Mittel. Die Anzahlungen werden am besten gegen den Posten Vorräte (sichtbar) aufgerechnet.

Echte Rückstellungen und rückständige und später fällige Unkosten führen zu Ausgaben. Sie zählen zu den (meist kurzfristigen) Verbindlichkeiten.

Rückständige und später fällige Erträge haben Forderungscharakter. Sie sind, je nach dem

Zeitpunkt ihres wahrscheinlichen Eingangs, den flüssigen Mitteln zweiter oder dritter Ordnung hinzuzurechnen.

Wertberichtigungsposten sind nicht echte Schuldposten, sondern bloße Rechnungsgrößen, die mit dem dazugehörigen Posten der Gegenseite aufzurechnen sind. Ungemessene „Delkredere“-beträge zum Beispiel sind von den Forderungen, angemessene „passive Abschreibungen“ sind von den betreffenden Anlagewerten abzusetzen. Darüber hinausgehende Beträge sind Rücklagen und damit Teile des Betriebsvermögens.

Transitorische Posten (transitorische Einnahmen und transitorische Ausgaben) scheidet bei Aufstellung des Status aus. Sie führen nicht mehr zu Geldbewegungen, beeinflussen aber die künftigen Einnahmen und Ausgaben.

Es empfiehlt sich, den Statussummen die im Status nicht aufgenommenen oder die aufgerechneten Beträge wieder hinzuzusetzen, um auf die Bilanzsummen zu kommen, wie sie sich aus der Buchführung ergeben (Hinweis auf Abschnitt 6).

5. Gliederung des Status

Die Besitzposten werden nach dem Grad ihrer Flüssigkeit und die Schuldposten nach der Fälligkeit zu Gruppen zusammengefaßt. Für die Beträge der einzelnen Gruppen werden die Hunderttelle von der Statussumme errechnet.

Die Abstufung der einzelnen Bilanzposten nach der Flüssigkeit der Besitzteile und nach der Dringlichkeit der Zahlungsverpflichtungen ist in den einzelnen Geschäftszweigen verschieden und mitunter schwierig. Es empfiehlt sich, in Zweifelsfällen die Posten auf mehrere Gruppen aufzuteilen. Im allgemeinen lassen sich die folgenden Gruppen bilden:

I. Besitzposten

a) Mittel erster Ordnung

Zu den Mitteln erster Ordnung gehören die flüssigen Besitzposten und diejenigen, die leicht und ohne Einbuße flüssig zu machen sind.

Beispiele: Geld, Scheck, Reichsbankguthaben, Postcheckguthaben, täglich fällige Guthaben bei Banken, reichsbankfähige Wechsel, börsengängige Wertpapiere, börsengängige Waren, aufrechenbare Forderungen (wenn sie im Status nicht schon aufgerechnet wurden).

b) Mittel zweiter Ordnung

Das sind Wirtschaftsgüter, die in verhältnismäßig kurzer Frist „ihre Käufer finden“ oder, wie die Warenforderungen, Wechselforderungen usw., in kurzer Zeit eingetrieben oder veräußert (diskontiert) werden können. Trifft dies nicht in allen Fällen (z. B. bei den Forderungen oder bei den Vorräten) zu, so gehört ein durch Einzelstellung oder durch Schätzung ermittelter Teil der Wirtschaftsgüter in die Gruppe c.

Beispiele: Rohstoffe, ein Teil der Fertigwaren, ein Teil der Halberzeugnisse, ein Teil der Forderungen an Warenkunden, sonstige bald fällige Forderungen, unnotierte Wertpapiere, nicht reichsbankfähige Wechsel mit kurzer Laufzeit, rückständige Erträge, bald fällige Erträge.

c) Mittel dritter Ordnung

Die Mittel dritter Ordnung sind die langsam und oft nur mit Verlust flüssig zu machenden Besitzposten.

Beispiele: Ein Teil der Fertigwaren, Halberzeugnisse mit längerer Fertigungsdauer, Forderungen an Warenkunden mit längerem Zahlungsziel, Beteiligungen, Hypotheken, Darlehnsforderungen.

Auch überzählige Teile der beweglichen Betriebseinrichtungsgegenstände, der Geschäftseinrichtungsgegenstände und der Kontorbedarfsgegenstände, z. B. Kraftwagen, Schreibmaschinen, Gespanne, Verpackungsmaterial, Altmaterial können dazugehören.

d) Mittel vierter Ordnung

Die Mittel vierter Ordnung sind die Bilanzposten, die die Grundlage des Betriebs bilden, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen und die ohne erhebliche Schädigung des Betriebs nicht veräußert werden können. Sie scheiden für die Zahlungsbereitschaft an sich aus. Wenn sie in den Status aufgenommen werden, so deshalb, um ihren Betrag mit dem Betriebsvermögen in Beziehung zu setzen. Nach einer alten Faustregel soll das Betriebsvermögen (Eigenkapital) im allgemeinen mindestens das Anlagevermögen decken.

II. Schuldposten

a) Schulden erster Ordnung

Zu den Schulden erster Ordnung gehören die fälligen und die spätestens innerhalb Monatsfrist fälligen Zahlungen.

Beispiele: Rückständige und bald fällige Unkosten (Steuern, Zinsen, Löhne, Gebühren und Beiträge), ein Teil der Wechselfschulden, ein Teil der Warenschulden.

Die Bezeichnung „kurzfristige Schulden“ ist hier irreführend. Man versteht darunter Schulden mit einer Laufzeit bis zu drei Monaten. Die Zusammenfassung derartiger Schulden mit den sofort fälligen Schulden verwischt das Bild von der Zahlungsfähigkeit des Betriebs.

b) Schulden zweiter Ordnung

Hierher gehören die Schulden, die in den nächsten zwei bis vier Monaten fällig werden.

Beispiele: Ein Teil der Wechselfschulden, Bankschulden gegen Sicherheit, ein Teil der Warenschulden, Rückstellungen.

c) Schulden dritter Ordnung

Es handelt sich um die Schulden mit längerer, meist feststehender Laufzeit oder mit längerer Kündigungsfrist, um Schulden, mit deren plötzlicher oder vorzeitiger Rückzahlung unter normalen Verhältnissen nicht gerechnet zu werden braucht.

Beispiele: Hypothekenschulden, langfristige Darlehnschulden, Stillhalteschulden, Schuldverschreibungen.

d) Schuld des Unternehmens an den Unternehmer (Betriebsvermögen)

Zum Betriebsvermögen (Eigenkapital) gehört neben den Rücklagen auch der Reingewinn. Ist dieser Reingewinn oder ein Teil davon zur Ausschüttung bestimmt (bei Kapitalgesellschaften), so gehört er, je nach Lage des Falls, zu den Schulden der Gruppe a oder b.

6. Prüfungsbeispiel aus der Praxis

Das folgende Beispiel ist der Praxis entnommen. Es ist etwas verändert.

Das Beispiel läßt erkennen, wie an Stelle des rein statischen (Zustands-) Bildes dem Leser des Betriebsprüfungsberichts eine Vorstellung von der Dynamik des Betriebsgebarens vermittelt werden kann. Das wird erreicht durch Einflechtung der Kontosummen der für die Zahlungsbereitschaft wichtigsten Konten. Diese Zahlen veranschaulichen das Verhältnis der am Bilanztag vorhandenen Bestände zu den tatsächlichen Geldbewegungen innerhalb eines bestimmten Zeitraums (hier eines Monats).

Das Beispiel zeigt weiter, wie der Status zur Kontrolle wieder zu der Bilanz ergänzt werden kann, auf deren Zahlen er aufgebaut wurde.

I. Besitzposten	RM	RM	v. %
a) Mittel erster Ordnung			
1. Geld, Schecks, Postscheckguthaben und Bankguthaben, Bestand am 1. September ... + Zugänge im September ...	12 700 355 000		
— Abgänge im September ... Bestand am 30. September	367 700 352 400	15 300	1,3
2. Wechsel, Bestand am 1. September ... + Zugänge ...	352 15 000		
— Abgänge ... Bestand am 30. September	15 352 14 550	802	0,0
b) Mittel zweiter Ordnung		16 102	1,3
1. Forderungen an Warenkunden, Bestand am 1. September ... + Warenausgang / Warenrücksendungen ...	480 600 283 400		
— Zahlungseingänge (und kleine Gutschriften) ...	764 000 231 000		
— Wahrscheinliche Forderungsausfälle ... Bestand am 30. September	533 000 500 000	450 000	39,2
2. Rohstoffe, Bestand am 30. September ...	178 000	178 000	15,5
3. Halberzeugnisse, Bestand am 30. September ...	55 000		
4. Fertigwaren, Bestand am 30. September ...	110 000 165 000		
— Anzahlungen von Warenkunden ...	5 000		
Dabon $\frac{4}{5}$...	160 000	128 000	11,2
5. Rückständige und bald fällige Erträge ...		4 000	0,4
c) Mittel dritter Ordnung			
1. $\frac{1}{10}$ der Forderungen an Warenkunden (zu b 1) ...	50 000		
2. $\frac{1}{5}$ der Vorräte zu (b 3 und 4) ...	32 000	82 000	7,1
3. Hypothekensforderungen ...	40 000		
4. Darlehnsforderungen ...	24 000	64 000	5,6
		922 102	80,3
d) Mittel vierter Ordnung			
1. Maschinen und Einrichtungsgegenstände ...	20 000		
2. Kraftwagen ...	6 000		
3. Gebäude ...	200 000	226 000	19,7
Statussumme		1148 102	100
+ Abgesetzte Beträge:			
Wahrscheinliche Forderungsverluste ...	33 000		
Anzahlungen von Warenkunden	5 000		
Transitorische Ausgaben ...	7 500		
Bilanzsumme		1193 602	
II. Schuldposten			
a) Schulden erster Ordnung			
1. Rückstände und bald fällige Unkosten ...		9 000	0,8
2. Schuldwechsel, Bestand am 1. September ... + Zugang ...	36 000 10 000 46 000		

	RM	RM	v. %
Übertrag:	46 000		
— Abgang ... Bestand am 30. September	16 000 30 000	20 000	1,7
Dabon $\frac{2}{3}$...			
3. Schulden bei Bank A, Bestand am 1. September ...	127 000		
— Einzahlungen ...	123 000		
+ Abhebungen ... Bestand am 30. September	4 000 124 000	64 000	5,6
Dabon $\frac{1}{2}$...	128 000		
4. Schulden bei Bank B, Bestand am 1. September ...	100 000		
— Einzahlungen ...	120 000		
+ Abhebungen ... Bestand am 30. September	20 000 122 000	51 000	4,4
Dabon $\frac{1}{2}$...	102 000		
5. Schulden an Warenlieferer, Bestand am 1. September ...	268 000		
+ Wareneingang / Warenrücksendungen ...	110 000		
— Zahlungen (und kleine Gutschriften) ... Bestand am 30. September	378 000 152 000	113 000	9,9
Dabon $\frac{1}{2}$...	228 000	257 000	22,4
b) Schulden zweiter Ordnung			
$\frac{1}{3}$ der Schuldwechsel (zu a 2) ...	10 000		
$\frac{1}{2}$ der Bankschulden A (zu a 3) ...	64 000		
$\frac{1}{2}$ der Bankschulden B (zu a 4) ...	51 000		
$\frac{1}{2}$ der Warenschulden (zu a 5) ...	113 000	238 000	20,7
c) Schulden dritter Ordnung			
1. Darlehnschulden ...	80 000		
2. Hypothekenschulden ...	100 000	180 000	15,7
d) Betriebsvermögen		473 102	41,2
Statussumme		1148 102	100
+ Abgesetzte Beträge:			
Wahrscheinliche Forderungsverluste ...	33 000		
Anzahlungen von Warenkunden	5 000		
Transitorische Einnahmen ...	6 000		
— Unterschiedsbetrag zwischen Betriebsvermögen laut Status und Betriebsvermögen laut Bilanz (= Unterschiedsbetrag zwischen transitorischen Ausgaben und transitorischen Einnahmen) ...	1 500		
Bilanzsumme		1193 602	

7. Bilanzmäßige und tatsächliche Zahlungsfähigkeit

Die Zahlungsverpflichtungen sind aus der Bilanz nur teilweise ersichtlich. Die Bilanz enthält nur die „äußeren Verpflichtungen“ an einem bestimmten Tag.

Die sogenannten „inneren Verpflichtungen“, z. B. Löhne, Gehälter, soziale Abgaben, notwendige Entnahmen des Inhabers für seinen Haushalt, für Versicherungsprämien und für Steuerzahlungen und die laufenden Unkosten des neuen Geschäftsjahrs, die bald nach dem Bilanztag entstehen und die sofort bezahlt werden müssen (z. B. Miete, Zinsen, Frachten, Ausgaben für Büro und Werkstatt usw.), gehen aus der Bilanz nicht hervor.

Die Prüfung der Zahlungsfähigkeit auf Grund der Bilanz kann deshalb nur die bilanzmäßige Zahlungsfähigkeit nach den Verhältnissen in einem bestimmten Zeitpunkt ergeben. Es kommt aber auf die tatsächliche Zahlungsfähigkeit, auf die ständige Zahlungsbereitschaft zu

jedem Zeitpunkt innerhalb eines größeren Zeitraums an.

Um die tatsächliche Zahlungsfähigkeit eines Betriebs zu beurteilen, sind die gesamten künftigen Geldbewegungen vorauszuschätzen. Dazu ist die Kenntnis der künftigen Umsätze und der Kosten einschließlich der oben bezeichneten „inneren Verpflichtungen“ erforderlich.

Die tatsächliche Zahlungsfähigkeit hängt auch von den Wagnissen (Risiken) ab, die im Betrieb stecken, aber aus der Bilanz nicht erkennbar sind.

Alle diese Umstände beeinflussen die Wirtschaftlichkeit (Rentabilität) und damit die Sicherheit und die künftige Zahlungsfähigkeit des Betriebs. Sie sollen in einem weiteren Aufsatz behandelt werden.

Rückstellungen für künftige Ruhegehaltsverpflichtungen in der steuerlichen Erfolgsbilanz — Vorschlag einer Berechnungsart

Von Betriebsprüfer Dr. Mohr, Düsseldorf

Inhalt:

- A. Einführung;
- B. Die Berechnungsart des Reichsfinanzhofs;
- C. Bedenken gegen diese Berechnungsart
 1. Unterscheidung von Tarif- und Nettoprämien,
 2. Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Bruttogewinnspanne,
 3. Notwendigkeit der Verzinsung der Rückstellung aus Gründen der Aufwandsverteilung und Sicherheit,
 4. Unzuträglichkeiten bei der Einholung der Prämienangebote (Versicherungsgutachten),
 5. Prüfungsschwierigkeiten und Erfahrungen;
- D. Vorschlag einer anderen Berechnungsart
 1. Darstellung der Berechnung in den Grundzügen,
 2. Einzelheiten der praktischen Handhabung,

- a) Aufstellung einer Liste der Berechtigten,
- b) Beispiel für den Fall des Aufrückens in eine höhere Tarifgruppe,
- c) Die verschiedenen Möglichkeiten beim Eintritt des Ruhegehaltsfalls,
- d) Wegfall der Verpflichtung,
- e) Ansprüche der Hinterbliebenen,
- f) Gleichzeitig bestehende Angestellten- oder sonstige Versicherung;

E. Zusammenfassung.

Anlagen:

Tabelle I zur Errechnung des Barwerts der künftigen Ruhegehaltszahlungen,

Tabelle II zur Errechnung der jährlich zurückzustellenden Beträge (Prämien).

A. Einführung

Der Vollständigkeit halber sei zunächst als bekannt vorausgeschickt, daß die Zulässigkeit der Passivierung künftiger Ruhegehaltsverpflichtungen in der Erfolgsbilanz handelsrechtlich und steuerrechtlich außer Frage steht. Der Reichsfinanzhof erkennt jedoch im Gegensatz zu dem bekannten Gutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer vom 31. Juli 1933¹⁾ und im Gegensatz zur Ansicht führender Steuerrechtler²⁾ eine Verpflichtung zur Passivierung nicht an (siehe u. a. Urteil vom 3. Juli 1934, RStBl 1934 S. 1121). Das hat zur Folge, daß die in der Steuerbilanz geltend gemachte Rückstellung mindestens in gleicher Höhe in der Handelsbilanz enthalten sein muß. Dabei ist nicht erforderlich, daß die in der Handelsbilanz vorgenommene Rückstellung den Gewinn dieser Bilanz im gleichen Jahr oder überhaupt berührt hat (siehe Urteil vom 9. März 1937, RStBl 1937 S. 590). Hat der Steuerpflichtige jedoch einmal mit der Passivierung der künftigen Ruhegehaltsverpflichtungen begonnen, so wird er auch in Verlustjahren an dieses Verfahren steuerlich gebunden sein. Ein willkürliches Schwanken in der Bewertung der Verpflichtungen ist nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen nicht zulässig (siehe dazu beispielsweise die Begründung der Entscheidung vom 3. Oktober 1934, RStBl 1935 S. 222).

Ein sehr wesentlicher Unterschied zwischen Handelsrecht und Steuerrecht besteht in bezug auf den Zeitpunkt der Rückstellung. Nach Handelsrecht kann der zur Deckung der Ruhegehaltsverpflichtung erforderliche Betrag jederzeit, d. h. auch zu Lasten eines einzigen Geschäftsjahrs, zurückgestellt werden. Das Steuerrecht dagegen vertritt den betriebswirtschaftlichen Grundsatz der gleichmäßigen Verteilung des Ruhegehaltsaufwandes im Verhältnis der anfallenden Arbeitsleistung. Es darf im jeweiligen Steuerabschnitt nur soviel zurückgestellt werden, als bei Verteilung

des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen ruhegehaltsberechtigter Anstellung (Zeitpunkt der Begründung der Ruhegehaltsverpflichtung) und dem unbestimmten Zeitpunkt der Beendigung der Dienstleistung anteilig auf ihn entfällt.

In früheren Jahren versäumte Rückstellungen können in der Steuerbilanz nicht nachgeholt werden (siehe u. a. Urteil vom 30. November 1937, RStBl 1937 S. 436). Es ist auch steuerlich nicht zulässig, beim Eintritt der Pensionierung den Barwert der Verpflichtung zu Lasten eines Geschäftsjahrs zurückzustellen, wenn die rechtliche Verpflichtung zur Zahlung des Ruhegehalts bereits in früheren Jahren begründet war (siehe das bezeichnete Urteil).

B. Die Berechnungsart des Reichsfinanzhofs

Zur Frage der Höhe des jährlich abzugsfähigen Betrags hat der Reichsfinanzhof u. a. in der Entscheidung vom 9. März 1937 (RStBl 1937 S. 590) wie folgt Stellung genommen:

„Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen sind grundsätzlich nur in Höhe der Jahresprämie steuerlich abzugsfähig, gegen deren Zahlung ein Versicherungsunternehmen im Jahr der Begründung der Pensionsverpflichtung einen Versicherungsvertrag abgeschlossen hätte. Dies gilt auch dann, wenn ein Versicherungsunternehmen den Versicherungsvertrag auch gegen Zahlung einer Einmalprämie abgeschlossen hätte und die mit der Pensionsverpflichtung belastete Gesellschaft in ihrer Handelsbilanz eine Rückstellung in Höhe einer solchen Einmalprämie gebildet hat.“

Danach soll die Jahresprämie festgestellt werden, die gegebenenfalls an ein Versicherungsunternehmen zu zahlen wäre, und es soll dann das steuerpflichtige Unternehmen grundsätzlich nicht anders behandelt werden als ein Unternehmen, das seine Ruhegehaltsverpflichtungen abwälzt. Die Entscheidung trägt damit dem Grundsatz der gleichen steuerlichen Behandlung Rechnung und kann insoweit nur als gerecht empfunden werden.

¹⁾ Veröffentlicht in Nummer 13/14 der Zeitschrift „Der Wirtschaftsprüfer“ 1933.

²⁾ Beispielsweise *Mirre* in *StuW* I 1935/1335.

Eine andere Frage ist, ob der zur Ermittlung der Jahresrückstellung eingeschlagene Weg in allen Fällen zur Verwirklichung des Grundsatzes führt. Auf den ersten Blick erscheint es zwar einfach und naheliegend, auf den Fall der echten Versicherung abzustellen. Bei der praktischen Durchführung ergeben sich jedoch die folgenden Schwierigkeiten.

C. Bedenken gegen die Berechnungsart des Reichsfinanzhofs

1. Unterscheidung von Tarifprämien und Nettoprämien

Die Prämien, zu denen Versicherungsunternehmen abzuschließen pflegen, sind Bruttoprämien (Tarifprämien). Nur ein Teil dieser Prämien dient zur Deckung der Verpflichtungen gegenüber den Versicherten. Ein anderer, nicht unerheblicher Teil der Prämie wird zur Bestreitung der Unkosten, der einmaligen, sehr beträchtlichen Abschlußkosten und der laufenden Verwaltungskosten einschließlich der Abschreibungen auf Verwaltungsgebäude und Einrichtungen und zur Ausschüttung des Unternehmergewinns, je nachdem auch der Gewinnanteile der Versicherten usw., verwandt. Es erscheint daher nicht gerechtfertigt, einem Unternehmen, das die Deckung seiner Ruhegehaltsverpflichtungen selbst übernimmt und dem infolgedessen darüber hinaus Ausgaben nicht entstehen, die volle Tarifprämie eines Versicherungsunternehmens als abzugsfähig zuzubilligen. Das ist nur in den Fällen möglich, in denen ein entsprechender Betrag aus dem Vermögen des steuerpflichtigen Unternehmens ausgeteilt und zur Abwälzung der Ruhegehaltsverpflichtung an ein Versicherungsunternehmen gezahlt wird. Deckt dagegen das steuerpflichtige Unternehmen seine Ruhegehaltsverpflichtungen durch Rückstellungen selbst ab, so kann meines Erachtens nur auf die Nettoprämie, d. h. auf den Teil der Tarifprämie abgestellt werden, mit dem Versicherungsunternehmen intern ihre versicherungstechnischen Rückstellungen zu berechnen pflegen.

2. Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Bruttogewinnspanne

Die Ermittlung der Nettoprämie oder des in der Tarifprämie für Unkosten und Gewinnanteile enthaltenen Hundertsatzes (der Bruttogewinnspanne) wird in der Praxis nicht geringe Schwierigkeiten bereiten. Die Versicherungsunternehmen werden darüber aus naheliegenden Gründen nur ungern Auskunft erteilen. Der von Versicherungsseite gelegentlich genannte Satz von 13 bis 16% v. S. (einem Bruttoaufschlag von 15 bis 20 v. S. entsprechend) scheint mir kaum zuzutreffen. Nach vorliegenden Abschlüssen von Versicherungsunternehmen sind die tatsächlich erzielten Bruttogewinne höher. Allein die Verwaltungskosten der Lebensversicherungsgesellschaften betragen nach der Statistik des Reichsaufsichtsamtes für Privatversicherung in 1936 im Durchschnitt ungefähr 26 v. S. der Prämien.³⁾ Rechnet man dazu noch die verschiedenen Gewinnanteile, so wird erwiesen sein, daß eine Bruttospanne von 13 bis 16% v. S. als Abschlag nicht in Betracht kommen kann. Es erscheint mir auch fraglich, ob es überhaupt möglich ist, mit einem einheitlichen Durchschnittssatz zu rechnen; denn die Verhältnisse der Versicherungsunternehmen sind je nach der Kalkulationsart und der Struktur des Geschäftsbetriebes zu verschieden.

3. Notwendigkeit der Verzinsung der Rückstellung aus Gründen der Aufwandsverteilung und Sicherheit

Dann bedarf die Zinsfrage der Klärung. Die angezogene Entscheidung behandelt Ruhegehaltsverpflichtungen, die am 30. Juni 1933 begründet wurden und die gegen Zahlung einer Jahresprämie von 16 056,90 RM hätten abgewälzt werden können. Der Reichsfinanzhof hat in diesem

Fall die Rückstellung für die Steuerbilanz im Ergebnis wie folgt berechnet:

8 028,45 RM	Bilanzwert Ende 1933 (Halbjahrsprämie)
16 056,90 RM	Erhöhung in 1934 (Jahresprämie)
24 085,35 RM	Bilanzwert Ende 1934.

Zinsen wurden nicht in Ansatz gebracht. Dabei geht der Reichsfinanzhof an sich von der betriebswirtschaftlich richtigen Überlegung aus, daß zur Ermittlung des in einem bestimmten Geschäftsjahr erzielten Ergebnisses die Erträge und die Aufwendungen gegenübergestellt werden müssen, die dieses Geschäftsjahr betreffen. Es müssen mit anderen Worten die Leistungen der Beteiligten, des Unternehmens und der Ruhegehaltsberechtigten aufeinander abgestimmt werden. Zieht beispielsweise ein Unternehmen aus der Arbeitskraft eines Angestellten dreißig Jahre lang in mehr oder weniger gleichbleibenden Jahresraten Nutzen, so wird man nicht nur den diesem Nutzen gegenüberstehenden Gehaltsaufwand, wie das ohne weiteres geschieht, auf die Dauer der Nutznießung anteilig, d. h. möglichst gleichmäßig, umlegen müssen, sondern auch den Barwert des künftigen Ruhegehaltsaufwands, wenn und soweit ein solcher als zusätzliche Gegenleistung übernommen worden ist.

Dieses Ziel der Aufwands- und Ertragsangleichung wird aber ohne Verzinsung der Rückstellung nicht erreicht. Es wird zwar in jedem Jahr der gleiche Betrag in Höhe der oben behandelten Versicherungsprämie zurückgestellt, es ist jedoch die Belastung des Verlust- und Gewinnkontos durchaus nicht gleichbleibend. Sie nimmt ständig und in dem Maß ab, in dem dem Verlust- und Gewinnkonto aus den in den Vorjahren bereits zurückgestellten Beträgen oder den diesen gegenüberstehenden Besitzposten Zinserträge zufließen.⁴⁾ Nach verschiedenen Jahren wird dieser Zufluß sogar eine Höhe erreicht haben, daß er nicht nur jede Gewinnminderung absorbiert, sondern darüber hinaus zu einem ständig steigenden Überschuß führt. Die Folge wäre, daß das selbst deckende Unternehmen bei weitem nicht die gleiche steuerliche Behandlung erfahren würde, die einem prämienzahlenden Unternehmen zuteil wird, und die ihm nach der Entscheidung grundsätzlich in gleicher Weise zugedacht ist.

Eine gleichmäßige Verteilung des Ruhegehaltsaufwands ist demnach nur gewährleistet, wenn alljährlich nicht nur ein feststehender Prämienbetrag zurückgestellt wird, sondern auch eine der Prämienberechnung und dem tatsächlichen Zinsaufkommen des Betriebs etwa entsprechende Verzinsung der Rückstellung erfolgt.

Die Verzinsung ist nicht zuletzt auch aus Gründen der Sicherheit erforderlich; denn die Prämien allein würden zur Ansammlung des Barwerts der künftigen Ruhegehaltszahlungen innerhalb der Dienstleistungszeit nicht ausreichen. Man darf nicht übersehen, daß auch im Fall der echten Versicherung beim Versicherer Zinsen anfallen und zur Erfüllung der übernommenen Verpflichtungen gebraucht werden.

4. Unzuträglichkeiten bei der Einholung der Prämienangebote (Versicherungsgutachten)

Die angezogene Entscheidung bezieht sich auf nur zwei Ruhegehaltsverträge mit verhältnismäßig einfachen Bedingungen. In einem solchen Fall können Prämienangebote ohne besondere Umstände eingeholt werden. Der Normalfall ist jedoch heute in Großbetrieben der, daß nicht nur einigen leitenden Angestellten, sondern einem

⁴⁾ Werden die zurückgestellten Beträge nicht unmittelbar zinstragend angelegt, sondern im eigenen Betrieb als zusätzliches (fremdes) Kapital verwandt, so kommt hier trotzdem ein gleichhoher Zinsnutzen (in Form ersparter Zinsen) in Betracht. Dieser Nutzen tritt zwar nicht ziffernmäßig in Erscheinung, beeinflusst aber im Ergebnis in gleicher Weise die Ertragsseite der Verlust- und Gewinnerrechnung, so daß das oben Ausgeführte auch für diesen Fall zutrifft.

³⁾ Entnommen Skrodzki: „Möglichkeiten der betrieblichen Altersvorsorge“, Berlin 1938 (Verlag der Reichsgruppe Industrie) S. 19.

großen Teil der Gefolgschaft gegenüber Ruhegehaltsverpflichtungen übernommen werden, und daß diese Verpflichtungen sich mit den Verhältnissen des jeweils Berechtigten (Dienstalter, tarifliche Einstufung usw.) ständig ändern. Hier erweist es sich praktisch als unmöglich, für jeden Bilanztag Angebote oder Gutachten von Versicherungsunternehmen einzuholen. Man behilft sich daher in der Praxis oft so, daß man die Prämien nur etwa alle drei Jahre genau berechnen läßt und sich in der Zwischenzeit mit Schätzungen begnügt. Die Schätzungen können aber den Umständen nach keinen Anspruch auf Genauigkeit erheben und führen bei erheblichen Veränderungen im Bestand der Ruhegehaltberechtigten zu derart unterschiedlichen Jahresrückstellungen, daß oft das gesamte Bilanzbild verschoben und damit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Frage gestellt wird.

5. Prüfungsschwierigkeiten und Erfahrungen

Die in den Versicherungsgutachten vermerkten Prämien stellen keine ausgehandelten Beträge dar, sondern nur angenommene Ziffern, die der Nachprüfung bedürfen. Hier entsteht die Hauptschwierigkeit. Der Veranlagungsbeamte und der Betriebsprüfer sind im allgemeinen in Fragen der Versicherungsmathematik nicht so bewandert, daß sie in der Lage wären, die im Einzelfall in Betracht kommende Prämie von sich aus zu beziffern. Das würde aber meines Erachtens Voraussetzung einer ordnungsmäßigen Prüfung sein.

Man kann hier nicht etwa einwenden, daß Gutachten bekannter Versicherungsunternehmen grundsätzlich als richtig unterstellt werden können, so daß der Prüfer nur auf den Namen des Gutachters zu achten hätte. Die Erfahrung lehrt, daß die Gutachten in vielen Fällen für steuerliche Zwecke ungeeignet sind. Das liegt in der Regel daran, daß die Gutachter sich nur in handelsrechtlichen Gedankengängen (Sicherheitsermägungen u. dergl.) bewegen und sich auf die Erfordernisse der Steuerbilanz, insbesondere das Erfordernis der Aufwandsverteilung, nicht umzusetzen vermögen.

Die Betriebsprüfung ist zwar in der Lage, die Gutachten in einzelnen Punkten (mit Ausnahme der mathematischen Formelrechnung) zu beanstanden. Sie kann beispielsweise zum Ausdruck bringen, daß ihr die Rechnungsgrundlagen veraltet, der Rechnungszinsfuß oder eine Änderung des Zinsfußes gegenüber früheren Gutachten unbegründet erscheinen. Über diese mehr oder weniger negativen Feststellungen kommt sie jedoch nicht hinaus. Sie ist insbesondere nicht imstande, die Gutachten von sich aus zu berichtigen und den Steuerpflichtigen auf die naheliegende Frage nach der Höhe des abzugsfähigen Betrages ziffernmäßig Auskunft zu erteilen.

D. Vorschlag einer anderen Rechnungsart

1. Darstellung der Berechnung in den Grundzügen

Zur Behebung der bezeichneten Schwierigkeiten wäre eine Rechnungsart erwünscht, die den oben entwickelten Grundsätzen entsprechen würde und nach der die Betriebsprüfer, die Veranlagungsbeamten und die Steuerpflichtigen den Rückstellungsbetrag ohne weiteres selbst berechnen könnten. Es ist hier an eine Regelung gedacht, wie sie im § 16 ABewG für die Zwecke der Vermögensteuer getroffen ist.⁵⁾ Ein derartiges Verfahren würde allerdings — darüber müßte man sich klar sein — nicht alle Möglichkeiten und Zufälligkeiten und auch nicht alle Wahr-

scheinlichkeiten des Lebens in Betracht ziehen können. Es würde auf den Fall, der die größere Wahrscheinlichkeit besitzt, als den Normalfall abstellen und einen gewissen Ausgleich dem tatsächlichen Verlauf der Dinge überlassen müssen.

So würde man beispielsweise unterstellen können, daß der Ruhegehaltsberechtigte die Altersgrenze erreicht. Tatsächlich wird er das in vielen Fällen nicht. In diesen dann anormal verlaufenden Fällen wird es aber ebenso sehr vorkommen, daß Ruhegehaltsverpflichtungen entfallen mit dem Ergebnis, daß der zurückgestellte Betrag entweder zur Dedung der verbleibenden Verpflichtung (beispielsweise der niedrigeren Ansprüche der Hinterbliebenen) ausreicht oder aber bei Ledigen oder sonstigem Ausscheiden ganz frei wird, wie andererseits Fälle eintreten, in denen der angesammelte Betrag nicht ausreicht. Je nach der Größe und Zusammenlegung der Ruhegehaltsberechtigten Gefolgschaft wird hier stets ein gewisser Ausgleich gegeben sein. Der Ausgleich fehlt allerdings, wenn nur wenige Ruhegehaltsberechtigte vorhanden sind. In solchen Fällen vermag aber auch die komplizierteste versicherungsmathematische Berechnung der Rückstellung keinen ausreichenden Schutz zu gewähren. Wer auch in diesem Fall gesichert sein will, kann das nicht durch Rückstellungen, sondern nur durch Abschluß einer echten Versicherung erreichen.

Stellt man auf das Erreichen der Altersgrenze ab, so wird man auch zunächst von dem Ruhegehalt ausgehen können, das der Berechtigte nach seiner derzeitigen tariflichen Einstufung in jenem Zeitpunkt beziehen würde. Mit anderen Worten: Man wird weiter als normal unterstellen können, daß der Berechtigte bis zum Erreichen der Altersgrenze in der gegenwärtigen Tarifklasse verbleibt. Dieses Verfahren würde den Vorzug haben, daß in vielen Fällen stets und in anderen Fällen auf längere Zeit mit der gleichen Prämie gerechnet werden kann. Bei ständiger Anpassung der Prämie an den jeweils erworbenen Ruhegehaltsanspruch, d. h. an die jeweiligen Alterssteigerungen innerhalb der Tarifklasse, würden sich dagegen die Rechnungsgrundlagen dauernd in Fluß befinden.

Der Rückstellungsbetrag, der im Zeitpunkt des Erreichens der Altersgrenze zur Dedung des Ruhegehaltsanspruchs angesammelt sein muß, entspricht dem Barwert der künftigen Ruhegehaltszahlungen und bildet jeweils den Ausgangspunkt der Berechnung. Zur Ermittlung dieses Barwerts würde man sich zweckmäßig des § 16 ABewG bedienen, und zwar in der im Gesetz vorgesehenen Fassung, die auf einem Zinsfuß von 4 v. H. beruht und auf lange Sicht gesehen eine brauchbare Grundlage bilden wird.⁶⁾ Unter der Voraussetzung, daß die Altersgrenze mit der Vollendung des 65. Lebensjahres erreicht wird, würde hiernach vom elffachen Jahresruhegehalt auszugehen sein. Ist die Altersgrenze auf einen anderen Zeitpunkt festgesetzt, so kann der dann maßgebende Multiplikator der in der Anlage beigefügten Tabelle I entnommen werden. Die Tabelle ist im übrigen auch noch bei der weiter unten zu behandelnden Abwicklung der Rückstellung nach Eintritt des Ruhegehaltsfalls von Bedeutung.

Ist der Barwert auf diese Weise ermittelt, so fragt sich, welcher Betrag (Prämie) vom Zeitpunkt der Ruhegehaltsberechtigten Anstellung (Jahr der Begründung der Ruhegehaltsverpflichtung) ab am Ende eines jeden Jahres bei 4 v. H. Zinsseszinsen zurückgestellt werden muß, damit im Zeitpunkt des Erreichens der Altersgrenze der Barwert insgesamt erstellt ist. Dieser Prämienbetrag kann mit Hilfe

⁵⁾ Zur Vermeidung von Mißverständnissen sei hier eingeschaltet, daß § 16 ABewG sich nur auf bereits entstandene Ruhegehaltslasten bezieht. Die hier behandelten, künftig erst entstehenden Verpflichtungen bleiben bei der Vermögensteuer wegen ihres aufschiebend bedingten Charakters § 6 ABewG gemäß außer Anfaß.

⁶⁾ § 16 ABewG ist zurzeit bekanntlich in der Fassung des § 76 Abs. 2 ABewG auf einen Zinssatz von 5 1/2 v. H. abgestellt. Dieser Satz erscheint jedoch für die hier vorzunehmenden Berechnungen, die auf Jahrzehnte hinaus Gültigkeit behalten sollen, zu hoch und würde auch von dem in der Versicherungspraxis üblichen Satz von 3 1/2 v. H. zu sehr abweichen. Da der letztgenannte Satz aus Sicherheitsgründen etwas hinter dem tatsächlich erzielbaren Zins zurückbleiben dürfte, erscheinen 4 v. H. hier angemessen.

der anliegenden Tabelle II durch eine einfache Multiplikation ermittelt werden.

2. Einzelheiten der praktischen Handhabung

a) Aufstellung einer Liste der Ruhegehaltsberechtigten

Mit den Ausführungen im Abschnitt 1 ist die Berechnungsart in der Hauptsache bereits dargestellt. Was die praktische Durchführung angeht, so wird zweckmäßig eine Liste angelegt, in der die Ruhegehaltsberechtigten nach Aktiven (Abt. A) und Inaktiven oder Hinterbliebenen (Abt. B) getrennt und bei den Aktiven wiederum nach Tarifgruppen geordnet namentlich aufgeführt werden. Da die Liste eine Reihe von Jahren Verwendung finden soll, empfiehlt sich, für jede Tarifgruppe ein besonderes Blatt zu wählen, damit Zugänge in den folgenden Jahren entsprechend eingereicht werden können.

Am Kopf der Gruppe werden die für die Gruppenangehörigen einheitlich maßgebende Höchsthaltspension und der Barwert der künftigen Ruhegehaltszahlungen im Zeitpunkt des Erreichens der Altersgrenze nach Tabelle I angegeben.

Hinter den Namen der Ruhegehaltsberechtigten werden dann in je einer Vorspalte Geburtstag, Tag der Ruhegehaltsberechtigten Anstellung im Betrieb der steuerpflichtigen Firma und der jährlich (außer 4 v. H. Zinsen) zurückzustellende Betrag vermerkt. Dieser Betrag wird, wie bereits bemerkt, mit Hilfe der anliegenden Tabelle II berechnet.

Der in die Bestandspalte jeweils einzusetzende Betrag setzt sich zusammen aus dem bisherigen Bilanzansatz, 4 v. H. Zinsen davon und dem jährlich zurückzustellenden Betrag. Die Endsumme der Bestandspalte ergibt den am Bilanztag insgesamt zurückzustellenden Betrag.

b) Beispiel für den Fall des Aufrückens in eine höhere Tarifgruppe

Rückt der Ruhegehaltsberechtigte in eine höhere Tarifgruppe auf, so wird er am folgenden Bilanztag in die höhere Gruppe übertragen. Der Unterschied zwischen dem bisherigen Barwert und dem Barwert der neuen Gruppe ist dann noch auf die restliche Dienstleistungszeit umzulegen. Beträgt der Unterschied beispielsweise 10 000 RM und die restliche Dienstleistungszeit 25 Jahre, so ergibt sich nach Tabelle II ein jährlich zusätzlich zurückzustellender Betrag von $10\,000 \times 0,024 = 240$ RM.

c) Die verschiedenen Möglichkeiten beim Eintritt des Ruhegehaltsfalls

Tritt der Ruhegehaltsfall ein, so wird zunächst ein entsprechender Übertrag aus der Abt. A (Aktive) in die Abt. B (Inaktive oder Hinterbliebenen) vorgenommen. Vor Ausfüllung der Bestandspalte der Abt. B sind jedoch die folgenden Möglichkeiten in Betracht zu ziehen:

aa) Der Pensionsfall ist durch Erreichen der Altersgrenze eingetreten

Im Normalfall, d. h. wenn die Firma rechtzeitig im Jahr der Begründung der Verpflichtung mit der Bildung der Rückstellung begonnen hat, entspricht die angesammelte Rückstellung dem derzeitigen Barwert der künftigen Ruhegehaltszahlungen. Eine weitere Erhöhung der Rückstellung kommt jetzt nicht mehr in Betracht. Die Rückstellung wird im Rahmen der Tabelle I von Jahr zu Jahr über Verlust- und Gewinnkonto ermäßigt und die Ruhegehaltszahlung an Stelle der bisherigen Gehaltszahlung dem Verlust- und Gewinnkonto belastet. Da der aufgelöste Teil der Rückstellung mit den ebenfalls über Verlust- und Gewinnkonto zu vereinnahmenden Zinsen zusammen ungefähr der Jahresruhegehaltszahlung entspricht, wird das Bilanzergebnis in diesem Fall durch Ruhegehaltsaufwand praktisch nicht mehr beeinflusst.

Hat die Firma erst im Laufe der Ruhegehaltsberechtigten Dienstzeit mit der Bildung der Rückstellung begonnen, so

bleibt die angesammelte Rückstellung hinter dem derzeitigen Barwert der künftigen Ruhegehaltszahlungen mehr oder weniger zurück. Eine einmalige Auffüllung auf den nach Tabelle I erforderlichen Betrag kann nicht in Betracht kommen, da sie eine steuerlich unzulässige Nachholung von Rückstellungen bedeuten würde. Es wird jedoch gegen eine weitere Verzinsung der Rückstellung bis zur Höhe des Barwertes nichts einzuwenden sein. Der Barwert nimmt naturgemäß mit zunehmendem Alter des Pensionsempfängers ständig ab und bewegt sich daher auch seinerseits in Richtung auf den Rückstellungsbetrag. Im übrigen ist hier wie im vorigen Absatz zu verfahren.

bb) Der Pensionsfall tritt vor dem Erreichen der Altersgrenze ein, und zwar

durch Invalidität des Berechtigten. In diesem Fall ist die Rückstellung bis zu dem Zeitpunkt, an dem die Altersgrenze bei normalem Verlauf erreicht worden wäre, in der bisherigen Weise aufzufüllen, höchstens jedoch bis zu dem der Pension entsprechenden Barwert. Von diesem oder dem etwaigen früheren Zeitpunkt ab ist Unterabschnitt aa gemäß zu verfahren.

Der Pensionsfall tritt vor dem Erreichen der Altersgrenze ein, und zwar durch Tod des Angestellten, so daß entsprechend kleinere Ruhegehaltszahlungen an Hinterbliebene zu leisten sind. Hier ist grundsätzlich nach dem vorigen Absatz zu verfahren, es ist jedoch der Fall denkbar, daß wegen der kleineren Ansprüche der Hinterbliebenen die Rückstellung bereits zur Deckung des Barwertes ausreicht oder diesen sogar schon übersteigt. Eine weitere Auffüllung kommt dann naturgemäß nicht in Betracht. Der etwa übersteigende Betrag ist über Verlust- und Gewinnkonto zu vereinnahmen.

d) Wegfall der Verpflichtung

Fällt die Ruhegehaltsverpflichtung im Laufe der Zeit weg, sei es während der Ansammlung oder der Auflösung der Rückstellung, so ist der dann freiwerdende Rückstellungsbetrag dem Verlust- und Gewinnkonto zuzuführen.

e) Ansprüche der Hinterbliebenen

Um die Rechnung nicht unnützlich zu erschweren, habe ich die nur sekundären Ansprüche der Hinterbliebenen mit Absicht unbeachtet gelassen, da sie im allgemeinen durch den weitergehenden Anspruch des Gefolgschaftsmitglieds gedeckt werden. Bei der Abwicklung der Rückstellung in der Abt. B empfiehlt sich jedoch, auf das Vorhandensein beispielsweise wesentlich jüngerer Ehefrauen zu achten und mit der Auflösung der Rückstellung in derartigen Ausnahmefällen gegebenenfalls zu warten.

f) Gleichzeitig bestehende Angestelltenversicherung oder sonstige Versicherung

Das Nebenherbestehen von Angestelltenversicherung oder sonstiger Versicherung wird die Ruhegehaltsverpflichtung der Steuerpflichtigen im allgemeinen nicht beeinflussen. Es kommt jedoch vor, daß nach der Ruhegehaltszufolge die Rente aus der Angestelltenversicherung oder sonstigen Versicherung auf das Ruhegehalt angerechnet werden soll. In diesen Fällen ist darauf zu achten, daß bei der Berechnung der Prämie von einem um die zu erwartende Angestellten- oder dergl. Rente verminderten Ruhegehalt ausgegangen wird.

E. Zusammenfassung

Mein Vorschlag beruht auf der Annahme, daß

1. alle Ruhegehaltsberechtigten die Altersgrenze erreichen, d. h. daß in allen Fällen eine entsprechend lange Anjammlungszeit zur Verfügung steht, und daß
2. alle Berechtigten in den Genuß des Ruhegehalts kommen und alle den Höchstbetrag bis in das höchste Greisenalter hinein beziehen.

Weder die eine noch die andere Annahme würde für sich allein betrachtet berechtigt sein. Es ist nicht nur unwahrscheinlich, sondern bei einer großen Zahl von Ruhegehaltsberechtigten mit ziemlicher Sicherheit ausgeschlossen, daß alle bis zur Altersgrenze dienstfähig bleiben. Infolgedessen werden sich mit Sicherheit Fehlbeträge ergeben. Auf der anderen Seite ist aber ebenso sicher, daß ein großer Teil der zurückgestellten Beträge überhaupt nicht beansprucht wird, weil viele Berechtigte, insbesondere Unberheiratete und weibliche Angestellte, vorzeitig ausscheiden und in anderen Fällen nur ein Bruchteil des Höchstbetrags oder das Ruhegehalt nur kurze Zeit zur Auszahlung kommt. Den Fehlbeträgen werden daher entsprechende Überschüsse gegenüberstehen, die nicht gering zu veranschlagen sind. Man darf nicht etwa vergleichsweise an normale Lebensversicherungen denken, bei denen das Kapital in jedem Fall einmal zur Auszahlung kommt. Das wird hier bei weitem nicht der Fall sein, da mit dem Tod oder sonstigen Ausscheiden des Endberechtigten eine Zahlungsverpflichtung überhaupt nicht zur Entstehung kommt oder aber, wenn sie bereits entstanden war, endgültig erlischt. Die infolgedessen im Laufe der Zeit nicht mehr gebrauchten Rückstellungen werden sich mit den in anderen Fällen entstehenden Fehlbeträgen bis zu einem gewissen Grad ausgleichen. Nach welcher Seite die im Ergebnis verbleibende Spitze ausschlagen wird, hängt schließlich von dem tatsächlichen Verlauf der Pensionsfälle ab und kann mit Bestimmtheit nicht vorausgesagt werden.

Gerade deswegen erscheint aber das Verfahren für beide Teile gerecht. Es ist auch verhältnismäßig einfach zu handhaben, erspart die Einholung kostspieliger Gutachten und kann jederzeit ohne besondere Schwierigkeit nachgeprüft werden. Es bietet im übrigen auch bei einer großen Gefolgschaft eine gewisse Sicherheit, wenn nur bei jedem Angestellten sofort im Zeitpunkt der Ruhegehaltsberechtigten Anstellung mit der Bildung der Rückstellung begonnen wird. Betriebe, die erst später zur Bildung der Rückstellung übergehen, werden in der Übergangszeit in der Steuerbilanz nicht ausreichend gesichert sein. Das ist jedoch ein Mangel, der nicht dem Verfahren als solchem anhaftet, sondern darauf zurückzuführen ist, daß das Steuerrecht die Nachholung von Rückstellungen nicht gestattet.

Anlage I

Tabelle I*)

zur Berechnung des Barwertes einer lebenslänglichen Jahrespension bei einem Alter des Pensionsberechtigten von 25, 26 usw. Jahren

(Beispiel: Jahrespension 4 000 RM
Alter 65 Jahre
Barwert = 4 000 × 11 = 44 000 RM.)

Alter:	Multiplikator:	Alter:	Multiplikator:
25	21	53	15,6
26	20,9	54	15,3
27	20,8	55	15
28	20,7	56	14,6
29	20,6	57	14,2
30	20,5	58	13,8
31	20,4	59	13,4
32	20,3	60	13
33	20,2	61	12,6
34	20,1	62	12,2
35	20	63	11,8
36	19,8	64	11,4
37	19,6	65	11
38	19,4	66	10,65
39	19,2	67	10,30

*) Abgeleitet aus § 16 ABewG (in der Fassung des Gesetzes — abweichend von § 76 Abs. 2 ABewD).)

Alter:	Multiplikator:	Alter:	Multiplikator:
40	19	68	9,95
41	18,8	69	9,60
42	18,6	70	9,25
43	18,4	71	8,90
44	18,2	72	8,55
45	18	73	8,20
46	17,7	74	7,85
47	17,4	75	7,5
48	17,1	76	7
49	16,8	77	6,5
50	16,5	78	6
51	16,2	79	5,5
52	15,9	80	5**)

***) In den folgenden Jahren kann die Entwicklung in dieser Weise fortgesetzt werden. Die darin liegende geringfügige Abweichung von § 16 a. a. O. dürfte im Interesse einer gleichmäßigen Abwicklung in der Erfolgsbilanz in Kauf zu nehmen sein.

Anlage II

Tabelle II*)

zur Errechnung des Betrages, der am Ende eines jeden Jahres zurückzustellen ist, um bei 4 v. H. mit den Zinseszinsen zusammen bis zum Ende des 1., 2., 3. bis 40. Jahres einen bestimmten Rückstellungsbetrag zu erreichen.

(Beispiel: Im Zeitpunkt des Erreichens der Altersgrenze erforderlicher Rückstellungsbetrag [Barwert der künftigen Pensionszahlungen]: 50 000 RM.

Zeitraum zwischen pensionsberechtigter Anstellung und dem Erreichen der Altersgrenze [Ansammlungszeit]: 30 Jahre.

Jährlich zurückzustellen: 50 000 × 0,01782 = 891 RM.)

Jahre:	Multiplikator:	Jahre:	Multiplikator:
1	1,00000	21	0,03127
2	0,49019	22	0,02919
3	0,32034	23	0,02730
4	0,23548	24	0,02558
5	0,18462	25	0,02400
6	0,15075	26	0,02255
7	0,12660	27	0,02123
8	0,10852	28	0,02000
9	0,09448	29	0,01887
10	0,08328	30	0,01782
11	0,07414	31	0,01684
12	0,06654	32	0,01594
13	0,06014	33	0,01510
14	0,05466	34	0,01431
15	0,04994	35	0,01357
16	0,04581	36	0,01288
17	0,04219	37	0,01223
18	0,03898	38	0,01162
19	0,03612	39	0,01105
20	0,03358	40	0,01051

*) Die Tabelle wurde aus Muray, Zinseszinsen-, Einlage-, Renten- und Amortisationstabellen, Budapest 1930 S. 214, abgeleitet. Die daselbst vorgefundene Tabelle ist auf Beträge abgestellt, die am Anfang eines jeden Jahres zurückgestellt werden. Zur Ermittlung des Betrages, der am Ende eines jeden Jahres zurückzustellen ist, wurden die Tabellenziffern von Muray jeweils mit 1,04 multipliziert oben wiedergegeben.

Die Gewerbesteuer bei Vereinigung mehrerer Gewerbebetriebe in einer Hand

Von Regierungsrat Dr. Kapp, Lehrer an der Reichsfinanzschule Leipa

Inhalt:

1. Gesetzliche Grundlage,
2. Regelung durch das preußische Gewerbesteuerrecht,
3. Regelung durch die Gewerbesteuerrichtlinien,
4. Rechtsprechung des RFG,
5. Grenzfälle,
6. Mehrere Betriebe in der Hand von Ehegatten,
7. Gewerbebetriebe kraft Rechtsform und kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs,
8. Steuerliche Folgen.

1. Gesetzliche Grundlage

Jeder stehende Gewerbebetrieb unterliegt § 2 Absatz 1 Satz 1 GewStG gemäß der Gewerbesteuer, soweit er im Inland betrieben wird. Aus diesem Gesetzeswortlaut ergibt sich der Grundsatz, daß bei Vereinigung mehrerer Gewerbebetriebe in der Hand eines Unternehmers jeder dieser Betriebe für sich allein der Gewerbesteuer unterliegt (sachliche Selbständigkeit). Dieser Grundsatz der sachlichen Selbständigkeit ist aber nicht immer anwendbar. Es gibt Fälle, in denen seine Durchführung an den wirtschaftlichen Verhältnissen vorübergehen würde. Es gibt darüber hinaus Fälle, in denen die Rechtsordnung eine andere Beurteilung erforderlich macht.

2. Regelung durch das preußische Gewerbesteuerrecht

Das preußische Gewerbesteuerrecht behandelte mehrere Betriebe als eine Einheit, wenn sie in derselben Gemeinde lagen oder wirtschaftlich unselbständig waren. Wirtschaftliche Unselbständigkeit nahm das preußische Gewerbesteuerrecht an, wenn die Leitung der mehreren, in verschiedenen Gemeinden gelegenen Betriebe von einer Stelle ausging. In einem solchen Fall handelte es sich nach dem preußischen Recht nicht um mehrere selbständige Betriebe, sondern um mehrere Betriebsstätten desselben Betriebs. Hinweis auf § 4 Absatz 1 der Preussischen Gewerbesteuerverordnung und Artikel 3 Ziffer 1 Absätze 1 und 3 der Ausführungsanweisung zur Preussischen Gewerbesteuerverordnung.

Es kam also nach dem preußischen Gewerbesteuerrecht entscheidend darauf an, daß die Leitung der mehreren Betriebe von einer Stelle ausging. Ständen die mehreren, einheitlich geleiteten Betriebe in wirtschaftlichem Zusammenhang, so war es unerheblich, ob sie ihrem Gegenstand nach gleichartig waren. Unter wirtschaftlichem Zusammenhang verstand das Preussische Oberverwaltungsgericht gemeinsame Buchführung, finanzielle Abhängigkeit des einen Betriebs von dem anderen oder sonstige Zusammenfassung der einzelnen Betriebe. In der Entscheidung vom 29. April 1930 (NuVrVerwBl 51 S. 770) kam das Oberverwaltungsgericht im Einklang mit diesen Ausführungen zu dem Ergebnis, daß ein Gestüt und eine Papierfabrik in der Hand desselben Unternehmers einen einheitlichen Gewerbebetrieb darstelle. Dieses Ergebnis befriedigt in keiner Weise.

3. Regelung durch die Gewerbesteuerrichtlinien

Die Gewerbesteuerrichtlinien 1938 I 6 bestimmen das folgende:

„Betreibt ein Unternehmer mehrere Betriebe der gleichen Art, so ist zu prüfen, ob die mehreren Betriebe eine wirtschaftliche Einheit darstellen. Die Annahme eines einheitlichen Betriebs wird naheliegen, wenn Betriebe der gleichen Betriebsart sich in derselben Gemeinde befinden. Übt ein Gewerbetreibender in derselben Gemeinde verschiedene gewerbliche Tätigkeiten aus, so ist ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen, wenn die verschiedenen Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und den Betriebsverhältnissen als Teile eines Gewerbebetriebs anzusehen sind (Beispiel: Gastwirtschaft und Wägerei, Fleischerei und Speisewirtschaft usw.). Für die Prüfung der Frage

gelten die gleichen Grundsätze wie für die Bewertung (§ 2 ABewG).“

§ 2 ABewG lautet:

„Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen.“

Die Gewerbesteuerrichtlinien stellen also nicht mehr auf die Leitung der mehreren wirtschaftlich zusammengehörigen Betriebe ab, sondern darauf, ob es sich um Betriebe der gleichen Art handelt oder ob Betriebe verschiedener Art nach der Verkehrsauffassung und den Betriebsverhältnissen als Teile eines einheitlichen Betriebs anzusehen sind. Bei dieser Beurteilung ist es unmöglich, ein Gestüt und eine Papierfabrik in der Hand eines Unternehmers als einheitlichen Gewerbebetrieb anzusehen. Hinweis auf Abschnitt 2. Die Bezugnahme auf die Bewertungsgrundsätze des § 2 ABewG ist von besonderer Bedeutung, weil die Besteuerung nach dem Gewerkekapital von dem Einheitswert des gewerblichen Betriebs ausgeht (§ 12 GewStG, § 54 u. f. ABewG). Damit ein solcher Einheitswert zur Verfügung steht, muß die wirtschaftliche Einheit des Gewerbebetriebs bei der Gewerbesteuer in gleicher Weise abgegrenzt werden wie die wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens bei der Einheitsbewertung. Hinweis auf Blümich-Bohens, Gewerbesteuergesetz, S. 45.

4. Rechtsprechung des RFG

Die Rechtsprechung des RFG hat sich auf denselben Boden wie die Gewerbesteuerrichtlinien gestellt. RFG-Urteil vom 28. September 1938 in RStBl 1938 S. 1117:

„Wenn nicht ganz besondere Umstände dagegen sprechen, werden mehrere gleichartige, organisch nebeneinander stehende Betriebe in der Hand desselben Unternehmers als einheitlicher Betrieb aufzufassen sein, da die Vermutung dafür spricht, daß die beiden gleichartigen Betriebe deshalb in einer Hand vereinigt sind, weil sie sich gegenseitig stützen und ergänzen. Daß sich die Betriebe in verschiedenen politischen Gemeinden befinden, steht dieser Vermutung dann nicht entgegen, wenn die wirtschaftlichen Beziehungen sich mit den Grenzen der politischen Gemeinden nicht decken.“

5. Grenzfälle

Mit Hilfe der in den Gewerbesteuerrichtlinien und in der erwähnten Entscheidung des RFG enthaltenen Grundsätze wird sich eine große Anzahl der in Betracht kommenden Fälle lösen lassen. In Zweifelsfällen wird es sich darüber hinaus empfehlen, die Entscheidung des RFG vom 21. Dezember 1938 (RStBl 1939 S. 372) heranzuziehen. Diese Entscheidung befaßt sich mit der Frage, ob ein Hotel und eine Bahnhofswirtschaft am gleichen Ort als einheitlicher Betrieb anzusehen sind. Das Finanzgericht hatte wegen der Artverschiedenheit einer Bahnhofswirtschaft und eines Hotels, wegen der objektiven Trennung der beiden Betriebe, die nicht ineinander greifen, die Einheit der Betriebe verneint. Der RFG hat diese Auffassung des Finanzgerichts mit der folgenden Begründung abgelehnt:

„Eine Einheit der Betriebe kann auch dann angenommen werden, wenn es sich um Betriebe handelt, die einander übergeordnet sind, z. B. einen Herstellungsbetrieb und einen Ver-

kaufsbetrieb mit den gleichen Waren oder einen Hilfsbetrieb, z. B. einer Sektfabrik ist eine Kistenschreinerei mit besonderer Firma und besonderen Bilanzen angegliedert, die aber weit- aus überwiegend nur für die Sektfabrik arbeitet. „Gleich- artig“ bedeutet hier „sachlich, namentlich wirt- schaftlich, finanziell oder organisatorisch innerlich zusammenhängend“. Das wird bei Unter- nehmen, die demselben Gewerbezuge, insbesondere am gleichen Ort, angehören, regelmäßig der Fall sein, namentlich dann, wenn die Betriebe durch gemeinsame Rohstoffbeschaffung (Ein- käufe von Lebens- und Genussmitteln), durch gegenseitige Aus- hilfe bei Bedarf von Einrichtungsgegenständen und Personal, sich gegenseitig ergänzen und ineinandergreifen.“

Wertvolle Hinweise enthält auch das Urteil des RFG vom 6. September 1939 (RStBl 1939 S. 1065). In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Fall betrieb der Steuerpflichtige eine kaufmännische Privatschule und in un- mittelbarem Zusammenhang mit dieser Schule auf dem Weg über Kapitalbeherrschung und Geschäftsführung eine Aktien- gesellschaft und eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die sich mit dem Vertrieb von Büromaschinen und Lehr- mitteln befäßten:

„Diese Betätigung des Beschwerdeführers auf finanziellem und kaufmännischem Gebiet läßt sich von dem Betrieb der Schule nicht trennen, wie sich aus dem bilanzmäßigen Zusam- menhang der drei Betriebe ergibt. Hiernach geht aber der Be- trieb des Beschwerdeführers wesentlich über einen bloßen Schul- betrieb hinaus und wird ergänzt durch zwei kaufmännische Be- triebe. Zwar handelt es sich hierbei um der Körperschaftsteuer unterliegende Kapitalgesellschaften. Aber bei dem engen organi- satorischen Zusammenhang zwischen dem Beschwerdeführer, der Schule und den beiden Gesellschaften, die wirtschaftlich, organi- satorisch und finanziell von dem Beschwerdeführer abhängig und seinem alleinigen Willen unterworfen sind, muß angenom- men werden, daß in der Hand des Beschwerdeführers alle Fäden zu einem einheitlichen Unternehmen zusammen- laufen, das nicht unterteilt werden kann. — Der Be- schwerdeführer beteiligt sich am wirtschaftlichen Verkehr nicht bloß auf dem Gebiet der Erziehung, sondern auch auf dem Gebiet gewerblicher Leistungen durch Vertrieb oder Verleih von Büromaschinen und Lehrmitteln. Nach Lage der Sache kann der Betrieb nur einheitlich beurteilt werden. Ein teils gewerb- licher, teils nicht gewerblicher, aber einheitlicher und untrenn- barer Betrieb eines und desselben Unternehmers muß aber nach der ständigen Rechtsprechung des RFG im ganzen als Gewerbebetrieb angesehen werden. Dies gilt im vorliegenden Fall ganz besonders, weil die drei Teilbetriebe in einem inne- ren Zusammenhang wirtschaftlicher und finanzieller Natur stehen.“

(Hinweis auf RFG vom 17. August 1938 in RStBl 1938 S. 915; 21. Dezember 1938 in RStBl 1939 S. 543; Hinweis auch auf Dermann in DStZ 1939 S. 528 u. f.)

6. Mehrere Betriebe in der Hand von Ehegatten

Die gleichen Grundsätze sind den Gewerbesteuerricht- linien 1938 I 6 gemäß auch anzuwenden, wenn Ehegatten je für sich gewerbliche Betriebe unterhalten. Betreibt der Ehe- mann z. B. eine Gastwirtschaft und seine Ehefrau eine Damenschneiderei, so liegen zwei selbständige gewerbliche Betriebe mit verschiedenen Unternehmern vor. Hinweis auf Desterling-Herzler-Gebert, Gewerbesteuergesetz S. 67. Handelt es sich dagegen um gleichartige oder wirtschaft- lich zusammengehörige Betriebszweige, so ist ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzu- nehmen, bei dem die beiden Ehegatten als Mitunternehmer anzusehen sind. Betreibt z. B. der Ehemann eine Herren- schneiderei und die Ehefrau in den gleichen oder daneben- liegenden Räumen eine Damenschneiderei, so ist ein einheit- licher Gewerbebetrieb gegeben. Hinweis auf Desterling S. 67. Dasselbe gilt, wenn z. B. der Ehemann in eigener Werkstatt Spielwaren herstellt, die die Ehefrau in einem Ladengeschäft verkauft. Hinweis auf Abraham, Praktischer Führer durch das Gewerbesteuerrecht S. 12.

7. Regelung bei Gewerbebetrieben kraft Rechtsform und kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

a) Gewerbebetriebe kraft Rechtsform

Als Gewerbebetrieb gilt § 2 Absatz 2 Ziffern 1 und 2 Satz 1 GewStG gemäß stets und in vollem Um- fang die Tätigkeit der Offenen Handelsgesellschaften, Kom-

manditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind, und die Tätigkeit der Kapi- talgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaf- ten auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kolonialgesellschaften, bergrechtlichen Gesellschaften), der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und der Versiche- rungsvereine auf Gegenseitigkeit.

Die Frage der Besteuerung mehrerer Betriebe in einer Hand spielt bei derartigen Unternehmungen keine Rolle. Ihre Tätigkeit gilt stets und in vollem Umfang als Ge- werbebetrieb. Etwa vorhandene mehrere Betriebe eines der- artigen Unternehmens sind deshalb immer als ein- heitlicher Betrieb zu behandeln. Das gilt auch dann, wenn sich die einzelnen Betriebe ihrer Art nach nicht organ- isch zu einem einheitlichen Gesamtbetrieb verbinden. Be- treibt z. B. eine Aktiengesellschaft eine Brauerei, eine Buch- druckerei und ein Lichtspielhaus, so bilden alle drei Betriebe ein einheitliches Unternehmen. Hinweis auf Blümich S. 85.

b) Gewerbebetriebe kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

Als Gewerbebetrieb gilt § 2 Absatz 3 GewStG gemäß auch die Tätigkeit der sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und der nicht rechtsfähigen Vereine, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich nicht eindeutig, ob bei die- sen steuerlichen Gebilden stets nur ein einziger Gewerbebetrieb vorliegt, auch wenn sie mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, oder ob als- dann mehrere Gewerbebetriebe anzunehmen sind. Die Ent- scheidung des RFG vom 14. Juni 1938 (RFG Bd. 44 S. 201, RStBl 1938 S. 909) vertritt mit Recht den Standpunkt, daß die steuerpflichtige Tätigkeit der im Absatz 3 GewStG aufgeführten Personen stets einen einzigen Ge- werbebetrieb bildet, auch wenn von einer solchen Person mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten werden. Der RFG begründet diese Entscheidung mit der Entstehungsgeschichte des § 2 Absatz 3. Die gegenteilige An- sicht von Abraham, die sich darauf stützt, daß im § 2 Absatz 3 die Worte „in vollem Umfang“ nicht gebraucht seien, ist nicht überzeugend. Hinweis auf Abraham S. 11, aber auch S. 68.

8. Steuerliche Folgen

Bilden mehrere Gewerbebetriebe in der Hand eines Unternehmers eine Einheit, so sind Verluste und Ge- winne, die der Unternehmer bei Selbständigkeit der mehreren Betriebe gesondert ausweisen müßte, gegen- einander auszugleichen.

Beispiel:

Gewinn aus Fleischerbetrieb	5 000 RM,
Verlust aus Speisewirtschaft	2 000 RM,

Beide Betriebe bilden einen einheitlichen Ge- werbebetrieb. Hinweis auf Abschnitt 3. Der Gewerbe- steuer ist daher ein Gewerbeertrag von 3 000 RM (5 000 — 2 000 RM) zugrunde zu legen.

Gegenbeispiel:

Gewinn aus Sägewerk	5 000 RM,
Verlust aus Margarinefabrik	2 000 RM,

Beide Betriebe sind sachlich selbständig. Der Ge- werbesteuer ist daher ein Gewerbeertrag von 5 000 RM (Säge- werk) zugrunde zu legen.

Auf die Einkommensteuer wirkt sich diese für die Gewerbesteuer wichtige Unterscheidung nicht aus. Die Ein- kommensteuer ist im Gegensatz zu der Gewerbesteuer eine Personensteuer. Einkommensteuerpflichtig sind Per- sonen. Unterhält eine Person mehrere Gewerbebetriebe, so sind Verluste und Gewinne aus diesen mehreren Gewerbe- betrieben stets gegeneinander auszugleichen. Der bei der Einkommensteuerveranlagung anzuführende Gewinn aus Ge- werbebetrieb beträgt in beiden Beispielen 3 000 RM.

Die Zusammenfassung mehrerer Gewerbebetriebe zu einer Einheit wirkt sich auch hinsichtlich des Tarifs aus. Der Normalatz des Gewerbesteuertarifs beträgt § 11

Abfaß 2 GewStG gemäß 5 vom Hundert. Die Steuerermesszahlen für den Gewerbeertrag bei natürlichen Personen und Personengesellschaften betragen aber für die ersten 6 000 RM des Gewerbeertrags weniger als 5 vom Hundert (Hinweis auf § 11 Absatz 2 Ziffer 1 GewStG). Bei Zusammen-

fassung mehrerer Betriebe in einer Hand wird diese Vergünstigung für die ersten 6 000 RM somit nur einmal gewährt. Entsprechend ist die Rechtslage bei dem Gewerkekapital und bei der Lohnsumme (Hinweis auf § 13 Absatz 2, § 23 Absatz 2 GewStG).

Die Auskunftspflicht bei Gefahr der Strafverfolgung

Von Regierungsrat Dr. Egly, Lehrer an der Reichsfinanzschule Herrsching

Inhalt:

1. Einführung.
2. Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen,
3. Auskunftspflicht der Vertreter des Steuerpflichtigen,
4. Auskunftspflicht der Angehörigen des Steuerpflichtigen,
5. Auskunftspflicht dritter Personen.

1. Einführung

Personen, die im Inland einen Wohnsitz haben oder sich dauernd oder vorübergehend im Inland aufhalten, sind ganz allgemein verpflichtet, dem Finanzamt auf Verlangen jede Auskunft zu erteilen, die nach der Meinung des Finanzamts für die steuerliche Erfassung erforderlich ist (§ 204 Absatz 2 AO). Insbesondere ist der Steuerpflichtige in einem gegen ihn gerichteten Steuerermittlungsverfahren (§ 204 u. f. AO) oder Steueraufsichtsverfahren (§ 201 AO) verpflichtet, schriftlich und mündlich jede Auskunft zu geben, die der Ermittlung des Steueranspruchs dient (§ 170 u. f. AO). Er hat wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu geben (§ 170 Absatz 1 AO). Er ist zur Abgabe vollständiger und richtiger Steuererklärungen verpflichtet (§ 166 Absatz 1 AO).

Kommt der Steuerpflichtige einem Auskunftersuchen nicht nach, so kann die Auskunft § 202 AO gemäß erzwingen werden. Das Finanzamt kann auch § 217 AO gemäß schätzen. Der Steuerpflichtige kann sich durch bewußtes Unterlassen der Auskunft und damit z. B. auch nur zeitweiliges Vereiteln des Steueranspruchs einer Steuerhinterziehung § 396 AO gemäß schuldig machen. Steuerhinterziehung kann auch durch das Unterlassen einer Rechtspflicht, hier der Auskunftspflicht, begangen werden.

2. Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen

Der Steuerpflichtige ist im Strafverfahren Beschuldigter. Er ist § 136 StPO gemäß, der im Strafverfahren entsprechend gilt (Hinweis auf § 420 AO), zu befragen, „ob er etwas auf die Beschuldigung erwidern wolle“. Der Beschuldigte ist also nicht zur Auskunft und Selbstbelassung verpflichtet, sondern er hat ein allgemeines Auskunftsverweigerungsrecht. Die dem Finanzamt im Strafverfahren zugebilligten Rechte aus dem Ermittlungsverfahren (Hinweis auf § 441 Absatz 4 AO) beziehen sich nur auf die Pflichten dritter Personen zur Auskunftserteilung. Es sind deshalb auch Zwangsmittel gegen den Beschuldigten unzulässig.

Das Ermittlungsverfahren oder das Aufsichtsverfahren wird in sehr vielen Fällen von einer Behörde, dem Finanzamt, durchgeführt. Der Steuerpflichtige wird deshalb oft auf die Behauptung verfallen, es müsse ihm bei Gefahr der Strafverfolgung schon im Ermittlungsverfahren oder im Aufsichtsverfahren das Auskunftsverweigerungsrecht eingeräumt werden. Das Auskunftsverweigerungsrecht im Strafverfahren könne sonst leicht dadurch umgangen werden, daß das Finanzamt die Einleitung des Strafverfahrens so lange hinauszögere, bis es vom Steuerpflichtigen die erforderlichen Belastungsunterlagen erhalten habe. Tatsächlich meint M r o z e k in seinem Erläuterungsbuch zur AO, dritte Auflage 1924, zu § 202, es sei „unmoralisch“, wenn in einem solchen Fall eine Auskunft verlangt werde. Als Ausweg bleibe die Schätzung § 217 AO gemäß. Diese Begründung ist im nationalsozialistischen Staat, der von jedem Volksgenossen Steuerehrlichkeit erwartet, nicht mehr vertretbar.

Der Reichsfinanzhof hat in einem Gutachten vom 4. Dezember 1933 Gr S D 7/33, RStBl 1934 S. 24, den Satz aufgestellt:

„Wer fahrlässig oder ohne Verschulden eine Steuererklärung unvollständig oder unrichtig abgegeben hat, ist — da er zur Abgabe vollständiger und richtiger Steuererklärungen verpflichtet ist — verpflichtet, sie unverzüglich und ohne besondere Aufforderung zu ergänzen oder zu berichtigen, es sei denn, daß — wenn eine Veranlagung schon stattgefunden hat — auch bei Aufdeckung des Fehlers eine Berichtigung nach § 222 nicht mehr zulässig wäre oder daß der Fehler wegen seiner Geringfügigkeit bedeutungslos ist.“

Zur Begründung führt er u. a. aus:

„Eine Strafverfolgung (§ 402 Absatz 1 AO) kann dem Steuerpflichtigen aus der Erklärung nicht erwachsen, weil gerade die Ergänzung oder Nichtigstellung einen Strafausschließungsgrund bildet (§ 410 Absatz 1 AO).“

Der Reichsfinanzhof hat damit aber noch nicht ausgesprochen, daß er dem Steuerpflichtigen eine Ergänzungs- oder Berichtigungspflicht nicht auferlegen würde, wenn § 410 AO ausscheidet und für den Steuerpflichtigen deshalb die Gefahr der Strafverfolgung erwächst. Dagegen hat der Reichsfinanzhof in zwei älteren Urteilen vom 13. Oktober 1921 III A 158/21 und vom 13. März 1929 II A 115/29 ausdrücklich entschieden, daß die Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen auch dann bestehe, wenn er befristet müsse, strafrechtlich verfolgt zu werden oder durch die Auskunft in eigenen Sachen Angehörige in Ungelegenheit zu bringen.

§ 176 AO gemäß kann der Befragte die Auskunft auf Fragen verweigern, deren Beantwortung ihm selbst oder einem Angehörigen die Gefahr einer Strafverfolgung zuziehen würde. § 176 AO gilt aber nur, wenn dritte Personen im Sinn des § 175 AO um Auskunft ersucht werden. Der Steuerpflichtige selbst kann sich auf § 176 AO nicht berufen.

Hätte der Steuerpflichtige schon im Ermittlungsverfahren oder im Aufsichtsverfahren das Auskunftsverweigerungsrecht, so könnte er seine Pflicht, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu geben, fast ausnahmslos mit der Behauptung umgehen, daß er sich bei weiterer Auskunftserteilung der Gefahr der Strafverfolgung aussetze. Der Steuerpflichtige kann sich außerdem durch eine nachträgliche wahrheitsgemäße Auskunft im Ermittlungsverfahren oder Aufsichtsverfahren — solange also das Strafverfahren noch nicht eingeleitet und die Einleitung noch nicht aktenkundig gemacht ist (§ 441 AO) — oft Straffreiheit § 410 AO gemäß verschaffen. Die Anwendung des § 410 AO ist wegen der Gefahr unmittelbarer Entdeckung noch nicht immer ausgeschlossen, wenn z. B. das Finanzamt die Steuererklärung § 205 AO gemäß beanstandet, und der Steuerpflichtige auf Vorladung und Vorhalt seine Angaben berichtet.

Der Steuerpflichtige hat, wenn er nachträglich erkennt, daß eine Steuererklärung oder eine andere Erklärung, die er einer Finanzbehörde abgegeben hat, unrichtig oder unvollständig ist, und daß die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit zu einer Verkürzung von Steuereinnahmen führen kann, dies § 165 e AO gemäß unverzüglich und ohne besondere Aufforderung

der zuständigen Finanzbehörde anzuzeigen. Die Anzeigepflicht besteht nicht nur, wenn der Steuerpflichtige ohne Verschulden oder fahrlässig, sondern auch, wenn er vorsätzlich gehandelt hat; denn der Steuerpflichtige ist zur Abgabe vollständiger und richtiger Steuererklärungen verpflichtet (Hinweis auf Abschnitt 1 Absatz 2). Die Anzeige ist eine Selbstanzeige im Sinn des § 410 AO. Die Anzeige besteht aber auch bei Gefahr unmittelbarer Entdeckung — also auch, wenn dem Steuerpflichtigen Straffreiheit § 410 AO gemäß nicht mehr zu gewähren ist —, weil der Steuerpflichtige wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu geben hat (Hinweis auf Abschnitt 1 Absatz 2).

Ergebnis: Der Steuerpflichtige ist zur Auskunft auch dann verpflichtet, wenn er sich der Gefahr der Strafverfolgung aussetzt. Dasselbe gilt für die Berichtigung seiner Erklärungen.

3. Auskunftspflicht der Vertreter des Steuerpflichtigen

Die gesetzlichen Vertreter, z. B. juristischer, geschäftsunfähiger oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkter Personen, und die Vorstände oder Geschäftsführer von steuerpflichtigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtsfähigkeit haben alle Pflichten zu erfüllen, die dem Steuerpflichtigen selbst obliegen (§ 103 u. f. AO). Dasselbe gilt für die durch Vollmacht bestellten gewillkürten Vertreter des Steuerpflichtigen, die ermächtigt sind, Mittel ihres Auftraggebers zu verwalten oder über solche Mittel zu verfügen (§ 108 AO, Hinweis auf Dr. Sager DStZ 1939 S. 903 Abschnitt 3).

Diese Personen sind deshalb auch grundsätzlich im gleichen Umfang zur Auskunft verpflichtet wie der Steuerpflichtige selbst. Sie können insoweit zur Erfüllung ihrer Pflichten gezwungen werden (§ 202 AO). Bei schuldhafter Pflichtverletzung haften sie persönlich neben dem Steuerpflichtigen (§ 109 AO). Die in §§ 176 und 177 AO genannten Personen dürfen deshalb die Auskunft ebensowenig verweigern wie der Steuerpflichtige selbst, wenn sie dessen Vertreter im Sinn der §§ 103 und 108 AO sind.

Diese Grundsätze gelten § 177 Absatz 2 AO gemäß auch für den Rechtsanwalt (und seinen Gehilfen), soweit er den Steuerpflichtigen in Steuerangelegenheiten vertritt (RFG-Urteil vom 3. Dezember 1926 VA 741/26 in Band 20 S. 153). Der Rechtsanwalt kann aber die Auskunft auf Fragen verweigern, deren Beantwortung dem Steuerpflichtigen die Gefahr der Strafverfolgung zuziehen würde. Ist er aber der Verpflichtung zur Verschwiegenheit vom Steuerpflichtigen entbunden, so ist er in jedem Fall zur Auskunft verpflichtet (RFG-Urteil vom 11. Mai 1932 IV A 110/32 im RStWl 1932 S. 507).

Für Steuerberater und Helfer in Steuerfällen gilt § 177 Absatz 2 AO nicht. Diese Vertreter müssen also auch dann Auskunft geben, wenn für den Steuerpflichtigen die Gefahr der Strafverfolgung entsteht. Nur § 2 StAnpG könnte das Finanzamt veranlassen, von Bevollmächtigten ohne dringenden Grund zunächst eine Auskunft nicht zu verlangen, die das zwischen ihnen und dem Steuerpflichtigen bestehende Vertrauensverhältnis erschüttern könnte. Gibt der Steuerpflichtige selbst aber die Auskunft nicht, so kann eine solche Unehrllichkeit auch durch ein Vertrauensverhältnis nicht mehr geschützt werden.

Die Vertreter sind genau wie der Steuerpflichtige selbst (Hinweis auf Abschnitt 2 vorletzter Absatz) verpflichtet, dessen unrichtige oder unvollständige Erklärungen zu berichtigen. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige vorsätzlich gehandelt hat (§§ 165 e, 166, 103 und 108 AO). Auch diese Anzeige gilt als „Selbstanzeige“ im Sinn des § 410 AO (Einzelheiten für den Rechtsanwalt, die für die anderen Vertreter sinngemäß gelten: Hinweis auf Dr. Sager, DStZ 1939 S. 903 Abschnitt 3).

Haben die Vertreter bei Ausübung ihrer Vertretertätigkeit sich selbst einer strafbaren Handlung (Teilnahme, Anstiftung, Beihilfe usw.) schuldig gemacht, so können sie

auf Fragen, durch deren Beantwortung sie sich selbst der Gefahr der Strafverfolgung aussetzen würden, die Auskunft verweigern (§ 176 AO).

4. Auskunftspflicht der Angehörigen des Steuerpflichtigen

Angehörige des Steuerpflichtigen im Sinn des § 10 StAnpG sind wegen ihres Verwandtschaftsverhältnisses ganz allgemein in jedem Fall von der Auskunftspflicht befreit (§ 175 AO). Ihres Hinweises auf § 176 AO bedarf es also auch bei Fragen nicht, deren Beantwortung ihnen selbst oder dem Steuerpflichtigen die Gefahr der Strafverfolgung zuziehen würde.

Dem Wortlaut des § 175 AO gemäß müßte dies auch dann gelten, wenn Angehörige als Vertreter des Steuerpflichtigen im Sinn der §§ 103 und 108 AO auftreten. So hat auch der Reichsfinanzhof in einem älteren Urteil vom 13. November 1928 IA 435 entschieden. Die ZPO dagegen gibt den Angehörigen im Sinn des § 383 Absatz 1 Ziffern 1 bis 3 ZPO ein Zeugnisverweigerungsrecht nicht über diejenigen auf das streitige Rechtsverhältnis sich beziehenden Handlungen, die von ihnen selbst als Rechtsvorgänger oder Vertreter einer Partei vorgenommen sein sollen (§ 385 Absatz 1 Ziffer 4 ZPO). Die Angehörigen können das Zeugnis nur verweigern über Fragen, deren Beantwortung ihnen selbst oder ihren Angehörigen zur Unehre gereichen oder die Gefahr strafgerichtlicher Verfolgung zuziehen würde (§ 384 Ziffer 2 ZPO). Eine ähnliche Bestimmung enthält die AO zwar nicht. Dies ist aber wohl nur daraus zu erklären, daß § 176 AO, der bis zum 31. Dezember 1934 an Stelle des § 10 StAnpG den Begriff der Angehörigen enthielt, erst im letzten Augenblick (in der dritten Lesung) in die AO aufgenommen wurde. Um so mehr ist es nach meiner Meinung gerechtfertigt, § 1 StAnpG gemäß die bezeichneten Grundsätze der ZPO auch im Steuerrecht gelten zu lassen. Danach kann ein Angehöriger, wenn er als Vertreter des Steuerpflichtigen handelt, sich nicht auf § 175 AO berufen. Er muß in seiner Vertretereigenschaft, hinter der die Angehörigeneigenschaft zurückzutreten hat, im gleichen Umfang auskunftspflichtig sein wie der Steuerpflichtige selbst. Die Auskunftserteilung ist ihm nur dann nicht zuzumuten, wenn er dadurch sich selbst oder den Steuerpflichtigen der Gefahr der Strafverfolgung aussetzen würde. In diesem Fall kann er die Auskunft § 176 AO gemäß verweigern.

5. Auskunftspflicht dritter Personen

Dritte Personen, die nicht Vertreter oder Angehörige des Steuerpflichtigen sind, haben dem Finanzamt wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen über alle Tatsachen Auskunft zu erteilen, die für die Ausübung der Steueraufsicht oder in einem Steuerermittlungsverfahren für die Feststellung von Steueransprüchen von Bedeutung sind (§ 175 AO). Die Auskunftserteilung kann erzwungen werden (§ 202 AO).

Ein Auskunftsverweigerungsrecht haben nur die in den §§ 176 bis 180 AO genannten Personen.

Dritte Personen sind also auch dann zur Auskunft verpflichtet, wenn dadurch für den Steuerpflichtigen die Gefahr der Strafverfolgung entsteht. Sie können die Auskunft nur verweigern, wenn sie sich selbst oder einem ihrer Angehörigen — etwa wegen Beteiligung an einer Steuerhinterziehung des Steuerpflichtigen — die Gefahr der Strafverfolgung zuziehen würden (§ 176 AO). In diesem Fall sind auch Zwangsmittel § 202 AO gemäß unzulässig. So hat der Reichsfinanzhof (Urteil vom 5. Februar 1936 IV A 38/35 im RStWl 1936 S. 148) einem Bankier das Recht der Auskunftsverweigerung zugestanden über Geschäfte, die dieser unter einem Decknamen ausgeführt hatte. In dem Auskunftsersuchen des Finanzamts konnte das Verlangen zur Selbstbezügung wegen einer Zuwiderhandlung § 163 AO gemäß oder wegen Beteiligung an einer solchen Zuwiderhandlung liegen, die den früheren §§ 407 und 408 AO gemäß oder jetzt als Beihilfe zur Steuerhinterziehung § 396 AO gemäß strafbar ist.

Steuerliche Begünstigung der Mehrarbeit

Der Krieg, der dem Deutschen Volk aufgezwungen worden ist, verlangt von der Deutschen Volkswirtschaft gewaltige Anstrengungen. Es muß auf allen Gebieten soviel wie möglich gearbeitet werden.

Die Leistung von Mehrarbeit, Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit führt bei den Gefolgschaftsmitgliedern zu Mehrarbeitslohn. Der Reichsminister der Finanzen hat durch Erlaß vom 18. Dezember 1939 S 2228 — 21 III angeordnet, daß dieser Mehrarbeitslohn nicht dem Kriegszuschlag zur Einkommensteuer unterliegt und auch für die Frage außer Betracht bleibt, ob die Freigrenzen beim Kriegszuschlag zur Einkommensteuer überschritten werden.

Beispiele:

A. Ein Arbeitnehmer der Steuergruppe II erhält einen Wochenlohn von 55 RM. Durch Mehrarbeitslohn, z. B. für Überstunden, erhöht sich der Wochenlohn um 5 RM auf 60 RM. Bisher betrug der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer nach einem Wochenlohn von 60 RM = 2,55 RM. Nunmehr unterliegt der Mehrarbeitslohn von 5 RM nicht mehr dem Kriegszuschlag. Der Wochenlohn ohne den Mehrarbeitslohn beträgt 55 RM. Der Kriegszuschlag von diesem Wochenlohn beträgt 1 RM.

B. Ein Arbeitnehmer der Steuergruppe I erhält einen Wochenlohn von 50 RM. Durch Mehrarbeitslohn, z. B. für Überstunden, erhöht sich der Wochenlohn um 6 RM auf 56 RM. Bisher betrug der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer nach einem Wochenlohn von 56 RM = 2 RM. Nunmehr unterliegt der Mehrarbeitslohn von 6 RM nicht mehr dem Kriegszuschlag. Der Wochenlohn ohne den Mehrarbeitslohn beträgt 50 RM. Er überschreitet nicht die für den Kriegszuschlag vorgesehene Freigrenze von 54 RM wöchentlich. Der Arbeitnehmer hat keinen Kriegszuschlag zu entrichten.

Die Lohnsteuer berechnet sich der Lohnsteuertabelle gemäß nach Lohnstufen. Durch den Mehrarbeitslohn kommt das Gefolgschaftsmitglied oft in eine höhere Lohnstufe. Dadurch wird oft eine unbillig hohe Lohnsteuer ausgelöst. Der Reichsminister der Finanzen hat durch den bezeichneten Erlaß vom 18. Dezember 1939 diese Härte beseitigt. Er hat angeordnet, daß der Arbeitslohn (Grundlohn und Zuschläge), der für Mehrarbeit, Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit gezahlt wird, nach den festen Hundertsätzen des § 35 der Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen besteuert werden kann (z. B. 10 v. H. bei Steuergruppe III, 3 v. H. bei Steuergruppe IV und Kinderermäßigung für drei Personen), wenn das für das Gefolgschaftsmitglied günstiger ist als beim Übergang in eine neue Lohnstufe der Lohnsteuertabelle.

Beispiele:

A. Ein Arbeitnehmer der Steuergruppe I erhält einen Wochenlohn von 50 RM. Durch Mehrarbeitslohn, z. B. für Überstunden, erhöht sich der Wochenlohn um 8 RM auf 58 RM. Bisher betrug die Lohnsteuer bei einem Wochenlohn von 58 RM nach der Lohnsteuertabelle 6,90 RM. Nunmehr ist die Lohnsteuer in der folgenden Weise zu berechnen:

Wochenlohn von 50 RM, Lohnsteuer nach der Lohnsteuertabelle	= 4,86 RM,
Mehrarbeitslohn 8 RM, Lohnsteuer 18 v. H.	= 1,44 „
zusammen	6,30 RM.

B. Ein Arbeitnehmer der Steuergruppe IV mit Kinderermäßigung für zwei Personen erhält einen Monatslohn von 180 RM. Durch Mehrarbeitslohn, z. B. für Überstunden, erhöht sich der Monatslohn um 5 RM auf 185 RM. Bisher betrug die Lohnsteuer bei einem Monatslohn von 185 RM nach der Lohnsteuertabelle 2,88 RM. Nunmehr ist die Lohnsteuer in der folgenden Weise zu berechnen:

Monatslohn 180 RM, Lohnsteuer nach der Lohnsteuertabelle	= 1,82 RM,
Mehrarbeitslohn 5 RM, Lohnsteuer 6 v. H.	= 0,30 „
zusammen	2,12 RM.

Gd.

Wehrsteuer der zum Wehrdienst einberufenen Wehrsteuerpflichtigen

Viele Männer, die bereits eine endgültige Entscheidung über die Nichteinberufung zur Erfüllung der zweijährigen aktiven Dienstpflicht erhalten hatten und die deshalb wehrsteuerpflichtig

sind, sind in den letzten Monaten zur Durchführung der Reichsverteidigung zum Wehrdienst einberufen worden. Diese Männer bleiben nach den geltenden Bestimmungen des Wehrsteuergesetzes wehrsteuerpflichtig. Die Wehrsteuerpflicht ruht jedoch für die Dauer des Wehrdienstes (§ 2 Absatz 2 WehrStG).

Soweit die Wehrsteuer durch Steuerabzug vom Arbeitslohn erhoben wird, hat der Arbeitgeber die Wehrsteuer auch während der Dauer des Ruhens der Wehrsteuerpflicht einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Die Wehrsteuer wird, wenn eine Veranlagung nicht erfolgt, dem Arbeitnehmer auf seinen Antrag insoweit erstattet, als sie vom laufenden Arbeitslohn für die Zeit der Übung einbehalten worden ist. Der Antrag muß innerhalb eines Monats nach Ablauf des Kalenderjahrs gestellt werden, in dem die Übung beendet wurde (§ 3 Absatz 2 Erste WehrStDV). Soweit die Wehrsteuer veranlagt wird, hat der Wehrsteuerpflichtige auch während der Dauer des Ruhens der Wehrsteuerpflicht die Wehrsteuervorauszahlungen in der Höhe, die sich aus dem letzten Veranlagungs- oder Festsetzungsbescheid ergibt, weiterzutrichen. Die veranlagte Wehrsteuerschuld vermindert sich durch das Ruhen der Steuerpflicht in dem Verhältnis, in dem die Zahl der Kalendertage des Wehrdienstes zu 360 steht (§ 3 Absatz 1 Erste WehrStDV).

Diese Regelung wird den besonderen Verhältnissen des Krieges nicht gerecht. Sie wird von den betroffenen Männern als unbillig empfunden. Das gilt insbesondere von den zum Wehrdienst einberufenen wehrsteuerpflichtigen Arbeitnehmern. Sie haben zwar einen Anspruch auf spätere Erstattung. Der Zeitpunkt, zu dem die Erstattungsanträge gestellt werden können, ist jedoch noch unbestimmt, weil die Beendigung des Wehrdienstes noch nicht zu übersehen ist.

Der Reichsminister der Finanzen hat deshalb durch Runderlaß vom 14. Dezember 1939 — S 2715 — 268 III — angeordnet, daß die Wehrsteuer von den Wehrsteuerpflichtigen, die zum Wehrdienst einberufen worden sind, für die Dauer ihrer Wehrdienstleistung nicht erhoben wird. Der Runderlaß ist im Reichssteuerblatt veröffentlicht worden.

Bei wehrsteuerpflichtigen Arbeitnehmern, die zum Wehrdienst einberufen worden sind, ist danach ab sofort eine Wehrsteuer nicht mehr einzubehalten und abzuführen. Das gilt sowohl für den laufenden Arbeitslohn, der auf die Zeit der Wehrdienstleistung entfällt, als auch für sonstige Bezüge im Sinn des § 35 StDV, die dem wehrsteuerpflichtigen Arbeitnehmer während der Dauer seiner Wehrdienstleistung zufließen. Die veranlagten Wehrsteuerpflichtigen haben bis zum Empfang des Wehrsteuerbescheids für das Kalenderjahr weitere Vorauszahlungen auf die Wehrsteuer nicht mehr zu entrichten, wenn sie sich am Fälligkeitstag der Vorauszahlung bei der Wehrmacht befinden.

Der Reichsminister der Finanzen wird darüber, wann den wehrsteuerpflichtigen Arbeitnehmern die Wehrsteuerbeträge, die ihnen während der Dauer ihrer Wehrdienstleistung einbehalten worden sind, erstattet werden können, besondere Anordnungen treffen.

Die Eintragungen über die Wehrsteuerpflicht auf der Lohnsteuerkarte werden durch diesen Erlaß nicht berührt. Über die Frage, inwieweit die Kriegsmusterungsentscheidungen für die Frage der Wehrsteuerpflicht entscheidend sind, wird ein besonderer Erlaß ergehen. SchD.

Bürgersteuer der durch die behördlichen Freimachungsmaßnahmen im Westen des Reichs betroffenen Personen

Der Reichsminister der Finanzen hat durch Runderlaß vom 9. Oktober 1939 (RStBl 1939 S. 1037) klargestellt, daß für die Bürgersteuer des Kalenderjahrs 1940 nicht die Räumungsgemeinde, sondern die Unterbringungsgemeinde steuerberechtigt ist. Für Arbeitnehmer, die ihre Steuerkarte 1939 in der Räumungsgemeinde zurückgelassen haben, ist auf den Ersatzsteuerkarten 1939 Bürgersteuer nicht anzufordern. Hinweis auf die Eildienstnachricht in Nr. 42 der Deutschen Steuer-Zeitung.

Durch Runderlaß des Reichsministers des Innern vom 25. November 1939 (RMBl 1939 S. 2403) sind die Gemeinden angewiesen worden, den durch die behördlichen Freimachungsmaßnahmen im Westen des Reichs betroffenen Personen die nach dem Zeitpunkt der Freimachung fällig gewordenen Teilbeträge der Bürgersteuer 1939 ohne besonderen Antrag allgemein zu erlassen. Der Erlaß der Bürgersteuer wirkt sich sowohl

auf die durch Anforderung auf der Steuerkarte als auch auf die durch Steuerbescheid festgesetzte Bürgersteuer aus. Der Arbeitgeber braucht deshalb bei den in Betracht kommenden Arbeitnehmern bis zum Ende des Kalenderjahrs 1939 Bürgersteuer nicht einzubehalten und abzuführen. In Zweifelsfällen hat der Steuerpflichtige auf Verlangen den Nachweis zu führen, daß er zu dem Kreis der aus den frei gemachten Gemeinden zurückgeführten Personen gehört. Der Nachweis ist durch Vorlegung einer Bescheinigung der Ortspolizeibehörde zu führen. Bereits entrichtete Bürgersteuerbeträge werden nicht erstattet. O.

Bürgersteuerpflicht von Arbeitnehmern aus dem Protektorat Böhmen und Mähren und aus der Slowakei

Es ist die Frage aufgeworfen worden, ob Arbeitnehmer, die aus dem Protektorat Böhmen und Mähren und aus der Slowakei in das Gebiet des Deutschen Reichs zuziehen, im Jahr des Zuzugs bürgersteuerpflichtig sind.

Maßgebend für die Steuerberechtigung und für die Steuerpflicht sind bei der Bürgersteuer die Verhältnisse am Stichtag. Stichtag ist der 10. Oktober des Kalenderjahrs, das dem Erhebungsjahr vorangeht. Bei Personen, die nach dem 10. Oktober aus dem Ausland zuziehen, ist Stichtag der Tag des Zuzugs.

Das Protektorat Böhmen und Mähren ist ein Gebiet des Deutschen Reichs, also Inland im Sinn des Bürgersteuerrechts. In diesem Gebiet wird für das Kalenderjahr 1939 eine Bürgersteuer nicht erhoben. Es kann infolgedessen von den Arbeitnehmern, die nach dem 10. Oktober 1938 aus dem Protektorat Böhmen und Mähren in eine Gemeinde des übrigen Reichsgebiets zuziehen, für das Kalenderjahr 1939 Bürgersteuer nicht erhoben werden.

Die Slowakei ist ein selbständiger Staat, also Ausland im Sinn des Bürgersteuerrechts. Arbeitnehmer, die im Laufe des Kalenderjahrs 1939 aus der Slowakei in eine inländische Gemeinde zuziehen, sind vom Tag des Zuzugs ab bürgersteuerpflichtig, wenn sie die allgemeinen Voraussetzungen für die Begründung der persönlichen Steuerpflicht erfüllen.

Es ist für eine sinngemäße Anwendung des zwischen dem Deutschen Reich und der vergangenen Tschecho-Slowakischen Republik abgeschlossenen Doppelbesteuerungsvertrags vom 31. Dezember 1921 kein Raum. Die Bürgersteuer war in diesen Vertrag nicht einbezogen. O.

Die Ungehorsamsfolgen im Steuerrecht

Zu dem Aufsatz „Die Ungehorsamsfolgen im Steuerrecht“ in Nr. 38 und 42 der DStZ 1939 ist aus der Praxis angefragt worden, ob nicht der Säumniszuschlag unter Umständen doch zweimal erhoben werden dürfte. Hat zum Beispiel A erst nach Fälligkeit um Stundung gebeten und dann die ihm nachträglich gewährte Stundungsfrist ungenutzt verstreichen lassen, kann dann der Säumniszuschlag wegen des nicht entrichteten Betrags zweimal erhoben werden (einmal wegen der Versäumung der ursprünglichen Fälligkeitsfrist und einmal wegen der Versäumung der Stundungsfrist)?

Diese Frage ist zu verneinen. Das Steuersäumnisgesetz bezeichnet den Säumniszuschlag ausdrücklich als einen einmaligen. Wenn ein Säumniszuschlag wegen der nicht rechtzeitigen Entrichtung eines Betrags verwirkt worden ist, so kann wegen dieses Betrags ein weiterer Säumniszuschlag nicht erhoben werden. Ob der Steuerpflichtige sich hinsichtlich des einmal nicht rechtzeitig entrichteten Betrags einer weiteren Säumnis schuldig macht, ist dabei gleichgültig — wenigstens für die Verwirkung des Säumniszuschlags. Andersfalls wäre die Hervorhebung der Einmaligkeit des Säumniszuschlags durch das Gesetz überflüssig. B.

Zum Steuergutscheinverfahren

1. Bewertungsfreiheit und erleichtertes Verfahren für die Verwahrung von Steuergutscheinen

Einige Zweifelsfragen, die sich in Zusammenhang mit der erleichterten Verwahrung und Überweisung von Steuergutscheinen (§ 4 der Dritten MfD) ergeben haben, werden im RdF-ErLaß vom 9. Dezember 1939 — S 2810 — 30 III — geklärt. Gewerbliche Unternehmer, die Steuergutscheine I bei Kreditinstituten hinterlegt haben, für die sie Bewertungsfreiheit in Anspruch nehmen wollen, sollen durch die Erleichterungen, die den Kreditinstituten eingeräumt sind, nicht benachteiligt werden.

§ 3 MfD gemäß müssen Steuergutscheine I, für die ein gewerblicher Unternehmer Bewertungsfreiheit in Anspruch nehmen will, dem Unternehmer während eines bestimmten Zeitraums ge-

hören. Dabei ist die Verwahrung der Steuergutscheine bei einem Kreditinstitut im § 23 Absatz 2 der MfD ausdrücklich zugelassen. Steuergutscheine, die von einem Kreditinstitut auf Grund der Vorschriften des Bankdepotgesetzes verwahrt werden, bleiben Eigentum des Hinterlegers. Abweichend vom Bankdepotgesetz geht auf Grund von § 4 Absatz 1 Ziffer 2 der Dritten MfD das Eigentum an den bei einem Kreditinstitut hinterlegten Steuergutscheinen auf das Kreditinstitut über. Der Hinterleger hat danach lediglich einen Anspruch auf Rückgewähr von Steuergutscheinen. Um den Hinterleger vor Nachteilen im Bereich der Bewertungsfreiheit zu bewahren, ist bei der Steuerbeantragung davon auszugehen, daß der Anspruch des Unternehmers auf Rückgewähr von Steuergutscheinen an die Stelle des Eigentums an Steuergutscheinen tritt. Die Rechte des Unternehmers, der Steuergutscheine einer Bank in Verwahrung gegeben hat, bleiben daher auch bei dem erleichterten Verfahren für die Verwahrung in vollem Umfang gewahrt.

§ 12 Absatz 1 der Zweiten MfD gemäß können Pfandrechte an Steuergutscheinen I durch die Geschäftsbedingungen der Kreditinstitute nicht begründet werden. Die Begründung von Pfandrechten an Steuergutscheinen I durch Kreditinstitute bedarf vielmehr einer ausdrücklichen und schriftlichen Erklärung. Diese Bestimmung ist sinngemäß auf die Ansprüche auf Rückgewähr von Steuergutscheinen anzuwenden, die der Hinterleger gegenüber dem Kreditinstitut hat. Der Lauf der Fristen, die für die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit vorgeschrieben sind, wird also nur durch eine ausdrückliche und schriftliche Verpfändung des Anspruchs auf Rückgewähr von Steuergutscheinen I unterbrochen (Hinweis auf § 11 der Zweiten MfD).

Ein Kreditinstitut darf seinen Bestand an Steuergutscheinen I nur bis zu dem Gesamtbetrag verpfänden, der dem Gesamtbetrag an Steuergutscheinen I entspricht, die dem Kreditinstitut verpfändet sind. Damit wird das wirtschaftspolitische Ziel der Bestimmung des § 11 der Zweiten MfD, durch die eine Kreditausweitung auf der Grundlage von Steuergutscheinen I, für die Bewertungsfreiheit in Anspruch genommen wird, verhindert werden soll, auch bei dem erleichterten Verfahren für die Verwahrung von Steuergutscheinen I gesichert.

Die Ansprüche auf Rückgewähr von Steuergutscheinen, die eine Bank ihrer Kundschaft gegenüber zu erfüllen hat, müssen jederzeit durch eigene Bestände des Kreditinstituts oder durch Anteile des Kreditinstituts an Sammelbeständen einer Wertpapierfremdbank oder durch Ansprüche an andere Kreditinstitute gedeckt sein (§ 4 Absatz 1 Ziffer 3 der Dritten MfD). Eigene Bestände an Steuergutscheinen I, für die das Kreditinstitut selbst Bewertungsfreiheit in Anspruch nehmen will, können jedoch nicht als Deckung für Ansprüche der Kundschaft auf Rückgewähr von Steuergutscheinen I dienen.

2. Sicherheitsleistung für Frachtstundungskredite des Reichs-Kraftwagen-Betriebsverbands

Der Reichs-Kraftwagen-Betriebsverband gewährt den Verleihern eine Frachtstundung, die in Zusammenarbeit mit den drei Berliner Filialgrosßbanken organisiert ist. Der Frachtstundungskredit wird unter den gleichen Bedingungen wie bei der Reichsbahn gewährt. Die Hinterlegung von Steuergutscheinen I bei den Stundungsbanken zur Sicherung dieser Kredite ist daher im Bereich der Bewertungsfreiheit ebenso unschädlich wie die Hinterlegung bei der Reichsbahn-Kredit-Bank zur Sicherheitsleistung für gestundete Reichsbahnfrachten (Hinweis auf Ziffer 4 der Eisenbahn-Nachrichten, DStZ 1939 Nummer 45). Bus.

Der Zinsbegriff für das Gewerbesteuerrecht

Für die Ermittlung des der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbeertrags sind bekanntlich dem Gewinn die Zinsen für Schulden hinzuzurechnen, die wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebs oder eines Anteils am Betrieb oder mit einer Erweiterung oder Verbesserung des Betriebs zusammenhängen oder der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen. Es handelt sich dabei um die sogenannten Dauerschulden.

Die Feststellung, ob es sich tatsächlich um Dauerschulden im Sinn des § 8 Ziffer 1 GewStG handelt, bereitet oft gewisse Schwierigkeiten. Außerdem ist die Frage, welche Beträge überhaupt als Entgelt für die Nutzung des Kredits (Zinsen) anzusehen sind, nicht ganz leicht zu entscheiden.

Nach der gesetzlichen Bestimmung kommen lediglich „Zinsen“ für die Hinzurechnung in Betracht. Somit scheiden von vornherein solche Beträge aus, die den Charakter von allgemeinen Verwaltungskosten — Geldbeschaffungskosten u. dgl. — haben. Werden als Sicherheit für die Gewährung eines Kredits Wertpapiere bei der kreditgebenden Bank hinterlegt, so sind die Kosten für die Verwaltung dieser Wertpapiere abzugsfähig, d. h. sie sind nicht dem Gewinn hinzuzurechnen.

Andererseits ist zu beachten, daß es für den Begriff „Zinsen“ nicht auf die formelle Bezeichnung, sondern auf den sachlichen Inhalt der Leistung ankommt (siehe RStBl. 1938 S. 1118).

Es werden insbesondere bei Wechselkrediten außer dem Wechseldiskont, der den Charakter von Zinsen hat, verschiedenartige Provisionen berechnet, bei denen untersucht werden muß, ob sie unter den Zinsbegriff fallen.

Der Wechselkredit stellt nach der Auffassung des RFG dann eine Dauerschuld dar, wenn die Laufzeit der Wechsel so bemessen ist, daß die Wechselschuld nicht nur zur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dient. Ein Kredit, der auf Grund von Dreimonatsstratten aufgenommen worden ist, von dem aber von vornherein feststeht, daß er für die Dauer von zwei Jahren zugesagt ist, gilt als Dauerschuld im Sinn des § 8 Ziffer 1 GewStG.

Die Entgelte für die Nutzung eines derartigen Wechselkredits fallen also grundsätzlich unter den Zinsbegriff. Nicht dazu rechnet die sogenannte Zusageprovision für die nicht in Anspruch genommenen Kredite; denn die lediglich von den Banken bereitgestellten, aber von dem Kreditnehmer noch nicht in Anspruch genommenen Kredite sind dem Unternehmer nicht zugeflossen, sie haben also zur Verstärkung der Betriebsmittel des Unternehmens noch nicht dienen können. Ein Schuldverhältnis gegenüber der Bank liegt überhaupt noch nicht vor.

Dagegen ist die Zusageprovision für die Verlängerung der bereits in Anspruch genommenen Kredite ein Entgelt für seine Überlassung. Derartige Provisionen werden dafür gezahlt, daß ursprünglich für den kurzfristigen Wechselkredit nur der niedrigere Wechseldiskont berechnet worden ist. Bei der Verlängerung des Wechselkredits erfolgt als Ausgleichszahlung die Zusageprovision.

Desgleichen ist die Akzeptprovision bei einem Trattenkredit Zins und somit dem Gewinn hinzuzurechnen, weil die Bank die Akzente dem Unternehmen an Stelle von Barbeträgen ausgehändigt hat. Mit Hilfe der Akzente gelangt das Unternehmen in den Besitz der erforderlichen Barmittel (siehe RStBl. 1939 S. 711).

Car.

Rückstellung für die Gewerbesteuer

Der einheitliche Steuerbetrag wird § 14 Absatz 2 GewStG vom 1. Dezember 1938 gemäß für das Rechnungsjahr festgesetzt. Als Rechnungsjahr gilt der Zeitraum vom 1. April bis 31. März.

Die Gewerbesteuer ist mit je einem Viertel ihres Jahresbetrags am 15. Mai, 15. August, 15. November und 15. Februar fällig (Hinweis auf § 18 GewStG).

Maßgebend ist § 10 gemäß der Gewerbeverordnung des Kalenderjahrs, das dem Erhebungszeitraum unmittelbar vorangeht. Bei Gewerbetreibenden, die Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen verpflichtet sind und solche tatsächlich führen, gilt der Gewerbebeitrag als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr oder die Wirtschaftsjahre geendet haben.

Deckt sich das Wirtschaftsjahr eines Gewerbetreibenden nicht mit dem für die Gewerbesteuer maßgebenden Rechnungsjahr, so entsteht die Frage, ob die nach dem Ende des Wirtschaftsjahrs fälligen Gewerbesteuerraten für das Rechnungsjahr bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns als Schuldposten (Rückstellungen) berücksichtigt werden können.

Beispiel: Das Wirtschaftsjahr soll das Kalenderjahr sein. Für das Rechnungsjahr 1938 (1. April 1938 bis 31. März 1939) wird der Ermittlung des gewerbesteuerpflichtigen Ertrags das Ergebnis des Wirtschaftsjahrs (Kalenderjahrs) 1937 zugrunde gelegt. Die einzelnen Vierteljahresraten der Gewerbesteuer mögen 1 000 RM betragen. Kann im vorliegenden Fall die Gewerbesteuerrate für 15. Februar 1939 in Höhe von 1 000 RM in der Bilanz zum 31. Dezember 1938 gewinnmindernd zurückgestellt werden?

Nach der bisherigen Rechtsprechung war diese Frage zu bejahen. Im Urteil vom 24. August 1938 VI 529/38 (RStBl. 1938 S. 975 Nr. 921) hat der RFG entschieden, daß die nach Abschluß des Wirtschaftsjahrs fälligen Gewerbesteuerraten für das laufende Rechnungsjahr als Schuldposten eingesetzt werden können. „Unzweifelhaft ist, daß einzelne Teilzahlungen der für dieses Rech-

nungsjahr zu erhebenden Gewerbesteuer erst nach dem 31. Dezember 1938, also nach dem Ablauf des Wirtschaftsjahrs, fällig werden.“ Diefem Urteil lag eine Rückstellung für die wirktembergische Gewerbesteuer zugrunde. Der RFG aber hat am Schluß dieses Urteils ausdrücklich bemerkt, daß für die Reichsgewerbesteuer nichts anderes gelte.

Der RFG ist von dieser Auffassung im Urteil vom 7. November 1939 I 373/38 nunmehr abgewichen. Danach können bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns nur diejenigen Gewerbesteuerraten zu Lasten des laufenden Wirtschaftsjahrs berechnet werden, die auf die zu dem Wirtschaftsjahr gehörigen Monate des Rechnungsjahrs entfallen.

Im Streitfall handelt es sich um die Ermittlung des Körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns für das Jahr 1937, dem das Ergebnis des Wirtschaftsjahrs vom 1. Oktober 1936 bis 30. September 1937 zugrunde lag. Die Firma hatte in ihrer Bilanz zum 30. September 1937 die am 15. November 1937 und am 15. Februar 1938 fälligen Gewerbesteuerraten als Schuldposten eingesetzt. Der Gewinn war um diese Beträge gekürzt worden.

Nach dem Urteil vom 7. November 1939 ist diese Behandlung nicht zutreffend. Die Gewerbesteuerraten für 15. November und 15. Februar dürfen in der Bilanz zum 30. September 1937 den Gewinn des Wirtschaftsjahrs nicht mindern. Wäre in die Bilanz zum 30. September 1937 die Gewerbesteuer in voller Höhe für das Rechnungsjahr 1937 eingesetzt worden, so müßten zur richtigen Abgrenzung des Gewinns des Wirtschaftsjahrs 1936/37 die nach dem Bilanztag fälligen Gewerbesteuerraten auf der Besitzseite der Bilanz unter den Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert werden.

Diese grundsätzliche Entscheidung ist sowohl bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns der natürlichen Personen als auch der von Körperschaften zu beachten.

Car.

Einführung des Einkommensteuergesetzes 1939 in der Ostmark

Das Einkommensteuergesetz vom 6. Februar 1938 und die Verordnungen, die zur Durchführung dieses Gesetzes ergangen sind, sind durch die Siebente Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften im Land Österreich vom 17. Dezember 1938 (RGBl. I S. 1817, RStBl. 1938 S. 1161) eingeführt worden. Die erstmalige Veranlagung nach diesem Einkommensteuergesetz wurde für das Kalenderjahr 1938 vorgenommen.

Durch die Zwanzigste Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in der Ostmark vom 21. November 1939 (RGBl. I S. 2303, RStBl. 1939 S. 1149) sind die Vorschriften, durch die zu Beginn dieses Jahres das Einkommensteuerrecht geändert worden ist, auch in der Ostmark eingeführt worden. Im einzelnen handelt es sich um die folgenden Vorschriften:

1. das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 17. Februar 1939 (RGBl. I S. 283),
2. das Einkommensteuergesetz vom 27. Februar 1939 (RGBl. I S. 297),
3. die Durchführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz vom 17. März 1939 (RGBl. I S. 503),
4. die Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen 1939 vom 10. März 1939 (RGBl. I S. 449),
5. die Verordnung über den Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen vom 31. März 1939 (RGBl. I S. 691).

Es war erforderlich, neben dem Einkommensteuergesetz vom 27. Februar 1939 auch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 17. Februar 1939 in der Ostmark einzuführen, weil in diesem Änderungsgesetz nicht nur einige Vorschriften des Einkommensteuergesetzes vom 6. Februar 1938, sondern auch andere Steuergesetze (§ 10 des Steueranpassungsgesetzes und das Gesetz über die Erhebung einer Abgabe der Aufsichtsratsmitglieder vom 28. März 1934) abgeändert worden sind.

Das Einkommensteuergesetz vom 27. Februar 1939, § 10 des Steueranpassungsgesetzes in der geänderten Fassung und die Durchführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz sind in der Ostmark erstmalig auf die Veranlagung für das Kalenderjahr 1939 anzuwenden.

Die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes vom 27. Februar 1939 über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) und die Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen 1939 sind in der Ostmark erstmalig anzuwenden

1. bei laufendem Arbeitslohn auf den Arbeitslohn, der für einen Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, der nach dem 31. Dezember 1939 endet;

2. bei sonstigen (insbesondere einmaligen) Bezügen auf den Arbeitslohn, der nach dem 31. Dezember 1939 gezahlt wird.

Die Erhöhung der Abgabe der Aufsichtsratsmitglieder von 10 v. H. auf 20 v. H. und die Vorschriften der Verordnung über den Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen vom 31. März 1939 gelten in der Ostmark erstmalig für die Aufsichtsratsvergütungen, die dem Steuerpflichtigen nach dem 31. Dezember 1939 zufließen. O.

Besteuerungsgrundlage für die Bürgersteuer 1940 im Sudetengau

Im Reichsgau Sudetenland und in den in die Länder Preußen und Bayern eingegliederten sudetendeutschen Gebietsteilen gelten ab 1. Januar 1940 grundsätzlich die Vorschriften des Bürgersteuergesetzes vom 20. November 1937 in der Fassung des Dritten Gesetzes zur Änderung des Bürgersteuergesetzes vom 31. Oktober 1938. Hinweis auf den Veritaufsatz in Nr. 40 der DStZ. Die Vorschriften in den §§ 2 und 3 der Einführungsverordnung vom 21. September 1939 (RGBl. I S. 1946, RStBl. 1939 S. 1021) sind Übergangsvorschriften. Sie sind nur insoweit anzuwenden, als es nicht möglich ist, die allgemeinen Vorschriften des Bürgersteuergesetzes anzuwenden. Steht der Anwendung der allgemeinen Vorschriften nichts im Weg, so sind die Übergangsvorschriften in den §§ 2 und 3 der Einführungsverordnung bedeutungslos.

Ist z. B. eine natürliche Person am 1. Dezember 1938 oder am 1. Februar 1939 aus dem Altreichsgebiet oder aus der Ostmark in eine Gemeinde gezogen, die zu einem der im § 1 der Einführungsverordnung bezeichneten Gebiete gehört, und ist diese Person im Verhältnis zu einer solchen Gemeinde für das Kalenderjahr 1940 steuerpflichtig, so ist Besteuerungsgrundlage das Einkommen im Sinn des § 6 Absatz 1 BStG, unter Umständen auch das Vermögen im Sinn des § 7 BStG. In diesem Fall ist die Veranlagung zur Einkommensteuer von dem Finanzamt des Altreichsgebietes oder der Ostmark, das für den Steuerpflichtigen bisher zuständig war, nach den allgemeinen Vorschriften des Einkommensteuerrechts für das Kalenderjahr 1938 vorgenommen worden. Hinweis auf die RdzErlasse vom 24. Dezember 1938 und vom 27. Februar 1939 (RStBl. 1939 S. 1 und S. 436). Besteuerungsgrundlage für die Erhebung der Bürgersteuer des Kalenderjahres 1940 ist bei diesem Steuerpflichtigen das Einkommen, das der Steuerpflichtige im Kalenderjahr 1938 bezogen hat, es sei denn, daß das Vermögen die Besteuerungsgrundlage bildet, weil der dafür geltende Steuermeßbetrag höher ist als der nach dem Einkommen zugrunde zu legende Steuermeßbetrag. O.

Hebesätze der Bürgersteuer 1940 im Memelland

Das Einführungs Gesetz zu den Realsteuergesetzen vom 1. Dezember 1936 (RGBl. I S. 961) ist § 1 der Verordnung zur Einführung von Realsteuerrecht im Memelland vom 29. April 1939 (RGBl. I S. 870) gemäß im Memelland eingeführt worden. Die Vorschriften dieses Gesetzes sind deshalb anzuwenden, soweit sie im Memelland zur Zeit durchführbar sind. Das gilt z. B. hinsichtlich der Vorschriften im § 6 des Einführungs Gesetzes zu den Realsteuergesetzen. Die Neueinführung der Bürgersteuer in den Memelländischen Gemeinden bedarf deshalb in sinnmäßiger Anwendung der Ziffer II Absatz 6 der Vierten Ausführungsanweisung zum Einführungs Gesetz zu den Realsteuergesetzen vom 7. Juli 1939 (RStBl. I S. 1411) der Genehmigung der oberen Gemeindeaufsichtsbehörde, wenn der Hebesatz in Gemeinden bis zu 2 000 Einwohnern 400 v. H., in Gemeinden von 2 000 bis 25 000 Einwohnern 500 v. H. und in Gemeinden von mehr als 25 000 Einwohnern 600 v. H. überschreitet. O.

Freigrenze bei der Erhebung der Bürgersteuer 1940 in Danzig

Der Reichsminister der Finanzen hat in Ergänzung seines Rundlasses vom 19. Oktober 1939 (Hinweis auf die Eildienstnachricht in Nummer 46 der Deutschen Steuer-Zeitung) durch Erlass vom 20. November 1939 das folgende angeordnet:

§ 18 Absatz 1 BStG gemäß beträgt die Freigrenze 150 v. H., bei ledigen 130 v. H. des Betrags, den der Steuerpflichtige im Fall der Hilfsbedürftigkeit von dem Fürsorgeverband, der am Stichtag für ihn zuständig ist, nach den Richtsätzen der allgemeinen Fürsorge als Wohlfahrtsunterstützung im Erhebungsjahr erhalten würde, mindestens aber jährlich 400 RM. An Stelle des Richtsatzes der allgemeinen Fürsorge ist auf Antrag des Steuerpflichtigen der Richtsatz der gehobenen Fürsorge zugrunde zu legen, wenn der Steuerpflichtige im Fall der Hilfsbedürftigkeit auf gehobere Fürsorge Anspruch hätte.

Maßgebend für den Familienstand und für die Höhe der Richtsätze sind § 16 Absatz 2 Satz 1 BStG gemäß die Verhältnisse am Stichtag. Stichtag für die Bürgersteuer 1940 ist der 10. Oktober 1939. An diesem Tag bestanden im Gebiet der bisherigen Freien Stadt Danzig schon Fürsorgegerichtsätze. Von diesen Richtsätzen kann aber wegen der inzwischen eingetretenen wirtschaftlichen Veränderungen bei der Berechnung der Freigrenze für die Bürgersteuer des Kalenderjahres 1940 nicht ausgegangen werden. Ich habe schon im Abschnitt III Ziffer 6 meines Erlasses vom 19. Oktober 1939 — S 2230 — Dgg I III / L 2400 — Dgg 43 III — (RStBl. 1939 S. 1090) darauf hingewiesen, daß es erforderlich sei, die Richtsätze vom 10. Oktober 1939 zu überprüfen, und sie neu festzusetzen. Die neu festgesetzten Richtsätze sollen sodann bei der Berechnung der Freigrenze für die Bürgersteuer des Kalenderjahres 1940 maßgebend sein.

Im Einbernehmen mit dem Reichsminister des Innern bestimme ich, daß abweichend von der Vorschrift im § 16 Absatz 2 Satz 1 BStG für die Höhe der Richtsätze nicht von den Verhältnissen am Stichtag (10. Oktober 1939), sondern von den Verhältnissen am 15. November 1939 auszugehen ist.

Sollte in einer Gemeinde spätestens am 15. November 1939 eine Neueinstellung der Richtsätze noch nicht erfolgt sein, so ist auch in diesem Fall hinsichtlich der Höhe der Richtsätze für die Berechnung der Freigrenze im Sinn des § 15 Absatz 1 Ziffer 1 in Verbindung mit § 16 BStG von den Verhältnissen am 15. November 1939 auszugehen.

§ 26 Absatz 1 BStG gemäß ist auf der Lohnsteuerkarte für 1940 der Monats- und der Wochenbetrag der Freigrenze zu vermerken. Der Wochenbetrag ist mit $\frac{1}{52}$ des Monatsbetrags anzusehen, wenn nicht der Fürsorgeverband einen besonderen Richtsatz festgesetzt hat. Für die Eintragung der Freigrenze auf der Lohnsteuerkarte ist, soweit es sich um die Höhe der Richtsätze handelt, nach denen die Freigrenze zu berechnen ist, gleichfalls von den Verhältnissen am 15. November 1939 auszugehen. O.

Rückstellung für Abwertungsgewinn

Nach dem Gesetz über Abwertungsgewinne vom 28. Dezember 1936 (RGBl. I S. 1151) sind die bei Rückzahlung von Währungsverbindlichkeiten des Kapitalverkehrs in Höhe der Abwertung der betreffenden Währung entstehenden Gewinne zum größten Teil an das Reich abzuliefern. Für die Einheitsbewertung kann, wenn eine Währungsschuld mit dem abwerteten Reichsmarkgegenwert am Stichtag bemerkt ist, diese Verpflichtung zur späteren Ablieferung des Abwertungsgewinns durch eine entsprechende Rückstellung auf der Schuldeite der Bilanz ausgeglichen werden (RdZ vom 8. Dezember 1938 III 107/38, RStBl. 1939 S. 270). Es ist die Streitfrage entstanden, ob eine derartige, zum Ausgleich der Verpflichtung zur späteren Ablieferung des Abwertungsgewinns in die Bilanz eingesetzte Rückstellung bei der Ermittlung des Veranlagung zur Gewerbesteuer zugrunde zu legenden Gewerbekapitals § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG gemäß als den Schuldzinsen entsprechende Verbindlichkeit hinzuzurechnen ist.

Im Schrifttum ist dies mit der Begründung verneint worden, daß es sich bei der Rückstellung zum Ausgleich der Verpflichtung zur späteren Abführung des Abwertungsgewinns nicht um die Rückstellung für eine den Schuldzinsen entsprechende Verpflichtung, sondern um die Rückstellung für eine dem Grunde nach bereits entfallende, in Zukunft fällig werdende Verbindlichkeit aus einer öffentlich-rechtlichen Last handle, daß demnach die Voraussetzungen für die Hinzurechnung als Dauerschuld nicht gegeben seien (vgl. Klüber, „Jnd. u. St.“ 1937 I 200).

Die Rechtsprechung hat sich dagegen auf den Standpunkt gestellt, daß eine bei der Feststellung des Einheitswertes abgezogene Rückstellung für den später an das Reich abzuliefernden Teil des Abwertungsgewinns einer Währungsschuld bei der Ermittlung des Gewerbekapitals § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG gemäß wieder hinzuzurechnen sei (RdZ vom 5. Juli 1939 VI 269/39, RStBl. 1939 S. 1097). Dies wird damit begründet, daß die Rechtsnatur der Zinsverpflichtung aus der Währungsschuld dadurch, daß bei der Berechnung des Reichsmarkgegenwertes ein Abwertungsgewinn anfällt, nicht geändert werde, die Währungsschuld daher nach wie vor als Ganzes zu behandeln sei, ohne Rücksicht darauf, ob später bei Erfüllung oder Ablösung der Schuld ein Teil des erst dann verwirklichten Abwertungsgewinns an das Reich abzuführen ist, und somit die Voraussetzungen für die Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG gegeben seien. Diese steuerrechtliche Behandlung der Rückstellung für den später abzuliefernden Abwertungsgewinn widerspreche auch nicht dem Zweckgedanken der Hinzurechnungsvorschrift, da diese von dem Grundsatz ausgehe, möglichst alles Eigenkapital und Fremdkapital der Besteuerung nach dem Gewerbekapital zu unterwerfen.

Geld, Kredit und öffentliche Finanzen

Steuergutscheinkurse. Stand vom 20. Dezember 1939: Steuergutscheine I: Dezember 1939 99,90; Januar 1940 99,52 $\frac{1}{2}$ bis 99,57; Februar 99,27 $\frac{1}{2}$ bis 99,30; März 99,15 bis 99,17 $\frac{1}{2}$; April und Mai 99,10 bis 99 $\frac{1}{8}$. — Steuergutscheine II: Juni 1942 97 $\frac{7}{8}$; Juli 97,50; August 97; September 96 $\frac{5}{8}$; Oktober 96,25; November 96.

Sechzehnte Bekanntmachung des Reichsaufsichtsamts für das Kreditwesen. Das Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen hat die Vorschriften, die es auf Grund des § 20 des Gesetzes über das Kreditwesen erlassen hat, in der Sechzehnten Bekanntmachung des Reichsaufsichtsamts für das Kreditwesen vom 4. Dezember 1939 (Deutscher Reichsanzeiger 1939 Nr. 288) zusammengefaßt. Diese Bekanntmachung ersetzt zwölf frühere Bekanntmachungen des Reichsaufsichtsamts.

Verlängerung des Deutschen Kreditabkommens. Das Deutsche Kreditabkommen von 1939 war infolge des Kriegs zum 3. September 1939 gekündigt worden. Es ist schon mit den schweizerischen, den holländischen und den belgischen Stillehalte-Gläubigern erneuert worden. Es ist jetzt gelungen, auch mit den amerikanischen Gläubigern eine neue Regelung zu treffen. Die neue Vereinbarung entspricht im wesentlichen dem alten Abkommen.

Industrie

Europas Rübenzuckererzeugung. Die Rübenzuckererzeugung Europas wird im Kampagnejahr 1939/40 wie folgt geschätzt (Erzeugungsziffern in metrischen Tonnen und Rohwert):

	Kampagnejahr	
	1939	1940
Deutschland	2 145 141	2 415 000
Protectorat Böhmen und Mähren . . .	479 261	470 000
Slowakei	51 213	54 000
Ungarn	127 312	130 000
Frankreich	850 000	1 150 000
Belgien	194 160	260 000
Holland	212 579	245 000
Dänemark	190 957	246 000
Schweden	292 380	306 500
Italien	398 778	450 000
Spanien	135 000	111 000
Jugoslawien	85 869	125 000
England	326 864	515 000
Türkei	47 252	100 000
Sowjetrußland	2 300 000	2 500 000.

Einheitliche Benzinpreise. Der Preis für Benzin ist mit Wirkung ab 5. September 1939 für das gesamte Reichsgebiet einheitlich geregelt worden. Der Tankstellenpreis beträgt nunmehr durchweg 40 Pfpg für den Liter. Auf diesen einheitlichen Tankstellenpreis erhält der Verbraucher bei Abnahme in Fässern, Tankwagen und Kesselwagen die bisherigen Nachlässe. Die Preise für Benzin-Benzolgemisch liegen wie bisher um vier Pfpg je Liter über den Benzinpreisen.

Verbraucherhöchstpreise für Eisen. Der Reichskommissar für die Preisbildung hat am 4. Oktober 1939 eine Anordnung erlassen. Danach sind die Verbraucherhöchstpreise für Nußeisen, d. h. Alt-eisen, das als Ersatz für Neueisen verwendet werden soll, und von Neueisen, das infolge von Witterungseinflüssen oder langer Lagerung nicht mehr neuwertig ist, festgesetzt worden.

Verkehr

Anschrift auf Feldpostsendungen. Die Angabe von Feldpost-sammelstellen auf Feldpostsendungen ist seit 1. November 1939 nicht mehr erforderlich. Die überflüssige Angabe der früheren Feldpost-sammelstellen wirkt im Verteildienst störend.

Paketverkehr mit den eingegliederten Ostgebieten. Die Deutsche Reichspost hat den Paketdienst zwischen dem bisherigen Reichsgebiet einschließlich der ehemaligen Freien Stadt Danzig und den eingegliederten Ostgebieten eingerichtet. Es sind gewöhnliche Pakete bis zu fünf Kilogramm von Deutschen Behörden und Parteidienststellen und an diese und von Angehörigen dieser Behörden und an diese zugelassen. Jedem Paket ist eine gelbe Inlandspaketkarte beizufügen. Zollpapiere sind nicht erforderlich. Dienstpakete und Pakete von Behördenangehörigen an Privatpersonen müssen mit dem Abdruck des Dienstsiegels versehen sein. In der Anschrift an Behördenangehörige müssen die Amtsbezeichnung des Empfängers und seiner Behörde oder Parteidienststelle angegeben werden. Die Pakete unterliegen dem Freimachungszwang.

Postnachnahmedienst und Postauftragsdienst mit den eingegliederten Ostgebieten. Die meisten Ämter und Amtsstellen der Deutschen Reichspost in den eingegliederten Ostgebieten sind zum Postnachnahmedienst und zum einfachen Postauftragsdienst (Postaufträge zur Geldeinzahlung) nach den innerdeutschen Vorschriften zugelassen worden. Soweit die Ämter schon am Deutschen Paketdienst teilnehmen, sind auch Nachnahmepakete zugelassen.

Einführung der Verordnung über die Weiterbenutzung von Kraftfahrzeugen in den eingegliederten Ostgebieten. Der Verordnung vom 9. Dezember 1939 (RGBl I S. 2393) gemäß tritt die Verordnung über die Weiterbenutzung von Kraftfahrzeugen vom 6. September 1939 in den eingegliederten Ostgebieten am 10. Januar 1940 in Kraft.

Postdienst mit dem Generalgouvernement für die besetzten polnischen Gebiete. Am 1. Dezember 1939 ist der Postdienst mit allen Orten des Generalgouvernements für die besetzten polnischen Gebiete aufgenommen worden. Es sind Postkarten, Briefe bis 250 Gramm und Postanweisungen im Rahmen der Devisenbestimmungen zugelassen. Die Sendungen sind nach den Auslandsgebührensätzen freizumachen. Es gelten die zollrechtlichen und devisenrechtlichen Bestimmungen über Auslandsendungen. — An Behörden und Parteidienststellen und an die dort beschäftigten reichsdeutschen Personen sind Postkarten, Briefe bis 250 Gramm, Drucksachen bis 500 Gramm, Päckchen bis 1000 Gramm und Einschreibsendungen zu den innerdeutschen Gebühren zugelassen. Die Sendungen müssen den Vermerk „Durch Deutsche Dienstpost Osten“ tragen und durch ein über die ganze Anschriftseite laufendes liegendes Blaustiftkreuz gekennzeichnet sein. — Für Postsendungen aus dem Generalgouvernement für die besetzten polnischen Gebiete nach Deutschland gelten die gleichen Gebührensätze wie für Sendungen aus Deutschland nach dem Generalgouvernement.

Frachtbriefgenehmigungsverfahren. Die Ausstellung von Dringlichkeitsbescheinigungen für Transportraum ist neu geregelt und stark eingeschränkt worden. Dringlichkeitsbescheinigungen für den sofortigen Versand werden nur noch beim Vorliegen eines volkswirtschaftlichen Notstands durch die Transportbeauftragten für die Wirtschaft bei den Reichsbahndirektionen ausgestellt. In das Verfahren sind die Organisationen der gewerblichen Wirtschaft eingeschaltet.

Arbeit und Soziales

Starke Steigerung des Deutschen Volkseinkommens. Das gesamte Volkseinkommen im Altreich ist von 72,6 Milliarden Reichsmark im Jahr 1937 auf 79,7 Milliarden Reichsmark im Jahr 1938 gestiegen. Bei Berücksichtigung der Ostmark und des Sudetenlands errechnet sich für Großdeutschland ein Volkseinkommen im Jahr 1938 von 87 bis 88 Milliarden Reichsmark. Das Volkseinkommen ist gegenüber 1913 um 21 v. G. je Kopf der Bevölkerung gestiegen.

