

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXVIII

23. September 1939

Nummer 38

Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin W 35
Hauptchriftleiter i. N. Dr. jur. Fritz Koppe, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin

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



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

Die Ungehorsamsfolgen im Steuerrecht

Von Regierungsrat Barske, Lehrer an der Reichsfinanzschule Herrsching

Inhalt:

A. Allgemeines

1. Einführung,
2. Abgrenzung zum Steuerbegriff,
3. Entstehung der Leistungspflicht,
4. Fälligkeit,
5. Verjährung,
6. Änderung der Festsetzungsverfügungen,
7. Rechtsmittel,
8. Verhältnis der Ungehorsamsfolgen zueinander,

B. Der Steuerzuschlag

9. Voraussetzungen,
10. Höhe des Steuerzuschlags,
11. Schuldner und Haftender,

C. Der Säumniszuschlag

12. Voraussetzungen,
 13. Höhe des Säumniszuschlags,
 14. Schuldner und Haftender,
- ##### D. Die Zwangsmittel
15. Voraussetzungen,
 16. Schuldner und Haftender,
 17. Erzwingungsgeld,
 18. Ausführung auf Kosten des Betroffenen,
 19. Unmittelbarer Zwang,
 20. Rechtsmittel

E. Sicherungsgelder

21. Voraussetzungen,
22. Schuldner und Haftender.

A. Allgemeines

1. Einführung

Die Reichsabgabenordnung verwendet im § 95 den Begriff der Ungehorsamsfolge. Sie verwendet ihn in einem engeren Sinn, als es nach dem Wortlaut dieses Begriffs angenommen werden sollte. Würde der Begriff der Ungehorsamsfolge seinem Wortlaut entsprechend jeden auf Ungehorsam beruhenden Rechtsnachteil umfassen, so würden auch Strafen, Schätzung und Haftung zu den Ungehorsamsfolgen gerechnet werden müssen.

Die Reichsabgabenordnung bezeichnet im § 95 als Ungehorsamsfolgen lediglich die Zwangsmittel, die Sicherungsgelder und die Steuerzuschläge. Dabei sind unter Steuerzuschlägen die Zuschläge zu verstehen, wie sie vom Finanzamt § 168 Absatz 2 AO gemäß der Nichtabgabe oder bei nicht rechtzeitiger Abgabe einer Steuererklärung festgesetzt werden dürfen.

Zu den Ungehorsamsfolgen in diesem (engeren) Sinn gehören auch die Säumniszuschläge (Hinweis auf Reinhardt, Steuerhaftung beim Erwerb eines Unternehmens, DStZ 1935 S. 381). Auch die Säumniszuschläge weisen die Merkmale auf, die den drei im § 95 AO ausdrücklich als solchen genannten Ungehorsamsfolgen gemeinsam sind.

Die Ungehorsamsfolgen in diesem (engeren) Sinn führen zu einer im Verhältnis zum Steueranspruch selbst untergeordneten Leistungspflicht. Ihr Zweck ist, den Betroffenen zu erziehen, ihn für die Zukunft zu richtiger Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten anzuhalten und dadurch die ordnungsmäßige Festsetzung der Steuer und ihre ordnungsmäßige Entrichtung sicherzustellen.

Durch diesen Zweck unterscheiden sich die Ungehorsamsfolgen von den Strafen (echten oder kriminellen Strafen), deren Hauptzweck darin liegt, begangenes Unrecht zu jähnen. Zwar

führt auch die Ungehorsamsfolge zu einer Art Strafwirkung, wie umgekehrt auch bei der Strafe der erzieherische Zweck eine gewisse Rolle spielt. Hier wie dort aber handelt es sich bei diesen Wirkungen nur um Nebenwirkungen, die dem verschiedenen Hauptzweck gegenüber zurücktreten und die Unterschiedlichkeit von Ungehorsamsfolgen und Strafen nicht in Frage stellen können.

Die Schätzung, wie sie § 217 AO gemäß bei bestimmten Veräumnissen des Steuerpflichtigen vorgenommen werden darf, zählt nicht zu den Ungehorsamsfolgen im engeren Sinn, weil sie nicht zu einer Leistungspflicht, wenigstens nicht zu einer besonderen Leistungspflicht des Betroffenen führt. Die Schätzung tritt — und darin erschöpft sich ihre Bedeutung — an die Stelle der sonst grundsätzlich erforderlichen genauen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen. Sie führt über diese ihre Bedeutung zwar zur Festsetzung des Steueranspruches selbst, ohne aber daneben eine besondere Leistungspflicht zu begründen.

Auch die Haftung kann nicht zu den Ungehorsamsfolgen im engeren Sinn gerechnet werden. Die Haftung bedeutet zwar eine besondere Leistungspflicht für den Betroffenen. Diese Leistungspflicht hat aber im Verhältnis zum Steueranspruch nicht eine nur untergeordnete Bedeutung. Im Grunde handelt es sich bei der Geltendmachung des Haftungsanspruches um nichts anderes als die Geltendmachung des Steueranspruches in anderer Form: In einigen Fällen tritt der Haftungsanspruch an die Stelle des Steueranspruches (Hinweis z. B. auf § 38 Absatz 3 und § 44 Absatz 3 EStG). In den übrigen Fällen tritt er neben den Steueranspruch (Hinweis z. B. auf §§ 109 und 116 AO), aber mit der Wirkung, daß seine Erfüllung als Erfüllung des Steueranspruches selbst gilt (§ 7 Absatz 4 Satz 1 AO).

2. Abgrenzung zum Steuerbegriff

Die Ungehorsamsfolgen gehören nicht zu den Steuern. Sie dienen, wie bereits gesagt, der Erziehung des Betroffenen. Sie dienen jedoch nicht der Erzielung von Einnahmen, wie es § 1 Absatz 1 AO für eine Leistung erfordert, wenn sie unter den Begriff der Steuer fallen soll.

Daran ändert es nichts, daß die Ungehorsamsfolgen mit den sich aus ihnen ergebenden Geldansprüchen auch eine Einnahmequelle des Reiches bilden. Diese Wirkung hat im Verhältnis zum Hauptzweck eine nur untergeordnete Bedeutung. Sie ist eine notwendige (zwangsläufige), aber keineswegs beabsichtigte Nebenwirkung der Ungehorsamsfolge. Das ergibt sich ganz klar aus der Erwägung, daß das Reich auf diese Einnahmen gern verzichten würde, wenn nur jeder seine steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß erfüllen wollte.

Die Ungehorsamsfolgen sind, weil auf Steuergesetzen (Hinweis auf § 2 Absatz 2 AO) beruhend, zwar steuerliche Ansprüche. Sie können also, soweit sich aus ihnen Geldleistungen ergeben, mit den Mitteln der Reichsabgabenordnung beigetrieben werden (Hinweis auf § 325 AO und § 6 Absatz 3 Ziffern 2, 8 und 9 BeitrD).

Sie gehören aber, wie bereits ausgeführt, nicht zu den Steuern. Wo der Begriff der Steuer verwendet wird, kann demgemäß die für die Steuern gegebene Vorschrift auf die Ungehorsamsfolgen nur angewendet werden, wenn es die Vorschrift ausdrücklich oder ihrem Sinn nach erlaubt (Hinweis z. B. auf § 3 Absatz 3 StAnpG). Wenn das nicht der Fall ist, so gilt die für die Steuern gegebene Regelung nicht auch für die Ungehorsamsfolgen.

Beispiel:

A hat sein Unternehmen als Ganzes am 3. Juli 1939 an B veräußert. Er ist mit Umsatzsteuer, Erzwingungsgeldern und Säumniszuschlägen im Rückstand.

B haftet § 116 Absatz 1 Ziffer 1 AO gemäß für die rückständige Umsatzsteuer, soweit sie auf die Zeit ab dem 1. Januar 1938 entfällt (für diesen Zeitraum zu entrichten ist). B haftet aber nicht für die rückständigen Erzwingungsgelder und Säumniszuschläge, und zwar selbst dann nicht, wenn diese Ungehorsamsfolgen mit der rückständigen Umsatzsteuer in Zusammenhang stehen sollten.

Der § 116 Absatz 1 AO läßt den Erwerber nur für bestimmte Steuern haften. Zu den Steuern gehören aber die Ungehorsamsfolgen nicht.

3. Entstehung der Leistungspflicht

Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft (§ 3 Absatz 1 StAnpG). Wann die Steuer zu entrichten oder wann sie festgesetzt worden ist, spielt für den Entstehungszeitpunkt keine Rolle (§ 3 Absatz 2 StAnpG). Für die Entstehung anderer Ansprüche, also auch für die aus den Ungehorsamsfolgen sich ergebenden Leistungen, finden diese Grundätze entsprechende Anwendung (§ 3 Absatz 3 StAnpG).

Daraus folgt, daß der Zeitpunkt, zu dem die Ungehorsamsfolgen festgesetzt worden sind, für die Entstehung der Ansprüche aus den Ungehorsamsfolgen ohne Bedeutung ist. Maßgebend ist allein, wann der Tatbestand erfüllt ist, der die Voraussetzung für die Festsetzung der Ungehorsamsfolge bildet.

Das ist, um die Voraussetzungen zunächst einmal nur ganz allgemein zu umreißen, bei dem Steuerzuschlag der Zeitpunkt, an dem die Frist zur Abgabe der Steuererklärung fruchtlos verstrichen ist, beim Säumniszuschlag der Zeitpunkt, an dem der Fälligkeitstag für die zu entrichtende Steuer überschritten wird, und bei dem Sicherungsgeld der Zeitpunkt, in dem die Zumianderhandlung begangen ist, um derentwillen das Sicherungsgeld verwirkt ist. Bei den Zwangsmitteln entsteht der sich aus der Ungehorsamsfolge ergebende Zwangsanspruch nicht schon mit der Nichterfüllung der Anordnung (des sogenannten Finanzbefehls), sondern — und zwar mit Rücksicht darauf, daß jeder Festsetzung eines

Zwangsmittels eine Androhung und Fristsetzung vorauszugehen hat (§ 202 Absatz 6 AO) — mit der Nichteinhaltung der Frist.

Unrichtig ist die Ansicht, daß der sich aus der Ungehorsamsfolge ergebende Zwangsanspruch im Hinblick auf die Möglichkeit des Betroffenen, das Veräußerte nachzuholen und so jeden Grund für die Zwangsanwendung auszuräumen, erst mit der Bekanntgabe der Festsetzungsverfügung entstehe (so Becker, Kommentar zur AO, 1930, Bemerkung 6 zu § 81). Abgesehen davon, daß diese Ansicht mit der Regelung des § 3 Absätze 1, 2 und 3 StAnpG unvereinbar ist, sind zwar die Ausführungen der Begründung richtig, nicht aber auch die aus ihnen gezogene Folgerung; denn die erwähnte Möglichkeit, durch Nachholung des Veräußerten den Grund für die Zwangsanwendung auszuräumen, hat nichts mit der Entstehung, sondern nur etwas mit dem Wegfall des einmal entstandenen Zwangsanspruchs zu tun.

4. Fälligkeit

Wann die aus den Ungehorsamsfolgen sich ergebenden Leistungen zu erbringen, wann sie fällig sind, ist aus dem Gesetz nicht unmittelbar zu entnehmen. Eine generelle Regelung, wie sie im § 3 Absatz 3 StAnpG für die Entstehung der Leistungspflichten gegeben ist, besteht für die Fälligkeit nicht. Ebenso fehlen für die Fälligkeit dieser Leistungspflichten Sondervorschriften, wie sie im einzelnen für die Fälligkeit der Steuern bestehen (Hinweis z. B. auf § 35 Absatz 1 und § 47 Absatz 2 EStG, § 13 Absatz 1 Satz 2 und Absatz 3 Satz 2 UStG, § 64 BzG und § 7 ZudStG).

Die entsprechende Anwendung des im § 271 Absatz 1 BzG enthaltenen Grundsatzes, daß Schulden im Zweifel mit dem Augenblick ihrer Entstehung fällig werden, ist im gegebenen Fall ausgeschlossen. Abgesehen davon, daß die Grundsätze des Privatrechts mit Rücksicht auf die Verschiedenheit beider Rechtsgebiete nicht ohne weiteres zur Ergänzung des Steuerrechts herangezogen werden können, würde sich aus der entsprechenden Anwendung die völlig unhaltbare Folge ergeben, daß zum Beispiel der Steuerzuschlag für die Nichtabgabe oder nicht rechtzeitige Abgabe der Steuererklärung im Augenblick der Fristüberschreitung, also zu einem Zeitpunkt fällig wäre, zu dem der Zuschlag noch gar nicht festgesetzt und dem Betroffenen von seiner Zahlungspflicht überhaupt noch nichts bekannt wäre.

Fällig können die sich aus den Ungehorsamsfolgen ergebenden Leistungspflichten erst in dem Augenblick sein, in dem das Finanzamt sie von dem Betroffenen anfordert. Das wird in der Regel der Zeitpunkt sein, in dem die Festsetzungsverfügung dem Betroffenen bekanntgegeben worden ist, oder aber, wenn eine Frist bestimmt worden ist, der Zeitpunkt des Fristablaufs (Hinweis auf § 99 AO).

5. Verjährung

Als steuerliche Ansprüche unterliegen die sich aus den Ungehorsamsfolgen ergebenden Ansprüche der Verjährung (§ 143 AO). Die für die Steuern vorgehene Verjährungsfrist findet auf sie keine Anwendung, wenigstens nicht insoweit, als sie selbständig neben den Steueranspruch selbst treten.

Eine derartige Selbständigkeit besteht für die Zwangsmittel und die Sicherungsgelder. Sie verjähren demgemäß als „übrige Ansprüche“ im Sinn von § 144 Satz 3 AO in einem Jahr — gerechnet ab dem Ablauf des Jahres, in dem sie entstanden sind (§ 145 Absatz 1 AO). Sie verjähren unabhängig von der Verjährung des Steueranspruchs selbst. Die Verjährung des Steueranspruchs läßt sie auch unberührt.

Anders ist es dagegen bei den Ungehorsamsfolgen, die sich als Nebenleistungen des Steueranspruchs darstellen, nämlich bei dem Steuerzuschlag und bei dem Säumniszuschlag. Diese verjähren als Nebenleistungen auf jeden Fall mit der Verjährung des Steueranspruchs selbst (§ 148 Satz 2 AO).

Die Verbindung zwischen Steueranspruch und Nebenleistung ist aber, wenigstens soweit es sich um den Steuerzuschlag handelt, nicht so eng, daß nicht auch eine besondere Verjährung des Anspruchs auf den Steuerzuschlag anerkannt werden könnte, und zwar dann mit einer Verjährungsfrist von einem Jahr § 144 Satz 3 AO gemäß. Beim Säumniszuschlag ist dagegen — wie auch in der Gleichstellung des Säumniszuschlags mit der Steuer für etwaige Vorrechte in der Zwangsvollstreckung oder im Konkursverfahren § 5 StSäumG gemäß zum Ausdruck kommt — die Verbindung zwischen Steuer und Säumniszuschlag so eng, daß eine Sonderverjährung des Anspruchs auf den Zuschlag nicht in Betracht kommen, dieser also nur mit dem Steueranspruch zusammen verjähren kann.

Beispiele:

A. A ist bisher nicht veranlagt worden. Im Jahr 1936 waren ihm Einkünfte zugeflossen in einer Höhe, die ihn zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet und eine Veranlagung gerechtfertigt hätten. A hat aber keine Steuererklärung abgegeben. Im Jahr 1939 kommt der Sachverhalt heraus.

Das Finanzamt kann die Steuer nachfordern (§ 223 AO). Es kann aber einen Steuerzuschlag wegen der Nichtabgabe der Steuererklärung nicht mehr festsetzen.

Die Steuererklärung hätte 1937 abgegeben werden müssen. Im Augenblick der Fristüberschreitung, also 1937, war der Anspruch auf den Steuerzuschlag entstanden. Der Anspruch ist inzwischen, nämlich mit Ablauf des Kalenderjahrs 1938, verjährt und demgemäß erloschen.

B. B hat die seinen Arbeitnehmern aus den Lohnzahlungen vom 30. November 1937 einbehaltene Lohnsteuer nicht in vollem Umfang an das Finanzamt abgeführt. Der Sachverhalt wird 1939 durch eine Betriebsprüfung aufgedeckt.

Das Finanzamt kann den B für die nichtabgeführten Beträge haftbar machen (§ 223 AO und

§ 46 UStDB.)* Der Haftungsanspruch ist noch nicht verjährt (§ 144 Satz 2 in Verbindung mit § 145 Absatz 1 AO).

Das Finanzamt kann auch den Säumniszuschlag noch festsetzen. Der Anspruch ist ebenfalls nicht verjährt. Er war zwar mit der Nichterhaltung des Fälligkeitstermins (Hinweis auf § 41 Absatz 1 UStDB), also 1937, verwirkt. Er ist aber neben dem Haftungsanspruch einer gesonderten (einjährigen) Verjährung nicht fähig.

6. Änderung der Festsetzungsverfügungen

Die Verfügungen, durch die Ungehorsamsfolgen festgesetzt sind, können nicht zum Nachteil des Betroffenen geändert werden (§ 95 AO). Wohl aber können sie, soweit die Behörde dazu auch sachlich in der Lage ist, zurückgenommen oder sonst zugunsten des Betroffenen geändert werden (§ 93 AO).

Beispiele:

A. E hat seine Umsatzsteuerboranmeldung für Mai erst am 16. Juni 1939, also zu spät (Hinweis auf § 13 Absatz 1 UStG), abgegeben. Das Finanzamt hat ihm einen Zuschlag in Höhe von 4 v. H. der Vorauszahlung auferlegt.

Das Finanzamt kann, wenn es den Zuschlag nachträglich für zu hoch hält, herabsetzen. Es kann ihn aber im umgekehrten Fall nicht auch heraussetzen.

B. D hat trotz Androhung eines Erzwingungsgelds und Fristsetzung sein Biersteuerbuch nicht eingesandt (Hinweis auf § 63 Absatz 1 BierStDB). Die Zollstelle hat das angedrohte Zwangsgeld festgesetzt.

Die Zollstelle kann, selbst wenn sie das Erzwingungsgeld im Verhältnis zu den Einkommensverhältnissen des D nachträglich für zu niedrig hält, nicht erhöhen. Sie kann aber im umgekehrten Fall ermäßigen.

7. Rechtsmittel

Daraus, daß die Ungehorsamsfolgen zu besonderen (d. h. neben dem Steueranspruch bestehenden) Leistungspflichten führen, ergibt sich, daß Einwendungen gegen die Steuer nicht auch notwendigerweise die mit dieser zusammenhängenden Ungehorsamsfolgen ergreifen. Wer sich durch die Festsetzung einer Ungehorsamsfolge beschwert fühlt, muß demgemäß die Festsetzungsverfügung mit dem dafür gegebenen Rechtsmittel besonders angreifen.

Das gegen derartige Verfügungen zulässige Rechtsmittel ist die Beschwerde (§ 237 AO und § 6 StSäumG). Über die Beschwerde entscheidet, sofern nicht das Finanzamt abhelfen will, der Oberfinanzpräsident, und zwar endgültig (§ 304 Absätze 1 und 4 AO). Nur ausnahmsweise, nämlich wenn es sich um Zwangsmittel handelt, ist unter bestimmten Umständen noch die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof gegeben (Hinweis auf die Ausführungen im Abschnitt 20).

Der Oberfinanzpräsident kann in seiner Beschwerdeentscheidung die angefochtene Ungehorsamsfolge, soweit ein sachlicher Grund dafür besteht, auch verschärfen (§ 243 Absatz 3 AO). Das Verbot des § 95 AO (Hinweis

auf die Ausführungen zu Abschnitt 6) steht dem nicht entgegen. Dieses Verbot bezieht sich nur auf die sich aus § 93 AO ergebende Änderungsbefugnis der Behörde, die die Verfügung erlassen hat. Es hat aber nichts zu tun mit der Änderungsbefugnis, wie sie sich aus dem Rechtsmittelverfahren für die zur Entscheidung über das Rechtsmittel berufene Behörde ergibt, wie auch bei Rechtsmitteln gegen Steuerbescheide die Rechtsmittelbehörde für den Fall einer Verschärfung der Bescheide nicht an die Voraussetzungen der §§ 94 oder 222 AO gebunden ist.

Die Beschwerde muß innerhalb eines Monats ab Ablauf des Tages eingelegt sein, an dem die Festsetzungsverfügung dem Betroffenen bekannt gemacht worden ist (§§ 245 und 246 AO). Die Beschwerde kann schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden, und zwar grundsätzlich beim Finanzamt als der Stelle, die die Verfügung erlassen hat (§ 249 Absatz 1 und Absatz 2 Satz 1 AO). Die Anbringung beim Oberfinanzpräsidenten genügt aber auch, um die Rechtsmittelfrist zu wahren (§ 249 Absatz 3 Satz 2 AO).

Für die Rechtsbeschwerde gelten die Ausführungen entsprechend. Nur tritt an die Stelle des Oberfinanzpräsidenten der Reichsfinanzhof (Hinweis auf § 305 AO).

8. Verhältnis der Ungehorsamsfolgen zueinander

Die Ungehorsamsfolgen gründen sich auf voneinander völlig verschiedene Voraussetzungen (Hinweis auf die Ausführungen in den Abschnitten 9, 12, 15 und 21). Sie ergeben sich als Folgen verschiedener Arten des Ungehorsams.

Dem entspricht es, daß die Ansprüche aus den Ungehorsamsfolgen gar nicht ein und denselben Fall betreffen können. Die Ansprüche können demgemäß nebeneinander geltend gemacht werden, sofern nur ihre Voraussetzungen — selbst in bezug auf ein und dieselbe Steuer gesehen — nebeneinander vorliegen.

Beispiel:

E hat seine Einkommensteuererklärung (oder sonst eine Steuererklärung) nicht fristgemäß abgegeben. Er reicht sie erst ein, nachdem das Finanzamt ein ihm unter Fristsetzung angedrohtes Erzwingungsgeld festgesetzt und beigetrieben hat.

Das Finanzamt kann bei der Steuerfestsetzung auch einen Steuerzuschlag wegen der nicht rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärung festsetzen. Würde E die festgesetzte Steuer nicht fristgemäß entrichten, so wäre außerdem der Säumniszuschlag verwirkt.

Ein Nebeneinander von Erzwingungsgeldern und Sicherungsgeldern ist begrifflich ausgeschlossen, wenigstens soweit es sich um die Nichtbefolgung derselben Vorschriften handelt. Die Vorschriften, deren Innehaltung durch die Bestimmung der Sicherungsgelder mittelbar erzwungen werden soll, können nicht auch durch Erzwingungsgelder unmittelbar erzwungen werden; denn der Sinn dieser Vorschriften, die dem Steuerpflichtigen als „Bedingungen“ für steuerliche Erleichterungen oder Ver-

*) Der Einfachheit halber sind die UStDB 1939 zugrunde gelegt.

günstigungen auferlegt werden dürfen, besteht nicht in dem Zwang der Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Verhalten, sondern darin, daß ihre Nichteinhaltung — abgesehen von der Verwirkung des Sicherungsgeldes — zur Verfassung oder zum Widerruf der Erleichterung oder Vergünstigung führt, für deren Gewährung sie die „Bedingungen“ bildeten.

B. Der Steuerzuschlag

9. Voraussetzungen

Das Finanzamt kann § 168 Absatz 2 Satz 1 AO gemäß einen Zuschlag bis zu 10 v. H. der endgültig festgesetzten Steuer auferlegen, wenn die Frist zur Abgabe einer Steuererklärung nicht gewahrt worden ist. Es hat den Zuschlag zu unterlassen oder zurückzunehmen, wenn die Verschuldung entschuldbar erscheint (§ 168 Absatz 2 Satz 2 AO).

Voraussetzung für die Auferlegung des Steuerzuschlags sind demgemäß:

1. die Nichteinhaltung einer Frist für die Abgabe einer Steuererklärung und
2. die Unentschuldbarkeit dieser Säumnis.

Auch wenn die Voraussetzungen vorliegen, ist das Finanzamt aber nicht gezwungen, den Steuerzuschlag festzusetzen. Es liegt im Ermessen des Finanzamts, ob es den Steuerzuschlag festsetzen will oder nicht. Das Finanzamt hat demgemäß auch beim Vorliegen der Voraussetzungen zu prüfen, ob die Auferlegung des Steuerzuschlags der Billigkeit und Zweckmäßigkeit entspricht (Hinweis auf § 2 StAnpG).
Beispiel:

Es gibt keine Umsatzsteueranmeldung, ohne einen entschuldbaren Grund dafür zu haben, erst am 12. des auf den Vorauszahlungszeitraum folgenden Monats ab also § 13 Absatz 1 Satz 1 AO gemäß verspätet. Die Voraussetzungen für die Festsetzung eines Steuerzuschlags § 168 Absatz 2 AO gemäß sind damit gegeben.

Das Finanzamt wird aber für gewöhnlich von der Auferlegung des Steuerzuschlags absehen. Bei einer derartig geringen Fristüberschreitung würde es nicht der Billigkeit entsprechen, einen Steuerzuschlag festzusetzen, wenigstens dann nicht, wenn es sich bei der Überschreitung um einen gelegentlichen Einzelfall handelt.

Andererseits liegt es dagegen, wenn es sich schon öfter solche Verschuldungen hat zuschulden kommen lassen. Dann kann es trotz der Geringfügigkeit der einzelnen Fristüberschreitung aus Zweckmäßigkeitsgründen gerechtfertigt sein, einen Steuerzuschlag festzusetzen.

Die Frist für die Abgabe einer Steuererklärung ist nicht innegehalten, wenn der letzte Tag der Frist verstrichen ist, ohne daß die Steuererklärung bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen ist. Zur Wahrung der Frist genügt aber, daß die Steuererklärung bis 24 Uhr des letzten Tages der Frist in den Briefkasten der Behörde geworfen ist; eine Innehaltung der Dienststunden ist nicht erforderlich (Hinweis auf das RFG-Urteil vom 30. September 1936, RStBl. 1936 S. 994). Gleichgültig ist, ob es sich um eine von Gesetzes (Hin-

weis z. B. auf § 167 Absatz 3 AO) oder von Amts wegen (Hinweis z. B. auf § 167 Absatz 2 AO) gesetzte Frist handelt. Auch die Nichteinhaltung einer vom Finanzamt verlängerten Frist (Hinweis auf § 167 Absatz 4 AO) rechtfertigt die Auferlegung des Steuerzuschlags.

Der Nichtabgabe oder nicht rechtzeitigem Abgabe einer Steuererklärung steht es gleich, wenn die Steuererklärung in ihrer äußeren Form nicht den Erfordernissen entspricht, die an sie gestellt werden müssen (Hinweis z. B. auf § 166 AO). Eine Erklärung, bei der die Unterschrift des Erklärenden fehlt, ist eben nicht eine Steuererklärung. Die Abgabe einer solchen Erklärung kann demgemäß die Frist nicht wahren.

Unbeachtlich ist dagegen — wenigstens für die Frage der Fristwahrung —, ob die Steuererklärung sachlich richtig ist. Auch eine sachlich unrichtige Steuererklärung ist eine Steuererklärung. Ihre Abgabe genügt für die Wahrung der Frist.

Was die Entschuldbarkeit einer Fristüberschreitung anbetrifft, so folgt aus der Fassung des § 168 Absatz 2 AO (Erwähnung des Schuld Moments erst im Satz 2) daß für den Regelfall von der Unentschuldbarkeit der Fristüberschreitung ausgegangen wird. Daß die Unentschuldbarkeit trotz ihrer Erwähnung erst im Satz 2 mit zu den Voraussetzungen für die Auferlegung des Steuerzuschlags gehört, ergibt sich daraus, daß das Finanzamt die Festsetzung „zu unterlassen hat“, wenn die Fristüberschreitung entschuldbar erscheint. Das Finanzamt muß also bereits bei der Festsetzung des Steuerzuschlags prüfen, ob ein Verschulden vorliegt. Nur folgt aus der Fassung, daß das Finanzamt keine besonderen Ermittlungen anzustellen braucht. Es genügt für die Festsetzung, wenn keinerlei Anhaltspunkte für die Entschuldbarkeit der Fristüberschreitung vorliegen.

Wann die Fristüberschreitung entschuldbar erscheint, ist Tatfrage. Es kommt dabei auf die Umstände des Einzelfalls und die persönlichen Verhältnisse des Betroffenen an. Bei kurzen Fristen werden an die Entschuldbarkeit in der Regel geringere Anforderungen zu stellen sein als bei langen Fristen, bei Steuererklärungen mit umfangreicheren Vorarbeiten geringere als bei solchen ohne größere Vorarbeiten. Anhaltspunkte geben die Grundsätze, wie sie von der Rechtsprechung zur Nachsichtgewährung entwickelt worden sind (Hinweis auf Schönwald, Nachsicht wegen Verschuldung einer Ausschlußfrist, DStZ 1938 Nr. 41).

Daß ein Verschulden des Vertreters (Bevollmächtigten) dem des Steuerpflichtigen gleichsteht, ist für den Steuerzuschlag nicht ausdrücklich angeordnet. Trotzdem wird daraus keineswegs zu folgern sein, daß nur das Verschulden des Steuerpflichtigen selbst ausreicht, um die Festsetzungen des Steuerzuschlags zu rechtfertigen.

Es ist ein für das gesamte Steuerrecht geltender Grundsatz, daß, wer sich vertreten läßt oder kraft Gesetzes vertreten wird, für das Verschulden seines Vertreters einzustehen hat (Hinweis auf § 86 Satz 2, § 103 Satz 2, § 111 und — allerdings etwas einschränkender — § 416 A.D.). Dem entspricht, daß der Steuerpflichtige sich die Auferlegung des Steuerzuschlags auch dann gefallen lassen muß, wenn nicht er, sondern sein Vertreter die Fristüberschreitung verschuldet hat.

Beispiel:

G hat einen Steuerberater mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung für 1938 beauftragt. Der Steuerberater hat die Steuererklärung aus Arbeitsüberlastung versehentlich zu spät abgegeben.

Die Auferlegung des Steuerzuschlags ist gerechtfertigt. Den G trifft zwar kein eigenes Verschulden. Das trägt ihn nur, wenn er eine auch ihm als unzuverlässig bekannte Person zum Vertreter bestellt hätte. Er muß sich aber das Verschulden des Steuerberaters wie eigenes Verschulden zurechnen lassen. Den Steuerberater trifft ein Verschulden; denn Arbeitsüberlastung ist kein Entschuldigungsgrund. Wenn der Steuerberater überlastet war, so daß er die Frist nicht einhalten konnte, hätte er wenigstens rechtzeitig um Fristverlängerung bitten können und müssen.

Steuererklärung ist jede Erklärung, die nach Maßgabe der Gesetze oder der Ausführungsbestimmungen als Unterlage für die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder für die Festsetzung einer Steuer dient (§ 166 Absatz 1 Satz 1 A.D.). Steuererklärungen sind zum Beispiel die Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 13 Absatz 2 UStG) und die Lohnsteueranmeldungen (§ 44 Absatz 3 Satz 2 EStB). Die Nichtabgabe oder nicht rechtzeitige anderer Erklärungen als Steuererklärungen (z. B. der im § 170 A.D. erwähnten ergänzenden Auskunft zur Steuererklärung) vermag demgemäß die Auferlegung des Steuerzuschlags nicht zu rechtfertigen.

Zu den Steuererklärungen — das sei insbesondere mit Rücksicht darauf erwähnt, daß in der Praxis der Verwaltung der Zölle und Verbrauchssteuern von der Möglichkeit der Auferlegung eines Steuerzuschlags kein Gebrauch gemacht wird — zählen auch zum Beispiel die Anmeldung der zu versteuernden Zuckermengen (§ 6 ZuckStG) oder die in der Übersendung des Biersteuerbuchs liegende Erklärung (§ 63 Absatz 1 BierStB). Bei Nichteinhaltung der für die Abgabe dieser Erklärungen vorgesehenen Fristen kann demgemäß ein Steuerzuschlag auferlegt werden. Auch die Hauptzollämter sind Finanzämter im Sinn der Reichsabgabenordnung (§ 17 Absatz 3 Satz 2 A.D. — eingefügt als eine dem schon bisher geltenden Zustand entsprechende Regelung durch das Gesetz zur Änderung der Reichsabgabenordnung vom 4. Juli 1939, RStBl. 1939 S. 801). Auch für sie gilt demgemäß die im § 168 Absatz 2 A.D. enthaltene Ermächtigung.

10. Höhe des Steuerzuschlags

Der Steuerzuschlag darf bis zu 10 v. H. der endgültig festgesetzten Steuer betragen (§ 168 Absatz 2 Satz 1 A.D.). Das Gesetz gibt also nur eine Höchstgrenze. Innerhalb des dadurch gesetzten Rahmens ist das Finanzamt nicht gebunden, sondern hat nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, welchen Satz es im gegebenen Fall wählt.

Endgültig ist die Steuer, wie sie sich unter Berücksichtigung aller etwaiger Änderungen schließlich ergibt. Um nicht nur die Nachteile im Fall der Herabsetzung, sondern auch die Vorteile im Fall der Erhöhung der Steuer zu haben, empfiehlt es sich, demgemäß den Steuerzuschlag in Form eines Hundertsatzes der Steuer und nicht in einem fest bestimmten Betrag festzusetzen.

Beispiel:

G hat seine Einkommensteuererklärung verspätet abgegeben. Das Finanzamt hat ihn zu einer Steuer von 5112 RM veranlagt und einen Steuerzuschlag wegen der Nichteinhaltung der Erklärungsfrist in Höhe von 5 v. H. der Steuer (= 255,60 RM) festgesetzt. Wird die Einkommensteuer durch Rechtsmittelencheidung oder durch Berichtigung auf 3204 RM ermäßigt oder auf 6048 RM erhöht, so beträgt der Steuerzuschlag entsprechend im ersten Fall 160,20 Reichsmark, im letzten 302,40 RM.

Würde der Steuerzuschlag in dem gegebenen Beispiel nicht in einem Hundertsatz, sondern in einem festen Betrag (also etwa schließlich auf 200 RM) festgesetzt worden sein, so wäre es zum mindesten zweifelhaft, ob nicht die Aufrechterhaltung dieses Betrags im Fall der Herabsetzung der Steuer als Verschärfung des Zuschlags aufzufassen und demgemäß mit dem im § 95 A.D. enthaltenen Verbot (Hinweis auf die Ausführungen zu Abschnitt 5) in Widerspruch stünde. Unzweifelhaft aber wäre im Fall der Erhöhung der Steuer die entsprechende Erhöhung des einmal bestimmt festgesetzten Steuerzuschlags durch das Verbot des § 95 A.D. ausgeschlossen. Dagegen steht die Erhöhung des in einem Hundertsatz festgesetzten Steuerzuschlags mit § 95 A.D. nicht im Widerspruch; denn der festgesetzte Hundertsatz wird nicht geändert. Selbstverständlich bleibt es dem Finanzamt in diesem Fall unbenommen, den festgesetzten Hundertsatz zu ermäßigen, wenn es ihn in seinen der Steuererhöhung angepaßten Betrag (absoluten Betrag) für zu hoch, also „nachträglich für ungerchtfertigt“ hält (§ 93 A.D.).

Beziehen sich mehrere Steuererklärungen auf ein und dieselbe Steuer, so muß doch, soweit die Steuererklärungen nebeneinander erforderlich sind und voneinander unabhängig sind (wie z. B. bei den Umsatzsteuervoranmeldungen der Umsatzsteuererklärung), jede einzelne Steuererklärung für sich betrachtet werden. Es kann also der Steuerzuschlag so oft auferlegt werden, als die einzelnen Steuererklärungen nicht oder nicht

rechtzeitig abgegeben worden sind, und zwar jedes Mal bis zu 10 v. H. der nach der einzelnen Steuererklärung festgesetzten Steuer, so daß — ungünstigstenfalls — ein Steuerzuschlag von 20 v. H. der Steuer herauskommen kann (Hinweis auf das RFG-Gutachten vom 30. Juni 1939, RStBl. 1939 S. 825).

Beispiel:

M hat mehrere seiner Umsatzsteuerboranmeldungen verspätet abgegeben. Das Finanzamt hat ihm jeweils 5 v. H. der in Betracht kommenden Umsatzsteuerboranzahlungen als Steuerzuschlag wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärungen auferlegt.

M gibt auch seine Umsatzsteuererklärung verspätet ab. Das Finanzamt kann ihm einen Steuerzuschlag bis zu 10 v. H. der festgesetzten Umsatzsteuer (Gesamtjahresbetrag) auferlegen, obwohl der gesamte Steuerzuschlag (also zusammen mit den Steuerzuschlägen, die für die Überschreitung der Voranmeldungsfrist verwirkt waren) nunmehr den Betrag von 10 v. H. der endgültig festgesetzten Steuer übersteigt.

Die endgültig festgesetzte Steuer, wie sie § 168 Absatz 2 Satz 1 AO gemäß die Grundlage für die Berechnung des Steuerzuschlags bildet, ist nicht etwa gleichbedeutend mit zu „entrichtender“ Steuer. Festgesetzte Steuer und zu entrichtende Steuer können sich in ihren Beträgen decken, müssen es aber nicht. So wird namentlich bei den Steuern, bei denen Vorauszahlungen zu entrichten sind — insbesondere also bei der Einkommensteuer und bei der Umsatzsteuer —, der Betrag der festgesetzten Steuer von dem der zu entrichtenden Steuer oft abweichen.

Maßgebend für die Berechnung des Steuerzuschlags ist dann nicht der Betrag der zu entrichtenden Steuer, sondern der der festgesetzten Steuer. Das „endgültig“ im § 168 Absatz 2 AO gehört zu „festgesetzt“ und nicht zu „Betrag“. Als festgesetzte Steuer aber wird nach der Begriffsverwendung des Gesetzes (Hinweis z. B. auf § 13 Absatz 3 Satz 2 UStG und § 47 EStG) die unmittelbar auf Grund der Veranlagung sich ergebende Steuer bezeichnet und nicht die sich auf Grund etwaiger Anrechnungen ergebende Abschlußzahlung (Hinweis auch auf das RFG-Gutachten vom 4. Januar 1927, Amtliche Sammlung Bd. 20 S. 161).

Beispiel:

M hat seine Einkommensteuererklärung verspätet abgegeben. Seine Einkommensteuer beträgt nach der Einkommensteuertabelle 15 444 RM. Darauf sind anzurechnen 2 401,20 RM einbehaltene Lohnsteuer, 1 200 RM Kapitalertragsteuer und 12 000 RM entrichtete Vorauszahlungen, so daß als noch zu entrichten 1 042,80 RM verbleiben.

Maßgebend für die Berechnung des Steuerzuschlags ist der Betrag von 15 444 RM. Denn nur dieser ist der Betrag der festgesetzten Steuer. (Etwaige Härten, die sich dabei aus der Luherachtlassung der bereits entrichteten Beträge ergeben, können erforderlichenfalls in der Wahl des festzusetzenden Hundert-Satzes berücksichtigt werden.)

Obwohl anders als bei der für den Säumniszuschlag getroffenen Regelung (Hinweis auf § 1 StSäumG) der Steuerzuschlag nicht

ausdrücklich als einmaliger Zuschlag bezeichnet wird, muß doch aus dem Wesen des Steuerzuschlags und aus seinem Sinn gefolgert werden, daß auch der Steuerzuschlag nur einmal festgesetzt werden kann, soweit es sich um ein und dieselbe Steuererklärung handelt. Die Auferlegung des Steuerzuschlags soll dem Steuerpflichtigen um der Nichteinhaltung der Erklärungsfrist einen bestimmten Rechtsnachteil zufügen. Für die Auferlegung des Rechtsnachteils ist es gleichgültig, ob der Steuerpflichtige in seinem Ungehorsam verharret oder die Steuererklärung wenigstens später abgibt. Es kann dann umgekehrt auch nicht zulässig sein, dem Steuerpflichtigen, wenn er in seinem Ungehorsam verharret, nochmals den gleichen Rechtsnachteil aufzuerlegen.

Beispiel:

M hat seine Steuererklärung nicht rechtzeitig abgegeben. Das Finanzamt hat ihm eine Frist gesetzt. Auch diese Frist hat M nicht eingehalten.

Das Finanzamt kann den Steuerzuschlag nur einmal auferlegen, und zwar wegen der Versäumung der Steuererklärungsfrist. Es kann den Steuerzuschlag nicht auch wegen der Versäumung der von ihm (dem Finanzamt) gesetzten Frist auferlegen.

11. Schuldner und Haftender

Wenn § 168 AO im Absatz 1 zunächst von den Steuerpflichtigen spricht und dann im Absatz 2 von der Möglichkeit, daß, wenn „sie die Pflicht nicht wahren, ihnen“ ein Steuerzuschlag auferlegt werden kann, so ergibt sich daraus ganz eindeutig, daß der Steuerzuschlag immer nur dem Steuerpflichtigen selbst auferlegt werden darf. Der Steuerzuschlag darf auch dann nur dem Steuerpflichtigen auferlegt werden, wenn nicht der Steuerpflichtige, sondern dessen Vertreter die Nichteinhaltung der Erklärungsfrist verschuldet hat. In dem im Abschnitt 9 Absatz 8 erwähnten Beispiel kann also der Steuerzuschlag nur dem G gegenüber festgesetzt werden und nicht etwa nur oder auch dem Steuerberater gegenüber.

Dem Steuerpflichtigen gleichsteht zwar, wer neben oder an Stelle des Steuerpflichtigen für dessen Steuern haftet (§ 97 Absatz 2 AO). Die Pflicht, für die richtige Abgabe der Steuererklärung zu sorgen, trifft aber den, der als Bevollmächtigter oder sonst für den Steuerpflichtigen zu handeln berechtigt ist, nicht als Haftenden, sondern zunächst allein um seines Auftretens oder seiner Berechtigung willen (Hinweis auf §§ 103 bis 105 und 108 AO). Zum Haftenden wird er erst, wenn durch seine schuldhaftes Pflichtverletzung Steuern verkürzt werden (§ 109 AO), und auch dann erstreckt sich die Haftung nur auf die verkürzten Steuern und nicht auf etwaige Steuerzuschläge.

Anders ist es, wenn den Haftenden als solchen die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung trifft, wie es zum Beispiel bei der Pflicht des Arbeitgebers zur Abgabe der Lohnsteueranmeldung (§ 44 RStWB) der Fall ist.

Der Arbeitgeber ist von vornherein für die Lohnsteuer verhaftet (§ 38 Absatz 3 Satz 2 EStG). Er hat also § 97 Absatz 2 AO gemäß insoweit die Stellung eines Steuerpflichtigen. Daraus folgt, daß, wenn er die Lohnsteueranmeldung verspätet abgibt, der Fall genau so liegt, wie wenn ein Steuerpflichtiger seine Steuererklärung — denn auch bei der Lohn-

steueranmeldung handelt es sich um eine solche — verspätet abgibt. Das heißt dann aber nichts anderes, als daß das Finanzamt berechtigt ist, dem Arbeitgeber einen Steuerzuschlag wegen der Nichteinhaltung der Lohnsteueranmeldungsfrist aufzuerlegen (Hinweis auf das RG-Urteil vom 26. November 1938, RStBl. 1938 S. 1121).

Betriebsprüfung und Verjährung

Von Obersteuerinspektor *Benning*, Lehrer an der Reichsfinanzschule Herrsching

Inhalt:

1. Einführung,
2. Beginn der Verjährung,
3. Hemmung und Unterbrechung der Verjährung,
4. Verjährung und Betriebsprüfer,
5. Unterbrechung der Verjährung durch die Betriebsprüfung,
6. Unterbrechung der Verjährung durch vorbereitende Maßnahmen zu einer Betriebsprüfung,
7. Ausdehnung des Prüfungsauftrags und Grenzen für die Unterbrechung der Verjährung,
8. Wirkung der Unterbrechung der Verjährung durch eine Betriebsprüfung gegenüber den mitveranlagten Angehörigen.

1. Einführung

Die Betriebsprüfung befaßt sich in der Regel mit der Nachprüfung der Grundlagen für die Steuerfestsetzung vergangener Jahre. Von besonderer Bedeutung ist dabei die Frage, wie weit und in welchem Umfang bei einer solchen Prüfung wirksam in die Vergangenheit zurückgegriffen werden kann. Die Beantwortung der Frage ist abhängig von der Möglichkeit, Steuern für zurückliegende Jahre nachzuerheben.

Die Ansprüche aus den Steuergesetzen unterliegen der Verjährung (§ 143 AO). Die Verjährung bedeutet Erlöschen der Ansprüche, die dem Steuerberechtigten aus den Steuergesetzen zustehen, und zwar durch Zeitablauf (§ 148 Satz 1 AO). Der Zweck der Verjährung ist, den Steuerpflichtigen vor zeitlich unbegrenzten Nachforderungen zu bewahren.

Die Möglichkeit der Nacherhebung von Steuern durch eine Betriebsprüfung ist demgemäß beschränkt.

2. Beginn der Verjährung

Die Verjährung tritt mit Ablauf der Verjährungsfrist ein.

Die Verjährungsfrist beträgt bei Zöllen und Verbrauchsabgaben ein Jahr, bei der Grundsteuer drei Jahre und bei den anderen Steuern fünf Jahre, bei hinterzogenen Steuern zehn Jahre (§ 144 AO).

§ 145 AO gemäß beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist. (Wegen Entstehens des Anspruchs Hinweis auf § 3 des Steueranpassungsgesetzes.)

Bei hinterzogenen Steuern verjährt der Anspruch nicht, bevor die Strafverfolgung und Strafvollstreckung verjährt sind.

Wenn die Zahlung hinausgeschoben oder gestundet ist, oder wenn Sicherheit geleistet ist, wird der Beginn der Verjährung hinausgeschoben. Sie beginnt in diesen Fällen mit Ablauf des Jahres, in dem der Zahlungsaufschub oder

die Stundung abgelaufen oder die Sicherheit erloschen ist (§ 145 AO).

3. Hemmung und Unterbrechung der Verjährung

Die Verjährung ist gehemmt, wenn die Ansprüche wegen höherer Gewalt nicht verfolgt werden können. Die Hemmung tritt jedoch nur ein, wenn die Hemmungsgründe in den letzten sechs Monaten der Verjährungsfrist aufgetreten sind. Die Verjährungsfrist wird um den gleichen Zeitraum, in dem die Hemmungsgründe bestanden haben, verlängert (§ 146 AO).

Die Verjährung kann auch durch bestimmte Handlungen des Anspruchsberechtigten oder des zur Leistung Verpflichteten unterbrochen werden. Als solche Handlungen sind § 147 AO gemäß die schriftliche Zahlungsaufforderung, der Zahlungsaufschub, die Stundung, jede Anerkennung des Zahlungspflichtigen und jede Handlung, die das zuständige Finanzamt zur Feststellung des Anspruchs oder des Verpflichteten vornimmt, anzusehen.

Mit Ablauf des Jahres, in dem die Unterbrechung ihr Ende erreicht, beginnt eine neue Verjährung.

4. Verjährung und Betriebsprüfer

Die Kenntnis der Bestimmungen über die Verjährung ist für den Betriebsprüfer von Bedeutung. Die Ausdehnung der Betriebsprüfung und deren Möglichkeiten sind oft davon abhängig. Besonders wichtig ist die Frage, inwieweit die Betriebsprüfung selbst und die damit verbundenen Handlungen auf die Verjährung einwirken können.

Diese Frage soll in den folgenden Ausführungen untersucht werden.

5. Unterbrechung der Verjährung durch die Betriebsprüfung

Die Betriebsprüfung ist grundsätzlich als eine zur Feststellung der Steueransprüche vorgenommene Handlung anzusehen. Demgemäß wird durch sie die laufende Verjährung unterbrochen. Mit Ablauf des

Jahrs, in dem die Unterbrechung durch die Betriebsprüfung ihr Ende erreicht hat, beginnt eine neue Verjährung.

Für die Unterbrechung genügt es, daß die Betriebsprüfung noch vor Ablauf der Verjährungsfrist begonnen wurde. Ob die Feststellungen der Betriebsprüfung noch innerhalb der alten Verjährungsfrist getroffen werden, ist unerheblich. Es ist auch einerlei, wann der Steuerpflichtige von derartigen Feststellungen Kenntnis erhält. Die Betriebsprüfung ist wie jede Handlung des Finanzamts, die sich zur Feststellung des Steueranspruchs gegen den Verpflichteten richtet, geeignet, die Verjährung zu unterbrechen, auch ohne daß sie für den Steuerpflichtigen zunächst in ihrer Auswirkung erkennbar wird. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 15. Dezember 1933 VA 482/33, RStBl. 1934 S. 32.

Beispiel:

Die Verjährungsfrist für einen Steueranspruch läuft am 31. Dezember 1938 ab. Die Betriebsprüfung beginnt am 28. Dezember 1938. Die Feststellungen, die zu einer Änderung der am 31. Dezember 1938 verjährenden Ansprüche führen, erfolgen tatsächlich erst im Lauf des Januar 1939. Der Betriebsprüfungsbericht, in dem solche Feststellungen dem Steuerpflichtigen bekannt werden, wird im April 1939 aufgestellt.

Für die sonst am 31. Dezember 1938 verjährenden Steueransprüche wird die Verjährung trotzdem unterbrochen. Die neue Verjährungsfrist beginnt mit Ablauf des Jahrs 1939.

Zu dem gleichen Ergebnis wird es führen, wenn die noch im alten Verjährungszeitraum in entsprechender Ausdehnung (Hinweis auf Abschnitt 7) begonnene Betriebsprüfung unterbrochen oder ausgesetzt werden muß und erst nach Ablauf der bisherigen Verjährungsfrist wieder aufgenommen und zu Ende geführt werden kann. In diesem Fall wird die Unterbrechung der Verjährung auch für solche Steueransprüche eintreten, für die die Feststellungen zu einer Steueränderung erst im zweiten Teil der Betriebsprüfung erfolgen. Dabei wird es ohne Bedeutung sein, ob die Gründe für die Unterbrechung oder Aussetzung der Betriebsprüfung bei dem Finanzamt oder dem Steuerpflichtigen liegen.

Beispiel:

Die Verjährungsfrist für einen Steueranspruch läuft am 31. Dezember 1938 ab. Die Betriebsprüfung beginnt am 15. Dezember 1938 und wird am 24. Dezember 1938 unterbrochen. Am 10. Januar 1939 wird die Betriebsprüfung fortgesetzt und am 18. Januar 1939 beendet. Die Feststellungen, die zu einer Änderung der sonst am 31. Dezember 1938 verjährenden Ansprüche führen, erfolgen im zweiten Teil der Betriebsprüfung. Der Betriebsprüfungsbericht wird dem Steuerpflichtigen im Mai 1939 aufgestellt.

Die Verjährung wird für die am 31. Dezember 1938 verjährenden Steueransprüche unterbrochen. Die neue Verjährungsfrist beginnt mit Ablauf des Jahrs 1939.

6. Unterbrechung der Verjährung durch vorbereitende Maßnahmen zu einer Betriebsprüfung

Die Finanzämter stellen oft gegen Jahresende Verjährungslisten auf, in denen sie jene Steuerpflichtigen vormerken, für die demnächst eine Betriebsprüfung vorgesehen ist. Die Vormerkung hat den Zweck, die rechtzeitige Durchführung der Betriebsprüfungen vor Eintritt der

Verjährung der nachzuprüfenden Steueransprüche sicherzustellen. Die Listen dienen den Betriebsprüfern als notwendige Unterlage für die Prüfungspläne.

Die Aufstellung solcher Listen und deren Zuleitung an die Betriebsprüfer stellen noch keine die Verjährung unterbrechenden Handlungen des Finanzamts dar. Sie können lediglich als innerdienstliche Maßnahmen, die vorbereitender und allgemeiner Natur sind, angesehen werden. Solche Maßnahmen dienen der im Betriebsprüfungsdienst eines Finanzamts notwendigen Prüfung der Erfassung der zu seiner Zuständigkeit gehörigen Steuerpflichtigen und gehen darauf hinaus, ganz allgemein eine Erforschung der steuerlichen Verhältnisse einer ganzen Reihe von Steuerpflichtigen im Wege einer Betriebsprüfung herbeizuführen. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 14. Dezember 1932 I A 96/32, RStBl. 1933 S. 7.

Eine Unterbrechung der Verjährung kann diesem Urteil gemäß selbst dann noch nicht eintreten, wenn der Steuerpflichtige ganz allgemein von der Betriebsprüfungsstelle die Mitteilung erhält, daß demnächst bei ihm eine Betriebsprüfung vorgenommen werden wird.

Der Reichsfinanzhof hat in dem bezeichneten Urteil die Frage offen gelassen, wie der Fall zu beurteilen wäre, wenn das Finanzamt aus einem besonderen in der Person des Steuerpflichtigen liegenden Anlaß und zur Feststellung bestimmter Steueransprüche seine Maßnahmen getroffen hätte.

In einem solchen Fall wird regelmäßig eine die Verjährung unterbrechende Handlung angenommen werden können.

Beispiel:

Die Veranlagungsstelle (Bezirksbearbeiter) hat Bedenken wegen der zutreffenden Ermittlung der Unterlagen für die Steuerveranlagung eines Steuerpflichtigen. Sie teilt ihre Bedenken noch vor der Verjährung der daraus dem Reich zustehenden Steueransprüche der Betriebsprüfungsstelle mit. Der Betriebsprüfer erhält daraufhin durch das Finanzamt den schriftlichen Auftrag, eine Betriebsprüfung, insbesondere zur Klärung der bestehenden Zweifel, durchzuführen. Kann nun die Betriebsprüfung nicht mehr vor Ablauf der Verjährungsfrist vorgenommen werden, erhält der Steuerpflichtige aber noch innerhalb der Verjährungsfrist die Mitteilung, von dem Prüfungsauftrag und dessen Ausdehnung, so ist darin zweifellos eine die Verjährung unterbrechende Handlung zu erblicken.

In diesem Beispiel wird die Unterbrechung sogar auch dann als eingetreten angesehen werden können, wenn der Steuerpflichtige von einem solchen Prüfungsauftrag des Finanzamts nicht mehr rechtzeitig (innerhalb der Verjährungsfrist) verständigt worden ist.

Ein noch innerhalb der Verjährungsfrist unter solchen Umständen durch das Finanzamt ausgefertigter Prüfungsauftrag muß als eine Handlung angesehen werden, die auf die Feststellung der Steuerschuld eines bestimmten Steuerpflichtigen zielt. Eine solche Handlung ist aber für sich allein schon geeignet, die Unterbrechung der Verjährung zu bewirken.

7. Ausdehnung des Prüfungsauftrags und Grenzen für die Unterbrechung der Verjährung

Für die Beurteilung der Frage, in welchem Umfang eine Betriebsprüfung die Verjährung rechtswirksam unterbrochen hat, ist die Ausdehnung des Prüfungsauftrags entscheidend.

In der Regel wird der Prüfungsauftrag auf die Nachprüfung bestimmter Jahre und Steueransprüche ausgestellt sein. Die auf Grund eines solchen Prüfungsauftrags durchgeführte Betriebsprüfung unterbricht dann alle in dem Auftrag bezeichneten Steueransprüche, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob sich bei der Betriebsprüfung Feststellungen zu deren Änderung ergeben haben oder nicht. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 17. Februar 1937 VI A 552/36, RStBl. 1937 S. 587.

Es ist nicht erforderlich, daß der Prüfungsauftrag ausdrücklich auf die Nachprüfung bestimmter Steueratbestände abgestellt ist. Auch bei einer Betriebsprüfung können nicht immer alle Fehler aufgefunden werden. Es würde daher untragbar sein, wenn die Verjährung nur hinsichtlich solcher Tatbestände unterbrochen werden würde, die Gegenstand der Prüfung gewesen sind. Damit würde der gewollten Steuerchiebung Tür und Tor geöffnet werden; denn die Finanzämter sind außerstande, Prüfungsaufträge zu erteilen, die nur auf die durch Steuerpflichtige bewußt verschleierte Einzelatbestände gerichtet sind. Aus diesen Erwägungen heraus muß jeder auch nur allgemein gehaltene Prüfungsauftrag grundsätzlich als zur Unterbrechung der Verjährung geeignet angesehen werden. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 2. Oktober 1936 VA 249/36, RStBl. 1937 S. 112.

Lautet ein Betriebsprüfungsauftrag ganz allgemein auf die „Vornahme einer Betriebsprüfung im Sinn des § 162 Absatz 10 AO“ ohne ausdrückliche Beschränkung auf bestimmte Steuerabschnitte und Steueransprüche, so kann ein solcher Betriebsprüfungsauftrag jedoch nicht ausnahmslos die Verjährung aller noch nicht verjährten Steuern unterbrechen. Eine nach einem solchen Prüfungsauftrag durchzuführende Betriebsprüfung hat sich wohl auf alle Verhältnisse zu erstrecken, die für die Besteuerung von Bedeutung sein können, in ihrer Ausdehnung ist die Betriebsprüfung jedoch beschränkt. Die zeitliche Grenze geht in der Regel aus dem Gesetz hervor. § 162 Absatz 10 AO gemäß hat die Prüfung den Zeitraum bis zu der zuletzt erfolgten Prüfung zu umfassen. Die Beschränkung ist verständlich, denn in der Regel wird es überflüssig sein, für Jahre, für die schon einmal eine Betriebsprüfung stattgefunden hat, nochmals zu prüfen. Die mit einem derartig allgemein gehaltenen Auftrag begonnene Betriebsprüfung unterbricht die Verjährung für alle in den gesetzlichen Prüfungszeitraum fallenden Steueransprüche, soweit sie nicht schon vor Beginn der Betriebsprüfung verjährt sein sollten. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 19. November 1936 III A 21/36, RStBl. 1936 S. 1171.

Ertreft ein Betriebsprüfer pflichtgemäß seine Prüfungstätigkeit auf frühere Jahre, die außer-

halb des gegenwärtig zu prüfenden Zeitraums liegen, weil sich etwa unerwarteterweise neue Inhaltspunkte für ältere Steueransprüche ergeben oder weil ein zurückliegender Tatbestand in die Gegenwart hereinwirkt, so wird auch für diese früheren Jahre eine Unterbrechung der Verjährung anzunehmen sein.

Die Verjährung wird auch für solche Steueransprüche unterbrochen, die aus irgendwelchen Gründen im Prüfungszeitraum unerhoben geblieben und durch den Betriebsprüfer nicht besonders nachgeprüft worden sind.

Beispiel:

Die Grundstücks-Gesellschaft A wurde bis zum Jahr 1928 zu den Aufbringungsleistungen herangezogen. Ab dem Jahr 1929 hat das Finanzamt in der Annahme falscher Voraussetzungen Aufbringungsleistungen nicht mehr festgesetzt.

Zu April 1933 ordnete das Finanzamt § 162 Abs. 10 AO gemäß eine Betriebsprüfung an. Die zuletzt vorgenommene Betriebsprüfung erfaßte die Jahre bis 1928.

Dem Betriebsprüfer lagen die gesamten Steuerakten, einschließlich der die Aufbringungsleistungen betreffenden Akten, vor.

In dem für die Jahre 1929 bis 1932 erstellten Betriebsprüfungsbericht hat der Betriebsprüfer über die Aufbringungsleistungen nichts erwähnt.

Bei einer Rechnungsprüfung im Jahr 1937 stellte der Beauftragte des Rechnungshofs fest, daß die Gesellschaft aufbringungspflichtig war.

Im April 1938 stellte das Finanzamt dem Steuerpflichtigen die Bescheide über die Aufbringungsleistungen für die Jahre 1929 mit 1937 zu.

Die Gesellschaft machte daraufhin für die Jahre 1929 und 1930 die Verjährung der Aufbringungsleistungen geltend.

Der Reichsfinanzhof lehnte die Rechtsbeschwerde der Gesellschaft ab mit der Begründung, daß durch die im April 1933 angeordnete Betriebsprüfung auch die Verjährung der Aufbringungsleistungen rechtswirksam unterbrochen worden ist, denn der Prüfungsauftrag hatte sich auf alle Verhältnisse zu erstrecken, die für die Besteuerung von Bedeutung sind. Dazu gehören aber auch die Aufbringungsleistungen.

Daraus ergibt sich, daß durch eine Betriebsprüfung zum mindesten für alle in den gesetzlichen Prüfungszeitraum (§ 162 Absatz 10 AO) fallenden Steueransprüche die Verjährung unterbrochen wird. Davon können nur die Steueransprüche ausscheiden, die im Betriebsprüfungsauftrag ausdrücklich ausgenommen worden sind. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 27. Juni 1939 III 14/39, RStBl. 1939 S. 842.

8. Wirkung der Unterbrechung der Verjährung durch eine Betriebsprüfung gegenüber den mitveranlagten Angehörigen

Werden durch eine Betriebsprüfung die Verjährungsfristen für die Ansprüche des Reichs aus der Einkommensteuer und aus der Vermögensteuer gegenüber dem geprüften Steuerpflichtigen unterbrochen, so wirkt sich die Unterbrechung auch gegen die mit ihm §§ 26 und 27 EStG und § 11 VStG gemäß zusammenveranlagten Angehörigen (Ehegatte und Kinder) aus.

Die mit dem Steuerpflichtigen zusammenveranlagten Angehörigen müssen alle Maßnahmen, die zur Feststellung der Einkommensteuer und der Vermögensteuer gegen den Steuerpflichtigen gerichtet sind, auch gegen sich gelten lassen. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 27. Juni 1939 III 14/39, RStBl. 1939 S. 842.

Zum Steuergutscheinverfahren

1. Sicherung von Gewährleistungsansprüchen aus Leistungsverträgen durch Steuergutscheine I

Zur Gewährleistung der Ansprüche, die ein Auftraggeber aus einem mit einem Unternehmer abgeschlossenen Leistungsvertrag hat, und aus Anzahlungen, die im Rahmen eines solchen Vertrages vom Auftraggeber geleistet werden, bevor die vereinbarte Leistung erbracht ist, wird oft die Bestellung von Sicherheiten vereinbart. Die Sicherheitsleistung erfolgt dabei in der Regel dadurch, daß Wertpapiere hinterlegt oder Bürgschaften beigebracht werden.

Die Hinterlegung von Steuergutscheinen I zur Sicherung von derartigen Gewährleistungsansprüchen aus Leistungsverträgen ist nicht als eine Hinterlegung zur Sicherung von Krediten im Sinn des § 11 der Zweiten NZDVO anzusehen. Der Lauf der Fristen, die für die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit vorgeschrieben sind, wird durch Verpfändungen oder Sicherungsübereignungen von Steuergutscheinen I für solche Ansprüche nicht unterbrochen (Hinweis auf Ziffer 6 der Eildienst-Nachrichten, DStZ 1939 Nummer 32).

Das gleiche gilt, wenn ein Gewährleistungsanspruch nicht unmittelbar, sondern die den Gewährleistungsanspruch sichernde Bürgschaft durch die Verpfändung von Steuergutscheinen I gesichert wird.

2. Verkaufsgeschäfte über Steuergutscheine I bei Banken

Es kommt vor, daß Banken in ihrer Eigenschaft als Effektenhändlerinnen Steuergutscheine I an ihre Kundschaft verkaufen, die sich die Bank nach Abschluß des Verkaufsgeschäfts noch beschaffen muß. Die Bank hat dabei lediglich die Verpflichtung übernommen, dem Kunden innerhalb der üblichen Lieferfrist das Eigentum an den Steuergutscheinen zu verschaffen, die von dem Kunden gekauft wurden.

Unterhält die Bank in Fällen dieser Art einen Dauerbestand an Steuergutscheinen I, für den sie Bewertungsfreiheit in Anspruch nehmen will, so wird die Frist, die für die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit vorgeschrieben ist, nicht unterbrochen, wenn sich die Bank innerhalb der üblichen Lieferfrist eindeckt und damit den Anspruch des Kunden ohne Rücksicht auf ihren Dauerbestand an Steuergutscheinen I erfüllt.

Das gilt nicht nur dann, wenn die Bank den Dauerbestand im Streifband-Sonderdepot verwahrt, sondern auch dann, wenn sich die Steuergutscheine in Giroammelverwahrung befinden. Der Kaufanspruch des Kunden geht nur insoweit zu Lasten des Nothrobestands der Bank an Steuergutscheinen, die sich in Sammelverwahrung befinden, als die Bank sich an dritter Stelle nicht so rechtzeitig eindeckt, daß der Erfüllungsanspruch des Kunden innerhalb der Lieferfrist ohne Inanspruchnahme des Nothrobestands der Bank befriedigt werden kann.

3. Umtausch von Steuergutscheinen I von unterschiedlicher Fälligkeit

§ 21 Absatz 3 NZDVO gemäß ist ein Umtausch von Steuergutscheinen I innerhalb eines Bestands, der zur Inanspruchnahme von Bewertungsfreiheit durchgehalten wird, unschädlich. Das gilt sowohl für den Umtausch von Steuergutscheinen in solche gleicher Fälligkeit als auch für den Umtausch von Steuergutscheinen früherer Fälligkeit gegen Steuergutscheine späterer Fälligkeit.

4. Kommissionäre, die für Personen tätig werden, die nicht gewerbliche Unternehmer sind

Die Begriffe „Lieferungen und sonstige Leistungen“ sind im Bereich des NZ in Anlehnung an das Umsatzsteuerrecht auszulegen. Der Kom-

missionär, der im eigenen Namen für fremde Rechnung handelt, hat danach grundsätzlich die Stellung eines Eigenhändlers. Das ist auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise folgerichtig, wenn der Kommissionär für Personen tätig wird, die zur Annahme von Steuergutscheinen verpflichtet, also gewerbliche Unternehmer sind. Anders ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn der Kommissionär nicht gewerblicher Unternehmer ist. In Fällen dieser Art müßte sonst der Kommissionär Steuergutscheine für Rechnung von Personen (z. B. Bauern) vereinbaren, die nach dem Willen des Gesetzgebers nicht in das Steuergutscheinverfahren einbezogen werden sollen.

Der Reichsminister der Finanzen hat daher entschieden, daß Kommissionäre, soweit sie für Personen tätig werden, die nicht gewerbliche Unternehmer im Sinn des NZ sind, lediglich für ihre Provision und nicht wegen des sonstigen Rechnungsbetrags zur Annahme von Steuergutscheinen verpflichtet sind.

5. Veräußerung eines Gewerbebetriebs im ganzen

Gewerbliche Unternehmer im Sinn des NZ sind natürliche Personen und Körperschaften, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben (§ 7 NZDVO). Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören § 16 EStG gemäß auch Gewinne, die bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs erzielt werden. Der Veräußerer hat daher das Entgelt für die Veräußerung eines Gewerbebetriebs im ganzen anteilig in Steuergutscheinen in Zahlung zu nehmen.
Bus.

Anschaffungskosten bei Tauschgeschäften

Für die steuerliche Gewinnermittlung sind die Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Liegt ein Kaufgeschäft vor, so bereitet die Feststellung dieser Anschaffungskosten keine besonderen Schwierigkeiten. Es muß hierbei lediglich beachtet werden, daß nicht nur die unmittelbaren, sondern auch die mittelbaren Kosten (Nebenkosten) Teile der Anschaffungskosten bilden.

Schwieriger ist die Ermittlung der Anschaffungskosten bei Tauschgeschäften, weil hier ein unmittelbarer Anschaffungspreis für das im Tauschweg erworbene Wirtschaftsgut nicht vorliegt. Zum besseren Verständnis ist es zweckmäßig, die Tauschgeschäfte aufzuteilen in ein Veräußerungsgeschäft und in ein Kaufgeschäft, d. h. der hingegebene Gegenstand wird veräußert und dafür der hereingekommene Gegenstand gekauft. Daraus ergibt sich, daß der Gewerbetreibende für das neue hereingekommene Wirtschaftsgut so viel aufwendet, wie der herausgegebene Gegenstand wert ist. Mit anderen Worten: der Anschaffungspreis des im Tauschweg erworbenen Gegenstands ist gleich dem tatsächlichen Wert des hingegebenen Gegenstands.

Dagegen ist die von Steuerberater Dipl.-Rfm. Klebba in seinem Aufsatz „Die Bilanzierung von Maschinen mit besonderer Berücksichtigung der steuerlichen Bewertungs-vorschriften“ in „Der Buch- und Steuerberater“ (Beilage zur Zeitschrift „Der Wirtschaftstreuhänder“ Nr. 4 vom 15. April 1939 S. 39) vertretene Auffassung über den Anschaffungspreis von eingetauschten Maschinen nicht zutreffend. Dort wird ausgeführt: „Auch wenn hier der Teilwert der neuen Maschine höher ist als der der weggegebenen Maschine, so kann doch die neue Maschine höchstens mit dem Anschaffungspreis, der dem Buchwert der weggegebenen Maschine entspricht, bewertet werden. Beispiel: Buchwert der getauschten Maschine 10 000 RM, Wert der dagegen ohne Zuzahlung erworbenen Maschine 12 500 RM. Die Bewertung der neuen Maschine hat mit 10 000 RM zu erfolgen.“ — Klebba ist der Ansicht, daß es auf den Buchwert der weggegebenen Maschine ankomme und somit eine Gewinnberwirklichung bei einem Tauschgeschäft unmöglich

wäre. Das ist nicht richtig. Maßgebend ist nicht der Buchwert der weggegebenen Maschinen, sondern ihr tatsächlicher Wert im Zeitpunkt des Tausches. Das ergibt sich schon aus der Überlegung, daß der Buchwert einer Maschine mehr oder weniger willkürlich entstanden ist. Von dem ursprünglichen Anschaffungspreis sind Abschreibungen für Abnutzung oder Sonderabschreibungen vorgenommen worden. Diese Abschreibungen beruhen nur auf Schätzungen. Deshalb braucht der Buchwert nicht mit dem tatsächlichen Wert am Tag des Tausches übereinzustimmen. In dem von Klebba gewählten Beispiel müßte also der Wert der getauschten Maschine ermittelt werden. Es ist in der Regel anzunehmen, daß die Werte der getauschten Wirtschaftsgüter gleich hoch sind. Deshalb müßte die erorbene Maschine nicht mit dem Buchwert von 10 000 RM, sondern mit dem tatsächlichen Wert = 12 500 RM angesetzt werden. Dadurch würde sich eine Gewinnverwirklichung in Höhe von 2 500 RM ergeben.

Im übrigen siehe wegen der Bewertung bei Tauschgeschäften die Ausführungen von Ministerialrat Gebhardt im „Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung“ Band 2 S. 123. Car.

Grunderwerb und Wertzuwachssteuer beim Arisierungsgewinn

Nach § 15 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Dezember 1938 (siehe auch Durchführungsbestimmungen vom 6. 2. 1939 — III Jd. 1/2082/39 — IV Abs. 2) kann die Genehmigung zur Veräußerung jüdischen Grundbesitzes unter Auflagen erteilt werden, die auch in Geldleistungen des Erwerbers zugunsten des Reichs bestehen können, wenn zwischen dem Kaufpreis und dem Verkehrswert ein erheblicher Unterschied besteht. Wie die Praxis zeigt, kommen die verschiedensten Genehmigungsbescheide vor, die für die steuerliche Erfassung der genehmigten Grundstückskaufverträge manchmal gewisse Schwierigkeiten bereiten. Als Hauptbeispiele können die folgenden Gruppen aufgestellt werden. Dabei ist für die Grunderwerbsteuer von Anfang zu bemerken, daß diese Fragen für sie ausscheiden, wenn der Einheitswert den Kaufpreis mit der Ausgleichszahlung überschreitet und deshalb maßgebend ist (§ 11 des Grunderwerbsteuergesetzes):

1. der vereinbarte Kaufpreis wird genehmigt. Dem Erwerber wird eine Geldleistung zugunsten des Reichs zur Auflage gemacht;
2. der vereinbarte Kaufpreis von 10 000 RM wird auf 9 000 RM herabgesetzt.

Es wird dem Erwerber aufgegeben, den Unterschiedsbetrag von 1 000 RM an das Reich abzuführen;

3. der vereinbarte Preis von 10 000 RM wird genehmigt. Es wird dem Erwerber — manchmal auch dem Veräußerer — die Auflage gemacht, von dem genehmigten Preis 1 000 RM an das Reich abzuführen;
4. schließlich kommt es auch vor, daß bei Genehmigung des Preises der Erwerber die Auflage erhält, z. B. 5 000 RM zur Renovierung des Grundstücks innerhalb einer bestimmten Frist aufzuwenden.

Wenn man mit der letzten Gruppe beginnt, so wird es hier unstrittig sein, daß dieser Betrag nicht als Teil des Kaufpreises im Sinn des § 12 des Grunderwerbsteuergesetzes angesehen werden kann. Diese Leistung kommt dem Erwerber selbst zugute. Teil des Preises kann aber nur das sein, was dem Veräußerer oder auf dessen Veranlassung einem Dritten zufließt (RFG vom 23. 9. 1931 II A 372/31; vom 11. 2. 1927 II A 586/27).

Deshalb wird auch die bei genehmigtem Preis dem Erwerber gemachte Auflage, einen Betrag an das Reich zu zahlen, nicht als Teil des Kaufpreises anzusehen sein. Es ist zwar zu diesem Fall unlängst auch die gegenläufige Meinung vertreten worden (Selbis, Deutsche Wohnwirtschaft 1939 S. 385), daß nämlich all das, was der Erwerber zur Erlangung des Grundstücks aufwenden müsse, für die Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen sei. Dieser Meinung wird man sich jedoch nicht anschließen können. Das Gesetz unterwirft nur das, was als Gegenleistung für die Grund-

stückshingabe anzusehen ist, der Grunderwerbsteuer (vgl. Ott S. 321 ff.; Zahn S. 208 ff.). Nach § 15 Abs. 1 der Verordnung handelt es sich hier auch nicht um eine dem Veräußerer gemachte und von diesem etwa abgewälzte Verpflichtung, sondern um eine dem Erwerber vom Gesetzgeber selbst auferlegte Verbindlichkeit. Auch als übernommene oder dem Erwerber infolge der Veräußerung obliegende Leistung wird man die Ausgleichszahlung nicht ansehen können, da es sich hier um Gegenleistungen handeln muß, die zum Teil schon kraft Gesetzes auf den Erwerber übergehen. Wie der Erwerber auch sonst z. B. die zum Grundstücksenerwerb notwendigen Gerichts- und Notariatsgebühren bei der Grunderwerbsteuer nicht zuzurechnen lassen braucht, so wird man auch diese Ausgleichsleistung als eine Art Genehmigungsgebühr ansehen können und sie deshalb bei der Grunderwerbsteuer ausscheiden müssen.

Auch wenn der Kaufpreis herabgesetzt und die Differenz bis zum vereinbarten Preis dem Erwerber als Ausgleichszahlung auferlegt wird, ist das steuerliche Ergebnis das gleiche. Mag auch der Erwerber den gleichen Betrag zum Erwerb des Grundstücks aufwenden, so hat die Genehmigungsbehörde den endgültigen Grundstückspreis doch anders festgesetzt und von dem ursprünglich vereinbarten Preis einen Betrag für das Reich abgezweigt, da der augenblickliche und für die Genehmigung allein maßgebende Wert des Grundstücks für geringer gehalten wird.

Die meisten Schwierigkeiten machen somit nur die Fälle, in denen der Preis zwar genehmigt, dem Erwerber — oder auch dem Veräußerer — eine Ausgleichszahlung — von dem genehmigten Preis — auferlegt wird. Wenn auch grundsätzlich von dem zwischen den Parteien als Preis vereinbarten Entgelt auszugehen ist, so sind Sondervereinbarungen und Entgelte, die den zunächst festgesetzten Grundstückspreis mindern, von jeher bereits in Abzug gebracht worden (RFG vom 5. 10. 1923, II A 118/23 S.; Wb. 13 S. 13). Man wird diesen Grundsatz somit auch hier gelten lassen und nur das Entgelt, das dem Veräußerer zufließt, als Kaufpreis im Sinn von § 12 berücksichtigen. Bei der bestehenden gesetzlichen Regelung im § 15 Absatz 1 der Verordnung wird es sich in diesen Fällen somit nur um eine besondere Fassung der Genehmigungserklärung handeln, die für die materielle Behandlung der Sache und auch für die steuerliche Erfassung des Grundstücksverkehrs insoweit ohne Bedeutung ist. Die Fälle der Gruppe 3 wären deshalb wie die der Gruppe 2 zu behandeln. Eine Ausnahme käme nur da in Betracht, wenn es sich nicht um eine Ausgleichszahlung im Sinn des § 15 Absatz 1 handeln sollte, sondern die Genehmigungsbehörde dem Veräußerer aus einem anderen Grund eine besondere Auflage gemacht hat.

Für die Grunderwerbsteuer ist somit festzustellen, daß die Ausgleichszahlungen des § 15 Absatz 1 — mögen sie im genehmigten Kaufpreis enthalten sein oder nicht — der Steuerberechnung nicht hinzuzurechnen sind.

Für die Wertzuwachssteuer wird man den oben gemachten Hinweis auf die Ähnlichkeit mit Eintragungsgebühren oder dergl. gleichfalls verwerten können. Die Ausgleichszahlungen sind somit entweder als Erwerbskosten dem Erwerbspreis hinzuzurechnen oder gegebenenfalls auch als Veräußerungskosten von dem Veräußerungspreis in Abzug zu bringen (vgl. § 8 Ziffer 1, § 10 Preuß. Mustersteuerordnung; Stord-Will S. 252, 282), da diese unmittelbar durch den Grundstücksumsatz entstanden sind. N — n.

Zoll- und Umsatzausgleichsteuerfreiheit für Schiffsbedarf

Der Reichsminister der Finanzen hat durch Verfügung vom 8. September 1939 Z 2401 — 1914 II die beteiligten Oberfinanzpräsidenten ermächtigt, Schiffsbedarf, der aus dem Zollausland eingebracht worden ist und nur an Bord durch die Schiffsmannschaft und die Reisenden verbraucht wird, im Binnenschiffsverkehr für die voraussichtliche Dauer des Aufenthalts im Zollgebiet aus Billigkeitsgründen zoll- und umsatzausgleichsteuerfrei zu lassen. Von der Abgabenvergünstigung ausgenommen sind Tabakerzeugnisse und Zigarettenhüllen sowie Branntwein. Gal.