

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXVIII

21. Oktober 1939

Nummer 42

Industrie-Verlag Späth & Cinde, 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, Woyrschstraße 5

Die Ungehorsamsfolgen im Steuerrecht

Von Regierungsrat Barske, Lehrer an der Reichsfinanzschule Herrsching

Inhalt:

C. Der Säumniszuschlag
12. Voraussetzungen,

13. Höhe des Säumniszuschlags,
14. Schuldner und Haftender.

(Fortsetzung des Aufsatzes in Nr. 38 der DStZ)

C. Der Säumniszuschlag

12. Voraussetzungen

Wird eine Steuerschuld nicht rechtzeitig entrichtet, so ist ein Säumniszuschlag in Höhe von 2 v. H. des Steuerrückstands verwirkt (§ 1 Abs. 1 StSäumG). Auf ein Verschulden des Betroffenen kommt es dabei — anders als beim Steuerzuschlag (Hinweis auf die Ausführungen im Abschnitt 9) — nicht an. Voraussetzung ist lediglich die nicht rechtzeitige Entrichtung der Steuerschuld.

Im Gegensatz zu der für die anderen Ungehorsamsfolgen gegebenen Regelung (Hinweis auf die Ausführungen zu Abschnitten 9, 15 und 21) ist die Festsetzung des Säumniszuschlags nicht in das Ermessen des Finanzamts gestellt, sondern bindend vorgegeschrieben. Der Säumniszuschlag ist beim Vorliegen seiner Voraussetzungen „verwirkt“. Das Finanzamt kann nicht etwa nur, sondern muß ihn festsetzen. Selbstverständlich ist wie beim Steueranspruch selbst auch beim Säumniszuschlag ein Erlass aus Billigkeitsgründen und dementsprechend ein Absehen von der Festsetzung möglich, wenn die Einziehung des Säumniszuschlags nach Lage des zur Entscheidung stehenden Falls unbillig wäre (Hinweis auf § 131 AO und die dazu ergangenen AbF-Erlasse). Sind aber die Voraussetzungen für einen Billigkeitserlass nicht gegeben, so kommt es für die Festsetzung des Säumniszuschlags auf irgendwelche Billigkeitserwägungen nicht an.

Nur die nicht rechtzeitige Entrichtung einer Steuerschuld (ausgenommen die Reichsfluchtsteuer) vermag den Säumniszuschlag auszulösen (§ 2 Abs. 1 StSäumG). Bei anderen Geldschulden (z. B. bei

dem Säumniszuschlag selbst oder bei Steuerzuschlägen, Erzwingungsgeldern, Geldstrafen, Zinsen oder Kosten) kommt ein Säumniszuschlag nicht in Betracht (§ 2 Abs. 2 StSäumG). Zu den anderen Geldschulden in diesem Sinn gehört jedoch nicht die Haftungsschuld, die neben oder an die Stelle der Steuerschuld selbst tritt, so daß auch die nicht rechtzeitige Entrichtung einer Haftungsschuld den Säumniszuschlag auslöst (Hinweis auf die Ausführungen im Abschnitt 14).

Die Steuerschuld ist nicht rechtzeitig entrichtet, wenn der Fälligkeitstag versäumt ist. Die rechtzeitige Entrichtung erfordert, daß der Entrichtungstag vor dem Fälligkeitstag liegt oder sich mit diesem deckt. Als Tag, an dem eine Zahlung entrichtet worden ist, gelten:

1. bei Übergabe oder Übersendung von Zahlungsmitteln an eine Steuerbehörde:
der Tag des Eingangs;
2. bei Überweisung auf das Postcheckkonto einer Steuerbehörde oder bei Einzahlung durch Postcheck:
der Tag, der sich aus dem Tagesstempelabdruck des Postcheckamts ergibt;
3. bei Überweisung auf das Reichsbankgirokonto einer Steuerbehörde:
der Tag, der sich aus dem Tagesstempelabdruck der Reichsbankanstalt ergibt;
4. bei einer sonstigen Überweisung:
der Tag, an dem der Betrag der Steuerbehörde gutgeschrieben wird;

5. bei einer durch Zahlkarte oder Postanweisung bewirkten Einzahlung an eine Steuerbehörde:
der Tag, der sich aus dem Tagesstempelabdruck der Aufgabepostanstalt ergibt;
6. bei Einzahlung aus dem Ausland:
der Tag, an dem der eingezahlte Betrag bei der Steuerbehörde eingeht oder ihr gutgeschrieben wird
(§ 4 StSäumG).

Wann die Steuerschuld zu entrichten ist (wann sie fällig ist), muß dem einzelnen jeweils in Betracht kommenden Steuerergesetz entnommen werden (Hinweis z. B. auf § 35 Abs. 1 und § 47 Abs. 2 EStG, § 7 UrkStG, § 33 TabStG und § 6 VierStG). Ist Stundung oder Aufschub oder sonst eine Frist für die Entrichtung der Steuerschuld gewährt worden, so ist die Steuerschuld mit dem Ablauf der Frist fällig (§ 99 AO). Dabei ist jedoch zu beachten, daß ein einmal verwirkter Säumniszuschlag nicht etwa dadurch beseitigt werden kann, daß für die nicht entrichtete Steuerschuld nachträglich (nach dem Fälligkeitzeitpunkt) Stundung beantragt und bewilligt wird (Hinweis auch auf den RdZ-Erlass vom 6. April 1936, RStBl. 1936 S. 295, zu Absatz 7).

Um welche Zeit der Fälligkeitstag überschritten wird, ist für die Verwirkung des Säumniszuschlags gleichgültig. Dem Steuerfäumnisgesetz gemäß genügt es, wenn die Steuerschuld auch nur um einen Tag zu spät entrichtet wird. Um die Härten, die sich daraus gerade für die Fälle einer kurzfristigen Überschreitung des Fälligkeitzeitpunkts ergeben können, zu mildern, ist durch den bereits erwähnten RdZ-Erlass vom 6. April 1936 zugelassen worden, daß von der Erhebung des Säumniszuschlags grundsätzlich abgesehen wird, wenn entweder

1. der Steuerbetrag, wegen dessen der Säumniszuschlag verwirkt ist, weniger als 50 Reichsmark bei derselben Steuerart beträgt, oder
2. der in Betracht kommende Steuerbetrag zwar 50 Reichsmark oder mehr beträgt, aber entrichtet wird, bevor wegen des Rückstands gemahnt oder öffentlich erinnert worden ist.

Dazu führt der RdZ-Erlass aus: „Als vor der Mahnung entrichtet im Sinn der Ziffer 2 gilt ein rückständiger Betrag:

1. wenn er entrichtet wird, bevor durch einen Beauftragten des Finanzamts (Bollziehungs- oder Abholungsbeamten, Rassenhilfsstellen) mündlich gemahnt wird, oder
2. wenn er spätestens an dem Tag entrichtet wird, an dem die Mahnung oder die Postnachnahme von der Finanzkasse oder einer Rassenhilfsstelle zur Post gegeben wird.

Als vor der öffentlichen Erinnerung entrichtet im Sinn der Ziffer 2 gilt ein rückständiger Betrag, wenn er spätestens an dem Tag entrichtet wird, an dem die öffentliche Erinnerung im Bezirk des Finanzamts erstmalig bekanntgemacht (öffentlich angeschlagen oder in einer Zeitung veröffentlicht) wird. Wird die öffentliche Erinnerung schon am Fälligkeitstag oder kurz vor dem Fälligkeitstag bekanntgemacht, so wird der Säumniszuschlag nicht erhoben, wenn die Steuer spätestens an dem ersten Werktag, der auf den Fälligkeitstag folgt, entrichtet wird.

Beispiele:

- A. M hätte seine Umsatzsteuerabschlusszahlung im Betrage von 49 RM und seine Einkommensteuerabschlusszahlung im Betrage von 51 RM spätestens mit dem Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe der beiden Steuerbescheide entrichten müssen (Hinweis auf § 13 Abs. 3 Satz 2 UStG und § 47 Abs. 2 Satz 1 EStG). Er hat erst nach Mahnung gezahlt.

Verwirkt sind zwei Säumniszuschläge, und zwar der eine für die nicht rechtzeitige Entrichtung der Umsatzsteuerabschlusszahlung und der andere für die nicht rechtzeitige

Entrichtung der Einkommensteuerabschlusszahlung. Erhoben wird jedoch nur der letztere.

- B. B hat seine Umsatzsteuervorauszahlung für Mai 1939 im Betrage von 232 RM am 12. Juni 1939, also verspätet (Hinweis auf § 13 Abs. 1 UStG), entrichtet. Die öffentliche Erinnerung war am Fälligkeitstag selbst, nämlich am 10. Juni 1939 (einem Sonnabend), durch Einrücken in die Zeitung bekanntgemacht worden.

Der Säumniszuschlag ist verwirkt. Er wird jedoch nicht erhoben (anders aber, wenn der Steuerbetrag am 13. Juni 1939, also nicht mehr an dem ersten Werktag, entrichtet worden wäre, der auf den Fälligkeitstag folgt).

Selbstverständlich ist es nicht der Sinn des erwähnten RdZ-Erlasses auch den zu schützen, der die vom Gesetz oder von der Finanzbehörde gesetzten Zahlungsfristen selten oder nie innehält, aber immer die Bedingungen beachtet, die dem Erlaß gemäß für die Nichterhebung des Säumniszuschlags erforderlich sind. In solchen Fällen ist es dem Ermessen des Finanzamts überlassen, ob es den Säumniszuschlag festsetzen will oder nicht: „Auch wenn die vorstehend angegebenen Voraussetzungen, unter denen von der Erhebung des Säumniszuschlags abzusehen ist, vorliegen, kann das Finanzamt den Zuschlag erheben, wenn es sich um Steuerschuldner handelt, die mehrfach mit Steuerbeträgen böswillig im Rückstand geblieben sind“ (Absatz 5 Satz 1 des RdZ-Erlasses).

Hinzuzuweisen bleibt noch auf ein Recht des Steuerpflichtigen, das gerade in diesem Zusammenhang oft von Bedeutung wird: Reicht ein freiwillig gezahlter Betrag zur Abdeckung aller Steuerrückstände nicht aus, so hat § 123 Abs. 1 AO gemäß der Steuerpflichtige das Recht zu bestimmen, auf welche der rückständigen Steuerschulden der gezahlte Betrag verrechnet werden soll. Ob die Verrechnung für das Reich günstig oder (z. B. wegen der Vermeidung eines Säumniszuschlags) ungünstig ist, ist dabei gleichgültig. Das Finanzamt hat in jedem Fall der Bestimmung des Steuerpflichtigen zu folgen. Nur wenn eine solche Bestimmung fehlt, hat das Finanzamt die Möglichkeit, über die Verrechnung selbst zu entscheiden (§ 123 Absätze 2, 3 und 4 AO).

Beispiel:

M ist mit seiner Umsatzsteuerabschlusszahlung für 1938 im Betrage von 56 RM im Rückstand. Er ist bereits gemahnt worden. Seine Einkommensteuerabschlusszahlung im Betrage von 96 RM wird am 26. August 1939 fällig. Am 25. August 1939 zahlt M 56 RM ein mit der Bestimmung, daß sie auf die fällig werdende Einkommensteuerabschlusszahlung verrechnet werden sollten.

Die Bestimmung ist zulässig. Das Finanzamt ist an die Bestimmung gebunden. Die Folge ist, daß — abgesehen von der rückständigen Umsatzsteuerabschlusszahlung — ein Säumniszuschlag nicht erhoben wird. Der neue Steuerrückstand beträgt weniger als 50 RM.

Könnte das Finanzamt selbst über die Verrechnung entscheiden — und das kann es, wenn die Bestimmung fehlt —, so würde es die 56 RM auf die Umsatzsteuerabschlusszahlung verrechnen und auch verrechnen müssen (Hinweis auf § 123 Abs. 4 Satz 1 AO). Die Folge wäre, daß auch wegen der Einkommensteuerabschlusszahlung ein Säumniszuschlag verwirkt wäre und zu erheben wäre, vorausgesetzt, daß M den Betrag nicht noch vor der ersten Mahnung gezahlt hätte.

13. Höhe des Säumniszuschlags

Der Säumniszuschlag beträgt 2 v. H. des rückständigen Steuerbetrags (§ 3 Abs. 1 StSäumG). Jrgendein Spielraum besteht demgemäß für die Bemessung des Säumniszuschlags ebensowenig wie für die Festsetzung selbst.

Der Säumniszuschlag beträgt auch dann nur 2 v. H. (und nicht ein entsprechendes Vielfaches), wenn ein und dieselbe Steuerschuld öfter als einmal nicht rechtzeitig entrichtet worden ist, wie zum Beispiel in dem

Fall, daß der gesetzliche Zahlungstag (Fälligkeitstag) für eine Steuerschuld verfaumt, dann Stundung beantragt und bewilligt und schließlich auch diese Zahlungssfrist nicht innegehalten wird. Denn der Säumniszuschlag ist § 1 Abs. 1 StSäumG ein „einmaliger“ Zuschlag, kann also wegen ein und derselben Steuerschuld nur einmal verwirkt sein.

Für die Berechnung des Säumniszuschlags wird der rückständige Steuerbetrag auf volle 10 RM nach unten abgerundet (§ 3 Abs. 2 Satz 1 StSäumG). Dabei werden mehrere Steuerbeträge nur dann zusammengerechnet, wenn sie dieselbe Steuerart betreffen und an demselben Tag fällig geworden sind (§ 3 Abs. 2 Satz 2 StSäumG).

Beispiele:

A. S ist mit seiner Einkommensteuerabschlußzahlung im Betrage von 199 RM und mit seiner Umsatzsteuerabschlußzahlung im Betrage von 76 RM im Rückstand. Er hat auch trotz Mahnung noch nicht gezahlt.

Verwirkt sind zwei Säumniszuschläge, und zwar wegen jeder der beiden Abschlußzahlungen. Eine Zusammenrechnung der Steuerrückstände findet nicht statt. Der Säumniszuschlag beträgt im ersten Fall 2 v. H. von 190 RM und im letzten 2 v. H. von 70 RM.

B. T ist mit seinen Umsatzsteuervorauszahlungen für Juli im Betrage von 87 RM und für August im Betrage von 104 RM im Rückstand. Er hat auch seine Umsatzsteuerabschlußzahlung im Betrage von 97 RM noch nicht gezahlt, obwohl sie am selben Tag wie die Vorauszahlung für August fällig geworden und ebenso wie die beiden Vorauszahlungen angemahnt worden ist.

Verwirkt sind drei Säumniszuschläge, und zwar je für die beiden Vorauszahlungen und die Abschlußzahlung. Für die Berechnung der Säumniszuschläge werden die Beträge der Umsatzsteuervorauszahlung für August und der Abschlußzahlung zusammengerechnet. Der Säumniszuschlag beträgt demgemäß, soweit es sich um die Voraus-

zahlung für Juli handelt, 2 v. H. von 80 RM und, soweit es sich um die beiden übrigen Steuerschulden handelt, 2 v. H. von 200 RM.

14. Schuldner und Haftender

Der Säumniszuschlag trifft den, der seine Steuer-schuld nicht rechtzeitig entrichtet hat. Ob die rechtzeitige Entrichtung möglich war, ob die Versäumung der Zahlungsfrist (des Fälligkeitstags) von einem Vertreter des Steuerpflichtigen oder von diesem selbst verschuldet worden ist, ist dabei — wie das Verschulden überhaupt — völlig gleichgültig.

Schuldner des Säumniszuschlags kann demgemäß immer nur der Schuldner des entsprechenden Steuerrückstands (der Steuerpflichtige selbst) sein. Anderen Personen gegenüber kommt ein Säumniszuschlag nicht in Betracht, und zwar auch dann nicht, wenn sie — wie zum Beispiel als Bevollmächtigte §§ 108 und 103 AO gemäß — für die rechtzeitige Entrichtung der Steuerschuld hätten sorgen müssen.

Eine Ausnahme ist jedoch zu beachten: Schuldner des Säumniszuschlags kann auch der Schuldner einer Haftungsschuld sein, wenn diese nicht rechtzeitig entrichtet worden ist. Die enge Verbundenheit, die zwischen der Steuerschuld und der entsprechenden Haftungsschuld besteht (Hinweis auf die Ausführungen zu Abschnitt 1 Absatz 7), und die Ähnlichkeiten, die zwischen der Rechtsstellung des Steuerpflichtigen und der des Haftenden bestehen (Hinweis auf die Ausführungen zu Abschnitt 11 Absatz 3), rechtfertigen es, die Haftungsschuld als Steuerzahlung im Sinn von § 2 Abs. 1 StSäumG aufzufassen und ihre nichtrechtzeitige Entrichtung als Voraussetzung für die Verwirkung eines Säumniszuschlags auch dem Haftenden gegenüber genügen zu lassen.

Die Umsatzsteuerbefreiungen der Verpachtungen

und Vermietungen von Grundstücken Von Steuerinspektor Göhler, Greiz

Inhalt:

1. Die Rechtsgrundlage,
2. Verpachtung und Vermietung,
3. Grundstücke,
4. Beispiele aus der Rechtsprechung
 - a) Anerkennung des § 4 Ziffer 10 UStG,
 - b) Verjagung des § 4 Ziffer 10 UStG,
 - aa) Pacht- oder Mietverhältnis nicht anerkannt,
 - bb) Kaufvertrag,
 - cc) Verwahrungsbetrag,
5. Gemischte Verträge,
6. Gaststättenbeherbergung,
7. Zimmervermietung,
8. Berechtigungen, auf die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden,
9. Staatliche Hoheitsrechte, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen,
10. Buchnachweis für die steuerfreien Entgelte.

1. Die Rechtsgrundlage

Steuerfrei sind nach § 4 Ziffer 10 UStG 1934 die Verpachtungen und Vermietungen

- a) von Grundstücken (mit Ausnahme der Gaststättenbeherbergung),
- b) von Berechtigungen, auf die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und
- c) von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen.

Die Fassung des § 2 Ziffer 7 UStG 1932 enthielt noch die Befreiungsausnahme bezüglich der „eingerichteten Räume“. Diese Regelung wurde aber wegen der Unterscheidungsschwierigkeiten, die bei der Rechtsprechung entstanden waren, und aus Gründen der Verwaltungsentlastung wieder aufgegeben.¹⁾ Die schon seither vom

Reichsfinanzhof vertretene Auffassung der Steuerpflicht gewerbemäßiger Beherbergung fand ihren Niederschlag in Satz 2 des § 4 Ziffer 10 UStG 1934. Im übrigen ist der Wortlaut von den verschiedentlichen Gesetzesänderungen der verflorenen Jahre unberührt geblieben (siehe § 2 Ziffer 4 UStG 1926 und UStG 1919). Deshalb besitzen die meisten darüber ergangenen RFG-Entscheidungen noch heute Geltung, soweit sie sich nicht mit der Begriffsauslegung der eingerichteten Räume zu befassen hatten.

2. Verpachtung und Vermietung

Die Prüfung, ob ein Pacht- oder Mietverhältnis im einzelnen Fall gegeben ist, gestaltet sich nicht immer einfach. Oft grenzen die vertraglichen Vereinbarungen dicht an das Wesen eines Kaufvertrags (§ 433 BGB) oder eines Verwahrungsbetrags (§ 688 BGB). Der Reichsfinanzhof hat betont, daß bei der Auslegung der wirklichen Vertragsinhalt zu erforschen ist. Die vom

¹⁾ Siehe Reinhardt, „Die neuen Steuergesetze“, S. 20 und S. 282.

Steuerpflichtigen gebrauchte Bezeichnung „Pacht“ oder „Miete“ ist nicht ausschlaggebend. Nicht auf willkürlich festgesetzte Vereinbarungen, sondern auf die tatsächliche Gestaltung des Vorgangs soll es ankommen. Der Pacht- oder Mietbegriff ist ausschließlich nach den Grundsätzen des Bürgerlichen Gesetzbuchs zu beurteilen. Das Steuerrecht hat sich hier — im Gegensatz zu anderen steuerlich erheblichen Vorgängen des Umsatzsteuergesetzes — bewußt an das bürgerliche Recht angelehnt. Es wird daher bei diesem Teilgebiet des Steuerrechts besonders oft notwendig, sich mit dem materiellen Privatrecht zu befassen.

Ein Mietverhältnis nach § 535 BGB hat die Gebrauchsunterlassung zum Gegenstand. Es erstreckt sich in der Regel nur auf körperliche Gegenstände (Sachen, § 90 BGB). Die Gewährung des Gebrauchs und des Fruchtgenusses bilden, § 581 BGB zufolge, den Inhalt des Pachtvertrags. Dabei sind als Früchte die Erzeugnisse, Ausbeute oder Erträge anzusehen (§ 99 BGB). Der Verpächter können alle Gegenstände (Gegenstand ist der Oberbegriff für die Sache) unterliegen, also auch im materielle Güter und Rechte. Der Miet- oder Pachtzins stellt als Besteuerungsmaßstab das Entgelt (§ 5 Absatz 1 UStG) für eine Art gewerblicher Leistung (§ 1 Ziffer 1 UStG) dar. Für dieses soll jedoch in den Ausnahmefällen des § 4 Ziffer 10 UStG keine Steuerpflicht bestehen.

Oft scharf an der Grenze eines Pachttatbestands liegen die Fälle, die eine Gestattung oder Duldung von Handlungen zum Gegenstand haben. Auf solche Entgelte für die Einräumung von Rechten trifft die Verpächterbefreiung nicht zu (z. B. Verzicht einer Stadt gegenüber einer ElektrizitätswG auf eigene Stromversorgung gegen Entgelt.²⁾ Aus diesem Grund ist die „Pacht“ für die Aufstellung eines Tabakwarenstandes in einer Gastwirtschaft für steuerpflichtig erklärt worden.

3. Grundstücke

Der Grundstücksbegriff ist in Anpassung an das Reichsbewertungsgesetz³⁾ anzulegen. Rechte sind allgemein auch vom umsatzsteuerlichen Standpunkt aus nicht als Sachteile eines Grundstücks zu behandeln. Ihre Verpachtung ist daher umsatzsteuerpflichtig. Zum Grundstück gehören alle seine Bestandteile einschließlich der wesentlichen Bestandteile (§§ 93 bis 95 BGB), insbesondere die darauf errichteten Gebäude und die mit dem Boden zusammenhängenden Erzeugnisse (Pflanzungen).

Nicht zu den Bestandteilen gehören die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbundenen Sachen und das Zubehör (§§ 97 und 98 BGB). Deshalb ist die Vermietung von vorübergehend errichteten Ausstellungspavillons, von Galerien, Baracken und Schuppen ohne Grundmauern und von Maschinen und Gerätschaften steuerpflichtig. Darüber hinaus ist durch den am 1. Januar 1936 in Kraft getretenen § 36 UStWB (früher § 28 UStWB) bestimmt worden, daß bei Maschinen und sonstigen Betriebsanlagenvorrichtungen aller Art auch dann keine Miet- oder Pachtbefreiung eintritt, wenn sie durch die sogenannte Verbindung (§ 946 BGB) zu wesentlichen Grundstücksbestandteilen geworden sind. Wesentlich sind solche Bestandteile, die nicht voneinander getrennt werden können, ohne daß sie zerstört oder in ihrem Wesen verändert werden. Steuerpflicht besteht somit gegenüber allen „Betriebsvorrichtungen“ im Sinn des Reichsbewertungsgesetzes (§ 50 Absatz 1 Satz 2 des Reichsbewertungsgesetzes).⁴⁾ Das sind alle maschinenähnlichen Anlagen und alle von Menschenhand geschaffenen und einem Betrieb unmittelbar dienenden Vorrichtungen (z. B. eine in das Kesselhaus eingebaute Kesselanlage).

²⁾ Siehe NWB-Steuerwarte 1938 S. 135 Abschn. II B Ziffer 2.

³⁾ Siehe §§ 29, 45, 47, 48, 49, 50, 57 und 58 BewG.

Die Gemeinden werden mit den Pachteinnahmen zur Umsatzsteuer heranzuziehen sein, die ihnen aus der Gebrauchsüberlassung ihrer Plakatsäulen und Plakattafeln zufließen. Diese Plakattafeln werden in der Regel von Reklameunternehmen errichtet. Sie gehen in das Eigentum der Gemeinde über, auf deren Grund und Boden sie stehen. In Thüringen sind diese Vorrichtungen an die Firma Monumental- und Plakatreklame GmbH in Weimar verpachtet, die einzelne Flächen an ihre Kundschaft weiterverpachtet.

Wenn ein Gastwirt seinen Gästen (Einzelpersonen oder Vereinen) die in seinem Wirtshaus errichtete Regelbahn gegen Entgelt zur Verfügung stellt, ergibt sich volle Umsatzsteuerpflicht. Die Regelbahn stellt ebenso eine Betriebsanlage dar wie etwa das in der Gaststube aufgestellte Billard. Die damit notwendig verbundene Grundstücksbenutzung steht ganz im Hintergrund steuerlicher Betrachtung. Das Entgelt wird in der Hauptsache deshalb erhoben, weil mit der Benutzung der Regelbahn besondere Unterhaltungsaufwendungen entstehen. — Die gleiche Auffassung wird zu vertreten sein, wenn die einem Verein gehörende Regelbahn gegen Entgelt vermietet wird. Auch hier besteht die Leistung des Vermieters nicht in der Hauptsache in der Überlassung von Grundstücksanteilen (Räume zur Ausübung des Regelsports), sondern von Regelbahnanlagen.

Auch bei der Saalvermietung (Reservierung) zu geselligen Veranstaltungen in einer Gastwirtschaft besteht Steuerpflicht (einschließlich der Entgelte für leere Nebenräume zur Benutzung für Photo- und Schießbudenzwecke). Bei diesem Reservieren wird dem Gastwirt gewöhnlich eine bestimmte Umsatzhöhe vom Veranstalter gewährleistet. Das Entgelt wird auch hier weniger wegen der Raumüberlassung als wegen der Herrichtungs- und Unterhaltungsausgaben gefordert. Die gleichen Gesichtspunkte treffen auf die Eintrittsgelder bei Veranstaltungen zu.

Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung brauchen nicht immer beim vollen Grundstück vorzuliegen. Auch bestimmte Grundstücksanteile (Sachteile nach bürgerlichem Recht) können von der Besteuerung ausgenommen sein. Die Gesichtspunkte der Freistellung treffen in gleichem Maß auf die Untervermietung⁵⁾ und die Unterverpachtung zu. Die Steuerbefreiung der Hauptleistung schließt die mit ihr zusammenhängenden Nebenleistungen ein.⁶⁾ Die Einnahmen für Wasser, Hausbeleuchtung, Schornsteinreinigung, Heizung, Fahrstuhlbenutzung und Abgabe von Dampf und Warmwasser sind also steuerbefreit. (Für die Belieferung mit Licht- und Kraftstrom durch zusammenhängende Leitungen ist die Steuerbefreiung aus § 4 Ziffer 5 b UStG zu entnehmen.)

4. Beispiele aus der Rechtsprechung

a) Anerkennung des § 4 Ziffer 10 UStG

Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung sind erfüllt bei:

1. einem Wassersportheim, das bestimmte Stände zur Booteinstellung vermietet (Steuerpflicht besteht aber, wenn die Boote durch Bedeckung mit Teerpappe auf dem unbebauten Ufergelände in Obhut genommen werden);⁷⁾
2. Verpachtung von Grasnutzungen auf Feldwegen. Hier gilt — im bewußten Gegensatz zur Beurteilung der Obsterträge, siehe Abschnitt b 2 — der Feldweg als verpachtet;⁸⁾

⁴⁾ Siehe RdF-Erlaß vom 17. 6. 1935 S 3231 A — 410 III.

⁵⁾ RdF 7. 11. 1930 V A 890/29 (MStBl. 1931 S. 164).

⁶⁾ RdF 17. 3. 1933 V A 390/32 (MStBl. 1933 S. 1326).

⁷⁾ RdF 6. 11. 1938 V A 10/36 (MStBl. 1937 S. 11).

⁸⁾ RdF 26. 7. 1929 V A 912/28 (MStBl. 1929 S. 603).

3. einem Weidevertrag;⁹⁾
4. längerer Grundstücksvermietung als Tennisplatz oder Trainierbahn (steuerpflichtig jedoch, wenn nur stundenweise für diese Zwecke vermietet);¹⁰⁾
5. Garagenvermietung in einem Miethaus (siehe Abschnitt 7 Zimmervermietung), oder wenn sonst Einzelboxen oder bestimmte Plätze vermietet sind;
6. einem Bahnhofsgebäude, in dem Fußboden- und Wandflächen zur Aufstellung von Automaten oder Schaukästen vermietet werden. Der RFG nimmt den Standpunkt ein, daß eine Grundstücksvermietung stets dann gegeben ist, wenn lediglich Fußboden- und Wandflächen zur Vermietung kommen und die Automaten und Schaukästen von den Mietern erstellt werden (anders die Beurteilung bei der Aufstellung von Tabakwarenständen in Gastwirtschaften. Hinweis auf Abschnitt 2 Absatz 3). Dabei ist es ohne Belang, ob die Schaukästen mit dem Gebäude verbunden worden sind. — Befinden sich Schaukästen im Eigentum der Reichsbahn, so besteht für die auf diese Betriebsvorrichtungen entfallenden Entgeltsteile Steuerpflicht;
7. Marktstandgeldern der Gemeinden. Diese Einnahmen haben ihren Grund nicht in der Gewährung eines Rechts zur Ausübung des Markthandels. Ebenso verhält es sich bei den anlässlich des Schützenfestes aufkommenden Platzgeldern der Privilegierten Schützenvereinigungen;
8. Ausbeuteverträgen über Erdöl, Kohlen, Steine, Torf und Kies, und zwar auch dann, wenn nicht eine fixe Pacht, sondern eine bewegliche Ausbeute-Mengenpacht vereinbart ist. Diese Vereinbarungen sind nicht als Kaufverträge, sondern als echte Pachtverträge anzusprechen.¹¹⁾

b) Verfassung des § 4 Ziffer 10 UStG

In den folgenden Fällen wurde von der Rechtsprechung eine Steuerbefreiung nicht anerkannt. Die Einnahmen waren als aus gewerblichen Leistungen herrührend (§ 1 Ziffer 1 UStG) zu versteuern.

aa) Pacht- oder Mietverhältnis nicht anerkannt

Ein Pacht- oder Mietverhältnis liegt nicht vor bei:

1. Bestellung des Erbbaurechts¹²⁾ (hier in Abweichung von der Handhabung nach § 50 Absatz 2 ABewG). Das Erbbaurecht ist das veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Oberfläche eines Grundstücks ein Bauwerk zu haben. Die meist von den Gemeinden vereinbarten Erbbauszinsen sind daher steuerpflichtig;
2. Bestellung von beschränkt persönlichen Dienstbarkeiten (§ 1090 BGB) mit nachhaltigen Vergütungen (z. B. das gewerbliche „Nutzungsrecht von Gebäudeteilen“);¹³⁾
3. Aufnahme in ein Krankenhaus. Hier bildet nicht die Vermietung eines bestimmten Krankenzimmers den Hauptinhalt des Aufnahmevertrags;
4. Verpachtung der einer Gemeinde zustehenden Ausnutzung eines Seestrands für Badebetriebszwecke;
5. Verzichtleistung einer Stadtgemeinde gegen Entschädigung gegenüber einer Elektrizitätsgesellschaft, die sich zur Errichtung eines Straßenbahnbetriebs verpflichtet hatte;
6. Vermietung von Außenflächen eines Gebäudes zu Werbezwecken (z. B. Automobilwerbung am ersten Hause eines Ortes).

bb) Kaufvertrag

Eigentumsübergang durch Kaufvertrag wurde angenommen bei:

1. dem Erwerb des zukünftigen Ertrags von forstwirtschaftlichen Grundstücken (Ernte der Nadelholzzapfen);¹⁴⁾
2. einer Sommerweidegrasung (Überlassung des Weiderechts auf bestimmte Zeit);
3. einem Grasgewinnungsvertrag (Verkauf von Gras auf dem Halm);¹⁵⁾
4. Versteigerung der Ernte von Obstpflanzungen an Straßenrändern.¹⁶⁾

cc) Verwahrungsvertrag

Ein Verwahrungsvertrag, der die Obhut zum Gegenstand hat (Fürsorge und Schutz gegen Witterungseinflüsse und gegen Entwendung), wurde unterstellt bei:

1. der Kühlhausmiete in einer städtischen Markthalle (hier ist auch eine Teilung des Vertragsinhalts nach der Seite der öffentlich-rechtlichen Tätigkeit hin — § 18 UStDV — nicht zulässig. Steuerfrei ist aber die Überlassung der Kühlräume eines städtischen Schlachthofs im Rahmen des Schlachthofbetriebs);
2. Getreidelagerung in einem Lagerhaus, wenn das Entgelt nach der eingelagerten Getreidemenge bemessen wird.

5. Gemischte Verträge

In ein und demselben Vertrag können gleichzeitig Vereinbarungen getroffen werden über die Verpachtung von Grundstücken oder Grundstücksteilen und von anderen Sachen. Wenn bei diesem gemischten Vertrag der auf das Grundstück entfallende Entgeltsteil nicht verhältnismäßig geringwertig ist, hat er als steuerfrei auszuscheiden. Erforderlichenfalls muß die auszuscheidende Summe nach dem Verhältnis der Pachtobjekte zueinander geschätzt werden. Steuerpflichtig ist nur der Pacht- oder Mietzinsanteil, der auf die Maschinen, Anlage- und Inventargegenstände und auf sonstige bewegliche Sachen entfällt (z. B. Bestuhlung in einem Theatertraum oder in einer Turnhalle).

Diesen Rechtsatz hat der RFG herausgestellt für die Verpachtung

- eines ganzen Unternehmens,¹⁷⁾
- einer Privatbahn,¹⁸⁾
- einer Katskellerwirtschaft,¹⁹⁾
- eines Theaters mit Bühneneinrichtung und Restaurationsräumen,²⁰⁾
- von Inventarstücken²¹⁾ und
- von Kalkvorkommen.

Bei der steuerpflichtigen Zimmervermietung mit voller Verpflegung ist die reine Raum- miete auszuscheiden.

Die einer Stadt von einer Elektrizitätsgesellschaft gewährte Konzessionsgebühr ist insoweit steuerfrei zu lassen, als damit die Überlassung von öffentlichen Straßen und Plätzen für die Errichtung elektrischer Leitungen und Anlagen zur Abgeltung kommt. Dagegen unterliegt der Entgeltsteil der Steuer, den die Gemeinde für den Verzicht auf eigene Versorgung und die Duldung der Überführung elektrischer Leitungen über ihr Gebiet bekommt.²²⁾

⁹⁾ RFG 31. 1. 1923 V A 38/28 (RStBl. 1923 S. 103).
¹⁰⁾ RFG 9. 7. 1923 V A 433/22 (RStBl. 1923 S. 384).
¹¹⁾ RFG 11. 10. 1922 V A 385/22 (RStBl. 1923 S. 45).
¹²⁾ Siehe Verordnung vom 15. 1. 1919 (RStBl. S. 72 ff.); RFG 10. 3. 1933 V A 490/32 (RStBl. 1933 S. 1343) und 27. 4. 1934 V A 90/34 (RStBl. 1934 S. 796).
¹³⁾ RFG 18. 5. 1934 V A 871/33 (RStBl. 1934 S. 930) und 27. 8. 1937 V A 589/36 (RStBl. 1937 S. 1059).

¹⁴⁾ RFG 10. 9. 1937 V A 231/37 (RStBl. 1937 S. 1139).
¹⁵⁾ RFG 11. 7. 1922 V A 184/22 (RStBl. 1922 S. 278).
¹⁶⁾ RFG 20. 5. 1926 V A 259/26 S (RStBl. 1926 S. 227).
¹⁷⁾ RFG 4. 6. 1937 V A 389/36 (RStBl. 1937 S. 999).
¹⁸⁾ RFG 4. 4. 1924 V D 3 (Gutachten; RStBl. 1924 S. 157).
¹⁹⁾ RFG 7. 5. 1926 V A 288/26 (RStBl. 1926 S. 227).
²⁰⁾ RdF-Erlaß 7. 12. 1934 S 4030 — 50 III (RStBl. 1934 S. 1538: B 1).
²¹⁾ RFG 18. 1. 1929 V A 784/28 (RStBl. 1929 S. 258).
²²⁾ RFG 28. 2. 1930 V A 727/29 (RStBl. 1930 S. 387) und

Bei Einstellungsverträgen mit Großgaragen, die auf länger als einen Monat abgeschlossen werden, können monatlich 20 RM, als auf Gebäudemiete entfallend, befreit werden.

Das von einem Berufsphotographen an eine Gemeinde entrichtete Entgelt für die Gewährung von Aufnahmen und Bilderverkäufen im Kurpark wurde für steuerpflichtig erklärt, weil der wesentliche Vertragsinhalt nicht in der Verpachtung des Parkgrundstücks (für die Aufstellung eines Verkaufsstandes) zu erblicken war.²³⁾

Bei der stundenweisen (abendweisen) Vermietung eines Musiksaals an Konzertveranstalter ist die eigentliche Raummiete steuerfrei. Die Befreiung erstreckt sich jedoch nicht auf die Teile des Entgelts, die auf die Bestuhlung, auf das Bühnenzubehör, auf eine eingebaute Orgel oder andere mitüberlassene Musikinstrumente (z. B. Flügel) entfallen (selbst wenn solche Gegenstände mit dem Gebäude fest verbunden sind).²⁴⁾

6. Gaststättenbeherbergung

Für die Annahme einer Gaststätte im umsatzsteuerlichen Sinn ist nicht der allgemeine Sprachgebrauch maßgebend. Es kann insbesondere nicht die Begriffsbestimmung des Gaststättengesetzes vom 28. April 1934 (RGBl. I S. 146) herangezogen werden. In § 37 UStDB (früher § 28 a UStDB) ist eine besondere, steuerlichen Zwecken dienende Begriffsbestimmung gegeben worden: Bereithaltung von Räumen zur Fremdenbeherbergung.

Nach der bisherigen Fassung kam steuerlich dem Merkmal eines gemeinschaftlichen Aufenthaltsraumes Hauptbedeutung zu. Ob die Beherbergungsräume möbliert sind, spielt dabei keine Rolle. Auch auf die Tatsache einer Konzessionserteilung kommt es nicht entscheidend an. Es ist auch nicht erforderlich, daß die Öffentlichkeit zur Gaststätte jederzeit Zutritt hat. Eine Beschränkung des Gaststättenbetriebs auf die Mitglieder eines geschlossenen Kreises ist daher steuerlich unbeachtlich. Nicht als gemeinsame Aufenthaltsräume sind die Küchen, Besuchsräume und Wärmehallen in Heimen zu betrachten. Als Gaststätten in diesem Sinn wurden das Heim eines gemeinnützigen Ruhegeldvereins²⁵⁾ und ein auf seine Mitglieder beschränktes Vereinshospiz behandelt.²⁶⁾

Die ab 1. Januar 1939 in Kraft getretenen UStDB 1938 bringen insofern eine Änderung, als jetzt das Erfordernis des „gemeinschaftlichen Aufenthaltsraumes“ aufgegeben und die Voraussetzung der vorübergehenden Beherbergung aufgenommen worden ist. Den Wohnräumen werden Schlafräume gleichgestellt. Ob auch Speisen und Getränke verabreicht werden, ist bei dieser Rechtslage bedeutungslos. Diese neuen Gesichtspunkte werden voraussichtlich in manchen Fällen eine nochmalige Prüfung des Sachverhalts erforderlich machen. Das kann verschiedentlich jezt den Eintritt in die Steuerpflicht zur Folge haben (z. B. bei den sich auf Schlafgelegenheit beschränkenden Herbergen, bei Vermietung an Feriengäste und Kurpatienten). Teilweise wird ab 1939 eine Befreiung bisher steuerpflichtiger Unternehmen in Betracht kommen (Altersheime, in denen alte Leute ihren dauernden Aufenthalt nehmen). Fremdenheime sind aber auch mit den Einnahmen aus Dauervermietung steuerpflichtig. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung können Gaststättenunternehmer mit weniger als vier Zimmern oder weniger als sechs Betten unbesteuert gelassen

werden, wenn nicht gleichzeitig auch volle Verpflegung besteht.²⁷⁾

7. Zimmervermietung

Die Vermietung möblierter Zimmer ist — im Gegensatz zur Gaststättenbeherbergung — ihrer Natur nach regelmäßig nicht auf nur vorübergehendes Wohnen abgestellt (Begründung des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts: §§ 13 und 14 StAnpG). Hier liegt (auch nach den jetzt gültigen UStDB 1938) ein steuerfreies Mietverhältnis hinsichtlich eines Grundstücks-Sachteiles vor.²⁸⁾ Zum steuerfreien Entgelt gehören auch die Nebenleistungen, wie Frühstück, Licht usw. Nur bei voller Verpflegung besteht Umsatzsteuerpflicht, und zwar dann auch bezüglich des Frühstücks (nicht aber für die eigentliche Zimmermiete). Auch der auf die Möbel entfallende Mietzinsanteil ist dann zur Steuer heranzuziehen (gemischter Vertrag).²⁹⁾ Meistens wird es zu einer Steuerfestsetzung in diesen Fällen wegen der Kleinbetragsgrenze des § 63 UStDB (früher § 64 UStDB) nicht kommen.

8. Berechtigungen, auf die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden

Als ein grundstücksgleiches Recht gilt die Kohlenabbauergerechtigkeit.

Bei den Hypothekenberechtigungen sind zwei Gruppen zu unterscheiden: subjektiv-dingliche und subjektiv-persönliche Rechte.

Der RFG hat für eine vor 1810 konzeffionierte preussische Apothekengerechtigkeit die Steuerbefreiung der Verpachtung zugelassen, da das Recht durch Anlegung eines eigenen Grundbuchblatts und durch Eintragung in die Abteilung I grundstücksgleichen (subjektiv-dinglichen) Charakter erhalten hatte.³⁰⁾ Anders lagen die Verhältnisse dagegen bei einer subjektiv-persönlichen Gerechtigkeit, für die ein Grundbuchblatt nicht angelegt oder eine Eintragung in Abteilung II des für das Grundstück bestehenden Blattes erfolgte. Ein derartiges Recht kann nicht Gegenstand eines Grundstücks sein und damit zu keiner Steuerbefreiung führen.³¹⁾

Steuerpflicht besteht weiter bei den von den Jagdgenossenschaften verpachteten Jagd-rechten, beim Fischereirecht und bei der Patentrückung durch Lizenzgebühr.³²⁾ Es liegt dabei eine Einräumung von Rechten vor. Dafür besteht grundsätzlich keine Befreiung. Siehe Abschnitt 2 Absatz 3.

9. Staatliche Hoheitsrechte, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen

Zu den für eine Verpachtung in Betracht kommenden Hoheitsrechten sind die Bergwerksregale der Länder (z. B. das preussische Bernsteinregal) und die Brücken- und Fährgerechtigkeiten zu zählen.³³⁾ Eine praktische Anwendung der Vorschrift kommt nur selten in Betracht.

10. Buchnachweis für die steuerfreien Entgelte

Besondere Bestimmungen (siehe z. B. § 14 UStDB) sind für die nach § 4 Ziffer 10 UStG befreiten Einnahmen oder Einnahmeteile nicht getroffen worden. Es gilt in solchen Fällen die allgemeine Regelung des § 161 Absatz 1 Ziffer 2 AO, wonach diese Entgelte in der Buchführung ersichtlich zu machen sind.

²⁷⁾ RdZ-Erlass 20. 1. 1939 S 4015 — 1 III (RStBl. 1939 S. 136).

²⁸⁾ Siehe Pressenotiz des Reichsministers der Finanzen 27. 12. 1938: Absatz 2 Ziffer 6 (RStBl. 1939 S. 8).

²⁹⁾ RdZ-Erlass 7. 12. 1934 S 4030 — 50 III (RStBl. 1934 S. 1542).

³⁰⁾ RFG 11. 1. 1935 VA 127/34 (RStBl. 1935 S. 636).

³¹⁾ RFG 17. 7. 1928 VA 104/28 (RStBl. 1928 S. 304).

³²⁾ RFG 5. 9. 1930 VA 1042/29 (RStBl. 1931 S. 152).

³³⁾ RFG 10. 9. 1926 VA 94/26 S (RStBl. 1926 S. 335).

3. 10. 1930 VA 492/30 (RStBl. 1931 S. 155) sowie 25. 10. 1935 VA 462/35 (RStBl. 1936 S. 853).

²³⁾ RFG 20. 8. 1934 VA 985/32 (RStBl. 1934 S. 1393).

²⁴⁾ RFG 5. 5. 1939 V 498/38 (RStBl. 1939 S. 806).

²⁵⁾ RFG 19. 3. 1937 VA 62/37 (RStBl. 1937 S. 608).

²⁶⁾ RFG 10. 12. 1935 VA 549/35 (RStBl. 1936 S. 206).

Die Erzwingungsstrafe (§ 202 AO) Von Steuerinspektor *Albert Gierschmann*, Graz**Inhalt:**

- | | |
|---------------------------------|--------------------------------------|
| 1. Einführung, | 9. Aufforderung und Androhung, |
| 2. Anwendungsgebiet, | 10. Keine mündliche Androhung |
| 3. Personenkreis, | 11. Höhe der Geldstrafe, |
| 4. Sachliche Beschränkungen, | 12. Erfahhaftstrafe, |
| 5. Sollvorschriften, | 13. Strafvollstreckung, |
| 6. Geldleistungen, | 14. Verjährung, |
| 7. Ausschluß von Zwangsmitteln, | 15. Öffentliche Behörden und Beamte, |
| 8. Form der Anordnungen, | 16. Rechtsmittel. |

1. Einführung

Der Steuerpflichtige hat nicht bloß die Pflicht, Steuern zu zahlen, es trifft ihn auch eine eigene Hilfspflicht bei den Maßnahmen der Behörde zur Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung. Kraft dieses Gewaltverhältnisses der Finanzbehörde zu dem Steuerpflichtigen kann ihm vorge-schrieben werden, was er zur Erfüllung des Zwecks dieser Maßnahmen zu tun und zu unterlassen hat. Es können ihm auch im Einzelfall besondere Befehle gegeben werden. Die Verwaltungsbehörde ist dabei nur an den Rahmen des Gesetzes und an ihr pflichtmäßiges Ermessen gebunden (RFG Gr. S. D 10/36 vom 19. 12. 1936, RStBl. 1937 S. 1).

Aber nicht nur der Steuerpflichtige, sondern auch an d e r e Personen sind nach der Reichsabgabenordnung und nach den Steuergesetzen oft zur Hilfeleistung gegenüber der Finanzbehörde verpflichtet. Man denke nur an die vielfältigen Pflichten zur Auskunfterteilung u. ä.

Das Finanzamt kann die Befolgung seiner Anordnungen erforderlichenfalls erzwingen.

§ 202 Abs. 1 AO

„Die Finanzämter können Anordnungen, die sie im Besteuerungsverfahren (einschließlich der Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung) innerhalb ihrer gesetzlichen Befugnisse treffen, durch Geldstrafen, Ausführung auf Kosten des Pflichtigen und unmittelbar erzwingen.“

2. Anwendungsgebiet

Der Finanzzwang kann angewendet werden im Besteuerungsverfahren, das heißt also im Steuerermittlungsverfahren, im Steueraufsichtsverfahren, im Gebungsverfahren, im Beitreibungsverfahren, im Rechtsmittelverfahren und im Strafverfahren. In letzterem jedoch mit der Einschränkung, daß gegen den Beschuldigten selbst Zwangsmittel nach § 202 AO nicht zulässig sind. Außerdem kann der Finanzzwang auch angewendet werden im Erstattungsverfahren und im Vergütungsverfahren.

Grundsätzlich sind alle Anordnungen der Finanzbehörden erzwingbar, die im Besteuerungsverfahren auf Grund einer entsprechenden gesetzlichen Ermächtigung getroffen werden. Eine Anordnung nach § 202 AO kann auch einen im Gesetz selbst enthaltenen Rechtsbefehl zum Inhalt haben. Das gilt auch, wenn die Nichtbeachtung einer Anordnung unter Strafe gestellt ist; denn die Ermittlung des Steueranspruchs bildet den Mittelpunkt des Verfahrens vor dem Finanzamt. Daß durch ein Gesetz bestimmte Hilfspflichten dem Steuerpflichtigen auferlegt und ihre Nichtbeachtung unter Strafe gestellt sind, bringt das Finanzamt nicht weiter in der Feststellung des Steueranspruchs. Es entspricht daher einem Bedürfnis der Verwaltung, daß sie in den Stand gesetzt wird, auch einen im Gesetz enthaltenen Rechtsbefehl durch eine eigene Anordnung (durch der Wiederholung fähige Androhung von Zwangsmitteln) zu erzwingen.

Nach der bisherigen Fassung des § 413 AO war eine Konkurrenz zwischen § 413 und § 202 AO ausgeschlossen. Nach der Neufassung des § 413 (in der ab 1. Juli 1939 gültigen Fassung) ist dieses Verbot aufgehoben worden. Es besteht also die Möglichkeit, daß wegen einer Steuerordnungswidrigkeit eine Geldstrafe nach § 413 AO festgesetzt werden kann und die Beseitigung dieser Ordnungswidrigkeit nach § 202 AO erzwungen wird.

3. Personenkreis

Hinsichtlich des Personenkreises enthält § 202 nur die einzige Ausnahme, daß gegen öffentliche Behörden Zwangsmittel nicht zulässig sind (§ 202 Abs. 5).

Von dieser Ausnahme abgesehen, sind Zwangsmittel sowohl gegen natürliche als auch gegen juristische Personen anwendbar, sowohl gegen den Steuerpflichtigen als auch gegen Vertreter, Verwalter, Bevollmächtigte, Auskunftspersonen, Sachverständige usw.

Anordnungen, die eine Körperschaft betreffen, können sowohl gegenüber der Körperschaft, vertreten durch den Vorstand, als auch gegenüber dem Vorstand persönlich erzwungen werden. Es steht in der Wahl des Finanzamts, ob es eine Anordnung an die Körperschaft oder an den gesetzlichen Vertreter persönlich richten will.

Der gesetzliche Vertreter einer Körperschaft kann sich der Pflicht, einer Anordnung des Finanzamts nachzukommen, nicht entziehen. Der Reichsfinanzhof hat z. B. entschieden, daß der Einwand einer Aktiengesellschaft, ihr Vorstand habe die ihr obliegende Pflicht für sie nicht erfüllen können, weil ihm der Aufsichtsrat die Erfüllung unterlagt habe, rechtlich unzulässig ist (RFG IA 29/25 Urteil vom 13. März 1925, RStBl. 1925 S. 103).

4. Sachliche Beschränkungen

In sachlicher Hinsicht sind für eine Beschränkung des Finanzzwanges die folgenden Einschränkungen gegeben:

- Die Befolgung von Sollvorschriften kann im allgemeinen nicht erzwungen werden;
- Geldleistungen, die nach den Steuergesetzen geschuldet werden, können nicht erzwungen werden;
- Wo das Gesetz Zwang ausdrücklich ausschließt, findet § 202 AO niemals Anwendung.

5. Sollvorschriften

Im Gegensatz zu den Mustervorschriften, die einen gesetzlichen Befehl enthalten, etwas zu tun oder zu unterlassen, enthalten die Sollvorschriften regelmäßig nur eine Empfehlung des Gesetzgebers, etwas zu tun oder zu unterlassen. Die Nichtbeachtung solcher Bestimmungen kann für den Steuerpflichtigen wohl steuerliche Nachteile, wie z. B. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen usw., nach sich ziehen, in der Regel aber keine Erzwingung nach § 202 AO. Beispiel: die im § 162 AO enthaltenen Bestimmungen.

Das Finanzamt kann im Einzelfall aber dem Steuerpflichtigen (besonders wird dies im Steueraufsichtsverfahren der Fall sein) besondere Befehle erteilen. Es kann also

nach pflichtmäßigem Ermessen auch anordnen, daß Sollvorschriften zu befolgen sind. In solchen Fällen sind auch die Anordnungen nach § 202 AO erzwingbar.

6. Geldleistungen

§ 374 AO gemäß können nach § 202 AO nur andere Leistungen als Geldleistungen erzwungen werden. Zur Erzwingung von Geldleistungen (Steuern, Gebühren, Sicherheitsleistungen in Geld, Beiträgen, Zinsen, Zuschlägen usw.) ist nur das Beitreibungsverfahren anwendbar. § 326 AO bestimmt: Leistungen, die nach den Steuergesetzen geschuldet werden, können im Verwaltungsweg erzwungen werden.

Es kann also die Abgabe einer Lohnsteueranmeldung oder einer Umsatzsteuervoranmeldung nach § 202 AO erzwungen werden, nicht aber die Zahlung der Lohnsteuer oder der Umsatzsteuer. Letztere müssen im Verwaltungszwangsverfahren beigetrieben werden.

7. Ausschluss von Zwangsmitteln

Zwangsmittel können dort nicht angewendet werden, wo Zwang durch gesetzliche Vorschriften ausdrücklich ausgeschlossen ist.

Beispiele:

A. § 174 AO bestimmt, daß eine eidesstattliche Versicherung durch den Steuerpflichtigen nicht erzwungen werden kann. Wohl aber kann das Finanzamt verlangen, daß der Steuerpflichtige erklärt, ob er bereit ist, die eidesstattliche Versicherung abzugeben. Die Abgabe dieser Erklärung kann nach § 202 erzwungen werden.

B. Die §§ 175 und folgenden behandeln die Fälle, in denen die Auskunft verweigert werden kann. Diese Auskünfte können also niemals durch Strafen erzwungen werden. § 441 AO gemäß kann im Strafverfahren der Beschuldigte nicht zum Erscheinen vor dem Finanzamt gezwungen werden.

§ 202 Abs. 6

„Bevor ein Zwangsmittel festgesetzt wird, muß der Pflichtige unter Androhung des Zwangsmittels mit Setzung einer angemessenen Frist zur Vornahme der von ihm geforderten Handlung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich geschehen, außer wenn Gefahr im Verzug liegt.“

8. Form der Anordnungen

Die Anordnungen des Finanzamts müssen in der Regel schriftlich erfolgen. Die Anordnungen (Finanzbefehle), die nach § 202 AO ergehen, müssen so bestimmt sein, daß der Betroffene klar erkennen kann, was von ihm verlangt wird, und ein Zweifel über das von ihm Verlangte nicht möglich ist. Bei Anordnung einer Auskunft muß der Betroffene aus der Verfügung entnehmen können, über welche Tatsachen er Auskunft geben soll (RFS-Urteil vom 22. Dezember 1921, RStBl. 1922 S. 157).

9. Aufforderung und Androhung

Die Aufforderung, etwas zu tun oder zu unterlassen, kann gleichzeitig mit der Androhung der Erzwingungsstrafe erfolgen. Es ist zwar üblich, zunächst Aufforderungen ohne Strafandrohung zu erlassen. Notwendig ist das jedoch nicht. Besonders bei Steuerpflichtigen, die als säumig bekannt sind, wird man sofort mit der Aufforderung eine Strafandrohung verbinden.

Die Frist zur Ausführung des gestellten Verlangens muß so bemessen sein, daß die Ausführung auch innerhalb dieser Frist möglich ist.

Endlich können auch nur Anordnungen erzwungen werden, deren Vornahme allein von dem Willen des Betroffenen abhängt.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige ist § 171 AO gemäß nicht verpflichtet, Unterlagen, die ihm nicht zur Verfügung stehen, auf seine Kosten zu beschaffen. Vorzulegen hat er nach dieser Vorschrift

nur Bücher und Urkunden, die er hat. Eine Verpflichtung zur Beschaffung von Urkunden aus Eigentum und Gewahrsam dritter Personen kann aus § 171 nicht entnommen werden (RFS VIA 276/38. Urteil vom 25. Mai 1938, RStBl. 1938 S. 619). Folglich kann auch die Vorlage solcher Unterlagen nicht erzwungen werden.

Dagegen kann ein Finanzbefehl erteilt werden, wenn es sich um strittige Fragen handelt, z. B. wenn bei Erlaß des Finanzbefehls die Frage strittig ist, ob der Aufgeforderte der Steuerpflicht, von der die Berechtigung des Befehls abhängt, unterliegt. Das Finanzamt hat in solchen Fällen nach seinem pflichtmäßigen Ermessen zu entscheiden, ob die Möglichkeit des Bestehens der Steuerpflicht vorliegt.

10. Keine mündliche Androhung

Erzwingungsstrafen müssen schriftlich angedroht werden. Die mündliche Androhung einer Erzwingungsstrafe durch einen Beamten des Finanzamts genügt in keinem Fall.

Ehe eine schriftliche Androhung eines Zwangsmittels vorliegt, ist der Regel nach anzunehmen, daß keine Androhung im Sinn von § 202 AO vorliegt, sondern, daß es sich höchstens um die Ankündigung handelt, daß ein Zwangsmittel angedroht werden wird. Bei mündlichen Äußerungen, soweit ihnen überhaupt eine Rechtswirkung zukommen könnte, spricht die Vermutung dagegen, daß der Beamte ein Zwangsmittel schon endgültig habe androhen wollen.

11. Höhe der Geldstrafe

Die einzelne Geldstrafe darf fünftausend Reichsmark nicht übersteigen. Bis zu diesem Betrag hat das Finanzamt nach seinem Ermessen zu entscheiden. Bei der Androhung einer Geldstrafe darf es daher nicht willkürlich entscheiden. Insbesondere dürfen auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse nicht außer acht gelassen werden.

12. Ersatzhaftstrafe

Wird die Strafe gegen eine natürliche Person angedroht, so ist zugleich die Dauer der Haft, die für den Fall des Unvermögens an die Stelle der Geldstrafe treten soll, festzusetzen. Die Dauer der Haftstrafe, die im Höchstfall vier Wochen betragen darf, setzt das Finanzamt nach freiem Ermessen fest. Dabei muß es nach Recht und Billigkeit verfahren.

Ist es in der Strafandrohung unterblieben, die Dauer der Ersatzhaftstrafe anzudrohen, so ist damit die Strafandrohung nicht unwirksam. Die Geldstrafe kann gleichwohl festgesetzt und nötigenfalls beigetrieben werden. Es kann aber im Nichtbeitreibungsfall keine Umwandlung der Geldstrafe in Haftstrafe erfolgen.

Gegen Körperschaften und ähnliche Gebilde kann nur Geldstrafe angedroht und festgesetzt werden.

13. Strafvollstreckung

Eine festgesetzte Geldstrafe, die nicht freiwillig bezahlt wird, ist vom Finanzamt beizutreiben. Ist die Beitreibung erfolglos, so ist die Haftstrafe zu vollstrecken. Mehrere Haftstrafen werden in der Weise zusammengezogen, daß die höchste verwirkte Strafe erhöht wird. Die Höchstdauer beträgt bei zusammengezogenen Strafen drei Monate.

Das Finanzamt richtet das Ersuchen um Vollstreckung der Haftstrafe an die für die Vollstreckung gerichtlich erkannter Strafen zuständige Behörde, also in der Regel an das Amtsgericht.

14. Verjährung

Die Erzwingungsstrafe verjährt in einem Jahr (§ 144 AO). Nachdem der Anspruch auf die Geldstrafe verjährt ist, darf die Haft nicht mehr vollstreckt werden (§ 202 Abs. 7).

Die Haftstrafe unterliegt also nicht einer selbständigen Verjährung. Die Vorschriften der Reichsabgabenordnung über Unterbrechung und Hemmung der Verjährung gelten auch für die Erzwingungsstrafen.

§ 202 Abs. 7

„Wer meint, zur Erfüllung der Aufforderung nicht verpflichtet zu sein, hat dies dem Finanzamt rechtzeitig unter Darlegung der Gründe mitzuteilen.“

15. Öffentliche Behörden und Beamte

§ 202 Abs. 5 AO gemäß sind Zwangsmittel gegen öffentliche Behörden nicht zulässig. Die Finanzbehörden können daher, wenn eine öffentliche Behörde einem Amtshilfeersuchen nicht nachkommt, nur Abhilfe durch eine Beschwerde an die Aufsichtsbehörde erreichen.

Auch in den Fällen, in denen öffentliche Behörden selbst steuerpflichtig sind, kann das Finanzamt seine Anordnungen nicht erzwingen. Alle Pflichten, die öffentliche

Behörden und Beamte in dieser Eigenschaft zu erfüllen haben, sind ein Teil ihrer dienstlichen Aufgabe. Auch die Pflichten, die Behörden und Beamte als Vertreter einer selbst steuerpflichtigen Körperschaft des öffentlichen Rechts haben, also auch die Pflichten, die den Steuerpflichtigen als solchen treffen.

16. Rechtsmittel

Gegenüber dem Finanzbefehl ist die Beschwerde nach § 237 AO zulässig. Die Frist zur Einlegung der Beschwerde beträgt einen Monat vom Tag der Zustellung oder der Bekanntgabe ab. Wenn das Finanzamt der Beschwerde nicht abhelfen will, so entscheidet darüber der Oberfinanzpräsident. Gegen eine Beschwerdeentscheidung des Oberfinanzpräsidenten ist, soweit es sich um die Anordnung und Androhung handelt, die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof zulässig.

Die Aufhebung eines Finanzbefehls wirkt nicht rückwirkend, sondern grundsätzlich erst vom Tag der Aufhebung ab.

Die Ordnungstrafe § 413 AO*) Von Steuerinspektor *Albert Gierschmann, Graz*

Inhalt:

- | | |
|---|---|
| 1. Wortlaut des § 413 AO, | 7. Strafausschließungsgründe, unabwendbarer Zufall, |
| 2. Personenkreis, | 8. Versäumung eines Zahlungstermins, |
| 3. Verletzung der Buchführungs- und sonstigen Aufzeichnungspflichten, | 9. Verjährung der Strafverfolgung, |
| 4. Helfer in Steuersachen, | 10. Höhe der Geldstrafe, |
| 5. Vorsatz und Fahrlässigkeit, | 11. Verfahren, |
| 6. Täter, Mittäter, mittelbarer Täter, | 12. Verjährung der Strafvollstreckung, |
| | 13. § 413 AO und § 202 AO. |

1. Wortlaut des § 413 AO

Durch das Gesetz zur Änderung der Reichsabgabenordnung vom 4. Juli 1939 (RGBl. I S. 1181) ist auch eine Neufassung des § 413, der die Strafbarkeit von Steuerordnungswidrigkeiten behandelt, erfolgt.

§ 413 AO hat nunmehr die folgende Fassung:

„(1) Steuerordnungswidrigkeit begeht:

1. wer, ohne den Tatbestand eines anderen Steuervergehens zu erfüllen, als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen einem Steuergesetz oder einer im Besteuerungsverfahren ergangenen Verfügung, die einen Hinweis auf die Strafbarkeit enthält, vorsätzlich oder fahrlässig zuwiderhandelt;
2. wer, ohne den Tatbestand einer anderen strafbaren Handlung zu erfüllen, einem Gesetz, das die Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr von Waren verbietet, oder einer zur Durchführung eines solchen Gesetzes erlassenen Verfügung, die einen Hinweis auf die Strafbarkeit enthält, vorsätzlich oder fahrlässig zuwiderhandelt;
3. wer dem § 107 a oder dem § 164 a vorsätzlich oder fahrlässig zuwiderhandelt.

(2) Der Täter wird mit Geldstrafe bis zu zehntausend Reichsmark bestraft.

(3) Die Nichtbefolgung einer Sollvorschrift ist nicht strafbar. Die Versäumung eines Zahlungstermins ist für sich allein nicht strafbar.“

2. Personenkreis

Gegenüber der bisherigen Fassung ist der Personenkreis, der eine nach § 413 AO strafbare Ordnungswidrigkeit

begehen kann, im Absatz 1 enger wie bisher, Absätzen 2 und 3 gemäß kann jedoch ein weiterer Personenkreis in Betracht kommen kann.

Eine nach Absatz 1 strafbare Steuerordnungswidrigkeit können nur begehen:

1. der Steuerpflichtige,
2. wer mit der Wahrnehmung von Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen betraut ist.

Steuerpflichtiger im Sinn der Reichsabgabenordnung ist, wer eine Steuer nach den Steuergesetzen als Steuerschuldner zu entrichten hat (§ 97 Absatz 1 AO).

Dem Steuerpflichtigen gleichgestellt ist, wer eine Steuererklärung abzugeben hat (Hinweis auf § 167 Absatz 1 AO). Die Vorschriften für die Steuerpflichtigen gelten außerdem sinngemäß:

1. auch für die Personen, die nach den Steuergesetzen neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich für die Steuer haften (§ 97 Absatz 2 AO);
2. für die Personen, die zur Entrichtung des Werts von Steuerzeichen einer Finanzbehörde gegenüber verpflichtet sind (§ 97 Absatz 3 AO) (Hinweis auf Barsche, Die Reichsabgabenordnung, S. 72).

Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen können andere Personen und Personengemeinschaften in größerem oder geringerem Umfang wahrnehmen. Der Begriff „Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen“ findet sich auch im § 402 (Steuergefährdung). Das Reichsgericht hat in einem Urteil entschieden, daß es dem Sinn und dem Zweck des Gesetzes entspreche, daß der Begriff „Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen“ möglichst weit ausgelegt werde; denn es handele sich um ein Finanzschuldbesetz, in dem die allgemein gehaltene Wendung „bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen“ offen-

*) Der Aufsatz „Die Ordnungstrafe“ in DStZ 1938 Nr. 16/17 ist durch die Neufassung des § 413 AO überholt.

bar absichtlich gewählt worden ist, um ihm ein möglichst weites Anwendungsgebiet zu eröffnen. Der Begriff „Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen“ fordert nicht notwendig ein Tätigwerden gegenüber Dritten. Hinweis auf Gierschmann, Steuerhinterziehung und Steuergefährdung, DStZ 1936 Nr. 12.

Diese Auslegung gilt ohne weiteres auch für § 413 Absatz 1 AO in der nunmehrigen Fassung.

Eine strafbare Steuerordnungswidrigkeit im Sinn von § 413 Absatz 1 kann demzufolge nur der Steuerpflichtige oder eine ihm gleichgestellte Person oder eine Person, die mit der Wahrnehmung von Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen betraut ist, begehen. Andere Personen können demgemäß eine Steuerordnungswidrigkeit im Sinn des § 413 Absatz 1 AO nicht begehen.

Anders verhält es sich mit dem Personenkreis, der die strafbaren Ordnungswidrigkeiten nach Absätzen 2 und 3 begehen kann. Hier bestimmt das Gesetz, „wer“ zuwiderhandele, begehe eine Steuerordnungswidrigkeit. Es wendet sich also an alle Personen, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um Steuerpflichtige handelt oder nicht.

Voraussetzung einer Steuerordnungswidrigkeit ist bei Vergehen gegen Absatz 1, daß der Tatbestand eines anderen Steuervergehens nicht erfüllt sein darf, es darf also insbesondere der Tatbestand der Steuerhinterziehung, der Steuerhehlerei, der Steuergefährdung usw. nicht vorliegen. Bei Vergehen gegen Absatz 2 darf nicht der Tatbestand einer anderen strafbaren Handlung, die nicht ein Steuervergehen zu sein braucht, vorliegen.

Wenn keine nach einer anderen Vorschrift strafbare Steuerzuwiderhandlung vorliegt, dann liegt bei Absatz 1 eine Steuerordnungswidrigkeit vor, wenn der Täter entweder einem Steuergesetz oder einer im Besteuerungsverfahren ergangenen Verfügung, die einen Hinweis auf die Strafbarkeit enthält, zuwiderhandelt.

Nicht alle Zuwiderhandlungen gegen ein Steuergesetz sind strafbar. Keine Steuerordnungswidrigkeiten im Sinn von § 413 Absatz 1 AO sind Nichtbefolgung von Sollvorschriften (Hinweis auf § 413 Absatz 3).

Wie alle Gesetze überhaupt, so enthalten auch die Steuergesetze verschiedene Arten von Vorschriften, die man in Mußvorschriften und in Sollvorschriften einteilt. Mußvorschriften enthalten einen staatlichen Befehl, etwas zu tun oder zu unterlassen. Nur die Verletzung solcher Vorschriften ist strafbar. Liegt bei einer Nichtbefolgung von Mußvorschriften ein anderes Steuervergehen nicht vor, so handelt es sich um eine strafbare Steuerordnungswidrigkeit.

Sollvorschriften enthalten eine Empfehlung des Gesetzgebers, etwas zu tun oder zu unterlassen. Die Nichtbefolgung solcher Vorschriften ist nicht strafbar. Die Nichtbefolgung solcher Vorschriften kann dagegen andere steuerliche Nachteile, wie z. B. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, Verwerfung der Buchführung u. ä., nach sich ziehen.

„Steuergesetze“ sind die im § 2 der Reichsabgabenordnung ausdrücklich als solche bezeichneten Gesetze:

1. die Reichsabgabenordnung und das Steueranpassungsgesetz,
2. das Reichsbewertungsgesetz,
3. die steuerlichen Vorschriften des Finanzausgleichsgesetzes,
4. das Gesetz über die gegenseitige Besteuerung,
5. die Gesetze, die die einzelnen Steuern, für die die Reichsabgabenordnung gilt, regeln oder sichern (also z. B. das Einkommensteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz und die entsprechenden Durchführungsbestimmungen).

Zu den Steuergesetzen gehören auch die Verordnungen mit Gesetzeskraft; denn § 2 Absatz 1 AO gemäß ist Gesetz im Sinn der Reichsabgabenordnung jede Rechtsnorm. Unter den Begriff der Rechtsnormen fallen alle Bestimmungen, die inhaltlich Recht setzen (Gesetze im materiellen Sinn). Zu den Rechtsnormen gehören also nicht

nur solche Bestimmungen, die auf dem Gesetzgebungsweg erlassen sind (Gesetz im formellen Sinn), sondern auch solche Bestimmungen, die auf dem Verordnungswege statt auf dem Gesetzgebungsweg erlassen sind (Rechtsverordnungen). Wegen der Ermächtigung des Reichsministers der Finanzen zum Erlass von Rechtsverordnungen Hinweis z. B. auf §§ 12 und 13 AO und § 18 UStG. Keine Rechtsverordnungen sind dagegen die Verwaltungsverordnungen, z. B. die Veranlagungsrichtlinien (Hinweis auf Barske, S. 24/25).

Die Zuwiderhandlung gegen eine im Besteuerungsverfahren ergangene Verfügung ist nur dann eine strafbare Ordnungswidrigkeit, wenn diese Verfügung einen Hinweis auf die Strafbarkeit bei Nichtbefolgung enthält. Die Verfügung muß im Besteuerungsverfahren, also im Ermittlungs-, Festsetzungs-, Hebung-, Steueraufsichts-, Weitreibungs- oder Strafverfahren, ergangen sein.

Verfügungen sind § 91 Absatz 1 AO gemäß Entscheidungen, Beschlüsse und Anordnungen, kurz: alle Maßnahmen, die die Behörde im Besteuerungsverfahren dem einzelnen gegenüber trifft.

Das Finanzamt ist auch nicht gehindert, nach pflichtmäßigem Ermessen durch eine besondere Verfügung unter Hinweis auf die Strafbarkeit bei Nichtbefolgung die Befolgung von Sollvorschriften dem Steuerpflichtigen vorzuschreiben, z. B. die Einhaltung bestimmter Vorschriften bei der Buchführung (Hinweis auf § 162 AO).

3. Verletzung der Buchführungs- und sonstigen Aufzeichnungspflichten

Eine nach § 413 Absatz 1 AO zu ahndende Steuerordnungswidrigkeit liegt z. B. bei Verletzung der Buchführungs- und sonstigen Aufzeichnungspflichten nach §§ 160 und 161 AO vor.

Es liegt auch eine Steuerordnungswidrigkeit vor, wenn jemand als Vollkaufmann eine so mangelhafte Buchführung hat, daß sie im Sinn der §§ 38 u. f. KW überhaupt nicht als wirkliche Buchführung gelten kann und ihrer völligen Unterlassung gleichzusetzen ist, oder wenn die handelsrechtliche Buchführung unterlassen ist. Die Buchführung ist dann gleichzeitig im Interesse der Besteuerung verletzt. Damit ist, wenn nicht ein anderes Steuervergehen vorliegt, eine Steuerordnungswidrigkeit begangen, die nach § 413 Absatz 1 AO zu bestrafen ist.

Auch in § 1 Absatz 1 der Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuchs ist bestimmt, daß die Unterlassung der Führung strafbar ist. Absatz 10 bestimmt:

„Zuwiderhandlungen gegen diese Verordnung sind nach § 413 der Reichsabgabenordnung strafbar, wenn nicht nach anderen Vorschriften (zum Beispiel nach § 396 oder nach § 402 der Reichsabgabenordnung) eine schwerere Strafe verwirkt ist . . .“

Die gleichen Strafbestimmungen gelten auch für Zuwiderhandlungen gegen die Führung eines Wareneingangsbuchs.

4. Helfer in Steuerfällen

Personen, die geschäftsmäßig Hilfe in Steuerfällen leisten, insbesondere geschäftsmäßig Rat in Steuerfällen erteilen, bedürfen dazu der vorherigen allgemeinen Erlaubnis des Finanzamts (Hinweis auf § 107 a Absatz 1 AO). Zuwiderhandlungen sind nach § 413 Absatz 1 Ziffer 3 AO als Steuerordnungswidrigkeiten strafbar. Nach § 1 der Verordnung zur Durchführung des § 107 a AO vom 11. Januar 1936 (RStBl. 1936 S. 65) umfaßt der Begriff der Hilfeleistung in Steuerfällen auch die Hilfeleistung bei der Erfüllung der Buchführungspflichten, die auf Grund der Steuergesetze bestehen (z. B. §§ 160 und 161 AO).

§ 413 Absatz 1 Ziffer 3 AO ahndet auch den geschäftsmäßigen Hinweis auf Steuererparungen als Steuerordnungswidrigkeit.

5. Vorsatz und Fahrlässigkeit

Im § 413 AO alter Fassung wurde ein Verschulden nicht erfordert. Es wurde ein solches nur bis zum Beweis des Gegenteils vermutet. In der jetzt gültigen Fassung erfordert § 413 zur Strafbarkeit ein vorsätzliches oder fahrlässiges Zuwiderhandeln.

Vorsätzlich handelt, wer die Tat mit Wissen und Willen begeht und sich dabei bewußt ist, Unrecht zu tun oder gegen ein Gesetz zu verstößen.

Vorsätzlich handelt auch, wer es zwar nur für möglich hält oder doch in Kauf nimmt, daß der Erfolg herbeigeführt wird und damit Unrecht tut oder gegen ein Gesetz verstößt (bedingter Vorsatz).

Fahrlässig handelt, wer aus Mangel an der pflichtmäßigen Sorgfalt entweder es nicht voraussieht, daß er den Erfolg herbeiführt oder, obwohl er es für möglich hält, darauf vertraut, daß der Erfolg ausbleibt.

Fahrlässig handelt auch, wer aus demselben Grund nicht erkennt, daß er Unrecht tut oder gegen ein Gesetz verstößt.

6. Täter, Mittäter, mittelbarer Täter

Strafbare Steuerordnungswidrigkeiten im Sinn von § 413 AO können auch als Mittäter und auch in mittelbarer Täterschaft begangen werden, insbesondere auch durch Anstiftung und Beihilfe.

7. Strafausschließungsgründe, unabwendbarer Zufall

§ 395 AO gemäß bleibt straffrei, wer im unverschuldeten Irrtum über das Bestehen oder die Anwendbarkeit steuerrechtlicher Vorschriften die Tat für erlaubt gehalten hat. Diese Vorschrift gilt auch bei Vergehen gegen § 413 AO.

Der Irrtum muß unverschuldet sein. Es ist aber zu beachten, daß jeder Steuerpflichtige, insbesondere jeder Gewerbetreibende, die Pflicht hat, sich eine möglichst schnelle und umfassende Kenntnis über alle für sein Tätigkeitsgebiet in Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften zu verschaffen. Tut er das nicht, handelt er mindestens fahrlässig, also nicht unverschuldet, sondern verschuldet.

Ein unabwendbarer Zufall liegt vor, wenn der Zufall selbst bei der äußersten, nach Lage der Sache vernünftigerweise zu verwendenden Vorsicht weder ganz verhindert noch unschädlich gemacht werden konnte.

8. Versäumung eines Zahlungstermins

§ 413 Absatz 3 AO bestimmt, daß die Versäumung eines Zahlungstermins für sich allein nicht strafbar ist. Das war auch bisher schon die Ansicht des Reichsgerichts. Sie ist nunmehr gesetzlich verankert.

9. Verjährung der Strafverfolgung

§ 419 Absatz 1 AO gemäß verjährt die Strafverfolgung von Steuerordnungswidrigkeiten in einem Jahr.

Die Verjährung beginnt mit dem Tag, an dem die Ordnungswidrigkeit begangen worden ist, ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt des eingetretenen Erfolges (§ 67 Absatz 4 des Strafgesetzbuches).

Bei Ordnungswidrigkeiten handelt es sich in der Regel um Unterlassungen. Hinsichtlich der Verjährung der Strafverfolgung von Unterlassungen hat das Reichsgericht (RGSt. Bd. 62 S. 212) ausgeführt:

„Wenn eine strafbare Zuwiderhandlung durch Unterlassen begangen wird, so braucht nicht jedes einzelne Unterlassen gebotener Handlungen eine für sich bestehende Straftat darzustellen. Vielmehr können andauernde Unterlassungen, wenn sie vorsätzlich erfolgen, bei Einheitlichkeit des Vorsatzes ein in

Fortsetzungszusammenhang stehendes Zuwiderhandeln bilden, andererseits aber im Fall der Fahrlässigkeit ein Dauerbergehen darstellen. Das kann namentlich bei andauerndem Unterlassen der vorgeschriebenen ordnungsmäßigen Buchführung zutreffen. In beiden Fällen verjährt nicht jede einzelne strafbare Unterlassung für sich, vielmehr beginnt nach § 67 Absatz 4 des Strafgesetzbuches die Verjährung erst mit dem Tag, an welchem die rechtlich insgesamt nur ein einziges einheitliches Vorgehen darstellende Zuwiderhandlung begangen und zum Abschluß gelangt ist.

Es fragt sich daher, welcher Zeitpunkt hierfür maßgebend ist. Da es sich bei der Unterlassung der gebotenen Aufzeichnungen durch den Angeklagten um ein echtes Unterlassungsdelikt handelt, so ist für den Beginn der Verjährung nicht der Zeitpunkt maßgebend, an welchem oder bis zu welchem die unterbliebene Handlung bei rechtzeitiger Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtung hätte vorgenommen werden müssen. Zwar wird auch hier die Strafbarkeit der Unterlassung schon durch das jeweilige Unterbleiben der rechtzeitigen Vornahme der gebotenen Handlung begründet; jedoch hört damit die Pflicht zu ihrer Nachholung nicht ohne weiteres auf, und solange diese Verpflichtung fortbesteht, beginnt die Verjährung nicht zu laufen; ihr Beginn ist bei strafbaren Unterlassungen vielmehr bedingt durch das Aufhören der Handlungspflicht. Es beruht das darauf, daß in solchen Fällen die strafbare Unterlassung so lange fortbauert, bis entweder die Verpflichtung, wenn auch erst nachträglich, erfüllt wird oder nach Lage der Sache gegenstandslos geworden ist.“

10. Höhe der Geldstrafe

Die Geldstrafe wegen einer Steuerordnungswidrigkeit kann bis zu zehntausend Reichsmark betragen (Hinweis auf § 413 Absatz 3 AO). Da die Steuerordnungswidrigkeit ein Vergehen ist, beträgt die Mindeststrafe drei Reichsmark (Hinweis auf § 27 des Strafgesetzbuchs). Innerhalb dieses Rahmens hat das Finanzamt die Strafe nach freiem Ermessen zu bestimmen.

Die Strafe soll hinsichtlich des Strafmaßes der Schuld des Täters entsprechen. Bei der Strafbemessung ist der verbrecherische Wille des Täters, bei Fahrlässigkeit die Größe des Leichtsinns und seiner Dummheit zu berücksichtigen, u. U. auch der Bildungsgrad usw. des Täters. Es ist klar, daß eine Ordnungswidrigkeit bei einem großen Unternehmen schwerer wiegt als bei einem kleinen Handwerker.

Für die Zahlung der Geldstrafe kann dem Täter eine Zahlungsrückfrist oder die Gewährung von Ratenzahlungen bewilligt werden (Hinweis auf § 28 StGB und § 459 Absatz 2 AO).

11. Verfahren

Das Verfahren hinsichtlich der Festsetzung der Geldstrafe, der Rechtsmittel, Beitreibung und Umwandlung in Freiheitsstrafe richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften der Reichsabgabenordnung (Hinweis auf §§ 420 u. f. AO und Bierichmann, Das Steuerstrafverfahren, DStZ 1937 Nr. 45).

12. Verjährung der Strafvollstreckung

Die Verjährung der Strafvollstreckung richtet sich nach den Vorschriften des Strafgesetzbuchs (§ 70).

13. § 413 AO und § 202 AO

Nach den bisherigen Bestimmungen des § 413 wird eine Konkurrenz mit § 202 AO ausgeschlossen. In dem neuen § 413 fehlt ein derartiges Verbot. Es ist nunmehr also möglich, daß ein Steuerpflichtiger wegen einer Steuerordnungswidrigkeit gemäß § 413 AO bestraft wird, und das Finanzamt dann die Abstellung der Ordnungswidrigkeit nach § 202 AO erzwingt.

Zum Steuergutscheilverfahren

1. Kriegszuschlag zum Kleinhandelspreis von Bier, Tabakwaren und Schaumwein nicht Steuergutscheinfähig

Die Hersteller, Einführer und Händler von Bier, Tabakwaren und Schaumwein haben den Kriegszuschlag ihren Abnehmern gesondert zu berechnen. § 8 der 1. RStDV gemäß gilt die gesondert berechnete Steuer nicht als Entgelt im Sinn des Umsatzsteuergesetzes. Die Steuer ist infolgedessen auch im Bereich des Neuen Finanzplans nicht als Leistungsentgelt anzusehen. Die Abnehmer von Waren, die dieser Steuer unterliegen, können daher für den gesondert berechneten Kriegszuschlag Steuergutscheine an ihre Lieferer nicht in Zahlung geben.

2. Zahlung auf „RdF“-Wagen-Spartkarte nicht Steuergutscheinfähig

Zahlungen, die auf eine „RdF“-Wagen-Spartkarte geleistet werden, können nicht anteilig in Steuergutscheinen bezahlt werden. Es handelt sich dabei um Zahlungen auf Grund eines Sparvertrags, also nicht um ein unmittelbares Entgelt für Lieferungen oder sonstige Leistungen eines gewerblichen Unternehmers.

3. Berechnung des Steuergutscheinanteils bei Umsatzrabatten, die nachträglich vergütet werden

Wenn ein Umsatzrabatt von der einzelnen Rechnung gekürzt wird, so ist der Berechnung des Steuergutscheinanteils der Rechnungsbetrag nach Kürzung des Umsatzrabatts zugrunde zu legen (Hinweis auf Eildienst-Nachrichten, DStZ 1939 Nummer 40). Bei Umsatzrabatten, die nachträglich auf Grund der Summe der Rechnungsbeträge während eines bestimmten Zeitraums vergütet werden, handelt es sich um Kaufpreistrückvergütungen. Der Lieferer ist berechtigt, den Umsatzrabatt seinem Abnehmer anteilig in Steuergutscheinen zu bezahlen, soweit der Rabatt für Steuergutscheinfähige Rechnungsbeträge gewährt wird. Der Rabattbetrag, der auf Steuergutscheinfähige Lieferungen und sonstige Leistungen entfällt, ist dabei als ein Rechnungsbetrag im Sinn des § 2 Nr. 1 anzusehen. Es ist daher für die Berechnung des Betrags, der anteilig in Steuergutscheinen zu bezahlen ist, belanglos, ob und wieviel Steuergutscheine vom Abnehmer hätten in Zahlung gegeben werden können, wenn der Umsatzrabatt vereinbarungsgemäß von den einzelnen Rechnungen zu kürzen gewesen wäre.

Beispiel:

Rabattfähig sind zwei Einzelrechnungen, die nicht in demselben Zeitraum fällig sind, über 15 000 RM und 10 000 RM. Der Rabattsatz beträgt 2 v. H.

Ist der Rabatt von der einzelnen Rechnung zu kürzen, dann stellen sich die Rechnungsbeträge auf 14 700 RM und 9 800 RM nach Abzug des Rabatts. Es können in Steuergutscheinen bezahlt werden 40 v. H. von (14 500 RM + 9 500 RM = 24 000 RM) = 9 600 RM.

Wenn der Umsatzrabatt nachträglich für beide Rechnungen zusammen vom Lieferer zurückzuberzügen ist, so kann der Abnehmer an den Lieferer zunächst 40 v. H. von (15 000 RM + 10 000 RM = 25 000 RM) = 10 000 RM in Steuergutscheinen bezahlen.

Der nachträglich vom Lieferer zurückzuberzühende Betrag stellt sich alsdann auf 2 v. H. von 25 000 RM = 500 RM. Dabon können 200 RM in Steuergutscheinen bezahlt werden. Der Lieferer hat also im Endergebnis 10 000 RM — 200 RM = 9 800 RM in Steuergutscheinen in Zahlung zu nehmen.

4. Nicht Steuergutscheinfähig sind die folgenden Erzeugnisse:

- Maispuder ist ein Getreideerzeugnis (§ 7 Ziffer 1 a der Zweiten RStDV);
- Bei Reflexen und Paniermehl handelt es sich um Backwaren (§ 7 Ziffer 1 b der Zweiten RStDV);
- Panariensaft ist ein Futtermittel (§ 7 Ziffer 1 c der Zweiten RStDV).

5. Die folgenden Erzeugnisse sind Steuergutscheinfähig:

- Reis fällt nicht unter den Begriff „Getreide“ (§ 7 Ziffer 1 a der Zweiten RStDV);
- Puddingpulver, Saucenpulver und Backpulver, die erst durch die Weiterverarbeitung von Getreideerzeugnissen gewonnen werden, sind keine „Getreideerzeugnisse“ (§ 7 Ziffer 1 a der Zweiten RStDV). Das gleiche gilt für Weizenkleisterstärke, Maisdehtrin und Weizen-Gummi;
- Vanilinzucker wird durch die Weiterverarbeitung von Zucker gewonnen und fällt nicht unter den Begriff „Verbrauchszucker“ (§ 7 Ziffer 6 der Zweiten RStDV). Bus.

Zur Anwendung der Einkommensteuertabelle

Verheiratete Personen, aus deren Ehe bis zum Ende des Veranlagungszeitraums ein Kind nicht hervorgegangen ist, obwohl die Ehe länger als fünf volle Kalenderjahre bestanden hat, fallen in die Steuergruppe II (§ 32 Absatz 3 Ziffer 1 Buchstabe a EStG 1939). Es sind Zweifel darüber entstanden, wie der Zeitraum von fünf vollen Kalenderjahren zu ermitteln ist.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger hat im Laufe des Jahres 1934 geheiratet. Kinder sind aus seiner Ehe bis Ende 1939 nicht hervorgegangen. Fällt der Steuerpflichtige bei der Veranlagung für 1939 in die Steuergruppe II oder in die Steuergruppe III?

Das Jahr 1934 scheidet bei der Ermittlung des Zeitraums von fünf Jahren aus. Es zählen nur die vollen Kalenderjahre. Die Jahre 1935, 1936, 1937 und 1938 ergeben vier volle Kalenderjahre. Das Jahr 1939 ist der Veranlagungszeitraum. Es darf bei der Berechnung nicht mitgezählt werden, denn die Ehe muß vor Beginn des Veranlagungszeitraums länger als fünf volle Kalenderjahre bestanden haben. Das trifft in dem oben bezeichneten Beispiel erst für 1940 zu. Es kommt für 1940 darauf an, ob bis Ende dieses Jahres ein Kind aus der Ehe hervorgegangen ist. Ist das nicht der Fall, so fällt der Steuerpflichtige erstmalig in die Steuergruppe II, es sei denn, daß eine der Ausnahmen gegeben ist, die im § 32 Absatz 3 Ziffer 2 oder im § 51 Absatz 3 EStG aufgeführt sind.

Kinderlos Verheiratete können bei der Veranlagung für 1939 nur dann in die Steuergruppe II eingereiht werden, wenn die Ehe 1933 oder vorher geschlossen worden ist. Stg.

Lohnsteuer und Bürgersteuer bei zeitweiser Räumung einzelner Gemeinden

Ein Erlass des Reichsministers der Finanzen vom 9. Oktober 1939 S 2230 — 10 III klärt folgendes:

- Die natürlichen Personen, die wegen der zeitweisen Räumung einzelner Gemeinden (Räumungsgemeinden) bis auf weiteres in anderen Gemeinden des Reichs untergebracht worden sind, sind anlässlich der Personenstandsaufnahme 1939 in der Regel in die Urliste der Gemeinde aufzunehmen, in der sie am 10. Oktober 1939 untergebracht sind (Unterbringungsgemeinde). Die Unterbringungsgemeinde ist § 7 Absätze 1 und 2 RStDV gemäß auch zuständig für die Ausschreibung der Lohnsteuerkarten 1940, soweit es sich um Arbeitnehmer handelt. Die Vorschrift des § 4 Absatz 2 der Verordnung über die Auswertung der Personenstands- und Betriebsaufnahme vom 16. Mai 1935 (RStBl. S. 769) findet insoweit keine Anwendung. Werden auf der Lohnsteuerkarte 1940 solcher Arbeitnehmer Eintragungen des Finanzamts erforderlich, z. B. die Eintragung eines steuerfreien Betrags wegen außergewöhnlicher Belastungen, so ist das für die Unterbringungsgemeinde in Betracht kommende Finanzamt dafür zuständig.

Für die Bürgersteuer des Kalenderjahrs 1940 ist nicht die Räumungsgemeinde, sondern die Unterbringungsgemeinde steuerberechtigt. Deshalb hat die Unterbringungsgemeinde die Bürgersteuer auf den Lohnsteuerkarten anzufordern, wenn diese Gemeinde hebeberechtigt ist und wenn die Bürgersteuer durch Steuerabzug zu erheben ist.

- Wenn Arbeitnehmer aus geräumten Gemeinden ihre Steuerkarte 1939 in der Räumungsgemeinde zurückgelassen haben, so ist § 37 RStDV (Hinzurechnung eines Betrags von 52 RM monatlich zum tatsächlichen Arbeitslohn und Anwendung der Steuergruppe I) nicht anzuwenden. Diese Arbeitnehmer erhalten auf Antrag von der Unterbringungsgemeinde Ersatzsteuerkarten 1939 ausgestellt. Eintragungen auf diesen Ersatzsteuerkarten 1939, die durch das Finanzamt vorzunehmen sind (z. B. Eintragung eines steuerfreien Betrags wegen besonderer Werbungskosten und Sonderausgaben), werden durch das Finanzamt vorgenommen, das für die Unterbringungsgemeinde zuständig ist.

Bürgersteuer ist auf den Ersatzsteuerkarten 1939 nicht anzufordern.

- Der Arbeitgeber hat die einbehaltene Lohnsteuer, Wehrsteuer und den einbehaltenen Kriegszuschlag zur Lohnsteuer an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen (§§ 41 und 42 RStDV). Betriebsstätte ist der Betrieb oder Teil des Betriebs des Arbeitgebers, in dem die Berechnung des Arbeitslohns und der Lohnsteuer jeweils vorgenommen wird und die Lohnsteuerkarten der Arbeitnehmer aufbewahrt werden (§ 43 RStDV). Das ist bei Arbeitgebern aus einer Räumungsgemeinde die Stelle, die nach der Räumung als Betriebsstätte im Sinn des § 43 RStDV zu betrachten ist. Oe—