

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX

7. Dezember 1940

Nummer 49

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

Erscheint wöchentlich. Fernruf: 222086,
222087 u. 222097. Postfachkonto: Berlin
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

Der vollständige oder auszugsweise Nachdruck der Artikel in diesem Heft ist nur mit vorheriger Zustimmung des Verlags gestattet

Steuerliche Behandlung der Weihnachtsgeschenke 1940

Von Oberregierungsrat Dr. Oeffering, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Einführung,
2. Steuerliche Behandlung beim Arbeitgeber,
3. Steuerliche Behandlung beim Arbeitnehmer,
4. Erläuterungen zum Erlaß vom 24. November 1940
S 2174 — 144 III.

1. Einführung

Es werden auch im Jahr 1940 viele Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern durch die Zahlung eines Weihnachtsgeschenks eine Freude bereiten wollen. Die steuerliche Behandlung der Weihnachtsgeschenke ist deshalb von großer Bedeutung und von allgemeinem Interesse. Die steuerliche Behandlung ist verschieden, je nachdem es sich um den Arbeitgeber oder den Arbeitnehmer handelt.

2. Steuerliche Behandlung beim Arbeitgeber

Die Gewährung von Weihnachtsgeschenken an Gesellschaftsmitglieder ist grundsätzlich ein Vorgang im Betrieb des Arbeitgebers. Die Weihnachtsgeschenke sind deshalb Betriebsausgaben und als solche bei der Ermittlung des Gewinns des Arbeitgebers (Unternehmers) abzugsfähig. Es hatte sich gezeigt, daß mit der Gewährung von Weihnachtsgeschenken gelegentlich Mißbrauch getrieben wurde. Der Erlaß vom 18. November 1939 S 2174 — 12 III (RStBl 1939 S. 1120) hatte deshalb eine gewisse Einschränkung in der Abzugsfähigkeit der Weihnachtsgeschenke als Betriebsausgaben vorgeesehen. Es sollten nur solche Weihnachtsgeschenke als Betriebsausgaben abzugsfähig sein, auf die der Empfänger nach dem Stand vom 1. Oktober 1939 einen Rechtsanspruch hatte.

Durch Maßnahmen auf dem Gebiet des Arbeitsrechts (Lohnstopp) wurden noch im Jahr 1939 etwaige Mißbräuche auf dem Gebiet der Gewährung von Weihnachtsgeschenken verhindert. Der Erlaß vom 18. November 1939 brauchte deshalb schon bei den Weihnachtsgeschenken 1939 nicht angewendet zu werden. Erst recht ist seine Anwendung auf die Weihnachtsgeschenke 1940 nicht mehr erforderlich. Der Reichsminister der Finanzen hat deshalb durch Erlaß vom 11. November 1940 S 2174 — 150 III (RStBl 1940 S. 961) den Erlaß vom 18. November 1939 endgültig aufgehoben.

Das bedeutet, daß Weihnachtsgeschenke eines Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer als Betriebsausgabe abzugsfähig sind, einerlei, ob auf sie ein Rechtsanspruch besteht oder nicht. Es ist ohne Bedeutung, ob die Zahlung von Weihnachtsgeschenken im Arbeitsvertrag, in einem Tarifvertrag, in einer Tarifordnung oder in der Betriebsordnung vorgeesehen ist oder nicht.

Die Weihnachtsgeschenke sind grundsätzlich ohne Rücksicht auf ihre Höhe als Betriebsausgabe abzugsfähig. Weihnachtsgeschenke, die aus außerbetrieblichen Gründen, z. B. aus verwandtschaftlichen Gründen, außergewöhnlich hoch sind, sind aber keine Betriebsausgaben.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber beschäftigt in seinem Betrieb drei Prokuristen mit je 600 RM Monatsgehalt. Einer der Prokuristen ist sein Neffe. Er zahlt den beiden fremden Prokuristen je 500 RM aus Anlaß des Weihnachtsfestes, seinem Neffen aber 1500 RM. Die Zahlung dieses unverhältnismäßig hohen Weihnachtsgeschenks beruht nicht auf betrieblichen Erwägungen, sondern auf dem bestehenden Verwandtschaftsverhältnis. Eine Betriebsausgabe ist nur in der Höhe anzuerkennen, in der auch die fremden Prokuristen ein Weihnachtsgeschenk erhalten haben. Der übersteigende Betrag (1500 — 500 = 1000 RM) ist keine Betriebsausgabe, sondern eine Privatentnahme des Arbeitgebers. Diese Privatentnahme mindert nicht den steuerpflichtigen Gewinn des Arbeitgebers.

3. Steuerliche Behandlung beim Arbeitnehmer

Weihnachtsgeschenke waren im Jahr 1939 dem Erlaß vom 30. November 1939 S 2174 — 25 III (RStBl 1939 S. 1157) gemäß begünstigt. Es war in diesem Erlaß vorgeesehen, daß in den Fällen, in denen nur durch die Zahlung eines Weihnachtsgeschenks die Freigrenzen für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer oder der Höchstbetrag für eine steuerfreie Arbeitgeberunterstützung überschritten

wurden, dadurch eine Steuer nur auf das Weihnachtsgeschenk, nicht auf den übrigen Arbeitslohn (Arbeitgeberunterstützung) ausgelöst werden sollte.

Die steuerliche Behandlung der Weihnachtsgeschenke 1940 bestimmt sich nunmehr nach dem Erlaß vom 24. November 1940 S 2174 — 144 III (RStBl 1940 S. 969). Dieser Erlaß begünstigt die Weihnachtsgeschenke in einem wesentlich größeren Umfang, als die Weihnachtsgeschenke 1939 begünstigt waren.

Der Erlaß vom 24. November 1940 wiederholt zunächst die Anordnung, daß die Weihnachtsgeschenke als sonstige Bezüge im Sinn des § 35 der Lohnsteuerrückführungsbestimmungen 1939 (RStBl) zur Lohnsteuer heranzuziehen sind. Diese Anordnung ist schon im Abschnitt 56 Absatz 3 der Lohnsteuer-Richtlinien (RStR 1940) enthalten. Die Weihnachtsgeschenke können dem laufenden Arbeitslohn für den letzten Lohnzahlungszeitraum hinzugerechnet, und es kann die Lohnsteuertabelle auf den Gesamtbetrag angewendet werden, wenn diese Art der Lohnsteuerberechnung für den Arbeitnehmer günstiger ist (Hinweis auf § 35 Absatz 2 RStBl).

Darüber hinaus ist im Absatz 2 des Erlasses vom 24. November 1940 das folgende angeordnet:

1. Die Weihnachtsgeschenke bleiben für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer außer Betracht, soweit sie im Einzelfall den Betrag des vor dem 1. November 1940 zuletzt gezahlten Monatslohns (vierfachen Wochenlohns) nicht übersteigen.
2. Weihnachtsgeschenke des Arbeitgebers an seine zur Wehrmacht oder zu ähnlichen Dienstleistungen einberufenen Arbeitnehmer (Abschnitt 13 Absatz 1 RStR 1940) bleiben für die Einkommensteuer (Lohnsteuer) und für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) außer Betracht, soweit sie im Einzelfall den Betrag des vor der Einberufung zuletzt gezahlten Monatslohns (vierfachen Wochenlohns) nicht übersteigen.

4. Erläuterungen zum Erlaß vom 24. November 1940 S 2174 — 144 III

1. Zu Absatz 2 Ziffer 1 des Erlasses:

a) Begünstigt sind Weihnachtsgeschenke, d. h. Zuwendungen eines Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer, die aus Anlaß des Weihnachtstages 1940 in der Zeit vom 25. November 1940 bis 24. Dezember 1940 gezahlt werden. Zuwendungen aus einem anderen Anlaß, z. B. aus Anlaß des Geschäfts-jahresabschlusses, sind nicht begünstigt. Zuwendungen, die außerhalb der bezeichneten Frist gezahlt werden, sind ebenfalls nicht begünstigt. Für Weihnachtsgeldzuwendungen im öffentlichen Dienst wird insoweit eine besondere Regelung getroffen werden.

b) Die Weihnachtsgeschenke bleiben für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer außer Betracht. Das bedeutet zunächst, daß die im Absatz 2 Ziffer 1 des Erlasses bezeichneten Weihnachtsgeschenke — anders als die im Absatz 2 Ziffer 2 des Erlasses bezeichneten Weihnachtsgeschenke — nur beim Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) außer Betracht bleiben, nicht aber auch bei der Einkommensteuer (Lohnsteuer) selbst. Die begünstigten Weihnachtsgeschenke sind bei Entscheidung der Frage, ob der Arbeitslohn des Arbeitnehmers die Freigrenzen für den Kriegszuschlag zur Lohnsteuer überschreitet, nicht mitzurechnen.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer mit einem laufenden Monatslohn von 200 RM erhält am 15. Dezember 1940 aus Anlaß des bevorstehenden Weihnachtstages von seinem Arbeitgeber 50 RM. Sein Gesamtbezug beträgt in diesem Monat 250 RM und übersteigt die Freigrenze für den Kriegszuschlag zur Lohnsteuer (234 RM). Trotzdem bleibt dieser Arbeitnehmer kriegszuschlagfrei. Das

Weihnachtsgeschenk ist bei der Entscheidung der Frage, ob die Freigrenze überschritten ist, nicht mitzuzählen.

Die Weihnachtsgeschenke bleiben auch insoweit außer Betracht, als es sich nicht um die Frage der Überschreitung der Freigrenze, sondern um die Berechnung des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) selbst handelt.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer mit einem laufenden Monatslohn von 250 RM erhält am 15. Dezember 1940 aus Anlaß des bevorstehenden Weihnachtstages von seinem Arbeitgeber 100 RM. Er muß von seinem laufenden Bezug die Lohnsteuer und den Kriegszuschlag der Lohnsteuertabelle gemäß entrichten. Von seinem Weihnachtsgeschenk ist nur die Lohnsteuer nach den festen Hundertsätzen des § 35 RStBl einzubehalten. Ein Kriegszuschlag zur Lohnsteuer von dem Weihnachtsgeschenk kommt nicht in Betracht.

c) Die Weihnachtsgeschenke sind begünstigt, soweit sie im Einzelfall den letzten Monatslohn vor dem 1. November 1940 nicht übersteigen. Übersteigen sie den letzten Monatslohn, so ist nur der übersteigende Betrag, nicht das ganze Weihnachtsgeschenk zum Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) heranzuziehen. Der Betrag, der dem letzten Monatslohn vor dem 1. November 1940 entspricht, bleibt auch in diesem Fall für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) außer Betracht.

2. Zu Absatz 2 Ziffer 2 des Erlasses:

a) Durch Absatz 2 Ziffer 2 des Erlasses sind Weihnachtsgeschenke an Arbeitnehmer besonders begünstigt, die zur Wehrmacht oder zu ähnlichen Dienstleistungen einberufen sind (Abschnitt 13 Absatz 1 RStR 1940). Es ergibt sich aus dem Hinweis auf Abschnitt 13 Absatz 1 RStR 1940, daß der Einberufene nicht als Arbeitnehmer im Betrieb beschäftigt, sondern zu einem der folgenden Zwecke beurlaubt sein muß:

- zu Dienstleistungen bei der Wehrmacht,
- zur Erfüllung der Arbeitsdienstpflicht,
- zu einem anerkannten Lehrgang für Weibserziehung,
- zur Ausbildung im amtlichen Sanitätsdienst der Wehrmacht nach dem Gesetz über das Deutsche Rote Kreuz,
- zu Ausbildungslehrgängen des Nationalsozialistischen Fliegerkorps.

Arbeitnehmer, die zur Wehrmacht einberufen sind, aber von der Wehrmacht Arbeitsurlaub erhalten haben und in Betrieben wieder als Arbeitnehmer arbeiten, sind nicht „zu Dienstleistungen bei der Wehrmacht“ beurlaubt. Auf sie ist nicht Absatz 2 Ziffer 2, sondern Absatz 2 Ziffer 1 des Erlasses anzuwenden. Entscheidend ist immer, ob der Arbeitnehmer im Augenblick der Zahlung des Weihnachtsgeschents zur Wehrmacht usw. einberufen ist.

Arbeitnehmer, die notdienstverpflichtet oder zum Sicherheits- und Hilfsdienst einberufen sind, fallen nicht unter Absatz 2 Ziffer 2, sondern unter Absatz 2 Ziffer 1 des Erlasses.

b) Die Begünstigung des Absatzes 2 Ziffer 2 des Erlasses erstreckt sich nicht nur auf den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer, sondern auch auf die Einkommensteuer (Lohnsteuer) selbst. Weihnachtsgeschenke bleiben hier einkommensteuerlich ganz außer Betracht.

c) Die Weihnachtsgeschenke sind begünstigt, soweit sie im Einzelfall den letzten Monatslohn vor der Einberufung nicht übersteigen. Es gilt insoweit das gleiche wie in der vorhergehenden Ziffer 1 Buchstabe c.

Die Steuerpflicht der Künstler Von Regierungsrat Dr. Kirchner, Greiz**Inhalt:**

1. Einführung,
2. Die Einkommensteuerpflicht
 - a) Selbständige Künstler,
 - b) Nichtselbständige Künstler,
 - c) Beschränkt steuerpflichtige Künstler,
3. Die Gewerbesteuerpflicht,
4. Die Umsatzsteuerpflicht,
5. Die Vermögensteuerpflicht.

1. Einführung

Der Begriff des Künstlers ist in keinem Steuergesetz dargestellt. Er ist auch nicht im Reichskulturkammergesetz vom 22. September 1933 (RGBl I 1933 S. 661) oder in der Ersten Verordnung zur Durchführung des Reichskulturkammergesetzes vom 1. Oktober 1933 (RGBl I S. 797) enthalten. Wer der Reichskammer der bildenden Künste oder einer anderen Kammer angehört, ist dadurch noch nicht Künstler im Sinn der Steuergesetze. Es muß z. B. auch derjenige Mitglied der Reichskulturkammer sein, der bei dem Absatz oder bei der Vermittlung des Absatzes von Kulturgut mitwirkt. Es ist nach der Verordnung auch unerheblich, ob die Tätigkeit gewerbsmäßig oder gemeinnützig, durch Einzelpersonen, durch Gesellschaften oder durch Vereine ausgeübt wird.

2. Die Einkommensteuerpflicht

Die künstlerische Tätigkeit gehört § 18 Absatz 1 Ziffer 1 EStG gemäß zu den freien Berufen. Die Einkünfte daraus sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Die Abgrenzung der künstlerischen Tätigkeit von der gewerblichen Tätigkeit ist für die Einkommensteuer von geringer Bedeutung. Der Gewerbetreibende ist nur in der Behandlung der einzelnen Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen weniger gebunden als der Angehörige eines freien Berufs. Die Veranlagung zur Einkommensteuer ist bei beiden Einkunftsarten gleich.

Betriebsvermögen wird bei einem Künstler kaum vorhanden sein. Es wird jedenfalls am Schluß des einzelnen Kalenderjahrs vom Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Kalenderjahrs in der Regel nicht wesentlich abweichen. Der Gewinn des selbständigen Künstlers ist deshalb — wie bei vielen Gewerbetreibenden — fast immer der Überschuß der Betriebseseinnahmen über die Betriebsausgaben.

Wichtig ist dagegen die Abgrenzung des selbständigen Künstlers von dem nichtselbständigen Künstler. Der selbständige Künstler wird zur Einkommensteuer veranlagt. Bei dem nichtselbständigen Künstler wird die Einkommensteuer als Lohnsteuer durch Abzug vom Honorar erhoben.

Die Grenze zwischen der selbständigen und der nichtselbständigen künstlerischen Tätigkeit ist flüchtig. Unterscheidungsmerkmale des Arbeitsrechts sind für das Steuerrecht nicht zu übernehmen. Die Art der Entlohnung ist nicht entscheidend. Wer eine feste Vergütung erhält, ist nicht immer nichtselbständig. Es ist auch ohne Bedeutung, ob die künstlerische Tätigkeit im Hauptberuf oder im Nebenberuf ausgeübt wird. Wird sie nur im Nebenberuf ausgeübt, so ist die Tätigkeit im Hauptberuf gleichgültig. Wer im Hauptberuf kaufmännischer Angestellter ist, kann im Nebenberuf selbständiger Künstler sein.

Ein Angestelltenverhältnis ist dann anzunehmen, wenn der Künstler in den Betrieb eines Anderen organisch eingegliedert ist. Der Angestellte muß den Weisungen des Auftraggebers nachkommen, eine bestimmte Arbeitszeit einhalten, bestimmte Arbeiten ausführen, andere unterlassen.

In Zweifelsfällen entscheidet die Verkehrsauffassung, insbesondere die Ansicht der Beteiligten

selbst. Der Wortlaut des Vertrags und die Bezeichnung darin sind jedoch nicht maßgebend.

a) Selbständige Künstler

Solisten, die nur für ein Konzert verpflichtet sind, werden dadurch nicht unselbständig. Sie müssen zwar in der Regel schon in der Hauptprobe und nach Ermessen des Konzertleiters auch in Vorproben mitwirken und haben dadurch für eine gewisse Zeit über ihre Arbeitskraft verfügt.

Eine derartig kurze Zeit genügt nach der Verkehrsauffassung aber nicht zur Annahme eines Angestelltenverhältnisses. Das Honorar des Künstlers ist in diesen Fällen wirtschaftlich nicht nur eine Vergütung für das Auftreten in der Hauptprobe und im Konzert. Es ist auch eine Vergütung für seine vorbereitende Tätigkeit, während der er in keinem Vertragsverhältnis zu seinem Auftraggeber stand. Das ein- oder zweistündige Konzert bedeutet nicht eine ein- oder zweistündige Arbeitsleistung. Das gilt allgemein für Dienste höherer Art (RStBl 1928 S. 95 und RStBl 1930 S. 105).

Es ist auch noch bei Gastspielen bis etwa eine Woche trotz der Einordnung in den Spielplan eine selbständige Tätigkeit des Künstlers anzunehmen. War nur ein kurzes Gastspiel beabsichtigt, ist es aber aus besonderen Gründen verlängert worden, so ist auch das belanglos. Ein Staatschauspieler oder ein Opernsänger, der bei einem Theater Angestellter ist, bleibt es dagegen auch dann, wenn er zeitweise einen erkrankten Berufsgenossen vertritt (RStBl 1936 S. 1010).

Die Mitglieder einer nicht ständigen Musikkapelle sind nicht Angestellte des Dirigenten oder des jeweiligen Auftraggebers, wenn sich der Dirigent die Musiker für den einzelnen Fall zusammenjucht. Es liegt dann kein Unterordnungsverhältnis zwischen dem Dirigenten und den mitwirkenden Musikern vor, sondern eine sogenannte Gelegenheitsgesellschaft. Anders ist es, wenn der Kapellmeister bestimmte Musiker dauernd gegen einen besonders vereinbarten Arbeitslohn und hauptberuflich verpflichtet. Er wird dann regelmäßig die Gefahr des Unternehmens tragen. Die Musiker haben in diesen fest zusammengesetzten und ständig auftretenden Kapellen Anspruch auf Besoldung ohne Rücksicht auf den Besuch und das Ergebnis der einzelnen Veranstaltungen (RStBl 1930 S. 199; 1933 S. 279).

b) Nichtselbständige Künstler

Die Musiker in Kaffeehäusern sind regelmäßig Angestellte des Besitzers der Gaststätte. Sie und alle anderen Berufsmusiker, die nicht einen besonderen Ruf haben, können sich nicht immer nur für einzelne Fälle zu musikalischen Vorträgen verpflichten. Es ist gleichgültig, ob sich die Mitwirkenden der Kapelle zu Darbietungen an allen Abenden und Nachmittagen oder an verschiedenen Tagen bei verschiedenen Besitzern verpflichtet haben. Der Kapellmeister ist nur Bevollmächtigter der übrigen Musiker, nicht ihr Arbeitgeber.

In gleicher Weise sind Artisten, die sich für einen Monat zum täglichen Auftreten verpflichtet haben, Angestellte des Unternehmers, bei dem sie tätig sind. Ihr Auftreten dauert an jedem Tag nur kurze Zeit. Sie können

sich aber in diesem Monat regelmäßig nicht noch einem anderen Unternehmer verpflichtet. Sie haben über einen Monat ihrer Arbeitskraft verfügt.

Die Mitglieder einer ständigen Stadtkapelle, die ein festes jährliches Honorar erhalten und den Weisungen des Stadtrats folgen müssen, sind Angestellte der Stadt. Sie bleiben das auch, wenn sie für Andere, für Vereine oder für Gastwirte Konzerte veranstalten und dabei Sondereinnahmen haben. Diese Einnahmen sind dann auch Lohnsteuerpflichtig (RStW 1935 S. 1158).

Beim Kundfunk werden die Mitglieder der Orchester in unregelmäßigen kurzen Abständen stundenweise zu Darbietungen herangezogen. In diesen Fällen sind die Musiker nicht selbstständig. Sie sind es auch dann nicht, wenn sie gelegentlich als Solisten auftreten. Nur dann, wenn der Künstler ausschließlich oder doch überwiegend als Solist verpflichtet ist, wird von der Verkehrsauffassung selbstständige Tätigkeit angenommen (RStW 1937 S. 866).

In gleicher Weise sind Filmkünstler, die bei einem Filmunternehmen für eine Woche gegen Tagesgage verpflichtet sind, Angestellte des Unternehmens (RStW 1930 S. 481).

Bei unselbständigen Künstlern sind im Fall ihrer Veranlagung zur Einkommensteuer Einkünfte der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten.

Zu den Einnahmen gehören alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen, insbesondere auch Wohnung und Kost. Sie sind mit den üblichen Preisen des Verbrauchsorts anzusetzen. Vorschüsse sind Einnahmen, wenn sie nicht als Darlehen gegeben worden sind.

Werbungskosten sind alle Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören bei Künstlern insbesondere Beiträge zu Berufsverbänden, notwendige Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und Aufwendungen für Berufskleidung.

Bei einem Opernsänger sind auch die besonderen Aufwendungen für die Behandlung der Stimme oder für die Wiederherstellung der Singfähigkeit abziehbar. Auch die Kosten von Gesangsstunden sind zu berücksichtigen. Die Ausgaben für ein besonderes Musikzimmer sind nur dann Werbungskosten, wenn der Künstler ein Zimmer mehr haben muß als andere Künstler, denen geeignete Räume, etwa im Theater, zur Verfügung stehen. Die Kosten der Anschaffung und Unterhaltung eines Flügels sind ebenfalls Werbungskosten. Zu den notwendigen Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gehören regelmäßig nur die Kosten der Straßenbahn oder eines entsprechenden Verkehrsmittels. Ein Sänger wird aber bei schlechtem Wetter auch einen geschlossenen Kraftwagen benutzen müssen, damit seine Stimme geschont wird. Bei Benutzung eines eigenen Kraftwagens sind nur die Beträge abzugsfähig, die bei Benutzung anderer Verkehrsmittel hätten anerkannt werden müssen (RStW 1936 S. 202).

c) Beschränkt steuerpflichtige Künstler

Es ist oft zweifelhaft, ob die künstlerische Tätigkeit eines beschränkt Steuerpflichtigen im Inland selbstständig oder unselbstständig ist. Im Interesse einer gleichmäßigen Behandlung sind alle beschränkt steuerpflichtigen Künstler, die im Inland persönlich tätig werden, als Arbeitnehmer zu behandeln. Hinweis auf § 40 Absatz 1 Satz 3 der Lohnsteuer-Durchführungsbestimmungen 1939.

3. Die Gewerbesteuerpflicht

Der Gewerbesteuer unterliegen gewerbliche Unternehmen im Sinn des Einkommensteuergesetzes. Die selbstständige Arbeit im Sinn des § 18 EStG unter-

liegt nicht der Gewerbesteuer. Es ist deshalb für die Gewerbesteuer festzustellen, ob der Steuerpflichtige gewerblich tätig ist oder eine künstlerische Tätigkeit ausübt und dadurch § 18 EStG gemäß zu den freien Berufen gehört. Die Grenze zwischen gewerblicher und künstlerischer Tätigkeit ist oft schwer zu ziehen.

Die Absicht der Gewinnerzielung schließt die Annahme einer künstlerischen Tätigkeit nicht aus. Sie wird ihr sogar regelmäßig zugrunde liegen. Die Gewinnerzielung darf nur nicht Selbstzweck der Tätigkeit sein. Es kommt auch nicht auf die Vorbildung und die Zugehörigkeit zur Reichskulturkammer an. Entscheidend ist die Art der Berufsausübung im Einzelfall.

Die frühere Rechtsprechung des Preussischen Oberverwaltungsgerichts, daß Kunstgewerbler allgemein Gewerbetreibende seien, gilt für das neue Reichsgewerbesteuerrecht nicht. Es sind deshalb Gebrauchsgrafiker, Modezeichner, Musterzeichner und Möbelzeichner nicht Gewerbetreibende, sondern Künstler im Sinn des Gewerbesteuergesetzes und von der Gewerbesteuer frei, wenn die übrigen Voraussetzungen einer künstlerischen Tätigkeit erfüllt sind. Dazu gehört, daß die Tätigkeit über das eigentliche Kunstschaffen nicht hinausgeht. Das ist der Fall, wenn der Gegenstand nicht mehr in der Hauptsache ein Kunstwerk, sondern ein Gebrauchsgegenstand des täglichen Lebens ist und der Kunstwert den Gebrauchs-wert nicht überwiegt.

Der Entwurf für einen Gebrauchsgegenstand ist nicht der Herstellung gleichzusetzen. Er bleibt Kunstwerk, auch wenn er später bei der Herstellung eines Gebrauchsgegenstandes verwendet wird. Wer Bühnenbilder entwirft, ist Künstler, wenn sich seine Tätigkeit darauf beschränkt und die Entwürfe selbst künstlerisch sind. Wer dagegen Reklamebilder für gewerbliche Zwecke herstellt, ist nicht Künstler, weil diese Bilder selbst Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens sind.

Die Tätigkeit geht auch dann über das eigentliche Kunstschaffen hinaus, wenn sich der Künstler nicht auf die eigene persönliche Ausführung der künstlerischen Gedanken beschränkt. Ein Künstler darf Hilfskräfte nur zu untergeordneten Arbeiten heranziehen. Ein Architekt darf Zeichnungen und Pläne für die Entwürfe durch Angestellte anfertigen lassen, ein Bildhauer darf den Rohblock durch Hilfsarbeiter herausshauen lassen. Sie dürfen sich aber nicht darauf beschränken, nur Zeichnungen anzufertigen und die technische Herstellung des Kunstwerks Anderen zu überlassen. Die Beschäftigung fremder Arbeitskräfte wäre beim Künstler eine gewerbliche Leistung. In diesem Fall gilt der ganze Betrieb einheitlich als gewerblich.

Deshalb sind auch Musterzeichner, die Webmuster entwerfen und dazu Zeichnungen anfertigen, zugleich aber auch die Herstellung der Jacquardkarten übernehmen, Gewerbetreibende. Das Loch der Jacquardkarten und die Herstellung der dafür vorher noch erforderlichen sogenannten Patrone werden von Angestellten ausgeführt. Diese Tätigkeiten gehören wirtschaftlich aufs engste zusammen. Es handelt sich hier nicht mehr um die Ausübung eines freien Berufs, einerlei, ob die Herstellung von Webmustern überhaupt eine künstlerische Tätigkeit ist oder nicht. Hinweis auf RStW 1939 S. 159, 354, 543 und 941.

Bei Konzerten ist zu prüfen, ob die künstlerische Leistung oder der Unterhaltungszweck überwiegt. Die Konzerte in Kaffeehäusern, in Gastwirtschaften, bei Vereinsfesten usw. wollen in der Hauptsache unterhalten. Es kommt bei ihnen nicht so sehr darauf an, wer das Konzert veranstaltet und welche künstlerische Höhe die einzelnen Darbietungen haben (RStW 1939 S. 1081).

Die Vereinigung der Mitglieder zu einer Kapelle ist in der Regel eine Gesellschaft des bürgerlichen

Rechts. Sie unterliegt der Gewerbesteuer. Die Mitglieder der Kapelle haften für die Gewerbesteuer als Gesamtschuldner. Voraussetzung ist, daß der Ertrag der Konzerte der Kapelle als solcher zufließt. Das ist der Fall, wenn eine gemeinsame Kasse geführt wird. Werden die Mitglieder der Kapelle von dem Auftraggeber unmittelbar entlohnt, so kann die Kapelle selbst nicht zur Gewerbesteuer herangezogen werden.

Musikkorps der Wehrmacht sind, soweit sie Konzerte außerhalb ihrer militärischen Aufgabe ausführen, nicht eine Einrichtung der Wehrmacht, sondern selbständig. Die Führung einer gemeinsamen Kasse spricht für die Selbständigkeit (MStBl 1939 S. 1081).

4. Die Umsatzsteuerpflicht

Die Umsätze der Künstler sind § 4 Ziffer 13 UStG gemäß umsatzsteuerfrei, wenn der Gesamtumsatz im Kalenderjahr 6 000 RM nicht übersteigt.

Diese Befreiungsvorschrift ist eingeführt worden, um die Steuerkraft der alleinstehenden selbständigen Künstler, die nur über kleine Einnahmen verfügen und deshalb schutzbedürftig sind, zu schonen. Es kommt aber bei Anwendung des § 4 Ziffer 13 UStG nicht auf die Höhe der persönlichen Leistungsfähigkeit an, sondern nur auf die Höhe aller Umsätze. Ein Künstler, dessen Umsatz nur wenig größer ist als 6 000 RM, muß Umsatzsteuer zahlen. Wer dagegen nur im Nebenberuf künstlerisch tätig ist und große Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen hat, ist umsatzsteuerfrei, wenn die Einnahmen aus der Tätigkeit als Künstler 6 000 RM nicht überschreiten.

Bei Berechnung der Freigrenze sind alle Umsätze des Kalenderjahres zusammenzuzählen. Es sind deshalb zu den Einnahmen als Künstler auch die Einnahmen aus jeder anderen gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit zu rechnen. Es kommen nicht in Betracht die Einnahmen aus unselbständiger Arbeit, weil sie nicht unter das Umsatzsteuergesetz fallen, und die Einnahmen § 4 Ziffern 8 bis 10 UStG gemäß.

Ist der Gesamtumsatz kleiner als 6 000 Reichsmark, so sind nur die Einnahmen aus der künstlerischen Tätigkeit umsatzsteuerfrei. Die übrigen Umsätze sind steuerpflichtig.

Ist der Veranlagungszeitraum kürzer als ein Kalenderjahr, so ist der Gesamtumsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen.

§ 4 Ziffer 13 UStG ist nur auf den einzelnen Künstler anzuwenden. Er gilt nicht für Künstlergemeinschaften, wenn die Gemeinschaft als solche Unternehmerin ist. Hinweis auf den RdZ-Erlass vom 21. August 1936 (MStBl 1936 S. 900). Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, die die Befreiungsvorschrift auch auf Vereinigungen von Künstlern zu Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften anwenden wollte, ist dadurch überholt (MStBl 1935 S. 666, 1936 S. 900 und 902).

Künstler im Sinn des Umsatzsteuergesetzes ist nicht nur derjenige, der die reine Kunst ausübt, sondern auch derjenige, der die angewandte Kunst ausübt.

Ein Musiklehrer, der an einem Musiklehrerseminar oder in anderer Weise voll ausgebildet worden ist, ist deshalb auch insoweit künstlerisch tätig, als er Musikunterricht erteilt (MStBl 1927 S. 163).

Ein Schaufensterdekorateur kann ebenfalls unter Umständen Künstler im Sinn des Umsatzsteuergesetzes sein (MStBl 1929 S. 575).

Es gehören zur angewandten Kunst auch Nutzbauten, wenn sie ein Architekt ausführt, der Künstler ist. Jeder Bau gibt einem Architekten die Möglichkeit, künstlerisch tätig zu sein. Der Architekt bleibt auch noch insoweit Künstler, als er technische und kaufmännische Arbeiten ausführt, die zur Überleitung der Bauten erforderlich sind. Es ist auch noch die örtliche Bauführung unschädlich. Die eigentliche Bauaus-

führung gehört dagegen nicht mehr zur künstlerischen Tätigkeit des Architekten. Sie ist Aufgabe des Bauunternehmers. Das Entgelt für die Bauausführung ist deshalb in jedem Fall umsatzsteuerpflichtig (MStBl 1933 S. 1294, 1934 S. 574, 1936 S. 207).

Künstler ist immer nur, wer auf dem Gebiet der Kunst selbstschöpferisch tätig ist.

Diese Voraussetzung fehlt bei einem Gymnastiklehrer, einerlei, nach welcher Lehrweise er ausgebildet worden ist. Er muß zwar über gewisse körperliche und geistige Anlagen verfügen, er braucht aber nicht selbstschöpferisch begabt zu sein. Das Können, das von ihm verlangt wird, kann von jedem, der gesund und normal befähigt ist, erlernt werden (MStBl 1934 S. 556).

Das gilt auch für die selbständigen Werbeberater, die Unternehmer in ihrer Werbung unterstützen. Es ist für sie ein Studium an der höheren Reichsgewerbeschule in Berlin vorgeschrieben. Sie müssen auch eigene Gedanken haben. Ihre Erzeugnisse sind aber nicht künstlerisch. Ihre Umsatzsteuerpflicht ergibt sich im übrigen auch aus § 48 Absatz 1 Satz 2 UStGB (MStBl 1939 S. 373).

Photographen und Bildberichterstatter sind ebenfalls regelmäßig nicht Künstler im Sinn des Umsatzsteuergesetzes. Ihre Tätigkeit ist handwerksmäßig. Sie ist dadurch nicht einer künstlerischen Tätigkeit untergeordnet. Kunst und Handwerk stehen nur nebeneinander (MStBl 1939 S. 963).

Die Eigenschaft als Künstler muß in jedem Fall besonders festgestellt werden. Sie kann ohne weiteres angenommen werden, wenn eine abgeschlossene, als vollwertig anerkannte Vorbildung vorliegt.

5. Die Vermögensteuerpflicht

Das Reichsbewertungsgesetz unterscheidet zwischen der künstlerischen und der rein künstlerischen Tätigkeit.

Die Tätigkeit ist § 47 der Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz gemäß rein künstlerisch, wenn sie sich auf eine schöpferische oder forschende Tätigkeit, Lehr-, Vortrags- und Prüfungstätigkeit oder auf eine schriftstellerische Tätigkeit beschränkt. Sie wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß nebenher in geringem Umfang Gutachten abgegeben werden. Der Künstler übt auch noch reine Kunst aus, wenn er die selbst geschaffenen Kunstwerke verkauft.

Kunstwerke sind solche Wirtschaftsgüter, die um ihrer selbst geschaffen werden. Der Gebrauchszweck darf nicht überwiegen. Wohnhäuser und Geschäftshäuser, die ein Architekt entwirft und errichtet, sind nicht selbstgeschaffene Kunstwerke im Sinn des Reichsbewertungsgesetzes (MStBl 1932 S. 101).

Die Wirtschaftsgüter, die nicht der Ausübung der reinen Kunst, sondern der angewandten Kunst dienen, sind Betriebsvermögen. Die Gegenstände, die nur der reinen Kunst gewidmet sind, sind nicht Betriebsvermögen.

Die Werke der bildenden Kunst, des Schrifttums und der Tonkunst gehören § 67 Ziffer 5 des Reichsbewertungsgesetzes gemäß auch nicht zum sonstigen Vermögen, wenn sie im Eigentum des Urhebers selbst oder im Fall seines Todes im Eigentum seiner Frau oder seiner Kinder stehen. Es sind darüber hinaus § 67 Ziffer 11 des Reichsbewertungsgesetzes gemäß von der Vermögensteuer frei alle Kunstgegenstände, die von Deutschen Künstlern geschaffen worden sind. Voraussetzung ist, daß diese Künstler noch leben oder seit nicht mehr als fünfzehn Jahren verstorben sind. Die anderen Kunstgegenstände sind vermögenssteuerfrei, wenn ihr gemeiner Wert insgesamt 50 000 RM nicht übersteigt. Die Bewertung zum gemeinen Wert wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Kreis der Käufer klein ist. Die Schätzung des Eigentümers selbst hat keine Bedeutung (MStBl 1931 S. 585).

Die Umsatzsteuer der Zeitungs- und Zeitschriftenverleger

Von Obersteuerinspektor Holzmann, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Einführung,
2. Lieferungen und sonstige Leistungen im Verlagsgewerbe,
3. Besonderheiten beim Entgelt,
4. Die Abzugsfähigkeit der Versendungsauslagen beim Selbstvertrieb der Zeitungen und Zeitschriften,
5. Der Vertrieb durch Austräger,
6. Der Vertrieb durch Kolporteurs,
7. Der Postzeitungsvertrieb,
8. Der Zeitungs- und Zeitschriftenvertrieb durch den Handel,
9. Der Zeitungs- und Zeitschriftenvertrieb im Straßenhandel,
10. Ermäßigter Steuerfuß bei Lieferungen im Großhandel,
11. Erhöhter Steuerfuß für Großunternehmer mit Einzelhandel.

1. Einführung

Die Bearbeitung der Umsatzsteuer der Zeitungs- und Zeitschriftenverleger wird durch Besonderheiten verschiedener Verkehrsvorgänge im Verlagsgewerbe erschwert.

Das Umsatzsteuerrecht wird auf das Verlagsgewerbe nur dann richtig angewendet werden können, wenn den Umsatzsteuerbearbeitern und insbesondere den Betriebsprüfern die tatsächlichen Verhältnisse dieses Gewerbezweigs bekannt sind und sie außerdem die Verwaltungsanordnungen und die Rechtsprechung beherrschen, die das Verlagsgewerbe betreffen.

Die Verwaltungsanordnungen und die Entscheidungen, die umsatzsteuerliche Fragen des Zeitungs- und Zeitschriftenvertriebs behandeln, sind dabei von besonderer Bedeutung.

2. Lieferungen und sonstige Leistungen im Verlagsgewerbe

Es gehören zu den Lieferungen und sonstigen Leistungen, die im Rahmen des Verlagsgewerbes ausgeführt werden, im allgemeinen als Grundgeschäfte die Herstellung und der Vertrieb von Zeitungen und Zeitschriften, das Anzeigengeschäft, der Buchdruck und der Akzidenzdruck. Klein- und Mittelbetriebe betreiben daneben noch den Einzelhandel mit Papierwaren und eigenen Druckereierzeugnissen.

Hilfsgeschäfte sind der Verkauf von Altpapier, von Altblei, von abgenutztem Schriftenmaterial und von überflüssigen Betriebseinrichtungsgegenständen.

Der Vertrieb der Zeitungen und Zeitschriften geschieht unmittelbar durch den Verleger (Selbstvertrieb) oder durch Händler.

Der für die Umsatzsteuer maßgebende Umsatz wird von Klein- und Mittelbetrieben nach den vereinbarten Entgelten bemessen. Großbetriebe versteuern den Umsatz in der Regel nach den vereinbarten Entgelten.

3. Besonderheiten beim Entgelt

Der Bezug einer Zeitschrift ist mitunter gleichzeitig mit der Versicherung des Beziehers gegen Unfall bei einer Lebensversicherungsgesellschaft verbunden (Abbonnentenversicherung). Versicherungsnehmer ist in diesem Fall nicht der Bezahler, sondern der Verleger. Entgelt des Verlegers ist der gesamte Preis, den der Bezahler zu entrichten hat (RG-Urteil vom 21. November 1930 VA 217/30, RStBl 1931 Seite 166).

Es entstehen dem Verleger beim Selbstvertrieb der Zeitungen und Zeitschriften Aufwendungen für Beförderungsauslagen und sonstige Unkosten. Die baren Auslagen und Unkosten werden ihm von dem Bezahler durch die Zahlung eines höheren Bezugspreises ersetzt. Die Lieferung wäre ohne die Beförderung nicht durchführbar. Es gehört deshalb zum Entgelt des Verlegers der von dem Bezahler neben dem Bezugspreis geleistete Unkostenerfuß.

Es gehört § 10 Satz 2 UStDVB 1938 gemäß zum Entgelt auch, was ein Anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistungen gewährt.

Es gehören danach zum Entgelt insbesondere alle Zuschüsse, die der Unternehmer von dritter Seite für seine Lieferung oder Leistung erhält. Voraussetzung ist

dabei, daß zwischen den Zuschüssen und den einzelnen Lieferungen oder Leistungen ein ursächlicher Zusammenhang besteht.

Es sind deshalb die Druckkostenzuschüsse der Rotgemeinschaft der Deutschen Wissenschaft an die Verleger bei diesen zusätzliches Entgelt. Es kann dabei dahingestellt bleiben, ob die Zuschüsse in Zusammenhang mit der Herstellung der Druckstücke oder als Entgelt dafür gewährt werden, daß der Verleger dem Werk seine Tätigkeit widmet. Dasselbe gilt für Zuschüsse des Verfassers an den Verleger.

4. Die Abzugsfähigkeit der Versendungsauslagen beim Selbstvertrieb der Zeitungen und Zeitschriften

Das Gesetz läßt bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung von Lieferungen den Abzug von Versendungsauslagen unter den folgenden Voraussetzungen zu (Hinweis auf § 5 Absatz 4 Ziffer 1 UStG, § 49 Absatz 1 UStDVB 1938):

- a) Der Gegenstand der Lieferung muß durch Aufgabe an einen Beförderungsunternehmer versendet sein. Es scheiden demgemäß alle diejenigen Kosten aus, die durch Selbstbeförderung des Gegenstandes der Lieferung entstehen;
- b) Es muß sich um Auslagen des Lieferenden Unternehmers handeln. Es dürfen deshalb nur die tatsächlich entstandenen Unkosten abgezogen werden;
- c) Die Auslagen müssen ausschließlich für die Beförderung des Gegenstandes der Lieferung gezahlt sein. Andere Auslagen anlässlich der Beförderung, wie z. B. die Vorzeigegebühr und die Zahlkarten- oder Postanweisungsgebühr bei Postnachnahmesendungen, sind nicht abzugsfähig. Hinweis auf RG-Urteil vom 13. Oktober 1933 VA 735/32, RStBl 1934 Seite 556 und vom 26. Juni 1935 VA 373/34, RStBl 1935 Seite 1116;
- d) Die Auslagen müssen dem Abnehmer bei der Abrechnung kenntlich gemacht sein. Diese Vorschrift ist so auszulegen, daß der Unternehmer die Auslagen in ihrer tatsächlichen Höhe dem Abnehmer kenntlich zu machen hat. Ein Abzug der Auslagen kommt nicht in Betracht, wenn in die Abrechnung Durchschnittsätze eingesetzt werden, die von der tatsächlichen Höhe der Auslagen abweichen.

Wenn ein Unternehmer den Umsatz nach Zahlungseingängen (Ist-Einnahmen) versteuert, ist es unzulässig, daß er die abzugsfähigen Auslagen nach den Warenausgängen (Soll-Einnahmen) feststellt.

Versteuert ein Unternehmer die Lieferungen mit verschiedenen Steuerfüßen, sind die Beförderungsauslagen von dem Entgelt der Lieferungen abzusehen, bei deren Ausführung sie entstanden sind.

Die Zustellung der Zeitungen und Zeitschriften an den Bezahler geschieht beim Selbstvertrieb durch Träger, durch Kolporteurs (Vertriebsstellen oder Agenturen) und durch die Post.

5. Der Vertrieb durch Austräger

a) Allgemeines

Die Beförderung der Zeitungen und Zeitschriften zum Bezahler geschieht am Ort des Verlags in der Regel durch Austräger.

Der Abzug der Trägerlöhne als Beförderungsauslagen vom Entgelt ist nur dann zulässig, wenn es sich bei den Aussträgern um Unternehmer handelt und die Trägerlöhne in ihrer tatsächlichen Höhe dem Bezieher bei der Abrechnung kenntlich gemacht sind.

b) Kenntlichmachung der Trägerlöhne

Die Kenntlichmachung kann auf der Quittung über die Bezugsgebühr geschehen. Es genügt aber auch, wenn das monatlich feststehende Bestellschreiben dem Bezieher im Kopf der Zeitung allgemein bekanntgegeben wird (RFG-Urteil vom 4. Mai 1923 VA 142/23, RFG Bd. 12 S. 190).

Beispiel:

Bezugspreis monatlich 2,30 RM einschließlich 0,30 RM Bestellschreiben oder
Bezugspreis frei Haus 2,30 RM, bei Selbstabholung 2 RM.

Der Reichsfinanzhof führt dazu aus, daß dem Bezieher aus dem Unterschied zwischen dem Preis „frei Haus“ und dem Preis bei Abholung die Höhe der vom Verlag aufgewendeten Beförderungskosten genügend erkennbar sei. Der Vermerk „Bezugspreis 2,30 RM einschließlich Trägerlohn“ würde dagegen keine genügende Kenntlichmachung darstellen.

Bedingen die örtlichen Verhältnisse Trägerlöhne von verschiedener Höhe, so wird es dem Verlag unmöglich sein, die tatsächlichen Beförderungsauslagen dem einzelnen Bezieher im Kopf der Zeitung bekanntzugeben. Der als Trägerlohn angegebene Betrag stellt dann nur einen Durchschnittssatz dar, der im einzelnen Fall von den tatsächlichen Beförderungsauslagen abweichen wird. Ein Abzug der Beförderungsauslagen kommt in dem Fall nicht in Betracht. Hinweis auf das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 26. Februar 1932 VA 3—5/32, RFG Bd. 30 S. 193.

c) Merkmale für die Selbstständigkeit und Nichtselbstständigkeit der Träger

Der Abzug der Beförderungsauslagen ist bei der Zustellung der Zeitungen und Zeitschriften durch Aussträger trotz ordnungsmäßiger Kenntlichmachung der Trägerlöhne unzulässig, wenn die Aussträger nicht als Unternehmer, sondern als Angestellte des Verlags anzusehen sind.

Die Feststellung, ob die Aussträger Unternehmer oder Angestellte sind, bietet oft Schwierigkeiten.

Unternehmer ist in der Regel eine Person, die auf eigene Gefahr unter eigener Verantwortung und nach eigener Willensentscheidung und Zeiteinteilung handelt.

Merkmale der Unternehmereigenschaft sind ein eigenes Büro, Geschäftsinventar, eigene Geschäftskosten und selbstentlohntes Personal, mit dem die Tätigkeit ausgeübt wird.

Unselbstständigkeit liegt vor, wenn eine Person einem Unternehmen so eingegliedert ist, daß sie den Weisungen des Unternehmers in bezug auf Umfang, Art, Zeit und Ort und sonstige Arbeitsleistung zu folgen verpflichtet ist.

Es sprechen für Unselbstständigkeit die Vereinbarung eines festen Gehalts, die Abführung der Lohnsteuer und die Zahlung von Beiträgen zur Sozialversicherung.

Ist zwischen dem Verlag und dem Aussträger ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen, so wird oft aus diesem zu erkennen sein, ob Angestelltentätigkeit oder Unternehmertätigkeit vorliegt. Die Benennung des Vertrags ist dabei nicht entscheidend, sondern sein Inhalt oder die tatsächliche Ausübung, wenn diese von den Vertragsvereinbarungen abweicht.

Es ist für die Frage der Selbstständigkeit nicht ausschlaggebend, ob ein Dienstvertrag oder ein Werkvertrag im Sinn des bürgerlichen Rechts vorliegt. Es kann auch ein Unternehmer zu Dienstleistungen verpflichtet sein, ohne seine wirtschaftliche Selbstständigkeit zu verlieren (RFG-Urteil vom 22. Juni 1934 — VA 444/32 — RStW 1934 Seite 1446). Der Unternehmer ist dann an die Weisungen des Dienstberechtigten gebunden. Er gilt aber nicht als Angestellter, weil er nicht in das Unternehmen des Auftraggebers eingegliedert ist.

Ein Beispiel dafür sind die Zeitungskolportäre, die nach der Volksanschauung ihre Tätigkeit in der Regel selbstständig ausüben. Hinweis auf RFG-Urteil vom 26. Februar 1937 VA 243/36, RStW 1937 Seite 493.

Für die Entscheidung der Frage, ob Selbstständigkeit oder Nichtselbstständigkeit der Aussträger vorliegt, ist das Innenverhältnis maßgebend. Es kann auch von Bedeutung sein, wie die unmittelbar Beteiligten das Verhältnis zueinander selbst aufgefaßt haben. Wird von den Aussträgerlöhnen die Lohnsteuer einbehalten und werden für die Aussträger Sozialversicherungsbeiträge an die Krankenkasse und Invaliditätsversicherung abgeführt, so wird damit die Nichtselbstständigkeit der Aussträger im allgemeinen erwiesen sein.

6. Der Vertrieb durch Kolportäre

Auswärtige Bezieher, die ihren Wohnsitz in einer Gemeinde mit größerer Bevölkerungsdichte haben, erhalten die Zeitungen oder Zeitschriften gewöhnlich durch Kolportäre zugestellt. Die Tätigkeit der Kolportäre erstreckt sich daneben noch auf die Führung der Bezieherlisten, auf die Einziehung der Bezugspreise, auf Annahme von Bestellungen und Anzeigen und auf Werbung von Beziehern.

Zeitungskolportäre üben ihre Tätigkeit in der Regel selbstständig aus. Sie sind deshalb als Unternehmer im Sinn des Umsatzsteuergesetzes anzusehen (RFG-Urteil vom 26. Februar 1937 VA 243/36, RStW 1937 Seite 493).

Die Zustellung der Zeitungen oder Zeitschriften und die Einziehung der Bezugspreise führt der Kolporteur im Namen und für Rechnung des Verlags aus. Er ist nicht Eigenhändler, sondern Erfüllungsgehilfe des Verlags. Es gehören deshalb die gesamten durch den Kolporteur von dem Bezieher vereinbarten Beträge zum Entgelt des Verlegers.

Die Beträge, die der Kolporteur für die Beförderung der Zeitungen oder Zeitschriften vergütet erhält, kann der Verlag als an einen selbständigen Unternehmer gezahlte Beförderungsauslagen vom Entgelt absetzen (§ 5 Absatz 4 Ziffer 1 UStG 1934, § 49 Absatz 1 UStDV 1938).

Es gehören zu den Beförderungskosten nicht auch Beträge, die dem Kolporteur vom Verlag für die Unterhaltung eines Geschäftszimmers, für die Annahme von Bestellungen und Anzeigen, für die Werbung von Beziehern und für ähnliche Leistungen vergütet werden.

Die Beförderungsauslagen kann der Verlag jedoch nur dann vom Entgelt absetzen, wenn sie dem Bezieher kenntlich gemacht sind. Die Kenntlichmachung kann in der Quittung über den Bezugspreis oder im Kopf der Zeitung oder Zeitschrift geschehen.

Wegen der Art der Kenntlichmachung und der Unzulässigkeit der Einziehung von Durchschnittssätzen Hinweis auf Abschnitt 4.

7. Der Postzeitungsvertrieb

a) Allgemeines

Die Post ist Unternehmer im Sinn des Umsatzsteuergesetzes. Sie befördert die von dem Bezieher bestellten Zeitungen auf Grund eines von ihr mit dem Verleger abgeschlossenen Beförderungsvertrags. Hinweis auf RFG-Urteil vom 12. Juli 1929 VA 952/28, Kartei von Prozeß UStG 1926 § 8 Absatz 5 Rechtspruch 13.

Der Reichsfinanzhof führt dazu aus:

„Es entspricht nicht der Auffassung des Verkehrs, daß die Post den Handel mit Zeitungen betreibt. Sie bewirkt nur die Vermittlung zwischen dem Bezieher und dem Verleger. Nur insoweit will der Bezieher die Tätigkeit der Post in Anspruch nehmen. Hiernach kommt bei dem Verleger ein Abonnementvertrag zustande, durch den der Verleger verpflichtet wird, dem Bezieher die Zeitung zu liefern. In Ausführung dieses Vertrags schließt der Verleger den Beförderungsvertrag mit der Post.“

Es gehört beim Postzeitungsvertrieb deshalb grundsätzlich der gesamte vom Bezieher an die Post gezahlte Betrag zum Entgelt des Verlegers.

Die Post berechnet für die Beförderung der Zeitungen Zeitungsgebühr, Zustellgebühr und Verpackungskosten.

Die Zeitungsgebühr und die Zustellgebühr sind Beförderungsauslagen, die unter bestimmten Voraussetzungen § 5 Absatz 4 Ziffer 1 UStG 1934 gemäß vom Entgelt abgesetzt werden können. Die Verpackung der Zeitungen stellt dagegen eine Sonderleistung dar, die die Post neben der eigentlichen Beförderungsleistung ausführt. Die Verpackungskosten gehören deshalb nicht zu den Beförderungsauslagen und dürfen von den vereinnahmten Entgelten nicht abgesetzt werden. Hinweis auf RStB-Urteil vom 13. Oktober 1933 V A 735/32, RStB 1934 Seite 556, und vom 26. Juni 1935 V A 373/34, RStB 1935 Seite 1116.

Beförderungsauslagen, die vom Verleger nicht wieder vereinnahmt werden, z. B. bei Freieremplaren, dürfen nicht abgesetzt werden, weil sie nicht in den vereinnahmten Entgelten enthalten sind.

Bei Überfendung von Zeitungen und Zeitschriften an Dauereinrücken von Anzeigen darf der Verleger die für die Versendung der Blätter veranschlagten Beträge von dem Anzeigenpreis absetzen, wenn sie aus dem Kopf der Zeitung ersichtlich sind. Hinweis auf RStB-Urteil vom 21. Oktober 1932, RStB 1933 Seite 291.

b) Die Postzeitungsgebühr

Die Zeitungsgebühr wird von der Post für die Beförderung der Zeitungen vom Aufgabamt zum Bestellamt erhoben. Ihre Höhe richtet sich nach dem Durchschnittsgewicht einer Zeitungsnummer. Zur Ermittlung des Gewichts muß der Verleger der Postanstalt ein vollständiges Stück von jeder Zeitungsnummer liefern. Die Post stellt nach diesen Stücken für die Zeit, auf die sich die Abrechnung mit dem Verleger erstreckt (monatlich oder vierteljährlich), die Zahl und das Gewicht aller während dieser Zeit erschienenen und von ihr beförderten Zeitungsnummern fest und ermittelt daraus das Durchschnittsgewicht einer Nummer.

Die Abrechnung mit dem Verleger geschieht in der Weise, daß die Post von den eingezogenen Bezugspreisen die Zeitungsgebühr einbehält.

Der Verleger erfährt bei dieser Abrechnungsweise erst nachträglich die Höhe der Postzeitungsgebühr. Es ist ihm deshalb unmöglich, dem Bezieher, der den Bezugspreis im voraus in einer Summe zu entrichten hat, die Zeitungsgebühr bei Abschluß des Abonnementvertrags und Zahlung des Abonnementbetrags kenntlich zu machen.

Es wird in der Verwaltungspraxis zugelassen, daß für die Kenntlichmachung der Versendungsanlagen die Angabe der Postzeitungsgebühr des vorangegangenen Vierteljahrs statt der tatsächlich veranschlagten Postzeitungsgebühr genügt.

Die Versendungsanlagen können dem Bezieher im Kopf der Zeitung oder auch in der Abonnementsabrechnung kenntlich gemacht werden.

c) Die Zeitungszustellgebühr

Die Zustellgebühr (Bestellgeld) wird von der Post für die Beförderung der Zeitung vom Bestellamt bis zur Wohnung des Beziesers erhoben. Sie ist nicht wie die Zeitungsgebühr in den Bezugspreis eingeschlossen, sondern wird von dem Bestellamt zusammen mit dem Bezugspreis von dem Bezieher eingezogen.

Die besondere Kenntlichmachung der Zustellgebühr im Kopf der Zeitung oder auf der Quittung der Post erübrigt sich in den Fällen, in denen der Bezieher das Entgelt für die Lieferung der Zeitung an die Post zahlt. Er hat dann die Möglichkeit, die Höhe der Zustellgebühr aus dem Unterschied zwischen dem im Kopf der Zeitung angegebenen Bezugspreis und dem auf der Postquittung vermerkten Betrag zu erkennen. Hinweis auf RStB-Urteil vom 12. Februar 1926 V A 296/25, RStB 1926 Seite 166, und RStB-Gutachten vom 2. Juli 1926 V D 3/26 S, RStB 1926 Seite 236.

Die Kenntlichmachung der Zustellgebühr ist jedoch bei dem sogenannten Verlagsstückverfahren unerläßlich. Der Verleger sammelt bei diesem Verfahren

selbst die Bestellungen und zieht den Bezugspreis von den Beziehern ein. Die Zustellgebühr, die von dem Verleger an die Post zu entrichten ist, wird in dem Fall dem Bezieher nicht bekannt. Sie ist nur dann abzugsfähig, wenn sie dem Bezieher im Kopf der Zeitung oder auf einer besonderen Rechnung in ihrer tatsächlichen Höhe kenntlich gemacht ist.

8. Der Zeitungs- und Zeitschriftenvertrieb durch den Handel

Es gibt Zeitungs- und Zeitschriftenhändler, die durch eigene Agenten und Provisionsreisende Bezieher für die von ihnen im eigenen Namen vertriebenen Zeitungen und Zeitschriften werben lassen. Diese Händler erhalten von den Verlegern für die neugewonnenen Bezieher Zuschüsse zu den Provisionen, die sie an ihre Vertreter zu zahlen haben. Die Zuschüsse werden nicht in bar ausgezahlt, sondern mit den von den Großhändlern zu zahlenden Bezugspreisen für die Zeitungen und Zeitschriften verrechnet. Sie stellen Umsatzprämien dar, die sich im wirtschaftlichen Ergebnis wie ein Preisnachlass seitens der Verleger auswirken und deshalb auch nicht zu versteuern sind. Hinweis auf RStB-Urteil vom 10. Februar 1933 V A 961—962/32, RStB 1933 Seite 1212.

9. Der Zeitungs- und Zeitschriftenvertrieb im Straßenhandel

a) Allgemeines

Der Vertrieb der Zeitungen und Zeitschriften im Straßenhandel geschieht durch freie Händler oder durch sogenannte Zuschuhändler. Die freien Händler sind Unternehmer im Sinn des Umsatzsteuergesetzes. Sie liefern die Zeitungen und Zeitschriften im eigenen Namen. Sie sind mit den von ihnen vereinnahmten Entgelten umsatzsteuerpflichtig. Entgelt des Verlegers ist der von den freien Händlern an ihn gezahlte Preis.

b) Der Vertrieb durch Zuschuhändler

Die Zuschuhändler erhalten für den Verkauf der Zeitungen und Zeitschriften vom Verleger einen festen Zuschuß und eine Umsatzprovision. Es kann sich bei den Zuschuhändlern um freie Händler oder um Angestellte des Verlags handeln. Das Verhältnis, in dem die Zuschuhändler zum Verlag stehen, ist für die Höhe des von dem Verleger zu versteuernden Entgelts von Bedeutung. Sind die Zuschuhändler selbständige Unternehmer, so ist der Händlerpreis das Entgelt. Sind sie Angestellte des Verlags, so gilt der Kundenpreis als vom Verleger vereinnahmt.

Der an selbständige Unternehmer gezahlte Zuschuß stellt sich als Preisnachlass dar, der den Händlerpreis vermindert. Der Zuschuß, den die im Angestelltenverhältnis zum Verlag stehenden Händler erhalten, gehört dagegen wie jede andere Gehaltszahlung zu den Geschäftskosten des Verlegers, die das steuerliche Entgelt nicht mindern dürfen. Die gewerbliche Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit der Zuschuhändler ist insbesondere nach dem Innenverhältnis zu beurteilen.

Die Einbehaltung der Lohnsteuer von dem festen Zuschuß und der Provision durch den Verlag ist im allgemeinen ein hinreichender Beweis für die Nichtselbständigkeit des Zuschuhändlers. Weitere Merkmale für die Nichtselbständigkeit sind die Verpflichtung zur Einhaltung der vom Verlag vorgeschriebenen Handelszeit, das Aufhalten an einem bestimmten, vom Verlag zugewiesenen Handelsplatz und das Verbot des Anbietens und Verkaufens fremder Zeitungen und Zeitschriften.

Das äußere Auftreten des Zuschuhändlers kann auch als Beweiszeichen für die Beurteilung des Innenverhältnisses verwertet werden.

Das Tragen einer Dienstkleidung, insbesondere einer mit dem Namen des Verlags versehenen Mütze, wird den Zuschuhändler regelmäßig als einen Angestellten des Verlags kennzeichnen. Hinweis auf das RStB-Urteil vom 21. Februar 1934 V A 223/32, RStB 1934 Seite 671.

c) Die umsatzsteuerliche Behandlung der Manfogelder im Zeitungshandel

Die Zeitungen und Zeitschriften werden den Händlern durch Zeitungsboten, die Angestellte des Verlags sind, zugeführt. Der Kaufpreis für die Stücke ist sofort an den Boten zu entrichten. Die Händler geben nichtverkaufte Stücke der vorigen Nummer den Boten zurück und rechnen sie von dem Preis der überbrachten neuen Stücke ab.

Das Entgelt, das der Bote an den Verleger abzuführen hat, wird nach der Anzahl der ihm zum Vertrieb übergebenen Stücke unter Berücksichtigung der von den Händlern zurückgegebenen unverkaufte Stücke errechnet. Die Beträge, die die Boten von den Händlern tatsächlich gezahlt erhalten, bleiben erfahrungsgemäß hinter der von dem Verleger errechneten Sollennahme (Verrechnungspreis) zurück. Der Fehlbetrag entsteht durch die Flüchtigkeit der Zahlungen, die durch die notwendige Eile der Boten bedingt ist.

Der Verlag vergütet den Boten deshalb sogenannte Manfogelder. Der Reichsfinanzhof hat in einer Entscheidung vom 21. Februar 1934 VA 223/32, RStBl 1934 Seite 671, die Abzugsfähigkeit des Manfogelds von dem Verrechnungspreis grundsätzlich anerkannt. Das Finanzamt braucht nach diesem Urteil das vom Verlag dem Boten zugebilligte Manfogeld nicht in vollem Umfang zum Abzug zuzulassen, sondern kann die durch die Boten vereinnahmten Entgelte anderweitig schätzen.

10. Ermäßigter Steuerfuß bei Lieferungen im Großhandel

Das Gesetz läßt unter bestimmten Voraussetzungen den ermäßigten Steuerfuß von 1/2 vom Hundert für Lieferungen von Gegenständen zu. Leistungen sind grundsätzlich mit 2 vom Hundert zu versteuern. Die Gewährung eines Rechts ist keine Lieferung, sondern eine Leistung. Verleger, die das Verlagsrecht an einem Roman erwerben und Zeitungen den Abdruck gestatten, können das Entgelt deshalb nicht mit 1/2 vom Hundert versteuern. Hinweis auf RFG-Urteil vom 24. Juni 1938 VA 168/37, RStBl 1938 Seite 766.

Lieferungen von Gegenständen können dagegen mit 1/2 vom Hundert versteuert werden, wenn jede der folgenden fünf Voraussetzungen vorliegt (§ 7 Absatz 3 UStG, § 52 UStDB 1938):

a) Der Unternehmer muß den Gegenstand erworben haben

Der ermäßigte Steuerfuß kann deshalb nicht von Verlegern in Anspruch genommen werden, die die Zeitungen und Zeitschriften selbst hergestellt haben oder im Werkvertrag haben herstellen lassen.

Läßt dagegen ein Verleger von Werken geistigen Inhalts die Gegenstände (Bücher, Zeitungen, Zeitschriften und dergleichen) von einem Unternehmen vertriebsfertig herstellen, so kann er für die Lieferung der erworbenen Gegenstände die Steuerbegünstigung in Anspruch nehmen. Hinweis auf RFG-Urteil vom 12. Februar 1937 VA 592/36, RStBl 1937 Seite 439.

b) Der Unternehmer muß den Gegenstand im Großhandel geliefert haben

Eine Lieferung im Großhandel liegt § 11 Absatz 1 UStDB 1938 gemäß vor, wenn der Unternehmer einen Gegenstand an einen anderen Unternehmer zur Verwendung in dessen Unternehmen liefert.

Die Lieferungen von Zeitungen und Zeitschriften an gewerbliche und landwirtschaftliche Betriebe zu betrieblichen Zwecken und an freie Berufe zu beruflichen Zwecken sind Großhandelslieferungen.

Unterhaltungszeitschriften, die Angehörige der freien Berufe, Gastwirte und Friseur in ihrem Geschäftslokal zur Benutzung durch ihre Kunden auslegen, dienen der Verwendung im Unternehmen. Ihre Lieferung gilt deshalb als Großhandelslieferung. Hinweis auf RFG-Urteil vom 5. Juli 1935 VA 213/35, RStBl 1935 Seite 1214.

Die Lieferung einer steuerlichen Zeitschrift an einen Gewerbetreibenden, der sich daraus über Steuerfragen

seines Gewerbebetriebs unterrichten will, hat der Reichsfinanzhof in einem Urteil vom 22. Februar 1935 VA 157/34, RStBl 1935 Seite 665, als Großhandel angesehen.

Es gelten als Lieferung im Großhandel stets die Lieferungen an das Reich oder andere Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 11 Absatz 2 UStDB 1938). Es rechnen zu diesen anderen Körperschaften die Länder, die Gemeinden, die Reichskulturkammer, der Reichsnährstand, die Kirchengemeinden, die RSDAP mit ihren Gliederungen und den ihr angeschlossenen Verbänden und die Versicherungsträger der Sozialversicherung.

Lieferungen an Kapitalgesellschaften sind regelmäßig als Großhandelslieferungen anzusehen. Die Kapitalgesellschaften führen kein Eigenleben und können deshalb nur in ihrer Eigenschaft als Unternehmer tätig werden (RFG-Urteil vom 8. Mai 1936 VA 463/35, RStBl 1936 Seite 818).

c) Der Unternehmer darf den Gegenstand weder bearbeitet noch verarbeitet haben

Eine Bearbeitung oder Verarbeitung liegt vor, wenn die Wesensart des Gegenstands geändert wird. Sie wird geändert, wenn durch die Behandlung des Gegenstands nach der Verkehrsauffassung ein neues Verkehrsgut (ein Gegenstand anderer Marktängigkeit) entsteht. Kennzeichnen, Umpacken und Umfüllen gelten nicht als Bearbeitung oder Verarbeitung (§ 12 Absatz 1 UStDB 1938).

Es ist unzulässig, daß ein Unternehmer, um die Großhandelsbegünstigung zu erlangen, wirtschaftlich einheitliche Vorgänge in ihre Bestandteile zerlegt. Eine Druckerei, die im eigenen Namen das Papier beschafft und ihrem Abnehmer Drucksachen usw. liefert, bewirkt eine einheitliche, mit 2 vom Hundert steuerpflichtige Werklieferung. Es ist unzulässig, das Papier als unbearbeitet mit 1/2 vom Hundert und nur die Druckleistung mit zwei vom Hundert zu versteuern. Das gilt auch dann, wenn die Druckerei das unbedruckte Papier zunächst auf Weisung des Abnehmers auf Lager nimmt und der Abnehmer den Druckauftrag jeweils nur für einen Teil der Papiermenge erteilt. Eine Bearbeitung oder Verarbeitung durch einen Unternehmer liegt auch dann vor, wenn der Unternehmer sie durch einen anderen ausführen läßt (§ 12 Absatz 2 UStDB 1938). Ein Verleger, der Druckschriften von einer Druckerei erwirbt und den Einband bei einem Buchbinder herstellen läßt, kann deshalb den ermäßigten Steuerfuß nicht in Anspruch nehmen.

Maschinen und sonstige Gegenstände des Anlagevermögens werden durch den Gebrauch Gegenstände anderer Marktängigkeit. Der ermäßigte Steuerfuß von 1/2 vom Hundert darf deshalb bei ihrer Veräußerung nicht angewendet werden.

d) Die obigen Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein

Der buchmäßige Nachweis ist nach den Vorschriften des § 14 UStDB 1938 zu erbringen.

Ein besonderes Buch braucht für den Buchnachweis nicht geführt zu werden, wenn er sich eindeutig und leicht nachprüfbar aus der sonstigen Buchführung ergibt (§ 14 Absatz 3 UStDB 1938). Zuverlässige Unternehmer können mit Genehmigung des Finanzamts den Buchnachweis in anderer Weise erbringen (§ 14 Absatz 5 UStDB 1938).

Die Trennung der Lieferungen in Groß- und Einzelhandelsumsatz durch Schätzung ist grundsätzlich unzulässig (RFG-Urteil vom 26. Januar 1934 VA 426/33, RStBl 1934 Seite 576).

Der Einzelnachweis der Groß- und Einzelhandelslieferungen über Zeitungen und Zeitschriften kann von den Verlegern oft praktisch kaum erbracht werden. Der Reichsminister der Finanzen hat deshalb zur Behebung dieser Schwierigkeiten und zur Erreichung einer gleichmäßigen Besteuerung der Zeitungs- und Zeitschriftenverleger eine besondere Verwaltungsregelung getroffen.

e) Setzt der Unternehmer Gegenstände auch im Einzelhandel um, so dürfen im letzten vorangegangenen Kalenderjahr die Lieferungen im Einzelhandel nicht mehr als

fünfundsiebenzig vom Hundert des Gesamtumsatzes betragen haben

Es sind danach der steuerbare Gesamtumsatz und der Einzelhandelsumsatz des Vorjahrs festzustellen. Zum Gesamtumsatz gehören auch alle steuerfreien Umsätze und der Eigenverbrauch. Es bleiben außer Betracht die nach § 4 Ziffern 8 bis 10 des UStG steuerfreien Umsätze sowie die Umsätze, die nach § 81 UStDV besteuert werden oder steuerfrei sind (Hinweis auf § 13 Absatz 1 UStDV 1938). Der Eigenverbrauch rechnet nicht zu den Einzelhandelsumsätzen.

Die Voraussetzung, daß die Lieferungen des Verlegers im Einzelhandel nicht mehr als fünfundsiebenzig vom Hundert des Gesamtumsatzes betragen, wird in der Regel gegeben sein.

11. Erhöhter Steuerfuß bei Großunternehmern mit Einzelhandel

Es ist Voraussetzung für die Anwendung des erhöhten Steuerfußes § 7 Absatz 4 Ziffern 1 und 2 UStG gemäß, daß der Gesamtumsatz des Vorjahrs (§ 13 UStDV 1938) 1 Million Reichsmark überschritten hat. Lieferungen und Leistungen im Ausland und Warenverschiebungen zwischen mehreren Betrieben oder Organgesellschaften desselben Unternehmers sind nicht einzubeziehen, weil diese keine Umsätze im Sinn des Umsatzsteuergesetzes sind.

Hat der Unternehmer mehrere Betriebe, so bilden sie zusammen § 2 Ziffer 1 UStG gemäß kein Unternehmen. Der Gesamtumsatz des Vorjahrs ist in dem Fall durch Zusammenrechnen der steuerbaren Umsätze aller Betriebe zu ermitteln. Es spielt dabei keine Rolle, ob die Betriebe einen wirtschaftlichen oder organisatorischen Zusammenhang haben oder völlig verschiedener Natur sind und getrennt geführt werden (RFG-Urteil vom 14. Juni 1933 V A 799/32, RStBl 1933 Seite 1326, und vom 22. Dezember 1933 V A 395/32, RStBl 1934 Seite 636).

Die Umsätze von Organgesellschaften sind dem beherrschenden Unternehmer hinzuzurechnen. Hinweis auf RFG-Urteil vom 28. Januar 1938 V 386/37, RStBl 1938 Seite 286.

Die Einzelhandelsumsätze der Verleger übersteigen in der Regel nicht fünfundsiebenzig vom Hundert des Gesamtumsatzes. Der erhöhte Steuerfuß wird daher bei Verlegern, deren Gesamtumsatz im letzten vorangegangenen Kalenderjahr 1 Million Reichsmark überstiegen hat, in der Regel gemäß § 7 Absatz 4 Ziffer 2 UStG nur für die Einzelhandelsumsätze anzuwenden sein. Hinweis auf § 53 UStDV 1938. Für die Berechnung der Umsatzsteuer eines Zeitungsverlegers das folgende Beispiel:

Der Vorjahrsumsatz eines Verlegers, der eine Tageszeitung selbst herstellt, betrug 1 700 000 Reichsmark. Der Einzelhandelsumsatz überstieg nicht fünfundsiebenzig vom Hundert.

Gesamtumsatz des Veranlagungszeitraums	1 500 200 RM
Darin sind 100 000 RM Verfündungsauslagen enthalten.	
Auf Zeitungserlöse entfallen	750 000 "
Buchmäßig sind davon als Großhandelslieferungen an Wiederverkäufer 50 000 RM nachgewiesen. Von den anderen 700 000 RM werden 60 v. S. als Großhandelslieferungen	
= 420 000 RM	
und 40 v. S. als Einzelhandelslieferungen	= 280 000 RM
anerkannt.	
Auf Anzeigenerlöse entfallen	530 000 "
Auf Drucksachenlieferungen entfallen	200 000 "
Davon sind als Großhandelslieferungen 150 000 RM buchmäßig nachgewiesen.	
Auf HilfsGeschäfte (buchmäßig nachgewiesene Großhandelslieferungen) entfallen	20 000 "
Der Eigenverbrauch beträgt	200 "
Insgesamt	1 500 200 RM.

Es sind zu versteuern	mit 2 v. S.	mit 2 1/2 v. S.
Zeitungserlöse	470 000 RM	280 000 RM
Anzeigenerlöse	530 000 "	— "
Drucksachenlieferungen	150 000 "	50 000 "
HilfsGeschäfte	20 000 "	— "
Eigenverbrauch	200 "	— "
Insgesamt	1 170 200 RM	330 000 RM.

Ein Verleger, der die Zeitung und Drucksachen nicht selbst hergestellt, sondern von einem anderen Unternehmer vertriebsfertig erworben hätte, könnte bei den umsatzsteuerlichen Voraussetzungen des obigen Beispiels die Lieferungen der Zeitungen und Drucksachen im Großhandel mit 1/2 vom Hundert versteuern.

Die Umsatzsteuer, die auf Verfündungsauslagen entfällt, kann, soweit die Voraussetzungen des § 49 Absatz 1 UStDV 1938 gegeben sind, mit den Steuerfüßen, die auf jede der betreffenden Lieferungen anzuwenden sind, von dem Gesamtsteuerbetrag abgesetzt werden.

Steuerfragen bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden

Von Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Dr. jur. et rer. pol. H. Brönnner, Berlin

Inhalt:

1. Einführung,
2. Ertragsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbeertragsteuer),
3. Einheitsbewertung,
4. Grunderwerbsteuer.

1. Einführung

Im Rahmen unserer Wirtschaft werden nicht selten Gebäude auf fremdem Grund und Boden errichtet. Im folgenden sind diejenigen Gebäude auf fremdem Grund und Boden behandelt, die im gewerblichen Abschnitt der Wirtschaft vorkommen. Auch in der Landwirtschaft besitzen die Gebäude auf fremdem Grund und Boden eine größere Bedeutung. Die Umstände sind jedoch hier insofern andere, als die Gebäude im allgemeinen nicht im ausschließlichen Interesse des Pächters, sondern zugleich auch im Interesse des Grundeigentümers errichtet werden.

Als zivilrechtlicher Rahmen für die Errichtung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden kommt außer dem Pachtvertrag auch das Erbbaurecht in Betracht, dessen rechtliche Gestaltung in den §§ 1012 ff. BGB geregelt ist. Hiernach kann ein Grundstück in der Weise belastet werden, daß demjenigen, zu dessen Gunsten die Belastung

erfolgt, das veräußerliche und vererbliche Recht (Erbbaurecht) zusteht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben.

2. Ertragsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbeertragsteuer)

Bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden ist grundsätzlich der Grund und Boden dem Grundeigentümer, das Gebäude dagegen demjenigen zuzurechnen, dem das Gebäude zusteht. Während sich also hinsichtlich der Zurechnung im allgemeinen keine Schwierigkeiten ergeben, ist die Bemessung der Absetzungen für Abnutzung bei den auf fremdem Grund und Boden errichteten Gebäuden ein Fragenkreis, der wiederholt den Reichsfinanzhof beschäftigt hat.

Bei der Bemessung der Abnutzungsabsetzungen von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden ist zunächst die

voraussichtliche Pachtzeit zu ermitteln. Diese braucht nicht mit der vertragsmäßig vereinbarten Pachtzeit übereinzustimmen, da eine Verlängerung der Pachtzeit über die Vertragsdauer hinaus oftmals möglich, häufig sogar wahrscheinlich sein wird. Wie der Reichsfinanzhof in dem Urteil vom 21. 1. 1931 (VI A 129/31; StuW 1931 Nr 451) ausgeführt hat, bemisst sich die Höhe der Abnutzungsabsetzungen danach, wie lange ein vorsichtig die Verhältnisse abschätzender Geschäftsmann bei Berücksichtigung aller Umstände voraussichtlich mit der nutzbringenden Benutzung der auf fremdem Grund und Boden errichteten Gebäude rechnen kann. Bei dieser Frage kommt es nicht allein auf die technische Lebensdauer der Gegenstände und die rechtliche Möglichkeit zu ihrer Benutzung an. Es ist auch der Teilwertgedanke heranzuziehen. Es muß auch gefragt werden, wie lange und in welchem Maße von dem Gegenstand ein seinem Anschaffungswert entsprechender Nutzen gezogen werden kann. Oft muß sich der Kaufmann sagen, daß der Ertrag aus dem Gebäude für den Betrieb aus Gründen, die in der voraussichtlichen Benutzung des Gebäudes und der aus dieser Schätzung sich ergebenden wirtschaftlichen Behandlung des Gebäudes im Betriebe liegen, sich jährlich um einen die Absetzung nach den Gesichtspunkten der Lebensdauer überschreitenden Betrag mindert. Hier ist er berechtigt, diesen Mehrbetrag durch jährliche Absetzungen an dem Anschaffungswert des Gegenstandes entsprechend zu berücksichtigen. Genau so würde auch ein Dritter, der den Betrieb kaufen sollte, bei der Bemessung des Wertes dieser Gebäude für den Betrieb diese Verhältnisse als wertmindernd berücksichtigen.

Wie der Reichsfinanzhof in einem weiteren Urteil entschieden hat, kann eine Erhöhung der Absetzungen bei den auf dem gepachteten Grund und Boden errichteten Gebäuden nicht aus dem Grunde begehrt werden, weil nach dem Pachtvertrag und nach früheren Erfahrungen mit der Möglichkeit einer Kündigung des Pachtvertrages gerechnet werden muß. Ungewisse Möglichkeiten, die etwa die Gebrauchsdauer abkürzen könnten, führen eine Erhöhung der jährlichen Absetzungen nicht herbei (RFG-Urteil vom 16. 4. 1930; VI A 497, 498/30; StuW 1930 Nr 757).

Wenn die voraussichtliche Pachtzeit ermittelt ist, so lassen sich hiernach die Abnutzungsabsetzungen für die auf fremdem Grund und Boden errichteten Gebäude bemessen. Wenn z. B. — wie es in dem Urteil des Reichsfinanzhofs vom 16. 11. 1927 (VI A 635/27, RStW 1928 S. 45) der Fall war — ein Pachtvertrag auf 25 Jahre abgeschlossen war, so ergibt sich hieraus eine jährliche Abnutzungsabsetzung in Höhe von 4 v. H. des Herstellungspreises. Dies gilt jedoch lediglich für den Fall, daß der Verpächter nach Ablauf der 25 Jahre nur zu einer Verpachtung unter Berücksichtigung der ihm zufallenden Anlagen bereit sein würde, so daß der Pächter für die weitere Benutzung ein besonderes Entgelt hätte zahlen müssen. Wenn jedoch anzunehmen war, daß der Pächter nach Ablauf der 25 Jahre das Pachtverhältnis unter denselben Bedingungen fortsetzen würde, so kann man sagen, daß sich die Nutzung der Anlagen durch den Steuerpflichtigen bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum als 25 Jahre erstrecken sollte. Die Ausgabe für die Herstellung der Anlage kommt dann voraussichtlich nicht nur den 25 Jahren, sondern auch späteren Jahren zugute.

Eine andere Abschreibungsart ist in dem RFG-Urteil vom 16. 9. 1930 (I A 79 und 80/30, RStW 1930 S. 717) vorgehoben. Hier mußte eine Gesellschaft ihre Betriebsanlage nach Ablauf eines Pachtvertrages unentgeltlich abtreten. Der Reichsfinanzhof hat es für zulässig erachtet, daß die Absetzungen für Abnutzung sowie die Aktivierung für Verbesserungen usw. der auf dem gepachteten Grund und Boden errichteten Gebäude ohne Berücksichtigung der Abtretungspflicht vorgenommen werden. In diesem Falle darf unter den Schuldposten (Passiven) die Abtretungspflicht in einem jährlich wachsenden Sonderposten zum Ausdruck kommen. Dieser unter den Schuldposten (Passiven) eingesezte Wertberichtigungsposten darf steuerfrei nur bis zur Höhe der Buchwerte der bei Ablauf der Pachtzeit unentgeltlich abzutretenden Gebäude gebildet

werden. Da die Buchwerte im Laufe der Jahre durch Zu- und Abschreibungen beeinflusst werden können, so hängt die Höhe des steuerfrei zu bildenden Wertberichtigungspostens auf das engste mit den Abschreibungen auf die Gebäude sowie etwaige sonstige Anlagewerte zusammen. Werden die Anlagewerte stark abgeschrieben, und finden keine größeren Aktivierungen statt, dann ist der Wertberichtigungsposten niedrigzuhalten. Werden dagegen auf die Anlagewerte geringere Abschreibungen und womöglich größere Aktivierungen vorgenommen, dann kann der Wertberichtigungsposten steuerfrei ausgiebig gestattet werden. Auf diese Weise regeln sich gegenseitig bei richtiger Handhabung die Abschreibungen an den Anlagewerten und die Zuweisungen zu dem Wertberichtigungsposten. Der Wertberichtigungsposten findet seine Begründung darin, daß das wirtschaftliche Gewicht der Verpflichtung zur unentgeltlichen Abtretung nach Ablauf des Pachtvertrages in jedem Jahre, mit dem man sich der Fälligkeit nähert, stärker wird. Deshalb ist der Wertberichtigungsposten von Jahr zu Jahr höher zu bewerten mit dem Ziele, daß bei Ablauf des Pachtvertrages der Wertberichtigungsposten die Höhe der Buchwerte der unentgeltlich abzutretenden Anlagewerte (insbesondere Gebäude) erreicht.

Bei der Errichtung von Gebäuden auf gepachtetem Grund und Boden wird zuweilen die Verpflichtung übernommen, daß die Pauschlichkeiten bei Kündigung der Pacht entfernt werden müssen. Wenn eine solche Verpflichtung vorliegt, so bildet diese für den Pächter eine bereits bei Erstellung oder Übernahme der Gebäude entstandene Last. Es kann nichts dagegen eingewendet werden, den durch diese Last bedingten negativen Wert der Gebäude zu berücksichtigen. Dies geschieht bei der Bemessung der Absetzungen auf das Gebäude in der Höhe, in der sie mutmaßlich seinerzeit erfüllt werden muß, unter angemessenem Abzug von Zwischenzinsen. Es ist dem Pächter auch nicht verwehrt, diese Last für die Dauer der wirtschaftlichen Laufzeit der Pacht durch eine entsprechende jährliche Erhöhung eines Schuldpostens zu berücksichtigen (Urteil des Reichsfinanzhofs vom 21. 1. 1931; VI A 129/31; StuW 1931 Nr 451).

3. Einheitsbewertung

Wenn Gebäude auf fremdem Grund und Boden errichtet sind, so stellt für die Einheitsbewertung die Vorschrift des § 50 Absatz 3 RWBG den Ausgangspunkt dar: Als Grundstück gilt auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist. Es werden danach die Gebäude auf fremdem Grund und Boden nicht in die wirtschaftliche Einheit des betreffenden Grundstücks einbezogen. Das auf fremdem Grund und Boden errichtete Gebäude gilt als besondere wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens.

Die Anwendung der oben erwähnten Vorschrift des § 50 Absatz 3 RWBG setzt voraus, daß es sich um ein Gebäude handelt. Dabei ist der Begriff des Gebäudes eng zu fassen. Unter einem Gebäude in dem hier maßgebenden Sinn ist ein Bauwerk zu verstehen, das durch räumliche Umfriedung Personen und Sachen gegen äußere Einflüsse Schutz gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet und von einiger Beständigkeit ist (RFG-Urteile vom 10. 10. 1928 I A 55/28, RStW 1929 S. 49 und vom 30. 7. 1931 III A 1295/30, RStW 1931 S. 840). Es zählen danach nicht zu den Gebäuden im Sinn der Vorschrift des § 50 Absatz 3 RWBG die Tanks der Mineralö Raffinerien und die Transformatorhäuser kleineren Umfanges von Elektrizitätswerken, wenn darin nur die in das Leitungsnetz eingeschalteten Umformapparate eingebaut sind (RFG-Urteil vom 8. 3. 1934 III A 11/34, RStW 1934 S. 488, dazu RFG-Urteil vom 7. 12. 1939, RStW 1940 S. 320). Es zählen auch nicht zu den Gebäuden auf fremdem Grund und Boden die dort errichteten Mauern und Zäune, Gleisanlagen, Laderampen und sonstige Verladeeinrichtungen. Es kommen praktisch als Gebäude im Sinn des § 50 Absatz 3 RWBG insbesondere in Betracht die auf bahnsitzlichem Gelände errichteten Lagerhäuser, Bürohäuser, Kohlenschuppen, Autogaragen usw.

Steht ein auf einem Grundstück befindliches nichtlandwirtschaftliches Gebäude im wirtschaftlichen Eigentum eines anderen als des Grundstückseigentümers, dann kann es nicht zusammen mit dem Grundstück bewertet werden (RFG-Urteil vom 30. 11. 1933 III A 131/33, RStBl 1934 S. 166). Es müssen in diesen Fällen einerseits das Gebäude und andererseits der Grund und Boden besonders bewertet werden (RFG-Urteil vom 19. 2. 1931 III A 335/29, RStBl 1931 S. 580). Es ist für das Gebäude auf fremdem Grund und Boden und für den Grund und Boden selbst je ein Einheitswert festzustellen.

Wenn Gebäude auf fremdem Grund und Boden errichtet sind, so ist der Grund und Boden nach den Vorschriften über die Bewertung unbebauter Grundstücke zu bewerten, wie sich aus den vorstehenden Entscheidungen des Reichsfinanzhofs vom 19. 2. 1931 und 30. 11. 1933 ergibt. Für die Bewertung des Grund und Bodens als unbebautes Grundstück ist die Vorschrift des § 53 ABewG heranzuziehen, wonach unbebaute Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu bewerten sind.

Die Bewertung der auf fremdem Grund und Boden errichteten Gebäude richtet sich nach den Bewertungsvorschriften des § 52 ABewG und §§ 32 bis 43 ABewG. Die Verpflichtung, das Gebäude nach Vertragsablauf wieder abzureißen, kann gegebenenfalls als wertmindernder Umstand berücksichtigt werden (RFG-Urteil vom 13. 1. 1933 III A 348/32, RStBl 1933 S. 692).

Schließlich ist noch auf einige Sonderfälle hinzuweisen. Wenn die Errichtung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden im Rahmen eines Erbbaurechts erfolgt, so gelten besondere Vorschriften (Hinweis auf § 46 ABewG). Wenn eine Gesellschaft für einen Gesellschafter auf einem diesem Gesellschafter gehörenden Grundstück ein Wohnhaus errichtet und die Aufwendungen dafür verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter darstellen, dann ist der Gesellschafter steuerlich als Eigentümer des Gebäudes anzusehen (RFG-Urteil vom 18. 6. 1936 III A 60/36, RStBl 1936 S. 782).

4. Grunderwerbsteuer

Für das alte, vor dem 1. 5. 1940 gültige Grunderwerbsteuergesetz bestand für Gebäude auf fremdem Grund und Boden die Vorschrift, daß diese nicht zu den Grundstücken

gehören (§ 10 Absatz 3 GrEStG). Demgegenüber enthält das vom 1. 5. 1940 an gültige Grunderwerbsteuergesetz die Bestimmung, daß Gebäude auf fremdem Boden den Grundstücken gleichstehen (§ 2 Absatz 2 Ziffer 3 GrEStG).

Gebäude, die nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtet sind, und Gebäude, die in Ausübung eines Rechts an einem fremden Grundstück von dem Berechtigten mit dem Grundstück verbunden sind, sind gemäß § 95 BGB keine Bestandteile des Grundstücks, sondern bewegliche Gegenstände. Der Kaufvertrag unterliegt jedoch der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Absatz 1 Ziffer 1 GrEStG (Grunderwerbsteuerepflicht eines Kaufvertrages oder eines anderen Rechtsgeschäfts, das den Anspruch auf Übereignung begründet) in Verbindung mit dem oben angeführten § 2 Absatz 2 Ziffer 3 GrEStG.

Diejenigen Gebäude, die nicht nur zu einem vorübergehenden Zweck und nicht in Ausübung eines Rechts mit dem Grund und Boden verbunden worden sind, gehören aber nach § 94 BGB zu den wesentlichen Bestandteilen des Grundstücks, auf dem sie stehen. Daher ist eine Übertragung des Eigentums an dem Gebäude ohne Grund und Boden bürgerlich-rechtlich ausgeschlossen. Der Verkauf des Gebäudes ohne Grund und Boden stellt also kein Geschäft dar, das den Anspruch auf Übereignung begründet, so daß eine Besteuerung auf Grund des § 1 Absatz 1 Ziffer 1 GrEStG nicht in Betracht kommt. Obwohl eine Eigentumsübertragung nicht möglich ist, erlangt aber der Käufer die ausschließliche wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Gebäude, so daß er dieses wirtschaftlich auf eigene Rechnung verwerten kann. Der Kaufvertrag über das Gebäude unterliegt daher der Grunderwerbsteuer auf Grund des § 1 Absatz 2 GrEStG (Grunderwerbsteuerepflicht von Rechtsvorgängen, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu bewerten).

Hinsichtlich der Erbbaurechte enthält § 2 Absatz 2 Ziffer 1 GrEStG die Bestimmung, daß die Erbbaurechte den Grundstücken gleichstehen.

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

Keine Börsenumsatzsteuer für die Zuweisung von Wertpapieren im Weg der Erbauseinandersetzung

Eine Erbengemeinschaft bestand aus der Witwe des Erblassers und ihren drei Kindern. Alle Miterben schlossen einen Erbauseinandersetzungsvertrag. Sie teilten darin den Wertpapierbesitz der Erbengemeinschaft zwischen der Witwe und einem der Kinder auf. Die Vorinstanzen haben in dem Vertrag zwei Anschaffungsgeschäfte gesehen und sie §§ 17 und 22 ABG gemäß zur Börsenumsatzsteuer herangezogen. Der Reichsfinanzhof hat die Geschäfte von der Steuer freigestellt. Hinweis auf RFG 28. 9. 1940 — RStBl S. 966.

Das Urteil des Reichsfinanzhofs ist insofern von besonderer Bedeutung, als der Reichsfinanzhof einen neuen Steuerbefreiungstatbestand schafft.

Der Erbauseinandersetzungsvertrag enthält in der Zuweisung von Wertpapieren an zwei Miterben zwei Anschaffungsgeschäfte im Sinn des § 18 ABG. Vertragsgegner sind auf der Verkäuferseite die Erbengemeinschaft (Gesamthandsgemeinschaft), auf der Erwerberseite die Witwe und das eine der Kinder. Der Auseinandersetzungsvertrag umfaßt zugleich die dingliche Abtretung und das dieser Abtretung zugrunde liegende schuldrechtliche Geschäft. Der Vertrag ist auch ein entgeltliches Geschäft. Die durch den Vertrag bewirkte Leistung führt keine Bereicherung der Erben herbei. Das Entgelt für den Erwerb liegt in der Aufgabe der Rechte der Erwerber als Miterben an den anderen Nachlassgegenständen. Es sind also alle Tatbestandsmerkmale erfüllt, an die das Gesetz die Steuerpflicht knüpft.

Der Reichsfinanzhof stellt den — ungeschriebenen — Rechtsatz auf, daß das Anschaffungsgeschäft, das in der Zuweisung von Wertpapieren bei der Erbauseinandersetzung liegt, von der Börsenumsatzsteuer befreit ist.

Der Reichsfinanzhof setzt bei der Börsenumsatzsteuer für die Übertragung von Wertpapieren die gleiche grundsätzliche Einstellung des Gesetzgebers voraus, die bei der Grunderwerbsteuer zu der ausdrücklichen Steuerbefreiung im § 3 Ziffer 3 GrEStG für die Übertragung von Grundstücken bei der Erbauseinandersetzung geführt hat. Der Eigentumsübergang auf den Alleinerben ist § 3 Ziffer 2 GrEStG gemäß grunderwerbsteuerfrei. Es wäre sinnwidrig, eine Steuerpflicht lediglich aus der Tatsache herzuleiten, daß eine Mehrheit von Erben da ist, für die zur Verwirklichung ihrer Rechte noch eine Auseinandersetzung notwendig ist. Auch der Übergang von Wertpapieren auf den Alleinerben ist börsenumsatzsteuerfrei. Es fehlt an dem Erfordernis eines zweiseitigen Geschäfts und dessen Entgeltlichkeit. Die Wertpapiere müssen also auch auf die Miterben börsenumsatzsteuerfrei übergehen. Dazu kommt, daß auch im Fall der Miterbenschaft eine Steuerpflicht dann nicht entsteht, wenn die Wertpapiere sich nach Gattung und Stückelung in Natur teilen lassen. Der Erbe kann in diesem Fall, ohne daß es einer Auseinandersetzung bedarf, einseitig erzwingen, daß ihm eine seinem Erbteil entsprechende Anzahl Papiere gleicher Art und Stückelung überwiesen werden (§§ 2042, 749, 752 BGB). Es war für den Reichsfinanzhof auch die Erwägung maßgebend, daß die Erbauseinandersetzung einen Bestandteil des einheitlichen Rechtsvorgangs der Vererbung bildet, der als Ganzes der Erbschaftsteuer unterliegt, und daß aus dieser Einheitlichkeit die Erbauseinandersetzung nicht zu einer besonderen Versteuerung herausgelöst werden kann. Hö.