

# Deutsche Steuer-Zeitung

und

## Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX

24. Februar 1940

Nummer 8

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. Postfachkonto: Berlin  
Nummer 18541. Bezugspreis: Vierteljährlich  
5,80 RM (auschl. Zustellungsgebühr). Einzel-



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

### Die Vermögensteuer-Richtlinien

Von Ministerialrat Dr. Uhlich, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Einführung,
2. Grundbesitz,
3. Betriebsvermögen,
4. Betriebsschulden,
5. Teilwert,
6. Sonstiges Vermögen,
7. Wertpapiere und Anteile,
8. Gesamtvermögen,
9. Inlandsvermögen,
10. Steuerpflicht bei der Vermögensteuer,
11. Freibeträge und Zusammenveranlagung,
12. Aufbringungsumlage.

#### 1. Einführung

Die „Richtlinien für die Bewertung des Vermögens und für die Veranlagung der Vermögensteuer und der Aufbringungsumlage auf den 1. Januar 1940“ werden in der Praxis kurz als „Vermögensteuer-Richtlinien“ bezeichnet werden. Dem entspricht die Abkürzung „VStR“. Die amtliche Bezeichnung der Richtlinien bringt zum Ausdruck, daß die Bedeutung über die Vermögensteuer hinausgeht. Die Richtlinien erstrecken sich auch auf die Aufbringungsumlage. Sie gelten außerdem für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens. Es ist gleichgültig, ob das Betriebsvermögen im einzelnen Fall der Vermögensteuer unterliegt oder nicht. Wenn keine Vermögensteuer in Betracht kommt, ist die Einheitsbewertung für die Gewerbesteuer maßgebend. Die Richtlinien gelten auch für solche Fälle.

Die Geltungsdauer der Richtlinien ist nicht so eng begrenzt wie bei den Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) und bei den Lohnsteuer-Richtlinien (LStR). Sie gelten für den ganzen Hauptveranlagungszeitraum, der am 1. Januar 1940 beginnt. Die Finanzämter werden auch bei Fortschreibungen, Nachfeststellungen, Neuveranlagungen und Nachveranlagungen auf den 1. Januar 1941 und spätere Zeitpunkte die jetzigen Richtlinien anwenden müssen. Es ist beabsichtigt, Ergänzungsrichtlinien herauszugeben. Darin werden solche Punkte behandelt werden, die sich aus der Besonderheit der Fortschreibungen, Nachfeststellungen, Neuveranlagungen und Nachveranlagungen ergeben.

Die Vermögensteuer-Richtlinien bedeuten auf dem Gebiet der Vermögensbesteuerung eine Neuerung. Es hat bisher noch keine solchen Richtlinien gegeben. Die Richtlinien fassen Anordnungen zusammen, die früher in

mehreren Erlassen enthalten waren. Hauptsächlich ist der Inhalt der für die Vermögensteuerveranlagung 1935 ergangenen Erlasse vom 8. August 1935 (RStBl 1935 S. 1074) und vom 25. April 1936 (RStBl 1936 S. 421) aufgenommen worden. Daneben haben viele Einzelerlasse Stoff beigetragen.

Ein Hinweis auf andere Erlasse findet sich in den Vermögensteuer-Richtlinien nur ganz ausnahmsweise (in den Abschnitten 24 — Versicherungsrücklagen —, 52 — Stillhalteabkommen — und 74 — Aufbringungspflicht der Hochseefischerei usw. —). In den Ziffern 25 — Genossenschaften — und 56 — Gemeinnützigkeit usw. — wird auf Erlasse hingewiesen, die für andere Steuerarten oder für mehrere Steuern ergangen sind. An allen anderen Stellen sind die Ausführungen früherer Erlasse wiederholt worden.

Die Richtlinien enthalten eine Zusammenfassung. Diese Zusammenfassung dient der Arbeitsvereinfachung.

Manche Zweifelsfragen haben sich durch die Änderungen ergeben, die in den Verordnungen vom 31. Oktober 1939 (RGBl I S. 2138, RStBl S. 1093) und vom 22. November 1939 (RGBl I S. 2271, RStBl S. 1133) enthalten sind. Sie werden in den Richtlinien behandelt. Manche Abschnitte befassen sich mit neu aufgetretenen Zweifelsfragen.

Die Richtlinien enthalten drei Teile:

- A. Vermögensbewertung,
- B. Vermögensteuer,
- C. Aufbringungsumlage.

Die Teile sind in Hauptabschnitte gegliedert. Jeder Hauptabschnitt behandelt ein zusammengehöriges Gebiet. Die Hauptabschnitte zerfallen in einzelne Abschnitte. Die einzelnen Abschnitte sind

mit fortlaufenden Ziffern versehen. Die Ausführung der einzelnen Abschnitte ist dadurch sehr erleichtert.

Die BStR sind kein vollständiges Erläuterungsbuch. Sie behandeln ebenso wie die EStR und die BStR Zweifelsfragen und Auslegungsfragen, die sich bei der praktischen Anwendung der gesetzlichen Vorschriften ergeben haben oder ergeben werden und von allgemeiner Bedeutung sind.

Die folgenden Ausführungen können nur einen allgemeinen Überblick über den Inhalt der BStR geben. Insbesondere wird auf Punkte hingewiesen, die noch nicht in früheren Erlassen enthalten waren. Einzelheiten werden in Einzelauflässen behandelt werden.

## 2. Grundbesitz

Eine allgemeine Feststellung der Einheitswerte für den Grundbesitz findet auf den 1. Januar 1940 nur in der Ostmark, in den sudetendeutschen Gebieten, im Memelland und in Danzig statt. Für das Altreich verbleibt es beim Grundbesitz bei den Einheitswerten vom 1. Januar 1935 (für das Saarland vom 1. Januar 1936), wenn nicht eine Fortschreibung oder eine Neufeststellung stattgefunden haben oder auf den 1. Januar 1940 vorzunehmen sind.

Die Richtlinien weisen für den Grundbesitz besonders auf die Vorschriften über die Wertgrenzen für die Fortschreibung (§ 2a ABewG), auf das Fortgelten der Wertverhältnisse vom 1. Januar 1935 (§ 3a ABewG) und auf die Behandlung der Grundstücke im Zustand der Bebauung (§ 33a ABewG) hin.

## 3. Betriebsvermögen

Die Abschnitte 2 bis 16 befassen sich mit der Frage, was zum Betriebsvermögen gehört.

Abschnitt 3 weist für die unförperlichen Wirtschaftsgüter auf die auch heute noch grundlegenden Ausführungen des RFG-Urteils vom 28. Februar 1930, RStBl 1930 S. 287, hin. Unkörperliche Wirtschaftsgüter, wie Firmenwert, Betriebsrecht, Kontingente, Herstellungsverfahren usw., sind nur dann zu bewerten, wenn entweder Aufwendungen dafür gemacht worden sind oder sich eine allgemeine Verkehrsauffassung gebildet hat, wonach das Wirtschaftsgut als bewertbares Wirtschaftsgut anerkannt ist.

Abschnitt 6 befaßt sich mit dem Beginn und dem Ende der steuerlichen Rechtsfähigkeit von Kapitalgesellschaften.

Im Abschnitt 10 wird darauf hingewiesen, daß die Entscheidung darüber, ob ein Grundbesitz als Betriebsgrundstück anzusehen ist und zum Betriebsvermögen gehört, schon bei der Einheitsbewertung des Grundbesitzes getroffen werden muß.

Die Maschinen und die sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, werden bei der Grundstücksbewertung nicht mit berücksichtigt. Sie werden als „Betriebsvorrichtungen“ bezeichnet und müssen bei der Bewertung des Betriebsvermögens erfasst werden. Abschnitt 11 stellt Richtlinien darüber auf, in welcher Weise das Betriebsfinanzamt und das für die Bewertung des Grundstücks zuständige Belegenheitsfinanzamt zusammen arbeiten müssen, um eine vollständige Erfassung der Betriebsvorrichtungen zu erreichen.

Wirtschaftsgüter, die sich im Protektorat Böhmen und Mähren, in den in das Reich eingegliederten Ostgebieten (ohne Danzig) und in den anderen besetzten Ostgebieten befinden, sind so zu behandeln, als ob die früheren Verträge und Anordnungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung noch in Kraft wären. Sie sind bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens nicht mit anzusetzen, wenn sie bisher nicht der Besteuerung im Deutschen Reich unterlagen.

Eingehende Ausführungen sind über die Behandlung der Sparkassen im Abschnitt 15 enthalten. Sie stimmen mit den für die Körperschaftsteuer und für die Gewerbesteuer bestehenden Anweisungen überein.

Auch die Schachtelbergünstigung wird für die Vermögensteuer genau so geregelt wie für die Körperschaftsteuer (Abschnitt 16).

## 4. Betriebsschulden

Die Abschnitte 17 bis 25 handeln von den Schulden und Abzügen, die von dem Betriebsvermögen gekürzt werden können. Es können nur solche Schulden beim Betriebsvermögen abgezogen werden, die mit dem Betriebsvermögen oder mit einzelnen Teilen des Betriebsvermögens in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Das gilt auch dann, wenn die Schulden durch Hypotheken sichergestellt sind (Abschnitt 17). Bei Betriebsgrundstücken ist der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Grundstück entscheidend (Abschnitt 18).

Laufend veranlagte Steuerschulden sind nur dann abzugsfähig, wenn sie entweder am Feststellungszeitpunkt fällig waren, oder wenn sie für einen Zeitraum zu entrichten sind, der spätestens im Feststellungszeitpunkt geendet hat. Die Richtlinien wiederholen die Anordnungen, die bereits in dem Erlass vom 27. Dezember 1937 (RStBl 1938 S. 1) enthalten waren (Abschnitt 19). An dieser Stelle werden nur solche Steuerschulden behandelt, die beim Betriebsvermögen abzugsfähig sind. Die Personensteuern (Einkommensteuer, Kriegszuschlag zur Einkommensteuer, Mehreinkommensteuer, Bürgersteuer, Wehrsteuer, Kirchensteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer) sind nicht beim Betriebsvermögen, sondern erst beim Gesamtvermögen zu berücksichtigen. Sie werden im Abschnitt 48 behandelt.

Pensionslasten und Garantieverpflichtungen sind im allgemeinen von einer aufschiebenden Bedingung abhängig und können daher nicht berücksichtigt werden (Abschnitt 20).

Die Rückständigen Unkosten, die Später fälligen (antizipativen) Unkosten und die transitorischen Einnahmen sind bei der Ermittlung des Betriebsvermögens abzuziehen (Abschnitt 21, dazu Hinweis auf Reinhardt, Buchführung, Bilanz und Steuern Bd. 3). Diese Posten werden bei der Vermögensbesteuerung ebenso behandelt wie bei der Einkommensbesteuerung.

Über die Behandlung von Währungsschulden werden im allgemeinen die Ausführungen des Erlasses vom 4. August 1938 (RStBl 1938 S. 753) wiederholt (Abschnitte 22 und 23).

Die Abschnitte 25 und 68 geben Erläuterungen zu der Neuregelung der Behandlung der Genossenschaften (§ 52a ABewG und § 15 BStG). Die Erläuterungen stimmen mit dem Erlass vom 11. Dezember 1939 über die Neuregelung der Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (RStBl 1939 S. 1198) überein.

## 5. Teilwert

Der Begriff des Teilwerts ist bei der Vermögensbewertung der gleiche wie bei der Einkommensbesteuerung. Die Anwendung des Teilwerts ist dagegen bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens eine andere als bei der Einkommensbesteuerung. Abschnitt 26 weist darauf hin und wiederholt im wesentlichen die Ausführungen eines früheren Erlasses vom 25. Juni 1936 (RStBl S. 721). Anhaltspunkte für die Bemessung des Teilwerts sind die Wiederbeschaffungskosten und der Einzelveräußerungspreis, der auch der Schrottwert sein kann. Die Begriffe „Wiederbeschaffungskosten“ und „Einzelveräußerungspreis“ werden in Anlehnung an die Ausführungen bei Reinhardt, Buchführung, Bilanz und Steuern Bd. 1 S. 142 u. f. eingehend behandelt.

Die Rückständigen Einnahmen, die Später fälligen (antizipativen) Einnahmen und die Transitorischen Ausgaben sind bei der Ermittlung des Betriebsvermögens mit anzusetzen (Abschnitt 29, dazu Hinweis auf Reinhardt, Buchführung, Bilanz und Steuern Bd. 3). Auch diese Posten werden bei der Vermögensbesteuerung ebenso behandelt wie bei der Einkommensbesteuerung.

Ausländische Zahlungsmittel usw. müssen für die Vermögensbewertung in Reichsmark umgerechnet werden. Es gelten dafür auf den 31. Dezember 1939 die Mittelkurse, die auf der letzten Seite des Steuersatzzettels abgedruckt sind. Für Betriebe mit abweichendem Abschlusszeitpunkt gilt der Kurs des jeweiligen Stichtags. Abschnitt 30 gestattet, auch die Umsatzsteuerumrechnungssätze zu verwenden.

## 6. Sonstiges Vermögen

Abschnitt 31 befaßt sich mit der Bewertung von Kapitalforderungen und wiederholt dazu die Ausführungen des Erlasses vom 8. August 1935. Die Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse, die durch den jetzigen Krieg hervorgerufen worden ist, kann einen Minderwert einer Forderung rechtfertigen.

Die Ansprüche auf Tantiemen sind verschieden zu behandeln, je nachdem, ob ihre Gewährung im freien Ermessen des Unternehmens liegt oder ein Anspruch vertraglich zugesichert worden ist. Darauf weist Abschnitt 32 hin.

Abschnitt 33 behandelt die Zinsen, Gehälter und anderen wiederkehrenden Einnahmen. Die erörterten Fragen werden keine allzu große finanzielle Tragweite haben. Sie werden deswegen behandelt, weil sie jedem auftauchen, der es mit der zutreffenden Erfassung seines Vermögens genau nimmt. Ausgezahlte Beträge sind stets zum Vermögen zu rechnen. Ein Abzug ist nicht zulässig. Der frühere Dreimonatsabzug ist beseitigt worden. Einen gewissen Ausgleich bietet die Vorschrift des § 67 Ziffer 2 ABewG, wonach von den auf Reichsmark lautenden Zahlungsmitteln und laufenden Guthaben 1000 RM frei bleiben.

Für die noch nicht gezahlten, sondern noch ausstehenden Beträge an Zinsen usw. sehen die Richtlinien eine ähnliche Behandlung wie bei den Steuerschulden vor. Solche Ansprüche gehören nur dann zum Vermögen, wenn sie entweder am Stichtag fällig waren oder für einen Zeitraum gelten, der spätestens am Stichtag endet.

Gewisse Entschädigungsansprüche aus dem Weltkrieg sollten schon früher nicht bei der Vermögensbesteuerung erfaßt werden. Diese Anordnung wird aufrechterhalten und auf solche Schadensansprüche ausgedehnt, die durch den jetzigen Krieg veranlaßt worden sind (Abschnitt 37).

## 7. Wertpapiere und Anteile

Die Wertpapiere und Anteile sind in der Regel mit den inländischen Werten zu bewerten. Abschnitt 40 sieht für einige Ausnahmefälle den Ansatz eines ausländischen Werts von Wertpapieren vor.

Ein Paketzuschlag für eine große Beteiligung eines Steuerpflichtigen an einer Gesellschaft (§ 13 Absatz 3 ABewG) ist in der Regel berechtigt, wenn ein Steuerpflichtiger mehr als 25 v. H. aller Anteile der Gesellschaft besitzt (Abschnitt 41).

Die Schätzung des gemeinen Werts von nichtnotierten Wertpapieren und Anteilen wird in den Richtlinien eingehend behandelt (Abschnitt 42 bis 44). Der Wert ist möglichst aus Verkäufen abzuleiten. Wenn das nicht möglich ist, ist er nach dem sogenannten Berliner Verfahren zu schätzen. Es sind ein Vermögenswert und ein Ertragswert zu ermitteln. Der gemeine Wert ergibt sich aus dem Durchschnitt beider Werte. Für einige Sonderfälle werden im

Abschnitt 44 Anweisungen gegeben. Das Verfahren zur Schätzung des gemeinen Werts von Wertpapieren und Anteilen richtet sich nach § 64 u. f. ABewG.

## 8. Gesamtvermögen

Abschnitt 47 enthält eine Übersicht darüber, welche Einheitswerte bei der Ermittlung des Gesamtvermögens in den verschiedenen Gebieten (Altreich, Saarland, Ostmark, sudetendeutsche Gebiete, Memelland und Danzig) anzusetzen sind.

Die noch geschuldeten Zinsen, Löhne und anderen regelmäßig wiederkehrenden Leistungen werden ähnlich behandelt wie die ausstehenden Forderungen auf derartige Leistungen. Sie dürfen als Schuld nur dann angesetzt werden, wenn sie entweder am 1. Januar 1940 bereits fällig waren oder sich auf einen Zeitraum beziehen, der spätestens am 1. Januar 1940 geendet hat.

Die Unterhaltslasten waren in dem Erlass vom 25. April 1936 (RStBl S. 421) behandelt. Der Abschnitt 50 der Richtlinien wiederholt die damaligen Ausführungen. Er weist auf zwei neuere Urteile des Reichsfinanzhofs hin, durch die die früheren Ausführungen bestätigt worden sind.

## 9. Inlandsvermögen

Eine beschränkte Steuerpflicht besteht auch schon dann, wenn ein ausländisches Unternehmen im Inland einen ständigen Vertreter bestellt hat. Das Auslandsunternehmen soll aber dann nicht zur Vermögensteuer herangezogen werden, wenn der inländische Vertreter als Großhändler, Handelsagent oder Kommissionär im Deutschen Handelsregister eingetragen ist (Abschnitt 51).

## 10. Steuerpflicht bei der Vermögensteuer

Pensions- und Unterstützungskassen sind von der Vermögensteuer nur dann frei, wenn sie rechtsfähig sind und die besonderen Voraussetzungen erfüllen, die in den §§ 5 bis 7 VStDV und in einem Erlass vom 15. Dezember 1938 (RStBl 1938 S. 1181) aufgestellt sind. Für Rassen, die am 1. Januar 1936 bestanden haben, wird die bisherige, weitergehende Befreiung noch für das Rechnungsjahr 1940 aufrechterhalten (Abschnitt 58). Es können auch Rücklagen für gemeinnützige oder Wohlfahrtszwecke (Unterstützungsfonds) für das Rechnungsjahr 1940 in der Höhe, in der sie am 1. Januar 1935 bestanden, vom Betriebsvermögen abgesetzt werden. Die Rassen und Fonds müssen sich im Laufe des Kalenderjahrs 1940 auf die Befreiungsvorschriften des jetzigen Gesetzes umstellen.

Pensions- und Unterstützungskassen in der Ostmark, in den sudetendeutschen Gebieten, im Memelland und in Danzig bleiben von der Vermögensteuer frei, wenn sie am 1. Januar 1939 bestanden haben und nach den früheren Vorschriften der Besteuerung nicht unterlagen.

Die beschränkt Steuerpflichtigen unterliegen der Steuer mit dem Inlandsvermögen. Eine Besteuerungsgrenze ist vom Gesetz nicht vorgesehen. Abschnitt 59 bestimmt, daß Steuerbeträge bis zu 10 RM nicht festzusetzen sind. Das bedeutet eine Befreiung der Inlandsvermögen bis zu 1500 RM.

## 11. Freibeträge und Zusammenveranlagung

Die Abschnitte 60 bis 65 handeln von den Freibeträgen. Die gesetzlichen Vorschriften darüber sind dem Vorbild der Einkommensteuer angepaßt worden. Ebenso stimmen die VStM in diesen Abschnitten mit den entsprechenden Abschnitten der EStM überein. Es gelten nur die folgenden Besonderheiten:

1. Ein Freibetrag wird auch für den verstorbenen Ehegatten gewährt (Abschnitt 60);

2. Für die Vermögensteuer sind die Verhältnisse am Stichtag ausschlaggebend. Bei der Einkommensteuer kommt es darauf an, ob die Verhältnisse während des Kalenderjahrs 1939 mindestens vier Monate lang bestanden haben. Der Steuerpflichtige trägt die Kosten überwiegend, wenn er nach den Verhältnissen am Stichtag von den gesamten Kosten laufend (nicht nur vorübergehend) mehr als die Hälfte zahlt (Abschnitt 62 Absatz 7);
3. Der soziale Freibetrag des § 5 Absatz 2 EStG wegen Alters oder wegen Erwerbsunfähigkeit ist eine Besonderheit des Vermögensteuerrechts. Er wird im Abschnitt 64 behandelt;
4. Die Behandlung der Juden ist bei der Vermögensteuer eine andere als bei der Einkommensteuer. Die Rassenzugehörigkeit ist für jedes einzelne Familienmitglied zu untersuchen. Für Familienmitglieder, die Juden sind, wird kein Freibetrag gewährt. Für Juden, die keine Freibeträge erhalten, gilt keine Besteuerungsgrenze (Abschnitt 65).

Der Steuerpflichtige erhält keinen Freibetrag wegen Übernahme der Kosten des Unterhalts und der Er-

ziehung oder Berufsausbildung, wenn die Gewährung dem Zweck des Gesetzes widerspricht. In Fällen, in denen kein wirtschaftliches Bedürfnis zur Übernahme der Kosten durch einen anderen Steuerpflichtigen als die Eltern besteht, werden keine Freibeträge gewährt (Abschnitt 62 Absatz 9).

Die Übereinstimmung mit den EStR besteht auch im Abschnitt 67, der von der Zusammenveranlagung handelt. Die Richtlinien heben hervor, daß im Gegensatz zu der früheren Regelung eine Zusammenveranlagung mit volljährigen Kindern nicht mehr stattfindet.

**12. Aufbringungsumlage**

Die Abschnitte 69 bis 78 wiederholen im wesentlichen die Ausführungen des Erlasses vom 9. Juli 1937 (RStWl 1937 S. 815). Die Ausführungen sind wesentlich gekürzt worden. Der Begriff der verbenden Betriebe wird in ähnlicher Weise erläutert wie bisher (Abschnitt 70).

Die Zusammenrechnung und Zusammenveranlagung ist auch für die Aufbringungsumlage auf die minderjährigen anderen Angehörigen auszudehnen, die im Haushalt des Steuerpflichtigen leben (Abschnitt 78).

**Das Gebäude im Einkommensteuerrecht**

Von Regierungsrat Gaus, Berlin, Reichsfinanzministerium

**Inhalt:**

1. Gebäude als Betriebsvermögen und als Privatvermögen,
2. Steuerliche Auswirkungen der Zurechnung zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen,
3. Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
4. Abschreibungen für Abnutzung,
5. Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand,
6. Teilwert,

7. Steuerliche Vergünstigungen
  - a) Aufwendungen für den zivilen Luftschutz,
  - b) Steuerbefreiung für neu errichtete Wohngebäude,
  - c) Abschreibungsfreiheit für Landarbeiterwohnungen,
  - d) Steuerermäßigung beim Bau von Feuerliags- und Werkwohnungen,
8. Übertragung stiller Rücklagen auf Ersatzbeschaffungen.

**1. Gebäude als Betriebsvermögen und als Privatvermögen**

Es kann bei Gebäuden zweifelhaft sein, ob sie zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehören.

Gebäude gehören zum Betriebsvermögen, wenn sie dem Betrieb dienen. Gebäude gehören zum Privatvermögen, wenn sie im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet werden und demgemäß nicht in Beziehung zu einem Betrieb stehen. Es kommt grundsätzlich auf die tatsächlichen Verhältnisse, d. h. auf die Art der Nutzung des Grundstücks, an.

Gebäude, die wegen ihrer Beschaffenheit dazu bestimmt sind, betrieblichen Zwecken zu dienen, sind notwendiges Betriebsvermögen, z. B. die Fabrikgebäude und die Stallgebäude und Scheunen eines landwirtschaftlichen Betriebs. Schon das Äußere, die Beschaffenheit dieser Gebäude, läßt erkennen, daß die Gebäude zum Betriebsvermögen gehören. Wenn ein Gebäude zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, kommt es auf seine buch- und bilanzmäßige Behandlung nicht mehr an. Auch, wenn der Unternehmer das Fabrikgebäude nicht in seine Hauptabschlüsse aufgenommen hat, ist es als Betriebsvermögen zu behandeln.

Es gibt auch notwendiges Privatvermögen. Notwendiges Privatvermögen sind alle Wirtschaftsgüter, die in ihrer Art und Zweckbestimmung nicht geeignet sind, dem Betrieb zu dienen. Die Villa und das Landhaus des Unternehmers gehören zum notwendigen Privatvermögen. Sie werden als Privatvermögen auch dann behandelt, wenn sie in den Hauptabschlüssen ausgewiesen sind.

Es gibt auch Gebäude, bei denen nicht ohne weiteres zu erkennen ist, ob sie zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehören. Sie sind weder notwendiges Betriebsvermögen noch notwendiges Privatvermögen. Ein gewöhnliches Mietwohngrundstück kann sowohl Privatver-

mögen als auch Betriebsvermögen sein. In dem Fall entscheidet der Wille des Kaufmanns. Dieser Wille muß, damit er steuerlich beachtet werden kann, nach außen erkennbar in Erscheinung treten. Er muß nachgeprüft werden können, damit nicht je nach den steuerlichen Bedürfnissen des Unternehmers das Gebäude einmal als Betriebsvermögen erscheint und dann wieder als Privatvermögen. Es ist erforderlich, daß der Kaufmann das Gebäude, das er als Betriebsvermögen behandelt wissen will, in seine Buchführung und in seine Hauptabschlüsse aufnimmt. Man spricht dann von gewillkürtem Betriebsvermögen. Dieses Recht, Wirtschaftsgüter, die nicht unmittelbar zu dem Betrieb in Beziehung stehen, als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, steht aber nur dem Vollkaufmann zu.

Schwierigkeiten für die Abgrenzung ergeben sich dann, wenn das Gebäude teilweise dem Betrieb dient. Der betrieblich genutzte Teil eines Gebäudes gehört stets zum Betriebsvermögen. Der betrieblich genutzte Teil ist nur dann nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen, wenn er von untergeordneter Bedeutung ist. Er ist von untergeordneter Bedeutung, wenn sein Wert nicht mehr als ein Fünftel des Gesamtwerts des Gebäudes ausmacht und 10 000 RM nicht übersteigt. Hinweis auf die EStR für 1939 Abschnitt 6.

Betreibt ein Kaufmann sein Geschäft im Haus seiner Ehefrau, an dem ihm das Recht der Nutzung zusteht, so ist dieses Gebäude, soweit es dem gewerblichen Betrieb dient, notwendiges Betriebsvermögen. Das gleiche gilt für die Fälle der elterlichen Nutzung am Kindesvermögen. Der Unternehmer ist in den Fällen als wirtschaftlicher Eigentümer der gewerblich genutzten Grundstücksteile anzusehen. Hinweis auf das RStG-Urteil vom 17. Juni 1939, RStWl 1939 S. 939.

Ein Vollkaufmann kann auch den nicht betrieblich genutzten Teil des Gebäudes durch entsprechende Behandlung in der Buchführung und in den Hauptabschlüssen

als Betriebsvermögen ausweisen. Er darf den Teil des Gebäudes, der eigenen Wohnzwecken dient, nur dann in das Betriebsvermögen aufnehmen, wenn der Wert dieses Teils weniger als die Hälfte des Werts des ganzen Gebäudes beträgt. Hinweis auf die EStM für 1939 Abschnitt 6.

Bei Gewerbetreibenden, die nicht Vollkaufleute sind, und bei den Angehörigen der freien Berufe gehört der nicht betrieblich genutzte Teil regelmäßig zum notwendigen Privatvermögen.

Gebäude, die Gesamthandseigentum aller Gesellschafter einer Personengesellschaft (Offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft) sind, gehören insoweit zum Betriebsvermögen, als sie dem Betrieb dienen. Die für den einzelnen Unternehmer geltenden Grundsätze gelten auch für die Personengesellschaft. Der betrieblich genutzte Teil des Gebäudes ist demgemäß Betriebsvermögen, es sei denn, daß er weniger als ein Fünftel des Werts des ganzen Gebäudes ausmacht. Den nicht betrieblich genutzten Teil des Grundstücks kann die Offene Handelsgesellschaft oder die Kommanditgesellschaft in ihr Betriebsvermögen aufnehmen, weil sie Vollkaufmann ist. Die für den Einzelunternehmer maßgebenden Grundsätze sind auch bei Gebäuden anzuwenden, die nur einem oder mehreren, aber nicht allen Gesellschaftern einer Personengesellschaft gehören. Solche Gebäude sind notwendiges Betriebsvermögen, wenn sie für den Betrieb der Gesellschaft wesentlich und unentbehrlich sind. Ein Gebäude, das nur betriebsfremden Zwecken dient, z. B. Wohnzwecken eines Gesellschafters, ist nicht Betriebsvermögen, auch dann nicht, wenn es buch- und bilanzmäßig als Betriebsvermögen behandelt wird. Hinweis auf die EStM für 1939 Abschnitt 6.

Das Entgelt, das eine Personengesellschaft an ihre Gesellschafter für die Vermietung oder Verpachtung des Gebäudes oder Gebäudeteils zu betrieblichen Zwecken bezahlt, darf bei der einheitlichen Gewinnfeststellung zunächst als Betriebsausgabe abgesetzt werden. Das gilt ohne Rücksicht darauf, ob das Gebäude allen oder nur einigen Gesellschaftern gehört. Das Entgelt, das der einzelne Gesellschafter erhält, ist jedoch § 15 Ziffer 2 EStG gemäß seinem vertragsmäßigen Gewinnanteil hinzuzurechnen. Aufwendungen der Gesellschafter für das der Gesellschaft überlassene Grundstück, die nicht bereits bei der einheitlichen Gewinnfeststellung als Betriebsausgaben berücksichtigt sind, sind von ihren Gewinnanteilen als Betriebsausgaben abzusetzen.

Gebäude, die Kapitalgesellschaften gehören, sind ohne Rücksicht darauf, wie sie genutzt werden, als Betriebsvermögen anzusehen.

## 2. Steuerliche Auswirkungen der Zurechnung zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen

Es ist steuerlich von großer Bedeutung, ob das Gebäude zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört. Gehört das Gebäude zum Privatvermögen, so sind die Einkünfte aus dem Gebäude Einkünfte aus „Vermietung und Verpachtung“. Es ist der Einnahmeüberschuss zu ermitteln, bei dem das Gebäude selbst mit seinen Wertveränderungen außer Betracht bleibt. Die Veräußerung des Gebäudes wirkt sich bei der Einnahmestart „Vermietung und Verpachtung“ nicht aus. Sie kann nur § 23 EStG gemäß (Spekulationsgeschäfte) erfasst werden, d. h. wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zwei Jahre beträgt.

Ist ein Gebäude Betriebsvermögen, so sind die Einkünfte daraus Gewinn. Bei der Ermittlung des Gewinns werden nicht nur die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben aus dem Gebäude erfasst. Auch das Gebäude selbst ist Bestandteil der Gewinnberechnung. Diese wird durch Vermögensvergleich durchgeführt. Die Wertveränderungen im Gebäude wirken sich durch Ansatz des niedrigeren Teilwerts auf das steuerliche Ergebnis aus. Auch der Gewinn oder der Verlust aus der Veräußerung des Gebäudes ist Bestandteil der allgemeinen Gewinnberechnung.

Wird ein Gebäude zum Teil gewerblich, zum Teil privat genutzt, so sind die auf den gewerblich genutzten Teil entfallenden Unkosten abzugsfähige Betriebsausgaben. Das gilt auch dann, wenn der gewerblich genutzte Teil des Gebäudes deswegen nicht zum Betriebsvermögen gerechnet wird, weil er im Verhältnis zum Gesamtwert des Gebäudes von untergeordneter Bedeutung ist. Andererseits sind die Entgelte für die Nutzung solcher Gebäudeteile stets Betriebseinnahmen. Hinweis auf die EStM für 1939 Abschnitt 6.

## 3. Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Bei Gebäuden des Privatvermögens ist der Überschub der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln. Ein Ansatz der Gebäude selbst in der Form des Vermögensvergleichs kommt nicht in Betracht. Die Frage der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist deshalb bei den Privatgebäuden erst dann von Bedeutung, wenn es sich um die Bemessung der Absetzungen § 7 EStG gemäß handelt. Hier sind die Anschaffungskosten oder Herstellungskosten Ausgangspunkt für die Bemessung der Absetzungen für Abnutzung. Bei Gebäuden, die vor dem 1. Januar 1925 angeschafft oder hergestellt worden sind, gilt als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten der Betrag, den der Steuerpflichtige für die Anschaffung oder Herstellung am 1. Januar 1925 hätte aufwenden müssen. Wenn dieser Betrag nicht an Hand von Unterlagen über die Kaufkosten oder den Kaufpreis oder auch an Hand von Gutachten ermittelt werden kann, so darf von sogenannten Hilfswerten ausgegangen werden. Hilfswerte sind der Friedenswert vom 1. Januar 1925 und der Einheitswert vom 1. Januar 1925. Wegen der Einzelheiten Hinweis auf die EStM für 1939 Abschnitt 60.

Bei Gebäuden des Privatvermögens, die nach dem 1. Januar 1925 angeschafft oder hergestellt worden sind, sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten maßgebend.

Gebäude, die zum Betriebsvermögen gehören, müssen als Bestandteile des Vermögensvergleichs in der Buchführung und in den Hauptabschlüssen mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Gebäude gehören in der Regel zu den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen. Sie gehören zum Umlaufvermögen, wenn sie dazu bestimmt sind, wie Ware umgesetzt zu werden (Grundstückshandel).

Zu den Anschaffungskosten eines Gebäudes gehören der Kaufpreis und die mit dem Erwerb verbundenen Nebenkosten, wie z. B. Grunderwerbsteuer, Wertzuwachssteuer, Gerichtskosten, Notariatsgebühren, Vermittlerprovision und Kosten der Abschätzung des Gebäudes. Es gehören nicht dazu die Kosten für die Aufnahme eines Darlehens, um das Gebäude erwerben zu können, die sogenannten Gelbeschaffungskosten, wie z. B. Zinsen oder Damnum.

Herstellungskosten eines Gebäudes sind alle Aufwendungen für die Errichtung oder die Herrichtung des Gebäudes. Bei einem Neubau gehören zu den Herstellungskosten sämtliche Neubaukosten. Es gehören auch die Aufwendungen dazu, die, für sich betrachtet, Erhaltungsaufwand darstellen würden. Es kann bei einem Neubau nicht beachtet werden, daß Dachziegel oder Tapeten nur einige Jahre halten, die Grundmauern dagegen eine Lebensdauer von hundert Jahren oder mehr haben. Dach und Tapeten können auch nicht auf ein besonderes Konto gebracht werden und in kürzerer Zeit abgeschrieben werden. Eine Atomisierung eines einheitlichen Gebäudes in ungezählte Einzelkonten hat der Reichsfinanzhof immer abgelehnt. Bei einem Neubau sind beispielsweise auch die Kosten der Reinigung Herstellungskosten. Später allerdings stellen die Reinigung des Gebäudes und die Erneuerung der Dachziegel und der Tapeten laufenden Erhaltungsaufwand dar, der sofort abgesetzt werden darf. Hinweis auf das RFH-Urteil vom 1. März 1939 RStBl 1939 S. 630.

Das gleiche wie bei einem Neubau gilt auch, wenn ein Kaufmann ein halbfertiges Haus kauft und für seine

Zweck ausbaut oder ein fertiges Haus kauft und für seine Zwecke umbaut. Alle seine Aufwendungen sind als Anschaffungskosten oder als Herstellungskosten anzusehen, auch wenn später die einzelnen Arbeiten laufenden Erhaltungsaufwand darstellen würden. Der Gesamtaufwand, um das Gebäude in betriebsfertigen Zustand zu versetzen, setzt sich deshalb zusammen aus dem Kaufpreis + Umbau- oder Ausbaukosten + Erhaltungsaufwand. Es ist nicht zulässig, einen Teil der Aufwendungen als laufende Unkosten sofort wieder abzusetzen. Es ist dabei in der Regel einerlei, ob der Aufwand notwendig war oder nicht, ob das gefauste Gebäude verwahrlost war oder nicht, ob der Umbau artändernd war oder nicht, ob ein Teil der Arbeiten schon in wenigen Jahren wiederholt werden muß oder nicht. Hinweis auf das RStB-Urteil vom 1. März 1939, RStB 1939 S. 630.

Eines der Urteile des Reichsfinanzhofs (Urteil vom 23. Juli 1935, RStB 1935 S. 1198) zeigt diese Grundätze besonders deutlich auf. Dem Urteil lag der folgende Sachverhalt zugrunde: Ein Lagerhaus war in ein Verwaltungsgebäude umgebaut worden. Es waren u. a. Wände niedrigerissen, Räume neu tapeziert, Türen gestrichen, Linoleum gelegt, Ofen durch eine Zentralheizung ersetzt und Eisenstäbe an den Fenstern angebracht worden. Der Steuerpflichtige behauptete, soweit neue Gegenstände eingebaut worden seien, seien dadurch nur alte ersetzt worden. Der Wert des Gebäudes habe sich nicht erhöht. Alle Aufwendungen seien Erhaltungsaufwand und abzugsfähig. Der Reichsfinanzhof hat entschieden, daß sämtliche Kosten als Herstellungsaufwand zu aktivieren seien. Auch eine Kürzung der Herstellungskosten um den Wert der abgerissenen Teile komme nicht in Betracht. Zu den Herstellungskosten gehören nicht nur die Abbruchkosten, sondern auch die Buchwerte der abgerissenen Gebäudeteile.

Zusammenfassung: Bei einem Neubau sind Herstellungskosten die gesamten Neubaufkosten. Es gehören dazu auch die Aufwendungen, die für sich betrachtet, sofort abzugsfähig wären. Bei einem Umbau oder Ausbau sind Herstellungskosten die Kosten des Umbaus, des Ausbaus einschließlich Erhaltungsaufwand, die Abbruchkosten und in der Regel auch der Buchwert der abgerissenen Gebäudeteile.

#### 4. Absetzungen für Abnutzung

Gebäude sind in den alljährlichen Hauptabschlüssen nicht mit den einmal festgestellten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG, anzusetzen.

§ 7 EStG gemäß kann bei Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden, der bei Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt. Die Absetzung bemißt sich dabei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig.

§ 7 gilt sowohl für Privatgebäude als auch für Betriebsgebäude.

Nach dem Wortlaut des § 7 EStG können die Absetzungen gemacht werden. Für die Fälle der Gewinnermittlung, also für Betriebsgebäude, ergibt sich ein Zwang zu Absetzungen aus § 6 Ziffer 1 EStG, was heißt: „Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7, anzusetzen.“ Auch handelsrechtlich müssen die Absetzungen gemacht werden.

Werden Absetzungen für Abnutzung in den einzelnen Jahren, in denen sie hätten gemacht werden müssen, unterlassen, so können sie nicht nachgeholt werden, d. h. sie gelten als verbraucht und sind für den Steuer-

pflichtigen verloren. Der Gewinn darf um die unterlassenen Absetzungen nicht gemindert werden. Sind die Absetzungen unbewußt niedriger vorgenommen worden, als sie § 7 EStG gemäß hätten vorgenommen werden müssen, so können die zu wenig abgesetzten Beträge später nachgeholt und auf die Restnutzungsdauer verteilt werden. Eine Nachholung der zu wenig abgesetzten Beträge ist nur dann nicht zulässig, wenn die Absetzungen absichtlich zu niedrig vorgenommen worden sind. Sind die Absetzungen in den vergangenen Jahren zu hoch vorgenommen worden, so ist der Restwert auf die noch vorhandene Nutzungsdauer zu verteilen. Wegen der bilanzmäßigen Behandlung im Fall der Unterlassung Hinweis auf Klammer, DStZ 1939 Nr. 49.

Es gibt drei Arten der Absetzung für Abnutzung, die als anerkannt zu bezeichnen sind:

1. die Absetzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
2. die Absetzung vom Buchwert,
3. die Absetzung nach fallenden Staffelsätzen.

Welche Art der Absetzung anzuwenden ist, muß sich nach den Verhältnissen des einzelnen Wirtschaftsguts und des einzelnen Betriebs richten.

Die Einkommensteuer-Richtlinien für 1939 (Abschnitt 12) bestimmen, daß die Absetzungen grundsätzlich von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen sind. Das führt zu einer gleichmäßigen Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Gesamtnutzungsdauer. Eine ungleichmäßige Bemessung der Absetzungen für Abnutzung nach dem Buchwert oder nach fallenden Staffelsätzen kommt nur noch unter besonderen Verhältnissen, z. B. bei besonders schnellem Veralten eines Wirtschaftsguts, in Betracht. Bei den Gebäuden des Privatvermögens und des Betriebsvermögens kommt allgemein ein besonders schnelles Veralten nicht in Betracht.

Wie hoch ist die Absetzung im einzelnen Fall? Sie richtet sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Es ist davon abgesehen worden, Tabellen aufzustellen, obwohl man bei den einzelnen Wirtschaftsgütern Erfahrungen gesammelt hat. Die Verhältnisse sind in den einzelnen Betrieben sehr verschieden. Bei Mietwohngrundstücken kann man mit einer Nutzungsdauer von 100 bis 150 Jahren rechnen. Bei Betriebsgebäuden ist die Nutzungsdauer meistens geringer. Bei Bürogebäuden können im allgemeinen 80 bis 100 Jahre, bei Fabrikgebäuden, Werkstätten und Lagergebäuden 50 bis 80 Jahre angenommen werden. Eine Nutzungsdauer von weniger als 50 Jahren wird man in der Regel nur bei sogenannten Narkbetrieben annehmen können. Das sind Betriebe, bei denen durch das Zusammenwirken von Wasser, Säuren und Dämpfen ein besonders schneller Verschleiß eintritt (Färbereien, chemische Betriebe).

Über den Begriff der Absetzung für Abnutzung ist das folgende zu sagen: § 7 EStG gemäß bemißt sich die Absetzung nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. Dabei ist in der Hauptsache an die technische Nutzungsdauer gedacht. Es ist aber auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer zu berücksichtigen. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer kann erheblich unter der technischen Nutzungsdauer liegen. Wenn z. B. eine Maschine technisch 20 Jahre laufen kann, so steht damit noch nicht fest, daß sie auch 20 Jahre im Betrieb verbleiben kann. Es kann sein, daß sie nach 10 Jahren technisch überholt ist und für den Betrieb keinen Nutzen mehr bringt. Das kann auch bei Gebäuden der Fall sein. Weniger bei den Gebäuden des Privatvermögens als bei den betrieblich genutzten Gebäuden. Ein erstklassiges Hotel am Strand oder ein Kurhaus kann z. B. eine Standdauer von über 100 Jahren haben. Es genügt aber bereits nach 40 oder 50 Jahren den Anforderungen nicht mehr, die aus Gründen der Repräsentation an seine bauliche Anlage und an seine Ausgestaltung gestellt werden müssen. Es müßte nach 50 Jahren völlig neu hergerichtet oder neu gebaut werden. In dem Fall ist nicht eine 100jährige Nutzungsdauer zugrunde zu legen, sondern eine

nur 40- oder 50jährige. Ebenso ist zu verfahren bei einem Wirtschaftsgebäude, das der Pächter auf dem gepachteten Grund und Boden errichten darf, das aber nach Ablauf des 20jährigen Pachtvertrags unentgeltlich in das Eigentum des Verpächters übergeht. Die technische Nutzungsdauer ist hier vielleicht 80 Jahre, die wirtschaftliche Nutzungsdauer dagegen nur 20 Jahre.

Es darf aber in solchen Fällen nicht unbeachtet bleiben, daß das Gebäude, dessen wirtschaftliche Nutzungsdauer hinter der technischen zurückbleibt, in der Regel für den Besitzer auch nach Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer noch einen gewissen Restwert hat. Der Besitzer des erstklassigen Hotels kann unter Umständen nach 50 Jahren sein Hotel an einen Unternehmer veräußern, der ein nur zweitklassiges Hotel betreiben will. Ist nach Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer noch mit einem beträchtlichen Restwert zu rechnen, so ist dieser Restwert zu schätzen und vom Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuziehen. Nur der Unterschiedsbetrag ist auf die Dauer der wirtschaftlichen Nutzung zu verteilen. Hinweis auf Reinhardt „Buchführung, Bilanz und Steuern“ Band 1 S. 136 und das RFG-Urteil vom 15. März 1939, RStW 1939 S. 758.

Der Umstand, daß die Absetzungen sich nicht nur nach der technischen, sondern auch nach der wirtschaftlichen Nutzungsdauer bemessen, ist insbesondere in den Fällen von Bedeutung, in denen das Gesetz ein Heruntergeben auf den niedrigeren Teilwert nicht vorsieht. Der niedrigere Teilwert kommt nur in den Fällen in Betracht, in denen der Gewinn zu ermitteln ist. Bei Vermietung und Verpachtung, also bei den Gebäuden des Privatvermögens, ist nicht der Gewinn, sondern der Einahmeüberschuß zu ermitteln. Hier hat die wirtschaftliche Abnutzung erhöhte Bedeutung. Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs kommt aber die Berechnung der Absetzungen nach der wirtschaftlichen Nutzungsdauer nur dann in Betracht, wenn bestimmte Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß ein Gebäude, bevor es technisch abgenutzt ist, seinen Zwecken nicht mehr dienen können. Unbestimmte Zukunftsaussichten genügen nicht, um eine von der technischen Lebensdauer abweichende wirtschaftliche Nutzungsdauer anzunehmen. Die Feststellung, daß z. B. die Gebäude eines landwirtschaftlichen Betriebs den Anforderungen einer intensiven Wirtschaft nicht mehr entsprechen, rechtfertigt es nicht, die Absetzungen nach einer kürzeren als der technischen Lebensdauer zu bemessen, solange nicht mit einiger Sicherheit feststeht, daß der Steuerpflichtige die Gebäude in absehbarer Zeit ihrer Zweckbestimmung entziehen und durch neue ersetzen wird. Es müssen schon bestimmte, greifbare Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß ein Nutzen aus dem Gebäude erhebliche Zeit vor Ablauf seiner technischen Nutzungsdauer nicht mehr zu erzielen ist. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 12. Dezember 1935, RStW 1936 S. 414.

Über die gemeinübliche technische und wirtschaftliche Abnutzung hinaus läßt § 7 EStG Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zu. Eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung kann nach Reinhardt „Buchführung, Bilanz und Steuern“ Band 1 S. 138 insbesondere in den folgenden Fällen begründet sein:

1. das Wirtschaftsgut ist technisch überholt;
2. die Leistungsfähigkeit des Wirtschaftsguts ist außergewöhnlich beeinträchtigt, z. B. durch eine Beschädigung durch Brand oder Hauschwamm;
3. das Wirtschaftsgut wird mehr als üblich in Anspruch genommen, z. B. in einer Mülungsfabrik wird in drei Schichten, Tag und Nacht gearbeitet.

§ 6 EStG schreibt die Einzelbewertung eines jeden selbständigen Wirtschaftsguts vor. Es sind deshalb bei einem Gebäude Absetzungen für Abnutzung grundsätzlich nicht auf die einzelnen Gebäudeteile zu machen, sondern auf das ganze Gebäude. Soweit außer dem eigentlichen Betriebsgebäude Wirtschaftsgüter besonderer Art geschaffen wurden, z. B. Kesselhäuser, Garagengebäude, Läden usw., dürfen auch gesonderte Absetzungen gemacht werden.

Der Reichsfinanzhof hat früher bei besonderen Anlagen, die in ein Gebäude eingebaut sind, wie Sammelheizungen, Fahrstuhlanlagen, Kühlanlagen usw., gesonderte Absetzungen nach der Nutzungsdauer dieser Anlagen zugelassen. Seit einigen Jahren hat der Reichsfinanzhof diesen Standpunkt aufgegeben und bei Privatgebäuden gesonderte, abweichende Absetzungen für nicht mehr zulässig erklärt. Die Absetzungen für Abnutzung können bei Gebäuden nur noch einheitlich vom gesamten Gebäudekapital einschließlich des Werts der besonderen Anlagen entsprechend der Nutzungsdauer des Gebäudes vorgenommen werden. Alle Ausgaben für Wiederherstellung (Reparaturen) und für Erneuerung (Ersatz) der bezeichneten Anlagen sind der geänderten Rechtslage entsprechend sofort abzugsfähig. Das gleiche gilt, wenn die besonderen Anlagen nicht bei der Herstellung des Gebäudes, sondern erst später eingebaut werden. Sie sind dem Gebäudekapital zuzuschlagen. Wegen der Gründe der Änderung der Rechtsprechung Hinweis auf das RFG-Urteil vom 27. Mai 1936, RStW 1936 S. 886.

Eine Ausnahme vom dem Grundsatz, daß das Gebäude und alle seine Bestandteile für die Bemessung der Abnutzung eine Einheit sind, ist nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und nach den Einkommensteuer-Richtlinien für 1939 Abschnitt 61 nur für solche Anlagen zulässig, die von vornherein nur für eine vorübergehende Zeit errichtet werden. Wenn der Hausbesitzer für seinen Mieter eine Anlage errichtet, die nur für den Mieter Wert hat, so ist die Anlage auf die voraussichtliche Dauer des Mietvertrags zu verteilen und entsprechend abzusetzen.

Gesonderte Absetzungen sind auch zulässig bei Ladeneinbauten in Wohnhäusern. Auch bei Ladenumbauten in großstädtischen Verhältnissen, die nach der Erfahrung nur für verhältnismäßig kurze Zeit einen wirtschaftlichen Wert haben, kann die Verteilung der Absetzungen auf die Dauer der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzung in Betracht kommen. Würde das nicht zugelassen, so würde in der Zeit, in der eine wirtschaftliche Nutzung der Anlage nicht mehr möglich ist, sondern ein neuer Ladenumbau vorgenommen werden muß, die erste Anlage noch als Teil des Gebäudes erscheinen, obwohl sie keinen Wert mehr hat. Hinweis auf die EStR für 1939 Abschnitt 61.

Es erscheint fraglich, ob das Verbot, gesonderte Absetzungen auf besondere Anlagen, wie Sammelheizungen und Fahrstuhlanlagen, zu machen, nur bei den Gebäuden des Privatvermögens gilt, oder ob es sich auch auf die Gebäude des Betriebsvermögens erstreckt. Es ist meines Erachtens nichts dagegen einzuwenden, daß ein Unternehmer Fahrstuhlanlagen, Sammelheizungen, Kühlanlagen usw. eines Betriebsgebäudes gesondert aktiviert und in kürzerer Zeit absetzt als das Gebäudekapital selbst. Beim buchführenden Kaufmann besteht weit mehr als beim privaten Hausbesitzer die Möglichkeit, an Hand seiner Buchführung und seiner Hauptabschlüsse die besondere Absetzung dieser Anlagen nachzuprüfen und laufend zu überprüfen.

## 5. Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand

Neben den Absetzungen für Abnutzung ist es insbesondere der sogenannte Erhaltungsaufwand, der einen wesentlichen Teil der beim Hausbesitz entstehenden Werbungskosten oder Betriebsausgaben ausmacht. Den Gegensatz zum sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand bildet der auf die Nutzungsdauer zu verteilende Herstellungsaufwand.

Die Abgrenzung und Unterscheidung ist flüchtig. Sie kann im einzelnen Fall schwierig sein. Aus dem Grundgedanken des § 7 EStG ergibt sich, daß alle Aufwendungen zu verteilen sind, die für das Unternehmen einen über das einzelne Wirtschaftsjahr hinausgehenden Wert haben. Andererseits dürfen sofort abgesetzt werden alle Aufwendungen, deren wirtschaftlicher Wert für das Unternehmen sich in dem Jahr der Aufwendung erschöpft. Ein Aktivieren ist nicht erforderlich, wenn

schon bei der Anschaffung des Wirtschaftsgutes feststeht, daß es über das laufende Jahr hinaus keinen Nutzen bringt. Darüber hinaus ist es nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs bei Gebäuden nicht erforderlich, daß bei jeder Instandsetzungsarbeit an dem Gebäude genau geprüft wird, wie lange die Nutzungsdauer läuft, wenn es sich aufs Ganze gesehen um Arbeiten handelt, wie sie sich in jedem Jahr mehr oder weniger wiederholen. Es ist bei solchen Arbeiten für die Gewinnermittlung im Grunde ohne Bedeutung, ob die Aufwendungen sofort in voller Höhe abgebucht werden, oder ob sie einzeln auf die Jahre der Nutzung verteilt werden und dann als Summe dieser Anteile das einzelne Jahr belasten. Wenn bei einem Hotel im ersten Jahr das Dach ausgebessert wird, im zweiten Jahr die Tapeten erneuert werden und im dritten Jahr das Treppenhaus ausgebessert wird, so ist es einerlei, ob alle diese Aufwendungen im Jahr der Ausgabe voll abgebucht werden, oder ob die einzelnen Ausgaben auf die Jahre der Nutzung verteilt werden und dann die Summe der anteiligen Absetzungen das einzelne Jahr belastet. Dieser sogenannte laufende Erhaltungsaufwand kann, obwohl streng genommen der wirtschaftliche Wert der Aufwendung sich nicht in einem Jahr erschöpft, im Jahr der Ausgabe voll abgesetzt werden. Hinweis auf das RFH-Urteil vom 1. März 1939, RStBl 1939 S. 630.

Als laufenden Erhaltungsaufwand hat der Reichsfinanzhof bei Gebäuden beispielsweise anerkannt: Ausbesserungen an Gebäuden, z. B. die Ausbesserung des Daches, der Fenster oder der Heizung, den Anstrich des Gebäudes und den Ersatz der Gasbeleuchtung durch elektrische Lichtleitung.

Wenn solche Arbeiten aber aus Anlaß eines Neubaus, Umbaus oder Ausbaus eines Gebäudes vorgenommen werden, handelt es sich grundsätzlich um Herstellungsaufwand. Hinweis auf Abschnitt 3.

Auch bei solchen Aufwendungen, die im unmittelbaren Anschluß an den Erwerb, den Neubau oder den Umbau eines Gebäudes gemacht werden, neigt der Reichsfinanzhof dazu, Herstellungsaufwand anzunehmen.

Den Einkommensteuer-Richtlinien für 1939 gemäß gehören, wie ich schon im Abschnitt 4 ausgeführt habe, zum Erhaltungsaufwand auch die Aufwendungen für die Wiederherstellung und die Erneuerung von Sammelheizungen und Fahrstuhlanlagen. Der erstmalige Einbau einer solchen Anlage ist jedoch als Herstellungsaufwand dem Gebäudekapital zuzuschlagen.

Laufender Erhaltungsaufwand ist im Jahr der Ausgabe voll abzugsfähig. Es gibt Fälle, in denen dem Steuerpflichtigen daran gelegen ist, die Ausgabe auf mehrere Jahre zu verteilen, insbesondere dann, wenn in einem Jahr der Erhaltungsaufwand besonders hoch war und in diesem Jahr ein Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen oder ein nur kleiner Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten vorhanden ist und mit einer wesentlichen Besserung des Ergebnisses in den nächsten Jahren zu rechnen ist. Es kann in solchen Fällen dem Steuerpflichtigen auf Antrag gestattet werden, die Aufwendungen auf drei Jahre gleichmäßig zu verteilen. Hinweis auf die EStR für 1939 Abschnitt 62.

## 6. Teilwert

Ein Ansatz des Teilwerts kommt nur in den Fällen der Gewinnermittlung in Betracht, somit nur bei den Gebäuden des Betriebsvermögens.

§ 6 Ziffer 1 Satz 2 EStG gemäß kann der Teilwert angelegt werden, wenn er niedriger ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt.

Nach den grundlegenden Ausführungen von Reinhardt über den Teilwertbegriff („Buchführung, Bilanz und Steuern“ Band 1 S. 140 u. f.) setzt die Ermittlung des Teilwerts die Vorstellung voraus, der Betrieb werde in seiner Ganzheit verkauft und durch den Erwerber in dem bisherigen Umfang und mit den bisherigen

Möglichkeiten fortgeführt. Der Erwerber des Betriebs wird bei der Prüfung der Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter sich fragen, welchen Wert das einzelne Wirtschaftsgut für den Betrieb hat. Er wird bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die zur unbehinderten Fortführung des Betriebs in dem bisherigen Umfang und mit den bisherigen Möglichkeiten nicht erforderlich sind, als Wert den Einzelverkaufspreis anerkennen. Es wird nur selten vorkommen, daß ein zum Betriebsvermögen gehöriges Wirtschaftsgut des Anlagevermögens als nicht erforderlich bezeichnet werden kann.

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die zur unbehinderten Fortführung des Betriebs erforderlich sind, kommen als Teilwert die Wiederbeschaffungskosten in Betracht. Bei den Wiederbeschaffungskosten ist zu unterscheiden zwischen den gewöhnlichen Wiederbeschaffungskosten für die täglich ersetzbaren Wirtschaftsgüter und den erhöhten Wiederbeschaffungskosten für die betriebsarteigenen Wirtschaftsgüter. Betriebsarteigene Wirtschaftsgüter sind solche, deren Ersatz mehr als einen Tag Zeit in Anspruch nimmt. Die erhöhten Wiederbeschaffungskosten setzen sich zusammen aus den gewöhnlichen Wiederanschaffungskosten und aus dem Betrag, der sich als wirtschaftlicher Nachteil für das Unternehmen ergeben würde, wenn das betriebsarteigene Wirtschaftsgut verschwinden würde und nicht innerhalb so kurzer Frist ersetzt werden könnte, daß jegliche Behinderung in der Fortführung des Betriebs in dem bisherigen Umfang und mit den bisherigen Möglichkeiten vermieden würde.

Die Gebäude des Betriebsvermögens gehören zu den betriebsarteigenen Wirtschaftsgütern. Sie werden nur selten für den Betrieb entbehrlich sein. Ihr Teilwert ist nach den Grundsätzen über die erhöhten Wiederbeschaffungskosten zu bilden. Der sich ergebende Wert ist regelmäßig nicht niedriger, sondern höher als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG. Minderungen im Wert des Gebäudes werden in der Regel schon nach § 7 Absatz 1 Satz 3 EStG (außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung) berücksichtigt sein.

Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zum Teilwert besteht eine Vermutung dafür, daß der Preis, den ein Kaufmann für einen Anlagegegenstand anlegt, seinem wirklichen Wert entspricht. Der Teilwert im Augenblick der Anschaffung des Gegenstandes sei gleich den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten. Der spätere Teilwert sei gleich den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7.

Wird ein Gebäude abgebrochen, so läßt der Reichsfinanzhof eine Abschreibung des Buchwerts des abgebrochenen Gebäudes nur zu, wenn der Abbruch sich nicht anderweitig werterhöhend im Wert des Grund und Bodens oder im Wert des Neubaus ausgewirkt hat. Für die Prüfung des Teilwerts dürften der Grund und Boden und das darauf stehende Gebäude nur einheitlich betrachtet werden. Habe das abgebrochene Gebäude noch einen Wert gehabt, so hätte es der Besitzer nicht abgebrochen, wenn ihm nicht der Boden allein ebensoviel wert gemessen wäre wie Boden und Gebäude. Es handle sich also nur um eine Vermögensumschichtung. Der Buchwert des abgebrochenen Gebäudes könne demnach in solchen Fällen nicht abgeschrieben werden. Werde auf dem Gelände des abgebrochenen Gebäudes ein Neubau errichtet, so sei der Neubau mit den Neubaufkosten + Abbruchkosten + Buchwert des abgebrochenen Gebäudes zu aktivieren. Ein niedrigerer Teilwert für den Neubau könne nicht angelegt werden, denn ein Kaufmann gebe für einen Gegenstand nicht mehr aus, als er ihm wert sei. Auch ein anderer Kaufmann würde dasselbe aufwenden. Der niedrigere Teilwert könne nur dann angelegt werden, wenn dem Steuerpflichtigen ein Kalkulationsirrtum über Erfolg und Ausnutzung des Neubaus unterlaufen wäre, oder wenn infolge der wirtschaftsentwicklung eine allgemeine und nachhaltige Wertminderung eingetreten wäre. Hinweis auf das RFH-Urteil vom 19. Januar 1938, RStBl 1938 S. 187.



## 7. Steuerliche Vergünstigungen

### a) Aufwendungen für den zivilen Luftschutz

Aufwendungen, die Zwecken des zivilen Luftschutzes dienen, sind bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft und aus Vermietung und Verpachtung im Jahr der Ausgabe voll abzugsfähig. Die Aufwendungen müssen unmittelbar und ausschließlich durch Zwecke des Luftschutzes veranlaßt sein. Es schadet nichts, wenn die geschaffenen Anlagen später für den Betrieb mitbenutzt werden. Hinweis auf die EStR für 1939 Abschnitt 14.

Aufwendungen für Luftschutzeinrichtungen in Einfamilienhäusern können auch dann abgesetzt werden, wenn sich dadurch ein Verlust ergibt. Hinweis auf die EStR für 1939 Abschnitt 63.

### b) Steuerbefreiung für neu errichtete Wohngebäude

Die Steuerbefreiung für den mittleren Neuhausbesitz ist mit dem Schluß des Kalenderjahrs 1938 abgelaufen. Das gleiche gilt für die Kleinwohnungen des neuesten Neuhausbesitzes. Steuerbefreit sind nur noch die Eigenheime des neuesten Neuhausbesitzes. Die Steuerbefreiung dafür läuft bis einschließlich 1943.

Die Steuerbefreiung bei Eigenheimen hat die folgenden Auswirkungen: Einnahmen, Ausgaben, Absetzungen für Abnutzung und etwaige Verluste aus dem steuerbefreiten Hausbesitz bleiben bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens völlig außer Betracht, auch dann, wenn das Gebäude buchmäßig als Betriebsvermögen geführt wird. Auch eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert darf sich steuerlich nicht auswirken. Hinweis auf das RStG-Urteil vom 28. Oktober 1936, RStV 1937 S. 96, und die EStR für 1939 Abschnitt 65.

Eine Härte kann sich bei dieser Regelung dann ergeben, wenn der Steuerpflichtige in dem steuerbefreiten Eigenheim einen Gewerbebetrieb oder eine freie Berufstätigkeit ausübt. Der Pflichtige darf an sich die auf den Gewerbebetrieb oder die freie Berufstätigkeit entfallenden

Gebäudeunkosten wegen der Steuerfreiheit nicht abziehen. Dieser Nachteil kann im Ergebnis einer Aufhebung der Steuerbefreiung gleichkommen und den Gebäudeeigentümer unter Umständen schlechter stellen, als er stehen würde, wenn das Gebäude nicht steuerbefreit wäre. Es können deshalb die Gebäudeunkosten und Schuldzinsen, soweit sie auf den Gewerbebetrieb oder auf die freie Berufstätigkeit entfallen, bei der Ermittlung des Gewinns abgezogen werden. Hinweis auf die EStR für 1939 Abschnitt 65.

### c) Abschreibungsfreiheit für Landarbeiterwohnungen

Buchführende Land- und Forstwirte können Aufwendungen für den Bau, die Erweiterung und Verbesserung von Landarbeiterwohnungen, die in den Wirtschaftsjahren 1937/38 bis 1940/41 hergestellt werden, bei der Ermittlung des Gewinns im Wirtschaftsjahr der Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung voll oder in drei gleichen Teilbeträgen absetzen. Hinweis auf die EStR für 1939 Abschnitt 20.

### d) Steuerermäßigung beim Bau von Feuerlings- und Werkwohnungen

Land- und Forstwirten wird bei der Veranlagung zur Einkommensteuer oder Umsatzsteuer auf Antrag die Steuer-schuld um 100 RM für jede Feuerlings- oder Werkwohnung ermäßigt, die in der Zeit vom 1. April 1937 bis zum 30. September 1940 bezugsfertig geworden ist. Hinweis auf die EStR für 1939 Abschnitt 21.

## 8. Übertragung stiller Rücklagen auf Ersatzbeschaffungen

Scheidet ein Gebäude infolge höherer Gewalt, wie z. B. Enteignung oder Brand, gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen aus, so soll die Auflösung einer stillen Rücklage, die durch eine steuerlich zulässige Bewertung entstanden ist, in der Regel nicht zu einem steuerpflichtigen Gewinn führen. Das wird dadurch erreicht, daß die stille Rücklage auf das Ersatzgebäude übertragen wird. Wegen der Einzelheiten Hinweis auf die EStR für 1939 Abschnitt 9 und auf den Aufsatz Meuschel „Auflösung stiller Rücklagen und Übertragung auf Ersatzbeschaffungen“ in der DStZ 1940 Nr. 7.

## Einführung des deutschen Einkommensteuerrechts in den eingegliederten Ostgebieten

Von Regierungsrat Dr. Oermann, Berlin, Reichsfinanzministerium

### Inhalt:

1. Einführung,
2. Räumlicher Geltungsbereich der Dritten Einführungsverordnung,
3. Kreis der eingeführten einkommensteuerrechtlichen Vorschriften,
4. Erstmalige Veranlagung nach dem neuen Recht,
5. Besteuerung der polnischen Steuerpflichtigen,
6. Einkommensteuervorauszahlungen,
7. Erstmalige Anwendung der Vorschriften über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer),
8. Erstmalige Anwendung der Vorschriften über den Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) und von Einkünften bei beschränkt Steuerpflichtigen,
9. Erstmalige Anwendung der Vorschriften über den Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen,
10. Erstmalige Anwendung der Vorschriften über die landwirtschaftliche Buchführung und des § 3 des Gesetzes über Steuererleichterungen,
11. Außerkrafttreten der bisherigen Vorschriften.

### 1. Einführung

Es sind zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in den eingegliederten Ostgebieten bisher drei Einführungsverordnungen ergangen.

Es sind durch die Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in den eingegliederten Ostgebieten vom 18. November 1939 (RGBl I S. 2258, RStV 1939 S. 1125) eingeführt worden:

die zollrechtlichen Vorschriften,  
die Vorschriften über die Verbrauchsteuern,  
die Vorschriften des Umsatzsteuerrechts,  
die Vorschriften der Kriegswirtschaftsverordnung über den Kriegszuschlag auf Bier, Tabakwaren und Schaumwein,

die Reichsabgabenordnung, das Steueranpassungsgesetz, das Steuerfäumnissgesetz und

die Bestimmungen, die zur Durchführung der bezeichneten Gesetze und Verordnungen ergangen sind. Hinweis auf die RdF-Erlasse vom 20. November 1939 (RStV 1939 S. 1126 und 1127), die zur Einführung des Umsatzsteuerrechts und des Kriegszuschlags auf Bier, Tabakwaren und Schaumwein in den Ostgebieten ergangen sind.

Auf Grund der Zweiten Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in den eingegliederten Ostgebieten vom 7. Januar 1940 (RGBl I S. 49, RStV 1940 S. 33) gelten ab 1. Januar 1940 in den eingegliederten Ostgebieten die folgenden Gesetze:

das Kapitalverkehrssteuergesetz (Hinweis auf den RdZ-Erlass vom 18. Januar 1940, RStBl 1940 S. 44),

das Wechselsteuergesetz (Hinweis auf den RdZ-Erlass vom 18. Januar 1940, RStBl 1940 S. 51),

das Verjüngersteuergesetz und das Feuer-  
schußsteuergesetz (Hinweis auf den RdZ-Erlass vom 18. Januar 1940, RStBl 1940 S. 52),

das Beförderungsteuergesetz (Hinweis auf den RdZ-Erlass vom 17. Januar 1940, RStBl 1940 S. 61),

das Urkundensteuergesetz (Hinweis auf den RdZ-Erlass vom 20. Januar 1940, RStBl 1940 S. 65),

das Kraftfahrzeugsteuergesetz (Hinweis auf den RdZ-Erlass vom 23. Januar 1940, RStBl 1940 S. 117),

einige Vorschriften des Kennwert- und Lotteriegesezes und die Vorschriften, die zur Durchführung der bezeichneten Gesezesvorschriften er-  
gangen sind.

Die Dritte Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in den eingegliederten Ostgebieten vom 10. Januar 1940 (RGBl I S. 211, RStBl 1940 S. 133) behandelt die Einführung des deutschen Einkommensteuerrechts in den eingegliederten Ostgebieten.

## 2. Räumlicher Geltungsbereich der Dritten Einführungsverordnung

Die Einführungsverordnung gilt für die Reichsgaue Wartheland und Danzig-Westpreußen (mit Ausnahme des Gebiets der bisherigen Freien Stadt Danzig und der bisher ostpreussischen Gebiete), für die in die Provinzen Ostpreußen und Schlesiens eingegliederten Gebiete, für die Regierungsbezirke Zichenau und Rattowitz und für den bisher polnischen Teil des Regierungsbezirks Gumbinnen.

## 3. Kreis der eingeführten einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

§ 1 der Dritten Einführungsverordnung vom 10. Januar 1940 gemäß sind die folgenden Vorschriften in den eingegliederten Ostgebieten in Kraft gesetzt worden:

1. das Einkommensteuergesetz vom 27. Februar 1939,
2. die Durchführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz vom 17. März 1939,
3. die Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen 1939 vom 10. März 1939,
4. die Verordnung zur Durchführung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) vom 22. Dezember 1934,
5. das Gesetz über die Erhebung einer Abgabe der Aufsichtsratsmitglieder vom 28. März 1934 in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 17. Februar 1939,
6. die Verordnung über den Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen vom 31. März 1939,
7. die Verordnung über den Steuerabzug von Einkünften bei beschränkt Steuerpflichtigen vom 6. Februar 1935,
8. die Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung vom 5. Juli 1935,
9. § 3 des Gesetzes über Steuererleichterungen vom 15. Juli 1933.

Die Einführung der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vom 31. Dezember 1936 (RGBl 1937 I S. 1, RStBl 1937 S. 33) und der Verordnung über die Bemessung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus vom 26. Januar 1937 (RGBl I S. 99, RStBl 1937 S. 161) bleibt einem späteren Zeitpunkt vorbehalten. Die beiden Verordnungen können in den eingegliederten Ostgebieten erst angewendet werden, wenn auf

Grund der Bestimmungen des Reichsbewertungsgesetzes Einheitswerte festgestellt worden sind. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus müssen zunächst noch nach den allgemeinen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelt werden.

## 4. Erstmalige Veranlagung nach dem neuen Recht

Das polnische Einkommensteuerrecht, das bis zum Inkrafttreten des neuen Rechts in den eingegliederten Ostgebieten gegolten hat, hatte mit dem deutschen Einkommensteuerrecht viele gemeinsame Züge. Es wich aber in verschiedenen Richtungen grundlegend von dem deutschen Recht ab. Es wurde z. B. nach dem polnischen Recht die Einkommensteuer des laufenden Jahrs nach dem steuerpflichtigen Einkommen bemessen, das der Steuerpflichtige im vorangegangenen Kalenderjahr bezogen hatte. Die letzte Einkommensteueranmeldung nach polnischem Recht ist für das Kalenderjahr 1939 vorgenommen worden. Sie hatte das Einkommen zur Grundlage, das der Steuerpflichtige im Kalenderjahr 1938 erzielt hat. Das deutsche Einkommensteuergesetz vom 27. Februar 1939 weicht von dieser Regelung ab. Diesem Gesetz gemäß fallen der Zeitraum, in dem das Einkommen erzielt wurde (Bemessungszeitraum), und der Zeitraum, für den der Steuerpflichtige zur Einkommensteuer veranlagt wird (Veranlagungszeitraum), zusammen.

Die erstmalige Veranlagung nach dem neuen Recht kann erst im Frühjahr 1941 für den Veranlagungszeitraum 1940 durchgeführt werden. Eine Einkommensteueranmeldung nach den neuen Vorschriften für den Veranlagungszeitraum 1939 unterbleibt, weil die Einkommensteuerpflichtigen sonst für diesen Veranlagungszeitraum zweimal Einkommensteuer zu entrichten haben würden.

Diese Regelung gilt aber nur für die Steuerpflichtigen in den eingegliederten Ostgebieten, die ihrer Einkommensteuerpflicht für das Kalenderjahr 1939 tatsächlich genügt haben. Wenn z. B. ein Steuerpflichtiger am 1. November 1939 aus dem Altreichsgebiet in die eingegliederten Ostgebiete zugezogen ist, muß dieser Steuerpflichtige nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften, die bisher schon für ihn gegolten haben, zur Einkommensteuer für das Kalenderjahr 1939 veranlagt werden. Der Steuerpflichtige würde sonst für diesen Zeitraum einkommensteuerfrei bleiben. Ein Steuerpflichtiger, der am 1. Dezember 1939 seinen Wohnsitz aus den eingegliederten Ostgebieten in das andere Reichsgebiet verlegt hat, ist bei der Veranlagung zur Einkommensteuer, die im Kalenderjahr 1940 für den Veranlagungszeitraum 1939 durchgeführt wird, nicht heranzuziehen.

## 5. Besteuerung der polnischen Steuerpflichtigen

Das deutsche Einkommensteuerrecht verwirklicht im Gegenstoß zum polnischen Einkommensteuerrecht in hervorragendem Maß bevölkerungspolitische Forderungen. Es ist nicht angebracht, daß diese steuerlichen Vergünstigungsbestimmungen unterschiedslos allen Steuerpflichtigen in den eingegliederten Ostgebieten zugute kommen. Die Ausnahmestellung, die die polnischen Steuerpflichtigen in den eingegliederten Ostgebieten einnehmen, wird durch eine besondere Anordnung in dem RdZ-Erlass vom 10. Februar 1940, der demnächst im Reichsteuerblatt abgedruckt werden wird, berücksichtigt. Die Anordnung stützt sich auf § 8 der Einführungsverordnung. Dieser Vorschrift gemäß trifft der Reichsminister der Finanzen die zur Überleitung und Durchführung erforderlichen Anordnungen im Verwaltungsweg. Dabei kann er vom geltenden Recht abweichen.

Der Anordnung des Reichsministers der Finanzen gemäß gilt für polnische Steuerpflichtige das folgende:

- a) Für Steuerpflichtige, die weder zu Beginn des Veranlagungszeitraums noch mindestens vier Monate im Veranla-

gungszeitraum verheiratet waren, gilt die Steuergruppe I.

b) Für alle anderen Steuerpflichtigen gilt die Steuergruppe II.

#### 6. Einkommensteuervorauszahlungen

Die Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer sind wie im anderen Reichsgebiet ab sofort von allen Steuerpflichtigen zu den im § 35 EStG bezeichneten Zeitpunkten, also am 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember, zu entrichten. Wegen der Sonderregelung bei Land- und Forstwirten Hinweis auf § 23 EStDV 1939. Die einzelne Einkommensteuervorauszahlung beträgt bis zur Bekanntgabe des Steuerbescheids für 1940 ein Viertel der letzten Einkommensteuerjahresschuld.

Für die Erhöhung und Herabsetzung der Vorauszahlungen gelten grundsätzlich die Vorschriften im § 37 EStG. Die Einführungsverordnung gestattet aber abweichend von der Vorschrift im § 37 EStG schon dann eine Erhöhung oder Herabsetzung der Vorauszahlungen, wenn die um die Steuerabzugsbeträge verminderte Einkommensteuer für das Kalenderjahr 1940 voraussichtlich um mindestens 20 RM höher oder niedriger sein wird als die letzte Einkommensteuerjahresschuld, die nach den bisherigen Vorschriften ermittelt worden ist. Eine Herabsetzung der Vorauszahlungen findet nur auf Antrag statt.

#### 7. Erstmalige Anwendung der Vorschriften über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)

Die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) und die Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen 1939 sind in den eingegliederten Ostgebieten erstmalig anzuwenden:

1. bei laufendem Arbeitslohn auf den Arbeitslohn, der für einen Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, der nach dem 31. Januar 1940 endet,
2. bei sonstigen (insbesondere einmaligen) Bezügen auf den Arbeitslohn, der nach dem 31. Januar 1940 gezahlt wird.

Die Vorschriften über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) setzen grundsätzlich die Ausschreibung von Lohnsteuerkarten voraus. Eine allgemeine Ausschreibung von Lohnsteuerkarten nach dem Stichtag vom 10. Oktober 1939 ist in den eingegliederten Ostgebieten nicht möglich gewesen. Der Reichsminister der Finanzen hat deshalb die Oberfinanzpräsidenten in den Ostgebieten ermächtigt, zu bestimmen, ob und inwieweit Lohnsteuerkarten für das Kalenderjahr 1940 in den eingegliederten Ostgebieten ausgeschrieben werden sollen.

Soweit die Oberfinanzpräsidenten die Ausschreibung von Lohnsteuerkarten anordnen, sind sie ermächtigt, von den Vorschriften der Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen (z. B. hinsichtlich des Stichtags, hinsichtlich der Zuständigkeit der Gemeindebehörden) abzuweichen.

Soweit die Oberfinanzpräsidenten eine Ausschreibung von Lohnsteuerkarten 1940 für die eingegliederten Ostgebiete nicht anordnen, sind alle Vorschriften der Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen, die auf Lohnsteuerkarten Bezug nehmen, nicht anzuwenden. Das gilt auch für solche Arbeitnehmer, die im Laufe des Kalenderjahrs 1940 ihren Wohnsitz aus dem Altreich (einschließlich der Ostmark und dem Reichsgau Sudetenland) oder aus dem Gebiet der bisherigen Freien Stadt Danzig in die eingegliederten Ostgebiete verlegen oder dort ohne Wohnsitzverlegung beschäftigt werden. Es ist in diesem Fall zulässig, daß der Arbeitgeber den ihm bekannten Familienstand des Arbeitnehmers der Lohnsteuerberechnung zugrunde legt.

Der Familienstand ist dem Arbeitgeber dann bekannt, wenn er ihn aus eigener Anschauung kennt, oder wenn der Arbeitnehmer seinen Familienstand dem Arbeit-

geber glaubhaft macht (z. B. durch namentliche Angabe der zu seinem Haushalt gehörigen minderjährigen Kinder, die keine Juden sind). Gält ein Arbeitgeber die Angaben seines Arbeitnehmers über den Familienstand nicht für zutreffend, so ist er berechtigt, von dem Arbeitnehmer die Vorlage einer amtlichen Bescheinigung über den Familienstand zu verlangen. Die Bescheinigung kann durch die Gemeindebehörde des Wohnsitzes des Arbeitnehmers ausgestellt werden.

Der Arbeitgeber muß den ihm bekannten oder nachgewiesenen Familienstand des Arbeitnehmers im Lohnkonto vermerken. Wenn ein Arbeitnehmer unrichtige Angaben über seinen Familienstand macht und der Arbeitgeber deshalb zu wenig Lohnsteuer einbehält, so ist die zu wenig einbehaltene Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachzufordern.

Für die Höhe der Lohnsteuer polnischer Arbeitnehmer gelten auch im Lohnabzugsverfahren die Ausführungen im Abschnitt 5.

Soweit die Oberfinanzpräsidenten in den Ostgebieten eine Ausschreibung von Lohnsteuerkarten 1940 nicht anordnen, tritt an die Stelle der Eintragung eines steuerfreien Betrags auf der Lohnsteuerkarte 1940 (Hinweis auf die §§ 20 bis 27 EStDV) eine besondere Bescheinigung des zuständigen Finanzamts. Diese Bescheinigung muß den Vorschriften im § 27 EStDV entsprechen. Sie darf nur erteilt werden, wenn bei einem Arbeitnehmer, der in den eingegliederten Ostgebieten wohnt oder beschäftigt ist, die Voraussetzungen gegeben sind, unter denen Beträge vom Arbeitslohn steuerfrei bleiben dürfen. Die Bescheinigung ist dem Arbeitgeber vorzulegen. Sie verpflichtet den Arbeitgeber, vor Anwendung der Lohnsteuertabelle den Betrag vom Arbeitslohn abzuziehen, der in der Bescheinigung als steuerfrei bezeichnet ist. Erst der Arbeitslohn, der um diesen Betrag gekürzt und nach den Vorschriften im § 32 Absatz 3 EStDV abgerundet ist, ist der Lohnsteuerberechnung zugrunde zu legen. Der in der Bescheinigung bezeichnete Betrag ist im Lohnkonto zu vermerken.

#### 8. Erstmalige Anwendung der Vorschriften über den Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) und von Einkünften bei beschränkt Steuerpflichtigen

Die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über den Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer), die Verordnung zur Durchführung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) und die Verordnung über den Steuerabzug von Einkünften bei beschränkt Steuerpflichtigen sind in den eingegliederten Ostgebieten erstmalig auf die Beträge anzuwenden, die dem Steuerpflichtigen nach dem 31. Januar 1940 zufließen.

#### 9. Erstmalige Anwendung der Vorschriften über den Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen

Die Abgabe der Aufsichtsratsmitglieder stellt im Gegensatz zur Lohnsteuer und zur Kapitalertragsteuer, die beide nur Erhebungsformen der Einkommensteuer sind, eine zur Einkommensteuer hinzutretende besondere steuerliche Belastung der Aufsichtsratsmitglieder dar. Die sachlichen Vorschriften über die Abgabepflicht sind in dem Gesetz über die Erhebung einer Abgabe der Aufsichtsratsmitglieder vom 28. März 1934 in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 17. Februar 1939 und die verfahrensrechtlichen Vorschriften in der Verordnung über den Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen vom 31. März 1939 enthalten. Diese Vorschriften sind in den eingegliederten Ostgebieten erstmalig auf die Beträge anzuwenden, die dem Steuerpflichtigen nach dem 31. Januar 1940 zufließen.

#### 10. Erstmalige Anwendung der Vorschriften über die landwirtschaftliche Buchführung und des § 3 des Gesetzes über Steuererleichterungen

Land- und Forstwirte in den eingegliederten Ostgebieten werden ab 1. Juli 1940 erstmalig

buchführungspflichtig, wenn vor diesem Zeitpunkt bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer, Körperschaftsteuer oder Umsatzsteuer oder in einem eine solche Veranlagung betreffenden Rechtsmittelverfahren festgestellt worden ist, daß sie eine der im § 161 Absatz 1 Ziffer 1 Buchstaben a oder e der Reichsabgabenordnung bezeichneten Voraussetzungen (mehr als 200 000 RM Umsatz oder mehr als 6 000 RM Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) erfüllen. Hinweis auf § 1 der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung vom 5. Juli 1935.

Der Reichsminister der Finanzen kann auf Grund des § 3 des Gesetzes über Steuererleichterungen vom 15. Juli 1933 Unternehmen zur Entwicklung neuer Herstellungsverfahren oder zur Herstellung neu-

artiger Erzeugnisse unter bestimmten Voraussetzungen von den laufenden Steuern des Reichs und der Länder, die vom Einkommen, vom Ertrag, vom Vermögen oder vom Umsatz erhoben werden, ganz oder teilweise befreien. Eine besondere Bestimmung über die erstmalige Anwendung der Vorschrift in den eingegliederten Ostgebieten erübrigt sich. Wegen der Einzelheiten Hinweis auf die amtlichen Erläuterungen zum Gesetz über Steuererleichterungen im RStBl 1933 S. 832 und folgende.

### 11. Außerkrafttreten der bisherigen Vorschriften

Soweit die im Abschnitt 3 bezeichneten Vorschriften in Kraft treten, sind die entsprechenden Vorschriften, die in den eingegliederten Ostgebieten bisher gegolten haben, nicht mehr anzuwenden.

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

### Abreibungsfreiheit für betriebliche Anlagegüter in den sudetendeutschen Gebieten

Buchführende und nichtbuchführende Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte und selbständig Berufstätige in den sudetendeutschen Gebieten können Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens auf Grund der Runderlasse des RdZ vom 4. Februar und 13. Juni 1939 S 2119—945 und 975 III (RStBl 1939 S. 281 und 765) ohne Rücksicht auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abschreiben. Die Abreibungsfreiheit gilt nur für Wirtschaftsgüter, die im Reichsgebiet mit Ausnahme des Protektorats Böhmen und Mähren hergestellt oder zollfrei aus dem Ausland oder dem Protektorat Böhmen und Mähren eingeführt sind. Die Wirtschaftsgüter müssen neu sein, nach dem 10. Oktober 1938 angeschafft oder im eigenen Betrieb hergestellt sein und mußten bisher spätestens am 31. Dezember 1939 bestellt oder es mußte — im Fall der Eigenherstellung — spätestens zu diesem Zeitpunkt die Herstellung in Angriff genommen worden sein. Die Abreibungsfreiheit kann erst nach Lieferung oder — im Fall der Eigenherstellung — erst nach Fertigstellung des Wirtschaftsguts in Anspruch genommen werden.

Der RdZ hat die Frist für die Bestellung und für den Beginn der Eigenherstellung durch den Runderlaß vom 31. Januar 1940 S 2110—1055 III bis zum 30. Juni 1940 verlängert. Er hat außerdem angeordnet, daß buchführende Steuerpflichtige der oben bezeichneten Art, die im Jahr der Bestellung oder des Beginns der Eigenherstellung von der Abreibungsfreiheit nicht Gebrauch machen können, weil die Wirtschaftsgüter am Schluß des Jahres noch nicht geliefert oder — im Fall der Eigenherstellung — noch nicht fertiggestellt sind, an Stelle der Abreibung eine steuerfreie Rücklage bis zum Höchstbetrag von 25 vom Hundert des Jahresgewinns machen dürfen. Der Runderlaß führt dazu das folgende aus:

„(1) Die Abreibungsfreiheit für betriebliche Anlagegüter in den früheren sudetendeutschen Gebieten ist in Änderung meiner Anweisung im Absatz 1 Ziffer 2 meines Runderlasses vom 4. Februar 1939 S 2119—945 III auch dann zu gewähren, wenn die Anlagegüter vor dem 1. Juli 1940 bestellt werden oder wenn im Fall der Eigenherstellung mit der Herstellung spätestens am 30. Juni 1940 begonnen wird.

(2) Buchführende Steuerpflichtige können für das Wirtschaftsjahr 1939 (1938/39) in Höhe des Betrags der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlagegütern eine steuerfreie Rücklage bilden, wenn die in Betracht kommenden Anlagegüter am Schluß des Wirtschaftsjahrs 1939 (1938/39) noch nicht geliefert oder im Fall der Eigenherstellung noch nicht fertiggestellt worden sind. Die anderen Voraussetzungen der Abreibungsfreiheit müssen gegeben sein. Dasselbe gilt entsprechend für das Wirtschaftsjahr 1940 (1939/40) hinsichtlich der Anlagegüter, die im Wirtschaftsjahr 1940 (1939/40) vor dem 1. Juli 1940 bestellt worden sind oder mit deren Herstellung vor dem 1. Juli 1940 begonnen worden ist.

(3) Die Rücklage darf nicht mehr als 25 vom Hundert des Gewinns betragen und ist gesondert auszuweisen. Sie ist im Zeitpunkt der Aufstellung des Hauptabschlusses für das Wirtschaftsjahr aufzulösen, in

dem die einzelnen, selbständig bewertungsfähigen Anlagegüter geliefert oder im Fall der Eigenherstellung fertiggestellt worden sind, und zwar entsprechend dem Wert der gelieferten oder fertiggestellten Anlagegüter. Die Rücklage ist spätestens im Zeitpunkt der Aufstellung des Hauptabschlusses für das Wirtschaftsjahr 1942 (1941/42) in voller Höhe aufzulösen. Für die gelieferten oder hergestellten Anlagegüter kann die Abreibungsfreiheit in Anspruch genommen werden.

#### Beispiel:

Ein Unternehmer hat im Wirtschaftsjahr 1939 für 50 000 RM betriebliche Anlagegüter bestellt, für die die Abreibungsfreiheit hätte in Anspruch genommen werden können, wenn die Anlagegüter bis zum Schluß des Wirtschaftsjahrs 1939 geliefert worden wären. Es sind jedoch im Wirtschaftsjahr 1939 nur für 10 000 RM Anlagegüter geliefert worden. Für diese Anlagegüter ist die Abreibungsfreiheit in Anspruch genommen worden. Der Gewinn des Wirtschaftsjahrs 1939 beträgt nach Zanspruchnahme der Abreibungsfreiheit 120 000 RM. Der Unternehmer kann im Hauptabschluß für das Wirtschaftsjahr 1939 eine steuerfreie Rücklage in Höhe von 30 000 RM (= 25 vom Hundert von 120 000 RM) bilden. Der Gewinn des Wirtschaftsjahrs 1939 vermindert sich auf 90 000 RM.

Im Wirtschaftsjahr 1940 werden auf Grund der Bestellung im Wirtschaftsjahr 1939 Anlagegüter im Wert von 5 000 RM geliefert. Die Rücklage von 30 000 RM ist im Betrag von 5 000 RM aufzulösen. Für die im Wirtschaftsjahr 1940 gelieferten Anlagegüter kann die Abreibungsfreiheit in voller Höhe in Anspruch genommen werden. Der Gewinn erhöht sich infolge Auflösung der Rücklage um 5 000 RM und vermindert sich infolge Zanspruchnahme der Abreibungsfreiheit um 5 000 RM.

Im Wirtschaftsjahr 1941 werden auf Grund der Bestellung im Wirtschaftsjahr 1939 weitere Anlagegüter im Wert von 10 000 RM geliefert. Die Rücklage ist im Betrag von 10 000 RM aufzulösen. Für die im Wirtschaftsjahr 1941 gelieferten Anlagegüter im Wert von 10 000 RM kann die Abreibungsfreiheit in voller Höhe in Anspruch genommen werden. Der Gewinn des Wirtschaftsjahrs 1941 erhöht sich infolge Auflösung der Rücklage um 10 000 RM und vermindert sich infolge Zanspruchnahme der Abreibungsfreiheit um 10 000 RM.

Im Wirtschaftsjahr 1942 werden auf Grund der Bestellung im Wirtschaftsjahr 1939 Anlagegüter im Wert von 5 000 RM geliefert. Die Rücklage im Restbetrag von 15 000 RM ist in voller Höhe aufzulösen. Für die im Wirtschaftsjahr 1942 gelieferten Anlagegüter im Wert von 5 000 RM kann die Abreibungsfreiheit in voller Höhe in Anspruch genommen werden. Der Gewinn des Wirtschaftsjahrs 1942 erhöht sich infolge Auflösung der Rücklage um 15 000 RM und vermindert sich infolge Zanspruchnahme der Abreibungsfreiheit um 5 000 RM.

Würde im Wirtschaftsjahr 1942 der Rest der im Wirtschaftsjahr 1939 bestellten Anlagegüter im Wert von 25 000 RM geliefert werden, so wäre die Rücklage im Restbetrag von 15 000 RM ebenfalls in voller Höhe aufzulösen. Für die im Wirtschaftsjahr 1942 gelieferten Anlagegüter könnte die Abreibungsfreiheit in Anspruch genommen werden. In diesem Fall würde sich der Gewinn infolge der Auflösung der Rücklage um 15 000 RM erhöhen und infolge Zanspruchnahme der Abreibungsfreiheit um 25 000 RM vermindern.“

Haf.