

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX

23. März 1940

Nummer 12

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

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



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

Steuerliche Behandlung des Dienstaufwands

Von Regierungsrat Dr. Oesterling, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Einführung,
2. Dienstaufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen,
 - a) Öffentliche Kasse,
 - b) Öffentliche Dienste,
 - c) Dienstaufwand im steuerlichen Sinn,
 - d) Nachprüfungsrecht der Finanzbehörden,
 - e) Ausschluß des Nachprüfungsrechts in einzelnen Fällen,
3. Dienstaufwandsentschädigungen aus privaten Kassen,
4. Reisekostenentschädigungen, Kilometergelder, Umzugskosten,
 - a) Vergleichbare Beamte,
 - b) Reisekosten,
 - c) Dienstreise,
 - d) Ersatz höherer Reisekosten als bei vergleichbaren Beamten,
5. Auslösungen,
6. Durchlaufende Gelder, Auslagenersatz,
 - a) durchlaufende Gelder (Auslagenersatz) im engsten Sinn,
 - b) durchlaufende Gelder (Auslagenersatz) im weiteren Sinn,
 - c) durchlaufende Gelder (Auslagenersatz) im weitesten Sinn,
7. Werbungskosten,
 - a) Begriff der Werbungskosten,
 - b) Abgrenzung der Werbungskosten von den Lebensführungskosten.

1. Einführung

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unterliegen § 2 Absatz 3 Ziffer 4 und § 19 EStG gemäß der Einkommensteuer. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Lantien und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder im privaten Dienst gewährt werden. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind auch Martegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder und andere Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen.

Ein Arbeitnehmer bezieht solche Einkünfte nicht ohne weiteres. Er muß im Rahmen des Dienstverhältnisses, das zwischen ihm und seinem Arbeitgeber besteht, seine Arbeitskraft zur Verfügung stellen. Dieser Aufwand an Arbeitskraft ist die Ursache der Einkünfte. Er ist aber kein „Dienstaufwand“ im steuerlichen Sinn. Der Arbeitnehmer muß nicht nur seine Arbeitskraft zur Verfügung stellen. Es entstehen ihm auch gewisse andere Aufwendungen im Zusammenhang mit dem bestehenden Dienstverhältnis.

Beispiele:

A. Ein Arbeitnehmer besleidet ein hohes Staatsamt. Es sind mit diesem Staatsamt im Interesse des Staats repräsentative Verpflichtungen verbunden. Die Erfüllung dieser repräsentativen Verpflichtungen erfordert gewisse Mittel. Der Staat stellt deshalb dem Arbeitnehmer zur Bestreitung dieser Auf-

wendungen einen Pauschbetrag (Dienstaufwandsentschädigung) zur Verfügung.

B. Ein Arbeitnehmer kann seine Arbeitsstätte von seiner Wohnung aus nicht zu Fuß erreichen. Er muß sich der öffentlichen Verkehrsmittel bedienen. Es entstehen ihm dadurch Aufwendungen (Fahrtkosten). Diese Aufwendungen muß der Arbeitnehmer aus eigenen Mitteln tragen.

C. Ein Arbeitnehmer muß im Interesse seines Arbeitgebers dienstlich verreisen. Es entstehen ihm durch die Dienstreise Aufwendungen (Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwand, Übernachtungskosten). Der Arbeitnehmer erhält diese Aufwendungen entweder von seinem Arbeitgeber ersetzt oder er muß sie aus eigenen Mitteln tragen.

D. Ein Arbeitgeber beauftragt seinen Arbeitnehmer, der Ehefrau eines Kunden einen Blumenstrauß zu schenken. Der Arbeitnehmer kauft den Blumenstrauß zunächst aus eigenen Mitteln. Der Arbeitgeber ersetzt aber dem Arbeitnehmer die Kosten des Blumenstraußes.

In den Fällen der Beispiele A bis D sind dem Arbeitnehmer in Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis gewisse Aufwendungen entstanden. Diese Aufwendungen faßt man unter der Bezeichnung „Dienstaufwand“ zusammen. Die Beispiele zeigen, daß es verschiedene Arten von Dienstaufwand gibt. Wird der entstandene Dienstaufwand vom Arbeitgeber ersetzt, spricht man von einer „Dienstaufwandsentschädigung“ (Beispiel A). Hat der Arbeitnehmer den entstehenden Dienstaufwand aus eigenen Mitteln getragen, so spricht man von „Werbungskosten“ (Beispiel B). Wird der Dienstaufwand

durch eine Dienstreise verursacht, so handelt es sich um „Reisekosten“. Werden die Reisekosten von dem Arbeitgeber ersetzt, so spricht man von „Reisekostensenntschädigungen“ (Beispiel C). Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber Beträge, um sie für den Arbeitgeber auszugeben, so handelt es sich um „durchlaufende Gelder“ oder um „Auslagenersatz“ (Beispiel D).

Die steuerliche Behandlung ist nach der Art des Dienstaufwands verschieden. Dienstaufwandsentschädigungen sind im § 3 Ziffer 14 EStG und im § 4 Ziffer 1 UStDV behandelt. Die steuerliche Behandlung von Werbungskosten ergibt sich aus § 9 EStG und §§ 20 u. f. UStDV. Die Vorschriften über die steuerliche Behandlung von Reisekostensenntschädigungen ergeben sich aus § 3 Ziffer 14, § 19 Absatz 2 Ziffer 2 EStG und § 4 Ziffern 1 und 2 UStDV. Die Rechtslage hinsichtlich der durchlaufenden Gelder und des Auslagenersatzes ist in § 19 Absatz 2 Ziffer 1 EStG und im § 4 Ziffer 3 UStDV geregelt.

Es soll in den folgenden Ausführungen ein Überblick über die steuerliche Behandlung der verschiedenen Erscheinungsformen des Dienstaufwands bei Arbeitnehmern gegeben werden.

2. Dienstaufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen

§ 3 Ziffer 14 EStG und § 4 Ziffer 1 UStDV gemäß gehören die aus öffentlichen Kassen für öffentliche Dienste gewährten Aufwandsentschädigungen und Reisekostensenntschädigungen nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Der Dienstaufwand wird hier in der Weise berücksichtigt, daß nicht die entstehenden Aufwendungen von dem Arbeitslohn abgezogen werden, sondern dadurch, daß die gewährte Aufwandsentschädigung von vornherein nicht zum Arbeitslohn gerechnet wird. Es wird bei Erfüllung aller Voraussetzungen so angesehen, als ob die gewährte Aufwandsentschädigung dem Arbeitnehmer überhaupt nicht zugeflossen wäre. Sie ist deshalb z. B. in den Berechnungsbogen für die Einkommensteuer gar nicht einzusetzen. Voraussetzung ist immer, daß eine öffentliche Kasse, öffentliche Dienste und ein steuerlich anzuerkennender Dienstaufwand gegeben sind.

a) Öffentliche Kasse

Es muß eine öffentliche Kasse gegeben sein. Öffentliche Kasse in diesem Sinn sind die Kassen öffentlich-rechtlicher Körperschaften und öffentlich-rechtlicher Personenvereinigungen.

Beispiele:

Die Kassen der NSDAP einschließlich ihrer Niederungen, die Kassen des Reichs, der Länder, der Gemeinden und Gemeindeverbände, des Reichsnährstands und seiner Zusammenschlüsse (Vereinigungen, Verbände), der Reichskulturkammer und der in ihr zusammengefaßten Kammern, des RStK, der Reichsnotarkammer.

Keine öffentlichen Kassen sind die Kassen solcher Unternehmungen, die in privatrechtlicher Form geführt werden, aber ausschließlich oder überwiegend im Besitz öffentlicher Körperschaften sind.

Beispiel:

Eine Aktiengesellschaft betreibt ein Gaswerk in der Stadt A. Alle ihre Aktien befinden sich im Besitz der Stadt A. Die Kasse der Aktiengesellschaft ist keine öffentliche Kasse im Sinn von § 3 Ziffer 14 EStG und § 4 Ziffer 1 UStDV.

Zahlungen aus einer öffentlichen Kasse sind auch dann gegeben, wenn die öffentliche Kasse sich eines Dritten als Zahlstelle bedient, der nicht selbst öffentliche Kasse ist.

Beispiel:

Das Reich bedient sich zur Zahlung einer Aufwandsentschädigung eines privaten Bankiers, bei dem es ein Guthaben hat, als Zahlstelle.

b) Öffentliche Dienste

Die Aufwandsentschädigungen müssen für öffentliche Dienste bezahlt werden. Öffentlicher Dienst ist § 4 Ziffer 1 UStDV gemäß die ausschließliche oder überwiegende

Erfüllung öffentlich-rechtlicher (hoheitlicher) Aufgaben. Es gehören zu den öffentlich-rechtlichen Aufgaben auch die Aufgaben der öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften.

Beispiele für hoheitliche Dienste:

Parteidienst, Reichsdienst, Landesdienst, Gemeindedienst, Dienst bei den Ortskrankenkassen (RStK-Urteil vom 28. 5. 1930, RStBl 1930 S. 584), Dienst beim Reichsnährstand, bei der Reichskulturkammer und den in ihr zusammengefaßten Kammern, bei der Deutschen Reichsbahn und der Deutschen Reichspost, beim Reichsjägermeister und seinen nachgeordneten Stellen, beim Berater der Deutschen Wirtschaft und bei den Reichsüberwachungsstellen.

Es erfüllt nicht jede öffentliche Körperschaft ausschließlich oder überwiegend öffentlich-rechtliche (hoheitliche) Aufgaben. Es gibt auch öffentliche Körperschaften, die keine solchen Aufgaben erfüllen und deren Arbeitnehmer deshalb nicht „öffentliche Dienste“ leisten. Das trifft dann zu, wenn die öffentliche Körperschaft Tätigkeiten ausübt, die auch von einer Privatperson (einem Privatwirtschaftler) wahrgenommen werden könnten. Es handelt sich dann um Tätigkeiten, bei denen die Erfüllung von Hoheitsaufgaben, die meist mit der Ausübung von Zwangsgewalt verbunden ist, zurücktritt.

Beispiele:

Dienste bei der Reichsbank (RStK-Urteil vom 14. 4. 1931, RStBl 1931 S. 875), bei kommunalen Landesbanken oder Staatsbanken (RStK-Urteil vom 11. 5. 1937, RStBl 1937 S. 975), bei Industrie- und Handelskammern, bei Giroverbänden und bei einer städtischen Markthallenverwaltung (RStK-Urteil vom 16. 11. 1937, RStBl 1938 S. 15). Öffentliche Dienste sind auch nicht gegeben beim Reichsluftschutzbund und beim Deutschen Luftsportverband und bei den Mitgliedern der Staats- und Landestheater.

Es genügt nicht immer, daß die öffentliche Kasse oder ihr Träger mit der Ausübung hoheitlicher Dienste befaßt ist. Es kommt entscheidend darauf an, ob der einzelne Arbeitnehmer, der eine Dienstaufwandsentschädigung bezieht, selbst mit der Ausübung hoheitlicher Dienste befaßt ist. Trifft das nicht zu, kann § 4 Ziffer 1 UStDV bei diesem Arbeitnehmer nicht angewendet werden.

Beispiel:

Eine Gemeinde betreibt ein Gaswerk als Eigenbetrieb. Die Kasse des Gaswerks ist in diesem Fall eine öffentliche Kasse. Die Arbeiter des Gaswerks sind aber nicht mit der Ausübung hoheitlicher Dienste befaßt. § 4 Ziffer 1 UStDV ist bei ihnen nicht anzuwenden.

c) Dienstaufwand im steuerlichen Sinn

Die Nichtinzurechnung von Dienstaufwandsentschädigungen zum steuerpflichtigen Arbeitslohn setzt voraus, daß sie ausdrücklich als Aufwandsentschädigung bezeichnet sind. Sie müssen zu dem Zweck gewährt werden, einen steuerlich anzuerkennenden Aufwand abzugelten, der durch die Ausübung des öffentlichen Dienstes veranlaßt ist. Ein Betrag, der nach dem maßgebenden Besoldungsrecht nicht als Aufwandsentschädigung festgesetzt ist, ist auch steuerlich keine Aufwandsentschädigung. Es ist aber nicht immer erforderlich, daß die Aufwandsentschädigung neben dem (steuerpflichtigen) Arbeitslohn besonders gewährt wird. Es genügt auch, wenn ein Teil des Arbeitslohns (des Gehalts oder einer Zulage) ausdrücklich als Aufwandsentschädigung bestimmt ist.

Beispiel:

Das Reich setzt für einen Arbeitnehmer, der mit der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben betraut ist, ein Monatsgehalt von 500 RM fest. Es wird gleichzeitig bestimmt, daß 20 v. H. des Monatsgehalts zur Bestreitung des Dienstaufwands bestimmt sind. Es ist in diesem Fall ein Betrag von 20 v. H. von 500 RM = 100 RM als Dienstaufwandsentschädigung anzusehen.

Eine Dienstaufwandsentschädigung ist nur dann gegeben, wenn sie einen steuerlich anzuerkennenden Aufwand abgeltet soll. Die Dienstaufwandsentschädigung darf nicht verschleierter Arbeitslohn sein. Der

Einfaß der eigenen Arbeitskraft ist kein „Dienstaufwand“. Hinweis auf Abschnitt 1. Aufwandsentschädigungen, die den Einfaß der eigenen Arbeitskraft ersetzen sollen, sind deshalb keine Aufwandsentschädigungen im Sinn von § 4 Ziffer 1 EStB.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist ehrenamtlich für eine öffentliche Körperschaft tätig. Er erhält eine „Aufwandsentschädigung“ von 6 RM täglich. Die Aufwandsentschädigung ist dazu bestimmt, den Arbeitnehmer für den entgangenen Arbeitsverdienst (Verlust an Arbeitszeit) zu entschädigen. Sie ist keine Aufwandsentschädigung im Sinn von § 4 Ziffer 1 EStB, sondern ein Teil des steuerpflichtigen Arbeitslohns.

Das gleiche gilt für Aufwandsentschädigungen zur Abgeltung eines Aufwands, der (wenn er nicht ersetzt würde) nicht als Werbungskosten anerkannt werden könnte. Hinweis auf Abschnitt 7.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erhält aus einer öffentlichen Kasse eine Aufwandsentschädigung zu dem Zweck, sich besser kleiden zu können. Typische Berufskleidung kommt bei dem Arbeitnehmer nicht in Betracht. Der Aufwand für Kleidung gehört grundsätzlich nicht zu den Werbungskosten, sondern zu den Kosten der privaten Lebensführung. Hinweis auf Abschnitt 7. Die Aufwandsentschädigung fällt in diesem Fall nicht unter § 4 Ziffer 1 EStB. Sie gehört zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

d) Nachprüfungsrecht der Finanzbehörden

Es ergibt sich aus den Ausführungen in Unterabschnitt c, daß nicht alles, was als Dienstaufwand bezeichnet wird, auch als Dienstaufwand im steuerlichen Sinn anerkannt werden kann. Die Finanzbehörden müssen die Möglichkeit haben, nachzuprüfen, inwieweit ein Dienstaufwand im steuerlichen Sinn gegeben ist. Die Finanzbehörden haben zu diesem Zweck ein Nachprüfungsrecht. Es darf bei der Ausübung des Nachprüfungsrechts nicht kleinlich verfahren werden. Es ist nicht unbedingt erforderlich, daß der Arbeitnehmer alle seine dienstlichen Aufwendungen bis ins kleinste nachweist. Es ist für die Anerkennung der Steuerfreiheit einer Aufwandsentschädigung entscheidend, ob dem Empfänger nach der Art seiner Dienststellung erfahrungsgemäß steuerlich anerkennende Aufwendungen ungefähr in Höhe der empfangenen Aufwandsentschädigung entstehen. Eine Nachprüfung ist nur geboten, wenn dazu ein Anlaß von einigem Gewicht besteht. Hinweis auf das RFS-Urteil vom 14. 10. 1936, RStBl 1937 S. 390 und auf Abschnitt 21 EStB 1940. Es ist nicht Sache der Finanzämter, die Verwendung einer Aufwandsentschädigung im einzelnen nachzuprüfen, solange nicht offenbar ist, daß ein entsprechender steuerlich anzuerkennender Aufwand nicht entsteht.

e) Ausschluß des Nachprüfungsrechts in einzelnen Fällen

Der Reichsminister der Finanzen hat zur Vermeidung überflüssiger Verwaltungsarbeit in einzelnen Fällen das Nachprüfungsrecht der Finanzbehörden eingeschränkt oder ausgeschlossen. Die Finanzbehörden dürfen z. B. das Nachprüfungsrecht bei Aufwandsentschädigungen nicht ausüben, die von obersten Reichs- oder Landesbehörden festgesetzt sind, und aus Reichskassen oder Landeskassen bezahlt werden. Darunter fallen z. B. die Ministerialzulage (ab 1. 1. 1938), die Nachdienstzulagen und Schmutzzulagen der Deutschen Reichspost (Abschnitt 35 EStB 1940), die Nachdienstzuschläge in Seeresbetrieben u. ä. Die Aufwandsentschädigungen der hauptamtlichen leitenden Gemeindebeamten sind ohne Nachprüfung steuerfrei, soweit sie die reichsrechtlichen Rahmensätze, die für solche Aufwandsentschädigungen festgesetzt sind, nicht übersteigen. Das Nachprüfungsrecht der Finanzämter bleibt aber in diesem Fall insoweit bestehen, als die Aufwandsentschädigungen im Einzelfall die reichsrechtlichen Rahmensätze übersteigen. Hinweis auf Abschnitt 22 Ab-

sätze 1 und 2 EStB 1940. Die Aufwandsentschädigungen der ehrenamtlichen Bürgermeister, Beigeordneten, Rassenverwalter und Bürger sind in Höhe von 33 1/3 v. H., mindestens in Höhe von 50 RM monatlich, ohne weitere Nachprüfung steuerfrei. Hinweis auf Abschnitt 22 Absätze 3 bis 6 EStB 1940.

Beamte sind oft wegen ihres Hauptamts und auf Veranlassung ihrer vorgelegten Behörde als Aufsichtsratsmitglieder einer Kapitalgesellschaft tätig. Sie müssen die Aufsichtsratsvergütungen, die sie von der Kapitalgesellschaft erhalten, an die Kasse ihrer vorgelegten Behörde abliefern. Es wird ihnen jedoch ein gewisser Betrag als pauschale Aufwandsentschädigung belassen. Dieser Betrag kann ohne weiteren Nachweis steuerfrei gelassen werden. Hinweis auf Abschnitt 24 EStB 1940.

Geistliche erhalten oft mit Zustimmung der zuständigen staatlichen Stellen Aufwandsentschädigungen. Es sind z. B. von den Dienstbezügen der Geistlichen der öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften in Preußen monatlich 30 RM zur Bestreitung des Dienstaufwands bestimmt, wenn die Geistlichen einen eigenen Hausstand führen. Bei Geistlichen ohne eigenen Hausstand ist nur ein Betrag von 15 RM monatlich als Aufwandsentschädigung bestimmt. Diese Dienstaufwandsentschädigungen sind ohne Nachprüfung steuerfrei. Hinweis auf Abschnitt 25 EStB 1940.

Die Angehörigen des Stammpersonals der Ordensburgen und der Adolf Hitler-Schulen sind Arbeitnehmer der NSDAP. Sie sind zum Tragen von Dienstkleidung verpflichtet, deren Kosten sie selbst aufzubringen haben. Sie erhalten jedoch von der NSDAP eine einmalige Einkleidungsbeihilfe von 200 RM beim Dienstantritt und eine laufende Abnutzungentschädigung von 200 RM jährlich. Die beiden Beträge sind steuerfreie Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen. Hinweis auf Abschnitt 26 EStB 1940. Hinweis auch auf Desterling „Das gesamte Lohnsteuerrecht“, 2. Auflage 1939, Anmerkung 5 zu § 4 EStB.

3. Dienstaufwandsentschädigungen aus privaten Kassen

Dienstaufwandsentschädigungen aus privaten Kassen sind nicht ohne weiteres steuerfrei. Sie sind ein Teil des steuerpflichtigen Arbeitslohns mit Ausnahme der Reisekostenentschädigungen (Hinweis auf Abschnitt 4) und der durchlaufenden Gelder (Hinweis auf Abschnitt 6). Ein steuerlich anzuerkennender Dienstaufwand privater Arbeitnehmer kann unter dem Gesichtspunkt der Werbungskosten (Hinweis auf Abschnitt 7) geltend gemacht werden.

4. Reisekostenentschädigungen, Kilometergelder, Umzugskosten

§ 4 Ziffer 2 EStB gemäß gehören nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn die Beträge, die privaten Arbeitnehmern für Reisekosten gezahlt werden, soweit sie die tatsächlichen Aufwendungen nach Abzug der Haushaltsersparnisse nicht übersteigen. Es ist zur Vereinfachung angeordnet, daß diese Voraussetzungen immer dann erfüllt sind, wenn die ersetzten Reisekosten (Reisekostenentschädigungen) den Betrag nicht übersteigen, den ein vergleichbarer Beamter bei Ausführung von Dienstreisen erhält.

a) Vergleichbare Beamte

Im Abschnitt 28 Absatz 2 EStB 1940 ist eine Tabelle enthalten, die den Vergleich privater Arbeitnehmer mit Beamten ermöglicht. Vergleichsmaßstab sind die Gehaltsbezüge. Es kann aus der Tabelle ohne weiteres entnommen werden, mit welchen Beamten ein privater Arbeitnehmer nach seinen Gehaltsbezügen vergleichbar ist. Es ergibt sich aus der Tabelle auch, welche Reisekostenentschädigungen die vergleichbaren Beamten erhalten. Soweit die Reisekostenentschädigung diese Sätze nicht übersteigt, ist sie bei dem privaten Arbeitnehmer ohne weiteres steuerfrei.

b) Reisekosten

Reisekosten sind alle Kosten, die durch die Reise unmittelbar verursacht werden, z. B. die Kosten für die Unterbringung und Verpflegung auf der Reise. Kosten, die durch die Reise nur mittelbar verursacht werden, sind keine Reisekosten, z. B. etwaige Kosten für die Anschaffung von Wäsche beim Reiseantritt. Werden solche mittelbaren Reisekosten durch den Arbeitgeber ersetzt, so sind sie immer ein Teil des steuerpflichtigen Arbeitslohns. Zu den Reisekosten gehören auch die Kosten der Beförderung auf Eisenbahn, Schiff usw. Wenn diese Kosten zunächst von dem Reisenden getragen und ihm dann ersetzt werden, spricht man von Fahrtauslagen. Tagesgelder sind ein Pauschbetrag zur Abgeltung der Kosten für Verpflegung und Unterkunft während der Reise.

c) Dienstreise

Beamte erhalten nur dann eine Reisekostenentschädigung, wenn sie eine Dienstreise machen (Hinweis auf das Gesetz über Reisekostenvergütung der Beamten vom 15. 12. 1933, RGBl. I S. 1067; 1936 I S. 179; 1937 I S. 575). Es müssen deshalb auch bei privaten Arbeitnehmern zur Steuerfreiheit alle zeitlichen und räumlichen Voraussetzungen für eine Dienstreise erfüllt sein, die durch dieses Gesetz gefordert werden. Dazu gehört z. B., daß der Arbeitnehmer sich an einen Ort begibt, der außerhalb der Gemeindegrenzen seines Wohnortes gelegen ist. Die Abwesenheit muß an sich sechs Stunden übersteigen. Diese Voraussetzungen können aber nicht ohne Weiteres auf die Verhältnisse privater Arbeitnehmer übertragen werden. Es ist deshalb im Abschnitt 28 Absatz 7 EStM 1940 vorgehoben, daß schon bei Arbeiten, die in mehr als fünf Kilometer Entfernung von der regelmäßigen Arbeitsstätte ausgeführt werden, steuerfreie Reisekostenentschädigungen bezahlt werden können. Auf die Überschreitung der Gemeindegrenzen des Wohnorts kommt es dann nicht mehr an. Dauert die dienstliche Abwesenheit eines Arbeitnehmers vom Ort der Betriebsstätte weniger als zwölf Stunden, so bleiben nur gewisse Bruchteile der Tagesgelder steuerfrei, die einem vergleichbaren Beamten zustehen. Diese Bruchteile ergeben sich aus Abschnitt 28 Absatz 7 EStM 1940.

Bei Beamten tritt bei einer Dauer der Dienstreise von mehr als sieben Tagen eine Kürzung des Tagesgeldes und Übernachtungsgeldes ein. Diese Kürzung ist bei privaten Arbeitnehmern nicht vorzunehmen. Hinweis auf Abschnitt 28 Absatz 7 EStM 1940.

d) Ersatz höherer Reisekosten als bei vergleichbaren Beamten

Es gibt Fälle, in denen die Reisekostenentschädigung eines privaten Arbeitnehmers die Sätze übersteigt, die einem vergleichbaren Beamten zustehen würden. Der Arbeitnehmer muß dann zunächst die tatsächlichen Reisekosten dem Finanzamt glaubhaft machen, z. B. durch Angabe der Reisedauer. Es ist auch möglich, daß der Arbeitgeber von vornherein die Richtlinien, nach denen er die Reisekosten seiner Arbeitnehmer ersetzt, mit dem zuständigen Finanzamt bespricht. In diesem Fall kann das Finanzamt zu der Überzeugung gelangen, daß die Richtlinien zwar die Sätze der vergleichbaren Beamten übersteigen, daß aber den Arbeitnehmern Aufwendungen in Höhe der vorgehobenen Sätze tatsächlich erwachsen. Es bedarf dann nicht mehr der Glaubhaftmachung dieser Aufwendungen für die einzelne Reise durch den einzelnen Arbeitnehmer. Hinweis auf Abschnitt 28 Absatz 5 EStM 1940.

Sind die tatsächlichen Reiseaufwendungen in der bezeichneten Weise glaubhaft gemacht, so sind sie zur Berücksichtigung der Haushaltsersparnisse bei Ledigen um 40 v. H., bei anderen Arbeitnehmern um 20 v. H. des Tagesgeldsatzes eines vergleichbaren Beamten zu kürzen. Der Tagesgeldsatz des vergleichbaren Beamten ergibt sich aus der Tabelle im Abschnitt 28 Absatz 2 EStM 1940. Hinweis auf Buchstabe a oben. Zahlt der Arbeitgeber als Reisekostenentschädigung keinen höheren als den sich danach ergebenden Betrag, so gehört die Reisekostenentschä-

digung nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Zahlt der Arbeitgeber als Reisekostenentschädigung einen höheren Betrag, so gehört nur der übersteigende Betrag zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Beispiel:

Ein mit einem Beamten der Stufe II vergleichbarer verheirateter privater Angestellter macht eine zweitägige Dienstreise mit zwei Übernachtungen. Er kann ohne Nachweis verlangen, daß von seiner Reisekostenentschädigung zweimal (9 plus 6 =) 15 RM = 30 RM steuerfrei bleiben. In dieser Höhe würde auch ein vergleichbarer Beamter eine steuerfreie Reisekostenentschädigung erhalten. Der private Arbeitnehmer macht aber glaubhaft, daß er ohne Berücksichtigung der Haushaltsersparnis 35 RM aufgewendet hat. Als Haushaltsersparnis sind in diesem Fall 20 v. H. von 18 (zwei Tagesgelder des vergleichbaren Beamten) = 3,60 RM anzusetzen. Die weitere steuerliche Behandlung hängt davon ab, welchen Betrag der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ersetzt:

1. Ersetzt der Arbeitgeber den tatsächlich aufgewendeten Betrag von 35 RM, so gehört die Haushaltsersparnis von 3,60 RM zum steuerpflichtigen Arbeitslohn;
2. Ersetzt der Arbeitgeber nur 35 — 3,60 (Haushaltsersparnis) = 31,40 RM oder einen kleineren Betrag, so ist insoweit kein steuerpflichtiger Arbeitslohn gegeben;
3. Ersetzt der Arbeitgeber z. B. 32 RM, so gehören 32 — 31,40 = 0,60 RM an sich zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Von der Besteuerung dieses Betrags ist jedoch abzusehen, weil er 1 RM nicht übersteigt (Hinweis auf Abschnitt 28 Absatz 4 EStM 1940).

Erhält ein Arbeitnehmer höhere Reisekostenentschädigungen als ein vergleichbarer Beamter und kann er seine tatsächlichen Reiseaufwendungen nicht glaubhaft machen, so ist der Teil der empfangenen Reisekostenentschädigung, der über die Sätze des vergleichbaren Beamten hinausgeht, in voller Höhe steuerpflichtig. Macht der Arbeitnehmer zwar glaubhaft, daß seine tatsächlichen Reiseaufwendungen höher sind als die Sätze eines vergleichbaren Beamten, gelingt ihm aber die Glaubhaftmachung nicht in der vollen Höhe der empfangenen Entschädigung, so ist der nicht glaubhaft gemachte Teil der empfangenen Entschädigung steuerpflichtig. Beim Verlangen der Glaubhaftmachung wird nicht kleinlich verfahren.

Es ist möglich, daß ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern nur die tatsächlichen Aufwendungen, gekürzt um die Haushaltsersparnisse, ersetzt. Trifft das zu, dann kommt eine Steuerpflicht in Zusammenhang mit den Reisekostenentschädigungen von vornherein nicht in Betracht. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 23. 9. 1937, RStW 1937 S. 1203, auf Abschnitt 28 Absatz 5 letzter Satz EStM 1940 und auf das obige Beispiel Ziffer 3.

Wegen der Pauschvergütungen für Dienstreisen mit einem eigenen Kraftwagen (Kraftrad) des Arbeitnehmers (Kilometergelder) Hinweis auf Abschnitt 28 Absatz 8 EStM 1940. Wegen der Umzugskostenentschädigungen Hinweis auf Abschnitt 28 Absatz 9 EStM 1940.

5. Auslösungen

Es werden den privaten Arbeitnehmern bei auswärtigen Arbeiten oft sogenannte Auslösungen gezahlt. Die Auslösungen sollen den Mehraufwand bei auswärtigen Arbeiten abgleiten. Die Auslösungen sind ihrem Wesen nach Reisekostenentschädigungen. Ihre steuerliche Beurteilung bestimmt sich deshalb grundsätzlich nach den Ausführungen im Abschnitt 4. Es ergeben sich jedoch für die steuerliche Behandlung von Auslösungen gewisse Besonderheiten, die von der allgemeinen steuerlichen Behandlung der Reisekostenentschädigungen abweichen. Diese Besonderheiten sind im Abschnitt 29 EStM 1940 eingehend dargestellt und durch Beispiele erläutert.

6. Durchlaufende Gelder, Auslagenersatz

§ 4 Ziffer 3 EStM gemäß gehören die Beträge nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durch-

laufende Gelder). Das gleiche gilt für Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersatz).

Die durchlaufenden Gelder im Sinn von § 4 Ziffer 1 EStDB müssen von den durchlaufenden Kosten im Sinn von § 5 Absatz 3 des Umsatzsteuergesetzes unterschieden werden. Umsatzsteuerlich kommt es darauf an, daß die Beträge von einem Unternehmer im Namen und für Rechnung einer anderen Person vereinbart und verausgabt werden. Es müssen unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Empfänger und dem Zahler bestehen. Dieser Begriff wäre für die Lohnsteuer teils zu weit, teils zu eng. Hinweis auf UStZ 1936 Nr 31 S. 931. Für die Lohnsteuer kommt es darauf an, daß durch die Beträge nicht solche Aufwendungen des Arbeitnehmers gedeckt werden, an denen dieser ein eigenes Interesse hat. Es muß das Interesse des Arbeitgebers an der Verwendung der durchlaufenden Gelder im Vordergrund stehen. Der Arbeitnehmer darf an der Verwendung dieser Gelder kein eigenes Interesse haben. Er muß sie nach Art eines Boten oder Vertreters des Arbeitgebers verwenden. Besteht auch ein eigenes, nicht nur unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers an den Aufwendungen, dann kann von durchlaufenden Geldern oder Auslagenersatz nicht mehr die Rede sein. Hinweis auf das Urteil des RG vom 29. 7. 1936, RStW 1936 S. 987. Es sind die folgenden Arten von durchlaufenden Geldern (Auslagenersatz) zu unterscheiden:

a) durchlaufende Gelder (Auslagenersatz) im engsten Sinn

Beispiel:

Ein von dem Arbeitgeber ausgestellter Wechsel wird zu einer Zeit zur Zahlung präsentiert, zu der sich nur die Privatsekretärin des Arbeitgebers im Büro befindet. Die Privatsekretärin will einen Protest des Wechsels vermeiden und löst den Wechsel aus ihren eigenen Mitteln ein. Der Arbeitgeber ersetzt nach seiner Rückkehr der Privatsekretärin ihre Auslagen.

Das Beispiel zeigt, daß hier ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber Beträge erhält, um eigene Verpflichtungen des Arbeitgebers in dessen Namen zu erfüllen. Solche Beträge sind als durchlaufende Gelder (Auslagenersatz) steuerfrei.

b) durchlaufende Gelder (Auslagenersatz) im weiteren Sinn

Beispiel:

Ein Arbeitgeber beauftragt seinen angestellten Reisenden, der Gattin eines Kunden einen Blumenstrauß zu schenken. Der Arbeitgeber stellt entweder den erforderlichen Betrag von vornherein dem Reisenden zur Verfügung, oder er ersetzt ihm diesen Betrag nach Überreichung des Geschenks.

Das Beispiel zeigt, daß es hier an dem Handeln des Arbeitnehmers im Namen des Arbeitgebers fehlt. Inwieweit liegt der Fall anders als in Buchstabe a. Die Ausgabe (Überreichung des Blumenstraußes) ist aber ausschließlich oder doch überwiegend durch die Interessen des Arbeitgebers verurteilt. Sie ist durch den Arbeitgeber veranlaßt und gebilligt. Es steht im Vordergrund, daß der Arbeitnehmer auf fremde Rechnung, auf Rechnung des Arbeitgebers, handelt. Die ersetzten Beträge gehören deshalb nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Der Fall wäre anders zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer an der Verwendung des ersetzten Betrags auch ein eigenes Interesse hätte, wenn also nicht nur ein Interesse des Arbeitgebers an der Aufwendung bestehen würde.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer kann den Weg von seiner Wohnung zu seiner Arbeitsstätte nur mit Hilfe der öffentlichen Verkehrsmittel zurücklegen. Es entstehen ihm dadurch Aufwendungen. Der Arbeitgeber ersetzt ihm diese Aufwendungen.

Der Ersatz der Aufwendungen gehört im Fall dieses Beispiels nicht zu den steuerfreien durchlaufenden Geldern (Auslagenersatz). Der Arbeitnehmer hat an diesen Auf-

wendungen auch ein beträchtliches eigenes Interesse. Es liegt in seinem Interesse, von seiner Wohnung zu seiner Arbeitsstätte zu gelangen. Der Ersatz dieser Aufwendungen durch den Arbeitgeber gehört zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

c) durchlaufende Gelder (Auslagenersatz) im weitesten Sinn

Beispiel:

Ein Arbeitgeber zahlt seinem Arbeitnehmer monatlich neben den Gehaltsbezügen einen Pauschbetrag von 200 RM. Der Arbeitnehmer soll mit diesem Betrag Kunden des Arbeitgebers bewirten, ins Theater führen, ihnen kleine Geschenke machen usw. Der Arbeitnehmer ist nicht verpflichtet, über die Verwendung des Betrags im einzelnen seinem Arbeitgeber Rechenschaft abzulegen.

Das Beispiel zeigt, daß der Arbeitnehmer die Art und die Höhe der Aufwendungen nach eigener Entscheidung bestimmen kann. Der Arbeitnehmer handelt bei den einzelnen Aufwendungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Der Ersatz solcher Pauschbeträge gehört steuerlich nicht zu den durchlaufenden Geldern (Auslagenersatz). Der ersetzte Pauschbetrag gehört zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Es ist Sache des Arbeitnehmers, den Aufwand, der ihm dienstlich entsteht, unter dem Gesichtspunkt der Werbungskosten geltend zu machen. Hinweis auf Abschnitt 7.

Durchlaufende Gelder (Auslagenersatz) sind grundsätzlich steuerfrei, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, die in den Buchstaben a und b bezeichnet sind. Sie sind aber nicht immer in voller Höhe steuerfrei. Handelt es sich um den Ersatz von Auslagen für Mahlzeiten, an denen der Arbeitnehmer selbst teilgenommen hat, dann ist Steuerpflicht in Höhe der Haushaltsersparnis gegeben, die der Arbeitnehmer durch seine eigene Teilnahme an den Mahlzeiten erzielt hat. Hinweis auf das Urteil des RG vom 29. 7. 1936, RStW 1936 S. 987 Ziffer 2.

Wegen durchlaufender Gelder (Auslagenersatz) bei Seimarbeitern Hinweis auf Abschnitt 40 Absatz 1 EStR 1940.

7. Werbungskosten

Werbungskosten sind bei Arbeitnehmern Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Arbeitslohns. Werbungskosten sind alle Aufwendungen, die die Ausübung des Dienstes mit sich bringt. Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Arbeitnehmers mit sich bringt (§ 9 EStG, § 20 EStDB).

Die gesetzlichen Vorschriften zählen ausdrücklich als Werbungskosten die Beiträge zu Berufsständen und Berufsverbänden und die notwendigen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf. Werbungskosten sind auch die Aufwendungen für Arbeitsmittel (Werkzeuge und übliche Berufskleidung) und die Absetzungen für Abmukung eines Wirtschaftsguts, dessen Verwendung durch den Arbeitnehmer zur Erzielung von Arbeitslohn sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (§ 20 Absatz 3 EStDB).

a) Begriff der Werbungskosten

Es ist zur Anerkennung von Werbungskosten nicht erforderlich, daß der Arbeitnehmer bereits Arbeitslohn erzielt. Es genügt, wenn der Arbeitnehmer ernsthaft mit der Erzielung von Arbeitslohn rechnen kann und zu diesem Zweck die Aufwendungen macht (Urteil des RG vom 21. 12. 1927, RStW 1928 S. 108).

Beispiel:

Ein Reisender wird auf Provision angestellt. Seine erste Provision ist erst fällig, wenn der von dem Reisenden gewonnene Kunde bezahlt. Der Reisende hat Aufwendungen zu machen, um Kunden zu gewinnen. Diese Aufwendungen sind Werbungskosten, auch wenn vorerst noch keine Provisionen ausgezahlt werden.

Rechnet ein Arbeitnehmer nicht ernsthaft mit der Erzielung von Arbeitslohn, sondern hofft er nur ganz allgemein, künftig Einnahmen zu erzielen, so sind die etwa entstehenden Aufwendungen keine Werbungskosten (RFS-Urteil vom 5. 8. 1930, RStW 1931 S. 190).

Wird trotz der Aufwendungen wider Erwarten ein Arbeitslohn nicht erzielt, so ändert sich dadurch an der Anerkennung der Werbungskosten nichts, wenn der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Aufwendung ernsthaft mit der Erzielung des Arbeitslohns rechnen konnte (erfolgreiche Werbungskosten).

Das Finanzamt hat nicht nachzuprüfen, ob geltend gemachte Werbungskosten zur Erzielung des Arbeitslohns wirklich notwendig waren. Es genügt, daß der Arbeitnehmer die Aufwendungen für erforderlich zur Erzielung des Arbeitslohns halten durfte (subjektiver Werbungskostenbegriff). Hinweis auf das RFS-Urteil vom 13. 6. 1928, RStW 1929 S. 35. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt für die Aufwendungen zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Hier darf das Finanzamt nachprüfen, ob die Aufwendungen wirklich erforderlich sind (objektiver Werbungskostenbegriff).

Handelt es sich um Arbeitnehmer im öffentlichen Dienst (z. B. Beamte), so ist für die Frage, welche Werbungskosten anzuerkennen sind, auch die Auffassung des Arbeitgebers (z. B. des Reichs) von Bedeutung. Das Reich ersetzt grundsätzlich seinen Beamten alle besonderen Aufwendungen, die durch den Dienst veranlaßt werden. Macht ein solcher Arbeitnehmer besondere Aufwendungen, die ihn von seinem öffentlichen Arbeitgeber nicht ersetzt werden, so liegt die Annahme nahe, daß die Aufwendung nicht dienstlich veranlaßt ist und deshalb nicht zu den Werbungskosten gehört (Hinweis auf das RFS-Urteil vom 10. 1. 1934, RStW 1934 S. 491).

Beispiel:

Ein Beamter hat sich aus privaten Gründen, nicht auf behördliche Veranlassung, einen Kraftwagen angeschafft. Er verwendet diesen Kraftwagen auf seinen Dienstreisen. Die Reisekostenentschädigung, die ihm vom Reich gewährt wird, deckt die Kosten der Dienstreise, die durch die Benutzung des Kraftwagens entstanden sind, nicht ganz. Der Arbeitnehmer kann nicht geltend machen, daß der nicht ersetzte Teil seiner Aufwendungen zu den Werbungskosten gehört. Die Benutzung des eigenen Kraftwagens ist in einem solchen Fall nicht dienstlich veranlaßt. Wäre das der Fall, dann würde das Reich auch die vollen Kosten für die Benutzung des Kraftwagens ersetzen. Hinweis auch auf RStW 1935 S. 892.

Werbungskosten sind auch dann gegeben, wenn fröhlicher zugeflossener und versteuerter Arbeitslohn nachträglich wieder abfließt.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer hat durch ein Versehen der gehaltzahlenden Stelle einen zu großen Arbeitslohn bezogen und versteuert. Das Versehen wird nachträglich entdedt. Der Arbeitnehmer muß die zu viel erhaltenen Bezüge zurückzahlen. Der Rückzahlungsbetrag stellt Werbungskosten dar. Es wäre in einem solchen Fall nicht richtig, die Gehaltsberechnung für die vergangene Zeit wieder aufzurollen und die Lohnsteuer, die in dieser Zeit „zu viel“ entrichtet wurde, zu erstatten.

b) Abgrenzung der Werbungskosten von den Lebensführungskosten

Der Begriff der Werbungskosten wird dadurch wesentlich eingeschränkt, daß die Aufwendungen für die Lebensführung nicht zu den Werbungskosten gehören. Das gilt auch dann, wenn die Aufwendungen zur Förderung der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers gemacht werden. Ein besonders wichtiger Fall der Lebensführungskosten sind die sogenannten Repräsentationsaufwendungen. In Abschnitt 17 EStM für 1939 ist dazu das folgende bestimmt:

„Repräsentationsaufwendungen und Aufwendungen für Ernährung, Kleidung und Wohnung sind in der Regel Kosten der Lebensführung. Es besteht bei solchen Aufwendungen oft ein Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Steuer-

pflichtigen. Es ist dann zu prüfen, ob und in welchem Umfang die Aufwendungen ausschließlich beruflichen Zwecken dienen und nichts mit dem Privatleben zu tun haben. Dienen die Aufwendungen ausschließlich beruflichen Zwecken, so sind sie abzugsfähig. Sind die Aufwendungen nur zum Teil durch berufliche Zwecke veranlaßt worden und läßt sich dieser Teil der Aufwendungen von den Ausgaben, die ganz oder teilweise der privaten Lebensführung gebiert haben, einwandfrei trennen, so sind die Aufwendungen insoweit als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der Teil der Aufwendungen, der zu berücksichtigen ist, kann gegebenenfalls geschätzt werden. Läßt sich eine Trennung der Aufwendungen in Werbungskosten und in Kosten der Lebensführung nicht einwandfrei durchführen — auch nicht schätzungsweise —, so gehört der gesamte Betrag derartiger Aufwendungen nicht zu den abzugsfähigen Ausgaben. Hinweis z. B. auf das RFS-Urteil vom 15. 11. 1939, RStW 1940 S. 28.

Eine Trennung in die Werbungskosten und Privatausgaben ist bei der Bewirtung und Unterhaltung von Geschäftsfreunden und deren Angehörigen im Haushalt des Steuerpflichtigen nicht möglich. Es muß deshalb der gesamte Betrag der Aufwendungen als Privatausgabe betrachtet werden. Aufwendungen für die Bewirtung und Unterhaltung eines Geschäftsfreundes und seiner Angehörigen außerhalb des Haushalts sind in der Regel als Werbungskosten anzuerkennen, weil sie in der Regel ausschließlich beruflichen Zwecken dienen. Nimmt an der Bewirtung von Geschäftsfreunden außerhalb des Haushalts der Arbeitnehmer selbst, allein oder mit seinen Angehörigen, teil, so wirken bei den Ausgaben für den Verzehr und die Unterhaltung des Steuerpflichtigen und seiner Angehörigen im allgemeinen Gründe der privaten Lebensführung und berufliche Gründe so zusammen, daß eine einwandfreie Trennung und demgemäß die Anerkennung als Werbungskosten nicht möglich ist. Die Fälle, in denen Personen zur Erlangung von Bestellungen auf Getränke und Lebensmittel, Gast- und Schankwirtschaften besuchen und dort über den normalen Umfang hinaus Aufwendungen machen müssen, bilden eine Ausnahme von diesem Grundsatz. In diesen Fällen sind die Ausgaben nicht mehr als Kosten der privaten Lebensführung anzusehen, sondern als Aufwendungen, die im beruflichen Interesse vorgenommen sind.“

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, daß die Kosten der Familienwohnung eines Arbeitnehmers keine Werbungskosten sind, und zwar auch dann nicht, wenn die Wohnung mit Rücksicht auf den Beruf an einem besonders teuren Ort genommen werden muß. Hinweis auf das RFS-Urteil vom 3. 11. 1932, RStW 1933 S. 78. Die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers gehören Abschnitt 51 EStM für 1939 gemäß in keinem Fall zu den Werbungskosten. Das gleiche gilt, wenn ein Arbeitnehmer freiwillig einen doppelten Haushalt unterhält. Ist die Führung des doppelten Haushalts zwangsläufig, dann sind die Mehrkosten, die durch die doppelte Haushaltsführung gegenüber einem gewöhnlichen Haushalt entstehen, Werbungskosten.

Beispiele:

A. Der Direktor eines großen Werkes unterhält in der Stadt A, dem Sitz des Werkes, eine Stadtwohnung. Er besitzt außerdem in dem Dorf B ein Landhaus. Er unterhält sowohl in A als in B einen Haushalt. Die Mehrkosten der doppelten Haushaltsführung sind in diesem Fall keine Werbungskosten.

B. Ein Angestellter mit drei Kindern besitzt in C eine Familienwohnung. Er wird von seinem Arbeitgeber nach D versetzt. In dem Ort D und seiner Umgebung ist keine für den Angestellten und seine Familie geeignete Wohnung frei. Der Angestellte behält deshalb die Wohnung in C für seine Familie bei und mietet sich selbst in D ein möbliertes Zimmer. Die Mehraufwendungen, die dem Angestellten durch diese doppelte Haushaltsführung entstehen, sind zwangsläufig und deshalb Werbungskosten. Dazu gehören auch die Kosten für die gelegentlichen Fahrten des Angestellten von D nach C zu seiner Familie.

Die Mehraufwendungen für Mahlzeiten außerhalb des Hauses, z. B. bei durchgehender Arbeitszeit, sind keine Werbungskosten. Das gilt auch dann, wenn die Einnahme der Mahlzeiten außerhalb des Hauses aus dienstlichen Gründen geschieht. Hinweis auf die RFS-Urteile vom 21. 12. 1933, RStW 1934 S. 476, und vom 28. 6. 1934, RStW 1934 S. 1105.

Der Aufwand für Kleidung und Wäsche gehört grundsätzlich nicht zu den Werbungskosten. Etwas anderes gilt nur für die typische Berufskleidung, z. B. Uniform der Uniformträger, Frack der Musiker, Amtstracht der Richter. Im Abschnitt 33 EStR 1940 ist bestimmt, daß für die Dienstbekleidung des besoldeten Führers und Verwaltungspersonal der NSDAP, ihrer Gliederungen, der an die NSDAP angeschlossenen Verbände, des NSKK, des Reichsluftschutzbunds, der Technischen Nothilfe und des Deutschen Roten Kreuzes und für die Dienstbekleidung der Verwaltungsbeamten der Ordnungspolizei 10 RM monatlich ohne weiteres als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Es gibt Fälle, in denen zwar keine typische Berufskleidung getragen wird, in denen aber für den Beruf des Steuerpflichtigen ein besonderer Kleiderverschleiß typisch ist. Der RFG hat in diesen Fällen angenommen, daß die Aufwendungen für die übliche Kleidung ausnahmsweise als Werbungskosten anzuerkennen seien.

Beispiele:

Reisende, die als Vertreter von Schneiderzeitschriften tätig sind und deshalb besonders gut gekleidet sein müssen. Hoteldirektoren, die zusammen mit ihrer Ehefrau in dem Hotelbetrieb tätig sind und dafür besondere Kleideraufwendungen machen müssen. Hinweis auf die RFG-Urteile vom 16. 9. 1931, RStWI 1931 S. 921 und vom 14. 11. 1934, RStWI 1935 S. 413.

Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen für eine Jagd, auch wenn Geschäftsfreunde zur Jagd eingeladen werden, und die Aufwendungen für die Unterhaltung eines Segelbootes oder eines Motorbootes. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 8. April 1936, RStWI 1936 S. 814.

Aufwendungen, die ein Arbeitnehmer zu nationalen, sozialen, gemeinnützigen, mildtätigen, kirchlichen und ähnlichen Zwecken macht (Spenden), sind Aufwendungen der privaten Lebensführung und nicht abzugsfähig. Sie sind als Spenden auch dann anzusehen, wenn sie auf Grund einer tatsächlichen oder vermeintlichen moralischen Verpflichtung oder aus sonstigen Gründen, denen sich der Geber nicht entziehen zu können glaubt, gegeben werden. Hinweis auf Abschnitt 18 EStR für 1939 und auf das RFG-Urteil vom 15. 6. 1937, RStWI 1937 S. 990. Zu den nicht abzugsfähigen Spenden gehören z. B. die Beiträge zum Winterhilfswerk (RStWI 1933 S. 1217), die Beiträge zur NSB und ähnliches. Würden die Spenden abgezogen werden können, so würde das eine Beteiligung des Reichs an den Spenden sein, und zwar in Höhe des Betrags, um den sich die Einkommensteuer durch Abzug der Spenden vermindern würde. Die Einkommensteuersätze sind verschieden groß. Sie bemessen sich nach der Höhe des Einkommens. Die Beteiligung des Reichs an der Spende würde demgemäß um so größer sein, je größer das Einkommen der Steuerpflichtigen ist. Die Abzugsfähigkeit von Spenden würde nicht nur zu einer unabwehrbaren Erschütterung des Aufkommens an Einkommensteuer führen, sondern auch durchaus unvereinbar sein mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Aufwendungen für unbesoldete Ehrenämter, die mit der Arbeitnehmertätigkeit nicht zusammenhängen, sind keine Werbungskosten. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 28. 5. 1930, RStWI 1930 S. 479.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer wird zum unbesoldeten Politischen Leiter der NSDAP ernannt.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht dann, wenn das Ehrenamt mit der Arbeitnehmertätigkeit in engem Zusammenhang steht. In diesem Fall können die Aufwendungen, die durch das Ehrenamt verursacht werden, als Werbungskosten bei der Arbeitnehmertätigkeit angesehen werden.

Beispiel:

Das Gesellschaftsmitglied eines industriellen Werks wird in den Vertrauensrat des Werks berufen. Die Berufung steht

in engstem Zusammenhang mit der Arbeitnehmertätigkeit des Gesellschaftsmitglieds. Etwasige Aufwendungen, die durch die Vertrauensratsstätigkeit entstehen, und die nicht durch das Werk erjezt werden, sind Werbungskosten des Gesellschaftsmitglieds.

Aufwendungen zur Erlangung eines Titels gehören grundsätzlich nicht zu den Werbungskosten. Das gilt z. B. von Aufwendungen zur Erlangung des Meistertitels (RStWI 1930 S. 679) oder des Dokortitels (RStWI 1931 S. 108). Erst recht sind Spenden und ähnliche Aufwendungen nicht abzugsfähig, die ein Steuerpflichtiger auf Grund der Verleihung des Ehrendokortitels macht (RFG-Urteil vom 25. 5. 1932, RStWI 1932 S. 708).

Krankheitskosten, Kurkosten und Erholungskosten sind grundsätzlich Kosten der Lebensführung und deshalb keine Werbungskosten. Sie können nur als außergewöhnliche Belastung im Sinn von § 33 EStG und § 25 EStDV durch eine Steuerermäßigung berücksichtigt werden. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt dann, wenn eine typische Berufskrankheit vorliegt, die mit der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers besonders eng zusammenhängt. Die allgemeine Unfallgefahr in bestimmten Betrieben reicht nicht aus, um bei Verletzung von Arbeitnehmern eine „typische Berufskrankheit“ anzunehmen. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 11. 10. 1933, RStWI 1933 S. 1314.

Beispiele für typische Berufskrankheiten:

Die Bilzzerkrankung in Papierfabriken, Bleivergiftung in bleierarbeitenden Betrieben, Vergiftungsgefahr in chemischen Betrieben (RFG-Urteil vom 30. 7. 1929, RStWI 1929 S. 554).

Erkrankt ein Arbeitnehmer während der Ausführung einer Dienstreise, so sind die Mehraufwendungen, die durch den auswärtigen Aufenthalt des Arbeitnehmers entstehen, Werbungskosten. Gehörkranke können die Aufwendungen für die beruflich benötigten Batterien ihres Hörapparats als Werbungskosten geltend machen, nicht dagegen die Anschaffungskosten des Hörapparats selbst. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 17. 7. 1930, RStWI 1931 S. 6.

Aufwendungen für die Beschaffung von Fachbüchern und Fachzeitschriften sind Abschnitt 39 EStR 1940 gemäß als Werbungskosten anzuerkennen, wenn die Bücher und Zeitabschriften der Berufsausübung dienlich sind. Voraussetzung ist, daß die Ausgaben sich in dem Rahmen halten, der für den Beruf des Steuerpflichtigen üblich ist. Bei Beamten ist die Beschaffung der üblichen Fachzeitschriften und des sonstigen Fachschrifttums, der üblichen Handausgaben und Erläuterungsbücher der Gesetze, der Entscheidungen der Obergerichte usw. dienstlich erforderlich. Die Kosten dafür sind Werbungskosten. Soweit die Kosten für die Bücherbeschaffung im Einzelfall über das übliche Maß erheblich hinausgehen, handelt es sich um Kosten der Lebensführung. Sie sind insoweit keine Werbungskosten. Bei der Beurteilung dessen, was üblich ist, wird nicht kleinlich verfahren.

Besonders bedeutsam ist steuerlich die Behandlung der Aufwendungen für einen Kraftwagen. Die Kosten für einen Kraftwagen gehören grundsätzlich zu den Kosten der privaten Lebensführung. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 8. 6. 1934, RStWI 1934 S. 942. Etwas anderes gilt dann, wenn der Kraftwagen zur Ausübung des Berufs erforderlich ist. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 2. 6. 1932, RStWI 1932 S. 732.

Beispiele für dienstlich erforderliche Kraftwagenhaltung:

Wechselnde Dienstzeit, deren Einhaltung bei Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel nicht immer gewährleistet wäre. Vereinerung eines besonders großen und ausgedehnten Bezirks zur Kundenwerbung. Ständige Dienstbereitschaft (Tag- und Nachtbereitschaft eines Arztes). Körperliche Behinderung im Gehen und in der Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel. Große Schonbedürftigkeit (empfindliche Stimme eines Opernsängers).

Die Unterhaltung eines Kraftwagens ist nicht deshalb dienstlich erforderlich, weil Gründe der Repräsentation die Benutzung eines Kraftwagens als angezeigt erscheinen lassen. Das gleiche gilt für einen Richter, der in

Verkehrsfachen zu urteilen hat und bei dem deshalb eine praktische Verkehrserfahrung erwünscht ist.

Wenn die Unterhaltung eines Kraftwagens dienstlich erforderlich ist, ist zu prüfen, in welcher Höhe die Aufwendungen für den Kraftwagen als Werbungskosten anerkannt werden können. Dabei sind die Anschaffungskosten für den Kraftwagen im Weg der Abnutzungsabsetzung auf die Nutzungsjahre zu verteilen. Das gilt uneingeschränkt, wenn die Benutzung des Kraftwagens ausschließlich dienstlich erfolgt oder die private Benutzung weniger als 5 v. H. der Gesamtbenutzung beträgt. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 26. 9. 1935, RStBl 1936 S. 61. In diesem Fall sind auch die sonstigen festen Kosten, z. B. die Garagenmiete, die Versicherungskosten, das Gehalt des Kraftwagenführers, in voller Höhe Werbungskosten. Als nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung kommen dann nur die Betriebsstoffkosten in Betracht, die durch die Privatbenutzung entstanden sind. Beträgt die private Benutzung des Kraftwagens mehr als 5 v. H. der Gesamtbenutzung, so sind zur Ermittlung der Werbungskosten alle Aufwendungen (feste Kosten und bewegliche Kosten) in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem die private Benutzung zur dienstlichen Benutzung steht. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 14. 10. 1937, RStBl 1937 S. 1243.

Aufwendungen, die in Zusammenhang mit strafbaren Handlungen stehen, sind grundsätzlich keine Werbungskosten. Alle Tatbestände sind § 1 Absatz 3 StAnpG gemäß nach nationalsozialistischer Weltanschauung zu beurteilen. Daraus ergibt sich, daß Aufwendungen, die die Folge eines gesetzwidrigen oder sonst unsittlichen Verhaltens des Steuerpflichtigen sind, bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt werden dürfen. Schmiergelder, Geldstrafen einschließlich der Ordnungstrafen und ähnliche Aufwendungen, z. B. Strafverteidigungskosten, sind deshalb keine Werbungskosten. Hinweis auf Abschnitt 17 Absatz 6 EStR für 1939 und das RFG-Urteil vom 13. 11. 1930, RStBl 1931 S. 135.

Beiträge zu Berufsständen und Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, gehören grundsätzlich zu den Werbungskosten.

Beispiele:

Beiträge zum Reichsbund der Deutschen Beamten, zum NS-Rechtswahrerbund, zur Reichskulturkammer und den in

sie eingegliederten Kammern, Beiträge zur Deutschen Arbeitsfront und ähnliche Beiträge. Auch Beiträge zum Reichskreuzbund ehemaliger Berufs Soldaten gehören Abschnitt 36 EStR 1940 gemäß zu den Berufsverbandsbeiträgen.

Ausgaben bei Veranstaltungen des Berufsstands oder Berufsverbands, z. B. bei Aufmärschen der DAF, bei Schulungs- und Fachschaftsversammlungen, sind nicht Werbungskosten, sondern Kosten der Lebensführung. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 19. 12. 1934, RStBl 1935 S. 414. Gewisse Veranstaltungen von Berufsständen und Berufsverbänden dienen dem Zweck, die Teilnehmer im Beruf fortzubilden, z. B. Fachwissenschaftliche Tagungen. Ausgaben, die dem Arbeitnehmer an solchen Veranstaltungen entstehen, können Werbungskosten sein. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 24. 6. 1937, RStBl 1937 S. 1089 und auf Abschnitt 37 EStR 1940.

Die erforderlichen Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich Werbungskosten. Das gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige nur aus persönlichen Gründen seinen Wohnsitz in einem Ort nimmt oder behält, in dem die Arbeitnehmer des Betriebs üblicherweise nicht zu wohnen pflegen. Es kommt für die Frage der Anerkennung von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten darauf an, ob nach den allgemeinen objektiven Verhältnissen der Wohnort zu dem Einzugs- und Siedlungsgebiet des Arbeitsorts gehört. Hinweis auf die RFG-Urteile vom 7. 11. 1934, RStBl 1935 S. 124 und vom 19. 12. 1934, RStBl 1935 S. 338. Es muß bei der Beurteilung der Frage, was als Einzugs- und Siedlungsgebiet anzusehen ist, großzügig verfahren werden. Hinweis auf Abschnitt 34 EStR 1940.

Arbeitnehmer, die durch Entlassungen oder Stilllegungen ihre bisherige Arbeitsstelle verloren und neue Arbeit in entfernten Orten gefunden haben, behalten oft ihren bisherigen Wohnsitz bei. In solchen Fällen kann das Wohnenbleiben im alten Wohnort als üblich angesehen werden. Das gilt auch dann, wenn ein Betrieb in einen Nachbarort verlegt wird, aber ein erheblicher Teil der mitübernommenen Arbeitnehmer nicht nach dem neuen Arbeitsort übersiedelt.

Viele weitere Beispiele für Werbungskosten und für die Abgrenzung der Werbungskosten von den Kosten der Lebensführung ergeben sich aus Desterling „Das gesamte Lohnsteuerrecht“ Bemerkung 9 zu § 20.

Streitwert im Steuerverfahren

Von Regierungsrat Dr. Dopatka, Finanzamt Berlin-Schöneberg

Der Wert des Streitgegenstandes wird an drei sachlich verschiedenen Stellen der Reichsabgabenordnung behandelt. Dementsprechend kommt dem Streitwert in dreifacher Hinsicht Bedeutung zu. Es handelt sich um die folgenden drei Bestimmungen:

1. Wenn ein Verfahren vor dem Finanzgericht (in der Berufungsinstanz) anhängig ist, kann das Finanzgericht über Berufungen, deren Streitgegenstand keinen höheren Wert hat als 100 RM, ohne daß eine weitere Aufklärung des Sachverhalts oder eine Stellungnahme zu Rechtsfragen erforderlich ist, nach freiem Ermessen entscheiden. Zur Begründung einer solchen Entscheidung genügt der Hinweis, daß auf Grund dieser Vorschrift nach freiem Ermessen entschieden worden ist (Hinweis auf § 265 Abs. 1 AO). § 265 der Reichsabgabenordnung findet im Anfechtungsverfahren sinngemäß Anwendung (Hinweis auf die Verordnung vom 13. Januar 1940 — RGBl I S. 58 und RStBl S. 33).
2. Gegen Berufungsentscheidungen der Finanzgerichte ist die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof nur dann gegeben, wenn der Streitwert höher als 500 RM ist (Hinweis auf § 286

Abs. 1 AO), es sei denn, daß das Finanzgericht wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitfache die Rechtsbeschwerde zugelassen hat.

3. Die Rechtsmittelgebühr wird nach dem Wert des Streitgegenstandes berechnet (Hinweis auf § 311 Abs. 2 AO). Außerdem wird zur Deckung der Auslagen, die den Rechtsmittelbehörden erwachsen sind und nicht § 312 AO gemäß besonders in Anspruch gebracht werden, eine Abfindung erhoben (wenn die Kosten dem Steuerpflichtigen zur Last fallen), die 15 v. H. der Rechtsmittelgebühr beträgt, also mittelbar ebenfalls vom Streitwert abhängt (Hinweis auf § 313 AO).

Der unter Ziffer 2 bezeichnete Fall ist zurzeit bedeutungslos geworden. Durch den Erlaß des Führers und Reichskanzlers über die Vereinfachung der Verwaltung vom 28. 8. 1939 (RGBl I S. 1535) ist das Rechtsmittelverfahren im Vesteuerungsverfahren wesentlich vereinfacht worden (Hinweis auf IV Ziffer 4 und 5 des Erlasses).

Nach dem bezeichneten Erlaß über die Vereinfachung ist gegen die Anfechtungsentscheidung des Oberfinanzpräsidenten (das entspricht dem früheren Berufungsgericht des Finanzgerichts) die Rechtsbeschwerde an den

Reichsfinanzhof nur noch dann gegeben, wenn der Oberfinanzpräsident wegen der grundsätzlichen Bedeutung oder der besonderen Umstände des Einzelfalles die Rechtsbeschwerde zugelassen hat. Der Streitwert ist also unmaßgeblich geworden; denn die Höhe des Streitwerts spielt für die Rechtsbeschwerde keine Rolle mehr.

Die Bedeutung des Streitwerts liegt im wesentlichen in der Kostenberechnung, genauer gesagt, in der Berechnung der Rechtsmittelgebühren und gegebenenfalls der Auslagen (§ 313 AO). Da die Kostenpflicht neben der Verpflichtung zur Auslagenerstattung in der Verpflichtung besteht, die Rechtsmittelgebühren zu zahlen und die Rechtsmittelgebühr vom Streitwert nach dem Gerichtskostengesetz berechnet wird, ist die Höhe der Kosten im wesentlichen von der Höhe des Streitwerts abhängig (§ 310 und § 311 Abs. 2 AO).

Für die Kostenfrage ist zunächst die Bestimmung maßgebend, daß im großen und ganzen Kosten nur im Rechtsmittelverfahren entstehen können. Das Steuerermittlungsverfahren ist, abgesehen von den im § 227 AO angeführten Ausnahmen, kostenfrei (§ 227 AO). Erst im Rechtsmittelverfahren können Kosten entstehen (§ 307 AO). Der Steuerpflichtige hat die Kosten zu tragen:

- a) wenn er unterliegt. Unerliegt er zum Teil, so können ihm die Kosten zum Teil, insbesondere seine eigenen Kosten, auferlegt werden (§ 307 Abs. 1 AO);
- b) wenn er das Rechtsmittel zurücknimmt. Bei teilweiser Rücknahme können ihm die Kosten zum Teil, insbesondere seine eigenen Kosten, auferlegt werden (§ 307 Abs. 2 AO). Bei Rücknahme des Rechtsmittels in vollem Umfang wird jedoch nur die Hälfte der Rechtsmittelgebühr erhoben (§ 311 Abs. 3 AO);
- c) wenn er mit dem Rechtsmittel zwar Erfolg hat, die Entscheidung aber auf Tatsachen beruht, die er früher geltend machen können und müssen, oder wenn er die Kosten durch unbegründete Anträge und Einwendungen verschuldet hat (§ 307 Abs. 3 AO).

Ist gegen einen Steuerbescheid des Finanzamts das Rechtsmittel, jetzt also die Anfechtung, eingelegt, und ergibt die Vorprüfung der Sachlage und Rechtslage dessen Berechtigung, so wird das Finanzamt von sich aus den angefochtenen Bescheid § 94 AO gemäß in dem gewünschten Sinn abändern.

Damit findet das Rechtsmittel in der Hauptsache seine Erledigung. Eine Entscheidung über die Kosten des Rechtsmittelverfahrens ist nicht erforderlich, wenn das Finanzamt dem Steuerpflichtigen erklärt, daß das Reich die Kosten des Rechtsmittelverfahrens trägt (§ 94 Abs. 2 AO). Das Finanzamt kann aber auch dann im Fall der Rücknahme des Rechtsmittels entsprechend dem unter c) Ausgeführten entscheiden. Wird durch die Verzichtung dem Rechtsmittelbegehren nicht in vollem Umfang stattgegeben, so geht das Rechtsmittelverfahren entweder beschränkt auf den Restbetrag weiter, oder der Steuerpflichtige nimmt für den Restbetrag das Rechtsmittel zurück. Im letzten Fall gelten die Ausführungen unter b).

Auch wenn nach den oben bezeichneten gesetzlichen Bestimmungen an sich die Kosten dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen wären, können die Rechtsmittelgebühren und die Auslagen ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn die Einlegung des Rechtsmittels auf entschuldbare Unkenntnis der Verhältnisse oder auf Unwissenheit beruht, oder wenn die Erhebung der Kosten aus sonstigen Gründen unbillig erscheint (§ 319 Abs. 1 AO). Die Entscheidung darüber hat die Rechtsmittelbehörde oder bei Rücknahme der Vorinstanz der Behörde, gegen deren Entscheidung das Rechtsmittel gerichtet war (§ 319 Abs. 2 AO).

Sind mehrere Steuerpflichtige zur Tragung der Kosten verpflichtet, so haften sie nach Kopfteilen. Es können jedoch bei erheblicher Verschiedenheit der Beteiligung die Kosten nach dem Maß der Beteiligung verteilt werden (§ 307 Abs. 4 AO).

Die Frage der Kosten und damit des Streitwerts ist nur dann von Bedeutung, wenn die Kosten einem Steuerpflichtigen ganz oder zum Teil zur Last fallen. Andernfalls wird keine Rechtsmittelgebühr erhoben (§ 311 Abs. 1 AO). Da der Streitwert nur, soweit erforderlich, festzustellen ist (§ 320 Abs. 1 AO), kommt Streitwertfestsetzung nur in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen die Kosten auferlegt werden. Zur Entscheidung über die Kosten und über die Höhe des Streitwerts ist, wenn über das Rechtsmittel entschieden wird, die Rechtsmittelbehörde zuständig. Im Fall der vollen Rücknahme des Rechtsmittels entscheidet der Vorsitzende der Behörde, gegen deren Entscheidung das Rechtsmittel gerichtet war (§§ 319 Abs. 2 und 320 Abs. 2 AO).

§ 320 Abs. 4 AO gemäß gilt zwar für die Entscheidung, wie hoch der Wert des Streitgegenstandes festzustellen ist, freies Ermessen. Dieses freie Ermessen ist aber tatsächlich durch Runderlasse und Gutachten und Urteile des Reichsfinanzhofs weitgehend eingeschränkt worden.

Im folgenden sollen die grundlegenden Anordnungen für die Streitwertberechnung aufgezählt werden:

Streitwert

1. Einzelberechnung

a) Umsatzsteuer, Verkehrssteuern, Einkommensteuer

Unterschied zwischen dem durch das Finanzamt festgesetzten und dem vom Steuerpflichtigen erstrebten Steuerbetrag (Hinweis auf das Gutachten des RFH vom 18. 11. 1937 im RStBl 1937 S. 1231 vorletzter Absatz. Die sich an eine bestimmte Steuerart (insbesondere an die Einkommensteuer) anschließenden Reichssteuern und Landessteuern und die Kirchensteuer sind nicht in den Streitwert einzubeziehen (ebensowenig abhängige Vorauszahlungen oder Handelskammer-, Krankenkassenbeiträge usw.) (Hinweis auf das Gutachten des RFH vom 28. 5. 1938 Gr. S. im RStBl 1938 S. 554 und Urteil des RFH im RStBl 1939 S. 630). Mehreinkommensteuer wird bei dem Streitwert der Einkommensteuer zu berücksichtigen sein, nicht dagegen der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer. Eine Ausnahme: Bei Streit, ob ein an sich unstreitiges Einkommen aus Gewerbe oder z. B. Kapitalvermögen herrührt, ist die Auswirkung auf die Gewerbesteuer maßgebend (Hinweis auf das oben erwähnte Gutachten des RFH im RStBl 1938 S. 554).

b) Reichsfluchtsteuer

Unterschied zwischen dem festgesetzten und dem erstrebten Reichsfluchtsteuerbetrag. Bei Streit lediglich über Zeitpunkt der Fälligkeit (siehe Urteil des RFH im RStBl 1939 S. 537).

c) Gewerbesteuermeßbescheid

Unterschied zwischen dem festgesetzten und dem erstrebten Steuermeßbetrag, vervielfältigt mit dem Hebesatz der zuständigen Gemeinde (Hinweis auf das Gutachten des RFH vom 18. 11. 1937 im RStBl 1937 S. 1231).

2. Überschlagsberechnung

a) Vermögensteuer

Doppelter Jahresbetrag der streitigen Jahressteuer, also 10 v. T., so dauernde Rechtsprechung (Hinweis auf Urteil des RFH im RStBl 1937 S. 364).

b) Grundsteuermeßbescheid

Das Zweifache des Grundsteuerbetrages, der für das Rechnungsjahr auf den streitigen Steuermeßbetrag entfällt. RdF-Erlaß vom 15. 7. 1938 (RStBl 1938 S. 657).

c) Einheitliche Gewinnfeststellung bei Offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften usw.

10 v. T. vom streitigen Gewinn. RdF-Erlaß vom 12. 4. 1927 und dauernde Rechtsprechung. Jedoch höherer Streitwert, wenn klar zutage liegt, daß die erstrebte einheitliche

Feststellung bei einem Beteiligten eine höhere als zehnprozentige Auswirkung haben würde (Hinweis auf Urteil des RFG im RStBl 1934 S. 217) und niedrigerer Streitwert, wenn das Gegenteil für die Beteiligten klar zutage liegt (Hinweis auf Urteil des RFG im RStBl 1938 S. 954).

d) Einheitswertfachen

Auf Grund des Bewertungsgesetzes 1934:

bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken	= 15 v. Z.	} des streitigen Wertes
bei sonstigem Grundbesitz	= 25 v. Z.	
bei Betriebsvermögen	= 10 v. Z.	

Grunderwerbsteuer und Wertzuwachssteuer bei Landbeschaffung für Zwecke der Wehrmacht

Von Stadtrat Dr. Lehmann, Liegnitz

Personen, die ein Grundstück für Zwecke der Wehrmacht freiwillig hergegeben haben oder im Weg der Enteignung haben hergeben müssen, wird der freihändige Erwerb von Ersatzgrundstücken aus dritter Hand durch Vergünstigung bei der Grunderwerbsteuer und auch bei der Wertzuwachssteuer erleichtert. Nach dem grundlegenden Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 30. Oktober 1935 (S 4504 — 133 III) ist bei den besonders bezeichneten Vorhaben, die auf Grund des Landbeschaffungsgesetzes durchgeführt werden, der Erwerb des Ersatzgeländes durch die Behörden der Wehrmacht oder durch die mit dem Erwerb betretenen Siedlungsunternehmen von der Grunderwerbsteuer (einschließlich Zuschläge) freigestellt (§ 33 Abs. 1 WDV). Die Steuer wird auch dann nicht erhoben, wenn Bauern oder Landwirte von den Behörden der Wehrmacht oder den Siedlungsunternehmen Ersatzgrundstücke als Abfindung für freiwillig hergegebenes oder enteignetes Gelände zugeteilt erhalten. Weiterhin wird die Steuer nicht erhoben, wenn Bauern oder Landwirte die Ersatzgrundstücke mit der von ihnen ausbezahlten Varentschädigung freihändig aus dritter Hand kaufen. Ist der Kaufpreis für die Ersatzgrundstücke höher als die Varentschädigung, so ist der Erwerb insoweit befreit, als das Entgelt die Varentschädigung nicht übersteigt.

Bei den Vorhaben, die nach allgemeinen Vorschriften durchgeführt werden, ist der Erwerb der Ersatzgrundstücke durch die Bauern und Landwirte aus Rechtsgründen nur insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen, als im Einzelfall die Voraussetzungen des § 29 des Reichsiedlungsgesetzes erfüllt sind. Aus Billigkeitsgründen werden jedoch in anderen Fällen Vergünstigungen gewährt, die allerdings nur auf solche Fälle beschränkt bleiben, in denen ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb durch die freiwillige Hergabe oder durch die Enteignung von Grundstücken in seinem wirtschaftlichen Bestand gefährdet wird. Diese Gefährdung wird regelmäßig dann als vorliegend angesehen, wenn ein wesentlicher Teil des zum Betrieb gehörigen Grund und Bodens abgetrennt und auf die Wehrmacht übertragen wird. In Ausnahmefällen kann aber der wirtschaftliche Bestand des Betriebes schon durch die Abtrennung von Einzelgrundstücken oder Grundstücksteilen gefährdet sein, z. B. dann, wenn die Grundstücke erforderlich sind, damit der Betrieb die für einen Erbhof vorgeschriebene Mindestgröße (selbständige Uckerahrung) behält. Die Finanzämter sind deshalb ermächtigt worden, in derartigen Fällen die Grunderwerbsteuer einschließlich Zuschläge zu erlassen. In den Fällen, in denen der Kaufpreis für die Ersatzgrundstücke höher ist als die Varentschädigung, darf jedoch die Steuer nur insoweit erlassen werden, als das Entgelt für die Ersatzgrundstücke die Varentschädigung nicht übersteigt. Vor der Entscheidung über den Erlaßantrag ist der Landesbauernführer gutachtlich darüber zu hören, ob der land- und forstwirtschaftliche Betrieb der Abfindungsberechtigten in seinem wirtschaftlichen Bestand gefährdet ist.

Diese Vergünstigungen sind durch Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 18. Januar 1937 (S 4504 — 185

Bei Einheitsbewertung auf Grund des Bewertungsgesetzes 1931 gilt ein einheitlicher Pauschsatz von 10 v. Z.

Der Pauschsatz ist nur die Regel. Er umfaßt nur die Vermögensteuer und die Grundsteuer. Der Streitwert ist höher festzusetzen, wenn außerdem von der Entscheidung Aufbringungsumlage, Grunderwerbsteuer, Erbschaftsteuer, Reichsfluchtsteuer oder ähnliches abhängt (Hinweis auf das Gutachten des RFG vom 15. 7. 1937 im RStBl 1937 S. 907).

Bei Aktien, GmbH-Anteilen usw. richtet sich der Streitwert nach dem Wert des gesamten Aktienkapitals, da die Wirkung für und gegen die anderen Aktieninhaber nach § 72 NWB (Hinweis auf das Urteil des RFG im RStBl 1938 S. 423).

III) aus Billigkeitsgründen auch auf Abfindungsberechtigte ausgedehnt, die nicht Bauern oder Landwirte sind. Die Vergünstigungen werden nach diesem Erlaß auch in den Fällen gewährt, in denen Pächter landwirtschaftlicher Besitzungen infolge der Landbeschaffung für Zwecke der Wehrmacht ihr Pachtverhältnis haben vorzeitig auflösen müssen und eigenen landwirtschaftlichen Grundbesitz erwerben. Auch hier ist Voraussetzung für eine Steuerbegünstigung, daß die Abfindungsberechtigten durch die Hergabe ihres Grundstücks oder eines Teils oder durch die vorzeitige Auflösung des Pachtverhältnisses in ihrem wirtschaftlichen Bestand gefährdet sind.

Soweit Grunderwerbsteuerfreiheit nicht bereits auf Grund des § 7 des Landbeschaffungsgesetzes oder des § 29 des Reichsiedlungsgesetzes gegeben ist, können daher aus Billigkeitsgründen bei der Weitergabe des Ersatzgeländes an die Abfindungsberechtigten und beim freihändigen Erwerb von Ersatzgrundstücken durch Abfindungsberechtigte nunmehr die folgenden Fälle steuerlich begünstigt werden:

1. der Erwerb von Ersatzgrundstücken durch Abfindungsberechtigte, die Bauern oder Landwirte sind;
2. der Erwerb von Ersatzgrundstücken durch Abfindungsberechtigte, die nicht Bauern oder Landwirte sind (Handwerker, Gewerbetreibende, Landärzte, Landarbeiter usw.), und der Erwerb durch Abfindungsberechtigte, die neben ihrem landwirtschaftlichen Betrieb noch ein Gewerbe haben (z. B. Landwirtschaft und Gastwirtschaft). Die Vergünstigung kann auch dann gewährt werden, wenn Beamte, Rentner, Angestellte, Arbeiter als Folge der Abtretung ihres Grundstücks ihre Wohnung hergeben müssen und zu Wohnzwecken ein anderes Grundstück erwerben;
3. der Erwerb eigener landwirtschaftlicher Betriebe durch Pächter landwirtschaftlicher Besitzungen, die ihr Pachtverhältnis infolge der Landbeschaffung für Zwecke der Wehrmacht haben vorzeitig auflösen müssen. In diesen Fällen wird eine Steuerbegünstigung insoweit in Frage kommen können, als das für den Erwerb des eigenen landwirtschaftlichen Betriebes gezahlte Entgelt die für die vorzeitige Auflösung des Pachtverhältnisses erhaltene Entschädigung nicht übersteigt.

Diese Vergünstigungen gelten sowohl für solche Vorhaben, die auf Grund des Landbeschaffungsgesetzes und der Durchführungsverordnung dazu ausgeführt werden, als auch für die Vorhaben, die nach allgemeinen Vorschriften durchgeführt werden. Sie können auch dann gewährt werden, wenn für hingegebenen landwirtschaftlichen Grundbesitz Grundstücke mit anderen Zweckbestimmungen erworben werden.

Durch Erlaß des Reichsministers des Innern vom 2. April 1937 V St. 1231/37 ist den Gemeinden und Gemeindeverbänden aufgegeben worden, in derartigen Fällen aus Billigkeitsgründen auch von der Erhebung der Wertzuwachssteuer abzusehen. Eine Ver-

günstigung für die Veräußerer der Ersatzgrundstücke ist, wie der Reichsminister des Innern in einem Erlaß vom 20. November 1939 V St. 1060/39—5645 ausgeführt hat, in diesen Fällen nicht beabsichtigt. Um hier Klarheit zu schaffen, sind in dem neuen Erlaß folgende Verfahrensvorschriften gegeben. Hiernach kann, wenn der Kaufvertrag die Übernahme der Steuer durch den Erwerber vorsieht, der Willigkeitserlaß bei der Wertzuwachssteuer ohne weiteres gewährt werden. Sieht dagegen der Kaufvertrag die Übernahme der Steuer durch den Erwerber nicht vor, so ist im Einvernehmen mit der Preisbildungsstelle für Grundstücke zu prüfen, ob in dem von dem Erwerber zu zahlenden Kaufpreis der Betrag der zu erwartenden Wertzuwachssteuer ein-

gerechnet ist. Ist dies nicht der Fall, so kann die Wertzuwachssteuer erlassen werden. Ist dies dagegen der Fall, so ist ein Erlaß der Wertzuwachssteuer nur zu gewähren, wenn sichergestellt ist, daß der Veräußerer den Kaufpreis um den Betrag der erlassenen Wertzuwachssteuer mindert.

Veranlassung zu dieser Regelung gab der Umstand, daß in zahlreichen Fällen die Veräußerer der Ersatzgrundstücke den Betrag der zu erwartenden Wertzuwachssteuer in den von dem Erwerber zu zahlenden Kaufpreis eingerechnet haben, während sie selbst den Erlaß dieser Steuer beantragten. In solchen Fällen ist, wie schon erwähnt, ein Erlaß der Wertzuwachssteuer keineswegs angebracht.

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

Anmeldung feindlichen Vermögens

Das feindliche Vermögen, das sich im Inland befindet, ist anzumelden (Hinweis auf die Verordnung über die Anmeldung feindlichen Vermögens vom 5. März 1940 (RGBl I S. 488)).

Auf Grund dieser Verordnung sind insbesondere anzumelden:

1. das Vermögen der feindlichen Staaten,
2. das Vermögen der Personen, die einem feindlichen Staat angehören,
3. das Vermögen der Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren dauernden Aufenthalt im Gebiet eines feindlichen Staats haben,
4. das Vermögen der juristischen Personen, die ihren Sitz oder ihre Hauptniederlassung im Gebiet eines feindlichen Staats haben.

Inland ist das Gebiet des Großdeutschen Reichs mit den eingegliederten Ostgebieten. Das Generalgouvernement ist nicht Inland. Der Reichsprotectorat Böhmen und Mähren besondere Weisungen erlassen.

Feindliche Staaten sind die folgenden Staaten:

1. Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland mit den überseeischen Besitzungen, Kolonien, Protectoraten und Mandatsgebieten und die Dominionen Kanada, Australischer Bund, Neuseeland und Südafrikanische Union,
2. Frankreich mit seinen Besitzungen, Kolonien, Protectoraten und Mandatsgebieten,
3. Ägypten,
4. Sudan,
5. Iraq.

Die Anmeldung erfolgt bei den Finanzämtern. Es sind dafür besondere Vordrucke (Anmeldebogen) vorgeschrieben. Die Vordrucke werden von den Finanzämtern ausgegeben. Anmeldungen, die bereits durch einfaches Schreiben bewirkt sind, müssen auf dem vorgeschriebenen Vordruck wiederholt werden.

Die Anmeldung muß insbesondere von den folgenden Personen in dem folgenden Umfang vorgenommen werden:

1. die Angehörigen feindlicher Staaten — mit Ausnahme der Kriegsgefangenen —, die sich im Inland befinden, melden ihr gesamtes Inlandsvermögen an (Hinweis auf Anmeldebogen A);
2. die Verwalter und die Verwahrer von Vermögen, das Personen gehört, die einem feindlichen Staat angehören oder die ihren Wohnsitz im Gebiet eines feindlichen Staats haben, melden dieses Vermögen an (Hinweis auf Anmeldebogen B);
3. die inländischen Schuldner von Personen, die einem feindlichen Staat angehören oder die ihren Wohnsitz im Gebiet eines feindlichen Staats haben, melden die Leistungen an, die sie schulden (Hinweis auf Anmeldebogen C);
4. die Leiter oder die Vertreter der inländischen Unternehmen, an denen Personen beteiligt sind, die einem feindlichen Staat angehören oder die ihren Wohnsitz im Gebiet eines feindlichen Staats haben, melden die Art und den Umfang der Beteiligung an (Hinweis auf Anmeldebogen D).

Die Anmeldung unterbleibt, wenn der Wert des gesamten anzumeldenden Vermögens weniger als 500 Reichsmark ist. Das gilt nicht für die Anmeldung, die die oben in Ziffer 3 bezeichneten inländischen Schuldner abzugeben haben.

Das Vermögen ist nach dem Stand vom 31. Dezember 1939, bei späterem Anfall nach dem Tag des Anfalls anzumelden.

Die Anmeldung muß spätestens am 15. April 1940 geschehen, die Anmeldung der oben in Ziffer 4 bezeichneten Beteiligungen spätestens am 31. März 1940. Das Finanzamt kann auf Antrag eine Nachfrist gewähren.

Kostenpflicht des Reichs im Rechtsmittelverfahren nach der Reichsabgabenordnung

Der Reichsminister der Finanzen hat in einem Runderlaß vom 12. März 1940 (S 1227—78 III R) ausgeführt:

„Ich beabsichtige, bei Gelegenheit dem § 311 Absatz 1 der Reichsabgabenordnung den folgenden Satz hinzuzufügen:

„Von der Zahlung der Rechtsmittelgebühr sind befreit das Reich und die Länder, die Nationalsozialistische Deutsche Arbeiterpartei samt ihren Gliederungen und die nach den Haushaltsplänen des Reichs und der Länder für Rechnung des Reichs oder eines Landes verwalteten öffentlichen Anstalten und Kassen.“

Ich bitte, schon jetzt diesem Satz gemäß zu verfahren.“ Tr.

Säumniszuschlag

Der Reichsminister der Finanzen hat durch Runderlaß vom 26. Februar 1940 (S 1296—103 III R) angeordnet:

„Ein Säumniszuschlag ist nicht zu erheben von Steuerpflichtigen, die

1. auf Grund der Notdienstverordnung vom 15. Oktober 1938 (RGBl I S. 1441) ohne Begründung eines einem Arbeitsvertrag entsprechenden Beschäftigungsverhältnisses zu langfristigen Notdienstleistungen herangezogen werden. Darunter fallen insbesondere die Ergänzungskräfte der Polizei und des Zollgrenzschutzes (Hilfsgrenzangestellte);
2. auf Grund der Ersten Durchführungsverordnung zum Luftschutzesetz vom 1. September 1939 (RGBl I S. 1631) als Ergänzungskräfte zum Luftschutzwärtendienst, zum Sicherheits- und Hilfsdienst oder zum Flugmelbedienst einberufen werden.“ Tr.

Der Reichsminister der Finanzen hat durch Runderlaß vom 8. März 1940 (S 1296—105 III R) angeordnet:

Die Anordnungen, die in dem Runderlaß vom 6. April 1936 S 1296—40 III R (RGBl 1936 S. 295 und RGBl 1936 S. 134) enthalten sind, werden für die Zeit ab 1. April 1940 ersetzt durch die folgenden Anordnungen:

(1) Von der Erhebung des Säumniszuschlags ist bis auf weiteres bei den Steuern (§ 2 StSäumG), die von Finanzämtern oder Hauptzollämtern (Zollämtern) erhoben werden, abzusehen, wenn der Steuerbetrag, der nach § 3 Absatz 2 des Steuer säumniszuschlags der Berechnung des Säumniszuschlags zugrunde zu legen ist, weniger als 50 RM bei derselben Steuerart beträgt.

(2) Wird Stundung erst nach Eintritt der Fälligkeit beantragt und auch bewilligt, so ist der Zuschlag verwirkt und, soweit nicht die im Absatz 1 bezeichnete Voraussetzung für die Nichterhebung des Zuschlags oder Gründe für einen Willigkeitserlaß vorliegen, auch zu erheben.

(3) Auf die Buchung und die haushaltsmäßige Behandlung des Säumniszuschlags finden die für Zinsen geltenden Bestimmungen sinngemäß Anwendung. Tr.

Zum Steuergutscheineverfahren

Maizena nicht steuergutscheinfähig

Das Nahrungsmittel „Maizena“ wird in Ziffer 3 der Eildienst-Nachrichten DStZ 1940 Nr. 1 als eines der steuergutscheinfähigen Erzeugnisse bezeichnet, die durch Weiterverarbeitung von Getreideerzeugnissen gewonnen werden. Eine Nachprüfung des Sachverhalts hat ergeben, daß „Maizena“ unmittelbar aus Getreide gewonnen wird und ein Getreideerzeugnis im Sinn des § 7 Ziffer 1 Buchstabe a der Zweiten ABWD ist. Entgelte für die Lieferung von Maizena können deshalb nicht anteilig in Steuergutscheinen bezahlt werden. Bus.

Wann gehören Ansprüche auf Gehalt und Tantieme zum steuerpflichtigen Vermögen?

Eine Forderung gehört zum steuerpflichtigen Vermögen, wenn sie zu Beginn des 1. Januar 1940 entstanden und noch nicht getilgt war. Es kommt im allgemeinen auf die Fälligkeit nicht an. Es ist für die Frage der Steuerpflicht einerlei, ob die Forderung in einer Summe oder in mehreren Beträgen zu zahlen ist. Auch Ansprüche auf Zahlung von Renten und anderen regelmäßig wiederkehrenden Bezügen sind steuerpflichtig. Diejenigen Ansprüche, die aus sozialen Gründen von der Steuerpflicht ausgenommen werden, sind im § 68 ABewG besonders aufgeführt.

Bei Dienstverträgen oder Arbeitsverträgen ist der Arbeitnehmer in der Regel verpflichtet, vorzuleisten, bevor ihm das Gehalt oder der Lohn zustehen. Die Forderung des Arbeitnehmers auf Gehalt oder Lohn hängt von seiner Erfüllung des Vertrags ab. Sie ist deshalb gewissermaßen aufschiebend bedingt. Aufschiebend bedingte Forderungen gelten nach den Grundsätzen des Reichsbewertungsgesetzes als nicht entstanden. Ein Angestellter hat deshalb seinen Gehaltsanspruch für das Jahr 1940 bei der Vermögensvermittlung auf den Beginn des 1. Januar 1940 im allgemeinen nicht als steuerpflichtiges Vermögen anzugeben. Steuerpflichtig ist dagegen die Forderung auf Zahlung des Gehalts oder des Lohns für Dienste und für Arbeit, die bereits in der Vergangenheit geleistet sind. Es ist deshalb am 1. Januar 1940 die Forderung auf Zahlung des Gehalts für Dezember 1939 und der Weihnachtsgratifikation für 1939 — soweit diese vertraglich oder auf Grund vieljähriger Übung zu gewähren ist — steuerpflichtiges Vermögen. Es gibt Fälle, in denen sich der Arbeitgeber verpflichtet, Gehalt oder Lohn zu zahlen, bevor der Arbeitnehmer seine Verpflichtung erfüllt hat. In diesen Fällen ist das Entgelt nicht von der Vorleistung des Arbeitnehmers abhängig. Die Forderung auf Auszahlung des Gehalts ist deshalb insoweit nicht als aufschiebend bedingt zu behandeln. Ein Angestellter, der sein Gehalt monatlich im voraus zu beanspruchen und noch nicht abgehoben hat, hat zu Beginn des 1. Januar eine unbedingte Forderung auf Zahlung des Gehalts für Januar.

Auch der Anspruch auf Zahlung einer Jahres- oder Tantieme für das Jahr 1939 oder für ein Geschäftsjahr, das im Jahr 1939 geendet hat, gehören am 1. Januar 1940 zum steuerpflichtigen Vermögen. Voraussetzung ist, daß die Tantieme vertraglich zugesichert ist oder nach Gewohnheitsrecht gezahlt wird. Es ist für die Frage der Steuerpflicht nicht erheblich, ob der Anspruch auf Tantieme bereits der Höhe nach feststeht. Wenn die Tantieme nach dem Umsatz oder dem Gewinn eines Unternehmens zu bemessen ist, so gehört der Tantiemeanspruch auch dann zum steuerpflichtigen Vermögen des Berechtigten, wenn der Umsatz oder der Gewinn noch nicht festgestellt ist. Wenn z. B. eine AG ihren Aufsichtsratsmitgliedern regelmäßig Vergütungen zahlt, die nach dem ausgeschütteten Gewinn eines jeden Monats bemessen werden, so muß das Aufsichtsratsmitglied seinen Vergütungsanspruch versteuern, auch wenn die Gewinnausschüttung von der Gesellschafterversammlung der AG noch nicht beschlossen ist.

Der Wert des Anspruchs auf Zahlung einer solchen Tantieme ist oft auch noch bei Abgabe der Vermögenserklärung schwer festzustellen. In solchem Fall kann der Steuerpflichtige seine Angaben in der Vermögenserklärung insoweit als vorläufig bezeichnen. Der Wert des Anspruchs kann später nach dem tatsächlich gezahlten Betrag bemessen werden (Urteil des RFG vom 4. Februar 1932, RStBl 1932 S. 332).

Dt.

Die steuerliche Behandlung des Abgeldes (Disagio) bei der Aufnahme und Ausleihe von Hypotheken

Für die Bewertung von Forderungen gilt der allgemeine Bewertungsgrundsatz im § 6 Ziffer 2 EStG, wonach sie höchstens mit den Anschaffungskosten angesetzt werden können. Bei Forderungen wird man statt von Anschaffungskosten besser vom Einstandswert reden, das ist der Wert im Zeitpunkt der Entstehung der Forderung.

Für die Bewertung der Verbindlichkeit gilt nach § 6 Ziffer 3 EStG sinngemäß das gleiche. Danach ist im Regelfall der Verfügungsbetrag anzusetzen, der dem Darlehensnehmer nach Berücksichtigung des Abgeldes und aller mit der Aufnahme des Darlehens verbundenen Aufwendungen zusteht.

Für die Bewertung gilt im Einkommensteuerrecht der Grundsatz, daß Gewinne, die noch nicht verwirklicht sind, nicht besteuert werden dürfen, während andererseits Verluste, die noch nicht verwirklicht worden sind, ausgewiesen werden müssen.

Nimmt ein Unternehmen eine Hypothek im Nennbetrag von 10 000 RM zum Auszahlungstermin von 15 v. H. auf, so fließt dem Unternehmen tatsächlich nur ein Betrag von 9 500 RM zu. Dies ist der sogenannte Verfügungsbetrag. Den Unterschied zwischen 10 000 RM (Rückzahlungsbetrag) und dem Verfügungsbetrag von 9 500 RM = 500 RM stellt das Abgeld dar. Auchmäßig stellt sich die Aufnahme dieser Schuld wie folgt dar: Auf der Schuldenseite Einsetzung der Schuld mit dem Nennbetrag von 10 000 RM, auf der Besitzseite Aktivierung des Abgeldes in Höhe von 500 RM.

Nach der ständigen Rechtsprechung des RFG (Hinweis auf RStBl 1935 S. 1001) darf dieses Abgeld nicht sofort im Jahr der Aufnahme der Schuld als Betriebsvermögensverminderung behandelt werden. Es muß auf die Laufzeit der Schuld gleichmäßig verteilt werden. Ist in vorstehendem Beispiel die Hypothek für einen Zeitraum von 10 Jahren aufgenommen worden, so muß das Abgeld auf diese Zeit verteilt werden, d. h. es sind von dem Besitzposten jährlich 10 v. H. abzusetzen. Dabei handelt es sich also um einen Verlust, der an sich noch nicht verwirklicht ist, der aber steuerlich berücksichtigt werden muß.

Wie ist das Abgeld bei der Ausleihe von Hypotheken zu behandeln? Beispiel: Eine Bank leiht eine Hypothek von 10 000 RM zum Kurs von 95 v. H. aus. Aus dem Vermögen der Bank gehen also tatsächlich 9 500 RM heraus (Vermögensumschichtung). Die Hypothek ist nach 10 Jahren mit dem Nennwert zurückzuzahlen. Auchmäßig würde sich dieser Geschäftsvorfall wie folgt darstellen: Auf der Besitzseite Hypothekenforderung 9 500 RM oder auf der Schuldenseite 10 000 RM und auf der Schuldenseite ein Abgeld in Höhe von 500 RM.

Es entsteht die Frage, ob dieses passive Abgeld auch auf die Laufzeit der Hypothek zu verteilen ist, d. h. ob bei einer zehnjährigen Laufzeit jährlich 10 v. H. vom Abgeldkonto abgesetzt werden können. Das wird zu verneinen sein. Es würde bedeuten, daß in jedem Jahr in Höhe der 10 v. H. ein Gewinn besteuert würde, der noch nicht verwirklicht ist (vgl. RStBl 1939 S. 763). Im Gegensatz also zu dem aktiven Abgeldkonto darf steuerlich das passive Abgeldkonto nicht gemindert werden. Der Gewinn entsteht also bei dem passiven Abgeldkonto erst im Jahr der Rückzahlung der Hypothek. Denn dann fließt dem Unternehmen ein Betrag von 10 000 RM zu, während der Einstandswert nur 9 500 RM beträgt. Wird die Hypothek innerhalb der zehnjährigen Laufzeit getilgt, dann muß auch das passive Abgeldkonto anteilmäßig vermindert werden.

Entsprechend ist zu verfahren, wenn ein Hypothekensstock (eine Anzahl von Hypotheken) von einem Bankinstitut wegen des geringen Zinsfußes dieser Hypotheken (z. B. 3 v. H.) unter dem Nennwert erworben wird. Auch hier gilt der Grundsatz, daß höchstens die tatsächlichen Anschaffungskosten angesetzt werden können. Werden die Hypotheken bei Fälligkeit mit ihrem Nennwert zurückgezahlt, dann ist der verwirklichte Gewinn zu versteuern.

Nun gibt es aber Fälle, in denen gerade bei Banken die Aufnahme von Schulden und die Ausleihe von Geldern in ursächlichem Zusammenhang stehen. Nehmen wir an, daß eine Bank eine Schuld in Höhe von 1 000 000 RM aufnimmt, um dieses Geld als Hypothek auszuliehen. Sowohl bei der Aufnahme des Geldes als auch bei der Wiederausleihe soll ein Abgeld von 5 v. H. = 50 000 RM vereinbart worden sein. In diesem Fall wäre es nicht vertretbar, wenn man das aktive Abgeldkonto aktivieren und auf die Laufzeit des Darlehens verteilen wollte, während andererseits das passive Abgeld bei der Weitergabe der Gelder unberändert in den Bilanzen erscheinen würde. Ist die Laufzeit sowohl des aufgenommenen Darlehens als die Laufzeit der ausgeliehenen Gelder etwa die gleiche, dann wird sowohl das aktive als auch das passive Abgeld gegeneinander aufzurechnen sein, so daß steuerlich im Jahr der Hereinnahme und der Herausgabe der Gelder auf dem Abgeldkonto weder Gewinn noch Verlust entsteht.

Car.