

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX

2. November 1940

Nummer 44

Industrieverlag Spaeth & Lunde, Berlin W 35
 Hauptschriftleiter 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 (ausschließl. Zustellungsgebühr). Einzel-



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

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

Die Bewertung von Anteilen nach dem Berliner Verfahren bei der Vermögensteuerveranlagung 1940

Von Oberregierungsrat Dietzel, Oberfinanzpräsidium Berlin

Inhalt:

1. Schrifttum,
2. Ableitung des gemeinen Werts für Anteile ohne Kurs aus Verkäufen,
3. Schätzung des gemeinen Werts (Berliner Verfahren),
4. Vermögenswert,
5. Ertragswert,
6. Tatsächlich erzielter oder ausgeschütteter Gewinn,
7. Kürzung des wirklichen Betriebsergebnisses aus besonderen Gründen,
8. Normal-Zinssatz,
9. Fragen der praktischen Durchführung.

1. Schrifttum

- E.: Frankfurter Zeitung vom 1. August 1940 Handelsblatt Nr. 387 bis 388 Seite 5 „Die Einheitsbewertung nicht notierter Wertpapiere“.
- Ellinger: „Die Bewertung von nicht notierten Wertpapieren und Anteilen“, Württembergische Wirtschaftszeitschrift 1940 Nr. 25 Seiten 289 bis 292.
- Dr. Frank: „Die Bewertung von unnotierten Aktien und GmbH-Anteilen bei nicht voll eingezahltem Kapital“, Wirtschaftsblatt der Industrie- und Handelskammer zu Berlin 1936 Heft 9 Seiten 461 bis 465.
- Dr. Frank: „Grundsätze bei der Bewertung unnotierter Anteils-papiere“, Wirtschaftsblatt der Industrie- und Handelskammer zu Berlin 1937 Heft 2/3 Seiten 80/86.
- Dr. Frank: „Grundsätze und Grenzen der steuerlichen Schätzung“, Deutscher Betriebswirteverlag Berlin 1938 Seite 166 u. f.
- Dr. Frank: „Zur Bewertung unnotierter Anteils-papiere“, Steuer und Wirtschaft 1938 Seiten 48/67.
- Froehlich: „Die Bewertung nicht notierter Aktien oder GmbH-Anteile nach dem RWVG“, Deutsche Steuer-Zeitung 1938 Nr. 51 Spalten 1207/1212.

- Krefeler: „Das Reichsbewertungsgesetz“, 4. Auflage, Erläuterungen zu § 13.
- Krefeler: „Die Bewertung nicht notierter Aktien und GmbH-Anteile bei der Einheitsbewertung auf den 1. Januar 1940“, Deutsches Steuerblatt 1940 Nr. 5 Seiten 87/94.
- Dr. Maedel: „Das Reichsbewertungsgesetz“, Band 25 der Bücherei des Steuerrechts 2. Auflage 1940 Seiten 35/39.
- Dr. L. Meyer: „Vermögenssteuerrecht nebst verwandten Gebieten 1940“ Seiten 56/59.
- Seuffert: „Über die Bewertung unnotierter Kapitalanteile“, Steuer und Wirtschaft 1940 Spalten 621/636.
- Seweloh: „Zur Vermögensteuer (Bewertung von GmbH-Anteilen)“, Steuer und Wirtschaft 1939 Spalten 127/133.
- Uhlisch: „Die Vermögensteuerveranlagung 1940“ Deutsche Steuer-Zeitung 1940 Seiten 258/259.
- Uhlisch: „Die Vermögensteuer-Ergänzungsrichtlinien“, Deutsche Steuer-Zeitung 1940 Seiten 409, 410.
- Beiel: „Sonderfälle bei der Anteilsbewertung“, Steuer und Wirtschaft 1940 Spalten 599/622.
- WstR: „Richtlinien für die Bewertung des Vermögens auf den 1. Januar 1940“, RStBl 1940 Seiten 201/229.
- WstR: „Vermögenssteuerergänzungsrichtlinien vom 20. August 1940“, RStBl 1940 Seiten 777/784.

2. Ableitung des gemeinen Werts für Anteile ohne Kurs aus Verkäufen

Der gemeine Wert von Anteilen, für die keine Steuerkurswerte festgesetzt worden sind und die im Inland auch keinen Kurswert haben, ist für die Vermögensteuerveranlagung 1940 auf den 31. Dezember 1939 zu ermitteln. Er ist § 13 Absatz 2 RWVG gemäß zuerst aus Verkäufen abzuleiten. Es kommen dabei Verkäufe in Betracht, die in die Zeit etwa vom 2. Januar 1939 bis zum 29. Februar 1940 fallen. Werden Verkäufe festgestellt, so muß aus den Kaufpreisen ein Durchschnitt gebildet werden.

Beispiel:

Kaufpreis	am 1. Mai 1939	100
"	am 15. Juni 1939	80
"	am 15. Sept. 1939	90
"	am 15. Jan. 1940	120

Summa: $390 : 4 =$ Durchschnittskurs
 97,5 v. G.

Ich halte es auch für zulässig, die Kurse vor Ausbruch des Krieges ganz außer Betracht zu lassen, wenn sich aus der Entwicklung des Geschäfts ergibt, daß es durch den Krieg in seinem Ertrag und in den Ertragsaussichten wesentlich beeinflusst

worden ist. Man wird dabei in jedem Fall auf die Umsätze zu achten haben.

Es muß bei der Verwendung von Kaufpreisen darauf gesehen werden, ob sie etwa durch eine Bindung der Beteiligten an ein Vorkaufsrecht der Gesellschaft beeinflusst sind, die im Gesellschaftsvertrag enthalten ist. Es empfiehlt sich, in jedem Fall den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse einzufordern und sie auf Wertungsbeschränkungen hin zu untersuchen. § 15 Absatz 3 des GmbH-Gesetzes schreibt zur Abtretung von Gesellschaftsanteilen die gerichtliche oder notarielle Beurkundung vor. Es kann sich auch aus einem solchen Vertrag manches für die Bewertung des Anteils ergeben. Man wird ihn deshalb einsehen müssen.

Es ist schließlich auch zu unteruchen, in welchem Verhältnis Käufer und Verkäufer zueinander stehen. Kaufpreise bei Verkäufen innerhalb der Familie im weitesten Sinn können nicht ohne weiteres als Grundlage für den gemeinen Wert dienen. Sie werden oft zu niedrig gehalten; man denke an die Übertragung von Eltern auf Kinder oder Enkel und an Verträge, die sich bei genauer Prüfung als aus Kauf und Schenkung gemischt darstellen. Es wird auch vorkommen, daß die Kaufpreise unangemessen hoch sind, weil eine Majorität um jeden Preis erworben werden sollte. Es ist in solchen Verkaufsfällen zweckmäßig, den Wert der Anteile auch nach dem Berliner Verfahren zu schätzen. Man kann daraus schließen, ob man die Kaufpreise gelten lassen kann. Es zeigt sich in der Praxis dann oft, daß das Berliner Verfahren durchaus brauchbar ist. Auch Seuffert (Spalte 626), der sonst dem Berliner Verfahren sehr kritisch gegenübersteht, empfiehlt in diesen Fällen seine Anwendung zum Vergleich.

3. Schätzung des gemeinen Werts (Berliner Verfahren)

Wenn sich der gemeine Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften nicht aus Verkäufen ableiten läßt, so muß er geschätzt werden (§ 13 Absatz 2 NBewG, § 57 Absatz 1 Ziffer 3 NBewG). Es ist dabei auf das gesamte Vermögen und auf die Ertragsaussichten der Gesellschaft Rücksicht zu nehmen. Auch sachliche Eigenschaften des Anteils sind zu beachten (Hinweis auf Viel Spalte 598). Der allgemeine Grundsatz des § 10 Absatz 2 NBewG ist bei der Schätzung zu beachten. Es sind danach alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse müssen ausscheiden. Es gehören dazu Verfügungsbeschränkungen, die in der Person des Anteilseigners oder seines Rechtsvorgängers begründet sind, Bindungen durch Testament oder Verträge. Bestehen objektive Beschränkungen in der Bewertbarkeit der Anteile, so wird man sie durch Abschlüsse betonen können.

Als Hilfsmittel für die Schätzung des gemeinen Werts hat der Oberfinanzpräsident Berlin ein Verfahren ausgearbeitet, das bisher schon in der Praxis allgemein angewendet wurde. Es ist vom Reichsfinanzhof auch gebilligt worden. Dieses „Berliner Verfahren“ ist in den Abschnitten 42 bis 44 BStA dargestellt (RStBl 1940 Seite 217). Es werden in diesem Verfahren für je 100 RM Nennwert der Anteile ein Vermögenswert nach der Formel

$$\frac{\text{Gesamtvermögen} \times 100}{\text{eingezahltes Kapital}}$$

und ein Ertragswert nach der Formel

$$\frac{\text{Ertrag} \times 100 \times 100}{\text{eingezahltes Kapital} \times 5,5}$$

(mit einer „Normalverzinsung“ von 5,5 v. H.) errechnet. Das Mittel aus beiden Werten ergibt den Wert.

Dieses zunächst schematisch anmutende Verfahren trägt dem Bedürfnis nach Abkürzung und Übersicht in der Schätzung Rechnung. Es war außerdem erforderlich, um eine möglichst gleichmäßige Behandlung in der Schätzung zu gewährleisten. Jede Schätzung trägt das Moment der Unsicherheit in sich. Sie wird auch Fehlerquelle

sein können. Man mußte aber insbesondere für die Ertragsaussichten ein Schema haben, weil man nicht abwarten kann, was die nach dem Stichtag liegenden Wirtschaftsjahre dem Betrieb bringen werden, und weil man vorläufige Feststellungen auf den 1. Januar 1940 vermeiden muß. Das Berliner Verfahren will überhaupt nur eine Grundlage für die eigentliche Schätzung des gemeinen Werts der Anteile darstellen (BStA Abschnitt 11 Absatz 1). Ähnlich weist in der Deutschen Steuer-Zeitung 1940 Seite 258 ausdrücklich darauf hin, daß dieses Verfahren zwar nicht zwingend vorgeschrieben sei; es habe sich aber bewährt und es sei erwünscht, möglichst viel Gebrauch davon zu machen.

4. Vermögenswert

Die Ermittlung des Vermögenswerts macht in der Praxis im allgemeinen keine Schwierigkeiten. Er stößt auch kaum auf Widerspruch. Es wird dabei vom Einheitswert des Betriebsvermögens ausgegangen. Dieser wird um den Wert der Wirtschaftsgüter erhöht, die bei der Einheitsbewertung außer Betracht geblieben sind. Das sind insbesondere die Vermögensteile, die durch Doppelbesteuerungsverträge von der Vermögensteuer befreit sind, außerdem Wirtschaftsgüter, die § 59 NBewG gemäß nicht zum Betriebsvermögen gehören, und Beteiligungen, die auf Grund des Schachtelprivilegs im Sinn des § 60 NBewG nicht im Vermögen enthalten sind.

5. Ertragswert

Die Feststellung der Höhe des Ertragswerts führt oft zu Schwierigkeiten, die den Grund für viele Steuerprozesse bilden. Es soll für die Ertragsaussichten grundsätzlich der Durchschnitt der letzten drei Jahreserträge vor dem Stichtag, für die Vermögensteuerveranlagung 1940 also der Durchschnitt der Jahre 1937, 1938 und 1939, der Schätzung zugrunde gelegt werden. Man kann auf den Ertrag des Jahres 1939, der vielfach durch den Ausbruch des Krieges beeinflusst sein wird, in der Regel nicht verzichten. Wenn dieser Ertrag aber von den Gewinnen 1937 und 1938 sehr erheblich abweicht, so bestehen keine Bedenken, auch einen Durchschnittsertrag aus den fünf Jahren 1935 bis 1939 zu bilden (BStA Abschnitt 11 Absatz 7 b). Ob man nun aus diesen fünf Jahren etwa noch zwei Jahre mit dem höchsten und dem niedrigsten Ertrag ausschalten will, ist eine Schätzungsfrage und wird sich nach dem einzelnen Fall richten müssen. Steht bei der Schätzung des gemeinen Werts das Jahresergebnis des Wirtschaftsjahrs 1940 bereits fest oder läßt sich schon das Halbjahresergebnis aus den Umsätzen schätzen, so kann man das Ergebnis des Jahres 1940 mit heranziehen und die Jahre 1935 bis 1937 weglassen. Man kann in jedem Fall die tatsächlichen Ergebnisse der Jahre heranziehen, die am Stichtag noch in der Zukunft liegen, wenn diese Jahre bei der Schätzung schon abgelaufen sind oder wenn sich diese Ergebnisse am Stichtag bereits übersehen lassen. Der Reichsfinanzhof hat es gebilligt, daß auch die Ergebnisse von Jahren herangezogen werden, die nach dem Stichtag liegen. Er hat in einem Fall auch noch zwei Jahre nach dem Stichtag berücksichtigt. Er hat das dritte Jahr wegen des weiten Abstandes vom Bewertungsstichtag nicht mehr beachtet.

Enthalten die Bilanzen Verlustvorträge, so hat man zu prüfen, ob sich diese auf die künftigen Erträge auswirken werden. Als Jahresertrag ist grundsätzlich das wirkliche Betriebsergebnis anzusehen. Das ist der körperschaftsteuerliche Gewinn zuzüglich der Einnahmen und abzüglich der Ausgaben, die auf Grund der besonderen Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz geblieben sind, z. B. Einnahmen aus Schachtelbeteiligungen, Ausgaben für Personalsteuern, Aufsichtsratsvergütungen, Zinsen und dergleichen. Man wird oft auch das handelsmäßige Geschäftsergebnis zugrunde legen können. Es kann geringer (z. B. wegen nicht zugelassener Abschreibungen bei der Steuerveranlagung) oder auch höher sein als das steuerliche berichtigte Geschäftsergebnis, z. B. weil früher nicht zu-

gelassene Abschreibungen bei der Steuerveranlagung nachgeholt werden.

6. Tatsächlich erzielter oder ausgeschütteter Gewinn

Es taucht oft die Frage auf, wie man zu verfahren hat, wenn zwischen dem ausgeschütteten und dem tatsächlich erzielten Gewinn ein großer Unterschied besteht. Sind die Ertragsaussichten dann nach dem tatsächlich erzielten oder nach dem ausgeschütteten Gewinn zu beurteilen? Man hat grundsätzlich den tatsächlich erzielten Gewinn zu beachten. Es gibt aber auch Fälle, in denen der ausgeschüttete Gewinn maßgebend sein wird. Hat z. B. die Gesellschaft viele Gesellschafter und hat der einzelne Gesellschafter keinen Einfluß auf die Geschäftsführung, so wird man die Ertragsmöglichkeiten der Anteile nach den ausgeschütteten Gewinnen zu beurteilen haben (VStG Abschnitt 11 Absatz 5). Der ausgeschüttete Gewinn tritt für solche Fälle an die Stelle des wirklichen Betriebsergebnisses (Abschnitt 43 Absatz 4 VStG). Der Ertragswert richtet sich dabei nach den Beträgen, die dem Anteilseigner zufließen.

Wird aber der bilanzmäßige Reingewinn nicht ausgeschüttet, sondern aufgespeichert, so kann man ihn für den Ertragswert verwenden, wenn sonst flüssige Mittel vorhanden sind, um die Aufgaben der Gesellschaft durchführen zu können. Bei Familiengesellschaften und Einmanngesellschaften kommt es grundsätzlich nicht nur auf die ausgeschütteten, sondern auch auf die zurückgehaltenen Gewinne an (VStG Abschnitt 11 Absatz 4). Auch die Bezüge der Familienmitglieder der Gesellschafter (wie Gehalt, Tantiemen, Aufsichtsratsvergütungen, Dienstaufwandsentschädigungen) wirken werterhöhend. Es wird bei dieser Art von Gesellschaften auch kein Abschlag wegen schwerer Verwertbarkeit gemacht. Es gibt bei Einmanngesellschaften in der Regel keinen Paketzuschlag. Es kommt bei Organisationsgesellschaften und Konzerngesellschaften regelmäßig auf den erzielten inneren Gewinn, nicht auf die Ausschüttung an (RFS vom 1. Februar 1940 III 267/38, RStBl 1940 Seite 493).

Das durchschnittliche Geschäftsergebnis, das Ergebnis der wirtschaftlichen Betätigung, ist maßgebend. Eine Bestimmung des Gesellschaftsvertrags, die nur konzernpolitische Bedeutung hat, wird § 10 Absatz 2 Satz 3 ABewG gemäß nicht berücksichtigt. Der Reichsfinanzhof hat in einem solchen Fall einen Abschlag wegen schwerer Veräußerlichkeit abgelehnt (RFS vom 15. Februar 1940 III 258/38, RStBl 1940 Seite 494).

7. Kürzung des wirklichen Betriebsergebnisses aus besonderen Gründen

Die Finanzgerichte haben wiederholt Fälle zu entscheiden gehabt, in denen der hohe Ertrag nur zum Teil auf dem angelegenen Erträgnis des eingelegten Kapitals, zu einem erheblichen Teil aber auf der überragenden Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers beruhte. Die Beteiligten haben in solchen Fällen gefordert, die Ertragsaussichten völlig außer Betracht zu lassen und den Anteilswert nur nach dem Vermögen zu bemessen. Sie haben behauptet, daß das Geschäft mit der Persönlichkeit des Geschäftsführers stehe und falle, daß es ohne ihn überhaupt nicht denkbar sei. Das Finanzgericht hat demgegenüber angenommen, daß der Geschäftsführer-Gesellschafter jederzeit durch einen anderen ebenso tüchtigen oder vielleicht noch tüchtigeren Geschäftsführer ersetzt werden könne. Man müsse sonst die tatsächlich erzielten Erträge auch dann außer Betracht lassen, wenn sie auf der Tüchtigkeit eines Geschäftsführers beruhen, der nicht zu den Gesellschaftern gehört. Man müsse richtigerweise von dem Grundfaß ausgehen, daß ein gutgehendes Geschäft, auch wenn es nur über geringfügige Anlagewerte verfüge, selbstverständlich mehr wert sei als ein weniger gutgehendes, und daß jeder, der ein gutgehendes Geschäft erwerbe, sich mit der Hoffnung trage, daß er es wenigstens mit demselben Erfolg weiter betreiben werde wie der bisherige Inhaber. Das Finanzgericht

hat in einem solchen Fall von den erzielten Gewinnen nichts ausgeschlossen. Es hat jedoch angenommen, ein Käufer der Geschäftsanteile werde bei der Bemessung des Kaufpreises auf die Dauer wohl kaum mit dem hohen Gewinn rechnen. Es hat deshalb bei diesem Betrieb, der nicht auf dem darin arbeitenden Kapital und auf Warenumfäßen, sondern hauptsächlich auf Arbeitsleistungen beruht, den Zinsfaktor von 5,5 v. H. nicht für ausreichend gehalten, sondern einen Zinsfaktor von 10 v. H. angenommen. Es sollte dadurch auch dem Umstand Rechnung getragen werden, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer rund 8000 RM Gehalt über Geschäftskosten bezog.

Beiel nimmt zu dieser Frage in „Steuer und Wirtschaft“ 1940 Spalte 607 eine andere Stellung ein. Er vertritt die Auffassung, der Betriebsgewinn müsse auf die Faktoren untersucht werden, die ihn erzeugt hätten; auf Kapital und Arbeitsleistung. Wenn die Arbeitsleistung bei der Erzielung des Gewinns eine erheblich größere Rolle spiele als das Kapital, so müßten die Gewinne geschätzt und ausgeschlossen werden, soweit sie auf der Arbeitsleistung der leitenden Gesellschafter beruhten.

Es ergeben sich für die Praxis aus einer solchen Behandlung gewisse Schwierigkeiten. Wie soll z. B. der Gewinn behandelt werden, der nicht nur auf der Arbeitsleistung der geschäftsführenden Gesellschafter beruht, sondern auch von der übrigen Gesellschafter erarbeitet worden ist? Jeder Kapitalertrag wird ja im Endergebnis auch das Ergebnis menschlicher Arbeit sein. Wenn man nun wirklich für die Vergangenheit und den Stichtag feststellen könnte, daß der Gewinn überwiegend auf der Arbeitsleistung des Gesellschafters aufgebaut ist, so kann sich das schon bald nach dem Stichtag ändern. Die Ertragsaussichten der Zukunft sind bei der Schätzung zu untersuchen. Es erscheint deshalb fraglich, ob man den Faktor der Arbeitsleistung für die Zukunft berücksichtigen darf. Er erscheint mir als Faktor für die Schätzung als sehr unsicher. Auch Seuffert scheint im Juliheft von „Steuer und Wirtschaft“ 1940 Spalte 631 eine ähnliche Auffassung zu vertreten, wenn er sagt, es bedürfe hier einer verständnisvollen Behandlung des Einzelfalles, man könne allgemeine Grundätze dafür kaum aufstellen. Beiel will seinen Grundfaß übrigens nicht angewandt haben, wenn die Arbeitskraft des Geschäftsführers bereits durch reichliches Gehalt als abgegolten anzusehen ist (Spalten 610 und 611).

Das Berliner Verfahren führt vielleicht dann nicht immer zum Ziel, wenn zwischen dem Vermögen der Gesellschaft und dem steuerlich berechneten Gewinn ein sehr großes Mißverhältnis besteht, wenn also Vermögenswert und Ertragswert sehr stark voneinander abweichen. Es muß in solchen Fällen genau untersucht werden, worauf das Mißverhältnis zurückzuführen ist. Ist der Ertragswert wesentlich höher als der Vermögenswert, so will Ellinger nicht den Mittelwert nehmen. Die Halbierung genüge nicht, weil die Anlage eines hohen Kaufpreises bei geringer Substanz ein Wagnis sei. Er will in solchen Fällen den Vermögenswert stark hervorheben und bei der Bildung des Durchschnitts den Vermögenswert zum Beispiel mit 60 v. H., den Ertragswert aber nur mit 40 v. H. ansetzen. Liegen die Ertragswerte noch höher, so will er beispielsweise den Vermögenswert verdreifachen, den Ertragswert nur einfach nehmen.

Beispiel:

Vermögenswert 1000, Ertragswert 4000. Der Vermögenswert soll dreimal genommen werden, er soll mit 3000, der Ertragswert nur einfach, d. h. mit 4000 angezählt werden. Der Durchschnittswert soll aus der Summe 7000 durch Teilung mit 4 mit 1700 gefunden werden.

Ein Sonderfall muß noch hervorgehoben werden, in dem man wohl kaum den vollen Ertrag zur Bildung des Ertragswerts heranziehen darf. Das ist der Fall, wenn dem Unternehmen aus kriegswirtschaftlichen Erwägungen aufgegeben wird, innerhalb einer bestimmten Zeit eine Betriebsanlage herzustellen und sie aus eigenen Mitteln zu finanzieren. Wenn die Erträge danach gebunden sind, wird man sie für die Ertragsaussichten ausschalten haben oder aber mindestens einen Ab-

schlag vom Durchschnittsertrag bis etwa zu 30 v. H. zulassen müssen (WStGd Abschnitt 11 Absatz 7 a).

8. Normal-Zinssatz

Der normale Zinsfuß von 5,5 v. H. ist von den Vermögensteuerrichtlinien vorgeschrieben worden, weil die Gleichmäßigkeit der Behandlung und eine möglichst einfache Gestaltung der Bewertungsarbeiten es notwendig machen. Dieser Zinsfuß wird auch das Risiko des Anteilseigners genügend berücksichtigen. Das ergibt sich deutlich aus einem Vergleich mit den Zinssätzen, die 1940 in Deutschland gelten:

Vergütung für Spareinlagen	2 1/2 v. H.,
Reichsbankdiskontsatz	3 1/4 v. H.,
Staatskredit, verzinsliche Reichsschatzanweisungen	4 v. H.,
privater Emissionskredit (Pfandbriefe, Industrieobligationen)	4 1/2 bis 5 v. H.,
Hypothekenkredit	4 1/2 bis 5 1/4 v. H.,
Sollzinsen der Banken	6 v. H.

Gegen den Normalzinssatz ist häufig eingewendet worden, er trage den erhöhten Risiko des Stichtags keine Rechnung. Dem muß aber entgegengehalten werden, daß wir in einer Zeit der Zinsenkung leben.

9. Fragen der praktischen Durchführung

- a) Es ist zweckmäßig, wenn die Bewertungsarbeiten bei Finanzämtern mit vielen Fällen an einer Stelle des Amtes durchgeführt werden. Es wird außerdem zweckmäßig sein, wenn für jeden Oberfinanzbezirk ein Finanzamt als Vorort für das Berliner Verfahren bestimmt wird. Das Vorort-Finanzamt soll anderen Finanzämtern, die nicht über eigene hinreichende Erfahrung auf dem Gebiet der Anteilsbewertung verfügen, beratend zur Seite stehen (WStGd Abschnitt 11 Absatz 2).
- b) Es wird zweckmäßig sein, wenn schon bei den Betriebsprüfungen der innere Aufbau in der Finanzierung der Gesellschaft und die inneren Gründe für den Ertrag mehr herausgearbeitet werden, damit die Stellen,

- die sich mit der Bewertung der Anteile zu befassen haben, diese Angaben bereits vorfinden.
- c) Die Gründe für eine Abweichung von Vermögenswert und Ertragswert müssen in jedem Fall sorgfältig erforscht werden.
- d) Die Bewertung ist grundsätzlich erst durchzuführen, wenn der Körperschaftsteuerliche Gewinn für 1939 vorliegt.
- e) Die Beteiligten erleichtern dem Finanzamt seine Aufgabe, wenn sie von sich aus die Fragen, die an sie gerichtet werden, sorgfältig beantworten. Es ist oft festgestellt worden, daß streitige Anteilsbewertungen darauf zurückzuführen waren, daß die Beteiligten sehr unklare Angaben gemacht hatten.
- f) Der Streitwert ist im Anfechtungsverfahren nicht nur nach dem Kapital, das vom Anfechtungskläger vertreten wird, sondern nach dem gesamten Grund- oder Stammkapital zu berechnen (RFS vom 17. Februar 1938 III 363/37, RStBl 1938 Seite 423). Es wird sich immer um hohe Objekte handeln. Es wird deshalb oft angebracht sein, die Rechtsbeschwerde zuzulassen. Das ist auch deswegen erwünscht, weil bei vielen Anteilseignern eine besondere Härte für den einzelnen darin liegen würde, wenn er durch eine Anfechtungsentscheidung gebunden ist, die gegen einen anderen Anfechtungskläger ergangen ist.
- g) Es ist nichts dagegen einzunwenden, daß in dem Verfahren über die Anteilsbewertung von den Beteiligten Gutachten eingeholt werden. Man muß aber bei der Beurteilung der Gutachten recht genau sein. Sie weichen oft stark voneinander ab. Sie verlangen auch oft, daß zum Vergleich die börsengängigen Papiere des gleichen Geschäftszweigs herangezogen werden. Der Reichsfinanzhof hat einen solchen Vergleich mit börsengängigen Papieren grundsätzlich abgelehnt.
- h) Es kann abschließend gesagt werden, daß in der Praxis das Berliner Verfahren viel weniger Streitigkeiten hervorruft, als im allgemeinen angenommen wird. Die Rechtsmittel stehen zur Zahl der Fälle in einem sehr niedrigen Verhältnis.

Die Verjährung im Steuerrecht Von Regierungsrat Dr. Kapp, Lehrer an der Reichsfinanzschule Thorn

Inhalt:

- 1. Die Verjährung im bürgerlichen Recht und im Steuerrecht,
- 2. Beginn der Verjährung,
- 3. Verjährungsfrist bei Steuern und bei den übrigen Ansprüchen,
- 4. Verjährungsfrist bei hinterzogenen Beträgen,

- 5. Hemmung der Verjährung,
- 6. Unterbrechung der Verjährung,
- 7. Unterbrechung der Verjährung durch die Betriebsprüfung,
- 8. Verjährung gegenüber dem für eine Steuerschuld Haftenden.

1. Die Verjährung im bürgerlichen Recht und im Steuerrecht

Die Verjährung dient der allgemeinen Rechtssicherheit und dem Schutz des Schuldners. Sie will verhindern, daß der Gläubiger gegen den Schuldner noch Ansprüche erhebt, wenn für diesen die Möglichkeit, sich dieser Ansprüche zu erwehren, mit Rücksicht auf die Länge der Zeit seit der Entstehung des Anspruchs nicht oder nicht mehr in vollem Umfang besteht. Dieser Grundgedanke gilt in gleicher Weise für das private Recht wie für das öffentliche Recht.

Die Verjährung ist aber trotz dieses auch im Steuerrecht geltenden Grundgedankens im Steuerrecht anders als im bürgerlichen Recht geregelt. Der bürgerlich-rechtlich Verpflichtete ist § 222 Absatz 1 BGB gemäß nach der Vollendung der Verjährung berechtigt, die Leistung zu verweigern. Das bürgerliche Recht gewährt dem Schuldner eine Einrede, ein Leistungsverweigerungsrecht. Der Schuldner muß sich auf die Verjährung ausdrücklich berufen, wenn er ihre Vorteile in Anspruch nehmen will. Die Verjährung im Steuerrecht hat die Wirkung, daß der Steueranspruch mit seinen Nebenansprüchen erlischt (§ 148 AO). Die Verjährung ist im Steuerrecht von Amts wegen zu berücksichtigen. Der Nichtablauf der Verjährungsfrist ist eine Verfahrensvoraussetzung, die in jeder Lage des Verfahrens zu prüfen ist (RFS Band 27 S. 244).

Es besteht zwischen bürgerlichem Recht und Steuerrecht aber insoweit Übereinstimmung, als auch im Steuerrecht Zahlungen auf einen verjährten Anspruch nicht zurückgefordert werden können (§ 222 Absatz 2 BGB; § 148 Satz 2 AO).

Das Reichsgericht hat neben der gesetzlich geregelten Verjährung für einzelne Rechtsgebiete, insbesondere für das Aufwertungsrecht und das Arbeitsrecht, eine Verwirkung von Ansprüchen anerkannt. Danach sind Ansprüche auch außerhalb der Verjährungsfrist durch Nichtgeltendmachung während eines längeren Zeitraums unter besonderen Voraussetzungen verwirkt (Hinweis auf § 242 BGB). Diese Verwirkung hat im Steuerrecht keine Geltung. Die Unterlassung der Steueranforderung würde das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 1 StAnpG) verletzen und dem einzelnen geschwindige Vorteile gewähren (RStBl 1935 S. 1109; 1937 S. 433; DStZ 1937 S. 411).

2. Beginn der Verjährung

Die Verjährung beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist (§ 145 Absatz 1 AO). Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft (§ 3 Absatz 1 StAnpG). Sie entsteht bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die

veranlagte Steuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, bei der Vermögensteuer und bei der Grundsteuer mit Beginn des Kalenderjahres, in das der Beginn des Rechnungsjahres fällt, für das die Steuer erhoben wird (Hinweis auf RStBl 1936 S. 115), bei der Gewerbesteuer mit Beginn des Rechnungsjahres, für das die Steuer erhoben wird, bei der Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (§ 3 Absatz 5 StAbpG). Sonderregelungen gelten für die Erbschaftsteuer, die Wechselsteuer, die Grunderwerbsteuer und bei vorläufigen Steuerfestsetzungen (§ 145 Absatz 3, § 225 Satz 3 AO).

Die Verjährung beginnt bei Zahlungsaufschub oder Stundung oder Sicherheitsleistung erst mit Ablauf des Jahres, in dem der Zahlungsaufschub oder die Stundung abgelaufen oder die Sicherheit erloschen ist (§ 145 Absatz 2 AO). Der Anspruch verjährt bei hinterzogenen Steuern nicht, bevor die Strafverfolgung und Strafvollstreckung verjährt sind (§ 145 Absatz 2 Satz 2, § 419 AO, § 66 u. f. StrGB).

Die Strafverfolgungsverjährung verhindert die Verfolgung einer strafbaren Handlung. Die Verjährungsfrist ist um so länger, je höher die angedrohte Strafe ist (§ 67 StrGB). Die Strafverfolgung von Steuerergehen verjährt in fünf Jahren (§ 419 AO). Die Verjährung beginnt mit dem Tage, an dem die Handlung begangen ist, ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt des eingetretenen Erfolges (§ 67 StrGB, § 391 AO). Eine Sonderregelung gilt für Steuerergehen, die die Wechselsteuer betreffen (§ 419 Absatz 3 AO). Bei einem fortgesetzten Delikt beginnt die Verjährung mit der letzten Fortsetzungshandlung. Wegen der Unterbrechung der Strafverfolgungsverjährung Hinweis auf § 68 StrGB, § 391, § 419 Absatz 2 AO.

Die Strafvollstreckungsverjährung verhindert die Vollstreckung einer bereits rechtskräftig erkannten Strafe. Die Länge der Verjährungsfrist ist ebenso wie bei der Strafverfolgungsverjährung von der Höhe der Strafe abhängig. Es entscheidet hier aber nicht die angedrohte Strafe, sondern die im Urteil verhängte Strafe. Die Vollstreckung rechtskräftig erkannter Strafen verjährt, wenn auf Gefängnis bis zu zwei Jahren oder auf Geldstrafe von mehr als 150 RM erkannt ist, in fünf Jahren, wenn auf Geldstrafe bis zu 150 RM erkannt ist, in zwei Jahren. Die Verjährung beginnt mit dem Tage, an dem das Urteil rechtskräftig geworden ist (§ 70 StrGB und § 391 AO). Die Vollstreckung einer wegen derselben Handlung neben einer Freiheitsstrafe erkannten Geldstrafe verjährt nicht früher als die Vollstreckung der Freiheitsstrafe (§ 71 StrGB, Hinweis auf § 396 Absatz 1 AO). Wegen der Unterbrechung der Strafvollstreckungsverjährung Hinweis auf § 72 StrGB.

3. Verjährungsfrist bei Steuern und bei den übrigen Ansprüchen

Die Verjährungsfrist beträgt bei Böllen und Verbrauchsteuern ein Jahr, bei der Grundsteuer drei Jahre, bei den Ansprüchen auf die übrigen Steuern fünf Jahre, sie läuft bei hinterzogenen Beträgen ohne Rücksicht auf die Steuerart zehn Jahre. Die übrigen Ansprüche verjähren in einem Jahr (§ 144 AO).

Der Begriff „Steuer“ ergibt sich aus § 1 AO (Hinweis auf Barske, Band 9 der Bücherei des Steuerrechts, S. 15 u. f.). Die Aufbringungsumlage ist hinsichtlich der Verjährung den „übrigen Steuern“ im Sinn des § 144 AO gleichzustellen. Die Verjährungsfrist beträgt demgemäß fünf Jahre (RStBl 1932 S. 992).

Die Vermögensabgabe, die den Juden durch die Verordnung vom 12. November 1938 auferlegt wurde, ist keine Steuer. Ihr Zweck war nicht die Erhöhung der Reichseinnahmen, sondern die Sühne für die Mordtat an vom Rath (Hinweis auf Barske, Band 9 der Bücherei des Steuerrechts, S. 19). Sie gehört deshalb zu den „übrigen Ansprüchen“ im Sinn des § 144 Satz 2 AO und verjährt in einem Jahr.

Auch die Ansprüche, die sich aus den Ungehorsamsfolgen (§ 95 AO) ergeben, unterliegen als steuerliche Ansprüche der einjährigen Verjährung. Die für die Steuern vorgesehene Verjährungsfrist findet auf sie keine Anwendung, soweit sie selbständig neben den Steueransprüchen treten. Eine derartige Selbständigkeit besteht für die Zwangsmittel und die Sicherungsgelder. Anders ist es dagegen bei den Ungehorsamsfolgen, die sich als Nebenleistungen des Steueranspruchs darstellen, nämlich bei dem Verspätungszuschlag und dem Säumniszuschlag. Diese verjähren als Nebenleistungen mit der Verjährung des Steueranspruchs selbst (§ 148 AO). Wegen der Einzelheiten Hinweis auf Barske in DStZ 1939 S. 851 (815) und auf Grober in DStZ 1937 S. 301 (283).

Die Einheitsbewertung, die lediglich die Grundlage für die Festsetzung von Steueransprüchen bildet, unterliegt keiner selbständigen Verjährung. Die Feststellung des Einheitswertes ist jedoch unzulässig, wenn alle auf ihr beruhenden Steuern verjährt sind und deshalb der Einheitswert keine steuerliche Bedeutung mehr hat (RStBl 1936 S. 115). Der RStB hat diesen Grundsatz auch auf die einheitliche Gewinnfeststellung § 215 Absatz 2 AO gemäß angewendet. Die Feststellung des einheitlichen Gewinns ist danach unzulässig, wenn die in Betracht kommenden Einkommensteuern und Gewerbesteuern bereits verjährt sind (RStBl 1937 S. 1209, DStZ 1938 S. 44).

4. Verjährungsfrist bei hinterzogenen Beträgen

Die zehnjährige Verjährungsfrist bei hinterzogenen Beträgen ist in der Praxis von besonderer Bedeutung. Hinterzogene Beträge im Sinn des § 144 AO sind nur solche verkürzte Steuerbeträge, die von dem Steuerpflichtigen vorsätzlich hinterzogen sind. Es muß deshalb zur Annahme der längeren Verjährungsfrist von zehn Jahren bestimmt festgestellt werden, daß der Steuerpflichtige sich wegen der verkürzten Steuer einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung im Sinn des § 396 AO schuldig gemacht hat. Es genügt nicht die Feststellung oder das Einräumen der Möglichkeit, daß die Steuerverkürzung nur auf Fahrlässigkeit beruht (RStBl 1937 S. 388, DStZ 1937 S. 462). „Die Feststellung, der Steuerpflichtige, ein Handwerksmann, könne sich bei seiner Geschäftstätigkeit und seinem Unternehmergeist über die Höhe seiner Einkünfte nicht im unklaren gewesen sein, auch sei der Umstand, daß die angegebenen Einkünfte ganz oder erheblich von den wirklichen Erträgen des Unternehmens abgewichen seien, nicht mit Unwissenheit zu entschuldigen, vielmehr müsse eine vorsätzliche Hinterziehung der Einkommensteuer angenommen werden, ist ausreichend“ (RStBl 1938 S. 467).

Die Verlängerung der Verjährung wegen Hinterziehung von Steuern setzt voraus, daß während des Laufes der Verjährung Steuern noch hinterzogen wurden, d. h. ihre Verkürzung dem Finanzamt infolge Steuerunehrlichkeit des Pflichtigen unbekannt war. Das ist nicht mehr der Fall, sobald der ganze Sachverhalt dem Finanzamt bekannt war, das Finanzamt aber von einer Besteuerung abgesehen hat (RStBl 1938 S. 513).

Es gibt Fälle, in denen der Steuerpflichtige jahrelang unrichtige Steuererklärungen abgegeben und dadurch Steuern hinterzogen hat. Es ist in diesen Fällen von Bedeutung, ob die einzelnen Hinterziehungsfälle als einheitliche, in Fortsetzungszusammenhang stehende Handlung anzusehen sind. Das Reichsgericht stellt in der Entscheidung vom 28. Januar 1937 (RStBl 1937 S. 314) darauf ab, ob eine auf einen tatbestandsmäßigen Erfolg in möglichst weitem Umfang durch Anwendung mehrerer Mittel gerichtete einheitliche Willensrichtung gegeben ist, durch die die einzelnen Tatbestände innerlich miteinander verbunden sind. Ein solcher einheitlicher Voratz und damit eine fortgesetzte Steuerhinterziehung wird in dem Fall, in dem ein Steuerpflichtiger jahrelang unrichtige Steuererklärungen abgegeben und dadurch Steuern verkürzt hat, anzunehmen sein (Hinweis auf DStZ 1937 S. 412). Die Verjährung beginnt im Fall der fortgesetzten Steuerhinter-

ziehung erst mit Ablauf des Jahres, in dem die letzte Teilhandlung, also die Abgabe der letzten unrichtigen Steuererklärung begangen ist.

Die Frage, ob eine Steuerhinterziehung vorliegt, haben die Steuerbehörden unabhängig von einem Strafverfahren zu beantworten. Die zehnjährige Verjährungsfrist kann auch dann in Betracht kommen, wenn überhaupt kein Strafverfahren eingeleitet war (MfS Band 26 S. 210; RStBl 1940 S. 865). Wenn aber ein Strafverfahren i. d. W. besteht, dann kann es sich unter Umständen für die Finanzbehörde empfehlen, die Entscheidung des ordentlichen Gerichts über die Straffrage abzuwarten. Die Entscheidung des MfS vom 8. Juli 1938 (RStBl 1938 S. 739) enthält zu dieser Frage die folgenden Ausführungen:

„Die Reichsabgabenordnung sieht für gewisse Fälle lediglich eine Bindung der Strafgerichte an die Entscheidungen der Steuergerichte vor (§ 468 AO). Dagegen sind die Steuerbehörden an die Feststellungen der Strafgerichte auch da, wo über rein strafrechtliche Fragen zu entscheiden ist, nicht gebunden; sie entscheiden vielmehr in den Fällen, in denen steuerrechtliche Folgen an einen strafrechtlichen Tatbestand geknüpft sind, auch über die strafrechtliche Seite selbständig (MfS Band 13 S. 63, 66, Band 26 S. 210, Band 30 S. 210, 214, RStBl 1932 S. 281, RStBl 1932 S. 490). Mit den Entscheidungen der Strafgerichte in Widerspruch stehende Entscheidungen der Steuergerichte, die sich aus dieser Rechtslage ergeben, müssen ebenso hingenommen werden, wie mit den Entscheidungen der Steuerbehörden oder Steuergerichte in Widerspruch stehende Entscheidungen der Strafgerichte über strafrechtliche Fragen, wenn die Strafgerichte ohne Vorentscheidung nach § 468 AO entschieden haben (Reichsgericht Strafsachen Band 60 S. 244, 246). Damit soll aber nicht gesagt sein, daß die Steuerbehörden über strafrechtliche Fragen in allen Fällen ohne Rücksicht auf ein daneben hergehendes Strafverfahren entscheiden sollen. § 1 StAnpG verpflichtet die Steuerbehörden, eine Zwiespältigkeit in der Rechtsprechung zwischen Steuerbehörden und Strafgerichten nach Tunlichkeit zu vermeiden. Die Steuerbehörden werden deshalb in geeigneten Fällen das Besteuerungsverfahren auszusetzen bzw. eine Vorentscheidung über Grund und Höhe des Steueranspruchs ohne Rücksicht auf die Verjährungsfrage zu treffen haben, bis über die Straffrage von dem zuständigen Gericht entschieden ist (RStBl 1938 S. 267). Ob und wann ein solcher Fall gegeben ist, haben die Steuerbehörden nach ihrem pflichtgemäßem Ermessen zu beurteilen; es ist nirgends vorgeschrieben, daß sie immer und unter allen Umständen gebunden wären, den Ausgang eines Strafverfahrens abzuwarten, das für die Entscheidung in einer Steuerfrage von Bedeutung sein kann. Das sollte auch nicht mit der in RStBl 1937 S. 739 veröffentlichten Entscheidung gesagt werden.“ (Hinweis auch auf RStBl 1938 S. 555.)

RStBl 1937 S. 739:

„Das Steuergericht hat keine Entscheidung auf die Entscheidung und die Höhe des Steueranspruches zu beschränken, wenn sowohl die Entstehung eines Steueranspruches bestritten als auch dessen Erlöschen wegen Verjährung geltend gemacht ist, und wenn weiter die Verjährung davon abhängt, ob eine Steuerhinterziehung vorliegt, wegen deren ein gerichtliches Strafverfahren i. d. W. schwebt.“

5. Hemmung der Verjährung

Die Verjährung ist in ihrem Ablauf gehemmt, solange die Ansprüche innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht verfolgt werden können (§ 146 AO). Unter höherer Gewalt sind Naturereignisse und andere unabwehrbare Zufälle zu verstehen. Der Eintritt eines solchen Ereignisses hat nur innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist Bedeutung. Ist das Ereignis vorher eingetreten und auch mit seinen Folgen wieder beseitigt, so bleibt die Verjährung unberührt. Die Verjährungsfrist wird um den gleichen Zeitraum, in dem die Hemmungsgründe bestanden haben, verlängert (Hinweis auf Barske in Band 9 der Bücherei des Steuerrechts S. 105).

6. Unterbrechung der Verjährung

Die Verjährung wird § 147 AO gemäß unterbrochen durch Zahlungsaufschub, durch Stundung, durch jede Anerkennung des Zahlungspflichtigen, durch eine schriftliche Zahlungsaufforderung

und durch jede Handlung, die das zuständige Finanzamt zur Feststellung des Anspruchs oder des Verpflichteten vornimmt. Die Unterbrechung beseitigt die bisherige Verjährung. Es beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem die Unterbrechung ihr Ende erreicht hat, eine neue Verjährung (§ 147 Absatz 3 AO).

Die Auslegung der Worte „durch jede Handlung, die das zuständige Finanzamt zur Feststellung des Anspruchs oder des Verpflichteten vornimmt“ spielt in der Praxis der Finanzämter eine große Rolle. Es ist zu dieser Frage eine umfangreiche Rechtsprechung des MfS ergangen.

Die Handlung, die die Verjährung unterbricht, muß einen bestimmten Steuerfall betreffen. Eine Rückfrage, die das Finanzamt vor der Veranlagung an den Steuerpflichtigen richtet, um das Einkommen zu ermitteln, ist deshalb eine Unterbrechungshandlung (RStBl 1933 S. 7). Es ist nicht erforderlich, daß die Handlung an den Steuerpflichtigen selbst gerichtet ist. Die Steuerstelle kann z. B. zur Erforschung eines bestimmten Steuerfalls eine beliebige Stelle um eine ihrer Meinung nach erhebliche Auskunft ersuchen. Auch dadurch wird die Verjährung unterbrochen. Eine Unterbrechungshandlung ist in einem solchen Fall nur dann nicht gegeben, wenn sich aus dem Inhalt der vorgenommenen Handlung ergibt, daß sie ausschließlich gegen eine bestimmte andere Person gerichtet war (RStBl 1932 S. 322, 504). Es genügt z. B. die Anfrage bei der Polizeibehörde nach dem Wohnsitz oder Aufenthalt des Steuerpflichtigen (Hinweis auf Barske in DStZ 1938 S. 662).

Eine Handlung im Sinn des § 147 AO ist in der Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung zu erblicken (RStBl 1934 S. 52, 1934 S. 1101: Zusendung eines Steuerklärungsvordrucks). Ein Steuerbescheid ist im Hinblick auf die in ihm enthaltene Zahlungsaufforderung ebenfalls eine Unterbrechungshandlung im Sinn des § 147 AO (RStBl 1935 S. 649). Die Anforderung eines Steuerbetrags in einem Steuerbescheid unterbricht die Verjährung aber nur in Höhe der angeforderten Steuer. Sie läßt die Verjährung nachträglich anzufordernder Beträge unberührt (RStBl 1935 S. 649). Ein Steuerbescheid verliert seine Unterbrechungswirkung nicht dadurch, daß er aufgehoben wird (RStBl 1934 S. 28, 42). Auch eine unzulässige Berichtigungsveranlagung unterbricht die Verjährung (RStBl 1934 S. 1101).

Es kommen als Handlung im Sinn des § 147 AO auch die folgenden Maßnahmen in Betracht:

Pfändung (RStBl 1936 S. 648),

zwangsweise erwirkte Sicherheitsleistung (RStBl 1935 S. 1556) und

die dem Steuerpflichtigen bekannt gegebene Aussetzung der Vollziehung (RStBl 1934 S. 31).

Handlungen der Rechtsmittelbehörden unterbrechen die Verjährung nur hinsichtlich des zu entscheidenden bestimmten Steuerfalls und der diesem zugrunde liegenden Steueransprüche (RStBl 1939 S. 650).

Die Übersendung des Steuerbescheides an beide zusammenzubenanlagende Ehegatten unterbricht die für die gesamtschuldnerisch haftende Ehefrau laufende Verjährungsfrist. Es ist dabei belanglos, daß der Steuerbescheid bei der Zustellung dem Ehemann allein ausgehändigt wurde (RStBl 1938 S. 186). Hinweis auf Zißlaff in DStZ 1938 S. 514.

7. Unterbrechung der Verjährung durch die Betriebsprüfung

Die Betriebsprüfung ist regelmäßig eine zur Feststellung der Steueransprüche vorgenommene Handlung. Es wird deshalb durch die Betriebsprüfung die laufende Verjährung unterbrochen.

Es genügt, daß die Betriebsprüfung vor Ablauf der Verjährungsfrist begonnen wird. Es ist unerheblich, ob die Feststellungen der Betriebsprüfung noch innerhalb der Verjährungsfrist getroffen werden. Es ist auch

einerlei, wann der Steuerpflichtige von derartigen Feststellungen Kenntnis erhält. Und es kommt auch nicht darauf an, daß die Auswirkungen der Betriebsprüfung für den Steuerpflichtigen sofort erkennbar sind (RStBl 1934 S. 32). Der RFG geht in der Entscheidung vom 27. Juni 1939 (RStBl 1939 S. 842) noch einen Schritt weiter. Es genügt nach dieser Entscheidung schon der Auftrag des Finanzamts zur Vornahme einer Betriebsprüfung. Die Verjährung wird durch den Prüfungsauftrag auch insoweit unterbrochen, als der Auftrag nicht ausgeführt ist (Hinweis auch auf Benning in DStZ 1939 S. 821).

Die Beurteilung der Frage, in welchem Umfang die Betriebsprüfung die Verjährung unterbricht, hängt von der Ausdehnung des Prüfungsauftrags ab. Der Prüfungsauftrag erstreckt sich regelmäßig auf die Nachprüfung bestimmter Jahre und bestimmter Steueransprüche. Die auf Grund eines derartigen Auftrags durchgeführte Betriebsprüfung unterbricht dann alle in dem Auftrag bezeichneten Steueransprüche (RStBl 1937 S. 587, Hinweis auch auf RStBl 1937 S. 112 und für die Körperschaftsteuer auf RStBl 1937 S. 91). Die Verjährung der Vermögensteuer wird durch eine Betriebsprüfung, die die Ermittlung des Vermögens vom Feststellungszeitpunkt oder Veranlagungszeitpunkt zum Gegenstand hat, auch dann unterbrochen, wenn aus dem Buchprüfungsbericht nicht hervorgeht, daß die Buchprüfung gerade mit Rücksicht auf die Einheitsbewertung und auf die Vermögensteuer vorgenommen worden ist (RStBl 1936 S. 115).

Der Prüfungsauftrag lautet oft ganz allgemein auf die „Vornahme einer Betriebsprüfung im Sinn des § 162 Absatz 10 AO“ ohne ausdrückliche Beschränkung auf bestimmte Steuerabschnitte und Steueransprüche. Es kommt in solchen Fällen auf die näheren Umstände an. Würde man einem solchen allgemein gehaltenen Prüfungsauftrag die Wirkung beimessen, alle noch nicht verjährten Steuern zu unterbrechen, so könnte das Finanzamt von Steuerpflichtigen, bei denen alle drei Jahre eine Buchprüfung § 162 Absatz 10 AO gemäß stattfindet, ohne zeitliche Begrenzung für die Vergangenheit auch solche Steuern nachfordern, die es ursprünglich gar nicht erheben wollte und mit denen der Steuerpflichtige nicht mehr gerechnet hat. Das würde jedoch, wie die Entscheidung vom 19. November 1936 (RStBl 1936 S. 1171) hervorhebt, dem Zweck der Verjährung widersprechen; denn diese will zeitlich unbefristete, den Steuerpflichtigen meist übermäßig belastende Nachforderungen gerade vermeiden. Der Grundsatz der Richtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung muß insoweit zurücktreten. Der allgemein gehaltene Prüfungsauftrag in Verbindung mit der gesetzlichen Vorschrift, daß sich die Prüfung auf alle steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu erstrecken habe (§ 162 Absatz 10 AO), würde zwar eine so weitgehende Auslegung zulassen. Es gilt aber auch für das Steuerrecht die Bestimmung des § 133 BGB (§ 1 Absatz 3 StAnpG). Es ist danach bei der Auslegung von Willenserklärungen der wirkliche Wille zu erforschen. In dem der Entscheidung vom 27. Juni 1939 (RStBl 1939 S. 842) zugrunde liegenden Fall waren dem Prüfungsauftrag die Akten, die die Aufbringungsleistungen betreffen, beigelegt. Daraus geht hervor, daß das Finanzamt die Absicht hatte, auch die Verhältnisse, die die Aufbringung betreffen, prüfen zu lassen. Der Prüfungsauftrag hat demgemäß auch die Verjährung der Aufbringungsleistungen rechtswirksam unterbrochen.

Der der Entscheidung vom 19. November 1936 zugrunde liegende Fall war insofern anders gelagert, als dort in dem Prüfungsauftrag von den Aufbringungsleistungen nichts bemerkt war. Es konnte deshalb in diesem Fall für die Auslegung des Prüfungsauftrags nur das spätere Verhalten des Finanzamts berücksichtigt werden. Es spielte insoweit eine erhebliche Rolle, daß das Finanzamt den Prüfer, der in seinem Bericht von den Aufbringungsleistungen nichts erwähnt hatte, nicht zu einer Ergänzung seines Berichts aufgefordert hatte. Der RFG hat deshalb

angenommen, daß eine Unterbrechung der Verjährung hinsichtlich der Aufbringungsleistungen durch den Prüfungsauftrag nicht eingetreten sei.

Allgemeine Maßnahmen, wie die Inanspruchnahme einer Betriebsprüfung, die Aufnahme eines Betriebes in eine Verjährungsliste und die Ankündigung an den Steuerpflichtigen, daß in nächster Zeit eine Prüfung wegen des bestimmten, für die Verjährung in Betracht kommenden Jahres vorgenommen werden solle, vermögen die Verjährung nicht zu unterbrechen (RStBl 1933 S. 7, Hinweis auch auf Benning in DStZ 1939 S. 820).

Eine Betriebsprüfung unterbricht die Verjährung nur gegenüber demjenigen, gegen den sie gerichtet ist. Die mit dem Firmeninhaber zusammenveranlagten Personen gehören zu den Personen, gegen die die Betriebsprüfung richtet (RStBl 1937 S. 387, 1102). Hinweis auf Ziblaff in DStZ 1938 S. 514.

8. Verjährung gegenüber dem für eine Steuerschuld Haftenden

Es sind oft mehrere Personen zur Zahlung einer Steuer als Steuerschuldner oder als für die Steuerschuld Haftende verbunden. Die Verjährungsfrist läuft in diesen Fällen grundsätzlich gegen jede von ihnen gesondert (RStBl 1936 S. 549). Das gilt grundsätzlich auch für die zehnjährige Verjährungsfrist. Die für hinterzogene Beträge geltende zehnjährige Verjährungsfrist läuft regelmäßig nur dann, wenn die für die Steuer in Anspruch genommene Person sich selbst der Hinterziehung schuldig gemacht hat. Wegen der Haftung des Erben für durch den Erblasser hinterzogene Steuern Hinweis auf RStBl 1934 S. 918, § 8 Absatz 1 StAnpG und Grober in DStZ 1937 S. 301. Eine die Verjährung unterbrechende Handlung wirkt demgemäß auch nur gegen den, gegen den sie gerichtet ist. Diese Grundsätze sind aber nach der Rechtsprechung des RFG nicht ausnahmslos anwendbar.

Die erste Ausnahme betrifft die Fälle des § 111 AO. Wenn sich jemand bei Erfüllung seiner Steuerpflichtungen eines Vertreters oder Bevollmächtigten bedient oder durch einen Vertreter handelt, muß er die Handlungen des Bevollmächtigten oder Vertreters steuerlich gegen sich gelten lassen (Hinweis auf § 102 Absatz 2 AO, § 164 BGB). Es gehört zu diesen Handlungen auch die Abgabe der Steuererklärung. Der Vertretene muß deshalb die in der Abgabe der Steuererklärung liegende Steuerhinterziehung seines Vertreters so gegen sich gelten lassen, als wäre es seine eigene Hinterziehungshandlung. Es greift zum Beispiel, wenn der Geschäftsführer einer GmbH für die GmbH vorsätzlich unrichtige Steuererklärungen abgegeben hat, auch gegen die GmbH die zehnjährige Verjährungsfrist Platz (RStBl 1938 S. 595, DStZ 1938 S. 1071, Barske in DStZ 1938 S. 662, Hinweis auch auf § 416 AO).

Die andere Ausnahme betrifft die Fälle des § 109 AO. Wenn der alleinige gesetzliche Vertreter eines Vereins und der persönlich in Anspruch Genommene dieselbe Person sind, muß jede Unterbrechungshandlung gegen den Verein auch als Unterbrechungshandlung gegen den Haftenden angesehen werden. Eine andere Beurteilung würde eine rein formalistische sein und der Beurteilung von Tatbeständen § 1 Absatz 3 StAnpG gemäß nicht gerecht werden (RStBl 1939 S. 325). Der RFG läßt es in dieser Entscheidung dahingestellt, ob der Grundsatz des gesonderten Laufes der Verjährungsfrist in den Fällen des § 109 AO überhaupt anwendbar ist, und ob es nicht dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift entspreche, daß die Verjährung des Haftungsanspruchs nach § 109 AO nicht vor Verjährung des Steueranspruchs selbst eintreten könne.

Der neben dem Steuerpflichtigen Haftende ist § 149 AO gemäß unabhängig von dem Ablauf der gegen ihn laufenden Verjährungsfrist befreit, wenn der Anspruch gegen den Steuerpflichtigen verjährt ist. Das gilt jedoch nicht, wenn dem Haftenden selbst eine Steuerhinterziehung zur Last fällt. Die Haftung bleibt nach der Rechtsprechung des RFG darüber hinaus aber auch dann bestehen, wenn

der Haftungsanspruch gegen den Haftenden bereits durch Haftungsbeleid geltend gemacht und nicht verjährt ist. Es entfällt dann das den Verjährungsvorschriften zugrunde liegende Schutzbedürfnis des Haftenden, von der Geltendmachung veralteter Steueransprüche verschont zu

werden (RStBl 1936 S. 549). § 149 AO bezieht sich deshalb nur auf den Fall, daß der Steueranspruch gegen den Steuerschuldner verjährt und der Haftungsanspruch gegen den Haftenden vor Eintritt dieser Verjährung noch nicht geltend gemacht worden ist.

§ 34 Absatz 2 Ziffern 1 und 3 EStG in der neuesten Rechtsprechung

des Reichsfinanzhofs Von Regierungsrat Dr. Gantenberg, Lehrer an der Reichsfinanzschule Bodenbach

Inhalt:

1. Grundsätzliches,
2. Die bisherige Praxis zu § 34 Absatz 2 Ziffer 1 EStG,
3. Die bisherige Praxis zu § 34 Absatz 2 Ziffer 3 EStG,
4. Die Auslegung des § 34 Absatz 2 Ziffer 1 und Ziffer 3 durch die neueste Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs,
5. Ergebnis.

1. Grundsätzliches

Die Vorschrift des § 34 EStG ist aus Billigkeits-erwägungen in das Gesetz aufgenommen worden. Ohne diese Vorschrift wäre es nicht möglich, bestimmte außerordentliche einmalige Einkünfte von der Progression des Steuertarifs auszunehmen.

§ 2 EStG gemäß bemißt sich die Steuer nach dem Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahrs bezogen hat. § 34 EStG verhindert, daß bei bestimmten einmaligen Einkünften durch die Staffelung des Tarifs der Steuerpflichtige allzu stark belastet wird.

Unter § 34 EStG fallen nach Sinn und Zweck der Vorschrift jedoch nur solche Einkünfte, die an die Stelle einer Vielzahl von Einnahmen getreten sind. Diese würden sich sonst auf einige Kalenderjahre verteilt haben. Sie würden infolge der Zusammenballung in einem Jahr zu einer unverhältnismäßig hohen Staffelung des Steuerfußes führen. Hinweis auf RStBl 1939 Seite 1080 Nr 1141, 1940 Seite 12 Nr 14 und Weder in DStZ 1940 Nr 23 Seite 265 u. f.

Dieser Grundgedanke des § 34 Absatz 1 EStG ist allerdings nicht in vollem Umfang in der Fassung des Gesetzes verwirklicht worden. Es sind nämlich nur einzelne steuerliche Zuflüsse ganz bestimmter Art begünstigt. Diese sind im § 34 Absatz 2 EStG erschöpfend aufgezählt.

Der Anwendungsbereich des § 34 EStG berengt sich weiter dadurch, daß § 34 grundsätzlich nicht gilt, soweit Einkünfte als Gewinn ermittelt werden. Nur auf Veräußerungsgewinne im Sinn der §§ 14, 16, 17 und 18 Absatz 3 EStG kann § 34 Absatz 2 Ziffer 2 EStG gemäß der Billigkeitsvorschrift des § 34 Abs. 1 EStG angewendet werden. Hinweis auf RStBl 1937 Seite 1094 und 1940 Seite 601.

Die folgenden Ausführungen befassen sich nur mit einem Ausschnitt aus dem § 34 EStG, nämlich mit den Tatbeständen des § 34 Absatz 2 Ziffern 1 und 3 EStG und mit der Auslegung, die diese in der neuesten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs erfahren haben.

2. Die bisherige Praxis zu § 34 Absatz 2 Ziffer 1 EStG

Die Vorschrift des § 34 Absatz 2 Ziffer 1 EStG beschränkt sich auf die Einkunftsarten des § 18 EStG (selbständige Arbeit) und des § 19 EStG (nichtselbständige Arbeit). Bei den Einkunftsarten des § 2 Absatz 3 Ziffern 5 bis 7 EStG ist die durch die Vorschrift geforderte Tätigkeit begrifflich nicht denkbar. § 34 Absatz 2 Ziffer 1 EStG gemäß zählen zu den außerordentlichen Einkünften im Sinn des Absatzes 1 „Einkünfte, die die Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehrere Jahre erstreckt“.

Die bisherige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und die Verwaltungsübung forderten eine klar abgrenzbare Sondertätigkeit, wenn der Tatbestand des § 34 Absatz 2 Ziffer 1 EStG als erfüllt angesehen werden sollte. Die Einkünfte mußten eine Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich auf mindestens zwei Kalenderjahre erstreckte und länger als zwölf Monate dauerte. Hinweis auf RStBl 1931 Seite 318. Streitfragen, die den Reichsfinanzhof immer wieder be-

schäftigt haben, waren dabei insbesondere die Fragen, inwieweit Gehaltsnachzahlungen oder Vorzuschußzahlungen bei Arbeitnehmern und inwieweit Gebühren für Konkursverwaltungen und Testamentsvollstreckungen bei Rechtsanwälten § 34 Absatz 2 Ziffer 1 EStG gemäß besteuert werden konnten oder nicht.

Der Reichsfinanzhof hat es bislang in ständiger Rechtsprechung abgelehnt, auf Gehaltsnachzahlungen den § 34 EStG anzuwenden. Hinweis auf RStBl 1935 Seite 1196, 1938 Seite 79 und 1939 Seite 345. Die Tätigkeit eines Angestellten ist etwas Einheitliches. Aus ihr kann nicht ein Teil als Sondertätigkeit ausgeschieden werden. Dabei darf die Möglichkeit, solche Zahlungen bei Arbeitnehmern unter Umständen § 40 EStG und § 35 EStG gemäß zu behandeln, nicht zu dem Schluß führen, damit könne für das Veranlagungsverfahren auch ohne weiteres § 34 EStG angewendet werden. Sachlich und förmlich handelt es sich um durchaus verschiedene Vorschriften. Hinweis auf RStBl 1940 Seite 601.

Ähnliches wie für die Gehaltsnachzahlungen gilt für die oben erwähnten Gebühren der Anwälte. Hinweis auf RStBl 1936 Seite 601, 1938 Seite 809 und 1939 Seite 1055.

3. Die bisherige Praxis zu § 34 Absatz 2 Ziffer 3 EStG

Die Entschädigungen im Sinn des § 24 Ziffer 1 EStG und § 34 EStG sind unlängst in einem Aufsatz von Regierungsrat Weder, Lehrer an der Reichsfinanzschule Herrsching, behandelt worden. Hinweis auf DStZ 1940 Nr 23 Seite 265. Zur Vermeidung von Wiederholungen weise ich auf die eingehenden Ausführungen Weders über den Begriff der Entschädigung und die dazu ergangene Rechtsprechung hin. Ich will nur auf einen Gesichtspunkt noch besonders hinweisen. Entschädigungen genießen die Vergünstigung des § 34 EStG nur dann, wenn sie Bezüge für einen längeren Zeitraum als das Kalenderjahr abgeben.

4. Die Auslegung des § 34 Absatz 2 Ziffer 1 und Ziffer 3 EStG durch die neueste Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Mit der bisherigen Rechtsprechung haben die Urteile des Reichsfinanzhofs vom 1. Februar 1940 IV 341/39 (RStBl 1940 Seite 601) und vom 29. Februar 1940 IV 29/40 (RStBl 1940 Seite 602) gebrochen, soweit es sich um die Anwendung des § 34 EStG auf Gehaltsnachzahlungen handelt.

Diese Entwicklung kommt nicht überraschend. Die Abkehr des Reichsfinanzhofs von seiner bisherigen Rechtsprechung hatte sich bereits in zwei früheren Entscheidungen angekündigt. In einer Entscheidung vom 8. September 1939 (RStBl 1939 Seite 1233) hatte der Reichsfinanzhof erklärt:

„Es kann dahingestellt bleiben, ob für die Anwendung des § 34 Absatz 2 Ziffer 1 EStG an der bisherigen Auffassung allgemein festgehalten werden muß, daß hier eine tarifliche Begünstigung nur in Frage kommt, wenn es sich um eine Vergütung für eine ausreichend umfangreiche und von anderer Arbeit selbständig auscheidbare Tätigkeit gehandelt hat.“

Und in der Entscheidung vom 8. September 1939 (RSBl 1940 Seite 345) heißt es:

„Auch wenn man anerkennt, daß auf eine einmalige Gehaltsnachzahlung für mehrere Jahre, die allein darauf beruht, daß der Arbeitgeber zur fristgemäßen Zahlung außerstande war, der § 34 EStG Anwendung finden kann, so . . .“

Diese Anerkennung hat jetzt der Reichsfinanzhof in den bezeichneten beiden Urteilen vollzogen, wenn auch zunächst mit gewissen Vorbehalten.

Den beiden Entscheidungen lagen die folgenden Tatbestände zugrunde:

Im ersten Fall war der Beschwerdeführer, ein Verbandsangestellter, im Juni 1933 ohne weitere Bezüge entlassen worden. Er hatte vor dem Arbeitsgericht auf Weiterzahlung seiner Bezüge geklagt und vergleichsweise eine Nachzahlung von Gehalt in Höhe von rund 35 000 RM erzielt. Das Finanzamt und das Finanzgericht hatten die Anwendung des § 34 EStG mit Rücksicht auf die bisherige Rechtsprechung abgelehnt.

Im zweiten Fall war der Beschwerdeführer ein Beamter, der in eine Untersuchung verwickelt worden war, mit der Folge, daß seine Dienstbezüge für die Jahre 1934 bis 1936 nur zum Teil ausbezahlt wurden. Im Jahr 1937 erhielt er dann die einbehaltenen Gehaltsbeträge in Höhe von rund 10 000 RM ausbezahlt. Das Finanzamt und der Oberfinanzpräsident hatten auch in diesem Fall die Anwendung des § 34 EStG auf die Nachzahlung abgelehnt.

In beiden Fällen hat der Reichsfinanzhof auf die Rechtsbeschwerde hin den § 34 EStG für anwendbar erklärt und diese Entscheidungen gleichlautend begründet. Von Interesse ist dabei, daß der Reichsfinanzhof die Entscheidungen sowohl auf den § 34 Absatz 2 Ziffer 1 wie auch auf § 34 Absatz 2 Ziffer 3 EStG gestützt hat. Der Reichsfinanzhof führt aus, daß zunächst nach der rein sprachlichen Fassung ein Zweifel nicht bestehen könne, daß es sich bei den Nachzahlungen um „eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit“ handele. Hinweis auf § 34 Absatz 2 Ziffer 1 EStG. Der Wunsch einschränkender Auslegung der Bestimmung und die Entstehungsgeschichte des Gesetzes hätten bisher zu der Auffassung geführt, es könne diese Vorschrift bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nur dann angewendet werden, wenn nicht Gehaltsvorauszahlung oder Nachzahlung vorliege, sondern nur dann, wenn eine abgrenzbare Sondertätigkeit mehrerer Jahre entschädigt werde. Der Reichsfinanzhof fährt fort:

„Das Gesetz zwingt hier aber nicht zu dieser einschränkenden Auslegung, soweit es sich nicht um ein Unternehmen des Mißbrauchs oder um Willkür der Beteiligten handelt. Es rechtfertigt sich deshalb für diese Fälle die Anwendung des § 34 EStG, wenn wirklich eine Zuwendung für mehrere Jahre in Frage steht.“

Damit wendet der Reichsfinanzhof den § 34 Absatz 2 Ziffer 1 auf Gehaltsnachzahlungen an, wenn die Zahlung in einem Betrag nicht zu mißbräuchlichen Zwecken erfolgt. In solchen Fällen würde schon § 1 StAnpG die Anwendung des § 34 EStG hindern. Eine Son d e r t ä t i g k e i t wird damit für das Gebiet des § 19 EStG nicht mehr gefordert. Bemerkenswert ist, daß der Reichsfinanzhof in der ersten der beiden Entscheidungen für die Anwendbarkeit des § 34 Absatz 2 Ziffer 1 bei Einkünften aus § 18 mit aller Deutlichkeit an seiner bisherigen Rechtsprechung festhält. Er verlangt hier eine gegenüber dem sonstigen Gewinnbetrieb klar abgrenzbare Tätigkeit, weil grundsätzlich im Rahmen der Gewinnermittlung § 34 EStG nicht anwendbar ist.

Der Reichsfinanzhof hält aber seine Entscheidung, mindestens im ersten Fall, nicht nur nach § 34 Absatz 2 Ziffer 1 EStG, sondern offenbar auch nach Ziffer 3 EStG für begründet. Er verkennt zwar nicht, daß eine Entschädigung im Sinn von § 24 Ziffer 1 EStG im eigentlichen Sinn nicht vorliegt. Es handelt sich in beiden Fällen um eine Nachzahlung von Gehalt. Es sei aber mindestens, so meint der Reichsfinanzhof, eine starke Annäherung

an die Fälle gegeben, die § 34 Absatz 2 Ziffer 3 EStG begünstigen wolle. Es liege hier nicht fern, steuerlich davon zu sprechen, daß der Beschwerdeführer nachträglich für zu Unrecht vorenthalte Gehaltsbeträge „entschädigt“ worden sei. Der Begriff der „Entschädigung“ wird vom Reichsfinanzhof hier in einem bislang nicht üblichen Sinn ausgelegt.

5. Ergebnis

Damit hat der Reichsfinanzhof seinen bisherigen Standpunkt in einem bisher viel umstrittenen Fall aufgegeben. Dieser Fall wird gerade für die Praxis der Finanzämter von erheblicher Bedeutung sein. Warum diese Änderung? Der Reichsfinanzhof gibt die Begründung mit den folgenden Worten:

„Das Unrecht, das darin liegt, daß dem Steuerpflichtigen seine Vergütung aus nichtselbständiger Arbeit vorenthalten worden ist, würde noch verstärkt werden, wenn er bei späterem Zufluß der Vergütung in einem Jahr diesen Zufluß voll nach dem Tarif versteuern müßte. Denn der Tarif will doch im Grundsatz nur für die hohen Einkünfte erhöhte Sätze bestimmen, die auch wirtschaftlich zum Jahr der Besteuerung gehören.“

Der Reichsfinanzhof hat offenbar empfunden, daß die bisherige Handhabung des § 34 Absatz 2 EStG zu eng ist, wenn man dem Grundgedanken des § 34 EStG genügen will. Er hat in dem Bestreben, diesem Grundgedanken gegenüber den einengenden Bestimmungen des Absatzes 2 des § 34 zum Durchbruch zu verhelfen, den § 34 Absatz 2 Ziffer 1 und Ziffer 3 EStG auf einen Sachverhalt angewendet, bei dem er bisher stets die Anwendung des § 34 EStG abgelehnt hatte. Er hat dieses Ergebnis dadurch erreicht, daß er für einen wichtigen, oft wiederkehrenden Fall die einengende Voraussetzung bei § 34 Absatz 2 Ziffer 1 fallen gelassen hat, und daß er bei Ziffer 3 den Begriff der Entschädigung in anderer Weise als bisher steuerlich ausgelegt hat.

In dieser stärkeren Betonung des Grundgedankens des § 34 EStG sehe ich die über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung der beiden Entscheidungen. Der Reichsfinanzhof hat seine Entscheidungen zwar noch an gewisse Vorbehalte geknüpft — kein Mißbrauch, keine freiwillige Zusammenballung der Einkünfte in einem Jahr —, die an sich selbstverständlich sind. Es liegt jedoch die Frage nahe, ob in diesen Entscheidungen der Anfang einer Entwicklung zu erblicken ist, die für die Anwendung des § 34 EStG mehr dessen Grundgedanken in den Vordergrund stellt und demgegenüber die einzelnen Tatbestände des Absatzes 2 des § 34 EStG in den Hintergrund drängt. Das würde mindestens für die Einkunftsarten gelten müssen, bei denen nicht der Gewinngedanke, sondern der Begriff des einzelnen Zuflusses von Bedeutung ist. Treffen z. B. die grundsätzlichen Erwägungen des Reichsfinanzhofs nicht auf den folgenden Fall zu?

Ein preußischer Forstmeister besitzt ein Gut. Er hat dieses verwaltet, weil er es neben seiner Beamtentätigkeit nicht verwalten kann. Der in Schwierigkeiten geratene Pächter zahlt fünf Jahre lang keine Pacht. Im sechsten Jahr erhält der Forstmeister endlich zwei Drittel der rückständigen Pacht. Er verzichtet auf den Rest. Ist es nicht im Sinn des Reichsfinanzhofs unrecht, wenn außer dem Nachteil der langen Vorenthaltung der Pacht und dem Teilverzicht des Forstmeisters im Jahr des Zuflusses noch die hohen Tarifsätze angewendet werden? Ohne Zweifel kann aber nach dem heutigen Stand der Rechtsprechung § 34 EStG auf den bezeichneten Fall nicht angewendet werden. Man könnte nur nach § 131 AO helfen. Ob aber die strengen Erlaßvoraussetzungen in solchen Fällen immer vorliegen werden, ist sehr zweifelhaft. Es ließe sich die Zahl der Fälle beliebig vermehren, bei denen der Grundgedanke des § 34 EStG keine Anwendung fordert, diese aber nicht möglich ist, weil ein Fall des § 34 Absatz 2 EStG nicht vorliegt.

Der Reichsminister der Finanzen selbst ist in den EStM für 1939 den Weg einer stärkeren Betonung des Grundgedankens des § 34 EStG bereits gegangen. Er hat in den Abschnitten 89 bis 91 den § 34 EStG auf Einzelfälle angewendet, die ohne Zweifel nicht unter § 34 Absatz 2 fallen.

Es ist dabei allerdings stets betont worden, daß es sich um eine Billigkeitsmaßnahme handelt. Insbesondere der Fall der preußischen Einbehaltungsbeträge nähert sich sehr stark dem Grundgedanken des ersten besprochenen Urteils des Reichsfinanzhofs.

Weitere Maßnahmen der Verwaltung und Entscheidungen des Reichsfinanzhofs bleiben abzuwarten, bevor man endgültig beurteilen können, ob die Entwicklung des § 34 EStG auf eine Abkehr von den Einschränkungen des

§ 34 Absatz 2 EStG und eine stärkere Betonung des Grundgedankens zu einem späteren Zeitpunkt hinausläuft oder nicht. Es wäre zu erwägen, ob nicht § 34 EStG ähnlich wie § 33 EStG zweckmäßig den Charakter einer General-Klausel erhalten sollte.

Zimmerhin ist durch die besprochenen Entscheidungen des Reichsfinanzhofs für ein wichtiges Gebiet die Anwendbarkeit des § 34 EStG nunmehr klargestellt und bejaht worden.

Die Sollkartei B der Finanzkassen

Von Obersteuerinspektor *Seibert*, Lehrer an der Reichsfinanzschule *Herrsching*

Inhalt: 1. Einführung, 2. Zweck, 3. Wesen, 4. Äußere Form, 5. Anlegung, 6. Verwaltung, 7. Titelblatt.

1. Einführung

Die Finanzkassen überwachen § 4 Absatz 1 Buchstabe a AO gemäß die rechtzeitige und die vollständige Erhebung der Haushaltseinnahmen und der sonstigen Einnahmen, die bei ihnen auf Grund von Gesetzen und von Verwaltungsbestimmungen zu entrichten sind. Die Haushaltseinnahmen sind Einzahlungen, die bei einer Zweckbestimmung des Reichshaushaltsplans oder außerplanmäßig nachzuweisen sind (§ 1 Ziffer 8 AO). Die Reichssteuern gehören zu den Haushaltseinnahmen. Die Finanzkassen überwachen demgemäß die rechtzeitige und die vollständige Erhebung der Reichssteuern, die bei ihnen zu entrichten sind.

Es sind zu diesem Zweck besondere Bücher vorgesehen. Die zu entrichtenden Reichssteuern werden darin zum Soll gestellt (§ 91 Absatz 2 Buchstabe a AO). Die getilgten Beträge werden diesen Sollstellungen gegenübergestellt. Es gelten als getilgte Beträge:

- die entrichteten Beträge,
- die § 130 AO gemäß niedergeschlagenen Beträge und
- die § 131 AO gemäß erlassenen Beträge.

Durch diese Gegenüberstellung kann jederzeit festgestellt werden, ob und in welcher Weise die einzelnen Steuerpflichtigen ihre Verpflichtungen erfüllt haben.

Die Bücher, die von den Finanzkassen für diese Überwachungstätigkeit zu führen sind, werden als Sollbücher bezeichnet. Sie gehören zu der Gruppe der Sachbücher im Sinn der Amtskassenordnung (§ 85 Absatz 1 AO). Die Sachbuchführung für die Reichssteuern regelt sich nach den Bestimmungen der Buchungsordnung für die Finanzämter vom 15. Dezember 1932 — BuchD —. Sie ist für die V-Steuern (§ 2 Absatz 1 Ziffer 1 BuchD) und für die Einzelsteuern (§ 2 Absatz 1 Ziffer 2 BuchD) verschieden.

Die Sollbücher für die V-Steuern werden in Karteiform geführt und als Sollkarten bezeichnet. Für die Einzelsteuern sind die Sollbücher in Buchform vorgesehen. Sie können in Loseblattbuchform geführt werden, wenn eine Buchungsmaschine bei einer Finanzkasse aufgestellt ist. Sie werden dann als Einzelblätter bezeichnet.

2. Zweck

Die Finanzkasse führt § 32 Absatz 1 BuchD gemäß für die Sollstellung aller V-Steuern und zur Überwachung ihrer vollständigen und rechtzeitigen Entrichtung eine vereinigte Sollkartei (Sollkartei B). Die Sollkartei B besteht aus den Sollkarten für die einzelnen Steuerpflichtigen, die zu einer oder zu mehreren V-Steuern veranlagt werden.

Die Sollkarten enthalten alles, was für die Überwachung der vollständigen und rechtzeitigen Entrichtung der V-Steuern erforderlich ist. Das sind:

- die Namen der Steuerpflichtigen, die für die einzelnen V-Steuern in Betracht kommen;
- die Höhe und die Art der zu entrichtenden V-Steuern, d. i. das Soll;
- die Fälligkeitzeitpunkte der einzelnen Sollstellungen;
- die getilgten Beträge, d. i. das getilgte Soll;
- die Bezeichnung aller Verfügungen, die die Höhe der Steuerschuld, die Fälligkeitzeitpunkte und die Tilgung der Steuerschuld ändern oder anders festsetzen;
- die Angaben über Maßnahmen, die zur Sicherung des Eingangs der rückständigen V-Steuern ergriffen worden sind, und
- alle Angaben über die Berechnung und über die Erhebung von Säumniszuschlägen, von Gebühren usw.

Die zu entrichtenden Sollbeträge und die getilgten Sollbeträge werden für die einzelnen Steuerarten in den Sollkarten der einzelnen Steuerpflichtigen kontenmäßig gegenübergestellt. Dadurch kann für jeden Steuerpflichtigen festgestellt werden, ob und in welcher Weise er seine Verpflichtungen bei den einzelnen V-Steuern erfüllt hat.

Die Vorschriften über die Buchführung der V-Steuern gelten sinngemäß:

- für die veranlagte Abgabe der Aufsichtsratsmitglieder (RdF-Erlaß vom 21. März 1935 H 2040 — 200 II Ziffer 6a),
- für die veranlagte Mehrsteuer (RdF-Erlaß vom 2. August 1937 H 2040 — 350 II Buchstabe B 2),
- für die Wandergewerbesteuer und für die Zusatzsteuer (Buchstabe B IV der Ausführungsanweisung zum Wandergewerbesteuergesetz),
- für die Mehreinkommensteuer (RdF-Erlaß vom 27. April 1939 S 2840 — 1 III Ziffer 3a),
- für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (RdF-Erlaß vom 7. September 1939 H 2040 — 471 VI) und
- für die Aufbringungsumlage (RdF-Erlaß vom 2. August 1937 H 2040 — 350 II Buchstabe a).

Auch diese Steuern usw. werden demgemäß nach denselben Vorschriften wie die V-Steuern in der Sollkartei B nachgewiesen.

3. Wesen

Es wird grundsätzlich für jeden V-Steuerpflichtigen eine Sollkarte geführt. Darin werden alle V-Steuern nachgewiesen, die er zu entrichten hat. Die Sollkarte ist zu diesem Zweck in Kontenfelder eingeteilt. Für jede Steuerart ist ein Kontenfeld vorgesehen. Die Reihenfolge der einzelnen Kontenfelder regelt sich nach den Vorschriften in dem RdF-Erlaß vom 27. September 1939 H 2040 — 466 VI.

Wenn das auf der Sollkarte für eine Steuerart vorgesehene Kontenfeld nicht für alle Eintragungen ausreicht, so darf dafür der freie Raum in dem Kontenfeld, das für eine andere Steuerart vorgesehen ist, benutzt werden, soweit er zu Buchungen für diese Steuerart nicht gebraucht wird (§ 42 Absatz 1 Satz 1 BuchD). Das Kontenfeld ist in diesem Fall entspre-

chend zu bezeichnen. Es ist außerdem in dem alten Kontenfeld auf die Fortsetzung der Eintragungen hinzuweisen. Die Sollkarte wird so voll ausgenutzt.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger wird zur Einkommensteuer und zur Umsatzsteuer veranlagt. Das für die Umsatzsteuer vorgesehene Kontenfeld reicht für weitere Eintragungen nicht mehr aus. Es kann in diesem Fall das Kontenfeld für die Vermögensteuer, das für den Steuerpflichtigen nicht gebraucht wird, benutzt werden. Es werden darin die Eintragungen für die Umsatzsteuer fortgesetzt. Das Kontenfeld, das bisher für die Vermögensteuer vorgesehen war, ist Umsatzsteuerkonto geworden. Es wird außerdem in dem alten Kontenfeld für die Umsatzsteuer auf die Fortsetzung der Eintragungen hingewiesen.

Wenn der vorhandene Raum auf der Sollkarte eines Steuerpflichtigen für weitere Eintragungen nicht mehr ausreicht, so ist eine zweite Sollkarte für diesen Steuerpflichtigen anzulegen. Sie wird als zweites Stück gekennzeichnet und mit der ersten Sollkarte des Steuerpflichtigen zusammen aufbewahrt. Die Konten, die auf der zweiten Sollkarte fortgesetzt werden, sind mit dem letztgültigen Soll, mit den Summen der entrichteten Beträge, der erlassenen Beträge und der niedergeschlagenen Beträge und mit den erforderlichen Vermerken zu übernehmen. In der ersten Sollkarte wird auf die Fortsetzung hingewiesen.

Für die Sollkarten, die bei der Finanzkasse ausnahmsweise unbrauchbar geworden sind, werden neue Sollkarten angelegt. Die unbrauchbar gewordenen Sollkarten sind nicht auszuscheiden, sondern zusammen mit den neu angelegten Sollkarten aufzubewahren. Die Konten, die auf der unbrauchbar gewordenen Sollkarte erledigt und noch deutlich lesbar sind, werden nicht auf die neue Sollkarte übernommen. Alle anderen Konten werden übertragen.

Die Führung der Sollbücher für die B-Steuern in Karteiform bringt verschiedene Vorteile mit sich:

- Die entrichteten Beträge werden mit den Buchungsmaschinen, die bei vielen Finanzkassen aufgestellt sind, sofort bei der Entrichtung in einem Buchungsvorgang durch die Maschinen auf die Sollkarten und auf die Buchungstreifen (Einnahmebücher) übernommen, so daß die Übereinstimmung der Sachbuchungen und der Zeitbuchungen gewährleistet ist;
- Die Buchhalter der Finanzkassen, die die Sollkarten bearbeiten, ersehen aus der Sollkarte eines Steuerpflichtigen den Stand aller B-Steuern, die dieser Steuerpflichtige zu entrichten hat;
- Wenn für einen Steuerpflichtigen wegen Wohnungswechsels innerhalb des Finanzamtsbezirks ein anderer Buchhalter zuständig wird, kann die Sollkarte, die für den betreffenden Steuerpflichtigen besteht, an den nunmehr zuständigen Buchhalter abgegeben werden;
- Wenn für einen Steuerpflichtigen durch Wegzug ein anderes Finanzamt zuständig wird, können die für ihn geführten Sollkarten § 56 BuchD gemäß an die zuständig gewordene Finanzkasse abgegeben werden;
- Die Sollkarten können nach Steuernummern geordnet werden, die Sollkarten zweier Jahrgänge können zusammengefaßt werden, die Restkonten können mit den laufenden Konten zusammengefaßt werden;
- Die erledigten Sollkarten, die nicht mehr zu bearbeiten sind, können ausgesondert werden.

Die Sollkarten haben andererseits den Nachteil, daß einzelne Sollkarten leicht verloren gehen können. Es sind deshalb besondere Überwachungsmaßnahmen erforderlich. Alle Beamten des Finanzamts, die mit den Sollkartenbordrucken oder mit den Sollkarten zu tun haben — das sind die Beamten der Meldestelle, der Kassenleiter

und die Buchhalter —, führen §§ 126 und 127 BuchD gemäß besondere Anweisungen in Buchform. Daraus ist die Zahl der Sollkartenbordrücke und der Sollkarten ersichtlich, die von den einzelnen Beamten verwaltet werden. Diese sind dafür verantwortlich, daß die in den Anweisungen jeweils festgestellten Bestände auch tatsächlich vorhanden sind. Der Kassenaufsichtsbeamte des Finanzamts hat sich § 87 Absatz 5 Satz 2 AO gemäß laufend davon zu überzeugen, ob die den Kassenbeamten übergebenen Sollkarten vollzählig vorhanden sind. Die Vollzähligkeit wird in der Anweisungsliste bescheinigt, die § 127 Absatz 1 BuchD gemäß durch den Kassenleiter zu führen ist. Die Prüfungsbeamten prüfen außerdem bei den Kassenprüfungen § 140 Absatz 2 AO gemäß das vollzählige Vorhandensein der Sollkarten nach, die den einzelnen Kassenbeamten ausgehändigt worden sind.

4. Äußere Form

Es sind § 32 Absatz 2 BuchD gemäß zwei Sollkartenmuster vorgesehen:

- die Sollkarten A (Allgemein) und
- die Sollkarten N (National).

Die Sollkarten A sind für die Finanzkassen bestimmt, bei denen Kruppbuchungsmaschinen oder Ankerbuchungsmaschinen oder keine Buchungsmaschinen aufgestellt sind. Die Sollkarten N sind für die Finanzkassen vorgesehen, bei denen Nationalbuchungsmaschinen vorhanden sind. Die Drucktische der Kruppbuchungsmaschinen und der Ankerbuchungsmaschinen haben größere Abmessungen als die Drucktische der Nationalbuchungsmaschinen. Die Sollkarten sind diesen verschiedenen Abmessungen der Drucktische angepaßt. Dadurch wird die maschinenmäßige Buchung der Einzahlungen auf die Sollkarten ermöglicht.

Die Finanzkassen ohne Buchungsmaschinen dürfen in den Oberfinanzbezirken, in denen nur Nationalbuchungsmaschinen verwendet werden, die Sollkarten N führen (AbF-Erlaß vom 21. März 1935 H 2040 — 200 II Ziffer 15).

Die Sollkarte B wird § 32 Absatz 3 BuchD gemäß jeweils für ein Rechnungsjahr geführt und danach benannt. Die Sollkarten für ein Rechnungsjahr sind aus Karten von gleicher Farbe herzustellen (§ 32 Absatz 4 Satz 1 BuchD). Die Farben wechseln für die einzelnen Rechnungsjahre in der Reihenfolge gelb, grün, weiß und rot derart ab, daß die gleiche Farbe alle vier Rechnungsjahre wieder erscheint. Es läßt sich an der Farbe der Sollkarte feststellen, für welches Rechnungsjahr sie geführt wird. Das erleichtert die Arbeit und erhöht die Übersicht in der Finanzkasse wesentlich. Das ist besonders wichtig, wenn Sollkarten für drei verschiedene Rechnungsjahre zu bearbeiten sind.

Die Sollkarten sind öffentliche Urkunden. Die Eintragungen müssen deshalb sauber, ordentlich und deutlich lesbar mit Tinte vorgenommen werden. Die Vorschriften in § 88 AO über die Form der Eintragungen in die Bücher der Amtskassen gelten sinngemäß für die Führung der Sollkarten.

5. Anlegung

Die Sollkarten werden durch die Meldestelle des Finanzamts angelegt. Die Sollkartenbordrücke, die § 126 Absatz 2 Satz 1 BuchD gemäß diese Stelle zu verwalten hat, werden an der vorgesehenen Stelle mit der Anstrichmaschine bedruckt und mit dem Namenszeichen des ausfertigen Beamten versehen (§ 33 Absatz 1 BuchD).

Die Grundlagen für die Anlegung der Sollkarten bildet die § 16 BuchD gemäß zu führende Anstrichplattenkartei B. Für jeden darin aufgenommenen Steuerpflichtigen wird eine Sollkarte angelegt. Die Anstrichen der Steuerpflichtigen werden mit der Anstrichmaschine auf die Sollkarten gedruckt. Die Finanzämter, die keine eigenen Anstrichen-

maschinen besitzen, sind regelmäßig an die Anschriftenmaschinenanlage eines anderen Finanzamts angegeschlossen. Sollkarten dürfen nur dann handschriftlich ausfertigt werden, wenn ein Finanzamt keine eigene Anschriftenmaschine besitzt, und wenn von der Finanzkasse nur einzelne Sollkarten angefordert werden (§ 33 Absatz 4 letzter Satz BuchD).

Für die Steuerpflichtigen, für die voraussichtlich keine Eintragungen in die Sollkartei B in Betracht kommen, werden keine Sollkarten angelegt. Die Namen dieser Steuerpflichtigen werden vor der Anlegung der Sollkarten durch die Bezirksbearbeiter der Meldestelle mitgeteilt. Diese Fälle werden auch in der Überwachungsliste B vermerkt.

In der Finanzkasse dürfen nur Sollkarten verwendet werden, die ordnungsmäßig durch die Meldestelle ausfertigt worden sind. Das wird dadurch gewährleistet, daß die Sollkarten mit dem Namenszeichen des ausfertigenden Beamten versehen werden. Es wird dadurch verhindert, daß Sollkarten, die nicht bestimmungsgemäß durch die Meldestelle ausfertigt worden sind, in der Finanzkasse ausgetauscht oder eingereicht werden. Der ausfertigende Beamte ist regelmäßig ein Beamter der Meldestelle des Finanzamts, für das die Sollkarten bestimmt sind.

Die Sollkarten für ein Rechnungsjahr sind möglichst gleichzeitig anzulegen. Das erleichtert die Arbeit an der Anschriftenmaschine. Die Sollkarten werden kurz vor dem Zeitpunkt ausfertigt, an dem sie frühestens in der Finanzkasse gebraucht werden. Die Sollkarten für ein Rechnungsjahr werden erstmalig am Anfang des Monats Februar des vorhergehenden Kalenderjahres gebraucht. Sie müssen demgemäß spätestens Ende Januar des vorhergehenden Kalenderjahres ohne besondere Anforderung der Finanzkasse zugeleitet sein (§ 33 Absatz 3 BuchD).

Beispiel:

A. Die Sollkarten für das Rechnungsjahr 1942 (1. April 1942 bis 31. März 1943) sind bis Ende Januar 1941 auszufertigen und der Finanzkasse zuzuleiten. Die Finanzkasse braucht die Sollkarten für 1942 bereits im Februar 1941 zum Buchen der Umsatzsteuervorauszahlungen für Januar 1941 und im März 1941 zum Buchen der Einkommensteuervorauszahlungen und der Körperschaftsteuervorauszahlungen für 1941.

B. Die Finanzkasse braucht die Sollkarten 1942 im Rechnungsjahr 1942 zum Buchen der Vermögensteuer für das Rechnungsjahr 1942 in vier Teilbeträgen und zum Buchen der Veranlagungsergebnisse der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer für das Kalenderjahr 1941.

Die Sollkarten, die bei der allgemeinen Ausfertigung noch nicht angelegt werden können, und die Sollkarten, die zur Fortschreibung eines Kontos erforderlich werden, sind rechtzeitig durch den zuständigen Buchhalter von der Meldestelle des Finanzamts anzufordern.

6. Verwaltung

Die Meldestelle des Finanzamts übergibt die ausfertigten Sollkarten dem Kassenleiter der Finanzkasse, der sie den zuständigen Buchhaltern aushändigt. Der Kassenleiter bestätigt den Empfang der ihm übergebenen Sollkarten in dem Anschreibungsbuch, das die Meldestelle des Finanzamts § 126 Absatz 2 BuchD gemäß zu führen hat. Die Buchhalter bescheinigen die Zahl der erhaltenen Sollkarten in der Anschreibungsliste, die § 127 Absatz 1 BuchD gemäß der Kassenleiter zu führen hat.

Die Buchhalter verwalten die ihnen ausgehändigten Sollkarten und sind dafür verantwortlich, daß keine Eintragungen darin durch unbefugte Personen vorgenommen werden und keine Sollkarten verloren gehen. Die Buchhalter führen § 127 Absatz 2 BuchD gemäß einfache Aufzeichnungen, aus denen die Zahl der ihnen ausgehändigten Sollkarten

nach Steuerbezirken getrennt ersichtlich ist. Die Vollzähligkeit der Sollkarten wird § 87 Absatz 5 BuchD gemäß durch den Kassenaufsichtsbeamten des Finanzamts laufend überwacht und außerdem bei den Kassenprüfungen § 140 Absatz 2 BuchD gemäß durch die Kassenprüfungsbeamten nachgeprüft. Die Grundlage dafür ist die Anschreibungsliste des Kassenleiters, aus der die Zahl der den einzelnen Buchhaltern übergebenen Sollkarten ersehen werden kann.

Die Buchhalter dürfen die Sollkarten nur an die Beamten abgeben, die für die Vornahme von Maschinenbuchungen, für die Überwachung und für die Prüfung der Sollkarten in Betracht kommen. Das sind der Vorsteher des Finanzamts, der Kassenleiter, der Kassenaufsichtsbeamte mit seinen Hilfskräften, der Maschinenbucher und die Kassenprüfungsbeamten. Es dürfen demgemäß keine Sollkarten beispielsweise an die Vollstreckungsstelle oder an die Veranlagungsstelle des Finanzamts zur Feststellung von Rückständen usw. abgegeben werden. Die Buchhalter müssen darauf achten, daß alle Sollkarten, die sie im Laufe des Tages herausgegeben haben, spätestens am Schluß der Dienststunden an sie zurückgelangt sind. Ausnahmen davon sind nur mit Zustimmung des Kassenleiters zulässig. Das kann beispielsweise vorkommen, wenn nach Schluß der Dienststunden noch Buchungen mittels Buchungsmaschine vorgenommen werden. Der Kassenleiter hat in diesen Fällen für die sichere Aufbewahrung der Sollkarten zu sorgen.

Für die sichere Aufbewahrung der Sollkarten durch die Buchhalter sind in den Finanzkassen verschließbare Karteischränke, Karteitische usw. aufgestellt, deren Schließrichtungen verschieden sein sollen. Es darf nicht vorkommen, daß mehrere Karteischränke usw. einer Finanzkasse, die von verschiedenen Buchhaltern verwaltet werden, mit dem gleichen Schlüssel geöffnet werden können. Die zu einem Karteischrank usw. gehörigen Schlüssel werden dem zuständigen Buchhalter übergeben. Wenn für ein Schloß zwei Schlüssel vorhanden sind, so erhält der Buchhalter, der den ersten Schlüssel besitzt, auch den zweiten Schlüssel. Dieser wird durch den Buchhalter eingeseigelt und dem Kassenleiter übergeben, der ihn in dem Kassenbehälter aufbewahrt. Bei Ausfall des Buchhalters durch plötzliche Erkrankung gelten zweiten Schlüssel geöffnet werden. Es wird dadurch jede Unterbrechung in dem Gang der laufenden Kassengeschäfte vermieden. Die Karteischränke usw. müssen außerhalb der Dienststunden verschlossen werden.

Die Sollkarten werden § 34 Absatz 1 Satz 3 BuchD gemäß nach Steuernummern (§ 5 BuchD) geordnet aufbewahrt. Zur leichteren Ermittlung der Steuerpflichtigen, die ihre Steuernummer bei Einzahlungen usw. nicht angeben, darf in der Finanzkasse eine Namenkartei nach § 15 BuchD geführt werden (§ 34 Absatz 4 BuchD).

7. Titelblatt

Es ist § 34 Absatz 3 BuchD gemäß zu den Sollkarten jedes Steuerbezirks (§ 2 Absatz 1 Ziffer 4 BuchD) ein Titelblatt zu führen. Wenn die Sollkarten für mehrere Steuerbezirke in einem Karteischrank untergebracht sind, braucht nur ein Titelblatt angelegt zu werden. Es werden darin allgemeine Anordnungen und allgemeine Bemerkungen über die Führung der Sollkartei B, die für alle Sollkarten gelten, buhmäßig eingetragen. Das können beispielsweise Vermerke über öffentliche Erinnerungen, über Prüfungen usw. sein.

Das Titelblatt ist § 34 Absatz 3 letztem Satz BuchD gemäß aus starkem Karton wie die Sollkarten herzustellen. Die Farbe ist immer weiß.

(Fortsetzung folgt)