

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX

13. April 1940

Nummer 15

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

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



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

Neue Umsatzsteuererleichterung bei der Ausfuhr

Von Ministerialrat *Herting*, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Steuerliche Begünstigung der Ausfuhr,
2. Ausfuhr,
3. Ausfuhrlieferung,
4. Das Verbringen in das Ausland mit nachfolgender Lieferung im Ausland,
5. Die Lieferung durch Versendung in das Ausland,
6. Die Lieferung im Inland mit nachfolgendem Verbringen in das Ausland,
7. Die Einschränkungen der Steuerfreiheit,
8. Gründe für die vorübergehende Beseitigung der Einschränkungen,
9. Der sachliche Inhalt der neuen Regelung,
10. Die förmlichen Voraussetzungen der neuen Regelung,
11. Umfang der Begünstigung.

1. Steuerliche Begünstigung der Ausfuhr

Die Lieferungen, die ein Unternehmer im Inland ausführt, unterliegen der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer belastet alle Waren, die im Inland umlaufen. Eine Umsatzsteuer wird in manchen Ländern nicht erhoben. In diesen Ländern sind die Waren nicht mit der Umsatzsteuer belastet. Im zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehr bewegen sich Waren aus Ländern, die die Umsatzsteuer haben, mit Waren aus Ländern, die die Umsatzsteuer nicht haben. Die Waren der letzteren Länder hätten gegenüber den Waren der ersteren Länder einen preismäßigen Vorsprung, der der Umsatzsteuer entspricht. Um einen solchen Vorsprung nicht entstehen zu lassen, wird in allen Ländern, die die Umsatzsteuer haben, die Ausfuhr umsatzsteuerlich begünstigt.

2. Ausfuhr

Ausfuhr ist der Übergang von Waren oder Leistungen aus der inländischen Volkswirtschaft in eine ausländische Volkswirtschaft. Diese wirtschaftliche Begriffsbestimmung ist für die Umsatzsteuer nicht brauchbar. Sie berücksichtigt nicht, daß die Umsatzsteuer an Lieferungen und sonstige Leistungen und an die Tätigkeit eines Unternehmers anknüpft. Wenn die Umsatzsteuer den Übergang von inländischen Waren und Leistungen an eine ausländische Volkswirtschaft begünstigen will, darf sie sich nicht damit begnügen, ein wirtschaftliches Ziel aufzustellen. Sie muß die Tatbestände genau bezeichnen, die umsatzsteuerlich einer Begünstigung bedürfen. Sie muß bestimmen, welchen Inhalt die Begünstigung haben soll.

3. Ausfuhrlieferung

Eine steuerbare Lieferung liegt vor, wenn ein Unternehmer einen Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über

eine Ware im Inland zu verfügen. Eine Ausfuhrlieferung muß eine solche Lieferung sein. Sie muß sich aber von anderen Lieferungen dadurch unterscheiden, daß die Ware infolge der Lieferung in das Ausland gelangt. Die Lieferung muß im Inland bewirkt sein, aber im Ausland enden. Es kann deshalb nur eine Lieferung, die mit einer Warenbewegung in das Ausland verbunden ist, eine Ausfuhrlieferung sein. Es kommen als solche Lieferungen drei Fälle in Betracht:

1. das Verbringen in das Ausland mit nachfolgender Lieferung im Ausland (Abschnitt 4),
 2. die Lieferung durch Versendung in das Ausland (Abschnitt 5),
 3. die Lieferung im Inland mit nachfolgendem Verbringen in das Ausland (Abschnitt 6).
- ### 4. Das Verbringen in das Ausland mit nachfolgender Lieferung im Ausland

Der Unternehmer bringt die Ware selbst in das Ausland und händigt sie dort seinem Abnehmer aus. Diese Lieferung ist keine steuerbare Lieferung, da sie nicht im Inland stattfindet. Eine Lieferung, die nicht steuerbar ist, fällt nicht unter das Umsatzsteuergesetz und kann deshalb auch nicht von der Umsatzsteuer befreit werden. Eine Begünstigung durch Steuerbefreiung ist deshalb nicht möglich. Es ist nur eine Begünstigung durch Vergütungen möglich. Hinweis auf §§ 66 Absatz 1 Ziffer 2 und 73 Absatz 1 Ziffer 2 UStGB.

5. Die Lieferung durch Versendung in das Ausland

Der Unternehmer versendet (§ 5 Absatz 1 UStGB) die Ware an seinen Abnehmer in das Ausland. Die Lieferung ist eine inländische steuerbare Lieferung. Sie

bedarf als Lieferung in das Ausland der Begünstigung. Es wird Umsatzsteuerfreiheit (§ 4 Ziffer 3 UStD) gewährt. Es werden auch Vergütungen gewährt. Die näheren Voraussetzungen für die Umsatzsteuerfreiheit sind in den §§ 22 bis 25 UStD bezeichnet. Wir unterscheiden in diesen Paragraphen Bestimmungen, die den Begriff der Ausfuhrlieferung näher umschreiben, und Bestimmungen, die die förmlichen Voraussetzungen für die Umsatzsteuerfreiheit enthalten. Die ersteren sind in den §§ 22 und 23 UStD, die letzteren in den §§ 24 und 25 UStD enthalten. Der Begriffsbestimmung gemäß ist eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gegeben,

wenn der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem Abnehmer abgeschlossen hat, der seinen Wohnort (Sitz) außerhalb des Reichsgebiets hat, und wenn der Gegenstand der Lieferung nachweislich in Erfüllung dieses Umsatzgeschäfts in das Ausland versendet worden ist.

6. Die Lieferung im Inland mit nachfolgendem Verbringen in das Ausland

Der Unternehmer händigt die Ware im Inland seinem ausländischen Abnehmer aus. Der ausländische Abnehmer bringt die Ware in das Ausland. Die Lieferung ist eine inländische steuerbare Lieferung. Sie bedarf als Lieferung in das Ausland der Begünstigung. Es sind jedoch nicht alle Fälle einer solchen Lieferung begünstigt. § 22 UStD gemäß ist eine solche Lieferung an einen ausländischen Abnehmer nur dann umsatzsteuerfrei, wenn die Ware zunächst an einen steuerlich zugelassenen inländischen Beauftragten des ausländischen Abnehmers übergeben oder versendet und sodann nachweislich von ihm in das Ausland versendet oder befördert worden ist.

Beispiel 1:

Der Großhändler A in Berlin verkauft eine Ware an seinen litauischen Abnehmer B. B hat A gebeten, die Ware mit der Bahn an den Spediteur C in Memel zu senden. B hat den Spediteur C beauftragt, die Ware an den Abnehmer D des B in Litauen weiter zu senden. Die Lieferung ist eine steuerfreie Ausfuhrlieferung. Der Unternehmer hat die Ware zunächst an den steuerlich zugelassenen inländischen Beauftragten C seines ausländischen Abnehmers B versendet. C hat die Ware in das Ausland versendet.

Beispiel 2:

Großhändler A in Aachen verkauft eine Ware an seinen belgischen Abnehmer B in Lüttich. B hat gebeten, die Ware an den Lastkraftwagenunternehmer C in Aachen auszuhändigen. B hat den Lastkraftwagenunternehmer C beauftragt, die Ware zu B nach Lüttich zu befördern. Die Lieferung ist eine steuerfreie Ausfuhrlieferung. Der Unternehmer hat die Ware zunächst dem steuerlich besonders zugelassenen inländischen Beauftragten C seines ausländischen Abnehmers B übergeben. C hat die Ware in das Ausland befördert.

Beispiel 3:

Verkauf wie im Beispiel 2. Großhändler A in Aachen übergibt die Ware dem ausländischen Großhändler B aus Lüttich auf dem Lager des A in Aachen. B befördert die Ware mit seinem Lastkraftwagen nach Lüttich. Die Lieferung ist keine steuerfreie Ausfuhrlieferung. Die Ware wurde nicht in das Ausland versendet. Es hat sich kein Beförderungsunternehmer mit der Ware befaßt (§ 5 Abs. 1 UStD). Die Ware wurde auch nicht einem inländischen Beauftragten des ausländischen Abnehmers übergeben. Sie wurde dem ausländischen Abnehmer selbst übergeben.

Beispiel 4:

Gleicher Sachverhalt wie im Beispiel 3. Jedoch ist nicht der Großhändler B selbst nach Aachen gekommen. Er hat den Lastkraftwagenunternehmer C aus Lüttich beauftragt, die Ware für ihn in Aachen bei A abzuholen. Keine Ausfuhrlieferung des A. Die Ware wurde durch A nicht in das Ausland ver-

sendet. Eine Versendung läge nur vor, wenn A seinerseits den Beförderungsunternehmer E mit der Beförderung der Ware nach Lüttich beauftragt hätte. Hinweis auf § 5 Abs. 1 UStD. Die Ware wurde auch nicht an einen inländischen Beauftragten des ausländischen Abnehmers übergeben. E hat seinen Wohnsitz in Lüttich. Er ist deshalb kein inländischer Beauftragter des ausländischen Abnehmers B und kann nicht zur Ausstellung von Ausfuhrbescheinigungen gemäß § 24 Abs. 2 Ziffer 2 UStD zugelassen werden.

7. Die Einschränkungen der Steuerfreiheit

Eine Lieferung an einen ausländischen Abnehmer ist den Beispielen in Abschnitt 6 gemäß steuerpflichtig, wenn der ausländische Abnehmer die Ware im Inland abholt oder sie durch einen ausländischen Beauftragten abholen läßt. Diese Einschränkungen sind begründet mit den Erfordernissen der Steuersicherheit. Holt der ausländische Abnehmer die Ware im Inland ab, so kann das für den Nachweis einer steuerfreien Lieferung seines Lieferanten in der Regel nicht genügen. Es fehlt an einer Gewähr dafür, daß der Ausländer die Ware in das Ausland bringt. Es ist nicht nachprüfbar, ob der Ausländer die Ware nicht nach der Abholung im Inland weiter liefert. Die gleiche Gefahr besteht hinsichtlich eines Beförderungsunternehmers, der seinen Auftrag nicht vom liefernden inländischen Unternehmer hat. Der Unternehmer, der einen Beförderungsunternehmer nicht selbst beauftragt, kann nicht wissen, ob der Beförderungsunternehmer, der die Ware in Empfang nimmt, nicht den Auftrag hat, die Ware im Auftrag des ausländischen Abnehmers im Inland weiter zu liefern. Ist der Beauftragte ein inländischer Beförderungsunternehmer, so ist diese Gefahr nur sehr gering. Denn der inländische Beförderungsunternehmer unterliegt selbst der Steueraufsicht. Anders ist es bei ausländischen Beförderungsunternehmern, die sich nur vorübergehend im Inland aufhalten. Der Ausschluß ausländischer Beförderungsunternehmer dient außerdem dem Schutz des inländischen Beförderungsgewerbes.

8. Gründe für die vorübergehende Beseitigung der Einschränkungen

In Abschnitt 7 sind die Gründe dargestellt, die für die gefleckte Regelung maßgebend waren. Die Verhältnisse, die diese Regelung im Frieden rechtfertigen, ändern sich im Krieg. Die Inanspruchnahme von Beförderungsmitteln für die Kriegführung und für die Kriegswirtschaft hat dazu geführt, daß die ausländischen Abnehmer in sehr viel mehr Fällen als im Frieden die Waren im Inland abholen oder abholen lassen. Der mit der umsatzsteuerlichen Regelung verbundene Anreiz, inländische Beförderungsunternehmer mit der Warenbeförderung in das Ausland zu beauftragen, stößt ins Leere. Die Regelung wirkt sich zurzeit nicht als eine Lenkung der Ausfuhr, sondern als eine Behinderung der Ausfuhr aus. Es ist deshalb eine Beseitigung der geschilderten Beschränkungen durch einen Erlass des Reichsministers der Finanzen vom 27. März 1940 — S 4127 — 22 III/Z 2326 — 4 II — (RStM S 365, RzBl S. 88) — ausgesprochen worden. Der Erlass soll für die Zeit des Krieges Geltung haben. Die Ausfuhr, die durch Abholen im Inland bewirkt wird, wird diesem Erlass gemäß gleich wie die übrigen Fälle der Ausfuhrlieferung behandelt. Es mußte jedoch Vorsorge getroffen werden, daß die Ware unmittelbar in das Ausland gelangt, nachdem die Lieferung an den ausländischen Abnehmer im Inland bewirkt war. Diese Sicherung wird durch eine Bescheinigung der Zollstelle über die erfolgte Ausfuhr und durch Durchführungsvorschriften erreicht. Im einzelnen ist das folgende angeordnet worden.

9. Der sachliche Inhalt der neuen Regelung

Eine Lieferung an einen ausländischen Abnehmer ist auch dann als eine Ausfuhrlieferung anzusehen, wenn der ausländische Abnehmer den Gegenstand durch eigene, gemietete oder von einem Beförderungsunternehmer benutzte Fahrzeuge im Inland abholen und sodann in

das Ausland befördern läßt. Der ausländische Abnehmer kann die von ihm eingekauften Gegenstände bei dem inländischen Lieferer abholen lassen. Er kann sie auch an dem inländischen Ort abholen lassen, zu dem der Lieferer die Gegenstände versendet oder befördert hat oder an dem der Lieferer sie eingekauft hat. Die zur Abholung benutzten Fahrzeuge können ausländische oder inländische sein. Diese Regelung gilt ab dem 15. April 1940 bis auf weiteres.

Beispiel 5:

Ginweis auf die Beispiele 3 und 4 in Abschnitt 6. Die Lieferungen des Großhändlers A sind in den dort geschilderten Fällen als Ausfuhrlieferungen anzusehen, wenn die Lieferungen nach dem 14. April 1940 bewirkt sind und wenn die im folgenden Abschnitt 10 geschilderten förmlichen Voraussetzungen gegeben sind.

Beispiel 6:

Der Strumpffabrikant A in Plauen hat rohe Strümpfe an den Strumpfgroßhändler B in Prag verkauft. B in Prag hat A gebeten, die Strümpfe an die Veredelungsanstalt C in Chemnitz zu senden, wo die Strümpfe gefärbt werden sollen. B hat den Lastkraftwagenunternehmer D in Prag beauftragt, die Strümpfe bei C in Chemnitz nach Fertigstellung abzuholen und sie nach Prag zu bringen. Die Lieferung des A ist als steuerfreie Ausfuhrlieferung zu behandeln, wenn die förmlichen Voraussetzungen gegeben sind. B hat die Strümpfe in Chemnitz, einem inländischen Ort, abholen lassen, zu dem der Lieferer A die Gegenstände versendet oder befördert hatte.

Beispiel 7:

Der Kleiderhändler A in Berlin hat Männeranzüge in Ratibor eingekauft. Die Anzüge liegen bei seinem Lieferer zur Verfügung des A. Dieser hat die Anzüge an die Stadtverwaltung in Krakau weiterverkauft. Die Stadtverwaltung Krakau holt die Anzüge in Ratibor mit Lastkraftwagen ab. Die Lieferung des A ist als steuerfreie Ausfuhrlieferung zu behandeln, wenn die förmlichen Voraussetzungen gegeben sind. Die Stadtverwaltung Krakau hat die Anzüge in Ratibor, einem inländischen Ort, abholen lassen, in dem der Lieferer A die Gegenstände eingekauft hatte.

10. Die förmlichen Voraussetzungen der neuen Regelung

Die Gewährung der Steuerbegünstigung ist davon abhängig, daß das nachstehende Verfahren innegehalten wird:

1. Der Fahrzeugführer, der die Gegenstände im Inland abholt, muß vom Lieferer einen Vordruck für den Ausfuhrnachweis nach dem folgenden Muster und einen freigemachten Briefumschlag erhalten, der die Anschrift des Lieferers trägt.
2. Der Lieferer hat vor der Aushändigung des Ausfuhrnachweises an den Fahrzeugführer den Abschnitt A des Vordrucks auszufüllen und im Abschnitt B das Bestimmungsland einzusetzen. Der Lieferer hat dabei den Ausfuhrnachweis unter fortlaufender Nummer in ein Verzeichnis einzutragen, die Nummer in den Ausfuhrnachweis einzusetzen und bei den entsprechenden Eintragungen in seinen Geschäftsbüchern zu vermerken. Das Verzeichnis muß die folgenden Spalten enthalten:

1. Laufende Nummer,
2. Tag der Eintragung (es ist das der gleiche Tag, an dem der Abschnitt A des Ausfuhrnachweises ausgefüllt wurde),
3. Firma des ausländischen Abnehmers,
4. Sitz des ausländischen Abnehmers,
5. Menge und Art der Gegenstände,
6. Tag des Wiedereingangs des Ausfuhrnachweises vom Grenzzollamt,
7. Tag der Ausfuhr laut Bescheinigung des Grenzzollamts.

Beispiel für den Vordruck und seine Ausfüllung durch den Unternehmer:

Ausfuhrnachweis für Umsatzsteuerzwecke
(Nr. 17 des Verzeichnisses des Lieferers)

A. Erklärung des Lieferers
Die Firma *Zoans Euen* in *Utrecht* (Land *Niederlande*) hat am *17. 4. 40* bei uns

3 To Salz
(Menge und Art der Gegenstände)

zum Preis von *150,- RM* gekauft und diese Gegenstände — eine Teilmenge von — durch

Kraftfahrzeug
(Art des Fahrzeugs, z. B. Kraftfahrzeug, Fuhrwerk, Schiff)

zur Beförderung nach dem Ausland

a) heute bei uns
b*) am in abholen lassen. Die Gegenstände sind lose verladen — wie folgt verpackt:

Zahl	Verpackungsart	Zeichen und Nummer der Packstücke
<i>30 Säcke</i>		<i>RH 170-199</i>

Wir haben den Fahrzeugführer veranlaßt, diesen Ausfuhrnachweis dem Grenzzollamt bei der Grenzüberschreitung mit der Bitte vorzulegen, die Ausfuhr im Abschnitt B zu bescheinigen.

Wir bitten das Grenzzollamt, uns diesen Ausfuhrnachweis mit der Ausfuhrbescheinigung alsbald im beiliegenden Freiumschlag zurückzusenden.

Köln a. Rh., 22. 4. 1940.

Rhein. Handels-A.G.

(Lieferfirma)

hh.

(Unterschrift)

B. Ausfuhrbescheinigung des Grenzzollamts

Die unter A bezeichnete Ladung ist heute nach *den Niederlanden*

ausgeführt worden.
Vom Grenzzollamt festgestellte Abweichungen:

Der Ausfuhrnachweis wird hiermit an den Lieferer zurückgesendet.

. 194

(Stempel des Grenzzollamts)

*) Abschnitt b ist nur auszufüllen, wenn der ausländische Abnehmer die Gegenstände nicht bei der Betribitätte des Lieferers, sondern an einem inländischen Ort abholen läßt, nach dem der Lieferer die Gegenstände versendet oder befördert hat oder an dem er sie eingekauft hat.

3. Der Fahrzeugführer hat den Ausfuhrnachweis mit dem Briefumschlag bei der Grenzüberschreitung dem Grenzzollamt mit den sonstigen Begleitpapieren vorzulegen.

4. Das Grenzzollamt hat im Abschnitt B des Ausfuhrnachweises die Ausfuhr zu bescheinigen und den Ausfuhrnachweis unter Benutzung des Freiumschlags an den Lieferer zurückzusenden. Unterbleibt die Ausfuhr oder weicht die vorgeführte Ladung von den Angaben im Abschnitt A des Ausfuhrnachweises ab, so hat das Grenzzollamt das auf dem Ausfuhrnachweis bei dessen Rücksendung an den Lieferer zu vermerken.

5. Der Lieferer hat nach Wiedereingang des Ausfuhrnachweises vom Grenzzollamt die Spalten 6 und 7 des Verzeichnisses auszufüllen, wenn das Grenzzollamt die Ausfuhr bescheinigt hat. Die Ausfuhrnachweise sind vom Lieferer nach der laufenden Nummer zu ordnen und zehn Jahre lang aufzubewahren.

Ist der Ausfuhrnachweis nicht innerhalb von zwei Monaten nach der Eintragung in die Spalten 1 bis 5 des Verzeichnisses an den Lieferer zurückgelangt oder fehlt in einem zurückgelangten Ausfuhrnachweis die Ausfuhrbescheinigung des Grenzzollamts völlig oder für einen Teil der Ladung, so hat der Lieferer die Lieferung (oder die nicht bescheinigte Teillieferung) als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln und für sie keinen Anspruch auf Umsatzsteuerbegünstigung. Das gilt auch dann, wenn den Lieferer an dem Ausbleiben der Ausfuhrbescheinigung kein Verschulden trifft, z. B. wenn der Fahrzeugführer es unterlassen hat, den ihm vom Lieferer ausgehändigten Ausfuhrnachweis dem Grenzzollamt bei der Ausgangsabfertigung vorzulegen. Ist die Lieferung in solchen Fällen steuerpflichtig

und nicht vergütungsfähig, so ist der ausländische Abnehmer wegen Verbringens in das Ausland vergütungsberechtigt (Hinweis auf § 66 Absatz 2 Ziffer 1 Satz 2 und auf § 73 Absatz 2 Ziffer 2 UStD), vorausgesetzt, daß bei ihm die übrigen Voraussetzungen dafür vorliegen, insbesondere daß er den Buchnachweis im Reichsgebiet führen kann.

11. Umfang der Begünstigung

Ausfuhrlieferungen sind umsatzsteuerfrei (§ 4 Ziffer 3 UStG). Es werden außerdem die Ausfuhrbegünstigung und die Ausfuhrhändlervergütung gewährt, wenn die besonderen Voraussetzungen vorliegen, die in §§ 66 und 73 UStD bezeichnet sind.

Ausgewählte Fragen aus dem Betriebsvermögen

Von Regierungsrat *Drücke*, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Einführung,
2. Bewertung der wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens,
3. Kapitalgesellschaften,

4. Beginn und Ende einer Kapitalgesellschaft,
5. Begünstigung für Schachtelgesellschaften,
6. Offene Handelsgesellschaft und andere Personenvereinigungen.

1. Einführung

Die letzte Hauptfeststellung der Einheitswerte des Betriebsvermögens hat im Altreich nach dem Stand vom 1. Januar 1935 stattgefunden. Hauptfeststellungen der Einheitswerte des Betriebsvermögens sollen § 21 des Reichsbewertungsgesetzes gemäß grundsätzlich alle drei Jahre stattfinden. Der Reichsminister der Finanzen hat die auf den 1. Januar 1938 vorgesehene Hauptfeststellung zweimal verschoben. Eine weitere Verschiebung ist nicht möglich. Die Hauptfeststellung der Einheitswerte des Betriebsvermögens wird nach dem Stand vom 1. Januar 1940 im Altreich, in der Ostmark, in den sudetendeutschen Gebieten, im Memelland und in Danzig vorgenommen. Die Ausbildung und die Praxis haben sich deshalb zurzeit in besonderem Maß mit der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens zu beschäftigen. Es sollen hier einige Fragen aus diesem Sondergebiet des Steuerrechts erörtert werden. Die Ausführungen sind hauptsächlich für die Männer bestimmt, die bisher in der Vermögensteuerveranlagung noch nicht gearbeitet haben.

2. Bewertung der wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens

Alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb eines Gewerbes oder eines freien Berufs als Hauptzweck dienen und dem Betriebsinhaber oder seinem Ehegatten, der mit ihm zusammen veranlagt wird, gehören, sind Betriebsvermögen. Wir nennen die wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens den „gewerblichen Betrieb“.

Es können zu einem gewerblichen Betrieb die wirtschaftlichen Untereinheiten „Betriebsgrundstücke“ (§ 57 ABewG) und „Gewerbeberechtigungen“ (§ 58 ABewG) gehören. Es wird für jede wirtschaftliche Einheit und für jede wirtschaftliche Untereinheit ein Einheitswert gesondert festgestellt (§ 214 Ziffern 1 und 2 AB). Die Betriebsgrundstücke und die Gewerbeberechtigungen sind bei der Feststellung des Einheitswerts für den gewerblichen Betrieb mit den für sie gesondert festgestellten Einheitswerten anzusetzen (§ 66 Absatz 4 Satz 2 ABewG und § 218 Absatz 3 Satz 1 AB).

Die letzte Hauptfeststellung der Einheitswerte für die Betriebsgrundstücke und für die Gewerbeberechtigungen hat im Altreich nach dem Stand vom 1. Januar 1935 stattgefunden. Eine Hauptfeststellung findet für diese beiden wirtschaftlichen Untereinheiten nach dem Stand vom 1. Januar 1940 nur in der Ostmark, in den sudetendeutschen Gebieten, im Memelland und in Danzig, nicht aber im Altreich statt. Es müssen im Altreich bei der Hauptfeststellung der Einheitswerte des Betriebsvermögens auf den 1. Januar 1940 für die beiden wirtschaftlichen Untereinheiten die Einheitswerte 1935

übernommen werden. Einheitswerte auf einen späteren 1. Januar sind im Altreich nur dann der Hauptfeststellung 1940 zugrunde zu legen, wenn eine Fortschreibung (§§ 225 a AB und 22 ABewG) oder eine Nachfeststellung (§ 23 ABewG) für die wirtschaftlichen Untereinheiten stattgefunden hat.

Beispiel:

Der Kaufmann Reese betreibt in seinem eigenen Grundstück in Hamburg eine Eijewarenhandlung. Das Haus dient ausschließlich dem eigenen Geschäft des Reese. Der Einheitswert 1935 ist für das Betriebsgrundstück auf 40 000 Reichsmark festgestellt und infolge Aufstodung des Gebäudes auf den 1. Januar 1938 auf 50 000 Reichsmark fortgeschrieben worden. Der Betrieb macht regelmäßig auf den 31. Dezember jeden Jahres seine Abschlüsse. Der Teilwert der nicht in Grundstücken bestehenden Wirtschaftsgüter des Betriebs beträgt nach dem Stand vom 31. Dezember 1939 80 000 Reichsmark. Das Betriebsgrundstück ist mit einer Hypothek belastet. Die Hypothekenschuld betrug am 1. Januar 1935 5 000 Reichsmark und am 31. Dezember 1939 10 000 Reichsmark. Es ist zu unterstellen, daß weitere Besitzposten und Schuldbestände nicht vorhanden sind.

Der Einheitswert des Betriebsvermögens beträgt nach dem Stand vom 1. Januar 1940 $80\,000 + 50\,000 - 10\,000 = 120\,000$ Reichsmark, nicht 80 000 oder 70 000 Reichsmark. Das Betriebsgrundstück ist ein Wirtschaftsgut des gewerblichen Betriebs und mündet mit seinem auf den 1. Januar 1938 fortgeschriebenen Einheitswert in den Einheitswert 1940 des gewerblichen Betriebs ein. Die Hypothekenschuld ist nicht bei der Einheitsbewertung des Grundstücks, sondern bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens abzuziehen. Es sind nicht 5 000 Reichsmark (Höhe der Schuld am 1. Januar 1935), sondern 10 000 Reichsmark (Höhe der Schuld am 31. Dezember 1939) abzusetzen.

3. Kapitalgesellschaften

Das Vermögen einer Einzelperson kann aus land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, aus Grundvermögen, aus Betriebsvermögen und aus Sonstigem Vermögen bestehen (§ 19 ABewG).

Kapitalgesellschaften können nur Betriebsvermögen haben (§ 56 Absatz 1 Ziffer 1 ABewG). Alle Wirtschaftsgüter einer Aktiengesellschaft, einer Kommanditgesellschaft auf Aktien und einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung bilden nur eine wirtschaftliche Einheit: den gewerblichen Betrieb. Das Wesen dieser Regelung besteht darin, daß der Betrieb eines Gewerbes im Sinn des § 54 ABewG durch die Kapitalgesellschaft nicht verlangt wird. Alle Wirtschaftsgüter sind lediglich aus diesem Grund ohne weiteres Betriebsvermögen. Es ist ohne Bedeutung, wie sie verwendet werden, oder welchem Zweck sie dienen. Hinweis auf die Bücherei des Steuerrechts Band 25 Seite 69.

Der Grundbesitz und die Gewerbeberechtigungen einer Kapitalgesellschaft sind wirtschaftliche

Untereinheiten ihres gewerblichen Betriebs. Der Grundbesitz einer Einzelperson kann aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, aus Grundstücken und aus Betriebsgrundstücken bestehen. Der Grundbesitz einer Aktiengesellschaft kann nur aus Betriebsgrundstücken bestehen.

Beispiele:

A. Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung kauft für das Bürozimmer ihres Geschäftsführers ein wertvolles Gemälde und einen echten Teppich.

Die beiden Wirtschaftsgüter gehören zum Betriebsvermögen der Gesellschaft.

B. Eine Aktiengesellschaft ist Eigentümerin eines Landguts. Das Landgut ist eine wirtschaftliche Unter einheit des gewerblichen Betriebs der Gesellschaft. Es ist Betriebsgrundstück und wird nach den Grundsätzen der vergleichenden Ertragsbewertung bewertet (§ 57 Absatz 3 und § 31 ABewG).

C. Der Direktor einer Aktiengesellschaft ist Eigentümer eines Einfamilienhauses. Er verkauft das Haus im Jahr 1939 an seine Aktiengesellschaft.

Das Haus gehört als „Grundstück“ zum Grundvermögen des Direktors, solange es dem Direktor gehört. Der Einheitswert des Hauses ist auf den 1. Januar 1940 fortzuschreiben (§ 225 a AO). Das Haus ist durch den Eigentumswechsel „Betriebsgrundstück“ geworden und dem Betriebsvermögen der Gesellschaft zuzurechnen.

Die Einheitswertfeststellung und die Vermögensteuerveranlagung werden bei Kapitalgesellschaften in einem Arbeitsgang und auf demselben Berechnungsbogen erledigt. Es wird dazu der Berechnungsbogen nach Vordruck Vm 10/1940 verwendet. Das Betriebsvermögen ist bei Kapitalgesellschaften auch ihr steuerpflichtiges Vermögen, wenn nicht die Mindestbewertung § 6 Absatz 1 BStG gemäß in Betracht kommt (§ 7 Ziffer 1 b BStG). Es können sich kleine Unterschiede durch die Anwendung der Abrundungsvorschriften der §§ 25 ABewG und 4 Absatz 2 BStG ergeben.

Beispiel:

Das Betriebsvermögen einer Aktiengesellschaft beträgt nach dem Stand vom 1. Januar 1940 73 657 Reichsmark. Es ist § 25 des Reichswertungsgesetzes gemäß auf 73 700 Reichsmark aufzurunden. Das steuerpflichtige Vermögen der Aktiengesellschaft beträgt unter Anwendung der Abrundungsvorschrift des § 4 Absatz 2 des Vermögenssteuergesetzes 74 000 Reichsmark.

4. Beginn und Ende einer Kapitalgesellschaft

Eine Kapitalgesellschaft entsteht steuerlich nicht erst mit der Eintragung in das Handelsregister oder mit der Aufnahme der geschäftlichen Tätigkeit, sondern sobald die Gesellschaft gegründet ist und Vermögen besitzt.

Alle Wirtschaftsgüter der Gesellschaft sind Betriebsvermögen. Es gehört dazu bei Gesellschaften, deren Gesellschafter das Grundkapital oder das Stammkapital noch nicht voll eingezahlt haben, der Anspruch der Gesellschaft an die Gesellschafter auf Einzahlung des restlichen Grundkapitals oder Stammkapitals. Der Anspruch ist wie jede andere Forderung der Gesellschaft zu bewerten. Er wird mit dem Nennwert angesetzt, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder niedrigeren Wert begründen (§§ 66 Absatz 1 und 14 Absatz 1 ABewG). Bei einer Kapitalerhöhung entsteht der Anspruch der Gesellschaft auf Einzahlung der gezeichneten Kapitalerhöhungsbeträge steuerlich schon mit dem Eingang der Zeichnungsscheine der Gesellschaft.

Der Abzug eines Zwischenzinses kann in Betracht kommen, wenn die gezeichneten Beträge erst später einzuzahlen sind. Siehe RFG-Urteil vom 11. Februar 1937 III A 108/36, RStBl 1937 S. 454. Die Bewertung des Anspruchs auf die Resteinzahlung hängt auch davon ab, mit welcher Wahrscheinlichkeit am Bewertungsstichtag mit der Einforderung des restlichen Kapitals zu rechnen ist. Siehe RFG-Urteil vom 30. Januar 1930 III A 63/29, RStBl 1930 S. 137.

Das Grundkapital darf bei Aktiengesellschaften nicht als Schuld abgezogen werden. Der Posten steht

zwar in der Bilanz auf der Schuldenseite. Er ist aber kein echter Schuldposten. Die Anteile der Gesellschafter begründen nicht ein Forderungsrecht, sondern Mitgliedschaftsrechte der Gesellschafter.

Beispiel:

Eine Aktiengesellschaft wird am 15. Dezember 1939 in Erfurt mit einem Grundkapital von 600 000 Reichsmark gegründet. Je 300 000 Reichsmark werden am 15. Dezember 1939 und am 5. Januar 1940 eingezahlt. Die Aktiengesellschaft ist am 20. Januar 1940 in das Handelsregister eingetragen. Abschluss tag ist der 31. Dezember 1939.

Die Aktiengesellschaft ist am 15. Dezember 1939 steuerlich rechtsfähig geworden. Es ist auf den 1. Januar 1940 in einem Arbeitsgang eine Hauptfeststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens und eine Hauptveranlagung der Vermögensteuer vorzunehmen (§§ 21 ABewG und 12 BStG). Das Betriebsvermögen der Aktiengesellschaft besteht aus den 300 000 Reichsmark, die die Gesellschafter auf das Grundkapital bereits eingezahlt haben, und aus der Forderung der Gesellschaft an die Gesellschafter auf Einzahlung der restlichen 300 000 Reichsmark. Das Grundkapital darf bei Aktiengesellschaften nicht als Schuld abgezogen werden. Das Betriebsvermögen der Aktiengesellschaft beträgt nach dem Stand vom 1. Januar 1940 600 000 Reichsmark.

Es ist bei der Neugründung einer Aktiengesellschaft eine Nachfeststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens und eine Nachveranlagung der Vermögensteuer vorzunehmen, wenn die Neugründung nach einem Hauptfeststellungszeitpunkt erfolgt und auf den 1. Januar, der der Neugründung folgt, eine Hauptfeststellung nicht vorzunehmen ist (§§ 23 ABewG und 14 Absatz 2 BStG). Wegen der Gewerbesteuer Hinweis auf die Gewerbesteuer-Richtlinien 1940 Abschnitt 50.

Der Mindestnennbetrag des Grundkapitals einer Aktiengesellschaft ist in der Regel 500 000 Reichsmark (§ 7 Absatz 1 des Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30. Januar 1937, RStBl S. 177).

Eine Kapitalgesellschaft erlischt steuerlich erst durch den Wegfall des Vermögens. Sie beendet im Fall der Abwicklung des Vermögens (Liquidation) ihre steuerliche Rechtsfähigkeit nicht schon mit der Auflösung der Gesellschaft, sondern erst mit der vollständigen Ausschüttung des Vermögens. Eine Aktiengesellschaft darf ihr restliches Vermögen erst ausschütten, wenn sie die Gläubiger dreimal öffentlich aufgefordert hat, etwaige Ansprüche an die Aktiengesellschaft anzumelden, und wenn seit der letzten Aufforderung ein Jahr (Sperrjahr) verstrichen ist (§ 213 des Aktiengesetzes 1937).

Wegen Wegfalls des Vermögens bei Verschmelzungen und Umwandlungen Hinweis auf die Vermögensteuer-Richtlinien (BStR) Abschnitt 6 Absätze 3 und 4, RStBl 1940 S. 203 und 204.

5. Vergünstigung für Schachtelgesellschaften

Das Vermögen einer Kapitalgesellschaft wird bei der Vermögensteuer zweimal erfasst, als Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft (§ 56 Absatz 1 Ziffer 1 ABewG) und als sonstiges Vermögen der Gesellschafter (§ 67 Ziffer 3 ABewG). Die Vergünstigung für Schachtelgesellschaften (Schachtelvergünstigung) dient der Verhütung einer noch weitergehenden Mehrfachbesteuerung (§ 60 ABewG und § 52 ABewG). Sie setzt voraus, daß eine inländische Kapitalgesellschaft nachweislich ein volles Wirtschaftsjahr vor dem Feststellungszeitpunkt an dem Grundkapital oder an dem Stammkapital einer anderen inländischen Kapitalgesellschaft mindestens zu einem Viertel un mittelbar beteiligt ist.

Beispiele:

A. Eine Aktiengesellschaft erwirbt am 20. April 1938 die Hälfte des Stammkapitals einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Die Aktiengesellschaft macht regelmäßig auf den 30. September jeden Jahres Abschlüsse.

Die Beteiligung gehört bei der Einheitswertfeststellung auf den 1. Januar 1940 nicht zum gewerblichen Betrieb der Aktiengesellschaft, wenn alle anderen Voraussetzungen des § 60 des

Reichsbewertungsgesetzes gegeben sind. Die Beteiligung bleibt bei der Obergesellschaft außer Ansatz.

B. Eine Erfurter Aktiengesellschaft ist an ihrem Abschlußzeitpunkt (30. September 1938) mit 400 000 Reichsmark an dem Aktienkapital einer Kölner Aktiengesellschaft beteiligt. Das Aktienkapital der Kölner Aktiengesellschaft beträgt am 1. Januar 1939 900 000 Reichsmark. Die Beteiligung besteht ab dem 5. September 1938. Das Betriebsvermögen der Erfurter Aktiengesellschaft beträgt am 30. September 1938 800 000 Reichsmark. Die Aktiengesellschaft weist in den Bilanzen am 30. September 1939 ein Betriebsvermögen von 870 000 Reichsmark aus. Die Beteiligung ist darin mit 400 000 Reichsmark enthalten.

Die Schachtelbergünstigung ist am 1. Januar 1939 nicht zu gewähren. Die Beteiligung besteht noch nicht seit Beginn des Wirtschaftsjahrs 1937/38.

Die Voraussetzungen für die Anwendung der Schachtelbergünstigung sind am 1. Januar 1940 gegeben. Die Beteiligung ist auszufordern. Das Betriebsvermögen beträgt am 1. Januar 1940 470 000 Reichsmark.

Die Schachtelbergünstigung gilt entsprechend, wenn Reich, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände oder Betriebe von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts an inländischen Kapitalgesellschaften beteiligt sind (§ 60 Absatz 2 ABewG). Die Vergünstigung für Schachtelgesellschaften wird durch § 52 der Durchführungsverordnung auch auf Aktien, Ruzen oder Anteile ausgedehnt, die einem inländischen Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit gehören. Die Vergünstigung gilt stets nur für solche Aktien, Ruzen oder Anteile, die der inländischen Kapitalgesellschaft ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten vor dem maßgebenden Abschlußtag gehört haben (§ 52 Absatz 1 ABewG). Hinweis auf die Vermögenssteuer-Richtlinien Abschnitt 16.

Die Schachtelbergünstigung gilt nicht für ausländische Steuerpflichtige. Sie ist auch nicht gegeben, wenn die Untergesellschaft von der subjektiven Steuerpflicht durch das Vermögenssteuergesetz befreit ist. Der Zweck der Vergünstigung ist, eine mehrfache Besteuerung des gleichen Vermögens zu vermeiden, wenn die Voraussetzungen über die Art und die Dauer der Beteiligung gegeben sind. Eine mehrfache Besteuerung kommt aber nicht in Betracht, wenn die Untergesellschaft aus besonderen Gründen von der Vermögenssteuer befreit ist. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 30. Juli 1935 IA 70/34, RStW 1935 S. 1198. Dieses Urteil ist für das Körperschaftsteuergesetz ergangen. Der darin entwickelte Grundsatz, daß die Schachtelbergünstigung bei der Körperschaftsteuer nicht gegeben ist, wenn die Untergesellschaft von der subjektiven Steuerpflicht durch Gesetz befreit ist, gilt auch für die Einheitsbewertung. Die Schachtelbergünstigung ist für die Besteuerung des Vermögens ebenso geregelt wie für die Körperschaftsteuer. § 9 des Körperschaftsteuergesetzes und § 60 des Reichsbewertungsgesetzes unterscheiden sich nur durch den Wortlaut. Das Reichsbewertungsgesetz spricht von „inländischen“ Kapitalgesellschaften, das Körperschaftsteuergesetz von „unbeschränkt steuerpflichtigen“ Kapitalgesellschaften. Ein sachlicher Unterschied besteht nicht. Hinweis auf Ulich, DStZ 1940 S. 86 und auf die Begründung zum Reichsbewertungsgesetz, RStW 1935 S. 175.

Die Schachtelbergünstigung kann nicht verfaßt werden, wenn die inländische Untergesellschaft auf Grund besonderer Vorschrift nicht ganz, sondern nur für einen Teil ihres Vermögens sachliche Steuerbefreiung genießt. Eine teilweise Schachtelbergünstigung kennt das Gesetz nicht. Hinweis auf das ebenfalls zum Körperschaftsteuergesetz ergangene RFG-Urteil vom 22. September 1936 IA 127/36, RStW 1936 S. 1182 und 1183.

Die Schachtelbergünstigung gilt nach dem Reichsbewertungsgesetz 1934 nicht mehr für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Diese Genossenschaften sind im § 56 Absatz 1 Ziffer 2 ABewG aufgeführt. Im § 60 ABewG wird aber nur auf § 56 Absatz 1 Ziffer 1 ABewG Bezug genommen. Die Genossenschaften nehmen demnach an der Vergünstigung für Schachtelgesellschaften nicht teil. Die Erwerbs- und Wirtschafts-

genossenschaften werden bei der Vermögenssteuer dadurch begünstigt, daß sie nicht zur Mindestbesteuerung herangezogen werden (§ 6 VStG) und daß bestimmte Genossenschaften von der Vermögenssteuer befreit sind (§§ 22 VStG und 15 VStW). Eine mehrfache Besteuerung wird bei den im § 52 a ABewG bezeichneten Genossenschaften in gewissem Umfang dadurch vermieden, daß sie die Geschäftsguthaben der Genossen zur Ermittlung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs vom Rohvermögen abziehen können.

6. Offene Handelsgesellschaft und andere Personenvereinigungen

Eine Offene Handelsgesellschaft entsteht steuerlich bereits mit der Gründung, nicht erst mit der Ausnahme der geschäftlichen Tätigkeit oder der Eintragung in das Handelsregister.

Sie hört nicht schon mit der Einstellung des Betriebs oder dem Beginn der Liquidation oder der Löschung im Handelsregister auf, Inhaber eines gewerblichen Betriebs im Sinn des § 56 Absatz 1 Ziffer 7 des Reichsbewertungsgesetzes zu sein. Sie erlischt erst mit der vollständigen Ausschüttung des Vermögens. Die Offene Handelsgesellschaft besteht fort, solange die Gesellschaft noch Vermögen (z. B. ausstehende Forderungen) besitzt und Gesellschafter vorhanden sind, die Rechte an diesen Vermögensanteilen haben. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 26. November 1936 III A 146/36, RStW 1937 S. 337. Der Reichsfinanzhof hat in diesem Urteil eine Offene Handelsgesellschaft, die nach dem 31. März 1934 Außenstände auf die Gesellschafter verteilt hat, noch für das Rechnungsjahr 1934 für vermögenssteuerpflichtig erklärt und es für unerheblich angesehen, ob die Offene Handelsgesellschaft mit dem Eingang der Außenstände rechnete oder nicht.

Die Offenen Handelsgesellschaften werden im § 56 des Reichsbewertungsgesetzes für die Ermittlung des Betriebsvermögens den Kapitalgesellschaften gleichgestellt. Alle Wirtschaftsgüter einer inländischen Offenen Handelsgesellschaft bilden einen gewerblichen Betrieb (§ 56 Absatz 1 Ziffer 7 ABewG). Die Offene Handelsgesellschaft selbst ist nicht vermögenssteuerpflichtig (§ 1 VStG). Der Einheitswert des Betriebs ist § 56 Absatz 1 Ziffer 7 ABewG und § 215 AO gemäß einheitlich festzustellen und § 216 Absatz 1 Ziffer 2 Satz 2 AO gemäß anteilig auf die Gesellschafter zu verteilen. Die Anteile an Offenen Handelsgesellschaften sind Betriebsvermögen der Gesellschafter (§ 67 Ziffer 3 Satz 2 ABewG). Hinweis auf den RdF-Erlass vom 20. Januar 1936 S 3300 — 620 III Abschnitt IV Ziffer 2, RStW 1936 S. 105. Der Feststellungsbescheid muß Feststellungen über die Art, den Wert und die Zurechnung der Wirtschaftsgüter und über die Höhe der Anteile der einzelnen Gesellschafter enthalten (§ 216 Absatz 1 Ziffern 1 und 2 AO). Es können auch Minuswerte festgestellt werden.

Die Höhe der Überschuldung einer Gesellschaft ist bei der Ermittlung des Einheitswerts des Betriebsvermögens festzustellen. Der Schuldenüberschuß ist anteilig auf die Gesellschafter zu verteilen und bei ihrem Gesamtvermögen abzusetzen. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 23. Mai 1939 III 138/38, RStW 1939 S. 755.

Es gehören zum Betriebsvermögen einer Offenen Handelsgesellschaft nur die Wirtschaftsgüter, die im Eigentum der Gesellschaft stehen. Wirtschaftsgüter, die einzelnen Gesellschaftern gehören und dem Betrieb der Gesellschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft, weil sie nicht dem Betriebsinhaber (das ist die Gesellschaft) gehören. Hinweis auf die Begründung zu § 56 des Reichsbewertungsgesetzes, RStW 1935 S. 173, den RdF-Erlass vom 20. Januar 1936 S 3300 — 620 III Abschnitt IV, RStW 1936 S. 105, und die Vermögenssteuer-Richtlinien Abschnitt 7, RStW 1940 S. 204. Wirtschaftsgüter, die einzelnen Gesellschaftern gehören und dem Betrieb einer Gesellschaft dienen, sind bei dem Ge-

seilhaft selbst anzusehen. Sie gehören bei ihm nur dann zum Betriebsvermögen, wenn sie so umfangreich sind, daß sie die wesentlichen Grundlagen des Betriebs der Gesellschaft bilden und deshalb als besonderer Betrieb des Gesellschafters anzusehen sind. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 4. April 1935 III A 89/35, RStBl 1935 S. 1094. Sie rechnen sonst je nach ihrer Wesensart zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, Grundvermögen oder zum Sonstigen Vermögen der einzelnen Gesellschafter.

Beispiel:

Die Offene Handelsgesellschaft Rasch & Sander betreibt in Neubrandenburg eine Spielwarengroßhandlung in einem gemischtgenutzten Grundstück. Die Gesellschaft hat das Grundstück von dem Gesellschafter Rasch für 7 000 Reichsmark jährlich gemietet. Der Einheitswert des Grundstücks beträgt nach dem Stand vom 1. Januar 1935 65 000 Reichsmark. Die Offene Handelsgesellschaft weist in ihrer Bilanz am 31. Dezember 1939 das Betriebsvermögen mit 50 000 Reichsmark aus. Das gemischtgenutzte Grundstück des Rasch, in dem sie ihr Geschäft betreibt, ist darin mit dem Buchwert von 55 000 Reichsmark enthalten. Die berichtigten Kapitalkonten der beiden Gesellschafter sind gleich.

Grundstücke sind nicht mit dem Buchwert, sondern mit dem Einheitswert zu bewerten. Das Grundstück des Gesellschafters Rasch gehört nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft. Es ist aus der Bilanz der Gesellschaft auszusondern. Das Betriebsvermögen der Gesellschaft vermindert sich dadurch auf minus 5 000 Reichsmark. Der Einheitswert des Betriebsvermögens ist für die Offene Handelsgesellschaft auf den 1. Januar 1940 auf diesen Minusbetrag festzustellen. Der Schuldenüberschuß der Gesellschaft ist anteilig auf die Gesellschafter zu verteilen und bei ihrem Gesamtvermögen abzusehen. Das gemischtgenutzte Grundstück gehört zum Grundvermögen des Gesellschafters Rasch.

Die Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft haben einen Anspruch auf die Feststellung des Minusvermögens der Gesellschaft, wenn diese Feststellung für die Gesellschafter steuerlich von Bedeutung ist. Dies kann zum Beispiel bei der Gewerbesteuer und bei der Vermögensteuer der Fall sein. Die Gesellschafter können den Einheitswertbescheid § 231 AO gemäß anfechten, wenn sie sich durch die Höhe der Einheitswertfeststellung beschwert fühlen. Hinweis auf die RFG-Urteile vom 20. Oktober 1938, RStBl 1938 S. 1155, und vom 23. Mai 1939, RStBl 1939 S. 755.

Die obigen Ausführungen über die Behandlung der Offenen Handelsgesellschaften bei der Einheitsbewertung gelten sinngemäß auch für die Kommanditgesellschaften und die ähnlichen Gesellschaften im Sinn des § 56 Absatz 1 Ziffer 7 ABewG, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind. Es kann zu den „ähnlichen Gesellschaften“ auch eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts gehören, wenn sie ein Gewerbe betreibt. Gewerbe ist nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs jede mit der Absicht der Gewinnerzielung unternommene selbständige Tätigkeit, die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und weder Land- oder Forstwirtschaft ist, noch unter die freien Berufe fällt. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 21. Oktober 1937 III A 146/37, RStBl 1937 S. 1248 und die Vermögensteuer-Richtlinien Abschnitt 8, RStBl 1940 S. 204.

Der Reichsfinanzhof hat in seinem Gutachten vom 16. November 1926 Id 2/26, RStBl 1927 S. 36, auch die Partenreederei als eine der Offenen Handelsgesellschaften ähnliche Gesellschaft angesehen (Hinweis auf die Vermögensteuer-Richtlinien Abschnitt 9). Die Partenreederei wird im allgemeinen als eine Vereinigung mehrerer Personen bezeichnet, die Miteigentümer eines Schiffes sind und es zum gemeinschaftlichen Erwerb durch die Seefahrt verwenden. Der Anteil der Mitreeder an dem gemeinschaftlichen Schiff heißt Part oder Schiffspart. Das Gutachten des Reichsfinanzhofs vom 16. November 1926 ist zum Reichsbewertungsgesetz 1925 und zum Vermögensteuergesetz 1925 ergangen. Die Offenen Handelsgesellschaften waren nach

dem Vermögensteuergesetz 1925 selbständig vermögenssteuerpflichtig. Das Vermögen, das in der Partenreederei zusammengefaßt ist und einheitlich im Betrieb der Schifffahrt gewerblich genutzt wird, wurde demgemäß selbständig besteuert, solange die Offenen Handelsgesellschaften persönlich vermögenssteuerpflichtig waren. Die Offenen Handelsgesellschaften werden nach dem Vermögensteuergesetz 1934 nicht mehr selbständig zur Vermögensteuer herangezogen. Ihr Vermögen wird einheitlich festgestellt und anteilig auf die Gesellschafter verteilt. Das oben bezeichnete Gutachten des Reichsfinanzhofs wirkt sich jetzt dahin aus, daß die Partenreedereien nicht mehr selbständig steuerpflichtig sind.

Die Partenreederei ist im Handelsgesetzbuch geregelt. §§ 489 bis 491 HGB lauten:

§ 489

Wird von mehreren Personen ein ihnen gemeinschaftlich zustehendes Schiff zum Erwerb durch die Seefahrt für gemeinschaftliche Rechnung verwendet, so besteht eine Reederei.

Der Fall, wenn das Schiff einer Handelsgesellschaft gehört, wird durch die Vorschriften über die Reederei nicht berührt.

§ 490

Das Rechtsverhältnis der Mitreeder untereinander bestimmt sich zunächst nach dem zwischen ihnen geschlossenen Verträge. Soweit eine Vereinbarung nicht getroffen ist, finden die nachstehenden Vorschriften Anwendung.

§ 491

Für die Angelegenheiten der Reederei sind die Beschlüsse der Mitreeder maßgebend. Bei der Beschlussfassung entscheidet die Mehrheit der Stimmen. Die Stimmen werden nach der Größe der Schiffsparten berechnet; die Stimmenmehrheit für einen Beschluß ist vorhanden, wenn der Person oder den Personen, welche für den Beschluß gestimmt haben, zusammen mehr als die Hälfte des ganzen Schiffes gehört.

Einstimmigkeit sämtlicher Mitreeder ist erforderlich zu Beschlüssen, die eine Abänderung des Reedereivertrags bezwecken oder die den Bestimmungen des Reedereivertrags entgegen oder dem Zwecke der Reederei fremd sind.

Der Reichsfinanzhof hat in dem oben bezeichneten Gutachten die sehr umstrittene Frage nach der rechtlichen Natur der Partenreederei geprüft. Er hat dazu ausgeführt:

Die Reederei weist gegenüber den Offenen Handelsgesellschaften hauptsächlich die folgenden Besonderheiten auf. Die Mitgliedschaft ist geknüpft an das Eigentum an einer oder mehreren Schiffsparten. Wer dasselbe erwirbt, ist Gesellschafter, wer es verliert, hört auf, Gesellschafter zu sein (§§ 503 ff. HGB). Änderung des Personenstandes, Tod, Konkurs oder sonstiger Dispositionsverlust einzelner Mitglieder sind auf den Bestand der Reederei ohne Einfluß. Aufkündigung eines Mitreeters und Ausschließung eines solchen findet nicht statt (§ 505 Abs. 3 HGB). Es besteht keine Gesellschaftsfirma, wohl aber ein Kollektivname, unter dem die Gesamtheit der Mitreeder handelnd auftritt, klagt und verklagt wird. In den Angelegenheiten der Reederei entscheidet regelmäßig der Mehrheitswille (§ 491 HGB). Durch diese Besonderheiten gegenüber der Offenen Handelsgesellschaft wird die Reederei den reinen Kapitalgesellschaften, namentlich der Aktiengesellschaft, stark angenähert. Sie erscheint danach als eine Personenvereinigung zu Erwerbszwecken, die zwischen der Offenen Handelsgesellschaft und den reinen Kapitalgesellschaften steht.

Es ergibt sich die Frage, ob bei der eigenartigen rechtlichen Natur der Partenreederei alle Partenreedereien vermögenssteuerlich den Offenen Handelsgesellschaften gleichzustellen sind, oder ob die Rechtslage verschieden beurteilt werden muß, je nachdem es sich um typische oder nichttypische Gesellschafter handelt. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 17. Juli 1930 III A 203/29, RStBl 1931 S. 42. Es könnte vielleicht gerechtfertigt sein, die Partenreedereien, bei denen die Schiffsparten sich auf sehr viele Eigentümer verteilen, die persönlich mit dem Schiff gar nichts zu tun haben, und bei denen der Partebesitz wirtschaftlich eine reine Kapitalanlage darstellt, vermögenssteuerlich wie die Kapitalgesellschaften zu behandeln. Diese Frage soll hier nur aufgeworfen werden. Sie kann abschließend erst nach genauer Untersuchung mehrerer dazu geeigneter Fälle beurteilt werden.

Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand beim privaten Hausbesitz

Von Regierungsrat Dr. Egly, Lehrer an der Reichsfinanzschule Herrsching

1. Einführung

Alle Aufwendungen auf ein Hausgrundstück, deren Nutzen sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, müssen dem Grundsatz des § 7 EStG gemäß, der auch für den privaten Hausbesitz gilt (§ 9 Ziffer 6 EStG), auf den Zeitraum der Nutzung verteilt werden. Der Reichsfinanzhof hat aber diesen Grundsatz aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und aus praktischen Bedürfnissen für bestimmte Aufwendungen durchbrochen. Nach seiner ständigen Rechtsprechung sind Aufwendungen, die sogenannter laufender Erhaltungsaufwand sind, grundsätzlich im Jahr der Verausgabung in voller Höhe als Werbungskosten abzugsfähig. Im Gegensatz dazu ist der sogenannte Herstellungsaufwand dem Gebäudewert hinzuzurechnen und grundsätzlich nur zusammen mit diesem auf dem Weg über die Absetzungen für Abnutzung in Jahresteilbeträgen absetzbar.

Die Unterscheidung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand ist in der Praxis oft schwierig. Sie ist auch zwischen dem Einkommensteuerfiskus und dem Körperschaftsteuerfiskus des Reichsfinanzhofs noch nicht restlos geklärt. Die Rechtsprechung neigt aber zu Entgegenkommen. Es soll bei der Unterscheidung nicht engherzig verfahren werden. Kleinliche Berechnungen sollen vermieden und auch zahlungsmäßige Schwankungen der Ausgaben in den einzelnen Jahren, wenn sie nicht einen allzu großen Umfang annehmen, sollen zur Vereinfachung der Besteuerung in Kauf genommen werden (RFG in dem grundlegenden Urteil aml. Slg. Bd. 21 S. 201 u. f., RStBl 1927 S. 188).

2. Abgrenzung der Begriffe „Erhaltungsaufwand“ und „Herstellungsaufwand“

Erhaltungsaufwand sind alle Ausgaben für Arbeiten, die der laufenden Erhaltung und Bewirtschaftung des Gebäudes dienen (auch kurz „Instandsetzungsarbeiten“ genannt).

Herstellungsaufwand sind alle Ausgaben für Arbeiten, durch die der Gesamtkarakter, die Wesensart des Gebäudes geändert wird (auch kurz „Ergänzungsarbeiten“ genannt).

Voraussetzung des Erhaltungsaufwands ist also, daß die Aufwendungen:

1. das Gebäude in ordnungsmäßigem Zustand erhalten sollen,
2. die Wesensart des Gebäudes nicht verändern und
3. in gewissen Zeitabständen sich wiederholen.

Die Abgrenzung des laufenden Erhaltungsaufwands vom Herstellungsaufwand ist Tatsachewürdigung nach der Lage des Einzelfalles (RStBl 1932 S. 851). Der Gesichtspunkt der Wertverbesserung ist nicht entscheidend.

Urteil des Einkommensteuerfiskus im RStBl 1933 S. 634:

„Maßgebend ist bei der Abgrenzung aber nicht, daß laufende Aufwendungen nur insoweit vorliegen, als die Aufwendungen sich im Wert des Grundstücks nach Durchführung der Ausbesserungsarbeiten nicht mehr widerspiegeln. Dies wäre eine Abgrenzung nach dem gerade nicht maßgebenden Gesichtspunkt der Wertverbesserung... Maßgebend ist vielmehr — ohne Rücksicht darauf, ob ein Grundstück gerade erst erworben oder schon längere Zeit im Besitz des Steuerpflichtigen ist —, ob im ganzen gesehen die Aufwendungen wirtschaftlich noch laufende, in gewissen Zeitabschnitten wiederkehrende sind, oder ob durch die Aufwendungen der Gesamtkarakter des Hauses wesentlich verändert wird.“

Der Einkommensteuerfiskus hat deshalb in diesem und in vielen anderen Fällen in ständiger Rechtsprechung an-

genommen, daß auch größere Aufwendungen auf ein verwahrlostes Haus durch den Eigentümer, insbesondere auch durch den neuen Erwerber, als Werbungskosten voll abgezogen werden können. Diese Rechtsprechung geht zwar weit, hat aber viele Verwaltungsvereinfachende und wirtschaftlich-praktische Vorzüge. Der Einkommensteuerfiskus führt in Bd. 21 S. 201 u. f. treffend aus:

„Die Erhaltung eines Miethauses in gebrauchsfähigem Zustand erfordert gewisse Aufwendungen, die regelmäßig in kleineren oder größeren Zwischenräumen wiederkehren. Diese Zwischenräume betragen vielfach schon bei kleineren Ausbesserungen mehrere Jahre, bei den größeren Ausbesserungen mit längerer Nutzungsdauer, wie z. B. bei der Erneuerung des Verputzes und Anstrichs des Dachs, eine ganze Reihe von Jahren. Man erhält den laufenden jährlichen Erhaltungsaufwand, wie ihn das Haus nach Art und Größe erfordert, indem man den Aufwand für die einzelnen Ausbesserungen jeweils auf die Jahre der Nutzungsdauer verteilt und dann die Summe der Jahresanteile der einzelnen Ausbesserungen zusammenrechnet... Es ist einfacher, wenn man auch den größeren Ausbesserungsbetrag im Jahr der Ausgabe voll zum Abzug zuläßt und damit sich an die vom Steuerpflichtigen aus Gründen der ordnungsgemäßen Wirtschaft eingehaltene Verteilung der Ausbesserungsausgaben hält, als wenn man erst mühsam den Jahresdurchschnitt errechnet. Wenn für den Steuerpflichtigen die Aussicht der vollen Abzugsfähigkeit in einem Jahr besteht, so wird er sich oft leichter auch zu größeren Ausbesserungen entschließen.“

Der Körperschaftsteuerfiskus allerdings rechnet — ohne genauere Begründung, aber wahrscheinlich aus dem Gesichtspunkt der Wertsteigerung — die erheblichen Aufwendungen kurze Zeit nach Erwerb eines Betriebsgrundstücks zum aktivierungspflichtigen Anschaffungs- und Herstellungsaufwand (RStBl 1937 S. 651, Bd. 41 S. 202). Der Einkommensteuerfiskus wendet sich mit guten Gründen dagegen in dem beachtenswerten Urteil im RStBl 1933 S. 819. Er weist richtig darauf hin, daß diese Auffassung zu einer Atomisierung der Absetzung für Abnutzung führen müsse, die dem Sinn und Zweck des Einkommensteuergesetzes nicht entspräche. Eine Ausnahme würde der Einkommensteuerfiskus dann machen, wenn durch die Instandsetzung des verwahrlosten Hauses ein im Wesen ganz anderes Wirtschaftsgut hergestellt würde. Das wäre der Fall, wenn im wesentlichen nur die Grundmauern stehen blieben und im übrigen das Haus völlig neu hergestellt würde (so auch RStBl 1932 S. 342). Oft wird man aus dem Verhältnis der Kosten der Instandsetzung zu den Erwerbskosten einen Anhalt dafür entnehmen können, ob es sich noch um Nachholung von Ausbesserungsarbeiten oder um Herstellung eines neuen Wirtschaftsguts handelt. Herstellungsaufwand ist z. B. anzunehmen, wenn die Instandsetzungskosten etwa ebenso viel betragen wie die Erwerbskosten des Hauses.

Erhaltungsaufwand sind die Kosten für die Erneuerung eines völlig vermorschten alten Vollwerks. Es wird hier nicht ein seinem Wesen nach neuer Gegenstand dem Anwesen eingegliedert, sondern eine bereits vorhandene, im Laufe der Zeit abgenutzte Anlage wieder brauchbar gemacht. Solche Aufwendungen können auch dann, wenn die Ausbesserung nicht laufend in Teilen erfolgt, sondern zurückgestellt und dann im ganzen nachgeholt wird, voll als Werbungskosten im Jahr der Ausgabe abgezogen werden, ähnlich wie bei Neuanstrich des Hauses, Neudeckung des Dachs usw. Eine Wesensänderung und damit Herstellungsaufwand ist auch nicht ohne weiteres daraus zu folgern, daß im Ersatz besseres Baumaterial verwendet wird. Die höheren Aufwendungen können im Ergebnis durch längere Haltbarkeit oder durch Verringerung der ständigen kleinen Aus-

besserungen ausgeglichen werden. Dagegen ist Herstellungsaufwand anzunehmen, wenn durch die Verwendung besserer Baumaterials, durch völlig neuen Verputz oder Anstrich, völlige Neudeckung des Dachs dem ganzen Anwesen ein stattlicheres Aussehen verliehen wird, so daß unter Umständen im Fall der Vermietung auch höherer Mietzins verlangt werden könnte. Deshalb ist bei größeren Aufwendungen die Frage der Wesensänderung besonders sorgfältig zu prüfen (Bd. 21 S. 201 u. f., RStW 1932 S. 851, 1933 S. 634). Herstellungsaufwand sind daher Aufwendungen für Tapeten, Anstrich usw., die nicht mit dem verwohnten Zustand des Hauses, sondern nur mit der Anpassung an die Geschmackssichtung des Eigentümers begründet werden können (RStW 1930 S. 361). (Es darf jedoch auch hier nicht kleinlich verfahren werden. Rdt.)

Voraussetzung für die Bejahung des Erhaltungsaufwands ist bei größeren Aufwendungen stets, daß diese überhaupt den Wohnzwecken des Steuerpflichtigen oder seiner Mieter dienen sollen. Sind die Aufwendungen nur gemacht, um das Haus bei nächster Gelegenheit mit Gewinn veräußern zu können, so handelt es sich — wenn nicht ein Veräußerungsgewinn in Betracht kommt — um Aufwendungen auf eine besondere Kapitalanlage, die einkommensteuerlich nicht zu berücksichtigen sind (RStW 1933 S. 634).

Verwendung besseren Baumaterials ist dann Herstellungsaufwand, wenn wegen Verarbeitung schlechten Baumaterials schon bei Errichtung des Wohngebäudes kurze Zeit später bereits sehr erhebliche Aufwendungen zur Beseitigung der Schäden (Durchfaulen der Balken und Fußböden usw.) erforderlich sind. In dem entschiedenen Fall waren im wesentlichen nur die Umfassungsmauern des Gebäudes, einige massive, tragende Innenwände, die Treppen und das Dachwerk stehen geblieben (RStW 1930 S. 270).

Aufwendungen anlässlich eines Umbaus sind nur insoweit als Erhaltungsaufwand nicht verteilungspflichtig, als sie zu wirklichen Erhaltungsarbeiten an stehengebliebenen Teilen und nicht zum Ersatz durch neue Teile verwendet wurden. Dagegen können die Kosten, die ohne den Umbau hätten aufgewendet werden müssen, um den Bau in gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen, nicht als Erhaltungsaufwand von den Herstellungskosten abgezogen werden. Insoweit sind Aufwendungen nicht entstanden (RStW 1931 S. 138, 1932 S. 342, 1936 S. 723).

3. Der Erhaltungsaufwand

Erhaltungsaufwand, also im Jahr der Verausgabung voll abzugsfähige Werbungskosten, sind die der laufenden Erhaltung eines Hauses dienenden Ausgaben. Das sind insbesondere:

- a) die regelmäßig wiederkehrenden Ausbesserungskosten, z. B. für Ausbesserung des Dachs, der Dachrinne, der Fenster und Türen, des Mauerwerks, Verputz- und Anstricharbeiten (Bd. 25 S. 151), überhaupt die sogenannten Schönheitsreparaturen;
- b) Aufwendungen zur Befriedigung der wechselnden Wünsche der Mieter (RStW 1928 S. 307);
- c) laufende Straßenanliegerbeiträge, wenn die Anlieger für die Erhaltung der Straße aufzukommen haben.

Der Begriff des Erhaltungsaufwands darf selbstverständlich nicht auf den einzelnen Gegenstand abgestellt werden, sondern auf den Gesamtrahmen. Unter diesem Gesichtspunkt können unter Umständen auch die Kosten der Hofpflasterung als Erhaltungsaufwand angesehen werden.

Auch größere Aufwendungen können Erhaltungsaufwand sein, wenn sie in gewissen Zeitabständen wiederkehren und das Wesen des Hauses nicht verändern (Hinweis auf Abschnitt 2 Absatz 6, Urteilsauszug aus Bd. 21 S. 201 u. f.). Es ist dabei unerheblich, ob die

Bau-polizei die größeren Ausbesserungen angeordnet hat, weil der Zustand des Miethauses für die Mieter gefahrbringend erschien (RStW 1928 S. 174).

Der Reichsfinanzhof (RStW 1927 S. 230) hat die Aufwendungen für den Ersatz einer unbrauchbar gewordenen Gasbeleuchtung im Treppenhaus eines Mietwohngrundstücks durch elektrisches Licht als Erhaltungsaufwand angesehen. Er macht aber die Einschränkung:

„Um verteilungspflichtige Herstellungskosten würde es sich dann handeln, wenn etwa die Einrichtung elektrischer Beleuchtung an Stelle der unbrauchbar gewordenen Gasbeleuchtung die Mietwohnhäuser nach Umfang oder Art wesentlich verändert hätte. Im Rahmen des Ganzen ist das aber nicht anzunehmen, und es ist deshalb nicht auszuschlaggebend, daß die elektrische Beleuchtungsanlage, für sich betrachtet, naturgemäß etwas anderes ist als die Einrichtung von Gaslicht.“

Nach meiner Meinung müßte Herstellungsaufwand dann angenommen werden, wenn die Gasbeleuchtung in allen Räumen des Hauses durch elektrische Beleuchtung ersetzt würde. Das wäre ebenso eine Wesensänderung mit der Aussicht auf Steigerung der Ertragsfähigkeit des Hauses, als wenn etwa die Ofenheizung durch Zentralheizung ersetzt würde. In diesem Fall hat der Reichsfinanzhof Herstellungsaufwand bejaht. Hinweis auf Abschnitt 4 Absatz 4.

Auch die Kosten eines Rechtsstreits, der wegen der Kostentragungspflicht bei Erhaltungsaufwand — Beseitigung von Rißbildungen und künstliches Trocknen einer Wand — entstanden ist, sind wie der Erhaltungsaufwand selbst als Werbungskosten in voller Höhe abzugsfähig. Das gleiche gilt für die weiteren, durch den Rechtsstreit entstandenen Kosten, z. B. Reisekosten zum Termin usw.

Erhaltungsaufwand sind auch die Aufwendungen für die Erhaltung, Wiederherstellung und Erneuerung von besonderen Anlagen, z. B. Sammelheizungsanlagen und Fahrstuhl-Anlagen, die in ein Haus eingebaut sind (RStW 1930 S. 108, 1936 S. 886). Das gilt auch dann, wenn die Anlagen nicht gleich bei Herstellung des Gebäudes, sondern erst später in das Gebäude eingebaut werden (EStR für 1939, Abschnitt 61). Damit sind die Fragen nicht zu verwechseln, daß die Kosten der Errichtung besonderer Anlagen Herstellungsaufwand sind (Hinweis auf Abschnitt 4 Absatz 4), und inwieweit von diesen besonderen Anlagen Abkzungen für Abnutzung vorgenommen werden dürfen (Hinweis auf Abschnitt 6 Absatz 2).

4. Der Herstellungsaufwand

Verteilungspflichtiger Herstellungsaufwand ist gegeben, wenn durch die Arbeiten die Wesensart des ganzen Gebäudes geändert wird. Das ist der Fall, wenn ein Haus, das bisher anderen Zwecken diente, zu Zwecken der Vermietung ganz oder zum Teil aus- oder umgebaut wird, wenn ein neues Stockwerk aufgeführt wird (Bd. 21 S. 201 u. f.), wenn Großwohnungen in Kleinwohnungen aufgeteilt werden. Abfindungen, die an die früheren Mieter für fristlose Räumung zur Ermöglichung der Wohnungsteilung gezahlt werden, sind ebenfalls nicht Erhaltungsaufwand, sondern verteilungspflichtiger Herstellungsaufwand (RStW 1935 S. 1208). Auch die Kosten der Begutachtung des Zustands eines erst zu erwerbenden Hauses sind als Nebenkosten des Erwerbs Teile der Anschaffungs- und Herstellungskosten, auch wenn es sich nur um kleine Beträge handelt, ebenso die Gebühren für den Kanalisationsanschluß und alle Anliegerbeiträge, die der Anlegung der Straße dienen (RStW 1930 S. 313). Zuschüsse, die ein Stromabnehmer beim Anschluß an das Verteilungsnetz eines Elektrizitätswerks für die Stromzuleitungsanlage zahlen muß, sind auch dann Herstellungsaufwand, wenn die Anlage in das Eigentum des Elektrizitätswerks übergeht (RStW 1929 S. 450).

Weitere Beispiele des Herstellungsaufwands: Erneuerung der Fundamente, Erweiterung der Kelleranlagen, Erneuerung der teilweise unbrauchbar gewordenen Fußböden, Fenster, Türen und sonstigen Holzteile, Einziehen von

Wänden, Anbringen von Doppelfenstern, Ersatz eines Holzdachs durch ein Eisendach, Errichtung neuer Bauteile, z. B. Anbau eines Kraftwagenschuppens (RStBl 1932 S. 851, 1936 S. 723, Bd. 25 S. 151).

Die laufenden Kosten der Erhaltung besonderer Anlagen sind Erhaltungsaufwand (Hinweis auf Abschnitt 3 Absatz 7). Die Aufwendungen zur Errichtung besonderer Anlagen dagegen sind Herstellungsaufwand, z. B. die Kosten der Errichtung einer Fahrstuhlanlage, einer Zentralheizung, einer Trottreppe, einer Veranda, eines Glasstuhldachs für die Terrasse, einer Entwässerungsanlage, von Licht- und Telefonanlagen, Blitzableiteranlagen, Fohranlagen für Waschtische mit fließendem Wasser (RStBl 1930 S. 108, Bd. 25 S. 151). Das gilt auch, wenn an Stelle einer Zentralheizung, deren Wiederherstellung sich nicht mehr lohnt, Stodwerksheizung (RStBl 1931 S. 454) oder an Stelle der alten Ofenheizung Zentralheizung eingerichtet wird. Die Ausbesserungskosten, die für die Erhaltung der alten Anlagen erforderlich gewesen wären, können von den Herstellungskosten nicht abgesetzt werden. Sie sind tatsächlich nicht aufgewendet worden und dürfen deshalb auch nicht als Erhaltungsaufwand berücksichtigt werden.

Es müssen nach meiner Meinung aber beim Ersatz alter, unbrauchbar gewordener Anlagen durch neue Anlagen auch die Kosten des Abbruchs der alten Anlage zum Verteilungspflichtigen Herstellungsaufwand gerechnet werden. Für Gewerbetreibende ist das ständige Rechtsprechung (RStBl 1938 S. 187, Bd. 43 S. 111, RStBl 1938 S. 179; 1939 S. 155, 257 und 393). Sofortige Abschreibung der Abbruchkosten kann auch bei Gewerbetreibenden nur ausnahmsweise unter dem Gesichtspunkt eines niedrigeren Teilwerts in Betracht kommen. Würde man dem privaten Hausbesitzer den Abzug der Abbruchkosten im Jahr der Verausgabung gestatten, so käme das einer Abschreibung wegen Wertminderung gleich. Diese ist aber beim privaten Hausbesitzer nicht möglich, weil sie den Betriebsvermögensvergleich voraussetzt (Hinweis auch auf RStBl 1934 S. 475 am Ende, 1930 S. 108).

Der Wegfall der alten, unbrauchbar gewordenen Anlage kann aber durch eine Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung § 7 Absatz 1 Satz 3 EStG gemäß in Verbindung mit § 9 Ziffer 6 EStG berücksichtigt werden (Hinweis auf Abschnitt 7 Absatz 6).

5. Der Abzug des Erhaltungsaufwands

Der Erhaltungsaufwand gehört zu den Werbungskosten bei Vermietung und Verpachtung. Er ist in voller Höhe im Kalenderjahr der Verausgabung abzusetzen. Sind in einem Jahr besonders hohe Aufwendungen entstanden, z. B. für Neudeckung des Dachs oder Anstrich des ganzen Hauses, so kann dem Steuerpflichtigen daran gelegen sein, die Kosten auf mehrere Jahre zu verteilen. Das wird besonders dann zutreffen, wenn sich für das Kalenderjahr, in dem die große Ausgabe entstanden ist, ein Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen oder nur ein geringer Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ergibt und anzunehmen ist, daß das Ergebnis in den nächsten Jahren wesentlich besser sein wird. Der Reichsfinanzhof gab dem Steuerpflichtigen ein „Wahlrecht, den laufenden Aufwand alsbald voll abzugiehen oder auf die Dauer der Nutzung der einzelnen mit dem Aufwand geschaffenen Anlagen zu verteilen“ (RStBl 1927 S. 188, Bd. 21 S. 201 u. f., RStBl 1933 S. 634). Die Verteilung auf die ganze Nutzungsdauer der Anlagen kann aber heute schon deshalb nicht mehr gestattet werden, weil besondere Absetzungen für besondere Anlagen nach der geänderten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nicht mehr zulässig sind (Hinweis auf Abschnitt 6 Absatz 2). Außerdem ist die Verteilungsmöglichkeit durch die EStR für 1939 Abschnitt 62 eingeschränkt. Es kann danach dem Steuerpflichtigen auf Antrag nur gestattet werden, den größeren Erhaltungsaufwand auf drei Jahre zu verteilen.

Aus der Verteilungsmöglichkeit folgt aber nicht, daß die Absetzung des im Jahr der Ausgabe unberücksichtigt ge-

bliebenen Erhaltungsaufwands in späteren Jahren beliebig nachgeholt oder die Unterlassung der Absetzung durch besonders hohe Abschreibungen berücksichtigt werden könnte (RStBl 1932 S. 473). Hat der Steuerpflichtige den Erhaltungsaufwand im Jahr der Verausgabung voll abgesetzt, so darf er ihn selbstverständlich nicht außerdem noch verteilen, etwa dadurch, daß er ihn den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuschlägt, damit er sich auch noch in den Absetzungen für Abnutzung auswirkt (Bd. 21 S. 201 u. f.).

Diese Grundsätze gelten auch für Eigenwohnhäuser (RStBl 1928 S. 5 und S. 197). Es ist aber zu beachten, daß beim Eingreifen der Verordnung über die Bemessung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus vom 26. Januar 1937 (RStBl I S. 99, RStBl 1937 S. 161) außer dem Abzug von Schuldzinsen ein weiterer Abzug grundsätzlich ausgeschlossen ist. Die Verordnung macht auch dann keine Ausnahme, wenn der Steuerpflichtige einen Teil des noch nicht abgezogenen großen Erhaltungsaufwands aus früheren Jahren nach Inkrafttreten der Verordnung (Kalenderjahr 1936) abziehen will. Mögliche Härten können nur durch § 33 EStG oder durch Billigkeitsmaßnahmen im Verwaltungsweg beseitigt werden (RStBl 1939 S. 155).

6. Die Verteilung des Herstellungsaufwands

Der Herstellungsaufwand ist dem Grundsatz des § 7 EStG gemäß dem Gebäudekapital zuzuschlagen und durch die Absetzungen für Abnutzung auf die Nutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen. Die Anlagen, für die die Herstellungskosten aufgewendet wurden, werden regelmäßig Bestandteile des Gebäudes. Sie nutzen sich nur mit dem ganzen Gebäude zusammen ab und unterliegen deshalb auch nicht als besondere Anlage neben dem Gebäude einer besonderen schnelleren Abnutzung (RStBl 1930 S. 108).

Für besondere Anlagen, z. B. Sammelheizungen und Fahrstuhl Anlagen, konnten nach der früheren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RStBl 1933 S. 1006) neben der Absetzung für das Gebäude noch besondere Absetzungen gemacht werden. Das ist nach der geänderten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RStBl 1936 S. 886, Bd. 39 S. 277), der sich der Reichsminister der Finanzen angeschlossen hat (Hinweis auf die EStR für 1939, Abschnitt 61), nicht mehr möglich. Die besonderen Anlagen sind nicht einheitliche, selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter. Es wird auch oft, z. B. bei Sammelheizungen, die Voraussetzung der einheitlichen Abnutzung dieser Anlagen fehlen. Auch aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung können deshalb besondere laufende Absetzungen für Abnutzung nicht mehr zugelassen werden. Der Wert der besonderen Anlage ist dem Gebäudekapital zuzuschlagen. Die unter Umständen neu zu regelnden Absetzungen für Abnutzung können jetzt nur noch von dem neu festzusetzen den Gesamtgebäudekapital vorgenommen werden. Sind die Anlagen bisher mit Zustimmung des Finanzamts besonders abgesetzt worden, so ist der Wert des noch nicht abgesetzten Teils der Anlagen ebenfalls mit dem sonstigen Gebäudekapital auf die Restlebensdauer zu verteilen. Die Grundsätze gelten auch dann, wenn die Anlagen erst später in das Gebäude eingebaut werden. Es ist aber eine davon verschiedene Frage, ob in solchen Fällen die Beseitigung einer alten, unbrauchbar gewordenen Anlage durch eine außergewöhnliche Absetzung für Abnutzung berücksichtigt werden kann (Hinweis auf Abschnitt 7 Absatz 3).

Nach der geänderten Rechtsprechung sind Ausnahmen nur noch für solche Anlagen zulässig, die von vornherein nur für vorübergehende Zeit errichtet werden. Das kann der Fall sein bei Anlagen für besondere Zwecke eines Mieters, die nur für diesen Mieter Wert haben, mit dessen Auszug also ihren Wert verlieren. Diese Anlage kann nach der Dauer des Mietvertrags abgesetzt werden. Wird der Mietvertrag

vorzeitig beendet, so kann der noch nicht abgezogene Aufwand durch eine außerordentliche Absetzung für wirtschaftliche Abnutzung abgesetzt werden (Hinweis auf Abschnitt 7 Absatz 4).

Gleiches gilt bei Ladeneinbauten in Wohnhäusern und Ladenumbauten in großstädtischen Verhältnissen mit rasch wechselndem Geschmack. Hier ist aber besonders sorgfältig zu prüfen, ob von einem derartig wechselnden Geschmack heute wirklich noch gesprochen werden kann (RStW 1937 S. 909).

7. Die Möglichkeit der Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung

Die Höhe der Absetzungen für Abnutzung richtet sich nicht nach der jeweiligen subjektiven Meinung des Steuerpflichtigen, sondern objektiv nach allgemeinen Erfahrungssätzen. Es sind deshalb bei Vermietung an ein nichtarisches Warenhausunternehmen und besonderen Umbaukosten in früheren Jahren dafür erhöhte Absetzungen für Abnutzung nicht schon wegen des nationalsozialistischen Umbruchs möglich. Das Warenhaus kann als solches auch von einem Arier weiterbetrieben oder für andere ähnliche Zwecke verwendet werden. Es ist insbesondere bei einem nicht nach dem Gewinn verteuerten Betrieb nicht möglich, innere Wertverluste an Vermögensgegenständen bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen. Wird z. B. in ein Miethaus ein Papierladen eingebaut, weil gegenüber eine Schule liegt, und ist der Laden nach Verlegung der Schule schwer weiterzuvermieten, so tritt dadurch zwar ein Wertverlust ein, dieser Wertverlust kann aber nicht durch Absetzungen für Abnutzung am Aufwand für den Ladeneinbau berücksichtigt werden (RStW 1937 S. 909).

Erwirbt ein Steuerpflichtiger, der nicht Gewerbetreibender ist, ein Mietwohnhaus, und bricht er das noch brauchbare Haus ab, um es durch einen zweckmäßigeren, zeitgemäheren Bau zu ersetzen, so können weder der Wert des abgerissenen Gebäudes noch die Niederreißungskosten durch eine Abschreibung unter dem Gesichtspunkt des niedrigeren Teilwerts berücksichtigt werden. Auch eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung ist nicht möglich. Das Gebäude war noch brauchbar, eine außergewöhnliche Abnutzung liegt also nicht vor (RStW 1934 S. 475).

Es darf damit nicht die Frage verwechselt werden, ob bei Ersatz einer alten, unbrauchbar oder unbrauchbar gewordenen Anlage durch eine neue Anlage der Restwert der alten Anlage durch eine außergewöhnliche Absetzung für Abnutzung abgeschrieben werden kann. § 9 Ziffer 6 EStG erklärt den § 7 EStG seinem ganzen Inhalt nach für anwendbar. Es ist also davon auszugehen, daß grundsätzlich auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung außergewöhnliche Absetzungen für Abnutzung zulässig sind. Durch diese Berücksichtigung des Verzehrs des Gebäudes als Werbungskosten nähern sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung stark den Einkünften nach § 2 Absatz 3 Ziffern 1 bis 3 EStG. Verzehr ist nämlich nicht nur der allmählich eintretende Verschleiß eines Hauses, sondern auch jede auf natürliche, mit einer Änderung der Beschaffenheit des Hauses verbundene Beschädigung oder Zerstörung, wie Brand, Unwetter, Hauschwamm, Durchfaulen der Balken usw. Eine auf andere als natürliche Umstände, z. B. auf das Sinken der Baupreise, zurückzuführende Entwertung darf allerdings wegen des Fehlens des Betriebsvermögensvergleichs nicht etwa durch ein bei Vermietung und Verpachtung unzulässiges Herabgehen auf den niedrigeren Teilwert berücksichtigt werden (RStW 1930 S. 270, Wd. 25 S. 151).

Der Reichsfinanzhof hat es deshalb zugelassen, die Beschädigung selbst, die durch Verwendung schlechten Baumaterials entstanden war, und zu deren Behebung Herstellungsaufwendungen erforderlich waren, als Verzehr durch eine außergewöhnliche Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen (RStW 1930 S. 270). Genau so hat er ent-

schieden, wenn der Vermieter mit Rücksicht auf einen Mietvertrag besondere bauliche Aufwendungen machte, die nur für diesen Mieter zweckvoll waren, und wenn der Mietvertrag vorzeitig beendet wurde. Die Aufwendungen sind durch das vorzeitige Ende des Mietvertrags gewissermaßen tatsächlich verbraucht. Das rechtfertigte den Abzug der noch nicht verteilten Aufwendungen unter dem Gesichtspunkt einer Absetzung wegen außerordentlicher wirtschaftlicher Abnutzung (Wd. 25 S. 151). Hat ein Steuerpflichtiger eine Villa mit einem Holzschuppen gekauft, und hat sich das Vorhandensein des Schuppens in einem höheren Kaufpreis ausgedrückt, so konnte der auf den Schuppen entfallende Teil des Kaufpreises durch eine außergewöhnliche Absetzung für Abnutzung abgezogen werden, wenn sich der Schuppen als unbrauchbar und nicht verwendbar erwies und deshalb vom Steuerpflichtigen beseitigt werden mußte (RStW 1932 S. 851). Wurde eine Zentralheizung durch Stodwerkheizung ersetzt, so nahm der Reichsfinanzhof an, daß die etwa noch vorhandenen Teile der Zentralheizung, die zu ihrer Wiederherstellung noch brauchbar gewesen wären, als Teile einer Heizungsanlage nun überhaupt nicht mehr in Betracht kämen, sie also ihre Eigenschaft als nutzbringende Teile des Hauses verloren hätten. Der Reichsfinanzhof hat deshalb eine entsprechende Absetzung wegen wirtschaftlicher Abnutzung zugelassen (RStW 1931 S. 454).

Es ist fraglich geworden, ob diese Grundsätze wegen der geänderten Rechtsprechung, daß von besonderen Anlagen keine besonderen Absetzungen mehr gemacht werden dürfen (Hinweis auf Abschnitt 6 Absatz 2), noch gelten. Blümich, EStG 1934, zweite Auflage, zu § 7 Anmerkung 7 am Ende S. 214, scheint dies ohne Begründung anzunehmen.

Nach meiner Meinung dürfen aber diese beiden Fragen nicht ohne weiteres unlösbar verbunden werden. Es sind zwar beim privaten Hausbesitz die besonderen Anlagen als solche keine selbständigen, für sich bewertbaren Wirtschaftsgüter. Deshalb sind auch von den Anlagen besondere laufende Absetzungen nicht mehr möglich. Das schließt aber nicht aus, daß der Verbrauch einer besonderen Anlage genau so zu einem besonderen Verschleiß führen kann wie etwa andere natürliche Beschädigungen durch Brand, Unwetter, Fäulnis und Hauschwamm. Die außergewöhnliche Absetzung wird in beiden Fällen auch nicht etwa von einer besonderen Anlage vorgenommen, sondern nur vom Gesamtgebäudekapital. Der Restwert der unbrauchbar gewordenen Anlage, der als außergewöhnliche Absetzung vom Gebäudewert abzusetzen ist, muß in solchen Fällen ebenso schätzungsweise ermittelt werden wie der durch sonstigen natürlichen Verschleiß, besondere Schäden am Gebäude. Die Gründe, die den Reichsfinanzhof bewogen, für besondere Anlagen besondere laufende Absetzungen nicht mehr zu gestatten (Hinweis auf Abschnitt 6 Absatz 2), hindern nach meiner Meinung also nicht die Möglichkeit einer einmaligen außergewöhnlichen Absetzung vom Gesamtgebäudekapital wegen einer unbrauchbar gewordenen Anlage.

Würde man die außergewöhnliche Absetzung in diesen Fällen nicht zulassen, so käme das einer Einschränkung des § 7 EStG gleich, die in dem Hinweis im § 9 Ziffer 6 EStG nicht vorgesehen ist.

Es spricht auch noch ein wirtschaftlicher Gesichtspunkt dafür, die außergewöhnliche Absetzung zuzubilligen. Der Steuerpflichtige, der weiß, daß er den Wert der unbrauchbar gewordenen Anlage absetzen darf, wird sich leichter zum Ersatz durch eine neue Anlage entschließen. Dies ist in normalen Zeiten zur Förderung der gesunden Wohnungspolitik zu begrüßen.

Es sei aber noch einmal darauf hingewiesen, daß die reinen Abschreibungsstellen für die alte, unbrauchbar gewordene Anlage nach meiner Meinung ebenso zu den Verteilungspflichtigen Herstellungskosten gehören wie die Herstellungskosten der neuen Anlage (Hinweis auf Abschnitt 4 Absätze 4 und 5), und daß die laufenden Kosten der Unterhaltung der neuen Anlage Erhaltungsaufwand sind (Hinweis auf Abschnitt 3 Absatz 7).

Rückstellung für Pensionsverpflichtungen

Nach ständiger Rechtsprechung des RFG bedeuten Pensionsverpflichtungen einer buchführenden Gesellschaft regelmäßig eine wirtschaftliche Belastung nicht nur für das Jahr, in dem die Verpflichtung übernommen worden ist, sondern für die ganze Zeit, in der die Angestellten, denen Pensionsansprüche eingeräumt worden sind, bei der Gesellschaft noch tätig sind. Die Rückstellungen müssen daher auf diese Zeit verteilt werden.

Im Urteil RStBf 1939 S. 1078 hat der VI. Senat des RFG entschieden, daß eine Firma, die an Angestellte erst im Zeitpunkt ihres Ausscheidens ein Pensionsrecht gewährt, berechnigt sei, den Kapitalwert der Pension als Schuldposten in die Bilanz des Jahres des Ausscheidens des Angestellten einzulegen.

Dieser Auffassung hat sich nun auch der I. Senat im Urteil vom 16. Januar 1940 I 233/39 für das Gebiet der Körperschaftsteuer angeschlossen. Eine Verteilung dieser Last auf einen größeren Zeitraum könne schon deshalb nicht in Betracht kommen, weil eine Zeit, in der der Angestellte nach Einräumung des Pensionsanspruchs noch tätig wäre, nicht vorhanden sei.

Es handle sich auch nicht etwa um eine steuerlich unzulässige Nachholung von unterlassenen Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen, weil der Pensionsanspruch erst bei dem Ausscheiden eingeräumt worden ist; denn in derartigen Fällen darf ein Unternehmen in den vorangegangenen Jahren Rückstellungen überhaupt nicht vornehmen.

Im Streitfall hatte eine GmbH für vier mit dem 1. April 1937 ausgeschiedene Gesellschaftermitglieder am 31. März 1937 Pensionsverpflichtungen übernommen und dafür in die Bilanz 31. Dezember 1937 den Kapitalwert dieser Verpflichtungen eingelegt.

Die Gesellschaft hatte in den früheren Jahren auch anderen Angestellten bei ihrem Ausscheiden Pensionen zugebilligt, aber entsprechende Rückstellungen nicht gebildet, sondern die jährlichen Pensionen als Betriebsausgaben verbucht. Nach der Rechtsprechung der RFG sind buchführende Gesellschaften zur Passivierung von künftigen Pensionslasten wohl verpflichtet, nicht aber verpflichtet. Danach besteht also ein Wahlrecht zur Bildung von Rückstellungen oder zur Verrechnung als Betriebsausgaben im Jahr der Pensionzahlung. Wenn sich eine Gesellschaft für eines der beiden Verfahren entschieden hat, so ist sie daran auch für die Zukunft gebunden. Sie darf allerdings die Bilanzierungsart wechseln, jedoch nicht willkürlich in jedem Jahr die für sie günstigere Bilanzierungsmöglichkeit wählen.

Besteuerung der polnischen Steuerpflichtigen in den eingegliederten Ostgebieten

Der Reichsminister der Finanzen hat im Abschnitt 5 seines Runderlasses vom 10. Februar 1940 S 2300 — Pol 22 III (RStBf 1940 S. 265) angeordnet, daß für polnische Steuerpflichtige, die weder zu Beginn des Veranlagungszeitraums noch mindestens vier Monate im Veranlagungszeitraum verheiratet waren, die Steuergruppe I und für alle anderen Steuerpflichtigen die Steuergruppe II gilt. Hinweis auf den Absatz in DStZ 1940 Nr 8 über die „Einführung des deutschen Einkommensteuerrechts in den eingegliederten Ostgebieten“.

Der Reichsminister der Finanzen hat die in Aussicht gestellten weiteren Anordnungen zur Einreihung der polnischen Steuerpflichtigen in die Steuergruppen I und II in seinem Runderlaß vom 20. März 1940 S 2300 — Pol 41 III getroffen. Diesem Runderlaß gemäß gelten bis zur endgültigen Regelung in den eingegliederten Ostgebieten als Polen grundsätzlich diejenigen bisherigen polnischen Staatsangehörigen, die in Gebietsteilen geboren sind, die vor dem Jahr 1918 nicht zum Deutschen Reich oder zu Österreich-Schlesien gehört haben. Für die anderen Steuerpflichtigen gelten grundsätzlich die allgemeinen Vorschriften. Ausgenommen sind jedoch diejenigen Steuerpflichtigen, die im Protektorat Böhmen und Mähren geboren sind. Diese Steuerpflichtigen sind wie Polen zu behandeln.

Die deutschen Volkszugehörigen fallen nicht unter die Sonderregelung, die im RdZ-Erlaß vom 10. Februar 1940 getroffen ist. Der Nachweis der deutschen Volkszugehörigkeit ist dem Finanzamt gegenüber durch einen Staatsangehörigkeitsausweis zu erbringen. Solange noch nicht alle Volkszugehörigen im Besitz eines Staatsangehörigkeitsausweises sind, kann der Nachweis der deutschen Volkszugehörigkeit bis auf weiteres auch durch Vorlage einer Bescheinigung geführt werden, die von einer anerkannten deutschen Dienststelle ausgestellt ist.

Das Finanzamt kann im Einvernehmen mit dem Landrat, dem Kreisleiter und der Dienststelle der Sicherheitspolizei und des SD Ausnahmen von der grundsätzlichen Regelung zulassen. O.

Neufassung der Vorschriften über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen

Die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen fördern durch den Bau gesunder und billiger Wohnstätten für Deutsche Volksgenossen das nationalsozialistische Siedlungswerk der Reichsregierung. Sie sind deshalb steuerlich begünstigt, solange sie auf Grund der Gemeinnützigkeitsverordnung vom 1. Dezember 1930 (RGBl I S. 593) und der diese Verordnung ergänzenden Vorschriften als gemeinnützig anerkannt sind. Hinweis zum Beispiel auf § 12 der Ersten RStDV, § 37 der Dritten GewStDV und § 4 VStDV.

Die Gemeinnützigkeitsverordnung enthält die einzelnen Voraussetzungen für die Anerkennung. Die Wohnungsunternehmen müssen sich insbesondere satzungsgemäß und tatsächlich mit dem Bau von Kleinwohnungen im eigenen Namen befassen. Sie können daneben auch den Bau von Kleinwohnungen betreiben. Sie können neben den Wohnungen, die sie im eigenen Namen errichtet haben, auch solche Wohnungen verwalten, die ihnen auf andere Weise übertragen worden sind.

Die Anerkennung wird von der obersten Landesbehörde oder einer von ihr bestimmten Behörde — in der Regel von dem Regierungspräsidenten — ausgesprochen. Der Oberfinanzpräsident, in dessen Bezirk das Wohnungsunternehmen seinen Sitz hat, ist an dem Verfahren beteiligt. Es muß ihm vor der Entscheidung die Gelegenheit zur Äußerung gegeben werden. Er kann die Entscheidung der Anerkennungsbehörde die zulässigen Rechtsmittel einlegen und auch die Entziehung einer Anerkennung beantragen.

Durch das Gesetz vom 21. Februar 1940 (RGBl I S. 435) sind einige Bestimmungen der Gemeinnützigkeitsverordnung geändert und ergänzt worden. Der Reichsarbeitsminister hat die Vorschrift als „Gesetz über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen — Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGGe) —“ am 29. Februar 1940 (RGBl I S. 437, RStBf S. 309) in der Neufassung bekanntgemacht.

Die für die Reichsfinanzverwaltung wichtigsten Änderungen und Ergänzungen sind die folgenden:

1. Gemeinnützige Wohnungsunternehmen können auf Grund von Ausnahmegewilligungen der zuständigen Behörden gewerbliche Betriebe unterhalten oder Wohnungen errichten, deren Größe über die für Kleinwohnungen aufgestellten Grundsätze hinausgeht. Die Ausnahmegewilligungen können — im Gegensatz zum bisherigen Rechtszustand — unter Auflagen erteilt werden (§ 6 Absatz 4 WGGe). Die Auflage wird in der Regel darin bestehen, daß das Wohnungsunternehmen einen im Einzelfall festzusetzenden Pauschbetrag an Steuern zu entrichten hat;
2. Bei der Auflösung eines gemeinnützigen Wohnungsunternehmens muß das Vermögen — soweit es nicht an die Mitglieder zurückzuführen ist — für gemeinnützige Zwecke des Wohnungsbaus verwendet werden. Nach den neuen Vorschriften trifft die Anerkennungsbehörde die Bestimmung über die Verwendung des Vermögens. Es ist ihr auf Verlangen das Vermögen auszuhandeln (§ 11 WGGe). Es wird durch diese Vorschrift eine bessere Sicherstellung des Vermögens erreicht;
3. Die Anerkennungsbehörde kann bei rechtskräftiger Entziehung der Anerkennung (zum Beispiel weil das Unternehmen gegen das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz verstößt) im Einvernehmen mit dem zuständigen Oberfinanzpräsidenten dem Wohnungsunternehmen bestimmte geldliche Leistungen auferlegen. Die Erfüllung der Leistungen kann im Verwaltungsweg erzwungen werden (§ 19 Absatz 5 WGGe). Es sollen durch diese Leistungen die Vorteile abgegolten werden, die das Wohnungsunternehmen bisher durch die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und die steuerliche Begünstigung genossen hat. Die Leistung kann deshalb auch in der Nachentrichtung eines Teils der bisher ersparten Steuern bestehen.

Das Gesetz vom 21. Februar 1940 ist mit Wirkung ab dem 1. Januar 1939 in Kraft getreten (Abschnitt IV des Gesetzes).

Es wird demnächst eine Durchführungsverordnung zu dem Gesetz ergehen. Darin sollen auch die Einzelheiten zu den für die Reichsfinanzverwaltung bedeutenden Änderungsvorschriften geregelt werden. Muß.