

# Deutsche Steuer-Zeitung

und

## Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX

11. Mai 1940

Nummer 19

Industrieverlag Spaeth & Linde, 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

### Grundsätzliches zur Besteuerung geistlicher Orden

und Kongregationen<sup>1)</sup> Von Ministerialrat Dr. Kratz, Berlin, Reichsfinanzministerium

#### Inhalt:

1. Einführung,
2. Begriff der Orden und Kongregationen,
3. Verfassung, Verwaltung und Rechtsnatur der Orden,
4. Steuerträger,
  - a) Einheitstheorie,
  - b) Einschränkungen der Einheitstheorie,
  - c) Inländische Mutterhäuser und inländische Niederlassungen,
  - d) Ausländische Mutterhäuser und ausländische Niederlassungen,
  - e) Hilfsvereinigungen,
5. Familientheorie.

#### 1. Einführung

Die Finanzämter haben die geistlichen Orden und Kongregationen (im folgenden abgekürzt: Orden oder Klöster) früher gewöhnlich ohne weiteres als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich angesehen und sie deshalb auf Grund der einschlägigen Gesetze von den Steuern befreit. Bei der Steuerreform 1934 sind die Vorschriften über Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke eingeeengt worden. Hinweis auf §§ 17 bis 19 StAnpG, §§ 9 bis 11 der Ersten StDV, § 7 der Zweiten GemStDV und §§ 1 bis 3 StDV 1935. Darum muß jetzt bei jedem Orden besonders geprüft werden, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger usw. Zwecke auch heute noch — d. h. nach nationalsozialistischer Weltanschauung — als erfüllt angesehen werden können.

Mit dieser steuerlichen Unterjudung der Orden ist der Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung zurzeit befaßt. Dabei sind viele neue Fragen aufgetaucht, die im Reich einheitlich gelöst werden müssen. Um eine solche gleichmäßige Beurteilung zu erzielen, hat der Reichsminister der Finanzen dem Oberfinanzpräsidenten Köln, in dessen Bezirk zahlreiche Orden ihren Sitz haben, die Aufgaben eines Hauptorts für die Besteuerung der geistlichen Orden und ähnlichen Vereinigungen übertragen. Der Hauptort Köln hat inzwischen unter Beteiligung des Reichsfinanzministeriums mehrere Fachprüferbesprechungen durchgeführt, deren Ergebnisse in einer „Prüfungsanweisung“ festgehalten worden sind. Diese Prüfungsanweisung ist später durch mehrere Rundschreiben des Hauptorts ergänzt und weiterentwickelt worden. Die Prüfungsanweisung und die Rundschreiben sind nur für den Dienstgebrauch der Finanzbehörden bestimmt und bis jetzt noch nicht veröffentlicht worden. Der Hauptort hat sie aber trotzdem den

in Betracht kommenden kirchlichen Aufsichtsbehörden ganz oder, wenn ausreichend, im Auszug mitgeteilt, damit diese die ihnen unterstehenden Körperschaften über den Umfang ihrer Steuerpflichten unterrichten können. Außerdem hat der Hauptort Köln auch eine „Anleitung zur Ausfüllung der Steuererklärungen für Orden, Kongregationen und ähnliche Vereinigungen“ herausgegeben, die den Steuerpflichtigen mit den Erklärungsformularen ausgehändigt werden soll. Grundsätzliche Einzelfragen der Ordensbesteuerung sind auch mit Vertretern der kirchlichen Aufsichtsbehörden im Reichsfinanzministerium erörtert worden.

Das neue und zunächst noch ziemlich schwierige Gebiet der Besteuerung geistlicher Orden ist durch das oben geschilderte zusammenfassende Verfahren in verhältnismäßig kurzer Zeit weitgehend untersucht worden. Wenn auch heute noch nicht alle einschlägigen Fragen als restlos geklärt bezeichnet werden können, so darf man doch sagen, daß das Grundsätzliche schon genügend scharf herausgearbeitet worden ist. Diese Grundsätze sind bereits in vielen Einzelfällen überprüft worden. Sie haben sich dabei bewährt und werden heute — abgesehen von einigen Ausnahmen, über

#### 1) Schrifttum über Katholische Orden

- a) ist angegeben bei Kratz „Können geistliche Genossenschaften, insbesondere katholische Orden und Kongregationen, steuerlich als Körperschaften des öffentlichen Rechts behandelt werden?“ (DStZ 1939 S. 713 und 723), außerdem Hinweis auf
- b) Nummer, „Die Rechtsstellung der geistlichen Orden und ähnlicher Vereinigungen in Preußen“ (Steuerwarte 1939 S. 563),
- c) Sigmüller, Lehrbuch des katholischen Kirchenrechts, 3. Auflage (1914) Band II,
- d) Ulrichs, Kirchen und Orden im Körperschaftsteuerrecht (Steuer- und Wirtschaft 1936 Spalte 1405).

die wahrscheinlich der Reichsfinanzhof entscheiden wird — im wesentlichen auch von den steuerpflichtigen geistlichen Körperschaften anerkannt.

## 2. Begriff der Orden und Kongregationen

Die Katholische Kirche versteht unter Orden „freiwillige Vereine von Personen einerlei Geschlechts (Religiösen, Mönche, Nonnen), die durch das dreifache für das ganze Leben bindende feierliche Gelübde der Armut, der Keuschheit und des Gehorsams und das gemeinsame Leben nach bestimmten, vom Papst approbierten Satzungen (regula, daher regulares) in eigens dafür bestimmten Häusern (domus religiosae, claustra, coenobia, monasteria, Klöster usw.) und unter Leitung eines Oberen nach der christlichen Vollkommenheit streben“ (Säg Müller).

Von den Orden im engeren Sinn unterscheiden sich die Kongregationen dadurch, daß bei ihnen nur einfache Gelübde abgelegt werden, und daß sie vom Papst nicht als Orden bestätigt sind, sondern nur ihre Lebensregel genehmigt ist.

Aus dem kirchlichen Begriff für die Orden und Kongregationen sind wichtige steuerliche Folgerungen abgeleitet worden. Der Begriff war maßgebend für die Entwicklung der Familientheorie (Hinweis auf Abschnitt 5), er hat auch die Rechtsprechung des RFG mit dahin bestimmt, daß Orden, die die Selbstheiligung ihrer Mitglieder als Hauptzweck verfolgen, im Sinn des Steuerrechts nicht ausschließlich gemeinnützig sind (RStBl 1938 S. 1180 Nr 1141). Aus dem zum Wesen des Ordenslebens gehörigen Armutsgelübde ergibt sich weiter ein wichtiger Anhalt für die steuerliche Beurteilung der Mitglieder und des Vermögens der Ordensangehörigen, soweit beide tatsächlich in den Besitz der Orden gelangt sind. Auch die Besteuerung der von Dritten gezahlten Entgelte für Arbeitsleistungen der Ordensmitglieder wird durch den Ordensbegriff bestimmt. Die folgenden Ausführungen bringen noch Einzelheiten über diese Fragen.

## 3. Verfassung, Verwaltung und Rechtsnatur der Orden

Die Verfassung und Verwaltung der Orden ist nicht einheitlich. Man unterscheidet monastische und hierarchische Orden. Die monastischen (alten) Orden zerfallen in selbständige Abteien, an deren Spitze ein Abt steht. Die hierarchischen Orden (Bettelorden, neue Orden und Kongregationen) sind in einer straffen Rangordnung gegliedert. Bei ihnen unterstehen die Oberen der einzelnen Niederlassungen (Prior, Rektor, Guardian, Superior) einem Provinzial, dem Oberen mehrerer zu einer Ordensprovinz vereinigt Klöster. Über den Provinzoberen (den Provinzialen) steht der General (das Generalat), der also die Spitze des gesamten Ordensverbandes bildet.

Das katholische Kirchenrecht behandelt nicht nur den Gesamtverband eines Ordens, sondern auch dessen Teile — Ordensprovinzen und einzelne Niederlassungen — als selbständige juristische Personen. Ob es sich dabei im Rechtsinn um Gesellschaften, Genossenschaften, Körperschaften, Stiftungen oder Anstalten handelt, ist bestritten.<sup>2)</sup> Für das Steuerrecht wird man die Orden und Kongregationen, die keine Rechtsfähigkeit erlangt haben, in Übereinstimmung mit dem bürgerlichen Recht als nicht rechtsfähige Vereine zu behandeln haben. Das Reichsgericht hat in mehreren Urteilen<sup>3)</sup> die Merkmale eines nichtrechtsfähigen Vereins darin gefunden, daß eine auf die Dauer berechnete Verbindung einer größeren Anzahl von Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks vorliegt, die körperlich eingerichtet ist, einen Gesamtnamen führt und auf einen wechselnden Mitglieder-

bestand angelegt ist. Dementsprechend hat das Reichsgericht sowohl die einzelnen Ordensniederlassungen (in Bd. 97 S. 122) wie auch die Ordensprovinzen (in Bd. 113 S. 125) als nichtrechtsfähige Vereine bezeichnet. Orden, die — z. B. durch Verleihung der Korporationsrechte — Rechtsfähigkeit erlangt haben, sind bei der Besteuerung als rechtsfähige Vereine zu behandeln (RStBl 1939 S. 66 Nr 43).

## 4. Steuerträger

### a) Einheitstheorie

Bei der steuerlichen Untersuchung der Orden hat sich ergeben, daß man bei den monastischen Orden jede Abtei (einschließlich etwaiger Niederlassungen) entsprechend ihrer ordensrechtlichen Selbständigkeit in der Regel auch steuerlich als selbständigen Steuerträger (Steuerperson) behandeln kann. Es hat sich aber als unzuweckmäßig herausgestellt, bei den hierarchischen Orden die einzelnen Ordensniederlassungen — mögen sie im Einzelfall auch Rechtsfähigkeit besitzen und nicht unbedeutend sein — ebenfalls als selbständige Steuerpersonen zu behandeln. Die wirtschaftlichen und finanziellen Beziehungen der verschiedenen Niederlassungen zu den übergeordneten Ordensverbänden (Provinzialat = Ordensprovinz, Generalat) sind meist so eng und oft so verwickelt, daß man nur durch Zusammenfassung der einzelnen Teile zu einem Ganzen (Einheitstheorie) zu betriebswirtschaftlich und damit auch steuerlich richtigen Ergebnissen gelangt. Solche Zusammenfassungen verursachen zwar sowohl den Orden als auch der Betriebsprüfung, die sie oft selbst vornehmen muß, zunächst Mehrarbeit. Manche Orden haben aber trotzdem die Zusammenfassung begrüßt, weil sie erkannt haben, daß sie selbst dadurch eine bessere Übersicht und größere Klarheit über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse gewinnen und auf die Dauer Arbeit ersparen. Für die Reichsfinanzverwaltung bedeutet die aus der Einheitstheorie sich ergebende Zusammenfassung außerdem eine wesentliche Vereinfachung. Sie ist also auch § 2 Absatz 2 StAnpG gemäß zulässig, wonach Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen sind.

### b) Einschränkungen der Einheitstheorie<sup>4)</sup>

Wenn auch damit für die Besteuerung der Orden die Einheitstheorie grundsätzlich gerechtfertigt ist, so können sich doch noch Zweifel ergeben, wie weit sie im Einzelfall verwirklicht werden soll. Es treten nämlich die im folgenden behandelten Fragen auf.

### c) Inländische Mutterhäuser und inländische Niederlassungen

Muß man bei einem Orden, dessen Generalat und dessen Provinzialate einschließlich aller Niederlassungen in Deutschland liegen, das Generalat zum alleinigen Steuerträger für den gesamten Ordensverband bestimmen, oder kann man neben dem Generalat jede Ordensprovinz selbständig besteuern? Da der Ordensgeneral in der Regel zugleich für mehrere Niederlassungen auch die Aufgaben eines Provinzials versieht, bleibt das Generalat als solches im zweiten Fall außer Betracht, das heißt: das Generalat wird dann steuerlich bloß als selbständiges Provinzialat behandelt.

Diese Frage kann nicht einheitlich entschieden werden. Führen die einzelnen Ordensprovinzen in organisatorischer, wirtschaftlicher und finanzieller Beziehung ein Eigenleben, dann kann man sie mit den ihnen angegliederten Niederlassungen auch als selbständige Steuerpersonen behandeln. Wer solche wirtschaftlich selbständige Ordensprovinzen bei dem Generalat steuerlich zusammenfassen will, muß stets mit dem nicht unbeachtlichen Einwand rechnen, daß der General, weil er nur in geistlichen Dingen Aufsichtsrechte über die Ordensprovinzen

<sup>2)</sup> Einzelheiten aus dem Schrifttum bei Kraß a.a.O. Deutsche Steuer-Zeitung 1939 S. 714 Abschnitt 2.

<sup>3)</sup> RG in Zivilsachen Bd. 60 S. 96, Bd. 74 S. 371, Bd. 95 S. 192.

<sup>4)</sup> Eine Erweiterung der Einheitstheorie ergibt sich aus den Ausführungen im Abschnitt 4e (Hilfsgesellschaften).

besitzt, die von ihm verlangten Steuererklärungen aus eigenem Wissen gar nicht abgeben und auch die sonstigen Steuerpflichten aus eigener Macht nicht erfüllen kann. Deshalb wird man in allen Fällen, in denen ein inländisches Generalat für die ihm angegeschlossenen Ordensprovinzen nur geistliche Dinge zu regeln hat, zweckmäßig von einer Zusammenfassung des gesamten Ordens an der Spitze, also von einer Besteuerung beim Generalat, absehen.

Obliegt dagegen dem Generalat neben der geistlichen Leitung auch die Vermögensverwaltung und damit die wirtschaftliche und finanzielle Oberleitung des gesamten Ordens, dann bestehen gegen dessen zusammenfassende Besteuerung beim Generalat keine Bedenken. Die geforderten Voraussetzungen sind z. B. anzunehmen, wenn die Ordensprovinzen nur in beschränktem Umfang über Ordensmittel verfügen dürfen, in wichtigen wirtschaftlichen und finanziellen Fragen aber die Genehmigung oder Entscheidung des Generals einholen müssen, insbesondere, wenn sie alle zur Bestreitung ihrer notwendigen Bedürfnisse nicht erforderlichen Geldmittel aus das Generalat abzuführen haben.

#### d) Ausländische Mutterhäuser und ausländische Niederlassungen

Manche ausländische Orden unterstehen ordensrechtlich ausländischen Mutterhäusern, von denen sie gewöhnlich früher als Zweigniederlassungen gegründet worden sind. Andererseits haben manche deutsche Orden im Laufe der Zeit auch selbst im Ausland Niederlassungen errichtet, für die sie durch — oft unentgeltliche — Ausbildung und Entsendung jüngerer Ordensmitglieder (Nachwuchs) und durch finanzielle Unterstützung laufend sorgen. Soll die Einheitstheorie auch in solchen Fällen ohne jede Einschränkung verwirklicht werden?

Befindet sich das Mutterhaus eines inländischen Ordens im Ausland, dann könnte man vielleicht auf Grund der Einheitstheorie daran denken, das ausländische Mutterhaus im Inland nach den für beschränkt Steuerpflichtige geltenden Grundsätzen (§ 2 AStG, § 2 BStG) zu besteuern. Abgesehen von rechtlichen Bedenken wird davon jedoch auch aus Zweckmäßigkeitsgründen Abstand genommen, zumal man in solchen Fällen die unbeschränkte Steuerpflicht der deutschen Orden durch geeignete, aber auch sachlich gerechtfertigte Besteuerungsgrundsätze so umgrenzen kann, daß das gleiche Ergebnis erzielt wird. So werden angelegliche Darlehen, die das ausländische Mutterhaus der inländischen Zweigniederlassung bei deren Gründung oder Erweiterung gegeben hat, als Dotationen<sup>\*)</sup> behandelt, die steuerlich nicht abzugsfähig sind, weil die inländische Zweigniederlassung dadurch mit dem erforderlichen Betriebskapital ausgestattet werden soll (Kapitalausstattung).

Ist eine solche Dotation nun als Einlage, Beteiligung oder als Schenkung zu beurteilen? Da der Geber gewöhnlich keine festen Zins-, Gewinn- oder Mietforderungenansprüche im Rechtssinn hat, nach den Erfahrungen der Betriebsprüfung solche Ansprüche in der Regel auch nicht geltend gemacht werden, wird man die Dotationen wohl meistens als Schenkungen ansprechen dürfen.

Aus dieser Beurteilung ergeben sich wichtige Folgerungen für den umgekehrten Fall, daß ein deutscher Orden im Ausland eine Zweigniederlassung errichtet. Die Ordensbesteuerung soll sich aus Zweckmäßigkeitsgründen auch hier nur auf das Inland erstrecken. Deshalb wird die Organ- oder Fiktalttheorie bei deutschen Mutterhäusern mit ausländischen Niederlassungen nicht angewendet. Das einer solchen ausländischen Niederlassung

durch Dotation zugewendete und das von der Niederlassung noch hinzu erworbene Vermögen wird also im Inland bei der Vermögensteuer des Mutterhauses weder unmittelbar noch mittelbar durch Ansetzen einer Art Beteiligung oder dergleichen erfasst. Aus den gleichen Gründen bleibt auch der Gewinn der ausländischen Niederlassung im Inland außer Betracht.

Diese steuerliche Loslösung der ausländischen Niederlassungen von ihrem deutschen Mutterhaus ist bei etwaigen Ausgaben für die ausländischen Niederlassungen entsprechend zu berücksichtigen. Das heißt: Der Gewinn des Mutterhauses darf durch Ausgaben für eine solche Niederlassung nicht geschmälert werden. Unkosten, die z. B. durch unentgeltliche Ausbildung, Einkleidung usw. von Schwestern entstehen, die für das Ausland bestimmt sind, müssen also dem Gewinn hinzugesetzt werden, da derartige Ausgaben steuerlich eine Gewinnverwendung = verdeckte Gewinnausschüttung bedeuten. Freiwillige Zuwendungen (Dotationen) des Mutterhauses aus ihrem Vermögen an eine ausländische Niederlassung sind steuerlich als Schenkungen zu beurteilen.

#### e) Hilfsvereine

Viele Orden haben — meist in der Rechtsform einer GmbH oder AG — besondere Körperschaften gegründet, auf die dann das gesamte Ordensvermögen oder wenigstens der Grundbesitz übertragen worden ist. Auch für Betriebe gewerblicher Art bedienen sich die Orden gern derartiger Rechtsformen, besonders in solchen Fällen, in denen Art und Umfang ihrer kaufmännischen Betätigung in der Öffentlichkeit möglichst wenig in Erscheinung treten sollen. Der Betriebsprüfungsdiens der Reichsfinanzverwaltung bezeichnet solche Körperschaften der Orden als Hilfsvereine, weil sie — wie viele Untersuchungen ergeben haben — in der Regel gar kein eigengesellschaftliches und eigenwirtschaftliches Leben führen, sondern nur den Zwecken des Ordens dienstbar gemacht werden. Die eigenen Belange einer solchen Körperschaft und die Belange der meist nur für die Gründung vorgeschobenen Gesellschafter müssen stets hinter die Belange des Ordens zurücktreten. Viele derartiger Körperschaften treten in der Öffentlichkeit überhaupt nicht hervor.

Für die steuerliche Beurteilung solcher Hilfsvereine ist es wichtig, kurz auf die Gründe einzugehen, die vermutlich zu deren Errichtung geführt haben. Dabei muß man die nichtrechtsfähigen Orden und die rechtsfähigen Orden getrennt betrachten.

Nichtrechtsfähigen Orden fehlt die Vermögensfähigkeit. Das in ihnen vorhandene Vermögen steht rechtlich im Allein- oder Miteigentum der einzelnen Ordensmitglieder, wodurch eine geordnete Vermögensverwaltung (z. B. Ankauf und Verkauf von Grundbesitz) sehr erschwert wird. Auch zum Erwerb der Erbfähigkeit und zur Abwehr von Auseinandersetzungsansprüchen ausgeschiedener Ordensmitglieder<sup>\*)</sup> ist eine eigene Rechtsfähigkeit für die Orden wichtig. Der Erwerb dieser Rechtsfähigkeit (der sogenannten Korporationsrechte) war aber nach staatlichem Recht früher für die Orden schwierig, mitunter fast unmöglich.<sup>\*)</sup> Deshalb drängte sich die Frage auf, ob man nicht auf andere Weise wenigstens in vermögensrechtlicher Beziehung eine der juristischen Person ähnliche Rechtsstellung erlangen könne. Die Orden halfen sich durch Gründung einer Aktiengesellschaft, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, einer eingetragenen Genossenschaft oder eines eingetragenen Vereins. Aber die Zulässigkeit eines solchen Verfahrens ist im Anschluß an zwei Entscheidungen des preußischen Kammergerichts (Rechtprechung der Oberlandesgerichte Band 8 S. 164, Band 9 S. 371) im Schrift-

<sup>\*)</sup> Sägmüller, aaO. Bd. II S. 397: „Auch müssen zwölf Religionen aus der Dotation des zu gründenden Klosters entsprechend leben können.“ Sägmüller führt dazu mehrere kirchliche Vorschriften mit dem Bemerken an: „Es darf kein Kloster gegründet, erweitert oder verändert werden unter Kontroverierung von Schulden.“

<sup>\*)</sup> Hinweis auf die Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen Band 113 Seite 125.

<sup>\*)</sup> Kraß aaO. Deutsche Steuer-Zeitung 1939 Seite 714 Abschnitt 3.

tum ein lebhafter Streit entstanden.<sup>9)</sup> Wurden derartige Gesellschaften von einem Orden (Niederlassung) als solchem oder von der Gesamtheit seiner Mitglieder gegründet, dann waren sie früher nichtig in solchen Staaten, die den Erwerb der Korporationsrechte von einem besonderen Gesetz, landesherrlicher Verleihung oder Verordnung abhängig machten; denn sie bedeuteten dann eine Umgehung der landesgesetzlichen Vorschriften und waren deshalb verboten. Ein Gründung durch einzelne Ordensmitglieder war dagegen zulässig, „weil hier das neue Rechtssubjekt nicht identisch und darum wirtschaftlich nicht gleichwertig mit einem durch Verleihung der Korporationsrechte geschaffenen Rechtssubjekt ist (Siehe). In den Staaten dagegen, in denen die staatlich genehmigten Niederlassungen überhaupt nur auf privatrechtlichem Weg Rechtsfähigkeit erlangen können, dürfen auch die Niederlassungen als solche oder durch die Gesamtheit ihrer Mitglieder eines der genannten Mittel zum Erwerb der Rechtsfähigkeit ergreifen“. *Ubers* in seinem Artikel „Orden“ bei Stengel-Fleischmann, Wörterbuch des Deutschen Staats- und Verwaltungsrechts, 2. Auflage, Band II S. 28 zu § 5 Ziffer 2. über den Erwerb der Rechtsfähigkeit durch Orden nach heutigem Recht siehe *Kraß*, Deutsche Steuer-Zeitung 1939 S. 714 Abschnitt 3 a.

Danach ist also der Grund für die Errichtung besonderer Körperschaften bei nicht-rechtsfähigen Orden wohl vorwiegend in dem Bedürfnis zu suchen, sich die Teilnahme am allgemeinen Rechts- und Wirtschaftsleben zu erleichtern.

Bei den rechtsfähigen Orden entfällt dieser Grund. Denn sie können, weil sie geschäfts- und vermögensfähig sind, Wirtschaftsgüter nach den allgemeinen Vorschriften des bürgerlichen Rechts erwerben. Die Erwerbsfähigkeit auch der rechtsfähigen Orden war aber früher in den deutschen Staaten durch die sogenannten *Amortisationsgesetze* mehr oder weniger beschränkt, die den Zweck verfolgten, eine übermäßige Vermögensansammlung in der Hand der juristischen Personen, insbesondere in der „*manus mortua*“ der Kirche und der geistlichen Gesellschaften zu vereiteln oder zu erschweren. Durch die Unberührbarkeit des Kirchenguts und die Immunität der Kirche war deren Vermögen dem Wirtschaftsleben in der Regel entzogen. Eine Verwendung an die Kirche wurde als *Tötung* für den Weltverkehr = *admortisatio* bezeichnet. Die Amortisationsgesetze setzten deshalb dem Erwerb der toten Hand Schranken, verboten Zuwendungen an sie oder erschwerten solche durch das Erfordernis der Genehmigung. Artikel 86 bis 88 *EWGV* gemäß sind die Amortisationsgesetze bei Einführung des *BGB* unberührt geblieben. Die meisten deutschen Staaten haben aber ihr Amortisationsrecht in ihren Ausführungsgesetzen zum *BGB* neu geregelt. Eine Zusammenstellung der amortisationsgesetzlichen Bestimmungen der Ausführungsgesetze zum *BGB* findet sich in dem Artikel von *Meurer* „Amortisationsgesetze“ bei Stengel-Fleischmann, Wörterbuch des Deutschen Staats- und Verwaltungsrechts, 2. Auflage, Band I S. 92. Daraus ergibt sich, daß in manchen Staaten nur Schenkungen und letztwillige Zuwendungen genehmigungspflichtig waren, die einen bestimmten Betrag (*Summa pragmatica*, meist 5000 RM) überstiegen, in manchen Staaten daneben auch noch der Grundstückswerb. Wo aber juristische Personen zum Erwerb von Grundstücken der staatlichen Genehmigung bedurften, wurden oft Unterschiede gemacht. So bedürfen zum Beispiel gemäß Artikel 7 § 1 des preussischen *ABGB* zum Grundstückswerb keiner Genehmigung „juristische Personen, deren Rechtsfähigkeit auf einem neben dem Bürgerlichen Gesetzbuch bestehenden Reichsgesetz beruht“, womit insbesondere Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und eingetragene Genossenschaften gemeint sind. Daraus ergibt sich, daß auch rechtsfähige Orden oft ein Interesse daran haben konnten, sich für

den Grundstückswerb eine *AG* oder *GmbH* zu schaffen, nämlich dann, wenn ein solcher Orden befürchten mußte, daß ihm selbst keine Genehmigung erteilt würde.<sup>9)</sup>

Bei dieser Lage der Dinge ist es gerechtfertigt, solchen Hilfs-gesellschaften der Orden für bestimmte Steuern keine Bedeutung beizumessen. Wie oben schon ausgeführt wurde, führen sie überhaupt kein eigen-gesellschaftliches und eigenwirtschaftliches Dasein. Ihre eigenen Belange und die Belange der meist vorgeschobenen Gesellschaften werden stets den Belangen des Ordensverbandes untergeordnet. Sehr oft treten sie (z. B. reine Grundstücks-gesellschaften) nach außen gar nicht in Erscheinung und sind dann der Öffentlichkeit gewöhnlich ganz unbekannt. Aber wenn das auch nicht zutrifft, ist ihre Unselbständigkeit so groß, daß sie nur als willenloses Werkzeug des Ordens angesprochen werden können. Zahlreiche Betriebs-prüfungen haben ergeben, daß es sowohl für die Orden als auch für die Reichsfinanzverwaltung am einfachsten ist, solche Körperschaften der Orden jedenfalls für die Ver-mögen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer als nicht vorhanden zu betrachten und deren Vermögen, Gewinn und Umsatz ohne weiteres beim Orden selbst zu versteuern.<sup>10)</sup>

Die „Prüfungsanweisungen“ stützen in ihrem Ab-schnitt B 14 ein solches Verfahren auf das Urteil des *RFS* in *RStBl* 1937 S. 4 Nr. 5, in dem der *RFS* eine *GmbH* der Deutschen Reichsbahn als keine selbständige Rechts-personlichkeit des Steuerrechts behandelt hat, weil sie wirt-schaftlich bloß als ein unselbständiger Teil (Verwaltungs-abteilung) der Reichsbahn anzusprechen war. Man könnte sich auch auf § 1 Absatz 3 *StAbzG* berufen. Steuerrechtlich wird man aber den tatsächlichen Verhältnissen wahrscheinlich am besten gerecht, wenn man solche Hilfs-gesellschaften § 11 Ziffer 2 und 3 *StAbzG* gemäß als *Treuhänder* der Orden behandelt. Dadurch wird für die Vermögen-, Körper-schaft- und Umsatzsteuer das gleiche Ergebnis erzielt. Für die übrigen Steuern (z. B. Kapitalverkehrssteuern, Wechselsteuer, Urkundensteuer) bleibt dann aber die gewählte Rechtsform beachtlich. Der *RFS* hat in seiner Entscheidung *RStBl* 1930 S. 820 Nr. 989 das Ver-hältnis einer solchen Hilfs-gesellschaft zu dem zugehörigen Orden ebenfalls als *Treuhänderverhältnis* beurteilt, trotzdem aber deren Gesellschaftsteuerpflicht bejaht. Er führt aus: „Der Zweck der beschwerdeführenden Gesellschaft (*GmbH*) ist zugestandenermäßen kein anderer, als auf dem Wege über ein *Treuhänderverhältnis* dem Orden Eigentum an Grundstücken zu ermbältigen, das er nach der Ordensregel nicht besitzen darf, und die Rechtsbeschwerde führt im An-schluß hieran selbst aus, daß wirtschaftlich sich die Gesellschaft vom Orden nicht unterscheidet“. Weiter Hinweis auf eine ähnliche Entscheidung des Preu-ßischen *OVG* Band 84 S. 39.

Bei einer solchen Beurteilung bestehen allerdings gegen das Urteil des *RFS* im *RStBl* 1939 S. 1007 Nr. 1017 Bedenken. Dort ist für die Einheitsbewertung und damit für die Vermögensteuer eine solche Hilfs-gesellschaft als steuerlich beachtliche selbständige Steuerperson bezeichnet und — im Gegensatz zu der Entscheidung *RStBl* 1930 S. 820 Nr. 989 — ein *Treuhänderverhältnis* abgelehnt worden. Da die Ent-scheidung jedoch hauptsächlich auf Erwägungen rechtsförm-licher Art beruht und der Streitfall anscheinend keine Ver-anlassung geboten hat, auch in die oben gezeigten Zusammen-hänge tiefer einzudringen, ist es erwünscht, daß der *RFS* bei einer nochmaligen Prüfung der Frage an seiner Auf-fassung nicht festhält.

<sup>9)</sup> Die Frage, ob die Vorbehaltsbestimmungen der Artikel 86 bis 88 *EWGV* und die darauf beruhenden amortisationsrecht-lichen Bestimmungen der Ausführungs-gesetze zum *BGB* durch die Reichsverfassung vom 11. August 1919 außer Kraft gesetzt worden sind, wird von *Uß*, Das Recht der katholischen Orden und Kon-gregationen in Bayern (München 1932) Seite 77, verneint.

<sup>10)</sup> Solche Hilfs-gesellschaften unterliegen jedoch nach *RStBl* 1930 S. 820 Nr. 989 der Gesellschaftsteuer.

<sup>8)</sup> Hinweis auf *Sahl*, Die Errichtung von Handelsgesell-schaften durch Religiose, Berlin 1900.

Legt man, wie es in den Prüfungsanweisungen des Hauptorts Köln und in diesem Aufsatz gechehen ist, den Hilfsvereine für die Körperschaft-, Vermögen- und Umsatzsteuer keine steuerliche Bedeutung bei, dann werden diese Hilfsvereine ohne weiteres von der Einheits-theorie mitumfaßt, die dadurch in einer auch von den Orden selbst bisher gebilligten Weise erweitert wird. Das bringt den Orden sowohl Vorteile wie Nachteile. Ein Vorteil ergibt sich z. B. für sie daraus, daß bei Anerkennung des Treuhandverhältnisses das Vermögen der Hilfsvereine nur einmal — und zwar beim Orden — der Vermögenssteuer unterliegt, während es sonst zweimal davon erfaßt wird, nämlich zunächst bei der Hilfsvereine und sodann nochmals durch Bewertung von deren Anteilen beim Orden, da dieser keine Schachtelbegünstigung beanspruchen kann. Bei der Körperschaftsteuer verhält es sich ähnlich. Die Anerkennung des Treuhandverhältnisses hat andererseits für die Orden den Nachteil, daß alle steuer-schädlichen Umstände, die beim Orden selbst vorliegen, sich ohne weiteres auch bei den Hilfsvereinen auswirken, z. B. Säumungsmängel, Verneinung ausschließlicher Gemeinnützigkeit usw. wegen des Strebens nach der christlichen Vollkommenheit oder Selbsterheiligung (MStBl 1938 S. 1130 Nr. 1141).

Die Auffassung des Betriebsprüfungsdienstes beruht nicht auf einem Abwägen dieser steuerlichen Vorteile und Nachteile, sie ist vielmehr rein sachlichen Erwägungen entsprungen. Nicht das, was scheint, sondern das, was ist, soll maßgebend sein. Die Hilfsvereine führen nur ein Scheindasein, Herr und Meister über sie sind die Orden.

Hinzu kommt, daß bei der Besteuerung der Orden nicht jeder Tatbestand nach bürgerlich-rechtlichen Grundfätzen für sich allein, sondern § 1 Abs. 3 StAbzG gemäß nur im Zusammenhang mit den Ordenszweckbestimmungen betrachtet werden darf. Man gelangt bei den Orden auf den verschiedenen Steuergebieten nur dann zu einer vernünftigen Regelung, wenn man stets von den gleichen, einheitlich anzuwendenden Grundfätzen ausgeht, die nur durch eine der Wirklichkeit möglichst nahe kommende Gesamtbetrachtung des Ordenswesens gewonnen werden können.

### 5. Familientheorie

Die Einheits-theorie regelt die Frage, wie die Orden und deren einzelne Glieder für die Besteuerung äußerlich abzugrenzen sind. Die Familientheorie stellt klar, welche Folgerungen sich aus dem inneren Aufbau und aus der Verfassung der Orden für deren Besteuerung ergeben.

Die juristische Natur der Orden wird, wie ich schon in meinem Aufsatz DStZ 1939 S. 713, 714 Abschnitt 2 eingehend ausgeführt habe, verschiedentlich beurteilt. Die katholische Kirche erblickt in ihnen Anstalten.<sup>11)</sup> Darum lag es für die Orden nahe, die gleiche Auffassung auch für das Steuerrecht zu vertreten. Man wollte dabei die Summe der bei den Klöstern vorhandenen sachlichen und rechtlichen Mittel (Grundbesitz, Gebäude, Einrichtungen, Kapitalvermögen, Rechte usw.) zu einer Einheit zusammenfassen, die dann als das Wesentliche und Bleibende gegenüber dem stets wechselnden Bestand an Ordensmitgliedern in den Vordergrund treten sollte. Weiter wollte man die Ordensmitglieder selbst steuerlich als eine Art von Arbeitnehmern behandeln wissen mit der Folge, daß die Orden alle Aufwendungen für sie als Betriebsausgaben von ihrem Gewinn abziehen dürften.

Der Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung hat jedoch für das Steuerrecht den Anstaltscharakter der Orden als nicht entscheidend angesehen und auch die Arbeitnehmertheorie abgelehnt. Er hat an deren Stelle die Familientheorie entwickelt, für die die folgenden Erwägungen maßgebend waren.

Aus dem kirchenrechtlichen Begriff der Orden (Hinweis auf Abschnitt 2) folgt, daß es sich dabei um Vereine auf konfessioneller Grundlage handelt, in denen sich die Ordensmitglieder freiwillig für ihr ganzes Leben auf Gedeih und Verderb zu einer unauf löslichen „Ordensfamilie“ zusammengeschlossen haben. Ob die Ordensfamilie reich oder arm oder völlig mittellos ist, was bei den sogenannten Mendikantenorden (Bettelorden) eigentlich zutreffen sollte, ist für die Rechtsnatur der Orden nebensächlich. Deshalb kann auch bei deren steuerlicher Beurteilung der Anstaltscharakter nicht ausschlaggebend sein. Es muß vielmehr die Ordensfamilie als solche in den Vordergrund gerückt werden.

Das einzelne Ordensmitglied hat durch seine Unterwerfung unter die Ordensregel und durch das Gelübde des Gehorsams auf jede eigenmächtige Gestaltung seines Lebens und seiner Arbeitsverhältnisse verzichtet. Das Gelübde der Armut bedeutet weiter den Verzicht auf eine Entlohnung, die dem Wert der geleisteten Arbeit entspricht. Hinzu kommt, daß bei Rechtsbehandlungen in wichtigen Fällen nach außen nur der Orden, nicht aber die einzelnen Ordensmitglieder in Erscheinung treten, obwohl sie nachher die von dem Orden übernommenen Verpflichtungen für diesen durch ihre persönlichen Leistungen erfüllen müssen. Hinweis auf die in den wesentlichen Punkten fast übereinstimmenden Verträge der Orden mit Krankenanstalten über die sogenannte Schwesterngestellung. Daraus ergibt sich, daß stets die Personenvereinigung als solche das Wesentliche ist, hinter deren Gesamtbelange die persönlichen Belange der einzelnen Ordensmitglieder völlig zurücktreten. Für das Steuerrecht muß darum auch die Arbeitnehmertheorie abgelehnt werden; denn das Verhältnis der Ordensmitglieder zum Orden kann weder als Arbeitnehmerverhältnis noch als ein diesem ähnliches Verhältnis bezeichnet werden. Es fehlen dafür alle begrifflichen Voraussetzungen.

Für die Richtigkeit dieser Beurteilung kann man sich auch noch auf die Reichsversicherungsordnung (RVO) berufen. § 165 RVO gemäß sind Arbeiter, Betriebsbeamte, Angestellte usw. für den Fall der Krankheit zu versichern. Durch § 172 Ziffer 4 RVO werden jedoch „Mitglieder geistlicher Genossenschaften“ von der Krankenversicherung befreit, „wenn sie sich aus überwiegend religiösen oder sittlichen Beweggründen mit Krankenpflege, Unterricht oder anderen gemeinnützigen Tätigkeiten beschäftigen und nicht mehr als freien Unterhalt oder einen geringen Entgelt beziehen, der nur zur Beschaffung der unmittlerbaren Lebensbedürfnisse an Wohnung, Verpflegung, Kleidung und dergleichen ausreicht“. Es wird unterstellt, daß in Krankheitsfällen die Ordensfamilie hilft, ebenso wie bei Unfällen, da die Ordensmitglieder durch § 554 Ziffer 6 RVO auch von der Unfallversicherung ausgenommen sind, „wenn ihnen nach den Regeln ihrer Gemeinschaft lebenslängliche Versorgung gewährleistet ist“, was wohl stets zutrifft.

Die Familientheorie fußt auf dem Zweck und der Wirkung der drei Ordensgelübde, von denen das Armutsgelübde dem Kirchenrecht gemäß für die Person des Ordensangehörigen Vermögens-, Erwerbs- und Testierunfähigkeit nach sich zieht mit der Folge, daß alles, was das Ordensmitglied als Eigentum hat oder erwirbt, dem Kloster zufällt.<sup>12)</sup> Die Ordensgelübde stellen zwar nur ordensrechtlich und innerkirchlich bedeutsame Handlungen dar, die heute — anders als früher<sup>13)</sup> — keinerlei bürgerlich-rechtliche Wirkung mehr ausüben. Denn das BGB hat die Rechtsbeschränkungen der Ordensleute beseitigt; diese sind jetzt in Deutschland rechts-, vermögens- und erwerbsfähig und können über ihr Vermögen unter Lebenden wie von Todes-

<sup>11)</sup> Lammeyer, Die juristischen Personen der katholischen Kirche, Paderborn 1929, Seite 65. Über öffentliche Anstalten siehe Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, 6. und 7. Auflage 1922, Seite 209.

<sup>12)</sup> Hinweis auf die in der DStZ 1939 S. 723 näher bezeichneten Werke von Giese S. 368, Grauer S. 113, Ullrich S. 130. Ordensmitglieder werden nach Kirchenrecht nur durch das „feierliche“ Gelübde der Armut, wie oben ausgeführt, vermögensunfähig usw. Bei „einfachen“ Gelübden bleiben sie dagegen persönlich vermögensfähig und können über ihr Vermögen (z. B. durch Testament) frei bestimmen, sie dürfen es allerdings zu ihren Lebzeiten nicht ohne Gegenleistung verschenken, auch nicht ihrem eigenen Orden.

wegen frei verfügen. Trotzdem kann diese bürgerlich-rechtliche Stellung der Ordensleute für die hier in Betracht kommenden Steuerfragen nicht ausschlaggebend sein, da die Ordensleute erfahrungsgemäß die kirchenrechtlichen Beschränkungen beachten und auf die ihnen nach dem BGB offenstehenden Möglichkeiten in der Regel verzichten.

Die Familientheorie ist für die steuerliche Beurteilung mancher Erscheinungen des Ordenswesens von grundlegender Bedeutung. Sie stellt klar, daß die einzelnen Ordensmitglieder dem Orden nicht wie fremde Dritte gegenüberstehen, sondern ein Teil von ihm sind. Sie verlangt weiter § 1 Abs. 3 StAnpG gemäß eine hinreichende Würdigung der ordensrechtlichen Bindungen und herkommensmäßigen Gepflogenheiten, die selbst dann, wenn man sich nach außen einwandfreier Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts bedient, mitunter eine abweichende steuerliche Beurteilung gebieten.

Wenn also die Mitglieder eines beschaulichen Ordens ihren Lebensunterhalt in der Hauptsache aus den Geldeinkünften des Ordensvermögens (z. B. Zinsen, Miet- und Pachteinnahmen) und nebenbei durch Selbstbewirtschaftung eines landwirtschaftlichen Gutes für den Eigenverbrauch bestreiten, dann ist nach der Familientheorie diese Ordensfamilie — wirtschaftlich betrachtet — wie eine körperliche Rentnerfamilie zu beurteilen, die ohne besondere Werbungskosten ihre gesamten Einkünfte einschließlich der zum Eigenverbrauch bestimmten Entnahmen als Einkommen zu versteuern hat.

Wenn bei der Vermögensteuer Schwestern mitgiften (MStBl 1938 S. 1180 Nr. 1141) und persönliches Vermögen der Ordensmitglieder, soweit beide tatsächlich in den Besitz der Orden gelangt sind,<sup>13)</sup> steuerlich dem Vermögen der Orden zugerechnet werden, dann findet eine solche Beurteilung ihre tiefste Stütze ebenfalls in der hier auf dem Armutsgelübde fußenden Familientheorie; denn beide Vermögensteile könnten bürgerlich-rechtlich auch den Ordensmitgliedern persönlich zugerechnet wer-

den.<sup>14)</sup> Das gleiche trifft zu, wenn man heute Entgelte für Arbeitsleistungen nicht bei den Ordensmitgliedern selbst, sondern beim Orden erfährt, denn sie wegen des Armutsgelübdes unmittelbar zufallen. Die frühere Rechtsprechung des RStG in RStBl 1931 S. 663 Nr. 695 (Ordensfrau als Gewerbehauptlehrerin), 1932 S. 467 Nr. 482 (Krankenschwester), 1932 S. 497 Nr. 509 (Ausübung der Seelsorge und des Religionsunterrichts durch Ordensgeistlichen), die Arbeitsentgelte der Ordensmitglieder als deren persönliche, dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterliegende Einkünfte behandelt hat, ist heute jedenfalls insofern überholt, als derartige Einkünfte bei den Orden erfährt werden können.

Auf Grund der Familientheorie wären auch Rückstellungen der Klöster für die ihnen nach Ordensrecht obliegende Altersversorgung der Ordensmitglieder steuerlich allgemein abzulehnen. Denn derartige „Pensionsrückstellungen“ können in der Regel nur beim Vorliegen echter Arbeits- oder Angestelltenverhältnisse berücksichtigt werden, weil nach herkömmlicher Beurteilung die für die Altersversorgung aufzuwendenden Beträge den Charakter eines „Ruhegehalts“ haben. Sie stellen tatsächlich zunächst zurückbehaltene und erst nachträglich ausgezahlte Teile des Arbeitslohnes dar. Die Ordensmitglieder stehen jedoch, wie oben dargelegt, zu ihren Orden in keinem Arbeitnehmerverhältnis. Deshalb handelt es sich bei deren Altersversorgung weniger um die Erfüllung einer den Gewinn mindernden oder das Vermögen belastenden Rechtspflicht als um die Erfüllung einer moralischen Pflicht, die sich zwangsläufig aus dem Armutsgelübde ergibt. Wenn also z. B. ein Krankenorden seine arbeitsunfähig gewordenen Krankenschwestern, deren Arbeitskraft er — abgesehen von den geringen laufenden Unterhaltskosten — ihr ganzes Leben lang fast unentgeltlich genützt hat, im Alter versorgt, dann ist das nach der Familientheorie steuerlich so zu beurteilen, als wenn diese Schwestern gemeinsame Familienerparnisse, die der Orden verwaltet hat, an ihrem Lebensabend aufzehren.

<sup>14)</sup> Dem Orden steht zu Lebzeiten des Ordensmitglieds bürgerlich-rechtlich nur die Verwaltung und Nutzung zu.

<sup>13)</sup> Hinweis auf § 11 Ziffer 4 StAnpG.

## Die Grundsteuer in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten

Von Ministerialrat Dr. Uhlich, Berlin, Reichsfinanzministerium

### Inhalt:

1. Einführung,
2. Wegfall der bisherigen Steuern,
3. Abweichende Stichtage,
4. Steuerausgleich,
5. Neubauten,
6. Arbeiterwohnstätten,
7. Befreiungsvorschriften,
8. Durchführung der Veranlagung,
9. Hebesätze,
10. Billigkeitsrichtlinien.

#### 1. Einführung

Die Grundsteuer des Altreichs wird durch eine Verordnung vom 13. März 1940 (RGBl I S. 571, MStBl S. 370) in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten eingeführt. Es werden in Kraft gesetzt:

1. das Grundsteuergesetz vom 1. Dezember 1936 (RGBl I S. 986),
2. die Verordnung über die Förderung von Arbeiterwohnstätten vom 1. April 1937 (RGBl I S. 437),
3. die Verordnung zur Durchführung des Grundsteuergesetzes vom 1. Juli 1937 (RGBl I S. 733),
4. die Zweite Verordnung zur Durchführung des Grundsteuergesetzes vom 29. März 1938 (RGBl I S. 360).

Die bezeichneten Vorschriften sind erstmalig für das Rechnungsjahr 1941, also ab 1. April 1941 anzuwenden.

Der Reichsminister der Finanzen und der Reichsminister des Innern haben zu der Einführung der Grundsteuer einen gemeinsamen Erlaß vom 25. April 1940 (MStBl 1940 S. 465) herausgegeben. Es werden durch diesen Erlaß die Grundsteuerrichtlinien vom 19. Juli 1937 (MStBl 1937 S. 869) für anwendbar erklärt. Der Erlaß regelt die erforderlichen Abweichungen. Er enthält außerdem einige Punkte, die im Altreich seit dem Erlaß der Richtlinien durch Einzelverlässe geregelt worden waren.

Die folgenden Ausführungen beschränken sich darauf, die Besonderheiten zu behandeln, die bei der Einführung der Grundsteuer in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten gelten.

#### 2. Wegfall der bisherigen Steuern

Die bisherigen Vorschriften über Steuern, die vom Grund und Boden und von den Gebäuden erhoben werden, sind für die Zeit ab dem Rechnungsjahr 1941 nicht mehr anzuwenden (§ 3). Es werden als solche Steuern ausdrücklich auch

Steuern auf Männen und auf Mieten bezeichnet. Es fallen danach ab 1. April 1941 weg:

1. die bisherige Grundsteuer,
2. die bisherige Gebäudesteuer (Hauszinssteuer, Hausklassensteuer, Mietaufwandsteuer),
3. in dem früher österreichischen Gebiet die Zinsgroßsteuer,
4. einige örtliche kleinere Abgaben, z. B. in dem österreichischen Gebiet die Bodenwertabgaben, in Wien die Fünfstelgroßsteuerabgabe und im Reichsgau Sudetenland die Mietzinsabgabe und die Lutzswohnungssteuer.

Die bisherige Grundsteuer traf in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten im wesentlichen das land- und forstwirtschaftliche Vermögen. Die Grundsteuer des Reichs ist eine Steuer auf den gesamten Grundbesitz. Beide Steuern dürfen trotz ihrer Namensgleichheit nicht miteinander verwechselt werden.

Der Eigentümer ist bei der Grundsteuer Steuerschuldner (§ 7 GrStG). Die bisherigen Steuern sind zum Teil vom Mieter erhoben worden. Der Reichskommissar für die Preisbildung ist damit einverstanden, daß die Grundsteuer mit dem Betrag auf die Mieter umgelegt wird, den der Mieter bisher zu entrichten hatte oder den der Eigentümer bisher schon umlegen konnte. Es wird dadurch erreicht, daß der Hausbesitzer für die ihn treffende Belastung bei seinen Mietern insoweit einen Ausgleich findet, als die Mieter bisher die Steuer bezahlt haben.

### 3. Abweichende Stichtage

Die Grundsteuer ist im Altreich erstmalig für das Rechnungsjahr 1938 veranlagt worden. Es sind dabei die Einheitswerte der Hauptfeststellung vom 1. Januar 1935 verwendet worden. Die Einheitsbewertung wird in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten erstmalig auf den 1. Januar 1940 durchgeführt. Der ersten Hauptveranlagung der Steuermeßbeträge für die Grundsteuer wird in diesen Gebieten der Einheitswert zugrunde gelegt, der auf den Hauptfeststellungszeitpunkt vom 1. Januar 1940 festgestellt worden ist (§ 2 Absatz 2).

Die Anwendung der Befreiungsvorschriften richtet sich im Altreich nach den Vorschriften vom 1. Januar 1938 (§ 1 GrStG). Für die Ostmark und die sudetendeutschen Gebiete tritt an die Stelle des 1. Januar 1938 der 1. Januar 1941 (§ 5).

Die Steuermeßzahlen sind nach Gemeindegruppen (bis 25 000 Einwohner, über 25 000 bis 1 Million Einwohner und über 1 Million Einwohner) abgestuft. Die Zurechnung einer Gemeinde zu einer Gemeindegruppe richtet sich im Altreich nach dem Ergebnis der allgemeinen Volkszählung vom 16. Juni 1933. Es wird für die Ostmark und die sudetendeutschen Gebiete die Volkszählung vom 17. Mai 1939 als maßgebend erklärt (§ 6).

Liegt in einer kleineren Gemeinde ein steuerfreier Grundbesitz größeren Umfangs, so hat der Eigentümer unter bestimmten Voraussetzungen an die Gemeinde einen Erlaßbetrag zu entrichten. Diese Vorschrift gilt im Altreich nur für den Grundbesitz, für den die Voraussetzungen der Befreiung nach dem 31. Dezember 1932 eingetreten sind. Für die Ostmark und die sudetendeutschen Gebiete tritt an die Stelle des 31. Dezember 1932 der 31. Dezember 1937 (§ 8). Es entspricht dem Jahresschluß vor der Machtergreifung der Jahresschluß vor der Heimkehr in das Reich.

### 4. Steuerausgleich

Jede Gemeinde erhebt die Grundsteuer von dem in ihrem Gebiet gelegenen Grundbesitz (§ 1 Absatz 2 GrStG). Erstreckt sich ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder ein Grundstück über mehrere

Gemeinden, so muß jede Gemeinde an der Grundsteuer beteiligt werden. Diese Beteiligung vollzieht sich in der Regel dadurch, daß der Steuermeßbetrag auf die Gemeinden zerlegt wird. Der Steuerpflichtige hat an jede Gemeinde den Betrag zu bezahlen, der sich nach dem Anteil am Steuermeßbetrag bei Anwendung des Hebesatzes der Gemeinde ergibt.

Es kann statt der Zerlegung der Steuermeßbeträge für land- und forstwirtschaftliche Betriebe ein Steuerausgleich zwischen den Gemeinden stattfinden (§ 20 GrStG). Die Zerlegung würde bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben in Gegenden mit großer Zersplitterung eine erhebliche Arbeit verursachen. Der Steuerausgleich dient der Vereinfachung. Das Verfahren ist in den §§ 38 bis 48 GrStG und in den Abschnitten 50 bis 58 GrM geregelt. Es bedeutet im wesentlichen, daß der Steuerpflichtige die Steuer nur an eine Gemeinde, die Sitzgemeinde, bezahlt, und daß die Sitzgemeinde die anderen beteiligten Gemeinden, die Belegenheitsgemeinden, von sich aus durch einen Ausgleichsbetrag abfindet. Der Steuerausgleich beschränkt sich nicht auf einen einzelnen Steuerfall. Er umfaßt alle auf eine Nachbargemeinde übergreifenden Flächen der landwirtschaftlichen Betriebe der Sitzgemeinde.

Der land- und forstwirtschaftliche Besitz ist auch in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten in manchen Gegenden stark zersplittert. Die Zerlegung wird deshalb im allgemeinen durch den Steuerausgleich ersetzt (§ 7). Es gilt allerdings eine wichtige Ausnahme. Der Steuermeßbetrag eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ist stets insoweit zu zerlegen, als auf eine Nachbargemeinde mehr als zwei Hektar der Fläche entfallen (§ 7 Absatz 2). Der Grund für diese Ausnahme ist folgender:

Der Steuerausgleich kann zu unbilligen Ergebnissen führen, wenn es sich um größere Flächen handelt. Das Ergebnis kann sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für eine der beteiligten Gemeinden unbefriedigend sein. Der Steuerausgleich wird deshalb auf die kleineren Flächen beschränkt.

#### Beispiel:

Ein Forstbetrieb von 2 000 ha erstreckt sich auf die Gemeinden A und B. Es liegen in der Gemeinde A 1 500 ha und in der Gemeinde B 500 ha. Es wird in diesem Fall eine Zerlegung vorgenommen.

Es können im einzelnen Fall der Steuerausgleich und die Zerlegung nebeneinander vorkommen.

#### Beispiel:

Ein landwirtschaftlicher Betrieb von 17 ha erstreckt sich über drei Gemeinden A, B und C. Es liegen in der Gemeinde A 13 ha, in der Gemeinde B 3 ha und in der Gemeinde C 1 ha. Der Steuermeßbetrag ist auf die Gemeinden A und B zu zerlegen. Die Zerlegung ist nicht auf die Gemeinde C auszudehnen. Es findet hinsichtlich dieser Gemeinde ein Steuerausgleich statt. Die Gemeinde A erhält das Steueraufkommen mit, das auf den in der Gemeinde C gelegenen 1 ha entfällt. Sie muß die Gemeinde C an dem Aufkommen in der durch den Steuerausgleich vorgesehenen Weise beteiligen.

Eine Zerlegung ist erforderlich, wenn Gemeinden beteiligt sind, für die das Steuerausgleichsverfahren nicht gilt. Das kann nur an der Grenze zwischen dem Reichsgau Sudetenland und Preußen vorkommen. Es ist dort stets insoweit zu zerlegen, als preussische Gemeinden beteiligt sind.

#### Beispiel:

Ein landwirtschaftlicher Betrieb umfaßt 10 ha. Es liegen davon 8 ha in der sudetendeutschen Gemeinde A, 1 ha in der sudetendeutschen Gemeinde B und 1 ha in der preussischen Gemeinde C. Der Steuermeßbetrag ist gegenüber der Gemeinde C zu zerlegen. Die Gemeinde B wird im Weg des Steuerausgleichs beteiligt.

Eine Zerlegung gegenüber bayerischen und sächsischen Gemeinden ist nicht erforderlich. Es gilt auch in den Ländern Bayern und Sachsen das Steuerangleichsverfahren (§ 37 GrStWV).

Die für das Altreich getroffenen Vorschriften sehen vor, daß sich die Gemeinden möglichst einigen sollen und das Finanzamt nur eingreift, wenn keine Einigung zustande kommt. Es hat sich gezeigt, daß die Gemeinden zu einer Einigung erst in der Lage sind, wenn ihnen dazu einige Unterlagen geboten werden. Der Erlass der beiden Reichsminister regelt deshalb das Verfahren für die Ostmark und die sudetendeutschen Gebiete etwas anders als im Altreich.

Das Finanzamt hat zunächst in allen Fällen die Berechnung aufzustellen, die es im Altreich nur im Streitfall vornehmen muß. Das Ergebnis der Berechnung wird den beteiligten Gemeinden zur Verfügung gestellt. Es wird den Gemeinden dann überlassen, ob sie sich auf Grund des Berechnungsergebnisses auseinandersetzen oder in anderer Weise einigen wollen.

### 5. Neubauten

Das bisherige Recht kannte weitgehende Befreiungen für Neubauten. Diese Befreiungen laufen spätestens mit dem 31. März 1944 ab (§ 1 der Verordnung vom 23. Juni 1939, RGBl I S. 1085, RSBl S. 807). Die Verordnung vom 23. Juni 1939 diente der Vorbereitung der Einführung des Grundsteuergesetzes. Der Ablauf der Befreiungen ist auf den 31. März 1944 begrenzt worden. Es war damit gleichzeitig die Zusage erteilt worden, daß bis zu dem angegebenen Zeitpunkt die Befreiungen auch noch für die Grundsteuer anerkannt werden sollten. Es wird demgemäß in § 9 der Einführungsverordnung bestimmt, daß die bisherigen Steuerbefreiungen für Neubauten auch für die Grundsteuer anzuwenden sind.

Die bisherigen Steuerbefreiungen können nur noch für solche Neubauten bewilligt werden, die spätestens am 31. März 1940 bezugsfertig geworden sind (§ 2 der Verordnung vom 23. Juni 1939). Der Reichsminister der Finanzen hat wegen des Ablaufs dieser Frist in einem Erlass vom 16. März 1940 (MStBl 1940 S. 334) folgendes ausgeführt:

„Eine allgemeine Verlängerung der Frist kommt nicht in Betracht. Ich verkenne jedoch nicht, daß durch die im Jahr 1939 eingetretenen besonderen Verhältnisse auch für solche Neubauten, die so rechtzeitig begonnen worden sind, daß sie unter regelmäßigen Umständen bis zum 31. März 1940 bezugsfertig geworden wären, diese Frist oft nicht eingehalten werden kann. Ich bin deshalb im Einvernehmen mit dem Herrn Reichsminister des Innern damit einverstanden, daß für alle Neubauten, für die mit den Bauarbeiten (Erdarbeiten, Ausschachtungen usw.) vor dem 1. Januar 1940 begonnen worden ist, ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt ihres Bezugsfertigwerdens auf Antrag die Steuerbefreiung gewährt wird. Umfaßt die wirtschaftliche Einheit mehrere neu zu errichtende Gebäude, so kann die Steuerbefreiung für die ganze Einheit gewährt werden, wenn die Bauarbeiten mindestens bei einem Gebäude vor dem 1. Januar 1940 begonnen haben und im übrigen eine einheitliche Planung und Finanzierung des Vorhabens vorliegt.“

Die Begriffe „älterer, mittlerer und neuerer Neubausbesitz“, die im Altreich eine große Rolle gespielt haben, kommen für die Ostmark und die sudetendeutschen Gebiete nicht in Betracht. Die dazu ergangenen Vorschriften des Grundsteuergesetzes, der Durchführungsverordnung und der Richtlinien gelten in den heimgeführten Gebieten nicht.

Ist das Grundstück, auf dem die Neubauten stehen, von den bisherigen Steuern ganz befreit, so ist bis zum Ablauf des Befreiungszeitraums keine Grundsteuer zu entrichten.

In den Fällen, in denen die Neubauten nicht von allen bisherigen Steuern befreit sind, ist § 9 Absatz 2 der Einführungsverordnung gemäß ab 1. April 1941 der Betrag als Grundsteuer weiter zu entrichten, der sich nach dem Stand vom 31. März 1941 ergibt (Erstarrungsbetrag). Es sind dabei alle Steuern zu berücksichtigen, denen der Neubau bisher unterlag. Es kommt für die Bemessung der Grundsteuer nur auf den Betrag an, der nach den Verhältnissen vom 31. März 1941 erhoben wird. Ein Steuermeßbetrag ist deshalb nicht festzusetzen. Ein Einheitswert ist nur festzustellen, wenn er für eine andere Steuer (z. B. die Vermögensteuer) gebraucht wird.

Ist nur ein Teil des Grundstücks von den bisherigen Steuern ganz oder teilweise befreit, so gelten die Regeln des vorigen Absatzes nur für den steuerbefreiten Teil des Grundstücks. Der andere Teil ist nach den allgemeinen Vorschriften zur Grundsteuer heranzuziehen. Es ist für diesen Teil ein Grundsteuermeßbetrag festzusetzen und somit auch ein Einheitswert festzustellen. Es ist außerdem für das ganze Grundstück ein Einheitswert festzusetzen, wenn er für eine andere Steuer (z. B. die Vermögensteuer) gebraucht wird.

Umfaßt der nichtbefreite Teil nur die Grundstücksfläche oder einen Teil der Grundstücksfläche, so ist für die Grundstücksfläche ab 1. April 1941 der Betrag als Grundsteuer weiter zu entrichten, der sich nach dem Stand vom 31. März 1941 ergibt (Erstarrungsbetrag). Die Minister haben das in dem Erlass vom 25. April 1940 zur Vereinfachung angeordnet. Ein Steuermeßbetrag ist auch in diesen Fällen nicht festzusetzen.

Die Grundstücke mit steuerbegünstigten Neubauten sind den Finanzämtern, soweit sie die bisherigen Steuern nicht verwalten, nicht bekannt. Es ist in diesen Fällen erforderlich, daß die für die bisherigen Steuern zuständige Behörde das zuständige Finanzamt über die steuerbegünstigten Neubauten unterrichtet.

### 6. Arbeiterwohnstätten

§ 29 GrStG regelt die Steuerzahlung für die Arbeiterwohnstätten. Auch diese Vorschrift wird in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten eingeführt. Die Grundsteuer für Grundstücke, die die Voraussetzungen der Arbeiterwohnstätten erfüllen, wird vom Reich bezahlt. Das bedeutet für den Eigentümer im Ergebnis eine Entlastung von der Grundsteuer. Sonstige Steuerbefreiungen gehen zu Lasten der Gemeinde, die einen Steueransatz erleidet. Der Ansatz für die Arbeiterwohnstätten wird nicht der Gemeinde zugemutet, sondern vom Reich, also von der Allgemeinheit, getragen.

Die Regelung über die Arbeiterwohnstätten wird wirksam, wenn erstmalig Grundsteuer nach dem Reichsgesetz zu bezahlen ist, also ab 1. April 1941. Steuerbefreiungen nach dem bisherigen Recht können nur noch für Neubauten bewilligt werden, die spätestens am 31. März 1940 bezugsfertig geworden sind (Hinweis auf Absatz 5). Es könnte sich daraus die Folge ergeben, daß Arbeiterwohnstätten, die nach dem 31. März 1940 bezugsfertig werden, noch für die Zwischenzeit bis zum 31. März 1941 zu den bisherigen Steuern heranzuziehen sind, und zwar, da keine Befreiungsvorschrift mehr gilt, in voller Höhe. Das müßte verhindert werden. Arbeiterwohnstätten sind für die Zeit bis zum 31. März 1941 nicht mehr zu den bisherigen Steuern heranzuziehen (§ 10 Absatz 2). Neubauten werden nach der Reichsregelung erst von dem auf ihre Bezugsfertigkeit folgenden Rechnungsjahr ab zur Steuer herangezogen. Sie werden für das Rechnungsjahr, in dem sie fertig werden, steuer-

lich noch nicht als vorhanden angesehen. Diese Regelung wird für die Arbeiterwohnstätten schon für das Rechnungsjahr 1940 vorweggenommen. Sie gilt aber nicht für alle Neubauten, sondern nur für solche, die dem Begriff „Arbeiterwohnstätten“ entsprechen.

## 7. Befreiungsvorschriften

Die besondere Behandlung der Neubauten bedeutet einen Eingriff in die Befreiungsvorschriften des Grundsteuergesetzes. Die Befreiungsvorschriften des Grundsteuergesetzes (§§ 4 bis 6) und alle dazu ergangenen Vorschriften sind ab 1. April 1941 in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten im übrigen genau so anwendbar wie alle anderen Vorschriften. Alle darüber hinausgehenden Befreiungen verlieren am 1. April 1941 ihre Wirksamkeit. Es spielt dabei keine Rolle, ob sie auf Gesetz, Verordnung, Staatsvertrag usw. beruhen.

## 8. Durchführung der Veranlagung

Der Grundsteuermessbetrag ist vom Einheitswert abhängig. Es war im Altreich zunächst ein Einheitswertbescheid erteilt und später ein besonderer Grundsteuermessbescheid ausgefertigt worden. Die Feststellung des Einheitswerts und die Veranlagung des Grundsteuermessbetrags werden in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten miteinander verbunden. Es wird nur ein Bescheid erteilt, der gleichzeitig den Einheitswert feststellt und den Grundsteuermessbetrag veranlagt. Diese Bescheide werden von den Finanzämtern zurzeit bearbeitet. Sie werden den Steuerpflichtigen im Laufe des Jahres 1940 zugehen.

Die Summe der Grundsteuermessbeträge einer Gemeinde muß bekannt sein, bevor die Gemeinde den Hebesatz bestimmen kann. Die Gemeinden werden die Hebesätze in den ersten Monaten des Jahres 1941 festsetzen. Sie werden dann die Grundsteuerbescheide versenden können.

Es ist damit zu rechnen, daß die Steuerbescheide im allgemeinen spätestens zu Beginn des Rechnungsjahrs 1941 erteilt sein können. Sollte das nicht möglich sein, so sind Vorauszahlungen auf Grund der bisherigen Steuerzahlungen zu leisten (§ 4).

## 9. Hebesätze

Die Verordnung und der Begleiterlaß der beiden Reichsminister enthalten noch keine Anweisungen über die Festsetzung der Hebesätze der Gemeinden. Solche Anweisungen waren für das Altreich in dem Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen vom 1. Dezember 1936 (RGBl I S. 961) enthalten. Das Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen ist, soweit es sich auf die Grundsteuer bezieht, in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten noch nicht eingeführt worden. Es werden besondere Vorschriften für die Ostmark und die sudetendeutschen Gebiete ergehen. Sie werden denen des Altreichs möglichst angepaßt sein.

Die Höhe der Grundsteuerbelastung hängt vom Hebesatz ab. Die Höhe der Grundsteuer des einzelnen Steuergegenstandes kann deshalb zurzeit noch nicht beurteilt werden.

## 10. Billigkeitsrichtlinien

Der Reichsminister der Finanzen und der Reichsminister des Innern haben für das Altreich besondere Richtlinien für Billigkeitsmaßnahmen auf dem Gebiet der Grundsteuer vom 22. Januar 1940 (RStBl 1940 S. 121) erlassen. Diese Billigkeitsrichtlinien werden in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten nicht eingeführt. Das bedeutet nicht etwa, daß für die Ostmark und die sudetendeutschen Gebiete keine Billigkeitsrichtlinien gelten sollen. Es ist beabsichtigt, besondere Billigkeitsrichtlinien zu erlassen, die den Verhältnissen der Ostmark und der sudetendeutschen Gebiete angepaßt sind.

# Die Verordnung über die Steuern vom Grundbesitz in den eingegliederten Ostgebieten

Von Regierungsrat Janert, Berlin, Reichsfinanzministerium

## Inhalt:

1. Einleitung,
2. Räumlicher Geltungsbereich,
3. Wegfall grundsteuerähnlicher Steuern,
4. Steuerbefreiungen,
  - a) Gebietskörperschaften, Partei, reichswichtige Verbände,
  - b) Deutsche Reichsbahn,
  - c) Kommissarisch verwalteter Grundbesitz,
  - d) Kirchen und kirchliche Einrichtungen,
  - e) Jüdischer Grundbesitz,
5. Neubauten,
6. Festsetzung der Steuermessbeträge,
  - a) Steuermessbetrag bei der Grundsteuer,
  - b) Steuermessbetrag bei der Grundstücksteuer,
7. Festsetzung der Steuern,
8. Übergangsregelung für das Steuerjahr 1940.

## 1. Einleitung

Die Einführung des Deutschen Grundsteuergesetzes vom 1. Dezember 1936 (GrStG) in den eingegliederten Ostgebieten setzt die Feststellung der Einheitswerte voraus. Die Einheitswertbewertung kann dort noch nicht durchgeführt werden. Es sind dazu umfangreiche Vorarbeiten erforderlich, die geraume Zeit in Anspruch nehmen. Es mußte eine Zwischenlösung gefunden werden, die den Zeitraum bis zur Einführung des Deutschen Grundsteuergesetzes überbrücken soll.

Die Besteuerung des Grundbesitzes in den eingegliederten Ostgebieten ist durch die „Verordnung über die Steuern vom Grundbesitz in den eingegliederten Ostgebieten“ vom 31. März 1940 (RGBl I S. 655, RStBl S. 451) vorläufig geregelt worden. Die Verordnung gilt rückwirkend für die Steuern, die für die Zeit ab

1. Januar 1940 erhoben werden. Der Reichsminister der Finanzen und der Reichsminister des Innern haben auf Grund der Ermächtigung des § 11 der Verordnung weitere Bestimmungen erlassen (Erlaß vom 31. März 1940, RStBl S. 452). Die Regelung umfaßt alle polnischen Steuern, die unter den Begriff der Grundsteuer im Sinn des Deutschen Grundsteuergesetzes fallen. Das Aufkommen aus diesen Steuern fließt den Gemeinden zu (RdF-Erlaß vom 16. März 1940, LG 4006 — 53 I, RStBl S. 329).

Die vorläufige Regelung knüpft eng an das polnische Recht an. Die in Betracht kommenden polnischen Vorschriften bleiben grundsätzlich in Kraft. Sie sind mit den Änderungen weiter anzuwenden, die sich aus der Verordnung und dem Erlaß vom 31. März 1940 ergeben. Die Änderungen haben im wesentlichen einen doppelten Zweck. Sie vereinfachen das zerplitterte und

unübersichtliche polnische Recht und gleichen die Berechnung der Steuern durch Zwischenschaltung von Steuermaßbeträgen den Vorschriften des Deutschen Grundsteuergesetzes an.

## 2. Räumlicher Geltungsbereich

Der Geltungsbereich der Verordnung erstreckt sich auf:

- den Reichsgau Danzig-Westpreußen mit Ausnahme des Gebiets der bisherigen Freien Stadt Danzig und der bisher ostpreussischen Gebietsteile,
- den Reichsgau Wartheland,
- die in die Provinz Ostpreußen eingegliederten Gebietsteile (Regierungsbezirk Bichenan, Suwalkigebiet, Soldauegebiet),
- die in die Provinz Schlesien eingegliederten Gebietsteile (bisher polnischen Teile der Regierungsbezirke Kattowitz und Oppeln).

## 3. Wegfall grundsteuerähnlicher Steuern

Es bestand für die Besteuerung des Grundbesitzes in den eingegliederten Distrikten ein vielfach verschiedenes Steuerrecht. Die wichtigsten Steuern beruhten auf Steuergesetzen des Staats. Die Gemeinden und die Gemeindeverbände erhoben in der Regel Zuschläge zu den Staatssteuern. Die Gemeinden, insbesondere die Stadtgemeinden, konnten den Grundbesitz auch zu selbständigen Steuern auf Grund besonderer Statute heranziehen. Einige Steuern galten nur in bestimmten Gebietsteilen.

Die Verordnung beseitigt die Verschiedenheit des Steuerrechts. Sie sieht eine einheitliche Besteuerung des Grundbesitzes vor. Es gibt künftig nur noch zwei Steuerarten:

- die polnische Grundsteuer (Dekret vom 4. November 1936), der in der Regel der land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundbesitz unterworfen ist,
- die polnische Grundstücksteuer (Dekret vom 14. Januar 1936), die vom übrigen Grundbesitz, insbesondere von den bebauten Grundstücken, zu erheben ist.

Die polnische Grundstücksteuer bestand bisher nicht in der ehemaligen Wojewodschaft Schlesien. Sie ist jetzt auch in diesem Gebietsteil zu erheben. Das Dekret über die Grundstücksteuer vom 14. Januar 1936 wird zu diesem Zweck dort eingeführt.

Alle anderen polnischen Steuern, die der deutschen Grundsteuer entsprechen oder ähnlich sind, dürfen nicht mehr selbständig oder in Form von Zuschlägen erhoben werden. Das bedeutet nicht, daß auf das bisherige Aufkommen aus diesen Steuern verzichtet wird. Die wegfallenden Steuern sind in die Grundsteuer oder in die Grundstücksteuer „einzubauen“ (Hinweis auf Abschnitt 7). Es fallen insbesondere weg und sind zusammenzufassen:

### a) mit der Grundsteuer

der staatliche Sonderzuschlag zur Grundsteuer,	} soweit sie von Steuereinheiten der Grundsteuer erhoben wurden;
die Kommunalzuschläge zur Grundsteuer,	
die Ausgleichsteuer für Gemeinden	
die Wegesteuer,	
die Investitionsteuer,	

### b) mit der Grundstücksteuer

die Kommunalzuschläge zur Grundstücksteuer,	} soweit sie von Steuereinheiten der Grundstücksteuer erhoben wurden,
die Lokalsteuer,	
die Mietabgabe für den schlesischen Wirtschaftsfonds,	
die Ausgleichsteuer für Gemeinden,	
die Wegesteuer,	

die kommunale Gebäudesteuer, die kommunale Bauplatzsteuer, die Wohnungsluxussteuer, die Abgabe für den Arbeitsfonds, soweit sie von den Mieten abzuführen war.

## 4. Steuerbefreiungen

Die Befreiungen von den beiden Steuern vom Grundbesitz, die für dauernd gedacht sind, regeln sich im allgemeinen nach den polnischen Befreiungsvorschriften. Die Anwendung dieser Vorschriften ist in einigen Beziehungen ausgeschlossen worden. Es sind außerdem einzelne Steuerbefreiungen des Deutschen Grundsteuergesetzes übernommen worden. Es bestehen danach gegenüber dem polnischen Recht die folgenden Besonderheiten:

### a) Gebietskörperschaften, Partei, reichswichtige Verbände

Die steuerliche Behandlung des Grundbesitzes der Gebietskörperschaften (Reich, Gemeinden, Gemeindeverbände) und der im § 4 Ziffer 2 GrStG aufgeführten Gemeinschaften und Verbände (Partei usw.) richtet sich nach den Vorschriften des Deutschen Grundsteuergesetzes (§ 2 Absatz 1 der Verordnung). Der Grundbesitz dieser Körperschaften usw. ist in dem Umfang befreit, in dem er bei Anwendung der §§ 4 bis 6 GrStG steuerfrei sein würde.

### b) Deutsche Reichsbahn

Auf Grundbesitz, der von der Deutschen Reichsbahn übernommen worden ist, sind die polnischen Befreiungsvorschriften anzuwenden. Dieser Grundbesitz ist in dem gleichen Umfang steuerbefreit, in dem das bisherige Unternehmen „Polnische Staatsbahnen“ befreit war.

### c) Kommissarisch verwalteter Grundbesitz

Grundbesitz, der kommissarisch verwaltet wird, ist steuerpflichtig, soweit nicht im einzelnen Fall die polnischen Befreiungsvorschriften Platz greifen. Wird kommissarisch verwalteter Grundbesitz für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch oder für die Aufgaben einer der im § 4 Ziffer 2 GrStG aufgeführten Gemeinschaften und Verbände (Partei usw.) benutzt, so ist er für die Anwendung der Befreiungsvorschriften des Deutschen Grundsteuergesetzes (Hinweis auf Buchstaben a) wie Grundbesitz von Gebietskörperschaften zu behandeln. Derartiger Grundbesitz ist also § 4 Ziffer 1 a GrStG gemäß, gegebenenfalls in Verbindung mit § 4 Ziffer 6 GrStG, steuerfrei zu stellen.

### d) Kirchen und kirchliche Einrichtungen

Grundbesitz der Religionsverbände, der Bekenntnisgemeinden und ihrer Anstalten ist grundsätzlich zu den beiden Steuern vom Grundbesitz heranzuziehen. Das gilt nicht für Bestattungsplätze und eigentliche Kirchengebäude, die dem Gottesdienst einer Religionsgesellschaft gewidmet sind. Dieser Grundbesitz ist steuerfrei, soweit die polnischen Vorschriften Befreiung vorsehen.

### e) Jüdischer Grundbesitz

Soweit Grundbesitz Juden gehört oder dem Mißbrauch oder der Ausnützung von Juden unterliegt, ist er zu den beiden Steuern vom Grundbesitz heranzuziehen. Eine Ausnahme besteht nur für die Bestattungsplätze.

## 5. Neubauten

Das polnische Recht gewährt für neu errichtete Gebäude (Gebäudeteile) Befreiungen von den Steuern vom Grundbesitz. § 2 Absatz 2 der Verordnung bestimmt, daß

diese Befreiungen spätestens mit dem 31. Dezember 1939 ablaufen. Die Anwendung der polnischen Vorschriften auf Neubauten, die nach diesem Zeitpunkt errichtet werden, kommt nicht in Betracht. Die bisher begünstigten Neubauten sind mit Wirkung ab 1. Januar 1940 zu den beiden Steuern vom Grundbesitz heranzuziehen.

Eine Ausnahme besteht Abschnitt 8 des Erlasses vom 31. März 1940 gemäß für die Fälle, in denen der Eigentümer deutscher Volkszugehöriger ist. Die Befreiung bleibt in diesen Fällen spätestens bis zum 31. März 1944 aufrechterhalten, wenn der deutsche Volkszugehörige bereits vor dem Einmarsch der deutschen Truppen Eigentümer des steuerbegünstigten Gebäudes war. Das entspricht der Regelung, die in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten für die steuerbefreiten Neubauten gilt. Die Befreiung ist mit den erwähnten Einschränkungen auch noch für solche Neubauten zu gewähren, die nach dem Einmarsch der deutschen Truppen fertiggestellt worden sind oder noch fertiggestellt werden.

Die allgemeine Aufhebung der polnischen Befreiungen der Neubauten kann nicht dahin aufgefaßt werden, daß für alle Neubauten, die nach dem 1. Januar 1940 bezugsfertig werden, jede Steuerbefreiung ohne weiteres ausgeschloffen ist. Die Maßnahme bedeutet nur, daß für später errichtete Neubauten keine Befreiung nach dem polnischen Recht möglich ist. Es ist damit zu rechnen, daß Maßnahmen zur Förderung der Neubautätigkeit in den eingegliederten Ostgebieten auch auf steuerlichem Gebiet getroffen werden, wenn sich ein Bedürfnis dafür herausstellt.

## 6. Festsetzung der Steuermessbeträge

Die Berechnung der beiden Steuern vom Grundbesitz ist der Regelung des Deutschen Grundsteuergesetzes angepaßt worden. Die Steuern werden nicht unmittelbar nach der maßgebenden Besteuerungsgrundlage (Reinertrag, Miete usw.), sondern nach einem „Steuermessbetrag“ berechnet (§ 4 der Verordnung). Der Steuermessbetrag ist der Jahresgrundbetrag, der als Grundlage für die Festsetzung der zu entrichtenden Steuern dient (Hinweis auf Abschnitt 7). Er ist neben der Grundsteuer und der Grundstücksteuer nicht zu entrichten.

### a) Steuermessbetrag bei der Grundsteuer

Steuermessbetrag ist der staatliche Grundsteuerbetrag. Das ist der Betrag, der sich für die Steuereinheit den Artikeln 3 bis 6 und 8 des Grundsteuerdekrets gemäß ergibt. Der staatliche Sonderzuschlag zur Grundsteuer, der Artikel 7 gemäß zu erheben war, scheidet bei der Ermittlung des Steuermessbetrags aus. Die Erleichterungen für die kleinen Steuereinheiten, die Artikel 8 vorschreibt, sind dagegen zu berücksichtigen. Der staatliche Grundsteuerbetrag ist in diesen Fällen nur mit fünf Zehnteln oder acht Zehnteln anzusetzen.

Die polnischen Veranlagungsgrundsätze für die staatliche Grundsteuer sind dem preussischen, dem österreichischen und dem russischen Steuersystem der Vorkriegszeit entnommen worden. Sie sind demgemäß für die einzelnen Gebietssteile je nach deren politischen Zugehörigkeit im Jahr 1914 verschieden. Übereinstimmung besteht lediglich darin, daß die Veranlagungen auf der Grundlage des Ertrags durchgeführt sind, und daß die Besteuerungsmerkmale auf Einschätzungen beruhen, die lange Zeit zurückliegen.

### b) Steuermessbetrag bei der Grundstücksteuer

Steuermessbetrag ist der staatliche Grundstücksteuerbetrag. Das ist der Betrag, der sich für die Steuereinheit den Artikel 6 und 7 des Grundstücksteuerdekrets gemäß ergibt.

Die staatliche Grundstücksteuer wird ebenfalls auf der Grundlage des Ertrags veranlagt. Maßgebend ist im

allgemeinen die Miete oder — bei nichtvermieteten Grundstücken — der zu schätzende Mietwert. Ein grundsätzlicher Unterschied besteht gegenüber der Grundsteuer hinsichtlich des Zeitraums, aus dem die Besteuerungsmerkmale (Miete usw.) zu entnehmen sind. Der Bemessungszeitraum ist das Kalenderjahr, das dem Steuerjahr (Rechnungsjahr) unmittelbar vorangeht. Die Besteuerungsmerkmale bei der Grundstücksteuer sind also auf die Gegenwart abgestellt.

Ergeben sich für die Steuermessbeträge Lothbeträge, so sind sie in Reichsmark umzurechnen.

## 7. Festsetzung der Steuern

Der Zeitraum, für den die beiden Steuern vom Grundbesitz jeweils festzusetzen sind, ist abweichend vom polnischen Recht geregelt worden. § 5 Absatz 1 der Verordnung führt an die Stelle des Kalenderjahrs das Rechnungsjahr als Steuerjahr ein. Der Jahresbetrag der Steuern wird nach einem Hundertstel des Steuermessbetrags (§ 6 Absatz) berechnet.

Die Hebesätze werden in den Stadtkreisen durch die Oberbürgermeister und für die kreisangehörigen Gemeinden durch die Landräte festgesetzt. Die Festsetzung der Hebesätze bedarf der Genehmigung des Regierungspräsidenten (§ 5 Absätze 2 und 3 der Verordnung). Der Hebesatz einer Gemeinde muß innerhalb jeder Steuerart einheitlich festgesetzt werden. Der Hebesatz für die Grundsteuer kann dagegen von dem Hebesatz für die Grundstücksteuer abweichen. Die Hebesätze für die Gemeinden eines Landkreises sollen innerhalb jeder Steuerart nach Möglichkeit gleich hoch sein. Das ist erforderlich, um die Verwaltung zu vereinfachen und um die Gemeinden möglichst gleichmäßig mit Mitteln auszustatten. Abweichende Hebesätze innerhalb jeder Steuerart sollen nur dann genehmigt werden, wenn die Finanzlage oder die Größe der Gemeinde dazu zwingt.

Die Hebesätze bestimmen sich grundsätzlich aus dem Verhältnis des Steuerbedarfs zur Summe der Steuermessbeträge. Abschnitt 11 des Erlasses vom 31. März 1940 enthält Bestimmungen, die bei der Festsetzung der Hebesätze zu beachten sind. Es ist danach von dem bisherigen Aufkommen aus den bestehenbleibenden und den wegfallenden Steuern (Hinweis auf Abschnitt 3) auszugehen, soweit sie von Steuereinheiten der Grundsteuer und der Grundstücksteuer erhoben werden. Umstände, die die steuerliche Leistungsfähigkeit verschoben haben, sind zu berücksichtigen. Solche Umstände sind die Einführung der Reichsmarkwährung, Maßnahmen zur Mietpreisgestaltung, Änderungen der Wirtschaftslage und etwaige Kriegsschäden in der Gemeinde.

## 8. Übergangsregelung für das Steuerjahr 1940

§ 6 Absatz 1 der Verordnung regelt die Überleitung des Steuerjahrs auf das Rechnungsjahr. Die Überleitung ist danach in der Weise durchzuführen, daß die erste Festsetzung der beiden Steuern vom Grundbesitz für die Zeit vom 1. Januar 1940 bis zum 31. März 1941 vorgenommen wird. Das Steuerjahr 1940 umfaßt also fünf Vierteljahre. Die Steuern für dieses Steuerjahr sind dementsprechend in Höhe von fünf Vierteln des Jahresbetrags festzusetzen.

Eine Besonderheit besteht im Steuerjahr 1940 für den Reichsgau Wartheland. Die Steuern vom Grundbesitz werden dort auf Grund der Ermächtigung des § 6 Absatz 2 Ziffer 2 der Verordnung bis zum 31. März 1941 noch nach den unveränderten polnischen Vorschriften weiter erhoben. Das gilt für alle in diesem Gebiet bisher erhobenen Steuern vom Grundbesitz (Hinweis auf Abschnitt 3). Diese Übergangsregelung umfaßt also auch die Loksteuer (Dekret vom 14. November 1935), die bisher in den Stadtgemeinden neben der Grundstücksteuer erhoben wurde.

## Rechtsbehelf bei Streit darüber, ob ein Gewerbebetrieb auf einen anderen, bereits bestehenden Gewerbebetrieb übergegangen ist

Der Reichsminister der Finanzen hat in einem Erlass vom 27. April 1940 S 1206 — 45 III R ausgeführt.

Bei dem Tatbestand, auf den der § 225 b der Reichsabgabenordnung abgestellt ist, handelt es sich um einen Anwendungsfall von § 225 a Absatz 1 Ziffer 2 der Reichsabgabenordnung (Reinhardt, Realsteuerreform S. 288). § 225 b der Reichsabgabenordnung trifft nur die im § 5 Absatz 2 des Gewerbesteuergesetzes bezeichneten Tatbestände, also nur die Fälle, in denen zwar der Unternehmer wechselt, der gewerbliche Betrieb aber selbständig bleibt (Reinhardt, Realsteuerreform S. 289). Streitigkeiten, die über die Anwendbarkeit des § 5 Absatzes 2 des Gewerbesteuergesetzes entstehen, betreffen die persönliche (subjektive) Steuerpflicht, nämlich die Frage, ob oder wann (mit Wirkung von welchem Zeitpunkt ab) ein Wechsel in der Person des Steuerschuldners eingetreten ist.

Der im § 22 Absatz 3 des Gewerbesteuergesetzes behandelte Fall, daß ein Gewerbebetrieb auf einen anderen bereits bestehenden Gewerbebetrieb übergeht, fällt nicht unter § 225 b der Reichsabgabenordnung (Reinhardt, Realsteuerreform S. 289). Streitigkeiten, die über die Anwendbarkeit des § 22 Absatzes 3 des Gewerbesteuergesetzes entstehen, betreffen (wie das folgende Beispiel zeigt) die sachliche (objektive) Steuerpflicht, nämlich die Frage, ob oder wann (mit Wirkung von welchem Zeitpunkt ab) der Gewerbebetrieb, dessen Übergang umstritten ist, erloschen ist. Streitigkeiten über die Frage fallen unter den § 226 Absatz 1 der Reichsabgabenordnung (Blümling-Bohens, Gewerbesteuergesetz, zweite Auflage, Seite 385 oben).

### Beispiel:

Die Gemeinde X fordert den Unternehmer A auf, außer der Gewerbesteuer, die auf seinen bisherigen Gewerbebetrieb A entfällt, auch diejenige Gewerbesteuer zu entrichten, die für die Zeit vom 1. September 1939 bis zum 31. März 1940 auf den Gewerbebetrieb B entfällt. Zur Begründung dieser Forderung macht die Gemeinde geltend: der Gewerbebetrieb B, der früher von dem Unternehmer B ausgeübt worden sei, sei am 3. August 1939 auf den Gewerbebetrieb A übergegangen.

A bestreitet, daß der Gewerbebetrieb B auf den Gewerbebetrieb A übergegangen sei. Er macht geltend: Er habe am 3. August 1939 lediglich einen Teil der Wirtschaftsgüter, die früher zum Betriebsvermögen des von B ausgeübten Gewerbebetriebs gehört hätten, für den Gewerbebetrieb A käuflich erworben. Der Gewerbebetrieb, der früher von B ausgeübt worden sei, habe schon vor dem 3. August 1939 nicht mehr bestanden; denn B habe am 15. Juni 1939 seinen Gewerbebetrieb eingestellt. Die sachliche (objektive) Steuerpflicht des Gewerbebetriebs B sei daher am 15. Juni 1939 erloschen. Seit dem 1. Juli 1939 könne für den Gewerbebetrieb B Gewerbesteuer nicht mehr erhoben werden.

In diesem Fall besteht zwischen der Gemeinde und dem Unternehmer A Übereinstimmung darüber, daß der Gewerbebetrieb B nicht mehr besteht, mithin die sachliche (objektive) Steuerpflicht des Gewerbebetriebs B erloschen ist. Der Streit beschränkt sich auf die Frage, wann der Gewerbebetrieb B zu bestehen aufgehört hat, anders ausgedrückt: wann das Erlöschen eingetreten ist: am 3. August 1939 infolge Übergangs auf den Gewerbebetrieb A (Standpunkt der Gemeinde) oder am 15. Juni 1939 infolge Einstellung der gewerblichen Tätigkeit (Standpunkt des Unternehmers A). Von der Entscheidung dieser Frage hängt es ab, ob der Steueranspruch, den die Gemeinde gegen den Unternehmer A erhebt, gerechtfertigt ist oder nicht. Zur Entscheidung der Fragen, wann die sachliche (objektive) Steuerpflicht des Gewerbebetriebs B erloschen und von wann ab Gewerbesteuer für den Gewerbebetrieb B nicht mehr zu erheben (nicht mehr zu entrichten) ist, ist (§ 226 Absatz 1 der Reichsabgabenordnung gemäß) das Finanzamt zuständig. Das Finanzamt entscheidet nicht von Amts wegen, sondern nur auf Antrag des Steuerpflichtigen (§ 226 Absatz 1 der Reichsabgabenordnung). Steuerpflichtiger im Sinn von § 226 Absatz 1 der Reichsabgabenordnung ist jede Person, die von der Steuerbehörde (in unserem Beispiel: von der Gemeinde) als Steuerschuldner oder als Haftender in Anspruch genommen wird (Hinweis auf die Ausführungen von Staatssekretär Reinhardt in der Deutschen Steuer-Zeitung 1935 S. 345, Abschnitt 1 Absatz 3). Demgemäß ist in unserem Beispiel der Unternehmer A in der Lage, auf Grund von § 226 Absatz 1 der Reichsabgabenordnung beim Finanzamt eine Entscheidung darüber zu beantragen, von wann ab Gewerbesteuer für den Gewerbebetrieb B nicht mehr zu entrichten ist.

## Bürgersteuer der aus den frei gemachten Gemeinden im Westen des Reichs rückgeführten Personen

Der Reichsminister der Finanzen hat durch Runderlaß vom 9. Oktober 1939 (MStBl 1939 S. 1037) klargestellt, daß für die Bürgersteuer des Kalenderjahrs 1940 bei den aus den frei gemachten Gemeinden im Westen des Reichs rückgeführten Personen nicht die frei gemachte Gemeinde, sondern die Unterbringungsgemeinde steuerberechtigt ist.

Die Bürgersteuer für 1939 ist von den behördlichen Freimachungsmaßnahmen im Westen des Reichs betroffenen Personen, soweit es sich um die nach dem Zeitpunkt der Freimachung fällig gewordenen Teilbeträge handelt, allgemein erlassen worden. Hinweis auf die Eildienstnachrichten in Nr 51/52 der DStZ 1939.

Durch einen gemeinsamen Runderlaß des Reichsministers des Innern und des Reichsministers der Finanzen vom 18. April 1940 (RMBl 1940 S. 808 a) sind die zur Erhebung der Bürgersteuer für 1940 steuerberechtigten Unterbringungsgemeinden ersucht worden, den Personen, die inzwischen mit behördlichem Einverständnis in die ursprünglich frei gemachten Heimatgemeinden oder in andere Gemeinden des frei gemachten Gebiets zurückgekehrt sind, die nach ihrer Rückkehr fällig gewordenen Teilbeträge der Bürgersteuer auf Antrag zu erlassen. Der einzelne Steuerpflichtige hat auf Verlangen den Nachweis, daß er zu dem Kreis der rückgeführten Personen gehört hat, und daß die Gemeinde, in die er zurückgekehrt ist, zu den ursprünglich frei gemachten Gemeinden gehört, durch Vorlegung einer Bescheinigung der Ortspolizeibehörde zu führen. Bereits entrichtete Bürgersteuerbeträge werden nicht erstattet.

O.

## Bürgersteuerpflicht von Arbeitnehmern im Protektorat Böhmen und Mähren

Arbeitnehmer, die am 10. Oktober 1939 das 18. Lebensjahr vollendet und in einer Gemeinde des Reichsgebiets mit Ausnahme des Protektorats Böhmen und Mähren einen Wohnsitz (ihren gewöhnlichen Aufenthalt) hatten, sind für das Kalenderjahr 1940 bürgersteuerpflichtig, wenn die Wohnsitzgemeinde (Aufenthalts-gemeinde) für diesen Zeitraum eine Bürgersteuer erhebt. Die Bürgersteuerpflicht wird nicht dadurch berührt, daß der Arbeitnehmer nach dem 10. Oktober 1939 in das Protektorat Böhmen und Mähren abgeordnet oder versetzt wird, weil es sich bei diesem Gebiet um ein Teilgebiet des Großdeutschen Reichs, also um S n l a n d im Sinn des Bürgersteuerrechts, handelt.

Öffentliche und private Arbeitgeber des Protektorats Böhmen und Mähren haben bei den nach dem 10. Oktober 1939 aus dem anderen Reichsgebiet in das Protektorat Böhmen und Mähren abgeordneten oder versetzten Arbeitnehmern Bürgersteuer im Steuerabzugsverfahren nicht einzubehalten. Das hat seinen Grund darin, daß das Bürgersteuergesetz im Protektorat Böhmen und Mähren nicht eingeführt worden ist. Wie der Reichsminister der Finanzen in einem Einzelfall entschieden hat, haben die Steuerpflichtigen, bei denen die Bürgersteuer im Steuerabzugsverfahren nicht einzubehalten ist, die von ihnen auf der Lohnsteuerkarte angeforderte Bürgersteuer selbst an die steuerberechtigten Gemeinden zu entrichten.

O.

## Zur Gewerbesteuer der Musikapellen

Die Musikapellen der Wehrmacht und des Reichsarbeitsdienstes sind nach Abschnitt 9 Absatz 3 der Gewerbesteuer-Nichtlinien für 1940 als gewerbesteuerpflichtige Personengesellschaften zu behandeln, soweit sie außerdienstlich tätig werden. Die einzelnen Musiker sind als Mitunternehmer anzusehen. Da jedoch die Heranziehung der Musikcorps der Wehrmacht und der Musikzüge des Reichsarbeitsdienstes zur Gewerbesteuer nicht einheitlich gehandhabt worden ist, ersehen mit Rücksicht auf die durch die Kriegsverhältnisse verursachten Veränderungen in der Zusammensetzung der einzelnen Musikapellen eine Übergangsregelung geboten. Der Reichsminister des Innern hat deshalb durch Erlass vom 9. 4. 1940 V St 1128 I/II/40 — 5620 die Gemeinden ersucht, von der Einziehung der Gewerbesteuern, die bis zum 15. 8. 1939 fällig geworden und noch nicht entrichtet sind, § 131 der Reichsabgabenordnung gemäß aus Billigkeitsgründen abzusehen, ohne daß im einzelnen Fall ein besonderer Antrag gestellt werden muß. Bereits entrichtete rechtskräftig festgesetzte Gewerbesteuern sind jedoch nicht zu erstatten. Eine Erstattung kann auch in den Fällen in Betracht kommen, in denen eine rechtskräftige Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermaßbetrags für die Rechnungsjahre 1937 und 1938 noch nicht vorliegt und die Finanzämter von einer Festsetzung absehen oder die Festsetzung zurücknehmen.

L.