

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX

13. Juli 1940

Nummer 28

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

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



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

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

Die Aufrechnung im Steuerrecht Von Regierungsrat Dr. Hager, Lehrer an der Reichsfinanzschule Berlin

Inhalt:

1. Die bürgerlich-rechtlichen Grundsätze der Aufrechnung,
2. Die Gegenseitigkeit,
3. Die Gleichartigkeit,
4. Die Gültigkeit,
5. Die Fälligkeit,
6. Die Unzulässigkeit,
7. Die Wirkung der Aufrechnung,
8. Das Verfahren bei der Aufrechnung,
9. Die Rechtsmittel bei der Aufrechnung.

1. Die bürgerlich-rechtlichen Grundsätze der Aufrechnung

Im Verkehr stehen sich oft dieselben Personen zugleich als Gläubiger und als Schuldner gegenüber. In diesen Fällen ist eine wechselseitige Tilgung beider Forderungen durch Aufrechnung denkbar. Aufrechnung ist die Tilgung einer Forderung durch Ausgleichung mit einer Gegenforderung. Diese kann geschehen durch Vereinbarung beider Parteien, also durch einen Vertrag. Ein solcher Ausgleichsvertrag ist ein gegenseitiger Erlaßvertrag. Die Wirkungen dieses Vertrages bestimmen sich nach dem Willen der Parteien, die grundsätzlich an die gesetzlichen Aufrechnungsvoraussetzungen nicht gebunden sind, da allgemein im bürgerlichen Recht Vertragsfreiheit gilt.

In den meisten Fällen wird aber im Verkehr die Aufrechnung nicht durch einen Vertrag geregelt, sondern erfolgt sie ohne Zustimmung des Gläubigers, dem gegenüber der Schuldner aufrechnet. Die Aufrechnung ist danach ein einseitiges empfangsbedürftiges Rechtsgeschäft des Aufrechnenden. Das BGB (§§ 387 bis 396) ordnet nur dieses gesetzliche Recht zur Aufrechnung. Sind die gesetzlichen Voraussetzungen für die Aufrechnung vorhanden, so hat jeder Teil das Recht, mit seiner Forderung gegen die Forderung des anderen Teiles aufzurechnen. Die Aufrechnung erfolgt durch Erklärung gegenüber dem anderen Teil. Die Erklärung ist unwirksam, wenn sie unter einer Bedingung oder einer Zeitbestimmung abgegeben wird. Trotzdem die Aufrechnung ein bedingungsfeindliches Rechtsgeschäft ist, gilt die Eventualaufrechnung im Prozeß allgemein als zulässig. Nach der vom Reichsgericht anerkannten Beweis-erhebungstheorie hat der Richter zunächst die Hauptforderung des Klägers zu prüfen und erst wenn sich diese als begründet erweist, die Aufrechnung des Beklagten in Betracht zu ziehen und, wenn sie zulässig ist, die Klageforderung als durch Aufrechnung getilgt zurückzuweisen.

Die Aufrechnung setzt voraus, daß die Forderungen gegenseitig, gleichartig, gültig und fällig

sind. Unzulässig ist die Aufrechnung gegen eine Forderung aus einer vorsätzlich begangenen unerlaubten Handlung, gegen eine unpfändbare Forderung und grundsätzlich § 395 BGB gemäß gegen eine Forderung des Reichs oder eines Landes, sowie gegen eine Forderung einer Gemeinde oder eines anderen Kommunalverbandes, es sei denn, daß die Leistung an dieselbe Kasse (statio fisci) zu erfolgen hat, aus der die Forderung des Aufrechnenden zu berichtigen ist.

Diese Grundsätze des BGB sind auf die Aufrechnung nach Steuerrecht entsprechend anzuwenden, soweit nicht die Reichsabgabenordnung (§ 124), die Beitreibungsordnung (§§ 32 bis 34), die Amtskassenordnung (§ 53), die Dritte Steuernotverordnung (Artikel IX § 60) vom 14. Februar 1924 (RGBl 1924 S. 89) eine andere Regelung treffen. Da die Voraussetzungen für die Aufrechnung im Steuerrecht teilweise eine Ergänzung und Änderung erfahren haben, müssen diese eingehend einer Nachprüfung unterzogen werden.

2. Die Gegenseitigkeit

Die Forderung, mit der aufgerechnet wird, und die Forderung, gegen die aufgerechnet wird, müssen zwischen denselben Personen bestehen. Daher kann einem Gesamtgläubiger gegenüber nicht zur Aufrechnung gebracht werden, was sein Mitgläubiger schuldet, umgekehrt darf ein Gesamtschuldner ebenfalls nur mit Forderungen aufrechnen, die ihm selbst zustehen, nicht etwa mit Forderungen seiner Mitschuldner. Aus diesem Grund kann z. B. ein Haftungsschuldner nur mit eigenen Gegenforderungen aufrechnen, aber nicht mit Forderungen des Selbstschuldners.

§ 395 BGB, der die Aufrechnung gegen eine Forderung des Reichs ausschließt, wenn die Leistung nicht an dieselbe Kasse zu erfolgen hat, ist für den Geltungsbereich der Reichsabgabenordnung wegen der gegenteiligen Sondervorschriften des § 124 AO und §§ 32, 33 BeitrD grundsätzlich nicht anwendbar. § 32 Absatz 3 BeitrD gemäß kann

eine Kasse der Finanzverwaltung (bzw. die Vollstreckungsstelle eines Finanzamts oder Hauptzollamts) gegen Forderungen, die aus einer anderen Kasse der Reichsfinanzverwaltung zu begleichen sind, aufrechnen. Voraussetzung ist, daß die Stelle, der es obliegt, den vom Reich geschuldeten Betrag auszuführen oder Anweisung zur Auszahlung zu erteilen, die Vollstreckungsstelle um die Aufrechnung ersucht hat. Darüber hinaus kann die Reichsfinanzverwaltung aufrechnen auch gegen Forderungen von Steuerpflichtigen, die das Reich aus einer nicht dem Reichsminister der Finanzen unterstellten Kasse zu begleichen hat. Von dieser Möglichkeit darf jedoch die Vollstreckungsstelle eines Finanzamts oder Hauptzollamts nur auf Ersuchen der betreffenden Kasse und nur mit Genehmigung des Oberfinanzpräsidenten Gebrauch machen. § 32 Absatz 3 BeitrD gemäß soll der Oberfinanzpräsident die Genehmigung nur ausnahmsweise erteilen. Abweichend hiervon bestimmt jedoch der Erlass des Reichsministers der Finanzen vom 30. Juli 1936 — O 2150 — 66 III —, daß die Genehmigung den Finanzämtern allein zu erteilen ist (siehe auch § 53 Amtskassenordnung).

Ob die Forderung der Reichsfinanzverwaltung, mit der sie aufrechnet, auf Steuergesetzen beruht, also öffentlich-rechtlicher Natur ist, oder ob sie bürgerlich-rechtlicher Art ist, ist grundsätzlich unerheblich. Die Reichsfinanzverwaltung kann dem Steuerpflichtigen gegenüber sowohl mit bürgerlich-rechtlichen Ansprüchen wie mit Forderungen auf Grund von Steuergesetzen aufrechnen. Rechnet das Reich mit bürgerlich-rechtlichen Ansprüchen auf, so kommen hierfür allein die Vorschriften des BGB zur Anwendung. Rechnet das Reich mit Steueransprüchen auf, so gelten hierfür die steuerrechtlichen Vorschriften. Zu den Geldansprüchen, die dem Reich auf Grund der Steuergesetze zustehen (§ 124 Abs. 1, § 32 BeitrD), gehören z. B. Steuern, Zuschläge, Geldstrafen, Erzwingungsstrafen, Sicherungsgelder und Kosten aller Art.

Andererseits hat auch der Steuerpflichtige grundsätzlich die Möglichkeit, gegen Steueransprüche der Reichsfinanzverwaltung mit Forderungen gegen eine andere Kasse der Reichsfinanzverwaltung oder gegen eine andere Kasse des Reichs aufzurechnen. Ein Steuerpflichtiger kann z. B. gegen die Steuerforderung eines Finanzamts oder Hauptzollamts aufrechnen mit einer Forderung, die er gegen die Heereskasse, Justizkasse, das Hauptverorgungsamt usw. hat. Die Steuerpflichtigen sind dagegen ausnahmsweise nicht berechtigt, mit Ansprüchen, die sich gegen eine Betriebsverwaltung (Eisenbahnverwaltung oder Postverwaltung) des Reichs richten, gegen Steueransprüche des Reichs aufzurechnen (Artikel IX § 60 der Dritten Steuernotverordnung vom 14. Februar 1924).

Die Steuerpflichtigen können grundsätzlich nur gegen Steueransprüche aufrechnen. § 33 Absatz 1 BeitrD gemäß handelt es sich hierbei nur um die in § 6 Absatz 3 Nr. 1 bis 3 BeitrD bezeichneten Steueransprüche und die darauf entfallenden Zinsen und Kosten. Hierzu gehören: Steuern (§ 1 Abs. 1), Steuerzuschläge (§ 168 Absatz 2 Satz 1 Abs. 1), unter den Voraussetzungen des § 96 Abs. 1 von dem Vollstreckungsschuldner zurückzuerstattende Beträge, die ihm zu Unrecht entweder erstattet oder vergütet worden sind, und die auf diese Ansprüche entfallenden Zinsen, Säumniszuschläge und Kosten. Gegen andere Ansprüche der Reichsfinanzverwaltung aus dem steuerrechtlichen Verhältnis wie z. B. auf Geldstrafen, Erbschaftstrafen, Erzwingungsgeldstrafen und Sicherungsgelder können die Steuerpflichtigen nicht aufrechnen. Ebenso besteht für sie kein Rechtsanspruch auf Aufrechnung gegen eine bürgerlich-rechtliche Forderung der Reichsfinanzverwaltung mit einer auf einem Steuergesetz beruhenden Forderung.

Beispiel:

Das Finanzamt hat in seinem Gebäude zwei Räume an einen Steuerpflichtigen zu Bürozzwecken vermietet. Der Steuerpflichtige will gegen den Mietzinsanspruch des Reichs seinen Erstattungsanspruch aus überzahlter Einkommensteuer aufrechnen. Das ist unzulässig.

Die Steuerpflichtigen können gegen bürgerlich-rechtliche Forderungen der Reichsfinanzverwaltung nur mit ebenfalls bürgerlich-rechtlichen Forderungen aufrechnen. Darauf finden dann nur die Vorschriften des BGB Anwendung.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige will mit seiner Kaufgeldforderung aus Kohlenlieferung an das Hauptzollamt diesem gegenüber aufrechnen gegen die Kaufgeldforderung des Hauptzollamts aus der Lieferung von Altpapier an ihn. Das ist zulässig.

Ob die Forderung, mit der ein Steuerpflichtiger aufrechnen will, öffentlich-rechtlicher oder bürgerlich-rechtlicher Art ist, ist unerheblich.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige will mit seiner Kaufgeldforderung aus Lieferung von Büromaterial an das Finanzamt diesem gegenüber aufrechnen gegen die Einkommensteuerforderung des Finanzamts. Das ist zulässig.

Gegenseitigkeit der Forderungen liegt auch dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger einen rechtskräftig festgestellten Anspruch auf Erstattung von Einkommensteuer hat, und gegen ihn fällige Steueransprüche aus Landes-, Gemeinde- oder Kirchensteuern oder aus anderen unter § 18 Nr. 5 Abs. 1 fallenden öffentlich-rechtlichen Abgaben bestehen, deren Verwaltung (insbesondere deren Erhebung) dem Finanzamt obliegt. Der Reichsfinanzhof hat in diesem Fall die Aufrechnung sowohl für das Finanzamt wie für den Steuerpflichtigen für zulässig erklärt (Gutachten des RFH vom 14. Mai 1934 — Gr. S. D 6/32 RStBl 1934 S. 643). Zur Begründung hat der Reichsfinanzhof ausgeführt, daß die Reichsfinanzbehörden stets als Behörden des Reichs handeln, auch soweit sie Landessteuern usw. verwalten. Auch in diesen Fällen handelt das Reich im eigenen Namen und nicht etwa im Namen der Länder, Gemeinden oder anderer öffentlich-rechtlicher Körperschaften. Nach Artikel 2 des Gesetzes vom 30. Januar 1934 über den Neuaufbau des Reichs (RGBl 1934 Teil I S. 75) sind die Hoheitsrechte der Länder auf das Reich übertragen. Die Landesregierungen unterstehen der Reichsregierung. Den Ländern steht somit weder die Steuerhoheit, noch die Steuerverwaltungshoheit mehr zu. Die Länder können nur noch Hoheitsrechte wahrnehmen, soweit sie ihnen vom Reich zurückübertragen werden. Das Reich ist daher hinsichtlich aller von den Finanzämtern verwalteten Reichs-, Landes-, Gemeinde- und Kirchensteuern sowie anderen Abgaben der im § 18 Nr. 5 Abs. 1 bezeichneten Art Steuergläubiger. Damit ist die Gegenseitigkeit der Forderungen in diesen Fällen gegeben. Auf demselben Standpunkt steht auch im Ergebnis der Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 27. Juni 1932 (RStBl 1932 S. 642) und ein Beschluß des Kammergerichts vom 12. April 1934 (Juristische Wochenschrift 1934 S. 1860).

Das BGB läßt in einigen Ausnahmefällen die Aufrechnung auch dann zu, wenn eine Gegenseitigkeit der Forderungen nicht gegeben ist (z. B. §§ 268, 1142, 1124, 1249, 1376 und 406 BGB). Davon ist bei weitem der wichtigste Fall der der Forderungsabtretung. Die Aufrechnungsbefugnis bleibt grundsätzlich auch bestehen, wenn die Forderung abgetreten wird. Die Rechtslage des Schuldners darf durch den Gläubigerwechsel nicht erschwert werden. Der Schuldner kann deshalb nach der Abtretung nicht nur mit der Forderung aufrechnen, die er gegen den neuen Gläubiger hat, sondern auch mit den Forderungen, die ihm gegen den bisherigen Gläubiger zustehen (§ 406 BGB). Ein solches Schutzbedürfnis für den Schuldner ist nicht gegeben, wenn der Schuldner bei dem Erwerb der Forderung von der Abtretung Kenntnis hatte, oder wenn die Forderung erst nach dem Erwerb und nach der abgetretenen Forderung fällig geworden ist. In diesen beiden Fällen steht dem Schuldner ein Aufrechnungsrecht gegenüber dem neuen Gläubiger nicht zu.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige A hat an das Finanzamt eine am 15. September fällige Forderung über 1000 RM. Er tritt

diese am 30. August an B ab und macht hiervon dem Finanzamt am 5. September Mitteilung. Das Finanzamt hat gegen A eine am 1. September entstandene und am 10. September fällige Forderung aus Umsatzsteuer in Höhe von 1200 RM. A hat am Fälligkeitstag die Umsatzsteuer nicht bezahlt. Am 15. September verlangt B von dem Finanzamt Zahlung der 1000 RM.

Das Finanzamt kann mit seiner Umsatzsteuerforderung gegen A dem B gegenüber in Höhe von 1000 RM aufrechnen. Den Restbetrag von 200 RM und den Säumniszuschlag von 24 RM — 2 v. H. von 1200 RM — kann es von A verlangen.

Das Finanzamt könnte nicht aufrechnen, wenn seine Umsatzsteuerforderung (z. B. durch Stundung) erst nach dem 15. September fällig würde.

Für die Abtretung eines Erstattungs- oder Vergütungsanspruchs ist hierbei darauf hinzuweisen, daß § 159 AO gemäß die Abtretung nur wirksam ist, wenn sie der Gläubiger der Finanzbehörde anzeigt, die über den Anspruch entschieden oder zu entscheiden hat.

Durch die Beschlagnahme einer Forderung wird § 392 BGB gemäß die Aufrechnung einer dem Schuldner gegen den Gläubiger zustehenden Forderung nur dann ausgeschlossen, wenn der Schuldner seine Forderung nach der Beschlagnahme erworben hat oder wenn seine Forderung erst nach der Beschlagnahme und später als die in Beschlag genommene Forderung fällig geworden ist.

3. Die Gleichartigkeit

Zur Zeit der Aufrechnungserklärung müssen beide Forderungen gleichartig sein. Gleichartig sind Forderungen auf Lieferung von vertretbaren Sachen, Waren und Wertpapieren derselben Gattung und vor allem Geldforderungen. Gleichheit des Schuldgrundes für Forderung und Gegenforderung ist nicht erforderlich, ebensowenig auch gleiche Größe der Forderungen. Der Überschuf der einen über die andere bleibt dann geschuldet.

Gleichartigkeit ist z. B. nicht gegeben und damit eine Aufrechnung nicht möglich bei einem Anspruch auf Herausgabe von hinterlegten Wertpapieren gegenüber einer Steuerforderung. Ebenso sind eine Steuergutscheinforderung und eine Geldforderung nicht gleichartig (RdF-Erlaß vom 18. Juli 1939 — H 2044 — 240 VI — RStBl 1939 S. 874).

Ein Gewerbetreibender, der aus einer gewerblichen Lieferung an das Reich eine Forderung über 500 RM hatte, die zwischen dem 1. Mai und 1. September 1939 fällig war, konnte daher mit dieser Forderung nur in Höhe von 60 v. H. gegenüber einer Steuerforderung aufrechnen, da in Höhe der restlichen 40 v. H. nicht eine Geldforderung, sondern eine Steuergutscheinforderung gegeben war.

Dieser Grundsatz der Gleichartigkeit ist nur im Konkurs teilweise durchbrochen. Wer dem Konkurschuldner Geld schuldet, kann auch eine nicht auf Geld gerichtete Forderung zur Aufrechnung verwenden. Seine Forderung wird in Geld gesetzt und kommt mit dem Schätzungswert in Rechnung (§§ 54, 69 und 70 der Konkursordnung).

4. Die Gültigkeit

Die Forderung, gegen die aufgerechnet wird, muß gültig sein. Es ist nicht erforderlich, daß sie auch klagbar ist. Es kann daher auch gegen eine sogenannte Naturalobligation aufgerechnet werden. Dagegen muß die Forderung, mit der aufgerechnet wird, vollgültig sein. Sie muß unabhängig vom Willen des Verpflichteten erzwingbar sein. Es ist daher erforderlich, daß sie klagbar ist und daß ihr keine Einrede entgegensteht. Ausnahmeweise kann jedoch auch noch mit einer verjährten Forderung aufgerechnet werden § 390 BGB gemäß, wenn die Verjährung zu der Zeit, als die Aufrechnung mit der verjährten Forderung hätte erfolgen können, noch nicht eingetreten war.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige macht am 1. Februar 1940 gegenüber dem Hauptzollamt einen Erstattungsanspruch geltend, der bereits im Dezember 1939 fällig war. Das Hauptzollamt kann mit einer am 1. Januar 1940 verjährten Steuerforderung am 1. Februar noch aufrechnen, da die Aufrechnung auf den Zeit-

punkt zurückwirkt, in dem sich die Forderungen aufrechnungsfähig gegenüberstanden. Das war im Dezember 1939, zu welcher Zeit die Steuerforderung des Hauptzollamts noch nicht verjährt war.

§ 124 AO und § 33 BeitrD erklären nur solche Ansprüche des Steuerpflichtigen für aufrechnungsfähig, die entweder dem Reich gegenüber rechtskräftig festgestellt sind oder von dem Reich nicht bestritten werden. Eine solche rechtskräftige Feststellung kann erfolgen durch ein rechtskräftiges Urteil, einen rechtskräftigen Vergleich, einen Vollstreckungsbefehl, einen Kostenfestsetzungsbeschluß, einen rechtskräftigen Schiedsspruch, eine unanfechtbare verwaltungsgerichtliche Entscheidung, eine unanfechtbare Entscheidung einer Verwaltungsbehörde oder durch gerichtliche und notarielle Urkunden. Wenn es heißt, daß Forderungen aufrechnungsfähig sind, die vom Reich nicht bestritten werden, dann ergibt sich daraus, daß eine Aufrechnung schon vor der Feststellung der Unbestrittenheit zulässig ist.

5. Die Fälligkeit

Weitere Voraussetzung für die Aufrechnung ist nach allgemeinen Aufrechnungsgrundsätzen, daß die Forderung, mit der aufgerechnet wird, fällig ist. Die Forderung gegen die aufgerechnet wird, braucht grundsätzlich nicht fällig zu sein. Es genügt, wenn der Schuldner berechtigt ist, sie alsbald zu bezahlen (§ 387 BGB). Dementsprechend bestimmt § 33 Absatz 2 BeitrD für die Aufrechnung im Steuerrecht, daß der Steuerpflichtige die Aufrechnung erklären kann, bevor der Anspruch des Reichs fällig geworden ist. Da die Aufrechnung einer Zahlung gleichsteht (§ 20 Absatz 3 Amtskassenordnung), wird das Reich in einem solchen Fall vor der Fälligkeit seiner Forderung befriedigt, was für das Reich regelmäßig nur günstig sein kann.

Wenn also bei der Aufrechnung durch den Steuerpflichtigen die Gegenforderung des Reichs noch nicht fällig zu sein braucht, so muß sie andererseits aber schon entstanden sein. Die Steuerschuld entsteht § 3 StAnpG gemäß, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Die Voraussetzung ist notwendig, weil sonst überhaupt keine Gegenforderung des Reichs vorhanden wäre.

Erklärt das Reich die Aufrechnung gegenüber dem Steuerpflichtigen, so muß die Forderung des Reichs fällig sein (§ 32 Absatz 1 BeitrD). Durch die strenge Anwendung dieses Grundsatzes könnten unnötige Geldbewegungen und unnötige Kosten für das Reich und die Steuerpflichtigen entstehen. Hat z. B. ein Steuerpflichtiger am 10. Mai Umsatzsteuer zu zahlen und hat er eine am 5. Mai fällige Forderung gegen das Finanzamt, dann wird man mit Recht annehmen können, daß er die Aufrechnung erklärt haben würde, wenn er gewußt hätte, daß das Finanzamt den von ihm geschuldeten Betrag kurze Zeit vor dem Fälligkeitszeitpunkt seiner Steuerschuld auszahlen würde. § 53 Absatz 1 Amtskassenordnung bestimmt daher, daß auch mit künftig fällig werdenden Forderungen gegen den Empfangsberechtigten aufzurechnen ist gegen den Anspruch auf den auszufehlenden Betrag, wenn der Empfangsberechtigte zustimmt, oder seine Zustimmung zu vermuten ist. Die Zustimmung wird vermutet, wenn die Forderung, mit der aufgerechnet werden soll, innerhalb eines Monats nach dem Zeitpunkt fällig wird, an dem die Auszahlung zu leisten ist. Widerspruch der Steuerpflichtige der Aufrechnung mit einer künftig fällig werdenden Forderung, so darf diese nicht erfolgen. Dem Steuerpflichtigen muß auf sein Verlangen der Betrag auch dann ausgezahlt werden, wenn er kurze Zeit darauf seinerseits einen Steuerbetrag einzuzahlen hat.

Hat das Reich seine Steuerforderung gestundet, so ist damit die Fälligkeit hinausgeschoben. Eine gestundete Forderung ist nicht fällig. Eine Stundung schließt jedoch die Aufrechnung hier nicht aus; zum mindesten berechtigt eine Aufrechnungsmöglichkeit zum jederzeitigen Widerruf einer Stundung (RdF vom 26. März 1936 — III A 117/35 — RStBl 1936 S. 308). Der Widerruf

einer Stundung muß schon in der die Umbuchung der Steuern anordnenden Verfügung eines Finanzamts oder Hauptzollamts erblickt werden. Durch eine solche Umbuchungsverfügung ist auch dem Erfordernis der Schriftlichkeit der Aufrechnungserklärung genügt. Eine Mitteilung an den Steuerpflichtigen ist dann nicht erforderlich, wenn die Zustimmung zur Aufrechnung zur Zeit der Umbuchung § 53 Amtskassenordnung gemäß vermutet werden konnte. Entsprechendes gilt auch für die Aussetzung der Vollziehung eines Bescheides (§ 251 AO) und für den Vollstreckungsaufschub (§ 57 BeitrD). Beide stehen einer Stundung gleich und schieben damit die Fälligkeit der Steuer hinaus (RFG vom 25. April 1934 — IV A 243/33, Entscheidungen Band 36 S. 77).

Im Konkurs ist Fälligkeit der aufzurechnenden Forderungen nicht erforderlich (§ 54 Konkursordnung). Der Konkursgläubiger kann auch mit betagten und bedingten Forderungen aufrechnen. Mit auflösend bedingten Forderungen kann wie mit unbedingten Forderungen aufgerechnet werden (§ 66 Konkursordnung). Bei aufschiebend bedingten Forderungen kann vor Eintritt der Bedingung durch Aufrechnungserklärung die Aufrechnung nicht wirksam herbeigeführt werden.

6. Die Unzulässigkeit

Das Bürgerliche Gesetzbuch erklärt in drei Fällen die Aufrechnung für unzulässig: gegen die Forderung aus einer vorsätzlich begangenen unerlaubten Handlung, gegen eine Forderung, die der Pfändung nicht unterworfen ist, und gegen eine Forderung des Reichs, eines Landes, einer Gemeinde oder eines anderen Kommunalverbandes, es sei denn, daß die Gegenforderung von derselben Kasse zu zahlen ist. Daß diese letzte Aufrechnungsbeschränkung nicht anwendbar ist für das Geltungsgebiet der Reichsabgabenordnung, ist schon erörtert (Hinweis auf Ziffer 2). Die beiden anderen gesetzlichen Aufrechnungsverbote gelten dagegen in gleichem Umfang auch für die Aufrechnung im Steuerrecht.

Die Aufrechnung mit unpfändbaren Forderungen und mit Forderungen aus unerlaubter Handlung ist zulässig.

Beispiel:

A schuldet dem Reich aus Unterschlagung 1000 RM. Er darf nicht mit seiner Gehaltsforderung gegenüber dem Reich aufrechnen. Dagegen könnte das Reich wegen seines Anspruchs in Höhe von 1000 RM aufrechnen gegen die Gehaltsforderung, soweit diese pfändbar ist. Ist A Beamter, dann kann das Reich in diesem Fall sogar über die Unpfändbarkeitsgrenze hinaus aufrechnen (RdF-Erlaß vom 7. Januar 1925 II A 19860, vom 22. Juli 1925 II A 12669 und vom 16. März 1926 II A 4823).

§ 369 AO bestimmt, daß die in der Zivilprozessordnung und in anderen Reichsgesetzen enthaltenen Vorschriften, die die Pfändung von Forderungen und Ansprüchen aus nichtselbständiger Arbeit (insbesondere von Lohn-, Gehalts- und Ruhegehaltsforderungen) verbieten oder beschränken, nicht für die Beitreibung direkter persönlicher Steuern gelten, sofern diese Steuern nicht seit länger als drei Monaten fällig geworden sind. Diese Bestimmung gilt damit in vollem Umfang auch für die Aufrechnung, so daß das Reich mit solchen Steuerforderungen grundsätzlich auch über die sonst in anderen Gesetzen vorgeschriebenen Unpfändbarkeitsgrenzen hinaus gegen Lohn-, Gehalts- und Ruhegehaltsforderungen aufrechnen kann.

Wenn § 35 BeitrD bestimmt, daß gegen das Reich und die Länder, gegen die Körperschaften, Stiftungen und Anstalten des öffentlichen Rechts und gegen die unter der Verwaltung einer öffentlichen Behörde stehenden Körperschaften und Stiftungen die Zwangsvollstreckung nicht anzunehmen ist, so wird in diesen Fällen nicht auch die Aufrechnung ausgeschlossen. Diese Ansprüche der Finanzverwaltung sind zwar nicht vollstreckbar, sie bleiben aber aufrechenbar.

7. Die Wirkung der Aufrechnung

Die Aufrechnung bewirkt, daß die Ansprüche, soweit sie sich decken, als in dem Zeitpunkt erloschen gelten, in dem sie zur Aufrechnung geeignet einander gegenübergetreten sind. Die Aufrechnungserklärung hat rückwirkende Kraft. Zur Aufrechnung geeignet einander gegenübergetreten sind die Forderungen in dem Augenblick, in dem für denjenigen Teil, der die Aufrechnung erklärt, die Möglichkeit der Aufrechnung entstanden war. Das hat zur Folge, daß von diesem Zeitpunkt an der Zinslauf einer verzinlichen Forderung aufhört, daß Vertragsstrafen nicht mehr verfallen sind und daß Verzug nicht eingetreten ist oder, wenn er vorher vorhanden war, wieder aufgehoben ist. Diese Rückwirkung der Aufrechnung ist auch besonders zu beachten bei der Festsetzung von Mahngebühren oder der Erhebung des Säumniszuschlags. Beide sind nicht verwirkt, wenn der Steuerpflichtige die Aufrechnung zwar erst nach der Fälligkeit des Anspruchs des Reichs diesem gegenüber erklärt, aber mit einer Forderung aufrechnet, die dem Anspruch des Reichs im Fälligkeitszeitpunkt zur Aufrechnung geeignet gegenüberstand.

Beispiel.

Der Kohlenhändler A hat am 10. März 400 RM Einkommensteuervorauszahlung an das Finanzamt zu leisten. Er hat seinerseits an das Finanzamt eine Forderung in Höhe von 500 RM aus Kohlenlieferung, die am 5. März fällig ist. Da A den Steuerbetrag nicht bezahlt hat, mahnt ihn das Finanzamt am 14. März. Darauf rechnet A am 18. März mit seiner Forderung über 500 RM gegen die Steuerforderung über 400 RM in dieser Höhe auf.

A hätte bereits am 5. März aufrechnen können. An diesem Tag (spätestens aber am 10. März) standen sich die Forderungen aufrechnungsfähig gegenüber. Die von A am 18. März erklärte Aufrechnung wirkt also auf diesen Zeitpunkt zurück. Die Mahngebühr und der Säumniszuschlag dürfen daher nicht erhoben werden.

Wenn mehrere Personen den rückständigen Betrag schulden oder dafür haften, so werden durch eine Aufrechnung, die von einem oder gegen einen erklärt wird, alle Gesamtpflichtigen dem Reich gegenüber frei. Mit einem Anspruch, den einer der Gesamtpflichtigen gegen das Reich hat, können nicht die übrigen Gesamtpflichtigen aufrechnen (Hinweis auf Ziffer 2).

8. Das Verfahren bei der Aufrechnung

Der RdF-Erlaß vom 30. Juli 1936 — O 2150 — 66 III — bestimmt: „Der Steuereinzug bei Steuerschuldnern, die selbst Geldforderungen gegen das Reich haben, geschieht dort, wo Bedenken gegen die Zahlungsbereitschaft des Steuerschuldners bestehen, am besten durch Aufrechnung. Denn, wenn der betreffende Steuerschuldner eine Forderung ausgezahlt erhält, ohne daß sich das Reich wegen seiner Steuerforderung daran schadlos hält, so besteht die Möglichkeit, daß das Geld für andere Zwecke verwendet wird und Beitreibungsmaßnahmen erforderlich werden, die bei der Aufrechnung hätten vermieden werden können und die unter Umständen erfolglos sind.“

Bei dem Aufrechnungsverfahren ist zu unterscheiden, ob das Reich die Aufrechnung erklärt, oder ob der Steuerpflichtige aufrechnet.

Namens des Reichs wird die Aufrechnung durch die Vollstreckungsstelle des Finanzamts oder Hauptzollamts erklärt, dessen Kasse für die Erhebung des Betrags, mit dem aufgerechnet wird, zuständig ist. Zur Aufrechnung gegen Forderungen, zu deren Begleichung die Kasse zuständig ist und einer besonderen Anweisung nicht bedarf oder Anweisung bereits erhalten hat, ist neben der Vollstreckungsstelle die Kasse zuständig. Die Aufrechnung ist schriftlich zu erklären.

Die Aufrechnungsverfügung hat die Ansprüche, die gegeneinander aufgerechnet werden, nach Grund und Betrag möglichst genau zu bezeichnen. Eine beglaubigte Abschrift der Verfügung ist dem Steuerpflichtigen zuzufügen. Wird auf Ersuchen einer Behörde aufgerechnet, so ist auch der Behörde eine beglaubigte Abschrift der Aufrechnungsverfügung zu übersenden. Die Behörde, die um Aufrechnung ersucht hat, darf den vom Reich geschuldeten Betrag

nur dann auszahlen oder Anweisung zur Auszahlung erteilen, wenn die Vollstreckungsstelle das Ersuchen um Aufrechnung abgelehnt hat, oder wenn das Ersuchen gestellt worden war, binnen einer bestimmten Frist Entschliebung über die Aufrechnung zu fassen, eine Nachricht über die Entschliebung aber innerhalb der Frist der ersuchenden Behörde nicht zugegangen ist. Die Vollstreckungsstelle soll die Zwangsvollstreckung insoweit nicht anordnen, als sie gegen Forderungen aus Steuergesetzen aufrechnen kann.

Erlangt die Vollstreckungsstelle davon Kenntnis, daß ein ihr angezeigter Vollstreckungsschuldner eine fällige Forderung aus einem Steuergesetz gegen das Reich hat, die aus einer nicht demselben Finanzamt oder Hauptzollamt unterstellten Kasse der Reichsfinanzverwaltung zu begleichen ist, so soll sie die die Auszahlung schulden Stelle um eine Äußerung darüber ersuchen, ob die Schuld des Reichs rechtskräftig festgestellt oder unbestritten ist und ob sie um Aufrechnung ersuchen will. Die Entscheidung über die Anordnung der Zwangsvollstreckung ist, wenn nicht Gefahr im Verzug liegt, auszusetzen, bis die Äußerung eingegangen ist. Andererseits kann auch die Kasse eines Finanzamts oder Hauptzollamts, bei der ein Steuerpflichtiger mit Einzahlungen im Rückstand ist, wenn ihr bekannt ist, daß der Steuerpflichtige einen Anspruch gegen eine andere Reichskasse auf Auszahlung eines Betrages hat, ihre Forderung der anderen Reichskasse mitteilen und sie ersuchen, mit dieser Forderung gegen den Anspruch des Steuerpflichtigen aufzurechnen. Dem Steuerpflichtigen ist von der Aufrechnung Kenntnis zu geben.

Der Steuerpflichtige kann die Aufrechnung mündlich oder schriftlich erklären. Gibt er die Erklärung mündlich ab, so ist darüber eine Niederschrift aufzunehmen. Die Erklärung hat die Forderungen, die gegeneinander aufgerechnet werden, nach Grund und Betrag genau zu bezeichnen. Belege über die Gegenforderung sollen beigelegt werden. Rechnet der Steuerpflichtige gegen einen Anspruch des Reichs auf, der noch nicht fällig ist, so ist trotzdem der Steueranspruch festzusetzen und auf der Sollkarte einzutragen. Erst nachdem dies geschehen ist, wird über die Zulässigkeit der Aufrechnung entschieden. Die Aufrechnungserklärungen werden von der Kasse bearbeitet, wenn der Steuerpflichtige mit einer Forderung aufrechnet, zu deren Begleichung die Kasse zuständig ist und einer besonderen Anweisung nicht bedarf oder Anweisung bereits erhalten hat. In den anderen Fällen ist die Vollstreckungsstelle zuständig. Diese hat zu prüfen, ob die Voraussetzungen, unter denen der Steuerpflichtige aufrechnen kann, gegeben sind. Sie hat der Behörde, der es obliegt, den vom Reich geschuldeten Betrag ausbezahlen oder Anweisung zur Auszahlung zu erteilen, Nachricht von der Aufrechnung zu geben und hat die Behörde um eine Äußerung darüber zu ersuchen, ob die Schuld des Reichs rechtskräftig festgestellt oder unbestritten ist und ob die Schuld fällig ist. Die Behörde darf, nachdem sie die Mitteilung über die Aufrechnung erhalten hat, den vom Reich geschuldeten Betrag nur dann auszahlen oder zu seiner Auszahlung Anweisung erteilen, wenn die Vollstreckungsstelle die Aufrechnung als unzulässig abgelehnt hat. Die Vollstreckungsstelle hat über die Zulässigkeit der Aufrechnung zu entscheiden. Sie hat ihre Entscheidung dem Steuerpflichtigen und der Behörde bekanntzugeben. Wird die Aufrechnung als unzulässig abgelehnt, so ist zu entscheiden, ob wegen des Rückstands die Zwangsvollstreckung anzuordnen ist.

Von allen Aufrechnungen, die die Vollstreckungsstelle erklärt oder als zulässig anerkannt hat, hat sie der Kasse, bei der die Rückstände zum Soll stehen, Nachricht zu geben. Auf Grund dieser Mitteilungen hat die Kasse die durch Aufrechnung gedeckten Beträge im Einkommensbuch und in der Sollkartei als Vereinnahmung anzuschreiben. Gleichzeitig hat sie die Schuldbeträge des Reichs, mit denen aufgerechnet worden ist, buchmäßig in Ausgabe nachzuweisen, und zwar soweit sie selbst Rechnung legt als eigene Ausgabe, sonst als Auftragszahlung für die Oberfinanzkasse. Ist durch die Aufrechnung eine Schuld des Reichs, die aus einer

anderen Kasse zu begleichen war, getilgt worden, so hat die Kasse den Betrag im Vorschubbuch zu buchen oder, wenn sie ein solches nicht führt, im Verwahrungsbuch unter Ausgabe und hat eine beglaubigte Abschrift des Schreibens, durch das die Vollstreckungsstelle Nachricht von der Aufrechnung gegeben hat, der anderen Kasse mit dem Ersuchen zu übersenden, ihr den Betrag zu überweisen. Nach Eingang des Betrags hat sie das Vorschubkonto auszugleichen oder den Betrag im Verwahrungsbuch unter Einkinnahme zu buchen.

9. Die Rechtsmittel bei der Aufrechnung

Gegen die Aufrechnungserklärung des Reichs wie gegen die Ablehnung seiner Aufrechnungserklärung hat der Steuerpflichtige Rechtsmittel. In beiden Fällen steht ihm die Beschwerde zu (§§ 237, 303, 304 AO, §§ 32, 33 BeitrD). Das Finanzamt beziehungsweise Hauptzollamt kann der Beschwerde abhelfen, andernfalls ist sie dem Oberfinanzpräsidenten zur Entscheidung vorzulegen. Gegen dessen Entscheidung ist ein weiteres Rechtsmittel nicht gegeben.

Hat das Reich die Aufrechnung erklärt und ist die dagegen von dem Steuerpflichtigen erhobene Beschwerde als unbegründet zurückgewiesen, so kann der Steuerpflichtige, wenn der Steueranspruch noch nicht rechtskräftig ist, diesen im ordentlichen Rechtsmittelverfahren angreifen und gegebenenfalls dadurch die Aufrechnung gegenstandslos machen. In dem ordentlichen Rechtsmittelverfahren selbst kann sich der Steuerpflichtige nicht auf Aufrechnung berufen, da es sich in diesem Verfahren nur darum handelt, ob die Steuerschuld dem Gesetz gemäß festgesetzt ist (MFSt-Entscheidungen Band 12 S. 182).

Hat das Reich mit einer steuerrechtlichen Forderung gegen eine bürgerlich-rechtliche Forderung des Steuerpflichtigen aufgerechnet und hält der Steuerpflichtige die Aufrechnung für unzulässig, weil er Höhe oder Bestand der Steuerforderung bestreitet, so kann er auch auf Grund seines bürgerlich-rechtlichen Anspruchs Klage auf Zahlung vor dem ordentlichen Gericht erheben. Die Bestimmungen des § 242 AO, daß in Steuerfachen der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten ausgeschlossen ist, steht dem nicht entgegen, weil der Klageanspruch des Steuerpflichtigen bürgerlich-rechtlicher Natur ist. Macht das Reich in diesem Rechtsstreit dann die Aufrechnung geltend, so hätte der Richter auch über diesen Anspruch zu entscheiden. Da es sich dabei aber um eine steuerrechtliche Forderung handelt, kann es nicht zulässig sein, durch ein solches Verfahren § 242 AO zu umgehen und ein ordentliches Gericht über einen Steueranspruch entscheiden zu lassen. Die Gerichte haben daher in diesen Fällen § 148 BPO gemäß ihre Entscheidung bis zur Entscheidung der Finanzbehörde auszusetzen.

Ist die von dem Steuerpflichtigen erklärte Aufrechnung von dem Finanzamt oder Hauptzollamt abgelehnt, so hat er trotz der von ihm erhobenen Beschwerde § 327 Absatz 2 AO gemäß vorläufig zu leisten, wenn nicht die Vollstreckungsstelle vorläufig das Betreibungsverfahren einstellt oder beschränkt.

Der Steuerpflichtige kann auch § 33 Absatz 5 BeitrD gemäß, wenn der Rückstand auf Grund der ablehnenden Entscheidung der Vollstreckungsstelle oder Kasse gezahlt oder beigetrieben worden ist, durch Erhebung eines Erstattungsanspruchs (§§ 327 und 152 AO) geltend machen, daß die Entscheidung der Vollstreckungsstelle oder Kasse nicht gerechtfertigt sei. In diesem Verfahren kann der Steuerpflichtige § 235 Ziffer 5 AO gemäß die ordentlichen Rechtsmittel geltend machen.

Der Steuerpflichtige kann auch in jedem Fall einen Abrechnungsbescheid verlangen, wenn zwischen ihm und dem Finanzamt oder Hauptzollamt Meinungsverschiedenheiten über die Zulässigkeit der Aufrechnung bestehen (§ 125 AO). Auch gegen den Abrechnungsbescheid stehen ihm § 235 Ziffer 6 AO gemäß die ordentlichen Rechtsmittel zu.

Die Vermögensbesteuerung der Genossenschaften

Von Regierungsoberinspektor *Fanelsa*, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Einführung,
2. Allgemeine Besteuerungsgrundsätze,
3. Besondere Vorschriften für die Genossenschaften,
4. Landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungs-genossenschaften,
5. Andere landwirtschaftliche Genossenschaften,
6. Handwerkliche Genossenschaften,
7. Kreditgenossenschaften,
8. Warengenossenschaften.

1. Einführung

Das heutige Genossenschaftsrecht geht auf alte Vereinigungsformen des Deutschen Rechts, die sogenannten Agrargenossenschaften, zurück. Es haben sich nur noch Reste dieser Vereinigungsformen erhalten. Sie werden als „Realgemeinden“ bezeichnet. Die Berechtigung ist oft an Grundbesitz geknüpft, der einzelnen Mitgliedern einer Gemeinde gehört. Es gelten für die Realgemeinden noch die früheren landesrechtlichen Vorschriften (Hinweis auf Artikel 164 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch).

Hauberggenossenschaften, Waldgenossenschaften, Forstgenossenschaften, Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden sind § 3 Absatz 1 Ziffer 5 EStG gemäß grundsätzlich von der Vermögensteuer befreit. Es handelt sich bei den im Gesetz bezeichneten Realgemeinden um Genossenschaften mit gemeinschaftlichem Waldbesitz. Die Hauberggenossenschaften des Siegerlands üben beispielsweise eine besondere Art des Niederwaldbetriebs aus. Unterhalten die Realgemeinden, die unter die Befreiungsvorschrift fallen, einen Gewerbebetrieb, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht, so sind sie insoweit vermögenssteuerpflichtig.

Beispiele:

- A. Eine Waldgenossenschaft betreibt zur Verwertung des geschlagenen Holzes ein Sägewerk, in dem die Baumstämme zu Brettern verarbeitet werden. Das Sägewerk stellt einen Nebenbetrieb des forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs dar. Die Realgemeinde ist in vollem Umfang vermögenssteuerfrei.
- B. Fall wie im Beispiel A, das Holz wird jedoch zu Kisten verarbeitet. Es liegt ein Gewerbebetrieb vor, der nach der Verkehrsauffassung über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht. Die Waldgenossenschaft unterliegt mit dem Gewerbebetrieb der Vermögensteuer.

Entsprechendes gilt, wenn die Realgemeinde den Gewerbebetrieb verpachtet hat. Es gibt auch Realgemeinden, die sich nur gewerblich betätigen, z. B. durch den gemeinschaftlichen Betrieb einer Brauerei. Solche Realgemeinden gehören nicht zu den „ähnlichen“ Realgemeinden im Sinn des § 3 Absatz 1 Ziffer 5 EStG.

Die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften verkörpern eine neue Form des genossenschaftlichen Geschäftsbetriebs. Sie haben sich erst seit der Mitte des vorigen Jahrhunderts, zum Teil erst in jüngster Zeit, herausgebildet. Es gilt für sie das Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 20. Mai 1898 (RGBl. S. 810). Das Genossenschaftsgesetz ist wiederholt geändert worden. Es ist bisher nicht neu gefasst. Hervorzuheben sind die Verordnung über die Bilanzierung von Genossenschaften vom 30. Mai 1933 (RGBl. I S. 317) und das Gesetz zur Änderung des Genossenschaftsgesetzes vom 30. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1077). Die Verordnung vom 30. Mai 1933 regelt in Anlehnung an das Aktienrecht die Bewertung der Wirtschaftsgüter und die Gliederung der Genossenschaftsbilanz. Das Gesetz vom 30. Oktober 1934 enthält die grundlegenden Bestimmungen über das genossenschaftliche Prüfungswesen. Für einzelne Arten von Genossenschaften, insbesondere für die Kreditgenossenschaften und für die Verbrauchergenossenschaften, gelten Sondervorschriften. Hinweis auf das Reichsgesetz über das Kreditwesen vom 5. Dezember 1934 (RGBl. I S. 1203) und auf das Gesetz über Verbrauchergenossenschaften vom 21. Mai 1935 (RGBl. I S. 681).

2. Allgemeine Besteuerungsgrundsätze

Die Genossenschaften vereinigen in sich Merkmale der Kapitalgesellschaften und der Personengesellschaften. Sie nehmen auf dem Gebiet des Handelsrechts eine Sonderstellung ein. Das Steuerrecht trägt diesen Besonderheiten Rechnung.

Die eingetragenen Genossenschaften sind Rechtspersonen (juristische Personen). Sie sind selbständig vermögenssteuerpflichtig (§ 1 Absatz 1 Ziffer 2b EStG) und aufbringungspflichtig (§ 1 Absatz 1 AufbrV). Genossenschaften, die in das Genossenschaftsregister nicht eingetragen sind, haben rechtlich die Stellung eines nichtrechtsfähigen Vereins. Sie sind ebenfalls selbständig vermögenssteuerpflichtig (§ 1 Absatz 1 Ziffer 2c EStG) und aufbringungspflichtig (§ 1 Absatz 1 AufbrV). Öffentlich-rechtliche Genossenschaften, z. B. Deichgenossenschaften, Baggergenossenschaften und Fischereigenossenschaften, sind nicht vermögenssteuerpflichtig. Es unterliegen der Vermögensteuer von den öffentlich-rechtlichen Körperschaften nur die Kreditanstalten des öffentlichen Rechts (§ 1 Absatz 1 Ziffer 2f EStG). Die Aufbringungspflicht öffentlich-rechtlicher Genossenschaften beschränkt sich auf das Vermögen, das einem verbenden Betrieb gewidmet ist (§ 4 Absatz 3 Ziffer 2 AufbrV).

Das Reichsbewertungsgesetz zählt im § 56 Absatz 1 verschiedene Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen kraft ihrer Rechtsform zu den gewerblichen Betrieben. Es gehören dazu § 56 Absatz 1 Ziffern 2 und 5 NBewG gemäß auch die eingetragenen und die nicht eingetragenen Genossenschaften. Alle Wirtschaftsgüter, die einer Genossenschaft gehören, bilden eine wirtschaftliche Einheit des Betriebsvermögens. Genossenschaften können nur Betriebsvermögen besitzen. Es kommt nicht darauf an, ob die ihnen gehörigen Wirtschaftsgüter dem Betrieb tatsächlich dienen.

§ 60 NBewG enthält eine Vergünstigung für Schachtelgesellschaften. Beteiligungen an anderen Gesellschaften werden nicht zum Vermögen der Schachtelgesellschaft gerechnet, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Diese Vergünstigung gilt nicht für die Genossenschaften. Die wirtschaftliche Verflechtung mehrerer Gesellschaften ist eine Eigenart der Kapitalgesellschaften.

§ 6 Absatz 1 EStG unterwirft die kleineren Kapitalgesellschaften der Mindestbesteuerung. Sie sollen dadurch veranlaßt werden, ihre anonyme Rechtsform aufzugeben und das Geschäft als Einzelkaufmann oder als Personengesellschaft fortzuführen. Bei den Genossenschaften steht nicht das Kapital, sondern die Person des Genossen im Vordergrund. Ihre Ziele lassen sich oft nur mit Hilfe des genossenschaftlichen Zusammenchlusses verwirklichen. Die Vorschriften über die Mindestbesteuerung finden auf Genossenschaften keine Anwendung. Es gilt für sie die Besteuerungs-grenze des § 6 Absatz 2 EStG. Genossenschaften, deren Gesamtvermögen 10 500 RM (abgerundet 10 000 RM) nicht übersteigt, unterliegen danach nicht der Vermögensteuer. Übersteigt das Gesamtvermögen diese Grenze, so unterliegt das ganze Vermögen der Vermögensteuer.

Das Reichsbewertungsgesetz läßt bei den Kapitalgesellschaften das Grundkapital oder das Stamm-

Kapital zum Abzug nicht zu. Es dürfen auch bei den Personengesellschaften die im Geschäft arbeitenden Gelder der Gesellschafter nicht abgezogen werden. Entsprechendes gilt für die Genossenschaften wegen des Abzugs der Geschäftsguthaben der Genossen. Die Geschäftsguthaben sind die Einzahlungen auf den Geschäftsanteil. Der Genosse kann das Guthaben erst nach seinem Ausscheiden zurückerfordern. Während der Mitgliedschaft bestehen keine Forderungsrechte gegenüber der Genossenschaft, sondern nur Mitgliedschaftsrechte. Die Geschäftsguthaben sind deshalb keine Schulden der Genossenschaft. Sie können nach allgemeinen Grundsätzen (§ 62 NVerwG) nicht abgezogen werden. Wegen des Abzugs der Geschäftsguthaben auf Grund der besonderen Bestimmungen im § 52 a NVerwG Hinweis auf Abschnitt 3.

Die Geschäftsguthaben von Mitgliedern, die im maßgebenden Abschlußzeitpunkt bereits ausgeschieden sind (Mauseinandersetzungsguthaben), sind echte Schulden der Genossenschaft. Sie können bei der Einheitsbewertung abgezogen werden. Entsprechendes gilt für die Geschäftsguthaben solcher Genossen, die erst im maßgebenden Abschlußzeitpunkt ausscheiden. Es handelt sich auch hier bewertungsrechtlich nicht mehr um Eigenkapital, sondern um Verbindlichkeiten der Genossenschaft. Hinweis auf das zur Gewerbesteuer ergangene RFG-Urteil vom 31. Mai 1938, RStW 1938 S. 787. Die Rechtslage ist bei der Körperschaftsteuer anders. Bei der Körperschaftsteuer sind Warenerückvergütungen insoweit nicht abzugsfähig, als der Gesamtbetrag der auf die Geschäftsguthaben ausgeschütteten Gewinnanteile hinter dem Betrag einer angemessenen Verzinsung des Eigenkapitals der Genossenschaft zurückbleibt (§ 5 Absatz 2 der Verordnung über die Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 8. Dezember 1939, RWBl I S. 2391, RStW 1939 S. 1189). Zum Eigenkapital im Sinn dieser Bestimmung gehört auch das Geschäftsguthaben des ausscheidenden Genossen. Es kommt für die Körperschaftsteuer auf die Feststellung des Eigenkapitals an, das an dem Wirtschaftsergebnis des letzten Geschäftsjahrs beteiligt war. Der ausscheidende Genosse nimmt noch an dem Jahresergebnis des Geschäftsjahrs teil, das seinem Ausscheiden vorausgeht.

3. Besondere Vorschriften für die Genossenschaften

Die früheren Reichsbewertungsgesetze enthielten besondere Bestimmungen über den Abzug der Geschäftsguthaben bei Genossenschaften und über entsprechende Vergünstigungen bei den genossenschaftlichen Spitzenverbänden und Prüfungsverbänden. Diese Vergünstigungen galten für alle eingetragenen Genossenschaften. Sie waren an keine weiteren Voraussetzungen geknüpft. Hinweis auf § 28 Absatz 2 NVerwG 1925 und auf § 47 Absatz 2 NVerwG 1931. Das Reichsbewertungsgesetz 1934 enthält keine entsprechenden Vorschriften. Es wurden jedoch die bisherigen Vergünstigungen durch die Verordnung vom 5. Juli 1935 über die Bewertung des Vermögens von Genossenschaften nach dem Stand vom 1. Januar 1935 (RWBl I S. 907, RStW 1935 S. 995) für einen Übergangszeitraum aufrechterhalten. Diese Verordnung ist letztmalig bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen von Einheitswerten auf den 1. Januar 1940 anzuwenden.

Der Reichsminister der Finanzen hat auf Grund der §§ 12 und 13 W die Vermögensbesteuerung der Genossenschaften in der Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz und zum Vermögenssteuergesetz vom 22. November 1939 (RWBl I S. 2271, RStW 1939 S. 1133) neu geregelt. Hinweis auch auf § 22 VStG. Die Neuregelung ist im § 52 a NVerwG und im § 15 VStW enthalten. Diese Vorschriften werden durch die Abschnitte 25 und 68 VStR ergänzt. Die neuen Bestimmungen sind erstmalig bei der Hauptfeststellung der Einheitswerte der gewerblichen Betriebe und bei der Hauptveranlagung der Vermögensteuer auf den 1. Januar 1940 anzuwenden.

Es sind jetzt drei Arten von Genossenschaften zu unterscheiden:

1. Genossenschaften, die vollständig befreit sind;
2. Genossenschaften, die durch den Abzug der Geschäftsguthaben steuerbegünstigt werden;
3. Genossenschaften, die keinerlei Steuerbegünstigung genießen.

Hinweis auf Uhlisch, DStZ 1940 S. 257.

Im einzelnen gilt das folgende:

1. Vollständig befreit sind:
 - a) die landwirtschaftlichen Nutzungs- und Wertwertungs-genossenschaften (Hinweis auf die Abschnitte 4 und 5 a bis c),
 - b) darüber hinaus alle landwirtschaftlichen Kleintgenossenschaften (Hinweis auf Abschnitt 5 d);
2. Es werden durch den Abzug der Geschäftsguthaben steuerbegünstigt:
 - a) die Kreditgenossenschaften und die handwerklichen Werk- und Lieferungs-genossenschaften ohne Rücksicht auf die Höhe ihres Vermögens (Hinweis auf die Abschnitte 6 und 7),
 - b) die Warengenossenschaften, wenn ihr Rohvermögen 300 000 Reichsmark nicht übersteigt (Hinweis auf Abschnitt 8);
3. Keinerlei Steuerbegünstigung genießen:
 - a) diejenigen Genossenschaften, die nicht zu einer befreiten oder begünstigten Gruppe von Genossenschaften gehören;
 - b) diejenigen Genossenschaften, die zwar zu einer solchen Gruppe gehören, aber nicht die besonderen, für diese Gruppe geltenden Voraussetzungen erfüllen. Es gehören dazu z. B. alle Warengenossenschaften mit einem Rohvermögen von mehr als 300 000 Reichsmark;
 - c) die genossenschaftlichen Prüfungsverbände, die bisher das Verbandsvermögen abziehen konnten. Diese Verbände waren schon bisher in vollem Umfang körperschaftsteuerpflichtig und gewerbesteuerpflichtig.

Der Kreis der begünstigten Genossenschaften war bisher für jede Steuerart besonders abgegrenzt worden. Es wurden z. B. bei der Körperschaftsteuer in der Regel nur Genossenschaften begünstigt, deren Geschäftsbetrieb sich auf den Kreis der Mitglieder beschränkte, bei der Vermögensteuer dagegen auch solche, die Geschäfte mit jedermann tätigten (Hinweis auf das RFG-Urteil vom 19. Januar 1934, RStW 1934 S. 231). Andererseits waren die landwirtschaftlichen Nutzungs- und Wertwertungs-genossenschaften schon bisher bei der Gewerbesteuer vollständig befreit. Bei der Vermögensteuer wurden sie nur durch den Abzug der Geschäftsguthaben begünstigt. Die Neuregelung führt auf allen drei Steuerrechtsgebieten eine weitgehende Vereinheitlichung herbei. Der Kreis der begünstigten Genossenschaften ist nunmehr für alle drei Steuerarten, soweit möglich, nach denselben Merkmalen abgegrenzt worden. Wegen der Neuregelung der Körperschaftsteuer Hinweis auf Binder, DStZ 1939 S. 998. Wegen der Neuregelung der Gewerbesteuer Hinweis auf Meuschel, DStZ 1940 S. 122, und auf Seewaldt, DStZ 1940 S. 163.

Die Neuregelung berührt nicht die Vermögensbesteuerung der als gemeinnützig anerkannten Baugenossenschaften. Diese Genossenschaften sind ohne weiteres befreit, wenn sie die Voraussetzungen des § 4 VStW erfüllen. Dasselbe bestimmen § 12 Erste RStW und § 37 Dritte GewStW. Die Bauparkassen fallen nicht unter § 4 VStW. Sie gehören auch nicht zu den durch § 52 a Ziffer 1 NVerwG begünstigten Kreditgenossenschaften.

4. Landwirtschaftliche Nutzungs- und Wertwertungs-genossenschaften

Die landwirtschaftlichen Nutzungs- und Wertwertungs-genossenschaften erfüllen auf dem

Gebiet der Marktordnung wichtige Aufgaben. Sie fördern die Erzeugung besonders der kleineren bäuerlichen Betriebe und sichern die Verwertung und die Verteilung der gewonnenen Rohstoffe. Es waren bei ihnen bisher nur die Geschäftsguthaben der Genossen abzuziehen. Sie sind jetzt § 15 VStW gemäß vollständig befreit. Die Steuerbefreiung ist von verschiedenen Voraussetzungen abhängig. Genossenschaften, die diese Voraussetzungen nicht oder nicht in vollem Umfang erfüllen, sind grundsätzlich voll steuerpflichtig. Eine Aufteilung des Vermögens in einen steuerpflichtigen und in einen steuerfreien Vermögensanteil findet nicht statt. Es ist auch bei der Körperschaftsteuer keine Aufteilung des Gewinns vorgesehen. Eine Aufteilung würde in der Praxis zu Schwierigkeiten führen. Kleine landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften, die die Voraussetzungen des § 15 VStW nicht erfüllen, können für eine Befreiung als Kleingenossenschaften in Betracht kommen (Hinweis auf Abschnitt 5 d).

Landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften fallen unter § 15 VStW,

1. wenn sie nur im Bereich der Land- und Forstwirtschaft tätig sind;
2. wenn sich außerdem die Art ihrer Tätigkeit
 - a) bei Nutzungsgenossenschaften auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände,
 - b) bei Verwertungsgenossenschaften auf die Bearbeitung oder die Verwertung von land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen der Mitglieder beschränkt;
3. wenn sie außerdem mit den Geschäften, die den eigentlichen Zweck ihrer Tätigkeit darstellen, nicht über den Kreis der Mitglieder hinausgehen. Das gilt nicht, soweit Ausnahmen ausdrücklich vorgesehen sind.
 - a) Bereich der Land- und Forstwirtschaft

Der Bereich der Land- und Forstwirtschaft wird in § 28 u. f. BWV und in den §§ 26 und 30 BWV abgegrenzt. Hinweis auch auf Teil I Abschnitt 7 des RdF-Erlasses vom 8. August 1935 (RSBl 1935 S. 1074). Es fallen unter den Begriff der Land- und Forstwirtschaft auch der Weinbau und der Gartenbau. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist bei den Nutzungsgenossenschaften, daß sie nur solche Betriebseinrichtungen und Betriebsgegenstände unterhalten, die ausschließlich dazu bestimmt sind, die Bewirtschaftung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe der Mitglieder zu fördern. Verwertungsgenossenschaften sind noch im Bereich der Land- und Forstwirtschaft tätig, wenn sie einen Betrieb unterhalten, der die Merkmale eines Nebenbetriebs der land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebe der Genossen erfüllt. § 15 Ziffer 2 VStW bestimmt, daß nur die von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse bearbeitet oder verwertet werden dürfen. Werden neben den selbst gewonnenen Erzeugnissen andere Erzeugnisse, wenn auch nur in geringem Umfang, bearbeitet oder verwertet, so ist die Genossenschaft in vollem Umfang steuerpflichtig (Abschnitt 68 Absatz 5 Schlusssatz VStW).

Beispiel:

Eine Viehverwertungsgenossenschaft ist vermögenssteuerfrei, wenn sie nur das von ihren Mitgliedern aufgezogene Vieh absetzt. Sie ist in vollem Umfang vermögenssteuerpflichtig, wenn sie auch nur wenige Stück fremdes Vieh ankauft.

Die Verwertung schließt die Verarbeitung ein. Es ist deshalb für die Steuerbefreiung unschädlich, wenn die Genossenschaft die Erzeugnisse der Genossen erst nach vorheriger Verarbeitung verwertet. Das Ablieferungsprodukt muß aber nach der Verkehrsauffassung noch ein Erzeugnis der Land- und Forstwirtschaft sein. Die Verarbeitung liegt nicht mehr im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, wenn das fertige Erzeugnis nach der Verkehrsauffassung nicht mehr ein land- und forstwirtschaftliches, sondern ein gewerbliches Erzeugnis ist.

Beispiele:

- A. Eine Molkereigenossenschaft verarbeitet einen Teil der von den Genossen angelieferten Milch zu Butter und Käse. Die Verarbeitung liegt noch im Bereich der Landwirtschaft.
- B. Eine forstwirtschaftliche Verwertungsgenossenschaft verarbeitet das von den Genossen angelieferte Holz zu Zellstoff und Papier. Die Verarbeitung liegt nicht mehr im Bereich der Forstwirtschaft.

b) Aufgabenkreis

Der Geschäftsbetrieb der Genossenschaft darf sich nur auf die gemeinschaftliche Benutzung von Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenständen oder auf die Bearbeitung oder die Verwertung von Erzeugnissen der Mitglieder erstrecken. Es können auch beide Arten von Geschäften nebeneinander betrieben werden. Es fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift die landwirtschaftlichen Bezugs- und Absatzgenossenschaften, die neben dem Absatz der Erzeugnisse ihrer Mitglieder auch noch den gemeinschaftlichen Einkauf von Bedarfsgegenständen für ihre Mitglieder besorgen. Diese Genossenschaften sind grundsätzlich in vollem Umfang steuerpflichtig. Es sind jedoch bei ihnen § 52 a Ziffer 3 BWV gemäß die Geschäftsguthaben der Mitglieder abzuziehen, wenn ihr Nettovermögen im Abschlußzeitpunkt nicht mehr als 300 000 Reichsmark betragen hat (Abschnitt 68 Absatz 2 Satz 3 VStW).

Die Belieferung der Mitglieder mit land- und forstwirtschaftlichen Bedarfsartikeln hebt in bestimmten Fällen die Befreiung nicht auf. Es muß sich um ein steuerlich nicht schädliches Hilfsgeschäft handeln. Hinweis auf Abschnitt 68 Absatz 6 VStW.

Beispiele:

- A. Eine Molkereigenossenschaft liefert ihren Mitgliedern Molkereibedarfsartikel (Milchkannen usw.).
- B. Eine Winzergenossenschaft liefert ihren Mitgliedern Mittel zur Schädlingsbekämpfung.

c) Kundenkreis

Die Genossenschaft darf Geschäfte, die den eigentlichen Zweck ihrer Tätigkeit darstellen, nur mit Mitgliedern abschließen. Nutzungsgenossenschaften, die an der Nutzung ihrer Betriebsgegenstände oder Betriebseinrichtungen auch Nichtmitglieder teilnehmen lassen, und Verwertungsgenossenschaften, die auch die Erzeugnisse von Nichtmitgliedern verwerten, sind grundsätzlich in vollem Umfang steuerpflichtig. Es sollen nur solche Genossenschaften begünstigt werden, die dem Genossenschaftsgedanken gemäß mit ihren Geschäften über den Kreis der Mitglieder nicht hinausgehen. Die Reiterhältnisse zwingen jedoch die landwirtschaftlichen Genossenschaften, im Interesse der Marktregelung in weitem Umfang Geschäfte auch mit anderen Volksgenossen zu machen. Es wäre unbillig, den Genossenschaften aus diesem Grund die Steuerfreiheit zu versagen. Es werden deshalb Geschäfte mit Nichtmitgliedern in den folgenden Fällen nicht als steuerschädlich angesehen:

1. wenn die Genossenschaft die Geschäfte mit den Mitgliedern einer ihr angeschlossenen Anschlussgenossenschaft oder Lieferungs-genossenschaft abschließt (Abschnitt 68 Absatz 7 VStW),
2. wenn die Genossenschaft die Geschäfte mit den Nichtmitgliedern auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder auf Anordnungen des Staats, der Partei, des Reichsnährstands oder der diesem unterstellten Milch- und Fettwirtschaftsverbände vornehmen muß (Abschnitt 68 Absatz 8 VStW),
3. wenn die Genossenschaft durch eine Bescheinigung des Reichsbauernführers oder der zuständigen Landesbauernschaft nachweist, daß die Geschäfte mit den Nichtmitgliedern aus ernährungspolitischen Gründen erforderlich sind (Abschnitt 68 Absatz 9 VStW).

Daselbe gilt für die Körperschaftsteuer. Es müssen jedoch in den Fällen zu 2 und 3 die Gewinne aus den Geschäften mit den Nichtmitgliedern in der Regel versteuert werden. Bei der Vermögensteuer wird die Steuerbefreiung durch den Abschluß solcher Geschäfte nicht eingeschränkt.

Das Verbot des Abschlusses von Geschäften mit Nichtmitgliedern gilt nur für solche Geschäfte, die den eigentlichen Zweck der Tätigkeit der Genossenschaft darstellen. Es sind davon die Gegengeschäfte und die Hilfs-geschäfte und Nebengeschäfte zu unterscheiden. Die Gegengeschäfte, die zur Durchführung der eigentlichen Zweckgeschäfte unbedingt erforderlich sind, und die zwingend gebotenen Hilfs-geschäfte und Nebengeschäfte sind regelmäßig steuerlich schädlich.

Beispiele:

- A. Eine Dreschgenossenschaft erwirbt von einem Nichtmitglied eine Dreschmaschine zur gemeinschaftlichen Benutzung durch die Mitglieder. Der Erwerb ist ein steuerlich nicht schädliches Gegengeschäft.
- B. Eine Winzergenossenschaft verkauft die von den Genossen angelieferten Weine an Nichtmitglieder. Der Verkauf ist ein steuerlich nicht schädliches Gegengeschäft.
- C. Eine neu gegründete Genossenschaft erwirbt von Nichtmitgliedern ein Betriebsgrundstück und die zur Ausübung des Geschäftsbetriebs erforderliche Büroeinrichtung. Der Erwerb ist ein steuerlich nicht schädliches Nebengeschäft.

5. Andere landwirtschaftliche Genossenschaften

a) Molkereigenossenschaften

Die Molkereigenossenschaften sind reine Verwertungs-genossenschaften, wenn sie sich darauf beschränken, die in den Betrieben der Genossen erzeugte Milch zu verwerten. Es ist in verschiedenen Wirtschaftsgebieten Brauch, daß die Genossen die gesamte Rohmilch an ihre Molkereigenossenschaft abliefern und von ihr Milcherzeugnisse für den eigenen Bedarf zurückerhalten. Die Molkereigenossenschaften kaufen die Milcherzeugnisse für den Bedarf der Genossen oft von Nichtmitgliedern zu. Solche Molkereigenossenschaften wären an sich als Bezugs- und Absatzgenossenschaften in vollem Umfang steuerpflichtig. Es wäre unbillig, diesen Genossenschaften wegen der Rücklieferung von Milcherzeugnissen an die Genossen die Steuerfreiheit zu versagen. Die Ablieferung der gesamten Rohmilch dient der Marktregelung. Es kommt auch vor, daß Molkereigenossenschaften derartige Bezugs-geschäfte mit Nichtmitgliedern zur Sicherstellung des Bedarfs der Bevölkerung vornehmen. Molkereigenossenschaften, die Butter, Käse und Magermilch zur Rücklieferung an die Genossen oder auf Anordnung des Reichsnährstands oder auf Bejehung des Reichsbauernführers oder der Landesbauernschaft zukaufen, werden deshalb den reinen Verwertungs-genossenschaften gleichgestellt (Abschnitt 68 Absatz 3 Satz 1 VStM). Sie unterliegen mit den Gewinnen aus den Rücklieferungen der Körperschaftsteuer. Bei der Vermögensteuer wird die Steuerbefreiung durch die Rücklieferungen nicht eingeschränkt. Der Zukauf kann ausnahmsweise auch ein steuerlich nicht schädliches Hilfs-geschäft sein, wenn die Mitglieder infolge eines Notstands an die Genossenschaft nur so geringe Milchmengen abliefern, daß die Genossenschaft ihren Betrieb nur mit Hilfe von fremden Zukäufen aufrechterhalten kann. Hinweis auf das RFS-Urteil vom 20. März 1928 (Wd. 23 S. 103, RStW 1928 S. 138).

b) Nicht eingetragene Genossenschaften und genossenschaftsähnliche Vereinigungen

Genossenschaften, die in das Genossenschaftsregister nicht eingetragen sind und genossenschafts-ähnliche Vereinigungen waren bisher bei der Vermögensteuer nicht begünstigt. Dasselbe gilt im allgemeinen auch jetzt noch. Eine Ausnahme besteht für rechtsfähige Molkereivereinigungen und Molkereigenossenschaften, die nicht in das Genossenschaftsregister eingetragen sind, aber der Aufsicht der amtlichen Berufsvertretung unterliegen. Sie werden den eingetragenen Genossenschaften gleichgestellt (Abschnitt 68 Absatz 3 Satz 2 VStM).

c) Zentralen

Die Zentralen der landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungs-genossenschaften fallen ebenfalls unter § 15 VStDB. Die Steuer-

befreiung tritt aber nur ein, wenn sich die Zentrale auf ihre eigentlichen genossenschaftlichen Aufgaben beschränkt. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Mitglieder zu mindestens 90 v. H. aus steuerbefreiten Genossenschaften bestehen. Es ist für die Steuerbefreiung ohne Bedeutung, ob die Zentrale als Genossenschaft oder als Kapitalgesellschaft betrieben wird.

Die Zentralen der Bezugs- und Absatzgenossenschaften sind wie die von ihnen betreuten Genossenschaften selbst grundsätzlich in vollem Umfang vermögenssteuerpflichtig. Es gilt jedoch für sie die Vergünstigung des § 52a Ziffer 3 ABewDB für Waren-genossenschaften, wenn sie als Genossenschaft betrieben werden (Abschnitt 68 Absatz 4 Schlusssatz VStM). Für die Zentralen von Bezugs- und Absatzgenossenschaften in Form einer Kapitalgesellschaft ist eine Vergünstigung nicht ausdrücklich vorgesehen. Es kann aber angenommen werden, daß für solche Zentralen § 52a Ziffer 3 ABewDB sinngemäß gilt. Hinweis auf die entsprechende Regelung für die Zentralkassen (unten Abschnitt 7 letzter Absatz).

d) Kleinstgenossenschaften

Kleine landwirtschaftliche Genossenschaften, die die allgemeinen Voraussetzungen für eine Befreiung nicht erfüllen, werden innerhalb bestimmter Grenzen zur Körperschaftsteuer entweder überhaupt nicht oder nur mit großzügig ermittelten Pauschbeträgen herangezogen. Hinweis auf Abschnitt C des zur Körperschaftsteuer ergangenen RdF-Erlasses vom 11. Dezember 1939 S 2515 — 300 III (RStW 1939 S. 1198). Es kann sich dabei in der Regel nur um Genossenschaften handeln, die ein geringes Vermögen besitzen. Solche Genossenschaften sind von der Vermögensteuer schon auf Grund der Besteuerungsgrenze des § 6 Absatz 2 VStG befreit. Die Vorschrift über die Freistellung der landwirtschaftlichen Kleinstgenossenschaften von der Vermögensteuer im Abschnitt 68 Absatz 10 VStM gilt deshalb nur in den wenigen Fällen, in denen das Gesamtvermögen einer unter diese Bestimmung fallenden Genossenschaft die Besteuerungsgrenze von 10 000 Reichsmark übersteigt.

Landwirtschaftliche Kleinstgenossenschaften im Sinn des Abschnitts 68 Absatz 10 VStM sind Genossenschaften, die überwiegend mit der Landwirtschaft zusammenhängen. Es kommt nicht darauf an, ob die Voraussetzungen des § 15 VStDB oder des § 52a ABewDB erfüllt sind. Es können also z. B. auch solche Kleinstgenossenschaften darunter fallen, deren Geschäftsbetrieb über den Kreis der Mitglieder hinausgeht. Die Befreiung als Kleinstgenossenschaft kommt insbesondere für die kleinen Bezugs- und Absatzgenossenschaften und für die kleinen Spar- und Darlehnskassen in Betracht. Es fallen darunter auch die kleinen Elektrizitätsgenossenschaften, deren Abnehmer überwiegend Bauern und Landwirte sind.

Voraussetzung für die Befreiung als Kleinstgenossenschaft ist, daß die Genossenschaft ehrenamtlich geleitet wird. Das ist der Fall, wenn die Vorstandsmitglieder ehrenamtlich tätig sind und der Rechner der Genossenschaftsgeschäfte nebenamtlich allein und ohne fremde bezahlte Hilfe führt. Hinweis auf Abschnitt II Absatz 2 der Grundzüge für die Gewährung des Zinsvoraus vom 23. Dezember 1938 (Deutscher Reichsanzeiger vom 27. Dezember 1938 Nr 301).

6. Handwerkliche Genossenschaften

Es gibt auf dem Gebiet der gewerblichen Wirtschaft einzelne Gruppen von Genossenschaften, die ähnliche Zwecke verfolgen wie die landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungs-genossenschaften. § 52a Ziffer 2 ABewDB gemäß sind bei diesen Genossenschaften die Geschäftsguthaben der Genossen abzuziehen. Es werden die folgenden drei Gruppen von handwerklichen Genossenschaften begünstigt:

- 1. Gewerbliche Werkgenossenschaften (§ 52a Ziffer 2 Buchstabe a ABewDB und Abschnitt 25 Absatz 9 Ziffer 1 VStM),

2. Gewerbliche Lieferungs-genossenschaften (§ 52a Ziffer 2 Buchstabe b Nr. BewDV und Abschnitt 25 Absatz 9 Ziffer 2 VStM),
3. Sozial-Genossenschaften (Abschnitt 25 Absatz 10 VStM).

a) Gewerbliche Werkgenossenschaften

Handwerker schließen sich oft zu Werkgenossenschaften zusammen, um gemeinschaftlich Betriebsrichtungen oder Betriebsgegenstände zu beschaffen, die zur Ausübung ihres Gewerbebetriebs erforderlich sind, die aber der einzelne aus Mangel an Mitteln nicht erwerben kann. Es muß sich — ähnlich wie bei den landwirtschaftlichen Nutzungsgenossenschaften — um Betriebsgegenstände und um Betriebseinrichtungen handeln, die der technischen Durchführung des Betriebs des einzelnen Genossen dienen. Die Betriebseinrichtung oder der Betriebsgegenstand darf nur ein den Betrieb des Genossen förderndes Hilfsmittel sein. Umfangreiche Anlagen, z. B. Schlachthöfe, Bäckereien oder Wäschereien, fallen nicht darunter. Genossenschaften, die solche Anlagen unterhalten, sind voll steuerpflichtig.

Beispiele:

- A. Mehrere Malermeister beschaffen gemeinsam ein Baugerüst, das sie abwechselnd zur Ausführung ihrer Aufträge benutzen. Die Betriebseinrichtung einer solchen Gerüstbaugenossenschaft ist lediglich ein Hilfsmittel zur technischen Durchführung des Betriebs des einzelnen Genossen.
- B. Die Bäckermeister eines größeren Bezirks schließen sich zu einer Bäckereigenossenschaft zusammen. Die Bäckereigenossenschaft stellt in eigenen Anlagen Backwaren her und liefert die Erzeugnisse an ihre Mitglieder zum Weiterverkauf. Es handelt sich hier nicht um ein mehr nebensächliches Hilfsmittel zur technischen Durchführung des Betriebs des einzelnen Genossen, sondern um einen eigenen Betrieb der Genossenschaft, der für den einzelnen Genossen lebenswichtig ist.

b) Gewerbliche Lieferungs-genossenschaften

Die Lieferungs-genossenschaften der Handwerker sichern den Einzug des Handwerks bei der Vergabe von größeren öffentlichen Arbeiten. Es wäre technisch nicht möglich, den einzelnen Handwerker an solchen Großaufträgen unmittelbar zu beteiligen. Es schließen sich deshalb die in Betracht kommenden Handwerker zu Lieferungs-genossenschaften zusammen. Die in der Lieferungs-genossenschaft zusammengeschlossenen Handwerker beteiligen sich gemeinsam an der Durchführung des der Lieferungs-genossenschaft erteilten Auftrags.

Beispiel:

Die Wehrmacht vergibt einen Großauftrag zur Herstellung von Uniformen. Der Auftrag wird nicht den einzelnen Schneidermeistern, sondern ihrer Lieferungs-genossenschaft erteilt. Die Lieferungs-genossenschaft beteiligt die einzelnen Mitglieder nach Maßgabe ihrer Leistungsfähigkeit an der Ausführung des Auftrags.

Die Lieferungs-genossenschaften der Handwerker sind mit den landwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaften vergleichbar. Es werden nur solche Lieferungs-genossenschaften begünstigt, die

1. lediglich die Verwertung von handwerklichen Erzeugnissen der Mitglieder fördern und außerdem
2. vom Reichsstand des Deutschen Handwerks durch eine Bescheinigung anerkannt sind.

c) Sozial-Genossenschaften

Die Fürsorge um das Wohl der Gefolgschaft hat viele Handwerker veranlaßt, gemeinschaftliche Einrichtungen zu schaffen, die es ermöglichen, in den Betrieben der Handwerker Sozialarbeit zu leisten (Sozial-Genossenschaften, Sozial-Gewerke). Es kommen insbesondere Einrichtungen zur Verpflegung, zur ärztlichen Betreuung und zur körperlichen Erleichterung der in den Betrieben der Handwerker tätigen Gefolgschaftsmitglieder in Betracht. Diese Genossenschaften werden den gewerblichen Werk- und Lieferungs-genossenschaften gleichgestellt. Sie werden von der Vermögensteuer in den meisten Fällen § 6 Absatz 2 VStG gemäß vollständig befreit sein, weil ihr Gesamtvermögen selten mehr als 10 000 Reichsmark betragen wird.

d) Gemeinsames

Der Preis der begünstigten handwerklichen Genossenschaften ist bei der Einheitsbewertung derselbe wie bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer. Die Auswirkung der Begünstigung ist bei den einzelnen Steuerarten naturgemäß verschieden. Die Begünstigung bei der Gewinnbesteuerung ist auf die Anlaufzeit beschränkt. Es ist dadurch für die Genossenschaften die Möglichkeit und ein gewisser Anreiz geschaffen worden, während dieser Zeit Eigenkapital steuerfrei zu bilden. Die Begünstigung bei der Vermögensbesteuerung ist eine dauernde.

7. Kreditgenossenschaften

Die Kreditgenossenschaften erfüllen ähnliche Aufgaben wie die Sparkassen. Die Befreiungsvorschrift des § 3 Absatz 1 Ziffer 4 VStG stellt die Sparkassen mit dem dem Sparverkehr gewidmeten Vermögensteil von der Vermögensteuer frei. Diese Befreiungsvorschrift gilt nicht für die Kreditgenossenschaften. Die Kreditgenossenschaften dürfen die Bezeichnung „Sparkasse“ ohne weiteren Zusatz nicht führen. Sie werden steuerlich in anderer Weise begünstigt. Es sind bei ihnen § 52a Ziffer 1 Nr. BewDV gemäß vom Rohvermögen die Geschäftsguthaben der Genossen abzuziehen, wenn sie Kredite ausschließlich an ihre Mitglieder erwidern. Die Kreditgenossenschaften sind schon nach dem Genossenschaftsgesetz verpflichtet, sich bei der Kreditgewährung auf den Mitgliederkreis zu beschränken.

Die Frage, was als „Kredit“ gilt, ist bei der Einheitsbewertung nach denselben Merkmalen zu entscheiden wie bei der Körperschaftsteuer. Abschnitt 25 Absatz 2 VStM weist auf die Begriffsabgrenzung im Abschnitt Eb des zur Körperschaftsteuer ergangenen RdF-Erlasses vom 11. Dezember 1939 S 2515 — 300 III (RStBl 1939 S. 1198) hin. Kredit ist danach nicht nur die leihweise Überlassung von Geld, sondern auch die Übernahme von Haftungen, von Garantien, von Bürgschaften usw. Es gehören außerdem dazu Wertschüsse und Wechseldiskontierungen. Als Kredit gilt nicht die Anlegung von Geldbeständen in Wertpapieren und in Guthaben bei anderen Kreditinstituten. Kontoüberziehungen sind nur dann nicht Kredite, wenn das Konto nur vorübergehend und in geringem Umfang überzogen wird. Es kommt darauf an, in welchem Verhältnis das Konto zeitlich und der Höhe nach überzogen wird.

Beispiele:

- A. Ein Landwirt unterhält bei der Genossenschaft während des größten Teils des Jahres ein Guthaben von 50 000 Reichsmark. Er überzieht sein Konto für kürzere Zeit um 5 000 Reichsmark. Die Überziehung des Kontos wird in der Regel noch nicht als Kreditgewährung anzusehen sein.
- B. Ein Arbeitnehmer überweist der Kreditgenossenschaft zu Beginn jedes Monats sein Gehalt in Höhe von 300 Reichsmark. Er verbraucht das Guthaben im Laufe des Monats. Er überzieht wiederholt in der zweiten Monatshälfte sein Konto um 50 bis 100 Reichsmark. Es ist in der wiederholten Überziehung des Kontos eine Kreditgewährung zu erblicken.

Das Verbot des Abschlusses von Geschäften mit Nichtmitgliedern gilt nur für Kreditgeschäfte. Andere Geschäfte fallen nicht darunter. Kreditgenossenschaften verlieren die Steuerbegünstigung z. B. nicht deshalb, weil sie den Ankauf und den Verkauf von Wertpapieren für Nichtmitglieder vermitteln oder weil sie mehr fremde Gelder hereinnehmen, als zur Deckung des Kreditbedürfnisses ihrer Mitglieder erforderlich sind.

Kreditgenossenschaften im Sinn des § 52a Ziffer 1 Nr. BewDV sind auch die Spar- und Darlehnskassen. Spar- und Darlehnskassen, die außerdem noch andere Geschäfte, z. B. Warengeschäfte, tätigen, fallen nur dann darunter, wenn das Geld- und Kreditgeschäft den Hauptgeschäftszweig darstellt. Überwiegen die anderen Geschäfte, so kann die Spar- und Darlehnskasse unter Umständen als Warengenossenschaft § 52a Ziffer 3 Nr. BewDV gemäß begünstigt werden, wenn ihr Rohvermögen 300 000 Reichsmark nicht übersteigt (Hinweis auf Abschnitt 8 b).

Die Frage, welcher Geschäftszweig überwiegt, wird für die Einheitsbewertung nach denselben Grundsätzen entschieden wie für die Körperschaftsteuer (Hinweis auf den oben bezeichneten RdF-Erlass vom 11. Dezember 1939 und Abschnitt 25 Absatz 4 BStR). Es ist zu prüfen, auf welchen Geschäftszweig der höhere Rohgewinn entfällt. Für die Einheitsbewertung auf den 1. Januar 1940 sind in der Regel die Rohgewinne des Wirtschaftsjahrs maßgebend, das im Jahr 1939 geendet hat. Zur Vermeidung von Doppelarbeit können Spar- und Darlehnskassen mit Warengeschäft ohne weitere Prüfung als Kreditgenossenschaften angesehen werden, wenn das Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen bescheinigt, daß das Kreditgeschäft überwiegt. Es genügt unter Umständen schon die Tatsache, daß der Genossenschaft der Zinsvoraus zusteht. Der „Zinsvoraus“ stellt die Berechtigung dar, die hereingenommenen Spargelder usw. mit etwas höheren Zinssätzen zu verzinsen als den sonst maßgebenden Höchstsätzen. Er steht nur den Kreditgenossenschaften zu. Die Finanzämter werden aber die Tatsache allein, daß der Zinsvoraus gewährt wird, in zweifelhaften Fällen nicht als ausreichenden Nachweis für das Überwiegen des Kreditgeschäfts werten können. Sie sind in solchen Fällen ohne weiteres berechtigt, selbst zu prüfen, welcher Geschäftszweig überwiegt.

Die Zentralkassen werden den Kreditgenossenschaften gleichgestellt, wenn sie Kredite ausschließlich an ihre Mitglieder gewähren und wenn sie sich auch sonst auf ihre eigentlichen genossenschaftlichen Aufgaben beschränken. Das letztere ist anzunehmen, wenn von der Gesamtsumme der Ausleihungen und von den Gesamtverpflichtungen mindestens 80 v. H. auf die genossenschaftlichen Mitglieder der Zentralkasse und auf das genossenschaftliche Spitzeninstitut, die Zentralgenossenschaftskasse, entfallen. Der Anteil der Ausleihungen ist nach Abschnitt F des RdF-Erlasses vom 11. Dezember 1939 zu berechnen (Hinweis auf Abschnitt 25 Absatz 8 BStR). Für die Einheitsbewertung auf den 1. Januar 1940 ist grundsätzlich der Stand am Schluß des Wirtschaftsjahrs maßgebend, das im Jahr 1939 geendet hat. Die Vergünstigung gilt Abschnitt 25 Absatz 7 BStR gemäß auch für Zentralkassen, die in Form von Kapitalgesellschaften betrieben werden. Es ist bei ihnen anstatt der Geschäftsquothaben das Grundkapital oder das Stammkapital abzuziehen. Die Vorschrift des § 6 Absatz 1 BStG über die Mindestbesteuerung bei der Vermögensteuer bleibt unberührt.

8. Warengenossenschaften

Es sind bei den Warengenossenschaften § 52 a Ziffer 3 RWewB gemäß die Geschäftsquothaben der Mitglieder wie Schulden abzuziehen, wenn ihr Rohvermögen nicht mehr als 300 000 Reichsmark beträgt. Rohvermögen ist der Gesamtwert des gewerblichen Betriebs (§ 66 Absatz 4 RWewG) vor Abzug der Schulden (§ 62 RWewG). Die Geschäftsquothaben der Genossen gehören in der Regel nicht zu den § 62 RWewG gemäß abzugsfähigen Schulden (Hinweis auf Abschnitt 2 Absätze 6 und 7).

a) Reine Warengenossenschaften

Warengenossenschaften sind Genossenschaften, die das Warengeschäft betreiben. Reine Warengenossenschaften sind die Verbrauchergenossenschaften und die landwirtschaftlichen und gewerblichen Bezugsgenossenschaften. Der Begriff „Ware“ in dem Wort „Warengenossenschaften“ ist weit auszulegen. Es fällt darunter z. B. auch die Lieferung elektrischer Energie. Es ist unerheblich, in welcher Handelsstufe die Warenverteilung vorgenommen wird. Die von der Genossenschaft den Genossen gelieferten Waren können zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch in der Wirtschaft des Genossen bestimmt sein.

b) Gemischte Genossenschaften

Es gibt viele Genossenschaften, die außer dem Warengeschäft noch einen anderen Geschäftszweig betreiben. Es kann zweifelhaft sein, ob und inwieweit solche Genossenschaften bei der Vermögensbesteuerung Vergünsti-

gungen genießen. Es lassen sich die folgenden Grundsätze aufstellen:

1. Übersteigt das Rohvermögen den Betrag von 300 000 Reichsmark, so entfällt jede Vergünstigung. Wegen der Ausnahme für Spar- und Darlehnskassen mit überwiegendem Kreditgeschäft Hinweis auf Ziffer 4;
2. Übersteigt das Rohvermögen nicht den Betrag von 300 000 Reichsmark und betreibt die Genossenschaft außer dem Warengeschäft eine nicht begünstigte Tätigkeit, so entfällt ebenfalls jede Vergünstigung.

Beispiele:

- A. Eine Kreditgenossenschaft mit Warengeschäft gewährt auch Nichtmitgliedern Kredite.
 - B. Eine Wädereigenossenschaft beschränkt sich nicht nur auf die Verteilung von Badwaren, sondern stellt die Badwaren selbst her;
3. Übersteigt das Rohvermögen nicht den Betrag von 300 000 Reichsmark und betreibt die Genossenschaft außer dem Warengeschäft eine andere begünstigte Tätigkeit, die entweder die Voraussetzungen des § 15 BStB oder des § 52 a Ziffern 1 und 2 RWewB erfüllt, so wird sie ausschließlich als Warengenossenschaft begünstigt. Es kommt nicht darauf an, welcher Geschäftszweig überwiegt. Beispiel: Bezugs- und Absatzgenossenschaften (Abschnitt 4 b). Wegen der Ausnahme für Spar- und Darlehnskassen mit überwiegendem Kreditgeschäft Hinweis auf Ziffer 4;
 4. Spar- und Darlehnskassen mit Warengeschäft, bei denen das Kreditgeschäft überwiegt, werden den reinen Kreditgenossenschaften gleichgestellt (Hinweis auf Abschnitt 7 Absatz 4).

c) Warenrückvergütungen

Die Kapitalgesellschaften können die ausgeschütteten Dividenden nicht als Betriebsschuld abziehen. Es besteht im Abschlußzeitpunkt noch keine Schuld der Gesellschaft. Der Gesellschafter erlangt einen Rechtsanspruch auf die Dividende regelmäßig erst, nachdem der Gewinn festgestellt und die Gesellschafterversammlung über seine Verwendung beschlossen hat. Der Reichsfinanzhof hat den Abzug der ausgeschütteten Dividende auch dann abgelehnt, wenn dem Aktionär feste Aktienzinsen zugesichert sind (Hinweis auf das RFH-Urteil vom 15. November 1934, RStB 1935 S. 658).

Die Rückvergütungen der Genossenschaften sind in der Regel nicht — wie die Kapitaldividende — als Gewinnverteilung, sondern als Rückzahlung des anfangs zu hoch festgesetzten Kaufpreises anzusehen. Die Warenrückvergütungen von Verbrauchergenossenschaften werden demgemäß bei der Einheitsbewertung als Betriebsschuld zum Abzug zugelassen, wenn den Genossen nach der Satzung im maßgebenden Abschlußzeitpunkt ein dem Grund und der Höhe nach feststehender Rechtsanspruch auf die Rückvergütung zusteht (RFH-Urteil vom 13. März 1930, RStB 1930 S. 294). Die Höhe der Rückvergütung kann in einem Hundertsatz des Warenbezugs ausgedrückt sein.

Eine abzugsfähige Betriebsschuld besteht nicht, wenn die Rückvergütung erst nach dem Abschlußzeitpunkt festgesetzt wird (RFH-Urteil vom 13. März 1930, RStB 1930 S. 293) oder wenn nach der Satzung die Verteilung der Vergütung und deren Höhe von der Genehmigung des Hauptabschlusses durch die Hauptversammlung abhängt (RFH-Urteil vom 6. März 1930, RStB 1930 S. 374).

Soweit die Rückvergütungen anderer Genossenschaften wirtschaftlich die gleiche Bedeutung haben wie die Warenrückvergütungen der Verbrauchergenossenschaften, kann angenommen werden, daß die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur Frage des Abzugs der Warenrückvergütungen bei der Einheitsbewertung für diese Genossenschaften entsprechend gilt. Bei der Körperschaftsteuer sind die Rückvergütungen der Warengenossenschaften, die nicht Verbrauchergenossenschaften sind, nur unter den besonderen Voraussetzungen des § 5 der Verordnung über die Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 8. Dezember 1939 (RGBl I S. 2391, RStB 1939 S. 1189) als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Zerlegung des Gewerbesteuermaßbetrags § 30 und § 33 GewStG gemäß

Der Reichsfinanzhof hat sich im Beschluß vom 7. Mai 1940 — I 328/39 — mit der Zerlegung des Gewerbesteuermaßbetrags eines Elektrizitätswerks beschäftigt, das sich als mehrgemeindliche Betriebsstätte über eine Anzahl von Gemeinden erstreckt. Der Beschluß wird demnächst im Reichssteuerblatt veröffentlicht. Der Reichsfinanzhof hat in dem Beschluß für die Zerlegungen § 30 GewStG gemäß die folgenden Grundsätze herausgestellt, die über den einzelnen Fall hinaus Bedeutung haben:

1. Es entspricht dem Sinn des § 30 GewStG und der Rechtsprechung des Preussischen Oberverwaltungsgerichts, daß den verschiedenen Umständen, die dem Gesetz gemäß zu berücksichtigen sind, durch die Wahl mehrerer Zerlegungsmaßstäbe — je für bestimmte Bruchteile des Steuermaßbetrags — Rechnung getragen wird;
2. Es ist dabei zu beachten, daß das Gesetz in erster Linie die durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindeforderungen berücksichtigt wissen will;
3. Es muß bei der Zerlegung § 30 GewStG gemäß auch die Verschiedenheit der örtlichen Verhältnisse in den einzelnen Gemeinden berücksichtigt werden;
4. Gemeindeforderungen entstehen zwar regelmäßig nicht nur dort, wo Gesellschaftermitglieder des steuerpflichtigen Unternehmens wohnen, sondern auch zum Beispiel dort, wo sich lediglich Betriebsanlagen des Unternehmens befinden. Der weit überwiegende Teil der Gemeindeforderungen wird aber meist auf das Wohnen von Angestellten und Arbeitern zurückzuführen sein;
5. Der dem Zerlegungsmaßstab „Arbeitnehmer“ zuzuweisende Teil des Steuermaßbetrags ist zweckmäßig weiter zu zerlegen nach der Zahl der Arbeitnehmer und der Zahl der schulpflichtigen Kinder dieser Arbeitnehmer. Die Zahl der schulpflichtigen Kinder darf nicht unberücksichtigt bleiben;
6. Es ist unzulässig, die Zerlegung des Steuermaßbetrags bei einem Elektrizitätswerk, das sich als mehrgemeindliche Betriebsstätte darstellt, lediglich oder weit überwiegend — im Fall des genannten Beschlusses zu 85 v. H. — nach Maßgabe der an die einzelnen Gemeinden abgegebenen Kilowattstunden oder nach Maßgabe der Stromerlöse vorzunehmen.

In dem dem Beschluß zugrunde liegenden Fall eines mehrgemeindlichen Elektrizitätswerks ist der Reichsfinanzhof zu folgendem Ergebnis gekommen: Bei der überragenden Bedeutung des Wohnens von Angestellten und Arbeitern und der darauf zurückzuführenden Lasten erscheint es angemessen, dem Zerlegungsmaßstab „Arbeitnehmer“ 50 v. H. des Steuermaßbetrags zuzuweisen. Hieron ist je die Hälfte nach der Zahl der in den einzelnen Gemeinden wohnenden Arbeitnehmer und nach der Zahl der schulpflichtigen Kinder dieser Arbeitnehmer zu zerlegen.

Dem Vorhandensein von Betriebsanlagen in den einzelnen Gemeinden ist durch Zuweisung von 20 v. H. des

Steuermaßbetrags an diesen Zerlegungsmaßstab Rechnung zu tragen.

Der Rest des Steuermaßbetrags — 30 v. H. — ist nach den Stromerlösen zu zerlegen. Die Stromerlöse in den Gemeinden, die Wiederverkäufer der von dem steuerpflichtigen Unternehmen bezogenen Strommengen sind, können dabei nicht ausgeschaltet werden.

Der Reichsfinanzhof hat in dem Beschluß den Antrag einer beteiligten Gemeinde, der Zerlegung noch weitere Zerlegungsmaßstäbe zugrunde zu legen, abgelehnt. Der Reichsfinanzhof hat dabei von einer zu großen Verfeinerung der Zerlegung bewußt abgesehen und auf das Erfordernis der Vereinfachung des Zerlegungsverfahrens hingewiesen. Der Beschluß gibt der Praxis klare und brauchbare Richtlinien.

In einem weiteren Beschluß vom 16. April 1940 — I 112/40 — hat sich der Reichsfinanzhof mit der Frage befaßt, unter welchen Voraussetzungen eine Anwendung des § 33 GewStG gerechtfertigt ist. Dem Wortlaut gemäß ist diese Vorschrift anzuwenden, wenn die Zerlegung nach den §§ 28 bis 32 GewStG zu einem „offenbar unbilligen“ Ergebnis führt. Es fragt sich, wann ein Ergebnis als „offenbar unbillig“ angesehen werden muß.

Der Reichsfinanzhof ist bei der Entscheidung dieser Frage von dem Hauptziel des Zerlegungsverfahrens ausgegangen, den beteiligten Gemeinden denjenigen Anteil am Gewerbesteuermaßbetrag eines Unternehmens zu sichern, der ihren eigenen durch den Betrieb und die Gesellschaftermitglieder nebst Angehörigen unmittelbar oder mittelbar bedingten besonderen Aufwendungen sozialer, kultureller und sonstiger Art entspricht. Er hat dann aber weiter ausgeführt, daß von diesem Gesichtspunkt aus die Zerlegung nach den Löhnen, die vom Gesetzgeber für die überwiegende Mehrzahl der Betriebe vorgeschrieben sei, insbesondere bei Unternehmen, die aus ungleichartigen Betrieben zusammengesetzt seien, selten zu einem voll befriedigenden Ergebnis führen werde. Gewisse Unstimmigkeiten mußten in Kauf genommen werden. Sie hafteten allen Regelungen an, die sich, wie im Fall des Zerlegungsverfahrens, auf einem aus Gründen der Arbeitersparnis absichtlich roh gestalteten Verfahren aufbauten. Nur bei groben Unstimmigkeiten sei § 33 GewStG anzuwenden. Der Nachweis solcher Unstimmigkeiten liege der Gemeinde ob, die sich durch die Anwendung des normalen Zerlegungsmaßstabs benachteiligt fühle. Zu einem solchen Nachweis genügte nicht allgemeine Betrachtungen, sondern es müßten genaue Unterlagen, auch zahlenmäßiger Art, dafür beigebracht werden, daß sich das Zerlegungsergebnis nach den Löhnen für die beteiligten Gemeinden im Hinblick auf deren besondere Aufwendungen offenbar unbillig auswirke.

Der Beschluß vom 16. April ist sehr zu begrüßen. Es muß immer wieder betont werden, daß das Zerlegungsverfahren ein „absichtlich roh gestaltetes Verfahren“ ist und daß nicht jede kleine Besonderheit bei den einzelnen beteiligten Gemeinden berücksichtigt werden kann. Es ist zu hoffen, daß auch die Gemeinden sich danach richten und von überflüssigen Anträgen, die das Zerlegungsverfahren sehr erschweren, absehen.

W i r t s c h a f t l i c h e r B e o b a c h t e r

Geld, Kredit und öffentliche Finanzen

Steuerzuschüsse nach dem Stand vom 9. Juli 1940. Steuergutscheine I: 99,925. — Steuergutscheine II: Juni 1942 103¹/₈, Juli 102,75, August 102³/₈, September 102,—, Oktober 101,50, November 101,25.

Zinsermäßigung und Währungsumstellung bei den Länderaanleihen und den Gemeindepfandbriefen in der Ostmark. Die Länderaanleihen und die Gemeindepfandbriefe der Ostmark, die auf Schilling oder auf Kronen lauten, gelten als auf Reichsmark umgestellt auf Grund der Verordnung über die Einführung der Reichsmarkwährung im Land Österreich. Die Anleihen haben in vielen Fällen Zinssätze, die den jetzigen Verhältnissen am Kapitalmarkt nicht entsprechen. Es wird deshalb den Gläubigern der Anleihen die Herabsetzung der Zinssätze auf 4 vom Hundert angeboten. Das Angebot gilt als angenommen, wenn es nicht bis zum 15. Juli 1940 abgelehnt wird. Die Ablehnung

muss schriftlich unter Hinterlegung der Schuldverschreibung gegenüber dem Aussteller der Schuldverschreibung erklärt werden. Die Ablehnungsfreiheit ist gewahrt, wenn die Erklärung und die Schuldverschreibung bis zum 15. Juli 1940 mit der Post abgesandt werden. — Schuldverschreibungen, für die das Angebot abgelehnt wird, bleiben dauernd in der Verwahrung des Ausstellers. Die Kosten der Verwahrung können dem Hinterleger berechnet werden. — Die Gläubiger, die das Angebot annehmen, erhalten neue Schuldverschreibungen, die auf Reichsmark lauten. — Die Länderaanleihen und die Gemeindepfandbriefe, die auf fremde Währung lauten, können auf Antrag der Gläubiger in Schuldverschreibungen mit einer Verzinsung von 4 vom Hundert umgewandelt werden, die auf Reichsmark lauten. Es gelten dabei die folgenden Umrechnungssätze: 100 Nordamerikanische Dollar = 250,00 Reichsmark, — 100 Schweizer Franken = 56,70 Reichsmark, — 100 Französische Franken = 6,50 Reichsmark, — 100 Holländische Gulden = 132,00 Reichsmark. — Wegen der Einzelheiten Hinweis auf die Verordnung vom 14. Juni 1940 (RGBl I S. 895).