

# Deutsche Steuer-Zeitung

und

## Wirtschaftlicher Beobachter

herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX

20. Juli 1940

Nummer 29

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

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

### Ausgewählte Fragen des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer, der Gewerbesteuer und der Wehrsteuer

Von Oberregierungsrat Dr. Oefftering, Berlin, Reichsfinanzministerium

Vortrag (hier erweitert), gehalten auf der Tagung der Finanzamtsvorsteher in Salzburg im Mai 1940:

#### Inhalt:

- A. Kriegszuschlag zur Einkommensteuer
1. Einführung,
  2. Erstattung des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer,
  3. Freigrenze beim Kriegszuschlag zur Einkommensteuer,
  4. Kriegszuschlag bei Arbeitnehmern mit mehreren Dienstverhältnissen oder mitberdienenden Ehefrauen,
  5. Vorauszahlungen auf den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer,
  6. Kriegszuschlag zur Kapitalertragsteuer.

- B. Gewerbesteuer
7. Erlöschen der Gewerbesteuerpflicht infolge der Kriegsverhältnisse,
  8. Dauerschulden bei Pensionskassen.

- C. Wehrsteuer
9. Kriegsmusterungsentscheidungen,
  10. Einberufungen Wehrsteuerpflichtiger zum Wehrdienst,
  11. Der Begriff „Wehrdienst“ im Wehrsteuerrecht.

#### 1. Einführung

Die Vorsteher der Finanzämter haben für die Tagung in Salzburg 1940 viele Zweifelsfragen auf dem Gebiet der Einkommensteuer, des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer, der Gewerbesteuer und der Wehrsteuer eingereicht. Die Fragen auf dem Gebiet der Einkommensteuer sind in der DStZ 1940 Nr 25 S. 289 u. f. dargestellt. Die folgenden Ausführungen behandeln die wichtigsten Fragen hinsichtlich des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer, der Gewerbesteuer und der Wehrsteuer.

#### A. Kriegszuschlag zur Einkommensteuer

##### 2. Erstattung des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer

Arbeitnehmer sind § 46 EStG gemäß zur Einkommensteuer und zum Kriegszuschlag zur Einkommensteuer zu veranlagern, wenn

1. das Einkommen den Betrag von 8000 RM übersteigt oder
2. die Einkünfte, von denen der Steuerabzug nicht vorgenommen worden ist, mehr als 300 RM betragen oder
3. der Steuerpflichtige in die Steuergruppe I oder II fällt und in seinem Einkommen kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte von mehr als 1000 RM enthalten sind.

Es gibt bei der Veranlagung solcher Arbeitnehmer Fälle, in denen die einbehaltene Lohnsteuer höher ist als die festgesetzte Einkommensteuer. Der Kriegszuschlag, der durch Steuerabzug vom Arbeitslohn einbehalten worden ist, ist gleichzeitig oft niedriger als

der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer, der bei der Veranlagung festgesetzt wird. Es ergibt sich dann eine Kriegszuschlagsschuld.

Ein Finanzamt fragt, ob in solchen Fällen die Lohnsteuer, die den Betrag der festgesetzten Einkommensteuer übersteigt, auf den festgesetzten Kriegszuschlag zur Einkommensteuer angerechnet werden darf.

#### Beispiel:

Veranlagte Einkommensteuer . . . . .	500 RM
Einbehaltene Lohnsteuer . . . . .	800 "
überzahlte Lohnsteuer . . . . .	100 "
Veranlagter Kriegszuschlag zur Einkommensteuer . . . . .	250 "
durch Steuerabzug vom Arbeitslohn einbehaltener Kriegszuschlag zur Einkommensteuer . . . . .	150 "
Kriegszuschlagsschuld . . . . .	100 "
Kriegszuschlagsschuld bei Anrechnung der überzahlten Lohnsteuer . . . . .	0 "

§ 47 Absatz 1 Ziffer 2 EStG gemäß werden auf die Einkommensteuerschuld, die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge angerechnet. Beträge, die durch Steuerabzug einbehalten worden sind, werden § 47 Absatz 3 Satz 2 EStG gemäß nicht erstattet. Es ergibt sich aus dieser Vorschrift, daß die zuviel einbehaltene Lohnsteuer grundsätzlich nicht erstattet werden kann. Die Anrechnung der einbehaltenen Lohnsteuer auf die Kriegszuschlagsschuld bedeutet nichts anderes als eine Erstattung. Die Anrechnung der Lohnsteuer auf die Kriegszuschlagsschuld ist deshalb rechtlich nicht zulässig.

Eine Anrechnung wäre rechtlich nur zulässig, wenn die Kriegszuschlagsschuld als eine „Einkommensteuerschuld“ im

Sinn von § 47 Absatz 1 EStG anzusehen wäre. Das Einkommensteuergesetz sieht insoweit eine Anrechnung der Steuerabzugsbeträge vor. Die Kriegszuschlagschuld ist aber keine Einkommensteuerschuld. Der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer ist eine besondere Steuer. Es finden zwar auf ihn die Vorschriften über die Einkommensteuer Anwendung. Das schließt nicht aus, ihn als besondere Steuer zu behandeln. Hinweis auf BÜcherei des Steuerrechts Band 22 Abschnitt 2. Der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer darf auch nicht — wie die Einkommensteuer — als Berechnungsgrundlage bei der Kirchensteuer herangezogen werden.

Die volle Erhebung des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer in den bezeichneten Fällen würde aber oft eine unbillige Härte bedeuten. Die Steuerpflichtigen würden es nur schwer verstehen, daß sie nach dem Inhalt ihres Steuerbescheids Lohnsteuer überzahlt haben, daß sie aber trotzdem die Abschlußzahlung hinsichtlich des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer in voller Höhe entrichten müssen. Diese unbillige Härte kann § 131 der Reichsabgabenordnung gemäß beseitigt werden. Es ist danach aus Billigkeitsgründen zulässig, die überzahlte Lohnsteuer auf den veranlagten Kriegszuschlag zur Einkommensteuer anzurechnen. Ist die einbehaltene Lohnsteuer höher als die Kriegszuschlagschuld, so wird der übersteigende Betrag in keinem Fall erstattet. Er darf auch nicht auf andere Steuern, z. B. Umsatzsteuer, und nicht auf Einkommensteuervorauszahlungen oder auf Vorauszahlungen auf den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer angerechnet werden.

Die Anrechnung der überzahlten Lohnsteuer in solchen Fällen ist eine Billigkeitsmaßnahme. Sie setzt einen Antrag des Steuerpflichtigen voraus. Sie setzt weiter voraus, daß in der Nichtanrechnung der überzahlten Lohnsteuer eine unbillige Härte zu erblicken ist. Das ist nicht der Fall, wenn es sich nur um geringe Beträge an überzahlter Lohnsteuer handelt. Die Anrechnungsvereinfachung nicht in Betracht, wenn der anzurechnende Betrag weniger als 20 RM beträgt. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so ist das Vorliegen einer unbilligen Härte grundsätzlich anzunehmen. Die Finanzämter haben nicht zu prüfen, ob die Erhebung des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer ohne Anrechnung der überzahlten Lohnsteuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Das dient der Verwaltungsvereinfachung.

Die Grundsätze, die in diesem Abschnitt dargestellt sind, sind auch dann anzuwenden, wenn der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer, der durch Steuerabzug erhoben worden ist, größer ist als der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer, der bei der Veranlagung festgesetzt wird. Ergibt sich in diesen Fällen eine Einkommensteuerschuld, die größer ist als die einbehaltene Lohnsteuer, so kann der zuviel einbehaltene Kriegszuschlag zur Einkommensteuer auf die Einkommensteuerschuld angerechnet werden. Die Voraussetzungen für die Anrechnung sind die gleichen wie für die Anrechnung zuviel einbehaltener Lohnsteuer auf die veranlagte Kriegszuschlagschuld. Es handelt sich auch insoweit um eine Billigkeitsmaßnahme. Eine Erstattung des zuviel einbehaltenen Kriegszuschlags zur Einkommensteuer aus Rechtsgründen wäre § 47 Absatz 3 Satz 2 EStG gemäß nicht zulässig. Die Vorschrift des § 47 Absatz 3 Satz 2 EStG ist auf den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer entsprechend anzuwenden.

### 3. Freigrenze beim Kriegszuschlag zur Einkommensteuer

Der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer ist im Fall der Veranlagung nur zu entrichten, wenn das Einkommen des unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen 2400 RM übersteigt.

Ein Finanzamt fragt, ob der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer in dem folgenden Fall zu entrichten ist:

Beispiel:

Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit	3 000 RM
ab Werbungskosten	250 "
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	2 750 RM
Sonderausgaben	250 "
Einkommen	2 500 RM
Der Steuerpflichtige ist nicht mehr erwerbstätig. Zu berücksichtigen sind Abschnitt 84 Absatz 2 EStR für 1939 gemäß wegen 50 v. H. Kriegsbefähigung	750 "
Die Einkommensteuer ist zu berechnen aus	1 750 RM.

Die Freigrenze beim Kriegszuschlag zur Einkommensteuer ist im Fall der Veranlagung auf 2400 RM Einkommen abgestellt. Es ist das Einkommen im Sinn des Einkommensteuergesetzes maßgebend. Einkommen im Sinn des Einkommensteuergesetzes ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben. Das ist im Fall des Beispiels der Betrag von 2500 RM. Dieser Betrag ist größer als die Freigrenze von 2400 RM. Der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer ist deshalb zu entrichten. Es ist ohne Bedeutung, daß bei der Berechnung der Einkommensteuer Abschnitt 84 Absatz 2 EStR für 1939 gemäß von einem um 750 RM geringeren Einkommen auszugehen ist. Es handelt sich bei dieser Anordnung nicht um eine Vorschrift, die der Ermittlung des Einkommens dient. Die Vorschrift dient dem Vollzug des § 33 EStG (Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung). Sie ist eine Tarifvorschrift, nicht eine Einkommensermittlungsvorschrift. Die Steuerermäßigung, die dem Steuerpflichtigen Abschnitt 84 Absatz 2 EStR für 1939 gemäß gewährt wird, wirkt sich beim Kriegszuschlag zur Einkommensteuer insofern aus, als bei der Berechnung des Kriegszuschlags nicht die tabellarisch festgesetzte Einkommensteuer, sondern die Abschnitt 84 Absatz 2 EStR für 1939 gemäß ermäßigte Einkommensteuer zugrunde gelegt wird.

Die bezeichneten Grundsätze gelten nicht nur in den Fällen des Abschnitts 84 Absatz 2 EStR für 1939. Sie gelten in allen Fällen, in denen § 33 EStG gemäß eine Steuerermäßigung zu gewähren ist.

### 4. Kriegszuschlag bei Arbeitnehmern mit mehreren Dienstverhältnissen oder mitverdienenden Ehefrauen

§ 1 der Ersten EStDB gemäß sind von dem Kriegszuschlag zur Einkommensteuer Arbeitnehmer befreit, deren Arbeitslohn 234 RM monatlich, 54 RM wöchentlich, 9 RM täglich oder 4,50 RM halbtäglich nicht übersteigt (Freigrenze). Es gibt Fälle, in denen ein Arbeitnehmer in mehreren Dienstverhältnissen bei mehreren Arbeitgebern steht. Der Arbeitnehmer bezieht dann aus jedem der Dienstverhältnisse Arbeitslohn. Es ist denkbar, daß bei keinem der Dienstverhältnisse der Arbeitslohn den Betrag von 234 RM übersteigt. Würde der Arbeitslohn aus den mehreren Dienstverhältnissen aber zusammen gerechnet werden, so würde oft die Freigrenze für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer überschritten werden.

Ein Finanzamt fragt, wie in solchen Fällen zu verfahren ist.

Die Berechnung der Lohnsteuer bei mehreren Dienstverhältnissen ist in § 36 Absatz 1 EStDB geregelt. Die Lohnsteuer ist nach dieser Vorschrift von jedem Arbeitslohn gesondert zu berechnen. Die Lohnsteuer ist bei dem Dienstverhältnis, für das die erste Lohnsteuerkarte vorgelegt ist, § 34 EStDB gemäß zu berechnen. Bei Berechnung der Lohnsteuer aus dem zweiten oder weiteren Dienstverhältnis ist vor Anwendung des § 34 EStDB der Pinzurechnungsvermerk (§ 14 Absatz 1 EStDB) auf der zweiten oder weiteren Lohnsteuerkarte zu beachten.

Eine Zusammenrechnung des Arbeitslohns aus den mehreren Dienstverhältnissen und die Berechnung der Lohnsteuer aus dem Gesamtlohn ist grundsätzlich ausgeschlossen. Wegen der Zusammenrechnung des Arbeits-

lohn in besonderen Fällen zugunsten des Arbeitnehmers Hinweis auf Abschnitt 54 EStR 1940.

Die Vorschriften der Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen finden auf den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer, der durch Steuerabzug vom Arbeitslohn erhoben wird, entsprechende Anwendung. Hinweis auf § 4 der Ersten EStB. Es ist deshalb auch beim Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) eine Zusammenrechnung des Arbeitslohns, der aus mehreren Dienstverhältnissen herrührt, nicht vorgesehen. Es ist auch insoweit jedes Dienstverhältnis für sich zu betrachten. Darans ergeben sich gelegentlich für den Arbeitnehmer ungerechtfertigte Steuervorteile. Er bleibt u. U. Kriegszuschlagsfrei, obwohl sein Arbeitslohn, der aus mehreren Dienstverhältnissen herrührt, im Fall der Zusammenrechnung die Freigrenze für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer überschreiten würde. Dieser ungerechtfertigte Steuervorteil wird ausgeglichen, wenn die Voraussetzungen für eine Veranlagung des Arbeitnehmers § 46 EStG gemäß erfüllt sind. Sie werden nicht ausgeglichen, wenn eine Veranlagung des Arbeitnehmers unterbleibt und die Einkommensteuer des Arbeitnehmers § 46 Absatz 2 Satz 2 EStG gemäß durch die einbehaltene Lohnsteuer als getilgt gilt. Dieses Ergebnis kann nur durch eine Änderung der gesetzlichen Bestimmungen beseitigt werden.

Ähnliche Verhältnisse können gegeben sein, wenn der Ehemann und seine Ehefrau in einem nichtselbständigen Arbeitsverhältnis stehen. Es ist auch in diesen Fällen die Lohnsteuer bei jedem Dienstverhältnis für sich zu berechnen. Hinweis auf § 36 Absatz 2 EStB. Eine Zusammenrechnung des Arbeitslohns der Eheleute und die Besteuerung des Gesamtarbeitslohns etwa beim Ehemann ist — vorbehaltlich des Abschnitts 52 EStR 1940 — nicht vorgesehen. Das gilt auch für die Berechnung des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer (Lohnsteuer).

### 5. Vorauszahlungen auf den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer

Der Berechnungsbogen für die Einkommensteuer 1939 und den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer 1939 sieht vor, daß das Vorauszahlungssoll für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer — abgesehen von den Fällen besonderer Festsetzung § 36 Absatz 2, § 37 EStG gemäß — das Dreifache des Betrags aus Zeile 34 betragen soll. Zeile 34 weist den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer nach Anrechnung der Steuerabzugsbeträge aus.

Ein Finanzamt weist darauf hin, daß die Berechnung des Vorauszahlungssolls mit dem Dreifachen der Zeile 31 des Berechnungsbogens dann zu unzutreffenden Ergebnissen führt, wenn z. B. im Kalenderjahr 1939 einem veranlagten Arbeitnehmer eine regelmäßige größere Lantime vor Einführung des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer ausgezahlt worden ist. Es ist dann von dieser Lantime ein Kriegszuschlag zur Einkommensteuer nicht einbehalten worden. Bei der Veranlagung für 1939 wird auch diese Lantime der Ermittlung des Einkommens und der Einkommensteuer und damit der Berechnung des Kriegszuschlags zugrunde gelegt. Es ergibt sich dann ein verhältnismäßig hoher veranlagter Kriegszuschlag zur Einkommensteuer 1939. Wird das Vorauszahlungssoll für 1940 in Höhe des Dreifachen des veranlagten Kriegszuschlags zur Einkommensteuer festgesetzt, so ist diese Festsetzung zu hoch. Sie berücksichtigt nicht, daß im Jahr 1940 die Lantime dem Steuerabzug auch hinsichtlich des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer unterliegt. Das Finanzamt fragt, ob es in solchen Fällen zulässig ist, die Vorauszahlungen auf den Kriegszuschlag auf 50 v. H. der Einkommensteuervorauszahlungen für 1940 festzusetzen.

Die Frage des Finanzamts ist zu bejahen. Es ist nichts dagegen einzuwenden, daß in geeigneten Fällen das Vorauszahlungssoll für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer 1940 auf die Hälfte des Vorauszahlungssolls für die Einkommensteuer 1940 festgesetzt wird. Es

sind dann in dem Berechnungsbogen (Zeile 37) die Worte, die über dem Bruchstrich stehen („das Dreifache des Betrags aus Zeile 34“) zu durchstreichen. Selbstverständlich ist bei Festsetzung des Vorauszahlungssolls für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer 1940 die Begrenzungsvorschrift im § 3 Absatz 2 EStB zu beachten.

### 6. Kriegszuschlag zur Kapitalertragsteuer

In dem Bescheid des RdF vom 8. Februar 1940 S 2912 — 10 III (RStBl 1940 S. 194) ist das folgende angeordnet:

„Der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer ist von allen Kapitalerträgen, die dem Steuerabzug unterliegen, einzubehalten ohne Rücksicht darauf, ob der Gläubiger dem Kriegszuschlag zur Einkommensteuer unterliegt oder nicht.

Unterliegt der Gläubiger dem Kriegszuschlag zur Einkommensteuer nicht, weil es sich um eine Körperschaft handelt, so ist der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer § 152 Absatz 2 Ziffer 1 AO gemäß zu erstatten.“

Der Runderlaß des RdF vom 9. Februar 1940 S 2916 — 1 III (RStBl 1940 S. 233) bestimmt im Abschnitt 5 Absatz 1 das folgende:

„Der Schuldner der steuerabzugspflichtigen Kapitalerträge darf außer der Kapitalertragsteuer auch den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer zugunsten des Gläubigers der Kapitalerträge übernehmen. Der übernommene Steuerbetrag ist als Leistung des Schuldners dem Nennbetrag des Kapitalertrags hinzuzurechnen. Der Steuerabzug ist von dem Gesamtbetrag vorzunehmen. Es ergibt sich dadurch für die Einkommensteuer und den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer zusammen ein Steuerfuß von 17,65 v. H. des an den Gläubiger unmittelbar ausgezahlten Betrags. Davon entfallen auf die Einkommensteuer 11,77 v. H. und auf den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer 5,88 v. H.“

Übernimmt der Schuldner der steuerabzugspflichtigen Kapitalerträge nur die Kapitalertragsteuer, so ergibt sich ein Steuerfuß von 11,11 v. H. des an den Gläubiger unmittelbar ausgezahlten Betrags. Hinweis auf § 3 Absatz 2 KapStWB.

Ein Finanzamt fragt, welcher Betrag dem Erlaß vom 8. Februar 1940 gemäß zu erstatten ist, wenn der Schuldner der Kapitalerträge außer der Kapitalertragsteuer auch den Kriegszuschlag zugunsten des Gläubigers übernommen hat und der Gläubiger eine Körperschaft ist.

Beispiel:

Kapitalertrag 10 000 RM.

Abschnitt 5 des Runderlasses vom 9. Februar 1940 gemäß hat der Schuldner des Kapitalertrags abzuführen:

Kapitalertragsteuer	11,77 v. H. = . . . . .	1 177 RM
Kriegszuschlag	5,88 v. H. = . . . . .	588 „

Zusammen 1 765 RM.

Der Gläubiger des Kapitalertrags ist eine Körperschaft, die dem Kriegszuschlag zur Einkommensteuer nicht unterliegt. Es ist deshalb nur die Kapitalertragsteuer in Höhe von 11,11 v. H. von 10 000 RM = 1 111 RM geschuldet.

Ist nur der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (588 RM) zu erstatten oder muß auch die zubielt erhobene Kapitalertragsteuer (11,77 — 11,11 = 0,66 v. H. von 10 000 RM =) 66 RM erstattet werden?

Es ist nicht nur der Kriegszuschlag, sondern auch die Kapitalertragsteuer zu erstatten, die deshalb zu hoch erhoben worden ist, weil dem Kapitalertrag der (übernommene) Kriegszuschlag zur Einkommensteuer hinzugerechnet worden ist. Es wird dadurch erreicht, daß die steuerpflichtige Körperschaft so gestellt ist, als ob ein Kriegszuschlag zu ihrem Kapitalertrag nie erhoben worden wäre.

Die Erstattung des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer von Kapitalerträgen führt bei Körperschaften dazu, daß sie bei Übernahme des Kriegszuschlags durch den Schuldner insgesamt einen höheren Betrag von dem Schuldner der Kapitalerträge erhalten, als ihnen an sich zustehen würde (Kapitalertrag und erstatteter Kriegszuschlag zur Einkommensteuer). Es ist nicht Aufgabe der Finanzbehörden, zu prüfen, ob dieses Ergebnis dem Rechtsverhältnis zwischen dem Schuldner und dem Gläubiger der Kapitalerträge entspricht. Es muß der Auseinandersetzung des Schuldners und des Gläubigers gemäß dem Innenber-

hältnis, das zwischen ihnen besteht, überlassen bleiben, wer in diesen Fällen endgültig den übernommenen, aber wieder erstatteten Kriegszuschlag zur Kapitalertragsteuer erhalten soll. Die Erstattung des Kriegszuschlags durch die Finanzämter erfolgt nur gegenüber dem Gläubiger der Kapitalerträge.

### B. Gewerbesteuer

#### 7. Erlöschen der Gewerbesteuerpflicht infolge der Kriegsverhältnisse

In dem Erlaß des RdF und des RdZ vom 20. Dezember 1939 L 1494 — 16 III/V St 1267/39/5620 (RStBl 1939 S. 1214) ist das Erlöschen der Gewerbesteuerpflicht bei Einziehung des Unternehmers zum Wehrdienst behandelt. Es ist dort angeordnet, daß die Gewerbesteuerpflicht trotz Einberufung des Unternehmers zum Wehrdienst nicht berührt wird, wenn der Betrieb, z. B. durch Angestellte oder Familienangehörige für Rechnung des Unternehmers weitergeführt wird. Die Gewerbesteuerpflicht erlischt aber, wenn mit der Einziehung des Unternehmers zum Wehrdienst tatsächlich eingestellt wird. Die tatsächliche Einstellung des Betriebs ist anzunehmen mit dem völligen Aufhören jeder werbenden Tätigkeit. Ist die Gewerbesteuerpflicht als erloschen anzusehen, so kommt es nicht darauf an, ob der Gewerbebetrieb abgemeldet ist. Es genügt, daß der Unternehmer der Gemeinde die Einstellung des Betriebs glaubhaft macht. Hält die Gemeinde die Voraussetzungen für das Erlöschen der Steuerpflicht für gegeben, so erhebt sie die Gewerbesteuer § 22 Absatz 2 GewStG gemäß nur noch bis zum Ende des Kalendermonats, in dem der Betrieb eingestellt worden ist. Die Einstellung ist von der Gemeinde dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen. Der Steuerpflichtige hat die Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit der Gemeindebehörde anzuzeigen. Ist die Gemeinde der Auffassung, daß die Gewerbesteuerpflicht nicht erloschen sei, so teilt sie das dem Steuerpflichtigen mit. Dieser hat die Möglichkeit, § 226 Absatz 1 A D gemäß die Entscheidung des Finanzamts zu beantragen. § 226 Absatz 1 A D lautet:

„Ist . . . bei der Gewerbesteuer nach dem Ablauf des Bemessungszeitraums die Steuerpflicht weggefallen, so hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerpflichtigen durch schriftlichen Bescheid auszusprechen, von wann ab die Steuer nicht mehr zu entrichten ist.“

Ein Finanzamt hat darauf hingewiesen, daß die Durchführung dieser Grundsätze in der Praxis verfahrensmäßig gelegentlich zu Schwierigkeiten führt. Es ist insbesondere zweifelhaft geworden, welche Auswirkungen die Einstellung des Gewerbebetriebs auf den Steuermeßbetrag hat, der für das laufende Rechnungsjahr bereits festgesetzt ist, und welche Auswirkungen sich für den Steuermeßbetrag ergeben, der für das folgende Rechnungsjahr festzusetzen ist.

#### Beispiel:

Ein gewerbesteuerpflichtiger Handwerker ist am 1. September 1939 zur Wehrmacht einberufen worden. Sein Gewerbebetrieb ist seit diesem Tag eingestellt. Er weist in seiner Steuererklärung für das Kalenderjahr 1939 einen gewerblichen Gewinn von 3000 RM aus. Der erklärte Gewinn entspricht dem Gewerbeertrag. Es ergibt sich ein Gewerbesteuermeßbetrag für das Rechnungsjahr 1940 von 24 RM. Ist dieser Gewerbesteuermeßbetrag ordnungsmäßig festzusetzen und in die V-Liste und in das Gewerbesteuermeßbetragsverzeichnis aufzunehmen?

Es ist in diesen Fällen zu unterscheiden zwischen den Auswirkungen der Gewerbebeeinstellung auf die Gewerbesteuer für das laufende Rechnungsjahr und auf die Gewerbesteuer für das Rechnungsjahr, das auf die Einstellung des Gewerbebetriebs folgt.

#### a) Auswirkungen auf die Gewerbesteuer des laufenden Rechnungsjahrs

Bei Einstellung eines Gewerbebetriebs entscheidet zunächst die Gemeinde darüber, ob eine Einstellung gegeben ist oder nicht und ob deshalb die Steuer für das laufende Rechnungsjahr weiterzuheben ist oder ob sie nur noch bis zum Ende des Kalendermonats er-

hoben wird, in dem die Steuerpflicht wegfällt. Ist die Gemeinde der Auffassung, daß der Gewerbebetrieb nicht erloschen ist, so hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, die Entscheidung des Finanzamts § 226 Absatz 1 A D gemäß herbeizuführen. Die Festsetzung des einheitlichen Steuermeßbetrags für das laufende Rechnungsjahr (im Beispiel: Rechnungsjahr 1939) und dessen Eintragung in die V-Liste und in das Gewerbesteuermeßbetragsverzeichnis wird durch die Einstellung des Gewerbebetriebs überhaupt nicht berührt.

#### b) Auswirkungen auf die Gewerbesteuer des folgenden Rechnungsjahrs

Für das Rechnungsjahr, das auf die Einstellung des Gewerbebetriebs folgt, ist eine Entscheidung der Gemeindebehörde nicht vorgegeben. Hier muß das Finanzamt bei Festsetzung des einheitlichen Steuermeßbetrags prüfen, ob noch ein steuerpflichtiger Gewerbebetrieb vorliegt oder nicht. Kommt das Finanzamt zu der Auffassung, daß ein steuerpflichtiger Gewerbebetrieb nicht vorliegt, so ist ein Steuerbetrag nicht festzusetzen.

#### 8. Dauerschulden bei Pensionskassen

Ein Unternehmen hat eine nichtrechtsfähige Pensionskasse zugunsten der Arbeitnehmer des Unternehmens errichtet. Das Vermögen der Pensionskasse arbeitet im Betrieb des Unternehmens. Es stellt sich buchmäßig als eine Schuld des Unternehmens an die (nichtrechtsfähige) Pensionskasse dar.

Ein Finanzamt fragt, ob es sich bei dieser „Schuld“ des Unternehmens an die Pensionskasse um eine Dauerschuld im Sinn von § 8 Ziffer 1, § 12 Absatz 2 Ziffer 1 GewStG handelt. Das Finanzamt weist darauf hin, daß Unterstützungsfonds (nichtrechtsfähige Pensionskassen) Abschnitt 58 BStM gemäß nicht als Betriebsvermögen gelten. Das Finanzamt meint, daß dieser Grundsatz dazu führen müsse, bei der Gewerbesteuer das Vorliegen von Dauerschulden zu verneinen.

Die Auffassung des Finanzamts trifft nicht zu. Würde bei der Gewerbesteuer eine rechtsfähige Pensionskasse gegeben sein, so würde die Überlassung ihres Vermögens an das Unternehmen grundsätzlich eine Dauerschuld des Unternehmens gegenüber der Pensionskasse begründen. Handelt es sich um eine nichtrechtsfähige Pensionskasse, so ist es gewerbesteuerlich erforderlich, das Vermögen der (nichtrechtsfähigen) Pensionskasse als Dauerschuld zu behandeln. Es ist dabei ohne Bedeutung, wie der Sachverhalt bei einer nichtrechtsfähigen Pensionskasse bürgerlich-rechtlich zu beurteilen ist. Es ist auch ohne Bedeutung, ob bürgerlich-rechtlich in diesen Fällen überhaupt ein Schuldverhältnis begründet werden kann. Die Behandlung des Vermögens als Dauerschuld bei der Gewerbesteuer ist in diesen Fällen zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber rechtsfähigen Pensionskassen erforderlich.

### C. Wehrsteuer

#### 9. Kriegsmusterungsentscheidungen

Die Wehrsteuerpflicht beginnt § 1 Absatz 2 WehrStG gemäß nicht vor Anfang des Kalenderjahrs, das auf die endgültige Entscheidung über die Nicht-Einberufung des Steuerpflichtigen zur Erfüllung der zweijährigen aktiven Dienstpflicht folgt. Endgültige Entscheidungen über die Nicht-Einberufung in diesem Sinn sind § 2 der Ersten WehrStDWD und § 1 der Zweiten WehrStDWD gemäß

die Überweisung zur Ersatzreserve I im Falle der bedingten Tauglichkeit,

der Ausschluß von der Erfüllung der Wehrpflicht wegen dauernder Wehrunwürdigkeit,

die Überweisung zur Ersatzreserve II und III,

die Ausmusterung wegen völliger Untauglichkeit, die Heranziehung zur kurzfristigen Ausbildung,

die Entlassung aus dem aktiven Wehrdienst vor Ableistung einer zweijährigen Dienstzeit.

Diese endgültigen Entscheidungen sind seit Ausbruch des Kriegs überholt. Es gelten jetzt die Wehrmachtersatzbestimmungen bei besonderem Einatz. Es kommen nach diesen Wehrmachtersatzbestimmungen bei besonderem Einatz insbesondere die folgenden Entscheidungen in Betracht:

bei Wehrfähigkeit (f. v., g. v. Feld, g. v. Heimat):  
Ersatzreserve I, Marineersatzreserve I, Luftwaffenersatzreserve I,

bei Wehrunfähigkeit, aber Arbeitsverwendungs-fähigkeit (a. v. Feld, a. v. Heimat):  
Ersatzreserve II, Marineersatzreserve II, Luftwaffenersatzreserve II,

bei Kriegsunbrauchbarkeit (v. a. u.):  
Ausmusterung,

bei Wehrunwürdigkeit:

Ausschluß von der Erfüllung des Wehrdienstes.

Es ergibt sich aus dieser Gegenüberstellung, daß die Entscheidungen gemäß den Wehrmachtersatzbestimmungen bei besonderem Einatz nicht in allen Punkten mit den friedensmäßigen Musterungsentscheidungen übereinstimmen. Sie stimmen ganz überein, soweit es sich um die Überweisung zur Ersatzreserve II (Marineersatzreserve II, Luftwaffenersatzreserve II) und um die Ausmusterung und den Ausschluß von der Erfüllung der Wehrpflicht wegen Wehrunwürdigkeit handelt. In den anderen Fällen fehlt es an einer reiflichen Übereinstimmung.

Ein Finanzamt fragt, welche Bedeutung bei den neu in die Wehrsteuer eintretenden Geburtsjahrgängen den Kriegsmusterungsentscheidungen für den praktischen Vollzug der Wehrsteuer zukommt. Die Frage ist nach den Darlegungen des Finanzamts schon bei der Ausschreibung der Lohnsteuerarten für das Kalenderjahr 1940 auf Grund des Ergebnisses der Personenstandsaufnahme vom 10. Oktober 1939 von Bedeutung gewesen.

Soweit die Entscheidungen, die auf Grund der Wehrmachtersatzbestimmungen bei besonderem Einatz getroffen werden, mit den entsprechenden friedensmäßigen Musterungsentscheidungen ganz übereinstimmen (Überweisung zur Ersatzreserve II, Ausmusterung, Ausschluß von der Erfüllung des Wehrdienstes wegen Wehrunwürdigkeit), sind sie als „endgültige Entscheidungen über die Nichteinberufung anzusehen. Steuerpflichtige, bei denen solche Entscheidungen getroffen sind, sind wehrsteuerpflichtig.

Soweit die Kriegsmusterungsentscheidungen mit den friedensmäßigen Musterungsentscheidungen nicht ganz übereinstimmen, haben sich die Gemeinden und Finanzämter bisher in der Regel auf den Standpunkt gestellt, daß eine endgültige Entscheidung im Sinn von § 2 der Ersten WehrStDV und § 1 der Zweiten WehrStDV nicht gegeben ist. Dieses Verfahren ist nicht zu beanstanden. Es wird durch den Wortlaut der gefeichten Vorschriften gedeckt. Es wird bei den Anweisungen für die Ausschreibung der Lohnsteuerarten 1941 abschließend zu klären sein, welche Kriegsmusterungsentscheidungen, die nicht ganz den endgültigen Entscheidungen im Sinn der Ersten und der Zweiten WehrStDV entsprechen, zu einer Wehrsteuerpflicht führen.

#### 10. Einberufungen Wehrsteuerpflichtiger zum Wehrdienst

Personen, die nach den friedensmäßigen Musterungsentscheidungen, die bei ihnen getroffen sind, wehrsteuerpflichtig sind, sind oft nach Ausbruch des Kriegs zum Wehrdienst einberufen worden. Es ist zweifelhaft geworden, wie diese Steuerpflichtigen nach ihrer Einberufung zu behandeln sind. Es muß hier unterschieden werden zwischen der Zeit, in der sie der Wehrmacht angehören und der Zeit nach ihrer Entlassung aus der Wehrmacht.

a) Solange diese Wehrsteuerpflichtigen zum Wehrdienst einberufen sind, gilt der Erlaß vom 14. Dezember 1939 S 2715 — 286 III. Die Wehrsteuer wird danach von Wehrsteuerpflichtigen, die zum Wehrdienst einberufen worden sind, für die Dauer ihrer Wehrdienstleistung nicht erhoben. Bei wehrsteuerpflichtigen Arbeitneh-

mern, die zum Wehrdienst einberufen worden sind, ist eine Wehrsteuer nicht mehr einzubehalten und abzuführen. Die veranlagten Wehrsteuerpflichtigen haben bis zum Empfang des Wehrsteuerbescheids für das Kalenderjahr 1939 weitere Vorauszahlungen auf die Wehrsteuer nicht mehr zu entrichten.

Es empfiehlt sich, im Vollzug des bezeichneten Erlasses vom 14. Dezember 1939 die Veranlagung von Wehrsteuerpflichtigen zur Wehrsteuer für das Kalenderjahr 1939 vorerst noch zurückzustellen, wenn die Wehrsteuerpflichtigen zum Wehrdienst einberufen sind. Es ist damit zu rechnen, daß für die Wehrsteuerveranlagung für 1939 dieser Wehrsteuerpflichtigen noch besondere Anweisungen des MdF ergehen.

b) Die Wehrsteuerpflicht von Wehrsteuerpflichtigen, die während der Einberufung zum Wehrdienst dem Erlaß vom 14. Dezember 1939 gemäß ruht, lebt grundsätzlich nach der Entlassung des Wehrsteuerpflichtigen aus dem Wehrdienst wieder auf. Die Entlassung aus dem Wehrdienst kann auf verschiedenen Gründen, z. B. auf Verwundung, beruhen. Es empfiehlt sich, solche Wehrsteuerpflichtige, die nach Ausbruch des Kriegs zum Wehrdienst einberufen und dann aus irgendeinem Grund wieder entlassen sind, zunächst noch nicht zur Wehrsteuer heranzuziehen. Es ist beabsichtigt, durch besondere Anweisungen des MdF sicherzustellen, daß jede unbillige Härte in der Heranziehung zur Wehrsteuerpflicht bei solchen Wehrsteuerpflichtigen vermieden wird. Der Erlaß dieser Anordnungen ist abzuwarten. Es ist zweckmäßig, auch nach der Entlassung solcher Wehrsteuerpflichtiger aus dem Wehrdienst zunächst weiter nach dem Erlaß vom 14. Dezember 1939 zu verfahren. Treten solche wehrsteuerpflichtige Arbeitnehmer nach der Entlassung in ein Arbeitsverhältnis, so ist bei ihnen ohne Rücksicht auf die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte eine Wehrsteuer nicht einzubehalten und abzuführen. Solche Wehrsteuerpflichtige haben im Fall der Veranlagung bis auf weiteres keine Vorauszahlungen zu entrichten. Ihre Veranlagung für das Kalenderjahr 1939 — entsprechend den Ausführungen in Buchstabe a — ist zurückzustellen.

Es wird gelegentlich von Wehrsteuerpflichtigen, die nach Ausbruch des Kriegs zur Wehrmacht einberufen worden sind, geltend gemacht, durch diese Einberufung zum Wehrdienst sei ihre Wehrsteuerpflicht rückwirkend endgültig weggefallen. Sie beantragen eine Erstattung der bisher entrichteten Wehrsteuer. Sie wiesen dabei auf die Ausführungen in Abschnitt I 7 der Wehrsteuerrichtlinien hin. Diese Auffassung wäre nur richtig, wenn die Wehrsteuerpflichtigen zur Wehrmacht einberufen werden und zwei Jahre Wehrdienst leisten. Das Wehrsteuergesetz ist auf die Nicht-Erfüllung des zweijährigen Wehrdienstes abgestellt. Die Frage der Erstattung kann deshalb nicht abschließend entschieden werden. Es genügt für die Praxis, wenn vorerst nach den Ausführungen in den vorhergehenden Absätzen verfahren wird.

#### 11. Der Begriff „Wehrdienst“ im Wehrsteuerrecht

Der Begriff „Wehrdienst“ ist für die Praxis der Wehrsteuer von großer Bedeutung. Er ist auch für die Anwendung des bezeichneten Kundenerlasses vom 14. Dezember 1939 von Bedeutung. Als Wehrdienst ist in diesem Zusammenhang anzusehen nicht nur der Dienst bei der Wehrmacht im engeren Sinn, sondern auch der Dienst bei der H-Verfügungsddivision, der H-Totenkopfddivision, der H-Polizeidivision und den H-Sunkerschulen. Es kann wehrsteuerlich darüber hinaus während der Dauer des Kriegs auch der Dienst bei den Ersatzeinheiten der bezeichneten H-Gliederungen, bei den Totenkopfstandarten und bei den anderen Amtsstellen der Waffen-H als Wehrdienst angesehen werden. Der Dienst bei anderen Formationen, z. B. beim Rollgrenzschutz, bei der Sicherheits- und Hilfspolizei, bei der Bahnpolizei, beim Luftschutz und bei der Technischen Nothilfe steht für die Wehrsteuer nicht dem Wehrdienst gleich.

# Inlandsvermögen und beschränkte Steuerpflicht

Von Steueramtman *Stütz*, Berlin, Reichsfinanzministerium

## Inhalt:

1. Einführung,
2. Begriff des Inlandsvermögens,
3. Inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen,
4. Inländisches Grundvermögen,
5. Inländisches Betriebsvermögen,
6. Urheberrechte,
7. Wirtschaftsgüter, die einem inländischen gewerblichen Betrieb überlassen sind,
8. Gesicherte Forderungen und Rechte,
9. Beteiligung als stiller Gesellschafter,
10. Wirtschaftsgüter, die von der Vermögensteuer befreit sind,
11. Wert des Inlandsvermögens,
12. Beschränkte Vermögensteuerpflicht,
13. Ausländische Inhaber und leitende Angestellte inländischer Unternehmen,
14. Doppelbesteuerungsabkommen,
15. Zustellungsvertreter,
16. Zuständiges Finanzamt und Reichssteuer.

## 1. Einführung

Die meisten Steuerpflichtigen, mit denen sich das Finanzamt bei der Vermögensteuerveranlagung zu befassen hat, haben ihr gesamtes Vermögen (Gesamtvermögen) zu versteuern. Sie unterliegen ohne Beschränkung mit ihrem inländischen und mit ihrem ausländischen Vermögen der Besteuerung. Das sind die unbeschränkt Steuerpflichtigen. Es gibt aber auch Steuerpflichtige, deren Vermögensteuerpflicht auf gewisse inländische Vermögensteile (das Inlandsvermögen) beschränkt ist. Das sind die beschränkt Steuerpflichtigen. Die folgende Abhandlung befaßt sich mit dieser besonderen Gruppe von Steuerpflichtigen und mit dem Inlandsvermögen, mit dem sie zu besteuern sind.

Die Vorschriften über die beschränkte Vermögensteuerpflicht und über das Inlandsvermögen sind nicht in dem gleichen Gesetz enthalten. Das Vermögensteuergesetz bestimmt im § 2, wer beschränkt vermögensteuerpflichtig ist, und daß sich die beschränkte Vermögensteuerpflicht nur auf das Inlandsvermögen erstreckt. Die Fragen, was zum Inlandsvermögen gehört und wie es zu bewerten ist, beantwortet das Reichsbewertungsgesetz. Es ist aus der Tatsache, daß die Vorschriften über das Inlandsvermögen im Reichsbewertungsgesetz (§ 77) getroffen sind, nicht zu schließen, daß diese Vorschriften nicht nur für die Vermögensteuer, sondern auch für andere Steuern gelten. Sie gelten ausschließlich für die Vermögensteuer (Hinweis auf § 18 ABewG). Es empfiehlt sich, für die Praxis die Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes über das Inlandsvermögen (§ 77) so zu betrachten, als ob sie ein Teil des Vermögensteuergesetzes wären.

## 2. Begriff des Inlandsvermögens

Inlandsvermögen ist nicht gleichbedeutend mit dem im Inland befindlichen Vermögen. Ein Wirtschaftsgut muß zwei Voraussetzungen erfüllen, damit es als Inlandsvermögen behandelt werden kann. Es muß

- a) einem beschränkt Steuerpflichtigen im Sinn des Vermögensteuergesetzes zuzurechnen sein (§ 11 StAnpG);
- b) unter das im § 77 Absatz 2 ABewG in sieben Ziffern aufgeführte Vermögen fallen.

### Beispiel:

Der Alleininhaber eines inländischen gewerblichen Betriebs, der im Ausland wohnt, ist unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er die Voraussetzungen des § 14 Absatz 3 StAnpG erfüllt (Hinweis auf Abschnitt 13). Der inländische gewerbliche Betrieb ist nicht Inlandsvermögen, weil er keinem beschränkt Steuerpflichtigen zuzurechnen ist.

Die Aufzählung der zum Inlandsvermögen gehörigen Gruppen von Wirtschaftsgütern im § 77 Absatz 2 ABewG ist erschöpfend. Wirtschaftsgüter, die nicht in eine der sieben Gruppen eingegliedert werden können, gehören nicht zum Inlandsvermögen. Zum Inlandsvermögen gehören außerdem nur solche Wirtschaftsgüter, die auch bei unbeschränkter Steuerpflicht dem steuerpflichtigen Vermögen zuzurechnen wären. Hinweis auf das RStU-Urteil vom 24. November 1938, RStU 1939 S. 121.

Als Inland im Sinn des Reichsbewertungsgesetzes und des Vermögensteuergesetzes sind

die Teile des Großdeutschen Reichs anzusehen, in denen diese Gesetze gelten. Das sind das Altreich, die Reichsgaue der Ostmark, die sudetendeutschen Gebiete, das Memelland und Danzig. Die Gesetze gelten nicht im Protoktorat Böhmen und Mähren, in den eingegliederten Ostgebieten — außer Danzig — und in den Gebieten von Eupen, Malmédy und Moresnet. Vermögen in den Gebieten, in denen die bezeichneten Gesetze nicht gelten, kann nicht als Inlandsvermögen behandelt werden. Das Generalgouvernement Polen ist kein Bestandteil des Großdeutschen Reichs. Es gehört nicht zum Inland.

## 3. Inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen

Begriff und Umfang des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ergeben sich aus dem Ersten Abschnitt „Einheitsbewertung“ des Zweiten Teils des Reichsbewertungsgesetzes.

Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb (§§ 29, 45, 47, 48 und 49 ABewG) gehört nur insoweit zum Inlandsvermögen, als er sich auf das Inland erstreckt. Erstreckt er sich sowohl auf Inland als auch auf Ausland, so ist nur der inländische Teil Inlandsvermögen.

Betriebsmittel, die der Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs dienen, sind § 30 Absatz 2 ABewG gemäß auch dann in den Betrieb einzubeziehen, wenn sie nicht dem Eigentümer des Grund und Bodens gehören. Ist ein beschränkt Steuerpflichtiger Eigentümer des Grund und Bodens, so gehört nur sein Anteil am Gesamtwert des Betriebs zum Inlandsvermögen.

### Beispiel:

Ein beschränkt Steuerpflichtiger hat sein landwirtschaftliches Anwesen im Inland ohne Inventar verpachtet. Das Inventar gehört dem Pächter. Es ist zunächst der Einheitswert des ganzen Betriebs einschließlich des Inventars festzustellen. Alsdann ist der Anteil, der auf den Betrieb ohne das Inventar entfällt, zu ermitteln. Dieser anteilige Wert, der als Einheitswert gilt, gehört zum Inlandsvermögen des Steuerpflichtigen.

## 4. Inländisches Grundvermögen

Begriff und Umfang des Grundvermögens ergeben sich aus dem Ersten Abschnitt des Zweiten Teils des Reichsbewertungsgesetzes über die Einheitsbewertung.

Ein Grundstück (§ 50 Absatz 1 ABewG) gehört nur insoweit zum Inlandsvermögen, als es sich auf das Inland erstreckt. Es wird selten sein, daß sich ein bebautes oder ein unbebautes Grundstück sowohl auf Inland als auch auf Ausland erstreckt. Es gehört in einem solchen Fall nur der inländische Teil zum Inlandsvermögen.

Auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, gilt als Grundstück. Ein solches Gebäude in der Hand eines beschränkt Steuerpflichtigen ist Inlandsvermögen.

## 5. Inländisches Betriebsvermögen

Als inländisches Betriebsvermögen gilt das Vermögen, das einem im Inland betriebenen Gewerbe dient. Es muß für das Gewerbe im Inland eine Be-

triebstätte unterhalten werden oder ein ständiger Vertreter bestellt sein.

a) Umfang des inländischen gewerblichen Betriebs

Die Vorschriften, die in dem Ersten Abschnitt des Zweiten Teils des Reichsbewertungsgesetzes die Einheitsbewertung betreffend über Begriff und Umfang des Betriebsvermögens getroffen sind, gelten auch für das inländische Betriebsvermögen, soweit nicht besondere Ausnahmen gemacht sind.

Die wichtigste Ausnahme ist im § 56 ABewG enthalten. Alle Wirtschaftsgüter der inländischen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im § 56 Absatz 1 ABewG bezeichnet sind, bilden einen gewerblichen Betrieb. Diese Körperschaften können Betriebsvermögen haben, ohne daß sie ein Gewerbe betreiben. Das kommt für die beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften usw. nicht in Betracht. Zu ihrem inländischen Betriebsvermögen gehören nur die Wirtschaftsgüter, die einem im Inland betriebenen Gewerbe dienen (§ 56 Absatz 2 ABewG). Diese Körperschaften können auch inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen usw. haben.

Beispiel:

Eine Aktiengesellschaft, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz hat, besitzt im Inland ein Weingut. Sie betreibt im Inland kein Gewerbe, dem das Weingut dienen könnte. Das Weingut ist inländisches Land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

Das Weingut wäre in der Hand einer inländischen Aktiengesellschaft Betriebsvermögen.

Der gewerbliche Betrieb umfaßt die ihm dienenden Wirtschaftsgüter nur insoweit, als sie dem Betriebsinhaber gehören (§ 54 Absatz 1 ABewG).

Der Anteil eines beschränkt Steuerpflichtigen an einer inländischen Offenen Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder ähnlichen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, ist inländisches Betriebsvermögen (§ 67 Ziffer 3 Satz 2 ABewG).

Die Ausübung eines freien Berufs steht dem Betrieb eines Gewerbes im Sinn des Reichsbewertungsgesetzes gleich.

Beispiel:

Ein Arzt, der im Ausland wohnt, übt seine Praxis auch im Inland aus. Er unterhält im Inland ein Sprechzimmer. Die Sprechzimmereinrichtung und die Umkleekabinen bei seinen inländischen Patienten gehören zum inländischen Betriebsvermögen.

Inländische Betriebsgrundstücke eines beschränkt Steuerpflichtigen sind inländisches Betriebsvermögen.

Die Wirtschaftsgüter, die nach den Vorschriften des Vermögensteuergesetzes oder anderer Gesetze von der Vermögensteuer befreit sind, gehören nicht zum inländischen Betriebsvermögen (§ 59 Ziffer 1 ABewG). Hinweis auf Abschnitt 10. Auch die Wirtschaftsgüter, die nach § 67 Ziffer 5 Sätze 2 bis 4 ABewG nicht zum sonstigen Vermögen gehören, gehören nicht zum inländischen Betriebsvermögen (§ 59 Ziffer 2 ABewG). Es handelt sich hier um Urheberrechte an Werken der bildenden Kunst, des Schrifttums und der Tonkunst, um diese Werke selbst und um nicht geschützte Erfindungen.

Das Vermögen, das einem im Inland betriebenen Gewerbe dient, braucht sich nicht im Inland zu befinden. Vermögen, das sich im Ausland befindet, kann auch einem inländischen Gewerbebetrieb dienen und deshalb zum inländischen Betriebsvermögen gehören.

Beispiel:

Ein ausländisches Fabrikationsunternehmen unterhält im Inland eine umfangreiche Verkaufsorganisation mit nur geringen Vermögenswerten. Inländisches Betriebsvermögen ist in diesem

Fall nicht nur das geringe Vermögen, das sich tatsächlich im Inland befindet, sondern der Anteil am Gesamtvermögen des ausländischen Unternehmens, der dem Umfang und der wirtschaftlichen Bedeutung des inländischen Geschäftszweigs im Verhältnis zum Gesamtbetrieb des Unternehmens entspricht. Dieser Anteil ist nach dem Verhältnis der Umsätze zu ermitteln. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 19. April 1934, RStBl 1934 S. 738.

Wird im Inland auch Fabrikation betrieben, so kann der Anteil nach dem Verhältnis der verarbeiteten Rohstoffmengen ermittelt werden. Der Reichsfinanzhof hat bei ausländischen Versicherungsunternehmen gegebenenfalls die Prämieinnahmen als geeigneten Maßstab für die Ermittlung des inländischen Betriebsvermögens anerkannt. Hinweis auf RFG-Urteile vom 16. Oktober 1930, RStBl 1931 S. 793, und vom 4. Dezember 1930, RStBl 1931 S. 187.

b) Betriebstätte

Der Begriff Betriebstätte ist im § 16 StAnpG für die Steuergesetze einheitlich geregelt. Hinweis auf die Ausführungen von Staatssekretär Reinhardt in DStZ 1936 S. 245 u. f.

Jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient, ist eine Betriebstätte. § 16 StAnpG zählt als Beispiele auf: die Stätte der Geschäftsleitung, Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schiffsfahrtsgeellschaften), Kontore und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer (Mitunternehmer) oder seinem ständigen Vertreter (z. B. einem Prokuristen) zur Ausübung des Gewerbes dienen. Auch Bauausführungen, deren Dauer zwölf Monate überfliegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird, gelten als Betriebstätte.

Die Betriebstätte braucht nicht betriebszeigend zu sein. Der Geschäftsraum eines inländischen Vertreters kann z. B. auch dann Betriebstätte der ausländischen Gesellschaft sein, wenn das Eigentum oder das Nutzungrecht am Geschäftsraum nicht der Gesellschaft, sondern dem Vertreter zusteht. Hinweis auf RFG-Urteil vom 19. Dezember 1939, RStBl 1940 S. 25.

Die Rechtsform, die für ein inländisches Unternehmen gewählt ist, ist grundsätzlich auch steuerlich maßgebend.

Beispiel:

Ein ausländisches Unternehmen unterhält im Inland eine Fabrik, die in die Form einer GmbH gekleidet ist. Die GmbH ist grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig.

Die inländische, rechtlich selbständige Tochtergesellschaft kann jedoch als Betriebstätte (Zweigniederlassung) der ausländischen Muttergesellschaft zu behandeln sein, wenn zwischen beiden Gesellschaften besonders enge Bindungen und Vereinbarungen bestehen. Das Vermögen der inländischen Gesellschaft ist in diesem Fall inländisches Betriebsvermögen der ausländischen Obergesellschaft. Hinweis auf RFG-Urteil vom 10. September 1936, RStBl 1936 S. 1161.

Der Begriff der Betriebstätte ist in einigen Doppelbesteuerungsverträgen anders abgegrenzt als im § 16 StAnpG. In diesen Fällen ist der Doppelbesteuerungsvertrag maßgebend. Hinweis auf Abschnitt 14.

c) Ständiger Vertreter

Der Begriff des ständigen Vertreters ist für das Steuerrecht einheitlich. Der Begriff ist auch im § 16 Absatz 2 Ziffer 2 AO gebraucht. Er ist nicht im bürgerlich-rechtlichen, sondern im betriebswirtschaftlichen Sinn (im Sinn des kaufmännischen Sprachgebrauchs) zu verstehen. Ein ständiger Vertreter eines Gewerbetreibenden ist eine Person, die als Mittelperson anderen gegenüber für das Unternehmen tätig wird. Der Vertreter muß dabei an die geschäftlichen Weisungen des Unternehmers gebunden sein, d. h. in einem persönlichen Abhängigkeitsverhältnis zu ihm stehen. Es ist nicht erforderlich, daß das Abhängigkeitsverhältnis

auch nach außen hin in Erscheinung tritt. Ständiger Vertreter kann nicht nur ein selbstständiger Angestellter des Gewerbetreibenden, sondern auch ein selbstständiger Kaufmann (Handlungsagent, Handelsmakler, Kommissionär, Spediteur, Lagerhalter usw.) sein. Es können natürliche und nichtnatürliche Personen (Gesellschaften usw.) in Betracht kommen. Es brauchen keine Rechtsgeschäfte abgeschlossen zu werden. Es genügt, wenn der Abschluß von Rechtsgeschäften (z. B. Kaufverträgen) vorbereitet oder vermittelt wird. Der Ausdruck „ständiger“ Vertreter zeigt an, daß die Tätigkeit von einer gewissen Dauer (nachhaltig) sein muß. Einmalige oder gelegentliche Betätigung genügt nicht. Die gelegentliche Entsendung von Reisenden kann nicht als ständige Vertretung angesehen werden (MfS-Urteil vom 29. Juni 1934. MStBl 1934 S. 1125).

Die Vermögensteuer-Nichtlinien (VStN) bringen im Abschnitt 51 erstmals eine Vergünstigung für ausländische Unternehmen, die nur wegen des Vorhandenseins eines ständigen Vertreters im Inland mit ihrem inländischen Betriebsvermögen beschränkt steuerpflichtig werden. Die Vermögensteuer-Veranlagung und die Aufbringungsveranlagung solcher Firmen sind bezüglich des inländischen Betriebsvermögens auf Antrag auszusetzen, wenn der ständige Vertreter als Großhändler, Handlungsagent oder Kommissionär im Deutschen Handelsregister eingetragen ist. Ist der ständige Vertreter jedoch Angestellter der ausländischen Firma oder ist die Firma schon bisher zur Vermögensteuer herangezogen worden, so ist die Veranlagung nicht auszusetzen. Die Veranlagung ist ebenfalls nicht auszusetzen, wenn eine Betriebsstätte vorhanden ist. Eine entsprechende Regelung besteht für die Einkommensteuer und für die Körperschaftsteuer schon seit längerer Zeit (sog. genannte „Bremserlässe“ u. Abschn. 2 EStR 1939). Es ist nicht erforderlich, daß der ständige Vertreter deutscher Kaufmann ist. Die Vergünstigung ist nicht nur im Interesse der deutschen Kaufleute getroffen worden, die als ständige Vertreter ausländischer Firmen tätig sind. Es waren auch noch andere Erwägungen maßgebend.

Die Veranlagung ist nur hinsichtlich des inländischen Betriebsvermögens auszusetzen. Wirtschaftsgüter, die schon aus anderen Gründen zum Inlandsvermögen gehören, sind zur Vermögensteuer heranzuziehen. Das gilt insbesondere für inländischen Grundbesitz, für Rechte an Erfindungen, die im Inland geschützt sind, und für Forderungen, die durch inländischen Grundbesitz gesichert sind.

#### Beispiel:

Ein Tabakgroßhändler in Brasilien bedient sich ständig eines Hamburger Kommissionärs, der im Deutschen Handelsregister eingetragen ist, zur Entgegennahme der Bestellungen usw. seiner deutschen Kundschaft. Ein Warenlager wird beim Kommissionär nicht unterhalten. Der Brasilianer hat stets erhebliche Nutzenstände für gelieferten Tabak im Inland. Er hat sich von einem Kunden zur Sicherung seiner längst fälligen Forderungen eine Hypothek auf dessen inländischem Grundstück eintragen lassen. Die Vermögensteuer-Veranlagung ist hinsichtlich des inländischen Betriebsvermögens auszusetzen. Die Hypothek ist zur Vermögensteuer heranzuziehen. Ein Konsignationslager des Brasilianers beim Kommissionär würde als Betriebsstätte die Veranlagung des inländischen Betriebsvermögens zur Folge haben.

Die Doppelbesteuerungsverträge mit ausländischen Staaten treffen meist eine besondere Regelung für Gewerbebetriebe, die im Inland keine Betriebsstätte, aber einen ständigen Vertreter unterhalten. Das zwischenstaatliche Steuerrecht geht dem Deutschen Steuerrecht vor. Die Doppelbesteuerungsabkommen sind in diesen Fällen maßgebend.

#### 6. Urheberrechte

Urheberrechte gehören zum Inlandsvermögen, wenn sie

- in ein inländisches Buch oder Register eingetragen sind und
- gewerblich genutzt sind.

#### Beispiele:

Patente, Gebrauchsmuster, Warenzeichen

Die Urheberrechte an Werken der bildenden Kunst, des Schrifttums und der Tonkunst gehören jedoch in keinem Fall zum Inlandsvermögen.

Die Urheberrechte, die einem inländischen gewerblichen Betrieb des Berechtigten selbst dienen, sind nach Ziffer 3 des § 77 Absatz 2 ABewG als inländisches Betriebsvermögen Inlandsvermögen. Es fallen unter die Ziffer 4 des § 77 Absatz 2 nur solche im Inland geschützten Urheberrechte, die einem anderen zur gewerblichen Ausnutzung überlassen sind. Ob das Recht im Inland oder im Ausland genutzt wird, ist dabei ohne Bedeutung. Es werden aber praktisch nur die einem inländischen Gewerbebetrieb überlassenen Urheberrechte erfasst werden können, weil oft nicht festgestellt werden kann, ob ein im Inland geschütztes Patent von einem Gewerbebetrieb im Ausland ausgenutzt wird.

Die meisten Doppelbesteuerungsverträge haben die Besteuerung der geschützten Urheberrechte besonders geregelt. Es ist dann diese Regelung maßgebend.

#### 7. Wirtschaftsgüter, die einem inländischen gewerblichen Betrieb überlassen sind

Es rechnen zum Inlandsvermögen auch Wirtschaftsgüter, die ein beschränkt Steuerpflichtiger einem inländischen gewerblichen Betrieb, an dem er nicht beteiligt ist, überlassen hat. Es kommen Maschinen und sonstige Betriebsvorrichtungen, Gewerbeberechtigungen (z. B. eine Apothekenerberechtigung), nur im Ausland geschützte Urheberrechte, Geheimverfahren usw. in Betracht. Im Inland geschützte Urheberrechte gehören bereits nach § 77 Absatz 2 Ziffer 4 ABewG zum Inlandsvermögen. Nicht geschützte Erfindungen gehören zum Inlandsvermögen, wenn sie einem inländischen gewerblichen Betrieb gegen die Verpflichtung zur einmaligen oder wiederholten Zahlung fester Beträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Ausnutzung überlassen sind (Hinweis auf § 67 Ziffer 5 Schlußsatz ABewG). Inländischer Grundbesitz, der einem fremden inländischen gewerblichen Betrieb überlassen ist, fällt unter Ziffer 1 oder 2 des § 77 Absatz 2 ABewG.

Es kommt auf die Form der Überlassung nicht an. Es wird zwar meist Vermietung oder Verpachtung in Betracht kommen. Die Leihe ist jedoch auch zu erwähnen.

Abweichende Vereinbarungen in Doppelbesteuerungsverträgen sind zu beachten.

#### 8. Gesicherte Forderungen oder Rechte

Hypotheken, Grundschulden, Rentenschulden und andere Forderungen oder Rechte, die durch inländischen Grundbesitz, durch inländische grundstücksgleiche Rechte oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert sind, rechnen zum Inlandsvermögen (§ 77 Absatz 2 Ziffer 6 ABewG). Die Forderungen sind in der Regel auf Zahlung eines Kapitals gerichtet (Geldforderungen). Es können aber auch Ansprüche auf Lieferungen in Betracht kommen.

Voraussetzung ist, daß es sich um Forderungen oder Rechte handelt, die zum Betriebsvermögen oder zum sonstigen Vermögen im Sinn des Reichsbewertungsgesetzes gehören (Hinweis auf das MfS-Urteil vom 23. April 1936, MStBl 1936 S. 618). Rechte auf Nießbrauch, auf Renten und auf andere wiederkehrende Leistungen gehören dementsprechend nur zum Inlandsvermögen, wenn sie dem Berechtigten auf Lebenszeit oder auf die Lebenszeit einer anderen Person, auf unbestimmte Zeit oder auf die Dauer von mindestens zehn Jahren zustehen (Hinweis auf § 67 Ziffer 4 ABewG).

Eine Forderung oder ein Recht ist unmittelbar durch Grundbesitz z. B. dann gesichert, wenn der Gläubiger (Berechtigte) bei Verwertung des Grundbesitzes unmittelbar aus dem Grundstückserlös Befriedigung verlangen kann. Das ist der Fall, wenn für

die Forderung eine Hypothek eingetragen ist. Eine Forderung oder ein Recht ist mittelbar durch Grundbesitz z. B. dann gesichert, wenn eine Hypothek oder eine Grundschuld zugunsten des Gläubigers (Berechtigten) verpfändet oder treuhänderisch übertragen ist. Es ist nicht erforderlich, daß die gesicherte Forderung gegen einen Inländer gerichtet ist.

**Beispiel:**

Das ausländische Unternehmen A hat den Kaufpreis für Waren, die es bei der ausländischen Firma B bestellt hat, vorausbezahlt. Die Firma B verpfändet dem Unternehmer A eine Grundschuld, die auf einem im Inland gelegenen Grundstück eingetragen ist. Der Anspruch des A auf Lieferung der Waren ist durch inländischen Grundbesitz mittelbar gesichert. Er gehört deshalb zum Inlandsvermögen, wenn er auch nicht gegen einen Inländer gerichtet ist.

Anteile an einer inländischen GmbH gehören auch dann nicht zum Inlandsvermögen, wenn das Vermögen der GmbH ausschließlich oder im wesentlichen aus inländischem Grundbesitz besteht (RG-Urteil vom 1. Oktober 1936, RStBl 1936 S. 1209).

Anleihen und Forderungen, über die Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, sind vom Gesetz ausdrücklich von der Zugehörigkeit zum Inlandsvermögen ausgenommen, auch wenn sie unmittelbar oder mittelbar durch inländischen Grundbesitz gesichert sind. Pfandbriefe einer Deutschen Hypothekbank gehören deshalb nicht zum Inlandsvermögen.

Forderungen und Rechte, die nach der Vorschrift des § 77 Absatz 2 Ziffer 6 ABewG zum Inlandsvermögen gehören, sind durch Erlass vom 26. Juni 1937 (RStBl 1937 S. 754) in bestimmtem Umfang von der beschränkten Steuerpflicht freigestellt worden, wenn sie unter eines der seit 1932 abgeschlossenen Deutschen Kreditabkommen (Stillhalteabkommen) fallen. Diese Anordnung bleibt Abschnitt 52 BStR gemäß auch weiterhin aufrechterhalten. Es wird den Finanzämtern im einzelnen Fall oft nicht möglich sein, zu entscheiden, ob die Wirtschaftsgüter unter eines der Kreditabkommen fallen. In allen Zweifelsfällen haben die Finanzämter die Reichsbank, Abteilung für Auslandsschulden, Berlin SW 111, um Auskunft zu ersuchen.

Die genauen Einzelheiten sind aus den Erlassen vom 7. Juni 1932, Abschnitt IV (RStBl 1932 S. 563), und vom 26. Juni 1937 (RStBl 1937 S. 754) zu ersehen.

**9. Beteiligung als stiller Gesellschafter**

Forderungen eines beschränkt Steuerpflichtigen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter gehören zum Inlandsvermögen, wenn es sich um die Beteiligung an einem inländischen Unternehmen handelt, d. h. der Schuldner muß Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland haben. Der stille Gesellschafter ist mit einer Kapitaleinlage und am Gewinn — gegebenenfalls am Verlust — des Unternehmens beteiligt.

Die Abgrenzung zwischen stiller Gesellschaft und Darlehen ist oft nicht einfach. Sie ist bei beschränkt Steuerpflichtigen von Bedeutung, weil ein Darlehen, das nicht durch inländischen Grundbesitz gesichert ist, nicht zum Inlandsvermögen rechnet. Der echte Darlehensgeber begnügt sich mit einer fest bestimmten Verzinsung, die er in der Regel nicht im Geschäft stehen läßt. Der stille Gesellschafter hat Anspruch auf Gewinnausschüttung und auf Zahlung der Forderung, die sich bei der Auseinandersetzung ergibt. Hinweis auf das RG-Urteil vom 25. Januar 1940, RStBl 1940 S. 539. Ist auch Beteiligung an dem Gewinn vereinbart, der bei der Veräußerung der Anlagewerte entsteht, so liegt Mitunternehmerhaft vor.

**10. Wirtschaftsgüter, die von der Vermögensteuer befreit sind**

Wirtschaftsgüter, die nach den Vorschriften des Vermögensteuergesetzes oder anderer Gesetze von der Vermögensteuer befreit sind, gehören nicht zum Inlandsvermögen (§ 77 Absatz 3 in Verbindung mit

§ 73 Absatz 2 ABewG). Diese Vorschrift gilt auch für das inländische Betriebsvermögen (Hinweis auf § 59 Ziffer 1 ABewG).

Das Vermögensteuergesetz selbst gewährt beschränkt Steuerpflichtigen keine Befreiung (§ 3 Absatz 2 BStG). Das Steueranpassungsgesetz sieht im § 9 Befreiung von der Vermögensteuer insoweit vor, als nach allgemeinen völkerrechtlichen Grundsätzen oder nach besonderen Vereinbarungen mit anderen Staaten Anspruch auf Befreiung besteht. Derartige besondere Vereinbarungen sind hauptsächlich in den Doppelbesteuerungsabkommen getroffen.

Die Reichsbahnanleihe 1931 ist nach § 14 der Zweiten Steueramnestieverordnung vom 19. September 1931 von der Vermögensteuer befreit.

Ein Eigenheim ist von der Vermögensteuer befreit, wenn es die Voraussetzungen des § 5 der VB vom 26. Oktober 1933 (RGBl I S. 773) erfüllt. Eine der Voraussetzungen ist, daß der Eigentümer das Haus mindestens zur Hälfte selbst bewohnt. Ein beschränkt Steuerpflichtiger kann ein solches Eigenheim nicht besitzen. Er würde dadurch einen Wohnsitz im Inland begründen und somit unbeschränkt steuerpflichtig sein. Ein steuerbefreites Eigenheim kann deshalb niemals zum Inlandsvermögen gehören.

**11. Wert des Inlandsvermögens**

Der Wert, der für das Inlandsvermögen ermittelt wird, ist kein Einheitswert. Der Wert wird bei der Veranlagung des beschränkt Steuerpflichtigen zur Vermögensteuer ermittelt. Er wird deshalb nicht im ganzen festgestellt. Es werden die Werte der zum Inlandsvermögen gehörigen Wirtschaftsgüter zusammengezählt. Die Summe ist das Rohvermögen. Davon werden die Schulden und die sonstigen abzugsfähigen Lasten abgezogen. Das danach verbleibende Reinermögen ist das Inlandsvermögen.

Wirtschaftsgüter, für die ein Einheitswert festzustellen ist, sind mit den festgestellten Einheitswerten anzusetzen (§ 77 Absatz 3 und § 74 Absatz 3 ABewG). Einheitswerte sind festzustellen für die inländischen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, für die inländischen Grundstücke, für die inländischen gewerblichen Betriebe, für die inländischen Betriebsgrundstücke und für die inländischen Gewerbeberechtigungen. Die Einheitswerte der Betriebsgrundstücke sind bei Ermittlung des Rohvermögens nicht besonders anzusetzen. Sie sind im Einheitswert des gewerblichen Betriebs enthalten. Das trifft auch auf Gewerbeberechtigungen zu, die zu einem gewerblichen Betrieb des beschränkt Steuerpflichtigen gehören. Ist eine Gewerbeberechtigung einem fremden gewerblichen Betrieb überlassen, so ist der Einheitswert besonders anzusetzen (§ 77 Absatz 2 Ziffer 5 ABewG). Gewerbeberechtigungen, die weder einem eigenen noch einem fremden Betrieb dienen, gehören nicht zum Inlandsvermögen.

Die Wirtschaftsgüter des Inlandsvermögens, für die ein Einheitswert nicht festzustellen ist, sind nach den Vorschriften des Ersten Teils des Reichsbewertungsgesetzes, d. h. mit dem gemeinen Wert, anzusetzen.

Die Art der vom Rohvermögen abzugsfähigen Schulden und Lasten ergibt sich aus § 74 ABewG (§ 77 Absatz 3). Sie ist somit dieselbe wie beim Gesamtvermögen. Die Vorschrift des § 74 ABewG ist jedoch für das Inlandsvermögen hinsichtlich des Umfangs der abzugsfähigen Schulden und Lasten eingeschränkt worden. Abzugsfähig sind nur diejenigen Schulden und Lasten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Inlandsvermögen stehen. Dieser Grundsatz ergibt sich für das inländische Betriebsvermögen bereits aus § 62 Absatz 1 ABewG. Die Vorschrift gilt auch für Steuerschulden. Ihr Abzug ist im § 53a ABewG besonders geregelt.

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Schuld und Wirtschaftsgut liegt vor, wenn die Ent-

stehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die das belastete Wirtschaftsgut betreffen. Hinweis auf die Abschnitte 17 und 18 BStM.

Beispiele:

A. Ein Ausländer, der in Budapest wohnt, hat in Wien ein Grundstück für 100 000 RM erworben. Der Kaufpreis wurde durch Übernahme einer auf dem Grundstück ruhenden Hypothek in Höhe von 20 000 RM und durch Barzahlung von 80 000 RM beglichen. Die Hypothek steht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Grundstück und ist bei Ermittlung des Inlandsvermögens abzugsfähig.

B. Derselbe Steuerpflichtige erwirbt nach einiger Zeit für seinen Schwiegerjohn in Wien ein Geschäft. Er beschafft sich die Mittel dazu durch Aufnahme eines Darlehens, zu dessen Sicherung er eine Hypothek auf dem Wiener Grundstück eintragen läßt. Diese Hypothek steht nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Grundstück und ist nicht abzugsfähig.

Abschnitt 53 BStM betont, daß ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Schulden und inländischen Hypothekenforderungen nur anzunehmen ist, wenn das Geld besonders zu dem Zweck beschafft worden ist, um die Hypotheken zu begeben. Es sind an den Nachweis dieses Zusammenhangs strenge Anforderungen zu stellen, um ungerechtfertigte Steuervorteile zu verhindern. Der RStB hat im Urteil vom 9. Januar 1936, RStM 1936 S. 428, den Standpunkt vertreten, daß zwischen den Hypotheken, die von einer ausländischen Hypothekenbank nach Deutschland ausgeliehen worden sind, und den Schulden, die die Bank durch Ausgabe von Pfandbriefen im Ausland für die inländische Hypothekenbegebung eingegangen ist, ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Es muß dabei nachgewiesen werden, daß die Mittel, die durch die Ausgabe der Pfandbriefe beschafft worden sind, zum Erwerb der inländischen Hypotheken verwendet worden sind. Der Nachweis des Zusammenhangs für jede einzelne Hypothek wird dabei nicht als erforderlich bezeichnet.

## 12. Beschränkte Vermögensteuerpflicht

Beschränkt vermögensteuerpflichtig sind

- a) natürliche Personen, die Inlandsvermögen besitzen, aber im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben;
- b) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die Inlandsvermögen besitzen, aber im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben.

Die Staatsangehörigkeit ist für die Frage der beschränkten Steuerpflicht ohne Bedeutung. Ein deutscher Reichsangehöriger, der im Inland keinen Wohnsitz und auch keinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist mit dem Inlandsvermögen beschränkt steuerpflichtig.

Die beschränkte Vermögensteuerpflicht kann alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen umfassen, die Sitz und Geschäftsleitung nicht im Inland haben. Sie greift in dieser Beziehung weiter als die unbeschränkte Steuerpflicht. Es sind von den Körperschaften des öffentlichen Rechts nur die Kreditanstalten unbeschränkt vermögensteuerpflichtig. Es können dagegen alle Körperschaften des öffentlichen Rechts beschränkt vermögensteuerpflichtig sein (ausländische Staaten, Gemeinden usw.). Auch die ausländischen Personengesellschaften (wie Offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften des bürgerlichen Rechts usw.) können nach § 2 BStG selbst beschränkt vermögensteuerpflichtig sein, im Gegensatz zur inländischen Personengesellschaft, die nicht selbst vermögensteuerpflichtig ist. Ist an der beschränkt steuerpflichtigen Personengesellschaft ein unbeschränkt steuerpflichtiger Gesellschafter beteiligt, so würde an sich dessen Anteil am Inlandsvermögen doppelt besteuert werden. Das Gesetz sieht hier keine Regelung vor. Es wird entsprechend der Regelung, die für die Aufbringungsumlage im Abschnitt 73 BStM getroffen ist, von dem Anteil

des Gesellschafters am gesamten Vermögen der Gesellschaft sein Anteil am Inlandsvermögen, mit dem die Gesellschaft selbst vermögensteuerpflichtig ist, abzuziehen sein.

Die Begriffe Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Geschäftsleitung und Sitz sind für das Steuerrecht einheitlich in den §§ 13 bis 15 StAnpG geregelt. Der RStB hat sich in vielen Urteilen mit diesen Begriffen befaßt. Es ist im Rahmen dieses Aufsatzes nicht möglich, darauf einzugehen.

Es ist noch kurz darauf hinzuweisen, daß verschiedene Vorschriften des Vermögensteuergesetzes für die beschränkt Steuerpflichtigen nicht gelten. Das sind insbesondere die Vorschriften über die Befreiungen (§ 3 BStG), über die Freibeträge (§ 5 BStG), über die Mindestbesteuerung und die Bestimmungsgrenze bei Körperschaften (§ 6 BStG), über die Haushaltsbesteuerung (§ 11 BStG) und über die Steuerverteilung im Innenverhältnis (§ 20 BStG).

Es sind für beschränkt Vermögensteuerpflichtige Steuerbeträge unter 10 RM nicht festzusetzen. Das bedeutet, daß Inlandsvermögen bis zu 1500 RM im Hinblick auf die Abrundungsbestimmungen (§ 4 Absatz 2 BStG) nicht zur Steuer herangezogen werden. Hinweis auf Abschnitt 59 BStM.

Beschränkt Vermögensteuerpflichtige, die inländisches Betriebsvermögen besitzen, sind beschränkt aufbringungsspflichtig, wenn das inländische Betriebsvermögen die Besteuerungsgrenze von 500 000 RM übersteigt (§§ 2, 4 und 9 AufbrB). Die Fälle, in denen ein unbeschränkt aufbringungspflichtiger Gesellschafter an einer beschränkt aufbringungspflichtigen Personengesellschaft beteiligt ist, sind im Abschnitt 73 BStM geregelt.

## 13. Ausländische Inhaber und leitende Angestellte inländischer Unternehmen

Die Inhaber und die leitenden Angestellten eines inländischen Unternehmens werden, auch wenn sie sich nicht im Inland aufhalten, im Sinn der Steuergesetze wie unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt. Sie werden wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt an dem Ort haben, an dem sich die Geschäftsleitung oder der Sitz des inländischen Unternehmens befindet. Das gleiche gilt für Mitglieder des Aufsichtsrats oder des Verwaltungsrats eines inländischen Unternehmens, wenn sie sich an der Geschäftsführung des inländischen Unternehmens wesentlich beteiligen, zum Beispiel dadurch, daß sie Geschäfte eines Vorstandsmitglieds führen. Hinweis auf § 41 Absatz 3 StAnpG und auf die Ausführungen von Staatssekretär Reinhardt in DStZ 1936 S. 218 u. f. Es liegt diesen Vorschriften der Gedanke zugrunde, daß der Inhaber oder der leitende Angestellte in der Lage ist, „durch seine Maßnahmen in entscheidender Weise auf die geschäftlichen Ergebnisse, ja sogar auf das gesamte Schicksal des Unternehmens einzuwirken. Es handelt sich also darum, daß die unbeschränkte Steuerpflicht kraft der Stellung eintritt, die der Steuerpflichtige im inländischen Wirtschaftsleben einnimmt.“ Hinweis auf die Begründung zum Steueranpassungsgesetz, RStM 1934 S. 1398, 1408.

Der Begriff „Inhaber“ ist nach betriebswirtschaftlichen Anschauungen zu beurteilen. Inhaberschaft liegt nur vor, wenn sich die im Ausland wohnende Person für das inländische Unternehmen betätigt. Ist das nicht der Fall, so liegt betriebswirtschaftlich keine Inhaberschaft, sondern nur eine kapitalmäßige Beteiligung vor.

Beispiel:

Der in Basel wohnende A ist Hauptinhaber eines Unternehmens in Vörrach (Baden). Er verweilt alljährlich monatelang im Inland, um sich dem Unternehmen in Vörrach zu widmen. A ist Inhaber des Unternehmens im Sinn des § 14 Absatz 3 StAnpG.

Bei jedem Unternehmen muß es wenigstens einen betriebswirtschaftlichen Inhaber geben. Der Allein-

inhaber eines inländischen Unternehmens ist deshalb in jedem Fall betriebswirtschaftlicher Inhaber im Sinn des § 14 Absatz 3 StAnpG. Inhaber eines verpachteten Betriebs ist nicht der Verpächter, sondern der Pächter.

Vorstandsmitglieder und Prokuristen sind stets als leitende Angestellte anzusehen. Es können jedoch auch andere Angestellte dafür in Betracht kommen. Das ist jeweils unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des einzelnen Falls zu entscheiden.

Es wird in der Begründung zum Steueranpassungsgesetz auf die Fälle hingewiesen, in denen ein Inhaber, ein leitender Angestellter oder ein Aufsichtsratsmitglied eines inländischen Unternehmens niemals im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt gehabt hat. Die Inhaberschaft kann sich in diesen Fällen betriebswirtschaftlich nur als eine kapitalmäßige Beteiligung darstellen. Der leitende Angestellte usw. kann als Geldgeber oder im Auftrag eines Geldgebers eine Kontrolltätigkeit hinsichtlich des inländischen Unternehmens ausüben. Solche Personen begründen die unbeschränkte Steuerpflicht nur durch einen inländischen Wohnsitz oder durch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Die Finanzämter müssen den Tatbestand in den Fällen des § 14 Absatz 3 StAnpG sorgfältig prüfen.

§ 14 Absatz 3 StAnpG bezieht sich nur auf gewerbliche Unternehmen. Die Vorschrift hat für land- und forstwirtschaftliche Betriebe keine Bedeutung.

Die Personen, die unter § 14 Absatz 3 StAnpG fallen, sind unbeschränkt steuerpflichtig. Sie können deshalb nie Inlandsvermögen haben.

Doppelbesteuerungsabkommen gehen dem § 14 Absatz 3 StAnpG vor. Ist jemand als in dem Vertragsstaat wohnend anzusehen, so ist er in Deutschland nur mit dem Inlandsvermögen, d. h. beschränkt steuerpflichtig.

#### 14. Doppelbesteuerungsabkommen

Personen, Personenvereinigungen, Körperschaften und Vermögensmassen sind § 9 Ziffer 2 StAnpG gemäß von den Steuern vom Vermögen insoweit befreit, als ihnen nach besonderer Vereinbarung mit anderen Staaten ein Anspruch auf Befreiung von diesen Steuern zusteht. Solche Vereinbarungen sind in der Regel in Form von Doppelbesteuerungsabkommen getroffen.

Diese Abkommen haben auf dem Gebiet des Vermögenssteuerrechts den Zweck, die gleichzeitige Besteuerung desselben Vermögensgegenstands durch mehrere Staaten zu vermeiden. Eine solche doppelte Besteuerung tritt insbesondere dann ein, wenn jemand in dem Staat, in dem er seinen Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt hat, unbeschränkt (mit seinem gesamten Vermögen ohne Rücksicht auf die Gelegenheit) und außerdem in einem anderen Staat beschränkt (mit dem dort belegenen Vermögen) vermögenssteuerpflichtig ist. Die Abkommen berücksichtigen grundsätzlich nur die Staatsangehörigen der beteiligten Staaten.

Die Doppelbesteuerungsabkommen enthalten keine persönlichen Befreiungen, sondern schränken die sachliche Steuerpflicht in gewissem Umfang ein. Sie können die beschränkte Steuerpflicht nicht erweitern. Die zwischenstaatlichen Vereinbarungen gehen dem innerstaatlichen Steuerrecht vor. Die hauptsächlichsten Einschränkungen, die sich für die Vorschriften über das Inlandsvermögen durch die Doppelbesteuerungsabkommen ergeben, werden im folgenden dargestellt.

##### a) Inländisches Betriebsvermögen

Inländisches Betriebsvermögen ist nach allen Doppelbesteuerungsabkommen, die sich auf die Vermögensteuer und die Aufbringungslage beziehen, nur gegeben, wenn für das im Inland betriebene Gewerbe eine Betriebsstätte unterhalten wird. Ständige Vertreter im Inland lösen die inländische Steuerpflicht nach dem Abkommen somit nur aus, wenn sie ihre Tätigkeit in einer „Betriebsstätte“ des Unternehmens ausüben. Es kommen für die Vermögensteuer die Doppelbesteuerungsver-

träge mit Finnland, mit Italien, mit Schweden, mit der Schweiz, mit Ungarn und mit der Union der Sozialistischen Sowjet-Republiken in Betracht. Das Abkommen mit Frankreich ist wegen des Kriegs gegenstandslos. Das Abkommen mit der ehemaligen Tscheco-Slowakei gilt sinngemäß im Verhältnis zum Protektorat Böhmen und Mähren. Die Anordnungen, die zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen auf dem Gebiet der Vermögensteuer usw. im Verhältnis zu Polen getroffen worden sind, sind sinngemäß im Verhältnis zum Generalgouvernement Polen anzuwenden (Erlass vom 10. Mai 1940, RStBl 1940 S. 513).

Der Begriff Betriebsstätte ist nach diesen Abkommen meist enger als nach § 16 StAnpG. Er ist in den Abkommen nicht übereinstimmend geregelt. Das Abkommen mit der Schweiz setzt eine betriebseigene Geschäftseinrichtung voraus (RFG-Urteil vom 30. April 1935, RStBl 1935 S. 540). Das gleiche wird auch für das Abkommen mit Italien gelten. Bauausführungen, deren Dauer 12 Monate übersteigt, sind im Schlußprotokoll zum Vertrag mit Finnland und durch Notenwechsel auch im Verhältnis zu Schweden ausdrücklich als Betriebsstätten anerkannt. Sie werden den anderen Staaten gegenüber, mit denen Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen sind, nicht als Betriebsstätten anzusehen sein.

##### b) Hypotheken usw.

Hypothekarisch gesicherte Forderungen sind nach den Doppelbesteuerungsverträgen mit Schweden und mit der Schweiz nur im Wohnsitzstaat zur Vermögensteuer heranzuziehen. Das gleiche gilt für das Protektorat Böhmen und Mähren (Abkommen mit der Tscheco-Slowakei). Eine Hypothek, die für einen Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in einem der bezeichneten Staaten auf einem inländischen Grundstück besteht, gehört demgemäß nicht zum Inlandsvermögen.

Sind Hypotheken Bestandteile eines inländischen gewerblichen Betriebs, so sind sie als inländisches Betriebsvermögen Inlandsvermögen. Das gilt auch im Verhältnis zu Schweden, zur Schweiz und zum Protektorat Böhmen und Mähren.

Forderungen, die durch inländischen Grundbesitz nur mittelbar gesichert sind, sind den Hypotheken nicht gleichzustellen. Sie sind nach den Doppelbesteuerungsabkommen als Kapitalvermögen im Wohnsitzstaat zu besteuern und gehören demgemäß nicht zum Inlandsvermögen.

Grundschulden und Rentenschulden sind nach dem RFG-Urteil vom 5. November 1936, RStBl 1937 S. 5, für den Bereich des Abkommens mit der Schweiz den Hypotheken nicht gleichgestellt. Sie sind in dem Staat zu besteuern, in dem das belastete Grundstück liegt.

##### Beispiele:

Ein in Basel (Schweiz) wohnender Steuerpflichtiger hat eine Hypothek auf einem Grundstück in Bönning (Baden). Die Hypothek gehört nicht zum Inlandsvermögen.

Derselbe Pflichtige hat eine Grundschuld auf einem Grundstück in Freiburg i. Br. Die Grundschuld gehört zum Inlandsvermögen.

Es fragt sich, ob diese Entscheidung auch auf die Abkommen mit Schweden und mit der ehemaligen Tscheco-Slowakei (Protektorat) angewendet werden kann. Es wird im Schrifttum zum Teil die Auffassung vertreten, daß im Verhältnis zu diesen beiden Staaten die Grundschulden und die Rentenschulden den Hypotheken gleichzustellen seien. Das bezeichnete Urteil berücksichtige nur die besonderen Bestimmungen in Artikel 2 Absätze 2 und 5 des Abkommens mit der Schweiz. Es ist jedoch zur einheitlichen Behandlung der Grundschulden und der Rentenschulden in allen Ländern vertretbar, auch im Verhältnis zu Schweden und zum Protektorat Böhmen und Mähren diese selbständigen Grundstücksrechte wie unbewegliches Vermögen im Sinn der Abkommen zu behandeln und sie in dem Staat zu besteuern, in dem das belastete Grundstück liegt.

c) Gewerblich genutzte Urheberrechte im Sinn des § 77 Absatz 2 Ziffer 4 ABewG unterliegen nach allen Doppelbesteuerungsabkommen der Besteuerung durch den Wohnsitzstaat. Diese Rechte gehören also nicht zum Inlandsvermögen eines Steuerpflichtigen, der seinen Wohnsitz in einem dieser Staaten hat. Das gleiche gilt für Wirtschaftsgüter, die einem fremden inländischen gewerblichen Betrieb überlassen sind (§ 77 Absatz 2 Ziffer 5 ABewG), und für Forderungen aus der Beteiligung an einem Handels-gewerbe als stiller Gesellschafter im Sinn des § 77 Absatz 2 Ziffer 7 ABewG.

### 15. Zustellungsvertreter

Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz oder Sitz im Ausland, aber Inlandsvermögen haben, haben dem Finanzamt auf Verlangen einen Vertreter im Inland zu bestellen, der ermächtigt ist, Schriftstücke zu empfangen, die für sie bestimmt sind. Unterlassen sie das, so gilt ein Schriftstück mit der Aufgabe zur Post als zugestellt, selbst wenn es als unbestellbar zurückkommt. Hinweis auf § 89 AO. Es beginnen im letzteren Fall mit der Aufgabe zur Post die Rechtsmittelfristen zu laufen.

Der Zustellungsvertreter kann keine Rechtsmittel einlegen, keine Steuererklärungen abgeben und keine Anträge stellen. Es kommt für ihn keine Haftung in Betracht. Er ist nicht Bevollmächtigter im Sinn des § 107 AO. Die beschränkt Steuerpflichtigen werden jedoch oft Bevollmächtigte im Sinn des § 107 AO bestellen, die die Pflichten erfüllen und die Rechte wahrnehmen, die nach den Steuer-gesetzen für den Steuerpflichtigen in Betracht kommen.

### 16. Zuständiges Finanzamt und Reichskartei

Es ist für die Veranlagung der Vermögensteuer eines Steuerpflichtigen, der im Inland weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, § 73 a Absatz 5 AO gemäß das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich Vermögen des Steuerpflichtigen befindet, z. B. der Grundbesitz, der Gewerbebetrieb, die Betriebsstätte. Besteht das Inlandsvermögen aus Wirtschaftsgütern, die einem inländischen gewerblichen Betrieb überlassen sind, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der gewerbliche Betrieb liegt. Bei Hypotheken usw. ist das Finanz-

amt zuständig, in dessen Bezirk der belastete Grundbesitz liegt, bei stiller Gesellschaft das für den Betrieb zuständige Finanzamt. Befindet sich Vermögen in mehreren Finanzamtsbezirken, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich der wertvollste Teil des Vermögens befindet.

Hat der beschränkt Steuerpflichtige kein Vermögen im Inland, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Inland vorwiegend ausgeübt oder bewertet wird oder worden ist.

#### Beispiel:

Ein ausländisches Fabrikationsunternehmen hat einen ständigen Vertreter in Stuttgart, der die Erzeugnisse der Firma in großem Umfang vertreibt. Vermögen ist im Inland nicht vorhanden. Der Vertreter erledigt den Schriftwechsel usw. von seiner Stuttgarter Wohnung aus. Das Stuttgarter Finanzamt, in dessen Bezirk der ständige Vertreter wohnt, ist für die Besteuerung des ausländischen Unternehmens zuständig.

Besteht das Inlandsvermögen aus Urheberrechten, die im Inland geschützt sind, aber nur im Ausland gewerblich genutzt werden, so wird das Finanzamt zuständig sein, in dessen Bezirk die Stelle ihren Sitz hat, die das Buch oder das Register über die Urheberrechte führt.

Die obigen Ausführungen gelten auch für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben. Das ergibt sich aus § 73 a Absatz 6 Satz 2 AO.

Das Finanzamt Moabit-West in Berlin führt für das ganze Reich eine Kartei der beschränkt Steuerpflichtigen, die Reichskartei. Die Reichskartei hat den Zweck, die in verschiedenen Finanzamtsbezirken des Reichs liegenden Vermögensteile eines beschränkt Steuerpflichtigen und die Einkünfte daraus einheitlich zu erfassen. Die Finanzämter haben alle Fälle, in denen die beschränkte Steuerpflicht bekannt wird oder erlischt, dem Finanzamt Moabit-West nach bestimmtem Vordruck mitzuteilen. Das Finanzamt Moabit-West entscheidet auf Grund der Mitteilungen, welches Finanzamt für die Besteuerung des einzelnen beschränkt Steuerpflichtigen zuständig ist.

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

### Der Begriff „Steuerpflichtiger“

Staatssekretär Reinhardt hat in der Deutschen Steuer-Zeitung 1935 S. 345 und folgende grundsätzliche Ausführungen über die Bedeutung des Begriffs „Steuerpflichtiger“ gemacht. Auf diesen Ausführungen beruht ein Rundschreiben des Reichsministers der Finanzen vom 4. Mai 1940 (V 1597—3 II), der in der Deutschen Steuer-Zeitung 1940 S. 251 abgedruckt ist. Es hat sich bei diesem Rundschreiben insbesondere um die Abgrenzung zwischen den Steuerpflichtigen und den dritten Personen gehandelt. Diese Frage ist neuerdings vom Reichsfinanzhof in einem Urteil vom 27. Juni 1940 (III 262/38) behandelt worden. Der Reichsfinanzhof hat in diesem Urteil ausgeführt:

„Der Ausdruck Steuerpflichtiger im sachlich-rechtlichen Sinn ist der Oberbegriff, der sowohl den Steuerschuldner (§ 97 Absatz 1 AO) wie auch den Haftenden (§ 97 Absatz 2 AO) umfaßt. Im rein verfahrensrechtlichen Sinn bezeichnet „Steuerpflichtiger“ die Stellung, die der Antragsteller in dem Besteuerungsverfahren einnimmt.“

Dieser Standpunkt des Reichsfinanzhofs deckt sich mit den Ausführungen, die Staatssekretär Reinhardt in der Deutschen Steuer-Zeitung 1935 S. 345 und der Reichsminister der Finanzen in dem Rundschreiben vom 4. Mai 1940 V 1597—3 II (DStZ 1940 S. 251) gemacht hat.

### Verlustabzug bei der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer

Der Reichsfinanzhof hatte im Urteil vom 21. November 1939 — I 357/39 —, RStW 1940 S. 325, ausgesprochen, daß Verluste aus dem Wirtschaftsjahr 1936 bei der Veranlagung für 1938 nicht abgezogen werden dürfen, soweit ihnen Gewinne des Wirtschaftsjahrs 1937 gegenüberstehen. Im

Urteil vom 16. Januar 1940 — I 451/39 —, das demnächst im Reichssteuerblatt veröffentlicht wird, hat der Reichsfinanzhof aus dem dem erstgenannten Urteil zugrunde liegenden Gedanken weitere Folgerungen gezogen. Es muß nach dem Urteil vom 16. Januar auch zugunsten des Steuerpflichtigen der Ausgleich des Gewinns 1937 mit einem Verlust des Jahrs 1935 zugelassen werden. Der Gewinn des Jahrs 1937 steht zur Abdeckung des Verlustes 1936 nur in soweit zur Verfügung, als er nicht schon zur Aufrechnung mit einem Verlust 1935 benötigt wird.

Der in dem Urteil vom 21. November 1939 aufgestellte Grundsatz wirkt sich also praktisch dahin aus, daß der auf das Jahr 1938 übergehende Verlustvortrag ebenso zu ermitteln ist, wie wenn die Vorschrift über die Abzugsfähigkeit des Verlustvortrags in den Vorjahren gegolten hätte.

Meu.

### Aufhebung der Sperre für Ausbildungsbeihilfen

Der Reichsminister der Finanzen hat durch Erlass vom 5. Juli 1940 H 2081 — 724 VI die Sperre der Ausbildungsbeihilfen für Schuljahre, Semester, Trimester, Lehrgänge, Fachlehrgänge usw., die nach dem 31. August 1940 beginnen, aufgehoben.

In diesem Erlass ist gleichzeitig bestimmt, daß die Anträge auf erstmalige Bewilligung und auf Weiterbewilligung von Ausbildungsbeihilfen künftig spätestens zum Ablauf eines Monats seit Beginn des Ausbildungsabschnitts zu stellen sind. Diese vorläufige Regelung will die Schwierigkeiten beseitigen, die dadurch entstehen, daß innerhalb des Deutschen Reichs die verschiedenen Schularten und Schulen ihren Betrieb zu ganz verschiedenen Zeiten beginnen.

In einem DStZ-Aufsatz wird zu diesem Erlass noch Stellung genommen werden.

Mal.