

Guttentag'sche Sammlung
Deutscher Reichsgesetze
Kommentare und erläuternde Textausgaben

Nr. 190a-d

Steuer Gesetze

Nr. 190a

Einkommensteuer Körperschaftsteuer Bürgersteuer

Mit systematischer Einführung versehen
und erläutert von

Dr. Hermann Hogt † **Dr. Alfred Nietwald**
Ministerialdirektor im Ministerialrat im
Preuß. Finanzministerium Preuß. Finanzministerium

Dritte Auflage
von Ministerialrat Dr. Nietwald



Berlin 1938

Walter de Gruyter & Co.
vormals G. J. Göttsche'sche Verlagshandlung — J. Guttentag, Verlagshandlung — Georg Reimer — Karl J. Trübner — Zeit & Comp.

Arđiv-đr.: 21 1 190 a.

Vorwort.

Das plötzliche Hinscheiden des Ministerialdirektors Dr. Hog, meines hochverehrten Vorgesetzten, hat mich vor die Notwendigkeit gestellt, auch den von ihm bisher behandelten Teil dieses Buches, die Bürgersteuer, mit zu bearbeiten. Ich habe jedoch seinen Text insoweit unverändert übernommen, als er nicht durch die Entwicklung, insbesondere durch die inzwischen fortgeschrittene Gesetzgebung, überholt war.

Das Buch will auch in seiner zweiten Auflage, die durch die Neufassungen des Einkommen- und des Bürgersteuergesetzes notwendig geworden ist, lediglich die Texte der Gesetze, Durchführungsverordnungen und amtlich herausgegebenen Richtlinien sammeln und es will einen Führer durch dieses für den Nichtfachmann unübersichtlich gewordene Gebiet darstellen. Weitere Ansprüche erhebt es nicht. Insbesondere soll nicht die umfangreiche Rechtsprechung zu den einzelnen Paragraphen wiedergegeben werden. Da jedoch die Durchführungsverordnungen und Richtlinien eine große Fülle von Ergänzungen und Einzelanordnungen zu den Gesetzen enthalten, so hat sich ein umfassendes Erläuterungswerk schon dadurch ergeben, daß in der „Einführung“ der gesamte Rechtsstoff unter Herausarbeitung der tragenden Gedanken systematisch dargestellt, daß hier auf die Gesetzesvorschriften und daß bei den Gesetzesvorschriften einerseits auf die erläuternde Einfüh-

rung, andererseits auf die einschlägigen Durchführungsverordnungen und Richtlinien verwiesen worden ist.

In den Richtlinien ist von denjenigen Abschnitten, die lediglich für größere Betriebe oder für einen sehr kleinen Kreis von Steuerpflichtigen in Betracht kommen, nur die Überschrift abgedruckt worden. Jedoch wird denen, an die sich das Buch wendet, die möglichst ausgiebige Anführung von Beispielen in den Erläuterungen willkommen sein.

Riewald

Inhaltsübersicht.

Verzeichnis der Abkürzungen	Seite XIV
---------------------------------------	--------------

Erster Teil.

Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Einführung.

Erster Unterabschnitt: Allgemeines über Einkommen- und Körperschaftsteuer

1. Die Stellung der Einkommen- und Körperschaftsteuer im deutschen Steuersystem	1
2. Geschichtliches	3
3. Die Bedeutung der Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Staatsfinanzen	10
4. Literatur	12

Zweiter Unterabschnitt: Die Einkommensteuer

I. Die steuerpflichtigen Personen	12
II. Das steuerpflichtige Einkommen. Allgemeines	13
III. Die zeitliche Abgrenzung des Einkommens	16
IV. Steuerfreie Einkünfte	18
V. Die Berechnung der Einkünfte	20

1. Der Gewinn

a) Allgemeines. Vermögensvergleich	20
b) Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben	21
c) Entnahmen und Einlagen	27
d) Bewertung beim Vermögensvergleich	28
e) Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung	32
f) Sondervorschriften für Vollkaufleute	36
g) Veräußerungsgewinne	37

	Seite
2. Der Uberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten	39
a) Die Einnahmen	39
b) Die Werbungskosten	40
VI. Die Sonderausgaben	42
VII. Die einzelnen Einkunftsarten	46
1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.	46
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	48
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit	49
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	49
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen	50
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	51
7. Sonstige Einkünfte	52
a) Wiederkehrende Bezüge	52
b) Spekulationsgewinne	52
c) Einkünfte aus Leistungen	54
VIII. Haushaltsbesteuerung	54
IX. Der Betrag der Steuer	
1. Allgemeines über den Steuertarif	55
2. Das Einkommen als Tarifgrundlage	57
3. Die Berücksichtigung des Familienstandes	61
4. Die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen	64
5. Pauschbesteuerung	64
X. Veranlagung und Zahlung	
1. Die Veranlagung	67
2. Die Zahlung der veranlagten Steuer	68
XI. Der Steuerabzug vom Arbeitslohn	
1. Allgemeines	70
2. Die Steuerkarte	71
3. Die Einbehaltung des Steuerabzugs	74
4. Die Abführung der einbehaltenen Lohnsteuer	76
5. Veranlagung des Arbeitslohns	77
XII. Der Steuerabzug vom Kapitalertrag und von sonstigen Einkünften	79
XIII. Besteuerung nach dem Verbrauch	81

Inhaltsübersicht.

IX

Seite

XIV. Beschränkte Steuerpflicht	83
Dritter Unterabschnitt: Die Körperschaftsteuer	
I. Die steuerpflichtigen Personen	84
1. Die unbeschränkt steuerpflichtigen Organisationsformen	84
2. Die Abgrenzung zur Vermeidung doppelter Heranziehung	85
3. Persönliche Befreiungen	86
4. Öffentliche Betriebe	87
II. Das steuerpflichtige Einkommen	
1. Allgemeines	89
2. Steuerfreie Einkünfte	90
3. Liquidation, Fusion, Auswanderung	92
III. Mindestbesteuerung	94
IV. Der Betrag der Steuer	95
V. Veranlagung und Entrichtung. Beschränkte Steuerpflicht. Inkrafttreten	97

A. Einkommensteuergesetz.

I. Steuerpflicht § 1	100
II. Einkommen. §§ 2 bis 24.	
1. Einkunftsarten, Einkünfte, Einkommen. § 2	101
2. Steuerfreie Einkünfte. § 3	103
3. Gewinn. §§ 4 bis 7	105
4. Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten. §§ 8 und 9	111
5. Sonderausgaben. § 10	113
6. Vereinnahmung und Verausgabung. § 11	116
7. Nichtabzugsfähige Ausgaben. § 12	117
8. Die einzelnen Einkunftsarten.	
a) Land- und Forstwirtschaft. §§ 13 und 14	118
b) Gewerbebetrieb. §§ 15 bis 17	121
c) Selbständige Arbeit. § 18	125
d) Nichtselbständige Arbeit. § 19	126
e) Kapitalvermögen. § 20	127
f) Vermietung und Verpachtung. § 21	129

	Seite
g) Sonstige Einkünfte. §§ 22 und 23	131
h) Gemeinsame Vorschriften. § 24	134
III. Veranlagung. §§ 25 bis 31	134
IV. Tarif. §§ 32 bis 34	138
V. Entrichtung der Steuer. §§ 35 bis 47.	
1. Vorauszahlungen. §§ 35 bis 37	142
2. Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer). §§ 38 bis 42	146
3. Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertrag- steuer). §§ 43 und 44	151
4. Steuerabzug von sonstigen Einkünften. § 45	152
5. Veranlagung von steuerabzugspflichtigen Ein- künften. § 46	152
6. Abschlußzahlung. § 47	153
VI. Besteuerung nach dem Verbrauch. § 48	155
VII. Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger. §§ 49 u. 50	157
VIII. Schlußvorschrift. § 51	160
Einkommensteuertabelle	161
Lohnsteuertabelle	178

B. Körperschaftsteuergesetz.

I. Steuerpflicht. §§ 1 bis 4	192
II. Einkommen. §§ 5 bis 17.	
1. Allgemeines. §§ 5 bis 7	196
2. Sachliche Befreiungen. §§ 8 bis 10	197
3. Abzugsfähige Ausgaben. § 11	198
4. Nichtabzugsfähige Ausgaben. § 12	199
5. Anteilige Abzüge. § 13	200
6. Auflösung und Abwicklung (Liquidation). § 14	200
7. Verschmelzung (Fusion) und Umwandlung. § 15	201
8. Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland. § 16	202
9. Mindestbesteuerung. § 17	202
III. Steuertarif. §§ 18 und 19	203
IV. Veranlagung und Entrichtung der Steuer. §§ 20 und 21	204
V. Übergangs- und Schlußvorschriften. §§ 22 bis 25	205

C. Zweite Verordnung zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes (Zweite EStDV.) vom 6. Februar 1938	207
D. Zweite Verordnung zur Durchführung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn (Zweite LStDV.) vom 6. Februar 1938.	
I. Arbeitnehmer, Arbeitslohn (§§ 1 bis 6)	226
II. Ausschreibung der Steuerarten (§§ 7 bis 16)	235
III. Änderung und Ergänzung der Eintragungen auf der Steuerkarte (§§ 17 bis 28)	240
IV. Vornahme des Steuerabzugs (§§ 29 bis 49)	
A. Allgemeines (§§ 29 bis 31)	255
B. Berechnung der Lohnsteuer (§§ 32 bis 40)	257
C. Verwendung der einbehaltenen Lohnsteuer (§§ 41 bis 46)	268
D. Sonstige Pflichten des Arbeitgebers (§§ 47 bis 49)	271
V. Nachprüfung des Steuerabzugs (§§ 50 bis 55)	273
VI. Übergangs- und Schlußbestimmungen (§§ 56 bis 58)	275
E. Verordnung zur Durchführung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) vom 22. Dezember 1934	277
F. Verordnung über den Steuerabzug von Einkünften bei beschränkt Steuerpflichtigen vom 6. Februar 1935 — Auszug —	286
G. Verordnung über den Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen vom 6. Februar 1935	287
H. Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vom 31. Dezember 1936	293
J. Verordnung über die Bemessung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus vom 26. Januar 1937	303

	Seite
K. Verordnung über eine Steuerermäßigung beim Bau von Heuerlings- und Werkwohnungen für ländliche Arbeiter vom 3. Juli 1937	306
L. Erste Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes vom 6. Februar 1935.	308
M. Verordnung zur Durchführung und Ergänzung des Anleihestadgesetzes vom 27. Februar 1935 — Auszug —	329
N. Veranlagungsrichtlinien — Auszug —	332
O. Lohnsteuer Richtlinien — Auszug —	397

Zweiter Teil.

Bürgersteuer.

Einführung.

I. Die Entwicklung bis 1932	430
II. Die nationalsozialistische Gesetzgebung	432
III. Würdigung und Ausblick	436

Bürgersteuergesetz.

Abchnitt I: Steuerberechtigung und Steuerpflicht. §§ 1—5	439
Abchnitt II: Besteuerungsgrundlagen, Steuermeßbeträge und Rinderermäßigungen. §§ 6—10	444
Abchnitt III: Verwaltung und Erhebung.	
Unterabchnitt 1: Allgemeines. §§ 11—14	454
Unterabchnitt 2: Freigrenze und Nichterhebung. §§ 15—19	460
Unterabchnitt 3: Erhebung. §§ 20—26	471
Abchnitt IV: Haftung, Verjährung, Rechtsmittel, Strafrecht und Strafverfahren. §§ 27—30	478

Inhaltsübersicht.

XIII

Seite

Tabellen zum Ablesen der Bürgersteuermaßbeträge unter Berücksichtigung der Kinderermäßigungen	482
Bürgersteuermerkblatt für den Arbeitgeber	486

Anhang.

I. Auszug aus dem Steueranpassungsgesetz	489
II. Auszug aus der Reichsabgabenordnung	505
III. Steuerjämnißgesetz	508
Sachregister	515

Zitfürlichungen.

- R. D. = Reichsabgabenordnung vom 22.5.1931 (R. G. B. I. S. 161) mit späteren Änderungen.
 B. G. B. = Bürgerliches Gesetzbuch.
 B. G. T. = Bürgersteuer.
 B. G. T. G. = Bürgersteuergesetz vom 20. 11. 1937 (R. G. B. I. S. 1261, abgedr. S. 438 ff.).
 Erl. = Erlaß.
 G. S. T. D. B. D. = Zweite Verordnung zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes, abgedr. S. 207 ff.
 G. S. T. G. = Einkommensteuergesetz vom 16. 2. 1938 (R. G. B. I. S. 121, abgedr. S. 99 ff.).
 G. S. T. G. 1925 = Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925 (R. G. B. I. S. 189) mit späteren Änderungen.
 G. S. = Gesetzsammlung (Preussische).
 Kap. S. T. D. B. D. = Verordnung zur Durchführung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag, abgedr. S. 277 ff.
 R. S. T. D. B. D. = Erste Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes, abgedr. S. 308 ff.
 R. S. T. G. = Körperschaftsteuergesetz vom 16. 10. 1934 (R. G. B. I. S. 1031, abgedr. S. 192 ff.).
 R. S. T. G. 1925 = Körperschaftsteuergesetz vom 10. 8. 1925 (R. G. B. I. S. 208) mit späteren Änderungen.
 L. R. = Lohnsteuerrichtlinien, abgedr. S. 397 ff.
 L. S. T. D. B. D. = Zweite Verordnung zur Durchführung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn (Lohnsteuerdurchführungsverordnung), abgedr. S. 226 ff.
 M. B. L. B. = Ministerialblatt für die preussische innere Verwaltung.
 N. o. t. V. D. = Notverordnung.

Pr.	=	Preussisch.
RAbgD.	=	AD.
RGBl.	=	Reichsgesetzblatt.
RBewG.	=	Reichsbewertungsgesetz vom 16. 10. 1934 (RGBl. I S. 1035).
RBewG. 1931	=	Reichsbewertungsgesetz vom 25. 5. 1931 (RGBl. I S. 222).
RdErl.	=	Runderlaß.
RdF.	=	Reichsminister der Finanzen.
RStBl.	=	Reichssteuerblatt.
StAnpG.	=	Steueranpassungsgesetz vom 16. 10. 1934 (RGBl. I S. 925), auszugsweise abgedruckt S. 489 ff.
RD.	=	Verordnung.
VR.	=	Veranlagungsrichtlinien, abgedr. S. 332 ff.
VEtG.	=	Vermögenssteuergesetz vom 16. 10. 1934 (RGBl. I S. 1052).
VEtG. 1931	=	Vermögenssteuergesetz vom 22. 5. 1931 (RGBl. I S. 237).

Erster Teil.

Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Einführung.

Erster Unterabschnitt:

Allgemeines über Einkommen- und Körperschaftsteuer.

1. Die Stellung der Einkommen- und Körperschaftsteuer im deutschen Steuersystem.

Die Einkommensteuer ist eine nach der Leistungsfähigkeit der einzelnen Person, d. h. nach ihrer wirtschaftlichen Kraft bemessene Steuer. Die Leistungsfähigkeit wird bei dieser Steuer in erster Linie an dem von der Person erzielten Einkommen gemessen, aber doch eben nur in erster Linie; daneben haben auf die Steuerhöhe auch der Familienstand des Steuerpflichtigen und etwaige besondere wirtschaftliche Verhältnisse Einfluß, die seine Leistungsfähigkeit mindern.

Da die Einkommensteuer an die Verhältnisse der einzelnen Person anknüpft, gehört sie zu den Personalsteuern. Sie ist die führende Steuer dieser Gruppe, zu der noch die Vermögensteuer, die Körperschaftsteuer und die Bürgersteuer gehören. Die letzteren drei Steuern sind nur als Ergänzungen der Einkommensteuer aufzufassen. Die Vermögensteuer knüpft an ein von der Einkommensteuer nicht ausgeschöpftes Merkmal der Leistungsfähigkeit, nämlich an das Vermögen der einzelnen Person an; die Körperschaftsteuer zieht das Einkommen der Körperschaften zur Steuer heran, weil dieses — soweit es nicht an Gesellschafter ausgeschüttet wird — von der Einkommensteuer nicht erfaßt wird und weil es auch abgesehen hiervon wegen der Zu-

sammenballung der wirtschaftlichen Kraft einer Vorbelastung zugänglich ist; die Bürgersteuer stellt heute, systematisch gesehen, einen verselbständigten Ausschnitt aus der allgemeinen Einkommensteuer dar, einen Ausschnitt, der nach den besonderen Bedürfnissen des Gemeindesteuersystems bestimmt ist und daher für sich allein den Gedanken der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht voll verwirklicht.

Als Personalsteuer steht die Einkommensteuer im Gegensatz zu den Realsteuern, der Grundsteuer und der Gewerbesteuer. Wie die Personalsteuern das ganze Gebiet der deutschen Wirtschaft erfassen, indem sie die Ergebnisse der deutschen Wirtschaft für die einzelnen Personen hat — mag das Ergebnis, die wirtschaftliche Kraft der einzelnen Person, nun am Einkommen oder am Vermögen gemessen werden — so erfassen die Realsteuern ebenfalls das ganze Gebiet der deutschen Wirtschaft, indem sie deren Substrat besteuern: die landwirtschaftlichen Betriebe, die Hausgrundstücke, die gewerblichen Betriebe usw., also diejenigen organisatorischen Einheiten, die das relativ Ruhende im Wirtschaftsleben darstellen.

Das Bild von der systematischen Stellung der Einkommensteuer rundet sich ab, wenn man die dritte Steuergruppe in Betracht zieht, die neben den Personalsteuern und den Realsteuern, den sogenannten „Besitzsteuern“ oder „direkten Steuern“, gleichfalls das ganze Wirtschaftsgebiet erfasst: es ist die Umsatzsteuer, die durch einige andere Verkehrssteuern ergänzt wird. Diese Gruppe besteuert das Wirtschaftsgetriebe, das sich auf den von den Realsteuern erfassten Grundlagen abspielt und zu den von den Personalsteuern erfassten Wirtschaftsergebnissen führt.

Etwas abseits stehen die Zölle und Verbrauchssteuern und gewisse Verkehrssteuern. Sie sind auf einzelne bestimmte Verbrauchsgüter oder Verkehrsakte gelegt, die sich für die Besteuerung besonders eignen.

Aus dieser Hervorhebung der hauptsächlichsten Steuergruppen ergibt sich die Stellung der Einkommensteuer im

deutschen Steuersystem. Ihre nähere steuertheoretische Charakterisierung kann hier dahingestellt bleiben.

2. Geschichtliches.

Die Einkommensteuer hat ihren Ursprung in England (income tax von 1798). In das deutsche Steuersystem ist sie nur ganz allmählich eingezogen. Die Anfänge reichen in die ersten Jahrzehnte des 19. Jahrhunderts zurück. Wie die bis dahin herrschende Mahl- und Schlachtsteuer — die Steuer auf die wichtigsten Lebensmittel — verdrängt wird durch eine Personalsteuer, die zuerst noch stark der Kopfsteuerform genähert ist, schrittweise aber immer mehr den Charakter einer Einkommensteuer annimmt, dafür ist die Entwicklung in Preußen bezeichnend.

In Preußen hatte die finanzielle Not der napoleonischen Zeit eine lebhafteste Beschäftigung mit Steuerreformgedanken und insbes. auch mit dem Gedanken der Einkommensteuer zur Folge. Das hervorstechendste Ergebnis dieser Reformpläne war die durch das Edikt vom 2. 11. 1810 (Preuß. G. S. 79) geschaffene Gewerbesteuer. Diese erste allgemeine Gewerbesteuer, die die „Konzessionsgelder“ usw. aus der Zeit des gebundenen Gewerbes ablöste, war erst mit der Verkündung der Gewerbefreiheit möglich geworden und wurde gleichzeitig mit dieser eingeführt. (§§ 1 und 2 des Edikts vom 2. 11. 1810.) Sie war insofern ein Vorläufer der Einkommensteuer, als sie nicht nur von den eigentlichen Gewerbetreibenden, sondern auch von landwirtschaftlichen Pächtern, von Angehörigen der freien Berufe, von „Administratoren und rechnungsführenden Wirtschaftsbeamten“ usw. erhoben wurde.

Durch das Gesetz wegen Entrichtung der Gewerbesteuer vom 30. 5. 1820 (Preuß. G. S. 147) wurde die Gewerbesteuer auf die eigentlichen Gewerbetreibenden beschränkt und durch das Gesetz wegen Einführung einer Klassensteuer vom gleichen Tage (Preuß. G. S. 140) eine nach der „Wohlhabenheit“ bemessene allgemeine Personalsteuer geschaffen. (Von den von 1811 bis 1814 ausgesetzten,

aber wegen mangelnden Behördenapparates nur schlecht durchgeführten Kriegspersonalsteuern kann abgesehen werden.) Diese Steuer, die die Einwohner zwar nach der Wohlhabenheit, aber doch nicht lediglich nach dem Einkommen, sondern fast noch mehr nach dem Stande in „Klassen“ einteilte und für jede Klasse einen bestimmten Steuerbetrag vorsah, galt zunächst nur für das flache Land; in den Städten wurde statt ihrer die Mahl- und Schlachtsteuer erhoben.

Die fortschreitende Industrialisierung und Kapitalisierung der Wirtschaft machte es auf die Dauer unmöglich, bei der rohen Einschätzung der Bürger nach der Wohlhabenheit in wenige Klassen zu verharren. Das Einkommen der verschiedenen Personen differenzierte sich immer mehr und wurde damit in immer stärkerem Maße das wesentliche Merkmal für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit. Die nicht unabhängig von dieser Entwicklung einsetzende Ausweitung und technische Vervollkommnung des Behördenapparates machte es möglich, schrittweise mehr auf das zu ermittelnde Einkommen des einzelnen abzustellen. So erging zunächst das Gesetz vom 1.5.1851 (Preuß. G. S. 193). Für alle Personen mit einem Einkommen von nicht mehr als 1000 Talern verblieb es bei der bisherigen Alternative: in den Städten Mahl- und Schlachtsteuer, auf dem Lande Klassensteuer. Die Einkommen von mehr als 1000 Tl. wurden aber zu einer „klassifizierten Einkommensteuer“ herangezogen. Das Beiwort „klassifiziert“ deutet lediglich auf die dem Steuertarif zugrunde liegenden Einkommensstufen hin.

Die Gesetze vom 25. 5. 1873 (Preuß. G. S. 213 und 222) brachten endlich die Aufhebung der Mahl- und Schlachtsteuer auch in den Städten und damit die allgemeine Einführung der Klassensteuer für die Einkommen bis zu 1000 Tl., während es für die größeren Einkommen bei der Einkommensteuer verblieb.

Den Schlußstein in der Entwicklung zur allgemeinen Einkommensteuer bedeutet das im Zuge der Miquel'schen

Steuerreform erlassene Einkommensteuergesetz vom 24. 6. 1891 (Preuß. GS. S. 175). Jetzt wurden auch die Einkommen bis zu 3000 *M* zu einer echten Einkommensteuer herangezogen. Die 3000 *M*-Grenze hatte nur noch für das Veranlagungsverfahren Bedeutung. Dieses Gesetz zog zum ersten Male auch die Erwerbsgesellschaften zur Einkommensteuer heran; damit ist es der Vorläufer des heutigen Körperschaftsteuergesetzes geworden. Die Steuer wurde von der „Einkommensteuerveranlagungskommission“ für den Staat veranlagt und durch die Gemeinden für den Staat erhoben; die Gemeinden konnten, wie schon früher, für ihre Zwecke Zuschläge erheben.

Die preussische Einkommensteuer blieb in der ihr von Miquel gegebenen Gestalt mit verschiedenen Änderungen (insbesondere vom 19. 6. 1906, Preuß. GS. S. 241, 260) bis zum Ende des Weltkrieges bestehen. Die aus dem Zusammenbruch des Jahres 1918 hervorgegangene Regierung sah in einer sehr starken Einkommens- und Vermögensbesteuerung das ihrer Ideologie am meisten entsprechende Mittel zur Wiederherstellung der Staatsfinanzen. Die von ihr durchgeführte sogenannte Erzberger'sche Steuerreform brachte in dem Einkommensteuergesetz vom 29. 3. 1920 (RGBl. S. 359) eine unheilvolle Übersteigerung der Tariffsätze, besonders für die größeren Einkommen. Und doch hat diese Steuerreform für die Einkommensteuer unter dem Zwange der Not in zwei Beziehungen entscheidende Fortschritte gebracht: Einmal dadurch, daß die Steuer den Bundesstaaten (Ländern) entzogen, reichsgesetzlich geregelt und in die Verwaltung von Reichsbehörden übernommen wurde, zum anderen dadurch, daß die Einkommensteuer von den Arbeitnehmern im Wege des Lohnabzuges erhoben wurde. Das Zuschlagsrecht der Gemeinden zur Einkommensteuer fiel weg. Die Steuer wurde für das ganze Reich nach einem einheitlichen Tarif erhoben, der so hoch bemessen wurde, daß das Einkommen nur in Höhe von $\frac{2}{3}$ an die Länder und Gemeinden als Ersatz für ihre Ausfälle überwiesen zu werden brauchte,

während das letzte Drittel dem Reich für seinen Haushalt verblieb. — Die Einkommensteuer der Gesellschaften usw. wurde gleichzeitig als „Körperschaftsteuer“ in dem Körperschaftsteuergesetz vom 30. 3. 1920 (RGBl. S. 393) geregelt.

In der nun folgenden Zeit der Inflation war trotz der sich jagenden gesetzlichen Maßnahmen an eine vernünftige Einkommensbesteuerung natürlich nicht zu denken. Nach ihrem Abschluß aber bewährte es sich, daß die Reichssteuern und gerade auch die Einkommensteuer in die Kompetenz und die Verwaltung des Reichs übernommen worden waren: Die für die Aufrechterhaltung der festen Währung notwendigen Gelder flossen, vor allem auch dank dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, auf dem kürzesten Wege in die Kassen des Reichs. Der jetzt möglich und notwendig gewordene Neuaufbau der Einkommensteuer erfolgte, nachdem zunächst die Steuernotverordnungen vorläufige Zahlungen sichergestellt und das Steuerüberleitungsgesetz vom 29. 5. 1925 (RGBl. I S. 75) diese abschließend geregelt hatte, durch das ausgezeichnete Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925 (RGBl. I S. 189). Dieses Gesetz schuf einen neuen, auf die Bedürfnisse der Steuer abgestellten Einkommensbegriff, der bis heute unübertroffen geblieben ist. Es beruhte auf einfachen, im wesentlichen folgerichtig durchgeführten Grundgedanken. Jedoch war es noch nicht gelungen, diese Grundgedanken im Gesetz auch einfach und klar zum Ausdruck zu bringen. In der z. T. auch durch das Streben nach Vollständigkeit verursachten Kompliziertheit des Ausdrucks lag, wie sich inzwischen gezeigt hat, der Hauptmangel des Gesetzes. Ubrigens muß in diesem Zusammenhange auch das jetzt allgemein anerkannte System der Vorauszahlungen mit nachfolgender Abschlußzahlung erwähnt werden, das zwar schon einige Jahre vorher geschaffen worden war, aber nicht mehr zur Erzbergerschen Steuerreform zu zählen ist. — Das Einkommensteuergesetz von 1925 und das gleichzeitig erlassene Körperschaftsteuergesetz (RGBl. I S. 208) sind die Grundlage einer reichen Literatur und Rechtsprechung

geworden, deren Fruchtbarkeit auch dadurch nicht beeinträchtigt werden konnte, daß die Einkommensteuer in der nach wenigen Jahren anbrechenden Krisenzeit von Nebensteuern umrannt und überwuchert wurde, die ebenfalls, aber nach vielfach anderen Grundsätzen, an das Einkommen anknüpften und das Gebiet der Einkommensbesteuerung für den Steuerpflichtigen fast unübersehbar machten:

1. Die Zuschläge für die Einkommen von mehr als 8000 *RM* und die Zuschläge der Ledigen (Erster Abschnitt der Notverordnung vom 26. 7. 1930, *RGBl. I* S. 311).
2. Die Bürgersteuer (Zweiter Abschnitt der Notverordnung vom 26. 7. 1930, *RGBl. I* S. 311); s. hierüber unten S. 269 ff.
3. Die Krisensteuer, die in die Krisensteuer der Veranlagten und die Krisenlohnsteuer zerfiel (Dritter Teil Kap. III der Zweiten Notverordnung vom 5. 6. 1931, *RGBl. I* S. 279, 298).
4. Die Abgabe zur Arbeitslosenhilfe, die die Krisenlohnsteuer ersetzte, während die Krisensteuer der Veranlagten aufrechterhalten blieb (Zweiter Teil Kap. II der Notverordnung vom 14. 6. 1932, *RGBl. I* S. 273, 280).
5. Die Ehestandshilfe, die die Zuschläge der Ledigen ersetzte, während die Zuschläge für die Einkommen von mehr als 8000 *RM* aufrechterhalten blieben (Reichsgesetz vom 1. 6. 1933, *RGBl. I* S. 323).

Dieser Rechtszustand wurde durch das Einkommensteuergesetz vom 16. 10. 1934 (*RGBl. I* S. 1005) abgelöst, das im Rahmen einer vom Staatssekretär im Reichsfinanzministerium Fritz Reinhardt geleiteten Neuredeigierung und teilweisen Umgestaltung der wichtigsten Steuergesetze erlassen wurde. Grundlegende Neuerungen brachte das Gesetz nicht. Es ließ die Bürgersteuer bestehen. Die Zuschläge, die Krisensteuer und die Abgabe zur Arbeitslosenhilfe, die wegen des starken Finanzbedarfs leider nicht, wie es ursprünglich beabsichtigt gewesen war, ersatzlos

aufgehoben werden konnten, und die Ehestandshilfe, die von vornherein als Dauersteuer gedacht war, wurden in den Tarif der allgemeinen Einkommensteuer einbezogen. Deshalb ist eine wesentliche Senkung der Einkommensteuer nicht möglich gewesen. Von erheblicher Bedeutung ist die starke Erweiterung der Kinderermäßigungen, die zur Erfüllung einer alten bevölkerungspolitischen Forderung des Nationalsozialismus durchgeführt worden ist (s. hierüber S. 61f.). Daneben hatte sich das Gesetz zum Ziel gesetzt, die Erfahrungen, die in den 9 Jahren seit 1925 bei der Einkommensteuer gesammelt worden waren, die Ergebnisse der Rechtsprechung, der Literatur und der Verwaltungspraxis dieser Jahre, auszuwerten. Es wurde ferner auf Einfachheit des Rechts (vor allem auch durch Anpassung der steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften an die handelsrechtlichen, deren teilweise Divergenz bisher oft als störend empfunden worden war, und durch Aufgabe des Begriffs „Steuerabschnitt“) und Klarheit der Sprache Gewicht gelegt. Die klare Herausarbeitung der aus dem Einkommensteuergesetz von 1925 übernommenen bewährten systematischen Grundlagen, die Einfachheit und Verständlichkeit des Gesetzes nötigen zu hoher Anerkennung. — Mit Ausnahme des über die geänderte Berücksichtigung des Familienstandes und über die Einarbeitung der Nebensteuern Gesagten trifft dies alles auch auf die Körperschaftsteuer zu, die durch das Körperschaftsteuergesetz vom 16. 10. 1934 (RGBl. I S. 1031) ebenfalls neu geregelt worden ist. Die Körperschaftsteuer wurde durch das „Gesetz zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes“ vom 27. 8. 1936 (RGBl. I S. 701) für 1936 von 20 auf 25 v. H., für die späteren Jahre auf 30 v. H. erhöht.

Durch das „Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes“ vom 1. 2. 1938 (RGBl. I S. 99) wurden einige Änderungen vorgenommen, die der fortschreitenden Entwicklung Rechnung trugen. Die durch das EStG. vom 16. 10. 1934 eingeführte Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter, die der Arbeitsbeschaffung gedient hatte,

wurde nach Überwindung dieses Problems wieder durch den Verlustvortrag ersetzt; s. im einzelnen S. 45. Im Zuge der rassenpolitischen Maßnahmen wurden die Rinderermäßigungen für Juden aufgehoben, s. S. 62. Die übrigen Änderungen sind weniger bedeutend. Auf Grund der in Art. V des Gesetzes vom 1. 2. 1938 wurde das Einkommensteuergesetz in neuer Fassung unter dem 6. 2. 1938 (RGBl. I S. 121) neu bekanntgemacht. Über die verschiedenen zu den Gesetzen erlassenen Durchführungsverordnungen s. das Inhaltsverzeichnis.

Die Entwicklung der Einkommensteuer ist auch mit diesem Gesetz noch nicht abgeschlossen. Abgesehen davon, daß der Tarif noch überspannt und unausgeglichen ist, ist vor allem das Problem der Gemeindezuschläge ungelöst geblieben. Bis 1919 hatten die Gemeinden das Recht, für ihren Finanzbedarf Zuschläge zur Einkommensteuer zu erheben. Die Beseitigung dieser einzigen Personalsteuer der Gemeinden durch die Erzberger'sche Steuerreform hat sich nicht bewährt. Im Jahre 1930 nötigte die Überspannung der Realsteuern durch die Gemeinden zur Schaffung eines Gegengewichts, einer die weitesten Bevölkerungskreise erfassenden allgemeinen Gemeindepersonalsteuer. Diese wurde in der Bürgersteuer gefunden. Ursprünglich als Kopfsteuer („Verwaltungskostenbeitrag“) gedacht, wurde die Steuer, wie auf Seite 430 ff. näher dargelegt ist, den verschiedenen Regierungen trotz ihrer Abneigung und der Abneigung der öffentlichen Meinung gegen gemeindliche Einkommensteuerzuschläge unter den Händen zu einer zweiten Einkommensteuer. Allerdings wird eine der Leistungsfähigkeit richtig angepaßte Gesamtbelastung des Einkommens nicht durch die Bürgersteuer allein, sondern nur durch sie in Verbindung mit der Einkommensteuer erzielt; die Bürgersteuer stellt bei den kleineren Einkommen einen relativ viel größeren Teil der Gesamtbelastung dar als bei den größeren. Diese Entwicklung der Bürgersteuer deutet an, wie in Zukunft vielleicht einmal eine Lösung gefunden werden kann: vielleicht ist es möglich, die technischen

und materiellen Unvollkommenheiten, die das heutige unausgeglichene Nebeneinander der Einkommensteuer und der Bürgersteuer aufweist, durch Zusammenfassung beider Steuern zu einer einzigen in der Weise zu beheben, daß den Gemeinden der auf den unteren Einkommensteilen liegende Teil der Einkommensteuer als sog. „Sozialsteuer“ zur freien Bewirtschaftung überlassen wird, so daß sich das Auf und Ab der gemeindlichen Zuschläge bei den kleineren Einkommen stärker auswirkt als bei den größeren; bei den letzteren wäre ohne Rücksicht auf den Wohnsitz des Steuerpflichtigen die steuerliche Leistungsfähigkeit von Reich wegen voll auszuschöpfen. Siehe hierzu auch S. 436f.

3. Die Bedeutung der Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Staatsfinanzen.

In den Zahlen über das Aufkommen an Einkommen- und Körperschaftsteuer seit den Jahren der Inflation spiegeln sich deutlich der anfängliche Aufstieg der deutschen Wirtschaft, ihr Niedergang in der Krise und die seit 1932/33 trotz der zunehmenden Außenhandelschwierigkeiten immer stärkere Wiederbelebung des inneren Marktes. Die beiden Steuern erweisen sich damit als höchst konjunkturrempfindlich.

Das Aufkommen hat in Millionen *RM* betragen:

Rechnungsjahr	Einkommen- steuer	Körperschaft- steuer
1925	2253	187
1926	2254	382
1927	2784	478
1928	3110	608
1929	3026	559
1930	2761	450
1931	2142	304
1932	1333	106
1933	1293	210
1934	1720	320
1935	2497	593
1936	3202	1047
1. 4.—31. 12. 1937	3097	1219

Der Aufstieg der Einkommensteuer von 1925 bis 1928 wurde trotz starker Senkungen, insbesondere der Lohnsteuer, erzielt, der Abstieg bis 1933 auch durch die vorgenommenen Steuererhöhungen nicht aufgehalten. Bei der Körperschaftsteuer ist die im Jahre 1936 eingetretene Erhöhung von 20 auf 25 v. H. und (von 1937 ab) auf 30 v. H. zu berücksichtigen.

Nach § 22 des Reichsfinanzausgleichsgesetzes vom 27. 4. 1926 (RGBl. I S. 203) erhalten die Länder für sich und ihre Gemeinden von dem Aufkommen an Einkommen- und Körperschaftsteuer $\frac{3}{4}$, das Reich $\frac{1}{4}$. Dieses Verhältnis gilt für die Körperschaftsteuer grundsätzlich auch heute noch. Für die Einkommensteuer dagegen ist zunächst dadurch eine Änderung eingetreten, daß in der Zeit der Krise verschiedene Steuern, die ausschließlich zugunsten des Reichs erhoben wurden, neben die Einkommensteuer gesetzt, dann aber in die Einkommensteuer eingearbeitet worden sind: die Zuschläge, die Krisensteuer, die Abgabe zur Arbeitslosenhilfe und die Ehestandshilfe. Die Einarbeitung dieser Steuern in die Einkommensteuer sollte keine Verschiebung in der Beteiligung an dem Aufkommen zwischen Reich und Ländern zur Folge haben. Das Reich erhält deshalb nach § 38 des Steueranpassungsgesetzes vorweg einen Anteil in Höhe von 26 v. H. des Aufkommens an Einkommensteuer. Der Rest wird nach § 22 des Reichsfinanzausgleichsgesetzes im Verhältnis 25:75 zwischen Reich und Ländern geteilt. Hätte man dieses Verteilungsverhältnis beibehalten, so wäre das außerordentliche Ansteigen der Einnahmen aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer, das den großen Aufwendungen des Reichs zur Behebung der Wirtschaft zu verdanken ist, in erster Linie den Ländern und Gemeinden zugute gekommen. Dies zu verhindern, ist das Ziel der beiden Gesetze zur Änderung des Finanzausgleichs vom 26. 2. 1935 und 30. 3. 1936 (RGBl. 1935 I S. 285; 1936 I S. 315). Durch sie werden die Anteile der Länder, wenn sie nach den vorstehenden Grundsätzen bestimmte Beträge übersteigen würden, fortschreitend immer stärker gefürzt.

4. Literatur.

Kommentare zur Einkommensteuer von Blümich, Raemmel-Bacciocco, Wienecke, Biedermann, Schillinger-Hasse-Schid.

Kommentar zur Körperschaftsteuer von Kennerknecht.

Eine umfassende Darstellung der Einkommensteuer, auch ihrer Geschichte und des ausländischen Rechts, enthält der Artikel „Einkommensteuer“ von Popitz im Handwörterbuch der Staatswissenschaften.

Zweiter Unterabschnitt:

Die Einkommensteuer.

I. Die steuerpflichtigen Personen.

Der Einkommensteuer unterliegen nur die „natürlichen Personen“, d. h. die einzelnen Menschen, im Gegensatz zu den „juristischen Personen“, den Gesellschaften, Stiftungen, Anstalten usw. (§ 1). Die letzteren unterliegen als sogenannte Körperschaften mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer (s. S. 84 ff.).

Die Grenzen der deutschen Staatshoheit sind auch die natürlichen Grenzen der deutschen Einkommensteuer. Infolgedessen sind unbeschränkt steuerpflichtig, d. h. mit ihrem ganzen Einkommen der Steuer unterworfen, nur diejenigen, die mit ihrer Person der deutschen Staatshoheit unterliegen, weil sie im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs. 1). Hat dagegen jemand im Inland weder Wohnsitz noch Aufenthalt, so unterliegt er der deutschen Staatshoheit zwar nicht mit seiner Person, aber doch mit denjenigen Einkünften, die aus dem Reichsgebiet stammen. Diese „inländischen Einkünfte“ werden im § 49 näher umschrieben. Die genannten Personen sind „beschränkt steuerpflichtig“ (§ 1 Abs. 2), d. h. nur mit ihren inländischen Einkünften steuerpflichtig. (Hierüber s. S. 83.) Auf die Staatsangehörigkeit kommt es nicht an. Ein Auslandsdeutscher, der zwar die Reichsangehörigkeit besitzt,

aber im Inland weder Wohnsitz noch Aufenthalt hat, ist ebenso wie sein ausländischer Nachbar in Deutschland höchstens beschränkt, also mit etwaigen inländischen Einkünften, steuerpflichtig.

Diese Regelung kann zu Doppelbesteuerungen führen. Z. B. werden die in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Personen meist auch in ihrem Wohnsitzlande als unbeschränkt Steuerpflichtige mit ihrem ganzen Einkommen, auch dem aus Deutschland bezogenen, herangezogen; umgekehrt werden die in Deutschland wohnenden Personen mit ihrem ausländischen Einkommen auch im Ausland besteuert. Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind nur mit wenigen auswärtigen Staaten zustande gekommen (s. das Verzeichnis bei § 1). Soweit keine Abkommen bestehen, bleibt es bei der Doppelbesteuerung, wenn nicht im einzelnen Falle ein Willkürerlaß gewährt wird.

§ 1 regelt nur die persönliche Steuerpflicht, d. h. die in der Person liegenden Voraussetzungen der Steuerpflicht. Etwas anderes ist es, ob die steuerpflichtigen Personen auch ein Einkommen haben, das zur Steuer herangezogen wird. Darüber, welche Einkünfte und Einkommensanteile steuerfrei sind, s. S. 18 ff. Inwieweit Ehefrauen und Kinder nicht besonders, sondern in der Person des Haushaltsvorstandes zur Steuer herangezogen werden, ergibt sich aus §§ 26 bis 28 (s. S. 54 f.).

Exterritoriale (auswärtige Gesandte usw.) sind in Deutschland nicht unbeschränkt und auch nur mit bestimmten Einkünften (aus Grundbesitz und Gewerbebetrieb) beschränkt steuerpflichtig. Siehe § 9 des Steueranpassungsges. (S. 495.)

II. Das steuerpflichtige Einkommen. Allgemeines.

So einfach es ist, die Frage zu beantworten, ob jemand ein großes oder ein kleines Einkommen hat, so schwierig ist es doch, den Begriff des Einkommens genau zu umschreiben. Nicht alle Zugänge an Geld (z. B. Erbschaft) oder Geldeswert (z. B. ein selbst gebauter Rundfunkempfänger) mehren

das „Einkommen“. Bei vielen Ausgaben, die ein Steuerpflichtiger machen muß (z. B. für Steuerzahlungen), kann man zweifeln, ob sie eine Minderung seines Einkommens bedeuten oder eine Verwendung des Einkommens darstellen. Das Gesetz zählt deshalb in § 2 genau auf, was als „Einkommen“ angesehen und besteuert werden soll. Alle sonstigen einem Steuerpflichtigen zufließenden Güter sind nicht als Einkommen steuerpflichtig.

Grundlegend ist § 2 Abs. 3. Hier werden diejenigen „Einkünfte“ aufgezählt, die allein bei der Ermittlung des „Einkommens“ berücksichtigt werden. Berücksichtigt werden dieselben neun Einkunftsarten wie nach dem EStG. 1925, nämlich:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen,
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
7. wiederkehrende Bezüge,
8. Einkünfte aus Spekulationsgeschäften,
9. Einkünfte aus Leistungen.

Die drei letzten Einkunftsarten werden in § 22 als „sonstige Einkünfte“ zusammengefaßt. — Was zu den einzelnen Einkunftsarten gehört, bestimmen die §§ 13 bis 24 (f. S. 46 ff.). — Die entgegen der Regel des § 2 Abs. 3 von der Einkommensteuerpflicht ausgenommenen Einkünfte zählt § 3 auf. Über die Berechnung der verschiedenartigen Einkünfte enthalten § 2 Abs. 4 und §§ 4 bis 9 grundsätzliche Bestimmungen. Aus ihnen ergibt sich, daß die „Einkünfte“ immer Reineinkünfte sind, d. h. die Unkosten des Erwerbs sind bei ihnen abgesetzt (f. S. 20 ff.).

Das „Einkommen“ ergibt sich nach § 2 Abs. 2 dadurch, daß zunächst alle steuerpflichtigen Einkünfte zusammengezogen werden. Sind dabei einzelne Einkünfte negativ — z. B. der Gewerbebetrieb hat mit einem Verlust abgeschlossen, das vermietete Haus hat mehr Unkosten verursacht,

als es Mietzinsen erbracht hat —, so sind diese Verluste „auszugleichen“, d. h. die Verluste sind als negative Posten in die Rechnung einzusetzen. Von der Summe aller Einkünfte sind dann noch die nach § 10 abzugsfähigen „Sonderausgaben“ (Schuldzinsen usw., s. S. 42 ff.) abzusetzen. So ergibt sich der Betrag, der im Gesetz als „Einkommen“ bezeichnet wird und für den der Steuerbetrag aus der Tariftabelle abzulesen ist. Weitere Kürzungen (steuerfreier Einkommensteil oder Kinderermäßigungen) werden am Einkommen selbst nicht vorgenommen; s. S. 55 f.

Beispiel: Ein Steuerpflichtiger hat einen Gewerbebetrieb, ein vermietetes Haus und einiges Kapitalvermögen. Der Gewerbebetrieb hat einen Verlust von 2000 *RM* erbracht, die Einkünfte aus dem Haus (Vermietung

und Verpachtung) haben 2500 „

und die Einkünfte aus Kapitalvermögen 1200 „

betragen. Die Summe der Einkünfte ist also 1700 *RM*

Haben sich die abzugsfähigen Sonderausgaben

auf 400 „

belaufen, so beträgt das „Einkommen“ 1300 *RM*

Ausgaben, die der Steuerpflichtige für seine eigenen Lebensbedürfnisse macht, mindern natürlich sein Einkommen nicht, sondern stellen gerade die Verwendung des Einkommens dar. Aber auch die verschiedensten anderen Ausgaben sind Verwendung des Einkommens. Abgezogen werden können die Ausgaben, wie weiter unten darzulegen ist, immer nur dann, wenn sie Betriebsausgaben, Werbungskosten oder abzugsfähige Sonderausgaben sind. Einige Zweifel, die hier bestehen könnten, werden durch § 12 im Sinne der Nichtabzugsfähigkeit klargestellt (Unterhaltsausgaben, durch den Beruf verursachte Aufwendungen für die Lebensführung, freiwillige Zuwendungen, Personalsteuern).

Der in den Bestimmungen über die Ermittlung der Einkünfte mehrfach verwendete Begriff der „Einnahmen“ darf nicht mit dem Begriff der „Einkünfte“ verwechselt

werden. „Einnahmen“ (Betriebseinnahmen) sind Roh-einnahmen (§ 8). „Einkünfte“ sind Reineinkünfte. Aus den Einkünften wird in der oben dargestellten Weise das „Einkommen“ abgeleitet. Der Ausdruck „Gewinn“ (§ 2 Abs. 4) wird für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit mit Rücksicht auf die besondere Art der Ermittlung dieser Einkünfte gebraucht.

Gewissermaßen eine Erweiterung des Einkommensbegriffs enthält § 12 StAnpG. (unten S. 497) insofern, als auch das Einkommen von Familienstiftungen, Zweckvermögen oder Gesellschaften, die eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Person im Ausland gegründet hat, dem Gründer oder dem Bezugsberechtigten zugerechnet wird. Hierdurch sollen Umgehungen der Steuerpflicht verhindert werden. Praktisch kann dieser Erfolg deshalb nur unvollkommen erreicht werden, weil es für das Finanzamt schwer ist, das Einkommen der ausländischen Stiftung oder Gesellschaft festzustellen (s. auch S. 65).

III. Die zeitliche Abgrenzung des Einkommens.

Die Einkommensteuer bemißt sich nach dem Einkommen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat (§ 2 Abs. 1). Sie wird nach Ablauf des Kalenderjahres veranlagt (§ 25, unten S. 67). Für die Frage, welches Einkommen auf das einzelne Kalenderjahr entfällt, gelten die folgenden beiden Bestimmungen.

1. In den meisten Fällen werden die Einkünfte und in Verfolg davon das Einkommen durch Gegenüberstellung von Einnahmen (Roh-einnahmen, Betriebseinnahmen) und abzugsfähigen Ausgaben (Werbungskosten, Betriebsausgaben, Sonderausgaben) ermittelt. Hier ergibt sich die zeitliche Abgrenzung der Einkünfte und des Einkommens aus den Bestimmungen des § 11 darüber, welchem Kalenderjahr die Einnahmen und Ausgaben zuzurechnen sind: Für Einnahmen ist die Zeit des „Zusfließens“, für Ausgaben die Zeit der „Leistung“ entscheidend.

2. Soweit dagegen die Einkünfte durch Vergleich des Anfangs- und Endvermögens ermittelt werden, ergibt sich das auf das Kalenderjahr entfallende Einkommen ohne weiteres daraus, daß das Vermögen am Anfang mit dem Vermögen am Ende des Kalenderjahres verglichen wird. Dieser auf das Kalenderjahr abgestellte Vermögensvergleich ist bei buchführenden Gewerbetreibenden, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben, d. h. die ihren Bücherabschluß (Bilanz) auf einen anderen Stichtag als den 31. Dezember abstellen, nicht durchführbar. Er ist auch bei Landwirten nicht durchführbar, weil das Betriebsvermögen des einzelnen Landwirts am Schluß der verschiedenen Kalenderjahre je nach dem Stande seines Ernteverkaufs zu verschiedenartig zusammengesetzt ist und sich deshalb in der Praxis der landwirtschaftlichen Buchführung der 30. Juni — ein Tag zwischen Feldbestellung und Ernte — als Abschlußtag durchgesetzt und bewährt hat. Bei den Landwirten — auch den nicht buchführenden — und den Gewerbetreibenden mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr werden deshalb nach § 2 Abs. 5 die Einkünfte des Wirtschaftsjahres — durch Vergleich des Vermögens am Anfang und am Ende des Wirtschaftsjahres — ermittelt und die so ermittelten Einkünfte ganz als Einkünfte des Kalenderjahres gerechnet, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Beispiel: Bei einem Gewerbetreibenden, der seine Bücher auf den 30. Juni abschließt, betragen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb

im Wirtschaftsj. 1. 7. 35—30. 6. 36 5 000 *RM*

im Wirtschaftsj. 1. 7. 36—30. 6. 37 10 000 *RM*

die Einkünfte aus Vermietung

und Verpachtung

im Kalenderjahr 1936 2 500 *RM*

im „ 1937 2 000 *RM*

die Sonderausgaben

im Kalenderjahr 1936 400 *RM*

im „ 1937 400 *RM*

Dieser Steuerpflichtige wird veranlagt
für das Kalenderjahr 1936 nach 7 100 *RM*
für das Kalenderjahr 1937 nach 11 600 *RM*
Einkommen. (Auf die für das Kalenderjahr 1936 nach einem
Einkommen von 7 100 *RM* veranlagte Steuer werden die
Vorauszahlungen verrechnet, die der Steuerpflichtige im
Kalenderjahr 1936 geleistet hat, nicht etwa die in der Zeit
vom 1. 7. 1935 bis 30. 6. 1936 geleisteten Vorauszah-
lungen.)

3. Der Steuerabzug vom Arbeitslohn und vom Kapital-
ertrag wird von den jeweils ausgezahlten Löhnen oder
Kapitalerträgen vorgenommen. Der Jahresabschnitt spielt
hier, soweit die Steuerpflichtigen nicht veranlagt werden,
keine entscheidende Rolle.

IV. Steuerfreie Einkünfte.

Auf §. 14 ist ausgeführt worden, daß alle Einkünfte,
die nicht unter eine der nach § 2 Abs. 3 steuerpflichtigen
Einkunftsarten fallen, steuerfrei bleiben. Dahin gehören
z. B. Erwerbe durch Erbschaft, Schenkung, Aussteuer,
Lotterie, Spiel, Wette, Kapitalempfänge aus Lebensver-
sicherungen usw. (vgl. die Beispiele in § 6 Abs. 3 EStG.
1925). § 3 zählt eine Reihe von Einkünften auf, die nach
dem Willen des Gesetzes steuerfrei bleiben sollen, auch wenn
sie, was bei einigen Bezügen zweifelhaft sein kann, unter
§ 2 Abs. 3 fallen. Es handelt sich zum Teil um Zahlungen
aus öffentlichen Mitteln, die knapp bemessen oder für be-
stimmte Zwecke geleistet sind und deshalb für eine Besteue-
rung durch die öffentliche Hand nicht in Betracht kommen.
Gewisse Bezüge von Arbeitnehmern (Entlassungsentschädi-
gungen, Heiratsbeihilfen) sind freigestellt, um dem Arbeit-
geber die Zahlung angemessener Beträge zu erleichtern.

Außerhalb des § 3 sind folgende Befreiungen be-
stimmter Einkünfte vorgesehen:

Nach § 5 UStDWD. (unten S. 230) sind gewisse Zubi-
läumsgeschenke des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer
befreit. Siehe auch §§ 4 und 6 UStDWD., § 3 EStDWD.
und Bk. C IV 1g (unten S. 354).

Wiederkehrende Bezüge, die sich als freiwillige Zuwendungen darstellen oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt werden, sind nach § 22 Ziff. 1 befreit, wenn der Geber unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1) ist. Siehe S. 52.

Entschädigungen an Arbeitnehmer für Auslagen und Reisekosten sind nach näherer Bestimmung des § 19 Abs. 2 befreit.

Einkünfte aus Leistungen, die unter § 22 Nr. 3 fallen, sind vom Gesetz für den Fall freigestellt, daß sie weniger als 300 *RM* betragen haben. Siehe S. 54.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind, wenn das Einkommen den Betrag von 8000 *RM* nicht übersteigt, bis zur Höhe von 3000 *RM* steuerfrei. Siehe § 13 Abs. 3 und S. 47 f.

Zinsen der Reichsbahnanleihe 1931 sind steuerfrei; f. Anm. zu § 20.

Über Befreiung der Einkünfte aus neu errichteten Wohngebäuden f. Anm. zu § 21.

Nicht zu verwechseln mit diesen Befreiungen bestimmter Einkünfte sind folgende Bestimmungen des Gesetzes:

a) Nach § 46 Abs. 1 Nr. 2 werden bei einem Steuerpflichtigen, der neben abzugspflichtigen Einkünften andere Einkünfte gehabt hat, die letzteren nicht veranlagt, wenn sie 300 *RM* nicht übersteigen. Der Grund ist hier nur, daß sich die Veranlagungsarbeit häufig nicht lohnen würde. Siehe S. 78.

b) Das Einkommen ist — verschieden nach dem Familienstande — erst von einer bestimmten Höhe an mit einer Steuer belegt. So sind bei Ledigen Einkommen bis zu 560 *RM*, bei kinderlos Verheirateten Einkommen bis zu 825 *RM* frei. Das Nähere ergibt sich aus der Tariftabelle. Siehe S. 162 ff.

c) Bei der Veranlagung sind als Sonderausgaben bei allen Steuerpflichtigen mindestens 200 *RM* abzusetzen, bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und bei den ihnen

durch § 12 EStDB. gleichgestellten Einkünften sind außerdem als Werbungskosten ebenfalls mindestens 200 *R.M.* abzusetzen. § 10 Abs. 3, § 46 Abs. 3. Siehe S. 46, 77.

V. Die Berechnung der Einkünfte.

Über die Berechnung der Einkünfte stellt das Gesetz verschiedene Grundsätze auf für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit einerseits und für die übrigen Einkünfte andererseits (§ 2 Abs. 4). Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit werden als „Gewinn“ bezeichnet. Die Grundsätze für dessen Ermittlung finden sich in den §§ 4 bis 7. Bei den übrigen Einkunftsarten wird der „Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten“ ermittelt, worüber die §§ 8, 9 Näheres vorschreiben.

1. Der Gewinn.

a) Allgemeines. Vermögensvergleich.

Als „Einkünfte“ aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit wird der durch diese Tätigkeiten im Jahre erzielte „Gewinn“ angesehen (§ 2 Abs. 4 Nr. 1, §§ 4 bis 7).

Gewinn ist das, was die Tätigkeit dem Steuerpflichtigen erbracht hat.

Für die Feststellung des Gewinns geht das Gesetz (§ 4 Abs. 1) grundsätzlich vom Vermögensvergleich aus. Es wird zunächst festgestellt, um welchen Betrag sich das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen — d. h. das gesamte dem Betriebe gewidmete bewegliche und unbewegliche Vermögen nach Abzug aller Schulden — am Ende des Jahres gegenüber dem Stande am Anfang des Jahres vermehrt hat. (Über die hierbei anzuwendenden Grundsätze, insbesondere über die Bewertung des Vermögens s. S. 28 ff.) Bei solchem Vergleich würden aber die Werte unter den Tisch fallen, die der Steuerpflichtige, da er ja von den Erträgen des Betriebes leben will, im

Laufe des Jahres dem Betriebsvermögen für private Zwecke entnommen hat; die „Entnahmen“ müssen deshalb dem durch den Vermögensvergleich festgestellten Unterschiedsbetrag hinzugerechnet werden. Umgekehrt läßt der bloße Vermögensvergleich auch dann einen „Gewinn“ erscheinen, wenn der Steuerpflichtige sein Betriebsvermögen im Laufe des Jahres durch Zuführung neuen Kapitals, das ihm z. B. aus einer Erbschaft zugeflossen sein kann, vergrößert hat. Solche „Einlagen“ sind von dem Unterschiedsbetrag des Vermögens abzuziehen. (Näheres über Entnahmen und Einlagen s. S. 27f.) Der Gewinn wird also grundsätzlich ermittelt durch: Vermögensvergleich, Hinzurechnung der Entnahmen, Abrechnung der Einlagen.

Mit dieser Regelung ist das Gesetz in einen gewissen Gegensatz zu den früheren Vorschriften in § 12 EStG. 1925 getreten. Nach jener Bestimmung wurde der Gewinn grundsätzlich durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben und nur bei buchführenden Kaufleuten durch Gegenüberstellung des Anfangs- und Endvermögens ermittelt. Es war also bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden die nachstehend unter b) behandelte Ermittlungsform, die heute theoretisch die Ausnahme — praktisch allerdings nach wie vor die Regel — bildet, im Gesetz zur Regel gemacht.

b) Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben.

Bei Steuerpflichtigen, die die Erträgnisse ihres Betriebes gleich zu verbrauchen pflegen und die auch keine Handelsbücher führen, unterliegt das Betriebsvermögen kaum irgendwelchen Veränderungen, die als Ausgangspunkt für die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gebraucht werden könnten; auch sind bei ihnen die Entnahmen praktisch kaum feststellbar. Ähnliches gilt dort, wo das dem Betriebe gewidmete Vermögen überhaupt keine erhebliche Rolle spielt, wie z. B. bei den meisten Angehörigen der freien Berufe. Bei diesen Steuerpflichtigen — und

das ist die große Mehrzahl — wird deshalb nach § 4 Abs. 3 statt des Vermögensvergleichs eine andere Methode für die Ermittlung des Gewinns angewendet, die praktisch besser zum Ziele führt: Es wird festgestellt, um welchen Betrag die Betriebseinnahmen die Betriebsausgaben überstiegen haben. Die Einnahmen lassen sich aus den schon im Interesse der Umsatzsteuer geforderten Anschreibungen des Steuerpflichtigen über die Geschäftseinnahmen (s. insbes. die Warenausgangsverordnung vom 20. Juni 1936, RGBl. I S. 507), die Ausgaben ebenfalls aus den Anschreibungen des Steuerpflichtigen (s. insbes. die Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuchs vom 20. Juni 1935, RGBl. I S. 752) und aus den Rechnungen und Quittungen verhältnismäßig gut ermitteln. Besonders ins Gewicht fallende Mehrungen oder Minderungen des Betriebsvermögens müssen allerdings daneben Berücksichtigung finden. Wenn z. B. der Kaufmann eine neue und bessere Ladeneinrichtung gekauft hat, so darf diese Betriebsausgabe nicht in vollem Umfange zur Verminderung des steuerpflichtigen Gewinnes führen; denn hier hat der Steuerpflichtige tatsächlich einen Gewinn erzielt und ihn zur Verbesserung seiner Geschäftseinrichtung verwendet. Deshalb muß für solche „Vermehrung des Betriebsvermögens“ ein gewisser Zuschlag zu dem ermittelten Überschuß gemacht werden. Jedoch können keineswegs alle Neuanschaffungen zu einem solchen Zuschlag führen; denn es bleiben auf der anderen Seite ja auch die Verminderungen außer Betracht, die durch Abnutzung usw. entstehen und für die die Neuanschaffungen meist nur einen Ausgleich darstellen. § 4 Abs. 3 überläßt deshalb die Höhe des Zuschlags im einzelnen Falle dem Ermessen des Finanzamts. Ein etwaiger Mehrbestand an Geldmitteln des Betriebs kann einen Zuschlag nicht rechtfertigen; denn dieses Mehr kommt schon durch den Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zum Ausdruck. Da entsprechend der Bestimmung in § 4 Abs. 1 letzter Satz auch der Wert des Grund und Bodens außer Betracht bleiben muß, werden praktisch mit-

einander verglichen nur die Erzeugnisse, Waren und Vorräte des Betriebes, das bewegliche Anlagekapital und die Gebäude am Anfang und am Ende des Jahres. Das EStG. 1925 bezeichnete dies als „Bestandsvergleich“. Das neue EStG. will wohl durch den Ausdruck „Schwankungen im Betriebsvermögen“ ähnliches andeuten. — Umgekehrt kann es vorkommen, daß ein Steuerpflichtiger einen großen Teil seines Lagers verkauft, ohne das Lager wieder auf den alten Stand zu ergänzen. Die durch den Verkauf erzielten Betriebseinnahmen, denen keine entsprechenden Betriebsausgaben gegenüberstehen, dürfen nicht in vollem Umfange zu einer Vermehrung des steuerpflichtigen Gewinnes führen; denn ihnen steht ein Verlust im Lagerbestande gegenüber. Deshalb muß hierfür ein gewisser Abschlag von dem durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben ermittelten Überschuß gemacht werden. Aber auch dies gilt nicht für jede Änderung im Lagerbestande. Denn der in diesem Jahre vorgenommenen Verringerung des Lagers steht vielleicht eine in den vorangegangenen Jahren erfolgte oder in den späteren Jahren nachfolgende allmähliche Auffüllung des Lagers gegenüber, die im einzelnen Jahre nicht groß genug ist, um einen besonderen Zuschlag zu rechtfertigen. Auch die Höhe des Abschlags ist daher in § 4 Abs. 3 dem Ermessen des Finanzamts überlassen. Ein Minderbestand an Geldern des Betriebs rechtfertigt einen Abschlag nicht.

Der Begriff der Betriebseinnahmen ist in Anlehnung an § 8 zu bestimmen. Es sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen des Betriebes zufließen. Dazu gehören alle Geldeinnahmen, die der Betrieb mit sich bringt, mit Ausnahme der Erlöse aus der Veräußerung von Grund und Boden. Es gehören ferner alle Waren, Erzeugnisse und Leistungen dazu, die der Steuerpflichtige für sich, seinen Haushalt oder andere betriebsfremde Zwecke dem Betriebe entnommen hat. Sie sind in Anlehnung an § 8 Abs. 2 mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzu-

setzen. — Geldbeträge und Güter, die der Steuerpflichtige leihweise oder darlehnsweise erhalten hat, sind keine Betriebseinnahmen.

Als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4, f. auch S. 40) sind zu nennen:

Ausgaben für den Einkauf von Waren, Rohstoffen, Halbfabrikaten usw. Dazu gehören auch die damit verbundenen Transportkosten, Provisionen usw.

Ausgaben für den Absatz der Erzeugnisse, Waren und Leistungen, z. B. für Kundentwerbung, Provisionen, Transport-, Verpackungs- und Versicherungskosten.

Ausgaben für die Erhaltung und Verbesserung der zum Anlagevermögen gehörenden Gegenstände, z. B. für Reparaturen an Betriebsgebäuden, Maschinen und sonstigen Einrichtungen, auch dann, wenn die Gebäude usw. nur gemietet oder gepachtet sind. Auch Aufwendungen für große Instandsetzungen, ja für Neueinrichtung oder Ankauf von Gebäuden, für Betriebserweiterungen durch Neuanschaffung von Maschinen usw. sind Betriebsausgaben. Jedoch ist zu beachten, daß die Absetzung derartiger Ausgaben durch einen Zuschlag nach § 4 Abs. 3 Satz 2 (S. 23) wieder ausgeglichen werden kann. Dagegen sind, wie sich aus § 4 Abs. 1 letzter Satz ergibt, Ausgaben für den Erwerb von Grund und Boden nicht als Betriebsausgaben anzusehen; gegebenenfalls muß der Kaufpreis für ein Grundstück nebst Gebäude entsprechend aufgeteilt werden.

Ausgaben für den laufenden Betrieb. Hierher gehören insbesondere die Gehälter und Löhne, und zwar neben den Barlöhnen, Gratifikationen, Tantiemen, Jubiläumsgeschenken, Heirats- und Geburtsbeihilfen auch die an Arbeitnehmer gewährten Sachbezüge (siehe § 3 UStD, abgedr. S. 228). Ferner die Sozialversicherungsbeiträge und Aufwendungen, die der Steuerpflichtige zugunsten seines Arbeitnehmers macht, indem er z. B. eine Geldstrafe, die einem Arbeitnehmer für eine im Interesse des Betriebes begangene strafbare Handlung

auferlegt worden ist, für diesen bezahlt. Ausgaben für im Betriebe mitarbeitende Familienangehörige sind nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nur dann Betriebsausgaben, wenn ein Dienstvertrag vorliegt. — Betriebsausgaben sind ferner die Mietzinsen für die Geschäftsräume, die Ausgaben für Heizung, Beleuchtung, Reinigung, für Sase-Miete, endlich die Betriebsunterhaltungskosten wie Ausgaben für elektrischen Strom, Kohle, Schmieröl, für Büroutensilien, Porto, Telephon, Fachzeitschriften usw.

Öffentliche Abgaben wie Umsatzsteuer, Grundsteuer, Hauszinssteuer, Gewerbesteuer, Schankkonzessionssteuer, Vergnügungsteuer, Biersteuer, Getränkesteuer, Kapitalverkehrssteuer, Stempelsteuer, Beiträge zum Reichsnährstand und zur Industrie- und Handelskammer, Innungsbeiträge, aber auch Beiträge zu Berufsverbänden, die nicht den Charakter öffentlicher Abgaben haben. (Die Steuern vom Einkommen und die Vermögensteuer sind keine Betriebsausgaben, siehe § 12 Ziff. 3.) Schuldzinsen, die mit dem Betriebe im wirtschaftlichen Zusammenhange stehen (vgl. § 10 Abs. 1 Ziff. 2). Versicherungsbeiträge, z. B. zur Versicherung des Betriebes gegen Feuer, Diebstahl, Haftpflicht, Unfall, zur Glasversicherung usw. Dagegen sind Beiträge zur Lebensversicherung, zur Versicherung des Betriebsinhabers und seiner Angehörigen gegen Krankheit und Unfall, zur Versicherung der Wohnung, des Mobiliars gegen Feuer und Diebstahl keine Betriebsausgaben.

Sonstige Ausgaben, die der Betrieb mit sich bringt und die verschiedenen der genannten Zwecke dienen können, z. B. Kosten für Geschäftsreisen, für Bewirtungen (siehe jedoch § 12 Ziff. 1), Prozeßkosten u. ähnl. Ob die Bezahlung einer Schuld als Betriebsausgabe anzusehen ist, hängt vom Charakter der Schuld ab. Z. B. ist die Bezahlung einer Warenschuld ebenso wie die Bezahlung der Ware selbst eine Betriebsausgabe. Dagegen ist die Rückzahlung eines zur Verstärkung der

Betriebsmittel aufgenommenen Darlehns ebenso wie die Anlegung flüssiger Mittel keine Betriebsausgabe.

Ausgaben für private Zwecke, die aus der Betriebskasse geleistet werden, sind Entnahmen, nicht Betriebsausgaben; das dadurch Erworbene wird nicht Betriebsvermögen.

Beispiel für die Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Bei einem Schlächter haben im Kalenderjahr betragen:

die Betriebseinnahmen	
a) Verkauf von Fleisch und Fleischwaren, Bewertung der Abfälle usw.	28 000 <i>R.M.</i>
b) Wert der Entnahmen für den eigenen Haushalt	500 „
	zusammen 28 500 <i>R.M.</i>
die Betriebsausgaben (für Fleisch- einkauf, Ladenmiete, Löhne, Umsatz- steuer usw.)	
	24 000 „
Der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (Gewinn) beträgt	4 500 <i>R.M.</i>

Dieser Betrag ist, wenn er nicht noch durch einen Zuschlag oder Abschlag (s. S. 23) zu berichtigen ist, bei der Ermittlung des Einkommens als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen.

Für gewisse Betriebe ist aber auch die an sich einfache Gewinnermittlung durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben praktisch deshalb nicht möglich, weil es an den hierfür erforderlichen Aufzeichnungen fehlt. In diesen Fällen ist nach § 217 ABgD. zu schätzen. Dafür haben die Oberfinanzpräsidenten Richtsätze aufzustellen, die als Anhalt dienen, s. WR. S. 345 ff. Darüber hinaus läßt § 29 EStG. die Aufstellung von Durchschnittssätzen zu. Im Gegensatz zu den Richtsätzen kann der Steuerpflichtige, wenn Durchschnittssätze zur Anwendung kommen, nicht einwenden, daß sie bei ihm zu einem un-

richtigen Ergebnis führen. Die Durchschnittssätze sind nur anzuwenden, wenn der Umsatz eine bestimmte Grenze nicht übersteigt; der Steuerpflichtige kann ihre Anwendung stets dadurch vermeiden, daß er ordnungsmäßige — d. h. den Anforderungen der steuerlichen Vorschriften entsprechende — Bücher führt.

c) Entnahmen und Einlagen.

Die beiden Begriffe spielen nur dann eine Rolle, wenn der Gewinn durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, Seite 20), nicht wenn er durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3, Seite 21) ermittelt wird.

Entnahmen sind nach § 4 Abs. 1 Satz 2 „alle Wirtschaftsgüter (Varentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betriebe für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat“. Eine Entnahme liegt auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige mit Mitteln, die an sich noch dem Betriebe dienen, eine Ausgabe leistet, die nicht Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4, Seite 24 ff.) ist, sondern privaten Zwecken dient, z. B. seine Wohnungsmiete bezahlt oder eine Vergnügungsreise bestreitet. — Die vom Steuerpflichtigen dem Betriebe entnommenen Sachgüter und Leistungen brauchen nicht mit dem Wert angesetzt zu werden, den ein Kunde für sie zahlen müßte. Sie sind vielmehr nach § 6 Ziff. 4 mit dem niedrigeren „Teilwert“ anzusetzen. Über diesen Begriff siehe § 6 Ziff. 1 Satz 3 und Seite 30 f. — Bei der Körperschaftsteuer sind die Gewinnausschüttungen wie Entnahmen zu behandeln (s. S. 89).

Einlagen sind nach § 4 Abs. 1 Satz 3 „alle Wirtschaftsgüter (Vareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betriebe im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat“. Sie sind von dem durch den Vermögensvergleich ermittelten Gewinn abzusetzen. Welcher Betrag abzusetzen ist, ist ohne weiteres klar, wenn es sich

um Bareinzahlungen handelt. Für Sacheinlagen — also für Gegenstände, die der Steuerpflichtige geerbt oder die er aus privaten Mitteln erworben und dann erst dem Betriebe zugeführt hat — bestimmt § 6 Ziff. 5, daß ihr Wert höchstens so hoch angesetzt werden darf, wie er bei Zugrundelegung der für den Vermögensvergleich geltenden Bewertungsgrundsätze mindestens angesetzt werden müßte; sie sind mit dem Teilwert (§ 4 Ziff. 1 Satz 3, Seite 30), höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

d) Bewertung beim Vermögensvergleich.

Die Bewertungsgrundsätze der §§ 6, 7 haben nur für die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1, nicht für die Gewinnermittlung durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 3 Bedeutung. Sie unterscheiden sich grundlegend von den für die Vermögensbesteuerung geltenden Grundsätzen des Reichsbewertungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1035); denn sie sind weniger auf die Ermittlung des absoluten Vermögenswertes, als vielmehr auf die Ermittlung des Vermögenszuwachses zwischen zwei Stichtagen, soweit er bereits als „Gewinn“ realisiert ist, abgestellt.

Beim Vermögensvergleich wird dem Wert des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres, dessen Gewinn zu ermitteln ist, der Wert des Betriebsvermögens am Schluß des vorangegangenen (d. h. am Anfang des laufenden) Wirtschaftsjahres gegenübergestellt. In den Grundsätzen über die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter — dies ist der Sammelbegriff für alles, was zum Betriebsvermögen gehört, Sachen, Rechte, Betriebsgeheimnisse usw. — finden die Ausdrücke „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ Verwendung. Das „Anlagevermögen“ (Anlagekapital) umfaßt „die bestimmungsmäßig dem Betrieb dauernd zu erhaltenden Bestandteile“ (Fufsting), wie Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Werkzeuge, Beteili-

gungen, Patentrechte usw. Es steht im Gegensatz zum „Umlaufvermögen“ (Betriebskapital), das „die bestimmungsmäßig fortlaufend dem Verbräuche, dem Wechsel oder der Formveränderung dienenden Bestandteile“ (Fruiting) umfaßt. Im einzelnen gilt für die Bewertung folgendes.

Der Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehört, bleibt außer Ansaß. Das gilt jedoch nur für den Wert des reinen Grund und Bodens; das darauf stehende Gebäude muß bewertet werden. Wird ein zum Anlagekapital gehörendes Grundstück veräußert, so muß auch der dafür in das Betriebsvermögen gelangte Gegenwert, soweit er auf den Grund und Boden entfällt, für den Vermögensvergleich außer Betracht bleiben.

Der für den Grund und Boden vereinnahmte Betrag darf, wenn der Steuerpflichtige ihn dem Betrieb entzieht, nicht als Entnahme gewürdigt, also nicht dem Gewinn hinzugerechnet werden (§ 4 Abs. 1 Satz 2). Er muß vielmehr, wenn der Steuerpflichtige ihn dem Betriebe zuführt, als Einlage angesehen, also bei der Gewinnermittlung abgerechnet werden (§ 4 Abs. 1 Satz 3). — Bei Vollkaufleuten wird auch der Wert des Grund und Bodens in den Vermögensvergleich einbezogen; s. S. 37.

Vom Grund und Boden abgesehen, sind alle Wirtschaftsgüter, mögen sie zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen gehören, mit den „Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ (bei Gegenständen des Anlagevermögens gegebenenfalls vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, s. S. 32ff.) anzusetzen; statt ihrer kann der „Teilwert“ angesetzt werden, wenn er niedriger ist (§ 6 Ziff. 1, 2).

Unter Anschaffungs- oder Herstellungskosten versteht man den Gesamtbetrag der Kosten, die der Steuerpflichtige für die Anschaffung oder Herstellung des Gegenstandes aufgewendet hat, also z. B. nicht nur den reinen Kaufpreis, sondern auch Vermittlungs-, Transport-, Einrichtungskosten usw. Gegenstände des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind nicht mit den vollen,

sondern mit den um die Absetzungen für Abnutzung verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten; siehe hierüber § 6 Ziff. 1, § 7 und Seite 32 ff.

Unter dem Teilwert eines Wirtschaftsgutes versteht das Gesetz den Wert, den das Wirtschaftsgut als Teil einer größeren wirtschaftlichen Einheit, des ganzen Betriebsvermögens, hat. Teilwert ist nach § 6 Ziff. 1 Satz 2 „der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt“. Dieser Betrag ist in der Regel nicht höher als derjenige Betrag, der für die Beschaffung des Gutes in dem Zustande, den es am Bilanzstichtage hat, aufzuwenden wäre, und nicht niedriger als derjenige, der beim Einzelverkauf zu erzielen wäre. — Von der Vorschrift, daß der Teilwert nur dann angesetzt werden darf, wenn er niedriger ist als der aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten hergeleitete Betrag, besteht eine Ausnahme: Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben darf auch ein höherer Teilwert angesetzt werden, wenn die Ansetzung dieses Wertes den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht; § 6 Ziff. 2 letzter Satz. Der Grund liegt darin, daß der Landwirt zwar die Preise seiner einzelnen Erzeugnisse kennt, aber ihre Herstellungskosten schwerlich auszugliedern vermag.

Eine Stetigkeit der Bewertung ist nur für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, vorgeschrieben, und zwar in der Weise, daß für den Schluß eines Wirtschaftsjahres niemals ein höherer Wert angesetzt werden darf als für den Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, also auch dann nicht, wenn sowohl der Teilwert wie die um die Absetzungen für Abnutzung verringerten Anschaffungs- oder Herstellungskosten höher sind als der vorjährige Wertansatz; § 6 Ziff. 1 letzter Satz. Für andere Wirtschaftsgüter besteht eine solche Beschränkung nicht. Dies ermöglicht bei forstwirtschaftlichen Betrieben, die nicht so groß sind, daß alljährlich ein

etwa gleich bleibender Teil des Holzes geschlagen werden kann, eine gleichmäßige Verteilung des Einkommens und der Steuer auf die verschiedenen Jahre. Der Forstwirt kann das stehende Holz alljährlich mit dem Teilwert einsetzen; dann ergeben sich jährliche Einkünfte in Höhe des jährlichen Zuwachses an Holz. In einem Jahr, in dem Holz geschlagen wird, tritt hierzu lediglich derjenige Betrag hinzu, um den der für das geschlagene Holz erzielte Erlös nach Abzug der für den Einschlag und die Verwertung aufgewendeten Kosten den Teilwert übersteigt, mit dem das geschlagene Holz zu Buche gestanden hat. (Für den Fall, daß ein solcher „Bestandsvergleich“ für das stehende Holz“ nicht vorgenommen wird, s. § 34 Abs. 3 eine Tarifvergünstigung vor.)

Für die Passiva trifft § 6 Ziff. 3 lediglich die Bestimmung, daß sie unter sinngemäßer Anwendung der für die nicht abnutzbaren Aktiva getroffenen Vorschriften zu bewerten sind. Die Verbindlichkeiten sind also grundsätzlich mit dem Betrage anzusetzen, der — unter Umkehrung des Vorzeichens — den „Anschaffungskosten“ der Aktiva entspricht, d. h. mit dem Werte derjenigen Wirtschaftsgüter, die dem Steuerpflichtigen für die Eingehung der Verbindlichkeit zugeflossen sind. Wenn also der Steuerpflichtige eine Darlehnshypothek von 30 000 *RM* hat eintragen lassen, aber nach Abzug der Provisionen, des Damnums usw. nur 28 000 *RM* erhalten hat, so entspricht den Anschaffungskosten ein Betrag von 28 000 *RM*. Wie bei den Aktiven der Teilwert nur dann angesetzt werden kann, wenn er niedriger ist als die Anschaffungskosten, so kann er hier sinngemäß nur dann angesetzt werden, wenn er höher ist. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für die Schuld absetzen würde. Das ist in der Regel der Nennbetrag, aber z. B. dann, wenn die Schuld besonders niedrig verzinslich ist, aber erst nach einer Reihe von Jahren fällig wird, auch ein niedrigerer Betrag. Im allgemeinen sind also Schulden mit dem Nennwert anzusetzen; das gilt insbesondere auch

für solche Schulden, für die dem Steuerpflichtigen kein Gegenwert zugeflossen ist, z. B. für Schadensersatzverpflichtungen.

Die Bewertung der Wirtschaftsgüter bei Eröffnung oder entgeltlichem Erwerb eines Betriebes wird in § 6 Ziff. 6 in einer von den allgemeinen Vorschriften nicht grundsätzlich abweichenden Weise geregelt. Über die Bewertung bei unentgeltlicher Übertragung trifft § 6 EStDV. Bestimmung.

Für die Bewertung des Betriebsvermögens ist die Vermögensbilanz in der Form maßgebend, wie sie der Steuerpflichtige dem Finanzamt einreicht, soweit sie den Vorschriften entspricht.

Der Steuerpflichtige kann die Bilanz, die er seiner Steuererklärung zugrunde gelegt und dem Finanzamt eingereicht hat, nicht nach seinem Belieben nachträglich ändern, auch nicht, soweit ihm die gesetzlichen Bestimmungen die Freiheit gelassen haben, einen Posten höher oder niedriger anzusetzen. Wenn er z. B. einen vor dem 1. 10. 1937 angeschafften Gegenstand von voraussichtlich vierjähriger Lebensdauer in der eingereichten Bilanz nur auf die Hälfte abgeschrieben hat, so darf er nicht nachträglich erklären, er wolle ihn voll abschreiben. Eine solche Änderung der Bilanz darf der Steuerpflichtige vielmehr nur dann vornehmen, wenn entweder die eingereichte Bilanz den Bewertungsgrundsätzen nicht entspricht und mit diesen Grundsätzen in Einklang gebracht werden soll, oder wenn das Finanzamt — im Rechtsmittelverfahren die Rechtsmittelbehörde — der Änderung zustimmt. E. § 4 Abs. 2.

e) Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung.

Die Wirtschaftsgüter, die zum Anlagevermögen gehören, unterliegen mit wenigen Ausnahmen (Grund und Boden, Beteiligungen u. ähnl.) der Abnutzung. Wenn eine Maschine voraussichtlich 10 Jahre nach ihrer Anschaffung so weit abgenutzt sein wird, daß sie durch eine neue ersetzt

werden muß, so hat sie nach 5 Jahren für den Pflchtigen nur noch den halben Wert und ist nach 10 Jahren für ihn wertlos. Das Gesetz schreibt grundsätzlich vor, daß der einzelne Gegenstand mit dem aus dieser Berechnung für das Ende des einzelnen Wirtschaftsjahres sich ergebenden Wert bei der Vermögensbewertung angesetzt wird. Genauer: Der Gegenstand ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen; jedoch ist hiervon die Absetzung für Abnutzung vorzunehmen; die Höhe der Absetzung ergibt sich aus dem Verhältnis der bereits verstrichenen Benutzungszeit zu der voraussichtlichen Gesamtlebensdauer des Gegenstandes.

Beispiel: Der Steuerpflichtige hat gegen Ende des Jahres 1934 eine Maschine angeschafft, für die er 50000 *RM* hat aufwenden müssen und die voraussichtlich nach 10 Jahren abgenutzt sein wird. Bei der Bewertung auf den 31. 12. 1936 nimmt er, da von den 10 Jahren der voraussichtlichen Nutzungsdauer 2 Jahre verstrichen sind, eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von $\frac{2}{10}$ von 50000 *RM* = 10000 *RM* vor und setzt die Maschine daher nur noch mit 40000 *RM* ein. Auf den 31. 12. 1944 bewertet er sie mit 0 *RM*, auch wenn er sie, da sie sich besser erhalten hat, als er erwartet hatte, noch weiter benutzt.

Der so ermittelte Wert stimmt nicht immer mit dem „Teilwert“ (§ 6 Ziff. 1 Satz 3, Seite 30) überein. Infolge von Konjunkturschwankungen kann z. B. der Anschaffungspreis für eine neue Maschine auf das Doppelte gestiegen sein. Dann hat die 5 Jahre alte Maschine des Beispiels noch denselben Geldwert (Teilwert), den sie zur Zeit der Anschaffung gehabt hat. Umgekehrt kann der Anschaffungspreis für eine neue Maschine zurückgegangen sein; dann ist der Teilwert niedriger als der um die Absetzung für Abnutzung verringerte Betrag der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Um den Steuerpflichtigen nicht dadurch zu benachteiligen, daß Vermögensverluste unberücksichtigt bleiben, die er durch solche Preisrückgänge gehabt hat, ge-

stattet das Gesetz die Einsetzung des Zeitwerts, wenn er niedriger ist. Hierüber siehe S. 29.

Für sogenannte „kurzlebige Gegenstände“, d. h. für „Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erfahrungsgemäß 5 Jahre nicht übersteigt“, hat das EStG. von 1934 in § 6 Ziff. 1 Satz 4 eine vereinfachende Neuerung eingeführt. Die Neuerung besteht darin, daß buchführungspflichtige Gewerbetreibende und buchführende Land- und Forstwirte die Abschreibungen für Abnutzung bei diesen Gegenständen nicht auf die ganze voraussichtliche Benutzungszeit gleichmäßig zu verteilen brauchen, sondern sie nach ihrem Belieben schon früher vornehmen können. Die Abschreibungen für Abnutzung dürfen also höher, aber nicht niedriger als normal vorgenommen werden. (Früher hatte die Praxis nur für größere Unternehmungen zugelassen, daß kurzlebige Gegenstände sofort ganz abgeschrieben wurden. Die große Zahl solcher Anschaffungen bewirkt bei diesen Unternehmungen, daß die sofortige Abschreibung zu demselben Gesamtergebnis führt wie das normale Verfahren.) Der Reichsminister der Finanzen hat unter dem 20. 12. 1934 (RStBl. 1935 S. 1) eine „Liste kurzlebiger Wirtschaftsgüter“ veröffentlicht. Alle auf der Liste stehenden Gegenstände und ferner alle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von nicht mehr als 200 *RM* (R. d. F. a. a. D.) sind als kurzlebig zu behandeln. Daneben sind auch alle anderen Gegenstände kurzlebig, bei denen die Lebensdauer voraussichtlich nicht länger als 5 Jahre, der normale Abschreibungsfuß also nicht weniger als 20 v. H. beträgt.

Beispiel: Ein buchführungspflichtiger Gewerbetreibender kauft eine Schreibmaschine für 400 *RM*, die er voraussichtlich 4 Jahre lang benutzen lassen kann. Nach dem bisherigen Recht konnte er jedes Jahr 100 *RM* für Abnutzung absetzen. Nach dem neuen Recht kann er im ersten Jahr 200 *RM* und im zweiten Jahr 200 *RM* absetzen oder auch gleich im ersten Jahr 400 *RM*. Er

kann die Abschreibungen auch noch anders verteilen, nur darf er in keinem Jahre einen höheren Wert ansetzen, als sich bei normaler Verteilung der Abschreibungen auf die Lebensdauer des Gegenstandes für dieses Jahr ergeben würde.

Die schnellere Abschreibung ist vom Jahre 1934 ab auch für solche kurzlebigen Gegenstände anwendbar, die vor dem 1. 1. 1934 angeschafft worden sind. Diese Vorschriften sind durch das Änderungs Gesetz von 1938 stark eingeschränkt worden, da sie ihren Zweck, die Wirtschaft zu Investitionen anzuregen, erfüllt hatten und weitere Anreizungen in dieser Richtung bei der veränderten Wirtschaftslage bedenklich waren. Sie gelten nur noch für Wirtschaftsgüter, die vor dem 1. Oktober 1937 bestellt worden sind (§ 51 Abs. 2), und ferner nach den Veranlagungsrichtlinien für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von nicht mehr als 200 *R.M.* sowie für gewisse Gegenstände, an deren möglichst zahlreicher Anschaffung ein öffentliches Interesse besteht.

Tritt in einem Jahre eine außergewöhnliche Abnutzung ein, die erkennen läßt, daß die Erneuerung früher als erwartet nötig sein wird (etwa weil eine Maschine besonders stark beansprucht oder fahrlässig bedient worden ist), so ist eine entsprechend größere Abschreibung zulässig (§ 7 Abs. 1 letzter Satz).

Außer der bisher behandelten „technischen Abnutzung“ gibt es die wirtschaftliche Abnutzung. Von einer solchen spricht man z. B. dann, wenn eine Maschine dadurch in ihrem Werte gemindert worden ist, daß andere Maschinen konstruiert worden sind, die billiger arbeiten und deshalb der Konkurrenz einen Vorsprung geben, oder wenn die Inneneinrichtung eines Kaffeehauses, eines Hotels usw. unmodern geworden ist. Für die Berechnung der Abschreibungen ist dann die wirtschaftliche, nicht die technische Lebensdauer maßgebend (§ 7 Abs. 1 letzter Satz).

Der Abnutzung ähnlich ist die Substanzverringerung,

die z. B. bei Bergbauunternehmungen, Steinbrüchen, Kiesgruben, Torfstichen eintritt. Hierfür sind Absezierungen wie für Abnutzung zulässig (§ 7 Abs. 2).

f) Sondervorschriften für Vollkaufleute.

Gewerbetreibende, deren Firma in das Handelsregister eingetragen ist, haben bei der Bewertung des Betriebsvermögens neben den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes auch die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs und die durch die kaufmännische Übung entwickelten „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ zu befolgen. Es handelt sich nach § 29 in Verbindung mit §§ 4, 6 HGB. um alle Kaufleute — einschl. der Handelsgesellschaften — mit Ausnahme der Handwerker und der Personen, deren Gewerbebetrieb nicht über den Umfang des Kleingewerbes hinausgeht, also um die sogenannten Vollkaufleute, sofern ihre Eintragung in das Handelsregister nicht vorschriftswidrig unterblieben ist.

Diese Steuerpflichtigen haben, wie § 5 vorschreibt, „das Betriebsvermögen anzusehen, das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen, über die Betriebsausgaben und über die Bewertung sind zu befolgen“. Das ist dahin aufzufassen, daß bei den genannten Vollkaufleuten auch für die steuerliche Vermögensaufstellung die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs (insbesondere §§ 40, 261) und die Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung maßgebend sind, soweit nicht die Vorschriften des EStG., die zu befolgen sind, zu einem anderen Ansaß zwingen; daß die steuerrechtlichen Vorschriften auch einen anderen Ansaß gestatten, schließt die Anwendbarkeit der handelsrechtlichen Vorschriften nicht aus.

Die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen in § 4 Abs. 1 gelten hier nicht unmittelbar. Die kaufmännische Buchführung hat aber entsprechende Grundsätze. Der letzte Satz des § 4 Abs. 1, der die Bewertung des Grund und Bodens ausschließt, gilt für die buchführungspflichtigen

Kaufleute nicht; bei ihnen sind auch Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Grund und Boden zu berücksichtigen.

Der Steuerpflichtige hat dem Finanzamt diejenige Bilanz einzureichen, die er auf Grund der Vorschriften des Handelsgesetzbuchs aufgestellt hat, nicht etwa eine besonders aufgestellte „Steuerbilanz“. Stellt der Steuerpflichtige die handelsrechtliche Bilanz nicht so auf, daß sie den steuerrechtlichen Anforderungen genügt (nimmt er z. B. unzulässig hohe Abschreibungen vor), so berichtet das Finanzamt von Amtes wegen die einzelnen Posten. So ergibt sich — in den Akten des Finanzamts — die sogenannte „Steuerbilanz“. Selbstverständlich ist dann beim Vermögensvergleich des nächsten Jahres der Wert des Betriebsvermögens für den Schluß des vorangegangenen Jahres aus dieser Steuerbilanz, nicht aus der handelsrechtlichen Bilanz zu entnehmen.

Für Kaufleute, die freiwillig Bücher führen, ohne dazu verpflichtet zu sein, gelten diese Sondervorschriften nicht, sondern nur die allgemeinen steuerlichen Bewertungsvorschriften. Denn da sie die Bücher überhaupt nicht zu führen brauchen, kann man ihnen auch nicht verbieten, von den Vorschriften des § 68. abzuweichen.

g) Veräußerungsgewinne.

Für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit, also für diejenigen Einkunftsarten, bei denen der Gewinn grundsätzlich durch Vermögensvergleich ermittelt wird, ist in den §§ 14, 16, 18 Abs. 3 die Besteuerung der sogenannten „Veräußerungsgewinne“ vorgesehen, d. h. der Gewinne, die durch Veräußerung des Betriebsvermögens entstehen. Durch die Veräußerung werden unter Umständen Gewinne realisiert, die infolge der Bewertungsvorschriften des § 6 noch nicht zur Besteuerung gekommen waren. § 6 schreibt vor, daß die Gegenstände des Betriebsvermögens mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten — gegebenenfalls ge-

mindert um die Absetzungen für Abnutzung — angesetzt werden; der höhere Verkaufswert („Teilwert“) braucht nicht angesetzt zu werden und darf es meist nicht einmal. Wenn die Verkaufswerte aber tatsächlich höher sind und nunmehr dem Veräußerungspreise zugrunde gelegt werden, so zeigt sich, daß der Bilanzansatz, obwohl er den gesetzlichen Vorschriften entsprochen hat, wirtschaftlich doch nicht das Richtige getroffen hat. Der vom Steuerpflichtigen erzielte Gewinn wird richtiger dadurch ermittelt, daß als Wert des Betriebsvermögens auf den Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebs der Veräußerungspreis angesetzt wird, oder mit anderen Worten: Außer den bis dahin laufend versteuerten Gewinnen muß noch der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis und dem nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften auf den Zeitpunkt der Veräußerung festgestellten Wert des Betriebsvermögens als weiterer Gewinn zur Steuer herangezogen werden. Die angezogenen Bestimmungen des EStG. schreiben eine solche Besteuerung für den Fall vor, daß es sich um größere Gewinne handelt und nicht für den Erwerb erst kürzlich Erbschaftsteuer entrichtet worden ist.

Etwas anders ist der Gesichtspunkt bei der Besteuerung der Gewinne, die durch die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen erzielt werden (§ 16 Abs. 1 Ziff. 2, 3, § 17). Im Falle der Veräußerung des Betriebes selbst bewertet der Erwerber in seiner Anfangsbilanz das Betriebsvermögen mit den Anschaffungskosten, der tatsächlich gezahlte Kaufpreis findet also auch in die Bilanz Eingang. Er bildet mithin den Ausgangspunkt für die späteren Steuerzahlungen, so daß, wenn der Veräußerungsgewinn nicht besteuert würde, ein Teil des tatsächlich erzielten gewerblichen Gewinns unversteuert bliebe. Dagegen bleiben bei der Veräußerung eines Anteils die Bilanzansätze unverändert; der gewerbliche Gewinn wird in vollem Umfange versteuert. Trotzdem kann für den Gesellschafter in der Veräußerung des Anteils eine Realisierung unausgeschütteter Gewinne liegen. Hieran kann das Gesetz nicht vorübergehen, auch wenn

unter Umständen eine doppelte Heranziehung gewisser Gewinnanteile deswegen eintritt, weil der Erwerber des Anteils bei der späteren Ausschüttung an ihn die Gewinnanteile nochmals versteuern muß.

Für die Veräußerungsgewinne gilt die Tarifvergünstigung nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Ziff. 2.

2. Der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten.

Die Vorschriften der §§ 8 und 9 über die Ermittlung der Einkünfte durch Gegenüberstellung der Einnahmen und der Werbungskosten finden Anwendung

1. auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
2. auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen,
3. auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
4. auf „sonstige Einkünfte“ im Sinne des § 22.

Diesen Einkunftsarten, über die die §§ 19 bis 24 Einzelheiten enthalten, ist gemeinsam, daß die Einkünfte durch Abzug der „Werbungskosten“ (§ 9) von den „Einnahmen“ (Roheinnahmen, § 8) ermittelt werden.

a) Die Einnahmen.

Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der eben genannten Einkunftsarten zufließen, also z. B. bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der gesamte (Brutto-) Barlohn und die Naturalbezüge (Wohnung, Kost, Bekleidung, Deputat usw.), bei Einkünften aus Kapitalvermögen der Bruttobetrag der Zinsen und Dividenden, bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Bruttobetrag der Miet- und Pachtzinsen usw. Für die Berechnung der Einkünfte sind Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzusetzen; hierfür werden in den einzelnen Oberfinanzbezirken Festsetzungen getroffen, s. § 3 EStDV. und die Festsetzungen in Abschnitt I 19 der Lohnsteuer-richtlinien vom 30. 1. 1937 (RStBl. S. 281).

Einzelheiten darüber, was als Einnahme anzusehen ist und was nicht, sind in den §§ 19 bis 24 mitenthalten.

b) Die Werbungskosten.

„Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“ (§ 9 Satz 1). Das hier über die Werbungskosten zu Sagende gilt auch für die Betriebsausgaben (s. S. 24). Für wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 22 Ziff. 1 EStG. und für Einnahmen aus Kapitalvermögen bis zu 1500 *RM*, die die einzigen Einnahmen eines Steuerpflichtigen darstellen, läßt § 12 EStDBD. zu, daß ohne Nachweis ein Pauschbetrag von 200 *RM* für Werbungskosten abgesetzt wird.

Als Werbungskosten sind zu nennen:

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. § 20 Abs. 2 EStDBD.): Notwendige Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 9 Ziff. 4 EStG.; vgl. jedoch die Einschränkung in § 20 Abs. 2 EStDBD.), für Arbeitsmittel wie Berufskleidung, Werkzeug, Zeichenmaterial (§ 9 Ziff. 5). Ausgaben für ein Arbeitszimmer (Anteil an der Wohnungsmiete, Heizung, Beleuchtung) sind dann abzugsfähig, wenn der Arbeitgeber kein geeignetes Arbeitszimmer für die notwendige Arbeitszeit zur Verfügung stellt. Ausgaben für Bücher und Zeitschriften sind insoweit abzugsfähig, als sie zur sachgemäßen Erledigung der Arbeit erforderlich sind. Dagegen sind Ausgaben für die Einnahme von Mahlzeiten außerhalb des Hauses und für standesgemäße Kleidung nach § 12 Ziff. 1 nicht abzugsfähig. Umzugskosten können abzugsfähig sein, dann nämlich, wenn sie durch einen Wechsel der Arbeitsstätte verursacht sind, die nicht einen Übergang in eine wesentlich andere Lebensstellung mit sich bringt. Arzt- und Kurkosten zur Wiederherstellung der Arbeitskraft sind nur ausnahmsweise abzugsfähig; sie müssen durch eine Krankheit verursacht sein, die für den Beruf des Steuerpflichtigen typisch ist.

Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung: Grundsteuer nebst Gemeindezuschlägen sowie Hauszinssteuer, dagegen nicht Grunderwerbsteuer und Wertzuwachssteuer. Verwaltungskosten, wie Ausgaben für Wasser, Müllabfuhr, Flurbeleuchtung, Schornsteinfeger, Pförtner (nicht im Einfamilienhaus). Feuerversicherungsbeiträge. Hypothekenzinsen (siehe S. 25). Reparaturkosten am Hause und in den Wohnungen. Zeitungsanzeigen usw. über zu vermietende Räume. Kapitalinvestitionen sind keine Werbungskosten.

Bei Einkünften aus Kapitalvermögen: Depotgebühren und ähnliche Aufwendungen, die erforderlich sind, um aus der bestehenden einzelnen Kapitalanlage die bestimmungsmäßig aus ihr fließenden Einkünfte zu bekommen. Sind Wertpapiere unter Aufnahme von Schulden gekauft und nicht innerhalb eines Jahres gewinnbringend wieder veräußert worden, so sind die Schuldzinsen nur bis zur Höhe der aus den Wertpapieren fließenden Einnahmen abzugsfähig, wenn der überschießende Betrag als Gegenposten einer erwarteten Wertsteigerung anzusehen ist, da diese Einnahme nach § 23 Abs. 1 Ziff. 1b nicht steuerpflichtig ist (§ 10 Abs. 1 Ziff. 2). Ausgaben, die zum Zweck einer günstigen Anlage des Kapitals gemacht werden, sind nicht abzugsfähig.

Als Werbungskosten sind auch diejenigen laufenden Ausgaben anerkannt und in den aufgeführten Beispielen mit berücksichtigt, die durch die Innehabung der Grundlage für die Einkünfte veranlaßt sind und sich deshalb wirtschaftlich als Gegenposten zu den Einnahmen darstellen: Schuldzinsen, Steuern und Beiträge der in § 9 Ziff. 1 bis 3 aufgeführten Arten. So sind z. B. Hypothekenzinsen Werbungskosten für die Mieteinnahmen aus dem belasteten Hause, jedoch nur dann, wenn die Eingehung der Schuldverbindlichkeit durch den Erwerb oder den Besitz des Hauses veranlaßt ist. Schuldzinsen, die nicht Werbungskosten sind, weil sie nicht mit einer bestimmten Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können nach

§ 10 Abs. 1 Ziff. 2 als Sonderausgaben abgezogen werden. Steuern, die nicht Werbungskosten sind, können mit Ausnahme der Kirchensteuer, die nach § 10 Nr. 3 als Sonderausgabe abzugsfähig ist, nicht abgezogen werden, insbesondere nicht die Einkommensteuer, die Bürgersteuer und die Vermögensteuer (§ 12 Nr. 3). Außer den als Werbungskosten abzugsfähigen Beiträgen (§ 9 Nr. 2, 3) können gewisse Versicherungs- und Bausparfassenbeiträge nach § 10 Nr. 4, 5 als Sonderausgaben abgesetzt werden.

Endlich sind in § 9 Nr. 6 Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung zugelassen. Es handelt sich hier zwar nicht um bare Ausgaben, aber doch um Vermögensverluste, die wirtschaftlich solchen Ausgaben gleichkommen. Sie spielen hauptsächlich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine Rolle und bemessen sich nach den Grundsätzen des § 7 (f. S. 32). Für die Höhe dieser Absetzungen sind in besonderen Anordnungen für die einzelnen Oberfinanzbezirke Richtlinien aufgestellt, die für den Normalfall als Anhalt zu verwenden sind. — Absetzungen für Substanzverringerung sind z. B. bei der Verpachtung eines bergrechtlichen Nutzungsrechts zulässig.

Der Steuerpflichtige muß auf Verlangen den Empfänger der Ausgaben (z. B. der Schmiergelder), deren Absetzung als Werbungskosten er beansprucht, angeben. § 205a A.D., abgedr. S. 506.

Nicht als Werbungskosten aber wie Werbungskosten (bzw. Betriebsausgaben) können nach den Veranlagungsrichtlinien (f. S. 393 f.) bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft und aus Vermietung und Verpachtung alle Aufwendungen abgezogen werden, die der Steuerpflichtige für Zwecke des zivilen Luftschutzes oder des zivilen Sanitätsdienstes gemacht hat.

VI. Die Sonderausgaben.

Das „Einkommen“ im Sinne des EStG. wird dadurch gefunden, daß von der Summe aller „Einkünfte“ des

Steuerpflichtigen die „Sonderausgaben“ abgezogen werden (vgl. S. 15).

Wenn man den Begriff des „Einkommens“ lediglich nach theoretischen Gesichtspunkten bestimmen wollte, so würde man den Gesamtbetrag der Einkünfte wohl kaum um irgendwelche Abzüge mindern dürfen. Allenfalls würde man gewisse Schuldzinsen zum Abzug zulassen. Aber nicht die Verwirklichung eines theoretischen Begriffs ist die Aufgabe des EStG., sondern die Besteuerung der Volksgenossen nach ihrer tatsächlichen Leistungsfähigkeit. Welche Umstände als die Leistungsfähigkeit herabmindernd angesehen werden sollen, das kann das Gesetz bis zu einem gewissen Grade frei bestimmen. Die Bestimmung wird zu verschiedenen Zeiten ganz verschieden ausfallen.

Das Gesetz kennt zwei Ansatzpunkte, um diese Minderung der Leistungsfähigkeit, die es nach zum Teil willensmäßig bestimmten Gesichtspunkten anerkennt, zur Auswirkung zu bringen: einen Abzug bestimmter Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens und eine unmittelbare Ermäßigung der Steuer. Der letztere Weg ist bei den Kinderermäßigungen und in den Fällen des § 33 beschritten. Der erstere Weg ist der des Abzugs von „Sonderausgaben“.

Als „Sonderausgaben“ sind nach § 10 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen:

1. ein Betrag von 50 *RM* für jede Hausgehilfin, und zwar für jeden vollen Kalendermonat, in dem sie zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehört hat (§ 10 Abs. 1 Ziff. 1). Diese Bestimmung ist im Jahre 1933 zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit eingeführt worden. Es handelt sich hier um einen aus den dargelegten Gründen zugelassenen Abzug vom Einkommen, auf den der Ausdruck „Sonderausgabe“ eigentlich nicht paßt; denn die 50 *RM* brauchen nicht für die Hausgehilfin ausgegeben zu sein. Der Abzug ist sachlich eine Steuerermäßigung und wird nur formal als Sonderausgabe behandelt. Er genießt insofern eine bevorzugte Behandlung vor den übrigen Sonderausgaben, als er neben dem Pauschbetrag für Sonderausgaben von

200 *RM* abgesetzt werden kann (§ 10 Abs. 3, § 41 Abs. 1 Ziff. 2; s. S. 46). Über den Begriff der Hausgehilfin vgl. § 13 EStDBD., § 24 UStDBD. Siehe auch S. 73.

2. Schuldzinsen sowie Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen (§ 10 Abs. 1 Ziff. 2). Auf „besonderem Verpflichtungsgrunde“ beruht eine Rente dann nicht, wenn sie zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht geleistet wird. Nach der ausdrücklichen Vorschrift des § 12 Ziff. 2 ist darüber hinaus eine Rente niemals abzugsfähig, wenn sie an eine gesetzlich unterhaltsberechtigten Person geleistet wird und den Charakter einer „Zuwendung“ hat, selbst wenn sie auf einer besonderen Vereinbarung beruht. — Wenn die Zinsen Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind (§ 4 Abs. 4, § 9 Ziff. 1), so sind sie unmittelbar bei den betreffenden Einkünften, also nicht als Sonderausgaben abzusetzen. Nicht abgesetzt werden dürfen die Zinsen, wenn sie sich als Gegenposten für bestimmte Einnahmen darstellen und die betreffenden Einkünfte bei der Veranlagung außer Betracht bleiben. Das ist z. B. bei den Zinsen einer Hypothek der Fall, die ein ausländisches Grundstück des Steuerpflichtigen nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich belastet, wenn dessen Mieterträge infolge eines Doppelbesteuerungsvertrags in Deutschland nicht zur Einkommensteuer herangezogen werden; solche Zinsen sind Werbungskosten der ausländischen Einkünfte (vgl. auch S. 41).

3. Kirchensteuern (§ 10 Abs. 1 Nr. 3), d. h. Steuern, die an öffentlich-rechtliche Religionsgesellschaften geleistet werden. Ist der Betrag der Kirchensteuer ausnahmsweise höher als 2 v. H. des Gesamtbetrags der Einkünfte, so darf nur dieser Betrag abgezogen werden.

4. Versicherungs- und Wausparkassenbeiträge, die der Steuerpflichtige für sich, seine Ehefrau und seine Kinder entrichtet hat (§ 10 Abs. 1 Ziff. 4, 5). Versicherungsbeiträge, die der Steuerpflichtige für seine Angestellten und Arbeiter zahlt, gehören zu den Betriebsausgaben. Versicherungsbeiträge, die er für seine Hausangestellten und Hausgehilfen

zahlt, sind nicht abzugsfähig. Für die Gesamtheit aller dieser Abzüge sind in § 10 Abs. 2 gewisse Höchstgrenzen vorgesehen, die um so höher sind, je größer die Zahl der Familienangehörigen ist, für die der Steuerpflichtige zu sorgen hat. — Durch die Zulassung dieser Abzüge soll zum Sparen, und zwar gerade zum Sparen für die Kinder angeregt werden.

5. Verluste, die in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb entstanden sind. Dieser sog. „Verlustvortrag“ ist insoweit zulässig, als der Verlust nicht schon in einem der früheren Jahre zur Minderung des der Besteuerung zugrunde zu legenden Einkommens geführt hat. Hat z. B. in einem Jahr der Verlust aus Gewerbebetrieb 10000 *RM* betragen und hat der Steuerpflichtige in diesem Jahre außerdem 4000 *RM* Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und 200 *RM* Sonderausgaben gehabt, so ist er für dieses Jahr nicht nach einem Einkommen von $4000 - 200 = 3800$ *RM*, sondern wegen des Verlustes aus Gewerbebetrieb nach einem Einkommen von 0 *RM* veranlagt worden (§. E. 15); der Verlust von 10000 *RM* ist also in Höhe von 3800 *RM* bereits „ausgeglichen“, er kann deshalb nach § 10 Abs. 1 Ziff. 6 nur noch mit 6200 *RM* abgezogen werden. Ebenso ist es möglich, daß der Verlust des vorvergangenen Jahres schon im Vorjahr ganz oder zum Teil nach § 10 abgezogen worden ist; auch dann ist jetzt nur noch der verbleibende Rest abzugsfähig. Die Vorschrift ist auf solche Landwirte und Gewerbetreibenden beschränkt, die durch Führung ordnungsmäßiger Bücher in der Lage sind, ihren Verlust klar nachzuweisen. — Der Verlustvortrag dient dazu, die Besteuerung der wirklichen steuerlichen Leistungsfähigkeit anzupassen. Denn es ist klar, daß ein Steuerpflichtiger, der in einem Jahre 20000 *RM* Verlust und im nächsten Jahre 30000 *RM* Gewinn gehabt hat, nur dann seiner wirklichen Leistungsfähigkeit entsprechend besteuert wird, wenn er für beide Jahre zusammen nach einem Einkommen von 10000 *RM* herangezogen wird. Trotzdem hatte das *EStG.* 1934 im Gegensatz zum *EStG.*

1925 den Verlustvortrag nicht zugelassen, weil dann der Vortrag der Verluste aus den Krisenjahren einen zu großen Teil der neu entstandenen steuerlichen Leistungsfähigkeit aufgezehrt hätte. Einen gewissen Ersatz bot die Bewertungsfreiheit für kurzlebige Anlagegüter, die es dem Kaufmann bisweilen ermöglichte, den Verlust ganz oder teilweise auf ein Gewinnjahr zu verschieben. Nachdem diese verlassen worden ist (f. S. 34), ist der Verlustvortrag wieder eingeführt worden. Er gilt erstmalig bei der Veranlagung für 1938 (§ 51 Abs. 1 Satz 1).

Jeder Steuerpflichtige kann in seiner Steuererklärung — neben dem Abzug für Hausgehilfinnen — für Sonderausgaben mindestens 200 *R.M.* absetzen, auch wenn er tatsächliche Ausgaben in dieser Höhe nicht gehabt hat. Dies dient der Vereinfachung (§ 10 Abs. 3).

VII. Die einzelnen Einkunftsarten.

Wie auf S. 14 dargelegt, werden bei der Ermittlung des der Besteuerung zugrunde zu legenden Einkommens nur die dort aufgeführten Einkunftsarten berücksichtigt. Die §§ 13 bis 24 EStG. geben lediglich an, welche Gruppen von Einkünften als zu den einzelnen Einkunftsarten gehörig anzusehen sind. In Zweifelsfällen soll die Verkehrsauffassung entscheiden (§ 2 Abs. 3 Satz 2). Auch die in § 24 aufgeführten Beträge sind immer zu einer der steuerpflichtigen Einkunftsarten zu rechnen.

Die Bestimmungen über die Berechnung der Einkünfte sind in den allgemeinen Vorschriften enthalten. Lediglich einige nur für bestimmte Einkunftsarten geltende Berechnungsvorschriften sind in diesen Abschnitt aufgenommen.

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Der Begriff „Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft“ wird in sehr weitem Sinne gefaßt. Was dazu gehört, zählt § 13 auf. Es gehören auch Einkünfte aus Weinbau, aus Baumschulen, aus Binnenfischerei dazu; Einkünfte aus Tierzucht und Tierhaltung dann, wenn überwiegend die