

Pohl

Ball

Grundriß des gesamten Steuerrechts

(5. Auflage der Einführung in das Steuerrecht)

II. Abteilung:

Allgemeines Steuerrecht



Verlag von Westermann
Bonn

Grundriß des gesamten Steuerrechts

(5. Auflage der Einführung in das Steuerrecht)

Von

Dr. Kurt Ball

- I. Steuerlehre
- II. Allgemeines Steuerrecht
- III. Die einzelnen Steuern



J. Bensheimer

Mannheim / Berlin / Leipzig

336.2 (43), +351.71(43)

18 Jun

II. Abteilung Allgemeines Steuerrecht

insbesondere
das Recht der Reichsabgabenordnung,
des Reichsbewertungsgesetzes und das
Finanzausgleichsrecht

Von

Dr. Kurt Ball

Rechtsanwalt in Berlin, Regierungsrat a. D.
Fachanwalt für Steuerrecht

A 22015 V

~~Sf 596~~ ✓

28. XI. 33
Kr. 7. -
Org



1 9 3 3

J. Bensheimer

Mannheim / Berlin / Leipzig

Kart. 83.
II 57.

II. Abteilung

Allgemeines Steuerrecht

Inhaltsverzeichnis
des Buchs der Reichsdruckerei
des Reichsministeriums und des
Reichsfinanzministeriums
von
Dr. Kurt Boll

Dr. Kurt Boll

Reichsminister des Reichsinnenwesens
Reichsminister des Reichsfinanzwesens
Reichsminister des Reichswirtschaftswesens
Reichsminister des Reichsaussenwesens

A 22012 v 2/27



1933

Dr. Reichsdruckerei

Verlag Dr. Reichsdruckerei, Berlin

Vorwort

Meine „Einführung in das Steuerrecht“ war in erster Auflage 1920, in vierter Auflage 1927 erschienen. Seitdem ist zwar das Gesamtsystem des deutschen Steuerrechts unverändert geblieben, aber es sind außerordentlich zahlreiche Änderungen in allen einzelnen Teilen eingetreten, insbesondere seit der Reform von Reichsabgabenordnung und Reichsbewertungsgesetz in den Jahren 1930/31. Erst seit die Reichsabgabenordnung in allen neuen Teilen in Kraft ist — 1. April 1932 —, haben wir wieder ein einheitlich darzustellendes Steuerrecht. Daß die neue reichsrechtliche Rahmenregelung von Grundsteuer und Gewerbesteuer im Augenblick in manchen Teilen des Reichs, insbesondere auch in Preußen, noch nicht in Kraft gesetzt ist, tut der Einheitlichkeit des neuen Rechts im ganzen nur geringen Abbruch.

Bei der neuen Bearbeitung schien es Verlag und Verfasser ratsam, nicht, wie s. Z., das ganze Gebiet in ein Buch zusammenzufassen, sondern das Gesamtwerk in drei selbständigen Teilen erscheinen zu lassen. So entspricht der neue Band „Steuerlehre“ etwa der früheren finanzwissenschaftlichen Einleitung, der Band „Allgemeines Steuerrecht“ dem früheren Abschnitt: „Steuerrecht, Allgemeiner Teil“ und der Band „Die einzelnen Steuern“ dem früheren Abschnitt: „Steuerrecht, Besonderer Teil“.

Die hier vorgelegte zweite Abteilung „Allgemeines Steuerrecht“ enthält den Kern des früheren Werkes, die zusammenfassende systematische Darstellung der allgemeinen Vorschriften des geltenden Steuerrechts. Sie beschränkt sich nicht auf das Recht der Reichssteuern, sondern berücksichtigt überall auch die reichsrechtlichen Vorschriften für Landes- und Gemeindesteuern und schließlich auch, meist in einem kurzen Anhang zu den einzelnen Paragraphen, die allgemeinen Vorschriften des Preussischen Rechts über Landessteuern und Kommunalabgaben.

Die Rechtsprechung ist überall berücksichtigt, aber — dem Zwecke eines Grundrisses entsprechend — nur in wenigen grundsätzlichen Entscheidungen angeführt. Das Schrifttum ist überall berücksichtigt, und wenn auch nicht erschöpfend, so doch möglichst weitgehend angeführt, das allgemeine Schrifttum in der Zusammenstellung vorn, besonderes Schrifttum zu den einzelnen Bestimmungen bei diesen. Drei Register vervollständigen das Werk, um die Benutzung nach Möglichkeit zu erleichtern.

Durch die Reformgesetzgebung, die gerade auch die Reichsabgabenordnung so wesentlich betroffen hat, hat die Praxis im Laufe der letzten Jahre den Ueberblick über die Bestimmungen

des geltenden Steuerrechts vielfach verloren. Ich hoffe daher, mit dieser neuen Darstellung gerade des allgemeinen Steuerrechts nicht nur den Studenten und jungen Beamten, sondern auch der Praxis ein Mittel gegeben zu haben, die Gesamtheit der steuerlichen Vorschriften wieder zu übersehen und sich anzueignen.

Die Gesetzgebung ist bis Mitte Mai 1933 berücksichtigt.

Berlin, im Mai 1933.

Ball.

Aus dem Vorwort zur ersten Auflage der Einführung in das Steuerrecht (August 1920)

In der Steuerlehre habe ich kurz die Ergebnisse der bisherigen finanzwissenschaftlichen Forschung dargestellt, im Allgemeinen Teile des Steuerrechts eine Systematik der gesamten deutschen und preußischen Steuergesetze, im Besonderen Teile des Steuerrechts eine nach rechtlichen Gesichtspunkten gegliederte Uebersicht über den Inhalt der geltenden Steuergesetze gegeben, die sich an die im Allgemeinen Teil gewonnene Systematik anschließt.

Wer es sonst unternimmt, eine Einführung in ein Gebiet zu schreiben, kann sich meist auf große Systeme oder Lehrbücher stützen, die das ganze Gebiet schon zusammenhängend behandeln. Die Steuerlehre als finanzwissenschaftliche Seite des Steuerwesens ist oft in diesem Sinne behandelt worden. Für das Steuerrecht fehlt eine solche Arbeit noch. Die bisherigen Behandlungen des Steuerrechts beschränken sich überwiegend auf Sondergebiete oder knüpfen nur an gerade erlassene neue Gesetze an. Diejenigen Schriftsteller, die inhaltlich über ein Sondergebiet hinausgehen, stehen auf großer wissenschaftlicher Höhe, beschränken sich aber auf die direkten Steuern — wie Füsting, Struz — oder behandeln nur die allgemeinsten Grundlagen — wie Otto Maier, Fleiner. So mußte ich die Systematik der allgemeinen Lehren des Steuerrechts selbst ausarbeiten, und ich hoffe, daß in dieser Systematik der wissenschaftliche Wert des Buches gefunden werden wird.

Der Charakter als „Einführung“ verbot ein Versenken in Einzelfragen. Ebenso habe ich Kritik an der volkswirtschaftlichen Bedeutung der Steuern ganz unterlassen, soweit nicht diese Kritik gegenüber alten Steuern selbst schon Bestandteil der anerkannten Wissenschaft geworden ist. In der Kritik am rechtlichen Aufbau der Steuergesetzgebung habe ich mich gleichfalls beschränkt, aber, wo sie mir besonders wesentlich schien, nicht zurückgehalten.

Dr. Kurt Ball.

Inhaltsverzeichnis

| | Seite |
|---|-------|
| Uebersicht über das allgemeine Schrifttum. | |
| A. Gesamtdarstellungen, große Monographien und ähnl. | IX |
| I. Allgemeines. — Geltendes Recht seit 1925 | IX |
| II. Rechtsgeschichte und früheres Recht | X |
| B. Wichtige Abhandlungen allgemeinen Charakters | X |
| I. Allgemeines. — Zum geltenden Recht | X |
| II. Zum früheren Recht | XI |
| C. Bücher zur praktischen Rechtsanwendung | XI |
| a) in Buchform | XI |
| b) in Karteiform | XII |
| c) Jahrbücher | XII |
| D. Gesetzestexte mit und ohne Erläuterungen | XII |
| I. Textausgaben (nur mit Verweisungen) | XII |
| a) in Buchform | XII |
| b) in Karteiform | XII |
| II. Ausgaben mit Erläuterungen | XII |
| a) in Buchform | XII |
| b) in Karteiform | XIII |
| E. Entscheidungen | XIII |
| I. Amtliche Sammlungen | XIII |
| II. Private Sammlungen | XIII |
| F. Zeitschriften | XIII |
| I. Amtliche Zeitschriften | XIII |
| II. Private Zeitschriften | XIV |
| § 1: Einleitung. Begriff der Steuer. Steuerrechtswissenschaft | 1 |
| Erster Teil: Steuer=Staatsrecht | |
| § 2: Die Steuerbewilligung (Haushaltsrecht) | 6 |
| § 3: Die Steuerrechtsquellen | 7 |
| § 4: Finanzausgleich. Internationale Bestimmungen | 12 |
| § 5: Finanzausgleich innerhalb des Reiches. Steuerhoheit | 14 |
| § 6: Finanzausgleich innerhalb des Reiches. Ueberweisungen | 26 |

Zweiter Teil: Steuer-Verwaltungsrecht**1. Abschnitt:**

- § 7: Die Steuerbehörden. Recht der Steuerverfassung . . . 29

2. Abschnitt:**Der Steuertatbestand (sachliches, materielles Steuerrecht).**

- § 8: Die Grundlehre: Steuerrecht und Privatrecht. Wirtschaftliche Betrachtungsweise 37

1. Unterabschnitt: Der Steueranspruch des Staates.

- § 9: Anspruchsschuldner. Persönliche (subjektive) Steuerpflicht 42

- § 10: Der Gegenstand der Besteuerung 59

- § 11: Der Maßstab der Besteuerung, insbesondere der Wert . 67

- § 12: Die Höhe der Steuer (Steuertarif) 80

- § 13: Ansprüche auf sonstige steuerliche Leistungen 83

- § 14: Entstehung, Fälligkeit, Zahlbarkeit des Steueranspruchs 86

- § 15: Erlöschen des Steueranspruchs 88

2. Unterabschnitt: Der Steueranspruch gegen den Staat.

- § 16: Erstattungs- und Vergütungsansprüche 91

3. Abschnitt:**Das Steuerverfahren (formelles Steuerrecht).**

- § 17: Allgemeine Verfahrensgrundsätze 94

- § 18: Steuerliche Pflichten 107

- § 19: Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren 114

- § 20: Verfahren zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Einheitswertfestsetzung, einheitliche Gewinnfestsetzung) 124

- § 21: Sicherungsverfahren 131

- § 22: Rechtsmittelverfahren 134

- § 23: Hebungsverfahren 155

- § 24: Finanzzwang. Zwangsmittel 159

- § 25: Beitreibungsverfahren 162

- § 26: Erstattungsverfahren 170

Dritter Teil: Steuerstrafrecht

- § 27: Die Steuerzuwiderhandlungen 172

- § 28: Das Steuerstrafverfahren 180

Anhang.

Verzeichnis der zur Zeit geltenden Steuergesetze sowie anderer für das Steuerwesen unmittelbar erheblicher Gesetze in zeitlicher Reihenfolge 185

Gesetzesregister 189

Sachregister 193

Uebersicht über das allgemeine Schrifttum

Das besondere Schrifttum ist bei den einzelnen Abschnitten angegeben; das Schrifttum zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist im einzelnen auf Seite 37, das Schrifttum zur Organtheorie auf Seite 48 angeführt.

A. Gesamtdarstellungen, große Monographien und ähnliches.

I. Allgemeines: — Geltendes Recht seit 1925.

Ball, Steuerrecht und Privatrecht. Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems (1924).

Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I (1927).

Cattien, Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren (2. Auflage 1929).

Emge, Gratisaktien und Steuern, Grundzüge der Erwägungen über die Beziehungen des bürgerlichen Rechts zum Steuerrecht (1923).

Fleiner, Institutionen des Verwaltungsrechts (8. Aufl. 1928).

Friedrichs, Grundzüge des Steuerrechts (1925).

Gehler, Steuerliche Mehrfachbelastung und ihre normative Abwehr, Band I; Mehrfache Besteuerung (Doppelbesteuerung im Rechtssinne) (1932).

Gaußmann, Der Rechtsgrundsatz der Gleichmäßigkeit im preussischen Kommunalabgabenrecht und seine Verletzung als Ungültigkeitsgrund kommunaler Steuerordnungen und Steuervereinbarungen (1917).

Gaußmann, Die Tochtergesellschaft (1923).

Henjel, Steuerrecht (2. Aufl. 1927).

Henjel, Der Finanzausgleich im Bundesstaat in seiner staatsrechtlichen Bedeutung (1922).

Henjel, Rechtsfälle aus dem Steuerrecht (1924).

Lassar, Der Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanzrecht (1922).

Lion, Die Steuerberatung, ihre Bedeutung, ihre Aufgabe und ihr Strafrecht (1930).

Lion, Bilanzsteuerrecht (1922).

Lippert, Das internationale Finanzrecht (2. Aufl. 1928).

Maher, Otto, Deutsches Verwaltungsrecht (3. Aufl. 1924).

Meißel, Britische und Deutsche Einkommensteuer (1925).

Merk, Steuerschuldrecht (1926).

Mirbt, Grundriß des deutschen und preussischen Steuerrechts (1926).

- v. Myrbach=Rheinfeld, Grundriß des Finanzrechts (2. Aufl. 1926), geht vom österreichischen Recht aus).
- v. Nawiasch, Steuerrechtliche Grundfragen (1926).
- v. Pistorius, Unser Steuerrecht (2. Aufl. Bd. I: Allgemeines Steuerrecht, 1928, Bd. II: Spezielles Steuerrecht, 1929).
- Koemer, Fälle aus dem Gebiet des Reichssteuerrechts mit Lösungshinweisen (1930).
- Sänger, Steuerrecht (in der Sammlung: „Die Handelshochschule“ (1931, Bd. IV, S. 505).
- Schneider, Das Abgabegewaltverhältnis. Grundzüge eines materiellen Teils (1918).
- Struß (Herausgeber), Handbuch des Reichssteuerrechts (3. Aufl. 1927).
- Waldecker, Deutsches Steuerrecht (1924).

II. Rechtsgeschichte und früheres Recht.

- Birnbaum, Die gemeindlichen Steuersysteme in Deutschland (1914).
- Grabower, Preußens Steuern vor und nach den Befreiungskriegen (1932).
- Grabower, Die Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwärtige Gestaltung im Inland und Ausland (1925).
- Struß, Abgaberecht (in der Enzyklopädie der Rechtswissenschaft (2. Aufl. 1914).
- Struß, Grundlehren des Steuerrechts (1922).

B. Wichtigere Abhandlungen allgemeinen Charakters.

I. Allgemeines. — Zum geltenden Recht.

- Ball, Die Entwicklung des Steuerrechtssystems (im Verwaltungsarchiv 1925, Bd. 31, S. 308).
- Becker, Zur Auslegung der Steuergesetze (in StW. 1924, S. 145).
- Becker, Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919 (in StW. 1924, S. 1005; 1926 S. 1357; 1928 S. 855; 1931 S. 945).
- Becker, Albert Hensels Steuerrecht. Zur Darstellung des Steuerrechts (in StW. 1924, S. 1485).
- Blumenstein, Die Steuer als Rechtsverhältnis (in der Festgabe für Schanz, 1928, Bd. II, S. 1).
- Dorn, Rechtssicherheit und Richterspruch im Steuerrecht. (JW. 1933, S. 289.)
- Dorn, Boethke, Mirre, Die Rechtsprechung des RFG. zum bürgerlichen Recht und Handelsrecht (Gruchots Beiträge, Bd. 9, Neue Folge Heft 3).
- Fleck, Treu und Glauben sowie Sorgfaltspflicht im Steuerrecht (StW. 1932, S. 761).
- Friedrichs, Das System des Abgabenrechts (WJSchZft. 1927 S. 713).
- Grabower, Die ethische Betrachtungsweise im Steuerrecht (StW. 1933, S. 49).
- Hensel, Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Gesetzgebung S. 1919 (in StW. 1924, S. 963; 1926, S. 1331; 1928, S. 841; 1931, S. 923).

- Hensel, Welche Funktionen hat das Finanz- und Steuerrecht im wissenschaftlichen Unterricht zu erfüllen (WJSchFst. 1928, S. 1).
 Hensel, Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz (WJSchFst. 1927, S. 39).
 Hensel, Die Entwicklung des Deutschen Steuerrechts in den Jahren 1923 und 1924 (im Jahrbuch des öffentlichen Rechts 1925, S. 351).
 Hensel, Gesetz- und Gesetzesanwendung im Steuerrecht (WJSchFst. 1931, S. 115).
 Mayer, Otto, Finanzwirtschaft und Finanzrecht (im Handbuch der Finanzwissenschaft (1925, Bd. I, S. 86).
 Merf, Reichsgericht und Steuerrecht (in der Festgabe für das Reichsgericht (1929, Bd. IV, S. 73).
 Nawiaschy, Einiges über steuerrechtliche Grundfragen (WJSchFSt. 1928, S. 442).
 Niemann, Der Steuerverwaltungsakt (WJSchFSt. 1930, S. 173).
 Popik, Finanzrecht und Finanzwissenschaft (in der Festgabe für Schanz 1928, Bd. I, S. 39).
 Popik, Die Ideale im Recht und das Steuerrecht (im Archiv des öffentlichen Rechts 1920, Bd. 40, S. 129).
 Strub, Die Entwicklung des Steuerrechtsschutzes (in der Festgabe für Schanz 1928, Bd. II, S. 223).
 Waldecker, Finanz- und Steuerrecht als juristische Disziplin (im Finanzarchiv 1916, Bd. 34, S. 155).
 Waldecker, Steuerrecht und Fiskalismus (im Finanzarchiv 1925, S. 69).

II. Zum früheren Recht.

- Meißel, Moral und Technik bei der Veranlagung der preußischen Einkommensteuer (in Schmollers Jahrbuch 1911, Bd. 35, S. 285).
 Meißel, Wahrheit und Fiskalismus bei der Veranlagung der modernen Einkommensteuer (im Finanzarchiv 1914, 31. Jahrgang, S. 632).
 Prozel, Die Mängel der Veranlagung zur Einkommensteuer und ihre Beseitigung (in den Jahrbüchern 1909, Bd. 136, S. 259).
 v. Bistorius, Das neue Reichsfinanzrecht (im Jahrbuch des öffentlichen Rechts, 1921, S. 1).

C. Bücher zur praktischen Rechtsanwendung.

Vollständigkeit ist nicht erstrebt.

a) In Buchform.

- Ball, Steuerformularbuch.
 Bondi-Winkler, Die Praxis der Finanzierung (7. Aufl. 1929, mit Nachtrag).
 Hein, Steuerersparungen, Steuererleichterungen und Härteverfahren im deutschen Steuerrecht (1933).
 Hornauer, Der Steuerbetreuer (1932).
 Karger, Steuerlich zweckmäßige Testamente (5. Aufl. 1930).
 Kauß, Handbuch der Reichszollverwaltung (1932).
 Lion, Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen (3. Aufl. 1933).
 Lizius, Familienbeziehungen im Steuerrecht (1933).
 Model, Steuerführer (1933).
 Ring-Schachian, Die Praxis der Aktiengesellschaft (1929, mit Nachtrag).
 Theiß, Praktischer Führer durch das Reichssteuerrecht, (2. Aufl. 1933).

b) In Karteiform.

Handbuch für Steuerpflichtige, herausgegeben vom Verlag für Wirtschaft und Verkehr in Stuttgart.

Wirtschaftliche Kurzbrieft, herausgegeben vom Rudolf Lorenz-Verlag.

c) Jahrbücher.

Die Rechtsprechung und das Schrifttum in Reichssteuer- sachen, herausgegeben von Kloß (Verlag J. Schweizer).

Jahrbuch des Steuerrechts, herausgegeben von Koppe (In- dustrie-Verlag Spaeth & Linde).

Jahrbuch des Reichssteuerrechts, herausgeg. von Soergel und Becker (Verlag W. Kohlhammer).

Alphabetische Schlagwortsammlung zur Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, herausgegeben von Eckstein-Gegerle (Verlag Carl Gerber).

D. Gesetzestexte mit und ohne Erläuterungen.**I. Textausgaben (nur mit Verweisungen):****a) In Buchform:**

Reichssteuergesetze ohne Zoll- und Verbrauchsgesetze mit An- hang: Preußische Steuergesetze (Staats-, Gemeinde- und Kirchensteuer), herausgeg. von Bühler (Verlag J. Bens- heimer, 6. Aufl. 1931, mit Nachtrag).

Die gesamten Reichssteuergesetze, herausgegeben von Koch (3. Aufl. 1932).

Reichssteuergesetze, herausgegeben von Kemnitz-v. Man- they (1932).

v. Lilienthal, Das Steuerrecht der Notverordnungen (Texte bis Februar 1932).

Die Gesetzgebung aus der Zeit der Inflation und der ersten Stabilisierungsperiode enthält: Reichssteuer- gesetze und Verordnungen, herausgegeben von Ball- Dreisel (1923/24).

Für Preußen:

Die preußischen Landes- und Gemeindesteuergesetze, heraus- gegeben von Dierkes, (1931).

Preußische Steuergesetze und Verordnungen, herausgegeben von Grote und Giesberg (1931).

b) In Karteiform:

Schnellkartei der Reichssteuergesetze, Verlag Dr. Otto Schmidt.

Für Preußen:

Schnellkartei der preußischen Steuer- und Finanzgesetze, Verlag Dr. Otto Schmidt.

II. Ausgaben mit Erläuterungen.**a) In Buchform.**

Blümich-Hoffmann, Die Reichssteuergesetze (1931, Nach- trag 1932).

Lion-Hartenstein, Steuer und Devisen=Notrecht (1932).

Für Preußen:

Dierkes=Bohmann, Die indirekten Gemeindesteuern in Preußen (1931).

b) In Karteiform.

Boetke=Arlt, Handbuch des Steuerrechts.

Koppe=Heilfron, Die Steuern.

E. Entscheidungssammlungen.

I. Amtliche Sammlung.

Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs, herausgegeben vom Reichsfinanzhof (Verlag Carl Gerber).

II. Private Sammlungen.

Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs in gekürzter Fassung, bearbeitet von Morax (Carl Heymanns Verlag).

Steuerrechtsprechung in Karteiform, herausgegeben von Mrozek, jetzt Schmidt (Verlag Dr. Otto Schmidt).

Neueste Rechtsfälle des Reichsfinanzhofs, herausgegeben vom Reichsfinanzhof (Verlag Carl Gerber).

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in Zeitsätzen, herausgegeben von Reinach (F. Heß Verlag).

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs vom Standpunkt der Gemeindeinteressen, herausgegeben von Rennebaum (Verlag Dr. C. Bertenburg).

Für Preußen:

Sammlung der Entscheidungen des preussischen Oberverwaltungsgerichts, herausgegeben von Mitgliedern des Gerichtshofs.

Sammlung der Entscheidungen des preussischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen, Bd. I—XIX, 1891 bis 1922, herausgegeben von Mitgliedern des Gerichtshofs.

F. Zeitschriften.

I. Amtliche Zeitschriften.

Amtsblatt der Reichsfinanzverwaltung, herausgegeben im Reichsfinanzministerium (Organisations- und Personalsachen).

Reichssteuerblatt, herausgegeben im Reichsfinanzministerium (betrifft Besitz- und Verkehrssteuern).

Reichszollblatt, herausgegeben im Reichsfinanzministerium (betrifft Zölle und Verbrauchssteuern).

Gesetze und Rechtsverordnungen werden im Reichsgesetz-

blatt verkündet, Rechtsverordnungen können auch im Reichsministerialblatt oder im Deutschen Reichsanzeiger verkündet werden. Ausführungsbestimmungen und Verwaltungsanordnungen werden in der Regel im Reichsministerialblatt bekanntgegeben. (Vgl. Gesetz über die Verkündung von Rechtsverordnungen vom 13. 10. 23 und Mitteilung hierzu vom 1. 12. 23, RGVl. I S. 959, 1236). Steuerliche Bestimmungen werden daneben oder statt dessen im Reichssteuerblatt veröffentlicht.

II. Private Zeitschriften.

Deutsches Steuerblatt (Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln).

Deutsche Steuerzeitung (Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin).

Deutsche Verkehrssteuer-Rundschau (Verlag der Deutschen Verkehrssteuer-Rundschau, Berlin-Steglitz).

Eildienst der Deutschen Steuerzeitung (Verlag Spaeth & Linde, Berlin).

Industrie und Steuer (früher Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie), herausgegeben von der Steuerstelle des Reichsverbandes.

Steuerzeitung des Landwirts (Verlag landwirtschaftl. Buchdruckerei- und Verlags-gesellschaft m. b. H., Magdeburg).

Steuer und Wirtschaft (Verlag J. Heß, Stuttgart).

Steuer-Archiv (Verlag d. Haude- und Spenerschen Buchhandlung Max Paschke, Berlin).

Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht (Carl Heymanns Verlag).

Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen, (Carl Heymanns Verlag, Berlin).

Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern (Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin).

Daneben behandeln viele allgemeine juristische und Verwaltungs-Zeitschriften (Deutsche Juristenzeitung, Juristische Wochenschrift, Reichsverwaltungsblatt) gelegentlich Steuerfragen, ferner viele wirtschaftliche Zeitschriften auch Steuerrechtsfragen. Insbesondere zu beachten: das Bankarchiv, Zeitschrift des Zentralverbandes des Deutschen Bank- und Bankiergewerbes (Berlin).

Früher erschienen ferner:

Allgemeine Steuerrundschau (Deutscher Steuerchriftenverlag, München).
Neue Steuerrundschau (Verlag Hermann Sack, Berlin).

Abkürzungen

- §§ ohne Bezeichnung des Gesetzes bedeuten die Paragraphen der Reichsabgabenordnung.
§ 3 II bedeutet § 3 Absatz 2.
a. a. O. = am angegebenen Ort.
Abj. = Absatz.
AUG. = Pr. Ausführungsgesetz zum Finanzausgleichsgesetz.
ALR. = Allgemeines Landrecht für die Preussischen Staaten.
AO. = Reichsabgabenordnung.
Art. = Artikel.
Bd. = Band.
BeitrD. = Beitreibungsordnung.
betr. = betreffend.
BG. = Reichsbewertungsgesetz.
BGB. = Bürgerliches Gesetzbuch.
DrSt. = Dritte Steuernotverordnung.
EGGG. = Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch.
EinfStG. = Einkommensteuergesetz.
ErbStG. = Erbschaftssteuergesetz.
FA. = Finanzamt.
FAG. = Finanzausgleichsgesetz.
FG. = Finanzgericht.
FGG. = Gesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit.
G. = Gesetz.
GEStG. = Grunderwerbsteuergesetz.
GewStVD. = pr. Verordnung über die vorläufige Neuregelung der Gewerbesteuer.
GgBestG. = Gesetz über die gegenseitigen Besteuerungsrechte des Reichs, der Länder und Gemeinden.
GmbHG. = Gesetz betr. die Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
GVStG. = pr. Grundvermögensteuergesetz.
HGB. = Handelsgesetzbuch.
HStVD. = pr. Hauszinssteuerverordnung.
Jahrg. = Jahrgang.
JW. = Juristische Wochenschrift.
KAG. und KommAbgG. = Kommunalabgabengesetz.
KFStG. = Kraftfahrzeugsteuergesetz.
KVStG. = Kapitalverkehrssteuergesetz.
KörpStG. = Körperschaftssteuergesetz.
LFA. = Landesfinanzamt.
NotV. = Notverordnung.

Nr. = Nummer.

ob. = oben.

OBG. = Preussisches Oberverwaltungsgericht.

OBGiSt. = Entscheidungen des preussischen Oberverwaltungsgerichtes in Staatssteuerfachen.

pr. = preussisch.

RFH. = Reichsfinanzhof.

RFM. = Reichsfinanzminister.

RG. = Reichsgesetz.

RGSt. = Entscheidungen des Reichsgerichts in Strassachen

RGZ. = Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.

RStBl. = Reichssteuerblatt.

RV. = Reichsverfassung.

S. = Seite.

StGB. = Strafgesetzbuch.

StPD. = Strafprozessordnung.

StStG. = Stempelsteuergesetz.

StW. = Steuer und Wirtschaft.

Tst. = Tariffstelle des Stempelsteuergesetzes

UStG. und UmfStG. = Umsatzsteuergesetz.

unt. = unten.

vgl. = vergleiche.

VermStG. = Vermögensteuergesetz.

VersStG. = Versicherungsteuergesetz.

VZSchFSt. oder Viert. = Vierteljahrsschrift für Finanz- und Steuerrecht.

ZPD. = Zivilprozessordnung.

ZumStG. = Zuwachssteuergesetz.

ZwSt. = Zweite Steuernotverordnung.

Allgemeines Steuerrecht

§ 1. Einleitung. Begriff der Steuer.

Steuerrechtswissenschaft.

A. Finanzwissenschaftlicher Begriff.

Der Ueberblick, den die Steuerlehre über die verschiedenen Arten der Steuern verschafft hat (oben §§ 2—7), ermöglicht es, auf die Umschreibung zurückzukommen, die wir für die Steuer an den Anfang des Buches gesetzt haben, und jetzt einen schärferen Begriff der Steuer zu erfassen. Wir haben uns bis jetzt mit der staatswissenschaftlichen Seite der Steuer befaßt und namentlich aus den Erörterungen über das Monopol (oben § 5 C) gesehen, daß man den Begriff finanzwissenschaftlich weiter und enger fassen kann. Wir werden ihn finanzwissenschaftlich im weitesten Sinne unter Hervorstellung des Zweckes mit Heberg so bestimmen:

„Die Steuern sind Abgaben an den Staat und die übrigen öffentlichen Körperschaften, die zum Zwecke der Befriedigung kollektiver Bedürfnisse kraft öffentlicher Autorität in einseitig bestimmter Weise und Höhe erhoben werden“.

B. Rechtsbegriff der Steuer.

1. Steuer. Allgemeines.

a. Etwas abweichend muß der Begriff für die rechtliche Betrachtung ausfallen. Rechtlich kann entscheidend nicht der Zweck sein, zu dem die Steuern aufgebracht werden, sondern die Art der Ausbringung, das Mittel. Entscheidend ist also das Verhältnis des einzelnen zur öffentlichen Gewalt bei der Leistung. Wir können die rechtliche Definition der Steuer deshalb mit Otto Mayer so fassen:

„Die Steuer ist eine Geldleistung, welche den Untertanen durch die öffentliche Gewalt auferlegt wird, schlechthin zur Vermehrung der Staatseinkünfte, aber nach einem allgemeinen Maßstabe“. In rechtlichem Sinne ist danach der Zoll stets eine Unterart der Steuer, das Monopol niemals. Denn bei dem Zoll wird, wie bei jeder anderen

Steuer, dem Untertanen eine Zahlung kraft öffentlichen Rechts auferlegt. Bei dem Monopol dagegen wird durch das öffentliche Recht die Produktion oder der Handel dem Staate vorbehalten, die Zahlung des Betrages dagegen, die der Staat vom einzelnen im Preisaufschlag auf die Ware einzieht, erfolgt durch ein privatrechtliches, freiwilliges Geschäft — Kauf, nicht durch öffentlich-rechtlichen Zwang — Steuer.

Mit dieser Auffassung stimmt § 1 Abs. 1 der Reichsabgabenordnung überein:

„Steuern sind einmalige oder laufende Selbsteistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zölle fallen darunter; nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten)“.

- b. Der Begriff der Abgabe ist in der Bezeichnung „Reichsabgabenordnung“ als gleichbedeutend mit Steuern gebraucht. Im sonstigen Sprachgebrauch umfaßt er Steuern und öffentlich-rechtliche Beiträge aller Art; ob auch Gebühren, mag zweifelhaft sein. Er kommt nur an wenigen Stellen vor: Der R.F.M. kann die Verwaltung „anderer öffentlich-rechtlicher Abgaben“ (d. h. außer Steuern) den F.A. und V.F.A. übertragen (§ 18 Nr. 5; dazu § 7); die Vorschriften der W. über das gerichtliche Verfahren in Steuerstrafsachen gelten fünggemäß „für alle öffentlich-rechtlichen Abgaben“ (§ 8 II).

II. Reichsteuern

sind nach ausdrücklicher Bestimmung der Reichsabgabenordnung die Steuern, die ganz oder zum Teil zugunsten des Reichs erhoben werden, ferner die Grunderwerbsteuer und die Kraftfahrzeugsteuer (einschließlich der Zuschläge zu diesen Steuern), die Kennwettsteuer und die Mineralwassersteuer (§ 1 II).

Die vier letzten Steuern sind besonders aufgeführt, weil sie zwar auf Reichsgesetz beruhen, aber nach der gegenwärtigen Rechtslage ihr Ertrag nicht dem Reiche verbleibt.

Für Reichsteuern gelten sämtliche Vorschriften der Reichsabgabenordnung (§ 3 I).

III. Verbrauchssteuern.

- a. Die W. enthält eine Reihe von Bestimmungen, nach denen „Zölle und Verbrauchssteuern“ anders behandelt werden als die übrigen Steuern.

Bei ihnen muß Stundung auf sechs Monate bewilligt werden (§ 129); sie verjähren in einem Jahr (§ 144); bei ihnen kann von der Abgabe einer Versicherung über die Richtigkeit der Steuererklärung abgesehen werden (§ 166 I⁴); ein

Steuerbescheid kann jederzeit zurückgenommen und berichtigt werden (§ 94 Ziff. 1). Nachforderungen sind innerhalb der Verjährungsfrist ohne besondere Voraussetzungen zulässig (§ 222). Das FA. kann durch Verfügung die vorzeitige Fälligkeit herbeiführen (§ 101). Schließlich ist das Anfechtungsverfahren als Rechtsmittelverfahren gegeben (§ 228 Nr. 2). Wegen der Zollauschlüsse sind besondere Anordnungen zulässig (§ 16).

- b. Während die *W.* den allgemeinen Begriff der „Steuer“ für ihren Geltungsbereich festlegt (oben I), schweigt sie darüber, was unter „Verbrauchsabgaben“ zu verstehen ist. Ueblicherweise werden darunter die Steuern auf die Herstellung oder den Vertrieb von Gegenständen verstanden, die zum allgemeinen Verbrauch bestimmt sind und die — wie vielfach für die rechtliche Betrachtung hinzugefügt wird —, die ihr unterworfenen Erzeugnisse beim Uebergang aus der steuerlichen Ueberwachung in den freien Verkehr treffen.

Zweifel können sich bei den Steuern des Umsatzsteuergesetzes ergeben. Die allgemeine Umsatzsteuer auf Waren ist finanzpolitisch (Bd. I § 5 A I) als eine Art Generalverbrauchssteuer gekennzeichnet worden (obwohl auch dies für diejenigen Gegenstände, die selbst nur wieder Produktionsmittel sind, bedenklich ist), die Umsatzsteuer auf Leistungen als Verkehrssteuer. Im Sinne der *W.* ist aber davon auszugehen, daß die Steuern des Umsatzsteuergesetzes nicht zu den Verbrauchsabgaben gehören.

Das ist allgemein anerkannt und ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte und dem Zusammenhang der früheren Gesetze: Die Umsatzsteuer ist entstanden aus dem Warenumsatzstempel, der eine Tariffstelle des Reichsstempelgesetzes war; dieser wurde in Preußen veranlagt nicht durch die Behörden der indirekten Steuer, sondern durch die Kreisbehörden; die Verjährung des Umsatzsteuergesetzes von 1918 betrug fünf Jahre, also nicht ein Jahr, wie dies schon früher bei den meisten Verbrauchssteuern bestimmt war; der Rechtsmittelzug, dessen erster Teil der Landesrechtlichen Regelung vorbehalten war, war nicht die einfache Verwaltungsbeschwerde wie bisher sonst bei den Verbrauchssteuern, sondern Einspruch und Klage im Verwaltungstreitverfahren. Auch das Merkmal des Uebertritts in den freien Verkehr kommt für die Umsatzsteuer nicht in Betracht.

Die einzelnen Verbrauchssteuern s. Bd. III.

IV. Besitz- und Verkehrssteuern.

Dieser Ausdruck kommt in der Gesetzgebung nicht vor, ist aber die ständige Bezeichnung der Verwaltungspraxis für „sämtliche Steuern mit Ausnahme der Zölle und Verbrauchssteuern“.

Bei diesen ist z. B. die Verjährungsfrist 5 Jahre (§ 144). Als Rechtsmittelverfahren ist das Berufungsverfahren gegeben (§ 228 Nr. 1) u. a.

Bei den Landesfinanzämtern besteht eine Abteilung für Besitz- und Verkehrssteuer und eine Abteilung für Zölle und Verbrauchssteuern.

V. Steuern vom Einkommen und Vermögen.

- a. Die *Ad.* stellt in einigen Bestimmungen die „Steuern vom Einkommen, vom Ertrage, von Vermögen und vom Umsatz den übrigen Steuern gegenüber.

Für die Steuern vom Einkommen und Vermögen, ferner vom Ertrag und vom Umsatz werden bei den Finanzämtern Ausschüsse gebildet (§ 30 I). Bei allen Steuern dieser Art ausschließlich der Erbschaftsteuer darf eine Neuveranlagung nach Rechtskraft des Steuerbescheides auch dann nicht erfolgen, wenn die Aufsichtsbehörde einen Fehler aufgedeckt hat, dessen Berichtigung eine höhere Veranlagung rechtfertigen würde (§ 222 I Ziff. 3).

- b. Die *Ad.* enthält keine ausdrückliche Bestimmung darüber, welche Steuern als Steuern vom Einkommen und Vermögen anzusehen sind. Von den dauernden Reichssteuern sind dies nur die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Vermögenssteuer.

Sehr zweifelhaft ist die Frage für die Erbschaftsteuer. Man wird grundsätzlich — im Gegensatz zur früher herrschenden Auffassung — die Zugehörigkeit hier bejahen müssen. Für die einzelnen Gesetzesstellen muß man aber, sofern die Frage nicht ausdrücklich geregelt ist, aus der Entstehungsgeschichte herleiten, ob die Erbschaftsteuer eingeschlossen oder ausgeschlossen ist.

VI. Steuern vom Ertrag.

Diese Bezeichnung kommt an den erwähnten Stellen vor (oben Va). Gemeint ist nur die Gewerbesteuer.

VII. Steuern vom Umsatz.

Diese Bezeichnung kommt an den erwähnten Stellen vor (oben Va). Gemeint ist nur die Umsatzsteuer, nicht etwa die nach dem Maßstab des Umsatzes (Entgelts) erhobenen Verbrauchssteuern.

VIII. Realsteuern

sind im Sinne des geltenden Steuerrechts die Gewerbesteuer (vom stehenden Gewerbe, nicht die Wandergewerbesteuer) und die Grundsteuer (§ 1 III).

Für die Realsteuern gelten sämtliche Vorschriften der Reichsabgabenordnung, soweit sie von Finanzämtern und Landesfinanzämtern verwaltet werden (§ 4 I). Jedoch gilt für eine Uebergangszeit teilweise noch altes Recht (s. Band III).

IX. Verkehrssteuern

Dieser Ausdruck kommt in der Gesetzgebung nur an einer Stelle vor (§ 5).

Ueber die einzelnen Verkehrssteuern s. Bd. III.

X. Stempelsteuern

sind Verkehrssteuern, bei denen die Steuerpflicht an eine Beurkundung geknüpft ist (§ 5).

Sie kommen nur als Landessteuern vor, s. Bd. III.

XI. Direkte Steuern.

Der Begriff der direkten Steuern wird in der W. nur an zwei Stellen verwandt.

Voraussetzung der Wahl zum ehrenamtlichen Mitgliede des Finanzgerichtes und des Steuerausschusses ist nämlich, daß der zu Wählende „direkte Steuern zahlt“ (§ 34 II und 50 II). Entrichtung von Einkommensteuer oder Vermögenssteuer genügt hier, damit die Voraussetzung erfüllt ist.

C. Die preußische Gesetzgebung

beruhte früher auf der Unterscheidung der direkten und indirekten Steuern im verwaltungsmäßigen Sinne (Bd. I § 2 D).

Wo der Begriff der „direkten“ und „indirekten Steuern“ in preußischen Gesetzen noch jetzt vorkommt (z. B. KommAbgG. §§ 13, 20), ist er im verwaltungsmäßigen Sinne zu verstehen.

D. Die Steuerrechtswissenschaft.

I. Bis zur Reichssteuerreform von 1919/20.

Infolge der überwiegenden Bedeutung, die dem Einkommensteuergesetz zukam, entwickelte sich die wissenschaftliche Behandlung des Steuerrechts in Preußen fast nur in der Form des großen Kommentars. Daneben wurden gesetzgeberische Probleme eingehend behandelt. Dagegen kam es zu einer systematischen Darstellung des gesamten Gebietes des Steuerrechts — im Gegensatz zu den vielen systematischen Bearbeitungen der finanzwissenschaftlichen Seite des Steuerwesens — nicht.

Die Führer der Steuerrechtswissenschaft waren Fuisting (Senatspräsident am Oberverwaltungsgericht in Berlin), Struß und Prozel (beide Senatspräsidenten am Reichsfinanzhof).

II. Seit der Reichssteuerreform von 1919/20.

Infolge der großen Bedeutung, die das Steuerrecht durch die gewaltige Vermehrung der Steuerlasten erlangt hat, ist ein zahlreiches Schrifttum von sehr ungleichem Werte im Steuerrecht entstanden. Neben den an Zahl weit überwiegenden Kommentaren hat sich die systematische Behandlung des ganzen Systems und die monographische Darstellung entwickelt.

Die grundlegenden Werke der neuen Steuerrechtswissenschaft sind: Hensel, „Steuerrecht“, Bühler, „Lehrbuch des Steuerrechts“, Ball, „Steuerrecht und Privatrecht“ und Lion, „Bilanzsteuerrecht“.

Ferner sind an Kommentaren grundlegend: Becker, Reichsabgabenordnung, Markull, Finanzausgleichsgesetz, Becker² und Struß, Einkommensteuergesetz, Evers, Körperschaftssteuergesetz, Popis, Umsatzsteuergesetz.

Die Lehrbücher des Verwaltungsrechts behandeln aus dem Gebiet des Steuerrechts nur einzelne Grundprobleme.

Vgl. ferner Ball, Die Entwicklung des Steuerrechtssystems Verw.-Arch. 1925 Bd. 31 S. 108).

1. Teil

Steuer=Staatsrecht

§ 2. Die Steuerbewilligung (Haushaltsrecht)

A. Die Entwicklung bis 1918.

I. Im ständischen Staate bewilligten die Landstände von Fall zu Fall die notwendigen Steuern (ob. § 10 A). Reste dieser Einrichtungen erhielten sich in den süddeutschen Staaten auch zur Zeit des absoluten Staates, und die frühen Verfassungen dieser Länder aus dem zweiten Jahrzehnt des vorigen Jahrhunderts knüpften an diese Einrichtung an. Die Regierung legte dort der Volksvertretung ihren Ausgabeetat als Material vor, auf Grund dessen der Landtag die nötigen Steuern beschloß. Das Etatrecht der Volksvertretungen in den süddeutschen Staaten war **Einnahmewilligungsrecht**.

II. Zu anderen Ergebnissen hatte die Entwicklung in Preußen geführt. Hier war das Recht der Landstände im absoluten Staate erloschen. Nach der preußischen Verfassung vom 31. Januar 1850 wurde der „Staatshaushaltsetat“ jährlich durch ein Gesetz festgestellt. Alle Einnahmen und Ausgaben mußten für jedes Jahr im voraus veranschlagt und auf den Etat gebracht werden (Art. 99). Auch Steuern durften nicht ohne Gesetz erhoben werden (Art. 100). Daraus folgte, daß der Landtag ein jährliches **Ausgabewilligungsrecht** hatte. Dagegen stand ihm die Einnahmewilligung der Steuern nicht jährlich zu, sondern es war ausdrücklich bestimmt (Art. 109), daß bestehende Steuern fortzuerheben waren, bis sie durch ein Gesetz abgeändert wurden. Da diese Bestimmungen sich unter den „allgemeinen Bestimmungen“, nicht unter den „Uebergangsbestimmungen“ fanden, so bedeutete sie nicht, daß nur die bei Schaffung der Verfassung bestehenden Steuern forterhoben werden sollten, sondern auch jede spätere Steuer, bis sie durch ein Gesetz aufgehoben wurde.

III. Im Reiche fehlte es an einer entsprechenden Bestimmung. Doch galt für das Etatrecht des Reichstages nach der allgemein herrschenden Auffassung das gleiche wie für Preußen, also Ausgabe-, aber nicht Einnahmewilligung. Auch hier wurden die Steuern forterhoben, bis sie durch ein Gesetz geändert wurden. Ihre Aufnahme in den Etat hatte nur die Bedeutung einer Schätzung ihres Ertrages als Grundlage für die Wirtschaft des Reiches.

B. Das spätere Recht.

I. In der Reichsverfassung von 1919 ist eine Bestimmung über die Forterhebung der Steuern gleichfalls nicht enthalten. Aber auch hier wird man dieselbe Rechtslage anzunehmen haben wie im alten Reich. „Alle Einnahmen und Ausgaben des Reiches müssen für jedes Rechnungsjahr veranschlagt und in den Haushaltsplan eingestellt werden“ (Art. 85 I). Fast anschließend ist für Ausgaben bestimmt „Die Ausgaben werden in der Regel für ein Jahr bewilligt“ (Art. 85 III). Die Zeitdauer der Bewilligung für Einnahmen ist nicht bestimmt, die Rechtslage muß sich deshalb

je nach der einzelnen Einnahmequelle richten. Für Steuern ist danach anzunehmen, daß sie forterhoben werden dürfen und daß die Rechtslage im Reiche insoweit dieselbe ist wie vorher: Ausgabe-, nicht Einnahmehewilligung.

Hinsichtlich der Ausgaben ist aber zu bemerken — worauf schon Bismarck in der Konfliktperiode (1861—1865) hingewiesen hat —, daß diese Verfassungsvorschriften nur das Verhältnis von Regierung zu Parlament betreffen. Rechtlich bestehende Forderungen von Staatsgläubigern (Anleihebesitzern, Beamten, Lieferanten, die bei Weigerung eingeklagt werden könnten, müssen bezahlt werden, auch wenn die Volksvertretung den Etat nicht oder noch nicht verabschiedet hat. Für ungenehmigte Ausgaben ist aber Entlastung (Indemnität) herbeizuführen.

II. Nach der **preußischen Verfassung** von 1920 ist die Rechtslage die gleiche (Art. 63, 29, 84). Das dort für Gesetze im übrigen vorgesehene „Volksbegehren“ ist über Abgabegesetze nicht zulässig (Art. 5).

In der preußischen Verfassung von 1920 ist der Fall, daß das Haushaltsgesetz nicht rechtzeitig zustande kommt, ausdrücklich geregelt (Art. 64). In diesem Falle darf die Regierung alle Zahlungen leisten, die notwendig sind, um gesetzlich bestehende Einrichtungen aufrechtzuerhalten und gesetzlich beschlossene Maßnahmen durchzuführen, ferner um die rechtlich begründeten Verpflichtungen des Staats zu erfüllen, sowie zur Fortsetzung von Bauten. Die Mittel können durch kurzfristige Schatzanweisungen aufgebracht werden, sofern die Steuereinnahmen nicht ausreichen.

III. Seit 1930 ist im Reich an Stelle der Gesetzgebung durch die Parlamente der Weg der Verordnung des Reichspräsidenten auf Grund des Art. 48 Abs. 2 der Reichsverfassung (Notverordnung) sowohl für Einführung und Abänderung von Steuergesetzen wie für die vorläufige Feststellung des Haushalts getreten.

IV. Zur Zeit gilt das **Ermächtigungsgesetz** für die Reichsregierung vom 24. März 1933 (G. zur Behebung der Not von Volk und Reich).

V. In Preußen erfolgte das gleiche wie III entweder durch Verordnung auf Grund des Art. 55 der preußischen Verfassung oder durch Verordnung auf Grund der Notverordnung des Reichspräsidenten vom 24. 8. 31 über die Sicherung des Haushalts der Länder.

§ 3. Die Steuerrechtsquellen.

Schrifttum: Bühler, Der zulässige Inhalt von Ausführungsbestimmungen zu Steuergesetzen nach der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts und derjenigen des Reichsfinanzhofs (1925, in der Festgabe zum fünfzigjährigen Bestehen des Oberverwaltungsgerichts S. 29); Hensel, Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers (WVSchSt. 1930 S. 441).

A. Reichsverfassung und einfaches Reichsgesetz.

Man hat die Frage aufgeworfen, ob Steuergesetze durch einfaches Reichsgesetz mit jedem Inhalt eingeführt werden können, oder ob es Bestimmungen der Reichsverfassung gibt, welche den Steuergesetzgeber binden und nur durch verfassungsänderndes Reichsgesetz beseitigt werden können.

In Betracht kommen insbes. Art. 109 I, „Alle Deutschen sind vor dem Gesetze gleich“ und Art. 134 „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen

im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei". Aus § 134 hat Henjel in eine Abhandlung „Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers“ (in Viert. 1930 S. 441) die Grenzen für Steuergesetzgebung durch einfaches Reichsgesetz herauszuarbeiten gesucht. Auch seine Ergebnisse sind jedoch so allgemein, daß man eine Beschränkung des Steuergesetzgebers durch die Reichsverfassung hieraus u. E. praktisch nicht bejahen kann.

B. Gesetz und Verordnung.

Die Einführung neuer Steuern und die Abänderung bestehender Steuern kann nur im Wege der Gesetzgebung erfolgen. Die Steuergesetze sind allgemeine Anordnungen, welche sich mit rechtsverbindlicher Kraft an die Einzelpersonen richten, also **Gesetze im materiellen Sinne**. Grundsätzlich können Gesetze im materiellen Sinne nur im Wege der Gesetzgebung (als **Gesetze im formellen Sinne**) erlassen werden, nicht dagegen im Verordnungswege.

Das Gesetz hat aber die Wahl, ob es selbst alle maßgebenden Bestimmungen treffen will, oder ob es seine Macht weiter übertragen will auf Behörden, die dann ihrerseits innerhalb des ihnen durch das Gesetz übertragenen Wirkungsbereiches **Rechtsverordnungen** erlassen können. — Die Steuergesetze haben gewöhnlich einen dreifachen Inhalt: sie bestimmen den **Gegenstand** der Besteuerung, die **Höhe** des Steuerjokes und die **Erhebungsform**. Hiervon werden der Gegenstand und die Höhe der Steuern stets durch das Gesetz geregelt. Nur bei den Gemeindesteuern wird meist den Gemeinden die Bestimmung von Gegenstand und Höhe der Steuern übertragen. Abgesehen von diesem Fall wurde früher vielfach die Bestimmung der Form der Erhebung vom Gesetz auf die ausführenden Behörden übertragen. Die hängt mit der parlamentarischen Einrichtung zusammen: Ueber Gegenstand und Höhe der Besteuerung mitzubestimmen, ist ein besonderes wichtiges Recht der Volksvertretungen. Sie geben dieses nur an die Gemeinden ab, weil in diesen die Mitwirkung der Bevölkerung durch die Gemeindevertretung gesichert ist.

II. Die neuere Rechtsentwicklung hat hier zu einer gewissen Aenderung der bisherigen Grundsätze geführt. Durch die einheitliche Regelung des Verfahrens in der Reichsabgabenordnung bleibt der ergänzenden Bestimmung durch Verordnung hier nur ein verhältnismäßig beschränkter Raum, andererseits wird auch hinsichtlich der Steuerpflicht selbst zwar nicht das Recht zur Abänderung oder Aufhebung, wohl aber zur Ergänzung im Sinne näherer Auslegung nicht selten der Verwaltungsbehörde übertragen.

a. Der **RFM.** mit Zustimmung des Reichsrats kann erlassen (§§ 12, 13)

1. **Durchführungsbestimmungen:** Das sind Bestimmungen, die die Bestimmungen über die Steuerpflicht selbst im einzelnen ergänzend zum Gesetz (nicht abändernd) regeln.
2. **Ausführungsbestimmungen:** Das sind Bestimmungen, die das Verfahren ergänzend zum Gesetz regeln.

3. **Rechtsverordnungen zur Ueberleitung der Gesetzgebung und der Behördenorganisation:** Das sind gesetzliche Bestimmungen für eine Uebergangszeit bei neuen Gesetzen.
4. **Rechtsverordnung über Ermäßigung und Befreiung von Steuern für gewisse Fälle** (s. im einzelnen § 13).

Hier handelt es sich darum, Härten, die sich bei Anwendung des Gesetzes allgemein gezeigt haben, auszugleichen.

Ist eine solche Verordnung erlassen, so wirkt sie wie ein Gesetz und gewährt dem Steuerpflichtigen einen vor den Steuergerichten verfolgbaren Rechtsanspruch auf Freistellung von der Steuer.

Nicht zu verwechseln ist eine solche Rechtsanwendung mit dem Billigkeitserlaß der Steuer für einen einzelnen Fall durch den R.F.M. gemäß § 131.

5. Ferner kann der R.F.M. Bestimmungen über Kleinbeträge (§ 14 I) und Abrundung von Steuern (§ 14 II) treffen.

- b. Die Reichsregierung mit Zustimmung des Reichsrats kann erlassen:
1. Vorschriften zur Angleichung in- und ausländischer Besteuerung und zur Gewährung von Rechtshilfe an ausländische Steuerbehörden (§ 15),
 2. Vorschriften über ein Vergeltungsrecht (§ 15),
 3. Vorschriften für Zollauschlüsse und Zollanschlüsse (§ 16).
- c. In der Zeit der Inflation und der Umstellung auf die Rentenmark wurden zeitweilig auch die Bestimmungen der Höhe der Steuer selbst dem R.F.M. übertragen.

C. Rechtsquellen

- I. **Rechtsquellen des Steuerrechts** sind in erster Reihe die **Verfassung**, die **Steuergesetze** und die auf diesen beruhenden (Rechts)-**Verordnungen**. Es können aber auch alle anderen Rechtsquellen für das Steuerrecht in Betracht kommen.

Gesetz im Sinne der W. ist jede Rechtsnorm (§ 2 I).

II. Steuergesetze sind (§ 2 II)

- a. die Reichsabgabenordnung,
- b. das Reichsbewertungsgesetz,
- c. das Finanzausgleichsgesetz (dessen steuerliche Vorschriften),
- d. das Gesetz über gegenseitige Besteuerung von Reich, Ländern und Gemeinden,
- e. die einzelnen Steuergesetze, welche die Steuern regeln oder sichern.

- D. Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen (§ 9). Bei der Eile, mit der die neuen Steuergesetze zustande gekommen sind, ist eine dem Zweck und dem wahren Willen des Gesetzgebers entsprechende Auslegung auch dann geboten, wenn der nackte Wortlaut auf

den ersten Blick scheinbar eindeutig etwas anderes enthält (RFS. 4, 62). Lücken des Gesetzes sind im Wege sinnmäßiger Fortbildung des Rechts zu ergänzen (RFS. 4, 243 ff., insb. 252), wobei die Regel den leitenden Gedanken des geltenden Rechts zu entnehmen ist (RFS. 4, 48).

Ueber wirtschaftliche Betrachtungsweise s. unten § 8.

E. Die Reichsabgabenordnung.

I. Das Rückgrat des geltenden Reichssteuerrechts ist die Reichsabgabenordnung („AO.“), ursprünglich vom 13. Dezember 1919, Neufassung vom 22. Mai 1931, mehrfach geändert.

Um die Rechtsgültigkeit der Reichsabgabenordnung war ein wissenschaftlicher und politischer Streit entstanden. Die Reichsabgabenordnung sollte „verfassungswidrig und nichtig“ sein, weil die Einführung der reichseigenen Verwaltung der direkten Steuern in Widerspruch zu Art. 84 der Reichsverfassung stehe, der den Ländern ein verfassungsmäßiges Recht auf Landesverwaltung gebe, wogegen die Reichsabgabenordnung nur als einfaches Reichsgesetz, nicht als verfassungsänderndes Gesetz zustande gekommen ist. Diese Ansicht ist nicht zutreffend. Nach § 14 der Reichsverfassung genügt ein einfaches Reichsgesetz, um die reichseigene Verwaltung einzuführen, § 84 betraf nur die Zeit bis zur Einführung der reichseigenen Verwaltung.

Erläuterungsbücher: Carl Becker (4. Aufl. 1932), Enno Becker (7. Aufl. 1930 mit Nachtr., der führende Kommentar), Zahn-Boethke 1931 (auswechselbar), Niebert (3. Aufl. 1932), Koch (Textausgabe mit Verweisungen). — Darstellungen: Wendele, Das Steuerrecht der Reichsabgabenordnung für das Gebiet der Zölle und Verbrauchsteuern (2. Aufl. 1932).

II. Die AO. gilt nur für Reichssteuern (oben B II), ferner für Realsteuern, soweit sie von FMe. und LMe. verwaltet werden (§§ 3 I, 4 I).

Ueber erweitertes Gestungsgebiet der AO. siehe §§ 3—8.

III. Die AO. hat für das Reich die einheitliche Behördenorganisation geschaffen (§§ 17—70).

Da die Ueberleitung in die reichseigene Verwaltung schon zum 1. Oktober 1919 beginnen sollte, die ganze AO. aber damals noch nicht fertig beraten war, so wurde von der Nationalversammlung zunächst der Abschnitt „Behörden“ als eigenes „Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung“ am 10. September 1919 verabschiedet, dieses Teilgesetz aber später wieder aufgehoben.

IV. Die AO. hat ferner ein einheitliches Verfahren in Reichssteuerfällen eingeführt und sie hat schließlich die Bestimmungen des sachlichen (materiellen) Steuerrechts zusammengefaßt und fortgebildet, die mit mehr oder weniger willkürlichen Abweichungen in den einzelnen Steuergesetzen häufig wiederkehrten. Sie ist ein fast vollständiger „allgemeiner Teil des Reichssteuerrechts“, ihre Regelung stellt einen großen Fortschritt gegenüber dem früheren zersplitterten Rechtszustand dar.

V. Abweichende Bestimmungen in den einzelnen Steuergesetzen gehen der *W.* voraus.

Nur in den Fällen, in denen Gesetze noch aus der Zeit vor der *W.* stammen — z. B. nur noch die Zollgesetzgebung und das Tabaksteuergesetz —, sind die Vorschriften der Gesetze, soweit die *W.* Abweichungen enthält, durch diese aufgehoben.

F. Das Reichsbewertungsgesetz.

I. Das **Reichsbewertungsgesetz** (*BG.*) vom 10. 8. 25, Neufassung vom 22. 5. 31 bildet eine wichtige Ergänzung der Reichsabgabenordnung.

Sehr wichtige Durchführungsbestimmungen für die Einheitsbewertung nach dem Stande vom 1. 1. 31 (vom 22. 5. 31).

Die Rechtsgültigkeit des *BG.* war gleichfalls, insbesondere von bairischer Seite, wohl zu Unrecht, bestritten. Nachdem die Reichsregierung einzelne Vorschriften des Gesetzes geändert hatte, hat Bayern seinen Widerspruch zurückgezogen, so daß es zu einer Entscheidung des Staatsgerichtshofs nicht gekommen ist.

Erläuterungsbücher: Dziegalowski-Thümen (3. Aufl. 1931). Erler (3. Aufl. 1932), Fabisch-Krefeler (2. Aufl. 1931, m. Nachtr.).

II. Das Reichsbewertungsgesetz enthält die Bewertungsvorschriften des Reichssteuerrechts, im ersten Teil die allgemeinen Bewertungsvorschriften, im zweiten Teil die Sondervorschriften für die Einheitswerte.

Die allgemeinen Bewertungsvorschriften gelten auch für Landes- und Gemeindesteuern.

Die Vorschriften über das Bewertungsverfahren befinden sich in der Reichsabgabenordnung (§ 214, 215).

G. Das Finanzausgleichsgesetz.

I. Neben *W.* und *BG.* hat als Rechtsquelle das **Finanzausgleichsgesetz** (*FAG.*) besondere Bedeutung. Neufassung vom 27. 4. 26, vielfach geändert.

Erläuterungsbücher: Koch (1931), Markull (1923/24, in den Grundbegriffen noch jetzt führend, in den Einzelheiten veraltet).

II. Das Finanzausgleichsgesetz (früher Landessteuergesetz, erlassen 1920) hat in der Durchführung der Erzberger'schen Steuerreform die absolute Steuerhoheit des Reichs begründet, und faßt die reichsrechtlichen Vorschriften über die Zulässigkeit von Landes- und Gemeindeabgaben und über den Anteil der Länder und Gemeinden an den Erträgen der Reichssteuern zusammen.

H. Preussische Rechtsquellen.

I. In Preußen fehlt es an einem Gesetz, welches die allgemeinen Bestimmungen für die Landessteuern zusammenfaßt; nur im „Gesetz zur Ergänzung der Abgabengesetze“ vom 25. 11. 26 (oft geändert) sind wenige Gebiete gemeinsam geregelt (Text in der Kartei von Otto Schmidt).

II. Für das Gemeindesteuerrecht gibt es in Preußen dagegen allgemeine Regelung.

- a. Das Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893, regelt das Recht der Gemeinden zur eigenen Steuererhebung, sowie das Verfahren hierbei. Das Gesetz ist außerordentlich häufig geändert, und auch dann, wenn der Text nicht geändert ist, ist er zu großen Teilen durch die spätere Reichssteuergesetzgebung und preussische Gesetzgebung überholt, so daß der Rechtszustand sehr unübersichtlich ist.

Erläuterungsbücher: Haefel (Geltender Text mit ausführlicher systematischer Einleitung, 1932); Olympius-Etze (1930); Moll-Kreuter (Ausgabe des Gesetzes in der geltenden Fassung mit allen ergänzenden Bestimmungen, 4. Aufl. 1927); Moll-Freund-Suren (großer Kommentar, 9. Aufl. 1931).

- b. Das Kreis- und Provinzialabgabengesetz vom 23. Juni 1906.

Es regelt das Recht der Kreise und Provinzen zur Abgabenerhebung. Hier gilt das gleiche wie zum KAG.

Erläuterungsbücher: Olympius-Etze (in der gleichen Ausgabe mit dem KAG.); Moll-Kreuter (in der gleichen Ausgabe mit KAG.).

- c. Das preussische Ausführungsgesetz zum Finanzausgleichsgesetz vom 5. Mai 1926, mehrfach geändert.

Es enthält die Vorschriften über die Zuteilung von Teilen der Reichssteuerüberweisungen an die Gemeinden und die Verteilungsmaßstäbe zwischen den Gemeinden.

Erläuterungsbücher: Koch (1928), Suren (großer Kommentar, 1927, mit Nachtrag).

§ 4. Finanzausgleich. Internationale Bestimmungen.

Unter Finanzausgleich versteht man nach dem Vorgange Hensfels den ganzen Komplex von Vorschriften, die die Abgrenzung der Steuerhoheit mehrerer Gebietskörperschaften betreffen. Bisher wird der Ausdruck nur innerhalb der Bundesstaaten angewandt, wir erweitern ihn und sprechen auch von einem internationalen Finanzausgleich.

A. Einseitig verpflichtende Vereinbarungen.

Durch den Vertrag von Versailles und die im Anschluß daran getroffenen Abmachungen wurden dem Deutschen Reiche eine Reihe einseitiger Verpflichtungen auferlegt, die seine Steuerhoheit zwar nicht beseitigten, aber beschränkten.

I. Vertrag von Versailles (Gesetz vom 16. Juli 1919, in Kraft seit 10. Januar 1920).

Die meisten Bestimmungen des Vertrages von Versailles, welche das deutsche Steuerrecht einschränkten, sind durch Zeitablauf oder durch spätere Vereinbarungen in Fortfall gekommen; dasselbe gilt für die Bestimmungen des Dawesabkommens über die Verpfändung deutscher Steuereinnahmen. Wegen der früheren Bestimmungen kann auf die 4. Aufl. meiner Einführung in das Steuerrecht (S. 71 ff.) verwiesen werden.

Zur Zeit haben nur noch folgende Vorschriften Bedeutung:

- a) Die Staatsangehörigen der „alliierten und assoziierten Mächte“ dürfen keinen anderen Abgaben unterworfen werden als die deutschen Reichsangehörigen (Art. 276c).
- b) Im Saargebiet besteht die Staatshoheit des Reiches fort, dagegen ist die Steuerhoheit beseitigt (Art. 47, 49 und An-

Iage [zu Teil III Abschnitt 4] § 26). Die Steuerhoheit steht dem Völkerbund zu, welcher sie durch den Regierungsausschuß ausübt.

II. Der Youngplan.

(G. v. 13. 3. 1930 mit den Haager Vereinbarungen) enthält hinsichtlich der deutschen Steuern nur das sogenannte negative Pfand.

Die bisher bestehenden Verpfändungen von Einnahmen sind aufgehoben. Statt dessen wurde das sogenannte „negative Pfand“ eingeführt, d. h. das Reich hat sich verpflichtet, die bisher verpfändeten Einnahmen aus Zöllen, Bier, Tabak, Zucker und Branntwein für die Zwecke der Youngzahlungen zu verwenden und nicht ohne Zustimmung der Bank für internationalen Zahlungsausgleich für irgendeine andere Anleihe oder einen anderen Kredit zu belasten (Haager Vereinbarungen vom 20. 1. 30 Anlage VII).

Der Youngplan ist durch das Protokoll von Lausanne aufgehoben. Dieses ist zwar noch nicht ratifiziert worden, für den Fall, daß die Ratifizierung nicht erfolgt, tritt aber nicht der Youngplan wieder in Kraft, sondern es sollen neue Verhandlungen stattfinden.

B. Gegenseitige Vereinbarungen.

Schrifttum: Dorn, Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung (Wiert. 1927 S. 189). Dorn, Doppelbesteuerung und Völkerbund (StW. 1928 S. 49). Dorn, Die Entwicklung des internationalen Steuerrechts seit 1928 (StW. 1931 S. 1003). Fein, Die reichsrechtlichen und internationalen Maßnahmen gegen die Doppelbesteuerung (1928). Gehler, Steuerliche Mehrfachbesteuerung und ihre normative Abwehr (1932). Herrfeld, Die Probleme des internationalen Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung des Territorialitätsproblems und des Qualifikationsproblems (Wiert. 1932 S. 422). Wilmerdsbörfer, Internationales Steuervertragsrecht und deutsche Steuerrechtsentwicklung (StW. 1932 S. 1161).

- I. Die Finanzhoheit der Gebietskörperschaften greift infolge der Vermischung des Territorialitätsprinzips mit dem Nationalitätsprinzip ineinander über, wodurch Doppelbesteuerungen entstehen. Diese und einige andere Beziehungen pflegt man als „internationales Finanzrecht“ zusammenzufassen. Allgemeine internationale Vereinbarungen gibt es auf diesem Gebiete nicht, sondern nur Verträge zwischen einzelnen Staaten.
- II. Derartige Bestimmungen über besondere Vergünstigungen bei einzelnen Abgaben und Zöllen oder über allgemeine Meistbegünstigung oder Gleichbehandlung mit den Inländern auf steuerlichem Gebiet finden sich vielfach in den Handelsverträgen des Deutschen Reiches.
- III. Daneben hat das Deutsche Reich besondere Verträge zum internationalen Finanzausgleich geschlossen. Das Vertragswerk besteht meist aus drei Verträgen, einem Verträge über die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei direkten Steuern, einem Verträge über die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Abgaben von Todes wegen und einem Verträge über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Steuerfällen.

Derartige Verträge sind bisher geschlossen und ratifiziert mit Oesterreich, der Tschechoslowakei, Ungarn, Italien, Schweden und der Sowjetunion, ähnlich ist die Regelung mit der freien Stadt Danzig und dem Saargebiet. Mit anderen Staaten bestehen Verträge in einzelnen Beziehungen.

C. Besondere Fälle.

Während die zu A und B behandelten Fälle die Rechtsstellung sämtlicher Staatsbürger betrafen, gibt es noch andere Fälle, die nur gewisse Personenkreise betreffen. Man kann hier die folgenden Fragen unterscheiden.

- I. Wie weit unterliegt ein Staat der Steuerhoheit eines anderen Staates?
- II. Wie weit unterliegt der Souverän eines Staates der Steuerhoheit eines anderen Staates?
- III. Wie weit unterliegen Mitglieder und Angehörige der diplomatischen Vertretung eines Landes (Botschafter, Gesandte, Gesandtschaftspersonal usw.) der Steuerhoheit eines Landes?
- IV. Wieweit unterliegen Konsule und Konsulatsangehörige eines Landes der Steuerhoheit eines Landes?

Während über die Frage zu I bis III in der Regel keine Vereinbarungen bestehen, sondern die Beantwortung den — in dieser Beziehung einigermaßen anerkannten — völkerrechtlichen Grundsätzen entnommen wird, sind Konsule (IV) nach völkerrechtlichen Grundsätzen von der Steuerhoheit nicht befreit, sie sind aber vielfach durch besondere vertragliche Vereinbarung von Steuern befreit. Vielfach ist hierbei die Formulierung üblich, daß sie von „direkten Personal-, Luxus- und Aufwandsteuern“ befreit seien. Befreit sind in der Regel nur Berufskonsule und Konsulatsbeamte, nicht Wahlkonsule, Angestellte und Familienangehörige. Der Kreis der Befreiung in den anderen Fällen ist nach Völkerrecht etwa der gleiche, dagegen ist der Kreis der befreiten Personen insbesondere bei den diplomatischen Vertretungen erheblich weiter.

§ 5. Finanzausgleich innerhalb des Reiches. Steuerhoheit.

Schrifttum (z. T. gleichzeitig finanzpolitisch): Gehler, Steuerliche Mehrfachbesteuerung und ihre normative Abwehr (1932). Jacoby, Finanzausgleich, eine begriffliche Untersuchung (1930). Jessen, Der deutsche Finanzausgleich in Theorie und Praxis (Wiert. 1932 S. 559). Kludohm, Die Regelung der Doppelbesteuerung im Reichssteuerrecht (StW. 1929 S. 373). Marfull, Schrifttum und Rechtsprechung zum Finanzausgleich seit der Dritten Steuernotverordnung, Verwaltungsarchiv Bd. 32 (1927) S. 53 ff. Marfull, Gleichartige Steuern (im Wiert. 1930 S. 535). Marfull, Das Reichsrecht der Landes- und Gemeindesteuern (im Wiert. 1931 S. 529). Popitz, Finanzausgleich (im Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 1925). Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden (1932).

Die rechtliche Betrachtung des Finanzausgleiches schließt sich an die beiden Formen des Ausgleichs an, welche im Deutschen Reiche nebeneinander bestehen, die Zuständigkeit zur Ausschreibung eigener Steuern (Steuerobjekts-hoheit) und die Ueberweisung von Steuer-

ertragen. Wir behandeln zunächst die Abgrenzung der Zuständigkeiten zwischen Reich, Ländern und Gemeinden.

A. Reichsrechtliche Vorschriften.

I. Grundlegende Bestimmungen.

a. Zollgesetzgebung.

Das Reich hat die **ausschließliche** Gesetzgebung über das Zollwesen (RB. Art. 6^o); damit ist jede landesrechtliche Gesetzgebung auf diesem Gebiete ausgeschlossen (Art. 12 I, 2).

b. Steuergesetzgebung (außer den Zöllen).

Das Reich hat ferner die Gesetzgebung — aber nicht die **ausschließliche** — über die **Abgaben und sonstigen Einnahmen**, soweit es sie ganz oder teilweise für seine Zwecke in Anspruch nimmt (Art. 8).

1. Schon nach früherem Recht wurde, ohne daß es hierüber in der RB. vom 16. April 1871 eine ausdrückliche Bestimmung gab, angenommen, daß da, wo das Reich von seinem Gesetzgebungsrechte Gebrauch machte und ein ganzes Rechtsgebiet regelte (Kodifikation), daneben für Landesgesetze kein Platz sei, soweit sie nicht ausdrücklich zugelassen waren, daß aber Landesgesetze weiter zulässig waren, wenn das Reich ein Gebiet nicht abschließend hatte regeln wollen.

In der neuen RB. ist nur die Bestimmung enthalten: „Solange und soweit das Reich von seinem Gesetzgebungsrecht keinen Gebrauch macht, behalten die Länder das Recht der Gesetzgebung“ (Art. 12 I, 1). Ueber die Wirkung einer Gesetzgebung des Reichs auf die Zulässigkeit der Landesgesetzgebung enthält auch sie nichts. Es ist anzunehmen, daß auf Grund der neuen Reichsverfassung das gleiche gilt wie unter der alten Verfassung, daß es also darauf ankommt, ob eine Kodifikation vorliegt oder nicht.

2. Für die Steuergesetze ergab sich daraus früher etwas Besonderes. Ein Steuergesetz regelt an sich niemals das betreffende Rechtsgebiet abschließend, die Erhebung von Zuschlägen oder von weiteren Steuern auf dasselbe Steuerobjekt bleibt immer möglich. Daher muß ein Steuergesetz, um als Kodifikation zu gelten, ausdrücklich bestimmen, daß Landesgesetze, die Steuern auf dasselbe Objekt legen, unzulässig sind; fehlt diese Bestimmung, so bleiben Landessteuern daneben zulässig. Die Ausnahme derartiger Verbote für die Landesgesetzgebung ist auch bisher vielfach geschehen und, wo solche Verbote nicht enthalten waren, wurden Landessteuern daneben erhoben (z. B. vom Grundstücksverkehr). Unter neuem Recht bestand zunächst die gleiche Rechtslage. Dies war auch dadurch anerkannt, daß einige der Väter als die Reichsverfassung verabschiedeten Steuergesetze ausdrückliche Verbote der Beschränkungen der Landesgesetzgebung enthielten (ErbStG. v. 1919 § 70, GrEStG. von 1919 § 37 III).

3. Eine Aenderung hierin ist durch das **Finanzausgleichsgesetz**, eingetreten. Es bleibt zwar dabei, daß Länder und Gemeinden nach Landesrecht berechtigt sind, Steuern zu erheben, soweit nicht Reichsrecht entgegensteht (§ 1). Aber die gegenwärtige neue Gesetzgebung geht gleichzeitig davon aus, daß sie in der Regel die erfaßten Steuerquellen so schwer belastet, wie das zur Zeit erträglich ist, und daß grundsätzlich Reichssteuern die Erhebung gleichartiger Steuern durch die Länder und Gemeinden sowie die Erhebung von Zuschlägen durch Länder und Gemeinden ausschließen sollen. **Gleichartige Steuern und Zuschläge** dürfen in Zukunft nur erhoben werden, wo sie ausdrücklich zugelassen sind (§ 2).

Manchmal wird ausdrücklich klargestellt, was als gleichartige Steuer anzusehen ist (zB. RStG. § 84 I).

4. Das Reich kann im Wege der Gesetzgebung **Grundsätze** über die Zulässigkeit und Erhebungsart von **Landesabgaben** aufstellen, soweit diese für bestimmte Zwecke erforderlich sind (RSt. Art. 11).

Diese **Grundsatzgesetzgebung** ist durch die Praxis sehr stark ausgebaut. Es ist anerkannt, daß nicht nur Grundsätze, sondern positiv zwingendes Recht für die Länder auf diesem Wege geschaffen werden kann, und es muß die reichsgesetzliche Regelung nur so sein, daß noch wesentlich ergänzendes Landesrecht erforderlich ist.

Grundsätze sind teilweise durch das Finanzausgleichsgesetz aufgestellt. Außerdem beruht die ganze reichsrechtliche Regelung der Grundsteuer und Gewerbesteuer, die die Steuergrundlage überwiegend reichsrechtlich regelt und auch die Bestimmung der Höhe der Steuern den Ländern überläßt, auf dieser Bestimmung.

3. Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) dürfen Steuern auf Erzeugnisse des Kohlenbergbaues, auf die Kohlenbergwerke und ihre Erträge oder auf das Eigentum an Kohlenbergwerken nicht erheben (§ 25 des Kohlensteuergesetzes v. 20. 3. 23 § 25, welcher auch nach Aufhebung der Kohlensteuer aufrechterhalten worden ist, vgl. Dritte Steuernotverordnung § 41).

Allgemeine Gewerbesteuer und Grundsteuer sind jedoch nicht ausgeschlossen.

5. Die Länder sollen darauf Bedacht nehmen, ihre Gesetzgebung mit der **MO.** in Einklang zu bringen. Sie sind berechtigt, die Vorschriften der **MO.** über das Strafrecht und das Strafverfahren für Landesabgaben als anwendbar zu erklären (FAG. § 19). Die sonstigen Vorschriften der **MO.** können sie auch ohne besondere gesetzliche Ermächtigung für anwendbar erklären.

II. Einzelbestimmungen von Reichsgesetzen.

a. Reichsrechtliche Sonderverbote.

1. Vollständig untersagt ist für die Selbstverwaltungskörper (nach § 13 des Zolltarifgesetzes vom 25. Dezember 1902 mit Wirkung vom 1. April 1910 an) die Erhebung von Abgaben auf die folgenden Waren (inländische und ausländische): Getreide, Hülsenfrüchte, Mehl und andere Mühlenfabrikate, Backwaren, Vieh, Fleisch, Fleischwaren und Fett.
2. Das Reichspressgesetz vom 7. Mai 1874 enthält in § 30 das Verbot der Besteuerung „der Presse und der einzelnen Prekerzeugnisse (Zeitungs- und Kalenderstempel, Abgabe von Inseraten usw.)“, ohne selbst Reichssteuern auf diesem Gebiete einzuführen.
3. Das Finanzausgleichsgesetz verbietet Steuern auf einzelne Betriebsmittel der Landwirtschaft oder des Gewerbes (FAG. § 17).
4. Das Finanzausgleichsgesetz verbietet Steuern auf das **Halten von Gerät** zum Empfang und Wiedergabe des **Rundfunks in privaten Räumen** (FAG. § 17a).
5. Das Finanzausgleichsgesetz verbietet **Begesteuern** für Kraftfahräder und für Personenfahräder ohne motorischen Antrieb (FAG. § 13 I 4).
6. **Wertzuwachssteuern** und die **Zuschläge zur Grunderwerbsteuer** sind bei **Einbringung** von Grundstücken in eine **Kapitalgesellschaft** und in gewissen ähnlichen Fällen unzulässig (FAG. §§ 18a, 38).
7. In einigen Fällen schien es nicht genügend, daß durch das Finanzausgleichsgesetz gleichartige Rechtsvorgänge der Besteuerung durch die Länder und Selbstverwaltungskörper entzogen sind, sondern es ist durch ausdrückliche Bestimmung auch die Besteuerung bestimmter, wirtschaftlich naheliegender Rechtsvorgänge verboten.
8. Soweit die Kapitalverkehrssteuern Rechtsvorgänge besteuern, ist auch die Besteuerung der über die Rechtsvorgänge errichteten **Urkunden** durch die Länder und Selbstverwaltungskörper verboten (ABStG. § 84 II). Bei der Versicherungssteuer sind ebenso auch die Urkunden über Versicherungen der Besteuerung durch die Länder und Selbstverwaltungskörper entzogen, ferner auch die von der Reichsteuer befreiten Versicherungen (VersStG. § 19).

Ähnlich bei der Wechselsteuer (WechsStG. § 24), der Beförderungsteuer (BefStG. § 21) und der Grunderwerbsteuer (§ 33 I 3, II).

9. Das Gesetz, betr. die Besteuerung der Dienstwohnungen der Reichsbeamten vom 16. Juni 1922 enthält für Räume einer Dienstwohnung, die sich innerhalb der von der Reichsregierung (Landesregierung) bestimmten Grenzen hält, und für sonstige Räume, die für einen Beamten nach den Grundsätzen der Regierung zur Erfüllung seiner dienstlichen Aufgaben erforderlich sind, das Verbot von Steuern, die sich auf Größe, Zahl und Beschaffenheit der Wohnräume beziehen, insbesondere Wohnungsluxussteuern (§ 2).

b. Reichsrechtliche Gebote.

In anderen Fällen ordnet das Reich die Erhebung von Steuern der Länder oder Gemeinden an.

1. Das Reich hat die **Gewerbesteuer** für Länder und Gemeinden geregelt (GewStG., ferner FUG. §§ 8ff.; s. unten BI).
2. Das Reich hat die **Grundsteuer** für Länder und Gemeinden geregelt und überläßt ihnen die Bestimmung der Höhe (GrStG., ferner FUG. §§ 8ff.; s. unten BI).
3. Das Reich hat die Erhebung einer **Wertzuwachssteuer** von in der Inflationszeit (1. 1. 19 bis 31. 12. 24) erworbenen Grundstücken angeordnet (FUG. § 18; s. unt. BI).
4. Das Reich hat die **Vergnügungssteuer** für Gemeinden angeordnet (FUG. § 14; s. unten CI a).
5. Das Reich hat eine Steuer der Länder als **Geldentwertungsausgleich** bei bebauten Grundstücken (oft Hauszinssteuer genannt) angeordnet (G. über den Geldentwertungsausgleich bei bebauten Grundstücken vom 1. 6. 26; s. unten BI).

Der Umfang, in dem die Reichsgesetzgebung für die reichsrechtlich gebotenen Steuern Bestimmungen über ihre Ausgestaltung enthält, ist sehr verschieden (s. unten B und CI).

c. Reichsrechtliche Sondererlaubnisse.

1. **Wertzuwachssteuer:** Das im Reichszuwachssteuergesetz von 1911 enthaltene Verbot von Zuwachsteuern der Länder und Gemeinden (ZuwStG. § 59) ist bereits seit 1913 ersetzt durch die Bestimmung, daß durch Landesgesetz oder in Gemäßheit des Landesgesetzes durch ortsstatutarische Vorschriften eine andere Regelung als die Besteuerung des Wertzuwachses eingeführt werden kann (Ges. v. 3. Juli 1913 § 1); siehe unten C II c 2 a.

Das ist fast überall geschehen.

2. **Bürgersteuer.** Die Erhebung von einer Bürgersteuer ist für Länder und Gemeinden zugelassen (NotWD. v. 16. 7. 1930 und Ergänzungen); s. unten C I a 2.
3. **Biersteuer.** Die Erhebung einer Biersteuer der Gemeinden ist zugelassen (NotWD. v. 16. 7. 30 und Ergänzungen, an Stelle des zur Zeit nicht geltenden FAG. § 15).
4. **Getränkesteuer** der Gemeinden sind in besonderen Fällen gleichfalls zugelassen (NotWD. v. 16. 7. 30 und Ergänzungen, s. unten C I a 3).
5. **Zuschlagsrechte** zur Grunderwerbsteuer (FAG. § 38 I).
- d. **Sonstige reichsrechtliche Bestimmungen über Landes- und Gemeindesteuern.**
 1. Für die Grundsteuer und die Gewerbesteuer der Länder sind die Einheitswerte zugrunde zu legen (WG. § 20).
 2. Zeitweilig gab es Bestimmungen über die zwingungsweise Senkung der Realsteuer, dann jetzt ein Verbot der Erhöhung (Realsteuerververordnung).
 3. Ferner gibt es Bestimmungen über die Höhe, in welcher die Gemeinden die entsprechende Art der Steuern im Verhältnis zueinander erheben müssen (Bürgersteuer, Biersteuer, Getränkesteuer) (NotWD. v. 26. 7. 30 2. Abschnitt § 6).
 4. Das Gesetz betr. die Besteuerung der Dienstwohnungen der Reichsbeamten vom 16. Juni 1922, enthält Einschränkungen die für Länder- und Gemeindesteuern noch gelten:
 - a) Der Nutzungswert (Mietwert) der Dienstwohnungen der Beamten darf bei Steuern, die nach dem Nutzungswerte veranlagt werden, nicht höher als der Betrag bemessen werden, der dem Beamten auf seine Bezüge angerechnet wird (§ 1 I). Gleiches gilt bei einer Ersatzabgabe nach dem Grundvermögen (§ 1 II).
 - b) Von den Dienstwohnungen der Beamten dürfen Steuern nicht nach einem höheren Steuersatz als von Privatwohnungen erhoben werden (§ 1 III).

III. Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Das Reichsrecht setzt sich die Aufgabe, zu verhindern, daß ein Steuerpflichtiger für dasselbe Steuerobjekt in mehreren Ländern zu gleichartigen Landes- oder Gemeindesteuern herangezogen wird. Deshalb ist für die wichtigsten Fälle die **Zuständigkeit** der Länder zur Steuererhebung **örtlich beschränkt** und gegeneinander abgegrenzt.

Die wichtigsten den Ländern verbliebenen Steuerquellen sind die **Ertragsteuern**. Steuern von Grundvermögen und von Gewerbebetrieben dürfen nur in dem Lande erhoben werden, in dessen Gebiet der Grund- und Gebäudebesitz liegt oder eine Betriebsstätte zur Ausübung des stehenden Gewerbes betrieben wird. Befinden sich Betriebsstätten in mehreren Ländern, so darf die Heranziehung nur

anteilig erfolgen. Der Gewerbebetrieb im Umherziehen darf nur in denjenigen Ländern besteuert werden, in deren Gebiet er stattfindet oder stattfinden soll (FAG. § 11).

IV. Erweiterung des Verbotes über den bisher dargestellten Umfang aus finanzpolitischen Gründen.

Landes- und Gemeindesteuern, die nach den Rechtsgrundsätzen zu I bis III zulässig wären, aber die Steuereinnahmen des Reiches zu schädigen geeignet sind, sollen nicht erhoben werden, wenn überwiegende Interessen der Reichsfinanzen entgegenstehen (FAG. § 3) und müssen aufgehoben oder derart abgeändert werden, daß ein Widerspruch mit den Interessen der Reichsfinanzen nicht mehr besteht.

V. Verfahrensrecht.

Die Darstellung zu I bis IV enthält das materielle Recht des Finanzausgleichs, soweit es auf der Reichsgesetzgebung beruht. In der Regel werden sich die beteiligten Körperschaften an dieses Recht halten, es sind jedoch mehrere Verfahrensvorschriften gegeben, die teils eine Ueberschreitung des Rechts verhüten, teils eine Entscheidung von Streitigkeiten oder einen Ausgleich der Interessen herbeiführen sollen.

a. Verfahren zwischen den Gebietskörperschaften.

1. Verfahren betr. Landessteuern.

Ein Verfahren zur Verhütung ungültiger Landessteuergesetze gibt es nicht. — Die Meinungsverschiedenheiten können sich darum handeln, ob eine landesrechtliche Steuervorschrift mit dem Reichsrecht (d. h. Reichssteuerrecht) vereinbar ist (oben I, II) oder ob sie geeignet ist, die Steuereinnahmen des Reiches zu schädigen (oben IV).

a. Unzulässigkeit von Landessteuern (oben I, II).

Auf Antrag des RfM. oder der Landesregierung entscheidet der Große Senat des RfS. (FAG. § 6 I).

Der Antrag kann nur von der Reichsregierung oder der beteiligten Landesregierung gestellt werden. Ein Steuerpflichtiger, der auf Grund des Landesgesetzes zur Steuer herangezogen wird, kann die Unvereinbarkeit mit dem Reichsrecht nicht auf diesem Wege geltend machen. (RfS. 4, 9).

Die Entscheidung des Reichsfinanzhofes erfolgt durch Beschluß, der mit Gründen zu versehen ist. Der Beschluß ohne die Gründe wird im Reichsgesetzblatt veröffentlicht.

Das Verfahren ist in den §§ 4, 2, 3 des Gesetzes zur Ausführung des Art. 13 Abs. 2 der Verfassung vom 8. April 1920 geordnet.

Die Entscheidung des Reichsfinanzhofes über die rechtliche Zulässigkeit oder Unzulässigkeit von Landes- und Gemeindesteuern hat Gesetzeskraft und ist mit der Veröffentlichung im Reichsgesetzblatt von allen Behörden und Gerichten wie ein Reichsgesetz anzuwenden.

b) Schädigung von Reichssteuereinnahmen (oben IV).

Auf Antrag des RfM. oder der Landesregierung entscheidet der Reichsrat (FAG. § 6 II).

Ueber das Verfahren und die Wirkung seiner Entscheidung sind keine Vorschriften getroffen. Die Entscheidung dürfte nur die Wirkung haben, die Landesregierung zur Aufhebung des Gesetzes zu verpflichten (sehr zweifelhaft).

2. Verfahren betr. Gemeindesteuern.

a) Vorbeugendes Verfahren.

Die von einer Landesregierung für ihre Gemeinden erlassenen Mustersteuerordnungen sowie einzelnen Gemeindesteuerordnungen in besonderen Fällen sind von der Landesregierung dem RfM. vor Erlaß oder Erteilung der Genehmigung vorzulegen (FAG. § 5).

Innerhalb zweier Wochen kann der RfM. Einspruch einlegen. Tut er dies nicht, so kann der Erlaß oder die Genehmigung ergehen. Legt er Einspruch ein, so haben Einigungsverhandlungen stattzufinden. Führen diese innerhalb eines Monats zu keiner Einigung, so kann der Erlaß und die Genehmigung trotzdem ergehen (FAG. § 5).

b) Entscheidung bei Meinungsverschiedenheiten.

Ist keine Einigung erzielt worden, so findet das Streitverfahren zwischen dem RfM. und der Landesregierung (nicht der Gemeindebehörde) in gleicher Weise wie bei Landessteuern statt (FAG. § 5 II), also je nachdem vor dem Reichsfinanzhof oder Reichsrat (vgl. oben a 1).

b. Verfahren auf Antrag einer beteiligten Privatperson.

1. Zulässigkeit von Landes- und Gemeindesteuern.

An dem Verfahren gemäß FAG. § 6 vor dem RfM. kann eine Privatperson nicht teilnehmen (RfS. 4, 9).

Eine Privatperson kann die Unzulässigkeit einer Landes- und Gemeindesteuer nur gelegentlich der Anfechtung einer einzelnen Steuerveranlagung im ordentlichen Veranlagungsverfahren geltend machen.

2. Doppelbesteuerung.

Dagegen kann ein Betroffener ein Verfahren wegen Doppelbesteuerung betreiben. Wird jemand wegen desselben Steuerobjektes in mehreren Ländern zu gleichartigen Landes- oder Gemeindesteuern herangezogen, und liegen zwei oder mehrere rechtskräftige Veranlagungen vor, so steht ihm binnen eines Monats nach Eintritt der Rechtskraft der letzten Veranlagung der Antrag auf Verteilung des Steuerobjektes zu (FNG. § 12). Ueber den Antrag entscheidet ein Landesfinanzamt.

Für die Gewerbesteuer und Grundsteuer sind diese Vorschriften durch die einheitliche Reichsgesetzgebung überholt.

Zu unterscheiden sind zwei Fälle:

- a) Wenn das FA. feststellt, daß die eine der beiden Veranlagungen zu Unrecht erfolgt ist, weil das eine Land kein Bestimmungsrecht hatte, so hebt es sie auf, obwohl die Veranlagung rechtskräftig ist.
- b) Wenn das FA. dagegen feststellt, daß beide Veranlagungen nach Reichsrecht und Landesrecht zu Recht erfolgt sind, daß aber materiell das gleiche Steuerobjekt zweimal besteuert wird, so stellt das Landesfinanzamt einen Teilungsplan auf, wie der von dem Steuerpflichtigen nur einmal zu zahlende Betrag an die Steuergläubiger zu verteilen ist.

Gegen die Entscheidung des Landesfinanzamts gibt es binnen zwei Wochen die Beschwerde an den Reichsfinanzhof, der im Beschlußverfahren entscheidet (FNG. § 12).

B. Landessteuern.

Die Länder müssen Steuern auf Steuerobjekte erheben, bei denen dies reichsrechtlich angeordnet ist (I). Sie können Steuern auf Steuerobjekte erheben, bei denen es keine Reichssteuer gibt (II) und sie können Zuschläge zu Reichssteuern erheben, wo dies ausdrücklich zugelassen ist (III).

I. Reichsrechtlich angeordnete Landessteuern.

Hierher gehört die Gewerbesteuer (oben A II b 1), die Grundsteuer (oben A II b 2), die Steuer vom Geldentwertungsausgleich (Hauszinssteuer; oben A II b 5) und die Inflationswertwachstumssteuer (oben A II b 3).

Preußen erhebt nur die Grundsteuer und die Hauszinssteuer, die andern Steuern hat es seinen Gemeinden überlassen.

II. Freie Steuerobjekte.

Die Reichsgesetzgebung weist die Länder auf Steuern hin, welche für die Benutzung der Wege durch Fahrzeuge für Zwecke der öffentlich-rechtlichen Wegeunterhaltung erhoben werden (FAG. § 13).

Preußen erhebt diese Steuer nicht. Es erhebt die Schlachtsteuer, die Wandergewerbesteuer, Wanderlagersteuer und die Steuern des Stempelsteuergesetzes.

III. Reichsrechtlich zugelassene Zuschläge.

Zuschläge für die Länder sind nur bei der Grunderwerbsteuer zugelassen. Die Zuschläge für Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände dürfen zusammen 2% des steuerpflichtigen Wertes nicht übersteigen, auf das Land darf davon höchstens die Hälfte entfallen.

Das Land Preußen hat zugunsten der Stadt- und Landkreise auf die Erhebung von Zuschlägen zur Grunderwerbsteuer verzichtet (AusfG. z. FAG. § 3 II).

C. Steuern der Selbstverwaltungskörper.

Reich und Länder geben den Selbstverwaltungskörpern das Recht der Besteuerung.

Daneben kann das Land auch den Kirchen und Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts das Recht der Besteuerung gestatten. Schon reichsrechtlich ist dies Besteuerungsrecht vorgesehen, jedoch nur nach Maßgabe des Landesgesetzes (RVerf. 137 VI, dazu FAG. § 20 I). Für die evangelische Kirche ist das Recht ihrer Steuern im preußischen Staatsgesetz vom 14. Juli 1905 nebst Ergänzungsgesetz vom 3. Mai 1929 und den dazu ergangenen Kirchengesetzen geordnet und aufrechterhalten durch Art. 19 Ziff. 3 und 6 des preußischen Staatsgesetzes betr. die Kirchenverfassung der evangelischen Landeskirchen vom 8. April 1924. Für die katholische Kirche ist das Recht der Steuererhebung im preußischen Steuergesetz vom 14. Juli 1905 nebst Ergänzungsgesetz vom 3. Mai 1929 geregelt. Für die jüdischen Synagogengemeinden gilt das Gesetz vom 23. Juli 1847 über die Rechtsverhältnisse der Juden (insbes. §§ 48, 58) und das Gesetz vom 9. April 1923. — Austritt aus einer Religionsgesellschaft erfolgt in Preußen auf Grund des Gesetzes vom 30. November 1920 durch Erklärung gegenüber dem Amtsgericht des Wohnsitzes. Die Austrittserklärung hat steuerliche Wirkung mit dem Ende des laufenden Steuerjahres, jedoch nicht vor Ablauf von drei Monaten seit Abgabe der Erklärung. Die Veranlagung und Erhebung der Kirchensteuer kann den Reichsfinanzbehörden übertragen werden (AO. § 18 Ziff. 4). Dies ist teilweise gesehen. Wir scheidet die Kirchensteuern aus der Darstellung aus.

I. Reichsrechtliche Vorschriften.

Das Besteuerungsrecht der Selbstverwaltungskörper beruht in der Hauptsache auf Landesrecht. Das Reichsrecht gibt hauptsächlich einschränkende Bestimmungen.

a. Ausdrücklich gibt das Reichsrecht den Selbstverwaltungskörpern folgende Rechte:

1. Die Gemeinden haben das Recht und zugleich die Pflicht, eine Vergnügungssteuer zu erheben.

Der Reichsrat ist ermächtigt, Bestimmungen zu erlassen, die in allen Gemeinden als Vergnügungssteuerordnung gelten. Sondersteuerordnungen der Gemeinden sind zulässig, dürfen aber nur Abweichungen in bestimmten Beziehungen enthalten (FAG. § 14).

Der Reichsrat hat die geltenden „Bestimmungen über die Vergnügungssteuer“ am 12. Juni 1926 erlassen.

2. Die Gemeinden haben das Recht, eine **Bürgersteuer** zu erheben. Die Vorschriften über die Bürgersteuer, insbesondere der Grundtarif, sind reichsrechtlich vorgeschrieben (NotV.D. v. 26. 7. 30 Abschn. II § 4 ff. und Ergänzungen).
 3. Die Gemeinden haben das Recht, eine **Biersteuer** zu erheben auf den örtlichen Verbrauch von Bier (FAG. § 15, an dessen Stelle zur Zeit die Bestimmung der NotV.D. v. 26. 7. 30, Abschn. II § 2 gilt).
 4. Die Gemeinden haben das Recht, bei besonderer Belastung durch Wohlfahrtslasten eine **Getränksteuer** auf Wein, Schaumwein, Trinkbranntwein, Mineralwasser u. ä., ferner auf Kakao, Kaffee, Tee u. ä. (nicht Milch) zu erheben, soweit diese Getränke zum Verzehren an Ort und Stelle entgeltlich abgegeben werden (NotV.D. v. 26. 7. 30, Abschn. II § 3).
 5. Ferner haben die Gemeinden das Recht, mit Genehmigung der Länder, Zuschläge zur Grunderwerbsteuer in Höhe von 2 v. H. des steuerpflichtigen Wertes zu erheben (FAG. § 38).
 6. Daß die Länder ihre Ertragsteuern den Gemeinden überlassen, ist ausdrücklich zugelassen (FAG § 8).
- b. Von diesen Vorschriften abgesehen, enthält das Reichsrecht nur **einschränkende** Bestimmungen über die Steuern der Selbstverwaltungskörper und überläßt die Begründung der positiven Rechte der Selbstverwaltungskörper dem Landesrecht. Die einschränkenden Bestimmungen des Reichsrechtes für die Kommunalsteuern entsprechen denen für die Landessteuern (oben A II).

Zu diesen sachlichen Beschränkungen tritt noch die förmliche Beschränkung, daß neue Steuerordnungen der Gemeinden in gewissen Fällen dem RM. vor Genehmigung seitens der Aufsichtsbehörde vorzulegen sind (FAG. § 5; oben A. V. a 2).

II. Preussische Vorschriften.

Die in Preußen bestehenden **Selbstverwaltungskörper** sind **Provinzen, Kreise, Zweckverbände und Gemeinden**.

Die **Gutsbezirke**, welche keine Steuer erheben dürfen, werden aufgelöst. — Bei der ganzen folgenden Darstellung wird schlechthin von der Zulässigkeit von direkten und indirekten Steuern gesprochen. Dabei ist stets zu beachten, daß diese Zulässigkeit immer nur in dem eben gekennzeichneten Rahmen des Reichsrecht gegeben ist.

a. Provinzen und Kreise.

Die Rechtsverhältnisse der Provinzen und Kreise sind im Kreis- und Provinzialabgabengesetz vom 23. Juni 1906 geordnet (oben § 3 II b).

Die Provinzen dürfen direkte Steuern erheben, soweit ihre sonstigen Einnahmen nicht ausreichen (§§ 21, 22), die Kreise direkte und indirekte, direkte aber nur, soweit auch die indirekten nicht ausreichen (§§ 2, 6). Die Erhebung der direkten Steuern erfolgt durch Umlage auf die untergeordneten Selbstverwaltungskörper, die sie als Ausgabe zu behandeln und aus ihren Einnahmen zu decken haben (§§ 11, 12, 25, 29). Auch bei den indirekten Steuern kann der Kreis neben eigenen Steuern einen Anteil aus den Erträgen der indirekten Steuern der kreisangehörigen Gemeinden beanspruchen (§ 6). Die Steuern, die von Provinzen und Kreisen erhoben werden, sind der Art nach dieselben, die die Gemeinden erheben können. Die Erhebung von direkter Steuer erfolgt zur Zeit nach dem Schlüssel der Reichssteuerüberweisungen (PrAG. zu FAG. §§ 21, 22, 30). Die Kreise sind zur Erhebung von Zuwachsteuer bei der Veräußerung von Grundstücken berechtigt (PrAG. FAG. § 38).

b. Zweckverbände.

Die Zweckverbände haben nicht das Recht, Steuern zu erheben (Zweckverbandsgesetz vom 19. Juli 1911 PrGS. S. 115, §§ 17, 18), können jedoch Fehlbeträge von den angeschlossenen Verbänden nach dem Verhältnis der Reichssteuerüberweisungen ersetzt verlangen (AG. FAG. § 25).

c. Gemeinden.

1. Das Besteuerungsrecht der Gemeinden ist im Kommunalabgabengesetz („KAG“) vom 14. Juli 1893 geordnet (s. oben § 3 IIa). Ferner befinden sich Bestimmungen über das Besteuerungsrecht der Gemeinden in einigen anderen Gesetzen (Grundsteuer, Gewerbesteuer, Wanderlagersteuer).
2. Die Gemeinden sollen Steuern nur erheben, soweit ihre eigenen Betriebe, Gebühren und Beiträge nicht genug Einnahmen abwerfen. Hunde- und Lustbarkeitssteuern sind ohne diese Einschränkungen zulässig. Direkte Steuern sollen die Gemeinden nur erheben, insoweit auch die indirekten nicht ausreichen (§§ 1, 2).

Trotzdem beruht die Finanzwirtschaft der Gemeinden überwiegend auf ihren direkten Steuern.

- a) Die **indirekten Steuern** sind allgemein zugelassen innerhalb der durch Reichsgesetz gezogenen Grenzen (§ 13). Am wichtigsten ist davon die Biersteuer. Ferner ist die **Lustbarkeitssteuer** (§ 15), die **Sunde-steuer** (§ 16) und die **Wohnungsluxussteuer** (§ 16a) gestattet, ferner den Stadt- und Landkreisen die Erhebung von **Zuwachssteuern** bei der Veräußerung von Grundstücken (AGZAG. § 38). Preußen hat auch das Recht auf Erhebung von Zuschlägen zur Grunderwerbsteuer den Stadt- und Landkreisen in voller Höhe überlassen (AGZAG. § 3 II). Die Nennung gerade dieser Steuern bezweckt, klarzustellen, daß auch diese Steuern im Sinne des Gesetzes indirekte sind, und die Gemeinden gerade auf sie hinzuweisen. Sie spielen auch eine verhältnismäßig große Rolle unter den indirekten Steuern. Verboten sind Steuern auf den Verbrauch von Kartoffeln und Brennstoffen aller Art (§ 14). Die Einführung neuer indirekter Steuern kann nur durch genehmigungspflichtige Steuerordnungen erfolgen (§ 18).
- b) Von **direkten Steuern** sollen die Gemeinden zunächst die **Grund- und Gebäudesteuer** und **Gewerbesteuer** erheben. (RGG. § 23 V, VI), jetzt in Form von Zuschlägen.

Daneben können die Gemeinden **Zuschläge** zur **Wanderlagersteuer** erheben (G. v. 27. 2. 80 in der Fassung des G. v. 14. 4. 25 § 5 II) und Zuschläge bis zu 20 v. H. der Gemeindegewerbesteuer als **Zweigstellensteuer** und als **Schanfgewerbesteuer** (zur Zeit noch preuß. GewStVD. § 43).

Direkte Aufwandssteuern sind zulässig; sie dürfen grundsätzlich die geringeren Einkommen nicht verhältnismäßig höher belasten als die größeren. Miets- und Wohnungssteuern dürfen außer der Wohnungsluxussteuer nicht neu eingeführt werden (RGG. § 23 II, III).

§ 6. Finanzausgleich innerhalb des Reiches. Ueberweisungen

Da das Reich in der Steuerreform von 1919/20 die wichtigsten Steuern der Länder und Gemeinden an sich gezogen hat, so muß es für deren Finanzen sorgen. Es überweist deshalb einen Teil des Ertrages seiner Steuern den Ländern und Gemeinden.

A. Sachliches Recht.

I. Ueberweisungen des Reiches an die Länder.

Die Beteiligung der Länder beruht auf Reichsgesetz. Unmittelbare Ueberweisungen des Reiches an die Gemeinden gibt es nicht, das Reich weist aber die Länder an, die Gemeinden an ihren Ueberweisungen zu beteiligen oder legt es ihnen nahe (z. B. FUG. §§ 33, 42a).

- a. Die Länder erhalten einen Anteil von der Einkommen-, Körperschafts-, Umsatz-, Kraftfahrzeug-, Rennwettsteuer (nicht auch Lotteriesteuer), Grunderwerbsteuer, Mineralwassersteuer und Biersteuer.

Bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer beträgt der Anteil der Länder (einschl. der Gemeinden) 75 v. H. des Aufkommens, bei der Umsatzsteuer 30 v. H., bei der Kraftfahrzeugsteuer 96 v. H., bei der Biersteuer ein Sechstel, bei der Mineralwassersteuer 96 v. H., bei der Rennwettsteuer 96 v. H., bei der Grunderwerbsteuer 96 v. H., oder, wenn das Land sie selbst verwaltet, 100 v. H. (d. h. also das volle Aufkommen abzüglich 4 v. H. Verwaltungskosten). (FUG. §§ 21, 22, 36, 39, 40, 41, 42, 42a, 42b.)

Das Aufkommen an Zuschlägen bei der Einkommensteuer und an Krisensteuer fließt ausschließlich dem Reiche zu.

b. Verteilungsmaßstab.

Bei der Umsatzsteuer wird der Gesamtbetrag auf die Länder zu einem Drittel nach dem Verhältnis des Aufkommens in den einzelnen Ländern, zu zwei Dritteln nach dem Verhältnis der Bevölkerungszahl verteilt (FUG. § 40) ebenso bei der Mineralwassersteuer (FUG. § 42a), bei der Kraftfahrzeugsteuer zu je einem Viertel nach der Bevölkerungszahl und dem örtlichen Aufkommen, zur Hälfte nach dem Gebietsumfang (§ 41). Bei der Rennwettsteuer steht die Totalisatorsteuer zur Hälfte dem Lande zu, in dem der Totalisator betrieben wird, zur anderen Hälfte wird sie noch nach dem Verhältnis der Bevölkerungszahl verteilt; das Aufkommen der Buchmachersteuer wird alsdann im gleichen Verhältnis wie die Totalisatorsteuer verteilt (§ 42)..

Bei der Biersteuer ist das Aufkommen allein maßgebend (FUG. § 42b).

Die Grunderwerbsteuer erhalten die Länder von den Grundstücken, die in ihrem Bezirk belegen sind (FUG. § 37), und die Einkommen- und Körperschaftsteuer wird gleichfalls nach dem örtlichen Aufkommen verteilt (im einzelnen FUG. §§ 22 ff.).

II. Zuweisungen Preußens an die Gemeinden.

a. Zuweisung von Anteilen der Reichsüberweisungen.

Preußen hat von seinem Anteil an der **Einkommen- und Körperschaftsteuer** den Gemeinden und Gemeindeverbänden 45 v. H. zugewiesen (AGFA. § 1). Hiervon erhalten die Gemeinden 40 v. H., die Landkreise $2\frac{1}{2}$ v. H. und die Provinzen $2\frac{1}{2}$ v. H. (AGFA. § 8). Verteilungsmaßstab ist das örtliche Aufkommen nach FA. §§ 21 ff. (AGFA. § 11).

Preußen hat von seinem Anteil an der **Umsatzsteuer** 55 v. H. den Gemeinden und Landkreisen zugewiesen (AGFA. § 2). Hiervon erhalten die Gemeinden 90 v. H., die Landkreise 10 v. H. (AGFA. § 9). Der Verteilungsmaßstab ist progressiv gesteigert nach der Bevölkerungszahl (AGFA. § 14).

Bei kreisfreien Städten fällt der Anteil des Landkreises der Stadt zu.

Preußen hat seinen Anteil an der **Kraftfahrzeugsteuer** in voller Höhe den Provinzen zugewiesen (AGFA. § 4). Verteilungsmaßstab ist das Verhältnis von Gebietsumfang und Straßenstrecken je zur Hälfte (AGFA. § 27).

Preußen hat seinen Anteil an der **Grunderwerbsteuer** in voller Höhe den Stadt- und Landkreisen zugewiesen (AGFA. § 3). Maßgebend ist die Lage der Grundstücke.

Preußen hat von seinem Anteil an der **Biersteuer** 50 v. H. den Gemeinden zugewiesen (AGFA. § 4a).

b. Ueberweisung von eigenen Einnahmen.

Preußen überweist den Kreisen und Gemeinden den Ertrag der **Wanderlagersteuer**. Die Steuer fließt den Gemeinden zu, in denen der Betrieb stattfindet (G. v. 27. 2. 80 in der Fassung des G. v. 14. 4. 25 § 5 I). — Von dem Aufkommen an Hauszinssteuer wird ein Teil den Gemeinden zur freien Verwendung überwiesen (HStWD. § 2 II, AGFA. § 39).

B. Förmliches Recht (Verteilungsverfahren).

I. Reichsrechtliche Vorschriften.

a. Einkommen- und Körperschaftsteuer.

1. Festsetzung des Rechnungsanteils durch das FA.

Gleichzeitig mit der Veranlagung setzt das FA den Rechnungsanteil der Gemeinde fest, bei Beteiligung mehrerer Gemeinden in einem Verteilungsplane, gegen den es Einspruch, Beschwerde an das FA. und weitere Beschwerde an den RFH. gibt (im einzelnen FA. §§ 44, 45, WD. §§ 382 ff.).

2. Feststellung des Verteilungsschlüssels durch den RFM.

Auf Grund des Gesamtbetrages der Rechnungsanteile der Gemeinden setzt der RFM. den Verteilungsschlüssel für die Länder fest (FA. § 43).

b. Grunderwerbsteuer.

Das **F.A.** stellt die Beteiligung gleichzeitig mit der Veranlagung fest. Hiergegen gibt es dieselben Rechtsmittel wie bei der Einkommensteuer (**F.A.G.** § 51).

c. Die übrigen Steuern.

Bei der Umsatzsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Rennwettsteuer, Mineralwassersteuer und Biersteuer stellt der **R.F.M.** die Anteile fest. Hier ist eine Vorarbeit der Finanzämter nicht notwendig, weil hier nicht das örtliche Aufkommen maßgebend ist (**F.A.G.** § 52).

II. Preussische Vorschriften.

Besondere preussische Vorschriften über das Verfahren bei der Unterverteilung auf die Gemeinden bestehen nicht.

2. Teil

Steuer-Verwaltungsrecht

1. Abschnitt

§ 7. Die Steuerbehörden. — Recht der Steuerverfassung

Schrifttum: Denkschrift über den Stand der Organisation der Reichsfinanzverwaltung, unter Beschränkung auf das Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern (abgeschlossen im Oktober 1920, Drucksachen des Reichstages Nr. 640). Boenicke, Die Organisation der Reichssteuerverwaltung, *StuW.* 1928 S. 1, Gisbert, Leitfaden für Steuerauschußmitglieder, herausgegeben im Auftrage der Industrie- und H.-Kammer Berlin (1932), Wapenhensch, Der Behördenaufbau der Reichszollverwaltung, *StuW.* 1928 S. 1.

A. Bis 1919.

I. Reichsverwaltung.

Die höchste Behörde für die Finanzverwaltung im **Reiche** war das **Reichsschatzamt**. Es war im Jahre 1879 vom Reichskanzleramt abgezweigt worden und bildete eine besondere, dem Reichskanzler unmittelbar unterstellte Zentralbehörde.

Eine selbständige Steuerverwaltung unter dem Reichsschatzamt besaß das **Reich** nicht. Vielmehr wurden alle Zölle und Reichssteuern von den Einzelstaaten verwaltet und eingezogen und das **Reich** überwachte diese Tätigkeit nur durch besondere „Reichsbevollmächtigte für Zölle und Steuern“, die dem Reichsschatzamt unterstanden (alte **N.B.** Art. 36). Durch das Gesetz über die Errichtung des Reichsfinanzhofes und über die Reichsaufsicht für Zölle und Steuern vom 26. Juli 1918 §§ 21 ff. wurde der Reichsfinanzhof als oberste Spruchbehörde in Steuerfällen eingesetzt und wurden die Rechte der Reichsbevollmächtigten erheblich erweitert und ihnen insbesondere das Recht zur selbständigen Entscheidung von Geschäftsbüchern und Einlegung von Rechtsmitteln gegeben.

Was die Staaten als Entgelt für ihre Verwaltung der Reichszölle und Steuern erhalten sollten, war in den einzelnen Fällen verschieden geordnet. Der Betrag schwankte zwischen 2 und 10 % der Höheinnahmen aus der Steuer.

II. Preussische Verwaltung.

In Preußen war die Verwaltung der direkten und indirekten Steuern (im zweiten oben im § 2 entwickelten Sinne) völlig getrennt. Das hatte geschichtliche Gründe, die aus einer Verschiedenheit der beiden Steuerarten herstammten; bei den direkten Steuern ist das „Ob“ der Steuerpflicht leicht festzustellen, das „Wieviel“ schwierig. Umgekehrt ist bei den indirekten die Feststellung des Steuerfalles, des „Ob“, schwierig, dagegen die Berechnung der Höhe, des „Wieviel“, meist verhältnismäßig einfach. Ob jemand in Preußen ein Grundstück besaß, ein Gewerbe betrieb, ob er dort wohnte und sein regelmäßiges Einkommen hatte, das war der inneren Verwaltung, auch abgesehen von Steuerzwecken, bekannt. Es genügte deshalb eine engere Verbindung zwischen der Steuerverwaltung und der sonstigen inneren Verwaltung (mit ihren vielfachen polizeilichen Meldepflichten), um der Steuerverwaltung die notwendigen Grundlagen für das „Ob“ der Steuerpflicht zu verschaffen.

a. Deshalb konnte auch die Verwaltung der direkten Steuern an die innere Verwaltung angegliedert sein und bildete einen Teil der sonstigen inneren Verwaltung.

Diese Verbindung hatte jedoch, als die Aufgaben der inneren Verwaltung auf anderen Gebieten immer mehr wuchsen, zur Folge, daß die Ausführung der Veranlagung oft nicht sorgfältig genug erfolgte. Es mehrten sich deshalb die Stimmen, welche schon vor dem Kriege in Preußen eine Selbstständigkeit der Verwaltung der direkten Steuern verlangten. Zu dieser Reform ist es jedoch in Preußen nicht mehr gekommen.

Oberbehörde war die zweite Abteilung des Finanzministeriums für direkte Steuern, Mittelbehörde die Abteilung für direkte Steuern, Domänen und Forsten bei der Regierung, für Berlin die „Direktion für die Verwaltung der direkten Steuern in Berlin.“ Mit der Schwierigkeit der Feststellung des „Wieviel“ der Steuerpflicht hing die Einrichtung der unteren Behörden zusammen, die die Einschätzung vorzunehmen hatten. Die Schwierigkeit der Aufgabe liegt darin, daß große Zahlen festzustellen sind, die annähernd richtig nur bei sehr genauer Kenntnis der finanziellen Lage der einzelnen Berufe und Gewerbe, des Groß- und Kleinbetriebs usw. einzuschätzen sind. Da solche Kenntnisse dem Berufsbeamten ferner liegen als Ehrenbeamten aus den beteiligten Kreisen, wurden die unteren Behörden zusammengesetzt aus Beamten der unteren Verwaltungsbehörden, namentlich dem Landrat, und Ehrenbeamten. Für die Einkommensteuer, die Ergänzungssteuer und einige andere Steuern bestanden die *Voreinschätzungskommission* unter Leitung des Gemeindevorstehers, die *Veranlagungskommission* unter Leitung des Landrats oder eines besonderen Kommissars und die *Berufungskommission* unter Leitung eines Mitgliedes der Regierung. Für die Grund- und Gewerbesteuer bestanden besondere *Steuerausschüsse* der Steuerpflichtigen. Diese Kommissionen traten periodisch zusammen, da die direkten Steuern (Einkommensteuer, Gewerbesteuer usw.) ihrer Natur nach periodisch veranlagt werden. In der Zwischenzeit führte der Vorsitzende die Verwaltungsgeschäfte.

b. Ganz anders war die Verwaltung der indirekten Steuern gestaltet. Bei ihr kommt es im wesentlichen darauf an, die einzelnen Steuerfälle festzustellen. Welche zollpflichtigen Gegenstände die Grenze überschreiten, in welchen Betrieben steuer-

pflichtige Gegenstände und wann sie jedesmal produziert werden, das festzustellen ist die Aufgabe der Steuerverwaltung hier. Es ist deshalb eine ständige Ueberwachung notwendig, weil nur so das „Ob“ der Steuerpflicht überhaupt festgestellt werden kann. Zu dieser ständigen Tätigkeit gehört ein geschultes Personal. Mit der Ueberwachung muß immer die Feststellung verbunden sein, ob gerade diese Gegenstände der Steuer unterliegen und wie sich diese Gegenstände von anderen unterscheiden. Es gehört deshalb für die einzelnen Gebiete eine spezielle Sachkenntnis dazu. Wenn die Steuerpflicht dagegen erst festgestellt ist, dann ist das „Wieviel“ der Steuer gewöhnlich nur eine einfache Rechnungsoperation. Zu schwierigen Schätzungen kann es dann in der Regel nicht mehr kommen, so daß zu ihrer Feststellung ein rechnungsmäßig geschultes Personal geeignet ist, Ehrenbeamte dagegen hier keine Stelle finden. Eine Ausnahme macht nur die Erbschaftsteuer, die zwar auch unperiodisch auftritt und deshalb verwaltungsmäßig als indirekte Steuer behandelt wurde, trotzdem aber schwierige Schätzungen verlangt.

Mit Rücksicht auf die erforderliche besondere Sachkunde der Beamten war die Verwaltung der Zölle und indirekten Steuern in Preußen von der sonstigen inneren Verwaltung völlig getrennt. Oberbehörde war die dritte Abteilung des Finanzministeriums für Zölle und indirekte Steuern, Mittelbehörden waren die Oberzolldirektionen, örtliche Behörden die Hauptzollämter und die Erbschafts- und Stempelsteuerämter (vgl. Verwaltungsordnung für die Königlich Preussischen Zollbehörden vom 15. Juni 1908). Unter den Hauptzollämtern standen Zollämter, unter den Stempelsteuerämtern Stempelverteiler.

In den Gemeinden war Veranlagungsbehörde der Gemeindevorstand oder ein Steuerausschuß (RVO. §§ 61 ff.).

Die Erhebung der Steuern erfolgte grundsätzlich durch die Steuerbehörde selbst. Für die direkten Steuern war jedoch die Erhebung den Gemeinden übertragen. Mit Rücksicht darauf, daß die den Gemeinden überwiesenen Staatssteuern weiter vom Staate für die Gemeinden veranlagt wurden, erhielten die Gemeinden für ihre Erhebung der direkten Staatssteuern keine Vergütung (Staatssteueraushebungsgesetz vom 14. Juli 1893 § 16 II und Königliche Verordnung vom 22. Januar 1894).

B. Neues Recht.

I. Reichsverwaltung.

Durch das Gesetz über die Reichsfinanzverwaltung vom 10. September 1919, dessen Bestimmungen später in die Reichsabgabenordnung aufgenommen worden sind, ist vom 1. Oktober 1919 ab die reichseigene Steuerverwaltung für sämtliche Reichssteuern eingeführt worden. In der Einteilung der Landesfinanzämter wird dabei denselben Unterschieden in der Natur der direkten und indirekten Steuern Rechnung getragen, welche für die bisherige Einteilung maßgebend war. Jedoch ist die Verwaltung der Erbschafts- und Verkehrssteuern mit den direkten Steuern verbunden.

Ein Sondergebiet regelt das Gesetz über den Waffengebrauch des Grenzaufsichtspersonals der Reichsfinanzverwaltung vom 2. Juli 1921.

Steuergläubiger ist für alle Reichssteuern das Reich, während bisher die Länder gegenüber den einzelnen Steuerpflichtigen auch bei Reichssteuern die Steuergläubiger waren und die erhobenen Beträge nur an das Reich abzuführen hatten.

Oberste Behörde ist das Reichsfinanzministerium, unter ihm stehen Landesfinanzämter und Finanzämter.

a. Der Reichsfinanzminister

hat die oberste Leitung der Finanzverwaltung im Reich. Ihm steht das Recht der Behördenorganisation zu. Er hat auch darüber zu wachen, daß die landesrechtlichen Vorschriften dem Reichsrecht nicht widersprechen und kann bei Meinungsverschiedenheiten die Entscheidung des Reichsfinanzhofs („RFH.“) anrufen. Er hat ferner darüber zu wachen, daß nicht Landes- und Gemeindesteuern erhoben werden, die geeignet sind, die Steuereinnahmen des Reichs zu schädigen. Damit er die notwendigen Feststellungen treffen kann, ist ihm ein weitgehendes Auskunftszrecht gegeben (FAG. § 61). Erfolgt keine Einigung, so kann er den Streitfall vor den Reichsrat bringen (FAG. § 6, oben § 5 A V a 1 b).

Für die Vorbereitung der Feststellung der Einheitswerte des landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen und gärtnerischen Vermögens ist dem RFH. ein Bewertungsbeirat beigegeben (BG. §§ 35, 36).

b. Die Landesfinanzämter

umfassen das Gebiet eines größeren Verwaltungsbezirks, etwa einer preußischen Provinz oder eines oder mehrerer Länder. Sie sind gleichfalls Reichsbehörden und haben die obere Leitung der Finanzverwaltung für ihren Bezirk (§ 46). Die LFA. werden von einem Präsidenten geleitet (§ 45).

Die Landesfinanzämter haben zwei Abteilungen: eine Abteilung für Besitz- und Verkehrssteuern und eine Abteilung für Verbrauchssteuern und Zölle; ferner sind dem Präsidialbüro oft zwei besondere Gruppen für Verwaltung von Reichsvermögen angegliedert: die eine für Bausachen, die andere für Liegenschaftsverwaltung.

Den LFA. sind Finanzgerichte angegliedert. Bei ihnen werden Kammern gebildet, die mit fünf Richtern besetzt sind. Drei hiervon sind Laienrichter im Ehrenamt. Die Finanzgerichte sind unabhängige, nur dem Gesetz unterworfenen Gerichte (im einzelnen §§ 47—51).

Weitere Bestimmungen über die Finanzgerichte sind in der Finanzgerichtsverordnung vom 16. Dezember 1932 und in mehreren WD. über die Mitwirkung von Landesbeamten in Finanzgerichten enthalten.

- c. Unter den *FA.* stehen die **Finanzämter**. Ihnen können **Hilfsstellen** zugeteilt werden. Auf ihrer Tätigkeit beruht die gesamte laufende Verwaltung und Erhebung der Steuern. Einzelne *FA.* können auf die Verwaltung bestimmter Steuern beschränkt werden; Gemeinden und Gemeindeverbände können gegen Entschädigung mit den Geschäften der Finanzämter betraut werden (§§ 24—26). Insofern haben sie den Weisungen der Finanzbehörden zu folgen (§ 27). Die *FA.* und die Hilfsstellen werden von Vorstehern geleitet, die für die Gesetzmäßigkeit und für die gute Durchführung der gesamten Verwaltung in ihrem Bezirk verantwortlich sind (§ 29).

Die Finanzämter enthalten die Veranlagungsstelle, in der insbesondere die Steuerfestsetzungen und Bearbeitung der Rechtsmittel, der Erlaßanträge und Stundungen vorgenommen wird, ferner die Kasse, der das Hebungsverfahren obliegt, die Vollstreckungsstelle, die die Beitreibung durchführt, ferner die Buchprüfungsstelle, deren Buchprüfer die Buchprüfungen vornehmen, den Außendienst, in dem die Strafsachen und die Außenermittlungen bearbeitet werden, und schließlich die Lohnsteuerstelle, die die Lohnsteuerkontrolle ausübt. Innerhalb der Veranlagungsabteilung werden die sogenannten Bezirke unterschieden, die die Hauptsteuern verwalten (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögenssteuer, Umsatzsteuer). Daneben werden die anderen Steuern je nach Einrichtung des einzelnen Amtes von den Bezirken mitverwaltet oder von besonderen Beamten verwaltet. So ist fast überall die Bearbeitung der Verkehrssteuern und der Erbschaftsteuer spezialisiert. Vielfach gibt es auch besondere Ämter für Verkehrssteuern, insbesondere die Steuern des Kapitalverkehrssteuergesetzes (in Berlin *FA.*-Börse).

Bei den *FA.* werden für die Steuern vom Einkommen und Vermögen, Ertrag und Umsatz (ausschließlich der Erbschaftsteuer) Steuerausschüsse gebildet, die bei Veranlagungen und bei der Entscheidung über Erstattungsansprüche mitwirken. Sie haben auch das Recht der Einsichtnahme in die Veranlagungsergebnisse (§§ 30, 31). Das Amt eines Ausschußmitgliedes ist ein Ehrenamt, und die Mitglieder werden von den Organen der Selbstverwaltung gewählt (§§ 33—39). Dem Ausschuß gehört ein Vertreter des Landes und ein Vertreter der Gemeinde an (§ 36).

Den Vorsitz führt der Vorsteher des Amtes oder ein von ihm beauftragter Beamter (§ 33). Die Ausschüsse sind nicht nur an die Steuergesetze, sondern auch an die Durch- und Ausführungsbestimmungen, dagegen nicht an besondere Weisungen im Sinne des § 46 gebunden (§ 40, III). Der *RM.* und die *FA.* können jederzeit in den Gang von Ausschußverhandlungen Einsicht nehmen und Beamte mit beratender Stimme zu den Ausschußsitzungen entsenden (§ 43). Ueber die Bildung der Ausschüsse und ihr Verfahren ist die Steueraussschußordnung vom 22. Mai 1931 ergangen. Neu-

bildung der Steueraussschüsse zum 1. Juni 1933, Gesetz vom 22. April 1933. Innerhalb der Ausschüsse können Abteilungen (für Grundbesitz, für Gewerbebetrieb usw.) gebildet werden.

- d. Der **Reichsfinanzhof** („RFH.“) in München ist oberstes Steuergericht. Bei ihm werden Senate gebildet. Der RFH. ist Spruchbehörde und Beschlußbehörde. Im **Spruchverfahren** sind die Senate mit fünf Mitgliedern einschließlich des Vorsitzenden besetzt, im **Beschlußverfahren** mit drei Mitgliedern (§§ 52—55). Die Mitglieder des RFH. sind als solche unabhängig und nur dem Gesetze unterworfen (§ 56). Der RFH. gibt sich seine Geschäftsordnung selbst (§ 65).

Die **grundständlichen Entscheidungen** des RFH. werden — in Nachbildung einer zuerst von der Reichsversicherungsordnung (§§ 17, 19 ff.) geschaffenen Einrichtung — von Reichs wegen (§ 64) veröffentlicht (die Veröffentlichung des Reichsgerichts in Zivil- und Strafsachen haben dagegen keinen amtlichen Charakter). Will ein Senat in einer Rechtsfrage von einer amtlich veröffentlichten Entscheidung abweichen, so entscheidet der „große Senat“ (nicht, wie nach **GG.** § 137 beim Reichsgericht, das Plenum). Der große Senat besteht aus dem Präsidenten, den Senatspräsidenten und je einem Mitgliede jeden Senats (§ 66).

Eine Entscheidung des großen Senats ist jedoch nicht erforderlich, wenn ein Senat von einer eigenen früheren, amtlich veröffentlichten Entscheidung abweichen will, oder wenn der andere Senat zustimmt (§§ 66, 1).

Der RFH. erstattet auch Gutachten über Auslegung der Steuergesetze auf Anfordern des RM. (§ 63) evtl. auch der obersten Landesbehörde.

Der RFH. ist geschaffen durch Gesetz über die Errichtung eines Reichsfinanzhofs und über die Reichsaufsicht für Zölle und Steuern vom 26. Juli 1918.

e. **Gemeinsame Vorschriften.**

1. a) Die **Beamten** der Finanzbehörden sollen für ihren Beruf besonders vorgebildet sein (§ 21).

b) Neben dem Beamten schafft die **AO.** den Begriff des **Amtsträgers**. Amtsträger ist jeder, der bestellt ist, ein öffentliches Amt auszuüben (§ 22 III), sei er als Beamter, als Angestellter oder als Laie im Ehrenamt tätig.

Von besonderer Bedeutung für alle Amtsträger ist das **Steuergeheimnis** (unten 3).

c) Die **Vorschriften** über die Haftung des Reiches und sonstiger öffentlich-rechtlicher Körperschaften für

Amtspflichtverletzungen der Beamten (RB. Art. 131), gelten auch für Amtsträger der Reichsfinanzverwaltung.

Das Reich kann also wegen vorsätzlicher oder fahrlässiger Amtspflichtverletzung von Beamten auch in Steuerfachen nach Maßgabe der allgemeinen Bestimmungen haftbar gemacht und vor den Zivilgerichten verklagt werden (RG. in StW. 1925 Nr. 575).

Schadenserzatzansprüche der an der Reichsfinanzverwaltung durch Beamte beteiligter öffentlich-rechtlicher Körperschaften untereinander sind jedoch auf den Fall beschränkt, daß die Amts- oder Dienstverletzung mit einer im Wege des gerichtlichen Strafverfahrens zu verhängenden Strafe bedroht ist (§ 23).

2. An einigen Stellen, bei Rechtsmittel- und Kostenvorschriften erwähnt die Reichsabgabenordnung die **Geschäftsstelle** der Behörde.

Die Geschäftsstelle ist in den §§ 249 III, 269 II, 322, 323, erwähnt. Sie entspricht der Gerichtsschreiberei bei den Gerichten. Bisher war es bei Verwaltungsbehörden nicht üblich, daß der Geschäftsstelle gesetzlich besondere Befugnisse übertragen waren. Soweit eine besondere Geschäftsstelle organisatorisch nicht eingerichtet ist, wird ihre Funktion von der Behörde oder wenn es sich um eine Kollegialbehörde handelt, von dem Vorsitzenden der Behörde ausgeübt.

3. Das **Steuergeheimnis** (die Geheimhaltungspflicht, Schweigepflicht).

Schrifttum: Gülow, Das Steuergeheimnis nach Reichssteuerrecht. (Greifswalder Diss. 1927; betrifft noch die alte Fassung der AO.)

Das Steuergeheimnis ist unverletzlich (§ 22). Zur Einhaltung des Steuergeheimnisses sind alle Amtsträger (oben 1) verpflichtet. Gegenstand des Steuergeheimnisses sind die **Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, der Inhalt von Verhandlungen in Steuerfachen, sowie Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse** (§ 22). Die außerordentlich wichtige Vorschrift des § 22 Abs. 2 lautet:

- „Einer Verletzung des Steuergeheimnisses macht sich schuldig:
1. wer Verhältnisse eines Steuerpflichtigen, die ihm als Amtsträger oder amtlich zugezogenem Sachverständigen im Besteuerungsverfahren oder im Steuerstrafverfahren bekannt geworden sind, oder den Inhalt von Verhandlungen in Steuerfachen, an denen er als Amtsträger oder als amtlich zugezogener Sachverständiger beteiligt war, unbefugt offenbart;
 2. wer ein Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis, das ihm als Amtsträger oder amtlich zugezogenem Sachverständigen im

Besteuerungsverfahren oder im Steuerstrafverfahren anvertraut worden oder zugänglich geworden ist, unbefugt verwendet.“

Die Finanzbehörden dürfen aus ihren Akten auch an andere Behörden keine Mitteilung über die zu ihrer Kenntnis gekommenen Verhältnisse der Steuerpflichtigen machen, sofern nicht der Steuerpflichtige selbst seine Zustimmung gibt oder überwiegende öffentliche Interessen dies erfordern. Die Steuerbehörden untereinander dürfen sich ihr Material mitteilen, ebenso der Staatsanwaltschaft in Strafverfahren wegen Steuerzuwiderhandlungen. Im übrigen dürfen Mitteilungen aus Steuerakten ohne Zustimmung der Steuerpflichtigen nur da gemacht werden, wo dies gesetzlich besonders zugelassen ist. Dies ist z. B. geschehen durch § 27 der Verordnung über die Fürsorgepflicht vom 13. Februar 1924. — Ferner hat die Staatsanwaltschaft in jedem Strafverfahren (nicht nur bei Steuerzuwiderhandlungen) das Recht, von allen öffentlichen Behörden Auskunft und Vorlegung der Akten zu verlangen (§ 159 Strafprozeßordnung). Diese Vorschrift wird gleichfalls als Sondervorschrift angesehen, die den Vorschriften über das Steuergeheimnis vorgeht.

- f. Auf Antrag einer Länderregierung hat der R.F.M. Landesbehörden die Vorbereitung der Einzelbewertung von landwirtschaftlichen usw. Betrieben, Grundstücken und Betriebsgrundstücken zu übertragen, wenn in einem Lande Behörden bestehen, zu deren Aufgabe die Bewertung gehört. Die Vorarbeiten zur Bewertung sind in Preußen den Katasterämter übertragen.
- g. Umgekehrt hat der R.F.M. auf Antrag einer Landesregierung die Geschäfte der F.A. bei der Verwaltung der Grunderwerbsteuer den von der Landesregierung bezeichneten Behörden zu übertragen (§ 482).

Für Preußen ist eine Uebertragung auf die Stadt- und Landkreise erfolgt. (Bef. vom 26. 10. 23.)

- h. Die Verwaltung von Reichsvermögen kann Landesverwaltungsbehörden übertragen werden (§ 488).

II. Reichsrechtliche Bestimmungen über die Verwaltung von Landes- und Gemeindeabgaben.

- a. Auf Antrag einer Landesregierung hat der R.F.M. den Landesfinanzämtern und Finanzämtern die Verwaltung von Landesabgaben zu übertragen; ferner auch Verwaltungsgeschäfte bei den Realsteuern (soweit sie nicht durch die L.D. selbst den Finanzämtern übertragen sind), hier also auch Geschäfte der Gemeinden (§ 18 Ziff. 2).
- b. Auf Antrag einer Landesregierung kann der R.F.M. den L.F.A. und F.A. auch die Verwaltung sonstiger Gemeindeabgaben übertragen (§ 18 Ziff. 3).
- c. Daneben kann den L.F.A. und F.A. auch die Verwaltung von Steuern der Religionsgesellschaften sowie anderen öffentlich-rechtlichen Abgaben übertragen werden (§ 18, Ziffer 4, 5).

- d. Soweit eine Uebertragung erfolgt (a—c), steht die oberste Sachleitung der obersten Landesbehörde zu, dagegen alle Maßnahmen der Personalleitung und alle organisatorischen Maßnahmen dem R.F.M. (im einzelnen § 19).
- e. Die Kostenlast im Falle solcher Uebertragung regelt § 20.
- f. Die Bestimmungen über das Steuergeheimnis (oben Ie 3) und die Ersatzpflicht (oben Ie 1c) gelten für alle Steuern des Reiches, der Länder und Gemeinden (§ 8 I).

III. Preussische Verwaltung.

- a. Eine eigene Verwaltung preussischer Steuern gibt es bei den großen Steuern nur noch für die Hauszinssteuer (die Katasterbehörden als Grundsteueraussschüsse), ferner bei der Grundsteuer, solange die Reichsgrundsteuer noch nicht in Kraft ist. Für die Hauszinssteuer ist zuständig der Grundsteueraussschuß (beim Katasteramt). Die staatliche Verwaltung der Gewerbesteuer ist, solange die Reichsgewerbesteuer noch nicht in Kraft ist, regelmäßig in Personalunion den Gemeindebehörden angegliedert (in Berlin den Finanzämtern). — Die Verwaltung der Stempelsteuer ist den Reichsfinanzbehörden übertragen. — Die Hausiersteuer wird durch die Polizeibehörde verwaltet, die Wanderlagersteuer durch die Gemeinden.
- b. Die Gemeindlichen Steuern werden durch die Gemeinden selbst verwaltet (Gemeindevorstand, Magistrat, in Berlin Bezirksamt).

2. Abschnitt

Der Steuertatbestand (Sachliches, materielles Steuerrecht)

§ 8. Die Grundlehre: Steuerrecht und Privatrecht. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Schrifttum. Ball, Einige Grundlehren des materiellen Steuerrechts (Allg. Steuerrundschau 1923, 457). Ball, Steuerrecht und Privatrecht (1924). Ball, Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung seit 1924 (StuW. 1928, 996). Ball, Zur Typisierungstheorie des Reichsfinanzhofs (DStZ. 1932, 424). Becker, Von der Selbständigkeit des Steuerrechts. Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise (StuW. 1932, 481). Biau Desterling, Abwandlungen des bürgerlichen Rechts in Steuerrecht, zugleich ein Beitrag zur Typisierungstheorie des Reichsfinanzhofs (Fherings Jahrbücher 1932, Bd. 82, 164). Boethke, Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (StuW. 1928, 1203). Emge, Ueber das grundsätzliche Verhältnis des Steuerrechts zum Zivilrecht (ArchZivPr. Neue Folge Bd. 9, 49). Geiler, Steuerrecht und Privatrecht (StuW. 1927, 497). Hausmann, Für und wider die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht (StuW. 1931, 737). Kraz, Unwirksame Rechtsgeschäfte im Steuerrecht und in der Steuerbilanz (WZSchSt. 1932, 841). Lion, Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe (WZSchSt. 1927, 132). Lion, Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen (1931). Lion, Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen (StuW. 1931, 609). Rosendorff, Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung (1920). Rosendorff, Die neue Typisierungstheorie des Reichsfinanzhofs (DStZ. 1931, 264). Strauß, Steuerumgehung (1930); ferner: Die wirt-

schaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, sten. Bericht über die Sitzung der Steuerrechtsgruppe des Deutschen Anwaltvereins vom 22. 5. 32 (Heft 34 der Schriften des Deutschen Anwaltvereins 1932).

A. Früheres Recht.

Bis zu den Jahren 1919/20 galt es als selbstverständlich, daß die Begriffe, welche das materielle Steuerrecht anwandte, die gleichen seien wie die Begriffe des bürgerlichen Rechts. Ob Vermögensübertragungen von Eltern an Kinder, ob ein Vertrag, ob ein Rechtsgeschäft steuerlich zu beachten sei, das wurde nicht nach seiner wirtschaftlichen Bedeutung für die Lebensverhältnisse, sondern nach seiner zivilrechtlichen Rechtswirksamkeit beurteilt. Das Steuerrecht, so drückte man das aus, könne nur an Rechtsbegriffe anknüpfen, weil es sonst jeden Boden unter den Füßen verliere, und unter Rechtsbegriff wurde nur der Zivilrechtsbegriff verstanden. Eine Erweiterung fand nur insoweit statt, als unangefochtener Eigenbesitz steuerrechtlich dem Eigentum gleichgestellt wurde.

Aus dieser Grundauffassung ergaben sich die widerspruchsvollsten Folgen. Da unsittliche und unerlaubte Geschäfte zivilrechtlich nichtig sind, so wurden sie auch steuerlich als nicht vorhanden betrachtet; Einkommen aus unerlaubter Tätigkeit genoß deshalb das Privileg der Steuerfreiheit, zB. Einkommen einer Kartenlegerin, einer Bordellinhaberin. Wenn diese aber zugleich Eigentümerin des Hauses war, so wurde ihr zwar das Einkommen aus ihrem Gewerbe nicht angerechnet, weil ein unerlaubtes Gewerbe kein Gewerbe im Sinne der Steuergesetze sei; statt dessen wurde ihr aber dasselbe Einkommen als Einkommen aus Grundvermögen zugerechnet, weil sie doch das Grundstück nutze und das Eigentum am Grundstück als solches nicht unsittlich sei. — Bei Vermögensübertragungen von Eltern auf Kinder wurde nicht darauf abgestellt, wer in Zukunft wirtschaftlich über die Vermögensanteile verfügen konnte, sondern ob die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches über Geschäftsabschlüsse des Vertreters mit sich selbst beachtet waren.

Auf der gleichen Grundlage beruhte die Lehre von der Steuerumgehung. Sie wurde in dem einen Satze zusammengefaßt, daß es niemandem verwehrt sei, diejenige Rechtsform zu wählen, bei der er am wenigsten Steuern zu zahlen habe. Hierbei wurde unter Rechtsform ohne weiteres die Zivilrechtsform verstanden, man kam gar nicht auf den Gedanken, daß es daneben auch besondere Rechtsformen des öffentlichen Rechts geben könne. Bei diesem Ausgangspunkt der Rechtsprechung konnte es natürlich niemals zu einer wirksamen Umgehungsbekämpfung kommen.

Wenn die Unzuträglichkeiten, die sich ständig aus dieser Rechtsauffassung ergaben, nicht schon früher den Anstoß zur Ausbildung einer abweichenden Auffassung gegeben haben, so lag dies daran, daß den ganzen Fragen bei der verhältnismäßig niedrigen Besteuerung vor dem Kriege wirtschaftlich keine übermäßige Bedeutung zukam. Das änderte

sich mit einem Schlage, als nach dem Verlust des Krieges die Steuerfäße emporschnellten.

B. Der Umschwung.

I. Der Umschwung in der Rechtsauffassung begann mit der **Reichsabgabenordnung** (1919). Diese löste ganz bewußt und mit ausdrücklichen Worten einzelne Institute des Steuerrechts von der bisherigen zivilrechtlichen Auffassung los, so insbesondere die Lehre von der steuerlichen Rechtsfähigkeit und von der Vertretung im Steuerrecht. Jeder Personenvereinigung und jedem Zweckvermögen wurde steuerliche Rechtsfähigkeit insoweit zugebilligt, als das einzelne Steuergesetz sie ihr übertrug (vgl. AO. §§ 105, 113), zwischen dem Vertreter und dem Dritten (Steuerfiskus) wurde die — im Zivilrecht fehlende — Rechtsbeziehung geschaffen (AO. §§ 103, 108) und der Vertreter ohne Vertretungsvollmacht wurde im Verhältnis zum Steuerfiskus dem bevollmächtigten Vertreter gleichgestellt (§ 108). Nicht ganz soweit ging die Reichsabgabenordnung bei der Frage, was als Gegenstand der Besteuerung anzusehen sei, ob hier wie früher die Zivilrechtsbegriffe zugrunde zu legen wären oder ob auch hier das Steuerrecht vom Privatrecht loszulösen sei. Sie vollzog die Loslösung nur für den besonderen Fall der beabsichtigten Steuerumgehung (§ 10) und beschränkte sich im übrigen darauf, durch den allgemein gehaltenen § 9 („bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen“) einen Fingerzeig in jener Richtung zu geben.

Der Grund für diese Beschränkung lag darin, daß nach der parlamentarischen Lage wohl die Vorschrift über Steuerumgehung (§ 10), dagegen nicht eine positive Vorschrift über sonstige Unabhängigkeit des Steuerrechts vom Privatrecht durchzusetzen war.

II. Ein Vierteljahr nach dem Inkrafttreten der Reichsabgabenordnung erging die erste **Entscheidung des Reichsfinanzhofes**, welche grundsätzlich die neue Rechtsauffassung zum Ausdruck brachte. Es handelte sich darum, daß ein Totalisatorbetrieb für stempelspflichtig erklärt wurde, obwohl er gesetzlich unerlaubt war und die Geschäfte daher zivilrechtlich als nichtig anzusehen waren (RFS. 3, 173 vom 28. April 1920). Die Entscheidung enthält im Kern schon die ganze spätere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes. Diese löst nicht nur bei uner-

laubten Geschäften, sondern ganz allgemein die steuerliche Begriffsbildung vom Privatrecht los und stützt sie auf die wirtschaftliche Lage.

- III. Im Schrifttum wurde diese Auffassung zuerst erkannt und entwickelt von Becker, dem Verfasser des Entwurfs der Reichsabgabenordnung, in der ersten Auflage seines Kommentars zur Reichsabgabenordnung (Anfang 1922). An der weiteren Entwicklung haben insbesondere Ball und Emge mitgearbeitet.

C. Die Rechtslage.

- I. Es ist jetzt von der Rechtsprechung des RfS. als Grundsatz anerkannt (wenn auch im Schrifttum noch teilweise bestritten), daß das Steuerrecht unabhängig vom Privatrecht ist und nur da mit Begriffen der Privatrechts arbeitet, wo einzelne Rechtsinstitute unter dem gleichen Zweckgedanken stehen, wie z. B. das Institut der Geschäftsfähigkeit auch im Steuerrecht unter dem Zweckgedanken des Schutzes des Einzelinteresses (vgl. Ud. § 102). Im übrigen schafft sich das Steuerrecht seine Begriffe aus seinen eigenen Zwecken (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems).
- II. Auf dem wichtigsten Gebiete, dem des Gegenstandes der Besteuerung, liegt der Unterschied der Begriffsbildung darin, daß die steuerliche Betrachtung eine Betrachtung des Ist, die privatrechtliche eine Betrachtung des Soll ist. Das Privatrecht dient nicht dazu, einen Spiegel der wirtschaftlichen Machtverhältnisse zu schaffen, wie sie sind, sondern wie sie vom Standpunkte des Privatrechts sein sollen. Umgekehrt fragt das Steuerrecht, wenn es an einen Tatbestand eine Steuer anknüpfen will, nur nach dem, was ist. Ferner gestattet das Privatrecht, gleiche wirtschaftliche Ziele auf verschiedenen rechtlichen Wegen zu erreichen, es schafft ein „Kann“, während auch hier das Steuerrecht nur nach dem wirtschaftlichen „Ist“ fragt. Die Anknüpfung an das Ist im Gegensatz zum Soll und zum Kann ist für das Gebiet des Gegenstandes der Besteuerung das Kennzeichen steuerrechtlicher Begriffsbildung.
- III. Das Steuerrecht geht von den tatsächlichen Lebensverhältnissen aus. Für unerlaubte und unsittliche Geschäfte hat der Reichsfinanzhof ausgesprochen, daß „Rechtsvorgänge, an die das Gesetz eine Steuerpflicht knüpft, ohne Rücksicht auf die ihnen etwa wegen Sittenwidrigkeit innewohnende Nichtigkeit, mindestens dann

steuerpflichtig sind, wenn ihre Rechtswirkungen nicht rückgängig gemacht werden“ (RfD. 3, 173).

- IV. Für die Lehre von der **Steuerumgehung** ergibt sich das Folgende. Es bleibt zwar bei dem Satze, daß es niemandem verwehrt sei, diejenige Rechtsform zu wählen, bei der er am wenigsten Steuer zu zahlen brauche, unter Rechtsform ist aber nicht Privatrechtsform zu verstehen, sondern Steuerrechtsform. Wenn die W. also ausspricht, daß durch den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts eine Steuer nicht umgangen werden könne, so sagt sie damit nichts Besonderes, sondern spricht nur für einen besonderen Fall (den der beabsichtigten Steuerumgehung) ein Prinzip aus, welches ganz allgemeine Gültigkeit besitzt: W. § 10 ist ein Unterfall des § 9.

Vgl. auch unten § 10 A.

- V. Die oft gehörte Behauptung, die besondere steuerliche Begriffsbildung störe die **Rechtssicherheit**, trifft nicht zu. Wie die Praxis des Reichsfinanzhofes bewiesen hat, ist § 10 sehr selten zur Anwendung gekommen, und ein Vergleich der Entscheidungen des preußischen Oberverwaltungsgerichts aus den letzten 25 Jahren vor 1919 mit den Entscheidungen des Reichsfinanzhofes zeigt deutlich, daß das Festhalten an Privatrechtsbegriffen keine Rechtssicherheit der Entscheidungen, sondern Rechtsunsicherheit brachte, weil das sinnwidrige Ergebnis des Festhaltens am Zivilrecht immer wieder den Versuch nahe legte, sachlich zutreffende Entscheidungen durch herbeigeholte konstruktive Begründungen zu erzielen.

- VI. **Wirtschaftliche Betrachtungsweise.** Das Problem „Steuerrecht und Privatrecht“ ist nur ein Unterfall der allgemeinen Lehre von der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“. Es kommt im Steuerrecht stets darauf an, festzustellen, was wirklich wirtschaftlich ist, nicht in welcher Form es auftritt. Der wirtschaftliche Tatbestand ist maßgebend, soweit nicht etwa ausdrücklich das Gesetz einen formellen Tatbestand zum Gegenstand der Steuerpflicht macht (Beispiel hierfür: Die Eigentumsübertragung nach § 1 GGStG. nach der Rechtsprechung des RfD.).

Beispiel für wirtschaftliche Betrachtungsweise: Verdeckte Gewinnausschüttung durch Gewährung ungewöhnlich hoher Gehälter von Gesellschaften an ihre Geschäftsführer-Gesellschafter. In diesen Fällen wird der übermäßig hohe Teil des Gehalts als Gewinnausschüttung behandelt, d. h. bei der Gesellschaft nicht zum Abzug als abzugs-

fähige Ausgabe zuzulassen, sondern dem offiziellen Gewinn wieder hinzugerechnet; ähnlich bei zinslosen oder besonders niedrig verzinslichen Darlehen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter die Zinsdifferenz zum normalen Zinssatz.

- D. Im preussischen Steuerrecht wird die wirtschaftliche Betrachtungsweise vom OBG. in Gewerbesteuerfällen seit langem angewandt, in Wertzuwachssteuerfällen abgelehnt. Im preussischen Stempelsteuerrecht legt das Reichsgericht nur die zivilrechtliche Betrachtungsweise zugrunde.

1. Unterabschnitt.

Der Steueranspruch des Staates

§ 9. Anspruchsschuldner. Persönliche (subjektive) Steuerpflicht.

A. Allgemeines.

- I. Die persönliche (oder wie die Gesetze früher sagten: subjektive) Steuerpflicht behandelt die Person des Steuerpflichtigen, die sachliche (objektive) Steuerpflicht behandelt den Gegenstand der Besteuerung.

Neben der Pflicht zur Bezahlung der Steuer stehen Pflichten zur Anzeige und zu Erklärungen. Diese werden im Abschnitt über das Steuerverfahren behandelt.

Beides steht in Zusammenhang. Das Gesetz kann in erster Reihe die sachliche Steuerpflicht bestimmen und die persönliche dann aus einer Beziehung der Person zum Gegenstand der Besteuerung herleiten. Es kann aber auch zuerst den Kreis der steuerpflichtigen Personen begrenzen und dann für diese Personen den Gegenstand der Besteuerung bestimmen. Diesen Weg schlägt das Gesetz bei den Subjektsteuern ein (Einkommensteuer, Vermögensteuer), jenen bei allen anderen Steuern.

- II. Die Regelung der persönlichen Steuerpflicht ist bei den Verbrauchsteuern einfach. Steuerpflichtig ist, wer die Ware herstellt oder wer sie aus einem umgrenzten Raume in den freien Verkehr bringt. Ähnlich ist es bei den Stempelsteuern. Steuerpflichtig ist, wer den in der Urkunde beurkundeten Vertrag schließt, wer die einseitige Erklärung abgibt, auf wessen Veranlassung Behörden oder Beamte in stempelpflichtiger Weise tätig werden (Pr. StempelsteuerG. § 12). Dabei können sich Schwierigkeiten aus der Frage ergeben, wieweit der Bevollmächtigte oder der Vollmachtgeber dem Staat gegenüber verpflichtet ist, wieweit die juristische Person neben oder anstatt ihrer Organe haftet. Auch bei den Objektsteuern wird die persönliche Steuerpflicht aus einer Be-

ziehung zu der sachlichen hergeleitet. Steuerpflichtig ist, wer ein Grundstück besitzt, wer ein Gewerbe betreibt.

III. Ganz anders liegt die Sache bei den Subjektsteuern. Indem das Gesetz hier das gesamte Einkommen, das gesamte Vermögen des einzelnen ergreifen will, kann es nicht in erster Reihe bestimmen, welche Einkommen, welche Vermögen dem Gesetz unterliegen und dann die persönliche Steuerpflicht den Inhabern gerade dieser Einkommen, dieser Vermögen auferlegen. Vielmehr muß hier zunächst begrenzt werden, wer von seinem Einkommen, von seinem Vermögen Steuern zu zahlen hat, und erst in Anknüpfung daran ergibt sich, welche Einkommen, welche Vermögen der Steuer unterliegen. Dieser Unterschied zeigt sich auch deutlich im Aufbau der Gesetze. In allen anderen Gesetzen ist die persönliche Steuerpflicht hinter den Bestimmungen über Gegenstand und meist auch Höhe der Besteuerung geordnet. Bei der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Vermögensteuer ist sie an den Anfang gesetzt. Dort ist sie für die Umgrenzung der gesamten Steuerpflicht entscheidend.

IV. Bei allen Arten von Steuern kann angeordnet sein, daß der Steuerpflichtige nicht selbst die Steuern an den Staat abzuführen hat, sondern daß ein anderer dies für ihn zu tun hat (**Prinzip des Schöpfens an der Quelle**), z. B. bei der Lohnsteuer der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer (EinkStG. §§ 69, 77), Steuerabzug vom Kapitalertrag der Schuldner für den Gläubiger (EinkStG. § 85), bei der Versicherungssteuer der Versicherer für den Versicherungsnehmer (VersStG. § 12). Der materiell Steuerpflichtige wird hier auch als Steuerträger bezeichnet. Bieweit in diesen Fällen die Vorschriften der A.D. über die Pflichten des Steuerschuldners den materiell Steuerpflichtigen oder den zur Abführung der Steuer Verpflichteten treffen, läßt sich nur aus dem Zusammenhang des einzelnen Gesetzes entscheiden.

V. Neben dieser ursprünglichen Steuerpflicht können **Saftungen** anderer Personen bestehen, die als Gesamtschuld oder als sekundäre Haftungen ausgestaltet sein können. Im einzelnen siehe unter C.

B. Der Steuerpflichtige.

Steuerpflichtiger im Sinne der Reichsabgabenordnung ist, wer nach den Steuergesetzen eine Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat (A.D. § 97, I).

Er wird wissenschaftlich auch als **Steuer selbstschuldner** bezeichnet.

Schrifttum: Bün ger, Die Rechtsfigur des Steuer schuldners (WZSchSt. 1928, 73).

I. Steuerrecht und Privatrecht.

Im allgemeinen s. oben § 8. Eine Anwendung dieses Grundsatzes ist der Begriff des **wirtschaftlichen Eigentums**, welches in § 98 I, 1 enthalten ist:

„Wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, wird im Sinne der Steuergesetze wie ein Eigentümer behandelt.“

Der Grundsatz, daß förmliches, bürgerliches Recht, wenn es mit den Wirtschaftstatsachen im Widerspruch steht, steuerrechtlich nicht zu berücksichtigen ist, ist einer der wichtigsten Grundsätze des neuen Steuerrechts der AD.

Steuerrechtlich werden nach besonderer Vorschrift auch der Vorerbe und nach Aushändigung des Vermächtnisses der Vorvermächtnisnehmer als Eigentümer behandelt, ebenso der Inhaber eines gebundenen Vermögens (Fideikommisses u. a.) (AD. § 98 I, 2).

II. Rechtsfähigkeit und Geschäftsfähigkeit.

a. Einzelpersonen.

Wo die Einzelperson dem Staate als Steuerpflichtiger gegenübersteht, ergeben sich aus der Person des Steuerpflichtigen keine Schwierigkeiten.

Wird jemand gerichtlich für tot erklärt, so gilt für die Steuergesetze als Todestag nicht derjenige Tag, der im Ausschlußurteil als Todestag bezeichnet ist, sondern der Tag, an welchem das gerichtliche Ausschlußurteil rechtskräftig wird (§ 99 V). Bei der Beerbung eines für tot Erklärten richtet sich trotzdem die Frage, wer Erbe geworden ist, nach dem Tage, den das Ausschlußurteil als Todestag festsetzt (weil die Frage, wer Erbe geworden ist, eine bürgerlich-rechtliche Vorfrage ist), dagegen ist die Höhe des Nachlasses nach dem Stande am Tage der Rechtskraft des Ausschlußurteils zu beurteilen.

Für die **Geschäftsfähigkeit** gelten die Vorschriften des bürgerlichen Rechts (AD. § 102; BGB. § 104 ff.). Soweit danach eine gesetzliche Vertretung stattfindet, bleibt Steuerpflichtiger der Vertretene. Der **gesetzliche Vertreter** hat aber alle Pflichten zu erfüllen, die dem Vertretenen obliegen, insbesondere dafür zu sorgen, daß die Steuer aus den Mitteln, die er verwaltet, entrichtet werde (§ 103). Zwangsgeldstrafen und andere öffentlich-rechtliche Zwangsmittel sind, den Grundsätzen des öffentlichen Rechts entsprechend, in diesem Falle gegen den gesetzlichen Vertreter festzusetzen (vgl. § 103).

Gleichgestellt sind die Fälle, wo eine Vermögensverwaltung nach Gesetz, Anordnung einer Behörde oder letztwilliger Verfügung anderen Personen als dem Eigen-

tümer zusteht. Diese **Verwalter fremden Vermögens** sind den gesetzlichen Vertretern gleichgestellt.

b. Vereinigungen.

Für andere steuerpflichtige Personen als Einzelpersonen fehlte es in der bisherigen Gesetzgebung und dem bisherigen Schrifttum an einem zusammenfassenden Ausdruck. Der oft gebrauchte Ausdruck „juristische Person“ ist zu eng, weil auch Gebilde, die eigene Rechtspersönlichkeit nicht besitzen, der Steuerpflicht unterliegen können. Wir sprechen hier zusammenfassend von **Vereinigungen**.

1. Für **juristische Personen** des bürgerlichen Rechts gelten die Vorschriften des bürgerlichen Rechts, und für ihre Organe gilt daher dasselbe, was für die gesetzlichen Vertreter der Einzelpersonen gilt (§ 102; BGB. §§ 21 ff.).
2. Bei **Personenvereinigungen ohne Rechtsfähigkeit**, Zweckvermögen und ähnlichen Gebilden haben die Geschäftsführer oder Vorstände dieselben Pflichten, die sonst den gesetzlichen Vertretern obliegen (§ 105 I, II). Steuerpflichtig ist in diesen Fällen die Vereinigung, und da sie eigenes Rechtssubjekt nicht ist, so haftet ihr Vermögen oder diejenigen Personen, welche nach bürgerlichem Rechte haften würden, wenn ein Bevollmächtigter für die Vereinigung berechtigterweise ein Rechtsgeschäft abgeschlossen haben würde (vgl. § 329). Fehlt es an Vorständen oder Geschäftsführern und sind eine größere Anzahl von Mitgliedern vorhanden, so haben sie Bevollmächtigte zu stellen, und wenn dies nicht geschieht, so kann das Finanzamt einen oder einzelne Beteiligte als Bevollmächtigte mit Wirkung für die Gesamtheit behandeln (§ 105 III).

c. Besonderheiten bei den Subjektsteuern.

Überall da, wo die persönliche Steuerpflicht an den Gegenstand der Besteuerung angeschlossen wird — Verbrauchsteuer, Verkehrssteuer, Objektsteuer, also z. B. Herstellung von Zucker, Abschluß eines Rechtsgeschäfts, Ertrag eines Grundstücks —, wird die Steuerpflicht der Vereinigungen der Steuerpflicht der Einzelpersonen ohne weiteres gleichgestellt. Weit schwieriger ist die Frage nach einer Besteuerung der Vereinigungen bei den Subjektsteuern.

1. Für die wichtigsten Arten der Vereinigungen, namentlich die Aktiengesellschaften, wurde die Besteuerung zum ersten Male im Einkommensteuergesetz von 1891 eingeführt und 1906 auf die Gesellschaften mit beschränkter Haftung ausgedehnt.

Der Vorwurf, der namentlich von Fuisting erhoben wurde, daß Vereinigungen begrifflich wohl Ertrag, aber nicht Einkommen haben könnten und dieser nur durch unnatürliche gekünstelte Konstruktionen dem Einkommen gleichgestellt worden sei, trifft nicht zu.

Fuisting und die Vertreter der gleichen Ansicht gehen von einem von Schmolle r entwickelten volkswirtschaftlichen Einkommensbegriff aus, nach dem zum wesentlichen Merkmal des Einkommens gehört, daß es zur Befriedigung der regelmäßigen persönlichen Lebensbedürfnisse bestimmt sei. Da Vereinigungen keine derartigen Bedürfnisse hätten, sondern ihr sog. Einkommen an ihre Mitglieder verteilen, sei es kein Einkommen, sondern nur Ertrag. Diese Auffassung ist aber nicht zu halten. Vielmehr wird man das Einkommen mit Strub und der neueren Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts zu bestimmen haben als diejenigen regelmäßigen Einkünfte einer Person, die sie ohne Minderung ihres Vermögens verbrauchen kann, oder mit Schanz (Finanzarchiv 1896 S. 1 ff.) als Reinvermögenszugang während eines bestimmten Zeitabschnittes einschließlich der Nutzungen und geldwerten Leistungen der Person ohne Berücksichtigung persönlicher Ausgaben. Welchem dieser beiden Begriffe man sich auch anschließt — jedenfalls haben danach die Vereinigungen begrifflich genommen in der gleichen Art Einkommen, wie natürliche Personen, wie ja viele von ihnen auch in der gleichen Art Vermögen besitzen. (Vgl. Fuisting-Strub, Kommentar zum preußischen Einkommensteuergesetz, Anmerkungen zu § 6 und den entscheidenden Plenarbeschlüssen des OVG. vom 21. Juni 1902, Entscheid. d. OVG. in Staatssteuerf. 10 214).

2. Eine andere Frage ist es, ob die Besteuerung dieses Einkommens **berechtigt** ist. Denn es wird ja größtenteils wieder als Dividende an die einzelnen Personen verteilt und wird hierbei als Einkommen der einzelnen noch einmal versteuert, während es bei der Vereinigung schon ohne Rücksicht auf die sonstige steuerliche Leistungsfähigkeit des einzelnen der Steuer unterworfen worden ist. Es kann deshalb keinem Zweifel unterliegen, daß, wenn die Vereinigungen den natürlichen Personen ohne weiteres gleichgestellt werden, für diese Vermögensteile eine unberechtigte **Doppelbesteuerung** eintritt. Andererseits bietet die Besteuerung der Vereinigungen große Vorteile. Sie erleichtert die Erfassung des Steuerobjektes, da es viel schwieriger ist, bei allen Einzelpersonen den Erwerb aus Aktienbesitz festzustellen, als bei der Gesellschaft den Reingewinn. Sie ist ferner gleichzeitig das einzige Mittel, auch von Anteilen, die ins Ausland gehen, eine Steuer zu erheben. Namentlich ist es auch für Gemeinden wichtig, auf diese Weise Anteile von Steuer-Einkommen der Gesellschaften in

ihrem Bezirk zu erhalten, deren Betriebe ihnen vielleicht große Ausgaben veranlassen, deren Aktionäre aber auswärts wohnen. Alle diese Gründe haben dazu geführt, die selbständige Besteuerung von Vereinigungen aufrecht zu erhalten.

3. Um die Nachteile, die mit der Doppelbesteuerung hinsichtlich des Einkommens verbunden sind, auszugleichen, haben die Gesetzgebungen verschiedene Wege eingeschlagen. Für die **Gesellschaften mit beschränkter Haftung** war oft bestimmt, daß bei den natürlichen Personen derjenige Teil, der auf sie veranlagten Einkommensteuer nicht erhoben wird, welcher auf Gewinnanteile von Gesellschaften mit beschränkter Haftung entfällt (z. B. preußisches EinkStG. § 71 Nr. 1). Umgekehrt wurde bei den **Aktiengesellschaften** und den ihnen gleichgestellten Gesellschaften in Preußen das Einkommen der einzelnen aus der Dividende voll erfaßt, dagegen bei dem Einkommen der Gesellschaften ein Abzug von $3\frac{1}{2}$ v. H. des Grundkapitals vorweg gemacht. Die Doppelbesteuerung des überschießenden Betrages läßt sich daraus rechtfertigen, daß gerade bei diesen Gesellschaften der einzelne oft hohes und müheloses Einkommen erzielt. Das preußische Ergänzungsteuergesetz traf die juristischen Personen nicht. So stellte die Gesetzgebung auf diesem Gebiete eine unzusammenhängende Einzelregelung ohne grundlegendes Prinzip dar.

Das **Körperschaftsteuergesetz** legt nur das Einkommen, nicht die ausgeschütteten Beträge zugrunde und enthält nur bei kleinen Gesellschaften m. b. H. einen abgestuften, im übrigen einen einheitlichen Steuersatz (KörpStG. § 21). Das Einkommen des einzelnen Gesellschafters wird in der Regel gleichfalls besteuert, so daß eine volle Doppelbesteuerung stattfindet, nur bei Einkommen aus Gesellschaften m. b. H. findet eine beschränkte Ermäßigung statt (EinkStG. § 57).

Bei Beteiligung einer Körperschaft mit einer anderen mit mindestens ein Viertel fällt insoweit die Steuer fort (Schachtelprivileg, KörpStG. § 11, 3).

Bei der Vermögensteuer wurde die Doppelbesteuerung früher dadurch gemildert, daß das Aktienkapital vom Vermögen abgezogen wurde.

Bei der gegenwärtigen Vermögensteuer wird die Doppelbesteuerung dadurch gemildert, daß Aktien, Rufe und entsprechende Gesellschaftsanteile beim Eigentümer nur mit dem halben Werte angesetzt werden (VG. § 63).

Bei Beteiligung einer Körperschaft mit einer anderen mit mindestens ein Viertel fällt insoweit die Steuer fort (Schachtelprivileg, VG. § 46).

4. Die **offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften** wurden im früheren Recht bei den

Subjektsteuern (Einkommensteuer und Vermögenssteuer) in besonderer Weise behandelt. Obwohl bei ihnen ein Gesellschaftsvermögen vorhanden ist, waren sie nicht selbst steuerpflichtig, sondern die Beteiligung an diesen „Gemeinschaften zu gesamter Hand“ wurde den einzelnen Gesellschaftern persönlich bruchteilweise angerechnet (W. § 98 II in Verbindung mit dem bisherigen EinkStG., Verm.StG.).

Bei dieser Regelung ist es für die **Einkommensteuer** geblieben (EinkStG. § 29 Nr. 3). Dagegen sind jetzt bei der **Vermögenssteuer** die offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften selbst steuerpflichtig (VermStG. § 2 Nr. 2c und BG. § 44 II Nr. 3). Dafür gehört aber zur Vermeidung jeder Doppelbesteuerung der Anteil eines Gesellschafters an einer offenen Handelsgesellschaft nicht zu seinem steuerpflichtigen Vermögen (BG. § 66).

Eine Vorschrift über die anteilsweise Haftung des Gesellschaftsvermögens für die Einkommensteuerschulden der einzelnen Gesellschafter fehlt. Es ist zweifelhaft, ob diese offenbare Lücke im Wege der Auslegung ergänzt werden kann. Die Frage wird zu verneinen sein. Im Wege der Auslegung (§ 9) könnte man nur dazu kommen, anzunehmen, daß jeder einzelne Gegenstand des Gesellschaftsvermögens bruchteilweise (§ 98 II) für die Steuerschuld hafte. Dies führt aber bei der Durchführung der Vollstreckung zu unlösbaren Schwierigkeiten, wenn ein Gegenstand gleichzeitig von einem Gläubiger der Gesellschaft ganz und vom Reich als Steuergläubiger eines einzelnen Gesellschafters in Höhe der Bruchteilbeteiligung des Gesellschafters gepfändet ist. Die sachgemäße Lösung — volle Haftung des Gesellschaftsvermögens für Steuerschulden eines Gesellschafters in Höhe des Teils der Steuerschuld, der bei der Veranlagung der Steuerpflichtigen der Höhe nach auf seinen Gesellschaftsanteil entfallen ist — kann nur durch Gesetzesänderung eingeführt werden.

d. Organtheorie.

Schrifttum: Fischer, Problem der Besteuerung von Syndikaten WZSchSt. 1931, 461. Friedländer, Konzernrecht (1927). Friedländer, Der gegenwärtige Stand der Organtheorie (StuW. 1931, 481). Hausmann, Tochtergesellschaft (1923). Hausmann, Organtheorie und Konzerntheorie im deutschen und internationalen Steuerrecht WZSchSt. 1931, 397. Popitz, im Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl. S. 302ff. (1928). Ramin, Die Besteuerung der Konzerne (1930).

Die Rechtsprechung erkennt an, daß es nicht nur un- selbstständige natürliche Personen gibt, sondern auch un- selbstständige juristische Personen (Organgesellschaften), und zieht daraus steuerrechtlich weitgehende Folgerungen. Voraussetzung des Organverhältnisses ist stets, daß eine **Obergesellschaft** vorhanden ist (Muttergesellschaft), welche

ein oder mehrere Untergesellschaften (Tochtergesellschaften) beherrscht. Die Tochtergesellschaft muß in den Betrieb der Muttergesellschaft eingegliedert sein, sie muß von ihr in wirtschaftlicher, organisatorischer und persönlicher Beziehung **abhängig** sein.

Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, hängt von der Beurteilung der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles ab. Kein einziges Merkmal für sich allein ist entscheidend, sondern ihre Gesamtheit. Besonders anschauliche Ausführungen zu vergleichen bei R.F.H. 13, 146. Immer ist eine Obergesellschaft erforderlich, niemals genügt noch so enge Verbindung zwischen Schwestergesellschaften ohne eine Obergesellschaft.

Wenn Organverhältnis vorliegt, so folgt daraus, daß die Gesellschaft für die **ganzen Steuern**, bei denen die **Organtheorie** angewendet wird, nicht als selbständiges Rechtssubjekt behandelt wird, sondern als mithaftender Teil der Obergesellschaft.

Die Organtheorie wird schon lange von preuß. O.B.G. bei der preußischen **Gewerbesteuer** angewendet (Gesamtveranlagungen bei Konzernen zur Gewerbesteuer), wurde dann vom R.F.H. bei der **Umsatzsteuer** entwickelt und ausgearbeitet (Lieferungen innerhalb des Gesamtunternehmens umsatzsteuerfrei), und findet neuerdings auch bei der Beurteilung der **Körperschaftsteuer** Eingang. — Dagegen wird die Organtheorie nicht angewendet bei der **Vermögenssteuer** (hier werden aber Treuhandverhältnisse zwischen Gesellschaften weitgehend berücksichtigt und dadurch wird im Ergebnis ähnliches erzielt), und nicht bei den **Kapitalverkehrssteuern**.

III. Beziehung zum Staat. Steuerflucht.

Damit eine Steuerpflicht gegeben ist, muß zu der öffentlichen Körperschaft, welche die Steuer erhebt, eine Beziehung vorhanden sein.

Bei den **Verbrauchs-, Verkehrs- und Objektsteuern** liegt diese Beziehung im Gegenstande der Besteuerung (Ort der Herstellung des Zuckers, Ort des Abschlusses des Rechtsgeschäfts, Lage des Grundstücks), gehört also zur sachlichen Steuerpflicht (unten § 10 E). Bei den **Subjektsteuern** muß eine Beziehung des Staates zur Person des Steuerpflichtigen hergestellt sein, da die sachliche Steuerpflicht hier ja an die Person des Steuerpflichtigen anknüpft.

a. Staatsangehörigkeit, Wohnsitz, Aufenthalt.

Worin diese Beziehung bestehen muß, kann im einzelnen nur bei den verschiedenen Steuergesetzen dargestellt werden; sie kann aus der Staatsangehörigkeit (Nationalitätsprinzip) und kann aus dem Wohnsitz oder Aufenthalt (Territorialitätsprinzip) hergeleitet werden. Das geltende deutsche Recht beruht ganz überwiegend auf dem Territorialitätsprinzip.

1. Die *W.* enthält einen für das ganze Steuerrecht gültigen Begriff des *Wohnsitzes*, der von dem bürgerlich-rechtlichen Begriff abweicht. Nach bürgerlichem Recht hat jemand da seinen Wohnsitz, wo er den Mittelpunkt seiner geschäftlichen und wirtschaftlichen Tätigkeit hat (BGB. §§ 7 ff.). Einen Wohnsitz im Sinne der Steuergesetze hat jemand da, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die auf die Absicht der Beibehaltung einer solchen schließen lassen (§ 80).

Die Absicht, eine Wohnung nur während eines Teiles des Jahres zu benutzen (Sommerwohnung), schließt die Absicht der Beibehaltung nicht aus. Es kann Wohnsitz vorliegen.

Jedoch genügt ein dem Familienaufenthalt dienendes und nur notdürftig eingerichtetes Häuschen von geringem Flächeninhalt nicht um einen Wohnsitz zu begründen (RFS. 14, 125).

2. Einen *gewöhnlichen oder dauernden Aufenthalt* hat jemand im Sinne der Steuergesetze dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die auf die Absicht schließen lassen, an diesem Orte oder in diesem Lande nicht nur vorübergehend zu verweilen.

Ein Aufenthalt von mehr als 6 Monaten wird stets wie ein gewöhnlicher oder dauernder Aufenthalt behandelt (§ 81 Ziff. 1).

3. *Gleichgestellt dem gewöhnlichen oder dauernden Aufenthalt* ist es, wenn die leitenden Angestellten (insbesondere Vorstandsmitglieder und Prokuristen) eines inländischen Unternehmens sich im Auslande aufhalten. Sie werden behandelt, wie wenn sie ihren Aufenthalt am Sitz des Unternehmens oder am Orte der Geschäftsleitung hätten (§ 81 Ziff. 2).

Das gleiche gilt für Mitglieder des Aufsichtsrats, die sich irgendwie an der Geschäftsführung beteiligen (im einzelnen § 81 Ziff. 2).

b. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht.

Auf diesen Begriff des Wohnsitzes und Aufenthalts baut sich bei allen Subjektsteuern die Unterscheidung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht auf. Wer Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (oben a 1 bis 3) im Inlande hat, ist *unbeschränkt* (d. h. mit seinem gesamten inländischen und ausländischen Einkommen oder Vermögen) *steuerpflichtig*.

Bei wem diese Voraussetzungen jedoch nicht vorliegen, der wird in Deutschland nur insoweit zur Steuer herangezogen, als er durch Einkommen und Vermögen be-

stimmter Art im Deutschen Reiche nach Maßgabe der einzelnen Gesetze hier steuerpflichtig mit diesen inländischen Werten ist (**Beschränkte Steuerpflicht**) (EinkStG. § 3, KorpStG. § 3, VStG. § 3).

Ueber die Einschränkung der Steuerhoheit bei der Besteuerung von Ausländern durch den Vertrag von Versailles vgl. oben § 4 A.

c. Steuerflucht.

Die ungünstige Lage der Reichsfinanzen hat schon während des Krieges die Erscheinung hervorgerufen, daß Personen versuchten, selbst ins Ausland zu gehen und ihr Vermögen mitzunehmen, um sich der Steuerpflicht in Deutschland zu entziehen (**persönliche subjektive Steuerpflicht**). Konnte dies zwar im Kriege infolge der scharfen Sperrung der Grenzen nur in den seltensten Fällen gelingen, so war mit einer Steigerung dieser Erscheinung nach Beendigung des Krieges zu rechnen, und es wurde deshalb das Gesetz gegen die Steuerflucht im Jahre 1918 mit mehreren Nachträgen erlassen. Diese gesamte Steuerflucht-Gesetzgebung ist am 31. Dezember 1924 außer Kraft getreten. Die Gesetzgebung enthielt insbesondere die Verlängerung der Personalsteuerverpflichtung bei Aufgabe des Wohnsitzes im Inlande und die Pflicht zu Hinterlegungen im gleichen Fall.

Gegenwärtig besteht die Bestimmung, daß ein Paß zu versagen ist, wenn Tatsachen vorliegen, welche die Annahme rechtfertigen, daß der Bewerber den Paß benutzen will, sich seinen Steuerpflichten zu entziehen, sowie daß die Landesfinanzämter zur Verhängung von Grenzsperrn gegen Einzelpersonen befugt sind (Verf. zur Ausf. d. Paßverordnung v. 4. 6. 24/22. 12. 24 §§ 11 c, 84).

Zur Zeit hat ferner das Reich durch das Reichsfluchtsteuer-gesetz (NotV. v. 8. 12. 31 und 23. 12. 32), dessen Gültigkeit am 1. 1. 35 abläuft, die Aufgabe der persönlichen Steuerpflicht für Inländer an eine außerordentlich hohe Strafsteuer geknüpft (Reichsfluchtsteuer), sofern nicht behördlich bescheinigt wird, daß die Auswanderung in deutschen Interessen liegt. Diejenigen, die auf Grund des Reichsfluchtsteuergesetzes zurückkehrten, können innerhalb fünf Jahren die unbeschränkte Steuerpflicht nicht wieder aufgeben und sind auf Verlangen verpflichtet, Sicherheit zu leisten.

Erläuterungsbuch: Lion-Hartenstein, Steuer- und Devisen-Notrecht (1932).

IV. Steuerpflicht in besonderen Fällen.

a. Steuerpflicht von Reich, Land und Gemeinden.

Es ist selbstverständlich, daß es finanziell sinnlos ist, wenn das Reich Reichsteuern, das Land Landessteuern, die Gemeinde eigene Gemeindesteuern zahlen sollte. Nur im Falle privatwirtschaftlicher Staats- oder Gemeindebetriebe kann es Wert haben, die privaten Betriebe nicht durch Steuerbefreiungen der öffentlichen Betriebe in ihrer Konkurrenz zu schwächen und rechtmäßig für das Ergebnis der öffentlichen Betriebe die Steuern mit einzustellen.

Weit wichtiger ist die Frage der gegenseitigen Besteuerung der öffentlichen Verbände. Diese ist nicht notwendig, da ja alle dem einheitlichen Staatszweck dienen. Doch bilden sie finanziell selbständige Körper, und es könnte durch einen vollständigen Ausschluß der gegenseitigen Besteuerung oft zu großen Ungleichheiten und Ungerechtigkeiten zwischen den einzelnen Verbänden kommen.

Die Lage im geltenden Rechte ist die folgende:

Gesetz über die gegenseitigen Besteuerungsrechte des Reichs, der Länder und der Gemeinden vom 10. August 1925 mit einigen Änderungen.

Schrifttum: Erläuterungsbuch Koch. — Ferner Hensel, Grundriss zur Frage der Besteuerung öffentlicher Betriebe StW. 1930, 873; Bülow, Die Besteuerung der öffentlichen Betriebe (in WFSchrSt. 1931, S. 20).

1. Reich.

Das Reich ist nicht mehr grundsätzlich von allen Steuern befreit, sondern die Steuerfreiheit muß im einzelnen begründet werden.

Bei der **Vermögenssteuer** ist das Reich frei, steuerpflichtig sind nur etwaige Kreditanstalten des Reichsfiskus (VStG. § 2 Nr. 2d). Bei der **Körperschaftsteuer** sind die werbenden Betriebe des Reichs mit Ausnahme der Versorgungsbetriebe steuerpflichtig, im übrigen ist das Reich steuerfrei (KörpStG. § 2 Nr. 3). Von der **Umsatzsteuer** ist das Reich nur hinsichtlich des Post-, Telegraphen- und Fernsprecherkehrs sowie der Schlachthöfe, Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerke befreit, im übrigen steuerpflichtig (UStG. § 3 Nr. 1, 2). Bei den übrigen **Verkehrs- und Verbrauchssteuern des Reichs** genießt das Reich keine Steuerfreiheit.

Den **Grund- und Gebäudesteuern der Länder und Gemeinden** kann das Reich mit Ausnahme der Grundstücke, die zu einem öffentlichen Dienste oder Gebrauche bestimmt sind, unterworfen werden. (im einzelnen GgBestG. § 4). Den **Gewerbesteuern der Länder und Gemeinden**, kann das Reich in dem gleichen Umfang unterworfen werden wie es der Körperschaftsteuer unterliegt (GgBestG. § 5). Den **Verkehrs- und Verbrauchssteuern der Länder und Gemeinden** kann das Reich mit der Beschränkung unterworfen werden, daß Handlungen, mit denen das Reich eine ihm anvertraute öffentliche Gewalt ausübt (was bei dem gesamten Verkehre der Reichs-

post der Fall ist), keiner Steuer unterliegen, und daß die Länder das Reich in keinem weiteren Umfange heranziehen können, als sie selbst den Steuern unterliegen (GgBestG. §§ 6, 7).

In Preußen ist eine weitgehende Befreiung für das Reich im Stempelsteuergesetz enthalten (§ 5 Nr. 2).

2. Länder.

Bei der Vermögensteuer und der Körperschaftsteuer, gilt das gleiche wie für das Reich (VStG. § 2 Nr. 2c, KörpStG. § 2 Nr. 3, GgBestG. § 3), bei der Umsatzsteuer gleichfalls (UStG. §§ 3 Nr. 1, 2). Zu den übrigen Verkehrs- und Verbrauchssteuern des Reichs können die Länder mit der Maßgabe herangezogen werden, daß die Behörden bei Handlungen, mit denen sie eine ihnen anvertraute öffentliche Gewalt ausüben, nicht zu Steuern herangezogen werden können, und daß die Länder in keinem weiteren Umfang zu Steuern herangezogen werden können als das Reich. Von der Zuwachssteuer sind die Länder für die in ihrem Gebiete belegenen Grundstücke befreit. (ZuwStG. § 30 Nr. 3).

Wieweit die Länder den Landes- und Gemeindesteuern unterliegen, bestimmt das Landesrecht.

In Preußen ist der Staat von der Stempelsteuer befreit (StStG. § 5 Nr. 2). Im übrigen ist er von der Grundvermögensteuer nur befreit, soweit die Grundstücke oder Gebäude zum öffentlichen Dienst oder Gebrauch bestimmt sind (RUG. § 24 c und VStG. § 15), und von der Gewerbesteuer nicht befreit.

Während aber sonst mehrere Betriebe derselben Person innerhalb derselben Gemeinde als ein steuerpflichtiges Gewerbe veranlagt werden, sind die einzelnen Betriebe des Staats auch innerhalb derselben Gemeinde getrennt zu veranlagern (GewStBD. § 62 a).

3. Gemeinden.

Von den Reichssteuern genießen die Gemeinden dieselbe Befreiung wie die Länder (ob. 2).

Steuerfreie Reichsbetriebe haben auf Anforderung der Wohnungsgemeinde den Arbeitnehmern Zuschüsse zu leisten, vgl. GgBestG. §§ 8 ff.

Wieweit die Gemeinden von Landes- und Gemeindesteuern befreit sind, bestimmt das Landesrecht.

In Preußen sind die Gemeinden von der Stempelsteuer in Armen-, Kirchen- und Schulangelegenheiten befreit (StStG. § 5 e), von der Grundvermögensteuer im gleichen Umfange wie das Land (RUG. § 24 c), von der Gewerbesteuer nicht.

4. Öffentlich-rechtliche Institute

wie Reichsbank, Reichsbahn, Rentenbank, Golddiscontobank genießen im beschränkten Umfange Steuerfreiheit.

b. Steuerpflicht der Kirchen, milden Stiftungen und gemeinnützigen Vereine.

Neben die Steuerfreiheit der öffentlichen Verbände treten Befreiungen und Ermäßigungen, die Kirchen, milde Stiftungen und gemeinnützige Vereine genießen. Sie rechtfertigen sich aus dem Zweck dieser Anstalten, die den Staatszweck ergänzen. Im einzelnen sind die Bestimmungen in jedem Gesetze verschieden geordnet.

Maßgebend sind in den meisten Fällen die in den Durchführungsbestimmungen zum Körperschaftsteuergesetz (vom 17. 5. 26 IV. Abschnitt) enthaltenen Regeln, jedoch nicht für die Umsatzsteuer.

Schrifttum: Kraft, Die steuerliche Gemeinnützigkeit (WZSchr. 7St. 1932 S. 315).

c. Steuerpflicht der Beamten.

Frühere Zeiten waren davon ausgegangen, daß es keinen Sinn habe und nicht berechtigt sei, wenn der Staat mit der einen Hand nehme, was er mit der anderen Hand gebe. Die neuere Zeit ist von dieser Auffassung jedoch abgekommen. Nicht nur für die wirkliche Erfassung der Lage des Staatshaushalts ist es wichtig, auch die Beamten der Steuerpflicht zu unterwerfen; auch im Interesse der staatsbürgerlichen Gleichheit ist es angebracht, ein Privileg, das in Wahrheit kein Privileg sein soll, aber doch, als solches wirkt, zu beseitigen. Die früheren Bevorzugungen der Beamten bestehen nicht mehr.

d. Steuerbefreiungen.

1. Die bis jetzt erwähnten Ausnahmebestimmungen haben alle gemeinsam, daß sie nicht im Interesse bestimmter Personen, sondern aus sachlichen Gründen eingeführt sind. Man kann sie als „uneigentliche Steuerbefreiungen“ zusammenfassen. Neben ihnen stehen die „eigentlichen“ Steuerbefreiungen. Das 19. Jahrhundert ist ihnen mit Recht nicht günstig gewesen, und so sind die meisten gegen oder ohne Entschädigungen aufgehoben worden.

Bei den Personalsteuern erfolgte in Preußen die Aufhebung der den Standesherrn zustehenden Befreiung durch das Gesetz vom 18. Juli 1892, während die Vorrechte des niederen Adels sowie die Grundsteuerbefreiungen schon lange vorher aufgehoben waren. Die Befreiung der Mitglieder des königlichen Hauses fielen 1918 fort.

2. Persönliche Steuerbefreiungen stehen jetzt nur noch den Vertretern fremder Mächte aus völkerrechtlichen Gründen zu.

V. Rechtsnachfolge.

- a. Eine Sonderrechtsnachfolge kann es bei dem Steueranspruch nicht geben. Eine Abtretung des Steueranspruches seitens des Staates oder eine vertragliche

Uebernahme der Steuerschuld durch einen anderen als den Steuerpflichtigen würde der öffentlich-rechtlichen Natur des Steueranspruchs widersprechen.

- b. Dagegen kann **Gesamtrechtsnachfolge** vorkommen, insbesondere beim Erbfall. Hier werden die Erben Steuerschuldner an Stelle des Erblassers und haften wie für Nachlassverbindlichkeiten nach bürgerlichem Recht (A.D. § 115 III). Hier haben Testamentvollstrecker und sonstige Verwalter der Masse dieselben Pflichten, wie sie sie bei Verwaltung fremden Vermögens regelmäßig haben, dafür zu sorgen, daß die Steuerschulden aus der Masse bezahlt werden (§ 106).

Auch eine besondere Anzeigepflicht ist für diesen Fall vorgesehen (unt. § 18 A I d).

- c. Eine Abart der Gesamtrechtsnachfolge ist auch die Folge in ein Sondervermögen. Gründet sich die Steuerpflicht auf den Betrieb eines Unternehmens und wird das Unternehmen im ganzen veräußert, so haftet der Erwerber neben dem Veräußerer für die laufenden Steuern und für die Steuern, welche festgesetzt, aber noch nicht entrichtet sind (§ 116).

Als Steuern, die sich auf den Betrieb eines Unternehmens gründen, gelten von den Reichssteuern die Umsatzsteuer und die Verbrauchsabgaben, dagegen nicht die Personalsteuern, auch nicht die Lohnsteuer; von anderen Steuern insbesondere die Gewerbesteuer.

— Voraussetzung ist, daß ein „Unternehmen im ganzen“ veräußert, und hierfür genügt es, daß die „wesentlichen Unterlagen des Betriebes“ übergehen. Voraussetzung ist ferner „Veräußerung“. Das bedeutet nach der Rechtsprechung jedoch nur die Uebertragung, sei es auf Grund Kaufs, sei es auf Grund Verpachtung usw.; erforderlich ist nur, daß der Nachfolger „freiwillig“ seine Stelle einnimmt. Die Haftung erstreckt sich auf die laufenden Steuern, d. h. auf die Steuern des „Steuerabschnittes, in welchem die Veräußerung stattfindet“ und auf die festgesetzten rückständigen Steuern, d. h. solche, über welche bereits ein Steuerbescheid vorliegt.

VI. Mehrheit von Schuldner n.

Personen, die nebeneinander für eine Steuerschuld oder eine andere Geldschuld aus dem Steuergesetze haften, haften als **Gesamtschuldner** (§ 115 I).

Bei anderen als Zahlungsverpflichteten kommt die Erfüllung durch den einen Verpflichteten dem anderen Verpflichteten gleichfalls zu stanno, wenn es für das Finanzamt nicht von Wert ist, daß die Pflicht auch von dem anderen Beteiligten erfüllt wird (§ 114).

Ehegatten, die zusammen zu einer Steuer veranlagt werden, haften gleichfalls als Gesamtschuldner (§ 115).

Zusammenrechnung und Zusammenveranlagung ist im Sinne dieser Vorschrift gleichbedeutend. Beispiele: EinkStG. § 22, VermStG. § 10.

VII. Rechtsgeschäftliche Vertretung. Vollmacht.

Für die Lehren von der Vertretung und der Vollmacht ist grundsätzlich die Anwendung des bürgerlichen Rechts (BGB. §§ 164 ff.) vorgesehen. Es sind aber einige erhebliche Abweichungen angeordnet (MD. §§ 102 II, 107 bis 110a).

a) Vertretung wird praktisch weitgehend zugelassen.

Schrifttum: Geyler, Beiträge zur steuerrechtlichen Stellvertretungslehre (1930).

Vertretung durch Bevollmächtigte ist nicht ohne weiteres zugelassen: nur wer „durch Abwesenheit oder sonst verhindert ist“, Pflichten zu erfüllen, die ihm im Interesse der Besteuerung obliegen oder Rechte wahrzunehmen, die ihm nach den Steuergesetzen zustehen, kann dies durch Bevollmächtigte tun. Darüber hinaus kann das Finanzamt auch in anderen Fällen Bevollmächtigte zulassen. Dies geschieht regelmäßig. Im Rechtsmittelverfahren ist Vertretung stets zulässig (unten § 17 B II a). Anwaltszwang ist auch vor den Steuergerichten nicht vorgeschrieben.

Geschäftsmäßig Bevollmächtigte können vom FA. zurückgewiesen werden. Das gilt jedoch nicht für Rechtsanwälte (mit Ausnahme der nichtarischen Rechtsanwälte) und nicht von solchen Personen, die vom Landesfinanzamt als Steuerberater ausdrücklich zugelassen sind (§ 107, III). Was ein Bevollmächtigter trotz der Zurückweisung vorbringt, ist unwirksam (§ 107, VI). — Personen nicht arischer Abstammung dürfen nicht allgemein zugelassen werden, und müssen (mit Ausnahme der Rechtsanwälte) auch von Fall zu Fall zurückgewiesen werden, desgl. Personen, die sich in kommunistischem Sinne betätigt haben (im einzelnen G. über die Zulassung von Steuerberatern vom 6. Mai 1933).

b) Eine Vereinbarung, durch die als Entgelt für die Tätigkeit eines Vertreters oder Beistandes ein Teil an der von ihm zu erzielenden Steuerermäßigung ausbedungen wird, ist nichtig.

Es kann hierauf also kein Rechtsanspruch gestützt werden (§ 107 VIII).

c) Der Bevollmächtigte hat dieselben Pflichten wie ein gesetzlicher Vertreter im Steuerverfahren (oben II a). Trotz des Erlöschens der Vertretungsmacht oder der Vollmacht bleiben die Pflichten der Vertreter oder Bevollmächtigten bestehen, soweit es sich um die vergangene Zeit handelt (§ 110).

Besonders stark weicht die Haftung des Vertreters von seiner Haftung im bürgerlichen Recht ab; vgl. unt. C II a, b.

C. Haftungen.

Schrifttum: Arens, Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht (WStZSt. 1927, 567). Seifler, Die Haftung dritter Personen (Garantenhaftung), — Reichssteuerrecht (Münchener Diss. 1927).

I. Steuerrechtliche Sachhaftung.

Die MD. verallgemeinert einen Gedanken, der bisher in vielen Einzelgesetzen ausgesprochen war: wo die Steuerpflicht an ein Erzeugnis, eine Ware anknüpft, da soll das Erzeugnis, die Ware, für die Steuerschuld haften,

ohne Rücksicht auf Rechte anderer Personen daran (§ 121). Diese Haftung entsteht schon vor der Steuerpflicht: bei steuerpflichtigen Erzeugnissen mit Beginn ihrer Herstellung, auch wenn die Steuerpflicht erst mit Vollendung der Herstellung oder mit dem Uebertritt in den freien Verkehr eintritt; es liegt eine Haftung für eine erst im Entstehen begriffene Schuld vor. Bei zollpflichtigen Waren entsteht die Haftung mit Ueberschreitung der Zollgrenze. Das Finanzamt kann die Ware mit Beschlag belegen. Als Beschlagnahme genügt ein an den Gewahrsamsinhaber gerichtetes Verfügungsverbot.

Die Haftung erlischt mit der Steuerschuld, ferner mit der Aufhebung der Beschlagnahme oder dadurch, daß die Erzeugnisse mit Zustimmung des Finanzamtes in einen steuerlich nicht beschränkten Verkehr übergehen.

Die Haftung hat die Bedeutung, daß das Finanzamt sich wegen der Steuerschuld aus dem Erzeugnis befriedigen kann, wenn bei Fälligkeit die Schuld nicht gezahlt wird, und zwar auch dann, wenn die Steuerschuld im Wege der Vollstreckung gegen die Person des Steuerpflichtigen oder eines Mithaftenden beigetrieben werden könnte (§ 381).

Es liegt hier eine von deutsch-rechtlichen Gedankengängen („Schuld und Haftung“) herrührende, so stark betonte Sachhaftung vor, daß es nahe liegen würde, die Sachhaftung als die ursprüngliche, jede Personenhaftung neben ihr als Folgeerscheinung anzusehen. Ueberblickt man jedoch den Aufbau des Steuerrechts im ganzen, so wird man dies nicht so auffassen können. Zwar ist die Sachhaftung — mit Recht — sehr stark ausgebaut, wie es der fiskalischen Richtung des Steuerrechts entspricht, die uns noch mehrmals begegnen wird, die Personenhaftung ist aber doch keine bloße „Reflexhaftung“, sondern in ihrer Durchführung der Sachhaftung vollkommen gleichgestellt und im Sinne des Gesetzes das Primäre.

II. Steuerrechtliche Personenhaftung.

In einigen Fällen hat die W. eine steuerliche Haftung anderer Personen als des Steuerpflichtigen für die Steuerschuld angeordnet.

Die Steuerhaftung unterscheidet sich von der Steuerschuld dadurch, daß die Steuer endgültig nicht auf dem Haftenden ruhen soll. Die Vorschriften über den Steuer selbstschuldner (oben B) gelten jedoch sinngemäß auch für den Haftenden (§ 97 II).

Man kann zwei Arten von Haftung unterscheiden, nämlich die primäre und sekundäre.

a. Primäre Haftung.

Das sind die Fälle, in denen der Haftende nach dem Gesetz verpflichtet ist, selbst die Steuern abzuführen, also die Fälle der Erfassung der Steuern an der Quelle (oben A VI), z. B. der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer;

b. Sekundäre Haftung.

Hier gibt es insbesondere folgende Fälle, bei denen stets eine besondere Heranziehung durch das F.N. erforderlich ist (aber Haftung als Gesamtschuldner § 118).

1. Der Vertreter (im weitesten Sinne) haftet neben dem Steuerpflichtigen insoweit, als durch schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattungen oder Vergütungen zu Unrecht gewährt worden sind (in der Praxis namentlich bei Geschäftsführern von GmbH. sehr vielfach angewendet!) Rechtsanwälte haften jedoch dem Reich gegenüber nur dann, wenn in der Handlung eine Verletzung ihrer Berufspflichten liegt und dies im ehrengerichtlichen Verfahren festgestellt ist (§ 109).
2. Der Vertreter haftet:
 - a) für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder, die gegen den Vertreter erkannt und für Kosten von Zwangsmitteln, die gegen ihn festgesetzt werden (§§ 103, 108).
 - b) für die verkürzten Steuereinnahmen und die zu Unrecht gewährten oder belassenen Steuervorteile, wenn der Vertreter bei Ausübung seiner Obliegenheiten eine Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung begeht (§ 111 D).
3. Der Geschäftsherr oder Haushaltungsvorstand haftet im gleichen Fall für Handlungen seiner Angestellten usw., die seine Obliegenheiten wahrnehmen, ohne zur Vertretung nach außen befugt zu sein; in diesem Falle ist der Geschäftsherr (Haushaltungsvorstand) aber befreit, wenn festgestellt wird, daß die strafbare Handlung ohne sein Wissen begangen ist und er seiner Aufsichtspflicht genügt hat (§ 111 II).
4. Bei Vereinigungen haften diejenigen Gesellschafter und Mitglieder, die nach bürgerlichem Recht neben der Vereinigung haften, in demselben Umfang steuerrechtlich (§ 113).
5. Rechtsnachfolger, Verwalter fremden Vermögens usw. haften für die vorenthaltenen Steuerbeträge, wenn sie die Unrichtigkeit in Steuererklärungen ihrer Vorgänger entdecken und nicht binnen Monatsfrist anzeigen (§ 117).
6. Wer Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei begeht, haftet neben dem Steuerschuldner, wenn er nicht selbst Steuerschuldner ist (§ 112).

Das Finanzamt kann nach seiner Wahl jede Person, welche in dieser Weise haftet, in Anspruch nehmen (§ 118). Den Haftenden stehen gegen ihre Heranziehung dieselben Rechtsmittel zu wie dem Steuerpflichtigen (§ 119).

Weitere Fälle der Haftung enthalten die einzelnen Steuergesetze.

Ueber Rechtsmittel s. § 119.

III. Bürgerlich-rechtliche Personenhaftung.

Neben die in den Steuergesetzen ausdrücklich angeordnete steuerrechtliche Haftung tritt die bürgerlich-rechtliche Haftung, soweit jemand verpflichtet ist, die Verbindlichkeit eines anderen zu erfüllen, wie etwa der Nießbraucher an einem Vermögen oder der Erbschaftskäufer oder der

auf Grund eines Vertrages Verpflichtete. Hier richtet sich Art und Umfang der Haftung allein nach bürgerlichem Recht (§ 120).

Eine Sondervorschrift ist für das Verfahren gegeben. Während bei steuerrechtlicher Personenhaftung der Haftende nur dieselben Rechtsmittel hat wie der Steuerpflichtige, der Rechtsweg also in allen Fällen ausgeschlossen ist, sind hier zwei Fälle zu unterscheiden:

- a. Beruht die Verpflichtung, die Steuerschuld des anderen zu bezahlen, auf Vertrag, z. B. Bürgschaftserklärung, so ist sie auch im bürgerlich-rechtlichen Verfahren zu verfolgen, das Finanzamt muß sich also durch Klage vor den ordentlichen Gerichten einen vollstreckbaren Titel verschaffen (§ 100 II).
- b) Wenn dagegen andere Gründe für die bürgerlich-rechtliche Haftung vorliegen (z. B. Haftung des Gesellschafters einer offenen Handelsgesellschaft für Schulden der Gesellschaft), dann kann das Finanzamt hier von sich aus das Zwangsverfahren anordnen, und die Anordnung tritt an die Stelle des vollstreckbaren Titels. Hiergegen gibt es den Einspruch, und gegen die Entscheidung des Finanzamtes die gerichtliche Klage. Es bleibt also der Rechtsweg offen, aber mit einer Art Umkehrung der Parteirollen, wie bei jeder Beschreitung des Rechtswegs gegenüber einem Verwaltungsverfahren (§ 330).

D. Reichsrechtliche Bestimmungen für Landes- und Gemeindesteuern. Für die Realsteuern, soweit sie von Reichsbehörden verwaltet werden, gelten die oben dargestellten Vorschriften (§ 4 I). Die Vorschriften über die Haftung gelten für die Realsteuern auch, soweit sie nicht von F.A. und L.F.A. verwaltet werden (§ 4 II).

E. Preussische Vorschriften. Für die preussischen Steuern und die Gemeindesteuern in Preußen fehlt es an zusammenfassenden Vorschriften. Hier gelten nur die Bestimmungen der einzelnen Steuergesetze.

§ 10. Der Gegenstand der Besteuerung.

Während wir bisher den Steuerschuldner behandelt haben, betreffen die folgenden Paragraphen (§§ 10—13) den Inhalt des Steueranspruches (sachliche Steuerpflicht). Daran schließen sich dann Entstehung, Veränderung und Erlöschen des Steueranspruches (§§ 14, 15).

Wenn wie bei den Personalsteuern die sachliche Steuerpflicht im Anschluß an die persönliche geregelt wird, so ist nur zu bestimmen, was als Einkommen, was als Vermögen anzusehen ist und nach welchen Grundsätzen der Wert zu berechnen ist.

Anders ist es in allen den Fällen, bei denen der Preis der Steuerfälle durch den Gegenstand bestimmt wird. Dann muß das Gesetz bei der sachlichen Steuerpflicht nicht nur bestimmen, welcher Vertrag stempel-pflichtig, die Produktion welcher Waren, der Erbfall an welche Personen steuerpflichtig ist und wie der Wert oder das Maß der Steuereinheit zu berechnen ist, sondern dann taucht an dieser Stelle zur Umgrenzung der Steuerpflicht die Frage der Beziehung zum Staate auf.

A. Steuerrecht und Privatrecht.

Im allgemeinen vgl. oben § 8.

Die Sondervorschrift über die Steuerumgehung (§ 10) geht davon aus, daß ein wirtschaftliches Ziel erreicht werden

kann durch entsprechende rechtliche Gestaltung und durch nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen. Die Steuer wird in den Steuergesetzen auf wirtschaftliche Verhältnisse in der gewöhnlichen Rechtsform gelegt. Sie soll nicht durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten umgangen werden. Bestehen bleibt das Recht des Steuerpflichtigen, aus mehreren gewöhnlichen Rechtsformen die ihm günstigste zu wählen. Aber Mißbrauch liegt vor, wenn zur Umgehung der Steuer ungewöhnliche nicht entsprechende Rechtsformen gewählt werden (§ 10).

§ 10 lautet:

- „(1) Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.
- (2) Ein Mißbrauch im Sinne des Abs. 1 liegt vor, wenn
1. in Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung einer Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden, und
 2. nach Lage der Verhältnisse und nach der Art, wie verfahren wird, oder verfahren werden soll, wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entsprechende rechtliche Gestaltung gewählt wäre, und ferner
 3. etwaige Rechtsnachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben.
- (3) Liegt ein Mißbrauch vor, so sind die getroffenen Maßnahmen für die Besteuerung ohne Bedeutung. Die Steuern sind so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Steuern, die auf Grund der für unwirksam zu erachtenden Maßnahmen etwa entrichtet sind, werden auf Antrag erstattet, wenn die Entscheidung, die diese Maßnahmen als unwirksam behandelt, rechtskräftig geworden ist.“

Die Befürchtungen, die vielfach an diese Vorschriften geknüpft wurden, hat die Praxis nicht bestätigt. Die Steuerbehörden selbst haben eine uferlose Ausdehnung der Besteuerung auf Grund des § 10 keineswegs versucht, so daß der Reichsfinanzhof kaum Gelegenheit hatte, mäßigend einzugreifen.

Ist eine Entscheidung rechtskräftig geworden, in der auf Grund des § 10 eine Steuerpflicht ausgesprochen ist, so werden Steuern, die auf Grund der in der Entscheidung als unwirksam behandelten Rechtsform etwa entrichtet sind, auf Antrag erstattet (§ 10 III).

Ueber das Verhältnis dieser Vorschrift zu *U. D.* § 9 vgl. oben § 8 C IV.
Ueber die Steuerpflicht unerlaubter Geschäfte vgl. oben § 8 C III.

B. Die Gegenstände der Besteuerung.

I. Allgemeines.

In der Verschiedenheit des Gegenstandes der Steuern liegt gerade der wesentliche Unterschied der einzelnen Steuern. Eine Einteilung nach großen wirtschaftlichen Kategorien ist die Gliederung in Erwerb- und Besitz-

Verbrauchs-, Verkehrssteuern, der rechtlich als Gegenstände der Besteuerung etwa Einkommen und Vermögen, Erzeugnisse (Waren) und Rechtsgeschäfte entsprechen. Einen besonders wichtigen Gegenstand der Besteuerung bildet das Vermögen und hat ihn namentlich während des Krieges gebildet.

II. Die wichtigsten Gegenstände der Besteuerung.

a. Das Vermögen.

1. Vor jeder Einteilung des Vermögens ist die Frage zu beantworten, welcher Vermögensbegriff steuerlich zugrunde zu legen ist, ob der rechtliche oder der wirtschaftliche. Zum rechtlichen Vermögensbegriff gehören nur diejenigen Komplexe, die zu selbständigen Rechten oder vom Recht anerkannten Gebilden geworden sind, zum wirtschaftlichen Vermögensbegriff gehören weiter auch diejenigen von der Persönlichkeit des Menschen abgelösten Wirtschaftstatsachen, die Werte darstellen, ohne sich zu Rechten verdichtet zu haben, z. B. die Kundschaft und der Ruf eines Geschäfts (auch „ökonomische Potenzen“ genannt). Das Steuerrecht ist keineswegs nur an die vom bürgerlichen Recht anerkannten Gebilde gebunden, sondern kann stets einen wirtschaftlichen Vermögensbegriff zugrunde legen. Wo hier die Grenze zu ziehen ist, bleibt aber auch von diesem Gesichtspunkt aus oft eine im einzelnen schwierige und für die verschiedenen Gesetze nicht einheitlich zu beantwortende Frage.

2. Das Vermögen wurde früher steuerlich in drei Arten zerlegt, in Grundvermögen, Betriebsvermögen und Kapitalvermögen (sonstiges Vermögen). Zum Betriebsvermögen gehörten alle einem gewerblichen Betriebe (einschl. Handel, Industrie und Urzeugung) dienenden Vermögensteile, auch die dem gewerblichen Betriebe dienenden Grundstücke und Wertpapiere, sowie die Anteile an offener Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften. Zum Grundvermögen gehörten städtischer und ländlicher Grundbesitz, der nicht zu einem Betriebsvermögen gehört. Zum sonstigen Vermögen gehören alle anderen Vermögensteile, insbesondere auch Besitz von Aktien.

Die neue Gesetzgebung hat das landwirtschaftliche Vermögen aus dieser Einteilung herausgenommen und zu einer besonderen Kategorie gestaltet. Es sind jetzt vier Arten zu unterscheiden.

3. Vermögen, dessen Erwerb aufschiebend bedingt ist, wird erst nach Eintritt der Bedingung berücksichtigt. Vermögen, das unter einer auflösenden Bedingung erworben ist, wird wie unbedingt erworbenes behandelt. Entsprechendes gilt für Lasten sowie für Befristungen (BG. §§ 3—7).

4. Ueber die gegenwärtige Einteilung des Vermögens s. unten C.

b. Der Zuwachs.

Schrifttum: Schachian, Die Besteuerung des Vermögenszuwachses (1920).

Die Besteuerung des Zuwachses ist ein verhältnismäßig neuer Gedanke. Nur in der Erbschaftsteuer war schon stets eine wenig ausgebaute Zuwachsteuer vorhanden, und der Zuwachsgedanke wurde sodann von den Gemeinden, später (1911) vom Reich in der Besteuerung des unverdienten Wertzuwachses bei Grundstücksveräußerungen aufgenommen. Erweitert wurde die Zuwachsteuer, als man dazu überging, den gesamten Vermögenszuwachs in dreijährigen Zeitabschnitten zu besteuern (Besitzsteuergesetz von 1913). Auch dieser Besteuerung lag noch ein gesunder Gedanke zugrunde, nämlich, daß derjenige Einkommensteil, der nicht verbraucht, sondern gespart wurde, im allgemeinen mehr Steuern vertragen könne, als der verbrauchte. Dieser Gedanke blieb richtig, solange der Steuersatz so gering war, daß er keinen Einfluß auf das wirtschaftliche Verhalten der Steuerpflichtigen hatte. Im Kriege und bald nach dem Kriege wurde dann die Zuwachsteuer maßlos übertrieben. (Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs 1919: Fortsteuerung von 100 Prozent des Zuwachses, soweit er 172 000 Mark überstieg.). Später kehrte sie zu mäßigen Formen zurück, und gegenwärtig wird eine allgemeine Vermögenszuwachssteuer überhaupt nicht erhoben.

c. Das Einkommen.

Ueber das Einkommen als Gegenstand der Besteuerung vgl. die Darstellung bei der Einkommensteuer (in Band III).

d. Stempelsteuern.

Besondere Beachtung verdient der Gegenstand der Besteuerung bei den Stempelsteuern. Der **Stempel** ist nur eine **Form** der Erhebung der Steuern, die Stempelsteuer ist darum nicht eine besondere Gattung der Steuern. Aber doch wirkt die Form in gewissem Maße auf den Inhalt der Steuerpflicht zurück. Stempeln kann man nur Urkunden. Will man der bequemen Form halber den Stempel anwenden, so muß man entweder sich darauf beschränken, nur diejenigen Rechtsgeschäfte der Steuer zu unterwerfen, über die eine Urkunde aufgenommen wird, oder man muß, um der Steuer willen, einen Beurkundungszwang für alle in Betracht kommenden Geschäfte schaffen.

Diesen letzteren, für den Verkehr sehr hinderlichen Weg hat Frankreich in seinem Registrierungsverfahren eingeschlagen. Den ersten Weg ist insbesondere Preußen gegangen. Nur wenn eine Urkunde aufgenommen wird, tritt die Stempelpflicht ein.

Die Stempelspflicht ist nicht an das Geschäft, sondern an die Urkunde über das Geschäft geknüpft (Urkundenprinzip: EStG. § 1).

C. Insbesondere das Vermögen als Gegenstand der Besteuerung.

Die Bestimmungen über das Vermögen als Gegenstand der Besteuerung — die Einteilung des Vermögens und die Bewertung — sind im BG. §§ 20 ff. enthalten, und geltend für alle „Einheitswertsteuer“, das sind die Vermögensteuer des Reiches und die Grundsteuern und Gewerbesteuern der Länder und Gemeinden. Hier ist nur vom Gegenstand und Einteilung des Vermögens zu sprechen. Ueber die Bewertung bei den Einheitswertsteuern s. unten § 11 C.

I. Das Vermögen zerfällt in folgende Arten: (BG. § 21).

a. Landwirtschaftliches, forstwirtschaftliches und gärtnerisches Vermögen.

Hierzu gehören alle Teile einer landwirtschaftlichen Einheit (Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel usw.), die dauernd einem landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder gärtnerischen Hauptzwecke dienen, jedoch nicht Zahlungsmittel und ein Ueberbestand an umlaufenden Betriebsmitteln. Ferner gehören hierzu die Berechtigungen, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, sofern der belastete Grund und Boden auf Grund dieser Berechtigung einem gleichen Zwecke dient (im einzelnen §§ 28 ff., 40, 42).

b. Betriebsvermögen.

1. Hierzu gehören alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betriebe eines Gewerbes oder der Ausübung eines nicht der reinen Kunst oder der reinen Wissenschaft gewidmeten freien Berufes als Hauptzweck dient, soweit die Gegenstände dem Betriebsinhaber gehören (im einzelnen BG. § 44 I).
2. Vermögen von Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften usw. gilt immer als Betriebsvermögen ohne Rücksicht darauf, ob tatsächlich ein gewerblicher Betrieb ausgeübt wird. Zum gewerblichen Betriebe einer offenen Handels- oder Kommanditgesellschaft gehören auch die Gegenstände, die im Eigentum eines oder mehrerer Gesellschaften stehen und dem Betriebe dienen (im einzelnen BG. § 44, II).
3. Als Betriebsgrundstück werden die zu einem gewerblichen Betriebe gehörigen Grundstücksflächen einschl. Gebäude und Zubehör, jedoch ohne Einbeziehung der zu einer Be-

triebsanlage verwendeten Maschinen und sonstiger Vorrichtungen aller Art bezeichnet (im einzelnen B.G. § 45).

4. **Schachtelprivileg.** Bei Beteiligungen einer Muttergesellschaft an einer Tochtergesellschaft bleibt der Wert der Beteiligung bei der Muttergesellschaft außer Ansatz, wenn die Beteiligung mindestens $\frac{1}{4}$ beträgt (B.G. § 46).
5. Von dem Rohvermögen sind die Schulden abzuziehen, die in wirtschaftlichem Zusammenhange stehen. Erst der Unterschiedsbetrag ist das Betriebsvermögen (B.G. § 47).

c. **Grundvermögen.**

Hierzu gehört der Grund und Boden, Gebäude und Zubehör, soweit sie nicht zu einem landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder gärtnerischen Vermögen oder einem Betriebsvermögen gehören. Berechtigungen, auf die die Vorschrift des B.G.B. über Grundstücke Anwendung finden, sind gleichgestellt (im einzelnen B.G. § 54).

d. **Sonstiges Vermögen.**

Hierzu gehören insbesondere Kapitalforderungen, Aktien, Geschäftsanteile, Edelmetalle, Edelsteine und Perlen, selbständige Rechte und Gerechtigkeiten, ferner in beschränktem Umfange: der Kapitalwert von Renten, noch nicht fällige Ansprüche aus Lebensversicherungen, Schmuckgegenstände, Kunstgegenstände und Sammlungen (im einzelnen B.G. § 58).

II. Zum steuerbaren Vermögen, insbesondere zum sonstigen Vermögen, gehören nicht:

Hausrat und andere bewegliche Gegenstände, die nicht besonders angeführt sind, Vermögensbeträge, die ausschließlich für gemeinnützige oder Wohlfahrtszwecke zurückgelegt sind, und deren Verwendung hierfür nach Substanz und Ertrag gesichert ist, sowie gewisse Rentenansprüche und Ansprüche aus Kapitalabfindungen (B.G. § 59). Zum steuerbaren sonstigen Vermögen gehören ferner nicht Anteile an offenen Handelsgesellschaften oder Kommanditgesellschaften und Gegenstände, die dem Betriebsvermögen der offenen Handels- oder Kommanditgesellschaften zugerechnet sind (B.G. § 66).

Zum steuerbaren Vermögen gehören schließlich nicht: Werke der bildenden Kunst, des Schrifttums und der Tonkunst im Eigentum des Urhebers, und (im Falle seines Todes) der Ehefrau oder Kinder; desgl. bei diesen Personen nicht Urheberrechte u. dgl., außer wenn sie gegen die Verpflichtung zur Zahlung fester Beträge zur Auswertung übertragen sind (B.G. § 58 I Nr. 1).

III. Von dem Rohvermögen (I) sind zwecks Ermittlung des Gesamtvermögens abzuziehen (B.G. § 67):

a. die **Schulden**, soweit sie nicht schon bei der Feststellung des Betriebsvermögens berücksichtigt sind.

b. **Rentenverpflichtungen**.

Diese sind zu kapitalisieren.

c. **der Dreimonatsabzug**.

Hierzu gehören jetzt die Bestände an Zahlungsmitteln, Bankguthaben, sowie sonstige laufende Guthaben, soweit in ihnen Gehälter, Lohn, Zinsen und ähnliche Bezüge enthalten sind und in den letzten drei Monaten bezogen sind, und soweit diese Beträge zum sonstigen Vermögen (oben 1 d) gehören (im einzelnen B.G. § 47 I Ziff. 3).

d. bei landwirtschaftlichem Vermögen Gewinne, die in der Zeit zwischen dem für die Feststellung des landwirtschaftlichen Vermögens und dem für die Feststellung des Gesamtvermögens maßgebenden Zeitpunkt entstanden sind.

e. bei **beschränkter Steuerpflicht** sind nur die zu den herangezogenen Vermögensteilen in wirtschaftlicher Beziehung stehenden Schulden und Lasten abzugsfähig.

IV. **Vermögen von Ehegatten**

wird zusammengerechnet, wenn beide unbeschränkt vermögenssteuerpflichtig sind und nicht dauernd voneinander getrennt leben (B.G. § 68). Vermögen der Kinder wird selbstständig veranlagt.

V. **Beteiligung verschiedener Personen**.

Gehören der Grund und Boden und die Betriebsmittel oder Gebäude verschiedenen Personen, so ist trotzdem das landwirtschaftliche Vermögen einheitlich zu bewerten und der Gesamtwert auf die beteiligten Miteigentümer nach dem Verhältnis ihrer Beteiligung am Gesamtwert zu verteilen (B.G. § 29 II).

D. **Sachliche Befreiungen**.

I. Einige Reichsanleihen genießen Steuerbefreiung, nämlich die Anleihe von 1927 und die Amnestieanleihe von 1931.

Außerdem ist bei Ausgabe der Deutschen Auslandsanleihe 1924 (Reparationsanleihe, Dawesanleihe) die Auszahlung von Kapital und Zinsen ohne Abzug für irgendeine Steuer (dagegen nicht Freiheit von der Veranlagung einer Steuer) zugesichert worden (Allgemeine Bedingungen). German External Loan 1924. General Bond Ziffer 10. Eine Rechtsgrundlage hierfür bildete § 56 des Einkommensteuergesetzes von 1920.

II. **Siedlungswesen**.

Rechtsakte, die mit dem Siedlungswesen zusammenhängen, sind weitgehend von Steuern (Gründerwerbsteuer und sonstige

Steuern) befreit (Reichsiedlungsgesetz vom 11. 8. 19 § 29, Reichsheimstättengesetz v. 10. 5. 20 § 36, Beamteniedlungsverordnung vom 11. 2. 24 § 11).

III. Abwicklungsansprüche.

Ansprüche aus dem Reichsausgleichsgesetz und dem Liquidationsschädengesetz, sowie dem Verdrängungs-, Kolonial- und Auslandsschädengesetz waren weitgehend von der Steuerpflicht befreit.

IV. Sonstige Befreiungen.

Bei der Sozialisierung der Elektrizitätswirtschaft vorgenommene Rechtsakte genießen Befreiung (G. v. 31. 12. 19). — Sehr vielfach ist Befreiung einzelner Akte von Stempelsteuer angeordnet!

E. Beziehung zum Staat. Kapitalflucht.

I. Beziehung zum Staat.

Während bei den Subjektsteuern die Frage der Beziehung zum Staat von der Person des Steuerpflichtigen aus so zu lösen war, muß sie bei sämtlichen anderen Steuern an den Gegenstand der Besteuerung anknüpfen.

Bei den Verbrauchs- und den Objektsteuern ist sie verhältnismäßig einfach zu lösen; jede Produktion, jeder Gewerbebetrieb und Grundbesitz im Inland ist steuerpflichtig. Schwieriger ist sie bei der Erbschaftsteuer, bei den Stempelsteuern. Bei der Erbschaftsteuer wird hauptsächlich auf Staatsangehörigkeit des Erblassers und des Erwerbers, daneben auf den Wohnsitz abgestellt (ErbStG. § 8).

Bei der preuß. Stempelsteuer unterliegen auch im Ausland errichtete Urkunden der Steuer, soweit sie im Inland befindliche Gegenstände oder Geschäfte betreffen, die im Inland zu erfüllen sind (ErbStG. § 2).

II. Kapitalflucht.

Neben die schon besprochene Erscheinung (§ 9 B III c), daß Personen ins Ausland gehen, um sich der Steuerpflicht zu entziehen (persönliche, subjektive Steuerflucht), ist im Verlauf und nach Abschluß des Weltkrieges die andere Erscheinung getreten, daß zwar der Steuerpflichtige im Inland bleibt, aber sein Vermögen ins Ausland verschiebt (Kapitalflucht). Bei den Vermögenssteuern wird hier der Gegenstand der Besteuerung selbst betroffen und der Feststellung entzogen, für die anderen Steuern ist das Vermögen als Vollstreckungsgegenstand betroffen. Hiergegen war die im Jahre 1918 beginnende Gesetzgebung gegen die Kapitalflucht gerichtet, welche das Verbringen von Vermögen in das Ausland verbot und es — meist vergeblich — zu verhindern suchte. Die gesamte Gesetzgebung ist am 31. Dezember 1924 bzw. 31. August 1925 außer Kraft getreten. — Zur Zeit wird die Kapitalflucht weitgehend durch die Devisengesetzgebung verhindert.

F. Reichsrechtliche Bestimmung für Landes- und Gemeindesteuern.

Die UO. gilt auch für die Realsteuer, soweit sie von FA. und BFA. verwaltet werden (§ 4 II). Die Vorschriften über das Vermögen (oben C)

gellen für alle Einheitswertsteuern (BG. § 20). Für die Feststellung des Gewerbekapitals sind besondere Vorschriften gegeben (BG. § 53).

G. Preussische Vorschriften.

Die Vorschrift über Steuerumgehung (§ 10) ist in vielen einzelnen Steuerverordnungen der Gemeinden ausdrücklich für anwendbar erklärt.

§ 11. Der Maßstab der Besteuerung.

A. Allgemeines.

Außer dem Gegenstande der Besteuerung gehört zur sachlichen Steuerpflicht die Feststellung des **Steuermaßstabes** (der **Steuereinheit**). In den meisten Fällen wird die Einheit im **Wert** einer Sache oder eines Vermögens bestehen, also in Geld festzustellen oder zu schätzen sein. Er kann aber auch bestehen: im **Gewicht** (Salzsteuer: Zentner Reingewicht; Zuckersteuer: 100 kg Reingewicht), in der **Menge** (Biersteuer: ein Hektoliter; frühere Branntweinsteuer: ein Liter Alkohol; Spielkartensteuer: jedes Kartenspiel).

B. Der Wert als Steuermaßstab.

Sondervorschriften über Einheitswerte s. unten C.

I. Die Werteinheit.

a. Entwicklung.

Abgesehen von einer Zeit der Geldentwertung ist der Wert der beste Maßstab. Steuern, die den Wert als Maßstab hatten, passen sich der Veränderung der individuellen Verhältnisse am schmiegsamsten an. Früher gab es hier keine Schwierigkeiten. — Infolge der Geldentwertung kam dann ein störendes Moment in das Steuerystem, dessen der Gesetzgeber nicht Herr geworden ist, obwohl die Versuche hierzu zahlreich gewesen sind. Der Steuermaßstab des Wertes schwankte, die Steuertarife, soweit sie nicht in Prozenten ausgedrückt waren, veralteten immer wieder, und das Geld ging entwertet ein. Hier interessiert der Wert als Maßstab. Das Geld verlor die Eigenschaft des Wertmessers immer mehr, und es gab insolge dessen keinen für längere Zeit brauchbaren Maßstab. Alle Versuche einer Korrektur auf Papiermarkbasis versagten. Die Stabilisierungsmaßnahmen brachten zuerst die Aufwertung der Steuern nach dem Tage der Entstehung der Papiermarksteuerschuld (BD. über Steueraufwertung vom 11. 10. 23) und alsdann die Bewertung in Goldmark auf Dollarbasis (Zweite Steuernotverordnung vom 19. 12. 23 Art. XVI § 6).

b. Die Reichsmark

ist jetzt der einzige Wertmaßstab in Steuerfachen. Das Münzgesetz vom 30. 8. 24 führte die Reichsmark als Werteinheit ein.

Nach den zweiten Durchführungsbestimmungen hierzu vom 12. 12. 24 sind auch die sämtliche Beträge in Reichsmark zu bewerten und zu entrichten, soweit dies noch in Vorschriften aus früherer Zeit in Goldmark auf Dollarbasis vorgeschrieben war.

II. Bewertungsgrundlage.

- a. Das Vermögen wird zerlegt in **wirtschaftliche Einheiten**, welche die Grundlage für die Bewertung bilden.

Schrifttum: Thomas, Das Unternehmen als wirtschaftliche Einheit (WZSchFSt. 1927, 307, Schulz, Wirtschaftliche Einheit und Gesamtbewertung (WZSchFSt. 1931, 237).

Was eine wirtschaftliche Einheit ist, richtet sich nach der Anschauung des Verkehrs; die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung sowie die Zweckbestimmung und wirtschaftliche Zusammengehörigkeit oder Abhängigkeit der einzelnen Gegenstände sind zu berücksichtigen (§ 2).

Jedoch müssen alle Gegenstände demselben Eigentümer gehören. Andernfalls liegt keine wirtschaftliche Einheit vor (§ 23). Ausnahmen: bei landwirtschaftlichem Betrieb gehören zur wirtschaftlichen Einheit auch Betriebsmittel und Gebäude, die nicht dem Eigentümer des Betriebes gehören (BG. § 29, II); bei gewerblichen Betriebsvermögen einer offenen Handelsgesellschaft auch Gegenstände, die im Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter stehen (§§ 44, II. 3); ferner überhaupt bei Vermögen der Ehegatten, sofern dieses bei der Ermittlung des Gesamtvermögens zusammengerechnet wird (§ 26).

Wirtschaftliche Einheit ist z. B. jedes gewerbliche Unternehmen, jeder landwirtschaftliche Betrieb, jedes Grundstück (soweit es nicht zu einem Gewerbebetrieb oder landwirtschaftlichem Betriebe gehört), jedes Wertpapier.

- b. Als **wirtschaftliche Untereinheit** bezeichnet man die **Betriebsgrundstücke** (Grundstücke im gewerblichen Betriebsvermögen, BG. § 45), und die Mineralgewinnungsrechte, welche zu einem gewerblichen Betriebsvermögen gehören (§ 45 Ziff. 1, 2).

Diese beiden Untereinheiten werden im Einheitswertverfahren besonders festgestellt (Md. § 214, Ziff. 2).

- c. Die Vorschrift über wirtschaftliche Einheit als Bewertungseinheit gilt insoweit nicht, als das betreffende Gesetz die Bewertung des einzelnen Gegenstandes erfordert (BG. § 2—4).

- d. Soweit der „Grundbesitz“ den Gegenstand der Besteuerung bildet, so erstreckt sich die Einheit auf die mit dem Grundbesitz als solchen verbundenen Rechte und Nutzungen einschl. Berechtigungen, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts für Grundstücke unterliegen, wenn diese mit dem Grundbesitz verbunden sind (BG. § 13, I).

Dagegen sind das bewegliche Inventar und Maschinen bei Ermittlung des gemeinen Wertes ausgeschlossen, und zwar auch dann, wenn es sich um wesentliche Bestandteile handelt (BG. § 13, II). Grundstücksgewerbliche Berechtigungen werden wie landwirtschaftlicher oder sonstiger Grundbesitz behandelt, je nachdem sie landwirtschaftliche oder sonstige Nutzung zum Gegenstand haben (BG. § 12).

III. Die Arten des Wertes.

Die Gesetzgebung findet sich im Reichsbewertungsgesetz.

a. **Der gemeine Wert.** Bei Bewertung ist der gemeine Wert zugrunde zu legen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist (B.G. § 9).

1. Allgemeines.

Gemeiner Wert ist der normale Verkaufswert. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gegenstandes unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände bei einer Veräußerung zu erzielen wäre; ungewöhnliche oder lediglich persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen (B.G. § 10). Steht ein Gegenstand mehreren zu, so ist in der Regel der Wert im ganzen zu ermitteln und jedem Beteiligten nach Verhältnis seines Anteils zuzurechnen (B.G. § 8).

2. Teilwert.

Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen, die zu einem Unternehmen gehören, wird in der Regel von der Voraussetzung ausgegangen, daß das Unternehmen bei der Veräußerung nicht aufgelöst wird, sondern weitergeführt wird (B.G. § 14); desgleichen bei der Bewertung des Unternehmens im ganzen als wirtschaftliche Einheit, soweit hierzu die Ermittlung des Wertes des einzelnen Vermögensgegenstandes erforderlich ist (B.G. § 50, II). Diese Methode der Bewertung wird als **Gesamtbewertung** bezeichnet. Der R.F.S. hat für den so errechneten Wert den Begriff „**Teilwert**“ gebildet, weil der Gegenstand nicht für sich, sondern als Teil eines fortbestehenden Unternehmens bewertet wird (R.F.S. 20, 87; 23, 244).

Die maßgebende Frage lautet also nicht: Was hätte ein Käufer des einzelnen Gegenstandes bezahlt, sondern was hätte ein Käufer des gesamten Unternehmens für diesen Gegenstand gezahlt? Wieviel würde bei der Berechnung eines Gesamtpreises auf gerade diesen Gegenstand entfallen?

Dies wirkt sich so aus, daß der Teilwert des Warenlagers in der Regel geringer ist, als der Einzelverkaufswert, weil der Käufer des Unternehmens im ganzen nur den Wiederbeschaffungspreis zahlen würde, nicht den Einzelverkaufspreis, daß dagegen der Teilwert eingebrachter Maschinen in der Regel höher ist, als der Einzelverkaufspreis, weil gebrauchte Maschinen, auch, wenn sie im Betrieb noch gute Dienste tun, bei Einzelverkauf oft nicht mehr als den Schrottwert erzielen.

3. Die Anwendung des gemeinen Wertes auf die einzelnen Vermögensbestandteile.

a) Wertpapiere.

Wertpapiere sind mit dem Kurswert anzusetzen (B.G. § 15, I). Aktien ohne Kurswert, GmbH.-Anteile usw. sind mit dem Verkaufswert anzusetzen, den das für die Gesellschaft zuständige F.A. zu ermitteln hat; fehlt es an genügenden Merkmalen, so ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen (§ 50, II).

Die Festsetzung amtlicher Steuerkurse ist zugelassen (B.G. § 60 ff. f. unten C II d 2).

b) Forderungen und Schulden.

Forderungen und Schulden sind mit dem Nennwert anzusetzen, sofern nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Unbeitreibbare Forderungen bleiben außer Ansatz (B.G. § 16, I, II).

Wenn eine Forderung als nicht mehr vollwertig oder gar als wertlos anzusehen ist, dann ist nicht etwa schon deshalb auch die gegenüberstehende Schuld bei dem Schuldner geringer zu bewerten. Denn der Schuldner ist doch mit der vollen Schwere der Schuld belastet und hat sie voll zu bezahlen, wenn er wieder zu Vermögen kommt.

Bei unverzinslichen befristeten Forderungen oder Schulden sind die Zwischenzinsen abzuziehen (B.G. § 16, III).

Noch nicht fällige Ansprüche aus Lebens-, Kapital- oder Rentenversicherungen werden mit zwei Dritteln der einbezahlten Prämien berechnet, auf Verlangen des Steuerpflichtigen jedoch statt dessen zum Rückkaufswerte (dem Betrage, für den die Versicherungsanstalt den Versicherungsschein nach ihrer Satzung oder den Versicherungsbedingungen zurückkaufen würde) (B.G. § 16, IV).

c) Renten und Nutzungen.

Renten und Nutzungen werden, je nach ihrer voraussichtlichen Dauer, nach besonderen Tabellen berechnet (B.G. §§ 17—19).

Soweit im Gesetz Vielfältigungszahlen enthalten sind, finden sie jedoch keine Anwendung, sondern sind bis auf weiteres auf Grund von B.G. § 71, I, 2 ersetzt durch andere Vielfältigungszahlen in den Durchführungsbestimmungen vom 22. 5. 31 §§ 45, II, III.

d) Ausländische Werte.

Ueber die Bewertung ausländischer Werte enthält das B.G. keine besonderen Vorschriften, die Grundsätze sind daher aus dem allgemeinen Begriff des gemeinen Wertes abzuleiten.

Hienach ist bei Gegenständen, die sich im Auslande befinden, der Verkaufswert am Ort ihres Aufenthaltes festzustellen und ist dieser Wert sodann nach dem Devisenkurs am Stichtage in deutscher Währung umzurechnen. Bei ausländischen Wertpapieren — dem praktisch wichtigsten Fall — ist zu unterscheiden. Werden sie an einer deutschen Börse gehandelt, so ist der hier erzielte Kurs maßgebend. Ist dies nicht der Fall, werden sie aber an einer Börse ihres Heimatlandes gehandelt, so ist der dortige Kurs zugrunde zu legen und nach dem Devisenkurs am Stichtag umzurechnen. Werden sie auch in ihrem Heimatlande nicht an der Börse notiert, so ist der Verkaufspreis im Heimatlande zu ermitteln und nach dem Devisenkurs des Stichtages umzurechnen.

b. Der Ertragswert.

Der Ertragswert ist die Kapitalisierung des gewöhnlichen, nachhaltig erzielbaren Ertrages. Die Reichssteuergesetzgebung verwendet ihn nur bei Grundbesitz und auch hier nur in gewissen, allerdings besonders wichtigen Fällen (unten C II c 1).

Sofern die Anwendung des Ertragswertes vorgeschrieben ist, wird er wie folgt berechnet:

1. bei **landwirtschaftlichem**, forstwirtschaftlichem oder gärtnerischem **Grundbesitz** gilt als Ertragswert ein Vielfaches des Reinertrages, den er jährlich nach seiner wirtschaftlichen Bestimmung bei ordnungsmäßiger und gemeinüblicher Bewirtschaftung unter gewöhnlichen Verhältnissen mit entlohnenden fremden Arbeitskräften nachteilig gewähren kann (im einzelnen BG. § 11, I),
2. bei **anderem Grundbesitz** gilt als Ertragswert ein Vielfaches des Reinertrages, den er jährlich durch Vermietung oder Verpachtung im Durchschnitt nachhaltig gewähren kann (im einzelnen BGB. § 11, II).

Die Steuerlasten sind nur mit einem vom RM. bestimmten Hundertsatz abzugsfähig. Für die sonstigen Grundstückslasten kann der RM. festsetzen, welcher Teilbetrag ohne besonderen Nachweis abgezogen werden kann (BG. § 11 II).

3. Der **Kapitalisierungsfaktor** ist in beiden Fällen (oben 1 und 2) nach dem Gesetz auf 25, gegenwärtig aber auf Grund von BG. § 71 I 1 nach den Durchführungsbestimmungen auf 18 festgesetzt (DB. § 45 I). Der Ertragswert ist also der achtzehnfache des nachhaltig erzielbaren Reinertrages.
4. Soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, hat der Steuerpflichtige stets das Recht, statt der Berechnung des Ertragswertes die Berechnung nach dem gemeinen Wert zu verlangen (BG. § 11 III).
5. **Praktische Anwendung** findet der Ertragswert bei der Einheitsbewertung des landwirtschaftlichen Grundbesitzes (BG. §§ 30, 40, 42); und bei bebauten Grundstücken, die in ortsüblicher Weise bebaut sind oder gewerblichen Zwecken dienen (BG. §§ 55, 50 III).

c. Die Bewertung zum Anschaffungs- oder Herstellungspreise.

1. Vermögenssteuern.

Für die Vermögensbewertung gibt es die Bewertung nach dem Anschaffungs- oder Herstellungspreise als solchen nicht.

Sie hat nur indirekt insofern Bedeutung, als der Anschaffungspreis oder Herstellungspreis oft eine Grundlage für die Berechnung des gemeinen Wertes eines Gegenstandes für den Betrieb (des Teilwertes) bildet, z. B. bei Anlagewerten unter Berücksichtigung von regelmäßigen jährlichen Absetzungen.

2. Einkommensteuer.

Bei der Einkommensteuer ist die Bewertung zum Anschaffungs- oder Herstellungspreise teilweise zugelassen (EinkStG. § 19).

d. Der Wiederbeschaffungswert.

Dieser ist als solcher im Steuerrecht niemals maßgebend. Er bildet aber manchmal eine geeignete Grundlage für die Berechnung des gemeinen Wertes eines Gegenstandes für den Betrieb (des Teilwertes), z. B. bei Waren, sofern man hier wegen zu starker Wertschwankungen für die Berechnung des Teilwertes nicht — wie meist — den Anschaffungswert verwenden kann.

C. Die Einheitswerte.

Während die unter B. dargestellten allgemeinen Bewertungsvorschriften (B.G. §§ 1—19) für alle einzelnen Steuern gelten, soweit in ihnen nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist, gibt es weiter Bestimmungen über die „Einheitsbewertung“ (B.G. Zweiter Teil §§ 20 ff.), welche nur für die „Einheitswertsteuern“ gelten.

Im folgenden werden die Besonderheiten der Einheitsbewertung gegenüber den allgemeinen Bewertungsvorschriften dargestellt. Die Einteilung des Vermögens in verschiedenen Arten ist bereits dargestellt (§ 10 C); wegen des Wertfeststellungsverfahrens (s. unten § 20 B).

I. Einheitswertsteuern sind die Vermögenssteuer des Reiches und die Grundsteuern und Gewerbesteuern der Länder und Gemeinden (B.G. § 20). Daneben bestimmen auch einzelne andere Gesetze für bestimmte Fälle die Anwendung des Einheitswertes (vgl. ErbStG. §§ 22, GStG. § 11).

II. Besonderheiten für die Bewertung der einzelnen Vermögensteile.

Grundsätzlich gelten die allgemeinen Bewertungsvorschriften (oben B). Daneben gelten folgende Besonderheiten:

Schrifttum: siehe Kommentare zum Reichsbewertungsgesetz (oben § 3 F 1); ferner Strauß-Friedländer, Die neue Einheitsbewertung der Grundstücke (1932). Spohr, Der neue Einheitswert (1932).

a. Landwirtschaftliches, forstwirtschaftliches und gärtnerisches Vermögen.

1. Landwirtschaftliches Vermögen.

Landwirtschaftliche Betriebe werden nach den Vor-

schriften v. BG. § 11, I (oben B III b 1) über den Ertragswert bewertet (BG. § 30).

Zur Durchführung werden vom Bewertungsbeirat für jeden Landesfinanzamtsbezirk Vergleichsbetriebe festgestellt und die Grundstücke nach Ertragsklassen eingeteilt (BG. § 33, 34).

Bei den einzelnen Betrieben wird dann nicht der Ertragswert im Einzelfall ermittelt, sondern die Einreihung gemäß Verhältnis zu den Vergleichsbetrieben.

Zur Feststellung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit sind einige Sondervorschriften gegeben. Der festgesetzte Wert darf schließlich nicht geringer sein, als der Ertragswert, der sich nach den Grundsätzen der Bewertung des Grundvermögens für die bebauten Grundstücke ergeben würde (§ 32).

2. Forstwirtschaftliches Vermögen.

Es gilt im wesentlichen dasselbe wie für landwirtschaftliches Vermögen (§ 40).

3. Gärtnerisches Vermögen.

a) Gärtnerische Betriebe, die dauernd dem Weinbau dienen. Es gilt im wesentlichen dasselbe wie für landwirtschaftliche Betriebe (§ 42).

b) Alle anderen gärtnerischen Betriebe. Sie sind im wesentlichen nach den Vorschriften des BG. § 11 I über den Ertragswert zu bewerten (§ 43).

b. Betriebsvermögen.

1. Allgemeines.

Für die Bewertung des Betriebsvermögens gelten die Vorschriften BG. §§ 9, 10 (oben B III a) über den gemeinen Wert (BG. § 50 I).

Dem Gesichtspunkt der Gesamtbewertung der wirtschaftlichen Einheit ist dadurch Rechnung zu tragen, daß die Gegenstände mit dem Wert angesetzt werden, den sie unter der Voraussetzung der Fortführung des Betriebes für das Betriebsvermögen haben (§ 50 II); (s. oben Teilwert B III a 2).

Der Gesamtwert darf nicht hinter dem Wert der einzelnen Vermögensteile nach der WD. zurückbleiben (BG. § 50 V).

Schachtel-Privileg s. oben 10 C I b 4.

2. Besondere Vorschriften für einzelne Gegenstände im Betriebsvermögen.

a) Grundstücke im Betriebsvermögen, die zum Grundvermögen gehören würden, wenn sie nicht einem Betriebsvermögen zuzurechnen wären,

sind nach den für das Grundvermögen geltenden Bewertungsgrundsätzen zu bewerten, und dieser Betrag ist dem übrigen Betriebsvermögen zuzuzählen (im einzelnen BG. § 50 III).

b) Grundstücke im Betriebsvermögen, die zu einem landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder gärt-

nerischen Vermögen gehören würden, wenn sie nicht einem Betriebsvermögen zuzurechnen wären,

sind nach den für landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche oder gärtnerische Vermögen geltenden Grundsätzen zu bewerten, und dieser Betrag ist dem übrigen Betriebsvermögen hinzuzuzählen (BG. § 50 III).

c) Wertpapiere im Betriebsvermögen sowie gewisse Anteile und Genußscheine

sind nach den Grundsätzen zu bewerten, die für diese im sonstigen Vermögen gelten, und dieser Betrag ist dem übrigen Betriebsvermögen zuzuzählen (BG. § 50 IV).

3. Gesamtbewertung nach Steuerkursen.

Bei Gesellschaften, von deren Aktien, Anteilen usw. Steuerkurse festgesetzt sind, ist der Einheitswert des Betriebsvermögens mit der Summe der Steuerkurswerte festzusetzen. Diese Vorschrift findet jedoch keine Anwendung, wenn eine Spezialbewertung die Bewertung nach dem Steuerkurswerte um den zehnten Teil übersteigt oder um $\frac{1}{10}$ hinter ihr zurückbleibt (BG. § 52).

Spezialbewertung kann nur bis zum Ablauf der Einspruchsfrist verlangt werden.

4. Als Hilfsmittel für die Bewertung können der Reichsfinanzminister und der Reichswirtschaftsminister Richtlinien über die Bewertung bestimmter Gruppen von Gegenständen im Betriebsvermögen erlassen (BG. § 51).

c. Grundvermögen.

1. Bebaute Grundstücke, die in ortsüblicher Weise bebaut sind, oder gewerblichen Zwecken dienen.

Diese sind mit dem Ertragswert (gemäß BG. § 11 II, oben B III b 2) zu bewerten (BG. § 55 I, hierzu wichtige DB. §§ 27—31).

Bei der Bewertung nach dem Ertragswert sind die Steuerlasten in Höhe von 70 v. H. abzugsfähig (DB. § 30 I). Hinsichtlich der übrigen Grundstückslasten können die Präsidenten der LFA. Beträge in Hundertsätzen des Rohertrages festsetzen, welche ohne Nachweis abgezogen werden können (DB. § 30 II, für Berlin und die vielen Bezirke auf 25 v. H. festgesetzt).

Für Grundstücke, die der Wohnungszwangswirtschaft unterliegen, können abweichende Bestimmungen über die Bewertung getroffen werden (BG. § 69). Dies ist geschehen (wichtige DB. §§ 15—26). Die Bewertung erfolgt für solche Grundstücke meist in einem Vielfachen des Rohertrages (der Bruttomiete).

2. **Bebaute Grundstücke, die nicht in ortsüblicher Weise bebaut sind und nicht zu gewerblichen Zwecken dienen, sowie Grundstücke, die sich im Zustande der Bebauung befinden.**

Diese sind mit dem **gemeinen Wert** zu bewerten. (B.G. § 55 II 1).

Ist ein Teil der Gebäude schon vollendet und in Benutzung, so tritt Bewertung nach dem Ertragswert ein und es kommt ein Zuschlag in Höhe der für die Neubauten bereits aufgewendeten Beträge hinzu (§ 55 II 2). Mindestens ist jedoch der gemeine Wert des Grund und Bodens anzusehen (§ 36 II).

3. **Grundstücke, die nach ihrer Lage und den sonstigen Verhältnissen als Bauland oder Land für Verkehrszwecke anzusehen sind, oder bei denen anzunehmen ist, daß sie in absehbarer Zeit anderen als Land- oder forstwirtschaftlichen oder gärtnerischen Zwecken zu dienen bestimmt sind, die aber zur Zeit noch landwirtschaftlich oder forstwirtschaftlich oder gärtnerisch genutzt werden.**

Auch diese sind mit dem **gemeinen Wert** anzusehen (B.G. § 56).

4. Als Hilfsmittel kann der RfM. Richtlinien für die Bewertung bestimmter Gruppen von Grundstücken aufstellen (B.G. § 57).

d. Sonstiges Vermögen.

1. Allgemeines.

Das sonstige Vermögen wird auf Grund von B.G. §§ 9, 10 nach dem **gemeinen Wert** bewertet (oben C III a).

2. Wertpapiere usw.

Für die Bewertung von Wertpapieren und Anteilen (im einzelnen s. B.G. § 60 I) können maßgebende Werte festgesetzt werden (**Steuerkurswerte**).

Der Festsetzung ist der Kurs am 31. Dezember zugrunde zu legen oder an demjenigen 1. Januar, welcher Stichtag der Einheitswertfeststellung ist (oder ein vom RfM. festgesetzter abweichender Stichtag) (B.G. § 60 II).

Steuerkurswerte werden nur festgesetzt, wenn die Papiere zur maßgebenden Zeit tatsächlich umgesetzt worden sind (B.G. § 61).

Die Festsetzung erfolgt durch das RfM., und es ist hiergegen der Einspruch an den RfM. gegeben (B.G. § 62).

3. Aktien- und sonstige Anteile an inländischen Gesellschaften

werden beim Eigentümer nur mit dem **halben Wert** angesetzt (B.G. § 63).

4. Als Hilfsmittel für die Bewertung des sonstigen Vermögens kann der Reichsfinanzminister Richtlinien über die Bewertung bestimmter Gruppen von Gegenständen des sonstigen Vermögens aufstellen (BG. § 64).

III. Das Gesamtvermögen.

Das Gesamtvermögen ergibt sich aus der Summe der einzelnen Vermögensteile abzüglich der abzugsfähigen Beträge (oben § 10 C III).

Die abzugsfähigen Beträge sind nach den allgemeinen Vorschriften des BG. zu bewerten.

IV. Für ausländisches Vermögen

gelten die im vorstehenden enthaltenen Grundsätze nicht. Dieses ist nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften (oben B) zu bewerten.

V. Maßgebender Zeitpunkt und Zeiträume bei der Einheitsbewertung.

a. Feststellungszeitpunkt.

Die Wertfeststellung wird nach dem Stande an einem bestimmten Zeitpunkt vorgenommen, welcher Feststellungszeitpunkt heißt (BG. § 22 I).

1. Hauptfeststellungszeitpunkt.

Die allgemeine Feststellung der Einheitswerte findet nach dem Stande vom Beginn des 1. Januar statt (Hauptfeststellungszeitpunkt) und wird beim Betriebsvermögen alle drei Jahre, bei landw. (forstw., gärtn.) Vermögen, bei Grundvermögen und bei Betriebsgrundstücken alle sechs Jahre vorgenommen (§ 22 II).

Abweichungen können durch BD. bestimmt werden (f. § 22 II), das ist aber bisher nicht geschehen. — Die erste Hauptfeststellung hat auf den 1. Januar 1931 stattgefunden.

2. Feststellungszeitpunkt für Neu- und Nachfeststellungen.

In diesen Fällen (unten § 20) findet die Feststellung nach dem Stande vom Beginn der auf die Wertveränderung vor Eintritt der Steuerpflicht folgenden Kalenderjahre statt (BG. §§ 24 II, 25 II).

b. Feststellungszeitraum

1. Hauptfeststellungszeitraum

sind die sechs Rechnungsjahre — beim Betriebsvermögen die drei Rechnungsjahre —, die dem Kalenderjahre folgen, in das der Hauptfeststellungszeitpunkt fällt (BG. § 23).

Bei dem Hauptfeststellungszeitpunkt — 1. Januar 1931 — ist Hauptfeststellungszeitraum die Zeit vom 1. April 1932 bis zum 31. März 1938, bei Betriebsvermögen vom 1. April 1932

bis zum 31. März 1935 (BG. § 72). — Für 1932 und 1933 sind die Einheitswerte um 20% gesenkt (BD. vom 12. 5. 32 und vom 18. 3. 33 Kap. V.

2. Einen besonderen Feststellungszeitraum bei Neu- oder Nachfeststellungen gibt es im BG. nicht. In welcher Weise eine Neufeststellung auf die Einheitswertsteuern wirkt, ist jetzt vielmehr in den einzelnen Gesetzen geregelt. — Bei der Vermögensteuer hat die Neufeststellung als solche überhaupt keine Wirkung, sondern nur eine etwa daraufhin vorgenommene Neuveranlagung und diese wirkt vom nächsten 1. April an (f. VStG. § 12).
3. Die Bedeutung des Feststellungszeitraums liegt darin, daß die auf den zugehörigen Feststellungszeitpunkt zu ermittelnden Werte als Werte bei allen Einheitswertsteuern (oben I) als Werte während des ganzen Feststellungszeitraums gelten.

Für die Vermögensteuer und Gewerbesteuer wirkt die erstmalige Feststellung des Vermögens auf den 1. Januar 1931 nicht erst vom 1. 4. 32 ab, sondern bereits vom 1. 1. 31 bis zum 31. 3. 35 (Verm.-StG. § 22).

Für die Grundsteuer und Gewerbesteuer wirkt die Einheitswertart für die Zeit vom 1. 4. 32 bis 31. 3. 35 in den meisten Ländern noch nicht, da die Vorschriften des Reichsgrundsteuergesetzes und des Reichsgewerbsteuergesetzes für die Rechnungsjahre 1932—1934 in den meisten Ländern noch nicht in Kraft getreten sind.

3. Sondervorschriften.

- a) Landwirtschaftliches, forstwirtschaftliches sowie gärtnerisches Vermögen, das dauernd dem Weinbau dient.

Der Hauptfeststellungszeitpunkt ist nur hinsichtlich der Größe des Betriebes und des Umfangs der stehenden Betriebsmittel maßgebend. Im übrigen ist der Stand am 30. Juni des vorhergehenden Jahres oder des sonst für die Einkommensteuer maßgebenden Tages entscheidend (§§ 31, 40, 42).

- b) Betriebsvermögen.

Wenn regelmäßige jährliche Abschlüsse auf einen anderen Zeitpunkt als den 1. Januar gemacht werden, so ist auf Antrag der Schluß des letzten Wirtschaftsjahrs zugrunde zu legen. An einen solchen Antrag bleibt der Steuerpflichtige auch für künftige Feststellungszeiträume gebunden (§ 48).

Verschiebungen zwischen dem Betriebsvermögen und den sonstigen Vermögensteilen in der Zeit zwischen dem Jahresabschluß und dem 1. Januar sind zu berücksichtigen (§ 49 I).

Sind Vermögensgegenstände innerhalb der letzten 3 Monate von der Feststellung des Inlandsbetriebsvermögens ausgeschlossen, ohne daß ein Ge-

genwert zugeführt ist, so sind die ausgeschiedenen Gegenstände dem Betriebsvermögen hinzuzurechnen (im einzelnen § 49 II).

D. Bilanz.

Schrifttum: Bühler, Bilanz und Steuer nach der Rechtsprechung des RfD. und der Aktiennovelle von 1931 (1933); Groener, Falsche und richtige Steuerbilanz (1932); Helvenstein, Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz (1932); Lion, Bilanzsteuerrecht (1922).

AD. und BG. erwähnen die Bilanz nicht, mit Ausnahme der Einzelvorschrift, daß Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gefälligkeitsakzepten und dergl. in der Bilanz nur aufgeführt werden dürfen, wenn die Rückgriffsrechte berücksichtigt sind (§ 172 IV). Trotzdem hat die Bilanz für das Steuerrecht große allgemeine Bedeutung, da sie bei kaufmännischer Buchführung teils tatsächlich, teils rechtlich die Grundlage für die Gewinnermittlung und die Vermögensfestsetzung bildet.

I. Handelsbilanz.

Handelsrechtlich sind nach wissenschaftlicher Lehre zwei Arten der Bilanz zu unterscheiden, die **Ertragsbilanz** oder **Gewinnermittlungsbilanz** und die **Vermögensbilanz**.

a. Ertragsbilanz.

Die regelmäßige Bilanz des Handelsgesetzbuchs ist eine Ertragsbilanz für die Zwecke der Gewinnermittlung. Das Handelsgesetzbuch selbst kennt die Unterscheidung der Bilanzen jedoch nicht, und deshalb sind seine Vorschriften nicht ausreichend und werden durch eine ständige kaufmännische Praxis ergänzt, die allgemein anerkannt wird.

Nach dem Wortlaut des Handelsgesetzbuches sind in die Bilanz sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Wert anzusetzen, der ihnen für den Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet (HGB. §§ 39, 40). Dabei soll als Wert der Geschäftswert angesehen werden, das ist der objektive Wert, den die Gegenstände für das Geschäft und bei dessen Fortbestehen haben, er soll in der Regel ermittelt werden nach dem Verkaufswert, jedoch ohne Berücksichtigung des Einflusses, die die Auflösung des Geschäfts auf den Erlös einer etwaigen Veräußerung ausüben würde. Im Sinne des Handelsrechts sind diese Ansätze aber nur Höchstgrenzen. Es steht frei, und ist ein Zeichen vorsichtiger Bilanzierung, die Vermögensgegenstände mit einem geringeren Werte anzusetzen. Namentlich ist bei Gegenständen des Anlagekapitals (das sind die dauernd dem Betrieb gewidmeten Gegenstände) vielfach üblich, sie mit einem geringeren Satze, manchmal nur mit 1 M., in die Bilanz aufzunehmen, und bei Gegenständen des Betriebskapitals (das sind die zum Umsatz bestimmten Waren selbst) setzt kein vorsichtiger Kaufmann einen höheren Wert an, als er selbst für die Anschaffung bezahlt hat, auch wenn die Gegenstände

im Wert gestiegen sind. Der sogenannte „unrealisierte Gewinn“ pflegt in der kaufmännischen Bilanz nicht zum Ausdruck zu kommen. Diese Uebung „stille Reserven“ zu schaffen, ist für die Bilanz der Aktiengesellschaften bei einer Reihe von Gegenständen sogar vorgeschrieben. Waren und Wertpapiere, die einen Börsen- oder Marktpreis haben, dürfen höchstens zum Anschaffungs- oder Herstellungspreis eingestuft werden (oder falls der Börsen- oder Marktpreis des Stichtages geringer ist, zu diesem), und ebenso stellt der Herstellungs- oder Anschaffungspreis bei anderen Gegenständen die Höchstgrenze des Anjages dar. Hierdurch soll, den Besonderheiten des Aktienrechts entsprechend, eine Verteilung von unrealisiertem Gewinn ausgeschlossen werden, auf die die Aktionäre sonst Anspruch hätten.

b. Vermögensbilanz.

Die Vermögensbilanz hat kaufmännisch erheblich geringere Bedeutung. Sie kommt insbesondere bei Geschäftsverkäufen, Ausscheiden einzelner Gesellschafter und Liquidation vor.

Bei ihr wird der Wert im Sinne der §§ 39, 40 des Handelsgesetzbuches ermittelt.

II. Steuerbilanz.

Die Lösung der schwierigen steuerlichen Bilanzprobleme liegt darin, daß man auch für das Steuerrecht die Scheidung in Ertragsbilanzen und Vermögensbilanzen durchführt, wie dies Lion im „Bilanzsteuerrecht“ getan hat.

Die Steuerbilanz wird oft praktisch aus der Handelsbilanz hergestellt, indem Abänderungen derjenigen Posten vorgenommen werden, die steuerlich anders zu bewerten sind als handelsrechtlich; statt dessen kann auch unter Berücksichtigung dieser Abweichungen eine gesonderte Steuerbilanz neben der Handelsbilanz aufgestellt werden, und dies empfiehlt sich stets dann, wenn die Abweichungen sich durch mehrere Jahre hinziehen und beispielsweise durch andere Absetzungen schon den Ausgangspunkt der Bilanzzahlen in den folgenden Jahren beeinflussen. — In dem Buchprüfungsbericht der Buchprüfer der Reichsfinanzverwaltung werden die Zahlen der Steuerbilanz regelmäßig als gesonderte Steuerbilanz neben die Zahlen der Handelsbilanz gestellt.

Mit dem Worte Steuerbilanz wurde früher ein anderer Sinn verbunden, nämlich eine neben der richtigen Bilanz zur Täuschung der Steuerbehörde aufgestellte gefälschte Bilanz.

a. Einkommensteuerbilanz.

Die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (§ 19) schließen sich bezüglich der Freilassung unrealisierter Geschäftsgewinne eng der handelsrechtlichen Auffassung an. Dagegen wird die Schaffung stiller Reserven steuerlich nicht zugelassen, diese müssen versteuert werden. Wegen der Rechtslage bei der Einkommensteuer vgl. die Darstellung bei der Einkommensteuer (in Band III).

Die Bewertung in der Bilanz nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes hat mit den hier erörterten Bewertungs-

vorschriften nur wenig gemeinsam, weil der Zweck der Einkommensteuerbilanz die Ermittlung des Jahresgewinnes, nicht die Feststellung eines Vermögenswertes ist.

b. Vermögenssteuerbilanz.

Dieser Ausdruck ist nicht üblich, man spricht statt dessen von **Vermögensaufstellung**, weil das Gesetz die Anwendung der Bilanz als solche nicht zuläßt.

Trotzdem ist selbstverständlich die Bilanz praktisch auch der Ausgangspunkt für die Feststellung des Wertes eines Betriebsvermögens. Auszuscheiden ist allerdings von vornherein der Einfaß eines Grundstückes in der Bilanz, weil für dieses der gesondert festzustellende Einheitswert des Grundstückes angesetzt wird. Bei Waren, die im allgemeinen zum Anschaffungs- oder Herstellungspreise in der Bilanz stehen, deckt sich dieser meist mit dem anzusetzenden Teilwert (oben B III a 2). Bei Maschinen und sonstigen Gegenständen, bei denen regelmäßig Absetzungen vorgenommen werden, ist der so ermittelte Bilanzwert oft gleichfalls mit dem Teilwert identisch, sofern die Absetzungen nicht zu hoch vorgenommen sind.

Ebenso sind Vorkredere-Absetzungen zum Ausgleich des Minderwertes von Forderungen auch bei der Vermögensaufstellung berechtigt. Alle diese Absetzungen können in der Bilanz in zweierlei Form erscheinen; entweder wird der Gegenstand in der Bilanz zu einem verringerten Wert angesetzt, oder es bleibt bei dem früheren Wertansatz und auf die Passivseite kommt ein entsprechendes Bewertungs- (Wertberichtigungs-)Konto. Wie weit derartige unter verschiedenen Namen erscheinende Gegenkonten (Vorkrederekonto, Erneuerungsfonds, Dividendenausgleichsfonds, Umstellungskonto) steuerfrei sind oder für Steuerzwecke nicht als Passivkonten anerkannt werden können, hängt nicht von der Bezeichnung ab, sondern davon, ob sie tatsächlich den gegenwärtigen Minderwert eines Aktivpostens ausdrücken oder zur Deckung künftiger Wertminderungen dienen sollen. Als Schuldposten dürfen Verpflichtungen aus Bürgschaften, Gefälligkeitsakzepten und dergl. in der Bilanz nur aufgeführt werden, wenn die Rückgriffsrechte (in der Regel zum gleichen Werte!) berücksichtigt sind (§ 172 IV, die einzige Bestimmung der *MO.*, in der die Bilanz erwähnt ist).

Schwebende Lieferungsgeschäfte können in einer Vermögenssteuerbilanz berücksichtigt werden, wenn mit Sicherheit Verluste aus ihnen zu erwarten sind (*MRG.* § 22). Gesamtabschreibung wegen Minderheit des Geschäftes ist unzulässig (*BG.* § 50 V).

E. Reichsrechtliche Bestimmungen für Landes- und Gemeindesteuern.

Die allgemeinen Bewertungsvorschriften (oben B) gelten für alle Steuern des Reichs, der Länder und der Gemeinden, soweit sich nicht aus den einzelnen Gesetzen etwas anderes ergibt (*BG.* § 1).

Die Einheitswerte gelten für alle Einheitswertsteuern (oben C I). Besondere einheitliche Bewertungsvorschriften in Preußen gibt es nicht.

§ 12. Die Höhe der Steuer (Steuertarif).

A. Tarif.

Die Höhe der Steuer ist in den Gesetzen im Anschluß an die Steuereinheit geordnet. Die Besteuerung kann darin be-

stehen, daß in dem betreffenden Gesetz für die Steuereinheit ein bestimmter Satz oder für die in Mark berechnete Steuereinheit ein bestimmter Bruchteil als Höhe der Steuer festgesetzt wird. Im ersten Fall sprach man von **Steuerfuß** (Spielkartensteuer: für das Spiel Karten 0,30 RM.), im letzten Fall von **Steuerfuß** (z. B. Leuchtmittelsteuer: 20 v. H. vom Wert). Gegenwärtig verwendet man auch in dem zweiten Fall vielfach gleichfalls den Ausdruck: **Steuerfuß**.

In den meisten Gesetzen kommt es aber zur **Aufstellung eines Steuertarifs**. Dieser kann eine **doppelte** Bedeutung haben.

I. Im ursprünglichen Sprachgebrauch, der noch jetzt für Zölle und Landesstempel Bedeutung hat, ist **Tarif** die **Zusammenstellung verschiedener Steuerpflichten in einer Tabelle**.

Gewöhnlich wird in der ersten Spalte der Gegenstand der Steuerpflicht bezeichnet (im preuß. Stempelsteuergesetz z. B. 1. Abtretung von Rechten. 2. Annahme an Kindes Statt. 3. Auktionen. 10. Pacht- und Mietverträge usw.). Dies nennt man die einzelnen **Tarifstellen**. In der zweiten Spalte ist dann der **Steuerfuß** oder **Steuerfuß** angegeben, die dritte enthält Vorschriften über die Berechnung des Steuerfußes, namentlich die Summe, von der er als ein Teil zu berechnen ist. Die Zölle und die Stempelsteuern sind in solchen **Tarifen** geordnet. Die Gesetze enthalten gewöhnlich kurze, allgemeine Bestimmungen über die persönliche Steuerpflicht und über die sachliche, soweit sie sich auf die räumliche Geltung des Gesetzes und die Berechnung des Wertes der Steuereinheit bezieht. Ferner ist hier noch geordnet, was das Gesetz selbst über die Form der Erhebung enthält. Gegenstand und Höhe der Steuerpflicht enthält dann der **Tarif** selbst, der dem Gesetz angehängt und alphabetisch oder systematisch geordnet ist.

II. Regelt ein Gesetz nur eine einzelne Steuer und enthält es nur einen stets gleichen **Steuerfuß** oder **Steuerfuß**, so kann von einem **Tarif** nicht die Rede sein. Wenn aber eine **progressive Steuerpflicht** angeordnet ist, so ergeben sich für die verschiedene Höhe des Einkommens, des Vermögens verschiedene Steuerbeträge. Auch hier kommt es dann zu einer reihenweisen **Ausführung** und diese **Ausstellungen**, die etwas anderes sind, als die vorher besprochenen **Tarife**, nennt man gleichfalls **Steuertarif**.

Ein solcher **Tarif** kann noch dadurch kompliziert werden, daß die Höhe der Steuer nicht nur von der Größe der Steuereinheit, sondern außerdem von anderen Verhältnissen der objektiven Steuerpflicht, wie bei der Erbschaftsteuer von dem Grade der Verwandtschaft abhängig ist (ErbStG. § 10).

Eine andere Einteilung der **Tarife** bei einer einzelnen Steuer ist die Einteilung in **Tarife mit einfacher Progression** und in **Tarife mit Durchstaffelung**. Bei ein-

facher Progression wird für jede Steuerstufe der Steuerfuß bestimmt, der von dem ganzen Betrage zu erheben ist. Bei Durchstaffelung dagegen wird das Vermögen, Einkommen usw. in Teile zerlegt, und zum Beispiel von den ersten angefangenen oder vollen 8000 M. 10 v. H.
 " " nächsten " " " 4000 M. 12½ v. H.
 " " " " " 4000 M. 15 v. H.
 " " " " " 4000 M. 20 v. H.
 " " " " " 8000 M. 25 v. H.
 usw. erhoben (EinkStG. von 1925 § 55).

III. Eine praktische Ermäßigung des Tarifs aus wirtschaftspolitischen Gründen, stellt für Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und Grundsteuer die Ausgabe von „Steuer Gutscheinen“ in Höhe von 40% der gezahlten Steuern in der Zeit vom 1. 1. 32 bis 30. 9. 33 dar.

B. Haushaltsbesteuerung.

Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit hat bei den Subjektsteuern vielfach zur Haushaltsbesteuerung geführt. Ausgehend von der Beobachtung, daß das Zusammenleben im Haushalt die gesamte Lebensführung verbilligt, und daß ein Haushalt eine wirtschaftliche Einheit bildet, bestimmen die Gesetze vielfach, daß das Einkommen und Vermögen von Haushaltsangehörigen für die Steuern zusammengerechnet wird. Im einzelnen ist dabei die Abgrenzung sehr verschieden (EinkStG. §§ 22, 23, VermStG. § 17).

C. Kinderprivileg.

Andererseits belastet die Ernährung und Erziehung von Kindern das Einkommen, und beim Ledigen ist das Existenzminimum geringer als beim Familienvater. Hiervon ausgehend hat die Gesetzgebung der letzten Jahre das Kinderprivileg immer weiter ausgebaut, früher indem sie Herabsetzung um einige Stufen gewährte, jetzt meist indem die Steuerermäßigung je nach der Zahl der mitunterhaltenen Personen erhöht wurde. Das einzelne kann auch hier nur bei den einzelnen Gesetzen dargestellt werden.

D. Kleinrentnerprivileg.

Infolge der Geldentwertung war die wirtschaftliche Lage der Rentner besonders drückend geworden. Die Steuergesetze der letzten Jahre enthalten daher vielfach Milderungen des Steuertarifs oder vollständige Steuerbefreiungen für Kleinrentner. Als Kleinrentner werden hierbei nach einer ständig wiederkehrenden Formel Personen bezeichnet, die über sechzig Jahre alt oder erwerbsunfähig oder nicht nur vorübergehend gehindert sind, ihren Lebensunterhalt durch eigenen Erwerb zu bestreiten und deren Einkommen und Vermögen in der Hauptsache Kapitaleinkommen und Kapitalvermögen ist und eine in den einzelnen Gesetzen verschieden bestimmte Höhe nicht überschreitet (z. B. VermStG. § 8).

E. Abrundung.

Der RZM. kann Abrundungsbestimmungen treffen (§ 14 II).

Nach der Abrundungsverordnung vom 31. 10. 23, geändert am 21. 12. 23, werden alle steuerlichen Geldleistungen auf den nächsten durch fünf teilbaren Pfennigbetrag nach unten abgerundet. Ueber die Abrundung bei Anforderung von Teilbeträgen, bei Zuschlägen usw. s. im einzelnen § 2. — Die Abrundung ist eine materiell-rechtliche Milderung des Anspruchs; wer Steuern ohne Anforderung zu zahlen hat, kann selbst die Abrundung vornehmen. — Die Kleinbetragsregelung ist im Gegensatz zur Abrundung keine materiell-rechtliche Vorschrift, sondern eine Verfahrensvorschrift (über sie s. unten § 17 C II d).

Im preußischen Recht ist das RM. zum Erlaß von Abrundungsvorschriften ermächtigt (G. zur Ergänzung der Abgabengesetze vom 25. 11. 26 § 8).

§ 13. Ansprüche auf sonstige steuerliche Leistungen.

A. Allgemeines.

Wir haben bisher den Gegenstand und den Maßstab des Steueranspruchs betrachtet. Es können aber außer dem Anspruch auf die Steuer selbst noch andere Ansprüche des Staates gegen den Steuerpflichtigen bestehen, die wir als Ansprüche auf sonstige steuerliche Leistungen zusammenfassen wollen. Doch darf dieser Sammelbegriff nicht darüber täuschen, daß er Verschiedenartiges umfaßt.

B. Man kann die Ansprüche auf sonstige steuerliche Leistungen nach folgenden Gesichtspunkten einteilen:

I. nach ihrer Entstehung (vgl. Beitr. D. § 6)

- a. teils entstehen sie unmittelbar aus Steuergesetzen oder aus Verordnungen, die auf Grund von Steuergesetzen ergangen sind;
- b. teils entstehen sie gemäß den Steuergesetzen durch Verfügungen einer Steuerbehörde;

II. nach ihrem Gegenstande:

- a. in Ansprüche auf steuerliche Geldleistungen (in weiterem Sinne gehört hierher auch der Steueranspruch selbst);
- b. in Ansprüche auf sonstige steuerliche Leistungen, z. B. Sicherheitsleistung;

III. nach ihrem Verhältnis zum Hauptanspruch:

- a. in unselbständige Ansprüche (Bestandteile eines Steueranspruchs);

das sind Ansprüche, die stets neben einem bestimmten Steueranspruch bestehen und sich ebenso wie dieser unmittelbar aus dem Gesetz ergeben, z. B. Verzugszinsen (unten D Ia), Verzugszuschläge (unten D II a);

- b. in selbständige Ansprüche,

das sind Ansprüche der verschiedensten Art, s. unten D Ib, IIb, III, IV.

C. Die Bedeutung

der Unterscheidung zwischen selbständigen und unselbständigen Ansprüchen liegt darin, daß Ansprüche zu B III a. denselben Rechtsmitteln wie der Steueranspruch selbst unterliegen und gleichzeitig mit dem Steueranspruch verjähren, während für die Ansprüche zu B III b. das Beschwerdeverfahren (§§ 237, 303) und die einjährige Verjährungsfrist (§ 144 Satz 2) gegeben ist.

Bei beiden Arten kommen aber hinsichtlich der Rechtsmittel auch Abweichungen infolge ausdrücklicher Vorschriften vor.

D. Die wichtigsten Nebenanprüche sind:

I. Zinsen. Sie zerfallen in Verzugszinsen und Stundungszinsen.

a. Verzugszinsen.

Wird ein Steueranspruch nicht rechtzeitig gezahlt, so sind vom Tage der Fälligkeit ab Zinsen in Höhe von 5 v. H. jährlich zu entrichten (§ 126). Dieser Satz ist jedoch gegenwärtig auf 12 v. H. erhöht (§ 1 NotW. v. 8. 12. 31 I. Teil Kap. IV § 2).

Bei hinterzogenen Beträgen beginnt die Verzinsungspflicht bereits in dem Zeitpunkt, in welchem sie fällig geworden wären; kann dieser Zeitpunkt nicht mehr festgestellt werden, so sind die Beträge von der Entstehung der Steuerschuld an zu verzinsen (folgt aus § 126 I 2).

Die Bezeichnung als Verzugszinsen entstammt nicht dem Gesetz, hat sich aber eingebürgert und stellt in geeigneter Weise den Gegensatz gegen Zinsen dar, die bei Stundung und Zahlungsausschub gefordert werden (unten b). Beim Gebrauch des Wortes muß man sich nur darüber klar sein, daß Verzug im öffentlichen Recht anders als im bürgerlichen Recht kein Verschulden voraussetzt. Der bloße Umstand, daß am Fälligkeitstage keine Zahlung geleistet wird, läßt die Verzugsfolgen eintreten.

Bei den Besitzsteuern und der Umsatzsteuer treten an die Stelle der Verzugszinsen zum Teil Verzugszuschläge (I. unten II a).

Verzugszinsen sind unselbständige Ansprüche (oben B III a). Sie haben die Rechtsnatur der Steuern und es sind dieselben Rechtsmittel gegen sie zulässig (RfD. 4, 350).

Ausführungsbestimmungen können die Verzinsungspflicht beschränken (§ 126 II).

Die Verzinsung der Steuern ist erst durch die Reichsabgabenordnung als Regel eingeführt.

b. Stundungszinsen und Ausschubzinsen.

Die Verpflichtung zur Zahlung dieser Zinsen wird gleichzeitig mit der Gewährung von Stundung und Zahlungsausschub durch besondere Verfügung des Finanzamtes begründet (§§ 127, 129). Sie sind selbst-

ständige Ansprüche (oben III b) und sind deshalb nur mit der Beschwerde anfechtbar.

Die Stundungszinsen betragen zur Zeit 5 v. H., sofern nicht zinslose Stundung gewährt wird (WD. v. 28. 9. 32).

Im übrigen gehört ihre Regelung dem Verfahrensrecht an. Vgl. unten § 23 C IV.

II. Zuschläge.

a. Verzugszuschläge.

Im Interesse eines verstärkten Druckes bei der Einkommen-, Körperschafts-, Vermögens-, Erbschafts- und Umsatzsteuer wurden an Stelle der Verzugszinsen lange Zeit Verzugszuschläge, zuletzt in Höhe von 1 v. H. für den halben Monat erhoben, jedoch nur, wenn der geschuldete Betrag 10 Goldmark übersteigt (WD. v. 22. 1. 32, WD. v. 4. 9. 32).

Zur Zeit werden Verzugszuschläge nicht erhoben.

b. Zuschlag wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung.

Wenn die Frist bei Abgabe einer Steuererklärung nicht gewahrt wird, so kann das FA. dem Pflichtigen einen Zuschlag bis zur Höhe von 10 Prozent auferlegen (Zuschlag nach § 168 II).

Dieser Zuschlag wird üblicherweise im Steuerbescheid selbst angefordert. Er stellt aber keinen unselbständigen Bestand dar, sondern einen selbständigen Anspruch (oben B III b), und deswegen gibt es nur die Beschwerde gegen seine Festsetzung, nicht Berufung oder Anfechtung (MSt. 6, 25).

III. Kosten.

Der Kostenanspruch ist ein selbständiger Anspruch (oben B III b). Im einzelnen s. unten § 17 C III.

IV. Sonstige selbständige Ansprüche

sind z. B. die Ansprüche auf **Erzwingungsstrafen**, auf **Ordnungsstrafen**, die in Ausübung der Sitzungspolizei ausgesprochen sind, auf **Sicherungsgelder** (unten § 43 B II), auf **Zurückerstattung** von Beträgen, die zu Unrecht erstattet oder vergütet worden sind (in den Fällen des § 78), auf **Sicherheitsleistung** (z. B. im Falle des § 82, unten § 38 B II a 5).

E. Reichsrechtliche Bestimmungen über Landes- und Gemeindesteuern.

I. Verzugszinsen:

Die Verzugszinsen zu 12 v. H. jährlich (oben D Ia) gelten für alle Steuern des Reichs, der Länder und Gemeinden (MotWD. v. 8. 12. 31 I. Teil Rp. IV § 2).

II. Stundungs- und Aufschubzinsen:

Die Stundungs- und Aufschubzinsen von 5 v. H. jährlich (oben D I B) gelten gleichfalls für alle Steuern des Reichs, der Länder und Gemeinden (MotWD. v. 28. 9. 32 § 2).

III. Verzugszuschläge:

Die zur Zeit wieder aufgehobenen Verzugszuschläge von 1 v. H. halb-

monatlich fanden Anwendung auf die Gewerbesteuern, Grundsteuern und die Hauszinssteuer (Steuer vom Geldentwertungsausgleich) sowie die Zuschläge hierzu, sowohl bei Ländern wie bei Gemeinden (W. v. 22. 1. 32 § 2 Ziffer 3 und 4).

IV. Die Kostenbestimmungen gelten auch für die Realsteuern, soweit sie von den FA. und LFA. verwaltet werden (W. § 4 I).

F. Preussisches Recht:

Gemeinsame Bestimmungen im preussischen Recht sind im Gesetz zur Ergänzung der Abgabengesetze v. 25. 11. 26 enthalten. Die darin enthaltenen Vorschriften über Verzugszinsen und Stundungszinsen gelten aber nur noch für andere Abgaben, da sie hinsichtlich der Steuern durch die reichsrechtliche Regelung (oben E) ihre Kraft verloren haben.

§ 14. Entstehung, Fälligkeit, Zahlbarkeit des Steueranspruchs.

A. Unmittelbar erhobene Steuern.

Bei den Steuern ohne förmliches Veranlagungsverfahren entsteht der Steueranspruch mit der **Verwirklichung des Tatbestandes**, an welchen das Gesetz die Steuerpflicht knüpft. Die Berechnung der Steuer durch die Behörden, die Uebersendung von Aufstellungen über die geschuldeten Steuern sind reine Verwaltungsmaßnahmen, die für die Entstehung des Anspruchs ohne Bedeutung sind. Von der Entstehung ab ist der Anspruch auch zahlbar, d. h. kann er gezahlt werden, selbst wenn die Behörde irgendeine Berechnung, die sich auf ihn bezieht, noch nicht vorgenommen hat. Wann er fällig ist, d. h. gezahlt werden muß, ist in den einzelnen Gesetzen bestimmt. So war es bei den unmittelbar erhobenen Steuern bisher, und so ist es auch nach der W. geblieben.

B. Veranlagungssteuern.

I. Bei den Veranlagungssteuern war die Auffassung früher eine andere. Die Senate des preussischen Oberverwaltungsgerichts gingen von der Auffassung aus, daß der Anspruch erst mit der Veranlagung entstehe, die Rechtslehre unterschied zwischen Entstehung der Steuerpflicht, die unmittelbar an den gesetzlichen Tatbestand, und Entstehung der Steuer schuld, die an die Veranlagung geknüpft wurde. Aus der Verschiedenheit der Steuern mit und ohne Veranlagung ließ sich im bisherigen Recht die verschiedene Behördenorganisation bei direkten und indirekten Steuern ableiten. Innerhalb des rechtlichen Aufbaus der Steuern beruhte die doppelte Gestaltung der Verjährung, die Nachveranlagung und überhaupt der ganze verschiedene Aufbau des Steuerverfahrens auf der Bedeutung der Veranlagung für die Feststellung der Steuerschuld im Einzelfalle (Konkretisierung der Steuerschuld bei den Veranlagungssteuern). Dies klargestellt zu haben ist das große Verdienst Otto Mayers (Deutsches Verwaltungsrecht Bd. I S. 333 ff.).

II. Die W. hat diese Unterschiede absichtlich verringert. Zwar bleibt der Unterschied zwischen Steuern mit förmlichem Veranlagungsverfahren und Steuern ohne dieses bestehen. Aber seine Bedeutung ist erheblich abgeschwächt.

Nach der **W.** entsteht der Steueranspruch auch bei Veranlagungssteuern schon mit der **Verwirklichung** des **Tatbestandes** (§ 99).

Der Zeitpunkt der Entstehung hat Bedeutung für die Rechtslage beim Erbfall, für die Abziehbarkeit von Steuern bei der Bewertung eines Vermögens sowie schließlich für die Frage der örtlichen Zuständigkeit der Finanzämter zur Ermittlung und Veranlagung. Auch für die Verjährung zieht das Gesetz die Folgerung aus dieser Auffassung, indem es die Verjährung bei allen Steuern an die Entstehung des Steueranspruchs anknüpft und den Unterschied zwischen Ausschlußfrist für die Veranlagung einerseits und Rückstandsverjährung andererseits, der im früheren Recht bei den Veranlagungssteuern Bedeutung hatte, nicht übernimmt (vgl. unten § 34 C II a). Schließlich hat die Veranlagung auch ihre Bedeutung für den ganzen Aufbau des Verfahrens verloren, da jetzt auch bei den unmittelbar erhobenen Steuern ein förmliches Rechtsmittelverfahren eingeführt ist (W. §§ 212, 228). Dieses kann hier zwar nicht an die Veranlagung angeknüpft werden; die erste Inanspruchnahme der Steuerpflichtigen wegen einer Steuer seitens der Behörde ist aber der Veranlagung in ihrer Bedeutung für das Rechtsmittelverfahren vollkommen gleichgestellt.

III. So sind tatsächlich die meisten praktischen Unterschiede beseitigt. Es bleibt bestehen, daß zur Feststellung der Höhe des Steueranspruchs bei den Veranlagungssteuern ein **förmliches Verfahren** eingeschoben ist, und daß **vor Durchführung** dieses Verfahrens die Steuer auch nicht bezahlt werden kann. Der Zeitpunkt der Veranlagung ist also noch entscheidend für die **Zahlbarkeit** der Steuer.

Die FA. dürfen jedoch angebotene Zahlungen auf Steuern nicht ablehnen, sie müssen sie vielmehr annehmen und später auf die festgesetzten Steuern verrechnen.

IV. Für die **Fälligkeit** des Steueranspruchs hat die Veranlagung insofern Bedeutung, als sie niemals **vor der Veranlagung** eintreten kann. Wann sie tatsächlich eintritt, ist den einzelnen Gesetzen zu entnehmen.

V. In einigen Fällen enthalten die Gesetze die Pflicht zu **Vorauszahlungen**. Soweit die **Steuerschuld** nicht vorher entstanden ist, entsteht sie hier mit dem Zeitpunkt, in welchem die Vorauszahlung fällig wird.

C. Anwendungsgebiet der W.

Die Bestimmungen über die Entstehung des Steueranspruchs (oben A, B II) finden auch auf die Realsteuern Anwendung, soweit sie von FA. und ZFA. verwaltet werden (§ 4 I).

D. Preussisches Recht.

Im preussischen Recht gibt es im übrigen eine solche allgemeine Bestimmung nicht. Praktisch hat dies aber keine Bedeutung, da es preussische Veranlagungssteuern (außer z. B. Gewerbesteuer und Grundsteuer) nicht gibt.

Im preussischen Gemeindeabgaberecht entsteht der Anspruch — ebenso wie nach der W. — schon mit der Verwirklichung des Tatbestandes (G. v. 6. 5. 1920).

§ 15. Erlöschen des Steueranspruchs.

A. Zahlung.

Der Steueranspruch erlischt durch **Zahlung**. Ueber die Arten der Zahlung und der Verfahren s. unten § 23 B I, II.

Ueber Steuergutscheine s. § 12 A III.

B. Aufrechnung.

Der Steueranspruch erlischt ferner, wenn der Steuer-schuldner in zulässiger Weise die **Aufrechnung** mit einer Gegenforderung erklärt.

Zulässig ist die Aufrechnung nur mit einem unbestrittenen oder rechtskräftigen Gegenanspruch gegen das Reich (§ 124).

Zweifelhaft könnte sein, ob die hiernach zulässige Aufrechnung der Beschränkung nach BGB. § 395 unterliegt, daß also nur mit Forderungen aufgerechnet werden kann, die aus derselben Kasse zu bezahlen sind. Diese Ansicht wird aber mit Recht allgemein abgelehnt.

C. Verjährung.

I. Die **Ad.** scheidet nicht zwischen Veranlagungssteuern und unmittelbar erhobenen Steuern, sondern läßt die Ver-jährung des Steueranspruchs in allen Fällen mit **Ab-lauf des Jahres** beginnen, in welchem der Steuer-ananspruch entstanden (oben § 13 B II) oder wenn die Steuer gestundet oder Sicherheit geleistet ist, mit dem Ab-lauf des Jahres, in dem die **Stundung abgelaufen**, die **Sicherheit erloschen** ist (§ 145).

II. Die Verjährung wird **unterbrochen** durch Zahlungs-ausschub, Stundung, Anerkennung des Steuerpflichtigen, ferner durch schriftliche Zahlungsaufforderung sowie jede Handlung, die das zuständige Finanzamt zur Feststellung des Anspruchs oder des Verpflichteten vornimmt. Als solche Handlung hat auch die Veranlagung Bedeutung für die Unterbrechung der Verjährung; und umgekehrt kann nach Ablauf der Verjährungsfrist die Veranlagung nicht mehr vorgenommen werden, weil der durch sie festge-setzten Steuer auch weiterhin die Verjährung entgegen- stehen würde (§§ 146, 147).

III. Die Verjährungsfrist beträgt bei **Zöllen und Verbrauchsabgaben** 1 Jahr, bei den übrigen Steuern 5 Jahre, bei **hinterzogenen Steuern** 10 Jahre (§ 144). Bei hinterzogenen Steuern verjährt der Steueranspruch ferner nicht, bevor nicht auch Strafverfolgung und Strafvollstreckung verjährt sind (§ 145). Die längere Frist gilt jedoch stets nur für den Steueranspruch selbst, nicht für selbständige Ansprüche auf sonstige steuerlichen Leistungen (oben § 13 B III b, C).

IV. Das Reichsrecht weicht in der Wirkung der Verjährung vom bürgerlichen Recht ab. *U.* § 148 sagt: „Durch Verjährung erlischt der Anspruch“, während die Verjährung im bürgerlichen Recht als Einrede gegen einen bestehenden Anspruch ausgestaltet ist. Infolgedessen darf nach Ablauf der Verjährungsfrist eine Veranlagung nicht mehr vorgenommen werden.

Aber § 148 fährt fort „Was zur Befriedigung oder Sicherung eines verjährten Anspruchs geleistet ist, kann jedoch nicht zurückgefordert werden“.

Hier ist der alte Gedanke der nach eingetretener Verjährung übrig bleibenden und erfüllbaren Naturalobligation wieder zum Durchbruch gekommen. Vgl. ähnlich *BGB.* § 222 II.

D. Erlass.

Schrifttum: Hein, *Steuerersparung, Steuererleichterungen und Härteverfahren im deutschen Steuerrecht* (1933); Diberk, *Verwaltungsrechtliche Auswirkungen des Grundsatzes der Gleichheit vor dem Gesetz im Steuerrecht. Recht und Billigkeit als Richtschnur zur Ausschaltung unbilliger Härten* (in *VSchrSt.* 1930, 494).

I. Die Verwaltung ist an das Gesetz gebunden. Sie kann deshalb ohne Ermächtigung des Gesetzes nicht von der Erhebung der Steuer Abstand nehmen.

Einzelne Steuergesetze ermächtigten schon früher die Behörde, aus Billigkeitsrücksichten einen Steuererlass oder Steuernachlaß vorzunehmen.

II. Die *U.* (§ 131) hat eine einheitliche Regelung getroffen. Danach kann der Reichsfinanzminister für einzelne Fälle Steuern, deren Einziehung nach Lage der Sache unbillig wäre, ganz oder teilweise erlassen oder in solchen Fällen die Erstattung oder Anrechnung bereits entrichteter Steuern verfügen (*Härteparagraf*).

Die Befugnis hierzu hat das *RFM.* für Fälle, in denen es sich um Beträge bis zu 3000 *RM.* handelt, den *FA.* und bis zu 8000 *RM.* den *VF.* übertragen. Darüber hinaus sind die *VF.* in weitergehendem Maße zur Ablehnung von Erlassanträgen gemäß § 2 der Kleinbetragsverordnung (s. § 17 C II d) zuständig. In allen Fällen bleibt dem Antragsteller aber das Recht der Beschwerde an den *RFM.*

IV. Der Erlass ist die Niederschlagung zu unterscheiden. Während der Erlass nach außen wirkt und den materiellen Anspruch beseitigt, ist die Niederschlagung ein innerer verwaltungsmäßiger Vorgang, welche den Staat nach außen nicht bindet. Sie ist eine reine Verfahrensmaßregel (unt. § 23 D).

V. Der *RFM.* ist ermächtigt, im voraus mit Zustimmung des Reichsrates für bestimmte Fälle Befreiungen und Ermäßigungen aus Billigkeitsgründen vorzusehen (§ 13).

Durch diese Maßregel werden nicht etwa entstandene Steueransprüche beseitigt, sondern es wird aus Billigkeitsgründen das Entstehen neuer verhütet. Eine derartige Verordnung des *RFM.* hat eine Aenderung des materiellen Rechts und einen im Veranlagungsverfahren verfolgbaren Rechtsanspruch auf Freistellung zur Folge.

Es handelt sich hier nicht um Billigkeitsmaßnahmen im einzelnen Fall, sondern um einen Uebergang von Gesetzgebungsbefugnissen auf das RM. für gewisse Fälle (s. oben § 3 B II b 4).

E. Reichsrechtliche Bestimmungen für Landes- und Gemeindesteuern.

- I. Die Vorschriften über Zahlung, Aufrechnung, Verjährung gelten für die Realsteuern, soweit sie von FA. und LFA. verwaltet werden (§ 4I).
- II. Das allgemeine Recht auf Billigkeitserlaß besteht nach ausdrücklicher Bestimmung der M. für Steuern, die nicht Reichssteuern sind, und steht hier den öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu, für deren Rechnung die Steuern erhoben werden, also bei Steuern, die für Rechnung des Landes erhoben werden, dem Lande, bei Steuern, die für Rechnung der Gemeinden erhoben werden, den Gemeinden zu (§ 131 II). Die Länder können jedoch abweichende Bestimmungen treffen (§ 131 II A). Ist die Verwaltung den FA. und LFA. übertragen, so steht die Billigkeitsbefugnis den obersten Landesbehörden zu (§ 131 II 2).

F. Preussische Vorschriften.

I. Verjährung.

- a. Im preussischen Recht war zwischen Veranlagungssteuern und unmittelbar erhobenen Steuern zu unterscheiden.

Das Besondere der Veranlagungssteuern war, daß hier auch das Recht des Staates, zu veranlagern, verjährten konnte, oder richtiger; es konnte für den Staat eine Ausschlußfrist zur Vornahme der Veranlagung bestehen (z. B. Preuß. EinkStG. § 85 I. 3). Wurde innerhalb dieser Frist die Veranlagung nicht vorgenommen, so konnte sie nicht mehr nachgeholt werden. War bei allen Steuern (mit oder ohne Veranlagung) der Betrag zur Hebung gestellt, aber nicht bezahlt worden, so begann mit diesem Zeitpunkt die Verjährung des Steueranspruches (Rückstandsverjährung). Für die Rückstandsverjährung waren in vielen Steuergesetzen besondere Fristen vorgeschrieben. Fand sich keine Sondervorschrift, so betrug sie vier Jahre und begann mit dem letzten Dezember des Jahres, in welchem die Zahlungspflicht entstanden war (G. vom 18. Juni 1840 §§ 8, 12).

Die Verjährung trat jedoch, falls gleichzeitig eine Steuerkonvention vorlag, nicht vor Verjährung des Steuerbetrags ein (§ 10 des G. vom 18. 6. 40).

Diese vierjährige Rückstandsverjährung hat noch jetzt für die unmittelbar erhobenen Steuern Geltung, während es preussischen Veranlagungssteuern, bei denen sie Anwendung findet, nicht mehr gibt.

- b. Im preussischen Gemeindesteuerrecht besteht der Unterschied zwischen Ausschlußfrist für die Veranlagung und Verjährung des Rückstandes noch. Die Ausschlußfrist für die Veranlagung beträgt meist ein bzw. drei Jahre (in einzelnen RMG. §§ 84, 87); die Verjährungsfrist für Rückstände vier Jahre (RMG. § 88).
- II. Ueber Zahlung und Aufrechnung gibt es im preussischen Recht keine gemeinsamen Bestimmungen.

2. Unterabschnitt.

Der Steueranspruch gegen den Staat

§ 16. Erstattungs- und Vergütungsansprüche.

Schrifttum: Ehrlich, Zum Problem der Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen auf dem Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern nach dem gegenwärtigen Stande der Gesetzgebung und der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (VerwArch. 1925, Bd. 30 S. 299); Lassar, Der Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanzrecht (1921); Reimann, Der Erstattungsanspruch aus Rechtsgründen (VJSchrSt. 1928, 355). — Früheres Recht: v. Bauer, Das Recht der Vergütungszinsen bei Rückersatz öffentlicher Abgaben (im FinArchiv 1905, 5).

A. Erstattungsansprüche.

I. Steuererstattungsansprüche entstehen, wenn als Steuer ein Betrag gezahlt wird, der den gesetzlichen Steueranspruch übersteigt.

Steuererstattungsansprüche hat es auch im früheren Recht gegeben; früher hatten sich aber weder die Gesetzgebung noch das Schrifttum eingehender mit ihnen beschäftigt. Die Gesetzgebung ließ ihnen meist nur den Weg der reinen Verwaltungsbeschwerde offen. Daneben wurde in einigen besonderen Fällen der Rechtsweg zugelassen. Unter dem Titel der „Zulässigkeit des ordentlichen Rechtsweges“ sind die Steuererstattungsansprüche früher meist mit anderen Rechtsgebilden zusammen behandelt worden.

II. Der Erstattungsanspruch des Reichsrechts setzt einen Unterschied zwischen gezahlten und geschuldeten Steuern voraus. Das Besondere an der neuen Gestaltung ist, daß die geschuldete Steuer in keinem Falle nach dem Gesetz allein zu berechnen ist, sondern daß stets das Ergebnis der Steuerfestsetzung im Einzelfall maßgebend ist. Das gilt jetzt nicht nur für Veranlagungssteuern, sondern für alle Steuern, da es zwar nicht überall ein förmliches Festsetzungsverfahren, aber überall ein förmliches Rechtsmittelverfahren gibt.

Die Hauptfälle des Erstattungsanspruchs sind nach der *W.*:

- a. Wird eine Steuerfestsetzung durch Aufhebung, Rücknahme oder Aenderung des früher erlassenen Bescheides berichtigt, so ist, was zu Unrecht gezahlt ist, zurückzuzahlen (§ 151).
- b. Ist eine Steuer zu Unrecht beigetrieben:
 1. weil der Steueranspruch erloschen oder gestundet war,
 2. oder weil das Zwangsverfahren gegen den, gegen den es gerichtet war, nicht hätte erfolgen dürfen, oder
- c. ist eine Steuer doppelt oder für Rechnung eines Steuerpflichtigen ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder

seines Vertreters zu Unrecht gezahlt, so ist der zu Unrecht gezahlte Betrag zu erstatten (§ 152).

d. Daneben erwähnt die *MD.* noch den Fall, daß in anderen Gesetzen Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen zugelassen sind (§ 153).

III. Berechtigter ist stets der, der die Steuer gezahlt hat, also regelmäßig der Steuerpflichtige, im Fall c. der Beteiligte.

IV. Die Höhe des Erstattungsanspruchs ergibt sich aus dem Unterschied zwischen der festgesetzten Steuerschuld und dem tatsächlich gezahlten Betrage, wobei die Festsetzung nur die Entstehung und ursprüngliche Höhe der Steuerschuld deckt, nachträglich eingetretene Änderungen (Teilerlaß, Verjährung) aber zu berücksichtigen sind.

Uebersteigt der zu ersehende Betrag 100 M., so ist er mit 5 v. H. zu verzinsen, aber Zinsbeträge unter 1 M. sind nicht auszubehalten (§ 155). Die Zahlung auf den Erstattungsanspruch ist an der Kasse der Behörde in Empfang zu nehmen (§ 122 II 2) vgl. *GGWB.* Art. 92, 104.

V. In den Fällen II b und c sind die Erstattungsansprüche an eine dreijährige, im übrigen an eine einjährige Frist zur Geltendmachung gebunden. Die Fristen beginnen mit dem Ablauf des Jahres, in welchem der Erstattungsanspruch entstanden ist (§§ 151—153). Erfolgt die Erstattung aber trotz Fristablaufs, so kann der Staat die erstatteten Beträge nicht wieder einfordern (§ 156).

VI. Der Erstattungsanspruch kann nach ausdrücklicher Vorschrift abgetreten und verpfändet werden (§ 159).

Zur Abtretung wie zur Verpfändung ist dabei notwendig, daß der Gläubiger (also der Erstattungsberechtigte) sie der Finanzbehörde anzeigt, der die Entscheidung über den Anspruch zusteht. Bei Pfändung gilt diese Behörde als Drittschuldner im Sinne der Zivilprozessordnung §§ 829 und 845; ihr müssen also Pfändungs- und Ueberweisungsbeschlüsse zugestellt werden.

Was für Erstattung gezahlter Steuern gilt, gilt entsprechend auch für die Erstattung anderer Geldleistungen, die nach dem Steuergesetze zu erstatten sind (§ 157).

VII. Die bisherige Darstellung betrifft nur die in der *MD.* §§ 128—130 erwähnten Fälle:

a. den sogenannten Erstattungsanspruch aus Rechtsgründen nach der *MD.* (ob. IIa—c);

b. den sogenannten Erstattungsanspruch aus Rechtsgründen nach besonderen steuergesetzlichen Vorschriften (ob. II d);

c. Daneben kann es noch weitere Fälle von Erstattungsansprüchen geben, in denen gleichfalls eine *Rechtspflicht* zur Erstattung besteht, ohne daß diese irgendwo besonders angeordnet ist. Der wichtigste Fall ist, daß ein Geldbetrag als Vorauszahlung an Steuer eingezahlt ist und daß sich später bei der Veranlagung

herausstellt, daß eine Steuer gar nicht oder nur in geringerem Maße geschuldet wurde.

In diesem Fall besteht ein Erstattungsanspruch, zu dessen Erfüllung das Reich verpflichtet ist, obwohl die Tatbestände der §§ 128—130 A.D. nicht vorliegen.

Für derartige Fälle hat Passar (Erstattungsanspruch S. 226) den Satz entwickelt: „Eine causa-lose öffentliche Leistung, deren Inhalt einen Vermögenswert hat, ist demjenigen zu erstatten, auf dessen Kosten sie bewirkt ist“.

Ein andersartiger Fall ist der, daß ein Antrag auf Erstattung der Steuer aus Billigkeitsgründen genehmigt und die Genehmigung den Steuerpflichtigen bekanntgegeben wird. Von der Bekanntgabe an besteht gleichfalls eine Rechtspflicht zur Erstattung.

- d. Neben den Erstattungsansprüchen aus Rechtsgründen steht der sogenannte Erstattungsanspruch aus Billigkeitsgründen. In Wahrheit liegt hier kein Anspruch vor. Je nachdem, ob die geschuldete Steuer bereits gezahlt ist oder nicht, wird hier der Antrag und die Form des Antrags auf Erlaß der Steuer oder Erstattung der Steuer gestellt (§ 131, ob. § 13 D III).

Die Hauptbedeutung hat die soeben dargestellte Scheidung für das Verfahren (vgl. unten § 15 D II).

B. Vergütungsansprüche.

- I. Es gibt Fälle, in denen Steuergesetze unter besonderen Voraussetzungen einen Anspruch auf Vergütung gewähren, nachdem die Steuer bezahlt ist.

Ein Beispiel bietet § 4 des Umsatzsteuergesetzes. Hier wird nach § 4, I dem Ausfuhrhändler eine Umsatzsteuervergütung gewährt, zum Ausgleich dafür, daß die Ware bei der Lieferung des Fabrikanten an ihn der Umsatzsteuer unterlegen hat, und um zu verhindern, daß durch diese Umsatzsteuerpflicht der deutsche Ausfuhrhandel zugunsten des ausländischen Handels ausgeschaltet wird. Nach § 4 Abs. II kann jedem, der Ware ausführt, die Umsatzsteuer, welche in früherem Stadium regelmäßig auf den Waren oder ihren Bestandteilen gelegen hat, vergütet werden, um diese Belastung für die Ausfuhr zu mildern.

Ein weiteres Beispiel bietet VermStG. § 16. Wenn eine offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft Vermögenssteuer gezahlt hat, ein Gesellschafter aber persönlich überschuldet ist, so wird ihm ein entsprechender Teil der Vermögenssteuer vergütet. Das Gesetz spricht hier von Erstattung. Im Sinne der Terminologie der A.D. liegt aber ein Vergütungsanspruch vor.

- II. Das Eigenartige der Vergütungsansprüche ist also, daß nicht der ursprüngliche Steuerschuldner, sondern ein anderer den Vergütungsanspruch hat. Hat der Steuerschuldner als solcher den Anspruch, so liegt ein Erstattungsanspruch vor. Der Inhalt dieser Vergütungsansprüche richtet sich nach den einzelnen Gesetzen. Gemeinsam ist für sie bestimmt, daß sie gleichfalls an eine einjährige Ausschlußfrist derselben Art und derselben Wirkung wie die Erstattungsansprüche gebunden sind (§ 158).

Auch das Verfahren wegen dieser Vergütungsansprüche stimmt mit dem Verfahren bei den Erstattungsansprüchen überein.

C. Reichsrechtliche Bestimmungen für Landes- und Gemeindesteuern.

Die Bestimmungen über die Erstattungsansprüche gelten auch für Landes- und Gemeindesteuern, die von F.A. und P.A. verwaltet werden (§ 4, I).

D. Preussische Bestimmungen.

Gemeinsame Bestimmungen über Erstattungsansprüche für preussische Landessteuern oder Gemeindesteuern gibt es nicht. Sachlich gilt das gleiche wie oben A II. Erstattungszinsen 5%, G. v. 25. 11. 26 § 2.

Ueber das besondere preussische Erstattungsverfahren in gewissen Fällen f. unten § 26 C.

3. Abschnitt

Das Steuerverfahren (Formelles Steuerrecht).

Allgemeines Schrifttum (f. auch Verzeichnis des Schrifttums vorn): Hensel, Gesetz und Gesetzesanwendung im Steuerrecht (WZSchFSt. 1931, 115); Hensel, Die Abänderung des Steueratbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz (WZSchFSt. 1927, 39); Klotz, Der Finanzbefehl (WZSchFSt. 1929, 121); Klotz, Rechtskraft in Steuerfachen (StW. 1925, 14); Kühn, Rechtskraft in Steuerfachen (1931); Niemann, Der Steuerverwaltungsakt (WZSchFSt. 1930, 173); Niemann, Zur Wirkung der Aufhebung eines Finanzbefehls (WZSchFSt. 1932 S. 235); Rauschnig, Untersuchungen zur Beweislehre im Steuerungsverfahren (1929).

§ 17. Allgemeine Verfahrensgrundsätze.

Ziel des gesamten Verfahrens in Steuerfachen ist, dem Staate den aus dem Steueranspruch geschuldeten Betrag zu verschaffen. Hierzu ist zunächst nötig, daß alle Steuerfalle der Behörde bekannt werden und daß in jedem Falle die Höhe des Anspruchs festgestellt wird, sei es durch einfache Berechnung oder durch eine förmliche Veranlagung (Ermittlungs- und Feststellungsverfahren). Die Feststellung kann in einem förmlichen Verfahren angefochten werden (Rechtsmittelverfahren), bei Gefährdung des Anspruchs kann in einem beschleunigten Verfahren die Grundlage für eine vorläufige Vollstreckung geschaffen werden (Sicherungsverfahren). Der Steueranspruch wird von der Behörde erhoben (Hebungsverfahren) und wenn die Zahlung nicht freiwillig erfolgt, beigetrieben (Beitreibungsverfahren). Zu viel gezahlte Beiträge kann der Steuerpflichtige zurückfordern (Erstattungsverfahren).

Oberste Auslegungsregel für alle Verfahrensvorschriften ist, daß Verfahrensvorschriften nicht Selbstzweck sind, sondern der Gewinnung des richtigen materiellen Rechts dienen.

Einige allgemeine Verfahrensgrundsätze gelten für sämtliche Abschnitte des Verfahrens.

A. Die Behörden.

Ueber die Behördenverfassung vgl. ob. § 7 B.

I. Sachliche Zuständigkeit.

a. Die Finanzämter

sind die Träger des ganzen Steuerverfahrens. Sie haben die Ermittlung und Festsetzung der Steuer vorzunehmen (A. D. §§ 201, 204). Ihnen steht, soweit nichts anderes angeordnet ist (vgl. § 26) auch die Steuererhebung zu und sie sind auch die Vollstreckungsbehörden im Beitreibungsverfahren (§§ 325 ff. und Beitr. D. § 1). Im Berufungsverfahren entscheiden sie auf den Einspruch gegen die Steuerfestsetzung (§ 229).

Die Finanzämter haben außerdem die Zerlegung der Anteile der Steuergläubiger (Reich, Land und Gemeinde), soweit diese nach dem örtlichen Aufkommen zu beteiligen sind, vorzunehmen und wenn mehrere Länder oder mehrere Gemeinden nach den Grundätzen über das örtliche Aufkommen zu beteiligen sind, einen Verteilungsplan aufzustellen (§§ 382 ff. und F. A. G. §§ 43 ff.).

b. Die Landesfinanzämter

können im Aufsichtswege von Amts wegen oder auf Gegenvorstellungen hin Verfügungen der Finanzämter außer Kraft setzen und sie anweisen, Verfügungen bestimmten Inhalts zu erlassen; Verfügungen können jedoch nur dann außer Kraft gesetzt werden, wenn das L. F. A. sie selbst zurücknehmen konnte (§ 46). Im Anfechtungsverfahren entscheiden die L. F. A. ferner auf das Rechtsmittel der Anfechtung (§ 230), im Beschwerdeverfahren auf das Rechtsmittel der Beschwerde (§§ 237, 304), sie sind ferner für Zolltarifauskünfte und zum Erlaß von Kontingentsbescheiden (§ 19 B VI) zuständig.

Die L. F. A. entscheiden ferner auf Beschwerde auch im Verfahren der Zerlegung und Verteilung des Steuerbetrags auf mehrere Steuergläubiger (§ 388).

c. Die Finanzgerichte

sind zuständig zur Entscheidung auf das Rechtsmittel der Berufung im Berufungsverfahren (§§ 47, 229). Sie sind ferner zuständig innerhalb des Beitreibungsverfahrens für das Rechtsmittel der Berufung gegen einen Arrest (§§ 378, 379).

d. Der Reichsfinanzminister

hat im Steuerverfahren gegenüber Verfügungen der F. A. dieselben Rechte wie die L. F. A. (§ 46). Im übrigen ist er die höchste Stelle für Dienstaufsichtsbeschwerden.

e. Der Reichsfinanzhof

entscheidet teils im Spruchverfahren, teils im Beschlußverfahren.

1. Im Spruchverfahren entscheidet er auf das Rechtsmittel der Rechtsbeschwerde (unt. § 22 A VIII c, IX b); das Spruchverfahren, bei dem der Charakter als Gericht besonders stark betont ist, findet in der Regel Anwendung, wenn der Steuerpflichtige am Streit beteiligt ist.

Im Spruchverfahren ist der RFH. zuständig zur Entscheidung über die Rechtsbeschwerde gegen die Berufungsentscheidung der FG. (§ 229), gegen die Anfechtungsentscheidung der LFH. (§ 230), gegen Arrestentscheidungen der FG. (§§ 378, 379), gegen Entscheidungen der LFH. und FG. über erzwingbare Verfügungen (§ 305).

2. Das Beschlußverfahren findet in der Regel Anwendung, wenn verschiedene Steuergläubiger um die Steuer streiten.

Im Beschlußverfahren ist der RFH. insbesondere zuständig zur Entscheidung letzter Instanz im Zerlegungsverfahren (§ 388), bei Unterjagung des Geschäftsbetriebs eines Steuerkonsulenten (§ 199) oder eines Steuerpflichtigen (§ 198) nach einfacher bzw. mehrfacher krimineller Bestrafung in Steuerfachen, in einem Falle des Umsatzsteuergesetzes (§ 2 Ziff. 18 Abs. 2), über die Enthebung von Mitgliedern der Steuerausschüsse oder ehrenamtlicher Mitglieder der Finanzgerichte (§§ 41, 50), und schließlich hat er auf Antrag des Reichsfinanzministers oder einer Landesregierung zu entscheiden, ob eine landesrechtliche Steuervorschrift mit dem Reichsrecht vereinbar ist (FAG. § 6 I).

3. Der große Senat des RFH. ist im Beschlußverfahren in diesem letzten Falle, im Spruchverfahren dann zuständig, wenn ein Senat von einer früher in der amtlichen Sammlung veröffentlichten Entscheidung eines anderen Senats abweichen will und dieser der Abweichung nicht zustimmt (§ 66).
4. Neben der entscheidenden Tätigkeit des RFH. ist noch die Erstattung von Gutachten auf Antrag des RFM. oder auch einer obersten Landesbehörde vorgesehen (§ 63). Bindende Kraft ist diesen Gutachten rechtlich nicht beigelegt.

5. Der RFS. ist auch oberster Gerichtshof für die Realsteuern, soweit sie von FA und LFA. verwaltet werden (§ 54 IV 1).
6. Auf Antrag einer Landesregierung kann der RFM. den RFS. als oberste Spruchbehörde für **Landesabgaben** bestellen (§ 52 IV 2).

Dies ist in mehreren Fällen geschehen.

Die Uebertragung der Verwaltung einer Landesabgabe auf die Reichsbehörden nach § 18 Nr. 2—5 A.D. bringt nicht die Zuständigkeit des Reichsfinanzhofes als Spruchbehörde für die Landesabgabe mit sich.

f. Die Geschäftsstellen

der einzelnen Behörden (vgl. ob. § 7 B I e 2) sind zuständig zur Aufnahme von Rechtsmitteln (§ 249), Erteilung der Abschriften von Schriftsätzen (§ 296 II, 298 I) und zur Festsetzung von zu erstattenden Auslagen der Behörde, der Beteiligten und von Auskunftspersonen und Sachverständigen (§ 322).

II. Örtliche Zuständigkeit.

- a. Die Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit sind „**Sollvorschriften**“. Die Behörden sollen sich nach ihnen richten. Aber Handlungen, die ein örtlich unzuständiges Finanzamt vornimmt, sind deshalb **nicht unwirksam** (§ 79 I).

Nach Ablauf der Einspruchs-, Aufsehlungs- oder Beschwerdefrist kann die örtliche Unzuständigkeit nicht mehr geltend gemacht werden (§ 79 II). Im Rechtsmittelverfahren darf deshalb nach Ablauf der Frist, ohne daß die Unzuständigkeit gerügt ist, eine Entscheidung wegen örtlicher Unzuständigkeit nicht mehr aufgehoben werden.

- b. Durch Aenderung der Verhältnisse, auf denen die Zuständigkeit beruht, ändert sich auch die örtliche Zuständigkeit der Finanzämter, sobald das neue zuständige FA. Kenntnis hiervor erlangt (§ 75).

Schwebt jedoch schon ein Festsetzungsverfahren, so nimmt das damit beschäftigte Finanzamt die Festsetzung noch vor und gibt erst nachher die Sache ab.

- c. Aus praktischen Gründen kann auf Ersuchen des zuständigen Finanzamts ein anderes Finanzamt die Ermittlung und Festsetzung übernehmen (§ 78 I).
- d. Hinsichtlich der für die örtliche Zuständigkeit maßgebenden Umstände ist zu unterscheiden (im einzelnen §§ 71—76):

1. Bei Steuern, die an die Person anknüpfen (Einkommens- und Vermögensteuern), richtet sich die ört-

liche Zuständigkeit nach dem Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt.

Fehlt ein solcher, so ist bei der besonderen Steuerpflicht, die sich auf Grund- und Betriebsvermögen im Inland erstreckt, die örtliche Lage, im übrigen der Wohnsitz eines etwa bestellten Zustellungsvertreters und in letzter Reihe entscheidend, wo sich das Vermögen des Steuerpflichtigen befindet. Für Vereinigungen ist der Ort der Leitung maßgebend, in zweiter Reihe der Wohnsitz des Steuervertreters, in letzter, wo sich das Vermögen befindet.

2. Bei Steuern, die an einen **Erbfall** oder an eine **Schenkung** anschließen, gilt sinngemäß das gleiche, nur daß an Stelle der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen die des Erblassers oder Schenkers entscheiden.

Ueber Wohnsitz und dauernden Aufenthalt (§§ 80, 81) ist zu vergleichen oben § 9 B III a.

3. Bei Steuern, die an den **Betrieb eines Unternehmens**, an **Grundbesitz** oder an **Besitzwechsel von Grundstücken** anknüpfen, ist in erster Reihe die örtliche Lage maßgebend.

- c. Bei **Streit** zwischen Behörden über die Zuständigkeit entscheidet die **gemeinschaftliche obere Behörde** (§ 78). Läßt sich die Zuständigkeit aus dem Gesetz überhaupt nicht herleiten, so bestimmt der Reichsfinanzminister, welches Finanzamt zuständig sein soll (§ 77).

III. Ausschließung und Ablehnung der Beamten.

Die Vorschriften sind **Sollvorschriften**. Mitwirkung eines ausgeschlossenen Beamten macht die Handlung nicht unwirksam (§ 68, ebenso FGG. § 7, anders BPD. §§ 41 ff., 579 I²).

- a. **Ausgeschlossen** von der Mitwirkung bei einer Amtshandlung ist, wer selbst beteiligt ist, wessen Ehegatte beteiligt ist oder wer mit dem Beteiligten in naher Weise verwandt oder verschwägert ist, wer gesetzlicher Vertreter, Bevollmächtigter, Beamter, Angestellter oder Aufsichtsratsmitglied eines Beteiligten ist, schließlich wer bei einer angefochtenen Entscheidung oder Rechtsmittelentscheidung mitgewirkt hat, abgesehen von Einspruchsverfahren (§ 67).
- b. Ein Amtsträger kann sich wegen Befangenheit mit Zustimmung des Leiters der Behörden der Ausübung des Amtes **enthalten** (§ 65).
- c. Falls der **Steuerausschuß** über Erwerbs- und Vermögensverhältnisse eines Steuerpflichtigen Auskunft verlangt, bei der die Offenbarung von Geschäfts- und

Betriebsgeheimnissen notwendig wird, kann der Steuerpflichtige solche Ausschußmitglieder ablehnen, die ein gleiches oder ähnliches Geschäft betreiben oder bei einer solchen Gesellschaft angestellt sind. Ueber das Ablehnungsgesuch entscheidet endgültig das FV. (§ 70).

Werden einzelne Ausschußmitglieder, ähnlich wie zugezogene Sachverständige, mit der Prüfung der Verhältnisse der Steuerpflichtigen beauftragt, so stehen diesen ein Ablehnungsrecht wie bei Sachverständigen (unten § 19 A II c) zu (dies folgt aus sinntsprechender Anwendung des § 206).

B. Die Beteiligten.

I. Allgemeines.

Die Vorschriften des sachlichen Steuerrechts über den Anspruchsschuldner, über seine Geschäftsfähigkeit, gesetzliche Vertretung, über die Rechtslage bei Vereinigungen (§ 9 B II), alle diese gelten auch für das Verfahren.

Das FV. ist befugt, die Personen, die für den Steuerpflichtigen zu handeln haben, zur Erfüllung der ihnen obliegenden Pflichten anzuhalten und bei Haftungen persönlich in Anspruch zu nehmen (§ 118).

II. Bevollmächtigung zur Vertretung im Verfahren.

a. Auch für die rechtsgeschäftliche Vertretung gilt das gleiche wie im sachlichen Steuerrecht (ob. § 9 B VII).

Nur im Rechtsmittelverfahren ist Vertretung durch Bevollmächtigte stets zulässig, unabhängig davon, ob ein Bedürfnis anerkannt wird (§ 254). Ein Reichsgesetz sollte die besondere Zulassung von Rechtsanwälten bei den Finanzgerichten regeln (§ 255), ist aber nicht ergangen.

Bevollmächtigte, die aus der Erteilung von Rat und Hilfe in Steuerfachen ein Geschäft machen oder denen die Fähigkeit zur geeigneten schriftlichen oder mündlichen Verhandlung mangelt, können zurückgewiesen werden; dies gilt jedoch nicht für Rechtsanwälte oder Notare und für vom FV. ausdrücklich zugelassene Personen (§ 107 II, III). Wegen den Sonderbestimmungen für nicht arische Rechtsanwälte sowie andere nicht arische Personen s. oben § 9 B VII. Läßt das FV. einen Bevollmächtigten zu, ohne daß der Steuerpflichtige selbst an der Erfüllung seiner Pflichten verhindert ist, so kann es sich jederzeit auch an den Steuerpflichtigen selbst wenden (§ 107 IV).

b. Der Steuerpflichtige kann sich in jeder Lage des Verfahrens eines Beistandes bedienen (§ 107 V).

- c. Auf Verlangen der Behörde ist ein Vertreter im Inland zu benennen, der ermächtigt ist, Schriftstücke für den Steuerpflichtigen zu empfangen (Zustellungsbevollmächtigter, vgl. ZPO. §§ 174, 175), wenn der Steuerpflichtige Wohnsitz oder Sitz im Ausland hat, aber im Inland steuerpflichtiges Vermögen oder eine Niederlassung oder Geschäftsstelle hat oder steuer- oder sicherheitspflichtig ist (§ 89).

C. Das Verfahren.

I. Verfügungen.

a. Inhalt und Form.

Verfügung ist jede einzelne Tätigkeit der Behörde, die nach außen hervortritt und den Rechtskreis einer Person berührt. Eine Verfügung von besonderer Bedeutung ist der Steuerbescheid, durch den dem Steuerpflichtigen die Höhe der Steuern nach Abschluß des förmlichen Festsetzungsverfahrens mitgeteilt wird.

1. Der Inhalt der Verfügung umfaßt das gesamte Tätigkeitsgebiet der Steuerverwaltung. Oberster Grundsatz ist der Satz von der gesetzmäßigen Verwaltung, d. h. daß der Verwaltungsbeamte nach Zweckmäßigkeitsrückichten innerhalb der Schranken des Gesetzes handelt. Für das Steuerrecht kommt aber vielfach in Betracht, daß die Verwaltungstätigkeit unmittelbar die Vollziehung des Gesetzes ist, so daß im Handeln nach Zweckmäßigkeitsrückichten ein geringerer Raum bleibt als bei sonstiger Verwaltungstätigkeit.

Das Finanzamt ist bei seiner Tätigkeit an die Ausführungsbestimmungen sowie an besondere Anweisungen des Landesfinanzamtes oder Reichsminister der Finanzen gebunden (§ 46). Im übrigen haben die Behörden da, wo es an einer festen gesetzlichen Regel fehlt und sie nach ihrem Ermessen zu entscheiden haben, die Entscheidung nach Recht und Billigkeit zu treffen (§ 11).

Aus der besonderen Stellung der Finanzämter im Behördenorganismus der Reichsfinanzverwaltung zugleich als Vertreter des Staatsinteresses und als entscheidende Behörde wird gefolgert, daß die Finanzämter bei zweifelhafter Rechtslage den fiskalischen Standpunkt einzunehmen und dadurch Entscheidung der höheren Instanz herbeizuführen haben (Ball, In dubio pro fisco, JurWoch. 1921 S. 547).

2. Die Form der Verfügung ist die Bekanntgabe. Sie ist erfolgt, wenn die Verfügung dem Empfänger

zugegangen ist. Einem Anwesenden kann die Verfügung **mündlich** bekanntgegeben werden; auf Verlangen ist ihm dann aber Abschrift der Verfügung zu erteilen (§ 91). Die Steuergesetze können die Formen von Verfügungen erleichtern oder erschweren, z. B. öffentliche Bekanntmachung oder Auslegung von Listen gestatten oder förmliche Zustellung vorschreiben.

b. Wirksam werden und Rechtskraft.

Siehe Schrifttum vor § 17.

Verfügungen werden mit der Bekanntgabe wirksam (§ 91). Durch Einlegung eines Rechtsmittels wird die Wirksamkeit nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung einer Steuer nicht aufgehalten. Die Behörde, die die Verfügung erlassen hat, kann aber ihre Vollziehung gegen oder ohne Sicherheitsleistung des Betroffenen aussetzen (§ 251). Es gibt im Steuerverfahren auch eine **Rechtskraft** von Verfügungen.

1. **Formelle Rechtskraft** erlangen die Verfügungen, die nur in bestimmter Frist angefochten werden können. Nach Ablauf der Frist ist die Anfechtung nicht mehr zulässig; da gegen sämtliche erstinstanzliche Verfügungen befristete Rechtsmittel gegeben sind (§§ 229 ff., 245), so sind sämtliche Verfügungen und Entscheidungen der formellen Rechtskraft fähig — im Gegensatz zum Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit, das sonst mit dem Steuerverfahren manche Ähnlichkeit hat.

2. **Materielle Rechtskraft** bedeutet im Steuerverfahren, daß die Verfügung festes Recht zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde schafft, also nicht zurückgenommen werden kann.

Der W. liegt inhaltlich die Auffassung zugrunde, daß **rechtsbegründende** Verfügungen der materiellen Rechtskraft fähig sind, dagegen nicht bloße Verwaltungsverfügungen. Dabei ist der gesetzliche Aufbau so, daß die Behörde ihre Verfügungen bis zur Bekanntgabe stets (§ 92) und auch später **grundsätzlich** (§ 93) **ändern** kann, und daß eine Änderung nur in den folgenden als **Ausnahme** bezeichneten Fällen **verboten** ist.

a) Entscheidungen, welche auf Grund einer **mündlichen Verhandlung** ergehen, können nicht zurückgenommen werden (§ 92 II), wohl aber ist Berichtigung von Schreibfehlern, Rechenfehlern und ähnlichen offensibaren Unrichtig-

keiten in diesem und in sämtlichen folgenden Fällen zulässig (§ 92 III).

- b) Rechtsmittelentscheidungen mit Ausnahme von Einspruchsentscheidungen (wegen dieser s. unten e) können nicht zurückgenommen oder geändert werden (§ 94 IV).
- c) Verfügungen, die Ungehorsamsfolgen festsetzen (Zwangsmittel, Sicherungsgelder oder Steuerzuschläge §§ 202, 168), können nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen zurückgenommen werden, wohl aber zu seinen Gunsten (§ 95).
- d) Verfügungen, die subjektive Rechte begründen — § 96: „wo eine Anerkennung, Genehmigung, Bewilligung oder Erlaubnis ausgesprochen ist, die den Beteiligten Befugnisse oder Vergünstigungen gewährt oder sie von Pflichten befreit“ —, können nicht zurückgenommen werden, hiervon gibt es aber erhebliche Ausnahmen:
 - 1) Ist der Widerruf oder Auflegung weiterer Bedingungen vorbehalten, so bleiben Widerruf und Einschränkung der Verfügung zulässig.
 - 2) Wenn die Behörde sachlich unzuständig ist (nicht nur örtlich), so ist die Rücknahme der Verfügung zulässig.
 - 3) Haben sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert, so kann die Verfügung durch erneute Verfügung abgeändert werden, trotzdem sie ein subjektives Recht begründet hat, — eine Auswirkung der clausula rebus sic stantibus im Steuerrecht.
 - 4) Beruht die Verfügung auf unrichtigen oder irreführenden Angaben der Beteiligten über tatsächliche Verhältnisse, so kann sie zurückgenommen werden.
 - 5) Wenn der Pflichtige die ihm zugleich mit der Verfügung auferlegte Verpflichtung nicht erfüllt oder eine nachträglich geforderte Sicherheit nicht leistet, kann die Verfügung zurückgenommen werden.
 - 6) Wenn der Pflichtige die Verfügung durch unlaunere Mittel, wie Täuschung, Zwang, Bestechung, veranlaßt hat, kann sie zurückgenommen werden, und zwar in diesem Falle mit rückwirkender Kraft; so daß z. B. bei einer etwa gewährten Stundung der ersoffene Zinsenlauf hier nachträglich wieder aufleben würde.
- e) Bei Steuerbescheiden und Einspruchsbescheiden ist die Rücknahme nur im beschränkten Maße zulässig (§ 94). Ausgeschlossen ist sie nämlich bei Bescheiden, die andere Steuern als Zölle und Verbrauchssteuern betreffen, aber auch hier bleibt sie vor der formellen Rechtskraft noch zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen zulässig, wenn er zustimmt, und nach der formellen Rechtskraft noch zuungunsten des Steuerpflichtigen, falls er zustimmt. Als besondere Art der Durchbrechung der materiellen Rechtskraft ist die Zulässigkeit der Nach- und Neuberanlagung anzusehen § 94 III (darüber unten § 19 B III). Für die Rücknahme der Steuerbescheide bedarf es der Mitwirkung der Ausschüsse niemals (§ 32 Ziff. 3).

3. Die Rechtskraftwirkung erstreckt sich auch auf die Rechtsnachfolger; ferner auf Personen, welche in der Lage gewesen wären, den gegen den Steuer-

pflichtigen erlassenen Bescheid als seine Vertreter oder Bevollmächtigten oder kraft eigenen Rechts anzufechten (§ 119 II). Ueber Besonderheiten bei Feststellungsbescheiden s. unten § 20 A IV f.

4. Im Rechtsmittelverfahren erstreckt sich die Rechtskraft auch auf die Beteiligten (unten § 22 A IV b).

II. Fristen. Nachsicht. Zustellung. Kleinbeträge.

a. Fristen.

1. Für die Berechnung der Fristen kommen die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs mit einigen Ausnahmen zur Anwendung (§§ 82, 84, BGB. §§ 187—193).
2. **Ausschlussfristen** sind solche, bei deren Ablauf ein Anspruch von Gesetzes wegen erlischt. Ausschlussfristen sind nur die Rechtsmittelfristen (§ 83 II).
3. Die Behörde kann alle Fristen **verlängern**, jedoch **nicht Ausschlussfristen** (§ 83 I).
4. Der Fristablauf hat Bedeutung nur dann, wenn die Behörde schon entschieden hat. Solange sie noch nicht entschieden hat, hat sie auch das nach Ablauf der Frist Vorgebrachte zu prüfen (§ 85).

- b. **Nachsicht wegen Versäumung einer Rechtsmittelfrist.**

Dem Rechtsbehelf der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand des Zivilprozessverfahrens (ZPO. §§ 233 ff.) entspricht die Nachsicht. Nachsicht gibt es nur wegen Versäumung einer Rechtsmittelfrist. Nachsicht ist zu gewähren, wenn kein Verschulden an der Versäumung der Frist — weder eigenes noch eines Vertreters — vorliegt (§ 86).

Der Antrag muß binnen zwei Wochen gestellt werden, nachdem er zuerst gestellt werden konnte, und spätestens innerhalb eines Jahres nach dem Ende der versäumten Frist. Innerhalb der gleichen Frist ist das Rechtsmittel selbst nachzuholen. Falls das versäumte Rechtsmittel innerhalb der Nachsichtsfrist ohne Nachsichtsantrag eingelegt wird, kann die Nachsicht auch ohne Antrag bewilligt werden (§ 87 II—V).

Zuständig zur Bewilligung der Nachsicht ist die Behörde, die über das Versäumte, das Rechtsmittel, selbst zu entscheiden hätte (§ 87 I).

- c. **Zustellungen.**

Hier gelten die Vorschriften der **Zivilprozessordnung** über Zustellungen von Amts wegen mit einigen Abweichungen (§§ 88, 90 ZPO., §§ 208—213).

Die Zustellung kann durch Beamte der Steuer-, Polizei- oder Gemeindeverwaltung oder durch die Post erfolgen, der Tag

der Zustellung ist auf dem Briefumschlage zu vermerken. Die Zustellung kann auch durch eingeschriebenen Brief erfolgen, und sie gilt dann drei Tage nach der Ausgabe zur Post als bewirkt, der Zustellungsempfänger kann aber nachweisen, daß ihm das zuzustellende Schriftstück nicht innerhalb dieser Frist zugegangen ist. Als Zustellung an eine Behörde genügt auch die Vorlegung der Urchrift (§ 88).

Ist der Aufenthaltsort des Zustellungsempfängers unbekannt, so ist öffentliche Zustellung durch Aushang zulässig (§ 90).

Auf Verlangen des FA. haben Steuerpflichtige, die im Ausland wohnen, im Inland einen Zustellungsbevollmächtigten (ob. B II c) zu benennen. Unterlassen sie dies, so kann die Zustellung an sie durch einfache Abgabe zur Post erfolgen (§ 89).

Bereinfachte Zustellung (RD. v. 11. 12. 32, ergangen auf Grund von § 211 Abs. 3 Satz 2, § 258 Abs. 2 und § 386 Abs. 3). Bei allen schriftlichen Bescheiden, die im Besteuerungsverfahren ergehen, auch bei Rechtsmittelentscheidungen (nicht jedoch im Steuerstrafverfahren), kann die Zustellung durch einfachen verschlossenen Brief ersetzt werden. In diesem Falle gilt die Bekanntgabe am dritten Tage nach Aufgabe zur Post als bewirkt, wenn der Empfänger nicht darlegt, daß ihm der Bescheid nicht innerhalb dieser Frist zugegangen ist.

d. Kleinbeträge.

Zur Entlastung der Verwaltung dient die Vorschrift, daß Kleinbeträge unter einer gewissen Grenze nicht festgesetzt werden. Die Kleinbetragsregelung ist ein Teil des Verfahrensrechtes, sie ist für die **Veranlagungsbehörden** dasjenige, was für die Kasse die eine Art der Niederschlagung („weil die Kosten der Beitreibung außer Verhältnis zu dem Betrage stehen“, unten § 23 D) ist. Die gesetzliche Grundlage ist in § 14 I gegeben.

Auf Grund dieser Vorschrift ist die Kleinbetragsverordnung vom 3. 10. 22, geändert am 6. 1. 23 und 28. 2. 23, ergangen. Sie behandelt vier Fälle: Die Festsetzung von Steuern kann bei Beträgen bis zu 60 Pfennig unter gewissen Umständen unterbleiben. Nachforderungen von Steuern und Verächtigungen von Steuerfestsetzungen können stets unterbleiben, wenn der Betrag 60 Pfennig nicht überschreitet. Bis zur gleichen Grenze unterbleiben **Erstattungen**, außer wenn ein besonderer Antrag vorliegt. Schließlich kann die Festsetzung von **Auslagen** bis zu 60 Pfennig unterbleiben, wenn Gebühren nicht festzusetzen sind.

Keinen Teil des Verfahrensrechtes, sondern eine Aenderung des materiellen Steueranspruchs betreffen die Vorschriften über die Abrundung (oben § 12 E).

III. Steuerprüfungen, insbes. Buchprüfungen.

Schrifttum: Wulff, Die Praxis der steuerlichen Buchprüfung bei buchführenden Kaufleuten, 3. Aufl. 1930; ferner Schrifttum bei Grabower in StuzB. 1930, 805).

Die Praxis der Reichsfinanzverwaltung hat ein gut funktionierendes System von Steuerprüfungen ausgearbeitet, als Prüfungen einfacher Art die „Lohnsteuerprüfung“ und die „Umsatzsteuernachschau“, als umfangreiche Prüfungen die „Buch- und Betriebsprüfung“ (BuB.).

Die gesetzliche Grundlage beruht teils in der Pflicht der FA., die einzelnen Steuerfälle innerhalb eines Ermittlungsverfahrens zu erforschen (§ 204, unten § 19 A I), teils in dem Verfahren der allgemeinen Steueraufsicht gegenüber Betrieben (§ 190 ff., unten § 18 C II), teils in dem Recht der Finanzämter, ganz allgemein die Ordnungsmäßigkeit der Bücher zu prüfen (§ 162, IX). — Großbetriebe sind mindestens alle drei Jahre einer ordentlichen Buch- und Betriebsprüfung zu unterziehen (§ 162 X). Auch kleine Betriebe werden nach Möglichkeit einer regelmäßigen dreijährigen Prüfung unterzogen. Die Prüfungen finden durch besonders vorgebildete „Buchprüfer“ statt (WD. zur Durchführung von Buch- und Betriebsprüfungen v. 9. 11. 25).

Die Reichsfinanzverwaltung hat den dreijährigen Turnus der Prüfung durchgeführt; z. B. wird die Prüfung im dritten Turnus vorgenommen. Dieser soll sich in der Regel nicht über die Jahre 1930 zurück erstrecken und das größte Gewicht auf die Umsatzsteuerprüfung legen.

IV. Finanzzwang s. unten § 24.

V. Kosten.

Die WD. unterscheidet zwischen Gebühren, Auslagen und Kosten. Gebühren sind ein Entgelt, welches die Behörde für ihre Tätigkeit erhebt. Auslagen sind tatsächliche Ausgaben, die der Behörde oder einem Beteiligten entstanden sind. Unter Kosten wird der Oberbegriff für Gebühren und Auslagen verstanden.

Ueber die materielle Bedeutung des Kostenanspruchs s. oben § 13 D III.

- a. Im Ermittlungsverfahren trägt der Steuerpflichtige nur die Kosten eines auf seinen Wunsch vernommenen „besonderen Sachverständigen“ (§ 206 II) sowie im Zollverkehr die Kosten von Untersuchungen. Im übrigen ist das Ermittlungsverfahren kostenfrei (§ 227).
- b. Im Rechtsmittelverfahren ist über die Kosten zu befinden. Sie können dem Steuerpflichtigen einem Land oder einer Gemeinde oder dem Reich auferlegt oder zwischen diesen verteilt werden. Dem Steuerpflichtigen sind sie aufzuerlegen, wenn ein von ihm eingelegtes Rechtsmittel erfolglos ist (im endgültigen Ergebnis §§ 307, 308).

1. Werden die Kosten dem Steuerpflichtigen auferlegt, so hat er Gebühren zu zahlen sowie die Auslagen der Rechtsmittelbehörden zu ersetzen (§ 310 Nr. 1, § 311). Bei Rücknahme wird die Gebühr auf die Hälfte ermäßigt (§ 311 Abs. 3). Die Auslagen umfassen besonders Beträge für Telegraphengebühren, Kosten von Zustellungen, Entschädigungen an Auskunftspersonen.

- sonen und Sachverständige, Reisekosten der Beamten, Schreibgebühren in besonderen Fällen (§§ 312) und einen Pauschlag zur Deckung der nicht besonders zu ersetzenden Auslagen (§ 313).
2. Hat das Reich die Kosten zu tragen, so hat es dem Steuerpflichtigen die notwendigen Auslagen zu erstatten (§ 310 Nr. 2, § 316). Entschädigung für Zeitverjämniß wird nicht gewährt. Die Kosten der Zuziehung eines Bevollmächtigten oder Beistands, auch eines Rechtsanwalts, sind zur Zeit nicht erstattungsfähig. Diese Vorschrift tritt am 31. 3. 34 außer Kraft (§ 316 Satz 3). — Zuständigkeit WD. v. 10. 3. 33.
 3. Kann das Reich Kostenersatz verlangen, so setzt die Geschäftsstelle Gebühren und Auslagen fest. Kann der Steuerpflichtige die Erstattung von Auslagen verlangen, so hat er dies bei der Geschäftsstelle zu beantragen; diese setzt die erstattungsfähige Auslage fest. Gegen die Festsetzung gibt es in beiden Fällen Erinnerung an die Behörde (§§ 322—324).
 4. Kosten, die aus unrichtiger Behandlung der Sache ohne Schuld der Beteiligten entstanden sind, werden nicht erhoben (§ 314).
 5. Kostenfreiheit ganz oder teilweise kann die Behörde bei Rücknahme des Rechtsmittels oder für eine abweisende Entscheidung gewähren, wenn die Einlegung auf entschuldbarer Unkenntnis der Verhältnisse oder Unwissenheit beruht oder dies sonst billig erscheint (§ 319).

Der RM. kann Gebühren auch sonst erlassen (§ 319 Abs. 3).

6. Bei Rücknahme eines Rechtsmittels bedarf es einer besonderen Entscheidung über die Kostenpflicht nicht (§ 318 III).
7. Die Gebühr ist nach dem Werte des Streitgegenstandes und nach der Art des Verfahrens abgestuft (§ 311). Der Wert des Streitgegenstandes wird durch die Rechtsmittelbehörde nach freiem Ermessen festgesetzt (§ 320).
8. Wert des Streitgegenstandes ist der Unterschied zwischen dem Steuerbetrage, der durch den angefochtenen Bescheid erfordert ist, und dem Steuerbetrage, der sich ergeben würde, wenn den Anträgen des Beschwerdeführers in vollem Umfange entsprochen würde.

In Einheitswertfachen wird der Streitwert auf 10% des Einheitswertes festgesetzt (RM. in JW. 1932, 1178), in Gewinnfeststellungssachen regelmäßig auf 10% des streitigen Gewinnes (RM. in StW. 1931, 876).

- c. Im Erhebungs- und Beitreibungsverfahren hat der Schuldner die Kosten der Mahnung und Beitreibung zu tragen. Ihre Höhe wird durch den Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrates geregelt (§ 342).

Hierzu ist die Verordnung über die Kosten des Mahn- und Zwangsverfahrens nach der Reichsabgabenordnung vom 21. 4. 23, geändert durch ZwSt. Art. XVI § 2 und durch WD. vom 22. 11. 24 und WD. vom 5. 11. 25, ergangen. Sie enthält eine Mahngebühr, eine Pfändungsgebühr und eine Versteigerungsgebühr.

- d. Bei den Anträgen auf Nachsicht (ob. II b) hat der Antragsteller stets die besonderen Auslagen zu tragen, welche durch den Antrag entstehen (§ 87 III).

D. Anwendungsgebiet der WD.

Die allgemeinen Verfahrensvorschriften finden auf Reichsteuern Anwendung und auf die Realsteuern, soweit sie von FA. und LFA. verwaltet werden (§ 4). Die Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit gelten auch für Landesstempelsteuern, die von FA. und LFA. verwaltet werden (§ 5).

E. Preussische Steuern.

Soweit W. nicht gilt, gibt es für das preussische Recht keine einheitliche Vorschrift. Es gelten die Vorschriften der einzelnen Steuergesetze, und wenn diese fehlen, die allgemeinen Rechtsätze des Verwaltungsrechts. — Für die preussische Gewerbesteuer ist die vereinfachte Zustellung (oben C II c) durch preuß. W. v. 23. 12. 32 gleichfalls zugelassen.

Auch das Kommunalabgabengesetz hat fast keine gemeinsamen Vorschriften zu diesen Punkten.

§ 18. Steuerliche Pflichten.

A. Allgemeine Klarlegungspflichten (außerhalb eines Ermittlungsverfahrens und der Steueraufsicht).

I. Pflichten von Privatpersonen.

a. Buchführung.

1. Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher zu führen hat (z. B. also nach HGB. §§ 4, 37 ff.), hat diese Bücher auch im Steuerinteresse zu führen (§ 160).
2. Ferner ist stets zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen (mit regelmäßigen Abschlüssen) verpflichtet, wer
Umsatz über 200 000 RM. oder
Betriebsvermögen über 50 000 RM. oder
landwirtschaftliches Vermögen über 100 000 RM. oder
Gewerbeertrag über 6000 RM. oder
Reineinkünfte aus Landwirtschaft über 6000 RM.
bei der letzten Veranlagung gehabt hat (§ 161 I 1).
3. Zur Aufzeichnung der Entgelte ist jeder umsatzsteuerpflichtige Unternehmer verpflichtet (§ 161 I 2).
4. Daneben ordnen einzelne Gesetze, insbes. Verbrauchsteuergesetze, noch besondere Buchführungspflichten an.
5. Wenn eine Verpflichtung zur Buchführung aus irgendeinem Grunde vorliegt, so sollen die Bücher fortlaufend, vollständig und richtig geführt werden, in einer lebenden Sprache und dem Schriftzeichen einer solchen abgefaßt sein, sollen durchgezählt und, soweit dies geschäftsüblich ist, gebunden sein und keine Konten auf falsche oder erdichtete Namen enthalten (§ 162).
6. Ferner ist jeder, auch ein Privatmann, verpflichtet, Einnahmen und Ausgaben fortlaufend aufzuzeichnen und alljährlich eine Zusammenstellung über sein Vermögen zu machen, wenn seine bei der letzten Einkommensteueranlagung zugrunde gelegten Reineinkünfte eine vom RM. festzusetzende Grenze überstiegen haben. — Diese Grenze ist durch W. vom 24. 3. 32 auf mehr als 100 000 RM. festgesetzt.

7. Das FA. kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden (§ 162 IX). An ein **schwebendes Ermittlungsverfahren** ist diese Prüfung nicht gebunden (RFS. 10, 209).

Auf diese Bestimmungen gründet sich der regelmäßige Buchprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung (s. oben § 17 b III).

b. **Konto auf falschen Namen.**

Es ist verboten, auf einen falschen oder erdichteten Namen für sich oder einen anderen ein Konto einrichten oder Buchungen vornehmen zu lassen, Wertfachen zu hinterlegen oder zu verpfänden oder sich ein Schließfach geben zu lassen. Die Bank usw., bei der ein Antrag eingeht, hat sich über die Person des Verfügungsberechtigten zu vergewissern und Namen und Wohnung aufzuzeichnen. Stellt sich später heraus, daß ein Konto oder ein Schließfach auf falschen Namen genommen ist, so darf Auszahlung oder Herausgabe an den Berechtigten nur mit Zustimmung des FA. erfolgen (§ 163). Treuhänder, Vertreter, Pfandgläubiger, die Rechte auf eigenen Namen oder Wertfachen besitzen, haben das Verhältnis, in dem sie zu dem Berechtigten stehen, nachzuweisen; andernfalls werden die Sachen ihnen selbst zugerechnet (§ 164).

Bestrafung nach §§ 407, 408.

c. **Auskunftspflicht bei Grundstücken.**

Der Besitzer eines Grundstücks ist auf Verlangen des FA. verpflichtet, sämtliche Bewohner mit Geburtstag usw. anzugeben. Die Haushaltungsvorstände sind verpflichtet, dem Hausbesitzer die zum Haushalt gehörigen Personen und die Untermieter und Schlafstellenmieter zu bezeichnen; diese sind ihrerseits zu den notwendigen Angaben verpflichtet (§ 165).

d. Eine besondere Anzeigepflicht ist beim Tode oder Wegfall eines Steuerpflichtigen seinen Rechtsnachfolgern, Testamentvollstreckern usw. auferlegt, welche nicht zugleich Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen sind. Wenn sie erkennen, daß der Steuerpflichtige Steuererklärungen unrichtig oder unvollständig abgegeben hat oder pflichtwidrig unterlassen hat, solche Erklärungen abzugeben, so haben sie dies binnen Monatsfrist anzuzeigen; andernfalls haften sie persönlich für die vorenthaltenen Steuerbeträge (W. § 117). Eine Reihe anderer Anzeigepflichten enthält das **Erbschaftsteuergesetz**.

e. Der Reichsfinanzminister kann eine besondere Anzeigepflicht für Treuhänder, Vertreter und Pfandgläubiger, die Rechte auf eigenen Namen oder Wertfachen besitzen, einführen (§ 187).

f. Die durch die W. 1919 eingeführte Pflicht der Banken, den FA. regelmäßig Kundenverzeichnisse einzureichen, ist seit langer Zeit

wieder aufgehoben. Im übrigen ist das Bankgeheimnis aber nicht wieder hergestellt. Die Banken sind wie andere Personen zur Auskunft verpflichtet (s. unten B II a).

II. Beistandspflicht der Behörden und berufsständischen Vertretungen.

Sämtliche Reichs-, Staats- und Gemeindebehörden, die Beamten und Notare sowie die Verbände und Vertretungen von Betriebs- und Berufszweigen haben den Finanzämtern in jeder Weise Beistand zu leisten. Nur darf dabei das Post-, Telegraphen- und Fernsprechgeheimnis nicht verletzt werden. Ausgenommen von der allgemeinen Beistandspflicht sind Schuldbuchverwaltungen, Postsparkassen, Sparkassen und Banken, die die Stellung von Behörden haben (§ 188).

Sämtliche Behörden und Beamte haben Steuerzuwiderhandlungen, die sie dienstlich erfahren, den F.N. mitzuteilen. Auch dabei darf das Post-, Telegraphen- und Fernsprechgeheimnis nicht verletzt werden (§ 189).

Es handelt sich um einen Sonderfall der allgemeinen Verwaltungshilfe. Ueber Kostenersatz in besonderen Fällen s. § 188 III.

B. Pflichten im Ermittlungsverfahren.

I. Pflichten der Steuerpflichtigen.

a. Steuererklärung.

Steuererklärungen sind förmliche Erklärungen des Steuerpflichtigen, die als Unterlage für die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder Festsetzung einer Steuer dienen. Vielsach schreiben die Gesetze die Abgabe einer Steuererklärung vor. Auch jeder, bei dem nach dem Ermessen des F.N. die Möglichkeit einer Steuerpflicht gegeben ist, ist, sofern nichts anderes vorgeschrieben ist, verpflichtet, auf Verlangen, eine Steuererklärung abzugeben (Steuererklärungspflichtiger § 167). Wo sie vorgeschrieben ist, hat der Verpflichtete zu versichern, daß er die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht hat. Die Steuererklärung muß so abgefaßt sein, daß das F.N. prüfen kann, was steuerpflichtig ist und was nicht (§ 169).

Hat sich die Steuererklärung auf Wertangaben zu erstrecken und ergibt sich der Wert nicht aus dem Nennbetrage, dem Kurswert oder aus Zahlungen, so hat der Verpflichtete im allgemeinen die Tatsachen anzugeben, die er zur Ermittlung des Wertes beizubringen vermag (§ 169). Auf Verlangen ist die Richtigkeit der Steuererklärung nachzuweisen (§ 171).

Die Steuererklärung als Pflicht ist vorgeschrieben bei der Einkommensteuer (EinkStG. § 61), bei der Erbschaftsteuer (ErbStG. §§ 25, 26), der Umsatzsteuer (UStG. § 18) und der Körperschaftsteuer (§ 22).

Wird die vorgeschriebene Frist unentschuldig nicht gewahrt, so kann das FA. einen Zuschlag bis zu 10 v. H. der Steuer auferlegen (§ 168 II).

Die Steuererklärung als „Wissenserklärung“ kann jederzeit berichtet werden.

b. Sonstige Erklärungen.

Auch bei Steuern, bei denen die Abgabe einer Steuererklärung gesetzlich nicht vorgeschrieben ist, hat der Steuerpflichtige auf Verlangen des FA. Erklärungen über den steuerpflichtigen Tatbestand zu erteilen.

Diese Vorschrift ist in der W.D. nicht ausdrücklich enthalten, ergibt sich aber aus dem ganzen System der W.D. (RFS. 8, 6).

c. Auskunftspflicht.

Trägt das FA. gegen die Richtigkeit einer Steuererklärung Bedenken, so hat der Steuerpflichtige auf Verlangen vor dem FA. persönlich zu erscheinen und Auskunft zu geben. Die Punkte, über die er sich äußern soll, sind ihm vorher schriftlich mitzuteilen. Das Finanzamt kann auch schriftliche Auskunft verlangen (§ 170).

Das Verlangen nach schriftlicher Auskunft darf aber nicht dahin führen, daß umfangreiche Abschriften aus den Geschäftsbüchern gefordert werden. In diesem Falle ist das FA. darauf beschränkt, Bucheinsicht zu fordern (RFS. 5, 47). Der Steuerpflichtige ist nur zu solchen Auskünften verpflichtet, die er zu geben in der Lage ist. Er braucht nicht Auskünfte von anderen Personen einzuziehen, oder gar diese auf Auskunfterteilung zu verklagen (RFS. 11, 62). Das gleiche gilt für die Beschaffung von Unterlagen (RFS. 11, 127).

d. Gestattung der Einsichtnahme.

Steuerpflichtige, die Handelsbücher führen, haben auf Verlangen Abschrift ihrer ungekürzten Bilanzen mit Erläuterungen vorzulegen (§ 172). Auch sonst hat der Steuerpflichtige Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere auf Verlangen vorzulegen (§ 171). Hiernach können Buchprüfungen vorgenommen werden.

Um Abschätzungen vorzunehmen, dürfen die Beamten und Beauftragten der FA. Grundstücke und Räume zu den üblichen Geschäfts- und Arbeitsstunden betreten (§ 173 I).

Wertfachen hat der Steuerpflichtige auf Verlangen vorzulegen und Einsicht in die Behältnisse zu verschaffen, in denen er sie verwahrt (§ 173 II).

e. Versicherung an Eides Statt.

Das FA. kann verlangen, daß der Steuerpflichtige Tatsachen, die er behauptet, durch Versicherung an Eides Statt erhärte (§ 174).

Die früher erforderliche Genehmigung des FA. hierzu ist fortgefallen.

Bestrafung nach StGB. §§ 150, 163 bei wissentlich falscher Abgabe oder bei Fahrlässigkeit; Straßlosigkeit bei Widerruf vor Anzeige oder Einleitung einer Untersuchung und bevor ein Rechtsnachteil entstanden ist.

II. Pflichten anderer Personen.

Schrifttum: Arnold, Die Finanzpflichten dritter Personen (WZ.-SchfSt. 1928, 529).

a. Auskunft.

Auch andere Personen haben über Tatsachen, die für die Ausübung der „Steueraufsicht“ (unt. C II) oder in einem „Ermittlungsverfahren“ für die Feststellung von Steueransprüchen von Bedeutung sind, Auskunft zu geben (§ 175).

Die Grenzen der Auskunftspflicht waren durch eine reiche Rechtsprechung festgelegt. Die Auskunftspflicht setzte ein Ermittlungsverfahren gegen einen bestimmten Steuerpflichtigen oder die Steuerpflicht über einen bestimmten Betrieb voraus (RFS. 9, 145). Sie durfte nicht zur Ermittlung unbekannter Steuerfälle und unbekannter Namen von Steuerpflichtigen verwendet werden (RFS. 8, 279); das Verlangen der Auskunft darf nicht allgemein, sondern muß bestimmt sein (RFS. 8, 1). — Innerhalb des Steueraufsichtsverfahrens kann die Auskunft nur für den Zweck der Steueraufsicht, nicht auch für andere, die Steuerbehörde sonst interessierende Zwecke verlangt werden (RFS. 8, 1). Auf Grund der gegenwärtig geltenden Fassung der AO. läßt der RFS. die Auskunftspflicht auch zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle (unter Berufung auf § 201) zu (RFS. 30, 233); s. unten C II a 2.

Das Recht zur Verweigerung der Auskunft ist nur auf wenige Fälle beschränkt, in denen es sich fast stets um die Gefahr strafrechtlicher Verfolgung handelt. Im übrigen sind die Vertrauensverhältnisse des öffentlichen Lebens (zB. Seelsorger, Arzt, Anwalt, Post- und Telegraphengeheimnis) überwiegend geschützt (§§ 175, 181); vgl. dazu § 209.

Gegenüber der Auskunftspflicht besteht kein Bankgeheimnis, auch nicht für die Reichsbank (RFS. 14, 265).

Die Postkassämter sind nach G. v. 22. 3. 21 zur Auskunft an die Finanzämter über die Höhe und die Bewegung der Guthaben verpflichtet, aber nicht über die Personen, die Zahlungen auf das Konto geleistet oder von dem Konto empfangen haben.

b. Eid.

Das FA. kann verlangen, daß ein Auskunftspflichtiger seine Aussage durch Eid bekräftige (§ 182).

Die früher hierzu erforderliche Genehmigung des FA. ist fortgefallen.

c. Einsichtgewährung.

Wer auskunftspflichtig ist, hat auch Urkunden und Bücher zur Einsicht vorzulegen, die sich auf bestimmte zu bezeichnende Rechtsvorgänge beziehen, sowie Wertfachen vorzulegen und Einsicht in verschlossene Behältnisse zu gewähren, wenn er Wertfachen für den Steuerpflichtigen verwahrt oder dem Steuerpflichtigen Behältnisse überlassen hat. Das FA. kann die Einsicht nur mit Genehmigung des FA. fordern (§ 183).

Weitere Nachweisungspflicht: §§ 184, 185.

d. Gutachten.

Als Sachverständiger hat auf Verlangen des FA. ein Gutachten abzugeben, wer zur Erstattung von Gutachten der geforderten Art öffentlich bestellt ist oder die Wissenschaft, die Kunst oder das Gewerbe öffentlich zum Erwerb ausübt oder zu ihrer Ausübung öffentlich bestellt oder ermächtigt ist (§ 186, vgl. ZPO. § 407).

Die Namen von Sachverständigen und Auskunftspersonen können dem Steuerpflichtigen geheimgehalten werden. Nur wenn der Sachverständige Einblick in die gesamten Verhältnisse des Pflichtigen, insbes. in seine Buchführung erhält, muß der Name des Pflichtigen angegeben werden (RFD. 11, 201).

C. Erweiterte Pflichten.

I. Allgemeines.

Die meisten Betriebe unterliegen allgemein oder hinsichtlich bestimmter Steuern einer verstärkten Aufsicht, die auch außerhalb eines Ermittlungsverfahrens erweiterte Pflichten mit sich bringt. Infolge der neueren Entwicklung der Gesetzgebung hat man die „Steueraufsicht“ und die „Nachprüfung zwecks Durchführung des Gesetzes“ zu unterscheiden.

II. Steueraufsicht.

a. Steueraufsicht über Betriebe und Unternehmungen.

1. Besondere Pflichten haben die Inhaber der Betriebe und Unternehmungen, die unter Steueraufsicht stehen. In welchen Fällen eine Steueraufsicht besteht, bestimmen die einzelnen Steuergesetze. Sie besteht insbes. bei der Umsatzsteuer (UStG. § 15) und bei den Verbrauchssteuern, kommt daher für fast alle Betriebe in Betracht.

Die MO. selbst enthält die Anmeldepflicht für Betriebe, in denen Erzeugnisse gewonnen oder hergestellt werden sollen, die nach dem Verbrauchssteuer-

gesetze zu versteuern sind, ferner das Recht der Nachschau für die Beamten, das Recht auf jede zur Ausübung der Steueraufsicht und zu statistischen Zwecken erforderliche Auskunft, also auch auf Buchprüfung, das Recht auf Betreten der Geschäftsräume, auf geeignete Arbeitsräume für die Beamten. Liegt schon eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung vor, so hat die Behörde noch weitergehende Rechte (§§ 190—197).

Weitere Bestimmungen über die Ausübung der Steueraufsicht finden sich vielfach in den Ausführungsbestimmungen, insbesondere zu den Verbrauchsteuergesetzen, da die einzelnen Ueberwachungsmaßregeln sich nach den Steuerarten richten müssen.

b. Erweiterte Steueraufsicht.

Die FA. haben darüber zu wachen, ob durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise Steuereinnahmen zu Unrecht verkürzt werden (§ 20 I). In Ausübung dieser Steueraufsicht können die FA. eidesstattliche Versicherungen verlangen (im einzelnen §§ 201 II, III). Die Prüfung kann nach der gegenwärtigen Rechtsprechung des RFSt. (30 233) auch zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle, bei denen nicht die der Aufsicht unterliegenden Unternehmer Steuerschuldner sind, vorgenommen werden.

M. E. ist dies nicht zutreffend, da § 201 nicht unter den allgemeinen Vorschriften, sondern unter der Vorschrift über die Steueraufsicht steht, mithin nur die Beziehungen des FA. zu den der Aufsicht unterliegenden Betrieben regelt.

Siehe auch Hensel, Die Auskunftspflicht Dritter (StuB. 1932, 1347).

c. Aufsicht über Steuerbüros.

Bei Personen, die geschäftsmäßig oder gegen Entgelt Rat oder Hilfe in Steuerangelegenheiten erteilen, kann das FA. Einsicht in die Geschäftspapiere verlangen. Dieses Recht besteht nicht gegenüber Rechtsanwälten und Notaren sowie gegenüber Vertretern beruflicher oder gewerkschaftlicher Vereinigungen hinsichtlich des von ihnen vertretenen Personenkreises. Ist der geschäftsmäßige Steuervertreter wegen Steuerhinterziehung oder Teilnahme an einer solchen bestraft, so hat die Behörde noch weitgehendere Rechte. Insbesondere kann das FA. ihm nach Rechtskraft des Urteils die Fortsetzung seiner Tätigkeit untersagen. Gegen diese Verfügung ist die Beschwerde an den RFSt. zulässig (§§ 199, 200).

III. Nachprüfung zwecks Durchführung der Besteuerung.

Auch in Fällen, in denen eine Steueraufsicht im Sinne

der *W.* nicht besteht, können verstärkte Pflichten der Steuerpflichtigen außerhalb eines Ermittlungsverfahrens in Betracht kommen. Hierfür haben neuere Steuergesetze das Institut der *Nachprüfung* zwecks Durchführung der Besteuerung ausgebildet. Es ist im *Kapitalverkehrssteuergesetz* (§ 77) und in mehreren kleinen *Verkehrssteuergesetzen* angewandt.

Die Gesetze sprechen nur die Zulässigkeit der *Nachprüfung* aus und überlassen die Ausgestaltung den Ausführungsbestimmungen. Die *Nachprüfung* erstreckt sich nach der bisherigen Ausgestaltung immer nur auf die Prüfung von Büchern und Schriftstücken, während die *Steueraufsicht* (oben II) sich daneben auch auf die Prüfung des Betriebs selbst (Warenherstellung usw.) erstrecken kann.

IV. Untersagung des Geschäftsbetriebs bei Steuerpflichtigen.

Wenn jemand bei Betrieben, die der *Steueraufsicht* unterliegen, wesentliche *Aufsichtsvorschriften* grob verletzt und deshalb wiederholt wegen *Steuerhinterziehung* bestraft ist, auch diese Tatsachen in den *Straferkenntnissen* festgestellt sind, kann das *RFV.* nach *Rechtskraft* des zweiten Erkenntnisses ihm die *Fortsetzung* des Betriebes oder Berufes untersagen. Gegen diese Verfügung ist die *Beschwerde* an den *RFH.* zulässig. — Das gleiche gilt auch außerhalb einer *Steueraufsicht*, wenn jemand in der Absicht der *Steuerhinterziehung* in seinem Betriebe oder Berufe Bücher oder Aufzeichnungen unrichtig führt, unrichtige *Geschäftsabschlüsse* vorlegt oder ähnliche arglistige Mittel anwendet, und wenn er deshalb unter *Feststellung* dieser Tatsachen in den *Erkenntnissen* wiederholt wegen *Steuerhinterziehung* bestraft ist (§ 198).

D. Anwendungsgebiete der *W.*

Die Vorschriften über die steuerlichen Pflichten finden auf *Reichsteuern* Anwendung und auf *Realsteuern*, soweit sie in *FA.* und *RFV.* verwaltet werden.

E. Preussische Steuern.

Zusammenfassende Vorschriften gibt es nicht, es gilt, was sich aus den einzelnen *Steuergesetzen* ergibt.

Im *Kommunalabgabenrecht* kann eine *Auskunftspflicht* durch die einzelne *Steuerordnung* vorgeschrieben werden (*RAV.* § 63).

§ 19. Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren.

A. Die Ermittlung durch das Finanzamt.

I. Ermittlung von Amts wegen.

Das *Ermittlungsverfahren* ist eine *Untersuchung* von Amts wegen. Das *Finanzamt* steht dem *Steuerpflichtigen*

nicht als Partei gegenüber, sondern es ist die Behörde, die von Amts wegen selbst die Ermittlung vornimmt mit dem Ziele, zu erforschen, wie hoch der nach den Gesetzen begründete Steueranspruch ist. Der „nach den Gesetzen“ begründete Anspruch: das FA. hat also nicht einseitig die fiskalischen Interessen wahrzunehmen, sondern die Prüfung von Angaben der Steuerpflichtigen auch zu ihren Gunsten vorzunehmen (§ 204). Nur so kann der gesetzlich begründete Anspruch festgestellt werden.

II. Rechte und Pflichten im Ermittlungsverfahren.

Bei seiner Ermittlungstätigkeit stehen dem FA. alle die Rechte zu, die sich aus den verschiedenen Pflichten (oben § 18) ergeben. Einige dieser Pflichten haben aber für das Ermittlungsverfahren besondere Bedeutung, indem sie für den Steuerpflichtigen, wenn er sie erfüllt, gleichzeitig Rechte schaffen.

a. Steuererklärung.

Die Steuererklärung ist **keine Selbsteinschätzung**, wie sie vielfach genannt wird, denn auch wenn eine Steuererklärung abgegeben wird, setzt die Steuerbehörde die zu zahlende Steuer nach eigenem pflichtmäßigem Ermessen fest. Aber die **Steuererklärung** ist ein **Recht** des **Pflichtigen**; denn wenn er eine Steuererklärung abgegeben hat, darf das FA. zu ungunsten des Steuerpflichtigen in wesentlichen Punkten von ihr **nur abweichen**, wenn es vorher diese Punkte dem Steuerpflichtigen mitgeteilt und ihm Gelegenheit zur **Außerung** gegeben hat (§ 205).

b. Bücher und Aufzeichnungen.

1. Wenn Bücher und Aufzeichnungen ordnungsmäßig geführt sind, so sind sie der Besteuerung zugrunde zu legen, wenn nach den Umständen des Falles **kein Anlaß** vorliegt, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden (§ 208).
2. Einem **Ausschuß** dürfen Bücher usw. nur mit Zustimmung dessen, der sie eingereicht hat, vorgelegt werden. Fehlt es hieran, so hat der Vorsteher des FA. oder ein beauftragter Sachverständiger den Ausschuß über das Ergebnis der Buchprüfung zu berichten (§ 208 II).
3. In weitergehendem Maße sollten die Bücher einen Schutz für die Steuerpflichtigen in folgendem Falle bilden. Der **NFM.** kann eine Stelle ins Leben rufen, welche Prüfung der Bücher auf förmliche und sachliche Richtigkeit übernimmt.

Bringt der Steuerpflichtige eine Bescheinigung dieser Stelle über die Ordnungsmäßigkeit und Vollständigkeit der Bücher und Aufzeichnungen bei, so darf das FA. die Bücher nur mit ausdrücklicher Genehmigung des FA. beanstanden (§ 208). Eine solche Stelle ist nicht bestimmt.

c. Sachverständige.

Wenn sich das FA. der Hilfe von Vertretern und Angestellten der Verbände und Vertretungen des Geschäfts- oder Betriebszweigs bedient, dem der Steuerpflichtige angehört, so kann der Steuerpflichtige die betreffende Person ablehnen, wenn er von ihr die Verletzung eines Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisses oder Schaden für seine geschäftliche Tätigkeit befürchtet. Gibt das FA. dem Antrag auf Ablehnung nicht statt, so kann er verlangen, daß die Prüfung auf seine Kosten durch besondere Sachverständige vorgenommen wird (§ 206).

III. Verhältnis der einzelnen Pflichten untereinander.

Es steht dem FA. frei, auszuwählen, von welchen Rechten es im Verfahren Gebrauch macht und in welcher Reihenfolge und zu welchen Leistungen es die Verpflichteten heranzieht. Nur von gewissen Rechten soll es erst in letzter Reihe Gebrauch machen, so daß die entsprechenden Pflichten als besonders schwere Eingriffe in die Freiheit der einzelnen im Verfahren eine Vorzugsstellung haben.

a. Die Vorlegung von Büchern und Geschäftspapieren (Buchprüfung) soll erst dann verlangt werden, wenn die Auskunft des Steuerpflichtigen nicht genügt oder Bedenken gegen ihre Richtigkeit vorliegen, und auch dann sollen sie auf seinen Wunsch tunlichst in seiner Wohnung oder in seinen Geschäftsräumen eingesehen werden (§ 207).

Dandelt es sich jedoch um wenig umfangreiche Bücher, deren Durchsicht schnell erledigt ist, und muß der Steuerpflichtige ohnehin auf dem FA. erscheinen, so kann das Mitbringen der Bücher verlangt werden (RFS. in StWB. 1922 Nr. 151).

b. Andere Personen sollen zur Auskunft oder Vorlegung von Büchern nur angehalten werden, wenn die Verhandlungen mit dem Steuerpflichtigen nicht zum Ziele führen oder keinen Erfolg versprechen (§ 209 I¹).

c. Die Vorlegung von Wertfachen und die Gewährung der Einsicht in Verhältnisse soll nur verlangt werden, wenn sie erforderlich sind, um die Wahrheit zu ermitteln oder wenn Gefahr im Verzuge ist (§ 209 I²).

- d. **Eidesstattliche Versicherungen und eidliche Befräftigungen von Auskünften** sollen nur in letzter Reihe gefordert werden, wenn andere Mittel zur Erforschung der Wahrheit nicht vorhanden sind (§ 209 II).

Ob die Voraussetzungen des § 177 (oben § 37 B II a) und des § 209 vorliegen, hat das Finanzamt zu prüfen. Der Steuerpflichtige hat das Recht, in Rechtsmittelwegen eine Ueberprüfung zu verlangen, nicht ob die Voraussetzungen im einzelnen Fall vorliegen, wohl aber, ob das Finanzamt die Schranken seiner Befugnisse nicht offensichtlich überschritten hat (MFS. 4, 265, 334).

IV. Mitwirkung der Gemeindebehörden.

Bei den Steuern vom Einkommen und von Vermögen (ausschließlich der Erbschaftsteuer) und bei der Umsatzsteuer soll das FA. vor der Veranlagung eines Steuerpflichtigen die zuständige Gemeindebehörde hören (§ 28).

V. Berechnung und Schätzung.

Haben die Ermittlungen die Grundlagen ergeben, so ist der Steueranspruch festzustellen. Hierfür sind zwei Wege gegeben, die **Berechnung** und die **Schätzung**. Beide schließen einander nicht aus, sondern können bei demselben Steueranspruch nebeneinander zur Anwendung kommen, so wenn bei einer Vermögenssteuer der Steuerpflichtige Kapitalvermögen und Grundvermögen besitzt; der Wert des Kapitalvermögens wird in der Regel berechnet werden können, der Wert des Grundstücks geschätzt werden müssen.

Unter **Schätzung** ist nicht nur die Wertschätzung zu verstehen, sondern es können auf diese Weise auch nicht genügend geklärte tatsächliche Verhältnisse ergänzt werden. zB. kann bekannt sein, daß der Steuerpflichtige Handel mit irgendwelchen Waren getrieben hat, es fehlt aber jeder Anhalt für den Umfang des Geschäfts oder der Einnahmen. Dann muß auch hier die Schätzung eintreten.

In erster Reihe muß immer berechnet werden. Es ist nicht zulässig, weil bei einer Summe, die in mehrere Elemente zerfällt, das eine Element unbekannt ist und geschätzt werden müßte, nun die ganze Summe zu schätzen. Vielmehr müssen dann die anderen Elemente ordnungsmäßig berechnet werden und das fehlende Element geschätzt, und aus der Zusammenzählung der Einzelberechnungen und Schätzung muß sich dann der ganze Betrag ergeben.

Wenn also zB. ein Steuerpflichtiger 1000 M. Einkommen aus Kapitalvermögen hat, außerdem ein Grundstück, dessen jährliche Mieteinnahmen 3000 M. betragen, bei dem aber die Erhaltungskosten unbekannt sind, und außerdem einen Handel mit Kolonialwaren geführt hat, ohne darüber Bücher zu führen, so darf nicht sein Gesamteinkommen geschätzt werden, sondern es müssen die Unkosten auf das Grundstück besonders geschätzt werden (1000 M.) und das Einkommen aus dem Kolonialwarenhandel (2000 M.), und es müssen dann die Einkommen 1000 + 3000 + 2000

= 6000 zusammengezählt und davon die Unkosten 6000 — 1000 = 5000 abgezogen werden.

Eine Schätzung kann auch erfolgen, wenn der Steuerpflichtige keine ausreichende Aufklärung gibt, die Aufzeichnungen nicht vorlegen kann oder diese nicht ordnungsmäßig sind u. ä. (§ 217).

B. Festsetzung der Steuer.

Abrundung f. § 12 E. Kleinbeträge f. § 17 C II d. Zuständigkeit § 17 A I a.

I. Steuern mit und ohne förmliche Veranlagungsverfahren. Steuerbescheid.

- a. Steht die Höhe der Steuerpflicht durch Berechnung oder Schätzung für das FA. fest, so fordert es entweder den Steuerpflichtigen einfach zur Zahlung der Summe bei Fälligkeit auf, oder es erteilt ihm einen **Steuerbescheid**, durch welchen es die Hälfte der Steuer erst förmlich festsetzt. Ein förmlicher Steuerbescheid ist nur da notwendig, wo ihn die Gesetze ausdrücklich vorschreiben. Wenn Erteilung eines Steuerbescheides vorgeschrieben ist, so ist vielfach (nicht immer) vorher die Einreichung einer Steuererklärung (ob. A I b 1) vorsehen; man nennt das Verfahren, das dem Steuerbescheid vorhergeht, das **förmliche Veranlagungsverfahren** und den Steuerbescheid auch **Veranlagung**.

Das Wort „Veranlagung“ ist kein technischer Ausdruck der Gesetzgebung und wird in mehrfacher Bedeutung gebraucht, teils für das gesamte Ermittlungs- und Feststellungsverfahren, teils für die Festsetzung der Steuer und Mitteilung des Steuerbescheides, teils für den Steuerbescheid selbst. Meist bezeichnet es den Gegensatz zu den Verfahren bei solchen Steuern, bei dem ein schriftlicher Steuerbescheid nicht vorgeschrieben ist, aber die Grenze ist flüchtig.

Die *U.* bezeichnet jetzt (unzweckmäßigerweise) den Bescheid, durch welche bei der Gewerbesteuer der „Steuernehmbetrag“ festgesetzt wird, als „Veranlagungsbescheid“ (im Gegensatz zum „Steuerbescheid“, durch welche eine Steuer selbst festgesetzt wird) (§§ 210 I, II, 228).

Im bisherigen Recht war der Unterschied der Steuern mit und ohne Veranlagungsverfahren sehr erheblich. Die *U.* hat die meisten Unterschiede beseitigt, es bleibt nur ein Unterschied bei der Nachveranlagung und bei der Zahlbarkeit bestehen. Aber weder die Entstehung der Steuerpflicht noch die Verjährung, noch der Aufbau des Rechtsmittelverfahrens hängt jetzt von der Veranlagung ab.

Im förmlichen Veranlagungsverfahren wirkt bei den Steuern vom Einkommen und Vermögen ausschließlich der Erbschaftsteuer sowie bei der Umsatzsteuer der Steueraussschuß mit (§ 7 B I c), da bei diesen schwierige Wertschätzungen notwendig werden (Zahlenkomplexe bei Einkommen und Vermögen), zu denen Ehren-

Beamte aus den beteiligten Kreisen oft wertvolle Beiträge liefern können.

- b. Ein **schriftlicher Steuerbescheid** ist in der **W.** selbst **vorgeschrieben** für die Steuern von Einkommen (EinkSt., KörperSt.), vom Ertrage (GewSt.), vom Vermögen (VermSt.) und Umsatz (UmsSt.) (§ 210 III 2).

Deckt sich jedoch bei der Umsatzsteuer die endgültige Steuer mit den Voranmeldungen und festgesetzten Vorauszahlungen, so genügt eine Mitteilung hierüber (§ 210 III 2).

- c. Wo ein **schriftlicher Steuerbescheid vorgeschrieben** ist, muß er die **Höhe der Steuer** enthalten. Er soll ferner enthalten eine **Rechtsmittelbelehrung**, die Grundlagen der Veranlagung, eine Anweisung über die **Zahlung** und die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen ist.

Der Steuerbescheid muß **verschlossen** sein und förmlich zugestellt werden (§ 211 III). — An Stelle der förmlichen Zustellung ist jedoch jetzt auch die „vereinfachte Zustellung“ zulässig (s. oben § 17 C II e).

Ist ein **schriftlicher Steuerbescheid nicht** zu erteilen, so gilt als **Steuerbescheid jede Willenskundgebung des Finanzamts**, oder einer Hilfsstelle des Finanzamts, mit der erstmals ein bestimmter Steuerbetrag von einer bestimmten Höhe sofort oder mit einer bestimmten Frist bean-sprucht wird (§ 212).

Ueber Verbindung von Steuerbescheiden mit Feststellungsbescheiden oder mehreren Steuerbescheiden untereinander s. § 220 Biff. 1.

- d. Die **Feststellung der Besteuerungsgrundlagen** bildet regelmäßig einen **unselbständigen** (mit Rechtsmitteln nicht selbständig anfechtbarer) Teil des Steuerbescheides (§ 213 I).

Ausnahmen: Feststellung der Einheitswerte und einheitliche Gewinnfeststellung (§ 213 II), s. unten § 20.

Die Festsetzung der Steuermeßbeträge bei der Gewerbesteuer wird in der **W.** nicht der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, sondern der Festsetzung von Steuern gleichgestellt (§ 210), obwohl im Verhältnis zu dem vom Land oder der Gemeinde festzusetzenden Heranziehungsbetrag der Steuermeßbetrag dieselbe Bedeutung hat, wie die gesondert festgestellte Besteuerungsgrundlage gegenüber den Steuerbescheiden.

II. Vorläufige Veranlagung. Berichtigung.

- a. In einer Reihe von Fällen ist **wegen ungewisser Verhältnisse eine vorläufige Steuerfestsetzung** zugelassen. In diesen Fällen ist **nach Behebung der Ungewißheit die Festsetzung zu berichtigen** (§ 225 I).

Solche Fälle sind, sofern nicht etwa aus dem gleichen Grunde die Festsetzung überhaupt ausgesetzt wird:

1. Ungewißheit darüber, inwieweit die Voraussetzungen für die Entstehung einer **Steuerschuld** eingetreten sind, insbesondere ob jemandem ein Gegenstand gehört oder ob ein Recht verwirklicht werden kann (§ 100).

2. **Ungewißheit**, weil aus besonderen Gründen der Wert eines Gegenstandes nicht sofort ermittelt werden kann (§ 100). Hierzu genügt, daß die notwendige Prüfung einer Bilanz längere Zeit in Anspruch nehmen wird.
 3. Darüber hinaus hat die Praxis den Satz entwickelt, daß jeder Zeit eine vorläufige Veranlagung unter Zugrundelegung der Angaben des Steuerpflichtigen erfolgen kann, wenn die endgültige Veranlagung aus irgendwelchen Gründen noch nicht vorgenommen werden kann.
 4. Einer Mitwirkung des **Steuerausschusses** bedarf es bei vorläufigen Veranlagungen nicht (§ 32 I). — Wegen der **Anfechtbarkeit** s. unten d.
 5. Statt nur vorläufige Festsetzung anzunehmen, kann das FA. auch die Festsetzung aussetzen und Sicherheitsleistung fordern (§ 82).
- b. **Ähnlich** werden Fälle behandelt, in denen die **erste Festsetzung als endgültige** erscheint, aber durch nachträgliche Ereignisse eine **Berichtigung** notwendig wird, (§ 225 II) zB.:
1. Berechnung des Wertes einer Rente, welche nachher nur besonders kurze Zeit zur Auszahlung kommt (BG. § 18).
 2. Berechnung von Vermögen, das unter einer **ausschiebenden oder auflösenden Bedingung** oder einer Zeitbestimmung erworben ist, bei Eintritt des Falles (BG. §§ 3, 4, 7).
 3. Berechnung von Lasten, die vom Eintritt einer **ausschiebenden oder auflösenden Bedingung** oder einer Zeitbestimmung abhängen, bei Eintritt des Falles (BG. §§ 5—7).
 4. **Anfechtung** einer **testamentarischen Verfügung** oder einer **Erbchaftsannahme** oder sonstiger Wegfall einer Voraussetzung der Besteuerung mit rückwirkender Kraft (§ 225 II).
- c. Eine **Berichtigung zugunsten** des Steuerpflichtigen kann dieser **nur während des Jahres**, welches auf die **Behebung der Ungewißheit** folgt, verlangen. Eine **Berichtigung zu seinen Ungunsten** darf nur erfolgen, solange der **Anspruch auf Nachzahlung** nicht **verjährt** ist (§ 225).
- d. **Vorläufige Bescheide** (§ 100) sind **Steuerbescheide** und als solche im gleichen Verfahren **anfechtbar**, in welchem der **endgültige Bescheid** anfechtbar ist.

Endgültige Bescheide, welche an die Stelle von **vorläufigen Bescheiden** (§ 100) treten, sind ihrem **ganzen Inhalt nach anfechtbar**, sofern nicht aus dem vorläufigen Bescheid mit **Deutlichkeit** hervorgeht, daß der vorläufige Charakter sich nur auf einen Teil der Feststellungen bezieht. Insbesondere sind sie stets als in vollem Umfange anfechtbar anzusehen, wenn der erste Bescheid die **Ueberschrift „Vorläufiger Bescheid“** trägt. Ist mit **Deutlichkeit** zu erkennen, in welcher Beziehung der erste Bescheid vorläufig ist, so ist der **endgültige Bescheid**

nur insoweit besonders anfechtbar, als die Menderung reicht (zu folgen aus § 234).

- e. **Berichtigungen** von Steuerbescheiden sind nur insoweit selbständig anfechtbar, als die Menderung reicht (§ 234).

III. Nachforderung (Nachveranlagung, Berichtigungsveranlagung), nachträgliche Herabsetzung.

Berichtigungsveranlagung ist die nachträgliche Abänderung einer bereits erfolgten Veranlagung,

Nachveranlagung ist die Nachholung einer unterbliebenen Veranlagung.

- a. Für sämtliche Steuern gilt, daß alle Nachforderungen (Berichtigungsveranlagungen und Nachveranlagungen) nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig sind (§ 222, 223).

- b. Für Berichtigungsveranlagungen (nicht Nachveranlagungen) ist eine weitere Einschränkung gegeben. Hier sind drei Gruppen von Steuern zu unterscheiden (§ 222).

1. **Steuern von Einkommen, Ertrag und Vermögen ausschließlich der Erbschaftsteuer, sowie Umsatzsteuer** (§ 222 I Nr. 1 und 3).

Berichtigungsveranlagung ist nur zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen.

Es kommt darauf an, daß die neuen Tatsachen dem FA. (nicht nur den Buchprüfern) vor der Rechtskraft des ersten Bescheids bekanntgeworden sind und normalerweise im Befahren über den ersten Bescheid hätten berücksichtigt werden müssen (RFS. in StuW. 1925 Nr. 368). — Wenn in irgendeinem Punkte eine neue Tatsache vorliegt, so berechtigt dies das FA., den Bescheid im ganzen Umfange neu zu erlassen, also auch abweichende Rechtsansichten geltend zu machen usw. (RFS. in StuW. 1925 Nr. 35, 1926 Nr. 10). Das FA. darf dies aber nicht dazu mißbrauchen, in einem zahlenmäßig ganz unwesentlichen Punkte eine neue Tatsache nur deshalb festzustellen, um in anderen Punkten, bei denen keine neuen Tatsachen vorliegen, die Veranlagung erhöhen zu können (RFS. in StuW. 1930 Nr. 585).

2. **Anderer Steuern, bei denen ein schriftlicher Steuerbescheid im Gesetz vorgesehen ist (Veranlagungssteuern), soweit die Verjährungsfrist bei ihnen mehr als ein Jahr beträgt** (insbes. also Erbschaftsteuer und viele Verkehrsteuern; § 222 I Nr. 1 und 3).

- a) Berichtigungsveranlagung ist zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen.

- b) Berichtigungsveranlagung ist ferner zulässig, wenn bei Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde (also nicht durch die Veranlagungsbehörde selbst) Fehler

entdeckt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen. Unter Fehler im Sinne dieser Bestimmung ist jede offenbare Unrichtigkeit zu verstehen, mag sie auf einem Rechenfehler, unrichtiger Beurteilung der Sachlage oder unrichtiger Rechtsauffassung (Verstoß gegen feststehende Rechtsprechung oder Verwaltungspraxis) beruhen.

3. Alle übrigen Steuern.

Bei ihnen sind Nachforderungen stets zulässig, wenn die Behörde selbst später aus irgendeinem Grunde zu der Ueberzeugung kommt, zu wenig gefordert zu haben (§ 223).

4. Wenn der Reichsfinanzhof die Steuerpflicht für einen Tatbestand bejaht, in dem eine frühere höchstgerichtliche Entscheidung die Steuerpflicht verneint hat, so darf eine Neuveranlagung bei den Steuern zu 1. und 2. hierauf nicht begründet werden (§ 222 II).

c. Eine nachträgliche Herabsetzung der Steuer ist gleichfalls nur innerhalb der Verjährungsfrist zulässig. Hier muß sie

1. bei sämtlichen Steuerarten erfolgen, wenn Fehler der Veranlagung durch die Aufsichtsbehörden aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine Herabsetzung rechtfertigt (§ 224). Ueber den Begriff des Fehlers vgl. oben b.

Die untere Behörde wird, wenn sie gegen ihre eigene Entscheidung Bedenken hat, diese zweckmäßig gemäß § 224 der Aufsichtsbehörde vorlegen.

Einen Rechtsanspruch darauf, daß die Aufsichtsbehörde tätig wird und einen Fehler aufdeckt, hat der Steuerpflichtige nicht. Wenn aber ein Fehler durch die Aufsichtsbehörde aufgedeckt wird, so hat er einen Rechtsanspruch auf Berichtigung;

2. bei Veranlagungssteuern, bei denen ein schriftlicher Steuerbescheid im Gesetz vorgesehen ist (oben b 1 u. 2): Wenn durch eine Buch- und Betriebsprüfung neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen, besteht ein Rechtsanspruch des Pflichtigen hierauf.

Diese Vorschrift ist eingefügt worden, um die Härten zu beseitigen, die sich daraus ergaben, daß bei Buch- und Betriebsprüfungen über mehrere Jahre für einige Jahre Erhöhungen, für andere Ermäßigungen des Gewinnes sich ergaben (manchmal rein zeitliche Verschiebungen), wobei früher nur die Erhöhungen vorgenommen wurden, während infolge der Rechtskraft Ermäßigungen für die dazwischen liegenden Jahre nicht zulässig waren.

IV. Steuervereinbarung (Pauschversteuerung, Steuervertrag).

Schrifttum: Eichhorn, Vereinbarungen im Steuerrecht (WZSch.-FSt. 1931 153).

Eine besondere Erscheinung bei der Feststellung der Steuerpflicht im Einzelfalle ist der sogenannte Steuervertrag. Wenn die zahlenmäßige Berechnung der Steuer unverhältnismäßig hohe Kosten machen würde, kann das Gesetz der Behörde gestatten, die Steuern als Pauschsumme im Einverständnis mit dem Steuerpflichtigen festzustellen. Das ist rechtlich kein Vertrag, sondern eine obrigkeitliche Festsetzung, deren Voraussetzung die Zustimmung des Steuerpflichtigen ist (ähnlich wie die Bestellung der Beamten nach der herrschenden Auffassung); aber die Festsetzung ist bindend für beide Teile.

Der RM. kann Bestimmungen über die Zulässigkeit und Rechtswirkung von Vereinbarungen im Steuerrecht treffen (§ 220 Ziff. 3). Bisher sind solche Bestimmungen noch nicht erlassen.

Die positive Ermächtigung zu solchen Steuerverträgen ist der Behörde ferner in einzelnen Gesetzen erteilt, nämlich im Erbschaftsteuergesetz (§ 35), im Beförderungsteuergesetz (§ 31), im Kapitalverkehrssteuergesetz (§ 70), im Versicherungsteuergesetz (§ 17), ferner im Einkommensteuergesetz (in besonderen Fällen) (§§ 34 II, 47). In der Gestattung von Steuerverträgen kommt die fiskalische Richtung des Steuerrechts zum Ausdruck.

V. Beendigung einer Steuerpflicht.

Ist ein Steuerpflichtiger zur Vermögensteuer veranlagt, die Steuerpflicht aber vor Ablauf der Veranlagungsbauer weggefallen, so hat auf Antrag des FA. durch schriftlichen Bescheid auszusprechen, von wann ab die Steuer fortgefallen ist (§ 226 I).

Das gleiche gilt bei Fortfall einer Realsteuerpflicht (§ 226 II).

VI. Kontingentbescheide bei Verbrauchsteuern.

Bei Verbrauchsteuern kommt es vor, daß der normale Steuersatz für ein Unternehmen nur für die Herstellung einer beschränkten Menge (Kontingent) gilt, während für Waren, die das Kontingent überschreiten, ein höherer Steuersatz besteht. In diesen Fällen wird für die einzelnen Unternehmen das Kontingent festgesetzt, teilweise durch den RM., teilweise durch das FA. (Kontingentbescheid).

Zur Zeit besteht bei keiner Steuer ein Kontingent. Das letzte Kontingent bestand bei der Tabaksteuer für Zigaretten und ist am 31. 3. 32 außer Kraft getreten (s. auch BrMonG. § 162).

C. Anwendungsgebiet der AO.

Die Vorschriften über das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren gelten für Reichssteuern sowie für die Realsteuer, soweit sie von FA. und FA. verwaltet werden.

D. Preußisches Recht.

Allgemeine Vorschriften gibt es nicht, es gelten die Bestimmungen in den einzelnen Steuergesetzen.

Nur das preuß. KomVG. enthält einige allgemeine Vorschriften.

Bei Hinterziehung ist stets Nachforderung der Steuer mit einer Verjährungsfrist von zehn Jahren zulässig (KVG. § 83). Im übrigen sind Nachforderungen, ohne Unterschied, ob die Abgabe gar nicht oder in zu geringer Höhe erhoben worden ist, bei Verbrauchsabgaben innerhalb eines Jahres, bei anderen indirekten Steuern innerhalb drei Jahren zulässig (KVG. § 87). Bei direkten Steuern dagegen sind erhöhte Nachforderungen (Berichtigungsveranlagungen in der Sprache der W.) überhaupt nicht zulässig, Nachforderung überhaupt nicht gezahlter Steuern für drei Rechnungsjahre rückwärts (§ 84). Soweit die Besteuerungsgrundlagen nach der W. berichtigt festgesetzt werden können (Einheitswert, Steueranlage), sind auch Berichtigungsveranlagungen zulässig.

Steuervereinbarungen für indirekte Steuern indes sind den Gemeinden in Preußen bei Zustimmung der Aufsichtsbehörden gestattet (KVG. § 13 II).

§ 20. Verfahren zur Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. (Einheitswertfeststellung, einheitliche Feststellung von Reineinkünften.)

A. Gemeinsames.

- I. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen (z. B. der Höhe der einzelnen Einkünfte sowie des Gesamteinkommens für die Festsetzung der Einkommensteuer, des Verkaufspreises des Grundstücks für die Grunderwerbsteuer usw.) bildet regelmäßig einen Teil des Steuer-Feststellungsverfahrens. Es handelt sich um „Vorfragen“ (entsprechend den Gründen eines Gerichtsurteils). Die Entscheidung über diese Vorfragen ergeht in der Regel nicht selbständig, sondern bildet einen Teil des Steuerbescheides und ist nicht selbständig durch Rechtsmittel anfechtbar (§ 213).
- II. Von diesem Grundsatz kennt das neue Recht jedoch Ausnahmen. In diesen Ausnahmefällen wird die „Steuer“ nicht sofort „festgesetzt“, sondern es wird erst die „Besteuerungsgrundlage“ durch selbständigen, mit Rechtsmitteln angreifbaren Feststellungsbescheid „festgestellt“. Derartige Fälle sind:
 - a. Die Feststellung der Einheitswerte. Diese Feststellung dient als Besteuerungsgrundlage für die Vermögensteuer des Reichs, sowie die Grundsteuer und die Gewerbesteuer der Länder (§ 214 und VG. § 20); ferner für die Erbschaftsteuer (im einzelnen ErbSchStG. § 22) und die Grunderwerbsteuer (im einzelnen GrErwStG. § 11). — Ueber Einheitswertfeststellung s. unten B.
 - b. Die einheitliche Feststellung von Reineinkünften, wenn an den Einkünften mehrere beteiligt sind (§ 215). Diese

Feststellung dient als Besteuerungsgrundlage für die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer — hierüber s. unten C.

- c. Der RMDF. kann noch weitere Fälle einheitlicher Feststellung vorschreiben (§ 220 Nr. 2).

Dies ist bisher nicht geschehen.

- d. Nicht als Feststellung einer Besteuerungsgrundlage, sondern wie die Festsetzung einer Steuer behandelt die W. die Festsetzung des Steuermeßbetrages bei der Gewerbesteuer (§ 210 I, II); s. oben § 19 B I d).

III. Für das Feststellungsverfahren gelten in jeder Beziehung die gleichen Vorschriften wie für das Verfahren über die Festsetzung der Steuern selbst, sowohl auf seiten des FA., wie auf seiten des Steuerpflichtigen und dritter Personen (§§ 217, 218, I). Es gilt daher alles, was oben in §§ 17 bis 19 ausgeführt ist, auch für dieses Verfahren.

IV. Daneben gelten folgende Besonderheiten:

- a. Das Feststellungsverfahren schließt mit einem **Feststellungsbescheid** (§ 213, II). — Nur bei den Einheitswerten findet statt dessen in der Regel eine „Offenlegung“ statt. (§ 221; s. unten B III b.)

Die Feststellungsbescheide können mit Steuerbescheiden in einem einheitlichen Bescheid aus Zweckmäßigkeitsgründen verbunden werden (§ 220 Nr. 1). Auch in diesem Falle bilden sie eine selbständig anfechtbare Entscheidung (§ 213 II 3).

- b. Gegen die Feststellungsbescheide sind die **gleichen Rechtsmittel** gegeben, wie gegen die Steuerbescheide bei den gleichen Steuerarten (§ 228 ff.).

Befugt, ein Rechtsmittel einzulegen ist der, gegen den der Bescheid ergangen ist (§ 238). Sind einheitliche Feststellungsbescheide gegen mehrere ergangen, so ist jeder Mitberechtigter zur Einlegung des Rechtsmittels befugt (§ 239 II). Eine Ausnahme gilt nur hinsichtlich der einheitlichen Feststellung der Reineinkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 239 I). Vgl. hierüber C V. Im übrigen s. unt. § 22 A IV a 4.

- c. Eine auf Landesrecht beruhende Steuerbefreiung hindert auch, soweit es sich um eine Realsteuer handelt, die Festsetzung der Besteuerungsgrundlage nicht (§ 216 I).

Ebenso wenig hindert sie die Festsetzung des Steuermeßbetrages bei der Gewerbesteuer. Ist die Frage der Steuerpflicht nach Landesrecht streitig, so wird sie im landesrechtlichen Rechtsmittelverfahren über die Festsetzung der Steuer entschieden (§ 216 II).

- d. Die **Feststellungsbescheide** sind maßgebend für die betreffenden Steuerfestsetzungen. Einwendungen können **nur** im Rechtsmittelverfahren gegen den Feststellungsbescheid, nicht gegen den Steuerbescheid, geltend gemacht werden. Die Feststellungsbescheide werden den Steuerbescheiden auch zugrunde gelegt, wenn sie noch nicht rechtskräftig geworden sind (§ 218 II).

Es braucht also z. B. bei Erlass des Vermögensteuerbescheides nicht abgewartet zu werden, daß die Einheitswertfeststellungen rechtskräftig geworden sind.

- e. Die **Abänderung des Feststellungsbescheides im Rechtsmittelverfahren** oder **Berichtigungsverfahren** sowohl zuungunsten wie zugunsten des Steuerpflichtigen führt von Amts wegen eine Abänderung der betreffenden Steuerbescheide herbei; auch wenn diese selbst bereits unanfechtbar geworden sind (§ 218 IV 1).

Doch kann mit der Abänderung gewartet werden, bis in dem neuen Verfahren über die Feststellungsbescheide die weiteren Bescheide rechtskräftig geworden sind (§ 218 IV, 2), und in der Praxis wird in der Regel die Abänderung erst nach Rechtskraft der abgeänderten Feststellungsbescheide vorgenommen.

- f. **Rechtsnachfolge.**

Ist nach dem maßgebenden Zeitpunkt (Feststellungszeitpunkt beim Einheitswert, Ende des Steuerabschnitts bei gemeinsamer Feststellung von Reineinkünften) eine Rechtsnachfolge eingetreten, so richtet sich der Feststellungsbescheid in seiner Wirkung auch gegen den Rechtsnachfolger. Wenn die Rechtsnachfolge erst nach Bekanntgabe (Zustellung) des Feststellungsbescheides eintritt, so wirkt die bereits erfolgte Bekanntgabe an den Rechtsvorgänger ohne weiteres gegen den Rechtsnachfolger (§ 219, II). War die Rechtsnachfolge bereits vor diesem Zeitpunkt eingetreten, so muß der Feststellungsbescheid dem Rechtsnachfolger selbst bekanntgegeben werden, um gegen diesen zu wirken.

Wer für eine Steuer haftet, muß den Feststellungsbescheid gegen den Steuerschuldner in jedem Falle gegen sich gelten lassen (§ 219 III).

- g. **Besonderheiten für einheitliche Feststellungsbescheide.**

Alles Vorstehende gilt sowohl für den Fall, daß eine einzelne Person an dem Gegenstand allein beteiligt ist (Einheitswert eines Grundstückes im Alleineigentum), wie für den Fall der einheitlichen Feststellung bei mehreren Beteiligten (z. B. Einheitswert bei mehreren Miteigentümern, gemeinsame Feststellungen von Reineinkünften). Für diesen zweiten Fall „einheitliche Feststellung“ gilt daneben eine weitere Besonderheit:

Ein solcher einheitlicher Feststellungsbescheid richtet sich gegen **alle** an der Gesellschaft oder Gemeinschaft **Beteiligten**. Sofern es sich hierbei um mehr als drei Personen handelt, haben diese dem FA. einen im Inland vorhandenen Vertreter zu benennen, der bevollmächtigt ist, für sämtliche Beteiligte Feststellungsbescheide sowie dazu ge-

hörige Verfügungen und Rechtsmittelentscheidungen in Empfang zu nehmen (Zustellungsbevollmächtigter). Solange dies nicht geschehen ist, ist das FA. berechtigt, Verfügungen und Bescheide einem Beteiligten mit Wirkung gegen alle Beteiligten zugehen zu lassen; auf diese Wirkung muß aber in der Verfügung oder dem Bescheide hingewiesen werden (§ 219 I).

Ueber Rechtsmittel bei einheitlichem Feststellungsbescheide s. unten C V.

B. Einheitswertfeststellung.

Wegen der Bedeutung der im folgenden verwendeten Begriffe des Reichsbewertungsgesetzes vgl. oben § 10 C und § 11; siehe ferner auch „Gemeinsames“ (oben A).

I. Eine Feststellung des Einheitswertes (§ 214) findet für die **wirtschaftlichen Einheiten** aller Vermögensarten mit Ausnahme des sonstigen Vermögens statt, also beim

- a. landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen und gärtnerischen Vermögen,
- b. gewerblichen Betriebsvermögen,
- c. Grundvermögen,
- d. ferner bei Mineralgewinnungsrechten, die nicht zu einem gewerblichen Betriebe gehören.

Ferner findet eine Feststellung auch bei gewissen **wirtschaftlichen Untereinheiten** statt, nämlich bei

- e. Betriebsgrundstücken,
- f. Mineralgewinnungsrechten, die zu einem gewerblichen Betriebe gehören.

II. Inland und Ausland.

Erstreckt sich die Einheit nur auf das Inland, so findet stets eine besondere Einheitswertfeststellung statt. Erstreckt sie sich auf Inland und Ausland, so findet eine Einheitswertfeststellung insgesamt nur statt, wenn sie einem unbeschränkt Vermögenssteuerpflichtigen gehört. In jedem Falle wird ferner der Einheitswert des inländischen Teils gesondert festgestellt (§ 214).

III. Feststellungsverfahren bei Einheitswerten.

Hier gelten die allgemeinen Vorschriften (oben A. III, IV).

Ueber Feststellungszeitpunkte und Feststellungszeiträume s. oben § 11 C V.

Daneben gibt es einige Sonderbestimmungen.

a. Neu- und Nachfeststellungen.

1. Neufeststellung (§§ 24, 50 IV).

- a) Voraussetzung der Neufeststellung eines Einheitswertes ist, daß sich der Wert seit der letzten Feststel-

lung des Einheitswertes um mehr als den fünften Teil oder um mehr als 25 000 RM. verändert hat.

Eine Neufeststellung findet nur auf den 1. Januar eines Jahres statt.

Wertveränderungen, die auf allgemeiner Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse beruhen, führen nicht zu einer Wertfeststellung. Im übrigen sind die Verhältnisse am 1. Januar, welcher auf die Veränderung folgt, der Bewertung zugrunde zu legen (evtl. bei abweichendem Geschäftsjahr der Bilanzzeitpunkt, bei der Landwirtschaft der 1. Juli des vorhergehenden Jahres). (§ 24.) — Bei Wertpapieren und Anteilen muß dagegen auch im Falle der Neufeststellung immer der Wert am Hauptfeststellungszeitpunkt eingesetzt werden; Wertrückgänge werden in keinem Falle berücksichtigt! (§ 50 IV.)

Da die letzte Hauptfeststellung auf den 1. Januar 1931 stattgefunden hat, so hätte die erste Neufeststellung auf den 1. Januar 1932 stattfinden können. Durch RotWD. vom 12. Mai 1932 und vom 18. 3. 33 Rv. V sind jedoch Neufeststellungen auf den 1. Januar 1932 und den 1. Januar 1933 allgemein für unzulässig erklärt worden. Ueber eine Senkung der Einheitswerte in den Jahren 1932 und 1933 s. oben § 11 C V b 1.

2. Nachfeststellung (§ 25).

Eine nachträgliche Feststellung von Einheitswerten findet statt, wenn ein Gegenstand, für den ein Einheitswert festzustellen ist, neu gegründet ist (oder neu steuerpflichtig geworden ist).

Die Neufeststellung wird für den Zeitpunkt der Begründung des Gegenstands (des Eintritts der Steuerpflicht) vorgenommen. Wertpapiere und Anteile werden aber wie bei Neufeststellungen (s. oben) zum Werte des allgemeinen Hauptfeststellungszeitpunktes eingesetzt (§ 50 IV).

b. Offenlegung (§ 221 und WD. über die Offenlegung der Einheitswerte vom 29. 1. 1932).

1. Die Offenlegung der Einheitswerte findet für die festgestellten Einheitswerte des landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen und gärtnerischen Vermögens, der Grundstücke und der Betriebsgrundstücke statt (OffWD. § 1).

Keine Offenlegung, sondern Zustellung findet bei dem Einheitswert des Betriebsvermögens statt.

2. Die Offenlegung ersetzt in der Regel die Bekanntgabe (Zustellung eines Feststellungsbescheides) (§ 221 II).

Nicht offengelegt, sondern durch besonderen Feststellungsbescheid bekanntgegeben werden (DffBd. § 2):

- a) die Einheitswerte, die bei Fertigstellung der Offenlegungsliste noch nicht festgestellt sind,
 - b) alle nur vorläufig festgestellten Einheitswerte,
 - c) Einheitswerte, die nicht im Laufe des normalen Feststellungsverfahrens, sondern durch Nach- und Neu- feststellung, durch Berichtigungsfeststellung oder Rechtsmittelentscheidung festgestellt werden.
3. Die Offenlegungsliste enthält die Bezeichnung des Grundstückes, den Einheitswert und die wichtigsten Bewertungsmerkmale, z. B. „gemeiner Wert“, „Ertragswert“, „fünffache Miete“ usw. Sie enthält nichts über die Größe des Grundstücks oder über zahlenmäßige Einzelheiten der Bewertung. Im einzelnen vgl. DffBd. § 3.
4. Die Liste wird am Sitz des Finanzamts ausgelegt (§ 4). Die Offenlegungsfrist beträgt einen Monat und wird öffentlich bekanntgemacht (DffBd. §§ 5, 6). Die offengelegten Einheitswerte werden den Beteiligten nicht besonders bekanntgegeben (§ 221 II 1).
- Wer nicht an dem Orte wohnt, in welchem das Grundstück liegt oder das F.M. seinen Sitz hat, erhält eine Benachrichtigung über den Inhalt der Offenlegungsliste (DffBd. §§ 7, 8).
5. Der letzte Tag der Offenlegungsfrist wirkt wie der Tag der Zustellung eines Feststellungsbescheides (§ 221 II 2); mit diesem Tage beginnt also insbesondere die Rechtsmittelfrist zu laufen.
6. Nachsicht wegen Fristversäumnis wird in erleichterter Weise erteilt; im einzelnen s. DffBd. § 11.
- c. Vorbereitendes Verfahren bei landwirtschaftlichem, forstwirtschaftlichem und gärtnerischem Betriebsvermögen.

1. Für den Zweck der Feststellung dieses Vermögens ist dem R.F.M. ein Bewertungsbeirat beigeordnet (oben § 7 B I a).

2. Hier gibt es ein besonders vorbereitendes Verfahren.

Zur Herbeiführung der Gleichmäßigkeit innerhalb des gesamten Reichsgebietes werden Vergleichsbetriebe im gesamten Reichsgebiet festgestellt und hiernach die Ertragswerte im Verhältnis der einzelnen Landesfinanzamtsbezirke zueinander, sowie innerhalb der einzelnen Bezirke ermittelt (WG. §§ 33, 34). Die Auswahl erfolgt durch den Bewertungsbeirat (WG. § 37).

3. Die Beschlüsse des Bewertungsbeirats, insbesondere die im Vorverfahren festgestellten Verhältniszahlen des Bewertungsbeirats und die Einreihung von Vergleichsbetrieben in bestimmte Ertragsklassen, erhalten durch ihre Bekanntgabe bindende Kraft (WG.

§ 37 II) und können daher im Rechtsmittelverfahren gegen die Einheitswertfeststellung nicht angefochten werden.

4. Im einzelnen vgl. BG. §§ 33 ff.

C. Einheitliche Feststellung von Reineinkünften.

I. Die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen findet ferner bei der Feststellung von Reineinkünften (für die Zwecke der Einkommensteuer) statt, wenn an den Reineinkünften mehrere beteiligt sind, und zwar in folgenden vier Fällen (§ 215 II); bei Reineinkünften

a. aus Land- und Forstwirtschaft,

b. aus Gewerbebetrieb,

c. aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit,

d. aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens.

II. In Fällen von geringer Bedeutung kann von der einheitlichen Feststellung abgesehen werden (§ 215 III 2). Ferner unterbleibt die Feststellung, wenn es sich um Einkünfte aus einem im Auslande liegenden Grundstück handelt und in ähnlichen Fällen (im einzelnen § 215 III 1).

III. Im Feststellungsbescheide ist auch festzustellen, wer an den Einkünften beteiligt ist und welche Beträge auf die einzelnen Beteiligten entfallen (§ 215 IV).

IV. Hinsichtlich des Feststellungsverfahrens gelten die allgemeinen Vorschriften (oben A).

V. Befugt, ein Rechtsmittel einzulegen, ist bei einem einheitlichen Feststellungsbescheid jeder Mitberechtignte (§ 239 II). Eine Ausnahme gilt nur für Rechtsmittel gegen einheitliche Feststellungsbescheide über Reineinkünfte aus Gewerbebetrieb (oben I b). Hier ist zu unterscheiden (§ 239 I): Es ist zur Einlegung von Rechtsmitteln berechtigt,

a. soweit es sich darum handelt, wer an den festgestellten Beträgen beteiligt ist und welche Anteile auf die einzelnen entfallen, jeder, der durch die Feststellungen in diesem Punkt berührt wird;

b. soweit es sich um einen anderen Punkt handelt, der einen Beteiligten persönlich angeht (z. B. persönliche Werbungskosten, Sondervergütungen), jeder, der durch die Feststellung in diesem Punkte berührt wird;

c. in allen anderen Punkten, insbesondere also hinsichtlich der Höhe der Gesamteinkünfte, nur die zur Geschäftsführung berufenen Gesellschafter oder Gemeinschaftler.

Im übrigen s. wegen Rechtsmittel unten § 22 A IV.

D. Zolltarifauskünfte.

Feststellung einer Besteuerungsgrundlage ist auch die bindende Zolltarifauskunft des Landesfinanzamts. Für das Rechtsmittelverfahren gilt aber Besonderes (unten § 22 A XII).

E. Anwendungsgebiet der W.:

Die W. findet auf Reichssteuern Anwendung und auf Realsteuern, die von FA. und VFA. verwaltet werden.

F. Preussisches Recht.

Im preussischen Recht gibt es keine Bestimmungen über einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen.

§ 21. Sicherungsverfahren.

Die W. behandelt das Sicherungsverfahren (insb. den Arrest) als einen Teil des Beitreibungsverfahrens. Dies ist systematisch nicht richtig. Zum Beitreibungsverfahren gehört nur die Vollziehung des Arrestes, nicht die Anordnung. Die Anordnung des Arrestes ist vielmehr der Festsetzung der Steuerschuld gleichzusetzen; beide schaffen Vollstreckungstitel, diese einen vollen, jene einen beschränkten. Wir behandeln deshalb das Sicherungsverfahren als selbständige Verfahrensart.

A. Arrest.

Arrest heißt eine Maßnahme, welche zur vorläufigen Sicherung eines Anspruchs diene, aber noch nicht zur Befriedigung des Anspruchs führen soll. Sie kann im Zugriff auf Vermögensteile des Pflichtigen (dinglicher Arrest) oder im Zugriff auf eine Person bestehen (persönlicher Sicherheitsarrest). Der Arrest kann notwendig werden, wenn die Befriedigungsmaßnahmen noch nicht getroffen werden können — weil etwa die Höhe des Anspruchs noch nicht im einzelnen feststeht — oder wenn sie nicht schnell genug getroffen werden können —, etwa weil der Pflichtige sich oder sein Vermögen verstecken will und die Wochenfrist seit der Bekanntgabe der Steuerschuld (unten § 25 A If) noch nicht verstrichen ist. Liegt bereits ein vollstreckbarer Titel vor, so ist ein Arrest (d. h. nur dinglicher Arrest) nicht mehr zulässig (RFS. 4, 3). Wegen einer Strafe ist ein Arrest unzulässig (RFS. 5, 225, 289).

Bei jedem Arrest unterscheidet man die Anordnung (vgl. ZPO. §§ 919 ff.) und die Vollziehung des Arrestes (vgl. ZPO. § 928). Die Anordnung steht nur dem FA., nicht auch Hilfsstellen des FA. zu. In jeder Arrestanordnung muß eine Lösungssumme bezeichnet sein, bei deren Hinterlegung der Arrest wieder aufgehoben wird (§§ 351, 352). Ueber den sonstigen Inhalt der Arrestanordnung vgl. unt. zu 1. u. 2.

Gegen die Anordnung des Arrestes ist die Berufung an das Finanzgericht und weiter die Rechtsbeschwerde an den R.F. gegeben. Gegen die Vollziehung des Arrestes ist nur die Beschwerde an das Landesfinanzamt gegeben.

Förmliche Zustellung ist für die Arrestanordnung nicht vorgeschrieben. Die Rechtsmittelfrist wird daher durch einfache Bekanntgabe in Lauf gesetzt (R.F. im RStBl. 1922 S. 2); die förmliche Zustellung ist aber trotz des Fehlens einer ausdrücklichen Vorschrift bei der Bedeutung der Arrestanordnung sachlich angemessen.

I. Dinglicher Arrest.

Zur Sicherung von Ansprüchen, die im Zwangsverfahren betreibbar sind, kann das F.A. den Arrest in das bewegliche oder unbewegliche Vermögen des Pflichtigen anordnen, wenn zu besorgen ist, daß sonst die Erzwingung der Leistung vereitelt oder wesentlich erschwert werden würde.

Voraussetzungen sind: ein Arrestanspruch, ein Arrestgrund und eine Arrestwahrscheinlichkeit. Alle drei Punkte müssen aus den Gründen des Arrestbeschlusses erkennbar sein. Arrestanspruch ist der zu sichernde Steueranspruch, Arrestgrund (Arrestgefahr) sind die Tatsachen, aus denen die Gefährdung des Anspruches hergeleitet wird. Arrestwahrscheinlichkeit (Arrestglaubhaftmachung) sind die Umstände, die das Vorliegen des Arrestanspruches und des Arrestgrundes wahrscheinlich machen. Die Anordnung des Arrestes besteht darin, daß die Behörde den Arrest in das Vermögen des Steuerpflichtigen verfügt, die Vollziehung darin, daß die zur Sicherung führende Handlung — also z.B. bei beweglichem Vermögen die Pfändung — von der jeweils zuständigen Stelle auf Grund der Anordnung vorgenommen wird (§ 378).

Die Aufnahme einer Rechtsmittelbelehrung ist nicht zwingend vorgeschrieben, aber bei der Anordnung des Arrestes angemessen. Da der Arrest eine Sicherungsmaßnahme ist, so kann die Vollziehung im Beitreibungsverfahren stets nur bis zur Pfändung, nicht auch zur Versteigerung der Sache gehen. Bei Pfändung von Forderungen ist die Einziehung hiermit gesetzlich verbunden (§ 361), der auf Grund eines Arrestes eingezogene Betrag ist als Barsicherheit zu behandeln. Wird die Arrestforderung später betreibbar, so erfolgt Befriedigung durch Verwertung des Arrestpfandes nach A.D. § 381 (unten § 25 B, vgl. ZPD. §§ 920 ff.).

II. Persönlicher Sicherheitsarrest.

Der persönliche Sicherheitsarrest tritt als letztes Mittel der Sicherung ein, wenn der dingliche Arrest nicht ausreicht. Das F.A. ordnet ihn an; seine Anordnung muß

binnen drei Tagen vom F.N. bestätigt werden, sonst tritt sie außer Kraft. Die Vollziehung des persönlichen Sicherheitsarrestes besteht darin, daß das Amtsgericht des Wohn- oder Aufenthaltortes den Pflichtigen in Haft nimmt (§ 379, vgl. ZPO. § 932).

B. Beschlagnahme.

Neben den Arrest treten als Sicherungsmittel einige weitere Fälle der Beschlagnahme.

I. Warenbeschlagnahme.

Zu den Sicherheitsmaßregeln ist auch die Beschlagnahme von Waren zu rechnen, an deren Erzeugung oder Umsatz die Steuerpflicht selbst geknüpft ist. Hier haftet die Ware für die Steuer, und solange die Steuerschuld nicht bezahlt ist, kann das F.N. die Ware wegen eben dieser Steuerschuld mit Beschlag belegen. Als Beschlagnahme gilt ein Verbot an denjenigen, welcher die Waren in Gewahrsam hat, über sie zu verfügen. An irgendeine andere Voraussetzung als das Bestehen der Haftung ist diese Beschlagnahme nicht gebunden (§ 121 I).

Auch hier ist Anordnung und Vollziehung der Beschlagnahme zu unterscheiden, die aber praktisch in einem Akt zusammenfallen.

II. Vermögensbeschlagnahme.

Unter den Sicherungsmitteln führt die W. auch die Vermögensbeschlagnahme auf (§ 380).

Zur Zeit gibt es die Vermögensbeschlagnahme als Sicherungsmittel in § 9 des Reichsfluchtsteuergesetzes.

C. Vereinfachtes Sicherungsverfahren bei Verbrauchsteuern.

Ist eine Verbrauchsteuer oder Umsatzsteuer mehrfach nicht rechtzeitig entrichtet oder erscheint ihr Eingang sonst gefährdet, so kann das F.N. durch gewöhnliche Verfügung anordnen, daß die Zahlungen zu einem Zeitpunkt vor der gesetzlichen Fälligkeit, aber nach der Entstehung der Steuerschuld geleistet werden oder daß Sicherheit geleistet wird (§ 101).

D. Preussisches Recht.

Im preussischen Recht gibt es keine allgemeinen Bestimmungen über Arrest oder sonstige Sicherungsmaßnahmen.

§ 22. Rechtsmittelverfahren.

A. Reichsrecht.

Rechtzug in Reichssteuerfällen in den wichtigsten Fällen

| Angefochtene Entscheidung | Rechtsmittel | Rechtsmittelinstanz |
|---|--------------------------------|---|
| A. Berufungsverfahren (Besitz- und Verkehrssteuern). | | |
| I. Steuerbescheid ob. Feststellungsbescheid d. Finanzamts (oder einer Hilfsstelle) und Gleichstehendes (§§ 228, 235). | I. Einspruch (§ 229). | I. Finanzamt (§ 24). |
| II. Einspruchsentscheidung des Finanzamts (§ 229). | II. Berufung (§ 229). | II. Finanzgericht beim Landesfinanzamt, (§ 48). |
| III. Berufungsentscheidung des Finanzgerichts (§ 229). | III. Rechtsbeschwerde (§ 229). | III. Reichsfinanzhof (§ 52). |

B. Aufhebungsverfahren (Zölle und Verbrauchssteuern).

| | | |
|--|------------------------------------|-----------------------------|
| I. Steuerbescheid des Finanzamts (oder einer Hilfsstelle) und Gleichstehendes (§§ 228, 235). | I. Anfechtung (§ 230). | I. Landesfinanzamt (§ 44). |
| II. Aufhebungsentscheidung d. Landesfinanzamts (§ 230). | II. Rechtsbeschwerde (§§ 230 ff.). | II. Reichsfinanzhof (§ 52). |

C. Beschwerdeverfahren.

| | | |
|---|-------------------------------|------------------------------------|
| I. Verfügungen der Finanzbehörden außer Steuerbescheiden und was diesen gleichsteht (§ 237). | I. Beschwerde (§ 237). | I. nächstobere Behörde (§ 304 II). |
| II. Beschwerdeentscheidungen der Landesfinanzämter und Finanzgerichte in Sachen betr. erzwingbare Verfügungen. (§§ 305, 202). | II. Rechtsbeschwerde (§ 305). | II. Reichsfinanzhof (§ 52). |

I. Unzulässigkeit des Rechtswegs.

In Steuerfällen ist der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten ausgeschlossen. Dies gilt auch für die Rückforderung bezahlter Steuern und anderer Leistungen (W. § 242).

II. Die anzufechtende Verfügung.

Ueber Wirksamkeit und Rechtskraft vgl. oben § 17 C I b.

a. Rechtsmittel sind gegeben gegen Verfügungen von Finanzbehörden. Dabei ist zu unterscheiden:

1. Wie diejenige Verfügung eine besondere inhaltliche Bedeutung hat, durch die dem Steuerpflichtigen bekanntgegeben wird, wieviel seine Steuerschuld beträgt (Steuerbescheid), so ist das Rechtsmittelverfahren, das an einen Steuerbescheid (oder diesem gleichgestellten Bescheid, unten b 2) anknüpft, auch besonders ausgestaltet: es findet hier das Berufungs- oder das Anfechtungsverfahren statt (unten VIII, IX). In diesem mit prozessualen Sicherungen umgebenen Verfahren liegt der verstärkte Rechtsschutz, der durch das Recht der Ad. dem Steuerpflichtigen gewährt wird und der die notwendige Ergänzung zu der großen Erhöhung sämtlicher Abgaben bildet.

Im Steuerbescheide geforderte Zinsen sind inhaltlich Teil der Steuerforderung, daher mit denselben Rechtsmitteln angreifbar wie die Steuerforderung selbst (RFS. 4, 350; 5, 59) —. Durch den Steuerbescheid auferlegte Strafzuschläge nach § 168 sind nur äußerlich verbundene „sonstige Verfügungen“ (unt. 3) und daher mit der Beschwerde angreifbar (RFS. 6, 25).

2. Gegen Steuerbescheide, welche nur die Anforderung von Vorauszahlungen betreffen (Vorauszahlungsbescheide) gibt es nur die Beschwerde (§ 237).
3. Gleichfalls unterliegen auch alle sonstigen Verfügungen von Finanzbehörden nur einem vereinfachten Angriff im Wege der Beschwerde (§§ 236, 237).

b. Die Berufungs- und Anfechtungsfälle.

1. Das förmliche Rechtsmittelverfahren ist gegen Steuerbescheide (oben § 19 B I) und Feststellungsbescheide (oben § 20 A IV a) gegeben (§ 228).

Bei der Gewerbesteuer ist das Rechtsmittel gegen den sogenannten Veranlagungsbescheid gegeben.

Ist kein förmlicher Steuerbescheid vorgeschrieben, so gilt als Steuerbescheid jede Willenskundgebung eines Finanzamtes oder einer Hilfsstelle eines Finanzamtes, mit der erstmalig ein bestimmter Betrag als Steuer von einer bestimmten Person oder innerhalb einer bestimmten Frist beansprucht wird (§ 212).

Auch die Anforderung eines Betrages von jemand, der nicht Steuer selbstschuldner ist, sondern nur für die Steuer haftet, ist gleichgestellt.

Gegen die Anforderung der Lohnsteuerbeträge vom Arbeitgeber ist deshalb das Berufungsverfahren, nicht das Beschwerdeverfahren gegeben (RFS. 14, 208).

Abänderungsbescheide und Berichtigungsbescheide sind Steuerbescheide und deshalb in gleicher Weise anfechtbar. Ueber den Umfang der Anfechtung s. unten III c.

2. Das förmliche Rechtsmittelverfahren (Berufungsverfahren oder Anfechtungsverfahren) ist ferner gegeben (§ 235),

a) gegen Freistellungsbescheide,

b) gegen Bescheide, durch welche ein Antrag auf Feststellung des Fortfalles der Vermögensteuer (oben § 19 B V) oder auf Vornahme einer Neuveranlagung oder Berichtigungsveranlagung, einer Neufeststellung oder Berichtigungsfeststellung ganz oder teilweise abgelehnt wird,

c) gegen schriftliche Auskünfte, die ein Finanzamt über die Stempelpflichtigkeit einer ausgestellten Urkunde oder eines vollzogenen Geschäfts erteilt,

d) 1) gegen Bescheide über Erstattungs- und Vergütungsansprüche, die aus Rechtsgründen zugelassen sind,

2) gegen Bescheide, durch die erstattete oder vergütete Beträge zurückgefordert werden (§ 223),

3) ferner gegen Bescheide über sonstige Steuervergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Anspruch besteht.

Hier kann sich eine Schwierigkeit ergeben, weil die Gesetze diese Entscheidung (zBGEStG. § 14) manchmal den Landesfinanzämtern übertragen. Der RFH. hat aber entschieden, daß auch in diesen Fällen das FA. die Entscheidung des FA. dem Pflichtigen zu eröffnen habe, und daß dann hiergegen der Einspruch an das Finanzamt gegeben ist (RFH. 99, 96). Zur Vereinfachung hat das RM. infolgedessen die Entscheidung nach GEStG. § 14 den FA. übertragen.

e) gegen Abrechnungsbescheide (oben § 23 A III c).

Gegen die Zollauskunft des Landesfinanzamts und gegen den Kontingentbescheid des Landesfinanzamts ist ein besonders vereinfachtes Verfahren gegeben, s. unten XII.

Gegen Vorauszahlungsbescheide gibt es nur die Beschwerde (§ 237).

III. Die Anfechtungsgründe.

Die Anfechtung einer Steuervergütung kann stets nur dadurch begründet werden, daß der Betroffene sich durch die Verfügung in seinen Rechten irgendwie beeinträchtigt fühlt.

a. Das Anfechtungs- und das Berufungsverfahren gegen Steuerbescheide (ob. II b)

kann nur darauf gestützt werden, daß der Betroffene sich durch die Bejahung der Steuerpflicht oder durch die Höhe der Steuerforderung beschwert fühlt (§ 232 I).

Wegen zu geringer Festsetzung der Steuer kann ein Steuerbescheid nicht angefochten werden, bestritten, s. Becker in StuW. 1933, 317.

Liegen einem Steuerbescheide Feststellungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheide getroffen sind, so findet in diesen Punkten eine Anfechtung des Steuerbescheides nicht statt; diese Punkte sind nur im Rechtsmittelverfahren gegen den Feststellungsbescheid geltend zu machen (§ 232, II).

Wegen der Kosten allein kann ein Steuerbescheid oder ein Rechtsmittelbescheid nicht angefochten werden (RFG. 3, 38, 4, 172). Ueber Zinsen und Zuschläge vgl. oben II a 1.

- b. Bei Feststellungsbescheiden kann der Steuerpflichtige die Anfechtung nur darauf gründen (§ 231), weil er sich durch die Höhe der Feststellungen oder durch die Bejahung einer Steuerpflicht beschwert fühlt oder dadurch, daß ein Gegenstand zu Unrecht nach den landwirtschaftlichen, gewerblichen oder für Grundstücke geltenden Bewertungsvorschriften bewertet worden ist.

Liegen einem Feststellungsbescheide Feststellungen zugrunde, die in einem anderen Feststellungsbescheid getroffen worden sind (z. B. die Einheitswertfeststellung eines Betriebsgrundstückes dem Einheitswertbescheid über das Betriebsvermögen), so findet in diesem Punkte nur eine Anfechtung des zugrunde liegenden Feststellungsbescheides statt.

- c. Bei Abänderungs- und Berichtigungsbescheiden ist der neue Bescheid selbständig anfechtbar, soweit die Aenderung reicht (§ 234).

Bei endgültigen Steuerbescheiden muß man unterscheiden, ob der vorläufige Steuerbescheid nur bestimmte Punkte für vorläufig erklärt, oder ob er im ganzen als vorläufiger Bescheid bezeichnet worden ist. Im ersteren Fall sind bei dem endgültigen Bescheid nur diejenigen Punkte anfechtbar, welche ausdrücklich als vorläufig erklärt waren, im zweiten Fall ist der endgültige Bescheid im ganzen Umfange anfechtbar.

- d. Der Vorsteher des Finanzamtes und der Vertreter des Landes können ein Rechtsmittel nicht nur zuungunsten, sondern auch zugunsten des Steuerpflichtigen einlegen, der Vertreter der Gemeinden nur zuungunsten (§ 233).
- e. Die Rechtsbeschwerde

kann nur darauf gestützt werden (§ 288), daß:

1. die Entscheidung beruhe auf einem Verstoß:

- a) gegen das bestehende Recht,
 - b) gegen den klaren Inhalt der Akten; oder
2. das Verfahren an wesentlichen Mängeln leide.

Die Rechtsbeschwerde ist also nach den Revisionsgrundsätzen des geltenden bürgerlichen und Strafverfahrens (ZPO. §§ 549 ff., StPO. §§ 376 ff.) ausgestaltet, aber erweitert dadurch, daß auch Verstöße wider den klaren Akteninhalt vom RFS. zu beachten und abzuändern sind.

Dies hat den Vortheil, daß der RFS. an offenbar falsche tatsächliche Feststellungen der Vorinstanzen nicht gebunden ist.

Die Zuständigkeit der RFS. ist auch in Fällen folgender Art begründet, wenn eine falsche Verfahrensart eingeschlagen ist. Mußte ein Streit im Berufungs- oder Anfechtungsverfahren zum Austrag gebracht werden, ist aber fälschlich das Beschwerdeverfahren eingeschlagen, bei dem es die Rechtsbeschwerde an den RFS. nicht gibt, so ist dennoch die Rechtsbeschwerde an den RFS. gegeben, der in diesem Falle nicht sachlich entscheiden kann, sondern nur die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache in das richtige Verfahren zurückzuweisen hat (RFS. 4, 350, 352; 5, 92, 318).

Ferner ist die Rechtsbeschwerde gegen Berufungsentscheidungen nur zulässig, wenn der Streitwert 500 RM. übersteigt (§ 286, im einzelnen s. unten VIII c 3).

IV. Die Beteiligten des Rechtsmittelverfahrens.

a. Die Befugnis zur Einlegung von Rechtsmitteln.

Zur Einlegung befugt ist:

1. derjenige, gegen den der Bescheid oder die Verfügung ergangen ist (§ 238¹);

Stirbt er, während die Rechtsmittelfrist läuft, so läuft sie weiter, ohne verlängert zu werden, aber jeder einzelne Erbe kann allein das Rechtsmittel einlegen (§ 238³). Wird die Frist verjährt, so wird der Erbe in der Regel Nachsicht beantragen können.

Tritt bei einem Feststellungsbescheid für einen Betrieb, ein Grundstück usw. während des Laufs der Rechtsmittelfrist eine Rechtsnachfolge ein, so kann auch der Nachfolger das Rechtsmittel einlegen. (§ 240, II.)

2. wer neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich auf Zahlung einer Steuer in Anspruch genommen wird (§ 119 I);

Die Rechtsmittelfrist gegen ihn beginnt mit Ablauf des Tages, an dem ihm der Beschluß über seine Heranziehung zugestellt oder bekanntgemacht worden ist (§ 119 I).

3. wer sonst als Beteiligter zugezogen oder beigetreten ist (§ 241 III; vgl. unt. b);
4. bei einheitlichen Feststellungsbescheiden ist jeder Mitberechtigten zur Einlegung des Rechtsmittels befugt (§ 239 I).

Eine Ausnahme gilt nur für die einheitliche Feststellung des Gewinnes aus einem Gewerbebetrieb (§ 239 II). Hier sind im allgemeinen nur die geschäftsführenden Gesellschafter oder Gemeinschaftler zur Einlegung des Rechtsmittels befugt, die übrigen Beteiligten nur wegen der sie persönlich betreffenden Punkte (s. im einzelnen oben § 20 C V).

5. bei Entscheidungen der **Steuerausschüsse**: der Vorsteher des Finanzamts, der Vertreter des Landes und der Vertreter der Gemeinden (§ 259 II).
6. bei Entscheidungen des **Finanzgerichts** stets der Vorsteher des Finanzamts und, wenn ein Steuerausschuß mitgewirkt hat, auch der Vertreter des Landes und der Gemeinden (§ 285).

b. Der Kreis der Beteiligten.

Für die einzelnen Arten des Rechtsmittelverfahrens ist besonders vorgeschrieben, wer Beteiligter ist (§§ 266, 287, 300, 301).

Außerdem kann auch sonst als **Beteiligter** zugezogen werden, wessen **Interesse** nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt wird, insbesondere wer auf Grund der Steuergesetze neben dem Steuerpflichtigen haftet oder haftbar gemacht werden kann (§ 241 II, oben § 9 C II). Wer als Beteiligter zugezogen ist, kann gegen die Entscheidung dieselben Rechte geltend machen, die dem Steuerpflichtigen zustehen. Die Rechtskraftwirkung erstreckt sich auf die Beteiligten.

Bei Rechtsmitteln über einheitliche Feststellungsbescheide werden auch die Beteiligten, die kein Rechtsmittel eingelegt haben, zugezogen (§ 239, III), bei Rechtsmitteln gegen Feststellungsbescheide, wenn eine Rechtsnachfolge in dem Betrieb, das Grundstück eingetreten ist, der Rechtsvorgänger bzw. Rechtsnachfolger, welcher kein Rechtsmittel eingelegt hat (§ 240, II).

Bei Rechtsmitteln über einheitliche Feststellungsbescheide werden auch die Beteiligten, die kein Rechtsmittel eingelegt haben, zugezogen (im einzelnen § 239, III).

V. Die Grenzen des Verfahrens.

- a. Die Rechtsmittelbehörden haben überall, wo sie zur Nachprüfung der tatsächlichen Verhältnisse berufen sind — also sämtliche außer dem **RFS**. —, von **Amts** wegen den Sachverhalt zu ermitteln, sind an Anträge dessen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, nicht gebunden. Es gilt also **Inquisitions**-, nicht **Verhandlungsmaxime**. Im bürgerlichen und Strafrecht können Entscheidungen nicht zuungunsten des Anfechtenden abgeändert werden (sog. **Ver-**

bot der Verböserung, *reformatio in pejus*). Dieses Verbot besteht in der *W.* nur für den *RFH.*, im übrigen ist die Abänderung zuungunsten des Anfechtenden, wenn auch in beschränktem Maße, zugelassen. Eine solche Abänderung darf nämlich erfolgen, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntgeworden sind, die eine Aenderung rechtfertigen, oder wenn die Rechtsmittelbehörde eine von der Vorinstanz abweichende rechtliche Auffassung hat. Ausgeschlossen ist damit die Abänderung zuungunsten des Anfechtenden insbesondere bei einer abweichenden Tatsachewürdigung der Rechtsmittelbehörde, und hier ist insbesondere von Bedeutung, daß Wertermittlungen und Wertschätzungen nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden dürfen, derart, daß daraus eine Abänderung der Entscheidung zu seinen Ungunsten folgt (§ 243).

- b. Der *RFH.* kann eine Verböserung, sofern der Steuerpflichtige die Rechtsmittel eingelegt hat, überhaupt nicht vornehmen.

Ist jedoch eine Sache vom *RFH.* wieder an die frühere Instanz zurückerwiesen, so kann diese auch noch in diesem Stadium eine Verböserung vornehmen (*RFH.* 3, 150).

- c. Ziel des Rechtsmittelverfahrens ist auch, falls der Steuerbetrag bereits gezahlt ist, stets nur der Ausspruch über die Steuerpflicht, niemals ein Ausspruch über die Erstattung. Der Erstattungsanspruch kann nur im besonderen Erstattungsverfahren (unten § 45) geltend gemacht werden (*RFH.* 4, 55; 5, 61).

VI. Die Arten der Rechtsmittel.

a. Das Berufungsverfahren

ist das mit den meisten Sicherheiten ausgebaute Verfahren und findet statt gegen sämtliche Steuerbescheide (im weitesten Sinne, oben zu II b 1—6), soweit es sich nicht um Zölle und Verbrauchsabgaben handelt. Es besteht aus dem Einspruch an das *FV.*, der Berufung an das *FG.* und der Rechtsbeschwerde an den *RFH.* (§§ 228, 229, unten Nr. VIII).

In Ausnahmefällen gibt es auch die unmittelbare Berufung an das *FG.* statt des Einspruchs (§ 261).

b. Das Anfechtungsverfahren

findet statt gegen die Steuerbescheide (in gleichem Sinne), soweit es sich um Zölle und Verbrauchsabgaben handelt. Es besteht aus der Anfechtung, die an das *VF.* geht, und der Rechtsbeschwerde an den *RFH.* (§§ 228, 230, unt. Nr. IX).

c. Das Beschwerdeverfahren

findet statt gegen andere Verfügungen als Steuerbescheide (im weitesten Sinne). Die Beschwerde geht an die nächst obere Behörde. Eine weitere Beschwerde gegen Beschwerdeentscheidungen gibt es grundsätzlich nicht.

Nur bei Verfügungen, die erzwingbare Anordnungen (§ 202) enthalten, ist gegen Beschwerdeentscheidungen der ZfA., sowie auch gegen derartige Verfügungen der FGe. selbst die Rechtsbeschwerde an den RFH. gegeben (§§ 237, 303 ff., unten Nr. X).

d) Das Arrest-Rechtsmittelverfahren.

Hier gibt es gegen die Arrestanordnung bei allen Steuern, also auch bei Zöllen und Verbrauchsteuern, die Berufung an das FG. und gegen dessen Entscheidung die Rechtsbeschwerde an den RFH. (§ 378, 379, unten XI).

e) Das Sonder-Rechtsmittelverfahren bei Zollauskunft und Kontingentfestsetzung

findet gegen Zolltarifauskünfte und gegen Kontingentbescheide der Landesfinanzämter statt. Der Einspruch geht an das Landesfinanzamt. Gegen dessen Entscheidung gibt es die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof (§ 236, unten XII).

f. Das Beschlufsverfahren vor dem Reichsfinanzhof

(§ 306) ist in der WD. nicht besonders geregelt. Es tritt ein, wenn andere Gesetze darauf verweisen und findet seine Hauptanwendung in Streitigkeiten zwischen den verschiedenen Steuergläubigern (Berlegungsverfahren, § 388), ferner bei Doppelsteuerstreitigkeiten, wenn jemand mehrfach rechtskräftig von verschiedenen Ländern oder Gemeinden zu gleichartigen Landes- oder Gemeindesteuern herangezogen wird (FAG. § 12, f. unten Nr. XIII).

g. Die Dienstaufsichtsbeschwerde

ist in der WD. nicht erwähnt, sondern ist nach allgemeinen Grundsätzen gegen jede Tätigkeit eines Beamten gegeben. Von der förmlichen Beschwerde (oben c) unterscheidet sie sich dadurch, daß bei ihr ein Recht des einzelnen auf Anhörung und Entscheidung nicht besteht.

VII. Der allgemeine Gang des Verfahrens.

a. Einlegung der Rechtsmittel.

1. Form und Inhalt.

Die Einlegung von Rechtsmitteln kann schriftlich oder zu Protokoll erklärt werden (§ 249 I A 1).

Sie sind bei der Geschäftsstelle der Behörde anzubringen, deren Verfügung angefochten wird („judex a quo“), es genügt aber auch die Anbringung bei der Behörde, die über das Rechtsmittel entscheiden soll („judex ad quem“), oder bei einer Vorinstanz. Zu Protokoll kann das Rechtsmittel bei einer anderen Behörde nicht erklärt werden. Wird es schrift-

lich an eine andere Behörde eingereicht und reicht diese es rechtzeitig an die zuständige Behörde weiter, so genügt dies als Einlegung (§ 249 III).

Unterschrift ist nicht unbedingt erforderlich. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig (§ 249, Satz 2, 3).

Die Bezeichnung als Rechtsmittel braucht in dem Schriftstück oder in der Erklärung zu Protokoll nicht enthalten zu sein. Es genügt, wenn daraus hervorgeht, daß sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt (§ 249 II). Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nichts (§ 249 I 4).

Es sollen genauere Angaben darin enthalten sein, sowohl gegen welche Entscheidung sich das Rechtsmittel richtet, wie auch, wieweit die Entscheidung angefochten und ihre Aufhebung beantragt wird, und es sollen Tatsachen, die zur Begründung dienen, und Beweismittel angeführt werden (§ 249 IV). Doch bringt das Fehlen solcher Angaben kein Rechtsnachteil (vgl. jedoch die Sondervorschrift wegen der Rechtsbeschwerde unten VIII c 5 a).

2. Fristen.

Die Frist für die Einlegung eines Rechtsmittels beträgt einen Monat (§ 245).

Das Rechtsmittel kann (anders als nach ZPO. §§ 516 II, 552 II) schon vor Beginn der Frist eingelegt werden, sobald der Bescheid vorliegt (§ 246 II). Hierzu genügt, daß er unterschrieben ist, er braucht noch nicht an die Öffentlichkeit getreten zu sein.

Ueber die Berechnung der Fristen vgl. oben § 17 C II a. Die Frist beginnt mit dem Tage der Zustellung oder Bekanntgabe. Die Frist wird nicht in Lauf gesetzt, wenn in dem Bescheid eine gesetzlich vorgeschriebene Rechtsmittelbelehrung fehlt oder unrichtig erfolgt ist (§ 245 I, III; vgl. ferner § 119 I, 2). Rechtsmittelbelehrungen sind gesetzlich vorgeschrieben bei förmlichen Steuerbescheiden (§ 211 II Ziff. 1) und bei abweisenden Rechtsmittelbescheiden (§ 258 I).

Ist von anderer Seite ein Rechtsmittel eingelegt, so kann sich jeder, der berechtigt ist, selbst ein Rechtsmittel einzulegen, diesem anschließen, auch wenn die Frist für die eigene Einlegung des Rechtsmittels bereits abgelaufen ist (§ 242; ähnlich ZPO. § 54).

Die Frist für die Einlegung eines Rechtsmittels durch das Reich (den Vorsteher des Finanzamts), das Land und die Gemeinde endet gleichzeitig mit der für den Steuerpflichtigen laufenden Rechtsmittelfrist (§ 250 II).

b. Verzicht und Rücknahme.

1. Verzicht.

Der Steuerpflichtige und die Steuerbehörde können auf Einlegung von Rechtsmitteln verzichten (§ 248).

Der Verzicht des Steuerpflichtigen hat schriftlich oder mündlich bei der Behörde, die den Bescheid erlassen hat, zu erfolgen (§ 248).

Ein Verzicht kann schon vor dem Vorliegen einer Entscheidung erklärt werden unter der Voraussetzung, daß die Entscheidung in bestimmter Richtung ergehe (bestritten).

Die Anfechtung eines Verzichts oder einer Rücknahme wegen Irrtum ist unzulässig; nur im Falle falscher Befehrerung durch das FA. ist die Erklärung als unwirksam anzusehen (zweifelhaft, Rechtsprechung schwankt).

2. Rücknahme.

Rechtsmittel können zurückgenommen werden, bis die Rechtsmittellentscheidung unterzeichnet oder bei mündlicher Verhandlung diese geschlossen ist. Die Zurücknahme muß schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden und hat den Verlust des Rechtsmittels zur Folge. Wenn sich ein anderer Beteiligter dem Rechtsmittel angeschlossen hat, geht das Verfahren wegen dieses Anschlußrechtsmittels weiter, auch wenn der Beteiligte nur durch den Anschluß die Frist gewahrt hatte und die eigene Frist für ihn bei der Einlegung verstrichen war (§ 253; anders ZPD. § 522 II).

Ueber Unwirksamkeit s. oben 1 am Ende.

c. Formliche und sachliche Prüfung.

1. Formliche Prüfung und Verfahren.

Die Rechtsmittelbehörde prüft, ob das Rechtsmittel zulässig ist. Unzulässig ist es insbesondere auch dann, wenn vorher auf das Rechtsmittel verzichtet oder ein bereits eingelegtes Rechtsmittel zurückgenommen ist (§§ 248, 253). Sie prüft weiter, ob es in der vorgeschriebenen Form und Frist eingelegt ist. Mangelt es an einem dieser Erfordernisse, so verwirft sie das Rechtsmittel als unzulässig (§ 252 I) (vgl. ZPD. § 535).

Ist die Rechtsmittelbehörde ein Kollegium, so steht diese Entscheidung auch dem Vorsitzenden allein zu; der Anfechtende kann aber binnen zwei Wochen die Entscheidung der Rechtsmittelbehörde nachsuchen (§ 252 II). Die Vorschrift ist sinngemäß auch auf Rechtsmittel anzuwenden, für deren Entscheidung der Steuerausschuß zuständig ist; hier steht die Vorentscheidung dem Vorsteher des Finanzamts als Vorsitzenden des Ausschusses zu.

Dem Steuerpflichtigen sind auf Antrag, und wenn der Inhalt der Rechtsmittelschrift dazu Anlaß gibt, von Amts wegen der Unterlagen der Besteuerung mitzuteilen, soweit dies nicht schon geschehen ist. Dabei ist ihm eine Frist von mindestens zwei Wochen zur Begründung des Rechtsmittels zu gewähren (§ 256).

Bei einheitlichen Feststellungen werden die von verschiedenen Beteiligten eingelegten Rechtsmittel zu einheitlichen Verfahren und einheitlichen Entscheidungen verbunden (im einzelnen § 239, III) bei Feststellungsbescheiden die Rechtsmittel, welche vom Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger eingelegt sind (im einzelnen § 240, II).

2. Sachliche Prüfung.

Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind — also sämtliche außer dem R.F.S. —, haben sie von Amtes wegen Ermittlungen anzustellen (§ 243).

Dies ist nicht so zu verstehen, daß sie auch die nicht angefochtenen Teile der Vorentscheidung durchaus selbständig nachzuprüfen haben, aber sie haben dies zu tun, soweit ein Anlaß dazu vorliegt. Bei der Ermittlung haben sie dieselben Befugnisse, die den F.Me. im Ermittlungs- und Feststellungsverfahren gegeben sind (§ 244). Eine besondere Vorschrift ist für den Fall gegeben worden, wenn Auskunftspersonen oder Sachverständige mündlich gehört werden; dann kann dem Beteiligten Gelegenheit zur Teilnahme am Termin gegeben werden. Weil dies aber vielfach unerwünscht ist, da die Auskunftspersonen sich leicht scheuen, in Gegenwart der Beteiligten auszusagen, und um andererseits den Beteiligten nicht die Kenntnis dessen vorzuenthalten, worauf die Rechtsmittelbehörde ihre Entscheidung stützen will, so ist vorgeschrieben, daß das Beweisergebnis nur dann zum Nachteil der Steuerpflichtigen verwertet werden darf, wenn ihm vorher Gelegenheit gegeben ist, sich dazu zu äußern (§ 257).

d. Entscheidung der Rechtsmittelinstantz.

Wird dem Rechtsmittel stattgegeben, so gilt für den Inhalt der Entscheidung dasselbe, was für die angefochtene Verfügung gilt.

Wird das Rechtsmittel zurückgewiesen, so soll die Entscheidung das tatsächliche und rechtliche Vorbringen und die Beweisergebnisse würdigen. Sie soll ferner eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (§ 258 I).

Soweit ein Bedürfnis vorliegt, soll gleichzeitig der Wert des Streitgegenstandes festgesetzt werden (§ 320).

Schließlich soll jede Entscheidung auch über die Kosten des Verfahrens befinden (§ 318; ob. § 36 C III; vgl. ZPO. § 308 II).

Die Entscheidungen sind dem Steuerpflichtigen verschlossen zuzustellen (§ 258, II, 1). Das R.F.M. kann eine vereinfachte Art der Zustellung anwenden (§ 258, II, 2). Dies ist durch die B.D. über vereinfachte Zustellung vom 11. 12. 32 geschehen (oben § 17 C II c).

Dem Reich, dem Land und den Gemeinden werden die Entscheidungen auch dann nicht zugestellt, wenn diesen Körperschaften ein Rechtsmittelrecht zusteht. Die Rechtsmittelfrist läuft dann ebenso, wie gegenüber dem Steuerpflichtigen (§ 250).

VIII. Das Berufungsverfahren.

Das Berufungsverfahren ist gegen den Steuerbescheid des FA. gegeben, soweit es sich nicht um Zölle und Verbrauchsabgaben handelt.

a. Einspruch.

Wird Einspruch gegen die Entscheidung eines FA. eingelegt, so hat das FA. die Sache erneut zu prüfen (§§ 259 I, 260 II 1). Für diese Prüfung gelten die allgemeinen Vorschriften. Besonderheiten:

1. War an der ersten Entscheidung der Steuerausschuß beteiligt, so hat er auch bei der Entscheidung über den Einspruch mitzuwirken (§ 31 Nr. 4).
2. Richtet sich der Einspruch gegen den Bescheid einer Hilfsstelle, so kann diese selbst ihren Bescheid abändern; will sie dies nicht, so legt sie den Einspruch dem FA. vor (§ 260 II 2).
3. Zur Einlegung des Einspruchs ist berechtigt, wer als Steuerpflichtiger (usw.) dadurch beschwert ist (§ 259 I, 232), ferner bei Bescheiden, bei denen ein Steuerausschuß mitgewirkt hat (§ 259 II),
 - a) der Vorsteher der FA. namens des Reichs,
 - b) der Vertreter des Landes (oben § 7 B I c) namens des Landes,
 - c) der Vertreter der Gemeinden (oben § 7 B I c) namens der Gemeinden.
4. Statt des Einspruchs kann der Steuerpflichtige auch Berufung einlegen, wenn der Vorsteher des FA. seine Einwilligung hierzu innerhalb eines Monats nach der Einlegung des Rechtsmittels erklärt. Geschieht dies nicht, so ist das Rechtsmittel als Einspruch zu behandeln (§ 261 I).

Diese Vorschrift kann praktisch wegen der Ersparung von Zeit und Kosten Bedeutung haben, wenn es sich um Austragung von rechtlichen Streitigkeiten handelt, ferner aber auch dann, wenn das FA. schon im Veranlagungsverfahren die Sache sorgfältig geprüft und sich seine Ansicht gebildet hat, und neue Tatsachen nicht vorgebracht werden (doch wird im letzteren Falle z. B. in der Berliner Praxis, die Zustimmung des FA. regelmäßig verweigert, m. E. unzweckmäßig).

Ferner können die Vertreter der öffentlichen Körperschaften, falls sie zur Einlegung des Einspruchs berechtigt sind, statt dessen Berufung einlegen (§ 261 II).

5. Ist wegen einer gleichen oder ähnlichen Streitfrage ein Rechtsmittel in einer höheren Instanz anhängig, so kann das FA. mit Zustimmung des Steuerpflichtigen die Entscheidung aussetzen (im einzelnen § 260 III).

6. Hat von den zur Einlegung eines Rechtsmittels Berechtigten einer Einspruch, ein anderer Berufung eingelegt, so ist zunächst über den Einspruch zu entscheiden (§ 262).

b. Berufung.

1. Zur **Einlegung der Berufung** gegen die Einspruchsentscheidung ist der Steuerpflichtige, der beschwert ist (oben IV), **berechtigt** (§ 263 I), ferner sind dazu, wenn in erster Instanz ein Steuerausschuß mitgewirkt hat, die Vertreter der öffentlichen Körperschaften (Vorsteher des F.A. für das Reich, Vertreter der Länder und der Gemeinden) **berechtigt** (§ 263 II).
2. Ueber die Voraussetzungen, unter denen die Berufung unmittelbar gegen einen Steuerbescheid eingelegt werden kann, s. oben a 4.
3. **Beteiligter** ist stets, wer die Berufung eingelegt hat, ferner das F.A., dessen Entscheidung angefochten wird, bei Beitritt die sonst beteiligten Körperschaften (§ 266).
4. Die **Stellung des FG.** richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften (oben §§ 17 ff.), namentlich dürfen im Berufungsverfahren (wie nach ZPO. § 529) auch neue Tatsachen und Beweismittel vorgebracht werden (beneficium novorum), und sind Berechnung und Schätzung zur Festsetzung der Steuer ebenso anzuwenden, wie durch die F.A. (§ 270, oben § 19 A V).
5. Für das **Verfahren** gelten aber daneben eine Reihe besonderer Vorschriften, die das Verfahren zu einer Abart des **Verwaltungsstreitverfahrens** machen.
 - a) Die Beteiligten haben das **Recht auf Akteneinsicht** mit geringen Beschränkungen (§ 267).
 - b) **Alle Schriftsätze und Erklärungen** sind den Beteiligten mitzuteilen (§ 269).
 - c) Der **Vorsitzende hat die Entscheidung vorzubereiten** und kann von sich aus dazu Ermittlungen anstellen (§ 271 I).
 - d) Ist wegen einer gleichen oder ähnlichen Streitfrage eine **Rechtsbeschwerde** bei dem RFH. anhängig, so kann der Vorsitzende des FG., sofern nicht wichtige Interessen der Beteiligten entgegenstehen, die Entscheidung über die Berufung aussetzen. Der Beschluß ist mit Abgabe der Gründe bekanntgegeben. Gegen den Beschluß ist innerhalb zweier Wochen der **Anspruch auf Entscheidung des FG.** zulässig. Gegen die Entscheidung des FG. selbst, welche dann ergeht, ist ein **Rechtsmittel** nicht gegeben. (§ 264.)
 - e) Es kann eine **öffentliche mündliche Verhandlung** stattfinden. Wenn ein Mitglied des Gerichts es verlangt, muß sie stattfinden; ferner wenn ein Beteiligter es beantragt und nicht sämtliche Mitglieder des Gerichts mit der Zurückweisung des Antrags einverstanden sind. Des

weiteren sind geregelt: Oeffentlichkeit, Gerichtssprache, Sitzungspolizei. Buziehung eines beeidigten Schriftführers ist zugelassen, aber nicht vorgeschrieben (§§ 272—276, 279).

- f) Beweise können von dem FG. selbst, von einem oder mehreren Mitgliedern als beauftragten Richtern oder aus besonderen Gründen von einer ersuchten Behörde aufgenommen werden (§ 277).
- g) Wenn der Streitgegenstand 100 M. nicht übersteigt, kann das Gericht nach freiem Ermessen entscheiden, jedoch nicht bei Abänderung zuungunsten des Steuerpflichtigen.

Zur Begründung einer Entscheidung nach freiem Ermessen genügt der Hinweis, daß auf Grund dieser Vorschrift nach freiem Ermessen entschieden worden sei (§ 265).

5. Das Gericht entscheidet auf Grund freier Beweiswürdigung (§ 278).
6. Auch die Entscheidung ist nach Art eines richterlichen Erkenntnisses gestaltet.

Ueber die Abstimmungsart sind besondere Vorschriften gegeben (§ 280). Wenn ein ehrenamtliches Mitglied ein schriftliches Gutachten erstattet und der Vorsitzende dem Gutachten des ehrenamtlichen Mitgliedes beitrifft, so kann er allein über die Berufung vorläufig entscheiden. Gegen diesen vorläufigen Bescheid gibt es wahlweise den Antrag auf Entscheidung des FG. und die Rechtsbeschwerde an den RFH. (§ 271 II, III).

7. Die Entscheidung ergeht als Urteil (§ 281); sie ergeht im Namen des Reichs (§ 283 I).

Die Entscheidung hat die üblichen förmlichen Angaben zu enthalten, es genügt aber die Unterschrift des Vorsitzenden (§ 283 II, III). Das Urteil ist zuzustellen (§ 282). Vereinfachte Zustellung ist zulässig (oben § 17 C II e).

8. Inhaltlich soll das Urteil den Streit in der Regel abschließen. Eine Zurückverweisung der Sache an das FA. unter Aufhebung der vorhergegangenen Entscheidung ist nur aus besonderen Gründen zulässig.

Entscheidungen, welche nur einen Teil des Streitstoffes erledigen — Borentscheidungen über den Grund eines Anspruchs, also zB. darüber, ob überhaupt eine Steuerpflicht besteht, Teilentscheidungen über Einzelansprüche oder selbständige Teile eines Anspruchs, Zwischenentscheidungen über selbständige Streitpunkte —, sind nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen zulässig (§ 284).

9. Da als Regel die Rechtsbeschwerde nur bei einem Streitgegenstand von mehr als 200 RM. zulässig ist und hierdurch die erwünschte Klärung grundsätzlicher Streitfragen durch den RFH. gehindert werden könnte, so kann das FG. wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streitsachen die Rechtsbeschwerde ohne Rücksicht auf die Höhe des Streitgegenstandes für zulässig erklären (§ 286).

Gegen eine solche Entscheidung ist ein Rechtsmittel nicht gegeben. Wird eine Zulassung beantragt, aber vom FG. abgelehnt, so gibt es auch kein Rechtsmittel; wenn die Ablehnung aber in einem vorläufigen Bescheid erfolgt, so kann hiergegen die Entscheidung des FG. angerufen werden (§ 286, II). — Nachträgliche Ergänzung des Urteils durch das FG. dahin, daß die Rechtsbeschwerde zugelassen werde, ist unzulässig (RFS. in StW. 1933, Nr. 16).

c. Rechtsbeschwerde.

1. Die Rechtsbeschwerde gegen den Berufungsentscheid kann von dem **Steuerpflichtigen** und von dem **F.A.**, das den angefochtenen Bescheid erlassen hat, erhoben werden, ferner, falls in erster Instanz ein Steuer-**ausschuß** mitgewirkt hat, auch von Land und Gemeinde (§ 285).

Beteiligte sind stets alle, die im Verfahren über die Berufung beteiligt waren. Zu beteiligen ist ferner der **RFM.**, wenn er seine Zuziehung beantragt. Der **RFS.** kann den **RFM.** um Beteiligung ersuchen. An Stelle des **RFM.** tritt die oberste Landesfinanzbehörde, wenn der **RFS.** als oberste Spruchbehörde für Landesabgaben bestellt ist (§ 287).

2. Die Rechtsbeschwerde kann nur gestützt werden (§ 288, ob. B III c) auf:
 - a) Verletzung (Nichtanwendung oder unrichtiger Anwendung) des **sachlichen Rechts**.
 - b) Verstoß wider den klaren **Akteninhalt** und
 - c) auf **wesentliche Mängel des Verfahrens**.

Der **RFS.** kann das Urteil des **FG.** nur aus diesen Gründen aufheben. Bei wesentlichen Verfahrensmängeln unterliegen ferner nur die geltend gemachten Gründe der Prüfung des **Senats**; im übrigen ist er in der Prüfung selbständig (§ 296 I, II).

Das Urteil des **Senats** braucht die Sache nicht abzuschließen. Er kann sie an das **FG.** oder das **F.A.** zurückverweisen. Diese sind dann an die rechtliche Beurteilung des **RFS.** gebunden (§ 296 III, IV).

3. Die Rechtsbeschwerde ist nur zulässig, wenn der Wert des Streitgegenstandes für die Rechtsbeschwerde höher ist als 500 RM. oder wenn das **FG.** wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Streit Sache die Rechtsbeschwerde in seiner Entscheidung zugelassen hat (§ 286 I).

Bis zum 1. April 1933 betrug die Rechtsbeschwerdesumme 200 RM.

Bei der Einheitswertfeststellung nimmt der **RFS.** als Wert des Streitgegenstandes 10 v. T. der streitigen Wertsumme an (**RFS.** 30, 80), bei einheitlicher Gewinnfeststellung 10 v. H. des streitigen Gewinnes (**RFS.** StW. 1931 Nr. 876). Wie im Falle der Veranlagung des Grundbetrages zur Reichsgewerbesteuer der Streitwert zu berechnen ist, ist zweifelhaft und bisher nicht entschieden. **M. E.** ist als Wert nicht der Grundbetrag, sondern

die daraufhin zu erhebenden Landes- und Gemeindesteuern anzusehen.

4. Bei der Rechtsbeschwerde kann der **RFS.** den Bescheid nicht zuungunsten des Beschwerdeführers ändern (Verbot der Verböserung, **reformatio in pejus**, § 243 IV). Hierdurch wird für den **RFS.** in stärkerer Art als für die **FG.** der Charakter als oberst-**richterliche** Behörde gewahrt (vgl. ob. B V).

Dagegen kann die untere Instanz nach Zurückweisung einer Sache durch den **RFS.** die Entscheidung auch zuungunsten des Beschwerdeführers abändern (**RFS.** 3, 150).

5. Das Verfahren vor dem **RFS.** ist ähnlich dem Verfahren vor den **FG.** Die Vorschriften über Akteneinsicht, Schriftsätze, mündliche Verhandlung, Beweiserhebung, Beweismwürdigung und das Urteil finden Anwendung.

Besonderheiten sind:

- a) Die Rechtsbeschwerde soll binnen eines Monats begründet werden. Die Begründung hat je nachdem, ob die Verletzung einer Rechtsnorm ein Verstoß wider den klaren Akteneinhalt oder ein Verfahrensmangel gerügt wird, die Tatsachen, die den Mangel ergeben, die verletzte Rechtsnorm oder den Verstoß anzugeben (§ 289).
- Die Vorschrift, daß eine Begründung einzureichen ist, ist nur eine Ordnungsvorschrift. Unterlassung schadet nicht, abgesehen davon, daß Verfahrensmängel nur insoweit zu beachten sind, als sie ausdrücklich gerügt sind (§ 290).
- b) Falls die Rechtsbeschwerde nicht als unzulässig zu verwerfen oder als offenbar unbegründet zurückzuweisen ist, sind Beschwerdeschrift und Begründung den übrigen Beteiligten zu schriftlicher Erklärung mitzuteilen. Die Anschließ-Rechtsbeschwerde ist nur bis zum Ablauf dieser Erklärungsfrist zulässig (§§ 292, 293).
- c) Eine mündliche Verhandlung muß stattfinden, wenn ein Beteiligter es beantragt oder wenn der Vorsitzende des Senats oder der Senat es für angemessen hält. Jedoch kann auch bei Antrag des Steuerpflichtigen vorerst ohne mündliche Verhandlung (durch sogenannten Vorbescheid) entschieden werden und von dieser Befugnis wird in der Regel Gebrauch gemacht. Hiergegen kann dann jeder Beteiligte innerhalb zweier Wochen nach der Zustellung mündliche Verhandlung beantragen (§ 294).
- d) Das Urteil des **FG.** darf nur aus den oben zwei genannten Gründen aufgehoben werden. Soweit Verfahrensmängel in Betracht kommen, unterliegen nur die geltend gemachten Gründe der Prüfung des **FG.**, im übrigen prüft der **RFS.** innerhalb der Grenzen seines Nachprüfungsrechts selbständig (§ 296, I, II).
- e) Richtet sich die Rechtsbeschwerde gegen eine Entscheidung, die das **FG.** nach freiem Ermessen getroffen hat, so hat der **RFS.** zu prüfen, ob sich die Entscheidung innerhalb der rechtlichen Grenzen hält, die das Gesetz dem Ermessen stellt. Ueber

- die Ermessungsfrage selbst kann der R.F.S. dann entscheiden, wenn er selbst das Urteil trifft (§ 297).
- f) Der R.F.S. kann selbst entscheiden oder die Sache an das F.G. oder das F.N. zurückverweisen. Das F.G. und F.N. sind bei Zurückverweisung an die rechtliche Beurteilung des R.F.S. gebunden (§ 296 III, IV). Eigene Entscheidung des R.F.S. bildet die Regel, Zurückverweisung an F.G. die Ausnahme; Zurückverweisung an F.N. kommt praktisch nicht vor.
- g) Urteile sind von sämtlichen Mitgliedern des Senats zu unterzeichnen (§ 298 III).

IX. Das Anfechtungsverfahren.

Das Anfechtungsverfahren ist gegen den Steuerbescheid des F.N. gegeben, soweit es sich um Bölle und Verbrauchsabgaben handelt.

a. Die Anfechtung.

Auf eine Anfechtung kann das F.N. die Steuerfestsetzung ändern; tut es dies nicht, so hat es die Anfechtung dem L.F.N. vorzulegen. Ist die Festsetzung durch eine Hilfsstelle des F.N. erfolgt, so kann sowohl diese wie das F.N. die Festsetzung selbst abändern (§ 299). Das L.F.N. kann auch das F.N. anweisen, einen Bescheid zurückzunehmen oder zu ändern.

Das Verfahren vor dem L.F.N. entspricht dem Verfahren des F.N. bei der Festsetzung. Beteiligter im Anfechtungsverfahren ist, wer die Anfechtung eingelegt hat und als Beteiligter zugezogen wird oder beigetreten ist (§ 241 III, 300).

b. Die Rechtsbeschwerde.

Im Verfahren über die Rechtsbeschwerde sind **Beteiligte**: die bei der Anfechtung Beteiligten, das L.F.N., gegen dessen Entscheidung die Rechtsbeschwerde eingelegt ist. Der R.F.M. ist Beteiligter, wenn er seine Zuziehung beantragt; der Senat kann ihn um Beteiligung ersuchen (§ 301).

Im übrigen finden für die Rechtsbeschwerde im Anfechtungsverfahren die Vorschriften über die Rechtsbeschwerde im Berufungsverfahren sinngemäße Anwendung (§ 302).

X. Das Beschwerdeverfahren.

Das förmliche Beschwerdeverfahren findet bei **sämtlichen sonstigen Verfügungen** von Finanzbehörden statt (§ 237).

- a. Zur Einlegung der Beschwerde ist jeder befugt, der durch die Verfügung **beeinträchtigt** ist (§ 303), nicht nur derjenige, an den die Verfügung sich unmittelbar richtet.
- b. Die Beschwerde geht an die **nächst-obere Behörde**, Beschwerden gegen das F.N. oder dessen Hilfsstellen also an das L.F.N. Die Behörde, deren Verfügung ange-

griffen wird, kann selbst die Verfügung ändern, das FA. auch die Verfügung der Hilfsstelle (§ 304).

- c. Gegen Verfügungen der Finanzgerichte gibt es keine Beschwerde, ebensowenig gegen Beschwerdeentscheidungen der VFA. Gegen Verfügungen, die die Geschäftsstelle eines FG. oder des RFH. oder die ein von einem FG. oder dem RFH. beauftragter Richter oder eine ersuchte Behörde erlassen hat, entscheidet das FG. oder der RFH. (§ 304).

Im Rechtsmittelverfahren wegen eines Arrestes ist der Stand der Sache zur Zeit der Rechtsmittelenstcheidung zugrunde zu legen (ständige Rechtsprechung); nur die Kostenentscheidung richtet sich danach, ob die Anordnung des Arrestes im Zeitpunkt seines Erlasses begründet war (bestritten).

- d. Gegen Beschwerdeentscheidungen der VFA. oder FG. und gegen Verfügungen der FG., die nach § 202 RMbgD. erzwingbare Verfügungen betreffen, gibt es die Rechtsbeschwerde an den RFH. (§ 305).

In diesem Verfahren prüft der RFH. zwar nicht die Angemessenheit der angefochtenen Verfügung selbst nach, aber er prüft nach, ob sie sich innerhalb der Grenzen des billigen Ermessens (§ 11) hält (Ermessenskontrolle), also diese Grenze nicht überschreitet.

Hierdurch ist der RFH. in segensreicher Weise zur obersten Kontrollinstanz der Finanzverwaltung auch außerhalb des förmlichen Rechtsmittelverfahrens geworden.

XI. Rechtsmittelverfahren gegen Arrestanordnungen.

Das Verfahren bei Arrestanordnungen ist eine Abart des Berufungsverfahrens. Es weist folgende Besonderheiten auf (§§ 378, 379):

- a. Das Verfahren findet bei allen Steuern statt, also auch bei Verbrauchsteuern und Zöllen.
- b. Es gibt keinen Einspruch, sondern gegen die Arrestanordnung (oben § 21 A) ist sofort die Berufung an das FG. gegeben, gegen die Berufungsentscheidung die Rechtsbeschwerde an den RFH. (§ 351).

Die Bestimmungen über Berufung und Rechtsbeschwerde bei Berufungsverfahren (oben VIII b, c) sind im allgemeinen sinngemäß anzuwenden, doch nicht die Vorschrift über die Rechtsbeschwerdesumme (zweifelhaft).

XII. Rechtsmittelverfahren gegen Zolltarifauskünfte und Kontingentbescheide.

Gegen Zolltarifauskünfte (oben § 20 D) und Kontingentbescheide (oben § 19 B VI) der Landesfinanzämter ist als

Rechtsmittel der Einspruch an das LZA. und gegen dessen Entscheidung die Rechtsbeschwerde an den RFV. gegeben (§ 236).

XIII. Beschlußverfahren vor dem Reichsfinanzhof.

Im Beschlußverfahren dürfen **neue Tatsachen und Beweise** unbeschränkt geltend gemacht werden. Im übrigen gelten, soweit es sich um Beschwerden handelt, sinngemäß die Vorschriften über die Rechtsbeschwerde, jedoch nicht über die Rechtsbeschwerdesumme (§ 306).

B. Reichsrechtliche Bestimmungen für Landes- und Gemeindesteuern.

Die Vorschriften der W. über das Rechtsmittelverfahren gelten für Reichssteuern und für die Realsteuern, soweit sie von FA. und LZA. verwaltet werden (§§ 3, 4).

Sie gelten daher insbesondere für die Rechtsmittel gegen den „Veranlagungsbescheid“ bei der Gewerbesteuer, durch welche der Grundbetrag der Gewerbesteuer festgesetzt wird (§ 228), dagegen gelten sie nicht für die Heranziehungsbescheide der Länder und der Gemeinden zur Gewerbesteuer selbst, und ebenso nicht für die Bescheide der Länder und Gemeinden bei der Grundsteuer, sofern die Verwaltung nicht etwa den FA. übertragen ist.

Das Reichszuwachststeuergesetz von 1911 schreibt ferner von Reichs wegen vor, daß der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten wegen der Zuwachsteuer dann zulässig ist, wenn in einem Land ein Verwaltungsstreitverfahren nicht besteht oder für das Zuwachsteuerrecht ausgeschlossen wird (ZuwStG. § 44). Praktische Bedeutung hat diese Vorschrift, soweit ich es übersehe, nirgends mehr.

C. Preussisches Recht.

I. Wegen der Verbindlichkeit zur Entrichtung allgemeiner öffentlicher Abgaben ist nach preussischem Recht der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten grundsätzlich **ausgeschlossen**, soweit nicht das Gegenteil ausdrücklich bestimmt ist (folgt aus § 78 WR. II, 14, Verordnung vom 26. Dezember 1808 §§ 36, 41, Kabinettsorder vom 4. Dezember 1831). Dies hat das Reichsgericht mehrfach ausgesprochen (RGZ. 60 353; 67 402).

Die Zulassung des Rechtswegs nach § 9 des Gesetzes, betr die Erweiterung des Rechtsweges vom 24. Mai 1861, betrifft den Fall, daß jemand behauptet, eine Steuerschuld doppelt oder eine verjährte Steuerschuld gezahlt zu haben. Hierbei handelt es sich dann in der gerichtlichen Entscheidung nicht um die Höhe der Steuerschuld, sondern um die **Erstattungspflicht** (unten § 26 C).

II. Das Rechtsmittelverfahren bei den preussischen Landessteuern ist bei den direkten Steuern und bei den indirekten Steuern verschieden gestaltet.

Eine Rechtsmittelsumme gibt es hier nirgends, mit Ausnahme der Veranlagung des Grundbetrages zur Gewerbesteuer nach der zur Zeit noch geltenden preussischen Regelung, bei welcher die Rechtsbeschwerde nur zulässig ist, wenn ein Grundbetrag von mehr als 50 RM. streitig ist.

- a. Bei den direkten Steuern gelten grundsätzlich noch §§ 1 und 3 des Gesetzes über Verzählungsfristen bei öffentlichen Abgaben vom 18. 6. 1840. Hiernach sind Reklamationen binnen drei Monaten bei derselben Behörde anzubringen. Gegen einen abweichenden Reklamationsbescheid gibt es innerhalb sechs Wochen die Reklamation an die vorgesetzte Behörde.

Tatsächlich war aber bei allen direkten Steuern, bei welchen es eine Veranlagung gab, durch spätere Gesetze des Rechtsmittelverfahrens abweichend geregelt. Es mußte als Einspruch, Berufung oder Beschwerde an die Veranlagung an, wurde von Kommissionen und in letzter Instanz oft vom OVG. in Berlin entschieden, bei dem ein besonderer Senat für Staatssteuerfachen bestand. Seit Einführung der Reichsabgabenordnung in Reiche wurde regelmäßig das Rechtsmittelverfahren der Reichsabgabenordnung, jedoch vor preussischen Behörden und Gerichten, im wesentlichen für anwendbar erklärt; so ist es auch bei der zur Zeit noch geltenden preussischen Regelung von Grundsteuer und Gewerbesteuer, sowie der Hauszinssteuer.

Die Reklamation des Gesetzes vom 18. 6. 1840 findet nur noch Anwendung bei der Wandergewerbesteuer und der Wanderslagersteuer.

- b. Bei den indirekten Steuern ist grundsätzlich die einfache Verwaltungsbeschwerde gegeben, soweit die Gesetze keine abweichenden Bestimmungen enthalten. Tatsächlich haben aber die einzigen zur Zeit bestehenden preussischen indirekten Steuern eine Sonderregelung.

1. **Stempelsteuer:** Hier ist „in Beziehung auf die Verpflichtung zur Entrichtung einer Stempelabgabe“ der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten zugelassen (StStG. § 26, vgl. RGZ. 60, 348). Diese Klage hat entweder die Form der Feststellungs-klage: festzustellen, daß eine Steuerschuld nicht bestehe, oder da die Steuer ja meist schon bezahlt sein wird, die Form der Leistungsklage: auf Rückzahlung der Steuer. — Diese Klage ist dem äußeren Anschein nach die Klage auf Rückzahlung wegen ungerechtfertigter Bereicherung (BGB. §§ 812ff., die ehemalige *condictio indebiti*). Ihrer juristischen Natur nach ist sie aber etwas anderes, da sie nicht auf einem privatrechtlichen Verhältnis, sondern auf öffentlich-rechtlichem Grunde ruht. Trotzdem ist der Gedanke der *condictio indebiti* für die Gestaltung der Klage im geltenden preussischen Recht und überhaupt für die Zulassung des Rechtsweges entscheidend gewesen.

Die Landgerichte sind in Preußen ohne Rücksicht auf den Wert des Streitgegenstandes für Ansprüche gegen den Landesfiskus in betreff der Verpflichtung zur Entrichtung einer Stempelabgabe zuständig (Art. 39 Abs. 1 Nr. 4 des preussischen Ausführungsgesetzes zum Gerichtsverfassungsgesetze vom 24. April 1878, in der Fassung des Art. 130 Nr. V des PrG. über die freiwillige Gerichtsbarkeit vom 21. September 1899). Die Revision an das Reichsgericht ist ohne Rücksicht auf die Höhe des Streitwertes zulässig (BPO. § 547, Ziff. 2).

2. **Schlachtsteuer.** Hier ist für die Verwaltung, also auch für das Rechtsmittelverfahren, die für Verbrauchsteuern geltenden Vor-

schriften der *W.* für anwendbar erklärt (*SchlStG.* § 8). An die Stelle der Landesfinanzämter treten die Regierungspräsidenten, welche also für die Rechtsmittel der Anfechtung zuständig sind. Die Rechtsbeschwerde geht gemäß besonderer Reichs-*W.* vom 15. 7. 32 an den *RFH.*

3. **Zuschläge zur Grunderwerbsteuer.** Die Erhebung dieser Zuschläge hat das Land Preußen den Gemeinden überlassen (*AG.* *FAG.* § 3 II). Die Aenderung der Grunderwerbsteuer im Rechtsmittelverfahren zieht von selbst eine entsprechende Aenderung der Zuschläge nach sich. Ein besonderes Rechtsmittel gegen einen Zuschlag ist nur zulässig, wenn es auf einen lediglich für die Zuschläge geltenden Grund gestützt wird. Es gilt das Berufungsverfahren nach der *W.*, jedoch sind für die Berufung die Bezirksausschüsse und für die Rechtsbeschwerde das *pr. OVG.* zuständig. (*G.* zur Ergänzung des Gesetzes betr. Erhebung von Zuschlägen zu *GGSt.* vom 19. 4. 22 § 2.)

III. Das Rechtsmittelverfahren für alle Kommunalabgaben ist im preußischen Kommunalabgabengesetz einheitlich gestaltet.

Ueber Einsprüche gegen Gemeindesteuern beschließt der Gemeindevorstand, und gegen seinen Beschluß ist die Klage im Verwaltungsstreitverfahren gegeben (*AVG.* § 69 ff.).

In Berlin tritt an die Stelle des Gemeindevorstandes das Bezirksamt.

Der Einspruch muß innerhalb vier Wochen (nicht einen Monat) seit der Mitteilung der Heranziehung eingelegt werden (im einzelnen *AVG.* § 69). Gegen die Einspruchsentscheidung ist die Klage im Verwaltungsstreitverfahren innerhalb zwei Wochen seit Zustellung des Einspruchsbescheides zulässig (*AVG.* § 70, II, 1).

Zuständig in erster Instanz ist für Landgemeinden der Kreis-*ausschuß*, für Stadtgemeinden der Bezirks*ausschuß* (*AVG.* § 70, I, 2). Gegen die Entscheidung des Kreis*ausschusses* gibt es die Berufung an den Bezirks*ausschuß* innerhalb zweier Wochen nach Zustellung des Urteils des Kreis*ausschusses* (*VBG.* §§ 81, 51, 52). Gegen die Urteile des Bezirks*ausschusses* als zweite Instanz gibt es die Revision (wegen Rechtsfehler oder Verfahrensfehler) an das preußische Obergericht in Berlin (*VBG.* § 93), ebenso gegen die Urteile des Bezirks*ausschusses* als erste Instanz bei Stadtgemeinden (*AVG.* § 70, I, 4, sowie jetzt auch *W.* vom 1. 9. 32 § 27 I). Im einzelnen siehe *VBG.* §§ 94 ff. Die Revision muß innerhalb zweier Wochen eingelegt und alsbald begründet werden. Die Begründungsfrist kann auf Antrag verlängert werden (*VBG.* §§ 45, 51, 52, 86 III). Für die Revision gilt eine Revisionssumme; die Revision war bisher nur zulässig, wenn der Beschwerdegegenstand 100 *RM.* übersteigt (*VBG.* § 93, II). Durch *W.* über Vereinfachung und Verbilligung der Verwaltung vom 1. 9. 32 § 27 II in der Fassung der *W.* v. 17. 3. 33 ist die Revisionssumme mit Wirkung v. 1. 4. 33 ab auf den Betrag von 500 *RM.* erhöht; bei einem geringeren Beschwerdegegenstand kann der Bezirks*ausschuß* jedoch wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Angelegenheit die Revision zulassen.

Wegen der Rechtsmittel gegen Zuschläge zur Grunderwerbsteuer siehe oben II b 3.

Die Vorschriften des *AVG.* über die Rechtsmittel finden auch auf die Bürgersteuer Anwendung (*St.* im einzelnen *W.* 1933 §§ 22, 23 zur *W.* über die Bürgersteuer 1933 v. 29. 9. 32 § 5).

§ 23. Hebungsverfahren.

A. Allgemeines.

I. Begriffe.

Die **Einziehung** der Steuern wird **Hebung** genannt, das **Einziehungsverfahren** **Hebungsverfahren**. Wird eine Steuer **veranlagt**, aber **nicht eingezogen** — wie die Gewerbesteuer für den preußischen Staat —, so sagt man: sie ist **außer Hebung gesetzt**.

II. Zuständigkeit.

Zuständig für die Hebung ist das **Finanzamt**. Dies ist nicht besonders vorgeschrieben, ergibt sich aber aus der Stellung des FA. als untere ausführende Behörde. Innerhalb der FA. bildet die **Kasse**, der die Hebung obliegt, eine Abteilung mit eigenen Beamten.

III. Verfahren.

a. Die Hebung kann **beginnen**, wenn die Festsetzung der Steuer wirksam geworden ist (§ 91), **Rechtsmittel haben keine aufschiebende Wirkung**; doch kann die Behörde ohne oder gegen Sicherheitsleistung die **Vollziehung aussetzen** (§ 251). Erfolgt die Hebung und muß später infolge einer abweichenden Rechtsmittellentscheidung ein Betrag **zurückgezahlt** werden, so ist dieser mit 5 v. H. zu verzinzen, wenn der Betrag 100 RM. übersteigt (§ 155).

Steuern werden nicht mehr (wie vor 1918) durch den „**Steuereinnahmer**“ abgeholt, sondern sind **vom Steuerpflichtigen selbst** an der Kasse oder durch **Zusendung** an die Kasse zu **bezahlen** (§ 122).

Geschieht die Entrichtung nicht rechtzeitig, so soll vor Beginn der Beitreibung noch eine **Mahnung** folgen (§ 341). An Stelle der Mahnung ist **Zusendung** einer Postnachnahme zulässig.

Die Mahnung ist Teil des Hebungs-, nicht des Beitreibungsverfahrens und erfolgt durch die Kasse, nicht durch die Vollstreckungsabteilung. Wegen der Kosten der Mahnung s. oben § 17 C V c.

b. Bei **Zahlung von Summen**, die nicht zur Tilgung mehrerer bestehender **Steuerschulden** ausreichen, kann der Steuerpflichtige bei der Zahlung bestimmen, welche Schulden er tilgen will (§ 123 I). Unterläßt er dies, so bestimmt das Gesetz die Reihenfolge der Tilgung (im einzelnen § 123 II—IV).

c. **Abrechnungsbescheid**. Bei Meinungsverschiedenheiten darüber, ob eine Schuld bereits getilgt ist oder nicht, hat das FA. dem Steuerpflichtigen einen **Abrechnungsbescheid** zu erteilen (§ 125). Wegen dessen ist das gewöhnliche Rechtsmittelverfahren zulässig (§ 235 Biff. 5).

B. Die einzelnen Arten der Steuerentrichtung.

Die Entrichtung der Steuerschuld kann durch **Zahlung** oder durch **Entwertung von Zeichen** (Stempel, Steuermarken, Steuerzeichen) geschehen.

I. Zahlung (§ 122).

- a. Die Zahlung hat bei allen Steuern in Reichsmark zum Nennbetrag zu erfolgen.
- b. Barzahlung kann stets erfolgen.
- c. Soweit nicht Sonderbestimmungen entgegenstehen, kann die Zahlung einem Postscheckkonto oder Bankkonto des Finanzamts überwiesen werden.
Alle Fk. müssen ein Postscheckkonto oder Bankkonto haben. Die Nummern sind in Steuerbescheiden und Zahlungsaufforderungen stets anzugeben.
- d. Unter welchen Bedingungen Zahlungen durch **Scheck** erfolgen dürfen, bestimmt der RM. Die Bestimmungen haben mehrfach gewechselt.
- e. **Zahlungen des Finanzamts.** Barzahlungen sind an der Kasse in Empfang zu nehmen. Das Fk. kann Beträge bargeldlos überweisen; Kosten hierfür dürfen nicht angerechnet werden.

II. Entwertung von Steuerzeichen (Stempel).

a. Allgemeines.

Die Erhebung von Steuern in Stempelform war im 19. Jahrhundert bei Verkehrssteuern noch sehr verbreitet. Der Stempel war zuerst als **Urkundenstempel** ausgebildet, wurde später aber auch unter Aufgabe des Urkundenprinzips als **Geschäftsstempel** angewendet. In diesem Fall war nicht Voraussetzung der Stempelpflicht, daß eine Urkunde errichtet war, sondern es bestand bei bestimmten Geschäften die Verpflichtung, zwecks Verstempelung eine Urkunde zu errichten.

Im neuen Reichsrecht wird der Stempel als **Steuermarke** bezeichnet. Das Anwendungsgebiet der Steuermarken hat sich in der Gesetzgebung immer mehr verringert. Eine Art ist das **Steuerzeichen (Wanderole)**. Es wird bei Packungen von Waren verwendet und dient gleichzeitig dazu, Veränderungen des Inhalts zu vermeiden.

Steuermarken und Stempel sind eine Form der Steuererhebung. Diese erleichtert das Kassens- und Kontrollwesen und erspart der Steuerverwaltung viele Kosten. Andererseits läßt sie oft keine vollständige Ueberwachung zu, sondern die Behörde muß sich begnügen, Stichproben zu nehmen und stempelpflichtige Urkunden, die ihr zu Gesicht kommen, auf ihre Verstempelung zu

prüfen, und die gleiche Verpflichtung ist oft anderen Behörden auferlegt. Ein behördliches Verfahren, welches sämtliche steuerpflichtige Fälle zu erfassen sucht, findet nicht statt.

b. Im einzelnen.

1. Stempel.

Stempel gibt es zur Zeit im preußischen **Stempelsteuergesetz**. Der Stempel ist Urkundenstempel.

Die Stempelspflicht kann nach dem preußischen Landesstempelgesetz auf mehrfache Weise erfüllt werden (§ 14): durch Schreiben auf Stempelpapier, durch Verwendung von Stempelmarken seitens der Privaten, durch Einreichung der Urkunde zur Versteigerung, durch Verwendung der Stempelmarken von Seiten einer Behörde. Bei den Gerichtsbehörden wird Stempelmaterial nicht verwendet; wird die Stempelsteuer gleichzeitig mit Gerichtskosten eingezogen, so wird die Stempelspflicht durch Barzahlung erfüllt. Wird der Stempel mit den Gerichtskosten eingezogen, so wird auf den Urkunden vermerkt, daß er als Gerichtsgebühr berechnet ist (Allg. Verfügung v. 28. Juli 1910, JMBL. S. 299). Stempelbogen und Stempelmarken, die an sich wertlos sind, werden von der Behörde nur gegen Zahlung eines dem aufgedruckten Betrag entsprechenden Wertes abgegeben oder entwertet. Dadurch wird erreicht, daß aus jeder Urkunde sofort zu ersehen ist, ob und welcher Betrag an Stempelsteuern für sie einbezahlt ist.

Der Stempel wird nicht nur für Steuern verwandt; in der Hauptsache ist er die Erhebungsform für Gebühren.

2. Steuermarken.

Steuermarken als einziges Mittel der Entrichtung sind bei der **Wechselsteuer** vorgesehen. Ferner kann der **Steuerabzug vom Arbeitslohn** durch Entwertung von Steuermarken entrichtet werden, wenn ein Arbeitgeber nicht mehr als drei Arbeitnehmer beschäftigt.

Daneben gibt es noch einige Fälle von geringer Bedeutung, in denen Steuermarken zur Verwendung kommen können.

3. Steuerzeichen.

Steuerzeichen gibt es gegenwärtig nur noch bei der **Tabaksteuer** (TabStG. § 11).

C. Stundung und Bewilligung von Teilzahlungen.

Die bisherigen Gesetze kannten zwei verschiedene Arten der Stundung, die beide in die **W.** übernommen sind. Das Recht der Stundung im weitesten Sinne (einschl. Zahlungsausschub und Sicherheitsleistung) ist jetzt geregelt in der **Stundungsordnung** vom 29. 1. 23, geändert am 26. 9. 23 und 21. 12. 24.

I. Zahlungsausschub (§ 105 I).

Zölle und Verbrauchssteuern sind indirekte Steuern, bei denen der Steuerzahler die Steuern auf seinen Abnehmer abwälzt. Da er vielleicht nicht sofort in der

Lage ist, die Ware abzusetzen, bekommt er den Ersatz für die Steuern erst später herein. Um ihn nicht zu zwingen, in der Zwischenzeit Kapital festzulegen, soll ihm die Steuer **gestundet** werden, bis er voraussichtlich seinerseits den Betrag gezahlt erhalten hat. Dem Steuerpflichtigen ist deshalb hier die Zahlung fälliger Beträge **gegen Sicherheit und Verzinsung** in der Regel **auf sechs Monate** zu stunden. Diese Stundung hat auf einfachen Antrag des Steuerpflichtigen zu erfolgen (im einzelnen § 129). Dies wird „Zahlungsausschub“ genannt.

II. Stundung im engeren Sinne (§ 127).

Die Stundung von Steuern ist (abgesehen vom Falle I) eine Ausnahme, die im billigen Ermessen (§ 11) der Steuerbehörde liegt. Voraussetzung ist dabei, daß die Einziehung durch die Stundung nicht gefährdet wird (§ 127 I).

Die Stundung soll in der Regel nur gegen Verzinsung und Sicherheitsleistung gewährt werden. Ausnahmsweise ist zinslose Stundung zulässig.

Bei Stundungen von Besitzsteuern auf kurze Zeit wird in der Praxis meist von der Forderung einer Sicherheitsleistung abgesehen.

III. Teilzahlungen.

Bewilligung von Teilzahlungen ist teilweise Stundung. Hat die Bewilligung von **Teilzahlungen** stattgefunden, so werden bei Versäumung einer Teilzahlung alle noch ausstehenden Beträge fällig, wenn der Steuerpflichtige die Teilzahlung nicht innerhalb einer Woche leistet, nachdem er mit Hinweis auf die Folgen gemahnt worden ist (§ 128).

IV. Zinsen.

Diese betragen nach *AO.* § 126 jährlich 5 v. H. Die Bestimmungen der *AO.* sind aber durch Verordnungen geändert, die häufig gewechselt haben.

Zur Zeit betragen die Verzugszinsen 12 v. H., die Ausschubzinsen und die Stundungszinsen 5 v. H.; Verzugszuschläge werden zur Zeit nicht erhoben. Im einzelnen s. oben § 13 D I, II.)

V. Sicherheitsleistung.

Im Falle der Stundung hat der Steuerpflichtige Sicherheit zu leisten. Die *AO.* enthält eingehende Vorschriften darüber, was als Sicherheitsleistung zulässig ist (vgl. §§ 132—142). Diese Vorschriften werden durch die Bestimmungen der Stundungsordnung (s. oben) ergänzt.

Ueber die praktische Handhabung vgl. oben II am Ende.

VI. Zuständigkeit.

Für die Bewilligung von Stundungen ist innerhalb des F.A. weder die Kasse noch die Vollstreckungsstelle, sondern nur die Veranlagungsstelle zuständig. Die Vollstreckungsstelle kann nur die Vollstreckung auf kurze Zeit aussetzen.

D. Niederschlagung.

Eine Maßregel innerhalb des Hebungsverfahrens ist die **Niederschlagung**. Sie unterscheidet sich vom Erlaß dadurch, daß der Erlaß mit einer Erklärung an den Steuerpflichtigen nach außen gekehrt ist und den sachlichen Steueranspruch zum Erlöschen bringt, während die **Niederschlagung** ein Vorgang innerhalb der Behörde ist, der sich nur auf die Hebung bezieht, das Bestehen des Anspruchs nicht berührt und die Behörde nach außen nicht bindet.

Die Niederschlagung ist in ihrem wichtigsten Falle ein Vorgang von rein rechnungsmäßiger Bedeutung. Um das Kassenwesen nicht unnötig zu belasten, werden uneinbringliche Forderungen niedergeschlagen, d. h. von weiteren Versuchen ihrer Einziehung und weiterer Führung in den Registern wird Abstand genommen. Zu dieser reinen Verwaltungsanordnung ist die Behörde jederzeit ohne besondere gesetzliche Ermächtigung befugt. Daneben kann die Niederschlagung im Gesetz noch aus praktischen Rücksichten zugelassen sein. Die A.D. gestattet jetzt die Niederschlagung stets, wenn feststeht, daß die **Beitreibung keinen Erfolg haben wird** oder wenn die **Kosten der Beitreibung außer Verhältnis zu dem Betrage stehen** (§ 130).

Zuständig zur Niederschlagung ist innerhalb des F.A. die Vollstreckungsstelle, nicht die Kasse. Bei Beträgen über 30 M. ist zur Niederschlagung die Genehmigung des L.F.A. erforderlich (Beitreibungsordnung § 27).

E. Anwendungsgebiet der A.D.

Die Bestimmung über das Hebungsverfahren gelten außer für Reichsteuern auch für die Realsteuern, soweit sie von den F.A. und L.F.A. verwaltet werden (§ 4).

Ferner gelten die §§ 122, 123 (Zahlung der Steuer in bar usw., und Verrechnung der gezahlten Beträge auf mehrere Steuer schulden) auch für andere Steuern der Länder und Gemeinden, soweit sie von F.A. und L.F.A. erhoben werden (§ 6).

F. Preussisches Recht

Einige allgemeine Vorschriften sind im Gesetz zur Ergänzung der Abgabengesetze vom 25. 11. 26 enthalten:

Für Staatssteuern kann der F.M. anordnen, daß bei kleinen Beträgen nichts veranlaßt wird (§ 6); Niederschlagung ist zulässig, wenn die **Beitreibung ansichtslos** ist und die **Kosten außer Verhältnis zum Erfolg stehen** (§ 6). Ueber Zinsen s. oben § 13 E, F.

§ 24. Finanzzwang. Zwangsmittel.

Schrifttum: Beder, Die Beitreibungsordnung, mit Beiträgen zum Finanzzwang (in Steuer und Wirtschaft 1924 S. 753, 1183).

A. Allgemeines.

Rechtsansprüche werden im privaten und im öffentlichen Leben von dem Verpflichteten in der Regel erfüllt, ohne

daß es eines besonderen Druckes bedarf. In anderen Fällen ist es notwendig, solchen Druck auszuüben, und der stärkste Druck ist der zwar nicht immer, aber meist zulässige Zwang in seinen verschiedenen Formen.

Private Rechtsansprüche bedürfen zur Durchführung mittels Zwanges einer gerichtlichen Bestätigung, einen „Titel“. Im öffentlichen Recht ist der Ausspruch der Behörde, daß sie einen Anspruch erhebe, selbst der Titel zur Ausübung des Zwanges.

Der Finanzzwang ist eine besondere Art des Verwaltungszwanges. Er betrifft die Leistungen, die nach den Steuergesetzen auf Grund der Unterordnung unter die Finanzhoheit geschuldet werden. Im Zwangswege können jedoch nur Leistungen, bei denen die Verpflichtung auf Grund des allgemeinen Untertanenverhältnisses geschuldet wird, herbeigeführt werden. Andere, wie die Wahrung des Steuergeheimnisses und die Teilnahme an Ausschussungen, können nicht im Wege des allgemeinen Finanzzwanges, sondern nur erzwungen werden, soweit gesetzliche Sondervorschriften bestehen, und sind ferner teilweise durch Strafvorschriften geschützt.

Finanzzwang kann in jedem Verfahren notwendig werden, sowohl bei allgemeinen Aufsichtsmaßnahmen wie im Ermittlungsverfahren, im Rechtsmittelverfahren, im Sicherungsverfahren, im Hebungsverfahren, auch im Strafverfahren.

Mittel des Finanzzwanges sind die Zwangsmittel (§§ 202, 203) und die Beitreibung (§§ 325 ff.).

Das Verhältnis der Zwangsmittel und der Beitreibung ist dahin abzugrenzen, daß die Beitreibung (unten § 25) zur Erzwingung von Geldleistungen und einigen gleichgestellten Leistungen, die Zwangsmittel zur Erzwingung von sonstigen Handlungen dienen.

B. Die Zwangsmittel im einzelnen.

I. Die Zwangsmittel des § 202.

Das ganze Steuerverfahren zielt darauf, die Zahlung der Steuerschuld herbeizuführen. Hierzu dient, wenn die Zahlung nicht freiwillig erfolgt, das Beitreibungsverfahren. Aber bevor es hierzu kommt, kann das FA. in allen Teilen des Verfahrens vielfach Handlungen von Steuerpflichtigen und anderen Personen verlangen, und zur Erzielung sind hier besondere Zwangsmittel ausgebildet, die denen des Polizeirechts entsprechen. Zwangsgeldstrafe, Ersatzvornahme und unmittelbarer Zwang (§ 202).

- a. **Anwendungsgebiet** der Zwangsmittel ist die gesamte Tätigkeit des FA. im Besteuerungsverfahren einschließlich der Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung (§ 202), sowie auch des Verwaltungsstrafverfahrens (§ 441 IV).

Mit den Zwangsmitteln (insb. Strafandrohung) kann auch eine Handlung erzwungen werden, zu deren Vornahme bereits eine gesetzliche Verpflichtung besteht.

- b. Jedes Zwangsmittel muß zunächst unter Setzung einer angemessenen Frist **angedroht** werden. Die Androhung muß schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzuge ist. Ist die Frist ergebnislos verstrichen, so kann die Geldstrafe festgesetzt, die Ersatzvornahme oder der unmittelbare Zwang ausgeübt werden.
- c. Die **Erzwingungsstrafe** (Zwangsgeldstrafe, s. auch oben § 13 D IV) ist keine kriminelle Strafe, sondern ein Druckmittel zur Erzielung der Handlung. Die einzelne Strafe darf 5000 M. nicht übersteigen, darf aber zur Erzwingung derselben Handlung beliebig oft wiederholt werden. Der Grundsatz *ne bis in idem* gilt hier nicht. Bei natürlichen Personen ist Haft bis zu 4 Wochen als Ersatzstrafe anzudrohen.

Wird nach der Androhung der Zwangsstrafe die Handlung von einem anderen derart vorgenommen, daß dem Zwecke der Steuerbehörde genügt ist oder wird die Handlung unmöglich, so kann die Festsetzung und Beitreibung der Zwangsstrafe nicht mehr erfolgen, denn dann ist kein Raum mehr für eine Ungehorsamsstrafe, die den Willen des Verpflichteten brechen soll.

Wenn dagegen die Strafe nicht nur angedroht, sondern bereits festgesetzt ist, so ist sie zu vollstrecken.

Die **Ersatzvornahme** ist die Ausführung auf Kosten des Pflichtigen.

Unmittelbarer Zwang darf nur als äußerstes Mittel angewandt werden.

- d. **Gegen die Androhung** eines Zwangsmittels ist die **Beschwerde** an das FA. gegeben (§ 237). Gegen dessen Entscheidung gibt es die **Rechtsbeschwerde** an den RFH. (§ 305 I). Gegen die **Festsetzung** eines Zwangsmittels gibt es gleichfalls die **Beschwerde** an das FA., eine **Rechtsbeschwerde** an den RFH. jedoch nur dann, wenn dem Zwangsmittel eine besondere Androhung ausnahmsweise nicht vorhergegangen ist (§ 305 II).

Ist die Verfügung von einem FG. ergangen, so gibt es dagegen sofort die **Rechtsbeschwerde** an den RFH. (§ 305 I²).

- e. Ein Zwangsmittel ist auch die **Vermögensbeschlagnahme** (§ 353). Die AO. regelt nur die zivilrechtliche Wirkung der Vermögens-

beschlagnahme und hat sie als Teil des Sicherungsverfahrens behandelt (s. oben § 21 B II). Daneben stellte sie ein Zwangsmittel dar, das in der Kriegs- und ersten Nachkriegsgesetzgebung gegen im Ausland befindliche Steuerpflichtige angewandt wurde. Sie ersetzte somit hier die Zwangsgeldstrafe, die man gegen im Auslande befindliche Steuerpflichtige nicht anwenden konnte.

Gegenwärtig ist Vermögensbeschlagnahme nur in § 9 Ziff. 3 des Reichsfluchtsteuergesetzes als echte Sicherungsmaßnahme für Steuer und Strafe vorgesehen.

II. Sicherungsgeld (§ 203).

Wenn die Steuerbehörde bisher Steuervergünstigungen gewährte (z. B. ihr an sich zustehende, aber den Betrieb störende Aufsichtsmaßnahmen unterließ), so pflegte sie die Befolgung der Steuervorschriften durch Vereinbarung von **Vertragsstrafen** für den Fall der Zuwiderhandlung zu sichern. Die *W.* spricht hier richtiger von **Sicherungsgeldern**. Sie sind Geldbußen als Ungehorsamsfolgen, aber nicht kriminelle Strafen.

Für den einzelnen Fall sollen sie im allgemeinen 10000 M. nicht überschreiten. Hat die Zuwiderhandlung stattgefunden, so legt das Finanzamt das Sicherungsgeld auf und bestimmt seine Höhe. Das Sicherungsgeld ist nicht aufzulegen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß bei der Nichteinhaltung der Bedingung weder ihm noch seinem Vertreter, Angestellten oder Arbeitern ein Verschulden zur Last fällt (§ 203).

Zwangsmittel ist hier die Aufnahme der Sicherungsgelder in die Gewährung der Vergünstigung; der Festsetzung entspricht der Verfall des Sicherungsgeldes bei Zuwiderhandlung.

C. Anwendungsgebiet der *W.*

Die Vorschriften über den Finanzzwang gelten außer für Reichssteuern noch für die Realsteuern, soweit sie von *F.A.* und *L.F.A.* verwaltet werden (§ 4 II).

D. Preussisches Recht.

Allgemeine Vorschriften über Erzwingungsstrafen gibt es nicht, sie sind daher nicht zulässig, soweit sie nicht in einzelnen Steuergesetz. besonders zugelassen sind.

Auch das *W.A.G.* kennt keine Erzwingungsstrafen.

§ 25. Beitreibungsverfahren.

Schrifttum: Becker, Die Beitreibungsordnung (in Steuer und Wirtschaft 1924 S. 753, 1183). Heister, Das Steuerbeitreibungsverfahren nach den Vorschriften der *W.* (1932). Erläuterungsbücher zur Beitreibungsordnung: Liman-Reißer (1933), Mattern (1933).

Die *W.* hat das Beitreibungsverfahren einheitlich geregelt.

Zur Ausführung der Reichsabgabenordnung ist die **Beitreibungsordnung** v. 23. 6. 23 geändert am 5. 7. 23, 31. 12. 24 und 19. 1. 27, ergangen. Sie ist eine Dienstanweisung für den inneren Dienst der Finanzämter. Ihre grundsätzliche Bedeutung liegt darin, daß sie die **Finanzämter selbst** (nicht andere Behörden) bindend zu **Sollstreckungsbehörden** im Sinne der Reichsabgabenordnung macht und damit die notwendige Einheitlichkeit in die Praxis umsetzt, und

daß sie innerhalb der Finanzämter einer besonderen Stelle, der Vollstreckungsabteilung, den gesamten Vollstreckungsdienst überträgt.

Wegen der Kosten s. oben § 17 C V c.

Der Unterschied zum Zivilprozeß liegt darin, daß nicht ein besonderer vollstreckbarer Titel (gerichtliches Urteil usw.) die Voraussetzung der Zwangsvollstreckung (Beitreibung) ist, sondern daß der Ausspruch der Finanzbehörde selbst (Steuerbescheid usw.) die Unterlage für die Vollstreckungshandlung schafft.

A. Allgemeine Vorschriften.

I. Voraussetzungen der Vollstreckung.

- a. Dem Beitreibungsverfahren unterliegen alle Leistungen, die nach den Steuergesetzen geschuldet werden. (AO. § 326 I).

Genau handelt es sich um alle Geldleistungen sowie einige gleichgestellte Leistungen (zB. Erziehung von Sicherheiten, Uebertragung von Sachen). — Eine gute Zusammenstellung der beitreibbaren Leistungen, namentlich eine fast lückenlose Aufzählung der beitreibbaren Geldleistungen enthält § 6 der Beitreibungsordnung. — Ueber das Verhältnis zu den Zwangsmitteln des § 202 AO. s. oben § 24 A, 6. Absatz.

- b. Vollstreckungsschuldner ist, wer nach den Steuergesetzen verpflichtet ist (vgl. §§ 326, 329).

Ueber das Beitreibungsverfahren gegen Personen, welche nach bürgerlichem Recht für den Anspruch haften, vgl. unten III a.

Ueber landwirtschaftlichen Vollstreckungsschutz gegenüber Steuerforderungen, s. NotAO. v. 14. 2. 33 AusfAO. Art. I § 9.

- c. Vollstreckungsbehörden sind die Behörden und Beamten, denen die Beitreibung zusteht und die zur Anordnung und Leitung des Zwangsverfahrens berufen sind. Dies sind jetzt nur die Finanzämter (BeitrD. § 1).

Einige besonders schwerwiegende Handlungen (allgemeines Recht, die Einkommensverhältnisse des Schuldners zu ermitteln, Verlangen des Offenbarungseides, Anordnung des Arrestes, Vermögensbeschlagnahme, Verwertung von Sicherheiten) sind schon in der Reichsabgabenordnung selbst den FA. vorbehalten (§§ 325, 378—381).

- d. Soweit das Vollstreckungsverfahren nicht der Vollstreckungsbehörde selbst zugewiesen ist, hat sie es durch Vollziehungsbeamte ausführen zu lassen (§§ 333, 334, 331, 332 II). Die Rechte und Pflichten der Vollziehungsbeamten bei der Vollstreckung sind denen des Gerichtsvollziehers nachgebildet (§§ 335, 340).

Anweisung für Vollziehungsbeamte vom 31. 10. 32.

- e. Im Interesse einer straffen Durchführung der Beitreibung hat das FA. schon vor Beginn der Vollstreckung das Recht zu **Vorhandlungen**. Es kann die Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Pflichtigen **ermitteln** und hat dabei dieselben Rechte wie im Steuerermittlungsverfahren. Wenn die Zwangsvollstreckung aussichtslos erscheint oder ein Vollstreckungsversuch in das bewegliche Vermögen des Pflichtigen erfolglos geblieben ist, so kann es von dem Pflichtigen **Vorlegung eines Vermögensverzeichnis**es und **Leistung des Offenbarungseides** verlangen (§ 325).
- f. Der wesentliche Unterschied zur gerichtlichen Vollstreckung liegt darin, daß ein besonderer **vollstreckbarer Titel** nicht notwendig ist. An die Stelle des vollstreckbaren Titels ist die einfache Aufforderung des Pflichtigen zur Leistung (**Leistungsgebot**) getreten. Die Zwangsvollstreckung darf erst **beginnen**, wenn seit der Bekanntgabe des Leistungsgebotes eine Woche verstrichen ist. Vorher soll in der Regel noch eine **Mahnung** stattfinden (§§ 326 IV, 341, 332 I).

Vor Einleitung einer Vollstreckung ist daher stets zu prüfen, ob Leistungsgebot und Mahnung mit den vorgeschriebenen Fristen erfolgt sind. Beide sind nicht Bestandteil der Vollstreckung, sondern ihre Voraussetzungen. Sie gehen demgemäß auch nicht von der Vollstreckungsabteilung aus, sondern das Leistungsgebot von der Veranlagungsabteilung (z. B. im Steuerbescheid), die Mahnung von der Kasse.

- g. Bei Vollstreckungen auf Grund eines Arrestes im Sicherungsverfahren fallen Leistungsgebot und Mahnung fort. Die Arrestanordnung muß aber innerhalb einer Woche nach der Vollziehung den Betroffenen bekanntgegeben werden (§ 378 II und RStD. 10, 34).

II. Einwendungen gegen die Vollstreckung.

Der Schuldner kann Einwendungen verschiedener Art gegen den Anspruch haben.

- a. Einwendungen gegen die ursprüngliche Festsetzung und Höhe des Anspruchs selbst kann er **im Beitreibungsverfahren** nicht geltend machen. Vielmehr muß er hier leisten (§ 251) und die Anfechtung im **Rechtsmittelverfahren** verfolgen (§ 327 I).
- b. Einwendungen **gegen den Anspruch selbst**, entweder daß überhaupt eine rechtswirksame Festsetzung nicht stattgefunden habe oder daß der Anspruch nachträglich durch **Stundung** erloschen oder verjährt sei, können gleichfalls **nicht im Beitreibungsverfahren** geltend gemacht werden. Auch in diesen Fällen muß der

Schuldner leisten und Rückzahlung im Erstattungsverfahren geltend machen (§ 327 II, ähnlich der Vollstreckungsgegenklage der ZPO. § 767).

In der Praxis setzt jedoch in diesen Fällen die Vollstreckungsabteilung des Finanzamtes in der Regel die Vollstreckung auf kurze Zeit aus und klärt den Sachverhalt durch Rückfrage bei der Veranlagungsabteilung.

- c. Einwendungen gegen die Art und Weise der Zwangsvollstreckung, etwa daß der Vollziehungsbeamte unpfändbare Gegenstände gepfändet oder unzulässigerweise zur Nachtzeit gepfändet habe oder daß die Beitreibung vor Ablauf der Frist von einer Woche nach Bekanntgabe der Zahlungsverfügung begonnen sei, sind innerhalb des Beitreibungsverfahrens durch Beschwerde gegen die betreffende Vollstreckungshandlung zu verfolgen (§ 237, ähnlich der „Erinnerung“ der ZPO., § 766).
- d. Neben dem Schuldner können auch andere Personen durch die Vollstreckung betroffen werden. Wenn diesen am Gegenstande der Zwangsvollstreckung ein die Veräußerung hinderndes Recht oder dergleichen zusteht, so können sie ihren Widerspruch im Wege der gerichtlichen Klage geltend machen (vgl. § 328, ähnlich der Interventionsklage der ZPO., § 771).

Wird ein solches Recht glaubhaft gemacht, so gibt das Finanzamt den Gegenstand frei, ohne die Klage abzuwarten.

Zur Vertretung des Reichs im Prozeß ist der Vorsteher des FA. zuständig (Bestimmungen vom 18. 3. 22, § 1 Nr. 1, Amtsblatt der Reichsfinanzverwaltung 1922 S. 153).

Der RFH. hat allerdings in einem Gutachten (19, 126) seine Ansicht dahin ausgesprochen, daß die Sicherungsübereignung der Steuergläubiger gegenüber kein die Veräußerung hinderndes Recht auf vorzugsweise Befriedigung gewähren, die Zivilgerichte und das Reichsgericht, welche für die Entscheidung zuständig sind, sind aber demgegenüber bei ihrer bisherigen Praxis geblieben (RG. in RStBl. 1929 S. 307).

III. Zwangsverfahren gegen Steuer-Drittschuldner.

- a. Wenn jemand nach bürgerlichem Recht für die Steuerschuld eines anderen haftet und die Haftung auf einem Vertrage mit dem Schuldner beruht, so ist das Beitreibungsverfahren nicht gegeben. Die Steuerbehörde hat dann ihren Anspruch gegen den Haftenden auf Grund der Vorschriften des bürgerlichen Rechts vor den ordentlichen Gerichten zu verfolgen (§ 120 II).
- b. Wenn dagegen die andere Person nach bürgerlichem Recht kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Schuld des Steuerschuldners zu erfüllen oder die Zwangsvoll-

streckung zu dulden (wie etwa der Erbe die **Steuerschuld** des Erblassers zu bezahlen hat, der Ehemann die **Vollstreckung** in das eingebrachte Gut der Ehefrau wegen **Steuerschulden** zu dulden hat), dann kann das **F.A.** das **Zwangungsverfahren** auch gegen diese **Personen** anordnen.

Der Anordnung des **Zwangsverfahrens** muß ein besonderes Verfahren vorhergehen. Der **Inanspruchgenommene** muß nämlich vorher gehört werden und es muß sodann eine **Entscheidung** des **F.A.** über die **Inanspruchnahme** ergehen, welche als der vollstreckbare Titel gilt. **Bestreiten** die in Anspruch genommenen **Personen**, überhaupt zur Erfüllung der **Schuld** oder zur **Duldung** des **Zwangsverfahrens** verpflichtet zu sein, so entscheidet das **F.A.**, und gegen dessen **Entscheidung**, wenn sie den **Widerspruch** zurückweist, ist die **Klage** vor den **ordentlichen Gerichten** gegeben (vgl. § 330).

B. Durchführung der Vollstreckung.

Wenn ein **Anspruch** bei **Fälligkeit** nicht erfüllt wird und dem **Finanzamt** **Sicherheit** geleistet ist — sei es, daß die **Sicherheit** freiwillig gestellt oder erzwungen ist —, so kann das **F.A.** die **Sicherheit** **verwerten**; die **Absicht** der **Verwertung** muß dem **Vollstreckungsschuldner** eine **Woche** vorher **bekanntgegeben** sein (§ 381).

Liegt keine **Sicherheit** vor, so kommt es zur **zwangsweisen** **Beitreibung**.

I. Zwangungsverfahren wegen Geldforderungen.

In diesem **regelmäßigen** Fall kann in das **bewegliche** und in das **unbewegliche** **Vermögen** des **Steuerpflichtigen** **vollstreckt** werden. **Unbewegliches** **Vermögen** sind **Grundstücke** und solche **Rechte**, welche den **Grundstücken** **gleichgestellt** sind (z. B. in **Preußen** das **Bergwerkseigentum**, die an ein **Grundstück** gebundenen **Apothekergerechtigkeiten**). **Bewegliches** **Vermögen** ist alles, was nicht **unbewegliches** **Vermögen** ist, also insbesondere **Sachen**, **Rechte**, **Forderungen**.

a. Zwangsvollstreckung in das bewegliche Vermögen.

1. Die **Zwangsvollstreckung** beginnt (wie nach **BPD.** § 803) mit der **Pfändung**. Die **Pfändung** verschafft der **Steuerbehörde** ein **Pfandrecht**. Die **Pfändung** erfolgt bei **Sachen** dadurch, daß der **Vollziehungsbeamte** sie in **Besitz** nimmt (**BPD.** § 808), bei **Forderungen** und anderen **Vermögensrechten** dadurch, daß die **Vollstreckungsbehörde** dem **Schuldner** **schriftlich** **verbietet**, über die **Forderung** oder das **Recht** zu **verfügen**, und dem **Drittschuldner** — demjenigen, gegen den sich die **gepfändete** **Forderung** richtet — **verbietet**, an den **Schuldner** zu **zahlen**. **Wegen** der **Trennung** von **Pfändungsbeschluß** und **Ueberweisungsbeschluß** vgl. **unt. d.** Der **Drittschuldner** ist zur

- Auskunft über die Forderung verpflichtet. Die Pfändungsbeschränkungen des Zivilprozeßrechts finden auch auf die Pfändungen aus Steueransprüchen Anwendung. (§§ 343 bis 350, 359, 361—366, 368—371; vgl. ZPO. §§ 828 ff.)
2. Die Pfändung einer Forderung führt im Zivilprozeßrecht nur zur Sicherung, erst die Ueberweisung hat das Recht der Behörde zur Einziehung der gepfändeten Forderung zur Folge. Im Steuerverfahren hat die Pfändung das Recht der Steuerbehörde auf Einziehung zur Folge (§ 361). Erfolgt eine Pfändung im Arrestverfahren, so muß der eingezogene Betrag als Sicherheit behandelt werden.
 3. An die Pfändung knüpft sich die Bewertung. Bei Sachen erfolgt sie regelmäßig durch öffentliche Versteigerung, bei anderen Vermögensrechten durch Veräußerung (351—358, 367—371; vgl. ZPO. §§ 816 ff.), bei Forderungen s. oben 2.
 4. Treffen mehrere Pfändungen zusammen, so gilt (wie nach ZPO. § 804 III) die zeitliche Reihenfolge; in Zweifelsfällen findet über den Erlös ein Verteilungsverfahren statt (§§ 360, 370; vgl. ZPO. §§ 872 ff.).
 5. Die Zwangsvollstreckung in dem Anteil an einer offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft kann nur nach § 135 HGB. durch Pfändung und Ueberweisung des Auseinandersetzungsguthabens und befristete Kündigung der Gesellschaft durch das Finanzamt erfolgen. — Dies gilt auch, wenn der Anteil an der offenen Handelsgesellschaft bei Ermittlung des steuerbaren Vermögens für Vermögenssteuern dem Vermögen des Steuerpflichtigen als Bruchteil hinzugerechnet worden ist (§ 98 II AbgG.). Eine entsprechende Uebertragung dieser Vorschrift auf das Beitreibungsverfahren — etwa direkte bruchteilweise Haftung der einzelnen Gegenstände des Gesellschaftsvermögens — ist abzulehnen.

b. Zwangsvollstreckung in das unbewegliche Vermögen.

Die Zwangsvollstreckung in das unbewegliche Vermögen erfolgt als gerichtliche Zwangsvollstreckung. Die Steuer-Vollstreckungsbehörde hat die Stellung des Gläubigers im gerichtlichen Verfahren.

Die Vollstreckung erfolgt (wie nach ZPO. § 866) durch Zwangsversteigerung, Zwangsverwaltung oder Eintragung einer Sicherungshypothek. Anträge auf Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung sind nur dann zulässig, wenn feststeht, daß der Geldbetrag durch Vollstreckung in das bewegliche Vermögen nicht beigetrieben werden kann. Bei Kleinsiedlungen (Aderwohnungen, Kleinwohnungen), die der Schuldner bewohnt, ist wegen Steuerschulden eine Zwangsversteigerung oder Zwangsverwaltung nur mit Zustimmung des Schuldners zulässig (§§ 372, 373).

II. Zwangsverfahren wegen anderer Leistungen als Geldforderungen.

Das F.N. kann auch in die Lage kommen, andere Leistungen als Zahlungen erzwingen zu müssen, zB. die Leistung des Offenbarungseides, die Auskunft über die Vermögensverhältnisse, die Leistung einer Sicherheit, die Uebertragung des Eigentums an einer Sache, die

Abtretung von Rechten an das Reich oder die Begründung von Rechten zugunsten des Reiches. In diesen Fällen kommen die Zwangsmittel zur Anwendung, die auch im Ermittlungsverfahren gegeben sind: Zwangsgeldstrafe, Ersatzvornahme und unmittelbare Gewaltanwendung.

Wenn eine Sicherheit beigegeben werden soll, so kann die Vollstreckungsbehörde, statt Geld beizutreiben, Gegenstände, die dem Schuldner gehören, in Anspruch nehmen. Die Gegenstände können dem Schuldner weggenommen werden (§§ 374—377).

C. Die Steuerforderung in Konkurs und Zwangsversteigerung.

I. Konkursverfahren (Konkursordnung vom 20. Mai 1898).

Schrifttum: Fein, Konkurs und Steuerverfahren (1931); Heister, Der Konkursverwalter im Steuerrecht (1932); Liebisch, Materielles Steuerrecht und Konkurs WJSchSt. 1929 112). Ferner JW. 1933, 310; Weil, Steuergläubiger und Konkurs, Zeitschr., zusammengestellt aus den Entscheidungen des RfS., aml. Sammlung Bd. 1 bis 30.

a. Sachliches Recht.

1. Soweit zoll- oder steuerpflichtige Sachen wegen öffentlicher Abgaben zurückbehalten oder in Beschlag genommen sind, besteht an ihnen ein Absonderungsrecht (RD. § 49 Ziff. 1).
2. Im übrigen ist das Reich wegen sämtlicher vor der Konkursöffnung entstandener (§ 98 RD.) Steuerforderungen Konkursgläubiger (§ 3 RD.). Auch soweit die Steuerforderungen noch nicht fällig sind, gelten sie für das Konkursverfahren als fällig (§ 65 RD.). Alle entstandenen Steuerforderungen sind daher Konkursforderungen (§ 61 RD.).
3. Diejenigen Steuerforderungen, welche im letzten Jahre vor der Eröffnung des Konkursverfahrens fällig geworden sind oder als fällig gelten (ob. b), sind bevorrechtigte Konkursforderungen (§ 61 Nr. 2). Sie stehen im Range nur hinter den Lohnansprüchen der Angestellten des Gemeinschuldners aus dem letzten Jahre.
4. Soweit Steueransprüche erst nach der Eröffnung des Konkursverfahrens entstehen (zB. Umsatzsteuer bei der Fortführung eines Gewerbebetriebes, Grunderwerbsteuer bei Veräußerung eines Grundstücks), sind die Steuerforderungen Masseschulden (§ 59 RD.).
5. Zahl der Bürge des Zollschuldners, so geht die Forderung des Reichs einschl. des Konkursvorrechtes auf ihn über (RG. in JW. 1932, 1461).

b. Verfahrensrecht.

1. Steuerforderungen müssen, wie alle Konkursforderungen, angemeldet werden (§§ 138 ff. RD.). — Falls eine Anforderung der Steuer noch nicht erfolgt ist, liegt in der Anmeldung, sofern ein förmlicher Steuerbescheid nicht vorgeschrieben ist, eine Steueranforderung, die die Rechtsmittelfrist in Lauf setzt (RfS. 5, 221).
2. Ein Widerspruch im Prüfungstermin (§ 144 RD.) kann als Einlegung eines Rechtsmittels angesehen werden, sofern ein Vertreter des FA. anwesend ist oder dem FA. der Widerspruch mitgeteilt wird.

3. Soweit der Widerspruch sich auf die Anerkennung der Steuerforderung selbst bezieht, erfolgt die Feststellung im steuerlichen Rechtsmittelverfahren (§ 146 V RD.), soweit der Widerspruch sich auf die Anerkennung des Vorraths bezieht, erfolgt die Feststellung im Prozeßverfahren von den ordentlichen Gerichten nach den allgemeinen Grundsätzen.
4. Bei Widerspruch gegen die Steuerforderung selbst ist zu unterscheiden: Liegt in dem Widerspruch ein rechtzeitig eingelegtes Rechtsmittel oder schwebt schon ein Rechtsmittelverfahren, so ist das Rechtsmittelverfahren als Amtsverfahren von den Steuerbehörden zu erledigen, ohne daß die Vorschriften, wer das Verfahren zu betreiben hat, in Betracht kommen. — Ist dagegen die Steuerforderung selbst rechtskräftig festgestellt, so muß der Widersprechende den Widerspruch verfolgen (§ 146 IV RD.), zB. gegebenenfalls durch einen Antrag auf Berichtigung nach § 225 II RAbgD.

II. Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung von Grundstücken.

(Gesetz über die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung vom 20. Mai 1898.)

Schrifttum: Ehrlich, Wie schützt sich das FA. vor Anleihen im Zwangsversteigerungsverfahren?

Ueber die Zwangsvollstreckung in das unbewegliche Vermögen wegen Steuerforderungen im allgemeinen vgl. oben C I b 2. Die Steuerbehörde hat nur die Stellung des betreibenden Gläubigers.

a. Zwangsversteigerung.

1. Eine Sonderstellung nimmt in Zwangsversteigerungsverfahren nur die Grundsteuer ein. Wegen der laufenden und der aus den letzten zwei Jahren rückständigen Beträge sind die „öffentlichen Lasten“ des Grundstücks an dritter Stelle (nach dem Kostenerstattungsanspruch eines die Zwangsverwaltung betreibenden Gläubigers und den Lohnansprüchen landwirtschaftlicher Angestellter) zu befriedigen, wegen älterer Rückstände an siebenter Stelle (§ 10 Nr. 3, 7). Als öffentliche Last des Grundstücks kommt von den Steuern nur die Grundsteuer in Betracht.
2. Die Steuerbehörde gehört wegen der Grundsteuer nicht zu den förmlich Beteiligten (§ 9) und es bedarf daher einer förmlichen Anmeldung der Steuerschuld (§ 37 Nr. 4) nicht. Die Grundsteuerschuld muß berücksichtigt werden, wenn sie dem Gericht bekannt ist. Der Betrag ist von dem Ersteher bar zu berichtigen (§ 49).

b. Zwangsverwaltung.

Im Zwangsverwaltungsverfahren werden nur die laufenden Beträge der öffentlichen Lasten, also auch der Grundsteuer, berücksichtigt (§ 155) und vom Verwalter ohne weiteres Verfahren berichtet (§ 156).

D. Anwendungsgebiet der RD.

Die Vorschriften über das Beitreibungsverfahren finden außer auf Reichssteuern auch auf die Realsteuern, Landesstempelsteuern und überhaupt alle Steuern der Länder und Gemeinden insoweit Anwendung, als diese Steuern von FA. verwaltet oder auch nur erhoben und beigetrieben werden (§§ 4—6). — Sofern der RM. die Verwaltung der Grunderwerbsteuer Landesbehörden übertragen hat (z. B. in Preußen den Gemeinden),

so gelten für die Beitreibung der Grunderwerbsteuer die landesrechtlichen Vorschriften (§ 482).

E. Preussisches Recht.

Im preussischen Recht, soweit die *W.D.* nicht anwendbar ist, erfolgt die zwangsweise Einziehung wie jede Beitreibung einer öffentlich-rechtlichen Schuld im **Verwaltungszwangsverfahren** (Ausführungsgesetz zur Zivilprozessordnung vom 6. Oktober 1899, § 5, und Königliche Verordnung vom 15. November 1899, vielfach geändert). Das Verwaltungszwangsverfahren ist im Anschluß an das zivilrechtliche Vollstreckungsverfahren geordnet, aber in wesentlichen Teilen verschieden. Notwendig ist namentlich nicht ein vollstreckbarer Titel, sondern die Vollstreckung erfolgt auf Grund eines bloßen **Auspruchs** der Behörde, daß sie vollstrecken wolle. Sie gibt ihren Willen dadurch zu erkennen, daß sie dem Vollziehungsbeamten einen schriftlichen Auftrag zur Vollstreckung erteilt (§ 13 der *W.D.* vom 15. November 1899). Jede Behörde, welcher die Einziehung zusteht, ist ihre eigene Vollstreckungsbehörde (§ 4) und vollstreckt durch ihre eigenen Beamten als Vollziehungsbeamten (§ 6). Die Zwangsvollstreckung in das bewegliche Vermögen ist ähnlich wie die gerichtliche Vollstreckung geordnet, nur daß die Pfändung von Forderungen hier durch **Auspruch** der vollstreckenden Behörde selbst geschieht (§ 25). Der Rechtsweg innerhalb des Verwaltungszwangsverfahrens ist nur für Dritte, die ein Recht an dem gepfändeten Gegenstande geltend machen wollen, nach Art der Vollstreckungszwischenklage (Interventionklage) gegeben (§ 19). Die Zwangsvollstreckung in das unbewegliche Vermögen erfolgt nach den für die Zwangsvollstreckung bestehenden Vorschriften. Die erforderlichen Anträge sind durch die Vollstreckungsbehörden zu stellen (§ 51). Diese sind hier also innerhalb des Verfahrens nicht anders als Privatgläubiger gestellt; nur muß als Grundlage des Verfahrens ihr **Auspruch** genügen, daß sie wegen einer Forderung in bestimmter Höhe vollstrecken wollen.

Das Verwaltungszwangsverfahren ist der einzige Weg, auf dem die Behörden zu dem geschuldeten Steuerbetrag kommen kann. Sie kann nicht wahlweise den Steuerpflichtigen vor dem ordentlichen Gericht verklagen und aus dem Urteil gerichtlich vollstrecken; der Rechtsweg ist auch für die Behörde nicht gegeben (RdZ. 83³⁰⁴).

Die *W.D.* über das Verwaltungszwangsverfahren vom 15. 11. 1899 gilt auch für das Kommunalabgabenrecht (RdZ. § 90).

E. Gegenseitige Beistandspflicht der Landessteuerverwaltungen.

Die Steuerverwaltungen der einzelnen Länder sind verpflichtet, sich untereinander Beistand zu gewähren (Gesetz über den Beistand bei Einziehung öffentlicher Abgaben und Vollstreckung von Vermögensstrafen vom 9. Juni 1895).

§ 26. Erstattungsverfahren.

- A. **Erstattungsverfahren** heißt das Verfahren, in welchem derjenige, der auf Grund eines Verlangens der Steuerbehörde etwas gezahlt hat, einen **Erstattungsanspruch aus Rechtsgründen** geltend zu machen hat. Gleichgestellt ist ein besonderer **Bergütungsanspruch**. Es handelt sich bei dem Erstattungsanspruch und dem Erstattungsverfahren nicht mehr darum, die Festsetzung der Steuer anzugreifen — dies geschieht im Rechtsmittelverfahren —, sondern darum, geltend zu machen, daß bei Zugrundelegung der rechtskräftigen Festsetzung z. B. zu viel gezahlt sei oder daß nach Rechtskraft der Festsetzung

der Anspruch erlassen oder verjährt und trotzdem Zahlung beigetrieben sei (oben § 16 A I, II).

I. Das Reichsrecht schließt den Rechtsweg auch für **Erstattungsansprüche** allgemein aus (§ 242²). Dafür hat es aber ein gesichertes **förmliches Erstattungsverfahren** eingeführt, welches sich in seinem Aufbau eng an das Steuerfestsetzungs- und Rechtsmittelverfahren anschließt.

Der Antrag auf Erstattung aus Rechtsgründen ist schriftlich oder mündlich bei einem FA. zu stellen. Dieses hat ihn der zuständigen Stelle zu übermitteln. Gibt diese dem Anspruch nicht statt, so hat sie ihn durch einen „Bescheid“ abzulehnen (§ 150). — Eine Mitwirkung der Steueraussschüsse findet nicht statt (folgt aus § 31).

Gegen diesen Bescheid stehen dem Antragsteller dieselben **Rechtsmittel** zu wie gegen einen Steuerbescheid. Handelt es sich also um Zölle und Verbrauchsabgaben, so tritt das Anfechtungsverfahren mit Anfechtung an das FA. und Rechtsbeschwerde an den RFH. ein; handelt es sich um andere Steuern, so tritt das Berufungsverfahren mit Einspruch an das FA., Berufung an das FG. und Rechtsbeschwerde an den RFH. ein. War der ablehnende Bescheid von einem FA. ergangen, so gibt es im Anfechtungsverfahren die Rechtsbeschwerde an den RFH., im Berufungsverfahren die Berufung an das FG. und sodann die Rechtsbeschwerde an den RFH. (§ 235).

Zweifelhaft kann sein, ob das geschilberte ordentliche Rechtsmittelverfahren nur bei in der **W.D.** §§ 128—130 ausdrücklich erwähnten Erstattungsansprüche (oben § 16 A VII a, b) oder auch auf die übrigen Fälle eine Rechtspflicht der Erstattung (§ 16 A VII c) anzuwenden ist. Dem Sinn der Vorschriften der **Wbg.D.** entspricht es, auch hier das ordentliche Rechtsmittelverfahren zur Anwendung zu bringen, zumal § 235 eine ausdrückliche Beschränkung auf die Fälle der §§ 128—130 nicht enthält.

II. Ist die **Verpflichtung** zur Erstattung festgestellt, so muß die Vollstreckungsbehörde den Betrag zurückzahlen. Eine **Zwangsvollstreckung** gegen das Reich ist hierfür nicht ausgebildet.

Die Rückzahlungspflicht nach Feststellung ist selbstverständliche Pflicht jedes beteiligten Beamten, und zur Durchsetzung ist als letztes Mittel die **Dienstaufsichtsbeschwerde** bis zum Finanzminister gegeben.

III. **Kleinbeträge.** Erstattungen unterbleiben, wenn der zu erstattende Betrag 60 Pfennig nicht übersteigt und die Erstattung nicht beantragt wird. Als Antrag gilt die Berichtigung einer Steuerfestsetzung und die Einlegung eines Rechtsmittels (§ 7 der Kleinbetragsverordnung, s. oben § 17 C II 4).

B. **Anwendungsgebiet** der **W.D.**

Das Erstattungsverfahren findet außer bei Reichssteuern auch bei Realsteuern statt, soweit sie von FA. und FA. verwaltet werden (§ 4 II).

C. **Preussisches Recht.**

Die Rückzahlung zu viel oder zu Unrecht erhobener Steuern ist Pflicht der Behörden. Das preussische Recht gibt in der Regel einen besonderen **Rechtsschutz** hierbei nicht; wer im Gegensatz zum Reichsrecht einen solchen

Anspruch zu haben glaubt, kann die Rückzahlung verlangen, und wenn sie ihm abgelehnt wird, kann er im Wege der Dienstaufsichtsbeschwerde bis zum Finanzminister gehen. (Erstattung von Kleinbeträgen kann der *F.M.* beschränken, *G. v.* 25. 11. 26 § 6).

Nur wenn die Pflicht zur Rückzahlung darauf gestützt wird, daß der Steueranspruch bereits früher getilgt oder verjährt sei, ist der Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten gegeben.

Im § 9 des Gesetzes, betreffend die Erweiterung des Rechtsweges vom 24. Mai 1861, ist bestimmt: „Wegen allgemeiner Anlagen und Abgaben kann auf Grund der Behauptung, daß die einzelne Forderung bereits früher getilgt oder verjährt sei, die Klage auf Erstattung des Gezahlten angestellt werden, jedoch bei Verlust des Magerichts nur binnen spätestens 6 Monaten nach erfolgter Beitreibung oder geleisteter Zahlung.“

Auf Grund dieser Bestimmung ist der Rechtsweg bei allen Steuern gegeben. Nur für Gemeindeabgaben ist durch § 160 I des Zuständigkeitsgesetzes vom 1. August 1883 jeder Rechtsweg vor den ordentlichen Gerichten versagt.

Soweit das Urteil eines Gerichts vorliegt, ist in Preußen auch die Zwangsvollstreckung gegen den Fiskus mit einigen Beschränkungen zugelassen. Vgl. *GGPD.* § 15³, preußische Allgemeine Gerichtsordnung § 33 Teil I Titel 35 und §§ 153, 242 Anhang, ferner Verfügung betr. die Zwangsvollstreckung wegen Geldforderungen an den Fiskus vom 18. Juli 1881 (*Justizministerialblatt* S. 160) und Anweisung dazu vom 24. März 1882 (*Justizministerialblatt* S. 59).

3. Teil.

Steuer-Strafrecht

Schrifttum: Blumenfah, Einführung in die gerichtliche Praxis in Steuerstrafsachen (1931); Catti, Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren (2. Aufl. 1929, das grundlegende Werk, jedoch noch unter Zugrundelegung der früheren Fassung der *W.*); Michaelis, Steuerstrafverfahren nach der Reichsabgabenordnung (1928, insbes. für das Zollrecht); Mendt, Grundriß des Steuerstrafrechts und Steuerstrafverfahrens 1929, insbes. für Zollrecht); Rosendorff, Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung (1920); Schmalz, Die Steuerhinterziehung im Sinne des § 359 *Abf.* 1—4 (jetzt § 396) der Reichsabgabenordnung (1926). — Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren (Vorträge auf der siebenten Reichssteuerwoche der Verwaltungsakademie 1931). — Zum früheren Recht: Droste, Die Strafbestimmungen des preußischen Einkommensteuergesetzes und des Ergänzungsteuergesetzes (*Verwaltungsarchiv* 8 348). Goldschmidt, Das Verwaltungsstrafrecht. Berlin, 1902. Meißel, Moral und Technik bei der Veranlagung der preußischen Einkommensteuer (*Schmollers Jahrbuch* 35 285). Meißel, Das Strafrecht der österreichischen Einkommensteuer (*Finanzarchiv* 14 991).

§ 27. Die Steuerzuwiderhandlungen.

A. Allgemeines.

I. Das frühere Steuerstrafrecht war in den einzelnen Steuergesetzen zersplittert. Die *W.* hat auch auf diesem Gebiet zuerst eine Einheitlichkeit hergestellt.

Das Steuerstrafrecht umfaßt die Vorschriften, die die Zuwiderhandlungen gegen die Steuergesetze unter Strafe stellen.

W. § 392 bestimmt:

„Steuerzuwiderhandlungen im Sinne dieses Gesetzes sind strafbare Verletzungen von Pflichten, die die Steuergesetze im Interesse der Besteuerung auferlegen. Als Steuerzuwiderhandlung gilt auch eine dem Täter oder Teilnehmer gewährte Begünstigung“.

In der Betonung des Interesses der Besteuerung liegt die Abgrenzung gegenüber einigen Fällen, bei denen Steuergesetze gleichzeitig Vorschriften nahrungsmittelpolizeilicher Natur enthalten. Der Begriff der Steuerzuwiderhandlung ist besonders wichtig für die Fälle der Mehrheit strafbarer Handlungen (Ideal- und Realkonkurrenz, § 418, StGB. § 73, unten II f) und für das Verfahren.

II. Für Steuerzuwiderhandlungen gilt das Strafgesetzbuch soweit nichts Abweichendes vorgeschrieben ist (§ 391). Es gelten also insbesondere die allgemeinen Lehren des Strafrechts über Kausalzusammenhang, Verschulden, Rechtswidrigkeit — über den Begriff des Versuchs, der Teilnahme und der Mehrheit der Verbrechen — und die Vorschriften über die Strafarten. Die W. enthält aber eine Reihe wichtiger Sonderbestimmungen, in denen die Steuerzuwiderhandlungen anders behandelt werden, als die strafbaren Handlungen des Strafgesetzbuches.

a. Auch eine juristische Person oder eine Personenvereinigung kann als Täter dann bestraft werden, wenn nach der besonderen Strafvorschrift die Strafe für verwirkt erklärt werden kann, ohne daß ein Verschulden einer natürlichen Person festgestellt zu werden braucht, dies jedoch nur, wenn die Steuerzuwiderhandlung im Betriebe der juristischen Person begangen ist und nur auf Geldstrafe und in die Kosten erkannt wird (§ 393).

b. Unverschuldeter Rechtsirrtum befreit von der Bestrafung.

Diesen Grundsatz, der wohl auch bei der Strafrechtsreform Aufnahme finden wird, nimmt die W. voraus: „Straffrei bleibt, wer in unverschuldetem Irrtum über das Bestehen oder die Anwendbarkeit steuerrechtlicher Vorschriften die Tat für erlaubt gehalten hat“ (§ 358). Nach StGB. § 59 galt früher nur der Irrtum über Tatsachen als Strafausschließungsgrund. Im Laufe der letzten Jahre hat sich aber die Rechtsprechung des Reichsgerichtsbahin geändert, daß auch der Irrtum über die Rechtswidrigkeit eine Bestrafung wegen Vorsatzes ausschließt. Infolgedessen fällt der Irrtum über das Bestehen steuerlicher Pflichten meist schon unter diesen allgemeinen Gesichtspunkt, so daß die Bestimmung des § 395 in der Praxis keine große Bedeutung erlangt hat.

c. Die **tätige Reue** ist in wichtigen Fällen **Strafaufhebungsgrund**.

Wer unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde berichtet, ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bevor er angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist, und ohne daß er durch die Gefahr einer unmittelbaren Entdeckung dazu veranlaßt ist, bleibt straffrei (§ 410). Die neuere Rechtsprechung des RG. betont, daß die Gefahr einer unmittelbaren Entdeckung bestanden haben muß, um die Wirkung der tätigen Reue auszuschließen, und daß die Angaben genügen, wenn sie als Grundlage für die Richtigstellung dienen können, auch wenn die Tätige-Reue-Erklärung nicht alle Einzelheiten enthält.

Gegenüber dem **Sondertatbestand** bei der Vermögensteuer 1931 (unter C VII) gibt es gleichfalls tätige Reue (RStB. in RStB. 33, 387, Gutachten).

Gelegentlich der Einführung großer neuer Steuern ist dreimal **Straffreiheit** für frühere Steuerergehen zugesichert worden, wenn ein Steuerpflichtiger innerhalb gewisser Zeit für die neue Steuer bisher verschwiegenes Vermögen oder Einkommen angebe. Dies ist zum erstenmal 1913 durch den sogenannten „**Generalpardon**“ im Wehrbeitragsgesetz (§ 68) geschehen, ist dann angeichts der Steuerreform 1919/20 durch das Gesetz über Steuernachsicht vom 3. Januar 1920 (§ 1) und zuletzt im Zusammenhang mit der Devisenablieferung durch die Steueramnestie 1931 wiederholt worden, welche mit einer teilweisen Befreiung von der Nachzahlungspflicht verbunden war.

- d. Der **Versuch** wird bei Steuerhinterziehung und Steuerhehlerei mit denselben Strafen bestraft (§ 397) wie die vollendete Tat (anders StGB. § 44). Ähnliches gilt (§ 398) für **Beihilfe** (anders StGB. § 49 II) und **Begünstigung** (anders StGB. §§ 257, 258).
- e. Für **Rückfall** und **wiederholten Rückfall** sind bei den wichtigsten Steuerzuwiderhandlungen verschärfte Strafen angedroht (§ 404, ähnlich StGB. §§ 244, 250⁵, 261, 264).
- f. Bei **Idealkonkurrenz** — wenn ein und dieselbe Handlung zugleich als Steuerzuwiderhandlung und nach einem anderen Gesetze zu bestrafen ist — gilt wie im Strafgesetzbuch, daß das Gesetz anzuwenden ist, welches die schwerere Straftat oder die höhere Strafe androht. Aber wenn das andere Gesetz anzuwenden ist, so ist stets daneben auf die nach dem Steuergesetz verwickelte Geldstrafe und die anderen Nebenstrafen zu erkennen (§ 418 I). Wegen **Ideal-** und **Realkonkurrenz** zwischen mehreren Steuerzuwiderhandlungen vgl. § 418 II, III.
- g. Die **Verjährungsfrist** für die Strafverfolgung beträgt fünf Jahre, bei Ordnungsstrafen (unter C III) ein Jahr (§ 419).
- h. **Betriebsinhaber**, die die Betriebe nicht selbst leiten, können mit Genehmigung des FA. die strafrechtliche Haftung für Verbrauchsteuern auf die Betriebsleiter übertragen (§ 344).

B. Die Arten der Strafe.

Die Strafen im Steuerstrafrecht sind gekennzeichnet durch die **fiskalische Richtung**.

I. Die **Geldstrafe** herrscht vor. Für die vielen Fälle, in denen eine begangene Hinterziehung nicht entdeckt wird, erhält die Staatskasse auf diese Weise immerhin einigen Ersatz.

Ausnahmsweise ist sogar die Umwandlung einer uneinbringlichen Geldstrafe in eine Freiheitsstrafe unterlagert (vr. StStG. § 22). Der Staatskasse sollten keine Kosten entstehen.

II. Auf **Freiheitsstrafe** (Gefängnis) kann neben Geldstrafe bei Steuerhinterziehung erkannt werden (§ 396). Im zweiten Rückfall muß auf Gefängnis neben Geldstrafe erkannt werden, wenn nicht mildernde Umstände vorhanden sind (§ 404).

III. Neben der Geldstrafe gibt es als Hauptstrafe die **Einzziehung der Ware** (§ 401 I). Die Einziehung der Ware ist im allgemeinen Strafrecht Nebenstrafe und dient meist der Unschädlichmachung (StGB. §§ 40, 42, 152, 295, 296 a, 335, 360 II, 367 II, 369 II). Im Steuerstrafrecht ist sie Hauptstrafe und soll den Staat bereichern. Die Ware kann bei jedem Dritten eingezogen werden, ohne Rücksicht auf Eigentumsverhältnisse (§ 414, grundsätzlich anders StGB. § 40), und kann die Einziehung aus irgendwelchen tatsächlichen Gründen nicht erfolgen, so hat der Hinterzieher dem Staat neben der Geldstrafe und neben der Nachzahlung der Steuer noch den Wert der Ware zu ersetzen (§ 401 II).

IV. Kann die Strafe nicht eingezogen werden, so sehen die Gesetze oft noch **Haftungen anderer Personen** vor.

Wenn Vertreter, Verwalter oder Bevollmächtigte bei Ausführung ihrer Obliegenheiten Steuerzuwiderhandlungen begehen, so haftet der **Vertretene** für die von ihnen verwirkten Geldstrafen; ebenso haftet der **Geschäftsherr** oder **Haushaltungsvorstand** für Angestellte oder Angehörige, diese Haftung entfällt aber, wenn festgestellt wird, daß die Zuwiderhandlung ohne sein oder seines Vertreters Wissen geschehen ist und die genügende Aufsicht geübt worden ist (§ 416, 417).

V. Als **Nebenstrafen** kommen **Bekanntmachung** auf Kosten des Verurteilten und **Aberkennung der bürgerlichen Ehrenrechte** vor (§§ 399, 400).

VI. **Eintragung in das Strafregister**. Alle Steuerstrafen, mit Ausnahme der Ordnungsstrafen (unten C III), werden in das Strafregister eingetragen. (Strafregister-Verordnung vom 8. 3. 26 mit Änderungsverordnung vom 11. 3. 30.)

C. Die einzelnen Tatbestände.

Die W. faßt die wichtigsten Tatbestände zusammen: Die bisherigen Steuergesetze unterschieden in der Hauptsache zwei strafbare Handlungen, die **Hinterziehung** (früher auch **Defrau-**

dation genannt) und die **Ordnungswidrigkeit**. In der Steuer-
gesetzgebung der letzten Jahre wurde als dritter Tatbestand
die **Steuerhehlerei** ausgebildet. Die **RMbG.** hat diese drei
Tatbestände übernommen und als weiteren Tatbestand von
allgemeiner Bedeutung die **Steuergefährdung** hinzugefügt.
Ferner hat sie einige Tatbestände von geringerer Bedeutung
neu geschaffen oder zusammengefaßt.

Neben der **MO.** bleiben besondere Tatbestände der ein-
zelnen Steuergesetze in Kraft.

I. Steuerhinterziehung.

Das Merkmal der Hinterziehung ist, daß bei ihr der
Vorsatz (d. h. das Bewußtsein, nicht die Absicht) vorhanden
sein muß, den **Staat** um Steuererträge zu **schädigen**.

a. In den früheren Gesetzen gab es zwei verschiedene Arten, die
Hinterziehung unter Strafe zu stellen. Entweder wurde die
vorsätzliche (oder die absichtliche) Schädigung selbst unter Strafe
gestellt, wie in der neueren Gesetzgebung, oder es wurden **Ver-
mutungen** für die Absicht der Steuerhinterziehung aufgestellt.

Wenn ein bestimmter Tatbestand erfüllt war (zB. **wissentlich**
falsche Angabe der Einkommensverhältnisse, preuß. **EinStG.**
§ 72), so wurde die Hinterziehungsabsicht vermutet; dem **Be-
schuldigten** blieb die Möglichkeit, nachzuweisen, daß er keine
Hinterziehung beabsichtigt habe. Er konnte dies unter anderem
durch den Nachweis, daß er aus **Rechtsirrtum** gehandelt habe
(zB. er habe sein Einkommen aus **Gewerbe** wissentlich nicht bei
der Einkommensteuer angemeldet, weil er es bei der **Gewerbe-
steuer** angemeldet habe und nicht gewußt habe, daß es auch ein-
kommensteuerepflichtig sei).

b. Die **MO.** hat den **unmittelbaren Weg** gewählt
(§ 396 I):

„Wer zum eigenen Vorteil oder zum Nachteil eines anderen
nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich be-
wirkt, daß **Steuereinnahmen** verkürzt werden, wird wegen Steuer-
hinterziehung mit **Geldstrafe** bestraft. Der **Höchstbetrag** der Geld-
strafe ist unbeschränkt. Bei **Böllen** und **Verbrauchszugaben** ist die
Geldstrafe mindestens auf das **Vierfache** des hinterzogenen **Be-
trags** zu bemessen, falls der Betrag der Steuerverkürzung oder
des Steuervorteils festgestellt werden kann. Neben der Geldstrafe
kann auf **Gefängnis** bis zu zwei Jahren erkannt werden.“

Vgl. im einzelnen § 396 II—VI.

c. Hinterziehung und Betrug. Eine besondere Schwierigkeit bie-
tet das Verhältnis der Hinterziehungsstrafe zum gewöhnlichen
Betrug. Die herrschende Anschauung geht davon aus, daß die
Steuerhinterziehung ein Sonderfall sei und dadurch die **Vor-
schriften** über den Betrug für diese Fälle ausgeschlossen würden.
Das stimmt auch mit der herrschenden **Volksauffassung** überein,
die sich mit äußerster **Hartnäckigkeit** sträubt, Steuerhinter-
ziehungen dem gewöhnlichen Betrüge gleichzustellen. Man hat
(**Otto Mayer**, S. 378—380) hiergegen juristisch formale **Be-
denken** erhoben: der Tatbestand der Hinterziehung sei nicht ein
Unterfall des strafrechtlichen Betruges, weil er nicht dieselben
Voraussetzungen habe wie der Betrug. Die Hinterziehung be-
deute zwar ein „mehr“ insofern, als noch das besondere Merk-

mal der beabsichtigten Steuerhinterziehung hinzukomme, aber sie bedeute auch ein „weniger“, da sie die Erregung oder Erhaltung eines Irrtums nicht voraussetze. Da es also auch Fälle gebe, in denen die Hinterziehung vorliege, ohne daß überhaupt der Tatbestand des strafrechtlichen Betruges in Betracht käme, so könne die Hinterziehung nicht als Unterfall des Betruges, der ihn nach dem Grundsatz der Spezialität ausschließe, gelten. Die hier vorgetragenen Betrachtungen über das Verhältnis der Tatbestände von Hinterziehung und Betrug sind richtig, doch den daraus gezogenen rechtlichen Folgerungen wird man sich nicht anschließen können. Es liegt kein Anlaß vor, den Grundsatz der Spezialität nur dann anzunehmen, wenn der eine Fall der Unterfall des anderen ist. Auch in den hier vorliegenden Tatbeständen — die man als zwei sich schneidende Kreise bezeichnen könnte — ist es möglich, daß das eine Strafgesetz, soweit es vorliegt, das andere ausschließt. Man wird bei solchem Verhältnis der Tatbestände besonders begründen müssen, warum gerade der eine Tatbestand als Spezialtatbestand anzunehmen ist; wenn aber eine so allgemeine Rechtsanschauung des Volkes vorliegt, wie hier, dann ist sie für die Ausschließung des anderen Tatbestandes eine ausreichende Grundlage. Für den besonderen Fall, daß der Steuerpflichtige den Irrtum nicht durch eine Handlung erregt, sondern nur durch Unterlassen einer Anzeigepflicht, will übrigens auch Otto Mayer der herrschenden Volksanschauung nachgeben.

Die W. enthält besondere Vorschriften über das Verhältnis der Steuerhinterziehung zum Betrug nicht. Die Rechtslage ist die gleiche wie bisher. Die Hinterziehung ist als ein Sonderfall anzusehen, welcher das Vorliegen des strafrechtlichen Betruges ausschließt (übereinstimmend RStz. 60, 97).

- d. Dem Versuche der Steuerhinterziehung ist es gleichgestellt, wenn jemand in dem Bewußtsein, daß infolge seines Verhaltens eine Verkürzung von Einnahmen an Einheitwertsteuern eintreten kann, es unternimmt, die mit der Wertermittlung befaßten Behörden irrezuführen (§ 397 III).
- e. Strafmaß: Geldstrafe in unbeschränkter Höhe, bei Zöllen und Verbrauchssteuern mindestens das Vierfache des hinterzogenen Betrages. Daneben evtl. Gefängnis bis zu zwei Jahren (§ 396 I). Ferner Einziehung von steuerpflichtigen Erzeugnissen und zollpflichtigen Waren (§ 401 I).
- f. Hinterziehung kann auch hinsichtlich solcher Waren begangen werden, deren Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr verboten ist (§ 396 VI).
- g. Eine Hinterziehung kann auch in der nicht rechtzeitigen Abführung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber liegen (RG. in RS. 1. 1927 S. 187).
- h. Ueber den Sondertatbestand bei der Vermögensteuer 1931 siehe unten VII.

II. Steuergesährdung.

Nach bisherigem Recht fielen alle Zuwiderhandlungen, bei denen der Vorsatz, den Staat zu schädigen, fehlte, nur unter eine Ordnungsstrafe. Die W. hat die fahrlässige Verkürzung der Steuereinnahmen des Staates als besonderes Vergehen herausgehoben und als Steuergesährdung unter Strafe gestellt, Strafmaß: Geldstrafe bis zu 100 000 Mk. (§ 402).

Die Bezeichnung des Tatbestandes als „Steuergefährdung“ ist wenig glücklich. Als Gefährdung pflegt man sonst im Strafrecht Tatbestände zu bezeichnen, bei denen gefährliche Einrichtungen oder Mittel verwandt werden, ohne daß es auf den Erfolg ankommt. So gab es auch im Steuerrecht Strafen auf Gefährdung. Ein Beispiel bot das alte BranntwMG. §§ 167—169. Dort war unter anderem bestimmt, daß ein Brennereibesitzer bestraft wird, wenn in seiner Brennerei heimliche Vorrichtungen angetroffen werden, die mit seinem Willen oder Wissen bestehen und dazu dienen, weingeisthaltige Dämpfe oder Branntwein abzuleiten oder zu entnehmen oder die Meßuhr zu stören. An das bloße Bestehen einer Einrichtung, die dazu dient, die Aufsichtsbeamten zu täuschen, also schon an die Gefährdung der Steuereinnahmen des Staates, wurde hier die Strafe geknüpft. In der *NO.* wird dagegen Steuergefährdung die tatsächlich erfolgte Schädigung durch Fahrlässigkeit genannt.

Da es sich um ein Fahrlässigkeitsvergehen handelt, gibt es einen strafbaren Versuch nicht. Die Verkürzung der Steuereinnahmen muß eingetreten sein.

III. Ordnungswidrigkeit.

Die Ordnungstrafe ist ordentliche Strafe, nicht Verwaltungszwangsmäßregel.

Die Ordnungswidrigkeit war bisher in zweifacher Weise unter Strafe gestellt: in manchen Gesetzen war die Ordnungstrafe einfach für jede Uebertretung des Gesetzes angedroht, in anderen war sie an bestimmte Tatbestände angeknüpft.

Die *NO.* droht eine Ordnungstrafe in Höhe von 3 bis 10 000 Mk. für jede Zuwiderhandlung gegen die im Interesse der Besteuerung erlassenen Vorschriften an und gegen die dazu ergangenen Verwaltungsbestimmungen, wenn sie öffentlich oder dem Beteiligten besonders bekanntgemacht sind (§ 413).

Zuwiderhandlungen gegen bloße Sollvorschriften — Vorschriften, die nur der Ordnung halber gegeben, aber nicht zwingend sind und deren Nichtbeachtung auch nicht die Unwirksamkeit einer Rechtshandlung zur Folge hat, ferner Zuwiderhandlungen gegen Vorschriften betr. Buchführungspflichten (§§ 160, 161) — sind nicht strafbar. Im übrigen kommt es auf ein Verschulden aber nicht an. Doch wird die Ordnungstrafe nicht verhängt, wenn festgestellt wird, daß Strafausschließungsgründe vorliegen oder die Zuwiderhandlung auf einem unabwendbaren Zufall beruht. Nachweis, daß keinerlei Verschulden vorliegt, befreit gleichfalls (RGStr. 61 81, 88). — Ist bereits für den Fall der Nichtbefolgung einer Anordnung ein Zwangsmittel nach § 202 (§ 43 BI) angedroht, so kann die Ordnungstrafe daneben nicht verhängt werden (§ 413 II). — Die Ordnungstrafe wird unabhängig von ihrer Höhe nicht in das Strafregister eingetragen (oben B VI).

IV. Steuerhehlerei.

Steuerhehlerei (vgl. StGB. §§ 258 ff.) begeht, wer seines Vorteils wegen Gegenstände, von denen er weiß

oder den Umständen nach annehmen muß, daß Steuern für sie hinterzogen sind, kauft oder sonst an sich bringt, verheimlicht, absetzt oder zu ihrem Absatz mitwirkt. Die Strafe ist die gleiche wie für die Hinterziehung (§ 403).

V. Weitere Tatbestände.

Weitere Einzeltatbestände der W. betreffen das Verbot des Konto auf einen falschen Namen (oben § 37 A I b), die Anzeigepflicht der Testamentsvollstrecker (oben § 37 A 1 d), Verfälschung von Steuerzeichen und ähnliche Zeichenvergehen, Hinweise auf Steuerersparungen bei Geschäftsabschlüssen und Verletzung der Geheimhaltungspflicht (§§ 405, 407—409, 411, 412).

VI. Steuerabotage.

Nach einer Verordnung des Reichspräsidenten zur Wiederherstellung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung vom 15. September 1923 wird mit Gefängnis nicht unter einem Monat und mit Geldstrafe bedroht, wer öffentlich oder in einer Versammlung oder durch Verbreitung von Schriften dazu auffordert oder anreizt, einer Steuerpflicht nicht zu genügen oder die Durchführung der Steuerpflicht auf andere Weise zu hindern (W. v. 15. 9. 23 § 1).

VII. Der Sondertatbestand bei der Vermögensteuer 1931.

(§ 15 der zweiten Steueramnestieverordnung vom 19. 9. 1931.)

a. Der Sondertatbestand betrifft die Vermögenserklärung 1931. Er liegt vor, wenn jemand

1. vorsätzlich in der Vermögenserklärung 1931 steuerpflichtige Vermögensgegenstände im Werte von insgesamt mehr als 3000 RM. einer bestehenden Steuerpflicht zuwider nicht angibt, oder nicht vorhandene Verbindlichkeiten abzieht,
2. ferner, wenn jemand vorsätzlich eine bereits abgegebene Vermögenserklärung 1931 bis zum Ablauf der Erklärungsfrist nicht entsprechend berichtigt,
3. oder wenn jemand vorsätzlich als Steuerpflichtiger oder dessen Vertreter in dem sich auf die Vermögenserklärung 1931 beziehenden Steuerermittlungsverfahren auf besonderes Befragen dem Finanzamt unrichtige Auskünfte gibt,
4. oder wenn jemand vorsätzlich einer bestehenden Rechtspflicht zuwider eine Vermögenserklärung für 1931 bis zum Ablauf der Amnestiefrist nicht abgibt, obwohl das steuerpflichtige Gesamtvermögen die Freigrenze überstiegen hat.

b. Die Strafe für den Sondertatbestand ist Gefängnis nicht unter 3 Monaten. In besonders schweren Fällen kann auch auf Buchthaus bis zu 10 Jahren erkannt werden. Neben der Freiheitsstrafe ist auf Geldstrafe zu erkennen. Der Höchstbetrag der Geldstrafe ist unbeschränkt. Im übrigen bleiben die Vorschriften der Reichsabgabenordnung unberührt.

Aus der Höhe der Strafandrohung folgt, daß die Finanzämter zur Bearbeitung im Verwaltungsstrafverfahren nicht zuständig sind, sondern die Verfahren an die Staatsanwaltschaft abgeben müssen.

D. Anwendungsgebiet der A.D.

Die Vorschrift der A.D. über das materielle Strafrecht gelten außer für Reichssteuern auch für die Realsteuern, soweit diese von den F.A. und L.F.A. verwaltet werden (§§ 4 I, 18 Ziff. 1).

E. Preussisches Recht.

Es gibt nur wenige gemeinsame Vorschriften. Die Verjährungsfrist in Steuerersachen beträgt in Preußen, soweit die einzelnen Steuergesetze keine abweichenden Bestimmungen enthalten, fünf Jahre (§ 2 des Einführungsgesetzes zum Strafgesetzbuch, Art. V des Gesetzes, betr. einige Ergänzungen des Einführungsgesetzes zum (preussischen) Strafgesetzbuch vom 22. Mai 1852 und Art. XI der Verordnung betr. das Strafrecht und Strafverfahren in den durch das Gesetz vom 20. 9. 66 und die beiden Gesetze vom 24. 12. 66 mit der preussischen Monarchie vereinigten Landesteilen, mit Ausnahme des vormaligen Oberamtsbezirks Mainhessen und der Enklave Kaulsdorf vom 25. Juni 1867).

Für Kommunalabgaben gilt RAO. §§ 79 ff.

§ 28. Steuerstrafverfahren.**A. Uebersicht.**

Die Verfolgung einer Steuerzuwiderhandlung kann im Wege des **Verwaltungsstrafverfahrens** oder der **öffentlichen Klage** erfolgen. Das Verwaltungsstrafverfahren kann auch in ein gerichtliches Verfahren übergehen.

In beiden Fällen gelten die Vorschriften der Strafprozessordnung, soweit die A.D. nichts Abweichendes bestimmt (§ 420).

B. Verwaltungsstrafverfahren.**I. Untersuchungsverfahren.**

- a. Die Untersuchung im Verwaltungsstrafverfahren erfolgt durch die **Finanzämter**. Diese Untersuchung ist zulässig bei allen Steuerzuwiderhandlungen (oben § 27 A I). Nur wenn der Beschuldigte wegen Steuerzuwiderhandlung **festgenommen** und dem Richter **vorgeführt** ist, ist die **Staatsanwaltschaft** zur Ermittlung zuständig (§ 421 I), kann aber auch das F.A. ersuchen, die Ermittlungen zu übernehmen (§ 426 III).

1. Ferner muß das F.A. die Sache an die Staatsanwaltschaft abgeben, wenn der Sondertatbestand bei der Vermögensteuer 1931 vorliegt (s. oben § 27 C VII).
2. Abgesehen von diesen Fällen haben die Staatsanwaltschaft und die Gerichte nicht einzugreifen, solange das F.A. die Sache nicht der Staatsanwaltschaft abgibt (§ 426 I). Das ist eine Abweichung vom ordentlichen Strafverfahren. Das Anklagemonopol und die Verfolgungspflicht der Staatsanwaltschaft bestehen nicht.
3. Es besteht auch nicht überall eine Verfolgungspflicht der F.A. Sie sind befugt, von der Einleitung oder Durchführung einer Untersuchung abzusehen, wenn eine Hinterziehung nicht in Frage kommt und das Verschulden des Täters geringfügig

ist. Der Reichsfinanzminister kann auch in schweren Fällen von der Einleitung einer Untersuchung Abstand nehmen oder das begonnene Verwaltungsstrafverfahren niederschlagen (§ 477).

4. Das Verwaltungsstrafverfahren kann sich auch gegen Nebenbeteiligte richten, das sind Personen, denen ein Recht an Gegenständen zusteht, die der Einziehung unterliegen oder denen ein Anspruch auf solche Gegenstände zusteht, sowie Personen, die für Geldstrafe und Kosten haften (§ 421 III). Gegen einen **Rechtsanwalt** kann wegen des Verdachts einer **fahrlässigen Steuerzuwiderhandlung**, die er in **Ausübung seines Berufes** bei der Beratung in Steuerfällen begangen hat, nur eingeschritten werden, wenn zuvor im **ehrengerichtlichen Verfahren** eine **Verletzung seiner Berufspflichten** festgestellt ist (§ 423).

- b. Zur **Beschlagnahme**, **Durchsuchung** und **vorläufigen Festnahme** sind dem **F.A.** Rechte gegeben, die den Rechten der Staatsanwaltschaft im ordentlichen Verfahren nachgebildet sind (§§ 430—439).

Durchsuchungen, die nicht „in Steuergesetzen“ besonders vorgesehen sind (§ 437), sondern — der regelmäßige Fall — nach den allgemeinen Vorschriften der Strafprozeßordnung erfolgen, können die Finanzämter selbst nicht vornehmen.

Nur wenn Beamte des Steueraußendienstes zu Hilfsbeamten der Staatsanwaltschaft bestellt sind, wie dies jetzt häufig geschieht, können diese bei Gefahr im Verzuge auch selbständig Durchsuchungen anordnen und vornehmen (StPD. § 98).

- c. Der **Beginn** der Untersuchung soll **offenkundig** gemacht werden (§ 441). Der Zeitpunkt ist insofern wichtig, als bis dahin tätige Reue (oben § 27 A II c) zulässig ist.
- d. Der **Beschuldigte** kann sich im Untersuchungsverfahren durch einen **Beauftragten** vertreten lassen, das **F.A.** kann aber sein **persönliches Erscheinen** anordnen (§ 444).
- e. **Zulässig** ist eine **freiwillige Unterwerfung** unter die Strafe (§ 446 und PD. über die Unterwerfung in Strafverfahren vom 1. 11. 21).

Eine solche Unterwerfung kommt insbesondere dann in Betracht, wenn der Beschuldigte die Vorwürfe als richtig anerkennen muß. Eine solche Unterwerfung steht einer **rechtskräftigen Bestrafung gleich**. Die Strafe wird, sofern es sich nicht nur um eine Ordnungsstrafe handelt, in das Strafregister eingetragen. Ein **Rechtsmittel** gibt es nach vollzogener Unterwerfung **nicht mehr**. — In der **Praxis** endet der überwiegende Teil aller Steuerstrafverfahren mit einer Unterwerfungsverhandlung.

- f. Das Untersuchungsverfahren kann damit **enden**, daß das Verfahren **eingestellt** (§ 446) wird, oder daß der Beschuldigte sich einer Strafe **unterwirft** oder daß das FA. die Sache der Staatsanwaltschaft zur **Erhebung der öffentlichen Klage** abgibt (§ 446). Schließlich kann es auch mit **Erlaß eines Strafbescheides** durch das FA. **enden** (§ 447).

II. Strafbescheid.

- a. Eine Entscheidung durch Strafbescheid des FA. ist nur **zulässig**, wenn die Steuerzuwiderhandlung **nur mit Geldstrafe und Einziehung bedroht** ist oder das FA. nur auf Geldstrafe, Einziehung und Bekanntmachung auf Kosten des Verurteilten oder auf eine dieser Strafen erkennen will (§ 421 II). Ein Strafbescheid **über mehr als 5 M.** soll nur ergehen, wenn dem Beschuldigten vorher **Gelegenheit zur Äußerung** gegeben worden ist (§ 442).

Der Strafbescheid hat die strafbare Handlung, das Strafgesetz und die Beweismittel anzugeben und soll ferner die Entscheidungsgründe und eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (§ 437).

- b. Gegen den Strafbescheid gibt es wahlweise die **Beschwerde** und den Antrag auf **gerichtliche Entscheidung**. Das eine Rechtsmittel **schließt** das andere aus. Ueber die Beschwerde entscheidet das LZA. durch **Beschwerdebefcheid** (§ 450). Wegen des Antrags auf gerichtliche Entscheidung vgl. unten B I.
- c. Die **Vollstreckung** rechtskräftig gewordener Straf- und Beschwerdebefehle steht den FA. zu (§ 459). Geldstrafen und eingezogene Gegenstände fallen dem Reiche zu (§ 460).

Nur wenn die **Umwandlung** einer festgesetzten Geldstrafe in Freiheitsstrafe notwendig wird, hat das Gericht sie auf Antrag des Finanzamtes vorzunehmen (§ 470). Die zur Vollstreckung **gerichtlich** erkannter Strafen zuständige Behörde hat die Vollstreckung auf Ersuchen des Finanzamtes vorzunehmen (folgt sinngemäß aus § 202 II 6).

- d. Zum **gnadenweisen Erlaß** einer durch Strafbescheid erkannten Steuerstrafe ist der Reichsminister der Finanzen zuständig (§ 477).

Er hat diese Zuständigkeit durch Erlaß vom 30. 5. 32 bis zum Betrage von 5000 M. auf die Landesfinanzämter übertragen.

C. Gerichtliches Verfahren.

Zu einem gerichtlichen Verfahren kann es kommen, wenn gegen einen Strafbescheid Antrag auf gerichtliche Entscheidung gestellt wird, sowie wenn die öffentliche Klage erhoben wird.

I. Wird gegen einen Strafbescheid der Antrag auf gerichtliche Entscheidung gestellt, so findet ein gerichtliches Verfahren statt, das in einigen Punkten von dem ordentlichen Verfahren abweicht.

a. Das FA. übersendet die Akten der Staatsanwaltschaft, diese legt sie dem Gericht vor, eine schriftliche Anklageschrift wird nicht eingereicht. Wenn das Gericht nicht schon aus förmlichen Gründen zu einer Zurückweisung kommt (§ 463), so findet eine Hauptverhandlung statt. Dabei ist das Gericht an die im Strafbescheide festgesetzte Strafe nicht gebunden, sondern kann auch zuungunsten des Antragstellers über sie hinausgehen; die „*reformatio in pejus*“ ist in diesem Fall zulässig (§ 469).

Ueber das Recht zur Rücknahme des Strafbescheides und des Antrages auf gerichtliche Entscheidung vgl. §§ 461, 464, 465.

b. Im Verfahren hat das FA. die Rechte eines Nebenklägers (§ 467).

c. Besonders geregelt ist die Bindung des Strafgerichts an eine Steuerfestsetzung. Hängt eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung davon ab, ob ein Steueranspruch besteht usw., und hat der RFH. schon über diese Fragen entschieden, so bindet dessen Entscheidung das Gericht. Liegt eine Entscheidung des RFH. noch nicht vor, so ist das Strafverfahren auszusetzen, bis eine rechtskräftige Feststellung erfolgt ist. Ergeht diese durch eine Finanzbehörde oder ein anderes FG. als den RFH., so hat das Strafgericht die Entscheidung des RFH. einzuholen, wenn es von der rechtskräftigen Feststellung abweichen will (§ 468 I, II). Weicht die Entscheidung des RFH. von der rechtskräftigen Feststellung ab, so ist diese entsprechend zu berichtigen (§ 468 III).

II. Zur Erhebung der öffentlichen Klage kann es kommen, wenn das Ermittlungsverfahren von der Staatsanwaltschaft geführt wird, entweder weil der Beschuldigte festgenommen und dem Richter vorgeführt war (§§

421, 426) oder weil das FA. die Sache an die Staatsanwaltschaft abgegeben hat (§§ 425, 446).

a. In diesem Fall findet das ordentliche Strafverfahren statt mit der Sonderbestimmung, daß das FA. im Verfahren die Rechte des Nebenklägers hat.

b. Lehnt die Staatsanwaltschaft einen Antrag des FA. auf Verfolgung einer Steuerzuwiderhandlung ab, so kann das FA. die öffentliche Klage selbst erheben und hat insoweit die Stellung der Staatsanwaltschaft (§ 472 I, III). Die Bindung an eine Entscheidung des RFS. besteht auch hier (§ 472 IV).

C. Anwendungsgebiet der AD.

Die Vorschrift der AD. über das Strafverfahren (ob. A, B) gelten außer für Reichsteuern auch für die Realsteuern (§§ 4 I, 18 Ziff. 1), ferner für Landesstempelsteuern, soweit sie durch FA. oder ZFA. verwaltet werden (§ 5), außer für Strafvorschriften gegen an der Verwaltung beteiligte Personen (§ 485). Die Vorschrift über das gerichtliche Verfahren in Steuerstrafsachen (oben B) gelten sinngemäß für alle öffentlich-rechtlichen Abgaben (§ 8 II). Die entsprechenden Vorschriften der Strafprozessordnung treten für den Bereich der AD. außer Kraft (im einzelnen f. § 479).

D. Preußisches Recht.

Nach der StPD. §§ 419, 420 kann das Landesrecht den Verwaltungsbehörden das Recht übertragen, wegen Zuwiderhandlungen gegen die Vorschriften über die Erhebung öffentlicher Abgaben und Gefälle Strafbefehle auf Geldstrafen und Einziehung zu erlassen. Gegen einen solchen Strafbefehl ist der Antrag auf gerichtliche Entscheidung zulässig.

I. Direkte Steuern.

Hier waren früher meist folgende Verfahren zugelassen: Die Regierung erließ eine „vorläufige Straffestsetzung“ wegen der Geldstrafe und der Kosten. Der Beschuldigte war aber zur Zahlung nicht verpflichtet. Zahlte er nicht freiwillig innerhalb der ihm gesetzten Frist, so mußte die Behörde zur Anklage vor den ordentlichen Gerichten schreiten. Dieses Verfahren ist jetzt nur bei der Hausiersteuer (G. über die Besteuerung des Gewerbebetriebes im Umherziehen (§ 27 ff.) und bei der Wanderlagersteuer (Wanderlagersteuergesetz § 10) vorgesehen. Im übrigen ist meist die Anwendung der Vorschriften der AD. vorgeschrieben.

II. Indirekte Steuern.

Für die preuß. indirekten Steuern, auf welche die AD. nicht anwendbar ist, gilt grundsätzlich noch das sog. Verwaltungsstrafgesetz vom 26. 7. 97 (im einzelnen vgl. hierüber die 4. Aufl. dieses Werks, S. 217), es gibt aber zur Zeit kein preuß. Gesetz über eine indirekte Steuer, auf welche dieses Gesetz Anwendung findet, da für die Stempelsteuer, da deren Verwaltung den Reichsfinanzbehörden übertragen ist, die AD. Anwendung findet (AD. § 5), und da im Schlachtsteuergesetz (§ 8) die Anwendung der AD. ausdrücklich vorgeschrieben ist.

III. Für Kommunalabgaben besteht außerhalb des Anwendungsgebiets der AD. (Realsteuern) ein Recht zum Erlaß von Strafbefehlen nicht.

Anhang

Verzeichnis

der zur Zeit geltenden Steuergesetze sowie anderer für das Steuerwesen unmittelbar erheblicher Gesetze in zeitlicher Reihenfolge

— unter Fortlassung praktisch (durch Inflation usw.) überholter Gesetze. —
(Als Datum ist stets das erste Datum des Gesetzes oder das Datum einer Neufassung angegeben.)

A. Reichsgesetze.

| | | | vgl. Seite |
|-----|-----|----|--|
| 1. | 7. | 69 | Bereinszollgesetz Bb. III |
| 15. | 5. | 71 | Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich 173 |
| 7. | 5. | 74 | Gesetz über die Presse 17 |
| 30. | 1. | 77 | Gesetz, betr. die Einführung der Zivilprozeßordnung § 15 Nr. 3 (Zwangsvollstreckung gegen den Fiskus) . . . 172 |
| 1. | 2. | 77 | Strafprozeßordnung 180 |
| 20. | 4. | 92 | Gesetz, betr. die Gesellschaften mit beschränkter Haftung. § 42 (Bilanzvorschriften) 78 |
| 9. | 6. | 95 | Gesetz über den Beistand bei Einziehung öffentlicher Abgaben und Vollstreckung von Vermögensstrafen . . . 170 |
| 18. | 8. | 96 | Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch Art. 92, 104 (Zahlungen aus öffentlichen Kassen, Erstattungsansprüche) 92 |
| 10. | 5. | 97 | Handelsgesetzbuch, §§ 39, 40, 261 ff. (Bilanzvorschriften) . . 78 |
| 20. | 8. | 98 | Konkursordnung §§ 61 Nr. 2, 146 V (Vorrrecht, Feststellungsverfahren) 163 |
| 25. | 12. | 02 | Zolltarifgesetz Bb. III |
| 14. | 2. | 11 | Zuwachsteuergesetz Bb. III |
| 16. | 7. | 19 | Gesetz über den Friedensschluß zwischen Deutschland und den alliierten und assoziierten Mächten 12 |
| 11. | 8. | 19 | Die Verfassung des Deutschen Reiches 7 |
| 11. | 8. | 19 | Reichsfindlungsgesetz § 29 (Steuerbefreiung) 66 |
| 12. | 9. | 19 | Tabaksteuergesetz Bb. III |
| 31. | 12. | 19 | Gesetz über die Sozialisierung der Elektrizitätswirtschaft § 23 (Steuerbefreiung) 66 |
| 8. | 4. | 20 | Gesetz über Ausführung des § 13 Abs. 2 der Verfassung des Deutschen Reiches § 4 (Verfahren im Falle des § 6 des Finanzausgleichsgesetzes) 21 |
| 10. | 5. | 20 | Reichsheimstättengesetz § 36 (Steuerbefreiung) 66 |
| 22. | 3. | 21 | Postschedgegesetz § 7 (Auskunftspflicht der Postverwaltung) 111 |

| | | | | |
|-----|----|----|---|---------|
| 2. | 7. | 21 | Gesetz über den Waffengebrauch des Grenzaufsichtspersonals der Reichsfinanzverwaltung | 31 |
| 8. | 4. | 22 | Renntvett- und Lotteriegesez | Bd. III |
| 8. | 4. | 22 | Vericherungsteuergesez | Bd. III |
| 8. | 4. | 22 | Brantweinmonopolgesez | Bd. III |
| 16. | 6. | 22 | Gesez über die Besteuerung der Dienstwohnungen der Reichsbeamten | 19 |
| 9. | 7. | 23 | Leuchtmittelsteuergesez | Bd. III |
| 9. | 7. | 23 | Zündwarensteuergesez | Bd. III |
| 9. | 7. | 23 | Spielkartensteuergesez | Bd. III |
| 15. | 9. | 23 | Verordnung des Reichspräsidenten zur Wiederherstellung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung § 1 (Steuerfabotage) | 179 |
| 11. | 2. | 24 | Beamtenfiedlungsverordnung § 11 (Steuerbefreiung) | 66 |
| 13. | 2. | 24 | Verordnung über die Fürsorgepflicht § 27 (Auskunfts- pflicht der Finanzbehörden) | 36 |
| 30. | 8. | 24 | Bankgesez § 45 (Steuerbefreiung) | 54 |
| 30. | 8. | 24 | Privatnotenbankgesez §§ 17, 18 (Notensteuer) | Bd. III |
| 30. | 8. | 24 | Münzgesez (Zweite Durchführungsbestimmungen § 2: Rechnungseinheit bei Steuern die Reichsmark) | 67 |
| 30. | 8. | 24 | Gesez zur Aufbringung der Industriebelastung (Auf- bringungs-gesez) | Bd. III |
| 30. | 8. | 24 | Gesez über die Deutsche Reichsbahn-Gesellschaft (Reichs- bahngesez) §§ 14, 15 (Steuerbefreiung und Abführung der Beförderungsteuer) | 54 |
| 10. | 8. | 25 | Einkommensteuergesez | Bd. III |
| 10. | 8. | 25 | Körperschaftsteuergesez | Bd. III |
| 10. | 8. | 25 | Gesez über die gegenseitigen Besteuerungsrechte des Reichs, der Länder und der Gemeinden | 52 |
| 22. | 8. | 25 | Erbschaftsteuergesez | Bd. III |
| 31. | 3. | 26 | Schaumweinsteuergesez | Bd. III |
| 27. | 4. | 26 | Finanzausgleichsgesez | 11 |
| 1. | 6. | 26 | Gesez über den Selbstwertungsauisgleich bei bebauten Grundstücken | Bd. III |
| 12. | 6. | 26 | Bestimmungen über die Vergnügungssteuer | Bd. III |
| 29. | 6. | 26 | Beförderungsteuergesez | Bd. III |
| 14. | 7. | 26 | Süßstoffgesez | Bd. III |
| 11. | 3. | 27 | Grunderwerbsteuergesez | Bd. III |
| 27. | 3. | 28 | Gesez über die Statistik des Warenverkehrs | Bd. III |
| 15. | 3. | 30 | Mineralwassersteuergesez | Bd. III |
| 15. | 4. | 30 | Mineralölsteuergesez | Bd. III |
| 4. | 6. | 30 | Zuckersteuergesez | Bd. III |
| 12. | 7. | 30 | Wechselsteuergesez | Bd. III |
| 28. | 3. | 31 | Biersteuergesez | Bd. III |
| 22. | 5. | 31 | Reichsabgabenordnung | 10 |
| 22. | 5. | 31 | Reichsbewertungsgesez | 11 |
| 22. | 5. | 31 | Vermögensteuergesez | Bd. III |
| 22. | 5. | 31 | Kapitalverkehrsteuergesez | Bd. III |
| 5. | 6. | 31 | Krisensteuerverordnung | Bd. III |
| 23. | 8. | 31 | Amnestieverordnung | 174 |
| 30. | 1. | 32 | Umsatzsteuergesez | Bd. III |
| 14. | 6. | 32 | Verordnung über Abgabe zur Arbeitslosenhilfe | Bd. III |
| 22. | 6. | 32 | Salzsteuergesez | Bd. III |
| 4. | 9. | 32 | Verordnung über Steuergutscheine | 82 |
| 28. | 9. | 32 | Bürgersteuerverordnung 1933 | Bd. III |

vgl. Seite

| | | | | |
|-----|----|----|--|---------|
| 24. | 3. | 33 | Gesetz zur Behebung der Not von Volk und Reich (Ermächtigungsgesetz) | 7 |
| 11. | 4. | 33 | Kraftfahrzeugsteuergesetz | Bd. III |
| 13. | 4. | 33 | Zettsteuergesetz | Bd. III |
| 6. | 5. | 33 | Gesetz über Zulassung von Steuerberatern | 56 |

B. Preussische Gesetze.

| | | | | |
|-----|-----|------|--|---------|
| 6. | 7. | 1793 | Allgemeine Gerichtsordnung für die preussischen Staaten § 33 Teil II Titel 35 und §§ 153, 242 Anhang (Zwangsvollstreckung gegen den Fiskus) | 172 |
| 5. | 2. | 1794 | Allgemeines Landrecht für die preussischen Staaten § 78 Teil II Titel 14 (Ausschluß des Rechtsweges) | 152 |
| 18. | 6. | 40 | Gesetz über die Verjährungsfristen bei öffentlichen Abgaben | 90 |
| 23. | 7. | 47 | Gesetz über die Rechtsverhältnisse der Juden | 23 |
| 22. | 5. | 52 | Gesetz, betreffend einige Ergänzungen des Einführungsgesetzes zum (preussischen) Strafgesetzbuch Artikel V (Verjährung von Steuerstrafen) | 180 |
| 24. | 5. | 61 | Gesetz, betreffend die Erweiterung des Rechtsweges | 172 |
| 25. | 6. | 67 | Verordnung, betreffend das Strafrecht und Strafverfahren in dem durch das Gesetz vom 20. 9. 66 und die beiden Gesetze vom 24. 12. 66 mit der Monarchie vereinigten Landesteile mit Ausnahme des vormaligen Oberamtsbezirks Main-Hessen und der Enklave Kaulsdorf Artikel XI (Verjährung von Steuerstrafen) | 180 |
| 3. | 7. | 76 | Gesetz, betreffend die Besteuerung des Gewerbebetriebes im Umherziehen (Hausiersteuergesetz) | Bd. III |
| 24. | 4. | 78 | Preussisches Ausführungsgesetz zum Gerichtsverfassungsgesetz Art. 39 Abs. 1 Nr. 4 (Zuständigkeit beim ordentlichen Rechtsweg) | 153 |
| 27. | 2. | 80 | Gesetz, betreffend die Besteuerung des Wanderlagerbetriebes | Bd. III |
| 1. | 8. | 83 | Gesetz über die Zuständigkeit der Verwaltungs- und Verwaltungsgerichtsbehörden, § 160 (Ausschluß des Rechtsweges bei Gemeindeabgaben) | 172 |
| 14. | 7. | 93 | Kommunalabgabengesetz | 12, 25 |
| 26. | 7. | 97 | Verwaltungsstrafgesetz (kommt z. B. nicht in Anwendung) | 184 |
| 15. | 11. | 99 | Verordnung, betreffend das Verwaltungszwangsverfahren wegen Beitreibung von Geldbeträgen | 170 |
| 14. | 7. | 05 | Gesetz, betr. die Erhebung von Kirchensteuern in den Kirchengemeinden und Parochialverbänden der evangelischen Landeskirche der älteren Provinzen der Monarchie | 23 |
| 14. | 7. | 05 | Gesetz, betr. die Erhebung von Kirchensteuern in den katholischen Kirchengemeinden und Gesamtverbänden | 23 |
| 23. | 6. | 06 | Kreis- und Provinzialabgabengesetz | 12, 25 |
| 19. | 7. | 11 | Zweckverbandgesetz | 25 |
| 19. | 4. | 22 | Gesetz zur Ergänzung des Gesetzes betreffend Erhebung von Zuschlägen zur Grunderwerbsteuer (Rechtsmittel wegen der Zuschläge) | 154 |
| 27. | 10. | 24 | Stempelsteuergesetz | Bd. III |
| 2. | 7. | 26 | Hauszinssteuerverordnung | Bd. III |

vgl. Seite

| | | |
|------------|--|---------|
| 25. 11. 26 | Gesetz zur Ergänzung der Abgabengesetze (Erstattungszinsen, Niederzahlung kleiner Beträge, Abänderung) . . . | 11 |
| 14. 3. 27 | Gewerbesteuerverordnung | Bd. III |
| 14. 5. 27 | Ausführungsgesetz zum Finanzausgleichsgesetz | 12 |
| 28. 11. 30 | Gesetz zur Durchführung der Gemeindebesitzsteuer, Gemeindegetränksteuer und Bürgersteuer | Bd. III |
| 8. 6. 32 | Schlachtsteuergesetz | Bd. III |
| 29. 9. 32 | Preussische Verordnung über die Bürgersteuer 1933 . . . | Bd. III |

Gesetzesregister

A. Reichsgesetze.

| Art. | Seite | § | Seite | § | Seite |
|-----------------------------------|-------|-------|-----------------|---------|-----------------------|
| Reichsverfassung von 1919 | | | | | |
| 6 | 15 | 34 | 5, 33 | 106 | 55 |
| 8 | 15 | 35—40 | 33 | 107 | 56, 99 |
| 11 | 16 | 41 | 96 | 108 | 39, 56, 58 |
| 14 | 10 | 45 | 32 | 109 | 56 |
| 84 | 10 | 46 | 32, 33, 95, 100 | 110 | 56 |
| 85 | 6 | 47 | 32, 95 | 111 | 58 |
| Gesetz zur Ausführung des Art. 13 | 21 | 48 | 32 | 112 | 58 |
| | | 49 | 52 | 113 | 39, 58 |
| | | 50 | 5, 32, 96 | 114 | 55 |
| | | 51 | 32 | 115 | 55 |
| | | 52 | 34, 97 | 116 | 55 |
| | | 53 | 34 | 117 | 58, 108 |
| | | 54 | 34, 97 | 118 | 58, 99 |
| | | 55 | 34 | 119 | 57, 58, 103, 138, 142 |
| | | 56 | 34 | 120 | 59, 165 |
| | | 63 | 34, 96 | 121 | 133 |
| § 1ff | 7 | 64 | 34 | 122 | 155, 156 |
| | | 65 | 34, 98 | 123 | 155 |
| | | 66 | 34, 96 | 124 | 88 |
| | | 67 | 98 | 125 | 155 |
| | | 68 | 98 | 126 | 84, 158 |
| | | 69 | — | 127 | 84, 158 |
| | | 70 | 99 | 128 | 158 |
| | | 71—75 | 97 | 129 | 2, 84, 157 |
| | | | 97 | 130 | 159 |
| | | | 98 | 131 | 89, 90, 93 |
| | | | 97, 98 | 132—142 | 158 |
| | | | 97 | 144 | 2, 3, 83, 88 |
| | | | 50, 98 | 145 | 88 |
| | | | 50, 98 | 146 | 88 |
| | | | 84, 103, 120 | 147 | 88 |
| | | | 103 | 148 | 89 |
| | | | 103 | 150 | 171 |
| | | | 103 | 151 | 91, 92 |
| | | | 103, 106 | 152 | 91 |
| | | | 103 | 153 | 92 |
| | | | 100 | 155 | 92, 155 |
| | | | 103 | 156 | 92 |
| | | | 101, 155 | 157 | 92 |
| | | | 101, 102 | 158 | 93 |
| | | | 101 | 159 | 92 |
| | | | 3, 102 | 160 | 107, 178 |
| | | | 102 | 161 | 107, 178 |
| | | | 102 | 162 | 105, 107, 108 |
| | | | 43, 57 | 163 | 108 |
| | | | 44, 48 | 164 | 108 |
| | | | 44, 59, 87, 119 | 165 | 108 |
| | | | 120 | 166 | 2 |
| | | | 3, 13 | 167 | 108 |
| | | | 39, 44, 45, 56 | 168 | 84, 110, 135 |
| | | | 39, 44, 58 | 169 | 108 |
| | | | 39, 45, 93 | 170 | 101 |

| § | Seite | § | Seite | § | Seite |
|---------|-------------------------|--------|-------------------|---------|--------------------|
| 171 | 108, 110 | 248 | 142, 143 | 331 | 163 |
| 172 | 78, 80, 110 | 249 | 35, 97, 141, 142 | 332 | 164 |
| 173 | 110 | 250 | 142 | 333 | 163 |
| 174 | 111 | 251 | 164, 155 | 334 | 163 |
| 175 | 111 | 252 | 143 | 335 | 163 |
| 176 | 111 | 253 | 143 | 340 | 163 |
| 177 | 117 | 254 | 99 | 341 | 155, 164 |
| 181 | 111 | 255 | 99 | 342 | 106 |
| 182—186 | 112 | 256 | 143 | 343 | 167 |
| 187 | 108 | 257 | 144 | 344 | 167, 174 |
| 188 | 108 | 258 | 104 | 345—350 | 167 |
| 189 | 108 | 259 | 139, 145 | 351 | 167 |
| 190 | 108, 113 | 260 | 145 | 352 | 167 |
| 191—197 | 113 | 261 | 140, 145 | 353 | 161, 167 |
| 198 | 96, 114 | 262 | 146 | 354—357 | 167 |
| 199 | 96, 113 | 263 | 146 | 359 | 167 |
| 200 | 113 | 264 | 146 | 360 | 167 |
| 201 | 95, 111, 113 | 266 | 146 | 361 | 132, 167 |
| 202 | 141, 160, 161, 163 | 267 | 146 | 367—373 | 167 |
| | 178, 182 | 269 | 35, 146 | 374—377 | 168 |
| 203 | 160, 162 | 270 | 146 | 378 | 95, 96, 131, 132 |
| 204 | 95, 105, 115 | 271 | 146 | | 141, 151, 163, 164 |
| 205 | 115 | 272—79 | 147 | 379 | 95, 96, 131, 132 |
| 206 | 99, 105, 116 | 282 | 147 | | 141, 151, 163 |
| 207 | 116 | 284 | 147 | 380 | 133, 163 |
| 208 | 115, 116 | 285 | 139, 148 | 381 | 57, 132, 163, 166 |
| 209 | 111, 116, 117, 125 | 286 | 138, 147, 148 | 382 | 95 |
| 210 | 118, 119 | 287 | 139, 148 | 386 | 104 |
| 211 | 104, 119, 142 | 288 | 137, 148 | 388 | 95, 96 |
| 212 | 87, 119, 135 | 289 | 149 | 391 | 173 |
| 213 | 13, 119, 124, 125 | 290 | 149 | 392 | 173 |
| 214 | 11, 68, 124, 127 | 292 | 149 | 393 | 172 |
| 215 | 11, 124, 130 | 293 | 149 | 395 | 173 |
| 216 | 125 | 294 | 149 | 396 | 175, 176, 177 |
| 217 | 125 | 296 | 97, 148, 150 | 397 | 174, 177 |
| 218 | 125 | 297 | 149 | 398 | 174 |
| 219 | 125, 126 | 298 | 97, 150 | 399 | 175 |
| 220 | 119, 123, 125 | 299 | 150 | 400 | 175 |
| 221 | 125, 128, 129 | 300 | 139, 150 | 401 | 175, 177 |
| 222 | 34, 121, 122 | 301 | 139, 150 | 402 | 176 |
| 223 | 123 | 302 | 150 | 403 | 179 |
| 224 | 122 | 303 | 84, 141, 150 | 404 | 174 |
| 225 | 119, 120 | 304 | 95, 151 | 405 | 179 |
| 226 | 123 | 305 | 96, 151, 161 | 407 | 108, 179 |
| 227 | 105 | 306 | 152 | 408 | 109, 179 |
| 228 | 3, 87, 118, 135, 140 | 307 | 105 | 409 | 179 |
| 229 | 95, 96, 101, 140 | 308 | 105 | 410 | 174 |
| 230 | 95, 96, 140 | 310 | 105, 106 | 411 | 179 |
| 231 | 137 | 311 | 105, 106 | 412 | 179 |
| 232 | 137 | 312 | 106 | 413 | 178 |
| 233 | 137 | 313 | 106 | 416 | 175 |
| 234 | 121, 137 | 314 | 106 | 417 | 175 |
| 235 | 136, 155, 171 | 316 | 106 | 418 | 173, 174 |
| 236 | 135, 141, 152 | 318 | 106 | 419 | 174 |
| 237 | 84, 95, 135, 136, 141 | 319 | 106 | 420 | 180 |
| | 150, 161, 165 | 320 | 106 | 421 | 181, 182, 184 |
| 238 | 125 | 322 | 35, 97, 106 | 423 | 180 |
| 239 | 125, 130, 138, 139, 149 | 323 | 35, 106 | 425 | 184 |
| 240 | 138, 139, 144 | 324 | 106 | 426 | 180, 184 |
| 241 | 138, 139, 150 | 325 | 95, 160, 163, 164 | 430—436 | 180 |
| 242 | 134, 171 | 326 | 163 | 437 | 180, 182 |
| 243 | 139, 144, 148 | 327 | 164, 165 | 438 | 180 |
| 244 | 144 | 328 | 165 | 439 | 180 |
| 245 | 101, 141 | 329 | 45, 163 | 441 | 161, 180 |
| 246 | 141 | 330 | 59, 166 | 442 | 182 |

| § | Seite | § | Seite | § | Seite |
|---|------------|--|------------|---|--------|
| Notverordnung vom 16. 7. 1930 | | Reichsfluchtsteuer-gesetz | | Versicherungsteuer-gesetz | |
| 2. Abschnitt § 1 | 19, 24 | (NotW. v. 8. 12. 31 Siebenter Teil, Kap. III Erster Abschnitt) | | 12 | 43 |
| " § 3 | 19, 24 | 1 | 51 | 17 | 123 |
| " §§ 4ff. | 19, 24 | 9 | 162 | Vertrag von Versailles | |
| Notverordnung vom 8. 12. 1931 | | Tabaksteuergesetz | | Art. | Seite |
| Erster Teil, Kap. IV | | 11 | 156 | 47 | 12 |
| Zinsen | | Umsatzsteuergesetz | | 49 | 12 |
| Siebenter Teil, Kap. III | | 2 | | 276c | 12 |
| Erster Abschnitt (Reichs- fluchtsteuer) | | 3 | 52, 53 | Wechselsteuergesetz | |
| 51, 162 | | 4 | 93 | 24 | 17 |
| Notverordnung vom 28. 9. 1932 | | 15 | 112 | Zolltarifgesetz | |
| § 1 (Zinsen) | | 18 | 110 | 13 | 17 |
| 84 | | Vermögenssteuergesetz | | Zuwachssteuergesetz | |
| Gesetz betr. die Besteuerung der Dienstwohnung der Reichsbeamten | | 2 | 48, 52, 53 | 59 | 18 |
| § 1 | | 3 | 51 | Finanzgesetz vom 3. 7. 1913 | |
| 19 | | 8 | 82 | 18 | |
| | | 12 | 77 | | |
| | | 17 | 82 | | |
| | | 22 | 77 | | |
| | | B. Preussische Gesetze. | | | |
| | | Grundvermögenssteuer-gesetz | | Kreis- und Provinzial-abgabengesetz | |
| Art. | Seite | § | Seite | § | Seite |
| Preussische Verfassung | | Hauszinssteuer- verordnung | | Schlachtsteuergesetz | |
| 5 | 7 | 2 | 28 | 8 | 154 |
| 29 | 7 | | | Stempelsteuergesetz | |
| 55 | 7 | | | Gesetz betr. die Verjährungsfristen bei öffentlichen: | |
| 63 | 7 | 15 | 53 | 1 | 63 |
| 64 | 7 | | | 2 | 66 |
| 84 | 7 | | | 5 | 53 |
| Ausführungsgesetz zum Finanzausgleichs-gesetz | | | | 12 | 42 |
| § | Seite | | | 26 | 153 |
| 1 | 28 | | | 30 | 53 |
| 2 | 28 | Kommunal-Abgaben-Gesetz | | Gesetz betr. die Besteuerung des Gewerbebetriebes im Umherziehen | |
| 3 | 23, 26, 28 | 1 | 25 | 27 | 184 |
| 4 | 28 | 2 | 25 | Gesetz betr. die Besteuerung des Wanderlagerbetriebes | |
| 9 | 28 | 13 | 5, 26, 124 | 5 | 26, 28 |
| 11 | 28 | 14 | 26 | 10 | 184 |
| 14 | 28 | 15 | 26 | | |
| 21 | 25 | 16 | 26 | | |
| 22 | 25 | 16a | 26 | | |
| 25 | 25 | 18 | 26 | | |
| 27 | 28 | 20 | 5 | | |
| 38 | 25, 26 | 23 | 26 | | |
| Gesetz zur Ergänzung der Abgabengesetze | | 24c | 53 | | |
| 1 | 86 | 41 | 61 | | |
| 2 | 94 | 61 | 31 | | |
| 6 | 159, 172 | 63 | 114 | | |
| 7 | 159 | 69 | 143 | | |
| 8 | 83 | 70 | 153 | | |
| Gewerbesteuer- verordnung | | 79 | 180 | | |
| 43 | 26 | 83 | 124 | | |
| 62a | 53 | 84 | 90, 124 | | |
| | | 87 | 90, 124 | | |
| | | 88 | 90 | | |
| | | 90 | 170 | | |

Sachregister

A.

Abgabe 2
Abgabenordnung 10
Ablehnung der Beamten 98
Abrechnungsbescheid 155
Abrundung 82
Abschätzungen 110
Absetzungen in der Bilanz 80
Abtretung des Steueranspruchs 54
Aktien 75
Aktiengesellschaften 45
Allgemeine Gerichtsordnung 172
Amtsträger 34
Anfechtung 150
Anfechtungsgründe 136
Anfechtungsverfahren 140, 150
Anleihe 65
Anschaffungs- oder Herstellungspreise 72
Anteile 75
Antrag auf gerichtliche Entscheidung 182, 183
Anwaltszwang 56
Anweisungen 100
Arrest 131
—, Rechtsmittel 141, 151
Aufenthalt 49, 50
Aufrechnung 88
Aufschubzinsen 84
Aufzeichnungen 115
Ausführungsbestimmungen 8, 100
Ausgabebewilligungsrecht 6
Auskunftsspflicht des Steuerpflichtigen 110
anderer Personen 111, 116
bei Grundstücken 108
Ausgaben 105

Ausländer 49
Ausländisches Vermögen 76
Ausländische Werte 70
Auslegung der Steuergesetze 9
Ausschließung der Beamten 98
Ausschüsse s. Steueraus-
schüsse
Außendienst 33

B.

Badwaren 17
Bankgeheimnis 109, 111
Banderole 156
Bauhand 75
Beamten
Ablehnung 98
Ausschließung 98
Schweigepflicht 35
Steuerpflicht 54
Bedingungen 120
Befreiungen 65
Befristungen 120
Begriff der Steuer 1
Begünstigung 174
Behörden 29, 94
Beihilfe 174
Beistand 99
Beistandspflicht 109
Beitreibungsverfahren 162
Bekanntgabe 100
Beschwerde 150, 182
Berechnung 117
Berichtigung 119
Berichtigungsveranlagung 121
Berufung 146
Berufungsverfahren 140, 145
Beschlagnahme 133
Beschlußverfahren 34, 96, 141, 152

Beschränkte Steuerpflicht 50
Beschwerdeverfahren 141, 150, 182
Besitzsteuern 3
Besteuerungsgrundlagen 124
Beteiligte 99, 138
Betrieb eines Unternehmens 55
Betriebsgrundstücke 63, 68
Betriebsinhaber 174
Betriebsmittel der Landwirtschaft oder des Gewerbes 17
Betriebsvermögen 63, 73
Betrug 176
Bevollmächtigte 99
Bewertungsgesetz 11
Bewertungsbeirat 32
Bewertungsverfahren 127
Bezirksamt 37
Bezirke 33
Biersteuer 19, 24, 27
Bilanz 78
Billigkeitserlaß 89
Botschafter 14
Buchführung 107
Buchprüfungen 104
Buchprüfungsstelle 33
Bücher 115
Bürgersteuer 19, 24

D.

Deftrederkonto 80
Dienstauufsichtsbeschwerde 141
Dienstwohnungen der Reichsbeamten 18, 19
Dinglicher Arrest 132
Diplomatische Vertretung 14
Direkte Steuern 5, 26

- Doppelbesteuerung 13,
 21, 46
 Doppelbesteuerungs-
 verträge 13
 Dreimonatsabzug 65
 Drittschuldner 165
 Durchführungsbestim-
 mungen 8
 Durchstufelung 81
 Durchsuchung 181
- E.**
- Ehegatten 55, 65
 Eid 111, 117
 Eidesstattliche Versiche-
 rung 113, 117
 Eigentum, wirtschaft-
 liches 44
 Einheitliche Feststellung
 von Reineinkünften
 124, 130
 Einheitswert 72, 124
 Einheitswertfeststellung
 127
 Einheitswertsteuern 72
 Einkommen 62
 Einkommensteuer 27
 Einkommensteuerbilanz
 79
 Einnahmewilligungs-
 recht 6
 Einsichtgewährung 112
 Einsichtnahme 110
 Einspruch 145
 Einziehung der Ware 175
 Entstehung des Steuer-
 anspruchs 86
 Erbschaftsteuer 33
 Erlass 89
 Ermächtigungsgesetz 7
 Ermittlungen 144
 Ermittlungsverfahren
 114, 115
 Erfahrvornahme 161
 Erstattung
 aus Billigkeitsgründen
 89
 aus Rechtsgründen 91,
 170
 Erstattungsverfahren 170
 Erzberger'sche Steuer-
 reform 11
 Ertragsbilanz 78
 Ertragswert 71, 74
 Erzwingungsstrafe 161
- F.**
- Fälligkeit des Steuer-
 anspruchs 87
 Festnahme 181
 Feststellung der Besteue-
 rungsgrundlagen 119
 Feststellungsbescheid 125,
 135
 Feststellungsverfahren
 125, 127
 Feststellungszeitpunkt 76
 Feststellungszeitraum 76
 Festsetzung der Steuer
 118
 Fett 17
 Finanzämter
 Organisation 33
 Zuständigkeit 59
 Finanzausgleich
 Internationale Bestim-
 mungen 12
 Innerhalb des Reiches
 14
 Finanzausgleichsgesetz
 11
 —, pr. Ausführungsgesetz
 12
 Finanzgerichte
 Organisation 32
 Zuständigkeit 95
 Finanzministerium 32,
 95
 Finanzzwang 159
 Fleischwaren 17
 Forderungen 70
 Forstwirtschaftlicher
 Grundbesitz 71
 Forstwirtschaftliches Ver-
 mögen 63, 72
 Freiheitsstrafe 175
 Freistellungsbescheid 136
 Freiwillige Unterwerfung
 181
 Fristen 103, 142
- G.**
- Gärtnerisches Vermögen
 72
 Gebühren 105
 Gegenstand der Be-
 steuerung 59
 Geheimhaltungspflicht 35
 Geldentwertungsausgleich
 bei bebauten Grund-
 stücken 18, 21
 Geldstrafe 175
- Gemeinde 25, 53
 Gemeindebehörden 117
 Gemeindeabgaben 36
 Gemeindevorstand 37
 Gemeiner Wert 69
 Gemeinnützige Vereine 54
 Gesamtabschreibung 80
 Gesamtbewertung 69, 74
 Gesamtbewertung nach
 Steuerkursen 75
 Gesamtrechtsnachfolge 55
 Gesamtschuldner 55
 Gesandte 14
 Geschäftsfähigkeit 44
 Geschäftsführer
 von GmbH. 58
 Geschäftsstempel 156
 Geschäftsstelle 35, 97
 Gesellschaften m. b. H.
 45
 Getränkesteuer 19, 24
 Getreide 17
 Gewerbesteuer 18, 19, 21,
 24
 Gleichartige Steuern,
 Verbot 16
 Gnadenweiser Erlass 182
 Golddiskontbank 54
 Großer Senat 96
 Grundbesitz 68, 71
 Grundsteuer 18, 19, 21,
 26
 Grunderwerbsteuer 2, 27
 Grundsatzgesetzgebung 16
 Grundvermögen 64, 74
 Gutachten 34, 96, 112
- H.**
- Härteparagraph 89
 Haftung des Reiches 34
 Haftungen 56, 175
 Handelsbilanz 78
 Handelsverträge 13
 Hauptfeststellungszeit-
 punkt 76
 Hauptfeststellungszeit-
 raum 76
 Haushaltsbesteuerung 82
 Haushaltsrecht 6
 Hausiersteuer 184
 Hausrat 64
 Hauszinssteuer 18, 22
 Hebungsverfahren 155
 Herabsetzung, nachträg-
 liche, der Veranlagung
 122

Herstellungspreis 72
Hilfsstellen der Finanz-
ämter 33
Hinterziehung 176
Höhe der Steuer 80
Hülfsfrüchte 17
Hundesteuer 25, 26

I.

Idealkonkurrenz 174
Indirekte Steuern 5, 26
Inflationswertzuwachs-
steuer 22
Inländer 49
Internationales Finanz-
recht 13
Interventionsklage 165
Inventar 68
Irrtum im Strafrecht
173
Juden 23
f. auch Nicht-Arier
Juristische Personen
45, 173

K.

Kapitalabfindungen 64
Kapitalflucht 66
Kapitalversicherungen 70
Kasse 33
Katasterbehörden 36, 37
Kinderprivileg 82
Kirchen 23, 54
Kleinbeträge 104
Kleinrentnerprivileg 82
Kodifikation 15
Kohlensteuer 16
Kommanditgesellschaften
47
Kommunalabgabengesetz
12, 25
Konkurs 168
Konkuls 14
Kontingentsbescheide 123,
151,
Konto auf falschen Namen
108
Körperschaftsteuer 27
Kosten 85, 105
Kraftfahrzeugsteuer 2, 27
Kreise 25
Kreis- und Provinzial-
abgabengesetz 12, 25
Kundenverzeichnis 108

L.

Länder
Steuerhoheit 22
pers. Steuerpflicht 53
Ueberweisungen 27
Landesabgaben 36, 97
Landesfinanzämter
Organisation 32
Zuständigkeit 95
Landessteuergesetz 11
Landwirtschaftlicher
Grundbesitz 71
Landwirtschaftliches
Vermögen 63, 72
Lebensversicherungen 70
Lohnsteuer 177
Lohnsteuerstelle 33
Lücken im Gesetz 10
Luftbarkeitssteuer 25, 26

M.

Magistrat 37
Mahnung 155
Maschinen 68
Maßstab der Besteuerung
67
Mehl 17
Meinungsverschieden-
heiten 20
Milde Stiftungen 54
Mineralgewinnungs-
rechte 68
Mineralwassersteuer 2,
27
Mißbrauch 60
Monopol 1

N.

Nachforderung 121
Nachfeststellung 128
Nachsicht 103, 129
Nachträgliche Herab-
setzung 122
Nachveranlagung 121
Nationalitätsprinzip 49
Nebenbeteiligte 181
Nebenkläger 183
Nebenstrafen 175
Neufeststellung 127
Niedererschlagung 89, 159
Nicht-Arier 56, 99
Notare 109
Notverordnung 7
Nutzungen 70

O.

Oberste Leitung 37
Oeffentliche Klage 183
Oertliche Zuständigkeit 97
Oeffene Handelsgesell-
schaften 47
Offenlegung 128
Offenlegungsfrist 129
Offenlegungsliste 129
Ordnungswidrigkeit 178
Organgesellschaften 48
Organtheorie 48

P.

Pauschalbesteuerung 123
Persönliche (subjektive)
Steuerpflicht 42.
Persönlicher Sicherheits-
arrest 132
Personenvereinigung
ohne Rechtsfähigkeit
45
Pfändung 166
Pflichten 107, 109
Postschekämter 111
Post- und Telegraphen-
geheimnis 109
Preferenzen 17
Preussische Verfassung 7
Preussische Verwaltung
30
Privatrecht 37
Progression 81
Provinzen 25

R.

Realkonkurrenz 174
Realsteuern 4
Realsteuersperrverord-
nung 19
Rechtsanwälte 56
Rechtsbeschwerde 137,
148, 150, 151
Rechtsbeschwerdesumme
148
Rechtsfähigkeit 44
Rechtsirrtum 173
Rechtskraft 101
Rechtsmittel 130, 135,
141
Rechtsmittelbelehrung
119
Rechtsmittelsumme 153
Rechtsmittelverfahren für
alle Kommunalabgaben
154

- Rechtsnachfolge 54, 102, 126
 Rechtsficherheit 41
 Rechtsverordnung 8
 Rechtsweg 134, 152, 171
 Rechtszug 134
 Reformatio in pejus 140
 Reich 51, 52
 Reichsabgabenordnung 10
 Reichsbahn 54
 Reichsbank 54
 Reichsbewertungsgesetz 11
 Reichsfinanzhof 34, 96
 Reichsfinanzministerium 32, 95
 Reichsfluchtsteuergesetz 51, 162
 Reichsgesetz 7
 Reichsmark 67
 Reichssteuern 2
 Reichsverfassung 6, 7
 Reichsverwaltung 29, 31
 Reineinkünfte 130
 Religionsgesellschaften 23
 Rennwettsteuer 2, 27
 Renten 70
 Rentenansprüche 64
 Rentenbank 54
 Rentenverpflichtungen 65
 Rentenversicherungen 70
 Neue, tätige 174
 Rückfall 174
 Rücknahme 102, 143
 Rundfunk 17
- S.**
- Saargebiet 12
 Sachliche Zuständigkeit 95
 Sachverständige 116
 Schachtelprivileg 64
 Schädigung von Reichs-
 steuereinnahmen 20
 Schätzung 117
 Scheck 156
 Schlachtsteuer 23, 153
 Schöpfung an der Quelle 43
 Schulden 65, 70
 Schweigepflicht 35
 Selbständige Ansprüche 83
- Selbständiges Steuer-
 rechtssystem 40
 Selbstverwaltungskörper 23
 Sicherheitsleistung 158
 Sicherungsgeld 162
 Sicherungshypothek 167
 Sicherungsverfahren 131
 Siedlungsweisen 65
 Sonderrechtsnachfolge 54
 Sondertatbestand bei der
 Vermögensteuer 179
 Sonstiges Vermögen 64
 Spruchverfahren 34, 96
 Staatsangehörigkeit 49
 Stempel 156, 157
 Stempelsteuer 4, 62, 153
 Stempelsteuergesetz 23
 Steuer 1
 Steuern von Einkommen
 und Vermögen 4
 Steuern vom Ertrag 4
 Steuern vom Umsatz 4
 Steueranspruch 42
 Steuerarten 2
 Steueraufsicht 112
 Steuerausschüsse 33
 Steuerbefreiungen 54
 Steuerbehörden 29, 94
 Steuerberater 56
 Steuerbescheid 100, 119
 Steuerbescheide,
 vorläufige 120
 Steuerbewilligung 6
 Steuerbilanz 79
 Steuerbüros 113
 Steuereinnahmer 155
 Steuererklärung 109,
 115
 Steuererlaß 89
 Steuerflucht 49, 41
 Steuergefährdung 177
 Steuergeheimnis 35
 Steuergesetze 9
 Steuergläubiger 32
 Steuergutscheine 82
 Steuerhesherei 178
 Steuerhinterziehung 176
 Steuerhoheit 14
 Steuerkurse 74
 Steuermarken 156, 157
 Steuerobjekthoheit 14
 Steuerordnungen 24
 Steuerpflichtige 43
- Steuerrecht und Privat-
 recht 37, 44, 59
 Steuerrechtsquellen 7
 Steuerrechtswissen-
 schaft 5
 Steuersabotage 179
 Steuersatz 81
 Steuerschuldner 43
 Steuerstaatsrecht 6
 Steuerstrafverfahren 180
 Steuertarif 80
 Steuerumgehung 41, 49
 Steuervereinbarung 123
 Steuerverfahren 94
 Steuerverfassung 29
 Steuervertrag 123
 Steuerverwaltungsrecht 29
 Steuerzeichen 156, 157
 Steuerzuzwiderhand-
 lungen 172
 Strafbescheid 182
 Strafgesetzbuch 173
 Strafregister 175
 Streitgegenstand 106
 Stundung 158
 Stundungszinsen 84
 Subjektsteuern 45
 Synagogengemeinden 23
- T.**
- Tarif 80
 Tatbestand 87
 Tätige Neue 174
 Teilwert 69
 Teilzahlungen 158
 Territorialitätsprinzip 49
 Testamentvollstrecker 108
 Theorie des selbständigen
 Steuerrechtssystems 40
 Treuhänder 108
- U.**
- Ueberweisung einer For-
 derung 167
 Ueberweisungen 26
 Umgehung 59
 Umsatzsteuer 27
 Unbeschränkte Steuer-
 pflicht 50
 Unerlaubte und unsitt-
 liche Geschäfte 40
 Ungewöhnliche Rechts-
 formen 60

- Unmittelbarer Zwang 161
 Unselbständige Ansprüche 83
 Unterfagung des Geschäftsbetriebes 114
 Untersuchung 180
 Unterwerfung, freiwillige 181
 Unzulässigkeit des Rechtsweges 134
 Unzulässigkeit von Landessteuern 20
 Urkunden 17
 Urkundenstempel 156
- B.**
- Veranlagung 118
 Veranlagungsstelle 33
 Veranlagungssteuern 86
 Veranlagungsverfahren 118
 Verböserung 140, 149
 Verbotene Geschäfte 40
 Verbrauchssteuern 2
 Vereinbarung 56
 Vollmacht 56
 Vereinfachte Zustellung 104
 Vereinigungen 45
 Verfahren 94
 Verfassung 7
 Verfügungen 100
 Vergleich 123
 Vergünstigungssteuer 18, 23
 Vergütungsansprüche 93
 Verjährung 88
 Verjährungsfrist 174
 Verkehrssteuern 4, 33
 Vermeidung der Doppelbesteuerung 19
 Vermögen 61, 63
 Vermögensbeschlagnahme 133, 161
 Vermögensbilanz 79
 Vermögenssteuerermäßigung 1931 179
 Vermögenzuwachs 62
 Verordnung 8
- Versicherung an Eides Statt 111
 Versuch 174
 Verteilungsverfahren 28
 Vertrag von Versailles 12
 Vertreter 56, 58
 Verwaltungszwangungsverfahren 170
 Verzicht auf Rechtsmittel 142
 Verzugszinsen 84
 Verzugszuschläge 85
 Vieh 17
 Vollstreckungsbehörden 163
 Vollstreckungsschuldner 163
 Vollstreckungsstelle 33
 Vollmacht
 Vollziehungsbeamte 163
 Vorauszahlungen 87
 Vorläufige Veranlagungen 119
- B.**
- Waffengebrauch der Grenzaufsichtsbeamten 31
 Wadnergeverbesteuer 23, 153
 Wadnerlagersteuer 23, 24, 28, 153, 184
 Warenbeschlagnahme 133
 Wegesteuern 17, 23
 Wert
 gemeiner Wert 69
 Ertragswert 71
 Teilwert 69
 des Streitgegenstandes 106
 Wiederbeschaffungswert 72
 Werte, ausländische 70
 Werteinheit 67
 Wertermittlung 69
 Wertpapiere 70, 74, 75
 Wertfachen 110, 116
 Wertzuwachssteuern 17, 18
- Wiederbeschaffungswert 72
 Wirtschaftliche Betrachtungsweise 37, 41
 Wirtschaftliche Einheiten 68
 Wirtschaftliche Unter- einheit 68
 Wohnsitz 49, 50
 Wohnungsluxussteuer 26
- D.**
- Youngplan 13
- Z.**
- Zahlung 88, 156
 Zahlungsausschub 157
 Zinsen 84, 158
 Zoll 1
 Zölle und Verbrauchssteuern 2
 Zolltarifauskünfte 131, 151
 Zurückweisung 56
 Zusammenrechnung 55
 Zusammenveranlagung 55
 Zuschläge wegen ver- späterer Zahlung 85, 158
 Zuschlag wegen verspä- teter Abgabe der Steuer- erklärung 85
 Zuschläge zur Grund- erwerbsteuer 19, 23, 24, 154
 Zuständigkeit 95, 97
 Zustellungen 103
 Zustellungsbevollmäch- tigtter 100
 Zuwachs 62
 Zuwachssteuern 26
 Zuwachsgeldstrafe 161
 Zwangsmittel 160
 Zwangsversteigerung 167, 168
 Zwangsverwaltung 167, 169
 Zwangsvollstreckung 163
 —, gegen den Fiskus 172
 Zweckverbände 25

Rijigiraamainkouu.

A 2205

A 22.015

EESTI RAHVUSRAAMATUKOGU



1 0100 00189063 7