

Die zweite Einkommensteuererklärung im Kriege.

Von

Wirkl. Geh. Oberregierungsrat Dr. jur. G. Strutz,
Senatspräsident des preußischen
Oberverwaltungsgerichts.

IV¹⁾

Allgemeiner als auf den Bestand der Quelle wird der Einfluß des Krieges sich in den Angaben der Landwirte über die im letzten Wirtschafts- oder Kalenderjahr oder im drei- oder zweijährigen Durchschnitt erzielten Erträge äußern, und zwar in diesem Jahre ungleich mehr als in den vorjährigen Steuererklärungen. Denn das gebräuchlichste Wirtschaftsjahr der Landwirte läuft vom 1. Juli bis 30. Juni. Ein solches, das auch nur zum Teil in den Krieg fiel, kam daher voriges Jahr noch nicht in Betracht, wohl aber diesmal. Gerade aber auch auf die Erträge der Landwirtschaft hat aber natürlich der Krieg mit seiner enormen Steigerung der Lebensmittelpreise, der Höchstpreisfestsetzungen, Futtermitteln und Beschlagnahmen, der unglückseligen Schweineabschlachtungen, der Entziehung von menschlichen und tierischen Arbeitskräften in der schärfsten Weise eingewirkt. Auch die Landwirte werden sich bei ihren diesmaligen Steuererklärungen vor Augen zu halten haben, daß sie diese Wirkungen des Krieges, mögen sie auch in einer noch so anormalen Steigerung des letztjährigen Ertrages bestehen, ungeschminkt zum Ausdruck zu bringen haben, daß es insbesondere nicht zulässig ist, etwa „normale“ anstatt der tatsächlich erzielten noch so „anormalen“ Preise für ihre Produkte in Einnahme zu stellen. Auch die vorhandenen Vorräte müssen mit ihren derzeitigen Preisen in Ansatz gebracht werden, die für den eigenen Haushalt verbrauchten Erzeugnisse der eigenen Wirtschaft nach ihrem — gegebenenfalls um die Kosten des Verkaufs am Markte zu kürzenden — Marktpreise zur Zeit des Verbrauchs, nicht etwa nur mit den „Selbstkosten“.²⁾ Infolgedessen wird der Einnahmeposten Selbstverbrauch in diesem Jahre zumeist eine sehr erhebliche Erhöhung erfahren und ferner zu beachten sein, daß der Menge nach gleiche Vorräte am Ende des letzten Wirtschafts- oder Kalenderjahres einen weit höheren Wert hatten bzw. haben als am Ende des vorletzten; die Bestimmung im Art. 11 Nr. 3 der ministeriellen Ausführungsanweisung³⁾ kann m. E. auf die ungewöhnlichen derzeitigen Verhältnisse nicht angewendet werden, da sie zu mit dem Gesetze nicht vereinbaren Ergebnissen führen würde. Freilich werden dafür die Vorräte am Schlusse des letzten Wirtschaftsjahres auch sehr oft viel geringere gewesen sein wie ein Jahr zuvor. Andererseits ist die Vorschrift des § 13, wonach für alle Wertminderungen Abschreibungen vorgenommen werden dürfen, auf die Landwirtschaft nicht übertragbar. Insbesondere darf daher die unter Umständen sehr erhebliche Bestands- und Wertverminderung des Viehinventars nicht etwa in Ausgabe gestellt werden. Eine Gegenüberstellung der Werte des lebenden Inventars zum Beginn und Schlusse des Wirtschaftsjahres läßt das Oberverwaltungsgericht nur hinsichtlich derjenigen Stücke zu, die sich als Wirtschaftsvorräte und Erzeugnisse im Sinne des Art. 11 I 4 und II 11 der ministeriellen Ausführungsanweisung zum Eink.-St.-G. qualifizieren, nicht aber bezüglich derjenigen Tiere, welche zum eigentlichen, zur Bewirtschaftung notwendigen Inventar zu rechnen sind. Daß diese Unterscheidung zwischen dem einzelnen „Viehinventar“ und einem als „Vorrat“ oder „Erzeugnis“ anzusehenden Viehbestande der Eigenart der Landwirtschaft nicht gerecht wird und praktische einwandfrei kaum durchzuführen ist, habe ich in Anm. 6 zu § 12 des mehrerwähnten Kommentars und auf S. 170 meines Buches „Die Neuordnung der direkten Staatssteuer in Preußen“ dargelegt. Gerade jetzt, wo die Viehbestände vielfach ungewöhnlich verringert sind, dürften sich meine Bedenken gegen die Rechtsprechung des O.V.G. in der Praxis erst recht zeigen, denn wird an jener Unterscheidung festgehalten, so folgt hieraus, daß sie auch bei dem verkauften Vieh zu machen ist, also die Erlöse insoweit nicht als Ertrag anzusehen sind, als das veräußerte Vieh zum „eigentlichen Inventar“ gehörte, wohl aber, soweit dies nicht der Fall war. Erfolgt dann später eine Wiederergänzung des Viehbestandes, so wären die Ausgaben nur insoweit als Werbungskosten vom Rohertrage abzuziehen, als die Anschaffung als zum Wiederverkauf bestimmte „Vorräte“ anzusehende Stücke betrifft. Soweit es sich um Beschaffung von eigentlichen Viehinventarstücken handelte, würde der Abzug der Anschaffungskosten ebenso ausgeschlossen sein, wie die frühere Verrechnung der Erlöse aus verkauften Inventarstücken unter den Wirtschaftseinnahmen. Es dürfte einleuchten, zu welchen Zweifeln, Unklarheiten und Schwierigkeiten diese — theoretisch vielleicht richtige — Auseinanderreißung des Viehbestandes führt, und wie wenig sie dem Brauch und den Anschauungen der Landwirte und dem Wesen der Landwirtschaft entspricht.

Hinsichtlich der Frage der Quellenänderung beim Hausbesitz und bei dem Einkommen aus Kapitalvermögen liegen die Dinge heute nicht anders wie vor einem Jahre. Damals habe ich in Nr. 17 und 18 dieser Zeitung vom 10. und 11. Januar 1915 im Anschluß an die Feststellung, daß bloße Betriebseinschränkungen durch Verminderung der Arbeiterzahl und dergleichen als wesentliche Aenderung der Quelle in der Regel nicht anzuerkennen sind, folgendes ausgeführt:

„Ebenso wenig ist das der Fall bei dem bloßen Leerstehen von Wohnungen, selbst ganzer Mietshäuser, sofern das Haus zur Vermietung bereit steht, nicht etwa behufe Abbruchs, Umbaus,

¹⁾ Siehe Nr. 1, 3 und 11.
²⁾ Vergl. den mehrerwähnten Kommentar Anm. 19 zu § 12.
³⁾ „Bei denjenigen Betrieben, in welchen der Bestand der Vorräte am Schlusse der einzelnen Wirtschaftsjahre wesentlichen Schwankungen nicht zu unterliegen pflegt, kann der Geldwert derselben sowohl bei der Einnahme als auch bei der Ausgabe unberücksichtigt bleiben.“

völliger Instandsetzung geräumt ist, noch weniger natürlich bei dem bloßen Ausbleiben der Mieten von Seiten der Mieter, da hierdurch ganz offenbar nur der Ertrag nicht die Quelle berührt wird. Ebenso darf es als selbstverständlich bezeichnet werden, daß an sich der Nichteingang von Zinsen eines Schuldkapitals, die Dividendenlosigkeit einer Aktie keine Aenderung der Einkommensquelle bedeutet. Zweifelhafte liegt die Sache bezüglich der ausländischen Wertpapiere, die von einem Zahlungsverbot einer feindlichen Macht betroffen sind. In dieser Hinsicht habe ich Ausführungen gefunden, die darauf hinauslaufen, der Zinsanspruch sei durch das Zahlungsverbot zu einem aufschiebend bedingten geworden und damit eine wesentliche Aenderung der Einkommensquelle eingetreten, aus der ein mutmaßliches Einkommen für das Steuerjahr 1915 nicht in Ansatz zu bringen sei. Ich teile diese Auffassung nicht, nehme vielmehr an, daß durch das bloße Zahlungsverbot, wenn der Schuldner nicht nachweisbar zahlungsunfähig geworden ist, eine Aenderung der Einkommensquelle ebensowenig eingetreten ist, wie wenn Zinsen und ähnliche Erträge einer Kapitalanlage aus anderen Gründen nicht eingehen. Anders liegt die Sache, wenn der Steuerpflichtige die Papiere noch nicht ein volles Jahr besitzt und deshalb die Veranschlagung des Einkommens aus ihnen nach dem mutmaßlichen Ergebnis des Steuerjahres zu erfolgen hat. Für diesen Fall habe auch ich (a. a. O.) S. 53) die Außeransatzlassung von Zinsen als gerechtfertigt anerkannt. Zweifellos ist dies aber auch dann nicht. Es könnte auch in Frage kommen, sie lediglich als gutgeschriebene zu behandeln und unter Abzug von Zwischenzinsen für das Steuerjahr, also die Zinsen eines solchen 5proz. Papiers mit $(5 - \frac{4}{100}) = 4,96$ pCt. des Kapitals in Ansatz zu bringen.

Eine zweite Kategorie von laufenden Einnahmen, bei denen infolge des Krieges besonders erhebliche Rückstände entstanden sind, bilden die Mietsinnahmen. Mögen diese Rückstände auch im allgemeinen nicht so groß sein, wie sie von interessierter Seite dargestellt werden, und mag auch die wirtschaftliche Wirkung der Mietsfälle für den Hausbesitz mehr als durch deren Höhe durch die ungesunde, vom Kriege in keiner Weise verschuldete Kapitalschwäche eines sehr großen Teiles der großstädtischen Hausbesitzer bedingt sein, so sind jene Ausfälle doch erheblich größer, als sie nach der wirtschaftlichen Lage der Mieter zu sein brauchten. Denn zweifellos unterlassen viele Mieter, die sehr wohl in der Lage wären, ihre Miete zu bezahlen, und die sehr viel Geld unnötig ausgeben — man denke an die von allen Seiten laut werdende Entrüstung über den Aufwand und die mangelnde Arbeitsmüdigkeit von Reich, Gemeinde und Privaten unterstützter Frauen von Kriegsteilnehmern —, böswillig die Mietzahlungen und ziehen es vor, das Geld für entbehrliche Dinge auszugeben, indem sie sich die zu wenig nach der individuellen Lage des Mieters und Schuldners differenzierenden Hemmungen von Zwangsmaßnahmen der Vermieter und sonstigen Gläubiger ungebührlich zunutze machen. Sind nun auch selbstredend rückständige Mieten nicht ohne weiteres gleichbedeutend mit als unbefriedigt für die Berechnung des Einkommens von 1914 außer Ansatz zu lassenden Mietsausfällen, so ist es doch erfahrungsmäßig für den Hausbesitzer sehr schwer, wenn seine den minderbemittelten Klassen angehörenden Mieter erst mehrere Termine die Miete schuldig geblieben sind, noch zu einem Geld zu kommen, und ganz besonders schwer ist das natürlich, solange und soweit Beitreibungsmaßnahmen, hindernde oder erschwerende Ausnahmestimmungen bestehen; werden diese aber später aufgehoben, dann wird sehr vielfach die Mietschuld so hoch geworden sein, daß sie erst recht nicht beizutreiben ist. Diese Erwägungen werden allerdings dazu führen müssen, in vielen Fällen, in weiterem Umfange als sonst, natürlich aber immer nur nach Prüfung des Einzelfalles, Mietrückstände als unbefriedigt anzusehen.

Was endlich das Einkommen aus gewinnbringender Beschäftigung anbelangt, so wird allerdings dieses Jahr die Zahl der Fälle, wo es sich darum handelt, ob durch Einziehung zum Heeresdienst, Verwendung in der Verwaltung der besetzten feindlichen Landesteile, Herabsetzung der Bezüge eine wesentliche Aenderung der Einkommensquelle eingetreten ist, noch erheblich größer als im vorigen Jahre sein, schon weil die Einberufung der ältesten Jahrgänge des Landsturms, die Einziehung anfangs Zurückgestellter und die Nachmusterung für dienstuntauglich erklärter naturgemäß vorzugsweise ältere und im Erwerbsleben stehende Männer getroffen hat. Die Voraussetzungen, unter denen in solchen Fällen eine Quellenänderung anzunehmen ist, sind aber grundsätzlich dieselben wie vor einem Jahre geblieben. Ich habe mich über sie damals in meiner „Einkommensteuerpflicht und Einkommensteuerveranlagung im Kriege“ (S. 69—72) eingehend geäußert. Es hieß, den Raum dieses Blattes mißbrauchen, wollte ich meine dortigen Ausführungen hier im wesentlichen wiederholen. Gerade bei diesen Steuerpflichtigen wird übrigens, sofern sie Offiziere, Aerzte oder höhere Militärbeamte des Beurlaubtenstandes sind, sehr häufig der Fall eintreten, daß sie tatsächlich ein höheres Einkommen im wirtschaftlichen Sinne — nämlich die Kriegsbezüge mit all den besonderen Zulagen und die teilweise freie Verpflegung — beziehen als vor ihrer Einberufung, gleichwohl aber durch diese völlig steuerfrei geworden sind, weil der § 5, Ziff. 3. des Eink. St. G. in Verfolg der Vorschrift im § 46, Abs. 2, des Reichsmilitärgesetzes vom 2. Mai 1874 die vollständige Steuerfreiheit des Militäreinkommens aller Angehörigen eines in der Kriegsformation befindlichen Teiles des Heeres oder der Marine anordnet, eine, wie sich im jetzigen Kriege zeigt, in diesem unbegrenzten Umfange viel zu weit gehende Befreiungsvorschrift.

Für die steuerpflichtigen nicht-physischen Personen scheidet die sich an die Frage, ob eine Quellenänderung stattgefunden hat, knüpfenden Zweifel aus. Denn bekanntlich ist bei ihnen Steuerobjekt stets nur das Einkommen vergangener Geschäftsjahre, gleichviel selbst, ob die damaligen Einkommensquellen überhaupt noch bestehen oder nicht, und daher erst recht, ob sie eine bloße erhebliche Aenderung erfahren haben oder nicht. Abgesehen hiervon ist der Unterschied zwischen dem Steuerobjekt der physischen Personen und dem der Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Bergwerkschaften und die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht nach § 1 Nr. 4 und 5 des Eink. St. G. erfüllenden eingetragenen Genossenschaften und Vereine, wie das O. V. G. in der mit seiner früheren Rechtsprechung brechenden grundlegenden Entscheidung vom 25. Juni 1902 (Entscheidungen in Staatssteuersachen Bd. 10 S. 214ff.) ausführt, kein „begrifflicher und qualitativer“, sondern nur ein „quantitativer“, indem einerseits unter den „Überschüssen“ im Sinne des § 15 Eink. St. G. nur die Überschüsse der Einnah-

⁴⁾ „Einkommensteuerpflicht und Einkommensteuerveranlagung im Kriege.“

men aus den im § 6 genannten Einkommensquellen über die gesetzlich anerkannten Abzüge zu verstehen sind, andererseits diese Überschüsse nicht schlechthin steuerpflichtig sind, sondern nur, soweit sie eine der im § 15 bezeichneten Verwendungen gefunden haben, während es für die Steuerpflicht des Einkommens natürlicher Personen auf dessen Verwendung grundsätzlich nicht ankommt. Bei Gesellschaften m. b. H. greift auch diese quantitative Beschränkung nicht Platz. Dagegen tritt hier allerdings insofern eine qualitative Verschiedenheit ein, als nach § 16 Eink. St. G. das Einkommen dieser Gesellschaften unter allen Umständen, gleichviel, welcher Art seine Quellen sind, als solches aus Handel und Gewerbe gemäß § 13 zu behandeln ist, während die übrigen steuerpflichtigen nicht-physischen Personen, wenn sie Handel und Gewerbe in Wirklichkeit nicht treiben, auch kein Einkommen aus Handel und Gewerbe im Sinne des Eink. St. G. haben, mögen sie auch handelsrechtlich als Handelsgesellschaften bzw. Kaufleute gelten; im Sinne des Eink. St. G. haben solche Gesellschaften vielmehr nur Einkommen aus denjenigen Arten der im § 6 genannten Quellen, aus denen ihre Einkünfte erwachsen. Allerdings streitet bei Erwerbsgesellschaften die Vermutung für die Einheitlichkeit ihrer gesamten Unternehmungen und daher bei gewerblichen Aktiengesellschaften dafür, daß alle Geschäfte zum Betriebe des Handelsgewerbes gehören, und diese Vermutung muß im Einzelfalle durch besondere Umstände entkräftet werden.⁵⁾ Daraus, daß nach § 15 nur die verteilten Überschüsse und die in der dort bezeichneten Art verwendeten Beträge steuerpflichtig sind, es sich also grundsätzlich um zahlenmäßige, auf Grund von Berechnungen festzustellende Beträge handelt, die notwendigen Unterlagen dieser Berechnungen aber nur auf Grund der Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen, Geschäftsberichte und Generalversammlungsbeschlüsse gemacht werden können, folgt deren bis zum Beweise der Unrichtigkeit maßgebende Bedeutung. Wohl vermag eine materiell unrichtige Bilanz auch einer Gesellschaft die Steuerbehörde nicht zu binden, müssen vielmehr die tatsächlichen Verwendungen entscheiden. Aber da es sich überall um Feststellungen tatsächlicher Art handelt, können Abweichungen von den bilanzmäßigen Ergebnissen stets nur auf Grund entsprechender tatsächlicher Feststellungen erfolgen. Die Ergebnisse der Bilanzen usw. müssen von der Steuerbehörde anerkannt werden, soweit diese nicht auf Grund bestimmter tatsächlicher Umstände feststellen kann, daß aus den Überschüssen in Wirklichkeit höhere als die bilanzmäßigen Verwendungen für bestimmte einzelne Zwecke der im § 15 bezeichneten Arten stattgefunden haben. Hierbei sind die Bilanzgrundsätze maßgebend, die im Handelsgesetzbuch ausdrücklich vorgeschrieben oder innerhalb dieser Vorschriften durch kaufmännischen Gebrauch anerkannt sind und im übrigen, unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse des Unternehmens, vernünftigem Ermessen entsprechen. Umgekehrt müssen auch die Gesellschaften die Ergebnisse ihrer eigenen Bilanzen usw. gegen sich gelten lassen; sofern sie nicht in überzeugender Weise deren Unrichtigkeit darzutun vermögen.⁶⁾ Wenn nun, wie oben erwähnt, auch bei Besteuerung der Gesellschaften m. b. H. nach der — von mir nicht geteilten — Ansicht des O.V.G. die materiellen Bilanzgrundsätze für Einzelkaufleute anzuwenden sind, so gelten doch hinsichtlich der Maßgeblichkeit der Bilanzen usw. dieselben Grundsätze wie bei Aktiengesellschaften, mit der Maßgabe, daß die von der Gesellschaft nach § 42 des Reichsgesetzes über die Gesellschaften m. b. H. aufgestellte Bilanz nach den allgemeinen Bilanzgrundsätzen der §§ 38 ff. des Handelsgesetzbuchs den steuerrechtlichen Vorschriften entsprechend umzurechnen ist. Das ergibt sich einerseits aus der rechtlichen Konstruktion der Gesellschaft m. b. H., andererseits aus ihrer Gleichstellung mit den anderen steuerpflichtigen Gesellschaften hinsichtlich der Besteuerung ausschließlich nach der Vergangenheit und der Bedeutung der Geschäftsabschlüsse (§ 9 Nr. 6).⁷⁾