

# Einkommensteuerpflicht und Einkommensteuerveranlagung im Kriege

Von

Dr. jur. G. Struż

Wirklichem Geheimen Oberregierungsrat und Senatspräsidenten  
des Kgl. Preuß. Oberverwaltungsgerichts



Springer-Verlag Berlin Heidelberg GmbH

1915

# Einkommensteuerpflicht und Einkommensteueranlagung im Kriege

Von

**Dr. jur. G. Struß**

Wirklichem Geheimen Oberregierungsrat und Senatspräsidenten  
des Kgl. Preuß. Oberverwaltungsgerichts



Springer-Verlag Berlin Heidelberg GmbH

1915

ISBN 978-3-642-94114-6      ISBN 978-3-642-94514-4 (eBook)  
DOI 10.1007/978-3-642-94514-4

**Alle Rechte vorbehalten.**

Softcover reprint of the hardcover 1st edition 1915

## Geleitwort.

Inter arma non silent leges! Wie die Staatsgewalt auch im Kriege und unter dem Kriegszustande dem Gesetze unterworfen bleibt, wenn die Gesetzgebung auch notgedrungen für die Ausnahmeverhältnisse die Grenzen der Befugnisse der Staatsgewalt weiter und weniger scharf als für die Friedenszeit zieht oder in letzterer bestehende Schranken sogar in einzelnen bestimmten Richtungen und zu bestimmten Zwecken zeitweise beseitigt, so bleiben auch die Staatsangehörigen im Kriege an ihre gesetzlichen Verpflichtungen dem Staate gegenüber gebunden, soweit die Gesetze selbst nicht Ausnahmen vorsehen oder deren Zulassung gestatten.

In beiden Beziehungen bestehen selbst bei sonst urteilsfähigen Leuten wie auf anderen Rechtsgebieten — beispielsweise brachte vor kurzem ein weit verbreitetes Blatt eine Fragebeantwortung, aus der hervorging, daß die Schriftleitung der Ansicht ist, es hänge von irgendwelchen „Behörden“ ab, ob sie die Aburteilung eines Delikts den ordentlichen oder den Kriegsgerichten überlassen wollen — so ganz besonders auf dem Gebiete des Steuerrechts, für das ja die Staatsbürger stets, in Kriegszeiten aber doppelt empfindlich sind, die merkwürdigsten Irrtümer.

Hier zur Aufklärung beizutragen, zu zeigen, daß Steuergesetzgebung und Steuerverwaltung mit der Steuerpflicht und Steuerveranlagung während des Krieges weder Unbilliges noch Unmögliches fordern, Hinweise zur Lösung der bei den Steuerpflichtigen auftauchenden Zweifel zu geben und so Enttäuschungen und ungerechtfertigten Vorwürfen gegen die Steuerveranlagung entgegenzuwirken, dieser ihre schwere und undankbare Aufgabe, im Gesetze nicht begründete Ansinnen der Steuerpflichtigen abzuwehren und die Veranlagung auch während des Krieges durchzuführen, in etwa zu erleichtern, ist der Zweck der nachstehenden Ausführungen, die, ebenso wie meine im September in der „Vossischen Zeitung“ erschienenen

Artikel auf einen Wunsch der Redaktion, auf einen solchen des Ver-  
lages zurückzuführen sind.

Ebenfalls auf ausdrücklichen Wunsch des letzteren habe ich meinen  
kurzen Darlegungen ein alphabetisches Sachregister beigelegt, wobei  
ich namentlich im Auge hatte, die Auffindung der auf die verschiedenen  
einzelnen Erwerbszweige bezüglichen Andeutungen über die steuerliche  
Behandlung ihres Einkommens während des Krieges zu erleichtern.

Berlin, im Dezember 1914.

**Dr. Strauß.**

Über Verhoffen gut hat unsere Volkswirtschaft den Ausbruch und den bisherigen Verlauf des gegenwärtigen Krieges überstanden, obwohl durch ihn an sie Anforderungen gestellt worden sind und sie in eine Isolierung versetzt worden ist wie nie zuvor. Das beweist, wie gesund bis ins innerste und auf wie soliden Fundamenten aufgebaut sie ist. Und wie die Erfolge auf dem Schlachtfeld in gleichem Maße der Tapferkeit und Ausdauer unserer Truppen, der Geschicklichkeit der Heerführung und der Friedensarbeit der Heeresverwaltung zu danken sind, so die Bewährung unserer Volks- und Geldwirtschaft der Tüchtigkeit aller Erwerbsstände, der rastlosen und zielbewußten Vorbereitung und Rüstung auf wirtschaftlichem Gebiet durch die hier führenden Männer und deren, insbesondere der leitenden Männer der Reichsbank, bis dahin in einem über alles Erwarten hinausgehenden Grade sich bewährenden Führereigenschaften. Wenn es uns gelingt, in diesem Kriege bis zu einem guten Ende durchzuhalten, dann gebührt der Siegeslorbeer nicht minder wie den Feldherrn der Schlachtfelder und ihrem Stabe dem weitblickenden Präsidenten der Reichsbank und seinen Mitarbeitern, denen in vielleicht noch höherem Grade wie jenen der jetzige Krieg völlig neue Aufgaben gestellt hat, und die diese lösen mußten und müssen mit einem noch nicht im Ernstfalle erprobten Apparat; denn die letzten früheren Kriege können wegen der damaligen günstigeren politischen Situation und des raschen und glänzenden Verlaufes als eine irgend vergleichbare wirtschaftliche Kraftprobe nicht angesehen werden.

Indes auch ein noch so gut vorbereiteter und noch so glücklich verlaufender Krieg von der Schwere und Ausdehnung des gegenwärtigen bedeutet für das gesamte Wirtschaftsleben eine Erschütterung von einer Schwere und Tiefe wie kein anderes Ereignis irgendwelcher Art. Nur er bringt bei seinem Ausbruch momentan buchstäblich alle Räder des wirtschaftlichen Betriebes zum Stillstand und nur allmählich und nur ziemlich vereinzelt in vollem Umfange und nur in verhältnismäßig wenigen Zweigen mit gleichem Erfolge wie im Frieden

können sie während seiner Dauer wieder in Betrieb gesetzt werden. Mit einem Schlage werden die Verdienner von Hunderttausenden von Haushalten aus ihrem Erwerbe herausgerissen, und zwar in erster Linie jüngere, die bisher noch weniger als die seit Jahrzehnten erwerbstätigen in der Lage waren, ihre Familien sicherzustellen. Allen Wirtschaftszweigen ohne Ausnahme werden mit einem Male die körperlich leistungsfähigsten Arbeitskräfte entzogen, vielen auch die besten tierischen und maschinellen Betriebsmittel und die zu deren Inbetriebhaltung nötigen Hilfsstoffe. Einfuhr und Ausfuhr hören bei einem Kriege fast an allen Grenzen und mit einem zur See übermächtigen Gegner fast vollständig auf, jedermann schränkt seinen Verbrauch zum Nachteil des inländischen Absatzes ein. Die Preise der notwendigen Lebensbedürfnisse steigen, bisher für sicher gehaltene Zinsen und andere Außenstände bleiben aus, die Aktiengesellschaften schränken die Gewinnverteilungen ein, die sichersten Kapitalanlagen sind nicht realisierbar und nur zu einem Bruchteil ihres regulären Wertes und gegen hohe Zinsen beleihbar, Arbeitsverdienst und Arbeitsgelegenheit nehmen trotz der Entziehung von Millionen von Arbeitskräften durch den Waffendienst für die Zurückbleibenden ab. Diese wirtschaftlichen Wirkungen des Krieges sind um so intensiver, je entwickelter und vielseitiger das Wirtschaftsleben eines Volkes und je reger und größer sein Anteil an der Weltwirtschaft war. Je länger aber der Krieg währt, um so schwerer machen sich jene Wirkungen geltend, schon weil um so mehr die anfänglich vorhandenen Reserven aufgezehrt werden. Nur einer Minderzahl von Erwerbszweigen mag es gelingen, diese Schädigungen durch Preisaufschläge auf ihre Erzeugnisse und Waren in etwa auszugleichen, wie z. B. vielleicht der Landwirtschaft, die aber ganz besonders von dem Arbeitermangel und der Entziehung von Pferden und Fuhrwerken betroffen wird, der Lebensmittelindustrie und dem Lebensmittelhandel sowie gegenwärtig der Wollwarenindustrie und dem Wollwarenhandel, die sich die Nachfrage nach warmen Sachen für die Truppen durch Preissteigerungen reichlich zunutze machen; noch weniger Geschäftsleute sind in der Lage, in solchem Maße, wie die Armeelieferanten, aus dem Kriege höheren Verdienst zu erzielen.

Was die wirtschaftlichen Wirkungen des Krieges neben ihrer Allseitigkeit und ihrer Plötzlichkeit noch schwerer macht, ist die absolute Ungewißheit über ihre Dauer und über den Grad ihrer weiteren Vertiefung oder ihr etwaiges Abflauen. Wie mancher mag z. B. am 1. Oktober durch das Ausbleiben seiner Zinsen oder Mieten schmerzhaft, mancher mag auch durch deren Eingang angenehm überrascht

gewesen sein, und es gibt überängstliche Gemüther unter den Beamten und Beamtenfrauen, die vor Kürzungen oder Einbehaltungen der Gehälter bangen, eine unnötige Sorge allerdings, da zu solchen volkswirtschaftlich und politisch verkehrten Maßnahmen halb bankrotter Staaten unsere Regierungen sich sicherlich nicht entschließen werden und auch, Gott Lob, keine Veranlassung haben, zumal nach dem trotz des Zusammentreffens einer Reihe von ungünstigen Umständen glänzenden Zeichnungs- und Einzahlungsergebnisse der Kriegsanleihe.

Gerade die völlige Unsicherheit über die nächste wirtschaftliche Zukunft, über die Intensität und Dauer der wirtschaftlichen Wirkungen des Krieges in Verbindung mit der jähen Plötzlichkeit ihres Einsetzens und mit ihrer Allgemeinheit, wodurch sie von vornherein in ihrer Schwere noch überschätzt werden, schaffen für die Aufrechterhaltung eines auf der Besteuerung des Einkommens teils nach der Vergangenheit, teils nach der mutmaßlichen Gestaltung des bevorstehenden Steuerjahres beruhenden Steuersystems besondere Schwierigkeiten. Unzähligen Steuerpflichtigen leuchtet es nicht ein, daß der Staat die in der Friedenszeit veranlagten Steuern trotz der durch den Krieg veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse weiter erhebt. Einer alsbaldigen Berücksichtigung des Kriegsausbruches hinsichtlich der bestehenden Steuerpflicht aber zieht eben die absolute Ungewißheit über Dauer und Stärke der Wirkungen des Krieges auf diese Verhältnisse naturgemäß enge Schranken, zumal man nicht vergessen darf, daß der Staat gerade in solcher Zeit, wo es für ihn gilt, mit geringeren Einnahmen gesteigerten Aufgaben gerecht zu werden, am allerwenigsten in der Lage ist, außer den sich aus dem Kriege mit Naturnotwendigkeit ergebenden Ausfällen noch weitere Minderungen der Steuererträge ohne zwingende Notwendigkeit zuzulassen. Bei einer neuen Veranlagung während eines Krieges aber, dessen Dauer und Ausgang noch ebensowenig vorausszusehen ist, wie es die in seinem weiteren Verlauf und nach seiner Beendigung sich herausstellenden Wirkungen auf die Gestaltung der Wirtschaftslage sind, erhebt sich in ungleich weiterem Umfange als in gewöhnlichen Zeiten für Steuerpflichtige wie für die Steuerbehörden die Frage, ob und inwieweit es denn noch möglich ist, die Veranlagung für die Zukunft auf den Ergebnissen einer so anders garteten Vergangenheit aufzubauen, ebenso aber auch, wenn man von deren Zugrundelegung Abstand nimmt, auf welchen Grundlagen man Mutmaßungen über die voraussichtlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse im kommenden Steuerjahre aufstellen soll, von dem man noch nicht einmal weiß, ob oder doch

inwieweit es noch ein Kriegs- oder schon ein Friedensjahr sein wird. Dazu kommt für die im Felde stehenden Steuerpflichtigen die Unmöglichkeit, selbst durch Abgabe der Steuererklärung und Verhandlungen mit den Steuerbehörden zu ihrer zutreffenden Veranlagung beizutragen. Den zurückgebliebenen Angehörigen oder geschäftlichen Vertretern aber wird in ungemein zahlreichen Fällen diejenige Kenntnis der Einkommensverhältnisse der draußen befindlichen Steuerpflichtigen fehlen, die sie in Stand setzte, deren Obliegenheiten und Rechte bei der Steuerveranlagung ausreichend wahrzunehmen. Die mit ihren Verhältnissen bekannten Beamten der Steuerverwaltung endlich befinden sich zum sehr großen, da es sich vorwiegend um jüngere Beamte handelt, vielleicht zum größten Teile selbst im Felde und werden durch naturgemäß weniger eingeweihte vertreten, wahrscheinlich noch dazu in unzureichender Zahl. Denn es wird der Finanzverwaltung schwer halten, so viele Beamte verfügbar zu machen, wie es in ihrem wie im Interesse der Steuerpflichtigen angezeigt wäre.

Sind nun in der That die durch den Krieg geschaffenen Verhältnisse naturgemäß dazu angetan, bei den Steuerpflichtigen vielfache Zweifel, Irrtümer und Mißverständnisse über die Möglichkeit einer Abänderung der bestehenden Veranlagung wie über die Grundlagen der künftigen hervorzurufen, so führt es erklärlicherweise zu Enttäuschungen, wenn die Steuerbehörden den auf irrigen Voraussetzungen beruhenden Begehren der Steuerpflichtigen nicht willfahren, und letztere sind dann schnell bei der Hand mit Klagen über fiskalische Engherzigkeit der Steuerverwaltung, zu denen gegenüber der staatlichen wahrlich kein Anlaß vorliegt. Den Behörden aber wird durch die gehäuften unberechtigten Ansinnen ihre ohnehin, wie ich hervorhob, im Kriege besonders schwierige und, wie ich hinzufügen möchte, herzlich undankbare und in ihrer Wichtigkeit in solcher Zeit noch mehr als sonst von Laien wie anderen Ressorts unterschätzte Aufgabe noch mehr erschwert.

Aus allen diesen Erwägungen heraus habe ich seinerzeit bereitwillig dem Wunsche der Redaktion der „Bosjischen Zeitung“ entsprochen, durch die Artikel in Nr. 455, 459 und 468 dieses Blattes zur Aufklärung beizutragen. Denn wer mich aus meiner amtlichen Tätigkeit oder aus meinen Schriften und Vorträgen kennt, der weiß, daß ich der letzte bin, der es gutheißen würde, bei Gestaltung oder Ausführung der Steuergesetze die berechtigten Interessen der Steuerpflichtigen über denen des Steuerfiskus irgendwie zu vernachlässigen. Dort, wo ich eine zu starke fiskalische Ader wahrzunehmen glaubte,

wie z. B. in einzelnen Bestimmungen des Zuwachs- und des Besitzsteuergesetzes und in der Handhabung ihrer Steuergewalt seitens kommunaler Verwaltungen, habe ich hierauf wiederholt scharf hingewiesen, so noch vor wenigen Wochen im „Preussischen Verwaltungsblatt“ (Jahrgang XXXV, Nr. 50) in dem Artikel „Krieg und Zuwachsteuer“, wo ich den Zuwachsteuerämtern nahelegte, mit Rücksicht auf den Krieg zurückhaltender in der Einlegung von Rechtsmitteln gegen ihnen ungünstige Entscheidungen und milde in der Forderung von Sicherheitsleistungen für im Streit befangene gestundete Steuerbeträge zu sein. Freilich bin ich als Kenner der Staats- und Kommunal Finanzen ebensowenig dafür zu haben, Ansichten das Wort zu reden, die darauf hinauslaufen, daß im Kriege die Bedürfnisse jener sich der Rücksichtnahme auf die, wie ich gern zugebe, fast allgemein durch den Krieg mehr oder minder ungünstig beeinflussten Verhältnisse der Steuerpflichtigen schlechterdings unterzuordnen hätten.

Jene meine Artikel in der „Wossischen Zeitung“ haben nun dem Verlage Veranlassung gegeben, mir die Bitte um Abfassung der vorliegenden Schrift auszusprechen, und obwohl ich zurzeit dienstlich wie außerdienstlich besonders stark in Anspruch genommen bin, habe ich geglaubt, aus denselben Erwägungen, die mich zu jenen Artikeln bestimmten, auch diesem Wunsch nachkommen zu sollen.

Damals, zur Zeit der Abfassung jener Artikel in der „Wossischen Zeitung“, im August, handelte es sich nur darum, den Einfluß des Kriegsausbruches auf die für das laufende Steuerjahr bereits erfolgten Veranlagungen darzulegen. Jetzt steht die Einkommensteuerveranlagung für 1915 vor der Tür. Da treten die Fragen über die Bedeutung des Krieges für diese in den Vordergrund, ohne daß jedoch diejenigen nach dessen Einfluß auf den Fortbestand der Veranlagung für 1913 als durch den Zeitablauf überholt ausgeschaltet werden könnten. Denn die Voraussetzungen, unter denen der Steuerpflichtige wegen des Krieges eine Abänderung der bereits erfolgten Veranlagung beanspruchen kann oder beanspruchen zu können glaubt, treten bei den einzelnen Pflichtigen zu ganz verschiedener Zeit ein, und ob sie vorliegen, läßt sich vielfach erst nach Ablauf einer gewissen Zeitdauer entscheiden.

Die folgenden Darlegungen werden sich daher einmal mit dem Einfluß des Krieges auf den Fortbestand der Einkommensteuerpflicht und sodann mit demjenigen auf die Einkommensteuerveranlagung während des Krieges zu befassen haben.

## I. Der Einfluß des Krieges auf die bestehende Staats- einkommensteuerpflicht.

Bei der Frage, welchen Einfluß der Ausbruch eines Krieges auf das Fortbestehen der durch die Veranlagung für das laufende Steuerjahr bereits begründeten konkreten Staatseinkommensteuerpflicht ausübt, denkt man natürlich zunächst an die bei der bewaffneten Macht befindlichen Steuerpflichtigen. Wenn durch den Kriegsausbruch, zumal bei Einberufung auch des Landsturms, die Zahl der unter den Fahnen Stehenden mit einem Schlage von einigen Hunderttausenden auf viele Millionen anschwillt, so überschätzt der mit der Steuergesetzgebung nicht Vertraute freilich wohl vielfach die Zahl der hierunter befindlichen Staatseinkommensteuerpflichtigen. Denn die Heranziehung zur Staatseinkommensteuer ist in Preußen bekanntlich von einem selbständigen Reineinkommen von mehr als 900 M. abhängig, bei dem Vorhandensein von zwei oder mehr aus dem Einkommen unterhaltenen Kindern oder sonstigen nach § 19 des Einkommensteuergesetzes<sup>1)</sup> in Anrechnung zu bringenden Angehörigen nach Maßgabe dieser Gesetzesbestimmung — den sog. „Kinderprivilegien“ — von einem noch höheren Einkommen, z. B. bei 2 solchen Angehörigen von mehr als 1050, bei 3 oder 4 von mehr als 1200, bei 5 oder 6 von mehr als 1350, bei 7 oder 8 von mehr als 1500, bei 9 oder 10 von mehr als 1650 M. Außerdem können besonders ungünstige wirtschaftliche Verhältnisse nach § 20 a. a. D. bei Einkommen bis zu 1350 M. und, wenn daneben noch Ermäßigungen auf Grund der erwähnten Kinderprivilegien einzutreten haben, bei noch erheblich höheren Einkommen zur Staatssteuerfreiheit führen. Daher ist die Zahl der tatsächlich zu einem Staatseinkommensteuerfalle Veranlagten in Preußen viel geringer, als der Laie wohl anzunehmen geneigt ist. Für 1913 betrug

<sup>1)</sup> Im weitern Verlauf dieser Schrift abgekürzt „EinkStG“.

sie nur etwa 7300 000. Schon im Frieden ist nun nach § 5 Nr. 3 des EinkStG. das Militäreinkommen des Unteroffizier- und Gemeinenstandes, d. h. aller aktiven Militärpersonen bis zum Feldwebel einschließlich aufwärts von der Besteuerung ausgeschlossen, und daß solche Personen ein außerdienstliches Einkommen von mehr als 900 M. haben, bildet doch eine ziemlich seltene Ausnahme. Die Einjährig-Freiwilligen aber werden in ihrer Mehrzahl noch von den Eltern unterhalten. Von dem Friedensstande des Heeres und der Flotte sind es daher in der Hauptsache nur Offiziere, Sanitätsoffiziere und Beamte, die mit einem Staatseinkommensteuersatz herangezogen sind. Unter den Mannschaften und Unteroffizieren ungleich zahlreicher sind die Einkommensteuerpflichtigen natürlich bei der Reserve, der Ersatzreserve und namentlich der Land(und See)wehr und dem Landsturm. Indessen stehen auch die Reservisten, die Ersatzreservisten und die jüngeren Jahrgänge des Landsturms noch in Lebensaltern, in denen noch ein sehr großer Teil der männlichen Bevölkerung, der später darauf rechnen kann, in seine Heranziehung zur Einkommensteuer rechtfertigende Verhältnisse zu gelangen, sich noch nicht in solchen befindet. Die Landwehrlente aber und die älteren Landsturmpflichtigen gehören denjenigen Altersstufen an, in denen Väter die meisten noch unterhaltungsbedürftigen Kinder zu haben pflegen und daher am häufigsten der Fall völliger Steuerbefreiung auf Grund der Kinderprivilegien eintritt. Mag infolge aller dieser Umstände auch die Zahl der Steuerpflichtigen unter den im Felde Stehenden im Verhältnis zu der ungeheueren Gesamtzahl der letzteren nicht übermäßig hoch sein, so geht sie doch sicherlich in die Hunderttausende. Aber ungleich größer noch ist die Zahl der Steuerpflichtigen, die zwar nicht unter den Fahnen stehen, deren Einkommensverhältnisse aber gleichwohl von dem Kriege nachteilig beeinflusst werden; die Zahl dieser umfaßt vielleicht die Mehrzahl aller überhaupt Einkommensteuerpflichtigen männlichen wie weiblichen Geschlechts.

Dem Einfluß des Kriegsausbruchs auf die Einkommensverhältnisse der Kriegsteilnehmer trägt das Einkommensteuergesetz durch ausdrückliche, auf diesen Fall abzielende Vorschriften Rechnung; dagegen ergibt sich eine Möglichkeit der Abänderung der bestehenden konkreten Steuerpflicht aus diesem Anlaß für andere Steuerpflichtige nur, wenn der Kriegsausbruch für den einzelnen diejenigen besonderen Verhältnisse herbeiführt, unter denen das Gesetz überhaupt, ohne den Fall der Mobilmachung zu nennen, eine Veränderung der Steuer im Laufe des Steuerjahres gestattet.

### A. Der Einfluß der Kriegsteilnahme auf die veranlagte Einkommensteuer.

Für die Kriegsteilnehmer kommt zunächst die dem § 46 Abs. 2 des Reichsmilitärgesetzes vom 2. Mai 1874 entsprechende Vorschrift im § 5 Ziff. 3 EinkStG. in Betracht, wonach „während der Zugehörigkeit zu einem in der Kriegsformation befindlichen Teile des Heeres oder der Marine“ das Militäreinkommen aller Angehörigen des aktiven Heeres oder der aktiven Marine ohne Rücksicht auf den Dienstgrad „von der Besteuerung ausgeschlossen“ ist. Durch diese Befreiungsvorschrift wird also das Militäreinkommen aller Offiziere, Ärzte und Militärbeamten des Friedensstandes, aller Kapitulanten, Freiwilligen und eingestellten Dienstpflichtigen, aller aus dem Beurlaubtenstande zum Dienste einberufenen Offiziere, Ärzte, Militärbeamten und Mannschaften und aller sonstigen in Kriegszeiten zum Heeres (oder Flotten-)dienst aufgebotenen oder freiwillig eingetretenen Offiziere, Ärzte, Militärbeamten und Mannschaften und endlich der Zivilbeamten der Militär- und Marineverwaltung (§ 36 des Reichsmilitärgesetzes) von der Besteuerung ausgeschlossen.

Das „Militäreinkommen“, das allein im Gegensatz zu dem sonstigen Einkommen von dieser Befreiungsvorschrift betroffen wird, umfaßt alles das, was die Angehörigen des Heeres und der Marine wegen dieser Eigenschaft als Dienstbezüge erhalten. Der Regel nach erfolgt die Zahlung naturgemäß auch aus den Fonds der Militär- und Marineverwaltung. Es gibt aber auch Ausnahmen, wo die Zahlung aus Zivilfonds zu leisten ist, wenn nämlich Militärpersonen, ohne die Eigenschaft der Zugehörigkeit zu Heer oder Flotte zu verlieren, zu Dienstleistungen bei Zivilbehörden kommandiert werden und infolgedessen die Weiterzahlung der Dienstbezüge für diese Zeit von letzteren übernommen ist. Erheblichere Zweifel darüber, wie weit sich der Begriff des Militäreinkommens und damit der Ausschluß von der Besteuerung erstreckt, können nach Lage der Gesetzgebung in dem umgekehrten Falle entstehen, wo ein besoldeter Zivilbeamter durch Einberufung oder freiwilligen Eintritt infolge der Mobilmachung Angehöriger der aktiven Wehrmacht wird und als solcher ein Dienst-einkommen erhält. Denn nach § 66 des Reichsmilitärgesetzes und den hierzu ergangenen Ausführungsbestimmungen ist solchen — aktiven, pensionierten oder auf Wartegeld stehenden — Beamten, wenn sie die Offiziersbesoldung erhalten, ein Teil hiervon „auf die Zivilbesoldung anzurechnen“. Es erhebt sich daher die Frage, ob auch

dieser angerechnete Teil steuerfreie Militärbefoldung oder steuerpflichtige Zivildbefoldung ist; wird die Frage im ersteren Sinne beantwortet, so vermindert sich also die bisher steuerpflichtige Befoldung um den angerechneten Teil der Militärbezüge, während im entgegengesetzten Falle die Steuerfreiheit nur den zu jener hinzutretenden Teil der letzteren ergreift. Die Beantwortung wird in ersterem Sinne auszufallen haben. Denn nach seinem Wesen als der Entlohnung für den Militärdienst muß das Militäreinkommen daselbe bleiben, gleichviel, ob der Heeres(Flotten-)angehörige noch ein anderes Einkommen bezieht, und es ist, wenn ihm aus einer Zivildienststellung, aus der er infolge seines Eintritts in den Militärdienst zeitweise ausscheidet, trotzdem noch Bezüge belassen werden, folgerichtiger, diese mit Rücksicht darauf, daß er in der Zivilstellung keine Dienste leistet, sondern andere, ebenfalls entlohnte, zu kürzen, als mit Rücksicht auf den Fortbezug des Zivildiensteinkommens die Entlohnung für den Militärdienst, den der Beamte tatsächlich und wie alle anderen, die kein anderes Dienst Einkommen fortbeziehen, leistet, niedriger als für diese anderen zu bemessen. Das Entgegengesetzte ließe sich freilich mit der Theorie vereinigen, das Dienst Einkommen der Staatsdiener sei überhaupt kein eigentlicher Arbeitslohn, sondern eine Rente, einer Auffassung, die jedoch meines Erachtens ebenso verfehlt wie in ihren Konsequenzen gefährlich für den Geist und die Leistungen der Beamtenchaft ist, überdies damit in Widerspruch steht, daß die Ruhegehälter niedriger wie die Aktivitätsbezüge sind. Auch der Wortlaut des Reichsmilitärgesetzes spricht eher für als gegen die den Beamten günstigere Auslegung, wonach sich das Zivildiensteinkommen insoweit, als darauf Militäreinkommen angerechnet wird, in solches verwandelt. Das Entgegengesetzte wäre nur zu schließen, wenn im § 66 a. a. D. zum Ausdruck käme, daß die Offizierbefoldung mit Rücksicht auf die Zivildbefoldung niedriger zu bemessen oder diese auf die Offizierbefoldung bis zu einem gewissen Teile der letzteren anzurechnen sei. Der Finanzminister hat sich denn auch auf den für die Beamten günstigeren Standpunkt der Freilassung des ganzen Militäreinkommens gestellt.

Ob die gesetzliche Vorschrift völliger Freistellung des gesamten Militäreinkommens der Offiziere während des mobilen Zustandes steuerpolitisch geboten war, ist eine andere Frage, die ich nicht bejahen kann. Denn das Dienst Einkommen der Offiziere erfährt im Kriege eine solche Erhöhung, daß hierdurch die Mehrausgaben, die ihnen durch die Kriegsteilnahme erwachsen, mindestens voll aus-

geglichen werden. Die wirtschaftlichen Nachteile des Krieges aber teilen ihre Familien mit allen übrigen, die an keinem Teile ihres Einkommens infolge des Krieges Verbesserungen, sondern höchstens Verschlechterungen erfahren.

Deshalb wäre es auch in keiner Weise zu rechtfertigen, wenn auch das außerdienstliche Einkommen der Offiziere durch den Krieg steuerfrei würde. Eine solche Wirkung übt der Krieg nach § 70 Nr. 1 des EinkStG. nur für die mit einem Gesamteinkommen von nicht mehr als 3000 M. veranlagten Unteroffiziere und Mannschaften des Beurlaubtenstandes, indem deren Einkommensteuer „für diejenigen Monate, in denen sie sich im aktiven Dienste befinden“ — also gleichviel, ob im Kriege oder im Frieden —, nach der gedachten Gesetzesvorschrift „nicht zu erheben“ ist. „Im aktiven Dienste befinden“ sich Personen des Beurlaubtenstandes von dem Tage, zu dem sie zum Militärdienst einberufen sind, ab bis zum Ablaufe des Tages der Wiederentlassung (§ 38 B 1 des Reichsmilitärgesetzes). Zweifel können aber in einer Richtung darüber entstehen, wer alles zum „Beurlaubtenstande“ gehört. § 56 des Reichsmilitärgesetzes nennt nur die Landwehr, die Reserve, die vorläufig bis zu ihrerEinstellung beurlaubten ausgehobenen Rekruten und angenommenen Freiwilligen, die bis zur Entscheidung über ihr ferneres Militärverhältnis zur Disposition der Ersatzbehörden entlassenen, die wegen besonderer wirtschaftlicher oder sonstiger Billigkeitsgründe entlassenen oder dienstunfähig gewordenen und die zur Disposition des Truppenteils beurlaubten Mannschaften, und Art. II § 11 des Gesetzes, betr. Änderungen der Wehrpflicht, vom 11. Februar 1888 fügt die Ersatzreservisten hinzu. Hinsichtlich des Landsturms enthält nun freilich die amtliche Anmerkung zu § 109 Ziff. 4 der Wehrordnung die entsprechende Bestimmung: „Nach Aufruf des Landsturms gehören die vom Aufruf betroffenen oder nach freiwilliger Meldung in die Listen des Landsturms eingetragenen Personen ebenfalls zum Beurlaubtenstande.“ Aber die Wehrordnung ist kein Gesetz, sondern nur eine Ausführungsverordnung, die nichts bestimmen kann, was einem Reichsgesetze zuwiderläuft. Gegenüber den positiven Vorschriften des § 56 des Reichsmilitärgesetzes und des Art. II § 11 des Gesetzes vom 11. Februar 1888 könnte die Wehrordnung also nicht aussprechen, daß noch andere als die dort bezeichneten Personen zum Beurlaubtenstande gehören, wenn dieses nicht aus reichsgesetzlichen Bestimmungen sich ergäbe. Dies ist aber der Fall; denn in dem mehrerwähnten Reichs-

Geſetze vom 11. Februar 1888 heißt es im § 26: „Nachdem der Aufruf ergangen iſt, finden auf die von demſelben betroffenen Landſturmpflichtigen die für die Landwehr (Seewehr) geltenden Vorſchriften Anwendung“, und im § 30: „Wehrfähige Deutſche, welche zum Dienſt im Heere oder der Marine nicht verpflichtet ſind, können als Freiwillige in den Landſturm eingeteilt werden. Sobald dieſelben inſolge ihrer Meldung in die Liſten des Landsturms eingetragen ſind, findet auf ſie die Beſtimmung im § 26 Anwendung.“ Die gedachte Anmerkung zur Wehrordnung gibt alſo nur geſetzliche Beſtimmungen wieder, wie ſie auch etwas Weiteres nicht tun kann.

Allerdings enthält der § 26 des Geſetzes von 1888 einen zweiten Satz: „Inſondere ſind die Aufgerufenen den Militärſtrafgeſetzen und der Diſziplinerſtrafordnung unterworfen.“ Daraus kann aber nicht gefolgert werden, daß, ſoweit das gedachte Geſetz und das Reichsmilitärgeſetz, zu dem es eine Novelle iſt, auch andere als rein militäriſche Verhältniſſe der Landwehrpflichtigen beeinflusst, dieſes für die aufgerufenen Landſturmpflichtigen nicht der Fall ſein ſolle. Das Reichsmilitärgeſetz beſchränkt ſich keineswegs auf Regelung der militäriſchen Verhältniſſe der Angehörigen des aktiven Heeres, ſondern greift auch in ihre bürgerlich-rechtlichen und ſtaatsbürgerlichen Verhältniſſe ein; es rechnet aber ohne Einſchränkung zu den Angehörigen des aktiven Heeres die Landwehr während ihrer Einberufung, und der § 26 des Geſetzes von 1888 ſtellt wieder den aufgebotenen Landſturm der Landwehr gleich.

Iſt ſomit die Anwendbarkeit des § 70 Ziff. 1 EinſtG. auf die aufgerufenen und die freiwillig eingetretenen Angehörigen des Landsturms unbedenklich zu bejahen, ſo kann die Vorſchrift dagegen nicht angewendet werden auf die als Kriegsfreiwillige unmitttelbar in das aktive Heer eintretenden Perſonen. Denn ſie gehören zu keiner Kategorie des Beurlaubtenſtandes, ſondern zu den „Militärperſonen des Friedensſtandes“ im Sinne des § 38 des Reichsmilitärgeſetzes, ebenſo, wie die bereits vor dem Kriegsausbruch freiwillig eingetretenen Mannſchaften und Unteroffiziere, und genießen daher auch keine andere ſteuerliche Behandlung wie dieſe. Hierin kann allerdings inſoweit eine Härte erblickt werden, als dieſe Kriegsfreiwilligen, obwohl ſie keinerlei Verpflichtung zu einem Militärdienſt mehr haben, unter Inſtichlaſſen ihres bürgerlichen Erwerbes lediglich aus Anlaß des Krieges eintreten. Es fehlt aber an geſetzlichen Beſtimmungen, die ihre Gleichſtellung mit den unteren Militärperſonen des Beurlaubtenſtandes ermöglichen, und das erklärt ſich daraus,

daß in den früheren Kriegen der Eintritt von solchen Kriegsfreiwilligen in annähernd ähnlichem Umfange wie jetzt nicht vorgekommen und von der Militärverwaltung gewünscht war.

Wenn sich aber die Vorschrift im § 70 Ziff. 1 EinkStG., die übrigens schon aus dem alten Klassensteuergesetz stammt, weder auf die Offiziere noch auf die Einkommen über 3000 M. bezieht, so findet das seine Rechtfertigung darin, daß Personen mit höherem Einkommen wirtschaftlich eher in der Lage sind, für ihre Vertretung in ihrer Wirtschaft oder ihrem Geschäft während ihrer Einziehung zu sorgen als leistungsschwächere, und daß die Offiziere des Beurlaubtenstandes zumal im Kriege in ihrer Militärbefoldung ein so ausreichendes Äquivalent erhalten, daß es nicht nötig ist, auch noch ihr Zivileinkommen von der Steuer zu befreien. Wo aber nach Lage des Einzelfalles durch die Einziehung das Einkommen um mehr als den fünften Teil sich vermindert und die Einziehung den Wegfall einer Einnahmequelle im Sinne des § 63 EinkStG. zur Folge hat, schafft diese letztere Gesetzesvorschrift, auf die in dem nächsten Abschnitt B. einzugehen sein wird, Abhilfe, was übrigens auch für die vorerwähnten Kriegsfreiwilligen gilt.

Dagegen kann freilich eine Unbilligkeit oder mindestens ein Mangel an Folgerichtigkeit in folgendem erblickt werden: Voraussetzung der Anwendbarkeit des § 70 Ziff. 1 a. a. D. ist die Veranlagung „mit einem Einkommen von nicht mehr als 3000 M.“ Einem Einkommen von nicht mehr als 3000 M. entspricht ein Steuerfuß von nicht mehr als 52 M. Daraus folgt aber nicht, daß, wer zu einem Steuerfuß von höchstens 52 M. veranlagt ist, auch „mit einem Einkommen von nicht mehr als 3000 M.“ veranlagt sein und daher Anspruch auf die Vergünstigung des § 70 Ziff. 1 haben muß. Denn nach den schon eingangs erwähnten §§ 19, 20 a. a. D. entspricht der veranlagte Steuerfuß nicht immer dem veranlagten Einkommen, sondern es kann wegen der mehrerwähnten sog. „Kinderprivilegien“ des § 19 bei Einkommen bis zu 9500 M. und bei solchen bis zu 12500 M. wegen besonderer wirtschaftlicher Verhältnisse nach § 20 ein niedrigerer Steuerfuß festgesetzt sein, als lediglich nach dem Steuertarif des § 17 nach der Höhe des Einkommens festzusetzen gewesen wäre. Maßgebend ist aber für die Anwendbarkeit des § 70 Ziff. 1 nicht der veranlagte Steuerfuß, sondern das veranlagte Einkommen. Einem Vater also, der z. B. 7 nach § 19 a. a. D. zu berücksichtigende Kinder hat und deshalb unter Ermäßigung um 3 Stufen und wegen außergewöhnlicher Belastung durch Unterhalt und Er-

ziehung dieser Kinder, Verpflichtung zum Unterhalt anderer mittel- loser Angehöriger, andauernder Krankheit in der Familie, hoher Verschuldung oder besonderer Unglücksfälle nach § 20 um weitere 2 Stufen trotz eines Einkommens von mehr als 3600 M. nur zu einer Steuer von 36 M. veranlagt ist, steht die Vergünstigung nicht zu, wohl aber einem Junggesellen, der nach einem Einkommen von 3000 M. zu dem tarifmäßigen Satze von 52 M. veranlagt ist, den also das Gesetz für leistungsfähiger ansieht, als jenen; denn der Gedanke der §§ 19, 20 ist, daß unter deren Voraussetzungen der Steuerpflichtige trotz seines höheren Einkommens nicht leistungsfähiger ist, wie ein anderer mit geringerem Einkommen, bei dem jene Voraussetzungen nicht vorliegen. Folgerichtig wäre es daher gewesen, die Grenze im § 70 Ziff. 1 nicht nach der Höhe des veranlagten Einkommens, sondern nach der Höhe des Steuersatzes zu ziehen.

Wie ich aus mehreren an mich gelangten Anfragen entnehme, wird auch in anderer Hinsicht der Wortlaut des § 70 a. a. D. wie übrigens auch seine Stellung im Gesetz nicht genügend beachtet. Der § 70 steht in dem Abschnitt mit der Überschrift „Steuererhebung“ und beginnt mit den Worten: „Die veranlagte Steuer ist nicht zu erheben.“ Es handelt sich also beim § 70 nicht um eine Abänderung der Veranlagung, sondern diese bleibt unberührt und es wird nur die veranlagte Steuer, soweit sie auf die Monate der aktiven Dienstleistung entfällt, nicht erhoben. Daraus folgt ohne weiteres, daß die gedachte Vorschrift keinen Einfluß auf die Gemeindeeinkommensteuerpflicht äußert. Denn wenn auch die Gemeindeeinkommensteuer auf dem Grundsätze, daß sie nur in Form von Zuschlägen zur Staatssteuer erhoben werden darf, beruht, so bezieht sich das doch nur auf die Veranlagung, nämlich die Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens und die Anwendung des Staatssteuertarifes, nicht auch auf die Steuererhebung; diese richtet sich nach den selbständigen Vorschriften des Kommunalabgabengesetzes, und unter diesen ist eine solche nach Art des § 70 Ziff. 1 EinkStG. nicht enthalten. Es bleibt daher der Entscheidung der einzelnen Gemeinde überlassen, ob und inwieweit sie in Fällen der im § 70 Ziff. 1 EinkStG. bezeichneten Art auch von der Einhebung der Gemeindesteuer Abstand nehmen will.

Dagegen handelt es sich bei der Vorschrift des § 5 a. a. D. über den „Ausfluß“ des Militäreinkommens „von der Besteuerung“ allerdings nach Wortlaut und Stellung im Gesetz um eine die objektive Steuerpflicht, die Frage, was als steuerpflichtiges Einkommen

anzurechnen ist, betreffende. Sie muß daher schon bei der Veranlagung und, wenn ihre Voraussetzungen erst später eintreten, durch Abänderung der Veranlagung berücksichtigt werden. Daraus würde folgen, daß diese Abänderung der Veranlagung auch ihre Wirkung auf die Gemeindeeinkommensteuer äußerte, wenn das Zuschlagsprinzip streng durchgeführt wäre. Das ist aber gerade bezüglich der steuerlichen Behandlung des Militäreinkommens nicht der Fall. In dieser Beziehung darf ich auf meinen eingangs erwähnten Aufsatz in der „Vossischen Zeitung“ Bezug nehmen, wo ich in Nr. 468 folgendes ausgeführt habe:

„Das dienstliche Einkommen der Berufsoffiziere, Sanitäts-offiziere und oberen Militär- und Marinebeamten unterliegt bekanntlich weder im Frieden noch im Kriege der Gemeindebesteuerung, das außerdienstliche dagegen nach dem Gesetz vom 26. Juni 1886 einer in allen Gemeinden gleichen Abgabe in Höhe von 100% der Staatseinkommensteuer. Auch diese Abgabepflicht ruht aber nach § 7 Abs. 2 a. a. D. „während der Zugehörigkeit zu einem in der Kriegsbildung befindlichen Teile des Heeres oder der Marine“. Dieselben Grundsätze wie für aktive Offiziere gelten für inaktive, solange sie zum aktiven Dienst wieder herangezogen sind. Sonstige „servisberechtigte Militärpersonen des aktiven Dienststandes“ sind auch im Frieden auch hinsichtlich ihres außerdienstlichen Einkommens gemeindesteuerfrei, soweit es nicht aus Grundbesitz oder Gewerbebetrieb fließt (§ 1 Abs. 1 der Verordnung vom 23. September 1867); steuerfrei ist also auch das Einkommen aus Kapitalvermögen und — außerdienstlicher — gewinnbringender Beschäftigung. Zu den „Militärpersonen des aktiven Dienststandes“ gehören nun aber nicht alle Angehörigen des „aktiven Heeres“, sondern nach der ständigen, allerdings nicht unbestrittenen Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts (vgl. Sammlung der Entscheidungen Bd. 48 S. 63 ff. u. Bd. 62 S. 368 f.) nur die „Militärpersonen des Friedensstandes“ im Sinne des § 38 Buchst. A des Reichsmilitärgesetzes vom 2. Mai 1874, insbesondere also nicht die eingezogenen Angehörigen des Beurlaubtenstandes, der Landwehr und des Landsturms. Da es nun an besonderen gesetzlichen Bestimmungen über die Steuerpflicht während der Zugehörigkeit zu mobilen Teilen des Heeres oder der Flotte für andere als die Berufsoffiziere (immer einschließlich der Sanitätsoffiziere, Militär- und Marinebeamten mit Offiziersrang) hinsichtlich der Gemeindeeinkommensteuer — anders als bei der Staatseinkommensteuer — fehlt, so gelten für die zum

Dienst einberufenen Angehörigen der Reserve, der Landwehr und des Landsturms dieselben Bestimmungen, gleichviel, ob die Einberufung zu einer Dienstleistung im Frieden oder aus Anlaß eines Krieges erfolgt ist. Daher erwächst auch den jetzt Einberufenen aus der bloßen Thatfache der Einberufung keinerlei Anspruch auf gänzliche oder teilweise Befreiung von der auf sie veranlagten Gemeindefteuernsteuer. Dagegen zieht ein erfolgreicher Antrag auf Ermäßigung der Staatseinkommensteuer auf Grund des § 63 EinkStG. nach § 36 Abs. 3 RAG. die entsprechende Ermäßigung des Gemeindefteuernzuschlags nach sich. Doch gilt nach der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts auch dies nur, wenn sich das Staats- und das gemeindefteuernpflichtige Einkommen decken. Ist dies nicht der Fall, hat vielmehr gemäß § 36 Abs. 2 eine besondere Veranlagung zur Gemeindefteuernsteuer stattgefunden, dann muß auch trotz Ermäßigung der Staatssteuer ein besonderer Antrag auf eine solche der Gemeindefteuern gestellt werden, und die Gemeindefteuernbehörde ist dann an die Entscheidung der Staatssteuerbehörde nicht gebunden. Wohl aber hat auch sie nach den Vorschriften des § 63 EinkStG. zu verfahren, also, wenn dessen Voraussetzungen zutreffen, die Ermäßigung zu gewähren, und der Steuerpflichtige hat gegen einen ihn nicht befriedigenden Bescheid auf seinen — sich als Beschwerde im Sinne des § 18 Nr. 2 des Zuständigkeitsgesetzes vom 1. August 1883 darstellenden — Antrag das Rechtsmittel der Klage im Verwaltungsverfahren.“

Auch aus reichsgesetzlichen Vorschriften ergibt sich kein Anspruch auf Freilassung des Militäreinkommens der Personen des Beurlobtenstandes von der Gemeindefteuernsteuer. Denn der § 46 des Reichsmilitärgesetzes beschäftigt sich ausdrücklich nur mit „Staatssteuern“, und die Bundespräsidialverordnung vom 22. Dezember 1868 (Bundesgesetzblatt S. 571) spricht nur die Einführung der Preussischen Bestimmungen im ganzen Bundesgebiet aus, die sich eben, wie oben dargelegt, nicht auf den Beurlobtenstand beziehen.

Folgt somit daraus, daß der Eintritt der Voraussetzungen des § 5 Nr. 3 des EinkStG. die Steuerpflicht und nicht bloß die Steuererhebung berührt, noch nicht, daß hiervon auch die Gemeindefteuernpflicht erfaßt wird, so auch nicht, daß die Freistellung oder Ermäßigung bei der Staatssteuer auf Grund des § 5 Ziff. 3 sich in den Formen der Veranlagung vollziehen und wie eine solche anfechtbar sein müsse. Denn der § 65 EinkStG. überträgt die Entscheidung über Abgangstellungen dem Vorstehenden der Veranlagungs-

Kommission und der Regierung und gestattet die Anfechtung dieser Entscheidung nur im Wege der Beschwerde an den Finanzminister, die binnen 4 Wochen bei der Regierung einzulegen ist.

Hat die Abgangstellung aus Anlaß der Zugehörigkeit zu einem in der Kriegsformation befindlichen Teile des Heeres oder der Flotte die ganze veranlagte Steuer betroffen, weil nach Abrechnung des Militäreinkommens kein steuerpflichtiges Einkommen mehr verblieben ist, und hört noch im Laufe des Steuerjahres die Zugehörigkeit zu einem mobilen Truppen- oder Marineteil auf, sei es, weil die Demobilisierung ausgesprochen wird, sei es infolge Ausscheidens aus dem aktiven Heere (Marine), so kann es wohl keinem Zweifel unterliegen, daß die in Abgang gestellte Steuer wieder in Zugang zu stellen ist. Zweifelhaft aber kann es sein, ob das auch zu geschehen hat, wenn im Abgangswege nicht die Freistellung, sondern nur eine Ermäßigung erfolgt war, weil das Zivileinkommen allein schon die Grenze der Steuerpflicht überschreitet, und nun in demselben Steuerjahr der Grund der Ermäßigung wegfällt, oder ob trotzdem es bei der Ermäßigung zu verbleiben hat. Der Wortlaut des § 64 EinfStG.: „Im übrigen tritt innerhalb des Steuerjahres eine Veränderung der Steuerrollen nur ein entweder infolge von Zugängen, indem Personen . . . durch Ausscheiden aus dem Militärdienst usw. steuerpflichtig werden“, spricht zunächst gegen die Zugangstellung in Abgang gestellter Teilbeträge, und auch die Ausführungsanweisung erwähnt (Art. 84 Nr. 9) unter den Zugangsfällen nur den, „daß nach dem Ausscheiden einer Person aus dem Unteroffizier- oder Gemeinenstande an Stelle des bis dahin nur vorhandenen steuerfreien Militäreinkommens ein steuerpflichtiges Einkommen von mehr als 900 M. tritt“. Gleichwohl dürfte die Frage zu bejahen sein. Denn was zunächst den § 64 a. a. D. betrifft, so fährt er fort: „oder infolge von Abgängen, indem bei Steuerpflichtigen die Voraussetzungen der Steuerpflicht erlöschen“. Es ist aber unzweifelhaft, daß unter „Erlöschen“ der „Steuerpflicht“ auch dasjenige der Steuerpflicht eines Teileinkommens nach § 5 zu verstehen ist und insbesondere bezüglich seiner Ziffer 3 zu verstehen sein muß, weil die Fortdauer der Steuerpflicht des im Laufe des Steuerjahres steuerfrei werdenden Militäreinkommens bis zum Ende des Steuerjahres gegen die zwingende Vorschrift des § 46 des als Reichsgesetz den Landesgesetzen vorgehenden Reichsmilitärgesetzes verstößen würde. Deshalb kann man als „steuerpflichtig werden“ im Sinne des ersten Halbsatzes des § 64 a. a. D. auch das hinsichtlich bisher von der Besteuerung ausgeschlossenen Ein-

kommensteiles „steuerpflichtig werden“ auslegen. Das erscheint um so mehr zulässig, weil einmal jeder Grund dafür fehlt, aus dem Aufhören der Voraussetzungen des § 5 Nr. 3 a. a. D. im Laufe des Steuerjahres nicht die umgekehrten steuerlichen Konsequenzen zu ziehen wie aus dem umgekehrten Falle, und weil der Wortlaut des § 5 Nr. 3 „während der Zugehörigkeit usw.“ zum Ausdruck bringt, daß sich die Steuerfreiheit des Militäreinkommens wegen eingetretener Kriegsfornation auf die Dauer der letzteren beschränken soll. Daß überdies der § 64 auch die Zugangsveranlagung in dort nicht ausdrücklich erwähnten Fällen, in denen aber eine „gleiche innere Berechtigung für die ausnahmsweise Besteuerung zu erkennen ist“, zulassen will, darauf deutet das „usw.“ hin, und das wird auch vom Oberverwaltungsgericht in einer bei Feustling, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 7. Auflage, S. 445 Anm. 2 a zu § 64 wiedergegebenen Entscheidung vom 26. März 1897 anerkannt. Hier wird auch ausdrücklich als einer der Anwendungsfälle der bezeichnet, daß bisher „das Einkommen aus einem bestimmten Berufsstande (dem Militärstande) von der Besteuerung ausgeschlossen war“; in dem dortigen Zusammenhange muß damit der Fall gemeint sein, wo das Militäreinkommen nicht das gesamte Einkommen ausmachte. Auch die Bestimmung im Art. 86 III 13 der Ausführungsanweisung zum EinkStG., daß zur Begründung der Abgangstellung auf Grund des § 5 Ziff. 3 oder § 70 Ziff. 1 auch anzugeben ist „der Tag, bis zu welchem der die Befreiung begründende Zustand fortgedauert hat“, oder, „daß derselbe noch fortbauert“, deutet auf dieselbe Auffassung hin.

Es wird, wenn die Steuerbehörden sich dahin schlüssig machen, daß eine Wiederinzugangstellung der Steuer bei Fortfall der Voraussetzungen des § 5 Ziff. 3 stattzufinden habe, abzuwarten sein, wie sich das Oberverwaltungsgericht zu der Frage stellt. Denn anders wie gegen eine seiner Ansicht nicht genügend weitgehende Abgangstellung stehen dem Steuerpflichtigen nach § 65 Abs. 3 a. a. D. gegen Zugangstellungen dieselben Rechtsmittel wie gegen die ordentliche Veranlagung zu, während allerdings die Zugangstellung selbst nicht auf Beschluß der Veranlagungskommission, sondern durch Verfügung ihres Vorsitzenden erfolgt. Dagegen ist es selbstverständlich, daß gegen Verfassung oder Rückgängigmachung der Außerhebungsetzung der Steuer nach § 70 Ziff. 1 a. a. D., da es sich hier, wie oben ausgeführt, lediglich um Maßnahmen der Steuerhebung handelt, die Rechtsmittel gegen die Veranlagung nicht gegeben sind, sondern nur die Beschwerde im Aufsichtswege.

Gemeinsam ist den Vergünstigungen sowohl des § 5 Ziff. 3 wie des § 70 Ziff. 1 a. a. O., daß sie, anders wie die meisten anderen Abgangsfälle außerhalb des Rechtsmittelverfahrens und die Außerhebungsetzung von Steuerbeträgen aus anderen Gründen, nicht erst vom Beginne des auf das sie begründende Ereignis folgenden, sondern schon vom Beginne des Monats, in dem dieses eingetreten ist, platzgreifen. Bezüglich des Militäreinkommens folgt dies schon daraus, daß jede, auch für noch so kurze Zeit erfolgende Heranziehung des Militäreinkommens eines Angehörigen eines mobilen Heeresteiles oder des Unteroffizier- oder Gemeinenstandes des aktiven Heeres im Frieden der zwingenden Vorschrift des § 46 des Reichsmilitärgesetzes zuwiderlaufen würde, wonach das Militäreinkommen dieser Personen ohne jede Einschränkung „bei der Veranlagung bzw. Erhebung von Staatssteuern außer Betracht zu lassen“ ist. Dem entspricht auch der Wortlaut des § 5 EinkStG., der das Militäreinkommen der Unteroffiziere und Gemeinen überhaupt, dasjenige aller Angehörigen eines mobilen Heeres- oder Marineteiles „während der Zugehörigkeit“ zu diesen, also während seiner ganzen Dauer für „von der Besteuerung ausgeschlossen“ erklärt. Ebenso ordnet § 70 Ziff. 1 an, daß die Steuer nicht zu erheben ist von Unteroffizieren und Mannschaften des Beurlaubtenstandes „für diejenigen Monate, in denen sie sich im aktiven Dienste befinden“, also für alle Monate, in denen dies, wenn auch nur während eines Teiles des Monats der Fall ist. Daraus folgt auch, daß eine Wiederinhebungsetzung wegen Ausscheidens aus dem aktiven Dienste erst vom Beginne des hierauf folgenden Monats ab zulässig ist. Dagegen würde an sich weder § 5 des Einkommensteuernoch § 46 des Reichsmilitärgesetzes es hindern, daß die vom Beginne des Monats der Mobilmachung ab in Abgang gestellte Steuer von dem Militäreinkommen anderer Angehöriger des aktiven Heeres oder der aktiven Flotte als solcher des Unteroffizier- oder Gemeinenstandes schon von dem auf die Demobilisierung oder das Ausscheiden aus dem mobilen Truppen- oder Heeresteil folgenden Tage, nicht erst vom Beginn des folgenden Monats ab wieder in Zugang gestellt würde. Grundsätzlich ist aber der Kalendermonat der kürzeste Zeitraum, mit dem das EinkStG. hinsichtlich der Dauer einer Steuerfreiheit oder Steuerpflicht rechnet.

Aus dem § 46 des Reichsmilitärgesetzes ist auch zu folgern, daß ein besonderer Antrag des Steuerpflichtigen auf Freilassung seines Militäreinkommens nicht zur Voraussetzung der Freistellung des letzteren gemacht werden darf, daß diese vielmehr von Amts wegen

## I. B. Steuerermäßigung wegen wirtschaftlicher Wirkungen des Krieges. 19

zu bewirken ist. Da dies aber selbstverständlich voraussetzt, daß die Steuerbehörde von dem den Ausschluß des Militäreinkommens des einzelnen Steuerpflichtigen von der Steuerpflicht bedingenden Ereignis Kenntnis erhält, so ist dem Steuerpflichtigen oder seinen Angehörigen eine entsprechende Anzeige beim Gemeinde(Guts-)vorstand zu empfehlen. Dasselbe gilt bezüglich der Außerhebungsetzung der Steuer eingezogener Unteroffiziere und Mannschaften des Beurlaubtenstandes nach § 70 Ziff. 1 EinkStG. Daß auch diese wegen Nichtvorliegens eines besonderen Antrages nicht unterbleiben darf, wenn der Behörde das Vorhandensein der materiellen Voraussetzungen hierfür bekannt sind, ist aus der Fassung des § 70 „die veranlagte Steuer ist nicht zu erheben“ zu entnehmen; hätte das Gesetz einen Antrag zur Vorbedingung machen wollen, was, nebenbei gesagt, in Fällen der dort in Rede stehenden Art wenigstens für den Kriegsfall sehr verfehlt gewesen wäre, so würde es dies, wie z. B. im § 65, ausgesprochen haben. Wenn aber der Einberufene oder einer seiner Angehörigen oder ein Vertreter hierzu in der Lage ist, so wird er gut tun, einen ausdrücklichen Antrag zu stellen. Man kann bei Ausbruch und im Verlaufe des Krieges von den überlasteten, mit Bruchteilen ihres Beamtenpersonals arbeitenden Behörden in größeren Orten nicht erwarten, daß sie von Amts wegen lückenlos diejenigen Steuerpflichtigen feststellen, auf die der § 70 Ziff. 1 zutrifft.

## B. Die wirtschaftlichen Wirkungen des Krieges als Steuerermäßigungsgrund.

In viel nachteiligerer Weise als die wirtschaftliche Lage eines sehr großen Teiles der Kriegsteilnehmer und ihrer Haushaltsangehörigen durch die Kriegsteilnahme wird diejenige breitere Schichten der nicht im Kriegsdienst Stehenden wie auch eines anderen Teiles der Kriegsteilnehmer durch die wirtschaftlichen Wirkungen des Krieges beeinflusst. Für Berufs- und in Beamtenstellungen befindliche Reserve- und Landwehroffiziere bedeutet die Kriegsformation im allgemeinen keinen wirtschaftlichen Nachteil; denn ihre Dienstbezüge steigen um mehr als das, was der Offizier im Felde braucht, und daheim vermindern sich die Kosten des Haushalts infolge des Ausscheidens des Hausherrn — daß auf der anderen Seite die Preise steigen, teilt der Haushalt der im Felde Stehenden mit allen anderen —. Deshalb läßt sich, wie schon oben berührt, die Steuerbefreiung des gesamten

Militäreinkommens, nicht bloß seiner Kriegserhöhungen, während des Kriegszustandes *wirtschaftlich* überhaupt nicht begründen, sondern nur von dem Gesichtspunkt aus, der Staat dürfe nicht von dem, was das Reich den Kriegsteilnehmern dafür gewähre, daß sie Leben und Gesundheit in die Schanze schlagen, Steuern erheben. Die Familien der in den Kriegsdienst eingetretenen Mannschaften des Beurlaubtenstandes (einschließlich des Landsturms), der Erfahreserve und der freiwilligen Krankenpflege erhalten nach den Reichsgesetzen vom 28. Februar 1888 und 4. August 1914 Unterstützungen, die mindestens betragen monatlich für die Ehefrau vom November bis einschließlich April 12, in den übrigen Monaten 9 M., für jedes Kind unter 15 Jahren und jeden von dem Eingezogenen unterhaltenen Verwandten aufsteigender Linie oder im ersten Grade der Seitenlinie (Geschwister) gleichmäßig für jeden Monat 6 M.; von größeren und leistungsfähigeren Gemeinden und Kreisen sind diese Sätze noch namhaft erhöht. Dadurch und weil der Einberufene nicht im Haushalt lebt, befinden sich diese Familien immerhin in einer weniger bedrängten Lage wie solche, deren Oberhaupt infolge des Krieges Arbeit und Verdienst verloren hat, sich aber weiter im Haushalt ernähren muß und keinen gesetzlichen Anspruch auf solche Unterstützungen hat. Dazu kommt, daß sich in der Kriegsbegeisterung das Interesse der freiwilligen, namentlich der nicht organisierten, Fürsorge in erster Reihe und lange so gut wie ausschließlich den Kriegsteilnehmern und ihren Angehörigen zuwendet und die Erkenntnis, daß die Not der brotlos gewordenen Familienväter und Einzelstehenden, die weder selbst noch deren Ernährer im Felde stehen, größer ist als die der Familien der Kriegsteilnehmer, erst sehr allmählich weiteren zum Helfen befähigten Kreisen, manchen überhaupt nicht aufgeht. Unter den Kriegsteilnehmern aber werden am schwersten betroffen diejenigen des Mittelstandes, deren Friedenseinkommen die Familienunterstützung auch nicht entfernt aufwiegt, und die nicht imstande sind, den Fortbezug eines überwiegenden Teiles des nur gerade zur Bestreitung der bisherigen Lebenshaltung ausreichenden Friedenseinkommens während ihrer Einziehung sicherzustellen.

Für alle solche Fälle, wo es sich nicht um einberufene Unteroffiziere und Mannschaften des Beurlaubtenstandes mit Einkommen von nicht mehr als 3000 M. handelt oder die Freilassung des Militäreinkommens nicht in Frage kommt oder zum Ausgleich der Einkommensminderung nicht ausreicht, kommt, sofern nicht gerade die Niederschlagung der Einkommensteuer wegen Unbeitreiblichkeit oder

Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz (§ 69 EinkStG.) erfolgen kann, nur der § 63 in Frage, der lautet:

„Wird nachgewiesen, daß während des laufenden Steuerjahrs infolge des Wegfalls einer Einnahmequelle oder infolge außer- gewöhnlicher Unglücksfälle das Einkommen eines Steuerpflichtigen um mehr als den fünften Teil vermindert worden ist oder das wegfallende Einkommen anderweit zur Einkommensteuer herangezogen wird, so kann vom Beginne des auf den Eintritt der Einkommenverminderung folgenden Monats ab eine dem verbliebenen Einkommen entsprechende Ermäßigung der Einkommensteuer beansprucht werden.“

Erste Voraussetzung einer Ermäßigung — die, wenn gar kein steuerpflichtiges Einkommen verblieben ist, bis auf Null, d. h. zur völligen Freistellung führt — nach dieser Gesetzesvorschrift ist also, daß sich das Einkommen um mehr als den fünften Teil vermindert hat. Dies ist nun nicht so zu verstehen, daß der Jahres- betrag des Einkommens um mehr als  $\frac{1}{5}$  niedriger sein muß, als bei der Veranlagung angenommen worden ist, daß also die Ermäßigung ausgeschlossen wäre, wenn die Summe des bis zur Einkommens- verminderung erzielten und des nach dieser im Steuerjahr noch zu erzielenden Einkommens  $\frac{4}{5}$  des bei der Veranlagung angenommenen Jahreseinkommens erreicht oder übersteigt. Nach dieser Auslegung würde in dem in der Ausführungsanweisung für die Anwendbarkeit des § 63 angeführten Beispiele eines nur nach seinem Gehalte von 3000 M. veranlagten, mit dem Ablaufe des 30. September gegen Bewilligung eines Ruhegehalts von 2200 M. in den Ruhestand tretenden Beamten der § 63 nicht anwendbar sein; denn dann wäre mit dem veranlagten Einkommen von 3000 M. zu vergleichen die Summe des Gehalts und der Pension für je 6 Monat, also  $1500 + 1100 = 2600$  M.; die Einkommensverminderung betrüge also nur 400 M. =  $\frac{2}{15}$ . In allen Fällen, wo der Steuerpflichtige im Januar oder später selbst sein ganzes Einkommen verliert, wäre die Ermäßigung ausgeschlossen, da die — vom ersten des folgenden Monats ab zu berechnende — Einkommensverminderung weniger als  $\frac{1}{5}$  des Jahresbetrages ausmacht. Mit dem Wortlaute des Gesetzes ließe sich diese für die Steuerpflichtigen nachteiligere Auslegung wohl vereinigen. Sie würde aber dem wirtschaftlichen Zweck des Einkommens, aus den laufenden Einkünften die laufenden Bedürfnisse zu bestreiten, und dem Ziele der Einkommensteuer, die jeweilige Steuerleistung möglichst dem jeweiligen Einkommen anzupassen, nicht gerecht werden.

## 22 I. B. Steuerermäßigung wegen wirtschaftlicher Wirkungen des Krieges.

Mit Recht hat daher die Finanzverwaltung seit jeher den § 63 und die entsprechenden Bestimmungen des früheren Klassen- und Einkommensteuergesetzes dahin ausgelegt, daß das auf den Jahresbetrag umgerechnete, nach der Einkommensminderung verbliebene Einkommen mit dem veranlagten Jahreseinkommen zu vergleichen ist, die Einkommensverminderung um mehr als  $\frac{1}{5}$  also vorliegt, wenn jener Jahresbetrag um mehr als  $\frac{1}{5}$  niedriger wie dieses ist. Selbst wenn also in dem obigen Beispiele des Beamten, der anstatt 3000 M. Gehalt 2200 M. Pension erhält, diese Veränderung mit Ablauf des Januar oder Februar eingetreten wäre, würde er noch für den Februar und März bzw. den März eine Ermäßigung beanspruchen können. Ist z. B. ein Angestellter nach einem Gehalt von 3000 M. veranlagt und wurde er am 15. August entlassen, trat aber sodann am 1. September in eine andere Stellung mit einem Monatsgehalt von 150 M. ein, so sind in Vergleich zu stellen 3000 M. mit  $12 \times 150 = 1800$  M., ergibt sich also eine Einkommensverminderung um  $\frac{2}{5}$ , und kann er vom 1. September ab eine Ermäßigung auf den einem Einkommen von 1800 M. entsprechenden Jahressteuersatz beanspruchen. Ein Gewerbetreibender, der, im August zur Fahne einberufen, sich genötigt sah, im September sein Geschäft zu schließen, und der veranlagt war nach einem Einkommen von 4000 M. aus Handel und Gewerbe und 1800 M. aus Kapitalvermögen, aber wegen Vorhandenseins von drei Kindern nach § 19 nur zu einem Steuersatz von 118 M. (statt 146 M.), würde vom 1. Oktober ab nach folgender Berechnung zu ermäßigen sein: verbliebenes Jahreseinkommen 1800 M., Verminderung also 4000 M., somit mehr als  $\frac{1}{5}$  von 5800 M., Steuersatz für 1800 M. 26 M., Ermäßigung nach § 19 um zwei Stufen auf 16 M. Wäre er umgekehrt nach 4000 M. Kapital- und 1800 M. gewerblichem Einkommen veranlagt, so betrüge die Einkommensminderung 1800 M. und er wäre unter Anwendung des § 19 vom 1. Oktober ab auf 70 M. zu ermäßigen.

Bei allen diesen Beispielen ist ohne weiteres angenommen, daß das verbliebene mit dem veranlagten Jahreseinkommen zu vergleichen sei. Bedenken hiergegen entstehen aber, wenn sich herausstellt, daß die Veranlagung unrichtig, das vor der Verminderung tatsächlich vorhandene Jahreseinkommen höher oder niedriger war, wie bei der Veranlagung angenommen. Der Wortlaut des Gesetzes „das Einkommen“ zwingt nicht zu der Annahme, daß auch dann das — unrichtig — veranlagte Einkommen in die Berechnung ein-

aufzustellen sei. Entscheidend muß der Gesichtspunkt sein, daß das Gesetz nur eine dem wirklich verbliebenen Einkommen entsprechende Änderung der Veranlagung bezwecken kann. Daraus ergibt sich zunächst, daß, wenn der bisherigen Veranlagung Einkommensteile entgangen sind, die nicht mit wegfallen, sie in die Berechnung des verbleibenden Einkommens einzustellen sind. Wollte man aber für die Frage, ob dieses um mehr als  $\frac{1}{5}$  niedriger als das bisherige ist, die bisher unbesteuert gebliebenen Einkommensteile dem veranlagten Einkommen hinzurechnen, so gelangte man zu einer Abänderung einer Veranlagung, die gar nicht stattgefunden hat, und es würde in vielen Fällen dem zu niedrig veranlagten Steuerpflichtigen eine Ermäßigung aus § 63 zu gewähren sein, die einem anderen nach demselben Einkommen, aber zutreffend veranlagten bei gleicher Verminderung des Einkommens verweigert werden müßte; der erstere hätte also vor dem letzteren den doppelten Vorteil, bisher zu niedrig veranlagt gewesen zu sein und nun noch ermäßigt zu werden. In anderen Fällen führt allerdings das Ausgehen von dem — zu niedrig — veranlagten Einkommen zu diesem Ergebnis. Erfahren A und B, die beide nach Einkommen von 5000 M. veranlagt sind, von denen aber A nach einem solchen von 6000 M. hätte veranlagt werden müssen, eine Verminderung des Einkommens auf 4000 M., so würde, wenn von dem wirklichen Einkommen auszugehen wäre, der bisher zu niedrig veranlagte A, da sich dieses um  $\frac{1}{3}$  vermindert hat, die Ermäßigung beanspruchen können, der richtig veranlagte B, da bei ihm die Einkommensminderung nur  $\frac{1}{5}$  beträgt, nicht. Beträge dagegen die Verminderung bei A und B gleichmäßig 1200 M., so daß als wirkliches Einkommen A 4800, B 3800 M. verblieben, so würde umgekehrt bei Einstellung des veranlagten Einkommens der Ermäßigungsanspruch von A und B begründet sein, bei Ausgehen von dem wirklichen Einkommen nur der des B. Aufgabe der Ermäßigung ist aber, die Steuer dem verbleibenden Einkommen anzupassen. Deshalb sprechen überwiegende Gründe dafür, an sich die Quote der Einkommensminderung bei bisher zu niedriger Veranlagung nach dem — zu niedrig — veranlagten Einkommen zu berechnen. Anders liegt die Sache, wenn die Entdeckung der Unterveranlagung zu einer Nachbesteuerung auf Grund des § 85 oder 73 führt. Dann tritt die Nachveranlagung an die Stelle der ursprünglichen zu niedrigen Veranlagung, und das für die Frage der Ermäßigung aus § 63 in Vergleich zu stellende veranlagte Einkommen ist eben das der Nachbesteuerung zugrunde gelegte. Darin liegt dann

auch keine Begünstigung mehr; denn der Nachveranlagte muß ja infolge der Nachbesteuerung auch für die Vergangenheit sein wirkliches Einkommen voll versteuern. In dem umgekehrten Falle, wo also die ursprüngliche Veranlagung zu hoch war, führen die entsprechenden Erwägungen dagegen dahin, daß die Ermäßigung nicht zu versagen ist, wenn die Verminderung zwar  $\frac{1}{5}$  des wirklichen, aber nicht des veranlagten Einkommens übersteigt. Sonst würde die Unrichtigkeit der ursprünglichen Veranlagung es verhindern, daß wenigstens für die Zeit nach der Einkommensminderung eine Richtigstellung nach dem nunmehr verbliebenen Einkommen eintritt, aus dem Umstand, daß der Steuerpflichtige bisher zuviel Steuer gezahlt hat, folgen, daß er während des Restes des Steuerjahrs erst recht zuviel Steuer zahlen muß. Gesezt den Fall, A wäre richtig nach 4000, B trotz eines Einkommens von nur 4000 zu 5000 M. veranlagt, und beide erfahren eine Einkommensminderung um 1000 M., dann könnte, wenn auch hier vom veranlagten Einkommen auszugehen wäre, dem A, nicht aber dem B Ermäßigung gewährt werden; während beide noch ein Jahreseinkommen von 3000 M. haben, müßte B, weil er bisher schon 1000 M. zuviel versteuert hat, um 2000 M. zuviel versteuern, A nur die ihm tatsächlich verbliebenen 3000 M. Das zuletzt Ausgeführte ist aber nicht so zu verstehen, als könnte der Steuerpflichtige, der einen Ermäßigungsantrag aus § 63 stellt, ohne weiteres, wenn sich ergibt, daß auch abgesehen von der letzteren begründenden Verminderung das Einkommen in dem Steuerjahr die veranlagte Höhe nicht erreichen würde, beanspruchen, daß statt des veranlagten das auf einen Jahresbetrag umgerechnete Einkommen vor der Minderung in die Berechnung einzustellen sei. Nur wenn dargetan wird, daß die Veranlagung von vornherein unrichtig war, d. h. hier, daß bei richtiger Anwendung der gesetzlichen Vorschriften über die Zugrundelegung des Einkommens von Vorjahren oder Schätzung des mutmaßlichen Einkommens im Steuerjahr sich ein niedrigerer Betrag ergeben hätte, ist dieser letztere statt des veranlagten mit dem nach der Verminderung verbliebenen Jahreseinkommen zu vergleichen. Denn das Gesetz verlangt — worauf später einzugehen sein wird —, daß der Veranlagung das Einkommen von *V o r j a h r e n* oder das „*m u t m a ß l i c h e*“ Einkommen des Steuerjahres zugrunde gelegt wird. Es ist also selbstverständlich, daß das *w i r k l i c h e* Einkommen des Steuerjahres, soweit es nicht in feststehenden Bezügen, wie Gehalt, Zinsen und dergleichen besteht, überhaupt nur selten dem veranlagten völlig entsprechen wird. Abweichungen der Wirklichkeit des Steuerjahres von

der Veranlagung sind daher eben nur in den gesetzlich umgrenzten Ausnahmefällen und, wenn eine Rechtsmittelenstcheidung über eine Veranlagung nach dem mutmaßlichen Einkommen des Steuerjahres nach Ablauf des letzteren ergeht, zu berücksichtigen, und zu diesen Ausnahmefällen gehört es nicht, wenn, ohne daß eine Einnahmequelle wegfällt, das tatsächliche Einkommen hinter dem unter richtiger Anwendung der bestehenden Vorschriften veranlagten zurückbleibt.

Neben der Verminderung des Einkommens um mehr als  $\frac{1}{5}$  ist die zweite unerläßliche Voraussetzung für einen erfolgreichen Ermäßigungsantrag aus § 63, daß diese Einkommensminderung eingetreten ist „infolge“ des Wegfalles einer Einnahmequelle oder außergewöhnlicher Unglücksfälle, daß sie also lediglich auf solche, nicht ganz oder teilweise auf andere Ursachen zurückzuführen ist. Auf solche andere Ursachen zurückzuführende Verminderungen des Einkommens kommen nur für die Frage des Umfangs der Ermäßigung, d. i. des für den Rest des Steuerjahres festzusetzenden Steuerbetrages in Betracht; denn dieser soll dem „verbliebenen“ Einkommen entsprechen, und darunter ist das tatsächlich verbliebene zu verstehen.

In dieser Beschränkung der Steuerermäßigung auf bestimmte Ursachen der Einkommensverminderung eine fiskalische Engherzigkeit zu erblicken, wozu vielleicht manche Steuerpflichtige neigen, wäre ebenso verfehlt wie der gleiche Vorwurf gegen die Mindestgrenze einer Verminderung um mehr als den fünften Teil. Das Interesse der Steuerpflichtigen erfordert es, daß die Steuerzahlung in mehreren Raten — in Preußen bekanntlich in Vierteljahrsraten — erfolgt. Die Veranlagung muß aber vor der ersten Steuerzahlung erfolgen, also regelmäßig spätestens bei Beginn des Steuerjahres. Da läßt sich natürlich die tatsächliche Gestaltung des Einkommens nicht voraussehen. Die Veranlagung muß also entweder ohne weiteres Ergebnisse vergangener Jahre oder aber eine bloße Mutmaßung über die künftige Höhe des Einkommens im bevorstehenden Steuerjahre zugrunde legen. Wollte man nun jede Veranlagung später abändern, weil diese Grundlagen sich demnächst als der Wirklichkeit nicht entsprechend herausstellen, so käme so gut wie keine Veranlagung zur Ruhe; denn dann könnte der Staat auch nicht darauf verzichten, wie ein Zurückbleiben des wirklichen hinter dem veranlagten Einkommen durch Ermäßigung, so ein Hinausgehen jenes über dieses durch Erhöhung der Steuer zu berücksichtigen. Daß das ein für Staat wie Steuerpflichtige gleich unerträglicher Zustand wäre, liegt auf der Hand. Folgerichtig wäre es sogar, wenn auf Verminderungen und Vermehrungen des Ein-

kommens während des Steuerjahres überhaupt keine Rücksicht genommen würde.

Das freilich muß zugegeben werden, daß, wenn das Gesetz die Ermäßigung von dem Wegfall einer Einnahme, „quelle“ oder einem „außergewöhnlichen Unglücksfall“ abhängig macht, es Begriffe für maßgeblich erklärt, über deren Bedeutung und Tragweite erhebliche Zweifel, zumal bei den Steuerpflichtigen, möglich sind. Was zunächst die „außergewöhnlichen Unglücksfälle“ anlangt, so werden die Steuerpflichtigen geneigt sein, in einem Kriege um seiner momentanen allgemeinen wirtschaftlichen Wirkungen willen einen solchen zu erblicken. Aber zu unrecht. Diese Wirkungen sind dieselben, nur allgemeiner und schärfer, wie die einer Wirtschaftskrise aus anderen Ursachen. Daß man aber solche allgemeine Wirtschaftstörungen nicht unter „außergewöhnlichen Unglücksfällen“ im Sinne des § 63 verstanden wissen wollte, ergibt die Entstehungsgeschichte des Gesetzes. Denn in der Kommission des Abgeordnetenhauses wurde ein Antrag, an Stelle „außergewöhnliche Unglücksfälle“ zu sagen „außergewöhnliche Umstände“ gerade deshalb abgelehnt, weil hierunter eventuell auch „allgemeine ungünstige Konjunkturen“ fallen würden, es aber unmöglich sei, diese als Ermäßigungsgrund zu betrachten. Dem Worte „außergewöhnlich“ muß somit die Bedeutung einer Einschränkung des Kreises der zu berücksichtigenden Unglücksfälle durch die Ungewöhnlichkeit, den Ausnahmeharakter nicht nur gegenüber dem normalen Verlaufe der Einzelwirtschaft für sich, sondern auch gegenüber anderen gleichartigen Wirtschaften beigelegt werden. Zutreffend läßt daher die ministerielle Ausführungsanweisung als außergewöhnliche Unglücksfälle in diesem Sinne nicht gelten „wirtschaftliche Vorgänge, welche auf den betreffenden Erwerbszweig im allgemeinen einen nachteiligen Einfluß üben, wie Stockungen im gewerblichen und Handelsverkehr oder ungünstige Ernten“, sondern nur „mit örtlicher oder individueller Beschränkung wirkende Ereignisse“. Am allerwenigsten kann daher der Krieg als solcher, der nicht nur auf einzelne Erwerbszweige, sondern auf das gesamte Wirtschaftsleben einen nachteiligen Einfluß übt, als ein außergewöhnlicher Unglücksfall in diesem Sinne angesehen werden.

Natürlich kann der Krieg im einzelnen Falle auch Folgen für den einzelnen Steuerpflichtigen haben, die als außergewöhnlicher Unglücksfall in obigem Sinne anzusehen sind. Wenn z. B. auf den Feldern eines Landwirts ein Kampf getobt und jene dadurch verwüstet sind, ihm oder einem Gewerbetreibenden durch den Feind oder

im Verlaufe einer Schlacht Gebäude oder Maschinen zerstört sind, das Lebende oder tote Inventar vom Feinde weggenommen ist, so kann hierin ebenso ein außergewöhnlicher Unglücksfall liegen, als wenn die Felder überflutet, die Gebäude und Maschinen durch Brandschäden gewöhnlicher Art zerstört sind, die Viehherde durch Seuchen vernichtet ist. Jenen Beispielen, die zum Teil auch in einem veröffentlichten Erlasse des Finanzministers vom 1. September 1914 angeführt sind, möchte ich auch den Fall hinzufügen, wo die Söhne eines Landwirts oder Gewerbetreibenden, die bisher die hauptsächlichsten Leiter oder Arbeitskräfte seines Betriebes waren, im Felde bleiben oder durch Verwundung dauernd unfähig für ihre bisherige Tätigkeit werden. Immerhin kann dies bei strenger Auslegung des § 63 zweifelhaft sein. Denn die Einkommensverminderung um mehr als  $\frac{1}{5}$ , die erste unerlässliche Voraussetzung, wird in der Regel schon mit und durch die Einziehung, nicht erst durch den Tod oder die Verwundung der Söhne eingetreten sein; in der Einziehung der im Betriebe beschäftigten Wehrpflichtigen aber kann ein „außergewöhnliches“, d. h. mit individueller Beschränkung wirkendes Ereignis nicht erblickt werden.

Die Untersuchung der Frage, ob ein außergewöhnlicher Unglücksfall vorliegt, erübrigt sich, wenn das als solches in Frage kommende Ereignis den Wegfall einer Einnahmequelle, nicht bloß eine Verminderung des Einkommens ohne Verührung des Bestandes der Quellen zur Folge hat. Gerade bei den Wirkungen des Krieges trifft beides häufig zusammen. Wenn z. B. einem Hausbesitzer sein Haus eingeschossen oder niedergebrannt wird, so liegt darin sowohl ein außergewöhnlicher Unglücksfall wie der Wegfall der in dem Hause, mag es vermietet oder von ihm selbst bewohnt sein, bestehenden Einnahmequelle. Entsprechendes gilt z. B. bei der völligen Zerstörung einer Fabrik, ohne die der bisherige Gewerbebetrieb nicht fortgesetzt werden kann. Treibt dagegen der Feind einem Landwirt das Vieh weg oder plündert er den Laden eines Gewerbetreibenden, so ist das wohl ein außerordentlicher Unglücksfall; aber die Einnahmequelle, dort das Landgut, hier der Gewerbebetrieb fällt damit noch nicht weg. Umgekehrt handelt es sich nicht um einen Unglücksfall, wohl aber um den Wegfall einer Einnahmequelle, der, wenn damit eine Verminderung des Einkommens um mehr als  $\frac{1}{5}$  verbunden ist, einen Ermäßigungsantrag rechtfertigt, wenn z. B. ein Steuerpflichtiger seinen Gewerbebetrieb freiwillig einstellt, sein Gut oder Haus verkauft, Wertpapiere oder Hypotheken veräußert, ein Beamter oder Offizier in den

Ruhestand tritt; denn ob der Wegfall der Einnahmequelle gegen oder mit Willen des Steuerpflichtigen eintritt, macht keinen Unterschied, „Wegfall“ ist nicht gleichbedeutend mit — unfreiwilligem — „Verlust“. In sehr vielen Fällen hängt es von den begleitenden Umständen ab, ob in dem Wegfall der Einnahmequelle auch ein außergewöhnlicher Unglücksfall liegt; so wird man z. B. einen solchen erblicken können in dem Ausfall einer sicheren, aber nicht in dem einer von vornherein unsicheren Hypothek.

Indes darauf, ob ein außergewöhnlicher Unglücksfall vorliegt, kommt es für den Ausgang eines Ermäßigungsantrags nur an, wenn eben keine Einnahmequelle weggefallen ist, da eben der Wegfall einer solchen — bei Einkommensminderung um mehr als  $\frac{1}{5}$  — genügt, gleichviel, auf welche Ursache er zurückzuführen ist. Gerade in der Frage, unter welchen Voraussetzungen der Wegfall einer Einnahmequelle anzunehmen ist, liegen aber, insbesondere für den Steuerpflichtigen, die Schwierigkeiten der Beurteilung, und zwar einmal in der Richtung, was als selbständige Einnahmequelle anzusehen ist, und sodann in der, ob diese Quelle weggefallen, sie nicht bloß zeitweise ertraglos geworden ist, welche letzteres für die Anwendbarkeit des § 63 nur dann genügt, wenn diese Ertraglosigkeit die Folge außergewöhnlicher Unglücksfälle ist.

Wenn das Einkommensteuergesetz als Voraussetzung für die Steuerermäßigung aufstellt, daß sich das Einkommen durch den Wegfall einer Einnahmequelle um einen bestimmten Mindestbruchteil verringert hat, so ergibt sich daraus, daß unter „Einnahmequelle“ nicht jeder einzelne zur Erzielung von Einnahmen mitwirkende Faktor verstanden werden kann, sondern nur ein solcher oder ein Inbegriff solcher, der nach der Art seiner Benützung durch den Steuerpflichtigen für sich allein Einnahmen, d. h., da ihr Wegfall die Höhe des Einkommens mindern muß, einen Reinertrag hervorzubringen befähigt ist. Daher ist einerseits jedes einzelne Wertpapier, jede einzelne Hypothek oder sonstige Schuldforderung eine selbständige Einnahmequelle, wenn das Papier oder die Forderung nicht Bestandteil eines gewerblichen Anlage- und Betriebskapitals ist. Dagegen bildet beim Einkommen aus Handel und Gewerbe jeder objektiv selbständige Betrieb mit allen ihm gewidmeten Werten eine, aber auch nur eine Einnahmequelle; die bloß subjektive Zusammenfassung mehrerer objektiv selbständiger Betriebe in derselben Hand bewirkt nicht ihre Vereinigung zu einer Einnahmequelle. Beim Grundvermögen ist nicht jedes einzelne land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstück eine besondere Ein-

nahmequelle, sondern nur der ganze einheitlich bewirtschaftete Landbesitz mit den zugehörigen Wohn- und Wirtschaftsgebäuden. Der Regel nach stellt sich jedes einzelne durch Vermietung oder Selbstbewohnen benutzte Haus als eine selbständige Einnahmequelle dar, aber nur der Regel nach. Denn einerseits wurden mehrere einheitlich vermietete oder vom Eigentümer einheitlich bewohnte, d. h. zu einer Wohnung benutzte Häuser nur als eine Einnahmequelle anzusehen sein; sie bilden dann eben wirtschaftlich nur ein Hausgrundstück. Andererseits ist ein Haus, das teilweise vermietet ist, teilweise dem Gewerbebetrieb des Eigentümers dient, zu jenem Teile eine selbständige Einnahmequelle, zu diesem nur Bestandteil der einheitlichen Quelle des Gewerbebetriebes; wird also jener vermietete Teil abgerissen, so fällt eine Einnahmequelle weg, nicht aber durch Niederreißen des dem — dessen ungeachtet fortgeführten — Gewerbebetriebe dienenden. Für den Beamten des öffentlichen wie des Privatdienstes ist die Einnahmequelle das jeweils von ihm bekleidete Amt. Ein Nebenamt, d. h. ein zweites, an sich selbständiges Amt, das dem Beamten neben dem Hauptamt übertragen wird, bildet eine besonders entlohnte Nebenbeschäftigung, so ist zu unterscheiden, Rücksicht auf das Hauptamt erfolgt sein. Das wird jedoch nicht zu gelten haben, wenn es sich um zwei organisch, kraft gesetzlicher Vorschriften verbundene Ämter handelt, in welchem Falle übrigens ja auch ein Wegfall des einen ohne den des anderen nicht möglich ist. Handelt es sich nicht um ein selbständiges zweites Amt, sondern nur um eine besonders entlohnte Nebenbeschäftigung, so ist zu unterscheiden, ob sie dem Beamten in Verbindung mit seinem Amte übertragen ist; nur wenn dies nicht der Fall ist, bildet die Nebenbeschäftigung eine besondere Einnahmequelle. Erst recht kann von einer solchen nicht die Rede sein, wenn ein Beamter Arbeiten seines Amtes über die Dienststunden hinaus gegen besondere Vergütungen leistet. Hiernach ist auch die Frage zu beantworten, ob ein Beamter, der durch seine Einziehung eine Nebenbeschäftigung verliert, deshalb außer der Ermäßigung infolge des § 5 Nr. 3 auch noch eine solche aus § 63 beanspruchen kann.

Liegt kein Beamtenverhältnis vor, so stellt die berufsmäßige Ausübung einer bestimmten Art von gewinnbringender Beschäftigung nur eine einheitliche Quelle dar; denn diese ist eben die Ausübung des Berufes, nicht sind es die einzelnen Betätigungen in dem Berufe. Wenn also z. B. ein Arzt neben seiner Privatpraxis diejenige als Kassenarzt bei Krankenkassen ausübt, so bedeutet der Wegfall dieser

letzteren Praxis oder gar nur derjenigen bei einzelnen von mehreren Klassen ebensowenig den Wegfall einer besonderen Einnahmequelle des Arztes, wie für einen Privatlehrer oder eine Privatlehrerin der Verluſt eines Teiles der Schüler oder Schülerinnen. Zweifelhafter kann es ſein, ob auch bei einem bei mehreren Gerichten zugelassenen Rechtsanwält eine einheitliche Quelle anzunehmen iſt oder die Tätigkeit als Rechtsanwält bei jedem einzelnen Gericht eine beſondere Quelle, alſo die Löſchung bei dem einen den Wegfall einer ſolchen darſtellt. Dem Weſen der Anwälttätigkeit wird aber nur die Annahme einer einheitlichen Quelle gerecht. Denn dieſe Tätigkeit ſondert ſich nicht derart nach den einzelnen Gerichten, daß zu beſtimmen wäre, welcher Teil des Einkommens aus der Tätigkeit als Rechtsanwält bei dem einen und welcher aus der bei dem anderen Gericht fließt, und ein großer Teil des Einkommens würde dabei völlig ins Freie fallen, indem er weder der einen noch der anderen zugeſchrieben werden könnte; man müßte dann noch eine weitere, gewiſſermaßen eine Sammelquelle, „ſonſtige Tätigkeit als Anwält“ annehmen, was aber damit im Wiſderspruch ſtünde, daß der Begriff des Rechtsanwält die Zulaffung bei einem beſtimmten Gerichte vorausſetzt.

Wenn in ſolchen Fällen die Annahme einer einheitlichen Quelle die Anwendbarkeit des § 63 beſchränkt, ſo würde die gegenteilige Auffaſſung in viel zahlreicheren Fällen den Steuerpflichtigen zum Nachteil gereichen, ganz abgeſehen davon, daß ſie den wirtschaftlichen Anſchauungen und Verhältniſſen nicht entſprechen würde. Denn von viel allgemeinerer Bedeutung als in dem, doch nur Ausnahmefälle treffenden § 63 iſt der Begriff der Einnahmequelle oder, wie es hier — ſtatt „Ertragsquelle“ — nicht ganz zutreffend heißt, „Einkommensquelle“ und ſeine Auslegung nach § 9 EinkStG., worauf im zweiten Teil dieſer Ausführungen einzugehen ſein wird. Wollte man in Fällen der vorgedachten Art mehrere Quellen annehmen, ſo wäre, wenn ein Arzt Kaffenarzt geworden iſt oder neue Krankenkaffen hinzubekommen, ein Lehrer mehr Schüler erhalten hat, ein Rechtsanwält an einem weiteren Gericht zugelassen iſt, die Veranlagung lediglich nach dem Ergebnis des letzten Jahres unſtatthaft und müßte inſoweit eine ſolche nach dem mutmaßlichen Ergebnisse des Steuerjahres erfolgen. Das bedeutete, daß das Mehreinkommen aus der erweiterten Tätigkeit, das jetzt bei Veranlagung nach der Vergangenheit für dasjenige Jahr, in dem die Erweiterung eingetreten iſt, für das nächste Steuerjahr nur nach ſeinem wirklichen Betrage im Jahre ſeiner Entſtehung in Anſatz kommt, nach dem vollen mutmaßlichen Betrage

im Steuerjahr in Anrechnung zu bringen wäre. Wenn also z. B. ein Arzt am 1. Oktober 1913 eine Kassennarzstellung erlangt hat mit einem Jahreseinkommen von 1000 M., so kommen bei Annahme einer einheitlichen Quelle für 1914 nur 500, bei Annahme einer neuen Quelle aber kämen 1000 M. in Ansatz. Die Fälle einer Erweiterung und dadurch gewinnreicheren Gestaltung der Berufstätigkeit sind aber doch glücklicherweise häufiger als die des § 63, und unter denen, wo es sich um die Anwendbarkeit des § 63 dreht, bilden diejenigen, wo letztere davon abhängt, ob eine oder mehrere Einnahmequellen vorhanden waren, auch wieder nur einen Teil, und zwar wohl nicht einmal den größeren. Zahlreicher mögen diejenigen sein, wo nur eine einzige Einnahmequelle in Frage steht und es nur darauf ankommt, ob diese im Sinne des Gesetzes „weggefallen“ ist. Jedenfalls werden diese Fälle im allgemeinen die wirtschaftlich dringlicheren sein.

Daß einerseits nicht bloße Ertragsminderungen gleichbedeutend mit dem Wegfall der „Quelle“ sind, liegt auf der Hand, und daß andererseits der „Wegfall“ der Quelle nicht ihren gegen den Willen des Steuerpflichtigen eintretenden Verlust voraussetzt, ist bereits erwähnt, ergibt sich auch aus dem Wortlaut des Gesetzes in Verbindung mit seiner Entstehungsgeschichte, wonach gerade deshalb im Gegensatz zum früheren Gesetz, wo „Verlust“ der Quelle verlangt wurde, der Wortlaut „Wegfall“ gewählt ist. Da es ferner auf die Wirkung des Wegfalls der Quelle auf das Einkommen des Steuerpflichtigen, also auf die subjektive Wirkung ankommt, so braucht die Quelle nicht objektiv weggefallen zu sein, d. h. zu existieren aufgehört zu haben, sondern es genügt ein Wegfallen für den Steuerpflichtigen, wie es schon in dem Übergang der Quelle in andere Hände liegt. Dabei mag darauf hingewiesen werden, daß ein solcher Übergang in andere Hände, auch wenn er in die eines ebenfalls Steuerpflichtigen erfolgt, keineswegs immer zur Folge hat, daß das Einkommen aus der Quelle nun auch bei diesem anderen „anderweit“ zur Einkommensteuer herangezogen wird, also der weder Wegfall einer Quelle noch Verminderung um mehr als  $\frac{1}{5}$  voraussetzende andere Ermäßigungsfall des § 63 gegeben ist; denn „anderweit“ zur Steuer herangezogen wird in solchen Fällen das weggefallene Einkommen nur, wenn sich der Übergang der Quelle durch Schenkung oder Überlassungsertrag zwischen Eltern und Kindern vollzieht (vgl. § 62 EinkStG.; die anderen dort erwähnten Fälle kommen hier nicht in Betracht).

„Weggefallen“ ist endlich eine Einnahmequelle auch schon dann, wenn zwar das, was bisher die Einnahme lieferte, noch fortbesteht, es aber die Fähigkeit, solche zu liefern, verloren hat; denn dann hat es eben aufgehört, eine „Einnahme“quelle zu sein.

Ob dieser letztere Fall oder nur eine vorübergehende Stockung in dem Fließen der Einnahmen vorliegt, ist namentlich bei der Quelle *Kapitalvermögen* oft sehr zweifelhaft. Selbstredend genügt dazu nicht, daß der Schuldner einmal keine Zinsen zahlt, eine Aktiengesellschaft für ein Jahr keine Dividenden, eine Berggewerkschaft keine Ausbeute verteilt. Andererseits wäre es nicht nur unbillig, sondern auch vom wirtschaftlichen Standpunkt unrichtig, jede nur noch äußerlich, auf dem Papier bestehende Forderung als noch bestehende Einnahmequelle zu behandeln und wegen ihres äußerlichen Fortbestehens eine Steuerermäßigung zu versagen. Fälle jener ersteren Art, wo also aus dem Ausbleiben der Zinsen, einer Dividendenlosigkeit und dergleichen noch keineswegs auf den Wegfall der Eigenschaft der Forderung, des Papiers als Einnahmequelle geschlossen werden kann, sonach ein Ermäßigungsantrag noch nicht gerechtfertigt ist, sind besonders die während eines Krieges häufigen, wo die Schuldner, weil infolge des Krieges ihre Einnahmen, z. B. Mieten, ausbleiben oder auch unter Vorhütung der wirtschaftlichen Störungen des Krieges die Zinszahlung unterlassen, Gesellschaften ohne Gewinn gearbeitet haben oder von der Ausschüttung des erzielten vorsorglich absehen, die mit uns im Kriege befindlichen Staaten aus diesem Grunde auf ihre Anleihen an deutsche Gläubiger keine Zinsen zahlen, die Störungen des internationalen Geldverkehrs es verhindern, daß bei den mit der Zinszahlung für andere ausländische Papiere beauftragten inländischen Banken Deckung für die fälligen Zinscheine eingeht, und deshalb die Einlösung der letzteren unterbleibt oder der feindliche Staat Zahlungen an deutsche Gläubiger verbietet. Alles das sind Umstände, deren Beseitigung nach Beendigung des Krieges zu erwarten ist, und die daher den Bestand der Quelle nicht beeinflussen, sondern nur deren zeitweiligen Wert und ihre zeitweilige Verkaufsfähigkeit. Ist aber die wirtschaftliche Lage des Schuldners eine solche, daß auf absehbare Zeit nicht mehr darauf gerechnet werden kann, er werde seinen Zinsverpflichtungen nachkommen können, und besteht auch keine Möglichkeit, dritte, wie z. B. Bürgen mit Erfolg in Anspruch zu nehmen, dann hat die Forderung aufgehört, Einnahmequelle zu sein. Dasselbe kann bei Aktien und Obligationen der Fall sein. Es ist ferner der Fall bei ausländischen Papieren, wenn der Schuldner all-

gemein — nicht bloß wegen und für die Dauer des Kriegszustandes mit einem bestimmten Lande an dessen Angehörige — erklärt hat, keine Zinsen mehr zahlen zu wollen, bis er nach seinem Ermessen den Zinsendienst wieder aufnehmen werde, und der Gläubiger keine Möglichkeit hat, ihn auf dem Rechtswege zur Erfüllung seiner Verpflichtungen zu zwingen.

Beim Grundvermögen verliert z. B. ein Miet- oder vom Eigentümer bewohntes Gebäude, ohne zerstört zu werden oder in andere Hände überzugehen, die Eigenschaft einer Einnahmequelle — zeitweilig — dadurch, daß es behufs Umbaues oder Instandsetzung von den Bewohnern geräumt wird, nicht aber dadurch, daß die Mieter keine Miete zahlen. Zweifelhaft kann es freilich sein, ob nicht für einen Hausbesitzer, dessen sämtliche Mieter nicht zahlen, der aber durch ein Verbot der Militärbehörde während des Belagerungszustandes oder durch Untersagung der Mitwirkung von Gerichtsvollziehern bei Ermittlungen seitens der Justizverwaltung — Anordnungen, deren Gesetzmäßigkeit und eventuelle Eignung zu, freilich schwer nachweisbaren, Schadenersatzansprüchen gegen Reich und Staat hier nicht zu prüfen ist — gehindert wird, die Mieter zur Räumung der Wohnungen zu zwingen und letztere anderweit an Zahlungsfähige und Zahlungswillige zu vermieten, hierin der Wegfall der Einnahmequelle ebenso zu erblicken ist, als wenn das Haus von einer Reichs- oder Staatsbehörde in Beschlag genommen würde. Ich würde geneigt sein, die Frage in solchen, übrigens wohl nur vereinzelt vorkommenden, Fällen zu bejahen; denn es wird durch derartige Anordnungen dem Eigentümer die Möglichkeit genommen, sein Haus zur Erzielung von Einnahmen zu verwenden, es hört also auf, für ihn eine Einnahmequelle zu bilden. Die Sache liegt ähnlich wie bei der Einleitung der Zwangsverwaltung oder des Konkurses, wo durch die Beschlagnahme der hiervon ergriffenen Einnahmequellen diese zwar nicht aufhören, solche zu sein, wohl aber es für den Eigentümer zu sein.

Ähnliche Schwierigkeiten wie bei dem Kapitalvermögen ergeben sich für die Entscheidung, ob Wegfall oder nur zeitweise Ertragslosigkeit der Quelle vorliegt, bei gewinnbringenden Beschäftigungen, soweit die Quelle in einer intermittierenden Tätigkeit oder in wechselnden Arbeitsverhältnissen besteht. Das Oberverwaltungsgericht, dem über die Fragen des Begriffs der Einnahmequelle und ihres Fortbestehens zwar nicht an der Hand des § 63 — denn die Ermäßigung nach § 63 ist eine Verwaltungsmaß-

regel, über die in erster Instanz die Bezirksregierung, in zweiter und letzter der Finanzminister zu entscheiden hat —, wohl aber an der des § 9, wo unter „Einkommensquelle“ dasselbe wie im § 63 unter „Einnahmequelle“ zu verstehen ist, die maßgebliche Entscheidung, mit der sich auch die Steuerverwaltung für § 63 füglich nicht in Widerspruch setzen kann, zusteht, erblickt die Einkommensquelle von Arbeitern und gewöhnlichen Gewerbegehilfen nicht in dem jeweiligen Arbeits- oder Dienstverhältnis, sondern in der „Arbeitsfähigkeit“, d. h. in der Arbeitskraft und in der Möglichkeit ihrer Ausnutzung“ (Entscheidungen in Staatssteuerfällen Band 11 Seite 150). Besonders klar ist diese Begriffsbestimmung nicht, weil sie den Gegensatz zwischen der „Möglichkeit der Ausnutzung“ der Arbeitskraft — in anderen Entscheidungen spricht das Oberverwaltungsgericht sogar statt dessen von „Arbeitsgelegenheit“ — und dem einzelnen Arbeitsverhältnis, der konkreten Arbeitsstelle nicht scharf hervortreten läßt, es hierauf aber gerade ankommt, wenn eben nicht das jeweilige Arbeitsverhältnis als die Einkommensquelle anzusehen sein soll. Als Gegensatz zu letzterem wird man vielmehr die Arbeitsfähigkeit zu umschreiben haben als die Fähigkeit, wirtschaftlich bewertete Arbeit, ausführlicher Arbeit, für welche ein Bedürfnis, wenn auch nicht in der Stärke des Angebots, besteht, und für die daher diejenige, denen sie geleistet wird, ein Entgelt zu gewähren bereit sind, zu leisten. Danach würde die Einnahmequelle eines Arbeiters oder gewöhnlichen Gewerbegehilfen solange fortbestehen, als er die körperliche und geistige Fähigkeit zur Verrichtung der Arbeit besitzt und Arbeit dieser Art überhaupt in dem betreffenden Wirtschaftszweige verwendet wird.

Wenn das Oberverwaltungsgericht bei Auslegung des § 9 EinkStG. bei Arbeitern (und gewöhnlichen Gewerbegehilfen) nicht das einzelne Arbeitsverhältnis bei dem jeweiligen Arbeitgeber als die Einkommensquelle angesehen hat, so hat es damit dem gesetzgeberischen Gedanken Rechnung getragen. Denn andernfalls würde jeder Arbeiter, der zufällig am 1. April arbeitslos ist und kein Einkommen aus anderen Quellen hat, für das ganze am 1. April beginnende Steuerjahr steuerfrei bleiben, da nach § 9 Ziff. 1 nur das Einkommen aus bei Beginn des Steuerjahres vorhandenen Quellen in Anrechnung kommen darf, die Erlangung von Beschäftigung im Laufe des Steuerjahres aber keine nach § 85 a. a. O. zur Nachbesteuerung berechtigende „nachträglich ermittelte neue Tatsache“ im Sinne dieses Paragraphen ist. Ein solches Ergebnis kann ein vernünftiger Gesetz-

geber nicht gewollt haben. Es fragt sich aber, ob der vom Oberverwaltungsgericht für Arbeiter und gewöhnliche Gewerbegehilfen aufgestellte Grundsatz auf diese zu beschränken und nicht vielmehr auf Geistesarbeiter außerhalb einer Beamten- oder beamtenähnlichen Stellung anzuwenden ist, für die die Gelegenheit zu ertragbringender Betätigung ihrer Fähigkeiten wechselt. Den Bühnenkünstler, den Redakteur einer Zeitung wird man unbedenklich nach Analogie der Beamten behandeln und in seiner Stellung bei dem einzelnen Theater, der einzelnen Zeitung seine Einnahmequelle erblicken können. Anders bei Schriftstellern und bildenden Künstlern, die in nicht regelmäßiger, periodischer Wiederholung einzelne Werke schaffen und höchstens hinsichtlich des einzelnen Werkes im voraus mit einem Verleger oder Besteller in ein Vertragsverhältnis treten. Solange sie ihre Fähigkeiten nicht verloren haben oder diese sich nicht auf Gebiete beschränken, für die erfahrungsmäßig keinerlei Nachfrage mehr besteht, oder endlich der Entschluß, die schriftstellerische oder künstlerische Tätigkeit aufzugeben, durch Ergreifen eines anderen Berufes betätigt ist, fehlt es in der Regel an sicheren Anhaltspunkten dafür, daß die Quelle weggefallen ist, daß nicht demnächst bei sich bietender Gelegenheit die frühere Tätigkeit wieder aufgenommen wird. Solange wäre es unbillig, im bloßen Brachliegen der Arbeitsfähigkeit bei diesen Geistesarbeitern Wegfall der Einnahmequelle anzunehmen, beim Handarbeiter und gewöhnlichen Gewerbegehilfen nicht. Mit Recht hat daher das Oberverwaltungsgericht z. B. in einer Entscheidung (Bd. 14 S. 159 der Entscheidungen in Staatssteuerfachen) die Annahme des Fortbestehens der Quelle schriftstellerischer Tätigkeit mit Rücksicht darauf als unbedenklich bezeichnet, daß der Steuerpflichtige eine Stellung als Assistent bei einem wissenschaftlichen Institute bekleidete und zugegeben hatte, eine Wiederholung seiner schriftstellerischen Tätigkeit nach einer Reihe von Jahren sei nicht ausgeschlossen.

Die Anwendung des § 63 wird übrigens in der Regel, wenn sie von dem bloßen innerlichen Entschluß, die Tätigkeit nicht mehr auszuüben, abhängig ist, schon dadurch ausgeschlossen, daß nicht festzustellen ist, zu welchem Zeitpunkt dieser Entschluß gefaßt und wirksam geworden, die Quelle also weggefallen ist. Anders liegt, und zwar bei Geistesarbeitern ebenso wie bei Arbeitern im engeren Sinne, die Sache im Falle der Einziehung zum Militär. Durch diese tritt, von Ausnahmefällen, wo etwa Schriftsteller vom Felde aus die Zeitungen mit „Kriegsbriefen“, Stimmungsberichten usw. versorgen, eine zwangsweise Unterbrechung der Tätigkeit ein. Aber

nicht jede solche Unterbrechung ist gleichbedeutend mit einem Wegfall der Quelle, und wie lange die Unterbrechung dauert, läßt sich gerade beim Kriege am allerwenigsten voraussagen. Dauert sie bis zum Schluß des Steuerjahres, so ist für dieses Steuerjahr die Quelle weggefallen. In derartigen Fällen wird deshalb die Entscheidung über den Ermäßigungsantrag bis zum Schluß des Steuerjahres oder bis zu der etwa vorher eintretenden Entlassung aus dem Militärdienst auszusetzen sein und bis dahin nur nötigenfalls Stundung der Steuer gewährt werden können. Eine frühere Entscheidung ist indes bei Arbeitern und gewöhnlichen Gewerbegehilfen deshalb möglich, weil bei ihnen nach der Ausführungsanweisung des Finanzministers für die Anwendung des § 63 — für die Auslegung des § 9 kann, wie gesagt, nicht der Finanzminister, sondern nur das Oberverwaltungsgericht maßgebende Grundsätze aufstellen — „eine ununterbrochene, nicht in der Eigentümlichkeit der Beschäftigungsart (z. B. in der sog. Saisonarbeit bei den Bauhandwerkern) begründete Arbeitslosigkeit von mehr als 10 Wochen in der Regel nicht als eine vorübergehende anzusehen“, eine nicht bloß vorübergehende aber als Wegfall der Einnahmequelle zu behandeln ist. Über Ermäßigungsanträge derartiger Personen kann also schon nach Verlauf von 10 Wochen nach ihrer Einziehung befunden werden. Dabei sei bemerkt, daß sich eine Ermäßigung aus § 63 nicht deshalb erübrigt, weil die Steuer nach dem oben erörterten § 70 Ziff. 1 nicht zu erheben ist. Denn, wie oben ausgeführt, handelt es sich bei § 70 Ziff. 1 nur um eine Erhebungsvorschrift, die auf die Gemeindebesteuerung keinen Einfluß hat, bei der Ermäßigung aus § 63 aber um eine auch auf diese entsprechende Wirkungen ausübende Abänderung der Veranlagung.

Für die nicht eingezogenen Steuerpflichtigen gilt aber nicht nur zehnwöchige ununterbrochene Arbeitslosigkeit als Wegfall der Einnahmequelle, sondern der Finanzminister hat in dem schon erwähnten Runderlaß vom 1. September 1914 auch angeordnet, daß ein solcher „auch überall da anzunehmen“ ist, „wo kaufmännische oder gewerbliche Angestellte durch die jetzigen Zeitverhältnisse gezwungen worden sind, in eine wesentliche Herabsetzung ihrer bisherigen Gehaltsbezüge zu willigen“, und was hier von „Gehaltsbezügen“ gesagt ist, wird auch von den Lohnbezügen von Arbeitern gelten müssen. In dieser Auslegung des § 63 liegt ein außerordentlich weitgehendes Entgegenkommen des Finanzministers, das wieder einmal beweist, wie wenig der Vorwurf fiskalischer Engherzigkeit gegen unsere staatliche Finanzverwaltung berechtigt ist. Denn mit dem Wortlaut des § 63 ist

jene Auslegung nicht vereinbar. Wenn sich an der ganzen Stellung eines Angestellten nichts weiter ändert als die Höhe der Bezüge, so kann man darin nicht einen „Wegfall“ der Quelle dieser Bezüge, eben seiner Stellung, erblicken. Das widerspricht dem richtigen Grundsatz der Ausführungsanweisung (Art. 80 III). „Die Einnahmequelle selbst muß aber weggefallen, nicht etwa nur das Einkommen daraus erloschen oder vermindert sein.“ Eher ließe sich noch in einer solchen Herabsetzung der Bezüge, in die der Steuerpflichtige willigen muß, weil er eine andere Stellung unter günstigeren Bedingungen nicht zu finden hoffen kann, ein „außergewöhnlicher Unglücksfall“ sehen, allerdings nur, sofern es nicht allen oder doch der Mehrzahl der Berufsgenossen ebenso geht. Was als eine „wesentliche“ Herabsetzung der Bezüge anzusehen ist, kann nur nach Lage des Falles entschieden werden, wie überhaupt bei der Frage, ob ein Wegfall einer Einnahmequelle vorliegt, den Umständen des Einzelfalles weite Berücksichtigung zuteil werden muß und ausnahmslose Regeln nur in sehr begrenztem Umfange möglich sind, wenn der § 63 seinen Zweck erfüllen soll. Natürlich kann eine Herabsetzung der Bezüge, die ein Gesamteinkommen übrig läßt, das, auf das Jahr berechnet,  $\frac{4}{5}$  oder mehr des veranlagten beträgt, überhaupt zu keiner Steuerermäßigung führen. Bloße Vermehrungen der Ausgaben endlich können einen Ermäßigungsantrag niemals begründen, auch dann nicht wenn es sich um Werbungskosten der einzelnen Quelle handelt; denn die Anwendbarkeit des § 63 setzt ja eben Wegfall der Quelle voraus, und bei einer weggefallenen Quelle können keine Werbungskosten mehr entstehen.

Ob die Voraussetzungen für eine Ermäßigung aus § 63 vorliegen, kann nach der Art dieser Voraussetzungen nur unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen festgestellt werden. Eine solche Steuerermäßigung kann auch unter Umständen dem Steuerpflichtigen wegen ihren etwaigen Einwirkungen auf seinen geschäftlichen Ruf, seinen Kredit, die Wahlrechte oder aus anderen Gründen gar nicht erwünscht sein. Sie muß daher anders wie die Maßnahmen auf Grund des § 5 Ziff. 3 und § 70 Ziff. 1 ausnahmslos von einem Antrage des Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden. Doch ist für diesen eine sehr geräumige Frist gelassen, bis zum Ablauf des dritten Monats nach dem Schlusse desjenigen Steuerjahres, in welchem die Einkommensminderung eingetreten ist; selbst Anträge, die ihren Ausgangspunkt schon in dem Kriegsausbruch haben, können also noch bis zum 30. Juni 1915 bei dem örtlich zuständigen Vorsitzenden

der Einkommensteuer-Veranlagungskommission angebracht werden. Auf den Zeitpunkt, von dem ab die Ermäßigung zu gewähren ist, hat derjenige des Antrages keinen Einfluß: gleichviel, wann der Antrag gestellt wird, tritt, wenn er sich als berechtigt erweist, die Ermäßigung mit Beginn des auf den Eintritt der Einkommensverminderung folgenden Monats ab ein. Daß für den Antrag eine so geräumige Frist gelassen ist, liegt in gleicher Weise im Interesse der Steuerpflichtigen wie in dem der Steuerverwaltung. Denn aus den vorstehenden Darlegungen ergibt sich, daß sich in ungemein zahlreichen Fällen erst längere Zeit nach Eintritt des einen eventuellen Antrag begründeten Ereignisses übersehen läßt, ob es in der Tat die Voraussetzungen des § 63 erfüllt. Durch die lange Antragsfrist werden also viele unbegründete Anträge hintangehalten und wird die Möglichkeit einer sachdienlichen Begründung gefördert. Ganz besonders zweckmäßig erweist sich diese lange Frist bei den in dem Kriege wurzelnden Anträgen. Denn gerade bei diesen läßt sich, wie erwähnt, schon wegen der völligen Unsicherheit der Dauer des Krieges am allerwenigsten von vornherein übersehen, ob die Voraussetzungen des § 63 vorliegen. Überdies wird durch die Länge der Frist dem vorgebeugt, daß Kriegsteilnehmer sie in Folge der Kriegsteilnahme versäumen. Übrigens wird zweifellos von den Behörden bei Anträgen von Angehörigen von Feldzugsteilnehmern in weitestem Maße von der Vermutung einer Vollmacht der letzteren Gebrauch gemacht werden. Für die Beschwerde gegen die Entscheidung der Regierung auf den Antrag, die bei dieser einzulegen und vom Finanzminister zu entscheiden ist, beträgt dagegen die Frist nur 4 Wochen von Zustellung der Entscheidung der Regierung an.

---

## II. Die Einkommensteuerveranlagung für das Steuerjahr 1915.

Wenn schon, wie eben hervorgehoben, die Frist für Anträge auf Ermäßigung der für 1914 veranlagten Einkommensteuer noch bis zum 30. Juni läuft und sich wohl in den meisten Fällen erst im Laufe eines Krieges herausstellt, ob durch ihn die Voraussetzungen für eine solche Ermäßigung geschaffen werden, hat zweifellos jetzt bereits ein erheblicher Teil der dahin gehenden Anträge seine Erledigung gefunden, und ein wohl noch größerer ist wenigstens bereits gestellt. Die Freistellungen des Militäreinkommens auf Grund des § 5 Ziff. 3 und die Aufhebungsetzung der Steuer der Unteroffiziere und Mannschaften des Beurlaubtenstandes nach § 70 Ziff. 1 aber sind sicherlich zum allergrößten Teile bereits verfügt. Dagegen wird jetzt mehr oder weniger für alle Steuerpflichtigen, deren wirtschaftliche Verhältnisse durch den Krieg merklich beeinflusst werden, die Frage dringlich, ob und in welcher Weise diesem Einfluß bei Aufstellung der Einkommensteuererklärung und demnächst bei der Veranlagung seitens der Steuerbehörde Rechnung zu tragen ist. Für diejenigen aber, die im Felde stehen, erhebt sich vorab die weitere Frage, die ich hier auch vorwegnehmen möchte, wie sie es anzufangen haben, um überhaupt eine Steuererklärung abzugeben.

### A. Die Abgabe der Steuererklärung für Kriegsteilnehmer.

Die bloße Tatsache des Imfeldestehens entbindet niemand von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung. Genau so wie im Frieden, vielleicht sogar noch mehr werden aber auch viele gesetzlich nicht Deklarationspflichtige, die jetzt im Felde stehen, Wert darauf legen, auf Grund einer Steuererklärung veranlagt zu werden und daher freiwillig eine solche abgeben zu können.

Die Frist für die Abgabe der — nicht durch besondere Aufforderung verlangten — Steuererklärungen ist ein für allemal auf die Zeit vom 4. bis 20. Januar festgesetzt. Allgemein den Termin hinauszuschieben, erscheint untunlich, soll nicht die ganze Veranlagung, die sich ohnehin wohl infolge Beamtenmangels und der durch den Krieg geschaffenen sachlichen Schwierigkeiten länger als in anderen Jahren hinziehen wird, in einer mit den Interessen des Staatsfiskus wie der Steuerpflichtigen gleich unvereinbaren Weise verschleppt werden. Von der Abgabe von Steuererklärungen für 1915 völlig abzusehen, wäre nur möglich gewesen, wenn durch ein Notgesetz ausgesprochen worden wäre, daß die Veranlagung für 1914 auch für 1915 zu gelten habe. Die Staatskasse hätte sich diesen Ausweg gut und gerne gefallen lassen können. Aber für die Steuerpflichtigen wäre er — ganz abgesehen davon, daß er der Anpassung einer großen Zahl von Einzelvorschriften des Einkommensteuergesetzes durch ein sehr kompliziertes Notgesetz bedurft hätte und im Kriege Hals über Kopf ausgearbeitete und beschlossene Steuergesetze erfahrungsgemäß fast immer mißraten — im allerhöchsten Grade nachteilig gewesen. Denn es liegt auf der Hand, daß diejenigen unter ihnen, deren Einkommen in dem Kriegsjahre 1914 zurückgegangen ist, zahlreicher sein werden, als diejenigen, bei denen das Gegenteil der Fall ist.

Andererseits kann selbstverständlich von den im Felde stehenden — oder gar kriegsgefangen in Feindesland befindlichen — Steuerpflichtigen nicht verlangt werden, daß sie dort Steuererklärungen aufstellen, und nach den bisherigen Leistungen der Feldpost wäre es auch ein gefährliches Ding, ihr Schriftstücke, von deren Eingang beim Empfänger die Wahrung einer Notfrist abhängt, zur Beförderung anzuvertrauen. Allerdings würde ja zweifellos die Steuerverwaltung jede aus dem Felde verspätet eingehende Steuererklärung als rechtzeitig ansehen und von Verhängung eines Steuerzuschlages nach § 31 Abs. 1 EinkStG. absehen. Geht aber die abgesandte Steuererklärung unterwegs verloren, so daß sie als nicht abgegeben anzusehen ist, so hat nach § 31 Abs. 2 die Steuerbehörde eine nochmalige besondere Aufforderung zu ihrer Abgabe an den Steuerpflichtigen zu richten. Ob diese Vorschrift dahin zu verstehen ist, daß unter allen Umständen die nochmalige Aufforderung zu ergehen hat und der Ablauf der darin gestellten Frist abzuwarten ist, ehe zur Veranlagung geschritten werden darf, oder ob die Bestimmung nur die Bedeutung hat, daß, wenn die zweite Aufforderung nicht erlassen ist, der weitere Steuerzuschlag von 25% nicht verwirkt ist, kann freilich zweifelhaft sein. Der Wort-

laut „an ihn zu richtenden . . . Aufforderung“ spricht für das erstere, und auch die ministerielle Ausführungsanweisung, die freilich vom Finanzminister, wenn er sich damit nicht in Widerspruch zum Gesetze setzt, jeden Augenblick geändert werden kann, schreibt die nochmalige Aufforderung vor (Art. 58). Sie gibt aber durch den dritten Absatz dieses Artikels, wo der so rechtzeitige Erlaß der nochmaligen Aufforderung, daß „die darauf etwa eingehenden Steuererklärungen *w o m ö g l i c h* bei der Veranlagung berücksichtigt werden können“, angeordnet wird, zu erkennen, daß sie auch eine Veranlagung vor Erlaß der nochmaligen Aufforderung und erst recht vor Ablauf der in ihr gestellten Frist zur zulässig erachtet. Die Entstehungsgeschichte des Gesetzes spricht dafür, daß der Wille des Gesetzgebers dahin ging, es *m ü s s e* die nochmalige besondere Aufforderung erlassen werden, während sie keine Antwort auf die Frage gibt, ob die Veranlagung nicht vor deren Erlaß und fruchtlosem Ablauf der in ihr gestellten Frist erfolgen dürfe. Denn der zweite Absatz des § 31 verdankt seine Entstehung einem Beschlusse der Kommission des Abgeordnetenhauses, nach dem er lautete: „Wer die Steuererklärung, zu deren Einreichung er gesetzlich verpflichtet ist, nicht längstens innerhalb 4 Wochen nach einer nochmaligen besonderen Aufforderung, welche auch nach geschehener Veranlagung ergehen kann, abgibt, hat neben der veranlagten Steuer einen Zuschlag von 25% zu derselben zu zahlen und außerdem die durch seine Unterlassung dem Staate entzogene Steuer zu entrichten.“ Erst bei der dritten Lesung im Plenum wurden zwischen „nochmaligen“ und „besonderen“ die Worte „an ihn zu richtenden“ eingeschaltet. Der Antragsteller begründete dies damit, es solle „zum Ausdruck gebracht werden, daß *a l l e* Zensiten eventuell zur Abgabe der Deklaration nochmals aufgefordert werden müssen, daß die Nachteile des in der zweiten Lesung hier beschlossenen Zusatzes gegen den einzelnen Zensiten, nur nachdem derselbe nochmals besonders vorher zur Deklaration aufgefordert, also gewissermaßen verwahrt worden ist, zur Anwendung kommen sollen“. Der Regierungsvertreter aber sah in der Einschaltung „die Tendenz, den Vorsitzenden oder die Kommission unter allen Umständen zu *v e r p f l i c h t e n*, die nochmalige besondere Aufforderung an den Steuerpflichtigen zu richten, wenn er der ersten nicht nachgekommen war“ (Stenographischer Bericht der Sitzung vom 5. März 1891 S. 1289 rechts). In der Novelle vom 19. Juni 1906, und zwar schon in deren Regierungsentwurf ist dann der Relativsatz „welche auch nach geschehener Veranlagung ergehen kann“ weggeblieben, ohne daß dies irgendwie begründet ist. Wenn aber die Notwendig-

keit des Zuschlages von 5% nach dem ersten Abfahre mit dem „Interesse der rechtzeitigen Abwicklung des Veranlagungsgeschäfts“ gerechtfertigt, in der Kommission von der Regierung als Grund für die Befreiung des bisherigen Verlustes der Rechtsmittel bei nicht rechtzeitiger Abgabe der Steuererklärung hervorgehoben wurde, „es sei Grundsatz, die Steuer nach den wirklichen Einkommensverhältnissen zu erheben“, namentlich aber die Ersetzung der vier- durch eine zweiwöchige Frist in der nochmaligen Aufforderung damit begründet wurde, die Frist von 4 Wochen „erschwere das Zustandekommen des Veranlagungsgeschäfts“ (Drucksache Nr. 259 des Abgeordnetenhauses von 1905/06 S. 50), so spricht alles das ebenso wie die Weglassung des gedachten Relativsatzes gegen die Auslegung, die nochmalige Aufforderung müsse zwar erlassen, auf ihr Ergebnis brauche aber mit der Veranlagung nicht gewartet zu werden.

Eine solche besondere Aufforderung muß nach Art. 58 Abs. 4 der Ausführungsanweisung „zugestellt“ werden, und die Zustellung hat nach Art. 78 V a. a. D. an Angehörige eines mobilen Truppenteils oder der Besatzung eines im Dienst befindlichen Kriegsfahrzeugs mittels Ersuchens der vorgesetzten Kommandobehörde, worunter nach Art. 28 Ziff. 3 der maßgebenden Ausführungsanweisung zur Verordnung über das Verwaltungszwangsverfahren der unterste Militärbefehlshaber, d. h. der Chef der Kompanie, Eskadron, Batterie usw. zu verstehen ist, zu erfolgen. Es geht nicht an, den Militärbefehlshabern im Felde noch die Bewirkung von Zustellungen in Steuerangelegenheiten zuzumuten. Der Finanzminister wäre nun freilich nicht gehindert, die Ausführungsanweisung zum EinkStG. zu ändern und auch für Angehörige des Heeres die gewöhnliche Art der Zustellungen im Inland — diejenigen für solche im Ausland sind natürlich völlig unanwendbar — anzuordnen. Das wäre dann, schon weil die Zustellung an den im Felde stehenden Steuerpflichtigen selbst durch die Feldpost, die schon ihren regelmäßigen Aufgaben so wenig zufriedenstellend genügt, insbesondere nach meinen Erfahrungen jede Nachsendung bei Verwundung, Abkommandierung usw. unterläßt, und bei der Umständlichkeit und dem Zeitverlust, die ausreichend genaue Feldadresse jedes Steuerpflichtigen zu ermitteln, nur angängig auf dem Wege der Ersatzzustellung an einen erwachsenen Hausgenossen, Dienstboten, Gewerbegehilfen oder den Hauswirt des Steuerpflichtigen, wenn aber diese Art der Ersatzzustellung nicht ausführbar ist, durch Niederlegung bei der Ortsbehörde oder Postanstalt des Wohnorts oder Anheftung. Daß die Steuerpflichtigen von diesen Zustellungen recht-

zeitig Kenntnis erhielten, wäre sehr unwahrscheinlich. Es würde sich also um ein ziemlich zweckloses Schreibwerk handeln. Und wenn selbst der Steuerpflichtige von der besonderen Aufforderung zur Steuererklärung Kenntnis erhielt und letztere respektive, wenn er aus der Aufforderung sieht, daß die erste nicht angekommen ist, eine nochmalige Steuererklärung abschicken wollte, so wüßte er wieder nicht, ob und wann sie den Vorsitzenden der Veranlagungskommission in der Heimat erreicht. Er riskiert also stets, wenn er selbst das selten Mögliche ermöglicht und vom Felde aus eine Steuererklärung, sogar wiederholt, absendet, daß er, weil sie nicht eingeht, ohne Beachtung ihrer veranlagt wird.

Soweit nun die Schwierigkeiten lediglich in der Kürze der Frist liegen, trägt ihnen freilich § 84 EinkStG. Rechnung, wonach sich die Frist für „außerhalb des Deutschen Reiches Abwesende“ auf 6 Wochen — bei Abwesenheit in außereuropäischen Ländern und Gewässern Abwesende, also z. B. für die durch den Krieg und durch die von England ergriffenen Maßnahmen an der Heimkehr aus Amerika, Ägypten usw. verhinderten preußischen Steuerpflichtigen, wie namentlich die im wehrpflichtigen Alter, 6 Monate — und für innerhalb Deutschlands Abwesende, also z. B. die im Inlande außerhalb ihres Wohnorts im Militärdienst verwendeten Steuerpflichtigen 3 Wochen. Damit wird aber aller Voraussicht nach dem Bedürfnis der Steuerpflichtigen noch nicht genügt. Denn daß sie, soweit es nicht wegen Verwundung oder Krankheit geschieht, schon vor Ablauf von 6 Wochen nach dem 4. Januar 1915 in die Heimat zurückkehren werden, ist mehr wie unwahrscheinlich. Geschähe es aber selbst, so könnte man von ihnen füglich auch nicht erwarten, daß nun sozusagen ihr erstes Geschäft die Abgabe einer Steuererklärung wäre. Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Fristversäumnis infolge unabwendbarer Zufälle (§ 48 des Ergänzungssteuergesetzes) ist wohl für die Einlegung von Rechtsmitteln gegen die Veranlagung, aber nicht für die Steuererklärung zugelassen und kann für diese auch gar nicht zugelassen werden, weil natürlich nicht voranzusehen ist und bei der Veranlagung nicht abgewartet werden könnte, ob ein Wiedereinsetzungsgesuch gegen Versäumnis der Deklarationsfrist einginge, wenn aber die Veranlagung schon erfolgt ist, nicht neben den Rechtsmitteln noch Wiedereinsetzungsanträge einherlaufen können, ohne das ganze Veranlagungsgeschäft heillos zu verwirren. Wenn und soweit freilich, die Truppen auch zur Zeit der Hinausendung der Veranlagungsbenachrichtigungen noch nicht heimgekehrt sind, bietet die Wieder-

einsetzungsmöglichkeit den Kriegsteilnehmern die Gewähr, daß sie nicht durch die Kriegsteilnahme auch noch der Möglichkeit beraubt werden, sich gegen ihrer Ansicht nach ungerechtfertigte Steuerheranziehungen zu wehren.

Gerade weil indes durch den Wiedereinsetzungsantrag die Möglichkeit gegeben ist, eine erfolgte Veranlagung trotz Veräufung der Einspruchs- oder Berufungsfrist noch mit diesen Rechtsmitteln anzufechten, sofern die Fristveräufung durch den Krieg verschuldet ist, die Entscheidung über die Wiedereinsetzung aber den mit derjenigen über das Rechtsmittel selbst vom Gesetze betrauten Stellen, bei Veranlagungen nach Einkommen über 3000 M. also in höchster Instanz dem Oberverwaltungsgericht zusteht, dessen Grundsätze die Berufungskommissionen, auch wo sie endgültig entscheiden, zu folgen haben, ist es für die Kriegsteilnehmer doppelt unbedenklich, die Abgabe der Steuererklärung und gegebenenfalls die Verhandlungen über diese mit der Steuerbehörde, wo es irgend möglich ist, durch Angehörige, Vertreter im Geschäft oder sonstige Bevollmächtigte bewerkstelligen zu lassen. Denn es besteht keine gesetzliche Bestimmung, welche den Steuerpflichtigen hindert, von den sei es von ihm selbst, sei es von einem Bevollmächtigten in der Steuererklärung oder bei den Verhandlungen über diese gemachten Angaben im Rechtsmittelverfahren abzuweichen. Der Steuerpflichtige ist also an diese Angaben nicht gebunden, und es ist der Grundsatz für die Kommunalbesteuerung, daß der Steuerpflichtige mit der Klage gegen den Einspruchsbescheid des Steuerberechtigten keine weitergehende Ermäßigung beanspruchen kann, als er in seinem Einspruch begehrt hatte, nicht etwa auf das erste Rechtsmittel gegen die Staatseinkommensteueranlagung, den Einspruch oder die Berufung, dergestalt zu übertragen, daß der Umfang des hiermit Erstreitbaren durch die Steuererklärung oder die Beanstandungsbeantwortung begrenzt würde. Der im Felde stehende Steuerpflichtige ist daher nach seiner Rückkehr noch in der Lage, die in seiner Abwesenheit von seinen Angehörigen oder sonstigen Bevollmächtigten gemachten Angaben zu berichtigen und sich dadurch vor Schaden zu schützen. Andererseits liegt es in seinem eigensten Interesse, daß seine Veranlagung möglichst nicht bis nach seiner Rückkehr ausgesetzt wird. Denn er hat — selbst wenn die Steuerbehörde Stundung gewährt, da dann eben die gestundeten Beträge zeitlich nahe an die laufenden heranrücken — nur den Nachteil, daß sich die Steuerzahlungen — die ja durch Rechtsmittel nicht beeinflusst werden — auf einen kürzeren Zeitraum zusammendrängen, und überdies wird

den Zurückgebliebenen im allgemeinen während des Krieges mehr Zeit für die Verhandlungen mit der Steuerbehörde zur Verfügung stehen als den Heimgekehrten unmittelbar nach der Heimkehr.

Die Befugnis, die Steuerklärung durch Bevollmächtigte abgeben zu lassen, ist Personen, „welche durch Abwesenheit oder andere Umstände verhindert sind“, sie selbst abzugeben, im § 30 Abs. 2 EinkStG. ausdrücklich eingeräumt. Wenn hier von „Bevollmächtigten“ die Rede ist, so enthält doch das Gesetz keinerlei Vorschriften über die Form der Vollmacht, und es besteht daher keinerlei gesetzliches Hindernis, Personen auch schon auf Grund der Vermutung, daß sie, wenn auch nur stillschweigend, hierzu ermächtigt sind, zur Abgabe der Steuererklärung für einen Abwesenden oder sonstwie Verhinderten zuzulassen. Im Gegenteil ist bei der Kommissionsberatung der Novelle von 1906 im Abgeordnetenhaus ausdrücklich von dem Regierungsvertreter auf Anfrage festgestellt worden, „daß in allen Fällen, in denen kein Grund zu der Annahme vorliege, durch die Vorschreibung eines Bevollmächtigten solle das Gesetz umgangen werden, die Veranlagungsbehörden von der Einreichung einer Vollmacht“ — die übrigens auch nicht stempelpflichtig ist (Erlaß des Finanzministers vom 15. März 1900, abgedruckt in Heft 40 der „Mitteilungen aus der Verwaltung der direkten Steuern“ S. 38) — „abzusehen hätten. Berechtigt seien sie, eine Vollmacht zu fordern. Das komme aber immer nur in Ausnahmefällen vor“. Dem entspricht auch Art. 32 Ziff. 4 Abs. 2 der Ausführungsanweisung: „Für Personen, welche abwesend oder sonst verhindert sind, die Steuererklärung selbst abzugeben, kann die Steuererklärung durch Bevollmächtigte, welche ihren Auftrag auf Erfordern nachzuweisen haben, abgegeben werden.“ Gilt das schon für normale Verhältnisse, so kann es keinem Zweifel unterliegen, daß die Veranlagungsbehörden die Ehefrauen oder sonstige nahe Angehörige von Kriegsteilnehmern, wenn nicht besondere Gründe entgegenstehen, bereitwillig auf Grund vermuteter Vollmacht zur Abgabe der Steuererklärung für diese zulassen werden. Meines Wissens ist auch bereits vom Finanzminister eine dahingehende Verfügung erlassen worden. Entsprechendes wird von sonstigen Vertretern zu gelten haben, bezüglich derer nach der Art ihres Verhältnisses zu dem Abwesenden anzunehmen ist, daß sie auf Grund vermuteter Vollmacht des Steuerpflichtigen handeln. Trauen sich aber die Ehefrau und die sonstigen Angehörigen eines Kriegsteilnehmers nicht die erforderliche Geschäftskunde zu, so werden sie, statt aus diesem Grunde die Abgabe der Steuererklärung überhaupt zu unterlassen, in der Regel,

wenn nicht sehr verwickelte und undurchsichtige Verhältnisse vorliegen, mehr im Interesse des Abwesenden handeln, wenn sie vertrauenswürdige und geschäftskundige Personen aus ihrem Verwandten- oder Bekanntenkreise zu Rate ziehen oder den Weg der protokollarischen Abgabe der Steuererklärung betreten, bei der sie in der Lage sind, diese mit dem sachverständigen Beamten der Steuerbehörde durchzusprechen. Daß hierbei die Veranlagungsbehörden unter den gegebenen Verhältnissen trotz ihrer Arbeitsbelastung den Angehörigen von Kriegsteilnehmern besonders bereitwillig entgegenkommen werden, darf ohne weiteres erwartet, aber auch als eine unabweisliche Amtspflicht bezeichnet werden. Überdies wird unter den durch den Krieg geschaffenen abnormen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen von dem § 28 EinkStG. besonders freigebiger Gebrauch zu machen sein, wonach dem Steuerpflichtigen — und selbstredend auch seinem Vertreter — auf seinen Antrag, „soweit es sich um nur durch Schätzung zu ermittelndes Einkommen handelt“, gestattet werden „soll“, „in die Steuererklärung statt der ziffernmäßigen Angabe des Einkommens diejenigen Nachweisungen aufzunehmen, deren die Veranlagungskommission zur Schätzung desselben bedarf“. Wird ein derartiger Antrag gestellt, so hat die Veranlagungsbehörde nun ihrerseits dem Antragsteller bestimmte Fragen vorzulegen. Dagegen ist allerdings ein Antrag auf völlige Entbindung von der Abgabe der Steuererklärung gesetzlich unzulässig und kann günstigstenfalls als ein solcher auf Entbindung von ziffermäßigen Angaben über nur durch Schätzung zu ermittelndes Einkommen nach § 28 aufgefaßt und behandelt werden.

Wenn sich die Zurückgebliebenen klarmachen, daß es in der Mehrzahl der Fälle wirklich nicht im Interesse der draußen befindlichen Steuerpflichtigen liegt, deren Veranlagung durch Nichtabgabe einer Steuererklärung für sie zu verzögern, und daß selbst irrige Angaben noch im Rechtsmittelverfahren richtiggestellt werden können, und wenn andererseits die Veranlagungsbehörden das unter den gegebenen Verhältnissen besonders gebotene Entgegenkommen beweisen und die ihnen vom Finanzminister in der Ausführungsanweisung erneut eingeschärfte Mahnung, unbeschadet einer sorgfältigen Prüfung der Steuerklärungen kleinliche Erörterungen über geringfügige Punkte und jede durch den Zweck der Prüfung nicht gebotene oder entbehrliche Rückfrage zu vermeiden, den Zeitverhältnissen entsprechend beobachten, dann sollte es, wie es bisher gelungen ist, über andere durch den Krieg geschaffene Schwierigkeiten in der Verwaltung leichter, als man im voraus annahm, hinwegzukommen, auch möglich sein,

der infolge der vom Gesetz verlangten Mitwirkung der Steuerpflichtigen zweifellos besonders großen formellen Schwierigkeiten einer Einkommensteuerveranlagung während eines großen Krieges einigermaßen Herr zu werden, um so mehr, als man nach den genauen Beobachtungen, die ich nunmehr seit einigen 20 Jahren in den verschiedensten Stellungen, als Leiter einer großen, komplizierten Privatverwaltung, als Landrat, als Mitglied des Finanzministeriums und jetzt des Oberverwaltungsgerichts, sowie namentlich als Steuerpolitiker und Kommentator gemacht habe, zu der Leitung unserer staatlichen Steuerverwaltung das unbedingte Vertrauen haben darf, daß sie von kleinlicher Fiskalität weit entfernt sein wird.

## **B. Der Einfluß des Krieges auf die Veranschlagung des für das Steuerjahr 1915 steuerpflichtigen Einkommens.**

Daß Steuerpflichtige und Steuerbehörden in gleicher Weise guten Willen zeigen, über die ungewöhnlichen formellen Schwierigkeiten der bevorstehenden Einkommensteuerveranlagung, die sich aus der Abwesenheit einer so überaus großen Zahl von Steuerpflichtigen und eines sehr großen Teiles der mit den örtlichen Verhältnissen vertrauten Beamten ergeben, einander, so gut es nur eben geht, hinwegzuhelfen, ist um so notwendiger, als auch die materiellen Schwierigkeiten ganz außerordentliche sind, die darin liegen, daß sich zur Zeit der Abgabe der Steuererklärungen und der Veranlagung für das Steuerjahr, 1915 die Wirkungen des Krieges auf die Einkommensverhältnisse des dann letztabgelaufenen Kalender- oder Wirtschaftsjahres noch nicht mit einiger Vollständigkeit und Sicherheit übersehen, für das bevorstehende Steuerjahr aber erst recht noch nicht voraussehen lassen werden.

Es ist zwar verkehrt und beruht auf einem mangelhaften Eindringen in den Geist des Einkommensteuergesetzes, wenn man als Gegenstand der Besteuerung (Steuerobjekt) das Einkommen des letzten abgelaufenen Jahres oder das durchschnittliche eines mehrjährigen Zeitraums der Vergangenheit bezeichnen hört. Das trifft nur für die steuerpflichtigen nichtphysischen Personen (Erwerbsgesellschaften, nämlich Aktien-, Kommanditgesellschaften, Berggewerkschaften, Gesellschaften m. b. H. und gewisse eingetragene Genossenschaften und Vereine) zu. Für natürliche Personen ist Gegenstand der Besteuerung das Einkommen des Steuerjahres selbst. Sonst wäre es widersinnig, wenn § 9 an die Spitze den

Grundsatz stellt, daß nur Einkommen aus solchen Quellen (über den Begriff der Einkommensquellen und ihres Wegfalls vgl. oben in dem Abschnitt I. B.) angerechnet werden darf, die bei Beginn des Steuerjahres, für welches die Veranlagung erfolgt, bestehen, und nach Ziff. 2 eine Besteuerung auch schon dann eintreten läßt, wenn die Einkommensquelle für den Steuerpflichtigen erst neu entstanden ist, ihm also noch gar keinen Ertrag geliefert haben kann. Dann wäre auch der ganze im vorigen Abschnitt besprochene § 63 unverständlich. Denn wenn Gegenstand der Besteuerung das Einkommen eines vor dem Steuerjahre liegenden Zeitraumes wäre, so könnte sich dieser Gegenstand der Besteuerung nicht mehr im Laufe des Steuerjahres durch Wegfall einer Quelle oder Unglücksfälle vermindern. Ebenso paradox wäre dann eine anderweite Veranlagung wegen Vermehrung des Einkommens während des Steuerjahres nach § 62.

Die Bedeutung des § 9, soweit er die natürlichen Personen betrifft<sup>1)</sup>, ist vielmehr folgende: Gegenstand der Besteuerung ist das Einkommen des Steuerjahres; als relativ zutreffendster Maßstab für dessen Vorausveranschlagung ist aber anzusehen das vom Steuerpflichtigen tatsächlich im letzten abgelaufenen Kalender- oder Wirtschaftsjahre (Betriebs-) und bei Vorliegen ordnungsmäßiger Buchführung über das Einkommen aus Handel, Gewerbe, Land- und Forstwirtschaft das im Durchschnitt der letzten drei oder zwei Jahre erzielte Einkommen, und deshalb wird die unwiderlegliche Rechts-

<sup>1)</sup> § 9 Ziff. 1—5 lautet:

„1. Maßgebend für die Veranlagung der physischen Personen ist der Bestand der einzelnen Einkommensquellen bei Beginn des Steuerjahres, für welches die Veranlagung erfolgt, wenn aber die Veranlagung von einem späteren Zeitpunkt ab stattfindet, der Bestand der Quellen in diesem Zeitpunkt.

Änderungen, welche in dem bei der Veranlagung vorausgesetzten Bestande bis zum Beginne des Steuerjahres eintreten, können im Rechtsmittelwege geltend gemacht werden.

2. Soweit nicht unter Ziff. 3 und 4 etwas anderes bestimmt ist, erfolgt die Veranlagung der physischen Personen nach dem Ergebnisse des dem Steuerjahr unmittelbar vorangegangenen Kalender- oder Wirtschaftsjahrs, und, insofern für eine Einkommensquelle ein Jahrergebnis nicht vorliegt, nach dem mutmaßlichen Jahresertrage.

3. Der Geschäftsgewinn aus Handel, Gewerbe und Bergbau wird bei physischen Personen, welche Handelsbücher nach Vorschrift der §§ 38 ff. des Handelsgesetzbuchs führen, nach dem Durchschnitte der drei dem Steuerjahr unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahre (Betriebs-)jahre, wenn aber der Betrieb noch nicht so lange oder nicht ohne wesentliche Änderung so lange besteht

vermutung für die Veranlagung aufgestellt, „Einkommen des Steuerjahres gleich diesem Einkommen der Vergangenheit“. Mit diesem Grundsatz ist aber natürlich nichts anzufangen, wenn der Steuerpflichtige aus einer Einkommensquelle in der Vergangenheit überhaupt noch kein Einkommen erzielt haben kann, weil sie in der Vergangenheit für ihn noch nicht bestanden hat; deshalb verlangt das Gesetz in solchen Fällen Schätzung des „mutmaßlich“ im Steuerjahre zu erzielenden. Jene Rechtsvermutung „Einkommen der Zukunft gleich Einkommen der Vergangenheit“ wäre aber ferner sinnwidrig, wenn sich die das Einkommen erheblich beeinflussende Beschaffenheit der Quellen gegen diese Vergangenheit wesentlich geändert hat. Deshalb schließt § 9 Ziff. 3 die Veranschlagung nach einer Vergangenheit, die vor dieser Änderung liegt, aus und fordert also, wenn nach dieser Änderung noch kein Jahresergebnis vorliegt, ebenfalls Veranschlagung auf Grund des mutmaßlichen künftigen Jahresertrages. Für die Fälle, wo keine ordnungsmäßige Buchführung vorliegt oder überhaupt kein Einkommen aus Handel, Gewerbe, Land- oder Forstwirtschaft in Frage kommt, also § 9 Ziff. 2 platzgreift, enthält das Gesetz einen solchen ausdrücklichen Vorbehalt wegen Änderung der Quelle nicht. Das Oberverwaltungsgericht hat aber in ständiger Rechtsprechung angenommen, daß „für die Bemessung des Einkommens aus allen Einkommensquellen nach der Vergangenheit die wesentliche Gleichartigkeit der Quelle in den beiden

oder die Bücher nicht so lange geführt werden, nach dem Durchschnitte der kürzeren Zeit, für welche Jahresabschlüsse vorliegen, und wenn ein Jahresabschluß überhaupt noch nicht vorliegt, nach dem mutmaßlichen Jahresertrage veranschlagt.

Maßgebend ist für jeden Steuerpflichtigen das von ihm angenommene Wirtschafts-(Betriebs-)Jahr.

Als der Veranlagung unmittelbar vorangegangen gilt das letzte Betriebsjahr, dessen Ergebnisse zur Zeit der Veranlagung (Steuererklärung) festgestellt werden können.

Bei der Durchschnittsberechnung ist der etwaige Verlust eines Jahres von dem Gewinne der anderen Jahre in Abzug zu bringen.

4. Die Vorschriften der Ziff. 3 finden sinngemäß Anwendung auf die Veranschlagung des Ertrags aus Land- und Forstwirtschaft aus eigenem oder gepachtetem Grundbesitz, wenn über den Betrieb geordnete, den Reinertrag ziffermäßig nachweisende Bücher geführt werden.

5. Über die Frage, ob ausreichende Buchführung im Sinne der Ziffern 3 und 4 vorliegt, entscheidet die Berufungskommission endgültig. Auf Verlangen des Beteiligten ist vorher ein Sachverständiger zu hören.“

der Vergangenheit und der Zukunft angehörenden Zeiträumen die notwendige Voraussetzung bildet, weil eben nur dann das Ergebnis der Quelle in der Vergangenheit sich als eine geeignete Grundlage für die Ermittlung eines durchschnittlichen Jahresergebnisses darstellt“ und danach „in der Hervorhebung des Bestehens des Betriebes ohne wesentliche Änderung in Nr. 3 und bzw. 4 des § 9 nur die Anwendung eines allgemeinen Grundsatzes zu finden“ ist, „keineswegs aber daraus die Absicht des Gesetzgebers gefolgert werden“ kann, „die Anwendung dieses Grundsatzes für die Fälle der Besteuerung nach dem Ergebnisse des letzten Jahres auszuschließen“ (Entscheidungen in Staatssteuerfachen Bd. 13 S. 67 f.). Das Gegenteil wäre auch nach der oben dargelegten Bedeutung der Bemessung des steuerpflichtigen Einkommens nach der Vergangenheit widersinnig. In den Fällen des § 9 Nr. 2 ist also, wenn im letzten Jahre eine wesentliche Änderung einer Quelle eingetreten ist, stets der mutmaßliche Ertrag im Steuerjahre der Veranlagung zugrunde zu legen, ebenso in den Fällen der Nr. 3 und 4, wenn die Änderung im letzten Jahre erfolgte; liegt sie im vorletzten, dann ist das Ergebnis des letzten, liegt sie im drittlezten, der Durchschnitt der beiden letzten Jahre maßgebend.

Wenn aber schon, wie im vorigen Abschnitt dargelegt, die Beantwortung der Frage, ob eine Einkommensquelle „weggefallen“ ist, sich in der Praxis nicht einfach gestaltet, so gilt dies erst recht von einem so zweifelhaften Begriff wie dem einer „wesentlichen“ *Änderung*. Allgemeine Regeln lassen sich hier kaum aufstellen; zu meist wird die Beantwortung Sache der tatsächlichen Beurteilung des einzelnen Falles sein. Die Ausführungsanweisung des Finanzministers bezeichnet in Übereinstimmung mit einer Regierungserklärung bei Beratung des Gesetzes und unter Billigung des Oberverwaltungsgerichts als „wesentlich“ „solche Änderungen in den Verhältnissen des einzelnen Betriebes — was auf andere Quellen zu übertragen ist —, welche geeignet sind, die Höhe des Ertrages oder den Anteil des Steuerpflichtigen am Ertrag erheblich zu beeinflussen“, schließt aber „Veränderungen der allgemeinen Konjunktur, der Verkehrs- oder Preisverhältnisse oder andere, nicht in den Vorgängen des Einzelbetriebes begründete Erscheinungen des Wirtschaftslebens“ aus. Die beiden hier in nicht besonders präziser Form gegebenen Merkmale, deren Zusammentreffen für die Annahme einer „wesentlichen“ Quellenänderung unerlässlich ist, wird man zusammenfassen können in den Satz: es muß sich die die Höhe des Ertrages bedingende objektive Beschaffenheit der einzelnen Quelle dergestalt geändert haben, daß sie

nach der Veränderung einen erheblich geringeren oder höheren Jahresertrag als vorher erwarten läßt<sup>1)</sup>.

Daß zur Annahme einer wesentlichen Änderung der Einkommensquelle eine Veränderung bei den ertragbildenden Faktoren selbst erforderlich ist und nicht schon eine, wenn auch sehr erhebliche Änderung des zu erwartenden Ertrages, d. h. also der Aussicht auf einen höheren oder niedrigeren Ertrag ausreicht, ergibt sich schon aus dem Wortlaut des Gesetzes, das eben eine Änderung der Einkommensquelle verlangt und überall zwischen der Quelle und dem Ertrage scharf unterscheidet, und aus der Erwägung, daß anderenfalls schon, um festzustellen, ob der Ertrag der Vergangenheit der Veranlagung zugrunde zu legen oder diese auf den mutmaßlichen des Steuerjahres zu richten sei, erst einmal auch der letztere zu veranschlagen und mit dem ersteren zu vergleichen wäre. In allgemeinen Vorgängen im Wirtschaftsleben überhaupt oder einem einzelnen Wirtschaftszweige eine Änderung der Einkommensquellen der einzelnen zu erblicken, hieße aber den Grundsatz des Gesetzes, daß die Veranschlagung nach der Vergangenheit die Regel, diejenige nach der Zukunft die Ausnahme bilden solle, auf den Kopf stellen. Denn mindestens beim Einkommen aus Land- und Forstwirtschaft, Handel und Gewerbe würde dann die Veranschlagung nach der Vergangenheit wegen der Schwankungen der Konjunkturen, der Ernten usw. die seltene Ausnahme bilden. Derartige Schwankungen wie überhaupt bloße Ertragschwankungen finden eben ihren ausreichenden steuerlichen Ausgleich im nächsten oder bei drei- oder zweijährigem Durchschnitt in den drei oder zwei nächsten Steuerjahren, für die der betreffende Ertrag Bemessungsgrundlage bildet. Gerade um solche Schwankungen bei den ihnen am meisten ausgesetzten Einkommensarten angemessen zu berücksichtigen, ist ja für Handel und Gewerbe, Land- und Forstwirtschaft, wenn die Jahresergebnisse durch ordnungsmäßige Bücher nachgewiesen werden, die Veranlagung nach mehrjährigem Durchschnitt eingeführt, die anderenfalls geradezu nicht zu verstehen wäre.

Daraus ergibt sich, daß der Krieg als solcher vermöge seiner

---

<sup>1)</sup> Damit wird auch der Fall einer Änderung in der Beteiligung eines Steuerpflichtigen an einem gemeinschaftlichen Betriebe gedeckt; denn die Einkommensquelle ist eben hier nicht der Betrieb als solcher, sondern die Beteiligung an diesem, anders ausgedrückt, wirtschaftlich — rechtlich liegt Eigentum zur gesamten Hand vor — der der Beteiligungsquote entsprechende Bruchteil des gemeinschaftlichen Unternehmens.

allgemeinen wirtschaftlichen Wirkungen ebensowenig wie als außergewöhnlicher Unglücksfall im Sinne des § 63 EinkStG. als Grund gegen die Einstellung der Jahresergebnisse der Vergangenheit in die Steuererklärung und die Veranlagung für 1915 in Betracht kommt. Nur wenn, gleichviel, ob durch den Krieg oder durch andere Umstände veranlaßt, bei der einzelnen Einkommensquelle individuelle, den Ertrag erheblich beeinflussende Veränderungen eingetreten sind, darf die Veranschlagung statt nach den Ergebnissen der Vergangenheit, nach den Aussichten der Zukunft erfolgen.

Insbesondere ist es daher bei der Einkommensquelle Kapitalvermögen kein ausreichender Grund, daß infolge des Krieges Zinszahlungen ausgeblieben — natürlich, sofern nicht das Ausbleiben der Zinsen mit Ursachen im Zusammenhange steht, die einen Wegfall der Quelle darstellen, worüber sich der vorige Abschnitt verbreitet hat — oder Dividenden und dergleichen Gewinnanteile dürftiger ausgefallen sind. Nur wenn z. B. die Kapitalforderung sich durch Rückzahlung eines Teiles vermindert oder der Zinsfuß sich geändert hat, würde dies die Zugrundelegung der Zinseinnahme des Vorjahres ausschließen. Ist hiernach eine Quellenänderung nicht eingetreten, so dürfen auch nicht etwa als Ertrag des Vorjahres nur die tatsächlich eingegangenen unter Weglassung der rückständig gebliebenen Zinsen eingestellt werden. Das ist nur dann zulässig, wenn die Rückstände unbeitreiblich sind. Unbeitreiblichkeit der Zinsen liegt aber nicht schon vor, wenn die für die Kriegszeit getroffenen Anordnungen oder die örtlichen Kriegereignisse, wie zeitweise in Ostpreußen, dem Gläubiger die Erlangung eines vollstreckbaren Urteils und eine Zwangsvollstreckung gegen den Schuldner einstweilen unmöglich machen, auch nicht, weil letzterer infolge Zerstörung seines Anwesens, Verwüstung seiner Felder, Ausraubung seines Ladens durch den Feind oder dergleichen momentan keine zur Zinszahlung verfügbaren Mittel besitzt; denn den in dieser Weise Geschädigten ist Entschädigung aus öffentlichen Mitteln zugesagt, so daß ihre Zahlungsunfähigkeit, soweit sie auf den individuellen Kriegsschäden beruht, als eine vorübergehende anzusehen ist. Dagegen brauchen allerdings meines Dafürhaltens die fälligen, aber nicht gezahlten Zinsen der Papiere der mit uns kriegführenden Staaten nicht in Einnahme gestellt werden. Denn wie sich diese Staaten nach Beendigung des Krieges zu der Frage der Nachzahlung der während des Krieges fällig gewordenen Zinsen an deutsche Reichsangehörige stellen werden, steht dahin, und die letzteren besitzen keine Mittel, jene hierzu zu zwingen.

Gefellen sich im einzelnen Falle zu dem Ausbleiben der Zinszahlungen Umstände, die die Annahme einer wesentlichen Änderung der Quelle oder ihrer Erzeugung durch eine neue rechtfertigen, dann darf aber bei der Schätzung des mutmaßlichen Einkommens des Steuerjahres aus der Tatsache, daß der inländische Schuldner die Zinsen in der Vergangenheit schuldig geblieben ist, nicht geschlossen werden, daß sie auch im neuen Steuerjahre rückständig bleiben werden. Wenn auch bei Ermittlung des mutmaßlichen Ertrages die Mutmaßung auch auf Ausfälle zu erstrecken ist, so ist doch selbst unter der Voraussetzung der Fortdauer des Kriegszustandes meines Erachtens nicht im voraus davon auszugehen, daß Schuldner ihren Verpflichtungen nicht nachkommen werden. Da vollends in keiner Weise abzusehen ist, wann und wie der Krieg enden wird, und wie dann die wirtschaftlichen Verhältnisse sein werden, wird vielmehr in der Regel bei einer Veranschlagung des mutmaßlichen künftigen Jahreseinkommens von dem Normalfall des Eingehens der fällig werdenden Zinsen auszugehen sein. Daher werden die Steuerpflichtigen gewöhnlich auch gar kein besonderes Interesse haben, wenn die zugesicherten Zinsen gleich und nur Zinssraten rückständig geblieben sind, die Annahme einer wesentlichen Änderung der Quelle zu behaupten. Verschlechtern sich die Verhältnisse des Schuldners im nächsten Steuerjahre weiter, dann haben sie alsdann eher Aussicht mit einem Ermäßigungsantrag wegen Wegfalls der Quelle aus § 63 durchzubringen, als jetzt mit der Behauptung einer Quellenänderung eine gegen das laufende Jahr niedrigere Veranlagung zu erzielen.

Die Beurteilung von Zinsansprüchen an das feindliche Ausland bei Veranlagung nach dem mutmaßlichen Einkommen des Steuerjahres wird sich nach der Kriegslage bzw. den Friedensausichten zur Zeit der Veranlagung zu richten haben. Nach heutiger Lage der Dinge würde ich es für gerechtfertigt lassen, solche Zinsen, auf die sich die Zahlungseinstellungen und Zahlungsverbote des Feindes erstrecken, außer Ansatz zu lassen.

Ähnlich wie bei Zinseinnahmen liegt die Sache bei Pacht- und Miets e i n n a h m e n. Insbesondere kann in dem Leerstehen einzelner Wohnungen oder der Nichtzahlung von Mieten eine wesentliche Änderung der Einkommensquelle, des Hauses, nicht erblickt werden. Dagegen kann allerdings für die Zeit des Vorjahres, während deren ein Teil des Hauses weder vermietet war noch vom Steuerpflichtigen selbst benutzt wurde, ein Ertrag ebensowenig in Ansatz gebracht werden, wie von einem Kapital für die Zeit, wo es zinslos

dalag. Auch wird häufiger damit zu rechnen sein, daß, wenn Mieter aus den unbemittelten Klassen erst einmal Mietraten schuldig bleiben, diese auch alsbald unbeitreiblich werden. Liegen aber die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach dem mutmaßlichen Ergebnisse des Steuerjahres vor, dann darf für Wohnungen, die für den 1. April oder für einen späteren Termin im Steuerjahre nicht vermietet sind und auch nicht vom Eigentümer selbst benutzt werden, kein Ertrag veranschlagt werden. Sind sie aber vermietet, die Mieter indes im laufenden Steuerjahr die letzte oder die letzten Mietraten schuldig geblieben, ohne daß der Vermieter infolge der behördlichen Kriegsmaßregeln in der Lage ist, diese einzutreiben oder die Wohnung räumen zu lassen und anderweitig zu vermieten (vgl. oben S. 33), dann wird es allerdings häufig gerechtfertigt sein, von vornherein Mietsausfälle auch für das neue Steuerjahr als „mutmaßlich“ zu erwarten in Rechnung zu stellen.

Eine andere Beurteilung wie das bloße Leerstehen benutzbarer Wohnungen erheischt es, wenn — zwar nicht ganze Gebäude, in welchem Falle die in diesem bestehende Einkommensquelle weggefallen ist, wohl aber — den Ertrag erheblich beeinflussende Teile eines Gebäudes, wie in den von den Russen besetzt gewesenen oder auf den Schlachtfeldern gelegenen Ortschaften, unbenutzbar geworden und zur Zeit der Abgabe der Steuererklärung und der Veranlagung noch nicht wiederhergestellt sind. Hier ist allerdings eine wesentliche Änderung der Einkommensquelle eingetreten, so daß der Ertrag aus dem Hause in seinem derzeitigen Zustande nach dem mutmaßlichen Ergebnisse des neuen Steuerjahres zu veranschlagen ist. Mit der mutmaßlichen, selbst wahrscheinlichen Wiederherstellung im Laufe des letzteren darf nicht gerechnet werden. Denn diese bedeutet dann eine abermalige wesentliche Änderung der Quelle, und solche Änderungen, die erst im Laufe des Steuerjahres zu erwarten sind, dürfen bei der Veranlagung noch nicht berücksichtigt werden. Es würde sich ja auch sonst das unbillige Resultat ergeben, daß der Steuerpflichtige Einkommen zu versteuern hätte, zu deren Erzielung er, nämlich für die Instandsetzung des Gebäudes, erst Aufwendungen machen muß, die oder deren Zinsen er von dem Rohertrage oder Roheinkommen nicht in Abzug bringen darf. Denn Instandsetzungskosten sind nicht, wie Instandhaltungskosten, abzugsfähige Werbungskosten, sondern nicht abzugsfähige Kapitalaufwendungen, die wohl das Vermögen, aber nicht das Einkommen berühren. Das künftig für die Wiederherstellung aufzuwendende Kapital aber bildet zurzeit noch, wenn es vom Steuer-

pflichtigen zinsbar angelegt ist, als solches eine Einkommensquelle des letzteren; muß er es aber künftig anleihen, so besteht doch eben diese Schuld zurzeit noch nicht und können deshalb Passivzinsen hierfür vom Roheinkommen noch nicht in Abzug gebracht werden. Ebenso wenig kommt es schon darauf an, daß eine sichere Aussicht auf Ersatz der Wiederherstellungskosten durch Reich oder Staat besteht. Denn ein Rechtsanspruch hierauf besteht noch nicht, und bestände er, so käme höchstens das zu gewährende Kapital, wenn es schon zinsbar wäre, als selbständige Einkommensquelle in Betracht. Die Sache liegt hier anders als bei der oben erörterten Frage, welchen Einfluß eine derartige Aussicht auf Schadenersatz auf die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit des Grundbesitzes gegenüber seinen Gläubigern hat.

Es ist auch nicht etwa zulässig, derartige Beschädigungen von Gebäuden als Wertverminderungen vom Rohertrage abzusetzen. Vielmehr dürfen, soweit es sich nicht um das gewerbliche Anlagekapital eines Vollkaufmanns (vgl. hierüber weiter unten) handelt, nach § 8 I 4 EinkStG. nur „regelmäßige jährliche Absetzungen für Abnutzung der Gebäude, Maschinen sowie des sonstigen toten Inventars“ vorgenommen werden, und dazu gehören natürlich gewaltsame Zerstörungen eines Gebäudes nicht.

Bei der Landwirtschaft wird man in der Zerstörung nötiger Wirtschaftsgebäude, Wegnahme oder Vernichtung des lebenden oder toten Inventars, wenn diese Umstände geeignet sind, die Höhe des Ertrages erheblich zu beeinflussen, wesentliche Änderungen der Quelle, welche die Zugrundelegung der Wirtschaftsergebnisse von Vorjahren ausschließen, zu erblicken haben, nicht aber in dem Verlust des nicht zum Betriebe, sondern zum Verkauf oder Selbstverbrauch bestimmten, sich daher als Wirtschaftserzeugnis darstellenden Viehs, wie der Fohlen und angehenden Remonten bei Pferdezucht im Gegensatz zu den Beschälern und Mutterstuten, der zum Verkauf oder Einschachten bestimmten Schweine im Gegensatz zu den Zuchtebern und Zuchtsauen usw. Die Vernichtung der Ernte, der Futter- oder Düngervorräte berührt nur den Ertrag, nicht dessen Quelle, ebenso Verhinderung der Ernte- oder Bestellarbeiten durch Einfälle des Feindes, Schlachten und andere Vorgänge auf dem Kriegsschauplatz. Solche Umstände sind daher wohl zu berücksichtigen, wenn aus anderen Gründen die Veranschlagung nach dem mutmaßlichen künftigen Ertrage zu erfolgen hat, rechtfertigen aber selbst nicht diese statt der Bemessung nach der Vergangenheit. Dagegen ist es wohl denkbar, daß landwirtschaftlich genutzte Grundstücke durch die

Anlage von Schützengräben, Eingraben von Batterien und dergleichen derart ruiniert sind, daß sie in ihrem derzeitigen Zustande ebenso ertragsunfähig wie Urland oder doch nur als Odland anzusprechen sind. Macht das derart zugerichtete Land einen erheblichen Teil des Gesamtareals des Steuerpflichtigen aus, so kann eine wesentliche Quellenänderung wohl angenommen werden. Die Konsequenz davon ist dann allerdings, daß die Kosten der demnächstigen Wiederverfegung in den früheren Kulturzustand sich als solche einer Melioration und nicht der laufenden Bewirtschaftung darstellen und daher dann nicht vom Rohertrage in Abzug gebracht werden dürfen, was aber ohnehin nicht in Frage kommt, wenn sie vom Reiche oder Staate ersetzt werden. Wie liegt nun die Sache, wenn ein Holzbestand von einer der kriegsführenden Parteien abgerasert oder, weil sich der Feind in ihn eingemischt hat, von der Artillerie zusammengeschoffen wird? Ist dadurch das Holzkapital vernichtet, so ist zwar noch ein Grundstück, aber kein Wald mehr vorhanden; denn begrifflich gehören die Bäume zur Substanz (vgl. Entsch. des OBG. in Staatssteuerfachen Bd. 13 S. 146). Damit hat die Quelle eine Änderung erfahren, die, wenn sie den Gesamtbetrag der wirtschaftlichen Einheit erheblich beeinflusst, eine „wesentliche“ im Sinne des § 9 EinkStG. ist.

Derartige Einwirkungen des Krieges kommen nach dessen bisherigem Verlauf gottlob nur für Ostpreußen in Betracht. Dagegen leidet die Landwirtschaft aller Landesteile und namentlich der kleine und mittlere Betrieb darunter, daß die Inhaber des Betriebes selbst oder die mitarbeitenden männlichen Angehörigen zur Fahne einberufen sind. Eine Änderung der Quelle ist aber hierin nicht enthalten, da letztere eben das Grundstück — in dem Sinne der einheitlich bewirtschafteten „wirtschaftlichen Einheit“ — bildet. Durch die Ersetzung der Eingezogenen durch fremde, kostspieligere Kräfte werden wohl die Bewirtschaftungskosten gesteigert und dadurch die Reinerträge vermindert; es kann auch, weil gleichwertiger Ersatz nicht zu beschaffen ist, die Bewirtschaftung und dadurch schon der Rohertrag zurückgehen. Aber die Quelle wird dadurch nicht verändert, und der Einfluß auf den Ertrag kommt in der Steuer desjenigen Jahres oder derjenigen Jahre zum Ausdruck, für die jener verminderte Ertrag als solcher der Vergangenheit oder als solcher des Steuerjahres — sofern aus anderen Gründen dieser mutmaßliche zugrunde zu legen ist — maßgebend ist. Dagegen würde es allerdings eine die Rechnung mit der Vergangenheit ausschließende wesentliche Quellenänderung bedeuten, wenn der Eigentümer aus solchen Gründen

genötigt wäre, seine Wirtschaft zu verpachten, wie übrigens umgekehrt auch, wenn er, weil der Pächter eingezogen oder gefallen ist, die bisher verpachtete in eigene Bewirtschaftung zu nehmen gezwungen ist. Denn ein verpachtetes Grundstück, auf dessen Bewirtschaftung und Ertrag der Eigentümer nur einen beschränkten Einfluß hat, ist als Einkommensquelle nicht gleichartig mit einem von ihm selbst bewirtschafteten, und daß der Ertrag des Eigentümers aus dem verpachteten erheblich geringer als bei Selbstbewirtschaftung sein muß, liegt in der Natur der Dinge, weil ja die Verpachtung wirtschaftlich eine Teilung des Ertrages zwischen Verpächter und Pächter bedeutet.

Am verschiedenartigsten äußern sich, der Vielgestaltigkeit unseres gewerblichen Lebens entsprechend, die individuellen Wirkungen des Krieges auf die einzelnen Gewerbebetriebe. Hier ist es daher auch am wenigsten möglich, die Frage, welche dieser verschiedenartigen Wirkungen eine wesentliche Änderung des Betriebes darstellen, generell zu beantworten. Eine Änderung ist nicht gleichbedeutend mit einer „wesentlichen“ Änderung, und dieselbe Änderung kann sich in dem einen Falle als eine „wesentliche“, in dem anderen als eine unwesentliche darstellen, weil sie zwar in beiden Fällen die Quelle und nicht bloß den Ertrag betrifft, in dem ersteren Fall aber den letzteren erheblich, in dem letzteren im Verhältnis zu seiner Höhe nur unerheblich beeinflusst.

Nicht bloß bei Großbetrieben ist es eine sehr häufige Erscheinung, daß sich der wirtschaftlich einheitliche Betrieb in mehreren äußerlich selbständigen Betriebsstätten (Filialen, Zweigniederlassungen, Fabriken usw.) vollzieht, wie es ja eine der Hauptklagen des gewerblichen Mittelstandes ist, daß die Großbetriebe im Kleinhandel mit einem großen Netz von Filialen arbeiten. Wenn man jetzt während des Krieges durch die Straßen unserer großen Städte geht, findet man solche Filialen vielfach geschlossen; an Tür und Schaulenstern kleben Plakate des Inhalts, die Filiale bleibe während des Krieges geschlossen, man bitte Einkäufe und Bestellungen im Hauptgeschäft oder bei der nächsten da und da befindlichen Filiale zu bewirken. In der Einstellung einer solchen Filiale liegt eine Änderung des Betriebes, zu dessen Merkmalen die Zahl der Betriebsstellen gehört, keineswegs aber immer eine wesentliche Änderung. Ob sie dies ist, wird von sehr verschiedenartigen Umständen beeinflusst, so zunächst von dem Verhältnis des Umsatzes der eingestellten Filiale zu dem Gesamtumsatz, von der Gesamtzahl der Filialen und ihrer Bedeutung für das Geschäft; die Frage kann eine andere Beurteilung erheischen,

wenn es sich um eine von mehreren Filialen an demselben Orte, als wenn es sich um die einzige Niederlassung des Geschäfts an diesem Orte handelt, eine andere, wenn es sich um eine wirkliche Verkaufsstätte, als wenn es sich nur um eine Annahmestelle für Bestellungen handelt, die sämtlich an das Hauptgeschäft geleitet und von diesem ausgeführt wurden; denn je nachdem kann die Aussicht, den Kundenkreis der eingestellten Filiale dem Geschäft zu erhalten, verschieden sein. Zu einem einheitlichen Unternehmen gehörige Schachtanlagen, Hüttenwerke und Fabriken wird eine einzelne natürliche Person oder eine solche Personenvereinigung, die nicht, wie Aktiengesellschaften, Berggewerkschaften, Gesellschaften m. b. H. und die anderen im § 1 Ziff. 4 bis 6 bezeichneten, als solche selbständig steuerpflichtig und daher, wie erwähnt, unter allen Umständen ohne Rücksicht auf Bestand und Veränderung der Einkommensquellen nach der Vergangenheit zu besteuern ist, nur höchstens in ganz vereinzelt Fällen in so großer Zahl besitzen, daß nicht schon die Stilllegung eines einzigen Schachtes bis auf die Wasserhaltung, das Ausblasen aller Öfen eines einzelnen Hüttenwerks, die völlige Betriebseinstellung einer einzelnen Fabrik als eine wesentliche Änderung des Betriebes und damit der Einkommensquelle angesehen werden müßte. Aber auch z. B. in dem Ausblasen eines einzelnen Hochofens wird man bei der Bedeutung jedes einzelnen solchen für den Gesamtbetrieb und, weil in der Regel wegen der Umständlichkeit und Kostspieligkeit des Aus- und Wiederanblasens eines solchen Ofens die Absicht einer für längere Dauer berechneten Maßnahme anzunehmen sein wird, meist eine wesentliche Änderung der Betriebsverhältnisse zu erblicken haben, dagegen kaum in dem Arbeiten nur mit einem Teile der in einer Fabrik vorhandenen Spinnmaschinen, Webstühle und ähnlichen Maschinen, die zwar auch die Stärke der Produktion bedingen, aber jeden Augenblick sämtlich oder doch zu einem größeren Teile als bisher wieder in Betrieb genommen werden können. Bei einem Bankier wird die Herausziehung eines erheblichen Teiles des in dem Geschäft arbeitenden Kapitals eine wesentliche Änderung des Betriebes bedeuten, wie überhaupt bei Gewerbebetrieben erhebliche Veränderungen in der Höhe des Anlage- und Betriebskapitals. Doch ist zu beachten, daß beim Bankier die Vermutung dafür streitet, sein gesamtes Kapitalvermögen gehöre zu seinem gewerblichen Anlage- und Betriebskapital, daß also die bloße andere Anlage und äußerliche Trennung eines Kapitals in der Regel noch nicht als ein Herausziehen aus dem Geschäft anzuerkennen sein wird, sowie daß Depositen

grundsätzlich nicht zum Anlage- und Betriebskapital gehören, ihr Rückgang daher wohl den Ertrag, aber nicht die Ertragsquelle des Bankgeschäfts berührt.

Ohne daß sich das Anlage- und Betriebskapital in seiner Höhe erheblich zu ändern braucht, ist eine gerade infolge des Krieges gar nicht seltene, unbedingt die Zugrundelegung der Ergebnisse der Vergangenheit ausschließende Erscheinung der Übergang zu anderen Gegenständen der Produktion oder des Handels, nach denen infolge des Krieges lebhaftere Nachfrage ist, während diejenige nach den bisherigen aufgehört oder stark nachgelassen hat. Denn es ist klar, daß es widersinnig wäre, aus den Betriebsergebnissen der Vergangenheit einen Schluß auf die der Zukunft ziehen zu wollen, wenn der Gegenstand des Betriebes ein ganz anderer geworden ist. Selbst wenn im wesentlichen dieselben Betriebseinrichtungen weiter benutzt, dieselben Arbeiter weiter beschäftigt werden können, verschiebt sich doch deren Leistungsfähigkeit und Einfluß auf das Betriebsergebnis, das Verhältnis der Werbungskosten zum Rohertrage u. a. m.

Eine andere in dem gegenwärtigen Kriege markante Erscheinung ist das Darniederliegen der Seeschifffahrt. Aber eine direkte Unmöglichkeit für ihre Ausübung besteht nicht; sie ist nur viel gefährlicher geworden, und es fehlt an Frachten und Reiseflustigen. Das dadurch herbeigeführte Stillliegen seiner Schiffe bedeutet daher in der Regel für den Reeder ebensowenig wie sonstige Einschränkungen des Betriebes wegen Darniederliegens oder wegen Unterbrechung der Schifffahrt z. B. durch die Eisverhältnisse eine Änderung seiner Einkommensquelle, die er jeden Augenblick, wenn er das Risiko auf sich nimmt und Frachten oder Passagiere findet, wieder zum Fließen bringen kann. Der Unterschied ist nur ein quantitativer, nicht ein qualitativer. Wohl aber verändert sich die Quelle, wenn ihm Schiffe vom Feinde gekapert oder versenkt werden, ferner auch, wenn Schiffe von dem eigenen Staat als Hilfskreuzer, Minenleger oder für sonstige Kriegszwecke dauernd in Anspruch genommen oder vom Reeder überlassen werden; denn wenn auch Entgelt hierfür gewährt wird, so hören diese Schiffe doch auf, „zum Erwerbe durch die Seefahrt“ im Sinne des § 484 des Handelsgesetzbuchs zu dienen und damit zum Anlage- und Betriebskapital des Reedereigewerbes zu gehören. Ob freilich der Verlust oder eine solche Verwendung von Schiffen für den Reeder eine „wesentliche“ Änderung der Einkommensquelle bedeutet, hängt von den individuellen Umständen, insbesondere von der Bedeutung ab, die diese Schiffe nach ihrer Tonnage, ihrer

Zweckbestimmung und ihren sonstigen Eigenschaften für den Gesamtbetrieb hatten. Ebenso wird für ein anderes Transportgewerbe die Veranlagung nach der Vergangenheit dadurch ausgeschlossen, daß ein erheblicher Teil der Transportmittel (Kraftwagen, Pferde) von der Militärverwaltung in Beschlag genommen wird, nicht dagegen, wenn dies nur mit einem geringfügigen Teile geschieht oder es nur an ausreichender Beschäftigung für die Transportmittel mangelt.

Gemeinsam den meisten Gewerbszweigen war bei Ausbruch des Krieges zunächst ein Mangel an männlichen Arbeitern infolge der Einziehungen. Im Verlaufe des Krieges mildert er sich freilich, soweit es sich nicht um gelernte Arbeiter handelt, durch die in anderen Zweigen eintretende Arbeitslosigkeit und durch die Einstellung weiblicher Arbeitskräfte. Aber auch soweit dies nicht der Fall ist, liegt hierin kein Grund für die vom Gesetz als Ausnahme gewollte Veranlagung nach dem nutmaßlichen Jahresergebnisse, wenn der Arbeitermangel nur zu Betriebs einschränkungen, nicht zu teilweisen Betriebs einstellungen in dem oben an dem Beispiel der Stilllegung von Schächten, Hüttenwerken, Fabriken und Hochöfen beleuchteten Sinne führt. Denn bloße Betriebs einschränkungen sind die Folge jeder niedergehenden Konjunktur, wie Betriebsausdehnungen durch Einstellung von mehr Arbeitskräften oder Verlängerung der Arbeitszeit diejenige aufsteigender Konjunkturen, und müßten dann auch in Fällen dieser Art zur Ausschließung der Veranlagung auf Grund vergangener Jahre führen, wodurch diese statt die Regel die Ausnahme werden würde. Auch in der Einziehung der leitenden Persönlichkeiten des Betriebs würde ich eine wesentliche Änderung der Quelle des gewerblichen Einkommens höchstens unter ganz besonders gelagerten Ausnahmeverhältnissen sehen, wenn diese Persönlichkeiten vermöge ganz ungewöhnlicher Eigenschaften dem Betriebe derart ihren Stempel aufgedrückt haben, daß durch ihr Ausscheiden sich der objektive Charakter des Betriebes ändert, indem infolgedessen z. B. von der Herstellung bestimmter besonders gewinnbringender Qualitätswaren Abstand genommen werden muß, wenn die Eingezogenen allein im Besitz von Geheimnissen der Fabrikation sind, deren Verwertung von erheblichem Einfluß auf die letztere ist.

Übrigens wäre es ein großer Irrtum, wenn die Gewerbetreibenden annehmen wollten, die Wahrscheinlichkeit spreche dafür, daß sie bei Annahme einer wesentlichen Quellenänderung infolge des Krieges und daher einer Veranlagung nach dem nutmaßlichen Jahresergebnisse besser fahren, als bei einer Veranlagung nach der Vergangen-

heit. Im allgemeinen ist schon die Position eines Steuerpflichtigen, der seine Angaben in der Steuererklärung oder im Rechtsmittelverfahren zur Geltung bringen will, günstiger, wenn diese sich auf die Ergebnisse der Vergangenheit beziehen, über die ihm in der Regel, wenn nicht Geschäftsbücher, so doch — nach der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts nicht unbeachtliche — Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben und andere Beweismittel zur Verfügung stehen werden, als wenn es sich um bloße Mutmaßungen für die Zukunft handelt, im wesentlichen also bloß Schätzung gegen Schätzung steht. Die Gewerbetreibenden, deren Geschäft unter dem Kriege gelitten hat, dürfen sich auch nicht etwa einbilden, es sei als mutmaßliches Geschäftsergebnis des Steuerjahres 1915 das auf einen Jahresbetrag umgerechnete des nach dem Kriegsausbruch liegenden Restes des Kalenderjahres 1914 einzustellen. Allerdings dürfen auch die Ergebnisse eines nach der wesentlichen Änderung des Betriebes erst verfloffenen Teile eines Jahres bei Ermittlung des mutmaßlichen Ergebnisses des Steuerjahres nicht ganz unbeachtet bleiben. Aber ihre Berücksichtigung hat nicht mechanisch durch Umrechnung in einen Jahresbetrag zu erfolgen, sondern es ist dabei zu berücksichtigen, daß der normale Verlauf der Dinge der ist, daß nach der Neubegründung oder wesentlichen Änderung der Betriebsverhältnisse eines Gewerbebetriebes dessen Erträge zu Anfang am niedrigsten sind und allmählich steigen. Das gilt in allererster Linie von den Wirkungen eines Krieges, wenn dieser nicht gerade sehr ungünstig verläuft. Die Störungen im Gewerbsleben durch seinen Ausbruch sind, namentlich wenn dieser ein so plötzlicher ist wie im August 1914 und es sich um einen Krieg gegen eine numerische Übermacht zu Wasser und zu Lande und nach mehreren Fronten hin handelt, wie gegenwärtig, am schwersten im ersten Augenblick und mildern sich bei nicht ungünstigem Verlaufe des Krieges nach und nach mit dem Eintreten größerer Beruhigung, dem Eindruck von der Gesundheit und Widerstandsfähigkeit des Geldmarktes und des Wirtschaftslebens, dem allmählichen Wiederausgleich von Arbeitsnachfrage und Arbeitsangebot und überhaupt dem zunehmenden Wiedereingangkommen des Räderwerkes der Volkswirtschaft. Deshalb können die Geschäftsergebnisse der ersten vier Monate eines Krieges nur einen sehr geringen Anhalt für die Schätzung derjenigen des kommenden Jahres abgeben. Erfolgt dagegen die Veranlagung nach dem Ergebnisse des Kalenderjahres 1914 — was der Fall ist, wenn das Betriebsjahr des Steuerpflichtigen mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, das Ergebnis für

1914 bereits feststellbar ist, keine kaufmännische Buchführung für 1913 und 1912 vorliegt und keine wesentliche Quellenänderung angenommen wird —, dann kommen die vier Kriegsmonate mit ihren, also den ungünstigsten Geschäftsergebnissen voll zu ihrem Recht. Liegen sie aber nach dem letzten Jahresabschluß, so beeinflussen sie eben die Veranlagung für das übernächste Jahr, wo vielleicht die Steuerpflichtigen ein noch lebhafteres Interesse an einer möglichst niedrigen haben wie gegenwärtig. Und bei Zugrundelegung des drei- oder zweijährigen Durchschnitts ist zwar der Einfluß der Kriegsmonate entsprechend geringer; dafür macht er sich jedoch drei- respektive zweimal geltend. Überdies waren schon die Jahre vor dem Kriegsausbruch keine solchen der Hochkonjunktur; setzt nach dem Kriege eine solche ein, was jedenfalls für einige Gewerbszweige zu erwarten ist, dann ist es für die Steuerpflichtigen von Vorteil, sich nicht durch die Annahme einer wesentlichen Änderung der Quelle die Berücksichtigung vor dem Kriege liegender mäßiger Geschäftsergebnisse abgeschnitten zu haben.

Allerdings erhebt sich für eine Steuererklärung und Veranlagung auf Grund der Ergebnisse vergangener Jahre infolge des Krieges eine Schwierigkeit, die indessen auch bei Schätzung des künftigen gewerblichen Einkommens nicht ganz vermieden wird, das ist die Bewertung gewisser Teile des Anlage- und Betriebskapitals und des Ertrages, wie der Vorräte mancher Waren, der Außenstände und Wertpapiere.

Führt ein Gewerbetreibender — gleichviel, ob er, weil er Vollkaufmann, hierzu gesetzlich verpflichtet ist, oder nicht — Handelsbücher nach Vorschrift der §§ 38 ff. des Handelsgesetzbuchs, so ist nach § 13 EinkStG. sein als Einkommen aus seinem Gewerbebetrieb geltender „Geschäftsgewinn“ „unter Beachtung der Vorschriften im § 7 und § 8 nach den Grundsätzen zu berechnen, wie solche für die Inventur und Bilanz durch das Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind und sonst dem Gebrauch eines ordentlichen Kaufmanns entsprechen“; „insbesondere gilt dies einerseits von dem Zuwachse des Anlagekapitals und andererseits von den regelmäßigen jährlichen Abschreibungen, welche einer angemessenen Berücksichtigung der Wertverminderung entsprechen“. Es ist hier nicht der Platz, näher darzulegen, wie damit in dem Vermögenszuwachs ein Fremdkörper in die Einkommensteuer hereingebracht und durch die Vorschrift, die die Darstellung des Vermögenszuwachses zum Gegenstande haben den Grundsätze des Handelsgesetzbuchs und des kaufmännischen Ge-

brauchs „unter Beachtung“ der auf etwas hiervon wesensverschiedenes, die Ermittlung des Einkommens im Gegensatz zum Vermögen gerichteten §§ 7, 8 EinkStG., anzuwenden, der Ausgangspunkt für eine Menge von Unklarheiten und Unzuträglichkeiten und einer ungleichmäßigen steuerlichen Behandlung der Gewerbetreibenden einerseits, der anderen Steuerpflichtigen andererseits geschaffen ist. Nach der Auffassung des Oberverwaltungsgerichts ist der § 13 dahin auszulegen, daß auch jede nicht auf außerordentliche Einnahmen im Sinne des § 7, wie z. B. neue Kapitaleinlagen, zurückzuführende Steigerung des Wertes aller Teile sowohl des (umlaufenden) Betriebs- wie des eigentlichen (stehenden) Anlagekapitals wie für die Inventur und Bilanz, so auch für die Einkommensermittlung in Betracht kommt und andererseits Abschreibungen auf alle bilanzfähigen Vermögensgegenstände wegen jeder aus irgend einem Grunde in dem betreffenden Geschäftsjahre eingetretenen Wertverminderung bis auf den verbliebenen Wert herab zulässig sind.

Die im § 13 EinkStG. als mit dem erwähnten Vorbehalt maßgebend bezeichneten gesetzlichen — durch kaufmännischen Gebrauch wohl zu ergänzenden, aber nicht abzuändernden — Grundsätze sind für den Einzelkaufmann in den §§ 38 ff. des Handelsgesetzbuchs — § 261 gilt nur für Aktien- und Aktien-Kommanditgesellschaften — enthalten. Demnach sind alle Gegenstände des Betriebsvermögens, also sowohl des (stehenden) Anlagekapitals wie des (umlaufenden) Betriebskapitals in das Inventar aufzunehmen und demgemäß bei Ziehung der Bilanz zu berücksichtigen, anzusetzen aber „nach dem Werte, der ihnen in dem Zeitpunkte beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet“ (§ 40 Abs. 2 a. a. D.). Daraus ergibt sich zunächst, daß maßgebend ist der Zeitwert zur Zeit der Aufstellung des Inventars und der Bilanz, also auch für die Einkommensteuer nicht der Wert in dem hiervon abweichenden Zeitpunkt der Steuererklärung oder Veranlagung. Ist das unstrittig, so gehen die Meinungen um so mehr darüber auseinander, von welchem Wertbegriff bei Anwendung des § 40 a. a. D. auszugehen ist, ob insbesondere der gemeine (Verkaufs-) Wert, der Anschaffungs(Herstellung-)wert oder für das stehende Kapital der Geschäfts(Gebrauchs-)wert. Darüber sind ganze Bücher geschrieben. Für den Zweck dieser Schrift genügt es, festzustellen, daß die Staatssteuersekte des Oberverwaltungsgerichts die Ansetzung nach dem gemeinen Wert (den „objektiven Verkaufswert“) und dessen Bemessung nach dem bei der Veräußerung unter gemeingewöhnlichen Verhältnissen für gleichartige Gegenstände zu er-

zielenden Preise verlangen, allerdings mit dem, jedoch für Waren und sonstige zur Veräußerung bestimmte Gegenstände nicht anwendbaren Vorbehalt, daß der objektive Verkaufswert, wie er sich „unter Voraussetzung des Fortbestehens des Geschäfts“ stellt, maßgebend ist. Soweit Gegenstände einen Marktpreis haben, ist dieser zugrunde zu legen. Ob er infolge des Krieges oder aus anderen Ursachen zur Zeit der Inventur, wie z. B. gegenwärtig für Getreide, Mehl, Kartoffeln, Kakao und andere Lebensmittel, Petroleum, Wolle und Wollwaren, gewisse andere gestricke und gewebte Waren, gewisse Chemikalien, Speeresbedürfnisse usw., ein abnorm hoher oder, wie jetzt z. B. für Luxusgegenstände und gewisse Modeartikel, ein abnorm niedriger ist, macht keinen Unterschied; es darf nicht etwa statt dessen der in Friedenszeiten als normal zu bezeichnende, etwa der Preis vor Ausbruch des Krieges angesetzt oder eine Abschreibung bis auf diesen vorgenommen werden. Wenn der tatsächliche Verkauf nach Beendigung des Krieges einen niedrigeren oder höheren als den, sagen wir einmal kurz, Kriegspreis bringt, so erfolgt der steuerliche Ausgleich hierfür bei der nächsten Veranlagung, bei der die Preisdifferenz als Minderung oder Mehrung des Geschäftsgewinnes zur Geltung kommt. Dagegen ist allerdings der volle Marktpreis nur dann in Ansatz zu bringen, wenn er ein loco-Preis ist; ist er nur unter Übernahme der Transportkosten bis zu einem Marktorte zu erzielen, so ist es gerechtfertigt, nur den um diese Kosten gekürzten Marktpreis in die Berechnung einzustellen. Handelt es sich um Gegenstände, die keinen Marktpreis haben, so ist es zunächst Sache der Gewissenhaftigkeit des Kaufmanns, denjenigen Preis einzustellen, den er glaubt bei einem Verkauf zur Zeit der Inventur erzielen zu können. Er wird sich aber gefallen lassen müssen, daß die Steuerbehörde seine Ansätze nachprüft und, wenn sie zu anderen Ergebnissen gelangt und die Verhandlungen mit ihm zu keinem Ergebnis führen, die Ansätze ändert und es ihm überläßt, die seinigen im Rechtsmittelverfahren zu vertreten, wenngleich die Steuerbehörden bei Prüfung der Inventuren und Bilanzen nicht kleinlich verfahren dürfen und eine auf Grund ordnungsmäßig geführter, insbesondere nicht etwa auf den Zweck einer Steuerersparung abgestellter Bücher, bewirkte Inventur und Bilanz eine Vermutung der Richtigkeit für sich hat. In manchen Fällen werden die Bewertungen durch die Darlehenskassen einen Anhalt bieten. Das Vorhandensein von für die Bewertung brauchbaren Preisen darf nicht schon deshalb in Abrede gestellt werden, weil es an solchen für vollkommen gleiche Gegenstände fehlt. Nötig

ist nicht völlige Gleichheit, sondern nur wesentliche Gleichartigkeit, d. h. eine derartige Übereinstimmung in den wesentlichen Eigenschaften, daß eine Ausgleichung wegen der minder wesentlichen Verschiedenheiten durch entsprechende Ab- oder Zurechnung von oder zu dem Preise der zum Vergleich herangezogenen Gegenstände erfolgen kann. Heutzutage gibt es nun aber gewisse, sonst hochwertige, Gegenstände, von denen man sagt, daß sie zurzeit infolge des Krieges überhaupt keinen Preis hätten, schlecht hin unverkäuflich seien. Dies gilt z. B. von Juwelen. Hier ist ein Fall, wo der nach § 13 EinkStG. zu berücksichtigende, gegebenenfalls durch Gutachten Sachverständiger oder kaufmännischer Korporationen festzustellende Gebrauch eines ordentlichen Kaufmanns ergänzend einzusetzen hat. Von einer wirklichen, nachhaltigen Wertlosigkeit kann — wenigstens, wenn es sich nicht um verderbliche oder der Mode unterworfenen und, wenn aus der Mode, keinen nennenswerten Materialwert mehr besitzende Gegenstände handelt — keine Rede sein, sondern nur von einer momentanen völligen Stocung der Nachfrage in den kriegsführenden Ländern, verbunden mit der durch den Krieg bedingten Unmöglichkeit, auswärtige Märkte aufzusuchen. Dem „Gebrauche eines ordentlichen Kaufmanns“ entspricht es gewiß nicht, aus diesem Grunde solche Gegenstände als wertlos mit 0 anzusetzen bzw. vollständig abzuschreiben. Das würde analog wie bei der Frage, ob eine Forderung als „uneinbringlich“ abzuschreiben ist, nur der Fall sein, wenn die Möglichkeit einer künftigen Verwertung eine so fern liegende wäre, daß im Verkehrsleben mit ihr nicht mehr gerechnet wird. Daß das z. B. bei Juwelen und anderen Luxusgegenständen selbst dann nicht der Fall ist, wenn eine enorme nachhaltige Schwächung der Kaufkraft des einzelnen Landes oder mehrerer einzelner Länder zu erwarten ist, bedarf keiner näheren Ausführung. Es kann sich auch hier nur um eine mit Rücksicht auf die Unsicherheit des „Wann“ und „Wie“ der künftigen Marktlage zulässige Minderbewertung auf der Aktiv- oder Abschreibung mit der Passivheit handeln.

In weitestem Umfang wird sich bei Aufstellung der Bilanzen und Steuererklärungen und bei der Veranlagung das Fehlen eines Marktpreises bei den Wertpapieren geltend machen, wenn bis dahin Börsenverkehr und Kursnotierungen nicht wieder aufgenommen sind. Auf den letzten Kurs vor Ausbruch des Krieges zurückzugehen, würde schwerlich dem Gebrauche eines ordentlichen Kaufmanns entsprechen. Dazu ist allein schon der Einfluß der Milliarden hoch verzinslicher Kriegsanleihen auf die künftigen Kurse zu hoch anzu-

schlagen. Es kann nicht als Regel angenommen werden, daß der heutige Wert eines Papiers noch demjenigen im Juli entspricht, und es würde daher eine derartige Fiktion der Vorschrift des § 40 des Handelsgesetzbuchs widersprechen. Es bleibt vielmehr auch hier nur Schätzung übrig, bei der insbesondere die in Gestalt des Zinsfußes oder der Durchschnittsdividende einer Reihe von Jahren sich äußernde Ertragsfähigkeit und die Sicherheit des Papiers zu berücksichtigen sind und für die Bewertung dieser Eigenschaften im Verkehrsleben allerdings dann die Kurse vor dem Kriege — oder vielleicht richtiger schon vor dem österreichischen Ultimatum an Serbien oder schon vor dem Attentat in Sarajewo — einen Anhalt geben, wenn nicht inzwischen offensichtliche Verschiebungen eingetreten sind. Den Rückgang der Dividende infolge des Krieges und auch selbst noch in den ersten Jahren nach dem Kriege wird man nicht als gleichbedeutend mit einer entsprechenden Entwertung gut fundierter Papiere ansehen dürfen.

Eine erhebliche Vermehrung werden schon jetzt infolge des Krieges zweifellos diejenigen Forderungen erfahren, die der gewissenhafte Kaufmann als „zweifelhafte“ ansehen muß, und die er daher nicht mit ihrem vollen Nennwert oder nur unter einer Abschreibung ansehen darf. Namentlich wird dies der Fall sein bei Forderungen an Angehörige der feindlichen Staaten, an kleinere, im Felde stehende Geschäftsleute und bei nicht erstklassigen Hypotheken. Gerade die städtischen Hausbesitzer sind ja eifrig bemüht, durch ihr Geschrei nach Reichs-, Staats- und Gemeindefürsorge unter steuerlicher Sonderbelastung ihrer Hypothekengläubiger zu ihren Gunsten — als ob nur die Hausbesitzer unter dem Kriege litten und die Notlage, in der sich ein Teil von ihnen befindet, nur durch den Krieg und nicht vielmehr dadurch, daß sie die Häuser mit völlig unzureichendem eigenem Kapital gekauft oder gebaut haben, verschuldet wäre, genau wie die von Gewerbetreibenden, die ihr Geschäft ohne genügendes Betriebskapital anfangen und deshalb bei den ersten Fehlschlägen kopfüber zu gehen drohen, und ohne zu bedenken, daß derartige Hilfsaktionen zu ihren Gunsten der erste Schritt zur Verstädtlichung oder Verstaatlichung des städtischen Grundbesitzes wären — und durch das Andienwandmalen einer ohne solche Hilfe unausbleiblichen Katastrophe des städtischen Grundbesitzes sich um jeden Kredit zu bringen. Stünde es so um den städtischen Realkredit, wie es die Hausbesitzer darstellen, dann müßten so ziemlich alle nicht erstklassigen, mehr wie mündelsicheren Hypotheken auf Mietshäuser,

wenigstens auf solche mit kleinen Wohnungen, als zweifelhafte Forderungen behandelt werden. Davon kann natürlich keine Rede sein, sondern es wird, wenn es sich nicht um nach Maßgabe der ihnen vorstehenden mit Rücksicht auf den Grundstückswert unter normalen Verhältnissen unsichere Hypotheken handelt, besonderer Umstände bedürfen, um eine solche Behandlung zu rechtfertigen.

Da maßgebend der Verkaufswert der bilanzfähigen Vermögensgegenstände sein soll, so wird allerdings der Ansaß einer verzinlichen Forderung mit einem niedrigeren als ihrem Nennbetrag bzw. eine Abschreibung vom Nennbetrag nicht bloß dann zuzulassen sein, wenn bei Eintreibung ein Ausfall droht, sondern auch schon, wenn Zinsen rückständig sind und in Aussicht steht, daß solche auch künftig noch für einige Zeit rückständig bleiben werden, eine Kündigung des Kapitals aus diesem Anlaß aber dieses gefährden oder bei Hypotheken zu einem unvorteilhaften Erwerbe des verpfändeten Grundstücks nötigen oder endlich auch ein scharfes Vorgehen gegen den Schuldner zurzeit als mit dem Rufe des Gläubigers, mit dem, was man unter den vom Kriege geschaffenen Ausnahmeverhältnissen als unanfechtbar ansieht, nicht wohl vereinbar sein würde. Denn daß sich für eine solche Forderung Käufer zum Nennwert finden würden, ist nicht anzunehmen. Auch die Unkündbarkeit einer an sich nicht unsicheren Forderung für eine längere Zeit kann, wenn ihr Zinsfuß ein derart niedriger ist, daß er eine im Vergleich zu anderen gleich sicheren unvorteilhafte Kapitalanlage darstellt, die Annahme eines hinter dem Nennwert zurückbleibenden Verkaufswertes rechtfertigen.

In besonderem Maße im Dunkeln tappen werden hinsichtlich der richtigen Bewertung die Steuerpflichtigen sowohl wie die Veranschlagungsbehörden bei Forderungen an Schuldner in mit uns im Kriege liegenden Staaten, soweit diese nicht von uns besetzt sind. Allerdings würde es trotz allem, was sich diese Staaten während des Krieges gegen deutsches Privateigentum geleistet haben, zu weit gehen, anzunehmen, daß sie auch zu nach dem Frieden fortwirkenden Rechtsbrüchen gegenüber den deutschen Gläubigern ihrer Angehörigen schreiten werden, und es muß vielmehr vorausgesetzt werden, daß, wie der Krieg auch ausgeht, der Friedensschluß auch wieder normale Rechtsverhältnisse für das in dem einen Staat angelegte Privatkapital von Angehörigen des anderen schaffen wird. Wohl aber fehlt während des Krieges dem deutschen Gläubiger in den meisten Fällen die Möglichkeit, sich ein Bild von dem Einfluß des Krieges auf die Zahlungsfähigkeit und überhaupt die wirtschaftliche Lage seines Schuldners

im feindlichen Lande zu machen. Wenn die Steuerpflichtigen in solchen Fällen erhebliche Abschreibungen oder Minderbewertungen selbst an vor dem Kriege durchaus sicheren Forderungen vornehmen, so wird das um so weniger zu beanstanden sein, als ja die Zeitungen fortwährend Nachrichten bringen, wonach die wirtschaftlichen Verhältnisse unserer Gegner noch weit mehr unter dem Kriege leiden sollen wie die unserigen; ein gewissenhafter Kaufmann kann bei seiner Inventur nicht dem Gedanken Raum geben, daß diese Berichte jene Verhältnisse vielleicht ungünstiger darstellen, als sie in Wahrheit liegen, seine Forderungen weniger gefährdet sind, als nach jenen Schilderungen der Wirtschaftslage angenommen werden muß. Sollte unsere Presse die wirtschaftliche Lage unserer Feinde zu ungünstig schildern, so käme zu der Selbsttäuschung, in die wir versetzt würden, noch der besondere Schaden, den hieraus die Steuerfisci den Bundesstaaten in Gestalt übermäßiger, aber auf Grund jener Berichte nicht zu beanstandender Abschreibungen und Minderbewertungen von Auslandsguthaben seitens der Steuerpflichtigen hätten. Zwar nicht um dieses letzteren besonderen, wohl aber um jenes ersteren, unter Umständen verhängnisvollen allgemeinen Schadens willen muß man annehmen, daß die wirtschaftlichen Situationsberichte unserer unter scharfer Zensur stehenden Presse aus dem Auslande nicht gefärbt sind. Um so weniger kann es dann aber beanstandet werden, wenn die Steuerpflichtigen, die vor dem Kriege in Geschäftsverbindung mit dem Ausland standen, hieraus bei ihren Inventuren und Bilanzen ihre Schlüsse ziehen.

Allerdings wird ein vorausschauender Geschäftsmann sich klar machen, daß je niedriger er in der Gegenwart seine Aktiva bewertet, um so weniger ihm Raum für weitere Abschreibungen in kommenden Jahren bleibt und er mit Rücksicht auf den Krieg weit herabgeschriebene Posten später sogar mit einem höheren, seinen Geschäftsgewinn steigernden Werte einzustellen genötigt sein kann. Diese Erwägung wird es auch den Veranlagungsbehörden erlauben, in Beurteilung der Kriegsbilanzen der Kaufleute nicht zu peinlich zu sein. Übrigens ist zu hoffen und anzunehmen, daß die berufenen Vertretungen des Handelsstandes ihren Berufsgenossen wertvolle Rat schläge für die Aufstellung dieser Bilanzen geben werden.

Für die Handelsbücher nach Vorschrift des Handelsgesetzbuches nicht führenden sog. Minderkaufleute spielt diese letztere Schwierigkeit schon wegen des regelmässigen Fehlens ausländischer Geschäftsverbindungen eine geringe Rolle, und auch diejenigen Schwierigkeiten, die sich bei den Vollkaufleuten aus der Zugrunde-

legung von auf Darstellung des Vermögenszuwachses gerichteten Bilanzen ergeben, entfallen insoweit für jene überhaupt. Sie kehren aber auch bei den Minderkaufleuten wieder, soweit es sich um die Bewertung der am Jahresjchluß vorhandenen Warenvorräte und dergleichen einerseits und der ausstehenden, zu den Einnahmen zu rechnenden Forderungen handelt, wenngleich sie dem geringeren Geschäftsumfang entsprechend geringere praktische Bedeutung beanspruchen werden.

Was nun endlich das Einkommen aus gewinnbringender Beschäftigung anlangt, so ist schon früher erwähnt, daß hier für öffentliche wie Privatbeamte die Einkommensquelle das einzelne Amt ist. Nun hat aber infolge Einberufung so vieler Beamter zur Fahne für deren Vertretung gesorgt werden müssen, mit der andere Beamte beauftragt worden sind. Es sind ferner zahlreiche Staats- und Kommunalbeamte vorübergehend in den Reichsdienst behufs Verwaltung der besetzten feindlichen Landesteile berufen worden. Liegt in solchen Fällen ein Wechsel der Einkommensquelle, der ein Rechnen mit den Bezügen des Vorgehens ausschließt, vor? Die Frage ist danach zu beantworten, aus welchem Amt der Beamte ein steuerpflichtiges Einkommen bezieht, aus dem bisherigen und ihm offen gehaltenen oder aus dem vertretungsweise verwalteten oder dem einstweilig versehenen, noch der etatsmäßigen Grundlage entbehrenden oder endlich aus beiden. Denn ein Amt, das dem Beamten noch keine Einnahmen oder nur solche Einnahmen, die als Dienstaufwand anzusehen und deshalb nicht steuerpflichtig sind — wie die Tagegelder eines außerhalb seines Amtssitzes beschäftigten Beamten —, gewährt, ist für ihn keine Einkommensquelle. Für einen preußischen Beamten beim deutschen Gouvernement in Belgien z. B., der — wie tatsächlich die Regelung ist, ist mir nicht bekannt — seine bisherigen Bezüge für die Dauer seiner dortigen Tätigkeit vom Reiche bezieht, ist die bisherige Einkommensquelle trotz der Gleichheit der Bezüge durch die neue seines Reichsamtes ersetzt. Erhält er außerdem Tagegelder oder Zulagen, so bleiben beide von der Steuer frei, und zwar entweder, wenn es sich um Tagegelder für Beschäftigung außerhalb des Amtssitzes handelt, nach § 14 Abs. 3, oder nach § 5 Ziff. 4 EinkStG., wonach „von der Besteuerung ausgeschlossen“ ist, „der das persönliche pensionsberechtigende Gehalt übersteigende Teil des dienstlichen Einkommens derjenigen Staats- und Reichsbeamten und Offiziere, welche ihren dienstlichen Wohnsitz im Auslande haben“. Das gilt auch von bisherigen Kommunalbeamten,

da sie für die Dauer ihrer Beschäftigung im Reichsdienst als Reichsbeamte anzusehen sind. Würde ein Beamter etwa einen Teil der Bezüge seines ständigen und daneben diejenigen seines einstweiligen Amtes erhalten, so lägen zwei Quellen vor, das erstere und das letztere. Aber die bisherige Quelle hätte eine die Rechnung mit der Vergangenheit ausschließende wesentliche Änderung erfahren, da nicht nur der Ertrag sich geändert hat, sondern auch die objektive Beschaffenheit; denn ein tatsächlich nicht mehr versehenes Amt ist nicht gleichartig mit einem ausgeübten.

Dem Amte des Beamten ähnlich ist steuerlich die Praxis eines Rechtsanwalts oder Arztes zu behandeln insofern, als in ihrer Verlegung nach einem anderen Ort ein Wechsel der Einnahmequelle zu erblicken ist. Eine wesentliche Änderung der letzteren ist aber auch in den häufigen Fällen gegeben, wo der Arzt oder Rechtsanwalt infolge seines Eintritts in den Kriegsdienst die Praxis nicht einfach aufgibt oder unterbricht, sondern sie durch einen Vertreter fortführen läßt, mit dem er sich nach den mit ihm getroffenen Vereinbarungen in die Einnahmen teilt, oder den er fest besoldet. Denn die Tätigkeit jedes Geistesarbeiters ist eine so individuelle, ihr Erfolg in solchem Maße von der Person abhängig, daß die Ausübung durch einen Vertreter nicht gleichartig mit derjenigen in Person ist. Für daheim gebliebene Ärzte ist noch eine andere Änderung ihrer Tätigkeit infolge des Krieges nicht selten: sie treten auf Grund eines Vertrages — ohne Militärärzte zu werden — in ein Dienstverhältnis zur Militärverwaltung, ohne ihre Privatpraxis aufzugeben. Man könnte geneigt sein, dies wie die Übernahme einer Rassenarztstelle bei einer Krankenkasse anzusehen und darin ebensowenig wie in einer solchen eine Quellenänderung zu erblicken (vgl. oben S. 30 f.). Die Vertragsbedingungen und der Umfang der neuen Tätigkeit werden aber wohl in der Regel derartig sein, daß der Arzt seine Zivilpraxis wird in die zweite Linie stellen oder teilweise einem Vertreter wird überlassen müssen. Dann würde ich kein Bedenken tragen, eine wesentliche Quellenänderung oder unter Umständen ein Hinzutreten einer neuen zu der bisherigen, aber wesentlich veränderten Quelle anzunehmen.

Für die Angehörigen anderer freier Berufe kann als die Veranlagung nach den Ergebnissen des Vorjahres ausschließende Änderung der Quelle infolge des Krieges in Betracht kommen eine Änderung in der Betätigungsrichtung ihres Berufes, wenn dadurch der Ertrag erheblich beeinflusst wird. Als Beispiele nenne ich den politischen Redakteur einer Zeitung, der infolge der Zensur sich mit andersartigen

Artikeln beschäftigen muß, den Landschaftsmaler, der mangels Nachfrage nach Landschaftsgemälden zu Porträts übergeht, den Bildhauer, der statt, wie bisher, große, wertvolle Kunstwerke künstlerisch weniger hervorragende, wohlfeilere herstellt. Aber auch hier stoßen wir wieder auf die für die Entscheidung der Frage, ob eine wesentliche Änderung der Einkommensquelle vorliegt, grundlegende Regel, daß es eben keine allgemein gültigen, abstrakten Regeln hierfür gibt, die Beantwortung vielmehr nach Lage des Einzelfalles erfolgen muß.

In noch höherem Maße würde dies gelten, wollte man bei kaufmännischen Angestellten darin, daß sie durch die jetzigen Zeitverhältnisse gezwungen worden sind, in eine „wesentliche“ Herabsetzung ihrer Gehaltsbezüge zu willigen, zwar nicht, wie es der Finanzminister bei Anwendung des § 63 zulassen will, einen Wegfall, wohl aber eine wesentliche Änderung der Einkommensquelle erblicken. Ich vermag das nicht. Bleiben die Obliegenheiten dieselben und ändert sich an der Stellung nichts als die Bezahlung, dann liegt die Sache nicht anders, als wenn ein Gewerbetreibender durch die Verhältnisse gezwungen wird, seine Waren zu einem wesentlich niedrigeren Preise als bisher zu verkaufen. Ob sich der Preis einer Ware oder der der Arbeit ändert, kann keinen grundsätzlichen Unterschied machen; wie die Konjunktur auf dem Waren-, so hat eben auch die auf dem Arbeitsmarkt durch den Krieg eine Verschlechterung erfahren, und wenn diese Verschlechterung auf dem Arbeitsmarkt nicht alle und nicht alle gleichmäßig in Mitleidenschaft zieht, so ist es auf dem Warenmarkt nicht anders. Es ist kaum noch abzusehen, inwiefern bei einer so weitgehenden Interpretation der Quellenänderung noch ein Unterschied zwischen ihr und einer bloßen Änderung des Ertrages übrig bliebe. Damit würde aber in das Einkommensteuergesetz etwas hineininterpretiert, was nicht nur nicht darin steht, sondern sogar mit seinem Grundprinzip, daß die Veranschlagung des steuerpflichtigen Einkommens nach der Vergangenheit die Regel bilden soll, im Widerspruch stehen würde. Es wäre dann auch nicht abzusehen, mit welchem Recht man den gewöhnlichen Gewerbegehilfen und Arbeitern, deren Einkommensquelle nicht in dem einzelnen Arbeitsverhältnis, sondern in der Arbeitsfähigkeit in dem oben S. 34 umschriebenen Sinne besteht, die gleiche Vergünstigung vorenthalten und sie trotz erheblich gesunkener Löhne nach dem Ergebnis des Vorjahres veranlagern könnte. Und es wäre dann weiter vollends nicht zu begründen, den Wirkungen eines Krieges auf den Arbeitsmarkt eine andere steuerliche Bedeutung beizumessen, wie Wirtschaftskrisen aus anderer Ver-

Wenn man demgegenüber den Vorwurf erheben wollte, in der Veranschlagung des Einkommens nach dem Vorjahre trotz wesentlichen Rückganges liege eine Härte, so ist dem nur immer wieder entgegenzuhalten, daß dieser Rückgang, soweit er schon im Vorjahre gewirkt hat, nach dieser Wirkung auf das Einkommen des Vorjahres ja schon bei der nächsten Veranlagung, wenn er aber im nächsten Kalenderjahr anhält, bei der übernächsten in vollem Umfang berücksichtigt wird, und daß hierdurch im allgemeinen die Steuerpflichtigen besser gestellt werden als durch eine Ausdehnung der Einkommensveranschlagung nach der Zukunft. Denn die allgemeine Richtung der Einkommensentwicklung ist, schon infolge des Sinkens des Geldwertes, eine aufsteigende. Wird das steuerpflichtige Einkommen der Zukunft geschätzt, so wird in der Regel mindestens von dem Stande zur Zeit der Veranlagung, d. i. demjenigen am Schlusse des Vorjahres auszugehen sein und damit der frühere, hinsichtlich der Höhe des Einkommens ungünstigere Teil des Vorjahres nicht voll berücksichtigt werden dürfen, während er bei einer Veranlagung auf Grund der Vergangenheit ebenso zur Geltung kommt wie der spätere. Hat z. B. ein Beamter am 1. Oktober eine Erhöhung seiner Bezüge von 4000 auf 5000 M. erfahren, so ist er für das nächste Jahr auf Grund des letzten Kalenderjahres nach einem Einkommen von 4250, nach dem mutmaßlichen Ergebnis des Steuerjahres aber nach 5000 M. zu veranlagern. Ergeben sich aber im einzelnen Falle aus der Veranlagung nach der Vergangenheit bei gegen diese stark gesunkenem Einkommen Härten, die so schwer sind, daß ihnen alsbald Rechnung getragen werden muß, so bietet hierfür der § 69 EinkStG. in der teilweisen oder völligen Niederschlagung und der Art. 90 der Ausführungsanweisung in der Stundung der Steuer der Steuerverwaltung genügende Handhaben, an deren ausreichender Anwendung durch sie zu zweifeln nicht der mindeste Grund vorhanden ist. Man muß nur nicht einen Krieg als ohne weiteres gleich bedeutend mit einem allgemeinen Notstande auffassen, nicht, wie es so gern geschieht, in jeder Familie eines im Felde stehenden Reservisten, Landwehr- oder Landsturmmannes materiell Notleidende erblicken; die ihnen von Reich und Gemeinde gewährten Beihilfen sind sehr häufig so hoch, daß sie sich kaum schlechter stehen wie im Frieden, ganz abgesehen von den Ersparnissen, die der Mann aus dem Felde nach Hause schickt und ohne Entbehrung schicken kann. Vor allem aber darf man nicht vergessen, daß der Staat zu keiner Zeit weniger in der Lage ist, auf ihm gesetzlich zustehende Steuern ohne zwingende Notwendigkeit zu verzichten als im Kriege!

## Sachregister.

Abgangstellung und Wiederinzugangstellung der Steuer von Kriegsteilnehmern 15 ff.  
Änderung des Gegenstandes von Produktion oder Handel als Änderung der Einkommensquelle 59.  
Aktien 32.  
Amt als Einnahmequelle 29.  
Angestellte f. Beamte, Gewerbegehilfen, Gehaltsbezüge.  
Anlage- und Betriebskapital, dessen Bewertung 62 ff.  
Antrag auf Steuerbefreiung des Militäreinkommens 18 f., auf Ausheberhebungsetzung der Steuer wegen Einziehung zum Militärdienst 18 f., auf Steuerermäßigung nach § 63 EinkStG. 37 f.  
Arbeiter, Einnahmequelle 34.  
Arbeitermangel, ob Änderung der Einkommensquelle 60.  
Arbeitslöhne, Sinken der A. als Wegfall oder Änderung der Einkommensquelle 36 f., 71.  
Arbeitslosigkeit als Wegfall der Einnahmequelle 34 ff.  
Arzt, Einnahmequelle 29 ff., deren Änderung 70.  
Außergewöhnliche Unglücksfälle f. Unglücksfälle.  
Bankier; Änderung seiner Einkommensquelle 58.  
Beamte, Militäreinkommen 8 f., Beamte der Militärverwaltung 8, 14, ihre Einkommensquelle 29, 69, Einkommen 69.  
Betriebsbeschränkungen, ob wesentliche Änderung der Einkommensquelle 58.  
Beurlaubtenstand, Zugehörigkeit 10, Steuerpflicht 10 f., f. auch Gemeindefinkommensteuer.

Bewertung f. Bilanzwert.  
Bilanzwert 63 f.  
Dividenden, Ausfall an D. kein Wegfall der Einnahmequelle 32.  
Effekten f. Wertpapiere.  
Einkommen des Steuerjahres selbst als Gegenstand der Besteuerung 47 ff., seine Veranschlagung nach dem Ergebnis von Vorjahren oder nach der Mutmaßung für das Steuerjahr 47 ff.  
Einkommensquelle im Sinne des § 9 EinkStG. gleichbedeutend mit Einnahmequelle im Sinne des § 63 a. a. D. 34, f. daher bei Einnahmequelle; wesentliche Änderung der E. 50 ff., insbesondere bei Kapitalvermögen 52 f., Grundvermögen 53 ff., Gewerbebetrieb 57 ff., gewinnbringender Beschäftigung 69 ff.  
Einkommensteuerpflichtige unter den Kriegsteilnehmern 6 f.  
Einkommensverminderung, Berechnung nach § 63 EinkStG. 21 ff.  
Einnahmequelle, Begriff 27 ff. Wegfall einer E. als Voraussetzung einer Steuerermäßigung 27 ff., Unterschied zwischen Wegfall der Quelle und solchem des Ertrages 32 f., selbständige E. des Einkommens aus Kapitalvermögen 28, 32, Handel und Gewerbe 28, Landwirtschaft 28 f., Hausbesitz 29, 33; des Beamten 29; des Arbeiters und Gewerbegehilfen 34 ff.; der Weistesarbeiter 35 ff.  
Einziehung zum Militär, ob Steuerermäßigungsgrund 27, insbesondere

- bei gewinnbringender Beschäftigung 35.
- Ermäßigung der veranlagten Einkommensteuer auf Grund des § 63 EinkStG. 21 ff., Antrag 37 f.
- Erfahrenerwisten, Steuerpflicht 10 f., f. auch Gemeindeeinkommensteuer.
- Ermiffion von Mietern, deren Verhinderung 33.
- Fabrik, Einstellung des Betriebes als Änderung der Einkommensquelle 58; ob auch bei Betriebseinschränkung f. letztere.
- Felder, Vermittlung der F. als Steuerermäßigungsgrund 26.
- Filialen, Schließung von F., ob wesentliche Änderung der Einkommensquelle 57 f.
- Forderung, die einzelne Forderung als Einnahmequelle 28; Wegfall 32; ausländische F. en 32, 67; zweifelhafte 66; Bewertung der F. 66 f.
- Frist für die Steuererklärung 40 ff.
- Gebäude, Zerstörung von G. als Steuerermäßigungsgrund 27; Wegfall als Einnahmequelle 33; Änderung der Quelle 53 ff.
- Gehaltsbezüge, wesentliche Herabsetzung der G. als Wegfall der Einnahmequelle oder außergewöhnlicher Unglücksfall 37, als Änderung der Einkommensquelle 71.
- Gemeindeeinkommensteuer 13 f.
- Gemeiner Wert 63 ff., f. auch Bilanzwert.
- Geschäftsgewinn als Steuerobjekt bei kaufmännischer Buchführung 62 ff.
- Gewerbebetrieb, Einnahmequelle 28; Änderung der Quelle 57 ff.
- Gewerbegehilfen, Einnahmequelle 34.
- Gewinnbringende Beschäftigung, Einnahmequelle bei g. B. 29 f., 33 ff.
- Grundvermögen als Einnahmequelle 28 f., Verlust dieser Eigenschaft 33, Änderung der Quelle 53 ff.
- Handel f. Gewerbebetrieb.
- Hausbesitz als Einnahmequelle 29, Verlust dieser Eigenschaft 33; Änderung der Quelle 53 ff.
- Hochöfen, Ausblasen eines H. als Änderung der Einkommensquelle 58.
- Holzungen 55 f.
- Hüttenwert, Stilllegung eines H. als Änderung der Einkommensquelle 58.
- Hypotheken, Bewertung der H. 66.
- Inventar, Verlust des I. als Steuerermäßigungsgrund 27.
- Kapitalvermögen, Einnahmequelle 28, Wegfall derselben 32 f., Änderung der Quelle 52 f.
- Kassenärzte, Einnahmequelle 29 ff.
- Kaufmännische Angestellte f. Privatbeamte, Gewerbegehilfen, Gehaltsbezüge.
- Kaufmann, Geschäftsgewinn 62 ff.
- Kriegsfreiwillige, Steuerpflicht 11 f., f. auch Gemeindeeinkommensteuer.
- Künstler, Einnahmequelle 35, deren Änderung 71.
- Landsturm, Zugehörigkeit zum Wehrtaubtenstand 10 f., Steuerpflicht 10 f., f. auch Gemeindeeinkommensteuer.
- Landwehr, Steuerpflicht 10 f., f. auch Gemeindeeinkommensteuer.
- Landwirtschaft, Wegfall der Einnahmequelle 26 f., Änderung der Quelle 55.
- Lehrer f. Privatlehrer.
- Löhne f. Arbeitslöhne.
- Marktpreis 63 f.
- Maschinen, Zerstörung von M. als Steuerermäßigungsgrund 27.
- Mieter, Verhinderung, Mieter zu kündigen und zu ermittleren 33.
- Mietsausfälle 33, 53 f.
- Militärärzte f. Militäreinkommen.
- Militärbeamte f. Militäreinkommen.
- Militäreinkommen, Begriff 8, Staatssteuerfreiheit im Kriege 8 ff., M. der Zivilbeamten 8 f., Gemeindebesteuerung 13 ff.
- Militärpersonen des Friedensstandes 14.
- Minderkaufleute, ihr steuerpflichtiges Einkommen 68 f.
- Nebenamt, ob selbständige Einnahmequelle 29.
- Nebenbeschäftigung, ob selbständige Einnahmequelle 29 f.
- Nichterhebung der Steuer, Bedeutung 13 f.
- Offiziere f. Militäreinkommen.
- Pachtentnahmen 53 f.
- Pachtung, Zurücknahme einer P. als Änderung der Einkommensquelle 57.
- Papiere f. Wertpapiere; ausländische P. 32.
- Privatbeamte f. Beamte.

- Privatlehrer, Einnahmequelle 30.  
 Rechtsanwalt, Einnahmequelle 30, Änderung 70.  
 Redakteur, Einnahmequelle 35, deren Änderung 70.  
 Reeder, Änderung seiner Einkommensquelle 59 f.  
 Reservisten, Steuerpflicht 10 f., f. auch Gemeindeeinkommensteuer.  
 Sanitätsoffiziere f. Militäreinkommen.  
 Schacht, Stilllegen eines S. als Änderung der Einkommensquelle 58.  
 Schiffe f. Reeder.  
 Schriftsteller, Einnahmequelle 35.  
 Seeschifffahrt f. Reeder.  
 Söhne, Tod oder Verwundung der S. eines Landwirts oder Gewerbetreibenden, ob Steuerermäßigungsgrund 27.  
 Steuererklärung der Kriegsteilnehmer 39 ff.  
 Steuerermäßigung f. Ermäßigung.  
 Steuerobjekt f. Einkommen.  
 Transportgerade, Änderung der Einkommensquelle 60.
- Unglücksfälle, außergewöhnliche, als Steuerermäßigungsgrund 26 f.  
 Verpachtung als Änderung der Einkommensquelle 56 f.  
 Viehverluste 55.  
 Vollmacht zum Steuerermäßigungsantrag 38, zur Abgabe der Steuererklärung 45 f.  
 Wegfall der Einnahmequelle f. letztere.  
 Wert f. Bilanzwert und gemeiner Wert.  
 Wertpapier, das einzelne W. als Einnahmequelle 28; Bewertung bei Fehlen von Kursen 65 f.; f. auch Kapitalvermögen, Hypotheken.  
 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Verjährung von Ausschlußfristen 43 f.  
 Wohnungen, Leerstehen von W. 53 f.  
 Zinsen, Nichteingang von Z. 32 f., 52; Z. ausländischer Papiere 32 f., 52 f.  
 Zinsfuß, Änderung des Z. 52.  
 Zivilbeamte f. Beamte und Militäreinkommen.  
 Zugangstellung der Steuer bisheriger Kriegsteilnehmer f. Abgangstellung.