

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXVIII

2. Dezember 1939

Nummer 48

Industrie-Verlag Spaeth & Lінде, Berlin W 35
Hauptchriftleiter i. N. Dr. jur. Fritz Koppe, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin

Erscheint wöchentlich. Fernruf: 22 20 86,
22 20 87 u. 22 20 97. Postcheckkonto: Berlin NW
Nummer 185 41. Bezugspreis: Vierteljährlich
5,80 RM (ausschließt Zustellungsgebühr). Einzel-



heft Preis 1,— RM durch jede Buchhandlung,
direkt vom Verlag unter Kreuzband oder durch
die Post. Anzeigenpreis nach Tarif. Zuschriften
an den Verlag, Berlin W 35, Woytschstraße 5

Anderungen der Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz und zum Vermögensteuergesetz

Von Oberregierungsrat Dr. Schmidt, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Einführung,
2. Neue Einheitsbewertungen,
3. Bewertungsfiktion für Wertpapiere,
4. Bewertungsgrundlage für Wertpapiere,
5. Mehrstimmrechtsaktien,
6. Wirtschaftsgüter, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt,
7. Haushaltszugehörigkeit, Berufsausbildung,
8. Genossenschaften,
9. Übernahme von Sondervorschriften in die ABewDV.

1. Einführung

Die nächste Hauptfeststellung der Einheitswerte für gewerbliche Betriebe und die nächste Hauptveranlagung der Vermögensteuer werden nach dem Stand vom 1. Januar 1940 vorgenommen. Dabei sind das Reichsbewertungsgesetz 1934, das Vermögensteuergesetz 1934 und die zu beiden Gesetzen ergangenen Durchführungsbestimmungen anzuwenden. Diese Vorschriften sind — abgesehen von dem Reichsbewertungsgesetz — in der letzten Zeit durch die folgenden Verordnungen geändert worden:

1. Verordnung zur Änderung des Vermögensteuergesetzes vom 31. Oktober 1939 (RGBl. I S. 2138, RStBl. S. 1093). Die Verordnung bringt fast ausschließlich Änderungen der Bestimmungen über die Freibeträge und über die Haushaltsbesteuerung (Zusammenveranlagung). Hinweis auf den Aufsatz von Ministerialrat Dr. Uhlisch in DStZ 1939 Nr. 45;
2. Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz und zum Vermögensteuergesetz vom 22. November 1939 (RGBl. I S. 2271, RStBl. S. 1133). Diese Verordnung soll Gegenstand der folgenden Ausführungen sein.

Die Verordnung vom 22. November 1939 war erforderlich, weil die bisherigen Durchführungsbestimmungen nur für die Hauptfeststellung und Hauptveranlagung auf den 1. Januar 1935 galten. Sie mußten in einzelnen Punkten dem neuen Stichtag vom 1. Januar 1940 angepaßt werden (Hinweis auf die folgenden Abschnitte 2 und 3). Die neue Verordnung bringt auch in sachlicher Hinsicht einige Änderungen und Ergänzungen, deren wichtigste in den Abschnitten 4 bis 8 besprochen werden. Außerdem wurden verschiedene Vorschriften zum Reichsbewertungsgesetz, die in besonderen Verordnungen enthalten waren, zur einheitlichen Zusammenfassung des Rechtsstoffes in die allgemeinen Durchführungsbestimmungen aufgenommen (Hinweis auf Abschnitt 9).

Die neue Verordnung hat den Ausdruck „Durchführungsbestimmungen“ durch „Durchführungsverordnung“ ersetzt. Es heißt also künftig Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz (ABewDV) und Durchführungsverordnung zum Vermögensteuergesetz (VStDV). (Es soll in der gesamten Steuergesetzgebung in Zukunft nur noch Gesetze oder Verordnungen, Durchführungsverordnungen, RdF-Erlasse und DFB-Anordnungen oder DFB-Verfügungen geben. Das Wort Durchführungs„bestimmungen“ soll verschwinden. Rdt.)

2. Neue Einheitsbewertungen

Die Einheitswerte für die gewerblichen Betriebe werden auf den 1. Januar 1940 allgemein festgestellt (Hauptfeststellung). Hinweis auf § 1 Absatz 1 ABewDV.

Eine Hauptfeststellung der Einheitswerte für Grundbesitz (land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Grundstücke, Betriebsgrundstücke) und für Gewerbeberechtigungen findet bis auf weiteres nicht statt. Es wird insbesondere die Hauptfeststellung, die nach der Regelvorschrift des § 21 ABewG auf den 1. Januar 1941 vorzunehmen wäre, nicht durchgeführt. Der Grundbesitz und die Gewerbeberechtigungen sind bei der Veranlagung der Vermögensteuer und bei der Einheitsbewertung der gewerblichen Betriebe auf den 1. Januar 1940 mit den Einheitswerten anzusetzen, die bei der Hauptfeststellung auf den 1. Januar 1935 oder bei einer Fortschreibung oder Nachfeststellung auf einen späteren Zeitpunkt festgestellt worden sind (§ 1 Absatz 2 ABewDV). Dieser „spätere Zeitpunkt“ kann auch der 1. Januar 1940 sein; denn nur die Hauptfeststellung ist für den Grundbesitz und die Gewerbeberechtigungen auf den 1. Januar 1940 ausgeschlossen worden, nicht aber die aus besonderen Gründen vorzunehmende Fortschreibung oder Nachfeststellung des Einheitswerts.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger hat nach dem Stand vom 1. Januar 1940 einen gewerblichen Betrieb, zu dem ein Betriebsgrundstück gehört, und ein Einfamilienhaus. Der Einheitswert für das Betriebsgrundstück ist zuletzt auf den 1. Januar 1935 festgestellt worden. Veränderungen von steuerlicher Bedeutung sind seitdem nicht eingetreten. Das Einfamilienhaus ist im Jahr 1939 errichtet worden.

Für den 1. Januar 1940 ist wie folgt zu verfahren:

1. Ein Einheitswert für das Betriebsgrundstück wird nicht festgestellt. Es verbleibt bei dem Einheitswert vom 1. Januar 1935.
2. Der Einheitswert für den gewerblichen Betrieb ist im Weg der Hauptfeststellung auf den 1. Januar 1940 festzustellen. Dabei wird das Betriebsgrundstück mit dem Einheitswert vom 1. Januar 1935 angesetzt.
3. Der Einheitswert für das Einfamilienhaus ist im Weg der Fortschreibung auf den 1. Januar 1940 festzustellen.

3. Bewertungsstichtag für Wertpapiere

Wertpapiere, Anteile und Genußscheine an Kapitalgesellschaften sind § 69 Absatz 1 ABewG gemäß nach den Wertverhältnissen vom 31. Dezember 1939 zu bewerten. Eine Abweichung gilt für die Festlegung von Steuerkurswerten. Der Reichsminister der Finanzen hat dafür den 30. August 1939 als Stichtag bestimmt (§ 56 ABewDV).

Die Festlegung von Steuerkurswerten für Aktien, Rufe, sonstige Anteile und Genußscheine an inländischen Kapitalgesellschaften hängt § 71 Absatz 1 ABewG gemäß von der besonderen Voraussetzung ab, daß die Aktien usw. innerhalb eines Zeitraums, den der Reichsminister der Finanzen bestimmt, tatsächlich umgesetzt worden sind. § 60 ABewDV schreibt für die bevorstehende Veranlagung die Zeit vom 2. Januar bis zum 30. August 1939 vor.

4. Bewertungsgrundlage für Wertpapiere

Für die Bewertung von Wertpapieren, Anteilen und Genußscheinen an Kapitalgesellschaften gilt § 57 ABewDV gemäß das folgende:

1. Sind Steuerkurswerte festgesetzt worden, so sind diese Steuerkurswerte maßgebend;
2. Sind keine Steuerkurswerte festgesetzt worden, besteht jedoch im Inland ein amtlicher Kurswert, so ist dieser Kurswert maßgebend;
3. Besteht weder ein Steuerkurswert noch ein amtlicher Kurswert im Inland, so ist der gemeine Wert maßgebend.

Die unter Ziffer 2 bezeichnete Art der Bewertung hat nur geringe praktische Bedeutung. Wenn im Inland ein amtlicher Kurswert besteht, wird in der Regel auch ein Steuerkurswert festgesetzt.

§ 57 ABewDV 1935 kannte noch eine weitere Möglichkeit der Bewertung. Sie betraf Wertpapiere usw., für die kein Steuerkurswert festgesetzt worden war und für die nicht im Inland, aber im Ausland ein amtlicher Kurswert bestand. In solchen Fällen sollte der ausländische Kurswert unter Umrechnung nach dem Mittelkurs für Auszahlungen vom Stichtag maßgebend sein. Dieser Bewertungsmaßstab ist beseitigt worden. Der Grund dafür ist, daß eine Bewertung derartiger Wertpapiere im Inland in der Regel möglich ist, und daß daher der inländische gemeine Wert der Besteuerung zugrunde gelegt werden muß.

§ 57 Absatz 2 ABewDV 1935 sah noch für andere Gruppen von Wertpapieren die Verwendung ausländischer Werte vor. Diese Bestimmung konnte wegen ihrer seltenen Anwendung gestrichen werden.

Es ist nicht ausgeschlossen, daß die Ausschaltung des Auslandswerts in einzelnen Fällen zu unbilligen Härten führt. Zur Beseitigung solcher Härten wird im Verwaltungsweg der Ansatz eines niedrigeren Werts zugelassen werden.

5. Mehrstimmrechtsaktien

Eine bemerkenswerte Änderung ist in der Bewertung von Mehrstimmrechtsaktien (Aktien mit besonderem Stimmrecht) eingetreten. Bisher wurde für jede Stimme, die die Aktie mit besonderem Stimmrecht gewährte,

ein Zuschlag gemacht. Der Zuschlag betrug 10 v. H. des Werts der gewöhnlichen Stammaktie. Hinweis auf § 62 Ziffer 2 ABewDV 1935.

Es gibt Mehrstimmrechtsaktien, bei denen das Stimmrecht sehr hoch festgesetzt worden ist. Für sie ergibt sich nach der bisherigen Berechnungsweise ein außerordentlich hoher Wert.

Beispiel:

Eine Aktiengesellschaft hat gewöhnliche Stammaktien (mit einer Stimme) ausgegeben, die auf einen Nennbetrag von 300 RM lauten. Steuerkurs 70 v. H. Der Wert der gewöhnlichen Stammaktie beträgt also 210 RM.

Die Gesellschaft hat außerdem Mehrstimmrechtsaktien ausgegeben, die auf einen Nennbetrag von 20 RM lauten und 25 Stimmen gewähren. Der Wert der Mehrstimmrechtsaktien berechnete sich nach § 62 Ziffer 2 Buchstabe a ABewDV 1935 wie folgt:

Zunächst (90 v. H. von 70 v. H. =) 63 v. H. von	
20 RM (Nennbetrag)	= 12,60 RM
Zuschlag: 25 × 10 v. H. von 210 RM (Wert der gewöhnlichen Stammaktie)	= 525,— RM
Wert der Mehrstimmrechtsaktie	537,60 RM

Für die Mehrstimmrechtsaktie ergab sich also, bezogen auf ihren Nennbetrag von 20 RM, ein Kurs von 2688 v. H.

Derartige Werte entsprechen meist in keiner Weise dem wirklichen Wert der Mehrstimmrechtsaktien. Die Bedeutung des Stimmrechtsvorzugs ist in der letzten Zeit, insbesondere wegen der ablehnenden Stellungnahme des neuen Aktienrechts, stark zurückgegangen. Es besteht jetzt die Möglichkeit, auf Grund der erforderlichen Kapitalmehrheit (also ohne Rücksicht auf die Stimmenmehrheit) die Mehrstimmrechtsaktien zwangsweise einzuziehen oder in Aktien mit einfachem Stimmrecht umzuwandeln. Hinweis auf § 8 u. f. der Dritten Durchführungsverordnung zum Aktiengesetz vom 21. Dezember 1938 (RGBl. I S. 1839, RStBl. 1939 S. 69). Über die Entwicklung, die das Mehrstimmrecht in der letzten Zeit genommen hat, enthält Wirtschaft und Statistik 1939 S. 666 interessante Ausführungen.

Die neue Vorschrift des § 58 ABewDV legt der Bewertung der Mehrstimmrechtsaktien das angemessene Entgelt zugrunde, das bei ihrer Einziehung satzungsgemäß oder auf Grund eines Beschlusses der Hauptversammlung gewährt wird. Wenn ein solches Entgelt nicht bestimmt worden ist, hat das Finanzamt den gemeinen Wert der Mehrstimmrechtsaktien zu schätzen. Das Finanzamt kann verlangen, daß die Gesellschaft einen Vorschlag für die Bewertung macht.

Eine Ableitung des Werts von Mehrstimmrechtsaktien aus dem Steuerkurswert, der für gewöhnliche Stammaktien festgesetzt worden ist, kommt nicht mehr in Betracht. Soweit für die Mehrstimmrechtsaktien unmittelbar ein Steuerkurswert festgesetzt werden sollte, ist selbstverständlich dieser maßgebend.

6. Wirtschaftsgüter, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt

Diese Wirtschaftsgüter waren unter bestimmten Voraussetzungen nach den §§ 41, 45 und 74 ABewDV 1935 steuerlich begünstigt. Die Begünstigung bestand darin, daß sie nur mit einem Teil ihres Werts bewertet wurden.

Nach den §§ 41 und 45, die für bebauten und unbebauten Grundstücke galten, wurde der niedrigere Wert bereits bei der Einheitsbewertung angesetzt. Das hatte zur Folge, daß die Vergünstigung sich ohne weiteres auf alle Steuern, die auf dem Einheitswert beruhen, auswirkte. Diese Rechtslage hat sich geändert, seitdem die §§ 41 und 45 durch § 66 der Durchführungsverordnung zum Grundsteuergesetz vom 1. Juli 1937 gestrichen worden sind. Der Einheitswert wird nunmehr für die in Betracht kommenden Grundstücke nach ihrem vollen Wert bemessen. Ob und welche Vergünstigungen wegen des öffentlichen Interesses an ihrer Erhaltung zu gewähren sind, muß für jede Steuerart besonders bestimmt werden.

Diese Bestimmung ist für die Grundsteuer unter Ziffer 33 der Grundsteuerbilligkeits-Richtlinien (letzte Fassung vom 11. April 1939, RStBl. S. 585) getroffen

worden. Für die Vermögensteuer wurde zunächst eine Zwischenlösung angeordnet (Ziffer 11 des RdF-Erlasses vom 27. Dezember 1937, RStBl. 1938 S. 1).

Die endgültige Regelung für die Vermögensteuer ist nunmehr in der Änderungsverordnung vom 22. November 1939 enthalten, die den bisherigen § 74 ABewDV 1935 neu faßt. Die Vorschrift, die sich bisher nur auf bewegliche Gegenstände bezog, erstreckt sich künftig auch auf die Grundstücke. Die Vergünstigung wird in der Weise durchgeführt, daß bei der Ermittlung des Gesamtermögens oder des Inlandsvermögens (§ 73 oder § 77 ABewG) nur 40 — unter Umständen 20 — v. H. des an sich maßgebenden Werts angelegt werden. Die jetzige Rechtslage weicht bei der Vermögensteuer im Ergebnis nur unwesentlich von der früheren Regelung ab.

Es ist zu beachten, daß für Grundstücke die Vergünstigungen des neuen § 74 nur gelten, wenn die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen und die sonstigen Vorteile übersteigen (§ 74 Absatz 3).

Beispiel:

Eine Burg von geschichtlichem Wert wird vom Eigentümer bewohnt. Ein Teil der Räume kann gegen Zahlung eines Eintrittsgeldes besichtigt werden. Die Vergünstigung wird nur gewährt, wenn die jährlichen Kosten in der Regel höher sind als der Nutzungswert der Wohnung zuzüglich der Einnahmen aus den Besichtigungen.

7. Haushaltszugehörigkeit, Berufsausbildung

§ 8 BStDV 1935 enthält einige zusätzliche Bestimmungen über die Freibeträge und die Zusammenveranlagung. Die Vorschrift ist durch die neuen §§ 8 und 8 a BStDV ersetzt worden. Diese Bestimmungen schließen sich in ihrem Wortlaut eng an die §§ 17 und 18 der Durchführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz vom 17. März 1939 an.

Was in den folgenden Ausführungen für „Kinder“ ausgeführt wird, gilt entsprechend für die „anderen Angehörigen“ im Sinn des § 10 Ziffern 3 bis 6 des Steueranpassungsgesetzes.

a) Haushaltszugehörigkeit

Die Haushaltszugehörigkeit spielt in den meisten Fällen eine Rolle für die Gewährung von Freibeträgen für minderjährige Kinder, und sie ist in jedem Fall entscheidend für die Frage der Zusammenveranlagung des Haushaltsvorstands mit seinen minderjährigen Kindern (§ 5 Absatz 1 Ziffer 3 und § 11 Absatz 2 ABewG).

Die Voraussetzungen für die Haushaltszugehörigkeit enthält § 8 Absatz 1 BStDV. Es wird nicht in allen Fällen verlangt, daß die Kinder die Wohnung des Steuerpflichtigen teilen. Die Haushaltszugehörigkeit wird auch dann aufrechterhalten, wenn sich die Kinder mit Einwilligung des Steuerpflichtigen außerhalb seiner Wohnung zu Zwecken der Erziehung oder Ausbildung im Inland oder im Ausland aufhalten (§ 8 Absatz 1 Satz 1).

Beispiel:

Der Steuerpflichtige wohnt in Königsberg. Er läßt seinen zwanzigjährigen Sohn an der Universität in München studieren. Obwohl der Sohn auswärts wohnt, gehört er zum Haushalt des Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige erhält einen Freibetrag für ihn und wird mit ihm zusammen veranlagt.

§ 8 Absatz 1 Satz 2 BStDV stellt klar, daß die Haushaltszugehörigkeit in diesem Sinn auch gegeben ist:

bei Angehörigen des Reichsarbeitsdienstes bis zum außerplanmäßigen Truppführer oder bis zur außerplanmäßigen Gehilfin und

bei Wehrmachtssangehörigen bis zum Befreiten oder bei Fahnenjüngern bis zum Oberfährtich.

b) Berufsausbildung

Freibeträge werden für volljährige Kinder unter fünf- und zwanzig Jahren auf Antrag gewährt, wenn sie überwiegend auf Kosten des Steuerpflichtigen unterhalten und für einen Beruf ausgebildet werden (§ 5 Absatz 1 Ziffer 3 Satz 2 BStG).

Als Berufsausbildung gilt § 8 a Absatz 3 BStDV gemäß auch die Ausbildung in der Hauswirtschaft gegen Lehr- oder Schulgeld, außerdem die Zugehörigkeit zum Reichsarbeitsdienst und zur Wehrmacht bei den in Buchstabe a (am Schluß) genannten Personen.

8. Genossenschaften

Genossenschaften durften nach § 47 Absatz 2 Satz 2 ABewG 1931 bei der Ermittlung ihres Betriebsvermögens die Geschäftsguthaben der Genossen abziehen. Diese Vorschrift ist in das Reichsbewertungsgesetz 1934 nicht übernommen worden. Der Reichsminister der Finanzen stellte aber durch die Verordnung vom 5. Juli 1935 (RStBl. I S. 907, RStBl. S. 995) den alten Rechtszustand für eine Übergangszeit wieder her. Die Genossenschaften versteuerten somit nach wie vor nur ihre Reserven.

Die Verordnung vom 5. Juli 1935 galt nur für die Hauptfeststellung der Einheitswerte nach dem Stand vom 1. Januar 1935 und für spätere Fortschreibungen oder Nachfeststellungen. Es bedurfte somit für die bevorstehende Hauptfeststellung nach dem Stand vom 1. Januar 1940 einer neuen Regelung. Diese ist im § 52 a ABewDV und im § 15 BStDV enthalten. Danach sind die folgenden zwei Arten von Steuerbegünstigungen zu unterscheiden.

a) Steuerbefreiung

Genossenschaften sind § 15 BStDV gemäß von der Vermögensteuer befreit, soweit sich ihr Geschäftsbetrieb erstreckt:

1. auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände (z. B. Dreischgenossenschaften, Pfluggenossenschaften, Zuchtgenossenschaften) oder
2. auf die Bearbeitung oder die Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisse, soweit die Bearbeitung oder die Verwertung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt (z. B. Molkereigenossenschaften, Winzergenossenschaften, Brennereigenossenschaften, Biehverwertungs-genossenschaften, Eierverwertungs-genossenschaften).

Diese Genossenschaften sind § 3 Ziffer 8 des Gewerbesteuer-gesetzes gemäß auch von der Gewerbesteuer befreit.

b) Abzug der Geschäftsguthaben

Für gewisse Gruppen von Genossenschaften behält § 52 a ABewDV die alte Vergünstigung des Abzugs der Geschäftsguthaben der Genossen bei. Die Geschäftsguthaben sind abzugsfähig:

1. bei Kreditgenossenschaften, die Kredite ausschließlich an ihre Mitglieder gewähren;
2. bei Genossenschaften der gewerblichen Wirtschaft, soweit sich der Geschäftsbetrieb erstreckt:
 - a) auf die gemeinschaftliche Benutzung von Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenständen, die der technischen Durchführung des Betriebs dienen, oder
 - b) auf die Bearbeitung oder die Verwertung von gewerblichen Erzeugnissen, die die Mitglieder entweder selbst hergestellt, bearbeitet oder verarbeitet haben;
3. bei Warengenossenschaften, deren Rohvermögen nicht mehr als 300 000 RM beträgt.

Die unter Ziffer 2 bezeichneten Genossenschaften der gewerblichen Wirtschaft entsprechen ihrer Bestimmung nach den Genossenschaften der Land- und Forstwirtschaft, die nach § 15 BStDV von der Vermögensteuer befreit sind.

9. Übernahme von Sondervorschriften in die ABewDV

Verschiedene Vorschriften, die zum Reichsbewertungsgesetz ergangen sind, befanden sich nicht in den ABewDV 1935, sondern in der Durchführungsverordnung zum Grundsteuergesetz und in anderen Verordnungen. Sie sind jetzt zur einheitlichen Zusammenfassung des Rechtsstoffs in die Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz aufgenommen worden. Es handelt sich dabei um die folgenden Vorschriften:

§ 63 GrStWB enthielt die wichtige Bestimmung, daß bei Fortschreibungen und bei Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz der tatsächliche Zustand vom Fortschreibungszeitpunkt oder vom Nachfeststellungszeitpunkt, jedoch die Wertverhältnisse vom 1. Januar 1935 zugrunde zu legen sind. Text: § 3 a NBewWB.

§ 64 GrStWB regelte die Bewertung des Grundbesitzes, der sich am Feststellungszeitpunkt im Zustand der Veräußerung befindet. Text: § 33 a NBewWB.

§ 65 GrStWB betraf die Fälle, in denen Gebäude von untergeordneter Bedeutung auf einem Grundstück stehen. Text: § 45 NBewWB.

§ 3 der Verordnung vom 27. Dezember 1937 (RGBl. I S. 1421, RStBl. 1938 S. 1) schränkte den Abzug von Steuerhulden ein. Text: § 53 a NBewWB.

Die kaufmännische Buchführung in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Von Regierungsrat Dr. Hoffmann, München, Reichsfinanzhof

Inhalt:

1. Einführung,

A. Die formelle Ordnungsmäßigkeit der kaufmännischen Buchführung

2. Allgemeines zur formellen Ordnungsmäßigkeit der kaufmännischen Buchführung,
3. Die unbaren Geschäftsvorgänge werden überhaupt nicht, weder in einem Grundbuch noch in einem Hauptbuch verbucht,
4. Die unbaren Geschäftsvorgänge werden lediglich im Geschäftsfreundebuch verbucht, nicht aber in den Grundbüchern,
5. Die unbaren Geschäftsvorgänge werden lediglich im Grundbuch erfasst, es wird aber kein Geschäftsfreundebuch geführt,
6. Vereinigung von Kasse und Bankkonto zu einem einheitlichen Konto im Hauptbuch,
7. Die Behandlung der Tauschgeschäfte in den Grundbüchern,
8. Sind die Grundbücher aufzurechnen?
9. Der Buchungssatz im Grundbuch,
10. Das Kassebuch,
11. Unstimmigkeiten zwischen der Saldenliste und dem Geschäftsfreundkonto des Hauptbuchs,
12. Warenbestandsbücher,

13. Die Inventur,
14. Aufbewahrung der Unterlagen,
15. Die Registrierfassenstreifen,
16. Kassenzettel (Bons),

B. Die Prüfung der sachlichen Richtigkeit der Buchführung

17. Allgemeines zur Prüfung der sachlichen Richtigkeit der Buchführung;
18. Der innere Betriebsvergleich,
 - a) Kalkulationsaufschlag und Rohgewinn,
 - b) Umsatzgeschwindigkeit,
19. Der äußere Betriebsvergleich,
20. Die Verwertung von Durchschnittssätzen, Nicht- und Erfahrungszahlen;

C. Bedeutung der Buchführungsverstöße

21. Die Bedeutung formeller Mängel,
22. Sachliche Mängel,
23. Unter welchen Voraussetzungen kann eine formell einwandfreie Buchführung verworfen werden?

1. Einführung

Der Reichsfinanzhof hat in einer sehr großen Anzahl von Entscheidungen, die sich auf die Zeit seit etwa 1920 verteilen, zu Einzelfragen der kaufmännischen Buchführung Stellung genommen. Die folgenden Ausführungen bezwecken, dieses umfangreiche Material systematisch zu ordnen und auf diese Weise das Ergebnis der gesamten Rechtsprechung darzustellen. Der Stoff gliedert sich seinem Wesen nach in zwei Hauptgebiete: in Entscheidungen zur formellen Ordnungsmäßigkeit und in Entscheidungen zur Beurteilung der sachlichen Richtigkeit der Buchführung.

A. Die formelle Ordnungsmäßigkeit der kaufmännischen Buchführung

2. Allgemeines zur formellen Ordnungsmäßigkeit der kaufmännischen Buchführung

Die formelle Ordnungsmäßigkeit ist für bestimmte Vergünstigungen von Bedeutung, die das Einkommensteuerrecht an die Handelsbuchführung knüpfte und teilweise noch knüpft, so für die Bildung der steuerbegünstigten Rücklage nach § 58 a EStG 1925, für den Verlustvortrag nach § 15 Absatz 1 Ziffer 4 EStG 1925, § 10 Absatz 1 Ziffer 6 EStG 1938, für die unbeschränkte Abschreibungsfähigkeit auf kurzlebige Wirtschaftsgüter nach § 6 Ziffer 1 EStG 1934. Sie ist darüber hinaus ganz allgemein für die Einkommenbesteuerung wichtig. § 217 Absatz 2 Satz 2 AO gemäß ist zu schließen, wenn die Bücher unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind. § 208 AO gemäß haben Bücher, die den Vorschriften des § 162 AO entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind, wenn nach den Umständen des Falles kein Anlaß besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden, der Besteuerung zugrunde zu legen. Bei dieser Bestimmung ist zu beachten, daß die Vermutung nicht auf das Vorliegen einer ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung abstellt, sondern lediglich auf die Erfüllung der Vorschriften des § 162 AO. Er enthält aber nur einen Teil der Bestimmungen der kaufmännischen Buchführung. Er behandelt eigentlich nur die sogenannten Grundbücher und enthält z. B. nichts über die Inventur und die Bilanz, mit denen sich § 172 AO befaßt. Sowohl § 162 wie § 172 sind eigentlich nur ergänzende Vorschriften zu den Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs. Die allgemeine Auffassung geht jedoch dahin, daß bei buchführungspflichtigen Kaufleuten eine ordnungsmäßige Handelsbuchführung Voraussetzung der im § 208 AO ausgesprochenen Vergünstigung ist.

Worin besteht die Vergünstigung des § 208? Die Frage, ob eine Buchführung ordnungsmäßig ist, liegt ausschließlich auf tatsächlichem Gebiet, d. h. auf dem Gebiet, das § 288 Ziffer 1 AO in der Hauptsache dem Finanzamt und dem Finanzgericht zuweist und der Nachprüfung des Reichsfinanzhofs entzieht. Der RGF hat dies in ständiger Rechtsprechung anerkannt und neuerdings in der Entscheidung VI 301/39 vom 21. Juni 1939, RStBl. 1939 S. 955, nochmals ausdrücklich ausgesprochen:

„Die Vorbehörden sind auf Grund eingehender Erhebungen mit Hilfe des inneren und äußeren Betriebsvergleichs zu der Auffassung gekommen, daß die Buchführung sachlich nicht stimmen könne. Sie haben ihre Ansicht ausreichend beurundet (siehe hierzu VIA 348/37 vom 26. Mai 1937, RStBl. 1937 S. 756, und VI 675/37 vom 30. März 1938, RStBl. 1938 S. 695). Es handelt sich hier um Tatsachenwürdigung, die nur im Rahmen des § 288 Ziff. 1 AO der Nachprüfung im Rechtsbeschwerdeverfahren unterliegt (VIA 867/81 vom 22. April

1939, RStBl. 1939 S. 922, RStBl. S. 698) änderte die Wertgrenzen bei der Wertfortschreibung der Einheitswerte und bei der Neuveranlagung der Vermögenssteuer und der Aufbringungsumlage. Die Vorschriften dieser Verordnung befinden sich jetzt an verschiedenen Stellen. § 2 a NBewWB enthält die Wertgrenzen bei der Wertfortschreibung der Einheitswerte, § 13 Absatz 1 Ziffer 1 BStG (in der Fassung der Verordnung vom 31. Oktober 1939) die Wertgrenzen bei der Neuveranlagung der Vermögenssteuer. Die Wertgrenzen bei der Neuveranlagung der Aufbringungsumlage ergeben sich jetzt aus § 11 Absatz 2 der Aufbringungsumlage-Verordnung (geändert durch Artikel III der Verordnung vom 22. November 1939) in Verbindung mit § 13 BStG.

1931, RZS Bd. 28 S. 267, RStBl. 1931 S. 395). Die von der Rechtsbeschwerde vorgebrachten Gesichtspunkte vermögen den Nachweis nicht zu erbringen, daß das Finanzgericht zu seiner Auffassung nicht kommen konnte."

Ebenso auch der Körperschaftsteuerferrat in IA 291/36 vom 8. Juni 1937, RStBl. 1937 S. 757.

In der Literatur wurde die Auffassung vertreten, die Anerkennung der Buchführung durch die Finanzämter und durch die Finanzgerichte sei eine Ermessensfrage. Das ist rechtsirrig. Lediglich der Umfang der Erhebungen zur Entscheidung der Frage, ob eine Buchführung ordnungswidrig und sachlich unrichtig ist, liegt auf dem Gebiete des Ermessens (VI 279/39 vom 19. Juli 1939, RStBl. 1939 S. 906). Die Entscheidung selbst ist eine Tatsfrage.

§ 208 AO stellt eine Tatbestandsvermutung auf. Sie erinnert zunächst an die Beweislast des Zivilprozesses. Das widerspricht aber dem Gesamtaufbau des Steuerverfahrens und des finanzgerichtlichen Verfahrens, das als ein Amtsverfahren ausschließlich von dem Grundsatze der freien Beweiswürdigung beherrscht wird (§ 217 Absatz 1 und § 278 AO). RZS III A 232/22 vom 8. Juni 1922:

"Wenn die Rechtsprechung früher (siehe die Entscheidung des Pr. OVG in Steuerfachen Bd. 9 S. 304) auf dem Standpunkt stand, daß die Steuerbehörde einer ordnungsmäßigen Buchführung gegenüber deren Unrichtigkeit nachweisen müsse, so hat doch die AO diesen Standpunkt verlassen und nur solche Bücher als für die Besteuerung grundlegend anerkannt, bei denen nach den Umständen des Falles kein Anlaß zur Beanstandung ihrer sachlichen Richtigkeit besteht."

Der Gesetzgeber will somit durch § 208 AO, wie durch den Zwischenatz „wenn kein Anlaß usw.“ zum Ausdruck kommt, die freie Beweiswürdigung der Behörden nicht einschränken, sondern er stellt dem Steuerpflichtigen mit formell ordnungsmäßiger Buchführung lediglich eine besondere eingehende Würdigung und Begründung für den Fall der Verwerfung seiner Buchführung in Aussicht. „Die Verwerfung der Buchführung und griffweise Schätzung des Gewinnes bedarf einer ausreichenden Begründung“ (VI A 348/37 vom 26. Mai 1937, RStBl. 1937 S. 756). Das hat aber der RZS im Rechtsbeschwerdeverfahren auf die Rüge des Steuerpflichtigen hin zu prüfen.

3. Die unbaren Geschäftsvorgänge werden überhaupt nicht, weder in einem Grundbuch noch in einem Hauptbuch, verbucht

Nach der sogenannten vereinfachten Handwerkerbuchführung (RdF-Erlasse vom 8. Februar III e/u 400, RStBl. 1927 S. 61, und vom 28. Januar 1928 III c 300, RStBl. 1928 S. 35) werden die Rechnungen nicht sogleich beim Eingang, sondern erst bei der Bezahlung verbucht. Das Grundbuch ist hier nur ein Kassabuch, ergänzt vielleicht durch die Bankgegenbücher. Die Rechnungen werden aber auch nicht in ein Geschäftsfreundebuch eingetragen, sondern in einer Mappe aufbewahrt und nach ihrer Bezahlung abgelegt. Die in der Mappe am Bilanztag vorhandenen Rechnungen bilden die Unterlage für die Inventur.

Ist eine derartige Buchführung, die nach den ausdrücklichen Anordnungen in den oben bezeichneten RdF-Erlässen der Einkommensermittlung zugrunde zu legen ist, eine kaufmännische Buchführung, d. h. eine Buchführung im Sinn des § 208 AO?

Der RZS hat bereits in seiner Entscheidung VIA 570/27 vom 25. Januar 1928 eine derartige Buchführung nicht als ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung anerkannt:

"Es kann nicht als ordnungsmäßig erachtet werden, wenn die für Lieferungen usw. an die Firma gesandten Rechnungen erst bei der Bezahlung verbucht werden. Aus der Buchführung müssen unbedingt die Schulden zu ersehen sein. Wenn dem Steuerpflichtigen nach Empfang von Waren die Rechnung übersandt wird, mag bei der einfachen Buchführung eine Belastung des Warenkontos unterlassen werden, eine Gutschrift des Lieferanten ist aber unbedingt vorzunehmen; sonst sind die Schulden aus den Büchern nicht zu ersehen."

Eingehender befaßt sich mit dieser Frage VI 784, 785/38 vom 21. Dezember 1938, RStBl. 1938 S. 909:

"Soweit man nicht bereits in den Bestimmungen des § 38 Gew eine entsprechende Anordnung erblickt, sondern es jedenfalls die Grundsätze der kaufmännischen Buchführung, daß die Kreditgeschäfte in gleicher Weise wie die Bargeschäfte in den Grundbüchern zeitfolgegemaß dargestellt werden (siehe auch § 2 Absatz 2 Ziffer 1 der Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung vom 5. Juli 1935, RStBl. 1935 S. 953). Es genügt nicht, daß die Forderungen und Schulden erst bei ihrer Bezahlung in den Grundbüchern erscheinen. Sie müssen bereits bei ihrer Entstehung als Geschäftsvorgänge gebucht werden. Eine Buchführung, die auf das sogenannte Memorial (Vormerkbuch) verzichtet, kann nicht als ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung angesehen werden."

Der RZS hat deshalb einer derartigen Buchführung die Verechtigung der unbeschränkten Abichreibungsfähigkeit auf kurzlebige Wirtschaftsgüter versagt.

Die Rechtsprechung des RZS ist allerdings in dieser Frage nicht einheitlich. So wurde in VIA 1819/32 vom 7. Dezember 1932 die Einnahme-Ausgaberechnung eines Fondsmallers als ausreichend für die Vergünstigung des Verlustvortrages, in VIA 423/37 vom 14. Juli 1937 eine Buchführung, die nach dem dargestellten Tatbestand lediglich eine vereinfachte Handwerkerbuchführung war, als ausreichend für die steuerbegünstigte Rücklage angesehen.

4. Die unbaren Geschäftsvorgänge werden lediglich im Geschäftsfreundebuch verbucht, nicht aber in den Grundbüchern

Eine beachtliche Bedeutung dürfte der Frage, ob eine derartige Buchführung als ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung anzusehen ist, nicht zukommen, da Buchführungen dieser Art wohl ganz überwiegend eine Voraussetzung nicht erfüllen werden, die Vorbedingung der Ordnungsmäßigkeit ist, nämlich daß alle unbaren Geschäftsvorgänge verbucht werden. Ein Kleingewerbetreibender, der nur ein Geschäftsfreundebuch, aber kein Vormerkbuch (Memorial) führt, wird im Geschäftsfreundebuch wohl meistens nur die Geschäftsvorgänge mit Kunden und Lieferanten aufnehmen, mit denen er im laufenden Geschäftsverkehr steht, nicht aber unbare Geschäftsvorgänge mit Personen, mit denen er lediglich vereinzelt Geschäfte tätigt, z. B. durch Kauf von Bürobedarfsmaterialien auf Kredit.

Staatssekretär Reinhardt führt in seinem Buch „Betriebsprüfung, Wareneingangsbuch und Warenausgangsbuchverordnung“, Vierte Auflage S. 148, im Abschnitt 42 „Einfache Buchführung und Wareneingangsbuch“ aus:

"Es ist nicht vorgeschrieben, daß über die Wareneingänge ein besonderes Buch geführt wird, es genügt, daß die Wareneingänge gegen spätere Bezahlung auf dem Konto des Lieferanten unter gibt Rechnung verbucht werden."

Die oben mitgeteilten Ausführungen in VIA 570/27 vom 25. Januar 1928 bewegen sich wohl in ähnlicher Richtung wie diejenigen des Staatssekretärs Reinhardt. Auch hinsichtlich der Entscheidung VI 412/39 vom 21. Juni 1939, RStBl. 1939 S. 938, scheint mir das der Fall zu sein. Da die Rechtsprechung im allgemeinen von dem Gedanken geleitet wird, Auffassungen der Verwaltung, die eine Gesetzesauslegung zugunsten der Steuerpflichtigen darstellen, zu übernehmen, ist davon auszugehen, daß auch der RZS eine derartige Buchführung als kaufmännische Buchführung anerkennt.

5. Die unbaren Geschäftsvorgänge werden lediglich im Grundbuch erfasst, es wird aber kein Geschäftsfreundebuch geführt

Von Bedeutung sind hier die Entscheidungen VIA 560/37 vom 29. September 1937, RStBl. 1937 S. 1117, VI 171/38 vom 27. April 1938, RStBl. 1938 S. 491, und VI 301/39 vom 21. Juni 1939, RStBl. 1939 S. 955.

VI 560/37 erörtert die Frage, ob es gegen die Buchführungsgrundsätze verstößt, wenn in einem kleineren

„Geschäft Liefererforderungen, die sofort nach Rechnung abgedeckt werden, nicht im Geschäftsfreundebuch vermerkt werden. Der RFS führt aus:

„Der Eintrag der Waren und die Bezahlung werden im Geschäftsfreundebuch fortlaufend verbucht. Der Bf. bezahlt die eingehenden Rechnungen stets im Laufe einer Woche. Im übrigen treten Forderungen in laufender Rechnung gegen ihn nicht hervor. Bei dieser Sachlage, insbesondere auch dem verhältnismäßig einfachen Betrieb des Bf., hält der Senat es nicht für erforderlich, daß ein besonderes Geschäftsfreundebuch geführt wird. Es wäre das eine Förmlichkeit ohne sachliche Bedeutung. Es muß deshalb dem Bf. die Absetzung kurzlebiger Wirtschaftsgüter zugebilligt werden.“

Die Entscheidung ist in der Steuerpresse und sogar in der Tagespresse viel erörtert worden. Teilweise wurde aber ihre Bedeutung meines Erachtens überschätzt. Sie befaßt sich weniger mit der Frage, ob ein Geschäftsfreundebuch zu führen ist, als mit der Abgrenzung der Bargeschäfte von den Kreditgeschäften.

Bedeutungsvoller für die Frage der Führung eines Geschäftsfreundebuchs ist VI 171/38 vom 27. April 1938. Ein Steuerpflichtiger hält seine Kreditverkäufe lediglich in einer Debitorenkladde fest. Leistet ein Kunde Zahlung, so erfolgt eine entsprechende Eintragung in der Kladde. Die am Schluß des Jahres noch ausstehenden Forderungen werden auf Grund der Eintragungen der Kladde zusammengestellt und in der Bilanz entsprechend ausgewiesen. Ein Geschäftsfreundebuch mit Konten für die einzelnen Kunden wird nicht geführt. Der RFS beanstandete nicht die Form der Buchführung, die er als kaufmännische bezeichnet, sondern lediglich die Tatsache, daß die Debitorenkladde nicht aufbewahrt wurde.

„Die Ordnungsmäßigkeit einer kaufmännischen Buchführung setzt voraus, daß das zum Zweck der Gewinnermittlung festgestellte Vermögen nach der Höhe seiner einzelnen Bestandteile nachgewiesen werden kann. Es muß deshalb der Posten Schuldner in der Bilanz auf Grund der Debitorenkladde nachprüfbar sein.“

Klarer hat der RFS nunmehr in VI 301/39 vom 21. Juli 1939, RStBl. 1939 S. 955, Stellung genommen:

„Nach den Richtlinien des Leiters der Wirtschaftsgruppe Einzelhandel vom 1. Oktober 1938 wird die Führung eines Geschäftsfreundebuchs mit Einzelkonten für jeden Geschäftsfreund, insbesondere die Verbuchung der sämtlichen unbaren Geschäftsvorfälle in einem Geschäftsfreundebuch nicht vorgeschrieben. Man wird bei Beurteilung von Fällen, die vor dem 1. Januar 1939 liegen, jedenfalls keine strengeren Anforderungen stellen können, als sie in diesen Richtlinien ausgesprochen sind. Hiernach kann eine Ordnungswidrigkeit einer Buchführung, die ein Geschäftsfreundebuch nicht führt, dort nicht angenommen werden, wo es sich um einen Betrieb handelt, bei dem unbare Geschäftsvorfälle beachtlichen Umfangs nicht entstehen und auf sonstige Weise die Vollständigkeit der Verbuchung der Forderungen und Schulden sowie ihre Nachprüfung gewährleistet ist. Entsprechendes gilt auch dort, wo nur diejenigen unbaren Geschäftsvorfälle im Geschäftsfreundebuch verbucht werden, die mit Personen entstehen, mit denen ein laufender unbarer Geschäftsverkehr getätigt wird.“

6. Vereinigung von Kasse und Bankkonto zu einem einheitlichen Konto im Hauptbuch

VIA 41/29 vom 27. Februar 1929 sieht in der Vereinigung einen Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung:

„Wenn es auch nicht zu einer völligen Unbrauchbarkeit der Aufzeichnungen zu führen braucht, namentlich bei Betrieben kleinen Umfangs, so muß dies dann wenigstens durchweg so geschehen. Eine ungleiche Behandlung ist als nicht ordnungsmäßig im Sinne des § 162 Absatz 2 AO zu bezeichnen.“

7. Die Behandlung der Tauschgeschäfte in den Grundbüchern

Im Fall der Entscheidung VIA 799/35 vom 28. Oktober 1936, RStBl. 1937 S. 262, vollzog sich ein Teil des Ladenumsatzes durch Tausch gegen Butter und Eier. Das Finanzamt beanstandete, daß diese Tauschgeschäfte nicht im Kasse-

buch vermerkt seien. Da die Tauschgeschäfte in den Registrierkassenstreifen festgehalten würden, stimmten die Tagessummen der Registrierkasse und des Kassebuchs nicht überein. Demgegenüber führte der RFS aus:

„Es muß dem Kaufmann überlassen werden, ob er auch die Tauschgeschäfte durch die Registrierkasse festhalten will. Daß die ordnungsmäßige Buchführung verlange, diese Handelsgeschäfte im Kassebuch als Vereinnahmen und zugleich als Barausgabe zu buchen, kann nicht anerkannt werden. Erforderlich ist es allerdings, daß die Tauschgeschäfte in gleicher Weise wie die übrigen Handelsgeschäfte in Grundbüchern dargestellt werden.“

8. Sind die Grundbücher aufzurechnen?

Die gleiche Entscheidung VIA 799/35 bejaht das. Es fehle sonst die notwendige restlose Übersicht über das Geschäftsgebaren innerhalb des Wirtschaftsjahres. Ein wesentlicher Mangel sei in dem Fehlen der Aufrechnung jedoch dann nicht zu erblicken, wenn die Möglichkeit bestehe, den Mangel in angemessener Frist zu beseitigen.

Für die Notwendigkeit der Aufrechnung der Grundbücher spricht im übrigen die dadurch gegebene Gewähr ihrer Zuverlässigkeit. Nachträgliche willkürliche Änderungen an den Zahlen werden auf diese Weise erschwert. Siehe auch § 1 Absatz 7 der Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuchs vom 20. Juni 1935.

9. Der Buchungsatz im Grundbuch

„Die Bücher müssen die wichtigsten Angaben des Geschäftsvorfalles enthalten. Hierzu gehört das Datum. Ein Kassebuch kann nur dann als ordnungsmäßig anerkannt werden, wenn es mit seiner Hilfe möglich ist, für jeden Tag den buchmäßigen Bestand mit dem tatsächlichen Kassenbestand zu vergleichen und auf diese Weise die sachliche Richtigkeit der Kassebuchführung zu prüfen (siehe auch § 162 Absatz 7 AO). Dies ist aber dann unmöglich, wenn der Buchungsatz das Datum nicht enthält“ (VI 597/37 vom 24. November 1937, RStBl. 1938 S. 355).

Sinsichtlich der Mengenangabe verweist VIA 799/35 vom 28. Oktober 1936, RStBl. 1937 S. 262, auf § 1 Absatz 5 Ziffer 4 der Verordnung über die Führung eines Wareneingangsbuchs. In VIA 771/28 vom 20. März 1929 hat das Finanzamt die Buchführung eines Metzgers als ordnungswidrig angesehen, weil bei den Vieheinkäufen keine spezialisierten Angaben über die Namen des Verkäufers, Viehart, Stückzahl und Viehgewicht gemacht seien. Der RFS hält die Frage für zweifelhaft. Es käme auf die üblichkeit in den einzelnen Geschäftszweigen an. VIA 8/25 vom 25. Februar 1925 verlangt, daß in der Regel nicht nur die Werte, sondern auch die Mengen der einzelnen Umstände in den Büchern festgehalten werden. Bei einfacheren Betrieben werde allerdings in vielen Fällen eine Nachprüfung der mengenmäßigen Bestände auch auf den vorhandenen Rechnungen und Belegen nicht schwer sein. In solchen Fällen könne von einer Verbuchung der Mengenbewegung, insbesondere der Führung eines Lagerbuchs, abgesehen werden. Die beiden letzteren Entscheidungen dürften durch die Bestimmungen der Wareneingangsverordnung teilweise überholt sein.

10. Das Kassebuch

Ergänzend zu der oben mitgeteilten Entscheidung VI 597/37 vom 24. November 1937 (Ziffer 7) seien noch zwei Entscheidungen mitgeteilt. VA 605/29 vom 13. Dezember 1929 beschäftigt sich mit einem interessanten Fall. Ein Steuerpflichtiger hat das Kleingeld täglich in der Ladentasse gelassen und im Kassebuch unter den Einnahmen nicht berücksichtigt. Er begründet das damit, daß es im Kleinhandel üblich sei, die kleineren Münzen als Wechselgeld für den nächsten Tag in Kasse zu belassen. Der RFS sah darin keinen wesentlichen Mangel der Buchführung.

Mit der Frage der Notwendigkeit der gelegentlichen Nachprüfung des Buchbestandes an Hand des tatsächlichen Kassenbestandes befaßt sich VIA 1094/28 vom 24. Oktober 1929. Sie verlangt in einer allerdings sehr vorsichtigen

Fassung, daß der Kaufmann auch während des Jahres den Kassenbestand feststellt und auf diese Weise die sachliche Richtigkeit seiner Buchführung prüft:

„Man wird gerade bezüglich des Kassenbestandes mindestens am Schluß des Geschäftsjahres, vielleicht auch schon beim monatlichen Abschluß des Kassenbuchs, eine Abstimmung des buchmäßigen mit dem tatsächlichen Kassenbestand verlangen können. Im Gegensatz zum Warenbestand ist beim Kassenbestand die Feststellung des Bestandes unschwer durchzuführen.“

11. Unstimmigkeiten zwischen der Saldenliste und dem Geschäftsfreundkonto des Hauptbuchs

VIA 2050/31 vom 26. November 1931 führt aus:

„Es ist nicht zulässig, dem Ergebnis der Einzelkontokorrente den Vorzug zu geben. Es ist aber auch nicht angängig, den Fehler ohne weiteres über Verlust und Gewinn abzubuchen. Es ist vielfach üblich, den Abschluß der Einzelnachweisungen zunächst in die Bilanz zu übernehmen, den Unterschied aber nicht über Verlust und Gewinn zu verrechnen. Es wird vielmehr der Unterschiedsbetrag auf einem besonderen Fehler-Ausgleichskonto vorgetragen. Solange der Steuerpflichtige noch neue Tatsachen vorbringen kann, darf er, sobald der Fehler aufgeklärt wird, die Steuerbilanz noch entsprechend berichtigen.“

Weiterhin sind zu dieser Frage die Ausführungen in VIA 348/37 vom 26. Mai 1937, RStBl. 1937 S. 756, bedeutungsam:

„Unstimmigkeiten zwischen der Zusammenstellung nach der Saldenliste und dem Geschäftsfreundkonto sind häufig. Sie müssen, soweit sie nicht im Rahmen der gesamten Buchführung und des Abschlusses bedeutungslos sind — der Aufwand der Aufklärung in keinem Verhältnis zur Arbeit steht —, bereinigt werden. Beim Vorliegen wesentlicher Unterschiede ist der Fall besonders zu beurteilen, wo die Unstimmigkeiten sich auf das Geschäftsfreundbuch beschränken. Das Geschäftsfreundkonto des Hauptbuchs ist ein Teil des in sich geschlossenen Kontensystems der doppelten Buchführung. Fehler müssen sich auf die gesamte Kontenführung auswirken und können deshalb die Beweiskraft der gesamten Buchführung, insbesondere der Erfolgsrechnung, in Frage stellen. Fehler im Geschäftsfreundbuch beschränken sich auf die Saldenliste (Teil der Inventur). Bei fehlerfreier Führung des Geschäftsfreundkontos, aber fehlerhafter Führung des Geschäftsfreundbuches wird eine Verwerfung der gesamten Buchführung und Schätzung des Gewinnes nach Nichtfällen im allgemeinen nicht in Frage kommen, sondern lediglich ergänzende Schätzung, die vor allem für das Deltredere von Bedeutung sein kann. Ergibt sich jedoch, daß die Unstimmigkeiten auf Fehlern in den Grundbüchern und dem Hauptbuch beruhen, so ist es eine Frage der Würdigung des Tatbestandes, ob die Buchführung noch als verwendbar für ergänzende Schätzungen angesehen werden kann.“

12. Warenbestandbücher

Mit der Frage der Notwendigkeit der Führung von Warenbestandbüchern befaßt sich VIA 1756/32 vom 5. Juli 1933, RStBd. 34 S. 17, RStBl. 1933 S. 760:

„In Betrieben, in denen Lagerbücher üblich sind, dienen sie auch der Steuerbehörde als Grundlage für ihre Prüfung. Die Finanzämter sind aber nicht berechtigt, nur aus steuerlichen Gründen die Führung von Lagerbüchern zu verlangen. Ihr Fehlen ist also — abgesehen von Ausnahmen, z. B. Effektenkonten im Bankgewerbe — nicht als ein Mangel der Buchführung anzusehen. Ob eine Lagerbuchführung notwendig ist, hängt allein von den Belangen des Betriebes ab, so u. a. von dem Geschäftszweig, von der Größe des Betriebes, von den Kosten und nicht zuletzt von der Einstellung des Betriebsinhabers zu den inneren Kontrollmaßnahmen, wie überhaupt zu der inneren Betriebsgestaltung.“

13. Die Inventur

Die Bilanz und ihre Grundlage, die Inventur, ist ein Grundpfeiler der kaufmännischen Buchführung. Die kameralistische Buchführung, die auf sie beruht, ist deshalb keine kaufmännische Buchführung (I 189/37 vom 11. Januar 1938, RStBl. 1938 S. 508).

Mit der Frage der Ordnungsmäßigkeit der Inventur befaßt sich eine große Anzahl von RStB-Entscheidungen. Ihre Inhaltswiedergabe überschritte den Umfang, den sich diese Ausführungen gesetzt haben. Ich beschränke mich deshalb hinsichtlich der älteren Entscheidungen im wesentlichen

auf ihre Aufzählung: VIA 1094/28 vom 24. Okt. (Inventur des Kassenbestandes), VIA 1157/32 (Inventur eines Juweliers). Besondere Erwähnung verdient VIA 1883 — 1885/31 vom 1. Februar 1937, RStBl. 1933 S. 1062. Sie enthält das Gutachten des Industrie- und Handelstages darüber, welche Anforderungen an die Inventur nach den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung zu stellen sind. VIA 1756/32 vom 5. Juli 1933, RStBd. 34 S. 17, RStBl. 1933 S. 763 (Möbelfabrik), sieht die Aufbewahrung der Originalunterlagen der Inventur nicht als notwendig an, wenn das Inventurverzeichnis ordnungsmäßig ist. Des weiteren läßt sie die Zusammenfassung gleichartiger Waren zu.

Neuere Entscheidungen sind VIA 745/36 vom 2. Dezember 1936, RStBl. 1936 S. 1217, VIA 12/37 vom 28. Januar 1937, RStBl. 1937 S. 332, und VI 374/38 vom 10. August 1938, RStBl. 1938 S. 888.

VIA 745/36 führt aus, es sei nicht vorgeschrieben, daß die Inventur gerade Angaben über Qualität, Einkaufspreis, Herstellungsart oder Fakturenbezeichnung der einzelnen Waren enthalten müsse:

„Es kann nicht verlangt werden, der Kaufmann solle seine Inventur so aufstellen, daß sie nach mehreren Jahren noch im einzelnen auf ihre Kalkulationsgrundlagen nachgeprüft werden kann.“

VIA 12/37 schränkt diese Entscheidung wesentlich ein:

„Die Nachprüfbarkeit der Inventurwerte muß gewährleistet sein. Abzulehnen wäre jedoch der Standpunkt, bei Stapelware müsse die Inventur die Fakturenbezeichnung der einzelnen Stücke enthalten. Gefordert muß werden Angabe der Art der Ware und durchschnittlicher Einkaufspreis, z. B. 25 Herrenulstermäntel, rein wollen, mit einem Einkaufspreis von 35 bis 40 RM.“

Die Entscheidung macht noch bemerkenswerte Ausführungen zur Frage der Nachprüfung des Warenbestandes mit Hilfe der Berechnung der Umsatzgeschwindigkeit der Waren und weist darauf hin, daß eine Beanstandung der Warenbewertung und ihre Erhöhung vielfach nur eine Gewinnverschiebung bedeutet.

Sehr wichtig ist weiter VI 374/38:

„Man wird nichts dagegen einwenden können, wenn innerhalb der Warengruppen bei einzelnen Posten von weiteren Angaben abgesehen wird, soweit es sich um Waren handelt, die im wesentlichen durch die Gruppenzuteilung und den Kaufpreis je Einheit charakterisiert werden und bei denen Qualitätsangaben die Nachprüfung der Preise kaum fördern dürfte. Die Bewertung der Waren nach den Verkaufspreisen abzüglich der Rohaufschläge ist bedenkenfrei, sofern die Rohgewinnaufschläge zuverlässig, also ohne beachtliche Schätzungsfehler feststehen. Darüber hinaus werden die Verkaufspreise trotz gewisser Schätzungsfehler dort den Ausgangspunkt der Bewertung bilden können, wo es sich um Waren handelt, bei denen der Kaufmann nicht das einzelne Stück zu kalkulieren pflegt, z. B. bei Kurzwaren, Strümpfen, Arbeitsböden, Turnanzügen. Es darf vom Kaufmann kein im Verhältnis zur Bedeutung des Ergebnisses unangemessener Arbeitsaufwand verlangt werden. Im übrigen hat die Bewertung auf der Grundlage der Anschaffungspreise zu erfolgen, gegebenenfalls unter Vornahme von Abschlägen mit Rücksicht auf den niedrigeren Teilwert.“

Bei beiden Bewertungsverfahren ist es erforderlich, daß die Berechnungsunterlagen, nämlich die angelegten Anschaffungs- oder Verkaufspreise, sowie die vorgenommenen Abschläge aus der Inventur herborgehen, da es sonst unmöglich ist, sich ein auch nur ungefähres Bild hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Wareninventur zu machen.“

Die Entscheidung gibt dann noch folgende Anweisung zur Nachprüfung der sachlichen Richtigkeit der Inventur:

„Sollte ein Finanzamt auch für die späteren Jahre Bedenken gegen die Wareninventur haben, so empfiehlt es sich, durch Vornahme einer Nachschau kurz nach dem Bilanzstichtag stichprobenweise zu ermitteln, ob die Inventur ordnungsmäßig erfolgt. Dies gilt insbesondere dann, wenn ein Nachmittelfahren sich bereits über mehrere Jahre hinzieht. Die recht schwierige Tatbestandswürdigung der Ordnungsmäßigkeit der Warenbewertung wird auf diese Weise durch die Erfahrungen erleichtert, die sich auf Grund einer Nachschau an einem späteren Bilanzstichtag ergeben haben.“

Bewahrung der Unterlagen

befasst sich VI 703/37 vom 19. Januar 1938 bei Behauptung der Frage der Anrechnung des Verlustvortrags:

„Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung gehört auch, daß Bücher zehn Jahre lang aufbewahrt werden. Der Beschwerdeführer hat durch das Einstampfen der Bücher verschuldet, daß das Finanzamt die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und damit die Richtigkeit des Verlustvortrages nicht nachprüfen konnte. Der Verlustvortrag kann deshalb nicht angerechnet werden.“

Mit dem Fehlen von Inventurunterlagen bei einer Apotheke befaßt sich VI A 1309/29 vom 2. April 1930. Die Entscheidung sieht die Berechtigung der Schätzung durch das Finanzamt als gegeben an. Nach VI A 1756/32 vom 5. Juli 1933, *RStBl.* 1933 S. 17, *RStBl.* 1933 S. 763, ist die Aufbewahrung der Originalaufnahmezettel dann nicht erforderlich, wenn die Inventurverzeichnisse Mängel in ihren Angaben hinsichtlich der Mengen und Werte nicht enthalten. VI A 1019/29 vom 18. September 1929 erkennt das Recht des Finanzamts auf Schätzung wegen Fehlen von Unterlagen für die Einnahme- und Ausgabebuchungen an. Nach VI A 343/27 vom 28. März 1928, *RStBl.* 1928 S. 185, berechtigt das Fehlen einzelner Belege nicht die Verwerfung der ganzen Buchführung.

15. Die Registrierkassenstreifen

Die Frage, ob die Registrierkassenstreifen aufzubewahren sind, hat die ältere Rechtsprechung des *RStG* wiederholt beschäftigt. So VI A 141/28 vom 4. Juli 1928, VI A 1019/29 vom 18. September 1929, VI A 495/29 vom 27. September 1929, *RStBl.* 1929 S. 641, VI A 957/28 vom 9. Oktober 1929, *RStBl.* 1929 S. 626. Die Entscheidung VI A 1088 — 1092/31 vom 2. Juni 1932, *RStBl.* 1932 S. 591, faßt die Rechtsprechung wie folgt zusammen:

„Der Senat hat die Aufbewahrung von Kassenkontrollstreifen bisher nur bei kleineren Betrieben, in denen die Buchführung in der Hand des Inhabers oder von Familienangehörigen liegt, zur Kontrolle der Buchführung für notwendig gehalten, eine Aufbewahrungspflicht jedoch für solche Betriebe mit geordneter doppelter Buchführung verneint, bei denen die richtige Übertragung der Kontrollstreifen in die Bücher durch Angestellte gewährleistet ist. Es ist Sache der Beweiswürdigung, wann im einzelnen Falle eine solche Gewähr angenommen werden kann.“

16. Kassenzettel (Bons)

VI A 343/27 vom 28. März 1928, *RStBl.* 1928 S. 185:

„Die Vernichtung der Kassenzettel könnte unter Umständen zu einer Verwerfung der Buchführung führen, wenn nach der Einrichtung des Geschäfts für alle Verkäufe Bons ausgestellt würden. Da dies aber nicht der Fall ist, kann in der Vernichtung ein die Verwerfung der Buchführung rechtfertigender Grund nicht erblickt werden, um so mehr, als die Ausstellung von Bons kein Erfordernis ordnungsmäßiger Buchführung darstellt.“

Ähnlich hat der *RStG* in VI 597/37 vom 24. November 1937, *RStBl.* 1938 S. 355, und in VI 675/37 vom 30. März 1938, *RStBl.* 1938 S. 695, Stellung genommen. In VI 597/37 wird ausgeführt:

„Bei der Größe und der Art des Geschäftsbetriebes der Firma entspricht es den allgemeinen Gepflogenheiten, für Kasseneinnahmen eine Registrierkasse mit Kontrollstreifen zu verwenden. War aber die in den Kontrollstreifen liegende Möglichkeit der Nachprüfung der Kasseneingänge nicht gegeben, so mußte es um so mehr auffallen, daß auch die Kassenzettel nicht aufbewahrt worden sind. Es können jedenfalls Bedenken nicht dagegen geltend gemacht werden, daß das Finanzgericht hieraus Folgerungen hinsichtlich der sachlichen Richtigkeit der Kassenerführung zog.“

VI 675/37:

„Es kann dahingestellt bleiben, ob es gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößt, wenn in einem Geschäft der vorliegenden Art die Kassenzettel nicht durchgeschrieben werden und durch die Verkäuferinnen keine Abrechnungskontrollbogen angefertigt werden. Den Vorbehörden ist darin zu folgen, daß es auffallen muß, wenn die Bfin. in dieser

Beziehung von der allgemein üblichen Handhabung, die für sie keine beachtliche Mehrarbeit bedeutet hätte, abweicht und dadurch bewirkt, daß die normale Gegenkontrolle hinsichtlich der Vollständigkeit der durch die Registrierkassenstreifen ausgewiesenen Vereinnahmen fehlt. Es können keine Bedenken geltend gemacht werden, wenn die Vorbehörden aus dieser Tatsache für die Bfin. ungünstige Schlüsse hinsichtlich der sachlichen Richtigkeit der Buchführung gezogen haben.“

Der *RStG* ist bei den Kassenzetteln nicht ganz den gleichen Weg gegangen wie bei den Registrierkassenstreifen, bei denen er in VI A 1088 — 1092/31 in der vorzeitigen Vernichtung einen Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung erblickt hat. Den Entscheidungen hinsichtlich der Kassenzettel liegt der Gedanke zugrunde, daß es außerhalb der formellen Buchführungsverstöße und des inneren und äußeren Betriebsvergleichs noch ein weiteres Gebiet der Tatsachenwürdigung gibt, das dazu führen kann, einer Buchführung die Beweiskraft abzuspochen, nämlich das allgemeine Verhalten eines Steuerpflichtigen.

B. Die Prüfung der sachlichen Richtigkeit der Buchführung

17. Allgemeines zur Prüfung der sachlichen Richtigkeit der Buchführung

Hier spielen, von den Kontrollmitteilungen abgesehen, der innere und äußere Betriebsvergleich einschließlich der Nichtzahlen die entscheidende Rolle. Mit dem Gesamtproblem befaßt sich VI A 392/37 vom 25. August 1937, *RStBl.* 1937 S. 1109:

„Der Betriebsvergleich ist eines der wichtigsten Mittel der Gegenprobe. Er erfordert ein vielfach mit erheblichen Schwierigkeiten verbundenes Eindringen in innerbetriebliche Zusammenhänge. Folgerungen aus dem Betriebsvergleich, besonders die Verwerfung der Buchführung, bedürfen einer den Verhältnissen entsprechenden Würdigung der im einzelnen Fall vorhandenen Unterlagen (VI A 348/37 vom 26. Mai 1937, *RStBl.* 1937 S. 756). Schlüsse dürfen nur aus tatsächlich vergleichbaren Zahlen gezogen werden. Der Vergleich der Reingewinnhundertsätze wird — von einfach gelagerten Fällen abgesehen — meist nur bedingt zuverlässige Kennzahlen abzugeben vermögen (VI A 799/35 vom 28. Oktober 1936, *RStBl.* 1937 S. 269). Sie sind von einer derart großen Zahl von Faktoren beeinflusst, daß es häufig nur sehr schwer möglich sein wird, aus diesem Vergleich sichere Schlüsse zu ziehen. Die Erfahrung des Lebens zeigt große Schwankungen dieser Zahlen innerhalb ein und desselben Betriebes, ohne daß dies auf eine Unrichtigkeit der Buchführung zurückzuführen wäre. Beim inneren Betriebsvergleich wird es sich empfehlen, dort, wo doppelte Buchführung mit aufgegliederter Verlust- und Gewinnrechnung vorliegt, die Betriebsergebnisse in der Weise zu untersuchen, daß die einzelnen Posten der gesamten Verlust- und Gewinnrechnung für die in Frage kommenden Jahre in Form einer Übersicht einander gegenübergestellt werden. Bei der Würdigung der Zusammenstellung wird zunächst von dem Vergleich der Rohgewinnzahlen auszugehen und die Entwicklung bis zu den Reingewinnzahlen im einzelnen zu verfolgen sein (VI A 179/37 vom 14. April 1937, *RStBl.* 1937 S. 581).“

18. Der innere Betriebsvergleich

Mit dem Periodenvergleich (Vergleich der Ergebnisse der Verlust- und Gewinnrechnung, nach Wirtschaftsjahren geordnet) hat sich der *RStG* eingehender lediglich in der oben mitgeteilten Entscheidung VI A 392/37 befaßt. Dagegen hat er den inneren Betriebsvergleich noch in folgenden Punkten erörtert:

a) Kalkulationsaufschlag und Rohgewinn

Auf den Unterschied zwischen Rohgewinn und Kalkulationsaufschlag hat der *RStG* bereits in seiner Entscheidung vom 6. Dezember 1933 VI A 1232/33 hingewiesen. Eingehend wird er in der neueren Entscheidung VI A 745/36 vom 2. Dezember 1936, *RStBl.* 1936 S. 1217, erörtert:

„Aus der Kalkulation muß nicht notwendig auf den tatsächlich erzielten Nutzen geschlossen werden. Die Kalkulation kann Fehler enthalten, die sich erst bei der Aufstellung der Jahresbilanz herausstellen. Es können z. B. in den einzelnen Kalkulationen geringere Kosten berücksichtigt sein, als sie tatsächlich nach der Gewinn- und Verlustrechnung verausgabt sind. Die Verlust- und Gewinnrechnung kann außergewöhnliche Ausgaben enthalten, die in den Kalkulationen nicht zu berück-

sichtigen sind. Die tatsächlichen Verkaufspreise bilden sich am freien Markt und werden ohne Rücksicht auf die Kalkulation durch Angebot und Nachfrage geregelt."

Ähnlich auch VI A 765/36 vom 30. September 1936, RStBl. 1936 S. 996.

b) Umfanggeschwindigkeit

Mit ihrer Berechnung befaßten sich VI A 12/37 vom 28. Januar 1937, RStBl. 1937 S. 332, und VI A 745/36 vom 2. Dezember 1936, RStBl. 1936 S. 1217. Die Entscheidungen verlangen, daß der Berechnung der Durchschnittsbestand des Warenlagers, berechnet nach Verkaufspreisen, zugrunde gelegt wird.

19. Der äußere Betriebsvergleich

Der RFS hat in vielen Entscheidungen die Bedeutung des äußeren Betriebsvergleichs anerkannt, zugleich aber auch auf die Schwierigkeit seiner Durchführung hingewiesen. So geschieht dies z. B. schon in VI e A 23/24 vom 26. November 1924. Ausführlicher mitgeteilt sei VI A 1131/33 vom 30. April 1935, RStBl. 1935 S. 834:

„Eine Verkennung der Bedeutung des § 208 AO liegt vor, wenn die zum Vergleich herangezogenen Betriebsergebnisse ohne Berücksichtigung der besonderen Eigenarten des Betriebes verwandt worden sind. Die Vermutung der sachlichen Unrichtigkeit der Buchführung liegt am nächsten, wenn die Ergebnisse bei leicht zu übersehenden Betrieben (Bädern, Metzgerei) wesentlich voneinander abweichen. Je mehr die Betriebe aber fabrikmäßig arbeiten, die Ergebnisse also mehr als bei den kleineren und mittleren Betrieben von einer rationalen Betriebsführung, Ausnutzung der Konjunktur, Geschick beim Ein- und Verkauf beeinflusst werden, um so eingehender muß die Vergleichbarkeit geprüft werden. Der Vergleich ist möglich, wenn eine entsprechende Untersuchung und Zerlegung der Verlust- und Gewinnrechnung vorhergegangen ist, die die gewinnmindernden und gewinn erhöhenden Umstände erkennen läßt. Bedenklich ist im vorliegenden Fall, in dem es sich um einen umfangreicheren Betrieb mit fabrikmäßigen Einrichtungen handelt, die Angemessenheit nur aus den Hundertsatz zwischen Gewinnen und Umsätzen zu ermitteln.“

VI A 36/29 vom 30. Januar 1929:

„Zwar hat der StPl., wenn das Ergebnis seines Geschäftes von demjenigen ähnlicher Geschäfte abweicht, eine gewisse Aufklärungspflicht. Sie kann aber nicht dahin gehen, daß er nachweisen müßte, inwiefern er unter ungünstigeren Bedingungen arbeitet als andere Geschäfte, da er nicht in der Lage ist, die Ein- und Verkaufspolitik der anderen Geschäfte in Erfahrung zu bringen. Es genügt vielmehr, wenn er die sein Geschäft betreffenden Umstände darlegt, die aus den Büchern nicht ohne weiteres hervorgehen.“

Ermahnt seien noch die Entscheidungen VI A 771/28 vom 20. März 1929 (Fleischerei), VI A 1034/30 vom 22. April 1931 (Lebensmittelgeschäft), VI A 343/27 vom 28. März 1928, RStBl. 1928 S. 185, VI A 141/28 vom 4. Juli 1928 (Ausschuss), VI A 36/29 vom 30. Januar 1929 (Feinkostgeschäft).

Eine gewisse Schwierigkeit besteht beim äußeren Betriebsvergleich insofern, als dem Steuerpflichtigen über seine Unterlagen nur beschränkte Mitteilungen gemacht werden können. Damit befaßt sich VI A 392/37 vom 25. August 1937, RStBl. 1937 S. 1109:

„Die Rechtsbeschwerde behauptet mangelndes rechtliches Gehör, da ihr die Vergleichsbetriebe nicht mitgeteilt worden seien und ihr deshalb jede Möglichkeit einer Stellungnahme fehle. Die Rüge des mangelnden rechtlichen Gehörs kann hierauf nicht gestützt werden, da § 22 AO die Angabe der Betriebe verbiete. Soweit von Steuerpflichtigen Bedenken gegen derartige Zahlen von Vergleichsbetrieben geltend gemacht werden, haben die Steuergerichte diese Bedenken an Hand der für die Vergleichsbetriebe geführten Steuerakten zu prüfen. Es ist deshalb in der Regel auch notwendig, diese Akten dem RFS vorzulegen. Erforderlich ist es weiterhin, daß im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer Stellungnahme gegeben wird. Da dies aber gemäß § 22 AO nur in beschränktem Umfang zulässig ist, wird erhöhtes Gewicht darauf zu legen sein, daß beachtliche Beweisanträge eines Steuerpflichtigen entsprechend gewürdigt werden.“

20. Die Verwertung von Durchschnittssätzen, Erfahrungszahlen

Der Rechtsprechung des RFS entspricht die Auffassung, daß lediglich wesentliche unaufflärbare Unterschiede zu derartigen Zahlen eine Verwertung der Buchführung rechtfertigen können. VI A 765/36 vom 30. September 1936, RStBl. 1936 S. 996:

„Eine Schätzung wäre nur dann zulässig gewesen, wenn der buchmäßige Umsatz von dem Ergebnis ähnlicher Betriebe und den Erfahrungssätzen so wesentlich abwich, daß es ausgeschlossen ist, der Wf. habe nur die gebuchten Umsätze erzielt. Eine derartige Abweichung kann aber keinesfalls angenommen werden, wenn der Unterschied nur etwa 3 v. H. des Gesamtumsatzes beträgt. Der Unterschied müßte mindestens 10 v. H. betragen, um wesentlich zu sein und eine Schätzung zuzulassen.“

In VI A 418/36 vom 13. Januar 1937, RStBl. 1937 S. 317, hat der RFS seine Ausführungen folgendermaßen ergänzt:

„Wird das Mißverhältnis nicht in erster Linie im Umsatz, sondern in anderen Ergebnissen der Buchführung erblickt, z. B. in dem auffallend niedrigen Rohgewinnergebnis, so kann dies zur Verwertung der Buchführung und zur Schätzung auch dann führen, wenn unter Festhaltung an anderen Buchführungsunterlagen das auffallend niedrige Ergebnis nur durch eine Söberschätzung des Umsatzes geändert wird, die unter der im Urteil vom 30. September 1936 genannten Grenze liegt.“

Mit landwirtschaftlichen Nichtsätzen befaßt sich VI A 399/27 vom 20. Dezember 1928:

„Nur dann hätte das Finanzgericht von weiteren Erörterungen bzw. Ermittlungen Abstand nehmen können, wenn das Ergebnis der Buchführung wegen eines nicht aufzuklärenden offensibaren Mißverhältnisses zu den Erfahrungssätzen hätte außer Acht gelassen werden dürfen. Ein solches Mißverhältnis berechtigt erst dann zu einer Verwertung der Buchführung, wenn bei einem Vergleich der Grundlagen, auf denen die Durchschnittssätze aufgebaut sind, mit den aus der Buchführung sich ergebenden Grundlagen sich erhebliche Unterschiede ergeben, für die eine Erklärung nicht aufgefunden werden kann (VI A 262/27 vom 26. September 1927 und VI A 490/27 vom 19. Oktober 1927.“

Ebenso VI A 180/29 vom 8. Mai 1929.

Mit dem Vergleich des Buchergebnisses mit Pächterlösen in der Landwirtschaft befaßt sich VI A 1975/29 vom 28. Februar 1930.

Weitere Entscheidungen: VI A 586/30 vom 25. Juni 1930 (Sattlergewerbe), VI A 1278/32 vom 5. Juli 1933 (Uhren- und Goldwarengeschäft).

C. Bedeutung der Buchführungsverstöße

21. Die Bedeutung formeller Mängel

Die Buchführung, insbesondere diejenige eines größeren Betriebes, ist ein umfangreiches Rechenwerk. Eine in jeder Beziehung fehlerfreie Buchführung wird zu den Ausnahmen gehören. Auch die große Masse der formell ordnungsmäßigen Buchführungen werden gewisse Mängel aufweisen, die jedoch die Betriebsprüfer der Reichsfinanzverwaltung als bedeutungslos angesehen haben, da sie nach ihrer Auffassung keinen Anhalt für eine sachliche Unrichtigkeit der Buchführung gegeben haben. Der RFS hat diesem Gedanken in seiner Entscheidung VI A 392/37 vom 25. August 1937, RStBl. 1937 S. 1109, Rechnung getragen:

„Formverstöße in der Buchführung sind im allgemeinen nur insoweit von Bedeutung, als sie Anlaß zu Bedenken gegen die sachliche Richtigkeit geben. Formell fehlerhafte Verbuchung von Einnahmen, die nicht dazu führen, die sachliche Richtigkeit der Einnahmeseite anzuzweifeln, wird nicht ohne weitere eingehende Begründung eine Verwertung der Ausgaben seitens rechtfertigen können (VI A 799/35 vom 28. Oktober 1936, RStBl. 1937 S. 262).“

Je einfacher eine Buchführung in ihrer Ausgestaltung ist, desto geringer ist ihre Beweiskraft.

„Die Beweiskraft einer Buchführung hängt wesentlich davon ab, in welchem Ausmaße sie auf Grund ihrer Ausgestaltung (Belegsammlung, Möglichkeit der Gegenkontrolle) und

führung (durch Angestellte oder den Steuerpflichtigen) Nachweis für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Bücher zu erbringen vermag." (VI 301/39 vom 21. Juni 1939, RStBl. 1939 S. 955.)

Bei der Buchführung kommt deshalb Fehlern erhöhte Bedeutung zu. VIA 14/31 vom 4. Februar 1931, RStBl. 1931 S. 874, und VIA 1034/30 vom 22. April 1931.

Liegen formale Mängel vor, so ist es in erster Linie Sache des Pflichtigen, den Nachweis dafür zu führen, daß durch die festgestellten Mängel eine sachliche Unrichtigkeit nicht entstanden ist (IA 415/30 vom 31. Juli 1931). VIA 422/30 vom 20. März 1930 erkennt an, daß versehentlich unrichtige Eintragungen auch bei sorgfältiger Buchführung nicht ganz vermeidbar sind. Die Entscheidung steht somit in Korrekturen nicht ohne weiteres einen Formverstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Sie stimmt jedoch der Vorbehörde darin bei, daß im vorliegenden Falle die Art der Berichtigungen zu Bedenken Anlaß geben müsse.

Liegen nun derartige formelle Mängel vor, welche Bedeutung kommt ihnen bei der Frage zu, ob eine ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung vorliegt und hierbon Vergünstigungen, z. B. der Verlustvortrag, abhängen? Auch hier hat der RFG den Standpunkt vertreten, daß Fehler geringen Umfangs nicht dazu berechtigen, die Vergünstigungen zu verweigern. Die Entscheidung VIA 342/37 vom 18. November 1937 stellt folgende Grundsätze auf:

„Die Frage, ob ordnungsmäßige Buchführung vorliegt, kann nur einheitlich entschieden werden. Wird die Buchführung für die Veranlagung anerkannt, so kann ihre Ordnungsmäßigkeit für die Absetzung der kurzlebigen Wirtschaftsgüter nicht in Zweifel gezogen werden.“ Ähnlich VI 115/38 vom 9. März 1938 hinsichtlich des Verlustvortrages: „Der Verlustvortrag kann nur dann verweigert werden, wenn die Buchführung derart ungeordnet und falsch ist, daß aus ihr auch bei Nichtstellung einzelner Fehler ein klares Bild über Gewinn und Verlust nicht zu erhalten ist, z. B. bei vielfacher Unterlassung von Buchungen, beim Fehlen wichtiger Bücher und Belegen und dergl.“

22. Sachliche Mängel

VIA 399/27 vom 20. Dezember 1928:

„Bei den materiellen Unstimmigkeiten ist zu unterscheiden zwischen Unstimmigkeiten, die ihren Grund darin haben, daß einzelne Buchungen oder Buchungsanlässe (z. B. Abschreibungen oder Bewertung von Gegenständen des Betriebsvermögens) den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen und solchen Unstimmigkeiten, die erkennen lassen, daß entweder überhaupt nicht alle Betriebsvorgänge bzw. alle zu Anfang und am Ende vorhandenen Gegenstände des Betriebsvermögens zuverlässig und vollständig aufgezeichnet sind oder daß einzelne Betriebsvorgänge nicht so, wie sie tatsächlich verlaufen sind, dargestellt wurden. Im ersteren Falle wird in der Regel einfach eine steuerliche Berichtigung der einzelnen beanstandeten Punkte vorzunehmen sein, während im übrigen die Buchführung weiterhin die Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung zu bilden hat. Im zweiten Falle hängt es von der Würdigung der Umstände ab, ob die festgestellten Unstimmigkeiten lediglich zu einer schätzungsweisen Ergänzung des Buchergebnisses führen oder ob dadurch die Buchführung so erschüttert ist, daß sie überhaupt keinen brauchbaren Anhalt für die Gewinnermittlung abgibt und daher an ihrer Stelle freie Schätzung zu treten hat.“

VIA 867/31 vom 22. April 1931, RFG Bd. 28 S. 267, RStBl. 1931 S. 395, hebt hervor, daß auch einzelne besondere Umstände das Vertrauen in die Ordnungsmäßigkeit und Zuverlässigkeit der gesamten Buchführung derart erschüttern können, daß Schätzung des Gewinnes unter Verwerfung der ganzen Buchführung gerechtfertigt ist. Ob die besonderen Umstände die Annahme der Unzuverlässigkeit der Buchführung begründen können, sei Tatfrage.

VIA 723/28 vom 27. Juni 1928:

„Sind nur einzelne Mängel in den Aufzeichnungen vorhanden und läßt sich die fehlende Einzelheit wenigstens schätzungsweise ergänzen, so besteht kein Grund, unabhängig von der Buchführung den Geschäftsgewinn zu schätzen, vielmehr ist die Buchführung als Anhalt zu benutzen und ist das Buchergebnis unter Schätzung der fehlenden Einnahmen oder Ausgaben zu berichtigen.“

Ebenso neuerdings VIA 12/37 vom 28. Januar 1937, RStBl. 1937 S. 332:

„Unstimmigkeiten verhältnismäßig geringen Umfangs, wie sie erfahrungsgemäß einfach gelagerten Buchführungen leicht anhaften und bei denen die Absicht einer Steuerverkürzung nicht anzunehmen ist, können eine vollkommene Verwerfung der Buchführung und Schätzung des Gewinnes nach Nichtfällen nicht rechtfertigen. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Mängel ohne weiteres richtiggestellt oder durch entsprechende ergänzende Schätzungen ohne Schwierigkeiten ausgeglichen werden können.“

Ebenso VIA 102/24 vom 25. Juli 1924, RStBl. 1924 S. 203, VIA 96/23 vom 19. September 1923, RFG Bd. 12 S. 319, VIA 645/30 vom 7. Mai 1930, RStBl. 1930 S. 489.

23. Unter welchen Voraussetzungen kann eine formell einwandfreie Buchführung verworfen werden?

Die Rechtsprechung des RFG zu dieser Frage ist nicht vollkommen einheitlich. Die Anforderungen gehen bald weiter, bald weniger weit. Während III A 232/22 vom 8. Juni 1922 es ausdrücklich ablehnt, daß die Steuerbehörde einer ordnungsmäßigen Buchführung gegenüber deren Unrichtigkeit nachweisen müsse, verlangt VIA 82/28 vom 7. März 1928, die Steuerbehörde habe die Unrichtigkeit einwandfrei nachzuweisen. Oft kehrt in den RFG-Entscheidungen der Satz wieder, es müsse der Nachweis erbracht werden, daß eine Buchführung nicht stimmen könne. Das buchmäßige Ergebnis müsse offensichtlich so falsch sein, daß es unmöglich dem wahren Sachverhalt entsprechen könne (so VIA 765/36 vom 30. September 1936, RStBl. 1936 S. 996, VIA 745/36 vom 2. Dezember 1936, RStBl. 1936 S. 1217, siehe auch VIA 343/27 vom 28. März 1928, RStBl. 1928 S. 185, VIA 141/28 vom 4. Juli 1928, VIA 262/27 vom 26. September 1927). Nimmt man diese Ausführungen wörtlich, so bedeutete dies einen Freibrief für Steuerhinterziehungen, die sich lediglich in einem gewissen, begrenzten Rahmen halten. Besonders wichtig ist deshalb VI 675/37 vom 30. März 1938, RStBl. 1938 S. 695, wo diese Richtlinien wie folgt erläutert und wohl auch etwas eingeschränkt werden:

„Es wäre irrig, anzunehmen, daß ein unbedingt zwingender Nachweis geführt werden müsse, daß das Buchergebnis unmöglich sei. Dies wird oft, insbesondere dort, wo ein Steuerpflichtiger in der Verkürzung der Einnahmen und Ausgaben geschickt vorging, gar nicht möglich sein und würde die Verwaltungsbehörden vor unlösbare Aufgaben stellen. Es muß auch dort, wo die formellen Bestimmungen des § 162 AO erfüllt sind, genügen, daß die Veranlagung auf Grund von Erhebungen, die den Besonderheiten des einzelnen Falles voll gerecht werden, feststellt, daß schwerwiegende Gesichtspunkte gegen die sachliche Richtigkeit der Buchführung sprechen. Es müssen die verschiedenen Möglichkeiten der Gegenkontrolle, wie sie die jeweilige Buchführung im Rahmen eines zumutbaren Arbeitsaufwandes gewährt, ausgenutzt und die gewonnenen Ergebnisse sachgemäß gewürdigt werden.“

Ebenso VIA 348/37 vom 26. Mai 1937, RStBl. 1937 S. 756, und VI 301/39 vom 21. Juni 1939, RStBl. 1939 S. 955.

Daraus ergibt sich die große Bedeutung, die der guten Abfassung eines Betriebsprüfungsberichts zukommt. Wenig Fragen sind so schwer zu beantworten wie die Frage, ob eine formell ordnungsmäßige Buchführung sachlich richtig sei. Oft ist für den Betriebsprüfer der unmittelbare Eindruck von der Person des Pflichtigen zuletzt entscheidend. Der Veranlagungsbeamte und der Richter am Finanzgericht entbehren häufig dieses Eindruckes. Sie sind an den Bericht gebunden. Bei ihnen tritt an die Stelle des Steuerpflichtigen der Eindruck des Prüfungsberichts.

Abschließend sei hinsichtlich der gegebenenfalls durchzuführenden Schätzung noch auf zwei Entscheidungen hingewiesen: In VIA 179/37 vom 14. April 1937, RStBl. 1937 S. 581, wird ausgesprochen, daß der Schätzung nach dem Rohgewinn der Vorzug vor der Schätzung nach dem Reingewinn zu geben sei. Recht beachtliche Ausführungen über das Ziel der Schätzung gibt VI 279/39 vom 19. Juli 1939, RStBl. 1939 S. 906.

Einführung des Deutschen Umsatzsteuerrechts in den Ostgebieten

Das Deutsche Umsatzsteuerrecht ist in der ehemals Freien Stadt Danzig am 1. November 1939 eingeführt worden. Vierte Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften im Gebiet der bisherigen Freien Stadt Danzig vom 27. Oktober 1939, RGBl. I S. 2109.

Das Deutsche Umsatzsteuerrecht ist in den anderen Ostgebieten am 20. November 1939 eingeführt worden. Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in den eingegliederten Ostgebieten vom 18. November 1939, RGBl. I S. 2258.

Durch die letztere Verordnung ist auch das Deutsche Zollrecht in den Ostgebieten (einschließlich des Gebiets der bisherigen Freien Stadt Danzig) eingeführt worden.

Das Inland im Sinn des Umsatzsteuerrechts umfaßt demgemäß ab 20. November 1939 das gesamte Reichsgebiet mit Ausnahme des Protektorats Böhmen und Mähren und mit Ausnahme der Zollauschlüsse (§ 5 des Zollgesetzes).

Es können deshalb die Lieferungen aus dem bisherigen Reichsgebiet (ohne das Protektorat Böhmen und Mähren) nach den Ostgebieten unter Versendung durch Beförderungsunternehmen nicht mehr steuerfreie Ausfuhrlieferungen sein. Sie sind steuerbare Inlandslieferungen. Sie sind nicht mehr vergütungsfähig.

Das Verbringen von Gegenständen aus dem bisherigen Reichsgebiet (ohne das Protektorat Böhmen und Mähren) in die Ostgebiete zwecks gewerblicher Verwendung im eigenen Unternehmen ist nicht mehr vergütungsfähig.

Steuerfreiheit für Einfuhranschlußlieferungen ist für Gegenstände der Freiliste 2, die aus den Ostgebieten eingeführt wurden, nicht mehr zu gewähren.

Die Stichtage, von denen ab dies gilt, sind verschiedene. Die Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen, die Ausfuhrvergütungen und die Steuerfreiheit für Einfuhranschlußlieferungen ist noch zu gewähren, wenn die Lieferung oder das Verbringen oder die Einfuhr geschehen ist

im Verhältnis zu Danzig: vor dem 1. September 1939 (RdF-Erlaß vom 13. September 1939 S 4015—600 III),

im Verhältnis zu Ostoberschlesien: vor dem 15. September 1939 (RdF-Erlaß vom 27. September 1939 S 4015—501 III),

im Verhältnis zu den übrigen Ostgebieten: vor dem 20. November 1939 (RdF-Erlaß vom 21. November 1939 S 4015—III).

Bei den Lieferungen ist dabei maßgebend
 der Tag der Vereinnahmung des Entgelts
 im Fall der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten,
 der Tag der Lieferung
 im Fall der Besteuerung nach bewirkten Leistungen. —g.

Umsatzsteuerliches Übergangsrecht in den Ostgebieten

Das Deutsche Umsatzsteuerrecht gilt im Gebiet der ehemaligen Freien Stadt Danzig seit dem 1. November 1939, in den übrigen in das Reich eingegliederten Ostgebieten seit dem 20. November 1939.

Es bestehen in diesen Gebieten für die Übergangszeit Abweichungen von dem im übrigen Reichsgebiet geltenden Umsatzsteuerrecht.

Das Umsatzsteuerrecht der Freien Stadt Danzig war dem Deutschen Umsatzsteuerrecht weitgehend angeglichen. Es war deshalb nur eine geringe Abweichung für die Übergangszeit erforderlich. Die Lieferungen im Einzelhandel und die Lieferungen und Leistungen des Handwerks unterliegen in Danzig bis zum 31. Dezember 1939 noch dem bisherigen Steuersatz Danziger Rechts von 1 1/2 v. H. Dieser Steuersatz tritt bis zum 31. Dezember 1939 an die Stelle der Deutschen Steuersätze von 2 v. H., gegebenenfalls 2 1/2 v. H.

Die Steuerverwaltung in den anderen Ostgebieten (außer Danzig) ist durch die Folgen des Krieges außerordentlich erschwert. Es war deshalb für die Übergangszeit eine weitgehende Vereinfachung des Deutschen Umsatzsteuerrechts erforderlich. Die wichtigsten dieser Vereinfachungen sind die folgenden:

1. Pauschalbesteuerung

Unternehmer, von denen die Umsatzsteuer nach den bisherigen Vorschriften für die Jahre 1939 und 1940 in der Form eines Pauschalbetrags erhoben wird, haben bis zu einer anderweitigen Fest-

setzung durch das Finanzamt die bisherigen vierteljährlichen Teilbeträge an den Fälligkeitsterminen des Deutschen Umsatzsteuerrechts weiter zu entrichten. Sie haben somit den vierten Teilbetrag für 1939 spätestens am 10. Januar 1940 statt spätestens am 15. Februar 1940 zu bezahlen. Die Oberfinanzpräsidenten können diese Unternehmer durch besondere Bescheide oder durch eine allgemeine Bekanntmachung von der Weitergeltung des bisherigen Pauschalbetrags verständigen lassen. Die weit überwiegende Zahl der Steuerpflichtigen hat durch diese Regelung das an Umsatzsteuer zu entrichten, was schon bisher gezahlt werden mußte. Es bedarf keiner besonderen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und keiner besonderen Steuerfestsetzung.

Das Finanzamt kann den festgesetzten Pauschalbetrag unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Bestimmungen des Deutschen Umsatzsteuerrechts durch Steuerbescheid ermäßigen oder erhöhen. Das Finanzamt kann auch bei anderen Unternehmern anordnen, daß sie die Umsatzsteuer in Form eines Pauschalbetrags entrichten, wenn diese Unternehmer keine ordentlichen Handelsbücher führen und der voraussichtliche Jahresumsatz 20 000 Reichsmark nicht übersteigt.

Unternehmer, die die Steuer mit Pauschalbeträgen entrichten, sind von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und der Steuererklärung befreit. In diesen Fällen findet keine Veranlagung statt.

Das Finanzamt kann jederzeit anordnen, daß die Unternehmer, die die Steuer mit Pauschalbeträgen entrichten, Voranmeldungen abzugeben und die Steuer nach den tatsächlichen Umsätzen zu bezahlen haben.

2. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe

Die Landwirtschaft war polnischem Umsatzsteuerrecht gemäß nur steuerpflichtig, wenn die Lieferung in festen Verkaufsstätten erfolgte. Deutschem Recht gemäß besteht in allen Fällen Steuerpflicht, in denen mehr als 2 000 RM Umsatz erzielt wird. Es müssen deshalb die Landwirte jetzt zur Umsatzsteuer herangezogen werden. Es geschieht dies aber in der schonendsten Weise. Die Umsatzsteuer wird für die Lieferungen und den Eigenverbrauch von Gegenständen, die von ihnen innerhalb ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Inland erzeugt werden, bis auf weiteres mit einem Pauschalbetrag festgesetzt. Dieser beträgt im Jahr 1940 eine Reichsmark für jeden ganzen Hektar der bewirtschafteten eigenen oder gepachteten Grundfläche. Grundflächen unter einem Hektar werden nicht berücksichtigt. Der Pauschalbetrag ist in vierteljährlichen Teilbeträgen, beginnend am 10. Januar 1940, zu entrichten. Die Bestimmungen über den Kleinbetrag (§ 63 UStDB) finden Anwendung. Die Oberfinanzpräsidenten sind ermächtigt, in Einzelfällen oder für Gruppen von Land- und Forstwirten den Pauschalbetrag zu ermäßigen.

3. Vorjahrsumsätze

Es sind Schätzungen vorzunehmen, wenn die Vorschriften des Umsatzsteuerrechts in Betracht kommen, die auf den Umsatz im Vorjahr oder auf das Verhältnis der Einzelhandelslieferungen zum Gesamtumsatz im Vorjahr abstellen, entsprechende Aufzeichnungen aber nicht vorhanden sind.

4. Großhandel

Die Überwachung der Steuerfreiheit und der Steuerermäßigung im Großhandel ist rechtlich nicht ganz einfach. Sie bringt erfahrungsgemäß den Finanzämtern die meiste umsatzsteuerliche Arbeit, insbesondere bei ihrer Einführung. Es werden deshalb die Steuerbegünstigungen gemäß § 4 Ziffern 2 oder 4 oder gemäß § 7 Absatz 3 UStG bis auf weiteres nur den Unternehmern gewährt, die dazu eine besondere Genehmigung des Finanzamts haben. Das Finanzamt lernt auf diese Weise die beteiligten Unternehmer kennen, ehe diese die Begünstigungsvorschrift in Anspruch nehmen können. Es kann mit ihnen die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung eingehend erörtern und es kann, wenn dazu ein besonderer Anlaß vorliegt, auch die Frage nach der wirtschaftspolitischen Notwendigkeit der Begünstigung prüfen. Die gesetzlichen Voraussetzungen der Steuerbegünstigung müssen erfüllt sein. Das Finanzamt kann jedoch auf die Voraussetzung des besonderen Nachweises (§ 14 UStDB) verzichten. Es kann zulassen, daß die steuerbegünstigten Umsätze schätzungsweise ermittelt werden.

5. Umsätze, die Verkehrssteuern unterliegen

Soweit die im § 4 Ziffer 9 UStG, §§ 33 bis 35 UStDB bezeichneten Gesetze noch nicht eingeführt sind, treten die entsprechenden bisherigen Bestimmungen an ihre Stelle. Steuerfreiheit ist nicht gegeben, solange keine entsprechende Abgabe besteht.

6. Sozialversicherungen und Fürsorge

Die Befreiungsbestimmung im § 4 Ziffer 11 UStG ist vorläufig nur insoweit anzuwenden, als Krankenhäuser, Heil-, Pflege- und ähnliche Anstalten an die Organe der öffentlich-rechtlichen Fürsorge und die NS-Volkswohlfahrt e. V. Leistungen bewirken. Ärzte, Zahnärzte und Apotheker werden deshalb zunächst voll steuerpflichtig sein.

7. Zusatzsteuer

Die Bestimmungen über die Zusatzbesteuerung für mehrstufige Unternehmen sowie die Bestimmungen über das Anrechnungsverfahren und die ermäßigte Steuer der Eigenveredler sind bis auf weiteres nicht anzuwenden. Der steuerliche Ausgleich der Belastungsverchiebungen zwischen ein- und mehrstufigen Unternehmen der Textilindustrie wird in den Ostgebieten zunächst nicht erforderlich sein. Er war auch dem polnischen Umsatzsteuerrecht unbekannt. —g.

Seehafenplätze in den Ostgebieten

Die Seehafenplätze des Umsatzsteuerrechts sind im § 19 Absatz 4 UStWB 1938 aufgezählt. Inzwischen sind hinzugekommen:

die Stadt Memel ab dem 1. Mai 1939 (RdF-Erlass vom 24. Juni 1939 S 4117 — 2 III),

die Stadt (nicht der ehemalige Freistaat) Danzig ab dem 1. September 1939 (RdF-Erlass vom 13. September 1939 S 4015 — 600 III) und

die Stadt Gottenhoben ab dem 20. November 1939 (RdF-Erlass vom 21. November 1939 S 4015 — 4 III). —g.

Einführung des Kriegszuschlags auf Bier, Tabakwaren und Schaumwein in den Ostgebieten

Der Kriegszuschlag zu den Kleinhandelspreisen von Bier, Tabakwaren und Schaumwein ist in den Ostgebieten am 20. November 1939 eingeführt worden (Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in den eingegliederten Ostgebieten vom 18. November 1939, RGBl. I S. 2258). Diese Gebiete sind der Reichsgau Posen, der Reichsgau Danzig-Westpreußen (ohne die bisher ostpreussischen Gebiete, in denen der Kriegszuschlag schon erhoben wird), der Regierungsbezirk Kattowitz, der Regierungsbezirk Posen und der bisher polnische Teil des Regierungsbezirks Gumbinnen.

Der Kriegszuschlag wird nunmehr in dem gesamten Gebiet des Großdeutschen Reichs einschließlich des Protektorats Böhmen und Mähren erhoben. Es sind deshalb die Bier-, Tabakwaren- und Schaumweinkleinlieferungen der Steuerzahler aus den Ostgebieten nach dem sonstigen Reichsgebiet einschließlich des Protektorats und umgekehrt kriegszuschlagpflichtig.

Der Kriegszuschlag auf Bier ist in den Ostgebieten bis auf weiteres von den Brauereien zu entrichten. Die Brauereien, auch soweit sie ihren Sitz nicht in den Ostgebieten haben, müssen also ihre Bierlieferungen an Bierverteilern in den Ostgebieten versteuern. Bierlieferungen an Bierverteilern in dem sonstigen Reichsgebiet (mit Ausnahme des Protektorats Böhmen und Mähren) sind dann steuerfrei, wenn der Bierverteiler der Brauerei in zweifacher Ausfertigung schriftlich bestätigt, daß er Steuerzahler ist.

Der Durchschnitts-Hektoliterpreis für die Ostgebiete beträgt 70 Reichsmark, nur für Einfachbier, das ist Bier mit einem Stammwürzegehalt von höchstens 6,5 v. H., 35 Reichsmark.

Die Steuerzahler sind verpflichtet, ihren Abnehmern für ihre Bier-, Tabakwaren- und Schaumweinkleinlieferungen ab 20. November 1939 den Kriegszuschlag gesondert zu berechnen. Unternehmer, die nicht Steuerzahler (Hersteller) sind, dürfen ihren Abnehmern bei der Lieferung von kriegszuschlagpflichtigen Waren, die sie ohne Anrechnung eines Kriegszuschlags bezogen haben, den Kriegszuschlag nicht berechnen. Bei der Weiterlieferung derartigen Waren, die sie mit dem Kriegszuschlag belastet bezogen haben, müssen sie den Kriegszuschlag ihren Abnehmern gesondert berechnen.

Als steuerfreie Ausfuhr gelten nur Lieferungen in das staatsrechtliche Ausland an ausländische Abnehmer. Es gehören auch die in das Deutsche Reich nicht eingegliederten besetzten polnischen Gebiete zum staatsrechtlichen Ausland.

Lieferungen in das Protektorat Böhmen und Mähren sind steuerpflichtig. Der Durchschnitts-Hektoliterpreis beträgt bei Lieferung zum Verbrauch im Protektorat für Schanbier 30 Reichsmark, für Lagerbier 35 Reichsmark und für Spezialbier 40 Reichsmark.

Die Steuerzahler haben die erste Anmeldung bis zum 20. Januar 1940 abzugeben und gleichzeitig den Kriegszuschlag zu entrichten.

Es ist nicht beabsichtigt, die Bestände nachzuversteuern, die sich am 20. November 1939 in den Ostgebieten bei Großverteilern oder Kleinverteilern, außer den Steuerzahlern, befunden haben, und die noch nicht mit dem Kriegszuschlag belastet waren. —g.

Körperschaftsteuer der öffentlichen Versorgungsbetriebe

§ 39 StAnpG bestimmt, daß die Körperschaftsteuer der öffentlichen Versorgungsbetriebe den Körperschaften zu überweisen ist, denen die Erträge dieser Betriebe zuzufleßen. Diese Bestimmung ist § 6 des Dritten Gesetzes zur Änderung des Finanzausgleichs vom 31. 7. 1938 (RGBl. 1938 S. 745) gemäß letztmalig auf die Veranlagungen für das Kalenderjahr 1938 anzuwenden. Bis dahin kommt also die Rücküberweisung noch in Betracht.

Für die Rücküberweisung der Körperschaftsteuer sind diejenigen Körperschaften maßgebend, die im Zeitpunkt der Rücküberweisung einen Anspruch auf die Erträge des steuerpflichtigen Versorgungsbetriebs haben. Ohne Bedeutung ist es, ob tatsächlich der Körperschaft ein Gewinnanteil zugeslossen ist. Es kommen die Fälle in Betracht, in denen die betreffende Körperschaft entweder keinen Gewinn ausweist oder bei Ausweis eines Gewinns keine Dividende ausschüttet. Denn im Zeitpunkt der Rücküberweisung der Körperschaftsteuer läßt sich nicht feststellen, welchen Körperschaften in Zukunft die von dem Versorgungsbetrieb versteuerten Gewinne zu fließen werden.

Dieser Auffassung ist der RFG im Beschluß vom 31. 10. 1939 I 249/39 beigetreten. Es handelte sich um folgenden Tatbestand:

An dem Kapital einer Kleinbahn sind beteiligt:

der Preussische Staat	mit 25 v. H.
eine Provinz	mit 25 v. H.
zwei Kreise mit zusammen	50 v. H.

Die Verteilung des Reingewinns ist wie folgt geregelt worden: Zunächst erhält jeder Kreis bis zu 2 v. H. des von ihm für die Herstellung und Ausrüstung der Bahn aus eigenen Mitteln aufgewendeten Kapitals. Aus dem weiteren Reingewinn erhalten zunächst die Provinz und der Preussische Staat für ihre Anteile ebenfalls bis zu 2 v. H. und sodann die beiden Kreise, Provinz und Staat auf ihre Anteile noch bis zu 1 1/2 v. H., während der etwaige Rest des Reingewinns den Beteiligten nach Verhältnis ihrer Anteile mit der Wirkung zufällt, daß um so viel die Anteile selbst sich verringern.

Das Finanzamt hat nach § 40 der Ersten RStWB festgestellt, daß an dem Aufkommen von Körperschaftsteuer der Kleinbahn dem Preussischen Staat und der Provinz je ein Anteil von 1/4, dem beiden Kreisen zusammen ein Anteil von 1/2 zustehe und daß von dem Hälfteanteil der beiden Kreise entsprechend ihren Angaben 1/25 auf den einen Kreis und 1/25 auf den anderen Kreis entfielen.

Dagegen wendet sich die Beschwerde der beiden Kreise. Sie beantragten, ihnen das gesamte Aufkommen an Körperschaftsteuer zuzuweisen mit der Begründung, daß der Preussische Staat und die Provinz an dem Reingewinn der Kleinbahn für ein bestimmtes Betriebsjahr nur teilnehmen, wenn dieser Reingewinn 2 v. H. des Anlagekapitals, das sind im vorliegenden Fall 10 401 RM, übersteige. Die Kleinbahn habe aber in den Jahren 1934 und 1935 keinen Reingewinn erzielt; der Reingewinn des Jahres 1936 betrage nur 501 RM. Somit seien nach Ansicht der Beschwerdeführer der Preussische Staat und die Provinz am Reingewinn für die maßgebenden Jahre überhaupt nicht beteiligt gewesen. Sie hätten daher auch keinen Anspruch auf Zuteilung der für diese Jahre festgesetzten Körperschaftsteuer.

Der RFG hat die Beschwerde abgewiesen. Es komme für die Rücküberweisung der Körperschaftsteuer darauf an, daß die betreffenden Körperschaften vertragsgemäß einen Anspruch auf den Gewinn haben. Nur wenn von vorn herein damit zu rechnen gewesen wäre, daß die Kleinbahn nie einen Reingewinn von mehr als 2 v. H. des Anlagekapitals erzielen würde, hätten die beiden Kreise Anspruch auf die volle Körperschaftsteuer. Mit dieser Annahme könne man aber nicht rechnen, weil dann die vertraglich festgelegte Gewinnverteilung überhaupt gegenstandslos wäre.

Nach den Gewinnverteilungserklärungen verhalten sich die Anteile des Preussischen Staates, der Provinz und der beiden Kreise an dem Ertrag der Kleinbahn wie 1 : 1 : 2. Nach diesem Verhältnis hat das Finanzamt mit Recht die Körperschaftsteuer der Kleinbahn verteilt. Car.